

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

ХОМА ЮЛІЯ ЮРІЇВНА

**ЕКСПЕРТНЕ ДОСЛІДЖЕННЯ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ
ПІДПРИЄМСТВА**

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

Студенка групи ОЕЕМ-22

Хома Ю.Ю. _____

Науковий керівник:

к.е.н., доц. Саченко С.І.

Дипломну роботу допущено

до захисту

« ___ » _____ 2019 р.

В.о.зав. кафедри

к.е.н., доц. Адамик О.В. _____

Тернопіль 2019

ЗМІСТ

Вступ	3
РОЗДІЛ 1. НЕОБОРОТНІ АКТИВИ ЯК ОБ'ЄКТ ЕКОНОМІЧНОЇ ЕКСПЕРТИЗИ	
1.1 Сутність та класифікація необоротних активів підприємства	5
1.2. Порядок визнання та оцінювання необоротних активів	16
1.3. Документування операцій з необоротними активами в обліковій системі підприємства	25
Висновки до розділу 1	31
РОЗДІЛ 2. ТЕОРЕТИЧНІ ТА ОРГАНІЗАЦІЙНІ ЗАСАДИ ЕКОНОМІЧНОЇ ЕКСПЕРТИЗИ	
2.1. Економічна експертологія як специфічна галузь знань	33
2.2. Система організаційного та інформаційного забезпечення економічної експертизи	40
2.3.Методи дослідження облікової інформації при проведенні економічних експертиз	48
Висновки до розділу 2	53
РОЗДІЛ 3. МЕТОДИКА ЕКСПЕРТНОГО ДОСЛІДЖЕННЯ ОСНОВНИХ ОПЕРАЦІЙ З НЕОБОРОТНИМИ АКТИВАМИ	
3.1. Економічна експертиза операцій з основними засобами та капітальними інвестиціями	56
3.2. Економічна експертизи операцій з нематеріальними активами	66
3.3. Економічна експертиза операцій з фінансовими інвестиціями	71
Висновки до розділу 3	80
Висновки	82
Список використаних джерел	87
Додатки	95

ВСТУП

Актуальність. Важливу роль в економічних процесах, що відбуваються у нашій державі, відіграє економічна експертиза діяльності підприємств. Її роль постійно збільшується у зв'язку з посиленням конкурентної боротьби та ускладненням глобалізаційних процесів. Крім того, розкриття злочинів, які мають економічний характер є неможливим без здійснення економічної експертизи. Її можна вважати одним із важливих елементів економіки будь-якої держави. Без економічної експертизи неможливе нормальне функціонування не тільки судової системи, але й застосування відповідних статей кримінального кодексу, законодавства, що регулює економічну діяльність суб'єктів господарювання. Вказане підтверджує актуальність теми дослідження.

Питання організації і методики економічної експертизи розглядали у своїх працях такі зарубіжні і вітчизняні науковці, як: В. Д. Понікаров, Г. Г. Мумінова-Савіна, Т. М. Завора, Н. А. Остап'юк, І. А. Панченко, І. В. Перезова та ін. Вивчення літературних джерел дає можливість стверджувати, що більшість досліджень науковців спрямовані на виявлення порушень, які виникають у процесі здійснення фінансових операцій, а питання проведення економічної експертизи операцій з необоротним активами підприємства досліджуються недостатньо. Це зумовило актуальність вибраної теми дослідження.

Метою дослідження є визначення сутності економічної експертизи необоротних активів та узагальнення основних напрямків її здійснення.

У ході дослідження були поставлені і вирішені наступні завдання:

- з'ясувати сутність та класифікувати необоротні активи підприємства;
- визначити порядок визнання та оцінювання необоротних активів;
- розглянути порядок документування операцій з необоротними активами в обліковій системі підприємства;
- з'ясувати поняття, роль та значення судово-економічної (конфліктної) і несудової (неконфліктної) експертизи діяльності підприємства;

- обґрунтувати теоретичні та організаційні аспекти проведення економічної експертизи необоротних активів підприємства;
- узагальнити методика експертного дослідження операцій з необоротними активами підприємства.

Об'єктом дослідження є питання, які виникають при проведенні економічної експертизи операцій з необоротними активами підприємств як складової експертної діяльності.

Предметом дослідження є теоретико-методичний інструментарій та практичні аспекти економічної експертизи необоротних активів господарюючих суб'єктів.

Методи дослідження. Теоретичною та методологічною основою дипломної роботи є сучасна теорія економічної експертизи, загальні принципи та методика її проведення. У ході дослідження, в залежності від характеру завдань були використані як загальнонаукові (аналіз, синтез, індукція, конкретизація, абстрагування), так і специфічні методи, характерні для судово-економічної експертизи (формально-логічна, арифметична та за суттю перевірки, зустрічний контроль).

Також були використані матеріали ТОВ «Аудиторська фірма «Галичина-аудитсервіс» та фінансова звітність ТОВ «Лівайн торг».

Практичне значення отриманих результатів полягає у можливості використання розглянутих методико-прикладних положень при проведенні економічної експертизи необоротних активів господарюючих суб'єктів.

Публікації. За темою дослідження опубліковано дві наукові статті загальним обсягом 0,2 друк. арк.

Обсяг та структура роботи. Випускна кваліфікаційна робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаної літератури.

РОЗДІЛ 1

НЕОБОРОТНІ АКТИВИ ЯК ОБ'ЄКТ ЕКОНОМІЧНОЇ ЕКСПЕРТИЗИ

1.1. Сутність та класифікація необоротних активів підприємства

Важливою передумовою функціонування і розвитку підприємства є наявність і ефективне використання майна, що належить йому на правах власності чи володіння. Майно підприємства, яке відображено у балансі є його активами. Активи підприємства поділяють на укрупнені групи залежно від того, чи споживаються вони в одному звітному періоді, чи служать підприємству протягом багатьох звітних періодів. Такими групами є необоротні та оборотні активи.

Необоротні активи є сукупністю матеріально-фінансових ресурсів, складовою виробничого потенціалу підприємства, що визначає його здатність випускати конкурентоспроможну продукцію. Про необоротні активи кажуть, що вони ніби вилучені із загального обороту підприємства, перебувають у його розпорядженні протягом тривалого терміну, не змінюючи свого зовнішнього вигляду і економічного значення і, багаторазово обслуговують виробничі та торгові процеси, а свою цінність (яка є значною) втрачають поступово. Крім того такі активи можуть бути вкладені у підприємницьку діяльність інших господарюючих суб'єктів.

Треба відмітити не зовсім вдалу назву цих активів, адже вони як і оборотні, перебувають в обігу. Однак період обігу необоротних активів значно перевищує один операційний цикл і порядок відображення цих активів в обліку є специфічним. Вартість більшості складових необоротних активів відшкодовується під час реалізації продукції, оскільки чистий дохід включає частину їх вартості. Таким чином, необоротні активи є майном, що приносять підприємству доходи протягом більше одного звітного періоду, а витрати, що

понесені на їх придбання, поступово відносяться на витрати протягом терміну корисної використання таких активів.

Вивчення літератури дає можливість виокремити такі позитивні риси використання необоротних активів, а саме [2;13;38; 43]:

- вони практично не піддаються впливу інфляції;
- їм властивий менший комерційний ризик втрат у процесі операційної діяльності підприємства, тобто вони захищені від недобросовісних дій конкурентів за операційними комерційними угодами;
- приймаючи участь у виробництві продукції, ці активи дозволяють постійно отримувати прибуток;
- вони запобігають або допомагають суттєво знизити втрати матеріальних оборотних активів у процесі їх зберігання;
- дозволяють істотно збільшити обсяг операційної діяльності у період економічного пожвавлення на товарному ринку .

Разом з тим, необоротним активам у процесі операційного використання притаманні ряд недоліків[2;13;38; 43]:

- вони піддаються фізичному та моральному зносу. Особливо це стосується активної частини виробничих основних засобів та нематеріальних активів, і тому, навіть, за умови припинення їх використання втрачають свою вартість. Фізичний знос є процесом, в результаті якого елементи необоротних активів стають технічно непридатними для подальшого використання у виробництві. Моральний знос викликає знецінення необоротних активів внаслідок появи більш дешевих або більш сучасних. У цьому зв'язку виникає необхідність формування спеціальних джерел коштів для відшкодування фізично і морально зношених необоротних активів;
- оперативно управляти цими активами, як правило, не вдається, оскільки неможливо поміняти їх структуру за короткий період часу. У зв'язку з чим погіршення кон'юнктури товарного ринку, що зумовлює спад

виробництва, знижує ефективність їх використання, якщо підприємство не розширює номенклатуру виробів;

- необоротні активи є низько ліквідними активами. Це означає, що їх конвертація у грошову форму без значних втрат займає тривалий період (півроку і вище).

Оскільки необоротні активи характеризуються різноманітністю видів і елементів, то з метою їх детального вивчення необхідною є їх джерел класифікації. Класифікацію можна вважати одним із методів пізнання, адже чим більше ознак класифікації виділяється, тим більший рівень пізнаваності об'єкту.

Вивчення міжнародних стандартів фінансової звітності та національних стандартів бухгалтерського обліку, літературних джерел дає можливість виділити наступні ознаки класифікації необоротних активів: за типом власності; за функціональним призначенням; за формою функціонування; за призначенням з точки зору використання у фінансово-господарській діяльності; за характером обслуговування окремих видів діяльності.

За типом власності необоротні активи поділяються на власні та орендовані.

До власних необоротних активів відносяться активи підприємства, що належать підприємству на правах власності і відображаються на рахунках першого класу у Звіті про фінансовий стан. Орендовані необоротні активи не належать підприємству на правах власності, однак використовуються ним відповідно до договору оренди (лізингу), який укладається з власником. Необхідно зазначити, що на балансових рахунках відображаються лише необоротні активи отримані на правах фінансової оренди, необоротні активи отримані на умовах операційної оренди є позабалансовим майном підприємства.

За функціональним призначенням у складі необоротних активів виділяють основні засоби, нематеріальні активи, незавершені капітальні

інвестиції, довгострокові фінансові інвестиції, інвестиційна нерухомість, відстрочені (відкладені) активи з податку на прибуток, довгострокова дебіторська заборгованість, інші необоротні активи.

Найбільшу питому вагу у складі необоротних активів займають основні засоби. Вони є засобами праці, які багаторазово беруть участь у виробничому процесі, не змінюючи своєї матеріальної форми і зовнішнього вигляду, і переносять свою вартість на готову продукцію частинами у ході їх експлуатації за допомогою амортизаційних відрахувань. На підприємстві використовуються різноманітні засоби праці.

За сферою використання виокремлюють виробничі і невиробничі основні засоби. Виробничими вважають ті основні засоби, які використовуються як безпосередньо у виробничому процесі, так і ті, що створюють умови для його здійснення та використовуються для зберігання оборотних активів.

Основні виробничі засоби в залежності від рівня їх впливу на предмети праці поділяють на активні і пасивні. До активної частини основних засобів відносять тих, які безпосередньо взаємодіють з предметами праці. Всі інші основні засоби можна віднести до пасивних, бо вони опосередковано беруть участь у виробничому процесі, створюючи необхідні умови для його здійснення.

Оцінюючи якісний склад основних засобів, вивчають їх видову, технологічну та вікову структуру. Видова структура відображає частку окремих груп основних засобів за натуральним складом у їх загальній середньорічній вартості.

Висока питома вага активної частини основних засобів і її ріст є позитивною характеристикою виробничої структури основних засобів і важливим напрямком її удосконалення. Виробнича структура основних виробничих засобів підприємства визначається його галузевими особливостями.

Розподіл основних засобів за окремими структурними одиницями підприємства у відсотковому відношенні відображає його технологічну структуру.

Вікова структура основних засобів відображає їх деталізацію за строком експлуатації (до 5 років, від 5 до 10 років, від 10 до 15 років; від 15 до 20 років; понад 20 років). В процесі вивчення вікової структури визначають середній вік роботи основних засобів за формулою середньозваженої величини. Таку оцінку здійснюють по підприємству в цілому, по його структурних підрозділах і за окремими групами основних засобів..

У процесі діяльності підприємство повинно слідкувати за віковою структурою своїх основних засобів, своєчасно оновлювати «застарілі», адже від цього залежать рівень їх фізичного та морального зносу, а значить, і результати роботи.

До невиробничих основних засобів відносять житлові будинки, дитячі садки і ясла, школи, лікарні тощо, які знаходяться у володінні суб'єктів господарювання. Оскільки останні не є засобами праці і не характеризують розміри виробничих потужностей підприємства, тому було б доцільно виокремлювати їх зі складу основних засобів і показувати в балансі окремим рядком.

Необхідно відмітити, що по деяких об'єктах основних засобів, строк служби яких більше року і вартість незначна, не раціональним є щомісячне нарахування амортизації у розмірі кількох гривень. У зв'язки з цим національні стандарти обліку передбачають для підприємств встановлення у наказі про облікову політику вартісної межі віднесення активів до інших необоротних матеріальних активів. До таких активів відносять бібліотечні фонди, малоцінні необоротні матеріальні активи, тимчасові (нетитульні) споруди, природні ресурси, інвентарна тара, предмети прокату, інші необоротні матеріальні активи [27].

Згідно податкового законодавства у складі основних засобів і інших необоротних активів виділено 16 груп, кожна з яких має мінімально допустимі строки корисного використання. Така класифікація подана у табл.1.1.

Таблиця 1.1

Класифікація основних засобів згідно податкового законодавства України [44]

№ п/п	Групи основних засобів і інших необоротних активів	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	Бібліотечні фонди	-
11	Малоцінні необоротні матеріальні активи	-
12	Тимчасові (не титульні) споруди	5
13	Природні ресурси	-
14	Інвентарна тара	6
15	Предмети прокату	5
16	Довгострокові біологічні активи	7

Пропонуємо перераховані класифікаційні ознаки, за якими класифікують основні засоби доповнити. Так, варто класифікувати основні засоби за повнотою права власності, за часткою у групі майна, за рівнем зношеності допоможе отримувати інформацію про стан основних засобів та необхідність їх оновлення, повноту використання дозволить обґрунтувати управлінське рішення щодо їх переоцінки.

До складу необоротних активів відносять довгострокові вкладення підприємства, які не мають фізичної форми, але використовуються у діяльності підприємства і є джерелом економічної вигоди. Вони носять назву нематеріальних активів. Такі активи утримується підприємством з метою використання протягом періоду більше одного року для потреб виробництва, торгівлі, а також адміністративною метою чи надання в оренду іншим особам [40]. Їх склад подано на рис. 1.1:

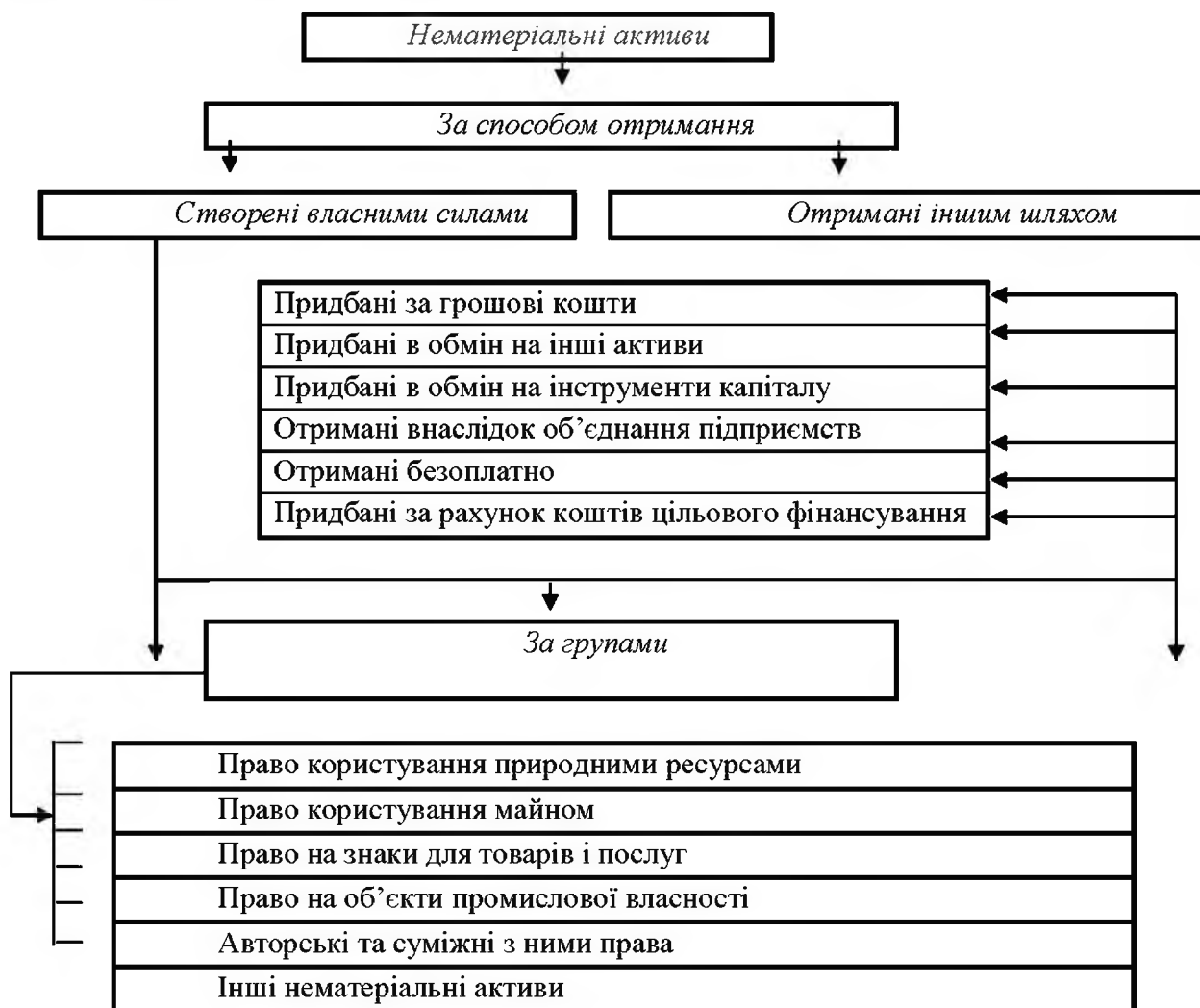


Рис.1.1. Класифікація нематеріальних активів в обліку і звітності [26]

До права користування природними ресурсами належать права користування надрами, біологічними, водними та інших ресурсами, геологічною й іншою інформацією про природне середовище. До прав користування майном належить право на оренду земельної ділянки та право на оренду приміщень. Права на комерційні позначення, а саме на торговельні

знаки й торгові марки дозволяють власнику виділяти чи ідентифікувати певне підприємство, певні послуги чи продукт. Права на винаходи, промислові зразки, промислові зразки, породи тварин й сорти рослин, комерційні таємниці, у тому числі ноу-хау є правами на об'єкти промислової власності. Під ноу-хау розуміють технічну, організаційну чи комерційну інформацію, яка має фактичну чи потенційну корисність, бо невідома іншим особам. Однак через юридичну незахищеність не може бути доступна широкому загалу на законній підставі. Через це власник змушений приймати певні заходи з метою захисту її конфіденційності. Авторське право та суміжні з ним права включають на права на художні, літературні й музичні твори, програми для електронно-обчислювальних машин та інші комп'ютерні програми. Право на використання економічних та інших привілеїв формує інші нематеріальні активи.

На сучасному етапі розвитку світової економіки відбувається постійне посилення важливості інтелектуального капіталу, який підштовхує керівництво шукати нові напрями підняття прибутку підприємств. Це зумовлює до підвищення ролі ділового іміджу суб'єкта господарювання. Усе це є складовими такого поняття, як гудвіл. Гудвіл характеризує ділову репутація підприємства, рівень довіри до нього з боку контрагентів. З економічної точки зору можливим є розрахунок гудвілу для діючого підприємства, однак сучасна вітчизняна облікова практика передбачає оцінку гудвілу лише при придбанні підприємства.

Нематеріальні активи можуть бути придбані за плату чи в обмін на інше майно, також безкоштовно отримати від фізичних або юридичних осіб.

Незавершені капітальних інвестицій характеризують вартість незавершених на дату складання Звіту про фінансовий стан капітальних інвестицій у будівництво, реконструкцію, модернізацію та інші поліпшення основних засобів, нематеріальних активів, які приведуть до росту їх первісної вартості, а також витрати пов'язані з придбання устаткування, яке потребує монтажу.

Згідно з П(С)БО 13 «Фінансові інструменти», фінансові інвестиції є активами, які утримуються підприємством для збільшення прибутку (відсотків, дивідендів тощо), зростання вартості капіталу або інших вигід для інвестора [51]. Згідно з Податковим кодексом України фінансовими інвестиціями є господарські операції, що передбачають придбання корпоративних прав, цінних паперів, деривативів та / або інших фінансових інструментів [44]. У вітчизняній обліковій практиці створення або придбання необоротних активів, які будуть використовуватися підприємством для власних потреб вважають капітальними інвестиціями, а вкладення в інші економічні суб'єкти – фінансовими. Це є однією із особливостей, яка відрізняє національні облікові стандарти облікові від міжнародних.

У П(С)БО 12 фінансові інвестиції класифікуються на інвестиції, які підприємство зберігає до моменту їх погашення; інвестиції, облік яких ведеться за методом участі в капіталі; інвестиції в асоційовані та дочірні підприємства; інвестиції у спільну діяльність та інші фінансові інвестиції.

Згідно з Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [20] класифікує інвестиції залежно від термінів та цілей інвестування як на довгострокові (відображаються у складі необоротних активів) та поточні (відображаються у складі оборотних активів).

Довгострокові фінансові інвестиції характеризують фінансові вкладення підприємства на термін більше одного року незалежно від їх розміру та вартості. Це можуть бути вкладення у цінні папери (довгострокові облігації, депозитні сертифікати і т.п.) у результаті яких підприємство буде отримувати відсотки, а після закінчення певного терміну поверне інвестовані кошти, а також вкладення у статутні капітали інших підприємств шляхом придбання акцій чи часток у капіталі з метою здійснення контролю над цими підприємствами і отримання доходу (дивідендів).

Згідно з МСБО 28 «Інвестиції в асоційовані підприємства» та 39 «Фінансові інструменти: визнання та оцінка» [34; 35], фінансові інвестиції класифікують за такими ознаками як:

- термін інвестування – поточні та необоротні фінансові інвестиції;
- вид фінансових інструментів – інвестиції за основними фінансовими інструментами і інвестиції за похідними фінансовими інструментами;
- метод оцінки – інвестиції, що утримуються до погашення, фінансові інвестиції за справедливою вартістю з відображенням переоцінки як прибутку або збитку та фінансові інвестиції, призначені для продажу.

Під інвестиційною нерухомістю, згідно з однойменним стандартом розуміють власні або орендовані на умовах фінансової оренди земельні ділянки, будівлі, споруди, які утримуються підприємством не для виробництва та постачання товарів, надання послуг, з адміністративною метою або продажу, а з метою отримання орендних платежів або інших вигод [26].

У складі довгострокової дебіторської заборгованості відображають заборгованість фізичних та юридичних осіб, строк погашення якої більше, ніж дванадцять місяці з дати балансу. Така заборгованість утворюється у зв'язку з інвестиційною чи фінансовою діяльністю.

Відстрочені податкові активи у складі необоротних активів виникають у випадку, коли податок на прибуток, визначений згідно з обліковою політикою підприємства, менший за податок, визначений відповідно до Податкового кодексу.

З формою функціонування виокремлюють матеріальні, нематеріальні та фінансові необоротні активи.

Матеріальну, речову форму мають основні засоби, незавершені капітальні інвестиції, біологічні активи, інші матеріальні необоротні активи.

Цінні папери зі строком використання більшого одного року, а також довгострокова дебіторська заборгованість є фінансовими необоротними активами.

За призначенням з точки зору використання у фінансово-господарській діяльності: об'єкти, що використовуються для власних потреб; призначені для продажу; здаються в операційну оренду; здаються у фінансову оренду; знаходяться в процесі будови, реконструкції, модернізації.

За характером обслуговування окремих видів діяльності виділяють [18]:

- необоротні активи, що обслуговують операційну діяльність. Їх називають операційними необоротними активами. До них належать основні засоби, нематеріальні активи. Ця група активів займає найбільшу частку у складі необоротних активів вітчизняних підприємства;

- необоротні активи, що обслуговують інвестиційну діяльність називаються інвестиційними необоротними активами. Це незавершені капітальні інвестиції, устаткування, призначене до монтажу, довгострокові фінансові вкладення. Ця група необоротних активів є наслідком процесів реального і фінансового інвестування;

- необоротні активи, які знаходяться у володінні підприємства і використовують ним для задоволення соціальних потреб персоналу. Їх називають невиробничими необоротними активами, адже до їх складу входять об'єкти соціально-побутового призначення (спортивні споруди, санаторії, дитячі садочки і т.п.)

1.2. Порядок визнання та оцінювання необоротних активів

Визнання ресурсів матеріальними необоротним активами можливе у випадку їх відповідності певним критеріям. Такими критеріями є: поява у результаті минулих подій; можливість отримання у майбутньому економічних вигод, пов'язаних з використанням активів та можливість достовірної оцінки [26].

Підприємства отримують необоротні активи шляхом придбання, створення та ін., тобто у результаті минулих подій. Це означає, що факти господарської діяльності, яких очікують у майбутньому не зумовлюють появу активів. Так, намір придбати основні засоби не зведуть до появи активів.

Упевненість в тому, що необоротні активи є джерелом економічної вигоди пов'язане з твердженням про те, що всі ризики та винагороди пов'язані з їх використанням, вже перейшли до підприємства. Майбутня економічна вигода, втілена в активі, означає пряме або опосередковане надходження грошових коштів чи їх еквівалентів на підприємство. Крім того, підприємство має право контролювати надходження майбутніх вигод, які очікують від використання активів. Слід врахувати, що за певних умов необоротні активи безпосередньо не ведуть до надходження економічних вигод, але можуть бути необхідні для отримання майбутніх економічних вигод від інших активів. Прикладом є основні засоби, придбані для охорони навколишнього середовища або з метою безпеки. Крім того, опосередковане надходження економічних вигод може бути пов'язане із здійсненням негрошових, наприклад, бартерних операцій, погашенням зобов'язань матеріальними активами тощо.

Підприємство може отримувати економічні вигоди від використання активів по-різному, що визначається напрямками їх надходження. Зокрема, необоротні активи можуть бути використані для виготовлення продукції, продажу товарів, надання послуг; їх можна обміняти на інші активи. Крім того, власні активи можуть бути об'єктом застави, їх можна використати для погашення заборгованості або ж розподілити між власниками підприємства і

т.п. Можливість достовірної оцінки матеріальних необоротних активів передбачає наявність інформації про витрати на їх придбання, виробництво. Облікові стандарти передбачають кілька видів оцінок. Перш за все, це первісна вартість - історична (фактична) собівартість необоротних активів. Вона визначається у сумі грошових коштів або справедливої вартості інших активів, сплачених (переданих), витрачених для придбання (створення) таких активів. Склад первісної вартості необоротних матеріальних активів, відображено на рис. 1.2.

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 - вартість ліцензії (або дозволу) на будівництво; - оплату фахових послуг (архітекторів, юристів тощо).	
Інші витрати, безпосередньо пов'язані з доведенням необоротних матеріальних активів до стану, в якому вони придатні для використання відповідно до запланованої мети		
<i>Витрати, які включаються до первісної вартості необоротних матеріальних активів</i>		
Первісна вартість необоротних матеріальних активів		
<i>Витрати, які не включаються до первісної вартості необоротних матеріальних активів</i>		
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. Склад первісної вартості матеріальних необоротних активів [40]

Первісною вартістю матеріальних необоротних активів, які внесені до статутного капіталу, визнається узгоджена засновниками (учасниками) підприємства їх справедлива вартість. Такою ж визнається первісна вартість матеріальних необоротних активів, отриманих підприємством безкоштовно.

Якщо придбання об'єктів необоротних матеріальних активів є результатом бартерних операцій, їх первісна вартість залежатиме від того, чи був обмін подібними чи неподібними активами. Подібними вважаються активи, які відповідають таким двом критеріям: мають подібну справедливую вартість та виконують подібну функцію у однакових видах діяльності.

Справедлива вартість матеріальних необоротних активів є їх ринковою вартістю, яка може бути встановлена у процесі обміну між проінформованими, зацікавленими та незалежними сторонами. Ринкова вартість визначається професійними оцінювачами з використанням витратного, ринкового та дохідного підходів [55]. Об'єкт матеріальних необоротних активів, отриманий в обмін на неподібний актив, оцінюють за справедливою вартістю переданого активу, яка коригується на суму грошових засобів та їх еквівалентів, які надійшли або були сплачені під час обміну.

Різниця між справедливою і балансовою вартістю переданого активу формує фінансовий результат від такого факту господарської діяльності і відображається у Звіті про фінансові результати. При обміні на подібний актив собівартістю останнього є його балансова вартість. Ніяких фінансових результатів при такому обміні не виникає.

Придбана інвестиційна нерухомість відображається у балансі підприємства за первісною вартістю, яка включає витрати пов'язані з її придбанням. Якщо інвестиційну нерухомість створено на підприємстві, то первісну вартість на дату використання розраховують на основі оцінки понесених витрат, які формують її собівартість.

Різниця між первісною вартістю об'єкта матеріальних необоротних активів і сумою зносу за весь період його експлуатації називається залишковою

вартістю. Таку оцінку беруть до уваги про формуванні заходів щодо оновлення основних засобів і для нарахування амортизації. Справедлива вартість необоротних активів зменшена на очікувані витрати пов'язані з його реалізацією вважається чистою вартістю реалізації такого активу.

Переоціненою є вартість необоротних активів після здійснення процедур переоцінки. У п.16 П(С)БО 7 «Основні засоби» зазначено, що підприємство може переоцінювати об'єкт основних засобів, якщо залишкова вартість цього об'єкта суттєво відрізняється від його справедливої вартості на дату балансу. Зрозуміло, що в цьому випадку необхідно залучати фахівця-оцінювача з метою встановлення суттєвості відхилень. Це вимагає від підприємства додаткових витрати для визначення справедливої вартості об'єкту. Крім того у П(С)БО 7, вказано на необхідність застосування процедури переоцінки для всіх об'єктів групи основних засобів, а також ведення аналітичного обліку зміни первісної вартості. Суму дооцінки (уцінки) потрібно визначити по кожному переоціненому об'єкту основних засобів. Це зумовлює окремий облік суми дооцінки, віднесеної до складу додаткового капіталу, і суми уцінки, віднесеної на витрати. Часто у зв'язку з трудомісткістю переоцінок витрати на її здійснення перевищують користь від неї, і вона стає не вигідною з фінансової точки зору. Зрозуміло, що відмовитися від проведення переоцінок основних засобів неможливо й економічно недоцільно, тому необхідно передбачити такий порядок переоцінки, який був би простим і ефективним у практичному використанні. Як індекс переоцінки можна використовувати індекс інфляції або дефляції. Крім того, переоцінка основних засобів може бути проведена на основі прямого перерахування вартості окремих об'єктів за документально підтвердженими ринковими цінами, що склалися на момент здійснення переоцінки.

При переоцінці одного об'єкта основних засобів необхідно провадити переоцінку всієї групи основних засобів, до якої належить цей об'єкт. Така вимога закладена в П(С)БО 7. Вимога є справедливою, однак для її реалізації

варто розділити зазначені в п. 5 П(С)БО 7 групи основних засобів на однорідні підгрупи. Це дозволить значно спростити і обґрунтувати процедуру переоцінки основних засобів.

Показники ліквідаційної вартості та вартості, що амортизується, є розрахунковими, оскільки їх значення визначається на підставі приблизних розрахунків, а не за допомогою безпосереднього вимірювання. Їх застосування дозволяє допомогти точніше розрахувати ту частину вартості активів, яку необхідно відобразити у складі витрат протягом періоду корисного використання. Слід зазначити, що на практиці досить важко передбачити ліквідаційну вартість в момент надходження основних засобів. Через це у випадки, коли розмір ліквідаційної вартості незначний, або немає можливості його визначити, то при розрахунку вартості, що амортизується, ним можна знехтувати.

В процесі використання матеріальних необоротних активів підприємство може нести певні витрати. Порядок відображення таких у фінансовому обліку визначатиметься їх впливом на розмір майбутніх економічних вигод, що очікуються від використання об'єктів матеріальних необоротних активів.

Витрати на ремонт і обслуговування матеріальних необоротних активів, як правило, сприяють відновленню або підтриманню очікуваних від них майбутніх економічних вигод. У зв'язку з цим їх включають до складу витрат у момент виникнення. Якщо витрати дозволяють покращити стан матеріальних необоротних активів, і це супроводжується ростом очікуваних майбутніх економічних вигод, то такі витрати збільшують первісну вартість таких активів.

Основні засоби отримані на умовах операційної оренди відображаються орендарем на позабалансовому рахунку за вартістю, яка відображена в угоді про оренду.

Об'єднане підприємство відображає у своєму обліку землю і будівлі за справедливою вартістю. Машини і обладнання також оцінюють за

справедливою вартістю. Однак, у випадку відсутності інформації про неї облік може здійснюватися за відновлювальною вартістю, яка розраховується шляхом віднімання від сучасної собівартості придбання суми зносу на дату оцінки. Інші основні засоби обліковуються за відновлювальною вартістю [26].

Методологічні основи формування у фінансовому обліку інформації про нематеріальні активи і її розкриття у фінансовій звітності в Україні регламентуються П(С)БО 8 «Нематеріальні активи». Для підприємств, котрі ведуть облік відповідно до міжнародних стандартів використовують МСБО 38 «Нематеріальні активи». Критерії визнання нематеріальних активів подані у табл. 1.2.

Таблиця 1.2

Визнання нематеріального активу в обліку і звітності за П(С)БО 8

Критерій визнання	Нематеріальний актив		
	Балансовий		Забалансовий
	Створений власними силами	Отриманий іншим шляхом	
Активу :			
- існує ймовірність отримання підприємством майбутніх економічних вигод	+	+	+ (-)
- може бути достовірно визначена вартість активу	+	+	- (+)
Необоротного активу :			
- утримується впродовж терміну більше ніж 12 місяців або одного операційного циклу, якщо він перевищує 12 місяців.	+	+	+
Нематеріального активу :			
- відсутність матеріальної форми	+	+	+
- немонетарних актив	+	+	+
- можливість ідентифікації (відділення від підприємства)	+	+	+
Розробок :			
- наявність наміру, технічної можливості і ресурсів для доведення нематеріального активу до стану, придатного для реалізації або використання	+	+	+ (-)
- можливість отримання майбутніх економічних вигод від реалізації або використання	+	+	+ (-)
- наявність інформації для достовірного визначення витрат, пов'язаних з розробкою.	+	+	+ (-)

Придбаний або отриманий нематеріальний актив відображається в балансі тоді, коли його можна використати окремо або разом з іншими активами у виробництві товарів або наданні послуг, призначених для реалізації; обміняти на інші активи; використати на погашення заборгованості; розподілити між власниками підприємства; використовувати у господарській діяльності підприємства, спрямованій на отримання прибутку.

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

Оцінка нематеріальних активів здійснюється на дату зарахування на баланс за первісною вартістю; на дату складання балансу за залишковою вартістю, яка визначається як різниця між накопиченою амортизацією та первісною (переоціненою) вартістю; на певну дату звітного періоду за первісною вартістю одночасно з затратами, які підвищують первісно сподівані майбутні вигоди.

Справедлива вартість об'єктів нематеріальних активів визначається з використанням трьох підходів, а саме :

- витратний підхід передбачає визначення вартості відтворення чи заміщення об'єкта оцінки із наступним коригуванням їх на суму зносу;
- ринковий підхід передбачає аналіз цін продажу і пропонування схожого майна з коригуванням різниць між об'єктами порівняння і оцінки;
- дохідний підхід визначається як поточна вартість передбачуваних доходів від найбільш ефективного використання об'єкта оцінки разом з доходом від його можливого перепродажу.

Порівняльна характеристика підходів оцінки нематеріальних активів відображена в додатку А.

Критеріями визнання фінансових інвестицій є загальні принципи визнання активів, оскільки фінансова інвестиція є таким же активом, як і

основні засоби та ін. Формування первісної вартості фінансових інвестицій залежить від способу їх придбання (табл.1.3, рис.1.3).

Таблиця 1.3

Порядок відображення оцінки фінансових інвестицій [48]	
Порядок оцінки фінансових інвестицій	
При надходженні	На дату складання балансу
Залежно від способів придбання: - за грошові кошти; - в обмін на цінні папери власної емісії; - в обмін на інші активи	Залежно від виду інвестицій: - інвестиції в дочірні, асоційовані та спільні підприємства (обліковуються за методом участі в капіталі) - інвестиції, які утримуються до погашення (обліковуються за амортизованою собівартістю) - інші інвестиції (обліковуються за справедливою вартістю)

При придбанні фінансові інвестиції оцінюються за купівельною – ринковою (справедливою) вартістю цінних паперів, включаючи суми фактичних витрат підприємства із вкладення, витрати із сплати комісійних винагород посередникам тощо).

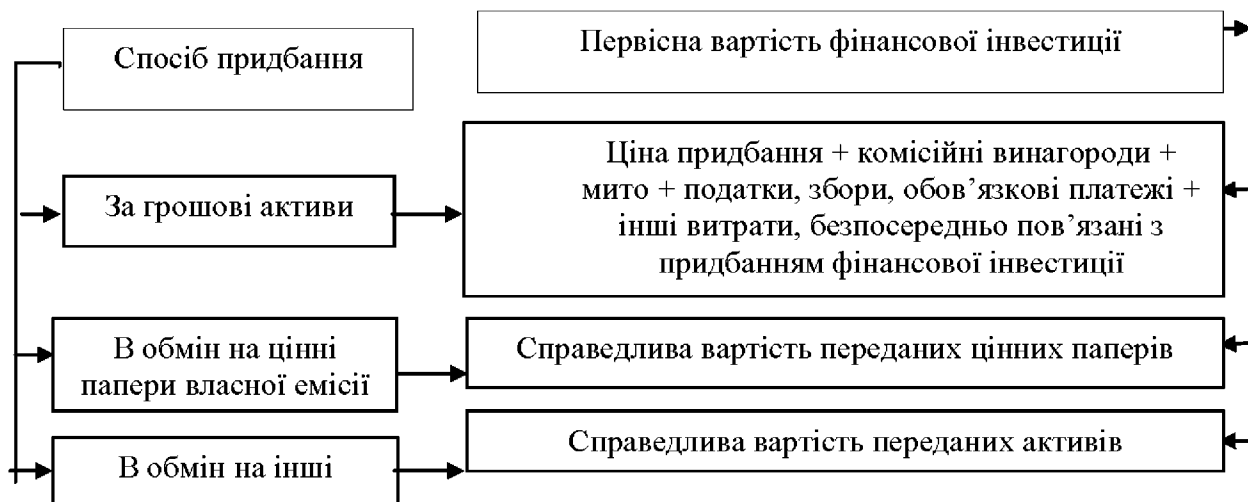


Рис. 1.3. Оцінка фінансових інвестицій при їх придбанні [69]

У процесі здійснення господарської діяльності вартість фінансових інвестицій змінюється, тому важливим є питання правильної їх оцінки на дату складання балансу. При складанні звітності застосовуються наступні методи оцінки: за справедливою вартістю, за амортизованою собівартістю, за собівартістю з врахуванням зменшення корисності і за методом участі в капіталі (рис. 1.4).

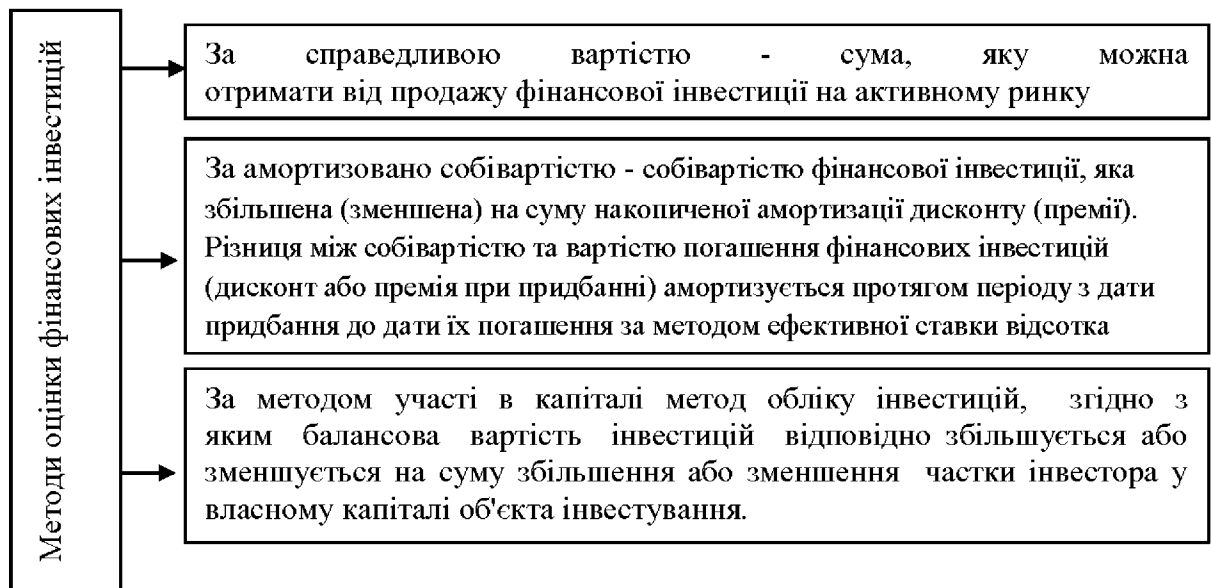


Рис.1.4. Методи оцінки фінансових інвестицій Станадарт12

Отриманий у фінансову оренду об'єкт матеріальних необоротних активів орендар показує у фінансовому обліку одночасно як актив і зобов'язання. При цьому використовується менша з оцінок на початок строку оренди: справедлива вартість активу або теперішня вартість суми мінімальних орендних платежів [26].

Орендодавець наданий у фінансову оренду об'єкт відображає у фінансовому обліку як дебіторську заборгованість орендаря. Оцінкою у цьому випадку слугують мінімальні орендні платежі і негарантована ліквідаційна вартість зменшені на фінансовий дохід, що підлягає отриманню. Поряд з цим визнається інший дохід - дохід від реалізації необоротних активів. Крім цього залишкова вартість об'єкта фінансової оренди підлягає вилученню з балансу орендодавця і включенню до складу інших витрат у Звіті про фінансові результати.

1.3. Документування операцій з необоротними активами в обліковій системі підприємства

При веденні господарської діяльності постає потреба у фіксуванні операцій у первинних облікових документах, на підставі яких проводяться записи у бухгалтерському обліку. Документальне оформлення господарських операцій має економічне та юридичне значення. Економічне значення полягає у тому, що допомагає здійснювати контроль та аналіз фактів господарської діяльності; юридичне – документ є письмовим доказом здійснення операції та підтверджує її законність. Порядок документального оформлення господарських операцій визначено Положенням про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку [45].

При надходженні основних засобів на підприємство, при оформленні внутрішнього переміщення, а також для виведення зі складу основних засобів, внаслідок їх передачі іншому підприємству оформляють «Акт прийому-передачі основних засобів». У ньому вказують: номер, дату оформлення, склад комісії, яка приймає об'єкт, його найменування, коротку технічну характеристику, початкову вартість, роблять відмітку про відкриття інвентарної картки. Акт складається на кожний окремий об'єкт основних засобів в одному примірнику і передається разом з технічною документацією в бухгалтерію, де на його підставі проводять запис в інвентарну картку, в якій вказують її номер, назву об'єкту, початкову вартість, дата і номер акту про введення в експлуатацію, суму зносу.

Схема документообігу операцій з основними засобами на підприємстві має такий вигляд поданий на рис.1.5. При оформленні внутрішнього переміщення основних засобів акт складають у двох примірниках у тому відділі, який дає основні засоби. Акт приймання передачі при безоплатній передачі основних засобів іншому підприємству складаються у двох примірниках (обом сторонам), а при продажу у трьох (два перші залишаються у продавця, а третій – передається покупцеві).

«Акт прийому-передачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів» застосовується для оформлення приймання-передачі основних засобів із капітального ремонту, реконструкції та модернізації. Якщо ремонт, реконструкцію та модернізацію виконує інше підприємство, тоді акт складається у двох примірниках (примірник передається підприємству, що здійснило ремонт основних засобів).

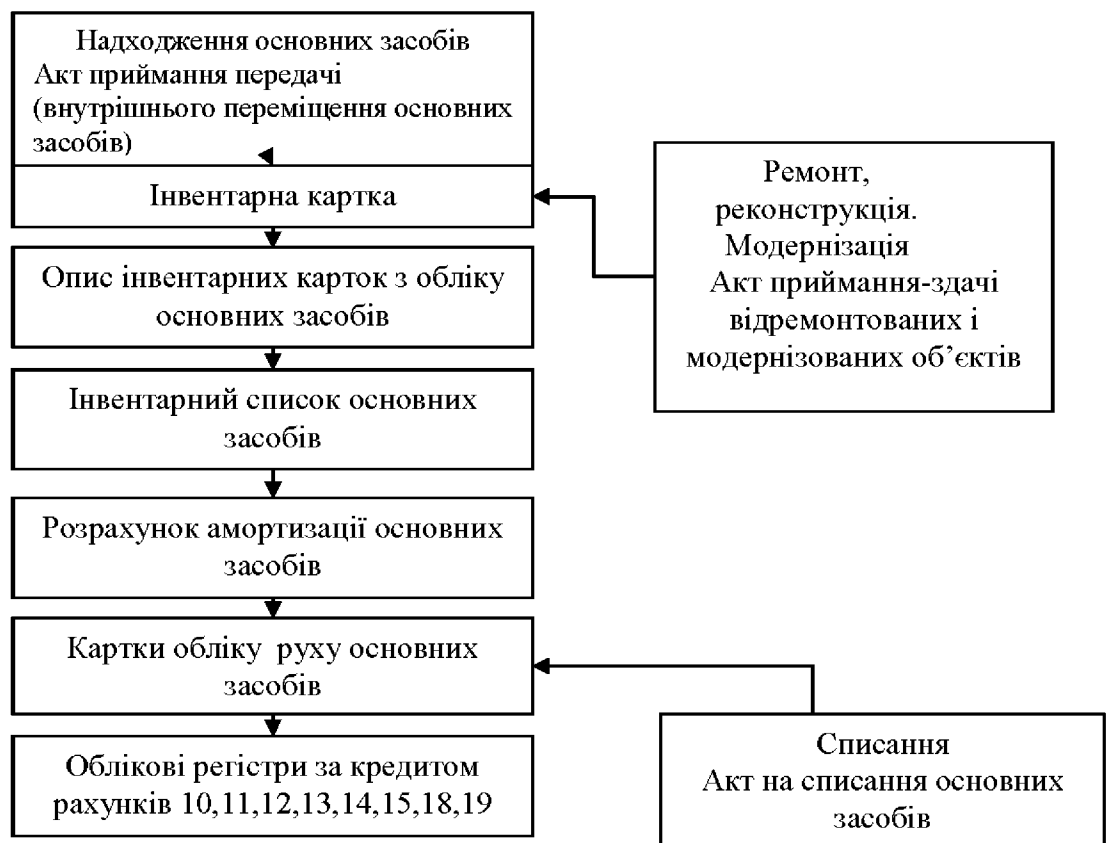


Рис. 1.5. Схема документообігу операцій з основними засобами на підприємстві

Сформовано на підставі [26; 32]

При ліквідації основних засобів на підприємстві складають акт на списання основних засобів типової форми ОЗ-3 «Акт на списання основних засобів», який застосовують для оформлення вибуття окремих об'єктів основних засобів при повній або частковій їх ліквідації. Такі документи складаються у двох примірниках комісією, що затверджена наказом керівника підприємства. В них зазначається первина вартість об'єкта, що вибуває, сума

нарахованого зносу, залишкова вартість, причина вибуття, витрати, пов'язані з вибуттям, фінансовий результат від списання об'єкта. Витрати з ліквідації, а також вартість отриманих матеріальних цінностей від розбору будівель, демонтажу обладнання тощо, відображають в акті у розділі «Розрахунок результатів списання об'єкта». Акт передається в бухгалтерію, де на його підставі здійснюється запис в Інвентарному списку основних засобів та вилучають відповідну інвентарну картку обліку основних засобів.

Кожному об'єкту основних засобів підприємства надається інвентарний номер і на нього відкривається «Інвентарна картка обліку основних засобів» типової форми, яка застосовується для аналітичного обліку та узагальнення інформації про всі типи основних засобів на підприємстві. Дані інвентарних карток (загальний підсумок) звіряють із регістрами синтетичного обліку. Для забезпечення збереження інвентарних карток їх реєструють в спеціальному описі – «Описі інвентарних карток з обліку основних засобів». Даний опис на підприємстві складається довільної форми і містить такі графи як: номер інвентарної картки, дата складання, матеріально-відповідальна особа, примітки. Цей документ складається в одному примірнику в бухгалтерії з метою контролю та збереження карток.

«Інвентарний список основних засобів» застосовується в місцях експлуатації основних засобів для обліку кожного об'єкта за матеріально відповідальними особами. Дані, що містяться в даному документі, мають бути тотожними із записами в інвентарних картках обліку основних засобів.

За допомогою інвентарних карток обліку основних засобів аналітичний облік основних засобів ведеться по кожному об'єкту. Інвентарний номер, присвоєний кожному об'єкту основних засобів, зберігається за ним протягом усього періоду його експлуатації. Він проставляється в усіх первинних документах, що оформляють наявність і рух об'єкта. Аналітичний облік основних засобів відображає технічну та економічну характеристики об'єкта, його місце знаходження, первісну оцінку та переоцінку, а також норму

амортизаційних відрахувань (норму зносу). В аналітичному обліку відображаються всі зміни, що сталися за час експлуатації основних засобів. Аналітичний облік ведеться за кожним об'єктом окремо з розподілом на: власні, отримані на умовах фінансової оренди, виробничі і невиробничі.

Для синтетичному обліку господарських засобів, тобто узагальнення інформації про наявність та рух власних або отриманих на умовах фінансового лізингу об'єктів і орендованих цілісних майнових комплексів, які віднесені до складу основних засобів призначений рахунок 10 «Основні засоби» із застосуванням субрахунків. Цей рахунок є активним, тобто по дебету відображається надходження (придбання, безоплатне отримання, дооцінка) основних засобів на баланс підприємства, а по кредиту – їх, вибуття внаслідок продажу, безоплатній передачі, ліквідації, уцінки.

Розрахунок амортизаційних відрахувань на підприємстві проводиться у типовій формі «Розрахунок амортизації основних засобів (для промислових підприємств)»

Документальне оформлення руху інших необоротних матеріальних активів таке ж саме як і основних засобів .

Капітальні інвестиції можуть здійснювати господарським або підрядним способами. Якщо роботи здійснюються господарським способом, то підставою для відображення матеріальних витрат в обліковій системі підприємства є накладні та лімітно-забірні картки, витрат із заробітної плати - наряди на відрядну роботу, таблиці обліку робочого часу. При здійсненні робіт підрядним способом, між підрядником та замовником укладається договір підряду. У договорі вказується ціна контракту, яку визначають сторони за згодою залежно від розміру витрат. Для визначення ціни використовується проектно-кошторисна документація. Замовник приймає виконані роботи за актом форми КБ-2 «Акт приймання виконаних підрядних робіт», який складають у двох екземплярах – один для замовника, а один для підрядника та/або довідкою про вартість виконаних робіт та витрат, форми № КБ-3 [39].

Для документування операцій з обліку нематеріальних активів використовуються такі типові форми документів: НА-1 «Акт введення в господарський оборот об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів»; НА-2 «Інвентарна картка обліку об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів»; НА-3 «Акт вибуття (ліквідації) об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів»; НА-4 «Інвентарний опис об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів» [49].

Документообіг фінансових інвестицій можна поділити на чотири етапи, які подано на рис. 1.6.

На документальне оформлення операцій з фінансовими інвестиціями впливає шлях придбання цінних паперів, а також форма їх випуску (документарна або не документарна). Документарною формою цінних паперів є сертифікат цінних паперів, при придбанні облігацій – сертифікат облігацій з доданими купонами, які засвідчують право на одержання відсотків за ними. При недокументарній формі зберігач здійснює тільки обліковий запис, яким засвідчує право власності на цінний папір..

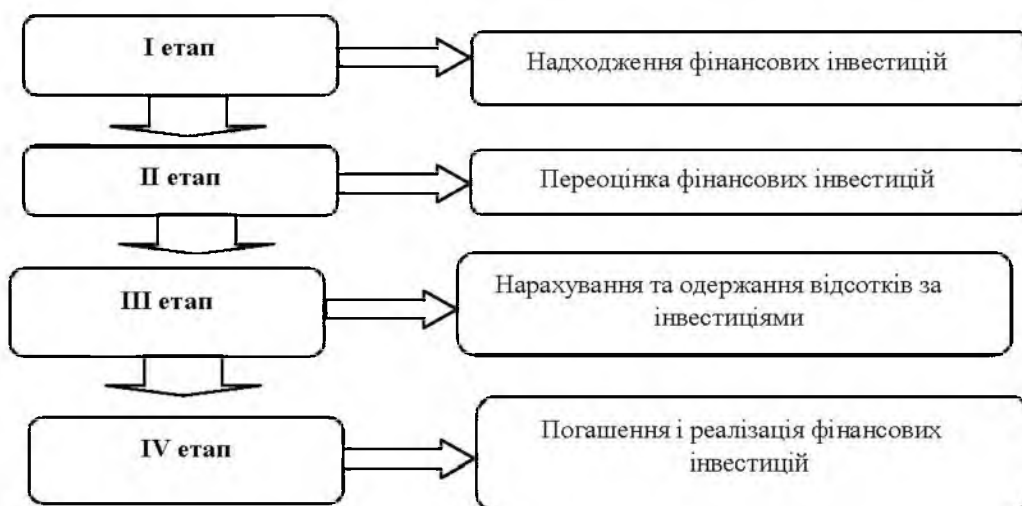


Рис. 1. 6. Схема документообігу фінансових інвестицій

Сформовано на підставі [60]

За такої форми випуску цінних паперів при їх придбанні, на підставі укладеного зі зберігачем договору про відкриття рахунку у цінних паперах, інвестору відкривається рахунок, на якому ведеться подальший їх обіг. При продажу цінних паперів між їх власником та торговцем укладається договір-доручення, де відображається вид цінних паперів, їх кількість і вартість. Звіт про укладення договору та акт виконаних робіт є додатками до договору, яким передбачається плата за посередництво. Основним юридичним документом, за яким підприємство може придбати фінансові інвестиції, є договір, у якому зазначається у предметі договору вид цінного паперу, який купують, кількість, відсоток за ним, повна вартість договору, порядок розрахунку сторін, умови переоформлення прав власності на цінні папери, гарантії продавця та відповідальність сторін. При придбанні цінних паперів через посередника договір укладається з останнім.

Якщо придбання, перепродаж цінних паперів здійснюється за готівку або за безготівковим розрахунком, то підставою для здійснення записів у бухгалтерському обліку є касові ордери, платіжне доручення, виписка банку з поточного рахунка. При придбанні фінансових за матеріальні та нематеріальні цінності (такий факт має обов'язково бути зазначеним у договорі) підставою відповідних записів в обліковій системі підприємства є документи, які підтверджують факт їх передачі матеріальних: акт приймання-передачі основних засобів, накладна на відпуск матеріалів на сторону, Акт вибуття (ліквідації) об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів тощо. По кожному пакету придбаних цінних паперів складається реєстр.

Підставою для відображення в обліку суми амортизації дисконту чи премії є бухгалтерська довідка чи розрахунок.

Цінні папери зберігаються підприємством самостійно або здаються на зберігання в банк. Цінні папери, які ще знаходяться на підприємстві, зберігаються у касі так, як готівка. Якщо цінні папери передають на зберігання

до банку, то в реєстрах аналітичного обліку роблять посилання на відповідний документ, одержаний із банку .

Висновки до розділу 1

1. У роботі визначено сутність необоротних активів, виділено як позитивні, так і негативні моменти пов'язані з їх використанням, деталізовано склад у розрізі різних класифікаційних груп. З формою функціонування виокремлено матеріальні, нематеріальні та фінансові необоротні активи. Матеріальну, речову форму мають основні засоби, незавершені капітальні інвестиції, біологічні активи, інші матеріальні необоротні активи. Цінні папери зі строком використання більшого одного року, а також довгострокова дебіторська заборгованість є фінансовими необоротними активами.

2. Запропоновано залежно від частка у групі майна виділяти суттєві і несуттєві необоротні активи, а за рівнем зношеності – виокремлювати нові, придатні, застарілі, що підлягають заміні матеріальні необоротні активи; запропоновано основні засоби, які безпосередньо не беруть участь у виробничому процесі та не характеризують розміри виробничих потужностей підприємства, але знаходяться у їх володінні виокремлювати зі складу основних засобів і показувати в балансі окремо. Застосування такої класифікації дозволить отримувати дані про стан активів, приймати своєчасні рішення з їх оновлення чи переоцінки, оцінювати рівень завантаження виробничих потужностей.

3. Визнання ресурсів необоротним активами можливе у випадку їх відповідності певним критеріям. Такими критеріями є: поява у результаті минулих подій; можливість отримання у майбутньому економічних вигод, пов'язаних з використанням активів та можливість достовірної оцінки.

4. Обліковими стандартами передбачено кілька видів оцінок необоротних активів: первісна, справедлива, залишкова, ліквідаційна, переоцінена. Фінансові необоротні активи оцінюють за справедливою

вартістю, за амортизованою собівартістю, за собівартістю з врахуванням зменшення корисності і за методом участі в капіталі. У роботі з'ясовано їх сутність. Особливої уваги заслуговує оцінка орендованих основних засобів, основних засобів, отриманих в результаті об'єднання підприємства, а також коригування вартості необоротних активів на вплив інфляції та зменшення їх корисності.

5. В роботі вказано на трудомісткість процедур переоцінок необоротних активів внаслідок впливу інфляції. Часто витрати на її здійснення (оплата праці професійних експертів-оцінювачів) перевищують користь від переоцінки, і вона стає не вигідною з фінансової точки зору. Оскільки відмовитися від проведення переоцінок основних засобів неможливо й економічно недоцільно, варто передбачити такий порядок переоцінки, який був би простим і ефективним у практичному використанні, максимально враховував би наслідки впливу інфляції. З метою зниження трудомісткості процедури переоцінки запропоновано застосовувати як індекс переоцінки, індекс інфляції або дефляції. Крім того, переоцінка основних засобів може бути проведена на основі прямого перерахування вартості окремих об'єктів за документально підтвердженими ринковими цінами, що склалися на момент здійснення переоцінки.

6. При веденні господарської діяльності постає потреба у фіксуванні операцій у первинних облікових документах, на підставі яких проводяться записи у бухгалтерському обліку. Документальне оформлення господарських операцій має економічне та юридичне значення. Економічне значення полягає у тому, що допомагає здійснювати контроль та аналіз фактів господарської діяльності; юридичне – документ є письмовим доказом здійснення операції та підтверджує її законність. У роботі розглянуто процес документування операцій з необоротними активами в обліковій системі підприємства.

РОЗДІЛ 2.

ТЕОРЕТИЧНІ ТА ОРГАНІЗАЦІЙНІ ЗАСАДИ ЕКОНОМІЧНОЇ ЕКСПЕРТИЗИ

2.1. Економічна експертологія як специфічна галузь знань

Сучасний стан розвитку економічних процесів суттєво ускладнює економічні експертизи: збільшує кількість об'єктів суб'єктів господарювання, які виносяться на експертне дослідження. Відповідно, вирішення експертних завдань призводить до розширення існуючих і розроблення нових методів та методик дослідження, тобто здійснюється динамічний розвиток наукових знань економічної експертології. Розуміння сутності економічної експертології як специфічної галузі знань є важливим для відокремлення від інших видів практичної економічної діяльності, форм контролю, з'ясування переліку розв'язуваних нею завдань, а також здійснення класифікації за різними ознаками.

Вивчення сучасного стану економічної експертології неможливий без вивчення історії її розвитку. Ідея формування спеціальної концепції наукових знань про експертизу, виникла у 50-х роках ХХ ст. як наука саме про криміналістичну експертизу. З метою методичного забезпечення попереднього слідства та суду спеціалізованими знаннями у юридичній науці виник самостійний напрям наукового аналізу – судова експертиза. Варто зазначити, що з моменту виникнення судова експертиза розвивалась шляхом накопичення, пристосування і трансформації знань з неюридичних наук. Завдяки цьому, експертна діяльність розвивалася у двох напрямках: зміцнення наукової бази і розвитку правової основи. Таким чином, формування загальної теорії судової експертизи було логічним продовженням процесу формування теоретичних основ різних видів експертиз: у межах криміналістики виникали нові види експертиз, розроблялися нові методики дослідження і, як наслідок, сформувалися тенденції до виокремлення окремих розділів знань. Зазначене

поклато початок експертології науці про закони і методології формування та розвитку експертиз, закономірностях дослідження їх об'єктів, спеціальних знань, привнесених з базових материнських наук, трансформованих через систему судової експертизи [41].

На сучасному етапі розвитку простежуються два напрямки застосування економічної експертизи. Перший – як у сфері кримінального судочинства, так і у сферах цивільного, арбітражного, адміністративного процесу. Другий – за ініціативою великого кола органів і посадових осіб, які володіють правом призначення проведення економічних експертиз.

Термін «економічна експертиза» фігурує в Інструкції про призначення та проведення судових експертиз та експертних досліджень [21]. Інструкцією зазначається, що судові експертизи та експертні дослідження здійснюються судовими експертами державних спеціалізованих науково-дослідних установ судових експертиз Міністерства юстиції України та атестованими судовими експертами, які не є працівниками державних спеціалізованих установ. Судовим експертом є фізична особа, яка має відповідні знання та кваліфікацію, а також пройшла спеціальні курси підготовки та отримала свідоцтво судового експерта.

У чинному законодавстві відсутнє поняття судово-економічної експертизи, натомість застосовується – «економічна експертиза». Варто зазначити, в Законі України «Про судову експертизу», визначається сутність лише судової експертизи як такої. Під нею розуміють дослідження експертом на основі спеціальних знань матеріальних об'єктів, явищ і процесів, які містять інформацію про обставини справи, що перебуває у провадженні органів дізнання (попереднього слідства чи суду) [56].

Доволі тривалий період, значна частина судових експертиз, об'єктом дослідження якого є первинна облікова документація, реєстри бухгалтерського, податкового обліку, фінансова звітність, традиційно як в юридичній літературі так і слідчій практиці називалася судово-бухгалтерською

експертизою, яка пізніша стала називатися судово-економічною. Це відбувалося з метою її виокремлення з поміж інших видів експертиз. Судово-економічна експертиза має правову основу та ґрунтується на принципах та нормах загальної системи права і кримінального процесу. У кримінальному судочинстві її правовою основою, крім Закону України «Про судову експертизу», є Конституція України, Кримінально-процесуальний кодекс України, Цивільно-процесуальний кодекс, Кодекс адміністративного судочинства, Господарський процесуальний кодекс.

Судово-економічна експертиза є необхідною як під час судового розслідування справ пов'язаних із майновими питаннями, розслідуванні справ щодо адміністративних правопорушень стосовно фінансів та підприємницької діяльності, так і при розслідуванні кримінальних справ стосовно злочинів, пов'язаних з господарською діяльністю. Цей вид економічної експертизи на сьогодні є найбільш регламентованим.

Під час проведення економічної експертизи експерт досліджує не самі господарські операції, а їх відображення у документах бухгалтерського, податкового обліку і звітності підприємства. Такими документами можуть бути: прибуткові та видаткові накладні, ордери, звіти матеріально відповідальних осіб, картки складського обліку, касові документи, матеріали інвентаризації, акти ревізій, таблиці, наряди, акти приймання виконаних робіт, трудові договори, розрахункові платіжні відомості, виписки банку, платіжні доручення і вимоги, договори про матеріальну відповідальність, накопичувальні (оборотні) відомості, журнали, головна книга, та інші первинні документи, а також податкова, фінансова звітність і т.д.

Якщо облік ведеться в умовах комп'ютерної обробки даних, то експерту надаються реєстри бухгалтерського обліку у роздрукованому вигляді, обов'язково завірені в установленому порядку.

Відповідно до Інструкції про призначення та проведення судових експертиз та експертних досліджень проведення судових економічних експертиз та експертних досліджень виконуються за такими напрямками [21]:

- дослідження документів бухгалтерського, податкового обліку і звітності;
- дослідження документів про економічну діяльність підприємств і організацій;
- дослідження документів фінансово-кредитних операцій.

Основними завданнями при проведенні експертизи документів бухгалтерського обліку і звітності є вивчення документів, які обґрунтовують розмір нестач або надлишків ТМЦ, грошових коштів; операції з одержання, зберігання, виготовлення, реалізації ТМЦ, грошових коштів, надання послуг; операцій з нарахування та виплати заробітної плати, інших виплат.

При проведенні експертизи податкового обліку і звітності експертом встановлюється відповідність чинному податковому законодавству відображення доходів та витрат за фінансово-господарськими операціями, що підлягають оподаткуванню податком на прибуток; операцій, пов'язаних з відображенням податкових зобов'язань та податкового кредиту з податку на додану вартість.

При проведенні експертизи документів про економічну діяльність підприємств і організацій перед експертом ставляться завдання, пов'язані з визначенням документальної обґрунтованості та проведенням аналізу показників фінансового стану, структури майна та джерел його придбання; стану та інтенсивності використання оборотних активів та джерел їх формування; джерел власних коштів та результатів фінансово-господарської діяльності; реальності розрахунків з дебіторами і кредиторами; економічної доцільності отримання і використання кредитів і позик; витрат і цін як чинників фінансової стабільності, беззбитковості. Крім того, експерт повинен визначити

документальну обґрунтованість розрахунків частки майна при виході учасника зі складу засновників; цільового витрачання бюджетних коштів і т.д.

Необхідність в експертизі документів фінансово-кредитних операцій виникає при встановленні фактичної заборгованості за кредитним договором; визначенні виконання умов кредитного договору сторонами; вивченні операцій по перерахуванню грошових коштів досліджуваним особам.

Крім слідчих і судових органів, правоохоронних органів спеціального призначення, правом призначати економічні експертизи законодавством наділені посадові особи митних і податкових органів, органів соціального страхування, інвестиційних фондів тощо.

Про проведення експертизи також згадується у статтях 82 «Строки проведення виїзних перевірок», 83 «Матеріали, які є підставами для висновків під час проведення перевірок», 84 «Проведення експертизи під час здійснення податкового контролю контролюючими органами» Податкового Кодексу України (далі – ПКУ) [44]. Так, ст.83 ПКУ передбачає, що для посадових осіб органів державної податкової служби під час проведення перевірок однією з підстав для висновків є експертні висновки, а ст. 84 ПКУ визначаються певні умови, за яких може бути проведена експертиза. Однак виконання вимог, вказаних у ПКУ, можливе за допомогою економічних досліджень, а не експертиз, для проведення яких не вимагається постанова судового або слідчого органу.

Проведення експертиз, експертних досліджень з оцінки майна здійснюється на умовах і в порядку, передбачених Законом України «Про судову експертизу», з урахуванням особливостей, визначених Законом України «Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні» [27] щодо методичного регулювання оцінки майна.

Варто зазначити що економічна експертиза як вид дослідницької, аналітичної та прогностичної діяльності на сучасному етапі виходить за межі процесу судочинства здійснюється у двох основних формах:

- як елемент (стадія) процесу управління – внутрішньовідомча, корпоративна, внутрішня експертиза;

- як вид консалтингової діяльності – незалежна (комерційна, замовна) зовнішня експертиза, що здійснюється незалежними експертами [42].

Ця експертиза проводиться не тоді, коли цього вимагають судово-слідчі органи, а тоді, коли сам суб'єкт господарювання зацікавлений у проведенні такої економічної експертизи і готовий здійснювати всі необхідні витрати для забезпечення її повноти, об'єктивності та результативності. Її називають несудовою (неконфліктною) економічною експертизою.

Огляд літературних джерел дає підстави розглядати таку експертизу як одну із важливих форм фінансового контролю за діяльністю підприємства, його сегментів та визначити її сутність. А саме: несудова (неконфліктна) економічна експертиза є дослідженням певних проблем, що виникають у процесі економічної діяльності суб'єкта господарювання і потребують кваліфікованих дій експерта (експертів) для досягнення визначеної мети та розв'язання конкретних завдань, пов'язаних із веденням фінансового і податкового обліку, фінансово-економічною діяльністю та фінансово-кредитними операціями, а також для відвернення суттєвих загроз і ризиків від такого суб'єкта.

Враховуючи, що застосування економічної експертизи сягнуло далеко за межі процесу судочинства, у вітчизняних нормативних актах, економічній літературі відсутня однозначність у підходах до змісту економічної експертизи, її видів, предмету, методу, методичних прийомів, процедур, форм, а відповідно і суб'єктів проведення викликає [42]:

- ірраціональність практичного функціонування механізму проведення економічної експертизи;

- хаотичність сприйняття сутності економічного експертизи за назвами та реаліями окремих її форм (таких як незалежна економічна експертиза, державна економічна експертиза, судово-економічна експертиза, експертно-економічне дослідження, експертно-економічний аналіз, експертно-

економічна оцінка, попередня економічна експертиза тощо);

— термінологічні невідповідності в процесі проведення економічної експертизи як окремого дослідження (неузгодженість логічних зв'язків між методом – методичними прийомами – процедурами – діями – операціями);

— відсутність єдиного підходу в різних фінансово-економічних, наукових, законодавчо-нормативних, процесуальних документах до назв окремих форм експертизи;

— уточнення назв і видів заключних документів, що формуються за кожною з форм економічної експертизи.

Це далеко не повний перелік негативних моментів, пов'язаний з станом невизначеності у системі вітчизняної економічної експертології. Означене свідчить, що проблеми експертології не вичерпуються тільки судовою діяльністю, а виникають у зв'язку з практичною діяльністю багатьох, в тому числі й несудових установ та організацій. Можливість проведення експертизи, забезпечує оцінку ефективності заходів захисту та підготовки обґрунтованих висновків для прийняття відповідних рішень як для органів державного контролю, судових органів, так і для суб'єктів господарювання, що потребують всебічного дослідження причин і умов, в яких здійснюються/можуть бути здійсненими економічні злочини, порушення.

Вивчення літературних джерел дає можливість стверджувати, що на сучасному етапі розвитку сприйняття експертології лише як науки про судові експертизи є дуже вузьким. Скоріше саме судова експертологія є окремою складовою загальної науки про експертну діяльність. Стійкий підхід до експертології як до науки про закони та методологію формування й розвитку судових експертиз, що визначало її парадигму на початкових етапах становлення, зараз набуває значного розширення сфери застосувань наукових принципів, методів, засобів та методик розв'язку задач, притаманних експертології.

Узагальнюючи вищевикладене, можна стверджувати, що незважаючи на деякі відмінності у трактуваннях поняття «експертиза» для різних видів діяльності, можна виокремити такі їх спільні ознаки: експертиза може бути проведена тільки фахівцем, кваліфікація якого підтверджується відповідним документом; результати експертизи підтверджуються експертним висновком; експертиза може здійснюватися лише за умови існування певних норм, правил тощо, які є об'єктом порівняння під час її проведення; підставою для проведення експертизи є зацікавленість третіх осіб у її результатах; використання результатів експертизи для прийняття рішень зумовлює настання відповідальності експертиза якості та корисності висновків.

2.2. Система організаційного та інформаційного забезпечення економічної експертизи

Економічна експертиза є дослідницьким процесом, у якому можна виокремити кілька стадій: підготовчу; організаційно-методичну; дослідну; узагальнення, оцінки і реалізації результатів експертизи.

Під час підготовчої стадії здійснюється: визначення експертів відповідно до питань, які стоять перед експертизою; складання завдання на проведення експертизи керівником експертної установи; вивчення призначеним експертом-економістом змісту завдання які стоять перед експертизою; підбір нормативно-правових актів з питань, які мають бути досліджені.

Під час організаційно-методичної стадії здійснюється: вивчення змісту і повноти матеріалів справи, поданих на експертизу; визначення методики проведення експертизи; складання календарного плану-графіка проведення експертизи.

Дослідна стадія економічної експертизи пов'язана з виконанням експертом конкретних процедур, передбачених методикою дослідження для одержання необхідної інформації щодо питань, поставлених експертизою.

Стадія узагальнення, оцінки і реалізації результатів експертизи включає два етапи. Під час першого етапу здійснюється узагальнення результатів експертизи на підставі групування і систематизації недоліків (за економічною однорідністю і хронологією здійснення), які стали об'єктом експертизи, узагальнення результатів дослідження, складання експертного висновку, розроблення пропозицій для профілактики виявлених недоліків. Другий етап, пов'язаний з реалізацією результатів експертизи, передачею експертного висновку особам, які призначили експертизу; направлення підприємствам і органам управління пропозицій з профілактики правопорушень.

Інформаційне забезпечення економічної експертизи є сукупністю відомостей, які характеризують фактичний стан об'єкта дослідження. Основними завданнями організації інформаційного забезпечення є:

- інформування учасників економічної експертизи про стан досліджуваних об'єктів;
- інформування учасників експертизи про функціонування даних об'єктів і відповідність нормативно-правовим актам та законодавству.

За змістом інформаційне забезпечення економічної експертизи класифікують в розрізі таких складових (рис. 2.1).

Жоден факт господарської діяльності не може бути здійснений і відображений у бухгалтерському обліку без підтвердження його первинним документом, який є:

- матеріальним носієм інформації. Дані, які містить документ повинні бути зрозумілі і не суперечити чинним нормативно-правовим актам;
- письмовим доказом факту господарської діяльності, який відбувся.

Виконання завдань фінансового обліку безпосередньо залежать від раціональної організації роботи з документами. Правильне документування господарських операцій допомагає попереджати порушення, викривати зловживання, дисциплінує не тільки обліковий персонал, а й працівників інших структурних підрозділів.

Створюючи, приймаючи, використовуючи і зберігаючи первинні документи для цілей обліку, формування звітності підприємства керуються вимогами Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» [50] та Положенням про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку [45].



Рис. 2.1. Класифікація інформаційного забезпечення економічної експертизи

Первинні документи складаються на бланках типових і спеціалізованих форм, затверджених відповідним органом державної влади. Якщо законодавством не встановлені типові форми первинних документів, оформлення господарських операцій може здійснюватися з використанням

виготовлених самостійно бланків, які повинні містити обов'язкові реквізити чи реквізити типових або спеціалізованих форм.

До обов'язкових реквізитів відносять: назву документа і дата його складання; найменування організації, від імені якої складено документ; зміст господарської операції: одиниці виміру господарської операції в натуральному і грошовому вираженні; найменування посад осіб, відповідальних за здійснення операції і правильність її оформлення; особисті підписи зазначених осіб.

При необхідності підприємство може вносити додаткові реквізити в уніфіковані форми первинної облікової документації, за винятком форм з обліку касових, розрахункових, валютних, банківських операцій. Але при цьому всі реквізити затверджених форм первинної облікової документації залишаються без зміни. Слід зауважити, що видалення окремих реквізитів не допускається, а внесені зміни до них оформляються відповідним організаційно-розпорядчим документом підприємства.

Первинні облікові документи складаються, як правило, у момент здійснення фактів господарської діяльності або відразу після його закінчення. Згідно із затвердженим графіком документообігу оформляється документ у кількох примірниках, а вільні рядки прокреслюються.

Документи повинні складатися чітко, розбірливо за допомогою ручного запису, або комп'ютерного набору.

Відповідальність за своєчасність складання і доброякісність документів, передачу їх у встановлені терміни для відображення даних у бухгалтерському та податковому обліку, достовірність у них відомостей несуть особи, які заповнили та підписали ці документи..

Усі облікові документи за ознаками дотримання правил їх складання класифікують на доброякісні та недоброякісні. Доброякісний документ повинен в відповідати трьом вимогам з позицій юридичної чинності: відповідність формі; вимогам діючого законодавства та достовірності.

Документи, які не відповідають хоча б одній з вимог, є недоброякісними. На підставі вивчення таких документів можуть бути виявлені суттєві порушення правил ведення бухгалтерського обліку. Такі порушення мають вигляд:

- повного або часткового невідображення поточної, фінансової або інвестиційної діяльності засобами обліку. Це можуть бути нестатутні види діяльності, заниження бази оподаткування, приховування доходу, отриманого при здійсненні незаконної підприємницької діяльності, і т.д.;

- відображення вигаданої діяльності господарюючого суб'єкта;
- спотворення об'єктів бухгалтерського обліку.

Фальсифіковані документи можуть містити матеріальні та інтелектуальні підробки. Матеріальні підробки пов'язані зі зміною оригіналу документа шляхом підчисток, виправлень, дописок і т.п. Ознаками дописувань в тексті є звужені або збільшені проміжки між словами порівняно з іншим текстом, підняті або занижені закінчення слова чи рядка. Такий факт може бути виявлений тільки відповідною криміналістичною експертизою, але не економічною.

Якщо в документі є виправлення, необхідно перевірити, чи допустимі вони виходячи з характеру документа (в касових і банківських документах виправлення не допускаються), чи правильно здійснені виправлення (помилка в документах виправляється шляхом перекреслення неправильного тексту або суми тонкою лінією так, щоб можна було прочитати перекреслене, і написання над перекресленим правильного тексту або суми), чи підтверджені виправлення підписами осіб, які склали і підписали документ.

Помилки в первинних документах виправляють коректурним способом, а в облікових регістрах – методом «червоного сторну» або шляхом додаткового облікового проведення. Виправлення помилки оформляють бухгалтерською довідкою.

Помилки минулих років ділять на ті, які вплинули на суму доходів і витрат за попередні періоди і внаслідок цього на суму прибутку за ці періоди, яка сформувала показник нерозподіленого прибутку в балансі на початок звітнього року; які не вплинули на суму доходів і витрат за попередні звітні періоди (неправильна класифікація статей активу і пасиву).

Помилки минулих років, які вплинули на суму доходів і витрат виправляють, коригуючи сальдо нерозподіленого прибутку 44 (п.4 П(С)БО 6) на початок року у кореспонденції з відповідними рахунками класу 1-6 (залежно від суті помилки і її впливу). Коригування проводять навіть тоді, коли відсутнє сальдо нерозподіленого прибутку, тобто якщо підприємство спрацювало із збитками або на нуль.

Інтелектуальна підробка має місце при складанні документа правильно оформленого з формальної сторони, але такого, що заздалегідь містить неправдиві дані щодо характеру і обсягу операції (наприклад, платіжна відомість із заздалегідь завищеними сумами). Варто зазначити, що безтоварність операції може бути доведена, доказана іншими шляхами, але не документально.

При експертному дослідженні облікових документів необхідно враховувати, що:

- неправильно оформлені документи можуть бути як справжніми, так і підробленими в залежності від результатів їх перевірки за суттю;
- облікові документи, що відображають господарські операції з недотриманням вимог діючого законодавства можуть бути є справжніми.

Облікові документи, що відображають господарські операції, які насправді не відбувалися або до яких внесено завідомо неправдиві відомості про зміст, дату або суми господарських операцій кваліфікуються як підроблені. Такі документи є речовими доказами. За їх допомогою визначають не тільки величину матеріальних наслідків і способи розкрадань, а й коло осіб, які беруть участь у злочинах у сфері економіки.

Неможливо перерахувати всі види зловживань з документами, які можуть застосовуватися для вчинення економічного злочину і його приховування. Однак є ряд формальних ознак, що привертають увагу експерта-економіста. Такі документи перевіряються більш ретельно. Такими ознаками є [64]:

- використання нетипових форм первинних документів;
- відсутність деяких реквізитів документа - відсутність номера, дати, найменування організації і т.д.;
- взаємна невідповідність окремих реквізитів;
- недооформлення документів - відсутність підпису посадових осіб; наявність підписів осіб, які не мають права на їх підписування; відсутність печатки та ін;
- надлишкове оформлення документа - наявність кількох резолюцій або дозвільних написів у такій кількості, яка не потрібно при нормальному оформленні документа;
- відсутність при документах необхідних додатків;
- невідповідність суми зведеного документа підсумку сум прикладених до нього первинних документів і т.д.;
- розбіжності у змісті кількох екземплярів одного документу, наприклад в екземплярі видаткової накладної, що видається одержувачу, вказується фактично видане кількість матеріально-виробничих запасів, а в іншому примірнику цій же накладній, але переданої в бухгалтерію для їх списання, вказується більшу кількість і т.п.

Жоден з перерахованих ознак сам по собі не свідчить про зловживання, але повинен привернути увагу експерта-економіста до документа, що має такі ознаки. Такий документ підлягає ретельній перевірці шляхом дослідження факту господарської діяльності, який пов'язаний з його оформленням.

У тих випадках, коли на підставі фальсифікованих документів складаються облікові реєстри та фінансову звітність, робота експерта-

економіста значно ускладнюється. Це пов'язано з шахрайськими діями працівники бухгалтерії. Основними ознаками таких дій є [47]:

- формування облікових записів не підтверджених і необґрунтованих даними первинних документів;

- наявність облікових проведення, які суперечать існуючим правилам ведення бухгалтерського обліку;

- складання додаткових і сторнувальних облікових проведення без документальних підстав та необхідності;

- складання деяких облікових проведення, що мали місце не в момент обробки облікових документів поточного звітного місяця, а в наступному періоді;

- наявність необґрунтованих і необумовлених виправлень в облікових регістрах;

- неправильні підрахунки підсумків та перенесення їх в інші документи;

- відкриття та ведення рахунків, не передбачених Планом рахунків і не затверджених Робочим планом рахунків;

- неузгодженість у записах одних і тих же фактів господарської діяльності в різних облікових регістрах та ін.

Жоден з цих ознак сам по собі не свідчить про зловживання, однак при виявленні таких документів і записів у бухгалтерському обліку вони повинні бути ретельно перевірені шляхом дослідження факту господарської діяльності, оформленого даним документом або записом. Варто зазначити, що наявність подібних порушень веде до складання недостовірної фінансової звітності.

2.3. Методи дослідження облікової інформації при проведенні економічних експертиз

Визначення способу проведення експертизи (вибір певних методик, (методів дослідження)) належить до компетенції експерта.

Під методом експертного дослідження розуміють систему логічних і (або) інших інструментальних операцій (способів, прийомів) отримання даних для вирішення питання, поставленого перед експертом. Розвиток економічної експертизи нерозривно пов'язаний зі створенням її методології, яка включає в себе систему загальнонаукових і специфічних наукових методів і прийомів, методики дослідження

Серед методів експертизи виділяють (рис.2.2) :

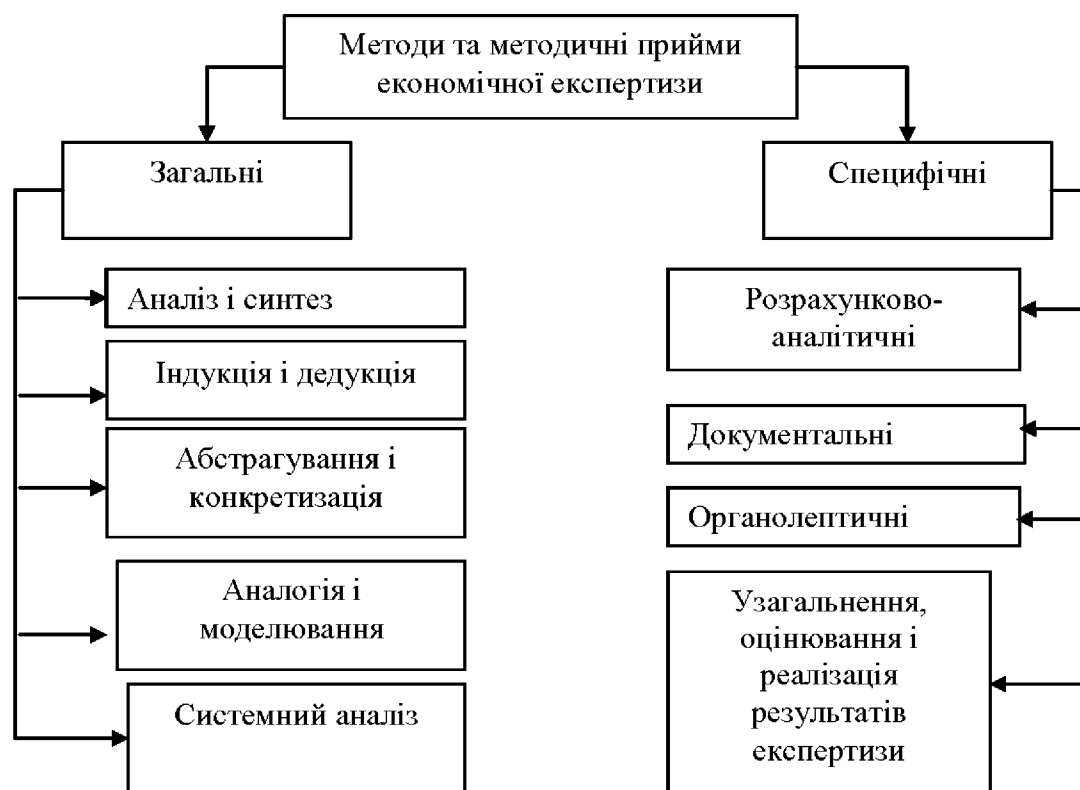


Рис. 2.2. Основні методи і методичні прийоми економічної експертизи

- загальні (загально-пізнавальні) методи: абстрагування і конкретизація, аналіз, синтез, порівняння, індукція, дедукція, формалізація, системний аналіз, вимірювання, опитування, планування, експеримент, моделювання, побудова

гіпотез тощо. Зокрема, метод моделювання є найбільш ефективним при виявленні недоліків при складанні господарюючими суб'єктами бізнес-плану, проведенні маркетингових операцій, перепрофілюванні виробництва відповідно до попиту і т.п.

- специфічні методи напрацьовані наукою про економічний контроль, розроблені на основі досягнень економічних і юридичних наук, досвіду слідчої, контрольно-ревізійної і судово-експертної практики. До специфічних методів належать: документальні; розрахунково-аналітичні (економічний аналіз; статистичні розрахунки; економіко-математичні методи); органолептичні; узагальнення, оцінювання та реалізація результатів експертизи.

Розглянемо детальніше застосування загальнонаукових методів при проведенні експертизи з основними засобами як складовою необоротних активів підприємства. Зокрема, аналіз експерт застосовує при встановленні вимог фінансового обліку, які не дотримані при прийомі-передачі основних засобів підприємства, достовірності окремих документів, які відображають їх рух та результати інвентаризації. При проведенні економічної експертизи синтез варто поєднувати з аналізом, бо це дозволяє об'єднати об'єкти, які були розчленовані під час аналізу, встановити їх взаємозв'язок (складання експертного висновку). При цьому важливим для експерта є індукція, яку застосовують при встановленні розміру матеріального збитку за фактом списання вартості не повністю амортизованих основних засобів. Дедукцію експерт застосовує при розподілі загального розміру матеріального збитку між матеріально-відповідальними особами, за періодами виникнення. Для раціональної організації роботи експерт складає план роботи (модель проведення дослідження), використовуючи метод моделювання. В основі моделювання лежить аналогія, яка полягає у виявленні подібних ознак з іншими об'єктами дослідження. Крім того, моделювання може бути застосоване при втраті або знищенні первинних документів. Побудова моделі, дозволяє не відновити не самі документи (що не входить до компетенції

експерта-бухгалтера), а відображені в них господарські операції. Така можливість обумовлюється самою системою побудови бухгалтерського обліку, оскільки кожен факт господарської діяльності прямо або опосередковано відображається у різних первинних документах та облікових регістрах способом подвійного запису.

Загальнонаукові методи є основою для застосування специфічних методів, які потребують проведення певних розрахунків для отримання відповіді на поставлені перед експертом-економістом питання. Їх використання дозволяє виявити умови і причини правопорушення, визначити вплив факторів на результати діяльності підприємства, чим забезпечується повнота експертного дослідження.

Методи документальної перевірки включають у себе ряд способів та прийомів. Зупинимося на характеристиці таких способів та прийомів.

Документальні прийоми економічної експертизи включають [14]:

- перевірку документів по формі та арифметичну перевірку документів;
- нормативно-правову оцінку відображених у документах господарських операцій;
- логічний контроль об'єктивної можливості виконання документально оформлених господарських операцій;
- зустрічну перевірку документів або записів у облікових регістрах через порівняння їх з однойменними чи взаємозв'язаними даними підприємств і організацій, з якими підприємство, що перевіряється, має господарські зв'язки;
- взаємний контроль документів, який полягає у порівнянні різних за своїм найменуванням та характером документів, в яких відображаються різні аспекти однієї або кількох взаємопов'язаних операцій.
- хронологічний аналіз, за допомогою якого відстежується хронологія записів в первинних документах і облікових регістрах. Це дозволяє виявити відображення господарських операцій не в період виникнення, а через деякий час.

- перевірку наявності підтверджувальних документів, яка полягає у зіставленні облікових записів, що відображають здійсненні господарські операції з документами, що їх обґрунтовують;
- повторення облікової процедури (повторне обчислення);
- спосіб зворотного рахунку, що ґрунтується на попередній експертній оцінці матеріальних витрат, з метою подальшого визначення (зворотним рахунком) величини безпідставних списувань сировини та матеріалів на виробництво окремих видів продукції;
- оцінку законності й обґрунтованості господарських операцій за даними кореспондуючих рахунків бухгалтерського обліку і т. ін. Ці прийоми є єдиними як під час проведення ревізій, так і в ході економічної експертизи.

Успішне застосування формальної перевірки залежить від: знання порядку заповнення бухгалтерських документів; знання слабких ланок в обліковому процесі; застосування апробованих практикою прийомів розпізнавання недоброякісних документів;

При нормативній перевірці досліджується зміст документу та його відповідності нормам, правилам, інструкціям, методичним вказівкам (норми витрат сировини і матеріалів, розцінки, норми природного убутку, норми окремих видів витрат, визнаних у цілях оподаткування, тощо).

Застосування арифметична перевірка допомагає виявити помилки у підрахунках показників. Це можуть бути дії, пов'язані з обчисленням відсотків, множення норм і розцінок і т.д. За допомогою арифметичної перевірки експерт може виявити підробки у документах. Так, механічне завищення або дописування цифр як в підсумкових сумах, так і в окремих рядках і колонках документа вказує на матеріальні підробки.

Зустрічну перевірку можна вважати найбільш дієвою у тих випадках, коли зловживання здійснено працівниками двох або кількох організацій або працівниками різних відділів господарюючого суб'єкта. Однак можливі ситуації, які обмежують застосування зустрічної перевірки. Вони пов'язані з

тим, що не всі облікові документи складаються у кількох примірниках (наприклад, картки аналітичного обліку основних засобів, нематеріальних активів). Крім того, підробки можуть бути внесені у всі примірники одного і того ж документа.

При розслідуванні складних економічних злочинів і при необхідності перевірки окремих документів вдаються до взаємного контролю як самого факту господарської діяльності, оформленого цим документом, так і суміжних з нею фактів. Зокрема [47]:

- зіставляють дані облікових документів з руху необоротних активів з транспортними витратами на їх перевезення;
- зіставляють дані бухгалтерського обліку з даними оперативного обліку, які надходять від диспетчерських служб, різних лічильників і т.д.;
- перевіряють відповідність даних первинних документів з даними облікових реєстрів поточного обліку та фінансової звітності.

Органолептичні методи ґрунтуються на застосуванні експертами у дослідженні результатів робіт проведених іншими фахівцями. Вони включають:

- контрольні замірювання робіт, які використовують для перевірки та обґрунтування виконаних будівельно-монтажних робіт, обсягів виробництва, виконаних робіт, наданих послуг;
- спостереження за фактичним станом об'єкта (наприклад, здійснення хронометражних спостережень під час експертизи обґрунтованості норм виробітку);
- контрольний запуск сировини і матеріалів, який застосовується для визначення обґрунтованості норм витрат матеріальних ресурсів і виходу готової продукції.

Методичні прийоми узагальнення, оцінювання і реалізації результатів експертного дослідження включають класифікацію і групування правопорушень за їхньою економічною однорідністю та хронологічною послідовністю, аналітичну систематизацію даних експертизи способом

оформлення таблиць, складання експертного висновку і передачу його особам, які замовили експертизу.

Варто відмітити, що при проведенні експертиз і експертних досліджень перераховані вище методи і методичні прийоми застосовуються комплексно, оскільки у сучасних умовах значно поширились зловживання у сфері приватизації державного майна, фінансування, ціноутворення, підприємництва, банківської, зовнішньоекономічної діяльності та оподаткування.

Висновки до розділу 2

1. На сучасному етапі розвитку простежуються два напрямки застосування економічної експертизи. Перший – як у сфері кримінального судочинства, так і в сферах цивільного, арбітражного, адміністративного процесу. Другий – за ініціативою великого кола органів і посадових осіб, які володіють правом призначення проведення економічних експертиз.

2. Експертиза, яка проводиться за завданням судово-слідчих і податкових органів визначається Інструкцією про призначення та проведення судових експертиз та експертних досліджень та Податковим кодексом відповідно. В Інструкції її подають як економічну, вказуючи напрямки, основні завдання, орієнтовний перелік вирішуваних питань.

3. Сучасний етап розвитку економічної експертизи як виду дослідницької, аналітичної та прогностичної діяльності виходить за межі процесу судочинства та здійснюється у двох основних формах: як елемент процесу управління – внутрішньовідомча, корпоративна, внутрішня експертиза; як вид консалтингової діяльності – незалежна (комерційна, замовна) зовнішня експертиза, що здійснюється незалежними експертами. Така експертиза проводиться не тоді, коли цього вимагають судово-слідчі органи, а тоді, коли сам суб'єкт господарювання зацікавлений у проведенні такої економічної експертизи і готовий здійснювати всі необхідні витрати для забезпечення її

повноти, об'єктивності та результативності. Її називають несудовою (неконфліктною) економічною експертизою.

4. Огляд літературних джерел дає підстави розглядати несудову (неконфліктну) економічну експертизу як одну із важливих форм фінансового контролю за діяльністю підприємства, його сегментів та визначити її сутність. А саме: така експертиза є дослідженням певних проблем, що виникають у процесі економічної діяльності суб'єкта господарювання і потребують кваліфікованих дій експерта (експертів) для досягнення визначеної мети та розв'язання конкретних завдань, пов'язаних із веденням фінансового і податкового обліку, фінансово-економічною діяльністю та фінансово-кредитними операціями, а також для відвернення суттєвих загроз і ризиків від такого суб'єкта.

5. Незважаючи на те, що застосування економічної експертизи сягнуло далеко за межі процесу судочинства, у вітчизняних нормативних актах, економічній літературі відсутня однозначність у підходах до її змісту, видів, предмету, методу, методичних прийомів, процедур, форм, а відповідно, і суб'єктів проведення. Означене обґрунтовує необхідність формування спеціальної галузі знань економічної експертології. Вивчення літературних джерел дає можливість стверджувати, що експертологія є наукою про закони і методології формування та розвитку експертиз, закономірності дослідження їх об'єктів, системою спеціальних знань, привнесених з базових материнських наук, трансформованих через систему судової експертизи. Історичний шлях становлення і розвитку економічної експертизи свідчить про перетворення її в науку, здатну досліджувати сутність і поведінку, аналізувати, пояснювати, моделювати і прогнозувати об'єкти, визначати та формувати методи експертиз.

6. Не дивлячись на виявлені відмінності у трактуваннях поняття «експертиза» для різних видів діяльності, можна виокремити такі їх спільні ознаки: експертиза може бути проведена тільки фахівцем, кваліфікація якого підтверджується відповідним документом; результати експертизи

підтверджуються експертним висновком; експертиза може здійснюватися лише за умови існування певних норм, правил тощо, які є об'єктом порівняння під час її проведення; підставою для проведення експертизи є зацікавленість третіх осіб у її результатах; використання результатів експертизи для прийняття рішень зумовлює настання відповідальності експертиза якість та корисність висновків.

7. Оскільки висновок експерта ґрунтується на повному і всебічному дослідженні первинних документів, то оформлені, необхідним чином документи, мають юридичну доказову силу та забезпечують достатню упевненість у тому, що факти господарської діяльності підприємстві адекватно обліковуються. У розділі охарактеризовано вимоги за якими має бути організована система документування на підприємстві.

8. Обґрунтованість експертних досліджень значною мірою залежить від методів і способів, які використовує експерт. У розділі визначено сутність формально-логічної та перевірки облікової інформації відповідно до сутності з метою підтвердження її законності та виявлення фальсифікованої.

РОЗДІЛ 3

МЕТОДИКА ЕКСПЕРТНОГО ДОСЛІДЖЕННЯ ОСНОВНИХ ОПЕРАЦІЙ З НЕОБОРОТНИМИ АКТИВАМИ

3.1. Економічна експертиза операцій з основними засобами та капітальними інвестиціями

До основних завдань економічної експертизи операцій з основними засобами можна віднести [47]:

- встановлення правильності документального оформлення операцій, пов'язаних з рухом та використанням основних засобів;
- оцінювання відповідності відображення у фінансовому обліку операцій з основними засобами до вимог діючих нормативно-правових актів;
- виявлення фактів порушення чинного законодавства щодо правомірності дій працівників підприємства при придбанні, використанні, реалізації та ліквідації об'єктів основних засобів;
- перевірку правильності віднесення окремих об'єктів до складу основних засобів;
- перевірку правильності нарахування амортизації, своєчасність та повнота її включення до витрат підприємства;
- перевірку правильності визначення та списання збитків, які були понесені через ліквідацію неповністю амортизованих об'єктів;
- перевірка доцільності проведення ремонту основних засобів та правильності відображення у фінансовому обліку понесених витрат;
- вивчення законності проведених операцій, пов'язаних зі списанням основних засобів внаслідок непридатності їх до використання та ліквідації;
- перевірка правильності введення обліку операцій, які пов'язані із реалізацією непотрібних об'єктів основних засобів.

У процесі економічної експертизи встановлюється правильність віднесення активів підприємства до основних засобів. При цьому береться до

уваги умови визнання об'єктів активами підприємства - отримання в майбутньому економічної вигоди та достовірність оцінювання.

Під час експертного дослідження необхідно звернути увагу на вартість об'єктів, що підлягають обліку у складі основних засобів. Вартісну межу розмежування необоротних активів на основні засоби та малоцінні необоротні матеріальні активи підприємство встановлює самостійно і фіксує у наказі про облікову політику. У цьому документі подається також інформація про строк корисної експлуатації основних засобів (він повинен бути більшим, ніж один рік), ліквідаційну вартість для окремих об'єктів або груп основних засобів.

В процесі економічної експертизи потрібно встановити правильність ведення аналітичного обліку основних засобів, тобто перевірити наявність і правильність оформлення інвентарних карток, їх відповідність даним первинних документів.

Для перевірки правильності оприбуткування основних засобів порівнюють облікові записи з даними первинних документів. При цьому потрібно встановити:

- шляхи надходження основних засобів на підприємство;
- наявність на підприємстві комісії з оприбуткування основних засобів та правильність формування прибуткових документів;
- наявність та правильність оформлення договорів купівлі-продажу;
- правильність визначення первісної вартості основних засобів в первинних документах з врахуванням вимог облікових стандартів;
- наявність матеріально-відповідальних осіб, призначених за зберігання об'єктів основних засобів та укладання з ними договорів про матеріальну відповідальність.

Особлива увага приділяється шляхам надходження основних засобів на підприємство, бо від цього залежить розрахунок їх первісної вартості. При цьому встановити повноту формування витрат з придбання окремих об'єктів основних засобів.

При оцінюванні порядку формування інвентарної вартості об'єктів основних засобів, створених власними силами, вивчаються наступні документи:

- проектна та кошторисна документація на створення об'єкта;
- первинні облікові документи, які підтверджують розмір матеріальних і трудових ресурсів, використаних для створення об'єкта, розподіл непрямих витрат.

Під час перевірки повноти та своєчасності оприбуткування основних засобів, що надійшли, звіряються дані первинних документів з придбання об'єктів з платіжними вимогами постачальників, а останні порівнюються з виписками банку. Також важливим є оцінювання правильності оформлення акту приймання-передачі основних засобів та відображення операцій з руху основних засобів на облікових рахунках. Крім того, слід пересвідчитись, у наявності технічних паспортів на основні засоби та веденні їх інвентарного пооб'єктного обліку.

У процесі економічної експертизи потрібно з'ясувати причини незаконного надходження основних засобів, переміщення за неправильно оформленими документами, а також факти несвоєчасного оприбуткування основних засобів. Якщо була безоплатна передача основних засобів, треба пересвідчитися в обґрунтованості та економічній доцільності такої передачі

Первісна вартість основних засобів може змінюватися у зв'язку з:

- а) переобладнанням об'єктів основних засобів (розширення, добудова, дообладнання, модернізація, реконструкція), які здійснюються у ході капітального інвестування;
- б) переоцінкою основних засобів.

За наявності таких ситуацій потрібно перевірити правильність їх проведення та відображення в обліку результатів.

Документами, які є підставою для проведення переоцінки об'єктів основних засобів є:

- наказ керівника підприємства про проведення переоцінки основних засобів (всіх або окремо груп);
- документи, які підтверджують ринкову вартість об'єктів, що переоцінюються, станом на дату переоцінки;
- аналітичні документи, які підтверджують перерахунок вартості об'єктів основних засобів. Вони повинні містити такі дані як: вартість основних засобів до переоцінки; сума нарахованого зносу до переоцінки; коефіцієнт переоцінки; вартість основних засобів після переоцінки; сума переоціненого зносу.

Переоцінюються всі види діючих основних засобів, а також тих, які знаходяться на консервації, у резерві, запасі чи незавершеному будівництві. Крім того, потрібно розглянути порядок відображення в обліку результатів переоцінки, оскільки він є різним для об'єктів, які переоцінюються вперше та повторно. Результати переоцінки знаходять своє відображення у таких підтверджуючих документах як: акти переоцінки, експертні висновки, інвентарні картки обліку основних засобів.

Порядок робіт при вивченні правильності переоцінки основних засобів узагальнено у табл. 3.1.

Під час економічної експертизи проводиться оцінювання правильності нарахування амортизації основних засобів відповідно до обраного в обліковій політиці методу нарахування амортизації. При цьому встановлюється повнота охоплення об'єктів при нарахуванні амортизації; врахування при розрахунку амортизації строків корисного використання об'єктів та їх ліквідаційної вартості, які визначені наказом про облікову політику підприємства; наявність випадків нарахування амортизації по повністю амортизованих об'єктах. Важливим є вивчення порядку призупинення нарахування амортизації на період перебування об'єктів на реконструкції, модернізації, добудові, дообладнанні та консервації. Особлива увага звертається на періодичність нарахування амортизації і правильність віднесення суми амортизації до складу

відповідних витрат. Нараховують амортизацію щомісяця, починаючи з місяця, наступного за місяцем, в якому об'єкт став придатним для корисного використання і припиняють, починаючи з місяця, наступного за місяцем вибуття об'єкта).

Таблиця 3.1

Сукупність робіт при перевірці операцій з переоцінки основних засобів

Напрямок економічної експертизи	Сукупність робіт
1. Оцінювання повноти проведення операцій з переоцінки основних засобів	<ul style="list-style-type: none"> • Установлення міри необхідності переоцінки основних засобів (за рішенням уряду, керівництва підприємства) • Перевірка періодичності проведення переоцінки основних засобів • Установлення суб'єкта, що проводив переоцінку основних засобів • Установлення належності об'єктів основних засобів даному підприємству незалежно від технічного стану (ступеня зносу) • Перевірка проведення переоцінки основних засобів, що перебувають у запасі, консервації, зданих в оренду або в безповоротне використання (із урахування того, що такі основні засоби обліковують на балансі підприємства) • Установлення видів переоцінки • Установлення кількості методів, використаних для досягнення достовірної оцінки кожного об'єкта основних засобів • Перевірка проведення переоцінки незавершеного будівництва, і невстановленого обладнання для приведення їх балансової вартості у відповідність із поточним рівнем цін.
2. Правильність документального відображення результатів переоцінки	<ul style="list-style-type: none"> • Перевірка наявності та правильності заповнення інвентаризаційних описів, інвентарних карток обліку основних засобів, технічних паспортів та іншої технічної документації • Перевірка наявності та правильності заповнення первинного документа щодо проведення переоцінки основних засобів (відомість переоцінки основних засобів) • Перевірка наявності акта за результатами переоцінки.
3. Правильність відображення операцій з переоцінки на облікових рахунках	<ul style="list-style-type: none"> • Перевірка правильності відображення результатів переоцінки на облікових рахунках.

Сформовано на підставі [66]

При перевірці правильності відображення в обліку витрат на ремонт основних засобів потрібно встановити чи не приводять такі витрати до збільшення майбутніх економічних вигід від їх використання. Витрати з

капітального ремонту, пов'язані з модернізацією, модифікацією, добудовою, дообладнанням, реконструкцією основних засобів збільшують первісну вартість основних засобів. Інші витрати, які лише підтримують об'єкти в робочому стані, повинні бути віднесені підприємством до складу витрат.

Для обладнання і транспортних засобів капітальний ремонт здійснюють з періодичністю більше одного року. При цьому проводять, як правило, їх повне розбирання, заміну або відновлення всіх зношених деталей та вузлів, збирання, регулювання та випробовування. Перераховані види робіт проводяться з врахуванням можливостей покращення технічних характеристик обладнання та його модернізації. Для будівель та споруд капітальний ремонт пов'язаний із заміною зношених конструкцій на більш міцні та економічні, що дозволяє покращити експлуатаційні можливості об'єктів.

Варто зазначити необхідність документального оформлення проведених робіт: повинен бути складений кошторис на проведення ремонтних робіт, і здійснений запис про проведений ремонт в інвентарній картці.

Підставою проведення ремонтних робіт є дефектні відомості, плани проведення ремонтних робіт, кошторис.

Під час експертного дослідження операцій з орендованими основними засобами потрібно встановити наявність договорів із зазначенням об'єкта оренди, відповідність обліку договірним умовам (операційна чи фінансова оренда); обґрунтованість ставок орендної плати; відповідне її віднесення на доходи чи витрати у орендодавця або орендаря; порядок погашення витрат з ремонту і модернізації основних засобів. Важливим є з'ясування чи не перевищує сума амортизації за переданими в оренду основними засобами орендну плату; чи своєчасно та в повній мірі вноситься орендна плата.

У випадку оренди земельної ділянки перевіряється договір оренди (суборенди) або тимчасового користування земель із зазначенням реквізитів документа, який підтверджує право власності орендодавця на земельну ділянку.

З метою перевірки правильності оформлення вибуття об'єктів необхідно з'ясувати причини вибуття об'єктів, звірити з первинними документами факт вибуття, а також перевірити за накладними оприбуткування матеріалів, придатних до використання, що з'явилися внаслідок списання (ліквідації) об'єктів. При цьому варто ознайомитись зі складом комісії, призначеної керівником для контролю за рухом і ліквідацією основних засобів (відповідно до наказу по підприємству).

Вибуття об'єкта основних засобів у разі ліквідації розглядається з точки зору обґрунтованості списання об'єкта, своєчасності, правильності проведення ліквідаційних дій, а також своєчасності і правильності оприбуткування корисних залишків.

Окремо виділяється вибуття основних засобів у вигляді втрат від непередбачених обставин: крадіжки, пожежі, стихійного лиха тощо. Завданням економічної експертизи є визначення суми втрат підприємства, які виникли у зв'язку з вибуттям основних засобів. Якщо шкода нанесена працівниками підприємства, потрібно перевірити чи відбувається її відшкодування винними особами за втраченими або пошкодженими основними засобами і за якими цінами відбувається відшкодування.

При проведенні перевірки безоплатно переданих основних засобів необхідно визначити правомірність подібних операцій.

Важливим моментом перевірки засобів праці є дослідження ефективності їх експлуатації та рівнем забезпеченості підприємства засобами праці. Такі питання можна з'ясувати на підставі таких показників як: коефіцієнти зносу, оновлення, забезпеченості, придатності, фондоддачі, фондооснащеності тощо.

Важливим напрямом економічної експертизи вивчення можливих зловживань з основними засобами, серед яких, безпідставна заміна нових основних засобів на раніше списані чи подібні об'єкти, оприбуткування підприємством розукомплектованих основні засоби, факти їх розкрадання,

безгосподарного ставлення до майна підприємства, переміщення без відповідних на це документів тощо.

В додатку Б наведено можливі порушення норм, які виявляються при експертному дослідженні документів, операцій і записів, пов'язаних з основними засобам.

При здійсненні економічної експертизи капітальних інвестицій промислових підприємств потрібно вивчити основні джерела, за допомогою яких можливий механізм фінансування реальних інвестицій. На основі облікових даних потрібно узагальнити інформацію про капітальні інвестиції, суми та структуру витрат, пов'язаних із створенням (будівництвом) об'єктів основних засобів або із збільшенням їх майбутніх економічних вигід (модернізація, модифікація, реконструкція, добудова, дообладнання). Особливу увагу слід зосередити на правильності організації та методиці ведення обліку й оподаткування операцій з капітальними інвестиціями відповідно до чинної нормативно-правової бази.

Експерт повинен дослідити та перевірити, за яким принципом і методикою розмежовано капітальний ремонт та капітальні інвестиції на підприємстві, яким документом це закріплено, за якими критеріями та які структурні підрозділи (фахівці) їх визначали, чи створена на підприємстві технічна експертна комісія або технічна рада підприємства, як диференційовано роботи та відповідно понесені витрати, пов'язані з поліпшенням об'єкта та з підтриманням його в робочому стані, як відображено в обліку витрати на капітальні інвестиції в об'єкти оренди тощо.

Оскільки на етапі прийняття рішення щодо фінансування капітальних інвестицій припускається найбільше помилок, не менш важливою є перевірка капітальних інвестиційних проектів, її організація, що є запорукою успішної діяльності великих промислових підприємств. Експерт має також провести за попередніми даними аналіз ризику капітальних вкладень для інвестора та виявити можливі шляхи його нівелювання.

Під час економічної експертизи капітальних інвестицій досліджуються альтернативні проекти капітальних інвестицій у кілька етапів [71]:

- попереднє експертне дослідження;
- безпосередній інвестиційний аналіз;
- остаточне експертне рішення (прийняття чи відхилення проекту, експертний висновок щодо інвестиційного проекту).

У процесі експертних досліджень також вивчаються юридичний та фінансовий аспекти інвестиційного проекту.

Результати експертного дослідження дозволяють підприємству вчасно відхилити нерентабельні та неефективні технічні проекти, визначити та обґрунтувати доцільність реальних інвестицій, виявити джерела фінансування, проконтролювати поетапне прийняття рішень щодо втілення капітальних альтернатив, виявити недоліки фінансового обліку реальних інвестицій, обґрунтувати доцільність вкладених коштів у розвиток матеріально-технічної бази тощо.

Під час економічної експертизи здійснених операцій з капітальними інвестиціями оцінюють:

- правильність віднесення витрат до довгострокових інвестицій;
- розподіл в обліку витрат на капітальні інвестиції за напрямками відтворювальної структури, за технологічною структурою, призначенням, способом проведення будівельних робіт і джерелами фінансування;
- правильність обліку витрат за кожним об'єктом інвестування та їх документальним обґрунтуванням;
- правильність відображення витрат за будівельно-монтажними роботами залежно від їх способу – підрядного чи господарського;
- відповідність порядку розрахунків за будівельно-монтажними роботами умовам договору;
- правильність включення всіх витрат до вартості об'єкта інвестування.

У ході економічної експертизи капітальних інвестицій необхідно з'ясувати, якою є номенклатура витрат відповідно до кошторису, як відображено понесені витрати на рахунках обліку та звітності, як організовано аналітичний облік капітальних інвестицій у розрізі всіх понесених витрат, який метод амортизації обрано підприємством стосовно створеного об'єкта тощо. В ході дослідження аналізують обґрунтованість здійснення цих витрат, їх відповідність кошторисам та правильність віднесення за об'єктами.

В процесі вивчення правильності визначення інвентарної вартості завершених будівництвом об'єктів слід звернути увагу на дотримання умов договору підряду в частині порядку введення об'єктів в експлуатацію. Перевіряється виконання термінів введення, програм випробовування обладнання та безпосереднє дотримання порядку приймання, порівнюються між собою підрядний договір, титульні списки, проектно-кошторисна документація, акт виконаних робіт, довідка про їх вартість, акт приймання-передачі, а також додані до нього документи обліку витрат за об'єктами, що вводяться в експлуатацію із зазначенням інвентарної вартості. Необхідно звернути увагу на дати, вказані в перерахованих джерелах, і на правильність обчислення інвентарної вартості.

Оцінюючи правильність формування вартості об'єкта інвестування, враховують, що вартість завершених будівництвом будівель і споруд складається з суми витрат на будівельні роботи і частини інших відповідних витрат. При введенні об'єктів у експлуатацію частинами, їх собівартість визначається виходячи з частки витрат, яка відноситься до тих об'єктів, які вводяться. Вартість обладнання, яке потребує монтажу складається з вартості придбання та витрати з їх транспортування, монтаж та інших витрат з доведення до придатного для використання стану. Якщо обладнання, інструменти і інвентар не потребують монтажу, то їх вартість складається з фактичних витрати, що сплачуються постачальнику.

Під час вивчення правильності формування вартості капітальних робіт потрібно встановити наявність і правильність оформлення платіжних документів, які пред'явлені до оплати підрядними і проектними організаціями, актів виконаних робіт, довідок про їх вартість. Вони є підставою для відображення таких витрат в обліку. Потрібно встановити наявність приписок в актах виконаних робіт, які навмисно завищують обсяги виконаних будівельно-монтажних робіт і, як наслідок – неправомірна переплата підряднику.

Перевірка виконаних зобов'язань перед підрядними організаціями проводиться на підставі виписок банку з поточного рахунку, які містять відомості про обсяги і напрями витрачання за визначений період коштів. В окремих випадках доцільно провести інвентаризацію розрахунків з підрядниками, яка полягає в ретельній перевірці обґрунтованості сум, що обліковуються на рахунках 15, 63.

3.2. Економічна експертизи операцій з нематеріальними активами

Вивчення операцій з нематеріальними активами розпочинається з перевірки правильності віднесення активів підприємства до нематеріальних. Увага при цьому акцентується на умовах визнання об'єктів активами підприємства - отримання в майбутньому економічної вигоди від використання об'єкта та її достовірне оцінювання та строку корисної експлуатації нематеріальних активів. При цьому звернути увагу на те, щоб до складу визнаних підприємством нематеріальних активів не включались створені підприємством об'єкти, котрі не визнаються такими (внутрішній гудвіл, назви видань, газетні заголовки, список клієнтури й інші об'єкти). З приводу інших нематеріальних активів, то слід проаналізувати процес їх отримання із метою правильності їх визнання як активів підприємства.

Кожен об'єкт нематеріальних активів на проходить через такі основні стадії: надходження, використання та вибуття. Кожна стадія пов'язана з певними фактами господарської діяльності. Зокрема, надходження пов'язане з

придбанням; обміном на подібні, неподібні активи; безкоштовним отриманням; виготовленням; отриманням як внесок до статутного капіталу тощо. Використання нематеріальних активів пов'язане з поліпшенням, переоцінкою, зменшенням корисності, нарахування амортизації тощо. Списання з балансу нематеріальних активів може здійснюватися у зв'язку з продажем, безкоштовною передачею, ліквідацією тощо. Операції з нематеріальними активами, які підлягають дослідженню узагальнено на рис. 3.1.



3.1. Класифікація операцій з нематеріальними активами, які підлягають дослідженню

Сформовано на підставі [18; 26]

При перевірці правильності оприбуткування нематеріальних активів здійснюють порівняння даних обліку з даними первинних документів. Як і при проведенні експертних досліджень операцій з основними засобів, враховують:

- шляхи надходження нематеріальних активів на підприємство;
- наявність на підприємстві комісії з оприбуткування нематеріальних активів;
- наявність оформлених договорів купівлі-продажу;
- правильність визначення первісної вартості нематеріальних активів.

Особливу увагу потрібно приділяти шляхам надходження нематеріальних активів на підприємство, адже саме від них залежить вартість, за якою об'єкти зараховуються на баланс. Так, для об'єктів, безоплатно одержаних, внесених до статутного капіталу учасниками, первісною буде справедлива вартість об'єкта. При придбанні та створенні нематеріальних активів - первісна вартість.

Під час перевірки правильності та своєчасності оприбуткування нематеріальних активів, що надійшли, встановлюється правильність оформлення первинних документів, а також правильність відображення таких операцій на рахунках бухгалтерського обліку. Важливим критерієм у цьому випадку є можливість ідентифікації об'єкта та встановлення факту його наявності у документації підприємства. Акт введення у господарський оборот й інвентарна картка можуть підтвердити факт одержання цього об'єкта нематеріальних активів. Особливу увагу варто приділити програмним продуктам, які є на підприємстві, і наявності документів, що підтверджують право їх використання безпосередньо підприємством: договору купівлі-продажу, договору дарування, державного патенту, ліцензійного узгодження, іншого документа, який підтверджує право власності. Крім того, звіряються дані первинних документів з придбання об'єктів з платіжними вимогами постачальників, а останні порівнюються з виписками банку.

Під час експертного дослідження з'ясовуються причини відхилень за всіма фактами незаконного надходження нематеріальних активів, переміщення

за неправильно оформленими документами, а також за фактами несвоєчасного оприбуткування нематеріальних активів в облікових регістрах. Якщо була безоплатна передача нематеріальних активів, треба пересвідчитися в обґрунтованості та економічній доцільності такої передачі.

У процесі експертного дослідження важливим є оцінка правильності проведення та відображення в обліку результатів переоцінки нематеріальних активів. Основними документами, які обґрунтовують дану облікову процедуру є:

- наказ керівника підприємства про проведення переоцінки нематеріальних активів (всіх або окремо взятих груп);
- документи, які підтверджують ринкову вартість об'єктів, що переоцінюються, станом на дату переоцінки;
- аналітичні документи, які підтверджують перерахунок вартості об'єктів нематеріальних активів.

У зв'язку з тим, що нематеріальні активи піддаються переоцінці виникає необхідність перевірки розрахунків нової вартості нематеріальних активів. Відомості, отримані в результаті перевірки, повинні містити наступні дані: вартість нематеріальних активів до переоцінки; сума нарахованого зносу до переоцінки; коефіцієнт переоцінки; вартість нематеріальних активів після переоцінки; сума переоціненого зносу; відображення в бухгалтерському обліку; зауваження.

Результати переоцінки мають знайти відображення у відповідних підтверджуючих документах (актах переоцінки, довідках або розрахунках бухгалтерії, експертних висновках). Крім того, необхідно звернути увагу на порядок відображення в обліку результатів переоцінки, оскільки він є різним для об'єктів, переоцінюються вперше та повторно.

В процесі експертного дослідження вивчається правильність нарахування амортизації нематеріальних активів. Для цього необхідно з'ясувати дотримання

обраного обліковою політикою методу нарахування амортизації для нематеріальних активів. Крім того встановлюється:

- повнота охоплення об'єктів нарахуванням амортизації ;
- відповідність при розрахунку амортизації строку корисного використання об'єктів, тому який встановлений наказом про облікову політику підприємства;
- наявність випадків нарахування амортизації по повністю амортизованих об'єктах;
- правильність віднесення суму амортизації до складу відповідних витрат.

Особливу увагу слід звернути на періодичність нарахування амортизації, яка повинна дорівнювати одному місяцю. Нараховувати амортизацію потрібно починаючи з місяця, наступного за місяцем, в якому об'єкт став придатним для корисного використання, а також припиняти починаючи з місяця, наступного за місяцем вибуття об'єкта.

Важливим етапом експертного дослідження є оцінка відповідності даних аналітичного та синтетичного обліку нематеріальних активів. Під час перевірки відповідності даних аналітичного обліку нематеріальних активів даним синтетичного обліку на певну дату, підраховується вартість нематеріальних активів всередині класифікаційних груп та встановлюється правильність обліку залишків за окремими групами.

Перевірка правильності оформлення вибуття об'єктів здійснюється шляхом порівняння даних з первинними документами. З цією метою з'ясовуються причини вибуття об'єктів, проводиться звірка з первинними документами фактів вибуття. Вибуття об'єкта нематеріальних активів розглядається з точки зору його обґрунтованості.

Порушення, які виявляються при експертному дослідженні документів операцій і записів, пов'язаних з нематеріальним активами згруповано у додатку В.

3.3. Економічна експертиза операцій з фінансовими інвестиціями

Основними питаннями, які мають вивчатися під час економічної експертизи фінансових інвестицій пов'язані з обґрунтованістю класифікації фінансових інвестицій; дотримання вимог національних і міжнародних облікових стандартів; правильністю оцінювання фінансових інвестицій та формування їх собівартості на облікових рахунках залежно від способу придбання.

Залежно від цілей та об'єктів експертного дослідження можна виокремити такі його напрямки [48]:

- експертиза інвестицій у статутний капітал інших підприємств. Тут важливим є встановлення достовірності первинних даних при використанні інвестицій під час формування статутного капіталу, правильності операцій обліку статутного капіталу згідно із установчими документами та обліковою політикою підприємства, оцінка повноти та своєчасності відображення даних у первинних документах, облікових регістрах та фінансовій звітності;

- експертиза інвестицій у цінні папери пов'язаним і непов'язаним сторонам підприємства з метою перевірки правильності зберігання придбаних цінних паперів та оплати послуг депозитарію, зберігача, реєстратора відповідно до умов договору та чинного законодавства України;

- експертиза інвестицій у спільну діяльність з метою перевірки порядку формування та оцінювання установчих документів спільних підприємств, достовірності та правильності оформлення первинних документів, облікових записів з відображення фінансових інвестицій;

- експертиза боргових фінансових інвестицій з метою встановлення правильності визначення та ведення обліку за ними.

Під час експертного дослідження фінансових інвестицій актуальними є завдання, які пов'язані з перевіркою правильності та достовірності:

- первісного оцінювання об'єктів фінансових інвестицій;
- оцінювання об'єкти фінансових інвестицій на дату складання балансу;

- визначення одержаних доходів та витрат від інвестиційної діяльності з метою оподаткування;
- організації обліку фінансових інвестицій в асоційовані і дочірні підприємства;
- організації обліку фінансових інвестицій з метою ведення спільної діяльності без створення і створення юридичної особи.

Оскільки облік фінансових інвестицій визначається відносинами, які формуються між інвестором і об'єктом інвестування – відносини позики або власності та рівня впливу, який досягається інвестором, то їх вартість досить часто змінюється. Означене вимагає перевірки правильності оцінювання фінансових інвестицій облік, яких ведеться методом участі в капіталі, і тих, які обліковуються за собівартістю на дату балансу.

При проведенні експертизи правильності первісного оцінювання фінансових інвестицій потрібно враховувати шляхи їх придбання: за грошові кошти; в обмін на цінні папери власної емісії; в обмін на інші активи. При придбанні фінансових інвестицій за гроші, собівартість їх придбання. При придбанні фінансові інвестиції в обмін на цінні папери власної емісії чи на інші активи, їх первісною вартістю буде справедлива вартість переданих цінних паперів чи активів.

Експертизу правильності оцінювання фінансових інвестицій на дату балансу проводять за такими їх видами:

- інвестиції, справедливу вартість яких визначити достовірно можна;
- інвестиції, справедливу вартість яких визначити достовірно неможна;
- інвестиції, які підприємство утримує до моменту погашення;
- інвестиції, які обліковуються за методом участі в капіталі.

Схема вибору оцінки фінансових інвестицій на дату балансу подана на рис. 3.2.

Фінансові інвестиції (крім інвестицій, що утримуються підприємством до їх погашення або обліковуються за методом участі в капіталі) на дату балансу

відображаються за справедливою вартістю. Згідно з п.8 П(С)БО 12 сума збільшення або зменшення балансової вартості таких фінансових інвестицій на дату балансу показують у складі інших доходів чи інших витрат відповідно.

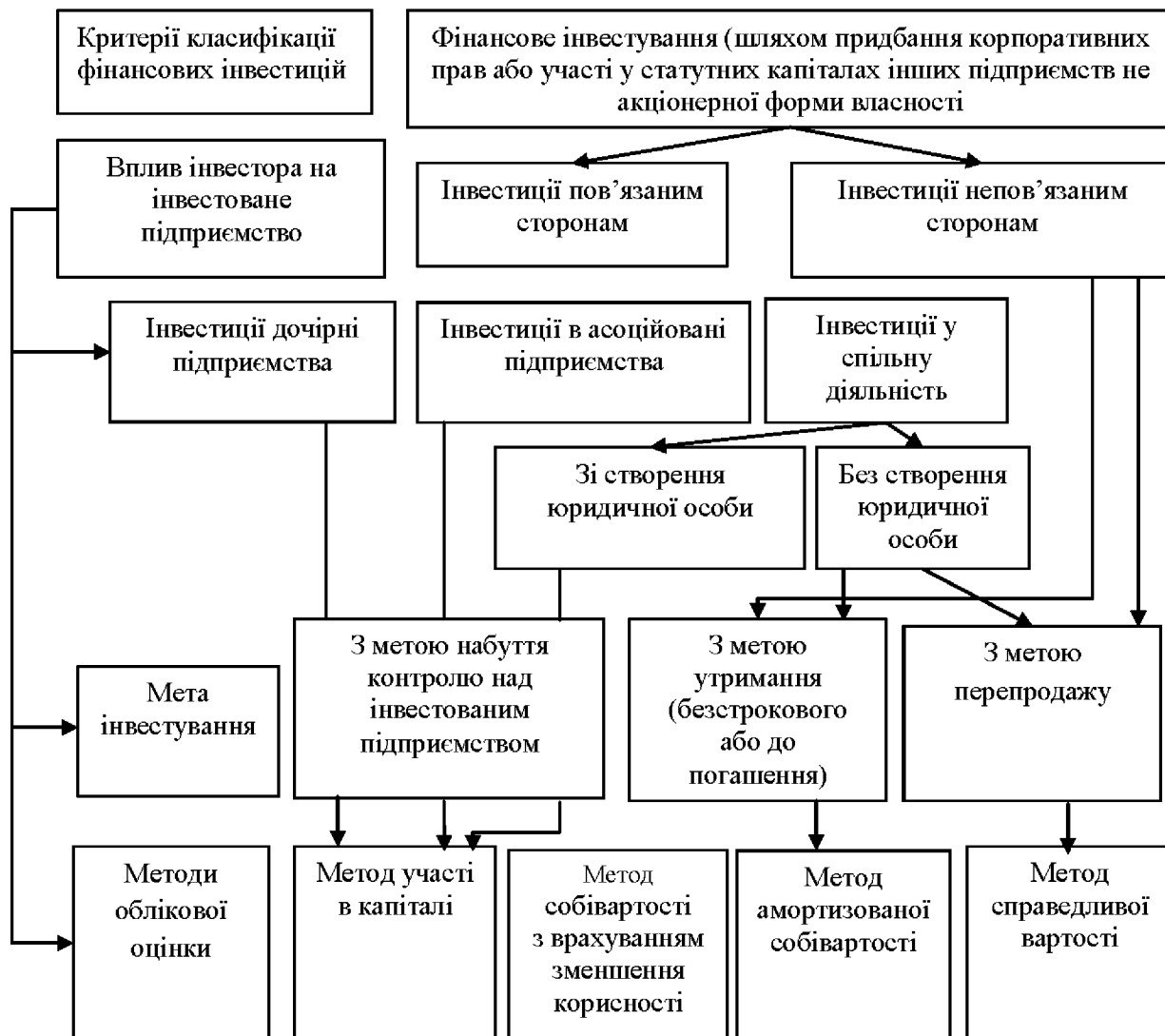


Рис. 3.2. Схема вибору оцінки фінансових інвестицій на дату балансу
Сформовано на підставі [28]

Якщо справедливую вартість достовірно визначити неможна, то на дату балансу такі фінансові інвестиції відображають за собівартістю з урахуванням зменшення корисності. Згідно з П(С)БО 28 «Зменшення корисності активів», теперішню вартість майбутніх чистих грошових надходжень від активу визначають за допомогою відповідної ставки дисконту до майбутніх грошових

потоків від безперервного використання активу та його продажу наприкінці строку корисного використання.

Базою визначення ставки дисконту є ринкова ставка відсотка, яка застосовується в операціях з аналогічними активами. При відсутності ринкової ставки відсотка ставка дисконту ґрунтується на кредитних ставках або визначається за допомогою методу середньозваженої вартості капіталу підприємства.

При утриманні фінансових інвестицій до погашення, їх відображають на дату балансу за амортизованою собівартістю. Різниця, утворена між собівартістю та вартістю погашення фінансових інвестицій є дисконтом або премією, які виникають при придбанні. Її інвестор амортизує за методом ефективної ставки відсотка протягом періоду з дати придбання фінансової інвестиції до дати її погашення. Суму амортизації дисконту чи премії нараховують одночасно з визначенням відсотка, тобто доходу від фінансових інвестицій. Його показують у складі інших фінансових доходів або інших фінансових витрат одночасно із збільшенням або зменшенням балансової вартості фінансових інвестицій відповідно.

Фінансові інвестиції, які обліковують за методом участі у капіталі, на дату балансу повинні відображати вартість, яка визначається з врахуванням усіх змін у власному капіталі об'єкта інвестування, за винятком тих, які є результатом операцій між інвестором та об'єктом інвестування. За результатами звітного року об'єктом інвестування може бути отримано прибуток або збиток, можуть мати місце у власному капіталі. У цьому випадку балансову вартість фінансових інвестицій потрібно збільшити або зменшити на суму, яка є часткою інвестора у чистому прибутку або збитку об'єкта інвестування за звітний період. Цю суму включають до складу доходу чи витрат від участі в капіталі. Крім того, одночасно балансова вартість фінансових інвестицій має бути зменшена на суму визнаних дивідендів від об'єкта інвестування.

Фінансові інвестиції в асоційовані та дочірні підприємства у фінансовому обліку відображають за справедливою вартістю або собівартістю з врахуванням корисності коли [52]:

- фінансові інвестиції придбали та утримують лише для продажу протягом дванадцяти місяців з дати придбання;
- асоційоване чи дочірнє підприємство функціонує за умов, які не дозволяють передавати кошти інвестору протягом періоду, який перевищує один рік.

У всіх інших випадках фінансові інвестиції в асоційовані й дочірні підприємства обліковують за методом участі в капіталі. При проведенні економічної експертизи потрібно впевнитися, що фінансові інвестиції обліковують за методом участі в капіталі на останній день місяця, в якому об'єкт інвестування відповідає визначенню асоційованого або дочірнього підприємства, а також у правильності призупинення ведення обліку з останнього дня місяця, в якому об'єкт інвестування не відповідав критеріям асоційованого або дочірнього підприємства.

Згідно із Законом України «Про цінні папери і фондовий ринок» цінними паперами є грошові документи, які засвідчують право володіння або відносини позики, визначають взаємовідносини між особою, яка їх випустила, та їх власником і передбачають, як правило, виплату доходу у вигляді дивідендів або відсотків, а також можливість передачі грошових та інших прав, що випливають з цих документів, іншим особам [57].

Однією з особливостей економічної експертизи операцій з цінними паперами є потреба у розгляді не тільки комплексу питань, пов'язаних з їх обігом, але оцінювання самих цінних паперів як самостійного об'єкту дослідження. Даний факт передбачає застосування у ході дослідження великого обсягу спеціальних знань про емісію і обіг цінних паперів, особливості оподаткування операцій з ними. Згідно з чинним законодавством на вітчизняному ринку обертаються такі види цінних паперів як: акції, облігації

внутрішніх державних і місцевих позик, облігації підприємств, державні казначейські білети, ощадні сертифікати, векселі.

До основних завдань експертизи операцій з цінними паперами можна віднести:

- перевірку законності їх випуску, реєстрації, обігу, використання і збереження;
- правильності нарахування дивідендів і відсотків їх власникам;
- дотримання законодавства щодо оподаткування операцій з цінними паперами.

Починаючи експертизу, потрібно здійснити формальну перевірку бланків цінних паперів. Вони можуть виготовлятися тільки на спеціалізованих поліграфічних підприємствах, які мають необхідне обладнання, технологію, фахівців необхідної класифікації, умови збереження, обліку і транспортування матеріальних ресурсів, готової продукції. Самостійно виготовляти бланки цінних паперів підприємствам і банкам забороняється. При виникненні у експерта сумнівів щодо доброякісності досліджуваних бланків цінних паперів, він може ініціювати призначення технічної експертизи для встановлення їх автентичності.

Варто зазначити, що згідно з чинним законодавством, професійна діяльність на ринку цінних паперів, у тому числі посередницька діяльність, пов'язана з випуском і обігом цінних паперів, має здійснюватися юридичними і фізичними особами тільки на підставі ліцензій. Через це експерт має також впевнитися у наявності таких ліцензій у юридичних та фізичних осіб, які здійснюють таку професійну діяльність.

Економічна експертиза операцій з фінансових інвестицій учасника для ведення ним спільної діяльності без створення юридичної особи має на меті оцінити дотримання порядку, який визначений П(С)БО 12. Такий порядок пов'язаний з відображенням в облікових регістрах та фінансовій звітності:

- активів, які задіяні у спільній діяльності, і які він як учасник контролює;
- своєї частки в активах, яка спільно контролюється;
- зобов'язань, які взяті учасником для ведення цієї діяльності;
- своєї частки в зобов'язаннях, які взяті разом з іншими учасниками цієї діяльності
- доходів чи витрат, отриманих у процесі спільної діяльності.

Якщо спільна діяльність, пов'язана зі створенням юридичної особи, тобто спільного підприємства, то фінансові інвестиції повинні обліковуватися учасниками за методом участі в капіталі на останній день місяця, в якому вони стали контрольними. Такий облік ведеться до останнього дня місяця, у якому він перестає здійснювати спільний контроль за спільним підприємством або суттєво впливати на його діяльність. Експерт повинен впевнитися в правильності призупинення обліку фінансових інвестицій за методом участі в капіталі.

Всі інші учасники, які беруть участь у спільній діяльності показують фінансові інвестиції у спільну діяльність за справедливою вартістю або собівартістю з врахуванням зменшення корисності інвестиції. Такий порядок обліку здійснюється тоді, коли [52]:

- фінансові інвестиції у спільну діяльність придбані і зберігаються лише для їх подальшого продажу протягом року;
- спільне підприємство функціонує за умов, які обмежують його спроможність передавати кошти учаснику спільного підприємства протягом періоду, який перевищує один рік.

Під час здійснення експертних досліджень фінансових інвестицій варто врахувати особливості обліку операцій з облігаціями. А саме:

- облігації можуть бути придбані з премією чи дисконтом;

- за довгостроковими облігаціями передбачено отримання відсотків згідно з номінальною відсотковою ставкою і відшкодування власникам номінальної вартості під час погашення;
- аналітичний облік ведеться за видами та об'єктами інвестування;
- балансова вартість інвестицій збільшується (зменшується) під час нарахування амортизації премії (дисконту).

Розглянемо застосування методу амортизованої собівартості на прикладі придбаних інвестором процентних облігацій, які номіновані у гривнях з фіксованою дохідністю, з дисконтом та зі сплатою премії за відсутності додаткових витрат на придбання цінних паперів (табл. 3.1, 3.2, 3.3).

Таблиця 3.1

Розрахунок ефективної ставки відсотка для оцінювання фінансових інвестицій в облігації за методом амортизованої собівартості

Показник		Фінансова інвестиція, придбана з дисконтом	Фінансова інвестиція, придбана з премією
Вихідні дані	Номінал облігації	120000	120000
	Дохідність	11%	11%
	Ринковий курс	85%	125%
	Термін обігу	5 років	5 років
Розрахунок	Дисконт	$120000 - 120000 \times 0,85 = 18000$	-
	Премія	-	$120000 \times 1,25 - 120000 = 30000$
	Ефективна ставка відсотка	$\frac{(120000 \cdot 11\%) + (18000 \div 5)}{(102000 + 120000) \div 2} = 15,1351\%$	$\frac{(120000 \cdot 11\%) - (30000 \div 5)}{(150000 + 120000) \div 2} = 5,3333\%$

Приведені дані свідчать, що сукупний дохід інвестора, який відображає ефективна ставка відсотка при придбанні облігацій з дисконтом складає 7,5676%, а в разі придбання облігацій з премією – 5,3333% щороку при фіксованій річній дохідності облігації на рівні 11%. Далі використання методу амортизованої собівартості фінансових інвестицій передбачає визначення сум

розподілу дисконту (табл. 3.2) та премії (табл. 3.3) за облігаціями із застосуванням визначених ефективних ставок відсотка.

Таблиця 3.2

Порядок обчислення суми амортизації дисконту за фінансовою інвестицією

Період обігу фінансової інвестиції	Номинальна сума відсотка, грн.	Сума відсотка за ефективною ставкою, грн.	Сума амортизації дисконту, грн.	Амортизована собівартість інвестиції, грн.
На момент придбання				102000
1-й рік	13200	15438	2238	104238
2-й рік	13200	15777	2577	106815
3-й рік	13200	16167	2967	109782
4-й рік	13200	16616	3416	113198
5-й рік	13200	20002	6802	120000
Підсумок	66000	84000	18000	

Таблиця 3.3

Порядок обчислення суми амортизації премії за фінансовою інвестицією

Період обігу фінансової інвестиції	Номинальна сума відсотка, грн.	Сума відсотка за ефективною ставкою, грн.	Сума амортизації премії, грн.	Амортизована собівартість інвестиції, грн.
1	2	3	4	5
На момент придбання				150 000
1-й рік	13200	8000	5200	144800
2-й рік	13200	7723	5477	139323
3-й рік	13200	7431	5769	133554
4-й рік	13200	7123	6077	127477
5-й рік	13200	5723	7477	120000
Підсумок	66 000	36000	30 000	

Дані таблиці 3.2 свідчать, що балансова вартість облігації, яка придбана з дисконтом і визначена за методом амортизованої собівартості протягом періоду володіння нею, щороку збільшується на суму рівномірного розподілу дисконту. Балансова вартість облігацій придбаних з премією, навпаки, кожного року зменшується на суму амортизації премії. Це відбувається до того часу, коли

балансова вартість фінансової інвестиції стане рівною її номінальній вартості, тобто вартості погашення.

Суму амортизації дисконту чи премії нараховують одночасно з нарахуванням доходу від фінансових інвестицій та зі збільшенням чи зменшенням балансової вартості фінансових інвестицій. У кінці періоду утримання фінансової інвестиції (в останньому році обігу облигації) суму відсотка за ефективною ставкою і суму амортизації дисконту визначають так, аби балансова вартість фінансової інвестиції на дату погашення дорівнювала номінальній вартості.

Отже, відображення у фінансовому обліку фінансових інвестицій методом амортизованої собівартості передбачає рівномірне наближення балансової вартості фінансової інвестиції до її номіналу протягом терміну утримання інвестиції шляхом амортизації дисконту/премії із застосування ефективною ставки відсотка.

Висновки до розділу 3

1. У роботі виокремити основні завдання експертного дослідження операцій з основними засобами, капітальними та фінансовими інвестиціями, нематеріальними активами.

2. Вивчення літературних джерел та експертної практики дозволило узагальнити методикау експертного дослідження основних операцій з необоротними активами, сформувані сукупність можливих порушень норм, які передбачені чинними нормативно-правовими актами.

3. Базуючись на дослідженнях науковців та ураховуючи власне бачення запропоновано залежно від цілей та об'єктів експертного дослідження фінансових інвестицій виокремлювати його наступні напрямки: експертиза інвестицій у статутний капітал інших підприємств; експертиза інвестицій у цінні папери пов'язаним і непов'язаним сторонам підприємства; експертиза інвестицій у спільну діяльність; експертиза боргових фінансових інвестицій.

4. Діюча методологія оцінки фінансових інвестицій за національними стандартами бухгалтерського обліку передбачає первісну їх оцінку за собівартістю в момент та подальшу переоцінку на дату складання балансу за методологією, залежно від виду фінансових інвестицій. Залежно від виду фінансові інвестиції оцінюються інвестором за методом участі в капіталі, за собівартістю з урахуванням зменшення корисності, за методом амортизованої собівартості та за справедливою вартістю. Практичне застосування діючої методології облікової оцінки фінансових інвестицій ускладнюється відсутністю в нормативно-інструктивній базі чіткої регламентації інформаційних джерел визначення вартості інвестицій, широким переліком нормативної документації, яка впорядковує оцінку, та трудомісткістю процесу визначення вартості фінансових інвестицій. Зазначене обумовлює низку проблем методологічного характеру в процесі обліку інвестиційної діяльності вітчизняних підприємств та знижує адекватність результатів економічної експертизи.

ВИСНОВКИ

1. У роботі визначено сутність необоротних активів, виділено як позитивні, так і негативні моменти пов'язані з їх використанням, деталізовано склад у розрізі різних класифікаційних груп. З формою функціонування виокремлено матеріальні, нематеріальні та фінансові необоротні активи. Матеріальну, речову форму мають основні засоби, незавершені капітальні інвестиції, біологічні активи, інші матеріальні необоротні активи. Цінні папери зі строком використання більшого одного року, а також довгострокова дебіторська заборгованість є фінансовими необоротними активами.

2. Запропоновано залежно від частка у групі майна виділяти суттєві і несуттєві необоротні активи, а за рівнем зношеності – виокремлювати нові, придатні, застарілі, що підлягають заміні матеріальні необоротні активи; запропоновано основні засоби, які безпосередньо не беруть участь у виробничому процесі та не характеризують розміри виробничих потужностей підприємства, але знаходяться у їх володінні виокремлювати зі складу основних засобів і показувати в балансі окремо. Застосування такої класифікації дозволить отримувати дані про стан активів, приймати своєчасні рішення з їх оновлення чи переоцінки, оцінювати рівень завантаження виробничих потужностей.

3. Визнання ресурсів необоротним активами можливе у випадку їх відповідності певним критеріям. Такими критеріями є: поява у результаті минулих подій; можливість отримання у майбутньому економічних вигод, пов'язаних з використанням активів та можливість достовірної оцінки.

4. Обліковими стандартами передбачено кілька видів оцінок необоротних активів: первісна, справедлива, залишкова, ліквідаційна, переоцінена. Фінансові необоротні активи оцінюють за справедливою вартістю, за амортизованою собівартістю, за собівартістю з врахуванням зменшення корисності і за методом участі в капіталі. У роботі з'ясовано їх сутність. Особливої уваги заслуговує оцінка орендованих основних засобів,

основних засобів, отриманих в результаті об'єднання підприємства, а також коригування вартості необоротних активів на вплив інфляції та зменшення їх корисності.

5. У роботі вказано на трудомісткість процедур переоцінок необоротних активів внаслідок впливу інфляції. Часто витрати на її здійснення (оплата праці професійних експертів-оцінювачів) перевищують користь від переоцінки, і вона стає не вигідною з фінансової точки зору. Оскільки відмовитися від проведення переоцінок основних засобів неможливо й економічно недоцільно, варто передбачити такий порядок переоцінки, який був би простим і ефективним у практичному використанні, максимально урахував би наслідки впливу інфляції. З метою зниження трудомісткості процедури переоцінки запропоновано застосовувати як індекс переоцінки, індекс інфляції або дефляції. Крім того, переоцінка основних засобів може бути проведена на основі прямого перерахування вартості окремих об'єктів за документально підтвердженими ринковими цінами, що склалися на момент здійснення переоцінки.

6. При веденні господарської діяльності постає потреба у фіксуванні операцій у первинних облікових документах, на підставі яких проводяться записи у бухгалтерському обліку. Документальне оформлення господарських операцій має економічне та юридичне значення. Економічне значення полягає у тому, що допомагає здійснювати контроль та аналіз фактів господарської діяльності; юридичне – документ є письмовим доказом здійснення операції та підтверджує її законність. У роботі розглянуто процес документування операцій з необоротними активами в обліковій системі підприємства.

7. На сучасному етапі розвитку простежуються два напрямки застосування економічної експертизи. Перший – як у сфері кримінального судочинства, так і в сферах цивільного, арбітражного, адміністративного процесу. Другий – за ініціативою великого кола органів і посадових осіб, які володіють правом призначення проведення економічних експертиз.

8. Експертиза, яка проводиться за завданням судово-слідчих і податкових органів визначається Інструкцією про призначення та проведення судових експертиз та експертних досліджень та Податковим кодексом відповідно. В Інструкції її подають як економічну, вказуючи напрямки, основні завдання, орієнтовний перелік вирішуваних питань.

9. Сучасний етап розвитку економічної експертизи як виду дослідницької, аналітичної та прогнозної діяльності виходить за межі процесу судочинства та здійснюється у двох основних формах: як елемент процесу управління – внутрішньовідомча, корпоративна, внутрішня експертиза; як вид консалтингової діяльності – незалежна (комерційна, замовна) зовнішня експертиза, що здійснюється незалежними експертами. Така експертиза проводиться не тоді, коли цього вимагають судово-слідчі органи, а тоді, коли сам суб'єкт господарювання зацікавлений у проведенні такої економічної експертизи і готовий здійснювати всі необхідні витрати для забезпечення її повноти, об'єктивності та результативності. Її називають несудовою (неконфліктною) економічною експертизою.

10. Огляд літературних джерел дає підстави розглядати несудову (неконфліктну) економічну експертизу як одну із важливих форм фінансового контролю за діяльністю підприємства, його сегментів та визначити її сутність. А саме: така експертиза є дослідженням певних проблем, що виникають у процесі економічної діяльності суб'єкта господарювання і потребують кваліфікованих дій експерта (експертів) для досягнення визначеної мети та розв'язання конкретних завдань, пов'язаних із веденням фінансового і податкового обліку, фінансово-економічною діяльністю та фінансово-кредитними операціями, а також для відвернення суттєвих загроз і ризиків від такого суб'єкта.

11. Незважаючи на те, що застосування економічної експертизи сягнуло далеко за межі процесу судочинства, у вітчизняних нормативних актах, економічній літературі відсутня однозначність у підходах до її змісту, видів,

предмету, методу, методичних прийомів, процедур, форм, а відповідно, і суб'єктів проведення. Означене обґрунтовує необхідність формування спеціальної галузі знань економічної експертології. Вивчення літературних джерел дає можливість стверджувати, що експертологія є наукою про закони і методології формування та розвитку експертиз, закономірності дослідження їх об'єктів, системою спеціальних знань, привнесених з базових материнських наук, трансформованих через систему судової експертизи. Історичний шлях становлення і розвитку економічної експертизи свідчить про перетворення її в науку, здатну досліджувати сутність і поведінку, аналізувати, пояснювати, моделювати і прогнозувати об'єкти, визначати та формувати методи експертиз.

12. Не дивлячись на виявлені відмінності у трактуваннях поняття «експертиза» для різних видів діяльності, можна виокремити такі їх спільні ознаки: експертиза може бути проведена тільки фахівцем, кваліфікація якого підтверджується відповідним документом; результати експертизи підтверджуються експертним висновком; експертиза може здійснюватися лише за умови існування певних норм, правил тощо, які є об'єктом порівняння під час її проведення; підставою для проведення експертизи є зацікавленість третіх осіб у її результатах; використання результатів експертизи для прийняття рішень зумовлює настання відповідальності експертиза якості та корисність висновків.

13. Оскільки висновок експерта ґрунтується на повному і всебічному дослідженні первинних документів, то оформлені, необхідним чином документи, мають юридичну доказову силу та забезпечують достатню упевненість у тому, що факти господарської діяльності підприємстві адекватно обліковуються. У роботі охарактеризовано вимоги за якими має бути організована система документування на підприємстві.

14. Обґрунтованість експертних досліджень значною мірою залежить від методів і способів, які використовує експерт. У роботі визначено сутність

формально-логічної та перевірки облікової інформації відповідно до сутності з метою підтвердження її законності та виявлення фальсифікованої.

15. У роботі виокремити основні завдання експертного дослідження операцій з основними засобами, капітальними та фінансовими інвестиціями, нематеріальними активами.

16. Вивчення літературних джерел та експертної практики дозволило узагальнити методiku експертного дослідження основних операцій з необоротними активами, сформувані сукупність можливих порушень норм, які передбачені чинними нормативно-правовими актами.

17. Базуючись на дослідженнях науковців та урахуваючи власне бачення запропоновано залежно від цілей та об'єктів експертного дослідження фінансових інвестицій виокремлювати його наступні напрямки: експертиза інвестицій у статутний капітал інших підприємств; експертиза інвестицій у цінні папери пов'язаним і непов'язаним сторонам підприємства; експертиза інвестицій у спільну діяльність; експертиза боргових фінансових інвестицій.

18. Діюча методологія оцінки фінансових інвестицій за національними стандартами бухгалтерського обліку передбачає первісну їх оцінку за собівартістю в момент та подальшу переоцінку на дату складання балансу за методологією, залежно від виду фінансових інвестицій. Залежно від виду фінансові інвестиції оцінюються інвестором за методом участі в капіталі, за собівартістю з урахуванням зменшення корисності, за методом амортизованої собівартості та за справедливою вартістю. Практичне застосування діючої методології облікової оцінки фінансових інвестицій ускладнюється відсутністю в нормативно-інструктивній базі чіткої регламентації інформаційних джерел визначення вартості інвестицій, широким переліком нормативної документації, яка впорядковує оцінку, та трудомісткістю процесу визначення вартості фінансових інвестицій. Зазначене обумовлює низку проблем методологічного характеру в процесі обліку інвестиційної діяльності вітчизняних підприємств та знижує адекватність результатів економічної експертизи.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Бабаєв Ю. А. Теорія бухгалтерського обліку / Ю. А. Бабаєв. - К. : Вища школа, 2007. - 692 с.
2. Бланк И.А. Финансовый менеджмент: учебный курс. К.: Ника-Центр, 1999. 528с.
3. Бондар К.О. Документальне оформлення капітальних інвестицій . Стан та перспективи розвитку бухгалтерського обліку і контролю на підприємствах АПК: збірник наукових праць студентів. Вип. 2. Відп. за вип. М. М. Коцупатрий. К. : КНЕУ, 2014.С.20-26.
4. Бондаренко Н. М., Шачаніна Ю. К. Організація внутрішнього контролю використання основних засобів на вітчизняних підприємствах та шляхи його вдосконалення . *Науковий вісник Херсонського державного університету. Сер. : Економічні науки.* 2017. Вип. 23(3). С. 119-122.
5. Борисюк І.О., Ткаченко І.І., Борисюк І.О. Резерви підвищення ефективності використання основних засобів. *Науковий вісник НЛТУ,* 2017 № 18.5. С. 287-290.
6. Будник А.М., Лега О.В. Історичні аспекти формування поняття «необоротні активи». *Економічні науки.* 2014. № 5(08). С.63-66.
7. Буратинський, В. В. Облік і аналіз фінансових інвестицій: методика та організація : автореф. дис... канд. екон. наук: спец. 08.00.09. Тернопіль, 2012. 20 с.
8. Бутусов, О.В. Облік інвестиційної діяльності. навч. посіб. К. : Центр учбової літератури, 2010. 327 с.
9. 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.

10. Войнаренко, М. П., Мошенський С. З., Пономарева Н. А. Корпоративні цінні папери: обліково-фінансовий аспект: монографія. Житомир: ЖДТУ, 2006. 260 с.
11. Волкова І. А. Судово-бухгалтерська експертиза: навч. посіб. К.: Центр учбової літератури, 2009. 84 с
12. Гевлич Л.Л., Щербіна А.О. Організація внутрішнього аудиту фінансових інвестицій вітчизняного підприємства. *Економіка і суспільство*. 2016. № 7. С. 893-899. URL: http://www.economyandsociety.in.ua/journal/7_ukr/149.pdf
13. Гринько А.П. Облік основних засобів: теорія, стан, проблеми, перспективи. Харків. : ХДАТОХ, 2012. 277 с.
14. Гуцаленко Л.В., Михальчишина Л.Г., Сидорчук В.М., Пентюк І.К. Судово-бухгалтерська експертиза: навч. посіб. К.: Центр учбової літератури, 2011. 352 с.
15. Дерій В.А., Дема Д.І. Економічна експертиза діяльності підприємства. *Економіка і суспільство*. 2017. № 11. С. 508-513. URL: http://www.economyandsociety.in.ua/journal/11_ukr/82.pdf (дата звернення 03.11.2019).
16. Дондик Н. Я., Дондик Г. П. Судова бухгалтерія : навч. посіб. К.: Центр учбової літератури, 2011. 208 с
17. Єрмоленко В.А. Сутність дефініції «судово-економічна експертиза». *Управління розвитком*. 2014. № 12. С. 42-43. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Uproz_2014_12_21 (дата звернення 18.05.2019).
18. Жолнер І.В. Фінансовий облік за міжнародними та національними стандартами : навч. посіб. К.: Центр учбової літератури, 2012. 368 с.
19. Здреник, В. С., Чирка Д.М. Система документування операцій з фінансовими інвестиціями: проблеми та перспективи. *Економічний аналіз* : зб. наук. праць. Тернопільський національний економічний університет; редкол.: С. І. Шкарабан (голов. ред.) та ін. Тернопіль : Видавничо-поліграфічний центр

Тернопільського національного економічного університету», 2013. Том 14. № 2. С. 198-20

20. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : Наказ Міністерства фінансів України № 291 від 30.11.1999. Дата оновлення 16.09.2019. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99> (дата звернення 17.09.2019).

21. Інструкція про призначення та проведення судових експертиз та експертних досліджень. Наказ Міністерства юстиції України від 08.10.1998 № 53/5 Дата оновлення 22.12.2019. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0705-98/page> (дата звернення 19.09.2019).

22. Кафка С. М. Облік руху основних засобів. *Причорноморські економічні студії*. 2017. Вип. 23. С. 191-200.

23. Клименко Н.І., Федчишина В.В. Судово-економічна експертиза: сучасний стан і актуальні питання. *Криміналістичний вісник*. 2016. № 1. С. 56-61. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/krvis_2016_1_11_7 (дата звернення 16.07.2019).

24. Коблянська О. І., Лабан А. Ю., Особливості методичних прийомів обліку основних засобів з урахуванням змін у Податковому кодексі України. *Вісник Університету банківської справи*. 2015. №2(23). С.150

25. . Ковальова О.В., Бардаков О.В.. Судово-бухгалтерська експертиза: навч. посіб. М-во аграр. політики та продовольства України, Харьк. нац. аграр. ун-т ім. В. В. Докучаєва. Х., 2012. 221 с.

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

27. Мазур А.В. Основні засоби: визначення та класифікація. *Вісник СДАУ*. 2014. Вип. 1(10). 156-159.

28. Макаренко А., Лазаренко С. Узгодження обліку фінансових інвестицій відповідно до міжнародних стандартів фінансової звітності URL:

<http://old.bumib.edu.ua/sites/default/files/visnyk/31-2-14-2011.pdf> (дата звернення 18.09.2019)..

29. Мард М. Дж., Хиггнер Д. Р., Хайден С. Р. Справедливая стоимость в финансовой отчетности: пер. с англ. М.: Маросейка, 2010. 248 с.

30. Махота А.В. Дослідження методології облікової оцінки фінансових інвестицій приватних підприємств. URL: <http://repository.hneu.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/12260/1/%D0%A1%D1%82%D0%B0%D1%82%D1%82%D1%8F.pdf> (дата звернення 18.09.2019).

31. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку нематеріальних активів. Наказ Міністерства фінансів України від 16 листопада 2009 р. N1327 : URL: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id =293611&cat_id =293536

32. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів. Наказ Міністерства фінансів України від 30.03.2003р. №561. Дата оновлення 31.12.2013. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0561201-03> (дата звернення 17.07.2019)

33. Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства Наказ Міністерства фінансів України від 27.06.2013р. №635. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/ru/v0635201-13> (дата звернення 19.08.2019).

34. Міжнародний стандарт фінансової звітності 28 «Інвестиції в асоційовані та спільні підприємства». URL https://mof.gov.ua/storage/files/IAS-28_ukr_2016.pdf (дата звернення 17.08.2019).

35. Міжнародний стандарт фінансової звітності 39 «Фінансові інструменти: визнання та оцінка». URL https://mof.gov.ua/storage/files/IAS-39_ukr_2016.pdf (дата звернення 17.08.2019).

36. Мумінова-Савіна Г. Г. Судово-бухгалтерська експертиза : навч.-метод. посібн. К. : КНЕУ, 2004. 268 с.

37. Моїсєєв О. М. Експертні технології: теорія формування і практика застосування. Х. : Апостіль, 2011. 424 с.

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

39. Очеретько Л.М., Сімановська О.О. Удосконалення документального відображення операцій з капітальними інвестиціями. URL: http://eir.zntu.edu.ua/bitstream/123456789/1643/1/Ocheretko_Improvements_documentary_mapping_operations.pdf

40. Панасовський Ю. В., Семененко Б. А, Теліженко О. М. Оцінка активів підприємства: навч. посібник; ред. : Ю. В. Панасовський. Суми : Університетська книга, 2009. 512 с.

41. Перезозова І.В. Економічна експертиза як специфічна галузь знань. *Економіка: реалії часу*.2013. № 3(8). С. 97-105.

42. Перезозова І.В. Номінативне поле концепту «економічна експертиза» в сучасних умовах його застосування в процесі здійснення фінансового контролю *Економіка: реалії часу*. 2013. № 2. С. 150-156. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/econrch_2013_2_22 (дата звернення 18.08.2019).

43. Пиріжок, Є.С., Кулікова Н.Т. 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.

44. 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 18.09.2019).

45. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку. Наказ Міністерства фінансів України № 88 від 24.05.95 № 372 від 07.06.2010р. Дата оновлення 20.06.2018. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95> (дата звернення 28.05.2019).

46. Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань, затверджено наказом Міністерства фінансів України від 02.09.2014 р. № 879.URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14> (дата звернення 17.09.2019).

47. Понікаров В.Д. Дікань Л. В., Кожушко О. В. Судово-економічна

експертиза : навчальний посібник. Х. : Вид ХНЕУ ім. С. Кузнеця, 2014. 432 с.

48. Пономаренко Є. Б. Бухгалтерський облік і контроль операцій з фінансовими інвестиціями: теорія і методика : автореф. дис... канд. екон. наук: спец. 08.00.09 . Житомир, 2012. 21 с.

49. Порядок застосування типових форм первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів. Наказ Міністерства фінансів України від 22.11.04 № 732. URL: <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1031.1548.0>

50. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні. Закон України від 16 липня 1999 року № 996 XIV. Дата оновлення 18.09.218. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14> (дата звернення 17.07.2019).

51. Про затвердження положення (стандарт) бухгалтерського обліку 13 «Фінансові інструменти». Наказ Міністерства фінансів України № 559 від 30.11.2001. Дата оновлення 27.06.2013. RL : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z1050-01> (дата звернення 17.09.2019).

52. Про затвердження положення (стандарту) бухгалтерського обліку 12 «Фінансові інвестиції». Наказ Міністерства Фінансів України URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0284-00> від 26.04.2000. № 91. Дата оновлення 27.06.2013 (дата звернення 17.10.2019).

53. Про затвердження положення (стандарту) бухгалтерського обліку 28 «Зменшення корисності активів». Наказ Міністерства Фінансів України URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0035-05> від 24.12.2004. № 817. Дата оновлення 0912.20113 (дата звернення 17.10.2019).

54. Про затвердження типових форм первинного облік з основних засобів. Наказ Міністерства статистики України № 352 від 29.12.95. URL: <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1041.3762.0> (дата звернення 23.06.2019).

55. Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні. Закон України від 12.07.2001 р. №2658-III. Дата оновлення. 16.11.2015. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2658-14> (дата звернення 12.08.2019)

56. Про судову експертизу. Закон України від 09.09.2004 № 1992-IV. Дата оновлення від 23.11.2018. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/4038-12> (дата звернення 16.08.2019).

57. Про цінні папери та фондовий ринок : Закон України № 3480-IV від 23.02.2006. Дата оновлення 05.05.2018 URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/3480-15> (дата звернення 10.10.2019).

58. Рибченко, М.Ф. Теоретико-методологічні аспекти оцінювання основних засобів. *Держава та регіони*. 2016. № 2. С. 225-228.

59. Романів С.Р., Будник Л.А., Саченко С.І. Судово-економічна експертиза в Україні: її економічна сутність та кадрове забезпечення. Інфраструктура ринку. 2018. № 23. URL: http://www.market-infr.od.ua/journals/2018/23_2018_ukr/61.pdf (дата звернення 03.11.2019).

60. Сагова О. В. Класифікація фінансових інвестицій та її облікова інтерпретація. URL: <http://ir.kneu.kiev.ua:8080/bitstream/2010/516/1/Sagova%20O%20V.pdf> (дата звернення 10.09.2019).

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

62. Стоянова-Коваль С.С., Морозюк Н.С. Особливості обліку інвестицій із застосуванням МСФЗ в аграрних підприємствах. *Аграрний вісник Причорномор'я*. Економічні науки. 2014. № 75. С.112-119.

63. Судово-бухгалтерська експертиза економічних правопорушень (опорні конспекти) : навч. посібн. / В. С. Рудницький та ін. К. : ВД «Професіонал» , 2004. 304 с

64. Судова бухгалтерська експертиза: навч. посіб. для студентів вищих навчальних закладів / За редакцією д.е.н. М.Д. Корінька. К.: Видавництво ТОВ «Типографія «Клякса», 2012. 432 с.

65. Сук Л. К., Сук П. Л. Бухгалтерський облік : навчальний 2-ге вид., перероб і доп. К. : Знання, 2008. 507 с.

66. Ткач Н.О. Переоцінка основних засобів : нюанси обліку. *Вісник*

Національного університету водного господарства та природокористування. Серія «Економіка». 2012. - №2 (58). С. 197-203.

67. Фінансовий облік : підручник / Я. Д. Крупка, З. В. Задорожний, Н. Я. Микитюк [та ін.]. – К. : Хай-Тек Прес, 2011. 542 с.

68. Фірсова С.М., Гарасюта О.В. Особливості внутрішнього контролю використання необоротних активів підприємства. *Економіка і держава.* 2011. - №11. С.65-69.

69. Шепелюк В.А. Національні та міжнародні стандарти з обліку фінансових інвестицій: відмінності, недоліки, шляхи гармонізації. *Східна Європа: економіка, бізнес та управління.* 2017 .№ 2 (47). С.302-307. URL: <https://chmnu.edu.ua/wp-content/uploads/2019/07/SHepelyuk-V.A..pdf> (дата звернення 18.08.2019).

70. Шпак В.А. Організація бухгалтерського обліку: навч. посіб. К. : ТОВ «Август Трейд», 2016. 277 с.

71. Щербаковський М. Г. Призначення та провадження судових експертиз. Х. : Фактор, 2011. 400 с.

72. Шило В.П., Ільїна С.Б., Шепелюк В.А. Судово-бухгалтерська експертиз: підручник. К.: Кондор-Видавництво, 2015. 450 с.