

Міністерство освіти і науки України  
Тернопільський національний економічний університет  
Кафедра обліку і оподаткування підприємницької діяльності

Марчук М. А.

*Облік і аудит основних засобів підприємства:  
методика та організація / Accounting and audit of  
fixed assets of the enterprise: methods and  
organization*

спеціальність: 8.03050901 – Облік і аудит  
магістерська програма – Облік і правове забезпечення підприємницької  
діяльності

Магістерська робота

Виконав студент групи  
ОПДм-21  
Марчук М. А.  
Науковий керівник:  
д.е.н., Дерій В. А.

Магістерську роботу допущено до  
захисту:

« \_\_\_\_\_ » \_\_\_\_\_ 2018 р.

В.о. завідувача кафедри

\_\_\_\_\_ Н. В. Починок

Тернопіль 2018

## **Зміст**

<b>ВСТУП.....</b>	<b>3</b>
<b>РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ Й АУДИТУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ПІДПРИЄМСТВА.....</b>	<b>6</b>
1.1 Економічна суть, класифікація та оцінка основних засобів в Україні.....	6
1.2 Законодавчі акти з питань регулювання системи обліку основних засобів підприємства виробничої сфери.....	20
1.3 Теоретичні засади аудиту основних засобів підприємства.....	26
Висновки до розділу 1.....	30
<b>РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА ОБЛІКУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ПІДПРИЄМСТВА.....</b>	<b>33</b>
2.1 Документальне відображення операцій із об'єктами основних засобів підприємства.....	33
2.2 Облік амортизації і зносу основних засобів підприємства.....	42
2.3 Облік витрат на капітальні та поточні ремонти основних засобів підприємства.....	50
Висновки до розділу 2.....	55
<b>РОЗДІЛ 3. МЕТОДИКА Й ОРГАНІЗАЦІЯ ПРОВЕДЕННЯ АУДИТУ ОБ'ЄКТІВ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ПІДПРИЄМСТВА.....</b>	<b>58</b>
3.1 Організація і методика аудиту основних засобів у підприємстві виробничій сфері.....	58
3.2 Аналітичні процедури при проведенні аудиту основних засобів.....	69
3.3 Характеристика та аналіз показників руху й ефективності використання основних засобів підприємств.....	78
Висновки до розділу 3.....	107
<b>ВИСНОВКИ.....</b>	<b>109</b>
<b>СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....</b>	<b>113</b>
<b>ДОДАТКИ</b>	

## ВСТУП

**Актуальність теми дослідження.** Економіка України знаходиться в такому стані, коли відновлення основного капіталу на основі комплексної модернізації виробництва набуло життєво важливого значення для подолання відставання від розвинутих країн і закріплення у глобальному просторі на позиціях суверенної самодостатньої держави. Від забезпеченості підприємств основним капіталом та ефективності його використання значною мірою залежить обсяг виробництва товарів і послуг та пов'язані з ним кінцеві результати діяльності підприємств. В умовах ринкової економіки підприємства створюються з метою отримання прибутку і тому повинні здійснювати випуск саме тієї продукції, яку вони зможуть реалізувати, а не лише тієї, що мають змогу виготовити. При формуванні та визначенні напрямків оновлення основного капіталу підприємства донедавна виходили з потреб виробництва, але розвиток ринкових відносин вимагає зміни такого підходу. За умов ринкової економіки в своїй діяльності підприємства повинні орієнтуватись також і на потреби ринку та враховувати їх при формуванні основного капіталу.

Важливим є також застосування правильної амортизаційної політики. Амортизаційна політика держави - це складова частина інвестиційної політики, що являє передбачає дії держави з регулювання процесу перенесення вартості засобів праці на створюваний продукт з подальшим відновленням засобів праці. Введення Податкового кодексу без сумніву сприяло процесу зближення податкових розрахунків і бухгалтерського обліку основних засобів в питанні амортизації, проте невирішеними ще залишається чимало питань.

Отже, можна стверджувати, що основні засоби, будучи однією з найважливіших складових виробничого процесу потребують чіткого налагодження інформаційної системи збору й обробки інформації щодо їх стану, ефективності використання, формування оптимальної амортизаційної політики, що і визначає актуальність обраної теми.

**Метою** роботи є дослідження обліково-аудиторських проблем відображення облікової інформації щодо основних засобів на підприємстві, її звітно - аналітична обробка та формулювання рекомендацій стосовно методики аудиту основних засобів.

У дипломній роботі використовувалися такі методи як: системний аналіз – для деталізації і поділу об'єкта дослідження на окремі складові сегменти (класифікація основних засобів та дослідження їх структурних елементів); конкретизація - для обґрунтування змісту форм облікового забезпечення (характеристики методів нарахування амортизації, підходи щодо автоматизації облікових процедур); дослідження документів та реєстрів обліку за формою і змістом для виявлення їхньої відповідності інформаційних вимог стандартів; статистичні та аналітичні розрахунки.

В роботі визначені і зроблена спроба вирішити наступні завдання:

- дослідити економічну суть, класифікацію та оцінку основних засобів в Україні;
- опрацювати законодавчі акти з питань регулювання системи обліку основних засобів підприємства;
- дати обліково-економічне трактування поняття «основні засоби»;
- провести класифікацію та оцінку основних засобів;
- розглянути документальне оформлення руху основних засобів;
- вивчити облік надходження та наявності основних засобів;
- дослідити облік витрат на капітальні та поточні ремонти основних засобів підприємства;
- провести аналіз ефективності використання основних засобів;
- розкрити методику аудиту основних засобів;
- визначити основні теоретичні та методичні засади проведення аудиторської перевірки на підприємстві.

**Об'єктом дослідження** обрано ТОВ «Сахара» (м. Тернопіль).

**Предметом дослідження** є теоретичні та практичні положення щодо обліку основних засобів в підприємстві.

**Наукова новизна** проведеного дослідження полягає:

- в комплексному підході до розгляду питання основних засобів з точки зору економічної та бухгалтерської теорії;
- проведені критичного аналізу поглядів різних вчених на роль інформації про основні засоби в інформаційній системі підприємства;
- запропоновані методи амортизації, які дозволяють швидше оновити основні засоби, та динамічно впливають на формування собівартості продукції;
- уточнено визначення основних засобів та удосконалено їх класифікацію.

**Практична значущість** полягає в проведенні детальних розрахунків стосовно стану та динаміки основних засобів, визначенні ефективності їх використання та дослідженні впливу чинників, пов'язаних з основними засобами на випуск продукції.

При написанні дипломної роботи використані нормативно-правові документи, інструктивні матеріали, що регламентують цю ділянку облікової роботи, наукова література, публікації в періодичних виданнях.

**Інформаційною базою** магістерської роботи стали законодавчі акти, наукові праці вітчизняних і зарубіжних учених із питань обліку й аудиту, нормативно-правові документи з питань обліку основних засобів, матеріали науково-практичних конференцій, дані обліку і звітності ТОВ «Сахара».

**Практичне значення одержаних результатів** полягає у можливості застосування наданих пропозицій щодо вдосконалення обліку та аудиту основних засобів у практиці ТОВ «Сахара».

# РОЗДІЛ I

## ТЕОРТИЧНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ Й АУДИТУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ПІДПРИЄМСТВА

### 1.1. Економічна суть, класифікація та оцінка основних засобів в Україні

Важливою умовою функціонування суб'єкта господарювання є наявність основних засобів. Це вимагає постійного контролю за ефективністю використання основних засобів для потреб управління виробничою діяльністю. Одним із основних завдань обліку основних засобів є надання повної, правдивої та неупередженої інформації щодо них. Однак інформація, що міститься у фінансовій звітності відносно основних засобів, не завжди є такою через недосконалість вітчизняного законодавства та постійні зміни в ньому. Основні засоби, як складова частина будь-якого виробництва, впливають на результат діяльності підприємств, що зумовлено ефективністю їх використання, терміном експлуатації та ступенем зносу, відповідністю їх основним вимогам науково-технічного прогресу тощо. Разом з тим, як показали дослідження, поки що відсутня єдність в трактуванні категорій, що характеризують основні засоби. Так як основні засоби є одним з найважливіших елементів виробничого процесу, то з цього приводу в обліково-правовому полі постійно триває дискусія стосовно тлумачення поняття «основні засоби».

Різні підходи до розуміння сутності поняття «основні засоби» (табл. 1.1) не сприяють формуванню об'єктивної інформації про даний фактор виробництва, а відповідно, негативно впливає на ефективність його використання.

На основі проведеного аналізу наукової літератури, можна зробити висновок, що більшість авторів під «основними засобами» розуміють матеріальні активи підприємства [2;12;26]. Деякі автори ототожнюють поняття «основні засоби» та «основні фонди» зазначаючи, що вони є засобами праці які використовуються у виробництві протягом тривалого часу [3;9]. Інші автори

вважають, що основні засоби – це матеріальні активи, що використовуються лише у виробничому процесі, тобто більш ні на що вони впливу не мають, що вважаємо є невірним тлумаченням, оскільки основні засоби використовуються підприємством у всій його господарській діяльності.

Всі джерела вказують на те, що основні засоби повинні використовуватися тривалий час (а саме більше одного року чи одного операційного циклу).

У Податковому кодексі України (далі – ПКУ) основні засоби – матеріальні активи, у тому числі запаси корисних копалин наданих у користування ділянок надр (крім вартості землі, незавершених капітальних інвестицій, автомобільних доріг загального користування, бібліотечних і архівних фондів, матеріальних активів, вартість яких не перевищує 6000 гривень, невиробничих основних засобів і нематеріальних активів), що призначаються платником податку для використання у господарській діяльності платника податку, вартість яких перевищує 6000 гривень і поступово зменшується у зв'язку з фізичним або моральним зношенням та очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких з дати введення в експлуатацію становить понад один рік (або операційний цикл, якщо він довший за рік)».

Згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» (далі – П(С)БО 7), основні засоби – матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх у процесі виробництва або постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік) [21].

У Міжнародному стандарті бухгалтерського обліку 16 «Основні засоби» (далі – МСБО 16) основні засоби розглядаються як матеріальні об'єкти, які:

а) утримують для використання у виробництві або постачанні товарів чи наданні послуг, для надання в оренду іншим або для адміністративних цілей;

б) використовуватимуть, за очікуванням, протягом більше одного періоду [14].

Як бачимо, значних відмінностей від визначення основних засобів за національними та міжнародними стандартами не існує. Визначення майже ідентичні. В П(С)БО 7 до способів використання основних засобів у виробничій, торгівельній й іншій діяльності додані ще соціально-культурні функції, традиційні для вітчизняної економіки. Щодо терміну використання в П(С)БО 7 говориться про термін більше року чи операційного циклу, якщо він більше року, а в МСБО 16 про термін, що перевищує період, що має принципове значення, оскільки період може бути і менше року. На нашу думку, варто у міжнародних стандартах уточнити цей період – обліковий чи операційних або конкретизувати більше 1 року.

Якщо порівнювати податковий та бухгалтерський підхід до визначення основних засобів, то варто відзначити, що у П(С)БО 7 не має вартісного підходу до визначення основних засобів. Такий важливий критерій необхідно доповнити у визначення. Наприклад, ще до впровадження національних стандартів до основних засобів відносили засоби, які мали термін служби більше одного року вартістю понад 15 неоподаткованих мінімумів доходів громадян за одиницю (а придбані з 01.11.1993 р. – вартістю понад 15 мінімальних заробітних плат за одиницю), а також сільськогосподарські машини і знаряддя, робоча і продуктивна худоба, будівельний механізований інструмент і бібліотечні фонди незалежно від їх вартості. На сьогодні ця вартість складає згідно з ПКУ 2500 грн. або приблизно 147 неоподаткованих мінімумів доходів громадян. Змінилась не тільки вартісна межа в сторону збільшення, а й перегрупування об'єктів основних засобів у склад необоротних активів. Так, в даний момент існують такі об'єкти як інші необоротні матеріальні активи, довгострокові біологічні активи виділені окремо у складі необоротних активів тощо [3].

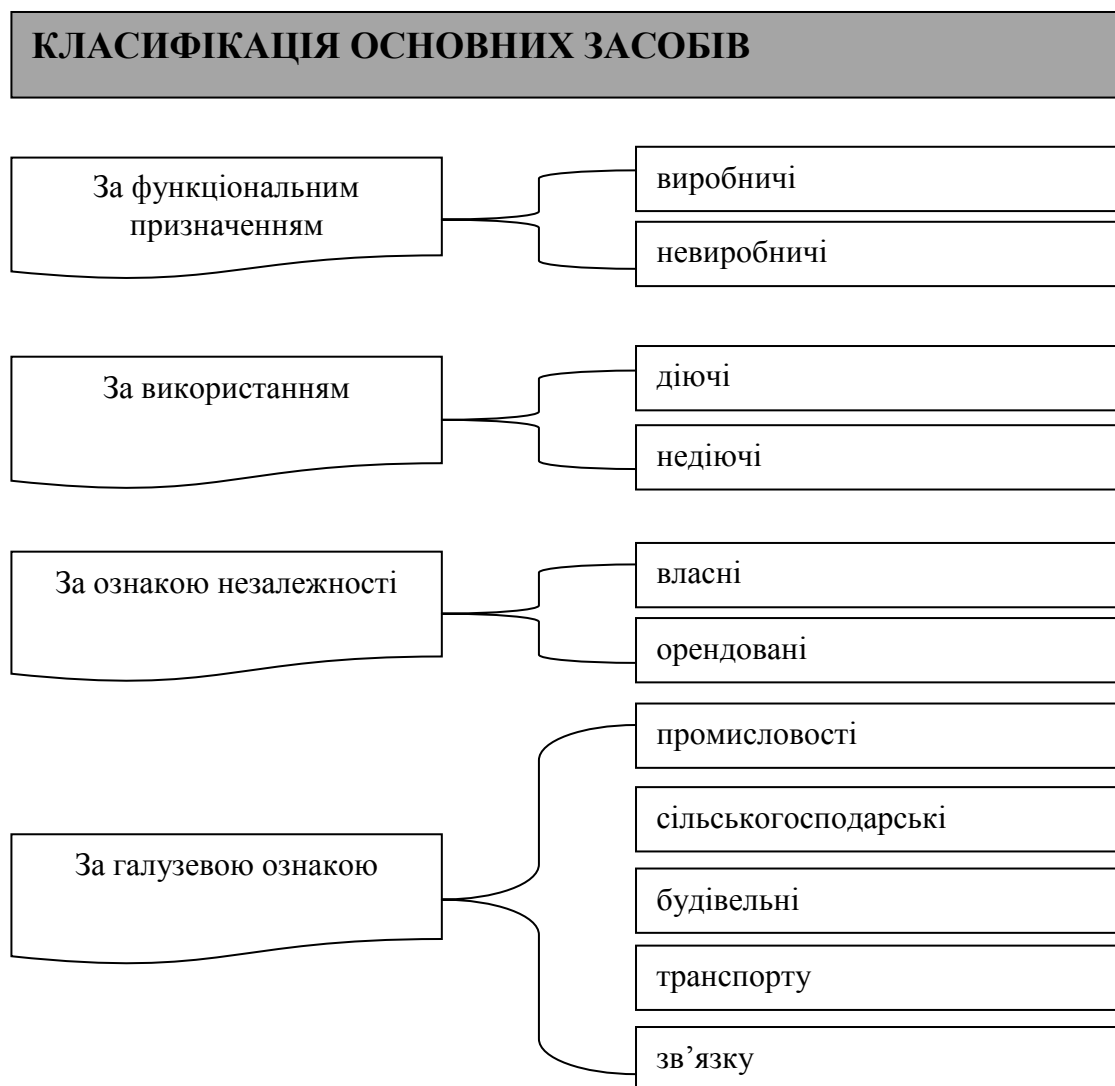
Як бачимо, кожне з визначень поняття «основні засоби» має свої певні недоліки. Ще одним недоліком можна назвати те, що основні засоби являють



собою не лише засоби праці, а й предмет праці, як у випадку із землею, яка згідно П(С)БО 7 включена до складу основних засобів.

Необхідною умовою правильного обліку й планування відтворення основних засобів підприємства є їхня класифікація.

(рис. 1.1).



*Рис. 1.1. Класифікація основних засобів [17, с. 516]*

З метою бухгалтерського обліку основні засоби за П(С)БО 7 і Планом рахунків розподіляються за наступними групами:

Основні засоби:

- Інвестиційна нерухомість.

- Земельні ділянки.
- Капітальні витрати на поліпшення земель.
- Будинки, споруди та передавальні пристрої.
- Машини та обладнання.
- Транспортні засоби.
- Інструменти, прилади, інвентар (меблі).
- Робоча і продуктивна худоба.
- Багаторічні насадження.
- Інші основні засоби.

Також необхідно звернути увагу на те, що після 01.04.2011 р. змінився порядок групування основних засобів з метою нарахування амортизації за податковим законодавством. Так, згідно з Податковим кодексом України збільшилась кількість груп основних засобів та інших необоротних активів. Відповідно до п.145.1 їх налічується 16 [22]. Такий порядок сприяє значному зближенню податкового та бухгалтерського обліку основних засобів. Для наочності у таблиці 1.1 наведено порівняльну характеристику податкових і бухгалтерських груп основних засобів, а також зазначено мінімально допустимий строк (МДС) корисного використання об'єктів відповідних груп з метою нарахування податкової амортизації. Треба зазначити, що підприємство самостійно встановлює строк корисного використання кожного об'єкта основних засобів (але не менше МДС). Його фіксують наказом по підприємству, визначаючи об'єкт активом (зараховуючи на баланс).

Таблиця 1.1

Порівняльна характеристика податкових і бухгалтерських груп  
основних засобів [27, с. 51]

Групи податкового обліку	Групи бухгалтерського обліку	Субрахунки бухгалтерського обліку	МПС, років
Група 1 – земельні ділянки	Земельні ділянки	101	–
Група 2 – капітальні витрати на поліпшення земель, не пов'язані з будівництвом	Капітальні витрати на поліпшення земель	102	15
Група 3 – будівлі	Будинки і споруди	103	20
споруди			15
передавальні пристрої			10
Група 4 – машини та обладнання	Машини та обладнання	104	5
з них:			

ЕОМ, інші машини для автоматичної обробки інформації, пов'язані з ними засоби, мікрофони і рації, вартість яких перевищує 2500 грн.			2
Група 5 – транспортні засоби	Транспортні засоби	105	5
Група 6 – інструменти, прилади, інвентар (меблі)	Інструменти, прилади, інвентар	106	4
Група 7 – тварини	Тварини	107	6
Група 8 – багаторічні насадження	Багаторічні насадження	108	10
Група 9 – інші основні засоби	Інші основні засоби, інші необоротні матеріальні активи	109, 117	12
Група 10 – бібліотечні фонди	Бібліотечні фонди	111	–
Група 11 – МНМА	МНМА	112	–
Група 12 – тимчасові (нетитульні) споруди	Тимчасові (нетитульні) споруди	113	5
Група 13 – природні ресурси	Природні ресурси	114	–
Група 14 – інвентарна тара	Інвентарна тара	115	6
Група 15 – предмети прокату	Предмети прокату	116	5
Група 16 – довгострокові біологічні активи	Довгострокові біологічні активи	16	7

Вивчення порядку групування основних засобів за мінімальними допустимими строками корисного використання з метою нарахування амортизаційних відрахувань є дуже важливим для раціональної організації бухгалтерського обліку даної ділянки, оскільки це впливає на правильність визначення суми податку на прибуток підприємства[67].

Розрізняють такі види оцінки основних засобів:

*Первісна вартість* – це вартість будівництва або придбання об'єктів. За первісною вартістю зараховуються на баланс підприємства придбані у постачальників або створені власними силами основні засоби. Формування первісної вартості основних засобів представлено в таблиці 1.2.

*Собівартість* об'єкта основних засобів включає:

- купівельну ціну за винятком торгової знижки;
- мито і безповоротні податки;
- витрати, безпосередньо зв'язані з доведенням об'єктів до робочого стану для використання їх за прямим призначенням, тобто витрати на:
  - підготовку будівельного майданчика,
  - доставку і розвантаження,
  - установку і монтаж,
  - ліцензії і державну реєстрацію;

- гонорари фахівцям (архітекторам, юристам і т. п.).

Таблиця 1.2

## Порядок визначення первісної вартості необоротних активів

№ з/п	Спосіб надходження на підприємство	Складові і порядок утворення первісної вартості	Примітки
1	2	3	4
1	Придбання	Ціна (вартість) придбання: суми, сплачені постачальникам активів і підрядчикам за виконання будівельно-монтажних робіт, ввізне мито, непрямі податки, зв'язані з придбанням, але які не підлягають відшкодуванню підприємству, витрати по страхуванню ризиків доставки, витрати на монтаж, установку, налагодження, і інші витрати, безпосередньо зв'язані з доведенням до стану придатності до експлуатації	Витрати на сплату відсотків за кредит не включаються в первісну вартість активу, придбаного чи цілком частково за рахунок позикового капіталу. При цьому первинна вартість окремого об'єкта сплачених загальною сумою об'єктів визначається шляхом розподілу сплаченої суми пропорційно до справедливої вартості кожного з придбаних об'єктів
2	Переведення з оборотних активів, товарів, готової продукції і т.п. в основні	Собівартість зазначених оборотних активів, товарів, готової продукції і т.п.	Визначається відповідно до П(С)БО 9 «Запаси» і П(С)БО 16 «Витрати»
3	Придбання шляхом обміну на подібний об'єкт	3.1. Залишкова вартість переданого об'єкта 3.2 Справедлива вартість переданого об'єкта	При перевищенні залишкової вартості переданого об'єкта над справедливою вартістю об'єкта, отриманого в обмін на подібний об'єкт, вартістю є його справедлива вартість із включенням різниці у витрати звітного періоду
4	Обмін (чи частковий обмін) на неподібний об'єкт	Справедлива вартість переданого об'єкта, збільшена (зменшена) на суму коштів чи їх еквівалентів	–
5	Внесок у статутний капітал	Погоджена засновниками (учасниками) справедлива вартість отриманих об'єктів основних засобів	На дату одержання
6	Безкоштовне (безоплатне) одержання	Справедлива вартість отриманих об'єктів основних засобів	На дату одержання

Зауважимо, що первісна вартість необоротних активів збільшується на суму витрат, пов'язаних з поліпшенням об'єкта (модернізація, модифікація, добудування, дообладнування, реконструкція і т.п.), що приводить до збільшення майбутніх економічних вигод, спочатку очікуваних від використання об'єкта. Первісна вартість основних засобів зменшується в зв'язку з частковою ліквідацією об'єкта основних засобів[33].

В податковому законодавстві первісна вартість основних засобів збільшується на суму витрат, пов'язаних із ремонтом та поліпшенням об'єктів основних засобів (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція), що приводить до зростання майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання об'єктів у сумі, що перевищує 10 відсотків сукупної балансової вартості всіх груп основних засобів, що підлягають амортизації, на початок звітного податкового року з віднесенням суми поліпшення на об'єкт основного засобу, щодо якого здійснюється ремонт та поліпшення [22].

*Відновна вартість* – це первісна вартість необоротних активів з урахуванням їх переоцінки (індексації). Якщо змінюється ціна якогось об'єкта, то повинна бути проведена переоцінка усіх об'єктів групи, до якої він належить. Раніше переоцінці підлягали об'єкти, балансова (залишкова) вартість яких більш як на 10 % відрізняється від їх справедливої вартості. Нині ця межа знята, і такої граничної межі немає. Підприємство самостійно вирішує коли робити переоцінку. На нашу думку, варто було б залишити цю межу.

Індекс переоцінки визначається діленням справедливої вартості об'єкта, який переоцінюється на його залишкову вартість.

Сума дооцінки (уцінки) вартості і зносу об'єкта основних засобів визначається як різниця цих показників до і після застосування індексу переоцінки. Перевищення сум попередніх дооцінок (індексацій) разом з сумою відновлення корисності над сумою зменшення корисності і попередніх уцінок залишкової вартості раніше переоцінених об'єктів основних засобів, що

вибули, відображається за кредитом рахунку обліку нерозподіленого прибутку з одночасним зменшенням додаткового капіталу.

*Залишкова вартість* – це первісна (відновна) вартість за вирахуванням суми зносу.

П(С)БО 7 вводить такий новий вид оцінки основних засобів як їх *справедлива вартість*. Під справедливою вартістю розуміється сума, за якою може бути здійснений обмін активу в результаті операцій між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами.

Крім цього П(С)БО 7 встановлює ще й *ліквідаційну вартість* активів – суму коштів, яку підприємство очікує отримати за актив після закінчення строку його корисного використання за вирахуванням витрат, пов'язаних з його вибуттям.

*Вартість, що амортизується* – первісна або переоцінена (відновна) вартість необоротних активів за вирахуванням їх ліквідаційної вартості.

В економічній літературі часто ототожнюють поняття «основні засоби», «основні фонди» та «основний капітал». Так, Лопатников Л. І. трактує основні фонди і основний капітал, як одну з складових виробничого капіталу, що повністю і багаторазово використовується у виробництві товару та переносить свою вартість на новий продукт частинами протягом довготривалого часу та повертається підприємцю в грошовій формі також частинами. Він також говорив, що основні фонди в грошовому вираженні це основні засоби.

Фаминський І.П. зазначає, що основні засоби, як і основні фонди та основний капітал, є тотожними поняттями, тобто це сукупність капіталу, вкладеного в сукупність матеріально-речових об'єктів і цінностей, що використовуються в процесі виробництва для впливу на предмети праці і їх перетворення в придатні до споживання продукти. Основний капітал приймають участь в багатьох циклах виробництва, служить протягом довгого часу й переносить свою вартість на вартість вироблених з його допомогою товарів поступово, по мірі зносу шляхом нарахування амортизації [15, с.27].

Тобто вищевказані автори ототожнюють основні засоби, основні фонди та основний капітал і вбачають їх лише у виробництві.

Азріліян А.М. розглядаючи поняття «капітал» трактує його як загальну вартість активів будь-якої особи за вирахуванням зобов'язань. Райсберг Б.А., Лозовский Л.Ш., Стародубцева Є.Б. зазначають що капітал у широкому розумінні - це все, що здатно приносити дохід, чи ресурси, створені людьми для виробництва товарів та послуг, а у вузькому розумінні - це вкладене у справу, працююче джерело доходу у вигляді засобів виробництва. При трактуванні поняття «фонд» Б.А. Райсберг, Л.Ш. Лозовский, Є.Б. Стародубцева мають на увазі запас, накопичення грошових коштів, грошовий капітал, або це може бути будь-яка організація, створена для сприяння визначеним видам діяльності, соціальним групам людей [15, с.28].

З наведених вище понять, визначено, що не можна ототожнювати поняття основні засоби, основний капітал та основні фонди, адже з позиції бухгалтерського обліку засоби є майном (активом) підприємства, а фонди (капітал) є джерелом утворення майна (пасивом) на підприємстві.

З виникненням бухгалтерського обліку, вчені почали застосовувати поняття «основні засоби» та «основні фонди». Прийнято вважати, що термінами «основні фонди» і «основні засоби» визначено одні й ті самі об'єкти, проте перший із термінів використовується в податковому законодавстві, а другий використовується в бухгалтерському обліку. До 2011 року в податковому законодавстві використовувалося поняття «основні фонди», яке було частково ліквідовано шляхом заміни на «основні засоби» в п'ятому розділі «податок на прибуток». Що ж до інших податків, то поняття «основні фонди» залишилось.

Однак, в економічній теорії термін «основні фонди» почали використовувати задовго до появи в Україні податкового обліку. Таким чином, вважають, що одним з перших визначень терміну «основні фонди» є висловлювання А. Сміта про те, що «фондом є будь-яке накопичення продуктів землі і промислової праці. Фонд буде капіталом лише в тому випадку, якщо він приносить власнику дохід чи прибуток» [85, С. 327]. Отже, А. Сміт визначав фонди як матеріальну основу для утворення капіталу.

Іншим є енциклопедичне визначення основних фондів, сформульоване за радянських часів, як «сукупності засобів соціального виробництва, що використовуються більше одного виробничого циклу і поступово переносять свою вартість на створюваний продукт» [4].

Стосовно сутності основних засобів сучасні зарубіжні економісти вважають їх засобами, які мають значний термін експлуатації, використовуються підприємством та придбаються не з метою їх наступного перепродажу. Тобто основна увага акцентується на довгому терміні використання, а також на тому, що основними засобами активи стають лише з моменту введення в експлуатацію.

Отже, на основі проведеного дослідження можна стверджувати, що більшість розглянутих нами вчених під поняттям «основні засоби» розуміють матеріальні витрати та засоби праці. Переважна частина науковців взяли за основу закріплене законодавством визначення, що наводиться в П(С)БО 7 «Основні засоби».

**Таблиця 1.3.**

**Аналіз думок щодо визначення поняття «основні фонди» та «основні засоби» [57, с.149]**

Автор	Макаровська Т.П.	Завадський Й.С. Юркевич О.О.	Кірейцев Г.Г.	Загородній А.Г.	Бутинєць Ф.Ф.	Задорожній З.В.	Кутер М.І.	Ковалєв В.В.	Цал-Цалко Ю.С.
Підходи до визначення									
Засоби праці	+	+						+	+
Частина майна підприємства			+						
Матеріальні активи				+	+	+			
Поточні активи							+		



Слід зазначити, що автор Т.П. Макаровська визначає основні фонди як засоби праці, які неодноразово беруть участь у виробничому процесі, не змінюючи при цьому своєї первинної форми [64, С. 48].

Завадський Й. С., Осовська Г.В., Юшкевич О.О. визначають основні фонди як засоби, що беруть участь у процесі виробництва протягом багатьох циклів, зберігаючи при цьому свою натуральну форму, і поступово, в міру зношеності, переносять свою вартість на продукцію, що виробляється [36, С. 289].

Кірейцев Г.Г. зазначає, що основні засоби - це частина майна підприємства, що переносить свою вартість на новостворений продукт частинами за декілька виробничих циклів [50, с. 156].

Загородній А.Г. наголошує, що основні засоби - це сукупність матеріальних активів, які тривалий час у незмінній натурально-речовій формі використовуються у виробничому процесі [37, с. 495].

Водночас Чебанова Н. В. та Василенко Ю. А. розглядають основні засоби як матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх у процесі виробництва або постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально - культурних функцій, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він перевищує один рік) [97, с. 113]

Основні засоби, на думку О.В. Лишиленко, - це матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх у процесі виробництва або постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально - культурних функцій, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він перевищує один рік) [60, с. 97].

Цал-Цалко Ю.С. трактує основні засоби як засоби праці (активи), які багаторазово беруть участь у виробничому процесі, зберігаючи при цьому

первину матеріально-речову форму, і поступово зношуючись, переносять свою вартість на заново створений товар [96, с. 162].

Проаналізувавши визначення понять «основні засоби» та «основні фонди», можна побачити, що автори по-різному трактують ці поняття, називаючи їх або засобами праці, або матеріальними активами, або матеріально-речовими цінностями, але майже кожен з авторів зазначає, що вони використовуються протягом тривалого періоду і втрачають свою вартість частинами.

В економічній енциклопедії за редакцією С. В. Мочерного основні засоби розглядаються як засоби праці, що експлуатуються довше ніж один рік і мають вартість понад встановлений ліміт; повністю і багаторазово беруть участь у процесі виробництва; переносять свою вартість на готову продукцію частинами, у міру зносу [33, с. 224].

Отже, в бухгалтерському обліку використовується одночасно два поняття «основні засоби» та «основні фонди». Поняття «основні фонди» є загальноекономічним, а поняття «основні засоби» - суто облікове поняття.

При визначенні понять «основні засоби» та «основні фонди» є деякі відмінності і на законодавчому рівні. Разом з тим, знання цих відмінностей не тільки гарантує правильне їх використання, та багато в чому визначає особливості бухгалтерського і податкового обліку, до яких вони застосовуються. Так, визначення «основних засобів» дуже різнилося між П(С)БО 7 «Основні засоби» та Законом України «Про оподаткування прибутку підприємств» (втратив чинність). По-перше головна відмінність це те, що в законі розглядається поняття «основні фонди» замість засобів, по-друге це - грошова межа віднесення до складу основних фондів об'єктів. У Податковому кодексі, в свою чергу, відмовилися від поняття «основні фонди» на користь «основних засобів», тобто це свідчить про наближеність даного Кодексу до положень бухгалтерського обліку [74]. Проте це наближення не є повним адже грошове обмеження віднесення до складу основних засобів залишилося, проте зросло від 1000 грн. до 2500 грн. Порівнюючи визначення представлені в

П(С)БО та міжнародних стандартах можна сказати, що вони є подібними, це є наслідком того, що українські нормативні акти спрямовані до міжнародних стандартів і при їх написанні використовувались МСБО.

Основні засоби входять в групу активів, які називаються «Необоротні активи». При цьому розрізняють різні групи необоротних активів.

1. Необоротні активи, що обслуговують операційну діяльність (операційні необоротні активи). Вони характеризують групу довгострокових активів підприємства (основних засобів, нематеріальних активів), що безпосередньо використовуються в процесі здійснення виробничо-комерційної діяльності. Ця група відіграє провідну роль в загальному складі необоротних активів підприємства.
2. Необоротні активи, що обслуговують інвестиційну діяльність (інвестиційні необоротні активи). Вони характеризують групу довгострокових активів підприємства, сформовану в процесі здійснення ним реального і фінансового інвестування (довгострокові фінансові інвестиції, капітальні інвестиції).
3. Необоротні активи, що задовільняють соціальні потреби персоналу (невиробничі необоротні активи). Вони характеризують групу об'єктів соціально-побутового призначення, що знаходяться у володінні підприємства і сформовані для обслуговування працівників (спортивні споруди, оздоровчі комплекси, дошкільні дитячі заклади).

Оптимізація складу необоротних активів вимагає врахування галузевих особливостей здійснення операційної діяльності, середньої тривалості операційного циклу на підприємстві, а також оцінки позитивних і негативних особливостей їх функціонування.

Необоротні активи характеризуються такими позитивними особливостями:

а) на них практично не впливає інфляція, а отже вони краще захищені від неї;

б) їм притаманний менший комерційний ризик втрат в процесі операційної діяльності підприємства; вони захищені від недобросовісних дій партнерів;

в) ці активи здатні генерувати стабільний прибуток, забезпечуючи випуск різноманітних видів продукції відповідно до кон'юнктури товарного ринку;

г) вони сприяють недопущенню чи суттєвому зниженню втрат запасів товарно-матеріальних цінностей підприємства в процесі їх зберігання;

д) їм притаманні більші резерви суттєвого розширення обсягу операційної діяльності в період піднесення кон'юнктури товарного ринку.

Разом з тим, необоротні активи в процесі операційного використання мають ряд недоліків:

а) вони підлягають моральному зносу (особливо активна частина виробничих основних засобів), в зв'язку з чим, навіть будучи тимчасово виведеними з експлуатації, ці види активів втрачають свою вартість;

б) ці активи важко піддаються оперативному управлінню, оскільки мало змінюються в структурі у короткому періоді; як наслідок – будь-який тимчасовий спад кон'юнктури товарного ринку веде до зниження рівня корисного їх використання, якщо підприємство не переключиться на випуск інших видів продукції;

в) в переважній більшості вони належать до групи слабо ліквідних активів і не можуть слугувати засобом забезпечення потоку платежів, що забезпечує операційну діяльність підприємства [35, с.87].

На мою думку, основні засоби є одним із найважливіших елементів виробничого процесу, що використовується підприємством у всій його господарській діяльності із значним терміном експлуатації та використання.

## **1.2 Законодавчі акти з питань регулювання системи обліку основних засобів підприємства виробничої сфери**

Формування та розкриття обліково-аналітичної інформації щодо основних засобів пов'язані з розв'язанням складних питань практичного і теоретичного характеру. Надання користувачам правдивої та неупередженої інформації для ухвалення економічних рішень безпосередньо впливає на управління

господарськими процесами, у тому числі і операціями з основними засобами. Проблеми обліку й аналізу основних засобів в Україні залишаються на даний момент достатньо складними і потребують подальшого наукового дослідження. Організаційні та економічні основи операцій з основними засобами досліджували у працях В.Д. Базилевич, К.С. Базилевич, Н.І. Гражевська, Н.М. Коршунова, В.М. Попов. Окремі обліково-аналітичні аспекти сутності та значення основних засобів, особливості їхнього обліку та аналізу досліджували такі вітчизняні вчені як: В.Г. Швець, Б.А. Засадний, Г.П. Голубнича, Н.О. Гура, В.І. Головка, Г.І. Купалова, Т.Г. Мельник, Л.І. Панасенко. Дослідженням даної теми займалися і зарубіжні вчені: В.Ч. Гетьман, Г.В. Корнеєв, Г.В. Савицька Д.А. Єндовицький, Л.Т. Гіляровська, А.Д. Шеремет, Пол Кімел, Дональд Кіесо, Раймонд Петерсон, Чарльз Хонгрэн й інші. Проте, питання методики та організації обліку та економічного аналізу операцій з основними засобами потребують подальшого наукового дослідження та модифікації. Тому мета роботи полягає у визначенні особливостей методики й організації обліку і аналізу основних засобів на підприємствах в Україні в умовах постійного удосконалення законодавчо-нормативної бази та використання комп'ютерних технологій.

Важливим при веденні обліку основних засобів та складанні звітності є дослідження нормативно-правового регулювання. Розглянувши діючі нормативні акти, можна згрупувати та представити їх у вигляді чотирьох рівнів:

I рівень – законодавчий – визначає сутність бухгалтерського обліку, його завдання, основні поняття, що використовуються, порядок регулювання, організації та ведення бухгалтерського обліку. Включає Конституцію України, Господарський кодекс України, Податковий кодекс України, Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996-XIV.

II рівень – нормативний - Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», який регулює методологічні засади ведення обліку основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, та ряд інших П(С)БО.

III рівень – методичний - Інструкція про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій; Інструкція з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків; Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів; Методичні рекомендації про застосування регістрів бухгалтерського обліку; Інші нормативно-правові акти.

IV рівень – організаційний - Наказ про облікову політику підприємства; Робочий план рахунків для обліку необоротних матеріальних активів; Наказ про проведення інвентаризації; посадові інструкції; графіки документообігу та інвентаризації; регламенти бухгалтерських та інших адміністративних служб та 26 порядок організації та реалізації внутрішнього контролю. Ця група документів формується в рамках системи управління конкретного підприємства[13, 32].

Важливим законодавчим актом, що регулює облік основних засобів є Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996-XIV. Цей закон визначає правові засади організації ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності. Згідно даного документу бухгалтерський облік є обов'язковим, ведеться всіма підприємствами, оскільки фінансова, статистична, податкова та інші види звітності, ґрунтуються на даних цієї системи. Питання організації бухгалтерського обліку на підприємстві, відповідальність за правильність його ведення несе власник або уповноважений орган, який здійснює керівництво підприємством відповідно до законодавства та установчих документів.

Податковим кодексом України визначається поняття амортизації, вартості, що амортизується, первісної, ліквідаційної вартості, класифікація основних засобів у залежності від строку їх корисного використання та об'єкти основних засобів, що підлягають амортизації.

Вагома роль відводиться П(С)БО 7 «Основні засоби». Це положення визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку

інформації про основні засоби та інші необоротні матеріальні активи, а також розкриття інформації про них у фінансовій звітності. Зокрема, у даному документі наводяться критерії визнання об'єкта основних засобів активом, прописані методи оцінки, переоцінки та амортизації основних засобів, врегульовано формування інформації про зменшення корисності та вибуття основних засобів, а також порядок розкриття інформації про них у примітках до фінансової звітності [56, с.90].

Окрім П(С)БО 7 ведення обліку основних засобів регулюють ще ряд стандартів, а саме:

П(С)БО 14 «Оренда» визначає методологічні засади формування інформації в бухгалтерському обліку про оренду необоротних активів та розкриття її у фінансовій звітності. Зокрема, виділяє фінансову та операційну 27 оренду, і відповідним чином надає інформацію про ведення обліку оренди як в орендаря, так і в орендодавця, а також розкриття інформації у примітках до фінансової звітності.

П(С)БО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність» визначає критерії визнання та оцінки необоротних активів, утримуваних для продажу, визнання та оцінку припиненої діяльності, та визначає інформацію, що наводиться в примітках до фінансової звітності про активи та групи вибуття, утримувані для продажу, а також припинену діяльність.

У П(С)БО 28 «Зменшення корисності активів» наводяться критерії визнання та оцінки зменшення корисності активів, зокрема необоротних активів, визначає порядок формування інформації про облік відновлення корисності активу, зменшення та відновлення корисності групи активів, яка генерує грошові потоки та її розкриття у примітках до фінансової звітності.

П(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість» визначає критерії визнання та оцінки інвестиційної нерухомості, умови переведення основних засобів до складу інвестиційної нерухомості та виведення зі складу інвестиційної

нерухомості, вибуття інвестиційної нерухомості, та відображення цих операцій у примітках до фінансової звітності.

У плані рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, для ведення обліку основних засобів призначено рахунок 10 «Основні засоби». Крім цього затверджено Інструкцію про застосування плану рахунків, що спрямована на забезпечення єдності відображення однорідних за змістом господарських операцій на відповідних синтетичних рахунках і субрахунках. В згаданій інструкції наведено коротку характеристику та призначення синтетичних рахунків і субрахунків, типову схему реєстрації та групування інформації про господарські операції [38].

Важливим документом з обліку основних засобів є Інструкція з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних 28 цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків, яка встановлює єдині вимоги щодо порядку проведення інвентаризацій основних засобів установами і організаціями, визначає завдання інвентаризації, наводить терміни проведення та перелік активів щодо яких є обов'язкова інвентаризація.

До переліку важливих нормативних документів з обліку основних засобів належать Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів, що також наводять класифікацію основних засобів, визначають методологічні особливості обліку надходження, ремонту, поліпшення, переоцінки, вибуття, амортизації основних засобів та облік основних засобів в оренді. У додатку до методичних рекомендацій наводяться типові кореспонденції рахунків бухгалтерського обліку операцій з такими активами.

Організаційний рівень регулювання обліку основних засобів на рівні самого підприємства передбачає регулювання, яке здійснюється шляхом формування наказу про облікову політику. У даному наказі, як правило щодо об'єктів основних засобів визначають наступне:

1. Що є об'єктом основних засобів на підприємстві. Адже в різних нормативних документах представлені альтернативні варіанти визначення



об'єкта основних засобів. Зокрема в П(С)БО 7, Методичних рекомендаціях з бухгалтерського обліку основних засобів надані такі визначення об'єкта основних засобів: закінчений пристрій з усіма пристосуваннями і приладдям до нього; конструктивно відокремлений предмет, призначений для виконання певних самостійних функцій тощо[70;54].

2. Порядок визначення ліквідаційної вартості основних засобів. При зарахуванні об'єктів до складу основних засобів визначити їх ліквідаційну вартість через декілька років досить складно, тому, як варіант, підприємство у наказі про облікову політику може вказати, що ліквідаційна вартість об'єкта дорівнює нулю, а вартість, що амортизують, відповідає первісній вартості об'єкта.

3. Методи нарахування амортизації основних засобів, оскільки чинним законодавством передбачено наступні методи нарахування амортизації 29 основних засобів: прямолінійний, зменшення залишкової вартості, прискореного зменшення залишкової вартості, кумулятивний і виробничий метод. Підприємство може обрати і використовувати різні методи амортизації для різних груп об'єктів основних засобів.

4. Встановлення терміну корисного використання основних засобів. Експлуатацією об'єкта є період часу, упродовж якого підприємство планує використовувати відповідний об'єкт або кількість одиниць продукції (послуг), яку підприємство очікує отримати від використання основного засобу. При встановленні яких важливо враховувати наведені у Податковому кодексі наведені мінімальні терміни корисного використання об'єктів груп основних засобів, і термін, який буде встановлений не може бути менший за той, що встановлено кодексом.

5. Порядок й умови переоцінки основних засобів. Вартість об'єктів основних засобів, що відображена в обліку і балансі, може не відповідати їх реальній вартості. Тому підприємства мають право здійснювати переоцінку об'єктів основних засобів. Діючі стандарти не відносять переоцінку до обов'язкових заходів. Тому підприємство самостійно приймає рішення щодо

необхідності її проведення. Слід пам'ятати, що коли здійснюється переоцінка окремого об'єкта основних засобів, то переоцінці підлягають всі об'єкти цієї групи основних засобів одночасно, щоб уникнути вибіркової переоцінки активів і відображення достовірної інформації у фінансовій звітності.

На мою думку у наказі про облікову політику, щодо об'єктів основних засобів, необхідно відображати усі принципові питання, щодо яких є альтернативні рішення. Слід прагнути обирати саме такі принципи і методи, які б сприяли формуванню реальних фінансових показників щодо результатів діяльності підприємства.

### **1.3. Теоретичні засади аудиту основних засобів підприємства**

У сучасних умовах розвитку економіки України дуже гостро стоять питання підвищення рівня ефективності використання як виробничого потенціалу країни в цілому, так і зростання ефективності господарювання окремих економічних суб'єктів. Однією з основних проблем в Україні є значний рівень фізичного зношення та морального старіння основних засобів підприємств, а це дуже важливий чинник, від якого залежать усі техніко-економічні показники випуску продукції. Тому необхідною умовою розвитку підприємства є аудит основних засобів, що дає змогу не лише забезпечувати перевірку вірності відображення інформації про основні засоби, але й визначати їх якісний стан, ефективність використання та формувати пропозиції щодо удосконалення управління основними засобами підприємства[50].

Основні засоби – це вартісна форма існування засобів праці, які тривалий час, не змінюючи при цьому своєї натуральної форми, багаторазово беруть участь у процесі виробництва. Вони поступово спрацьовуються і частинами, як амортизаційні відрахування, переносять свою вартість на вартість виготовленої продукції. Їх відносять до категорії довгострокових активів, якими підприємство володіє тривалий час із метою реалізації своєї місії та діяльності, а не для продажу як товар. Аудит основних засобів підприємства доцільно

визначати як процес спостереження господарських операцій щодо їх реальності, достовірності і законності з метою формування інформації для задоволення системи управління. При цьому, виходячи із трактування мети аудиту [4], як форми незалежного контролю, основну спрямованість аудиту основних засобів варто визначати як підтвердження достовірності інформаційних даних щодо основних засобів, зокрема їх кількісної, вартісної та якісної оцінки. Основними об'єктами аудиту є господарські операції, що пов'язані з придбанням, переміщенням та вибуттям основних засобів, а також відносини, які виникають при цьому між підприємством і зовнішніми особами. Здійснення аудиту руху основних засобів передбачає застосування двох його видів: фактичного – у формі інвентаризації та документального. Беззаперечно важливим елементом в системі процедур аудиту основних засобів підприємства є його організація. Принцип організаційного підходу до побудови будь-якого процесу є обов'язковою умовою для забезпечення його високої результативності та дієвості. Організацію аудиту основних засобів підприємства можна представити як сукупність трьох основних стадій, що є дотриманням стандартизованого підходу в розподілі організаційного процесу контролю. Дотримання принципів послідовної організації аудиту основних засобів передбачає конкретизацію завдань його проведення, відповідно до яких формуються напрями аудиторської перевірки, що є підставою для розробки плану та програми аудиту основних засобів підприємства.

Основними завданнями аудиту основних засобів є:

- 1) встановлення правильності документального оформлення і своєчасного відображення в обліку операцій з основними засобами, їх надходження, внутрішнє переміщення і вибуття;
- 2) перевірка правильності розрахунку,
- 3) своєчасного відображення зносу основних засобів;
- 4) перевірка доцільності проведення ремонту основних засобів, контроль за витратами на капітальний ремонт, за правильністю їх відображення;

- 5) перевірка правильності відображення в обліку фінансових результатів вибуття (в т.ч. ліквідації) основних засобів;
- 6) контроль за збереженням основних засобів;
- 7) перевірка правильності проведення індексації основних засобів;
- 8) підтвердження законності і правильності відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій з основними засобами;
- 9) встановлення своєчасності і правильності списання недоамортизованої частини основних засобів на фінансові результати [1, с. 170].

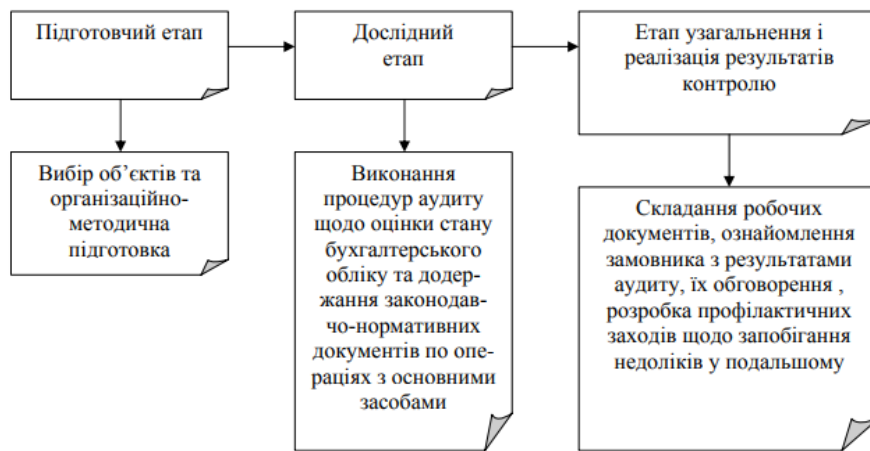


Рис 1. 2 Етапи процесу організації аудиту основних засобів підприємства

За організаційною ознакою загальної системи аудит прийнято поділяти його на зовнішній та внутрішній. До проблем зовнішнього аудиту підходять з позиції проведення аудиту з боку сертифікованих аудиторів (аудиторських фірм) згідно з договором. Орієнтація діяльності комерційного підприємства на отримання прибутку і ефективного використання всіх видів ресурсів засновується на результатах такого аудиту. При цьому реалізується прийняття керівних рішень в системі управління за допомогою функцій менеджменту, однією з яких є функція аудиту, особливо коли мова йде про операційний, або управлінський аудит. Розглядаючи аудит з системної позиції і, зважаючи на значний обсяг завдань аудиту, та виходячи із попередньо виділених етапів, доцільно облікові операції систематизувати і перевірку здійснювати за модульним принципом (рисунок 1.3):

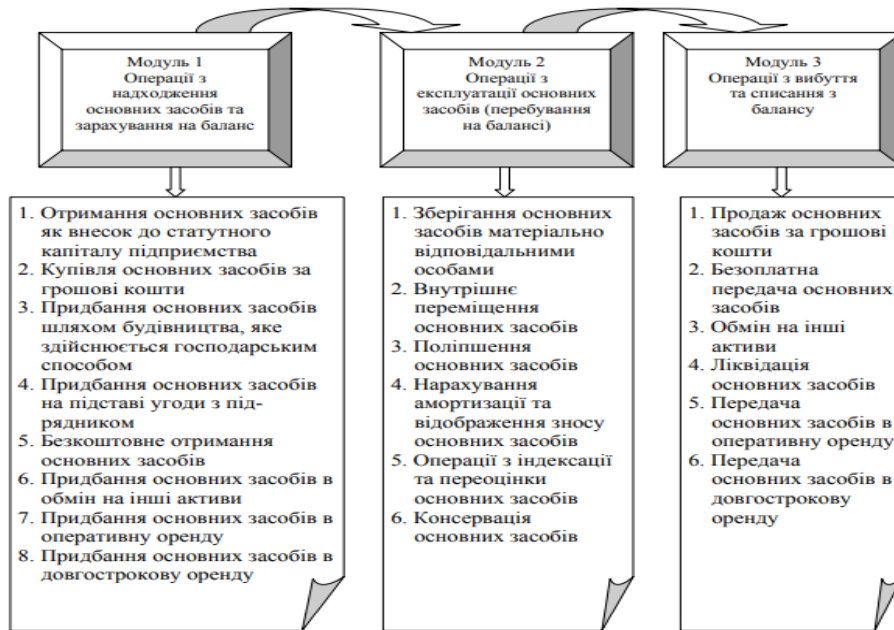


Рис. 3. Модульний підхід в організації аудиту основних засобів підприємства

1-й модуль об'єктів аудиту – операції з надходження основних засобів;

2-й модуль об'єктів аудиту – перебування основних засобів на балансі (зберігання і експлуатація);

3-й модуль об'єктів аудиту – операції вибуття основних засобів і списання їх з балансу підприємства.

Такий підхід дозволить диференціювати стадії руху основних засобів з позиції специфіки господарських операцій в межах кожного модулю. В процесі аудиту об'єктів першого модулю встановлюється достовірність відображення в бухгалтерському обліку придбаних основних засобів, своєчасність введення в експлуатацію, формування первісної вартості реальних об'єктів основних засобів [71].

В межах кожної з перелічених у модулі господарських операцій, аудитором конкретизуються об'єкти дослідження. Наприклад, за операціями будівництва основних засобів господарським способом об'єктами аудиту будуть облікові записи і відповідні первинні документи щодо прямих матеріальних витрат,

прямих витрат на оплату праці, інших витрат, що зумовлюють первісну вартість об'єкта будівництва. Господарські операції третього модулю об'єктів контролю досліджуються з позиції законності, доцільності і достовірності списання основних засобів з балансу підприємства. Це забезпечується перевіркою відповідних первинних документів, даних синтетичного і аналітичного обліку.

Узагальнення і реалізація результатів аудиту здійснюється з використанням таких методичних прийомів, як групування недоліків, документування проміжних результатів, аналітичне групування результатів спостереження, слідчо-юридичне обґрунтування виявлених недоліків, їх систематизоване групування, розробка пропозицій з профілактики недоліків, прийняття керівних рішень за результатами аудиту та контроль виконання прийнятих рішень.

Перелік робочої документації аудиту, яка прикладається до актів аудиторської перевірки, визначає аудитор, що проводить перевірку. Головна вимога до цієї документації – її переконливість і вагомість при доказі висновків і пропозицій, що випливають з матеріалів перевірки. Робочі документи повинні бути повними і детальними, щоб досвідчений аудитор, ознайомившись з ними, міг отримати загальне уявлення про аудит.

Аудит основних засобів завершується аналізом ефективності їх використання. Визначають фондоддачу, фондомісткість, коефіцієнти зносу, поновлення, придатності основних засобів [3, с. 79 – 80].

Отже, можна зробити висновок, що аудит основних засобів дуже складний процес, а з огляду на постійні зміни в нормативних актах стосовно їх амортизації, класифікації тощо це ще й дуже важлива частина в загальному аудиті підприємства, так як може значно впливати на його кінцеві результати.

## Висновки до розділу 1.

1. Основний капітал - це та частина продуктивного капіталу, яка бере участь в кількох виробничих циклах, свою вартість переносить на створюваний продукт частинами і в процесі виробництва не змінює своєї натуральної форми (будівлі, споруди, машини, обладнання і т.д.). Поділ капіталу на основний та оборотний властивий лише продуктивному капіталу. Грошовий та товарний капітали функціонують лише в сфері обігу і тому на основний та оборотний не поділяються.

2. Напрямок формування основного капіталу залежать від етапу життєвого циклу підприємства. Умовно можна виділити такі етапи: створення підприємства, зростання, зрілість, спад. На етапі створення підприємству необхідно сформувати основний капітал, який за своїм обсягом і складом забезпечуватиме виготовлення продукції запланованого обсягу і асортименту. На етапі зростання обсяги виробництва продукції підприємства збільшуються, на ринку може з'явитися попит на нові товари. Виникає ситуація, коли наявний основний капітал підприємства не дає змоги збільшити випуск продукції, чи розпочати виробництво нових видів. На етапі зрілості необхідно здійснювати постійне оновлення основного капіталу для задоволення попиту споживачів на нові товари, що з'являються на ринку, та замінювати зношені об'єкти для забезпечення належної якості виробів. Етап спаду характеризується скороченням обсягів виробництва. Для запобігання зниженню ефективності використання основного капіталу підприємства можуть здійснити зменшення його обсягу, оптимізувати склад.

3. З виникненням бухгалтерського обліку, вчені почали застосовувати поняття «основні засоби» та «основні фонди». Прийнято вважати, що термінами «основні фонди» і «основні засоби» визначено одні й ті самі об'єкти, проте перший із термінів використовується в податковому законодавстві, а другий використовується в бухгалтерському обліку. Вважаємо, що не можна ототожнювати поняття основні засоби, основний капітал та основні фонди,

адже з позиції бухгалтерського обліку засоби є майном (активом) підприємства, а фонди (капітал) є джерелом утворення майна (пасивом) на підприємстві.

Проаналізувавши визначення понять «основні засоби» та «основні фонди», можна побачити, що науковці по-різному трактують ці поняття, називаючи їх або засобами праці, або матеріальними активами, або матеріально-речовими цінностями, але майже кожен з авторів зазначає, що вони використовуються протягом тривалого періоду і втрачають свою вартість частинами.

4. Аудит основних засобів підприємства – це складний процес, що передбачає проведення трьох основних етапів, відповідно до яких доцільно визначати модулі перевірки, що ґрунтуються на систематизації завдань аудиту, виходячи із інформаційного навантаження фінансово-господарських операцій з основними засобами підприємства. Такий підхід дозволяє забезпечити систематизацію всіх аудиторських процедур навколо єдиних центрів (модулів), що уніфікує окремі з них і більш широко впроваджує вибіркові методи спостереження і контролю з метою мінімізації витрат часу аудиторів та забезпечення ефективності аудиту.



## **РОЗДІЛ II.**

### **ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА ОБЛІКУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ПІДПРИЄМСТВА**

#### **2.1 Документальне відображення операцій із об'єктами основних засобів підприємства**

Для правильної організації обліку основних засобів важливе значення має своєчасне й якісне документальне оформлення їх руху.

Бухгалтерський облік інвентарних об'єктів основних засобів ведеться із застосуванням типових форм первинного обліку. Типові форми первинної облікової документації з обліку основних засобів затверджено наказом Міністерства статистики України від 29.12.1995 р. № 352 «Про затвердження типових форм первинного обліку» (далі – Наказ № 352).

Рух основних засобів на підприємстві відповідно до вищезазначених положень здійснюють на основі наступних форм документів:

- ✓ ОЗ-1 «Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів»;
- ✓ ОЗ-2 «Акт приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих і модернізованих об'єктів»;
- ✓ ОЗ-3 «Акт на списання основних засобів»;
- ✓ ОЗ-4 «Акт на списання автотранспортних засобів»;
- ✓ ОЗ-5 «Акт на установку, пуск і демонтаж будівельної машини»;
- ✓ ОЗ-6 «Інвентарна картка обліку основних засобів»;
- ✓ ОЗ-7 «Опис інвентарних карток по обліку основних засобів»;
- ✓ ОЗ-8 «Картка обліку руху основних засобів»;
- ✓ ОЗ-9 «Інвентарний список основних засобів»;

- ✓ ОЗ-14 «Розрахунок амортизації основних засобів (для промислових підприємств)»;
- ✓ ОЗ-15 «Розрахунок амортизації основних засобів (для будівельних організацій)»;
- ✓ ОЗ-16 «Розрахунок амортизації по автотранспорту» [23].

Узагальнення інформації про господарські операції з основними засобами може здійснюватися за Методичними рекомендаціями по застосуванню регістрів бухгалтерського обліку, затвердженими наказом Міністерства фінансів України від 29 грудня 2000 року № 356, Методичними рекомендаціями по застосуванню регістрів бухгалтерського обліку малими підприємствами, затвердженими наказом Міністерства фінансів України від 25 червня 2003 року № 422.

В залежності від характеру та порядку оплати основних засобів розрізняють наступні шляхи їх надходження у підприємство:

- шляхом придбання з відповідною оплатою або за бартерним обміном;
- будівництва підрядним чи господарським способами;
- в результаті безоплатного отримання від інших організацій;
- внесків засновників до статутного капіталу підприємства;
- оприбуткування лишків, виявлених при інвентаризації.

Необоротні активи надходять від постачальників, від підрядчиків після закінчення будівництва об'єктів, від вищестоящої організації тощо. У всіх випадках надходження основних засобів оформляється первинним документом за формою ОЗ-1 «Акт приймання-передачі основних засобів». Форма ОЗ-1 застосовується для оформлення зарахування до складу основних засобів окремих об'єктів, для обліку введення їх в експлуатацію; для оформлення внутрішнього переміщення основних засобів, а також виключення їх зі складу основних засобів при передачі іншим організаціям (підприємствам).

При отриманні (купівлі) основних засобів акт складає комісія, яка призначається розпорядженням (наказом) керівника. Акт ОЗ-1 складається в одному примірнику на кожний окремий об'єкт. Складання загального акту,

яким оформляється приймання декількох об'єктів основних засобів, дозволяється лише при обліку господарського інвентарю, інструментів, обладнання і т.п., якщо ці об'єкти однотипні, мають однакову вартість та прийняті в одному календарному місяці.

Аналітичний облік основних засобів ведеться в інвентарних картках. На кожен об'єкт основних засобів відкривається картка, в якій записуються всі дані, які характеризують об'єкт: інвентарний номер, первісна вартість, норми амортизаційних відрахувань, дата виготовлення чи введення, технічна характеристика та інше [63].

Для розробки інвентарних номерів можна використати метод, запроваджений Державним класифікатором України «Класифікацією основних фондів». Згідно з його положеннями, кожна позиція містить шестизначний цифровий код і назву відповідних класифікаційних угруповань, що позначаються відповідною кількістю цифр (рис. 2.1).

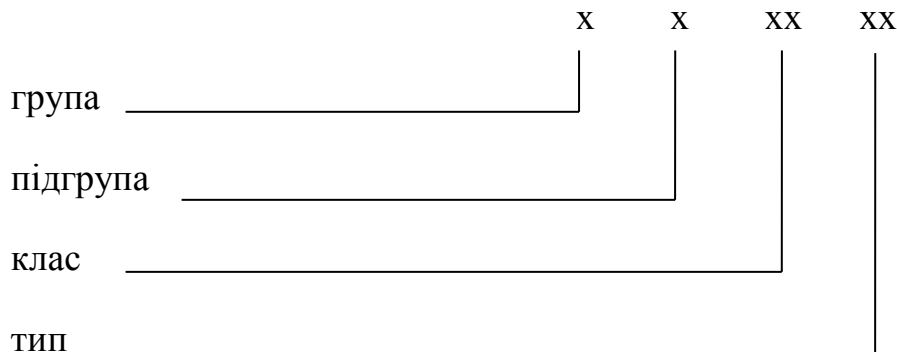


Рис. 2.1. Структура коду основних засобів

Незважаючи на те, що класифікацію побудовано за ознаками функціонального призначення основних засобів, внаслідок застосування ієрархічного методу система кодування не співпадає з нормами П(С)БО 7 «Основні засоби» і Планом рахунків бухгалтерського обліку, тому її використання для розробки інвентарних номерів знижує аналітичні і контрольні можливості облікової інформації.

Для загального контролю за наявністю і рухом даних необоротних активів вказані картки реєструються в описах інвентарних карток з обліку основних засобів ф.№ ОЗ-7, які ведуться по видах (класифікаційних групах) основних засобів та містять номер картки, яка реєструється, інвентарний номер і найменування об'єкту.

Для обліку наявності необоротних активів (за матеріально-відповідальними особами), застосовують інвентарні списки основних засобів (ф. №ОЗ-9). Інвентарні списки ведуться як доповнення до інвентарних карток. Списки заповнюються в двох примірниках, на основі актів приймання-передачі основних засобів ф.№ ОЗ-1, або накладних на внутрішнє переміщення основних засобів, якими оформляються переміщення, надходження основних засобів. Загальна кількість і вартість основних засобів, які враховуються в списках, повинні бути тотожні даним інвентарних карток.

Для нормального функціонування об'єктів необоротних активів підприємство несе певні витрати на їх підтримання у працездатному стані та відновлення.

На підставі П(С)БО 7, відображення витрат, пов'язаних з експлуатацією або поліпшенням стану основних засобів, у бухгалтерському обліку залежить від їх впливу на майбутні економічні вигоди, очікувані від використання об'єктів. При цьому розрізняють два поняття:

- ремонт;
- поліпшення.

Якщо підприємство здійснює поліпшення (добудову, реконструкцію, модернізацію), тобто роботи, від яких очікується збільшення вигод у майбутньому, то такі дії розцінюються як капітальні інвестиції. Вони документально оформляються типовою формою № ОЗ-2 «Акт приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих і модернізованих об'єктів».

Можливі такі напрями вибуття необоротних активів з підприємства:

- реалізація основних засобів;
- ліквідація;
- безкоштовна передача;

- передача окремих об'єктів у статутні фонди інших підприємств;
- виявлення нестач;
- зменшення корисності (переоцінка).

Реалізація необоротних активів здійснюється за узгодженими між сторонами цінами. При цьому сплачується податок на додану вартість, можуть виникати прибуток або збитки. Бухгалтерські записи здійснюються на підставі первинних документів про передачу об'єкта покупцеві (рахунку-фактури, акту на списання основних засобів, накладної та інших).

Для визначення непридатності основних засобів до використання, можливості їх використання іншими підприємствами, організаціями та установами, неефективності або недоцільності їх поліпшення (ремонту, модернізації тощо) та оформлення відповідних первинних документів керівником підприємства створюється постійно діюча комісія.

Постійна діюча комісія:

- здійснює безпосередній огляд об'єкта, що підлягає списанню;
- встановлює причини невідповідності критеріям активу;
- визначає осіб, з вини яких відбулося передчасне вибуття основних засобів із експлуатації, вносить пропозиції щодо їх відповідальності;
- визначає можливість продажу (передачі) об'єкта іншим підприємствам, організаціям та установам або використання окремих вузлів, деталей, матеріалів, що можуть бути одержані при демонтажі, розбиранні (ліквідації) основних засобів, встановлює їх кількість і вартість;
- складає і підписує акти на списання основних засобів.

Ліквідація об'єктів може відбуватися в результаті фізичного, морального зносу, аварій, стихійного лиха. При цьому комісія складає акт ліквідації основних засобів типової форми ОЗ-3 «Акт на списання основних засобів» або ж ОЗ-4 «Акт на списання автотранспортних засобів», якщо списуються транспортні засоби.

Типова форма ОЗ-3 «Акт на списання основних засобів» застосовується для оформлення повної або часткової ліквідації основних засобів (крім

автотранспортних засобів). Акт складає комісія, яка призначена керівником, у двох примірниках. Один примірник акта передають до бухгалтерії, другий залишається у особи, відповідальної за зберігання основних засобів, та є підставою для здачі на склад запчастин, інших матеріалів, брухту, що залишилися в результаті їх списання.

Недоліки даної форми за більшістю позицій співпадають з типовою формою ОЗ-1, а саме: зайва інформація (код норми амортизаційних відрахувань, норми амортизаційних відрахувань на повне відновлення та на капітальний ремонт, поправний коефіцієнт). Тому доцільно забрати з форми ці недоречності [29].

Складені комісією акти на списання основних засобів відображаються в бухгалтерському обліку після їх затвердження (погодження) посадовою особою (керівним органом), уповноваженою згідно із законодавством (статуту підприємства) приймати рішення щодо розпорядження (відчуження, ліквідації) об'єктів основних засобів.

У акті на списання основних засобів вказується об'єкт, що ліквідується, його вартість, сума зносу і причина вибуття, оприбутковані в процесі ліквідації матеріальні цінності, а також понесені витрати.

При ліквідації враховується ступінь зносу об'єктів, результати самої ліквідації: дохід (запчастини, металобрухт), витрати (зарплата робітників, нарахування на неї тощо).

У разі списання основних засобів, які вибувають в результаті аварії або стихійного лиха, до акту додається копія акта аварії і зазначаються обставини стихійного лиха.

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

Всю інформацію, яка міститься в актах про їх вибуття заносять до Інвентарних списків основних засобів (ф. № ОЗ – 9). Один примірник актів передають до бухгалтерії, де проставляють кореспонденцію рахунків, а другий залишається в особи, яка відповідає за збереження основних засобів.

Паралельно вилучають інвентарні картки обліку основних засобів (ф. № ОЗ – 6) і роблять записи про їх витрачання в Описі інвентарних карток з обліку основних засобів (ф. № ОЗ – 7).

Списання автотранспортних засобів оформляється спеціальним актом типової форми ОЗ-4 «Акт на списання автотранспортних засобів». Інших, будь-яких принципових відмінностей у порядку відображення в бухгалтерському обліку й оформлення акта списання автотранспортних засобів, немає.

Окремо вказуються витрати, пов'язані з ліквідацією і надходженням у вигляді ще придатних до експлуатації частин або деталей, отриманих у результаті розбирання ліквідованого об'єкта або коштів, виручених за здачу металобрухту чорних або кольорових металів. Після чого головний бухгалтер установи робить позначку про вибуття об'єкта в його інвентарній картці типової форми ОЗ-6 і вказує в акті типової форми ОЗ-3, у якій інвентарній картці (№) і коли (дата) він зробив запис про вибуття основних засобів, списаних даним актом. Після чого ставить свій підпис.

Таким чином, основними шляхами удосконалення організації обліку основних засобів є раціоналізація як кожної форми документів і реєстрів обліку, так і методів, і способів збирання, обробки і узагальнення облікової інформації, адаптованих до сучасних умов.

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про основні засоби визначені в П(с)БО 7 «Основні засоби», затвердженому наказом Мінфіну України від 27.04.00 № 92, та у наказі Міністерства фінансів України «Про затвердження плану рахунків бухгалтерського обліку та інструкції про його застосування» від 30.11.99 № 291. Для обліку й 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 призначено рахунок 10 «Основні засоби». Облік основних засобів, що не використовуються у виробничій діяльності, повинен бути виділений в окрему облікову групу, оскільки вони не впливають на податкові зобов'язання платника податку. Аналітичний облік

основних засобів ведеться в типових формах первинної облікової документації з обліку основних засобів, які були затверджені наказом Міністерства статистики України від 29.12.95 № 352.

Облік ведеться за кожним об'єктом групи в картотеках за місцями знаходження і матеріально-відповідальними особами. Замість картотеки на окремих підприємствах ведуть книги обліку основних засобів. Одиницею обліку є окремі інвентарні об'єкти, тобто, закінчені пристрої чи їх комплекс, призначені для виконання самостійних функцій. Кожному інвентарному об'єкту присвоюється окремий інвентарний номер, який зберігається за ним протягом всього періоду експлуатації. Надходження основних засобів оформлюється актом приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів (типова форма 03-1). На підставі цього документа, а також технічної документації, що прикладається до об'єкта, заповнюються інвентарні картки обліку основних засобів (типова форма 03-6), які в свою чергу враховуються в опису інвентарних карток (типова форма 03-7). Для контролю за збереженням основних засобів за місцями експлуатації і зберігання, підприємство веде інвентарний список основних засобів (типова форма 03-9). Списання основних засобів оформлюється актом на списання основних засобів (типова форма 03-03).

Синтетичний облік основних засобів ведеться за групами класифікації, що визначена національним планом рахунків.

Згідно із Законом України “Про оподаткування прибутку підприємств”, у разі виведення з експлуатації окремих об'єктів основних фондів групи 1 у зв'язку з їх реалізацією балансова вартість групи зменшується на суму балансової вартості такого об'єкта. Сума перевищення виручки від реалізації над балансовою вартістю окремих об'єктів основних фондів та нематеріальних активів включається до валових доходів платника податку, а сума перевищення балансової вартості над виручкою від такої реалізації включається до валових витрат платника податку[11].



У разі якщо платник податку приймає самостійне рішення про ліквідацію окремого об'єкта основних фондів групи 1, за наявності відповідних документів про його знищення, розібрання або перетворення іншими способами, внаслідок чого такий об'єкт не може використовуватись у майбутньому за первісним призначенням, а також разі ж вимушеної заміни основних фондів, якщо з незалежних від платника податку обставин вони (чи їх частина) зруйновані, вкрадені чи підлягають знесенню або платник податку змушений відмовлятися від використання таких основних фондів з обставин загрози чи неминучої заміни, зруйнування або знесення (за умови підтвердження наявності такої загрози або неминучості у порядку, визначеному законодавством), балансова вартість такого окремого об'єкта прирівнюється до нуля і включається до складу валових витрат. У інших випадках самостійної ліквідації балансова вартість відшкодовується за рахунок власних джерел платника податку. При цьому, на податкову залишкову вартість відповідної інвентарної одиниці основних засобів нараховується ПДВ для сплати в бюджет.

Балансова вартість груп основних фондів 2, 3 і 4 при ліквідації і вимушеній заміні окремих об'єктів для нарахування амортизації не змінюється.

У разі виведення з експлуатації основних фондів груп 2, 3 та 4 у зв'язку з їх реалізацією, балансова вартість відповідної групи зменшується на суму виручки від реалізації таких фондів без урахування суми ТТДВ. У разі, коли сума виручки від реалізації основних фондів дорівнює, або перевищує балансову вартість відповідної групи, її балансова вартість прирівнюється до нуля і різниця відноситься на прибутки. У разі, коли на дату закінчення звітного кварталу будь яка група основних фондів не містить матеріальних цінностей, балансова вартість такої групи відноситься на валові витрати (збитки) платника податку і враховується при визначенні балансового прибутку.

За придбаними (виготовленими) основними фондами груп 2 та 3 у 2002 р. податкові розрахунки здійснювались за правилами, встановленими для групи 1, крім застосування норми амортизації.

Балансова вартість відповідної групи основних фондів зменшується на вартість основних фондів, які надаються орендодавцем у фінансову оренду в порядку, передбаченому для реалізації основних фондів. При цьому орендар збільшує балансову вартість відповідної групи основних фондів у порядку, передбаченому для придбання основних фондів [38, с.35-46].

Витрати на ліквідацію основних засобів відносяться до витрат та валових витрат, а вартість одержаних від ліквідації цінностей – до доходів. При цьому слід зазначити, що списання з балансу не повністю амортизованих основних засобів, а також їх прискорена амортизація державними комерційними підприємствами здійснюється лише за згодою органу, до сфери управління якого входить підприємство.

У разі продажу невиробничих фондів отримані доходи включаються у валові доходи, а у валові витрати включаються сума витрат, пов'язаних з придбанням та поліпшенням таких фондів.

Я вважаю, що облік основних засобів є важливою категорією у веденні бухгалтерського обліку, адже вони являються цінним активом виробничого процесу. Саме тому дотримання міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та чинного законодавства України є необхідним для забезпечення прозорості та правильної діяльності. І перш за все, це стосується обліку наявності та руху основних засобів підприємства.

## **2.2 Облік амортизації і зносу основних засобів підприємства**

У процесі виробництва основні засоби втрачають свою споживчу вартість і переносять її на створений з їх участю продукт. Внаслідок цього основні засоби втрачають виробничі якості і, якщо вони не можуть бути відновлені ремонтом або модернізацією чи відновлення стає якісно не вигідним, їх ліквідують.

Таким чином, в процесі виробництва відбувається кругообіг вартості основних засобів. Так, їх вартість у вигляді амортизаційних відрахувань включається в собівартість виробленої продукції. В процесі її реалізації виручка. Частина цієї виручки є відшкодуванням зношених основних засобів і спрямовується на капітальні вкладення для оновлення основних засобів. Порядок нарахування і використання амортизаційних відрахувань визначено чинним законодавством та П(С)БО 7 «Основні засоби».

Знос і амортизація – взаємообумовлені категорії обліку. Якщо знос показує, наскільки змінилась вартість основних засобів у результаті їх участі у виробничому процесі, то амортизація – яка вартість включена у витрати за звітний період. Досить часто в літературних джерелах ці два поняття помилково ототожнюються [24].

В економічній науці існує два види зносу: фізичний (визначений технічними параметрами і строком служби) і моральний (як прояв постійного вдосконалення та створення нових основних фондів у результаті дії науково-технічного прогресу). Звідси витікає необхідність відновлення фізичної споживчої вартості з урахуванням дії людського розуму, тобто необхідність нарахування амортизації на фізичний та моральний знос. У свою чергу, це передбачає ведення двох відповідних норм амортизаційних відрахувань. При цьому нормою амортизації на фізичний знос повинен передбачатися нормативний, визначений виробником строк служби основних фондів, передбачений технічними характеристиками.

Професор Пушкар М.С. вважає, що доцільно обирати такі методи нарахування зносу, які враховують тенденції науково-технічного прогресу, щоб штучно не занижувати амортизацію і цим не консервувати технічну відсталість України через завищення строків експлуатації [20].

Відповідно до П(С)БО 7 під *амортизацією* розуміють систематичний розподіл вартості, яка амортизується, необоротних активів протягом строку їх корисного використання (експлуатації). Під амортизацією ще розуміють поступове перенесення вартості необоротних активів на новостворений продукт

відповідно до встановлених методів і норм.

*Термін корисного використання* – це очікуваний період часу, протягом якого необоротні активи будуть використовуватися підприємством або з їх допомогою буде виготовлено (виконано) очікуваний обсяг продукції, робі (послуг). Відповідно до часу корисного використання встановлюються норми нарахування амортизації (в %) і вартість, що амортизується.

*Норма амортизації* – це частина вартості, виражена у відсотках до амортизованої вартості, яку необхідно перенести на новостворений продукт у звітному періоді.

*Вартість, що амортизується* – визначається як різниця між первісною, відновною, справедливою вартістю і ліквідаційною вартістю.

*Ліквідаційна вартість* – вартість, створена при ліквідації об'єкта основних засобів (очікувані доходи за виключенням витрат на ліквідацію).

Відповідно до П(С)БО 7 амортизація може нараховуватися за такими методами:

1) *Прямолінійний метод*. Для цього методу характерним є стабільна норма амортизації, яка визначається на підставі терміну корисного використання основних засобів.

$$A = \frac{Ba \cdot Ha}{100} = \frac{10000 \cdot 20}{100} \times 100 = 2000$$

$A$  – сума амортизації за рік;

$Ba$  – вартість, що амортизується (при первісній вартості 12000 грн. та ліквідаційній 2000 грн., вона буде дорівнювати 10000 грн.);

$Ha$  – річна норма амортизації (20%).

2) *Метод зменшення залишкової вартості*, за яким річна сума амортизації визначається як добуток залишкової вартості об'єкта на початок року на річну норму амортизації.

I рік експлуатації  $10000 \times 20 : 100 = 2000$

II рік  $(10000 - 2000) \times 20 : 100 = 1600$

III рік  $(10000 - 2000 - 1600) \times 20 : 100 = 1280$

IV рік  $(10000 - 2000 - 1600 - 1280) \times 20 : 100 = 1024$

$$V \text{ рік} \quad (10000-2000-1600-1280-1024) \times 20 : 100 = 819$$

і т. д.

3) *Метод прискореного зменшення залишкової вартості*, за яким річна сума амортизації визначається як добуток залишкової вартості об'єкта на початок звітнього року або первісної вартості на дату початку нарахування амортизації та річної норми амортизації, яка обчислюється, виходячи із строку корисного використання об'єкта, і подвоюється.

4) *Кумулятивний метод*, за яким річна сума амортизації визначається як добуток вартості, що амортизується, на кумулятивний коефіцієнт. Кумулятивний коефіцієнт розраховується діленням кількості років, що залишилися до кінця очікуваного строку використання об'єкта на суму числа років його корисного використання за схемою:

$$\begin{array}{l} \text{вартість, що} \\ \text{амортизується} \end{array} \times \begin{array}{l} \text{кумулятивний коефіцієнт –} \\ \text{кількість років, що} \\ \text{залишається до кінця якісного} \\ \text{строку використання} \end{array} : \begin{array}{l} \text{суму числа років} \\ \text{його корисного} \\ \text{використання} = 15 \\ (1+2+3+4+5) \end{array}$$

Сума амортизації за роками експлуатації буде дорівнювати:

I рік	$10000 \times 5 : 15 = 3333$
II рік	$10000 \times 4 : 15 = 2667$
III рік	$10000 \times 3 : 15 = 2000$
IV рік	$10000 \times 2 : 15 =$ 1333
V рік	$10000 \times 1 : 15 = 667$
<hr/> Разом	<hr/> 10000 грн. <hr/>

5) *Виробничий метод*, за яким місячна сума амортизації визначається як добуток фактичного місячного обсягу випущеної продукції, виконаних робіт (послуг) та виробничої ставки амортизації, що залежить від фактичного обсягу продукції.

6) Відповідно до П(С)БО 7 при визначенні облікової політики підприємство може для нарахування амортизації (зносу) обрати *податковий метод*.

Порядок визначення та нарахування амортизації у зв'язку з прийняттям Податкового кодексу зазнав кардинальних змін. Для з'ясування питання амортизації слід керуватися наступними нормами Податкового кодексу: статтями 144-148 Розділу III «Податок на прибуток підприємств»; положення п.6 та п.14 підрозділу 4 «Особливості справляння податку на прибуток підприємств» Розділу XX «Перехідні положення»; Розділом I «Загальні положення» [22].

Відзначимо, що зі вступом у дію Податкового кодексу амортизація стала асоціюватися зі складовою витрат, а не з якоюсь відокремленою категорією податкового обліку.

Відповідно до пп. 14.1.3 п. 14.1 ст. 14 Розділу I Податкового кодексу амортизація – систематичний розподіл амортизованої вартості основних засобів, інших необоротних активів та нематеріальних активів, що амортизується, протягом строку їх корисного використання, експлуатації [22]. На відміну від цих положень у пп. 8.1.1. п.8.1 ст. 8 Закону № 334 поняття амортизації трактувалась як «зменшення скоригованого прибутку платника податку у межах норм амортизаційних відрахувань» [9].

Об'єктом амортизації є первісна або переоцінена вартість основних засобів (крім вартості землі і незавершених капітальних інвестицій), зменшена на їх ліквідаційну вартість.

Ліквідаційна вартість приймається в сумі, яку підприємство очікує отримати від реалізації (ліквідації) основних засобів після закінчення строку їх

корисного використання (експлуатації), за вирахуванням витрат, пов'язаних з продажем (ліквідацією).

Відповідно до податкового законодавства амортизації підлягають:

— витрати на придбання основних засобів, нематеріальних активів та довгострокових біологічних активів для використання в господарській діяльності;

— витрати на самостійне виготовлення основних засобів вирощування довгострокових біологічних активів для використання в господарській діяльності, в тому числі витрати на оплату заробітної плати працівникам, які були зайняті на виготовленні таких основних засобів;

— витрати на проведення ремонту, реконструкції, модернізації та інших видів поліпшення основних засобів, що перевищують 10 відсотків сукупної балансової вартості всіх груп основних засобів, що підлягають амортизації, на початок звітного року;

— витрати на капітальне поліпшення землі, не пов'язане з будівництвом, а саме іригацію, осушення та інше подібне капітальне поліпшення землі;

— капітальні інвестиції, отримані платником податку з бюджету, у вигляді цільового фінансування на придбання (створення) об'єкта інвестування (основного засобу, нематеріального активу) за умови визнання доходів пропорційно сумі нарахованої амортизації по такому об'єкту

— сума переоцінки вартості основних засобів, проведеної відповідно до статті 146 ПКУ;

— вартість безоплатно отриманих об'єктів енергопостачання, газо- і теплозабезпечення, водопостачання, каналізаційних мереж, побудованих споживачами на вимогу спеціалізованих експлуатуючих підприємств згідно з технічними умовами на приєднання до вказаних мереж або об'єктів;

— вартість основних засобів, визначена на рівні звичайної ціни, отриманих в концесію відповідно до Закону України «Про особливості передачі в оренду чи концесію об'єктів централізованого водо-, теплопостачання і водовідведення, що перебувають у комунальній власності».

Нарахування амортизації здійснюється протягом строку корисного використання (експлуатації) об'єкта, який встановлюється підприємством при визнанні цього об'єкта активом (при зарахуванні на баланс), і призупиняється на період його реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання та консервації.

Строк корисного використання (експлуатації) – це очікуваний період часу, протягом якого основні засоби будуть використовуватися підприємством або з їх використанням буде виготовлено (виконано) очікуваний підприємством обсяг продукції (робіт, послуг) [15].

Строк корисного використання визначається підприємством самостійно з урахуванням його потужності (продуктивності), фізичного та морального зносу, правових або інших обмежень щодо строків використання об'єкта. За обсяг продукції (робіт, послуг), який буде виготовлено (виконано) підприємством з використанням об'єкта основних засобів, приймається запланований підприємством обсяг продукції (робіт, послуг), який підприємство планує виробити (виконати) з використанням цього об'єкта. Однак, слід вважати на те, що строк корисного використання не повинен бути меншим за мінімально допустимі строки корисного використання, зазначенні у ст. 145 ПКУ.

Нарахування амортизації проводиться помісячно, починаючи із місяця, що настає за місяцем після уведення в експлуатацію об'єкта основних засобів та зупиняється на період його реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання та консервації.

Амортизаційні розрахунки кварталу за кожним об'єктом основних засобів визначаються як сума амортизаційних відрахувань за три місяці розрахункового кварталу.

Амортизація основних засобів провадиться до досягнення залишкової вартості об'єктом його ліквідаційної вартості.

Розрахунок амортизаційних відрахувань прикладається до регістрів бухгалтерського обліку.



Синтетичний облік амортизації основних засобів ведеться на пасивному рахунку 13 «Знос (амортизація) необоротних активів», субрахунку 131 «Знос основних засобів» в Журналі-ордері № 13 при журнально-ордерній формі, в Журналі № 4 – при журнальній формі, або у відповідній машинограмі.

Сума нарахованої амортизації відображається за дебетом рахунків обліку витрат діяльності, виробництва і капітальних інвестицій у кореспонденції з рахунком обліку зносу основних засобів (табл. 2.1).

Таблиця 2.1

## Облік амортизації основних засобів

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1. Нарахована амортизація основних засобів:			
а)	об'єктів виробничого призначення, включаючи об'єкти, узяті у фінансову оренду	23 «Виробництво» 91 «Загальновиробничі витрати»	131 «Знос основних засобів»
б)	об'єктів, переданих в операційну оренду	949 «Інші витрати операційної діяльності»	131 «Знос основних засобів»
в)	об'єктів допоміжних, підсобних виробництв	23.2 «Усі види виробництва»	131 «Знос основних засобів»
г)	загальновиробничого (загальнодільничного) призначення	91 «Загальновиробничі витрати»	131 «Знос основних засобів»
д)	об'єктів загальногосподарського призначення	92 «Адміністративні витрати»	131 «Знос основних засобів»
е)	об'єктів, що забезпечують збут продукції	93 «Витрати на збут»	131 «Знос основних засобів»
є)	об'єктів житлово-комунального призначення та соціально-культурного призначення	949 «Інші витрати операційної діяльності»	131 «Знос основних засобів»
2.	Списується амортизація (знос) за основними засобами, які вибули	131 «Знос основних засобів»	10 «Основні засоби»

Підсумовуючи вищенаведене, зазначимо, що у процесі реформування економічних відносин загалом і системи бухгалтерського обліку зокрема, вітчизняні підприємства отримали можливість формувати власну амортизаційну політику. Так ТОВ «Сахара» відповідно до П(С)БО 7

використовує прямолінійний метод амортизації. Стандарти бухгалтерського обліку дають змогу реалізувати багатоваріантні підходи до розрахунку розміру амортизаційних відрахувань з метою забезпечення відтворення основних засобів й ефективного управління витратами і, відповідно, фінансовими результатами.

### **2.3 Облік витрат на капітальні та поточні ремонти основних засобів підприємства**

Ремонти поділяють на поточні і капітальні. Поточні ремонти, як правило, проводять з проміжками часу до одного року. При капітальному ремонті машини, зазвичай, розбирають агрегати, замінюють зношені конструкції, вузли, деталі. Капітальний ремонт відновлює вартість основних засобів, їх потужність та експлуатаційні властивості. Для тракторів, комбайнів, автомобілів залежно від марок машин встановлені міжремонтні строки, які визначаються обсягом виконаних робіт.

За будівлями, спорудами, передавальним устаткуванням ремонт вважається капітальним, якщо замінюють зношені конструкції й деталі міцнішими і економічнішими, що поліпшить експлуатаційні якості відремонтованих об'єктів. Якщо ж замінюють основні конструкції на об'єкті, встановлюють нові пристрої, що сприяють збільшенню потужності об'єктів, змінюють їх якість, то такі роботи вважають не капітальним ремонтом, а капітальними інвестиціями. Ремонт основних засобів здійснюється підрядним або господарським способами[88].

Підрядний спосіб означає, що ремонтні роботи виконують сторонні організації (підрядники). Якщо ремонт виконують підрядним способом, то витрати на його виконання обліковує підрядник, а замовник відображає лише

загальну вартість цього ремонту згідно з оплаченими сумами. Господарський спосіб передбачає, що ремонт проводиться підрозділами цього підприємства.

Аналітичний облік ведуть за будівлями і спорудами в розрізі об'єктів, які підлягають ремонту, а за тракторами, комбайнами і автомобілями - за групами основних засобів.

Для оформлення приймання-здачі основних засобів із ремонту, реконструкції та модернізації застосовують типову форму № 03-2 "Акт приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів".

При здаванні машини в ремонт складають відомість дефектів на ремонт машин (ф. № 130), в якій зазначають вид ремонту, виявлені несправності, встановлюють потребу в запасних частинах та інших матеріалах для виконання ремонту та визначають його вартість. У ремонтній майстерні ведуть журнал обліку витрат за видами машин. У кінці місяця на підставі даних названого журналу затрати на ремонт списують за відповідними кореспондуючими рахунками.

Відповідно до пункту 15 П(С)БО 7 "Основні засоби" витрати, що здійснюються для підтримання об'єкта в робочому стані та одержання первісно визначеної суми майбутніх економічних вигід від його використання, включаються до складу витрат.

Витрати на проведення ремонту основних засобів списують безпосередньо у витрати того виробництва, де їх використовують. Наприклад, вартість ремонту будівель загальногосподарського призначення відносять на рахунок 92 "Адміністративні витрати", корівників - на рахунок 23 "Виробництво", субрахунок 2 "Тваринництво", аналітичний рахунок "Молочне стадо", вантажних автомобілів, гаражів - на рахунок 23, аналітичний рахунок "Експлуатація вантажного автотранспорту" і т. д.

Витрати на ремонт можуть визнаватися капітальними інвестиціями, якщо ціна придбання активу відображає необхідність підприємства здійснити витрати для приведення об'єкта в стан, у якому він придатний для

використання. Наприклад, у разі придбання будівлі, яка потребує ремонту, витрати на ремонт такої будівлі включають у збільшення її вартості.

Витрати, що приводять до збільшення очікуваних майбутніх вигід від об'єкта основних засобів, відносять до капітальних інвестицій, які збільшують початкову вартість основних засобів. До них відносять витрати на модифікацію, модернізацію, добудову об'єктів основних засобів. Витрати на капітальні інвестиції обліковують за дебетом рахунку 15 "Капітальні інвестиції" і списують їх на збільшення вартості об'єктів: дебет рахунку 10 "Основні засоби" і кредит рахунку 15.

Податковим кодексом України визначено (ст. 146, п. 146.11, 146.12), що первісна вартість основних засобів збільшується на суму витрат, пов'язаних із ремонтом та поліпшенням об'єктів основних засобів (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція), що приводить до зростання майбутніх економічних вигід, первісно очікуваних від використання об'єктів у сумі, що перевищує 10 % сукупної балансової вартості всіх груп основних засобів, що підлягають амортизації, на початок звітного податкового року з віднесенням суми поліпшення на об'єкт основного засобу, щодо якого здійснюється ремонт та поліпшення [31, с.36].

Сума витрат, пов'язана з ремонтом та поліпшенням об'єктів основних засобів, у тому числі орендованих, у розмірі, що не перевищує 10 % сукупної балансової вартості всіх груп основних засобів на початок звітного року, належить до витрат того звітного податкового періоду, в якому такі ремонт та поліпшення були здійснені.

Методичними рекомендаціями передбачено, що для оформлення приймання-здачі основних засобів із ремонту, реконструкції та модернізації, виконаних власними силами, або сторонніми організаціями (підрядниками) застосовується Акт приймання-здачі відремонтованих і реконструйованих (модернізованих) об'єктів за формою № ОЗСГ-2.

Зміни до характеристики об'єкта, пов'язані із капітальним ремонтом, реконструкцією та модернізацією, повинні бути внесені до технічного паспорту відповідного об'єкта основних засобів.

Акт складають у двох примірниках, у випадку якщо ремонт, реконструкцію, або модернізацію виконує стороннє підприємство, то другий примірник передають підприємству, що виконує ремонт, реконструкцію або модернізацію.

Під час експлуатації основні засоби (далі – ОЗ) зношуються і поступово втрачають свою первісну вартість, а іноді й виходять з ладу. У такому разі підприємство змушене витратити кошти на їх ремонт, технічне обслуговування, модернізацію, реконструкцію або на відновлення і підтримку в робочому стані. Як відобразити в обліку такі витрати?

Порядок відображення витрат на ремонт, технічне обслуговування, модернізацію, реконструкцію або на відновлення і підтримку в робочому стані ОЗ у бухобліку підприємства залежить від виду ремонту – капітального чи поточного.

#### Капітальний ремонт

Капітальними вважаються витрати на ремонт, пов'язані з поліпшенням ОЗ (*модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо*), що призводять до збільшення майбутніх економічних вигід, первісно очікуваних від їх використання.

Такі витрати збільшують первісну вартість ОЗ (п. 14 П(С)БО 7). Тобто капітальні витрати накопичуються на відповідному субрахунку рахунку 15 «Капітальні інвестиції» і після завершення ремонтів включаються до первісної вартості ОЗ. В обліку їх відображають за дебетом субрахунку 152 з кредитом рахунків 23, 20 «Виробничі запаси», 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети», 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядчиками», 65 «Розрахунки за страхуванням», 66 «Розрахунки з оплати праці». А після завершення ремонту – за дебетом відповідних субрахунків рахунку 10 з кредитом субрахунку 152.

Також варто пам'ятати, що на період проведення капремонту ОЗ амортизацію цього об'єкта не нараховують. Причому нарахування амортизації припиняється починаючи з місяця, наступного за місяцем вибуття об'єкта ОЗ, і поновлюється з місяця, наступного за місяцем введення об'єкта в експлуатацію після реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання (п. 27 Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку основних засобів, затверджених наказом Мінфіну від 30.09.2003 р. № 561 (далі – *Методрекомендації № 561*)).

Поточний ремонт.

Витрати, що здійснюються для підтримання ОЗ у робочому стані (*технічний огляд, нагляд, обслуговування, ремонт тощо*) та одержання первісно визначеної суми майбутніх економічних вигід від його використання, вважаються поточним ремонтом і включаються до складу витрат звітного періоду (п. 15 П(С)БО 7). В обліку такі витрати відображають за дебетом рахунку 23 або витратних рахунків 91–94 (залежно від призначення ОЗ) з кредитом рахунків 20, 63, 65, 66.

Різниця між капітальним і поточним ремонтом полягає в тому, що метою капремонту є збільшення майбутніх економічних вигід, первісно очікуваних від використання ОЗ, а поточного – отримання первісно визначеної суми майбутніх економічних вигід від їх використання. Як саме підприємство має визначати майбутні економічні вигоди, П(С)БО 7 не пояснює. Водночас у п. 29 Методрекомендацій № 561 зазначено, що рішення про характер і ознаки здійснюваних підприємством робіт, тобто чи призведуть вони в майбутньому до збільшення економічних вигід, чи здійснюються вони для підтримання об'єкта в придатному для використання стані та одержання первісно визначеної суми майбутніх економічних вигід від його використання, приймає керівник підприємства [48, с.24-30].

Приймання закінчених робіт з ремонту і поліпшення ОЗ (модернізація, добудова, реконструкція тощо) оформляють актом приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих і модернізованих об'єктів.

Отже, своєчасний ремонт основних виробничих засобів запобігає передчасному їх зносу та вибуттю, продовжує строк служби, підвищує виробничу потужність та скорочує потребу в нових капітальних вкладеннях. Витрати на всі види ремонтів визначаються підприємствами самостійно, виходячи з технічного рівня, фізичного зносу основних виробничих засобів та забезпечення ремонтних робіт матеріально-технічними ресурсами.

## Висновки до розділу 2

Дослідження організації і методики обліку основних засобів підприємства дало нам змогу зробити наступні висновки:

1. Запропоновано внести зміни до первинних документів ф. ОЗ-1, ф. ОЗ-3, ф. ОЗ-6, що дозволить підвищити їх інформаційність і аналітичність. Оскільки діючі типові форми первинної документації не виправдовують себе, багато граф нині не заповнюються, так як відсутнє економічне обґрунтування їхнього змісту. Зокрема, пропонуємо ввести зміни у типову форму ОЗ-1, вивівши з неї зайві графи 12 і 13, і доповнивши її новими – очікуваний термін корисної експлуатації та спосіб амортизації, інформація в яких відповідатиме сучасним вимогам обліку основних засобів. Інвентарну картку амортизаційних відрахувань на повне відновлення (гр. 12) та на капітальний ремонт (гр. 13) не використовуються згідно чинного законодавства, тому доцільно було б їх усунути, а доповнити такими показниками, як група основних засобів, термін корисного використання, метод нарахування амортизації, ліквідаційна вартість.

2. Дискусійним є використання рахунку 680 «Розрахунки, пов'язані з необоротними активами та групами вибуття, утримуваними для продажу» для відображення розрахунків з реалізації необоротних активів, так як при відвантаженні таких активів виникає дебіторська заборгованість, а не поточні зобов'язання. Рахунок 680 доцільно використовувати лише у разі наявності передоплати за такі активи, а для інших розрахунків варто передбачити відповідний субрахунок до рахунку 37 «Розрахунки з різними дебіторами», а саме – 377 «Розрахунки з іншими дебіторами».

3. Розглянуто, що види ремонтів та їх відображення в обліку напряму залежить від економічних вигод що отримує підприємство від їх використання. Неможливо достовірно визначити, чи капітальний ремонт об'єкта призведе до збільшення первісної вартості основного засобу, чи підтримання в робочому стані та збільшенні витрат звітного періоду. Велика кількість нормативних актів і методичних рекомендації з податкового та фінансового обліку основних засобів приводить до нечіткого формування обліку ремонтів. Цей момент



потребує методичного доопрацювання на законодавчому рівні, адже при проведенні податкових перевірок з податку на прибуток, такі витрати можуть трактуватися двояко.

4. Досліджено економічні категорії «амортизація», «первісна вартість», «справедлива вартість», «ліквідаційна вартість». Зокрема, амортизація – це поступове зношування основних засобів і перенесення їхньої вартості на продукцію, яку за допомогою цих активів виробляють. У Податковому кодексі України розрізняють поняття «бухгалтерська амортизація» та «податкова амортизація», досліджено порядок проведення <sup>69</sup> коригування амортизації, розрахованої у бухгалтерському обліку на податкові різниці.

5. Надання інформації про активи і групи вибуття, утримувані для продажу є корисним для користувачів фінансових звітів. У Інструкції про застосування Плану рахунків № 291 вказано, що на синтетичному рахунку 28 «Товари» обліковують рух товарно-матеріальних цінностей, що надійшли на підприємство з метою їх реалізації. Оскільки основні засоби придбані для подальшого використання, а не продажу, і на момент ухвалення рішення про продаж активу його вже використовували у підприємстві, вважаємо, що обліковувати основні засоби на рахунку 286 другого класу Плану рахунків серед оборотних активів недоцільно. Пропонуємо облік таких активів вести у першому класі Плану рахунків «Необоротні активи», а саме на рахунку 10, субрахунку 109 «Інші основні засоби».

6. У звіті про фінансові результати реалізацію основних засобів відносять до операційної діяльності. Вважаємо, що реалізація необоротних активів за своєю економічною суттю відносяться до інвестиційної діяльності, що відповідає визначенню НП(С)БО 1. Для усунення зазначених недоліків запропоновано використовувати субрахунки 977 «Інші витрати звичайної діяльності» та 746 «Інші доходи від звичайної діяльності» щодо доходів і витрат від реалізації необоротних активів, утримуваних для продажу. Також пропонуємо додати у Примітки до річної фінансової звітності рядки у яких би відображалась інформація про необоротні активи, утримувані для продажу.

## РОЗДІЛ III.

### МЕТОДИКА Й ОРГАНІЗАЦІЯ ПРОВЕДЕННЯ АУДИТУ ОБ'ЄКТІВ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ПІДПРИЄМСТВА

#### 3.1. Організація і методика аудиту основних засобів у підприємстві виробничої сфери

Згідно із Законом України «Про аудиторську діяльність», аудит - це перевірка публічної бухгалтерської звітності, обліку, первинних документів та іншої інформації, що стосується фінансово-господарської діяльності суб'єктів господарювання, з метою визначення достовірності їх звітності, обліку, його повноти і відповідності діючому законодавству та встановленим нормативам [40].

Проводячи аудит основних засобів аудитор керується такими нормативними документами:

1. Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» від 16 липня 1999 р. № 996-XIV затверджений Верховною Радою України (зі змінами і доповненнями).

2. Податковий кодекс України.

3. Наказ Міністерства статистики України «Про затвердження типових форм первинного обліку » № 352 від 29. 12. 1995 р.

4. Інструкція з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, ТМЦ, грошових коштів і документів та розрахунків, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 11 серпня 1994 р. № 69 (зі змінами і доповненнями від 22 листопада 2004 р. № 731).

5. Постанова Кабінету Міністрів України від 22. 01. 1996р. № 116 «Про затвердження Порядку визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей».

6. Положення про порядок збирання і здавання відходів і лому дорогоцінних металів і дорогоцінного каміння, затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 23.06.1994 р. № 54.

7. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій та Інструкція з його використання, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 р. № 291.

8. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку, затверджені відповідними наказами Міністерства фінансів України : 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»; 2 «Баланс»; 3 «Звіт про фінансові результати»; 5 «Звіт про власний капітал»; 7 «Основні засоби»; 14 «Оренда».

Метою аудиту операцій з основними засобами є підтвердження достовірності даних щодо їх руху, повноти і своєчасності відображення первинної інформації в облікових регістрах, відповідність ведення обліку основних засобів прийнятій підприємством обліковій політиці, достовірність відображення операцій з основними засобами у фінансовій звітності, встановлення методики обліку і оподаткування операцій з основними засобами чинному законодавству.

Завданнями аудиту операцій з основними засобами є:

- збереження основних засобів та ефективне використання;
- перевірка правильності оформлення операцій із надходження, переміщення, вибуття, використання та списання основних засобів;
- встановлення правильності визначення строку корисної експлуатації (використання) основних засобів;
- контроль за правильністю нарахування амортизації;
- перевірка доцільності та законності витрат на поточний та капітальний ремонт;
- підтвердження достовірності відображення в бухгалтерському обліку первісної та ліквідаційної вартості основних засобів, а також результатів їх переоцінки;
- перевірка правильності списання основних засобів внаслідок непридатності їх до використання та ліквідації;
- відображення в обліку переоцінки основних засобів;

- законність і правильність відображення операцій на рахунках бухгалтерського обліку.

Предметом аудиту операцій з основними засобами є господарські процеси та операції, пов'язані з наявністю, рухом та використанням основних засобів, а також відносин, які виникають при цьому всередині підприємства та за його межами.

Об'єктами аудиту операцій з основними засобами є:

1. Елементи облікової політики: перелік облікових документів з обліку основних засобів; список осіб, які мають право підписувати документи з обліку основних засобів; список матеріально-відповідальних осіб; порядок оцінки та переоцінки основних засобів; строк корисної експлуатації основних засобів; метод нарахування зносу; порядок обліку витрат на ремонт.

2. Операції з обліку основних засобів, зносу основних засобів, а саме: записи в первинних документах, облікових регістрах, звітності.

3. Інформація попередніх ревізій, перевірок, аудиту про проведення обліку, нестачі, зловживання, що відображена в активах, висновках.

Перед проведенням аудиту основних засобів, необхідно ознайомитись з основами діяльності підприємства, де проводиться аудит. Для цього аудитор розробляє програму знайомства з підприємством (табл. 3.1).

Таблиця 3.1

### Порядок проведення аудиту по питанню знайомства з підприємством

№	Найменування роботи	Джерела	Термін
1	2	3	4
1.	Визначити сферу діяльності (виробнича або сфера послуг)	Надається підприємством	
2.	Зібрати інформацію про галузь, по якій ведеться перевірка	Статистичні дані та інша література	
3.	Визначити вид економічної діяльності	Статут	
4.	Визначити розмір підприємства (мале, середнє, велике)	Кількість здійснюваних операцій за місяць	
5.	Знайомство з юридичними документами підприємства	Надається підприємством	
6.	Визначити форму власності, порядок створення підприємства, його особливості	Статут	
7.	Визначити підпорядкованість підприємства	Статут	

1	2	3	4
8.	Ознайомитись з предметом діяльності підприємства, згідно до Статуту	Статут	
9.	Порівняти діяльність підприємства з діяльністю, яка зафіксована в Статуті.	Проводиться аудитором	
10.	Перевірити наявність ліцензій на окремі види діяльності	Юридичні документи	
11.	Визначити обороти підприємства	Надається підприємством	
12.	Вивчити структуру підприємства	Схема – Структура підприємства	
13.	Ознайомитись з чисельністю службовців, функціональними обов'язками	Надається підприємством	
14.	Ознайомитись з Бізнес планом підприємства, перспективою розвитку	Надається підприємством	
15.	Знайомство з основними показниками, які характеризують діяльність підприємства	Розрахунки підприємства, або аудитора	

З метою правильного розподілу обов'язків між аудитором, якщо аудит проводиться кількома спеціалістами, розробляється програма перевірки. У ній вказуються: мета аудиту; основні ділянки роботи підприємства і розділи обліку, які будуть перевірені; характер перевірки (суцільна чи вибіркова); закріплення обов'язків за членами бригади; терміни початку і закінчення аудиту. Формулювання мети аудиту має важливе значення. (табл. 3.2).

Таблиця 3.2

### Програма аудиту основних засобів

№ з/п	Етап перевірки	Мета і завдання аудиту	Аудиторські процедури	Аудиторські докази
1	2	3	4	5
1.	Підготовчий	Попереднє знайомство з підприємством-клієнтом, оцінка систем контролю та бухгалтерського обліку, визначення аудиторського ризику, планування аудиту основних засобів	Опитування персоналу підприємства, вивчення матеріалів попередньої аудиторської перевірки, документальна перевірка, спостереження	Статут підприємства, накази, звіт про попередню аудиторську перевірку, інвентарні картки, дані синтетичного та аналітичного обліку основних засобів
2.	Фізичної перевірки	Оцінка достовірності результатів проведеної інвентаризації основних засобів	Спостереження за проведенням інвентаризації основних засобів	Матеріали інвентаризації, облікові записи по основних засобах

1	2	3	4	5
3.	Основний	Контроль оцінки основних засобів, встановлення їх належності, перевірка достовірності облікових записів і залишків у Балансі, перевірка правильності нарахування зносу основних засобів	Зіставлення даних інвентаризації, синтетичного та аналітичного обліку, запит до постачальників, документальна вибіркова перевірка, перевірка арифметичних підрахунків, аналіз	Акти інвентаризації, первинна, документація по основних засобах, облікові реєстри синтетичного і аналітичного обліку, відповіді на запит, Баланс
4.	Завершальний	Складання розділу аудиторського звіту про основні засоби підприємства-клієнта	Систематизація та ґрунтування отриманої на попередніх етапах інформації, аналіз, складання звіту та аудиторського висновку	Робоча документація, складена на попередніх етапах перевірки

Вона чітко визначає для чого аудитор з'явився на підприємстві і яку користь може принести ця перевірка. Програма аудиторської перевірки передається керівникові підприємства для ознайомлення й узгодження об'єктів та стадій перевірки. На прохання керівника підприємства у програму можуть бути внесені зміни [65].

Операції щодо надходження, переміщення, вибуття та ліквідації основних засобів досліджують за первинними документами і бухгалтерськими записами. Звертається увага на правильність, своєчасність та повноту оприбуткування основних засобів. За основними засобами, які надійшли безоплатно, слід провести зустрічну перевірку, щоб установити правильність списання їх за кількістю та вартістю. Перевіряючи операції з переміщення основних засобів, необхідно з'ясувати доцільність переміщення, правильність оформлення цих операцій, повноту і своєчасність оприбуткування основних засобів, ураховуючи при цьому, що їх переміщення потребує значних витрат. Увага приділяється операціям з вибуття та ліквідації основних засобів, з тим щоб установити, чи не був підвищений при цьому відсоток відпрацювання, щоб продати їх особам за нижчими цінами. Ліквідація основних засобів вивчається за складеними відповідними актами. Необхідно встановити, що:

-акти ліквідації складені спеціалістами цієї галузі за встановленою формою, яка передбачена типовими формами первинного обліку;

-дотримується порядок списання ліквідованих основних засобів;

-обставини і причини ліквідації основних засобів обґрунтовані. Необхідно вивчити і правильно визначити наслідки ліквідації основних засобів: чи дотримані нормативні акти про порядок списання обладнання, яке стало непридатним майном. За даними аналітичного обліку з'ясовують, чи не перебувають тривалий час основні засоби в запасі, які причини та обставини несвоєчасного введення їх у дію, установлюють, чи немає на підприємстві надлишкових основних засобів, чи забезпечується збереження і які вживаються заходи для їх передавання за призначенням. Велика увага приділяється ефективності використання основних засобів.

Аудит операцій руху основних засобів проводиться з метою встановлення законності, а також правильності і своєчасного оформлення операцій за основними засобами.

Законність надходження основних засобів у результаті капітальних вкладень визначається через порівняння об'єктів, що надійшли і були оприбутковані, за переліком і титульним списком.

За незаконними надходженнями основних засобів, незаконним переміщенням, переміщенням за неправильно оформленими документами, а також за фактами несвоєчасного обліку основних засобів аудитор з'ясовує причини порушень і встановлює конкретно винних у цьому осіб.

Доцільно перевірити такі випадки, як можливі зловживання, приховані за рахунок підвищення вартості окремих об'єктів основних засобів, повноту оприбуткування основних засобів, правильність передання їх під звіт матеріально відповідальним особам.

Необхідно установити, чи не зменшується кількість окремих частин з одночасним збільшенням вартості інших частин основних засобів, факти надлишку, розтрат та незаконного придбання основних засобів. Під час аудиту операцій вибуття основних засобів, пов'язаних з їх старінням і зносом,

необхідно вивчити обґрунтування ліквідації, з'ясувати, чи оприбутковані придатні для використання деталі [76, с.27].

Основні засоби в процесі функціонування з часом зношуються. Первинна вартість основних засобів підприємств відшкодовується амортизаційними відрахуваннями за встановленими нормами. Правильність використання коштів амортизаційного фонду досліджується безперервним способом. Амортизаційні відрахування забезпечують накопичення коштів на модернізацію та капітальний ремонт основних засобів. Перевірка правильності нарахувань та використання амортизаційних відрахувань має важливе значення.

Для цього необхідно встановити:

- чи правильно визначена ліквідаційна вартість основних засобів та вартість, яка підлягає амортизації;
- чи правильно застосовується передбачений обліковою політикою метод амортизації;
- чи правильно нараховується амортизація на повне поновлення в розмірі норм амортизаційних відрахувань;
- чи правильно нараховується амортизація за незакінченими або неоформленими актами приймання об'єктів будівництва тощо;
- чи не допускається нарахування амортизації і зносу основних засобів по бібліотечних фондах, автомобільних шляхах загального користування та інших фондах, переведених в установленому порядку на консервацію.

Перевірка витрат на поточний та капітальний ремонт основних засобів починається з вивчення наявності і виконання завдань щодо поточного та капітального ремонту. Необхідно встановити правильність розмежування робіт та віднесення їх до поточного і капітального ремонту. Це пов'язано з особливостями їх організації та технології, а відповідно і контролю витрат. Вивчаючи витрати на поточний і капітальний ремонт, необхідно з'ясувати, чи є кошторис - фінансові розрахунки та технічна документація, ким вона затверджена, яким способом виконувався ремонт. Аудитор повинен вивчити за документами (за нарядами, актами приймання робіт), чи правильно



застосовувались розцінки, як здійснювалося списання у межах норм. У разі ремонту за підрядним методом слід перевірити стан розрахунків з підрядниками і встановити, чи правильно виписані ними розрахунки на виконані роботи, чи є акти приймання-передавання робіт та чи вказані в актах недоробки, дефекти, чи встановлені строки їх усунення, у який спосіб ведеться облік ремонту.

Дослідження операцій з погляду правильності відображення витрат на капітальний ремонт обладнання та транспортних засобів мають велике значення для попередження приписок обсягу ремонту.

Вивчення операцій, пов'язаних з капітальними вкладеннями, проводиться на підставі затверджених титульних списків, кошторисів, технічної документації та укладених договорів з підприємствами. Аудитори з'ясовують законність та обґрунтованість витрат на капітальні вкладення, чи відповідають вони діючій затвердженій технічній документації і джерелам фінансування.

Під час вивчення операцій щодо капітальних вкладень важливо розподілити їх на капітальні вкладення, які виконуються підрядним методом, і капітальні вкладення, які виконуються господарським способом. Необхідно перевірити правильність укладення договорів з підрядними організаціями, правильність визначення обсягу виконаних робіт з проміжних актів та якість цих робіт. Установлюють випадки заниження собівартості за рахунок різних недоробок і зниження якості робіт, вивчають стан бухгалтерського обліку капітальних вкладень і правильність подання звітності щодо них. Аудитори звертають увагу на можливі версії порушень, зокрема на:

- випадки приховування нестачі основних засобів унаслідок незадовільного стану аналітичного обліку і неякісного проведення щорічної інвентаризації;

- використання посадовими особами основних засобів у своїх цілях під виглядом тимчасового використання, коли немає належного внутрішнього контролю на підприємстві, а також можливе подальше їх списання;

- заміну нових частин основних засобів застарілими, які були в роботі, і списаними, але не знищеними;
- списання основних засобів за актами, які не оформлені згідно з чинними нормативними актами;
- відображення в бухгалтерському обліку оприбуткування вузлів, деталей після ліквідації основних засобів;
- знищення основних засобів, які підлягають ліквідації;
- збільшення початкової вартості частин основних засобів за рахунок віднесення їх на собівартість витрат, які стосуються інших господарських операцій;
- заниження первинної вартості основних засобів або окремих їх частин;
- використання основних засобів не за призначенням;
- завищення витрат на ліквідацію основних засобів;
- невідповідність нарахування амортизації в розмірах і періодах наявності та руху основних засобів;
- відсутність проведення інвентаризації капітальних витрат орендованих основних засобів;
- під час інвентаризації не приділяється належної уваги вивченню наявності документів на основні засоби та їх відповідність паспортам.

Таблиця 3.3

**Перелік помилок, виявлених під час проведення аудиту первинних документів з обліку основних засобів на підприємстві період перевірки з 1.01.2017 по 31.12.2017 (умовний приклад)**

Види порушень, виявлених при перевірці первинних документів	Назва первинних документів	Дата складання документів
1. Відсутність обов'язкових реквізитів у формі, не передбаченій альбомами типових форм або не затвердженими відповідним чином	Акт на списання основних засобів № 13	від 05.04.2017 р.
2. Не заповнення обов'язкових реквізитів	Інвентарна картка обліку основних засобів № 26	від 15.08.2017 р.
3. Необумовлені виправлення	-	-
4. Відсутність підписів, наявність помарок	Акт на списання основних засобів № 16	від 16.07.2017 р.
5. Записи простим олівцем	Акт приймання-передачі основних засобів № 8	від 12.04.2017 р.
6. Відсутність прочерків у вільних рядках	Накладна № 38 на оприбуткування верстата	від 4.04.2017 р.
7. Дописки по тексту та у цифрах	-	-
8. Відсутність відмітки про дату запису до облікового реєстру та підписи особи, яка відповідає за обробку документу	Накладна № 45	від 18.06.2017 р.
9. Використання в реєстрах бухгалтерського обліку ксерокопій первинних документів	-	-

Цей перелік далеко не повний і може доповнюватись у процесі проведення аудиту. Під час вивчення акта про ліквідацію основних засобів звертається увага на компетентність комісії, яка брала участь у складанні акта про ліквідацію основних засобів, вказується конкретна причина їх вибуття, скільки разів виконувались ремонти, яка реальна вартість основних засобів, термін експлуатації, наявність інвентарного номера, правильність нарахування зносу на такі засоби, чи є в наявності документи на їх розбраковування, оприбуткування в підзвіт матеріально відповідальним особам запасних частин від розбраковування, заповнення технічних паспортів, чи здаються непридатні металеві предмети до «вторсировини» та чи оформлене це передання відповідними документами. Після закінчення перевірки аудитор складає аудиторський висновок. [10].

Внесення в аудиторські висновки додаткових елементів на підставі одержаних під час перевірки даних зумовлює таку їх класифікацію (рис. 3.1).

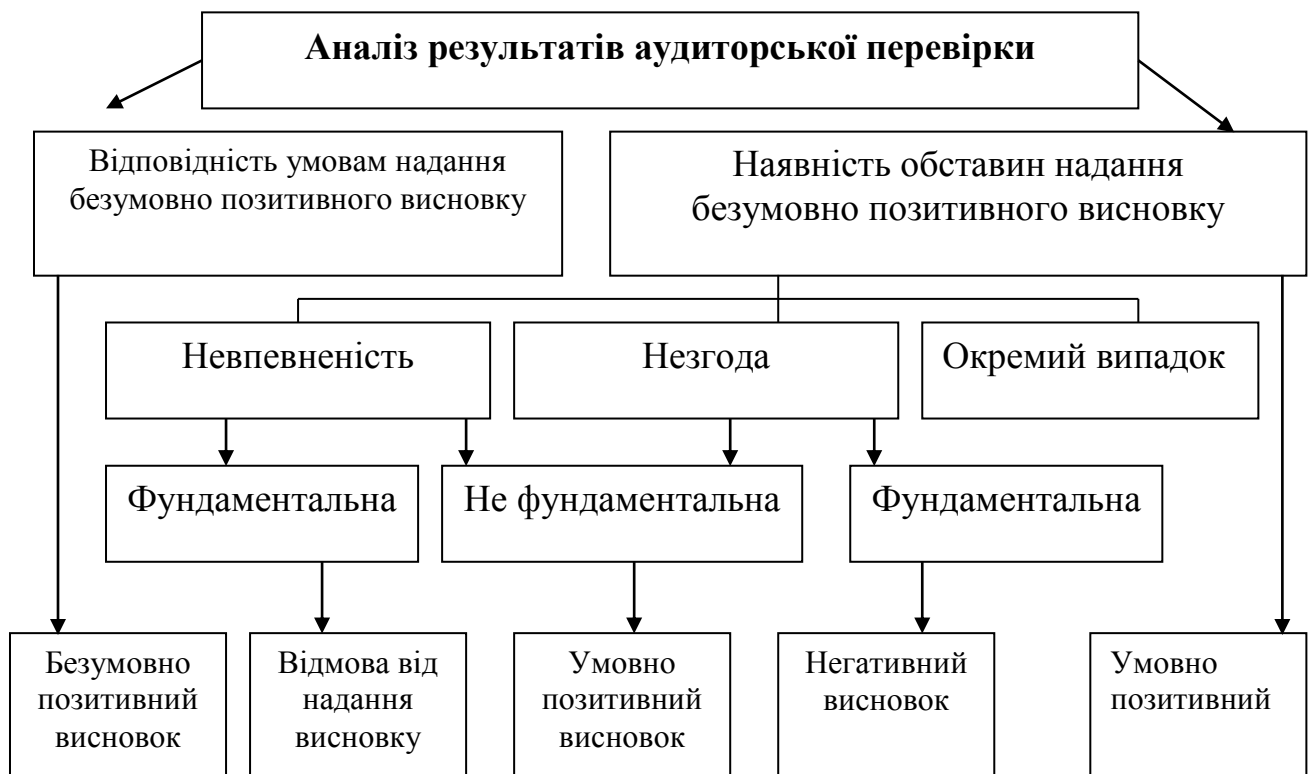


Рис. 3.1. Класифікація видів аудиторських висновків

1. За результатами аудиту:
  - 1.1. Безумовно позитивний.
  - 1.2. Умовно-позитивний (із застереженнями).
    - 1.2.1. Умовно позитивний з не фундаментальною невпевненістю.
    - 1.2.2. Умовно позитивний з не фундаментальною незгодою.
    - 1.2.3. Умовно позитивний (окремий випадок, не передбачений міжнародними нормативами аудиту).
  - 1.3. Негативний.
  - 1.4. Відмова від надання висновку (складається звіт особливої форми).
2. Залежно від видів змін стандартної форми позитивного аудиторського висновку, які називають відхиленнями, розрізняють:
  - 2.1. Висновок з обмеженнями, що відображає такі моменти:
    - відгук про відхилення від принципів обліку;
    - незгоду з відхиленням від принципів обліку;
    - відгук про обмежений масштаб аудиторських процедур;
    - неможливість видання аудиторського висновку за перевіреною звітністю або через порушення незалежності аудитора;
    - неможливість видання аудиторського висновку, що підтверджує достовірність звітності, у зв'язку з неадекватністю достовірної інформації.
  - 2.2. Модифікований висновок, що містить додаткові пояснення, які не вносять обмежень у його зміст, охоплюючи такі моменти:
    - проблеми невизначеності або невпевненості у безперервній діяльності;
    - зміни принципів обліку протягом періоду перевірки;
    - виправлення, які треба внести в облік підприємства за результатами аудиту;
    - виклад принципів обліку, що відрізняються від тих, які діють в Україні;
    - роз'яснення з приводу використання звітів інших аудиторів;
    - пояснення, що стосуються попередніх аудиторських висновків.
  - 2.3. Висновок з доповненнями, який крім стандартних розділів містить коментарі до інформації, що не входить до складу основної звітності, а саме:

- додатковий розділ, в якому звертається увага на важливу інформацію;
- зауваження про відсутність поквартальних даних або аналітичного обліку;
- вказівки на невідповідність іншої інформації, яка входить до звітності, даним перевірених звітів.

У практичній діяльності, як правило, має місце надання безумовно позитивного та умовно позитивних аудиторських висновків, тому передусім потрібна обізнаність щодо умов складання саме цих видів їх. Безумовно позитивний висновок складають тоді, коли, на думку аудитора, дотримано таких умов:

- аудитор отримав вичерпну інформацію і пояснення, необхідні для проведення аудиту;
- подана інформація є достатньою для відображення реального стану суб'єкта перевірки;
- є адекватні дані з усіх питань, суттєвих з погляду достовірності та повноти змісту інформації;
- звітність ґрунтується на достовірних даних, які не містять суперечностей;
- форма звітності відповідає затвердженій у встановленому порядку.

Однак, коли фінансова звітність клієнта не відповідає вимогам, за яких можливе складання безумовно позитивного аудиторського висновку, аудитор повинен правильно кваліфікувати обставини, що призводять до цього.

Отже, на мою думку, аудиторська перевірка важливим елементом контролю та аналізу проведення господарської та економічної діяльності підприємства.

### **3.2. Аналітичні процедури при проведенні аудиту основних засобів.**

Джерелами даних для аналізу стану основних засобів на підприємстві є: бізнес-план підприємства, план технічного розвитку, форма № 1 «Баланс»,

форма № 2 «Звіт про фінансові результати», форма 5 «Примітки до річної фінансової звітності», форма № 11–ОЗ «Звіт про наявність і рух основних засобів, амортизацію (знос)», форма № 2-кб (потужності) «Звіт про введення в дію основних фондів, будівель, споруд та потужностей», дані про переоцінку основних засобів, інвентарні картки обліку основних засобів, проектнокошторисна, технічна документація тощо.

Аналіз зазвичай починається з вивчення наявності основних засобів, їхньої динаміки та структури. Основні засоби підприємства поділяються на промислово-виробничі і непромислові, а також на засоби невиробничого призначення. Виробничу потужність підприємства визначають промислово-виробничі засоби. Крім того, прийнято виділяти активну частину (робочі машини й обладнання) і пасивну частину основних засобів, а також окремі підгрупи відповідно до їхнього функціонального призначення (споруди виробничого призначення, склади, робочі й силові машини, обладнання, вимірювальні прилади й пристрої, транспортні засоби і т. ін.). Така деталізація необхідна для виявлення резервів підвищення ефективності використання основних засобів на основі оптимізації їхньої структури. Великий інтерес при цьому становить співвідношення активної і пасивної частин, силових і робочих машин, оскільки від їхнього оптимального поєднання багато в чому залежать фондоддача, рентабельність фонду і фінансовий стан підприємства.

У загальному процес здійснення аналізу основних засобів підприємства здійснюється у такій послідовності:

- вивчається обсяг, структура і динаміка основних засобів підприємства;
- в складі основних засобів аналізується питома вага активної і пасивної їх частини;
- оцінюється рух і оновлення основних засобів на основі розрахунку наступних показників: коефіцієнту вибуття основних засобів, який характеризує частку основних засобів, що вибули за аналізований період; коефіцієнту введення в дію нових основних засобів, який характеризує частку введених основних засобів в загальній їх сумі; коефіцієнту оновлення основних

засобів, який характеризує приріст нових основних засобів в загальній їх сумі; швидкості оновлення основних засобів, який характеризує середній період повного їх оновлення; коефіцієнт зносу основних засобів, який характеризує рівень зношення основних засобів.

Для забезпечення відтворення основних виробничих засобів важливе значення має вивчення їхнього стану та використання. Стан і використання основних виробничих засобів є важливим фактором підвищення ефективності діяльності підприємства.

Показники стану й ефективності використання основних засобів можна об'єднати в 3 групи, які характеризують:

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

Основні засоби підприємства поділяються на виробничі й невиробничі основні засоби. Перші включають основні засоби основного виду діяльності (промисловості) та інших галузей народного господарства. Аналізуючи склад основних виробничих засобів, їх слід поділити на активні й пасивні, визначивши частку кожної групи.

Потрібно детально вивчити зміну співвідношення між ними. Позитивною тенденцією в зміні основних засобів є перевищення темпів росту виробничих засобів порівняно з невиробничими, активної їх частини над пасивною. Це свідчить про правильну економічну політику підприємства щодо підвищення ефективності використання основних засобів. Хоча підвищення питомої ваги активної частини основних засобів характеризує прогресивність структури, ріст технічної оснащеності підприємства, сприяє збільшенню випуску продукції, росту фондів віддачі, але в той же час відсутність пасивної частини основних засобів, її низька частка свідчить про відсутність нормальних умов праці, веде до травматизму зниження продуктивності праці тощо.

Аналіз основних засобів починають з оцінки їх наявності, стану, структури і динаміки у звітному періоді. При цьому необхідно зіставляти темпи

їх зміни з динамікою зростання вартості продукції або обсягів виробництва в натуральному вираженні. Останній показник повинен мати більш високі темпи зростання порівняно з основними фондами. Для вивчення наявності, складу і структури основних виробничих засобів використовують річну звітність підприємства, а саме дані, що містяться у формі №5 «Примітки до фінансової звітності», формі №1 «Баланс» (аналогічні показники можна взяти з статистичної форми №11-03 річного звіту підприємства), на підставі яких складена таблиця 3.1.

Аналізуючи наведені дані таблиці 3.4 необхідно відмітити: вартість необоротних матеріальних активів (без капітальних інвестицій) підприємства за звітний рік в цілому збільшилось на 351 тис. грн.; причому відбулося збільшення вартості машин та обладнання (активної частини) на 160 тис. грн., їх питома вага збільшилась на 0,9 %, відбулось також збільшення вартості транспортних засобів на 203 тис. грн., питома вага їх збільшилася на 3,5 %. Збільшилась також величина малоцінних необоротних матеріальних активів та інших необоротних матеріальних активів( відповідно на 14 і 22 тис. грн.).

Зменшилась величина інших основних засобів та інструментів, приладів та інвентара відповідно на 15 і 33 тис. грн.

Для узагальнюючої оцінки динаміки основних засобів і характеру їх змін розраховують коефіцієнти оновлення, введення, вибуття, приросту та відтворення основних засобів.

Таблиця 3.4

**Наявність, рух та динаміка необоротних матеріальних активів ( за первісною вартістю) на ТОВ «Сахара» за 2017 рік**

№ з/п	Групи основних засобів	На початок року		Надходження за рік		Вибуття за рік		На кінець року		Відхилення на кінець року від початку	
		тис. грн.	%	тис. грн.	%	тис. грн.	%	тис. грн.	%	тис.гр н.	%
1	Будинки та споруди	2561	54,4	0	0	0	0	2561	50,7	0	-3,7
2	Машини та обладнання	1564	33,2	209	45,4	49	44,5	1724	34,1	160	0,9
3	Транспортні засоби	307	6,6	203	44,0	0	0	510	10,1	203	3,5
4	Інструменти, прилади, інвентар	128	2,7	8	1,7	23	20,1	113	2,2	-15	-0,5



5	Інші основні засоби	49	1,0	0	0	33	30	16	0,3	-33	-0,7
6	Бібліотечні фонди	3	0,1	0	0	0	0	3	0,1	0	0
7	Малоцінні необоротні мате- ріальні активи	79	1,7	22	4,8	0	0	101	2,0	22	0,3
8	Інші необоротні матеріальні активи	13	0,3	19	4,1	5	4,6	27	0,5	14	0,2
Разом		4704	100	461	100	110	100	5055	100	351	0

Коефіцієнт оновлення (Кон) відображає інтенсивність оновлення основних засобів і обчислюється за формулою:

$$K_{он} = \frac{З_{пост}}{З_{кін.р.}} \quad (3.1)$$

де  $З_{пост.}$  - вартість основних засобів, що надійшли за відповідний період;

$З_{кін.р.}$  - вартість основних засобів на кінець року.

Цей коефіцієнт рекомендується розраховувати за всіма основними засобами, промислово-виробничими, активною їх частиною, окремими групами промислово-виробничих засобів, а також за основними видами устаткування.

Коефіцієнт введення (Квед) обчислюють як відношення введених в дію основних засобів до вартості засобів на кінець відповідного періоду (формула 3.2):

$$K_{вед} = \frac{З_{введ.}}{З_{кін.р.}} \quad (3.2)$$

де  $З_{введ.}$  - вартість введених в дію основних засобів.

Для повнішого аналізу доцільно порівняти коефіцієнт оновлення за активною частиною з коефіцієнтом оновлення за всіма основними засобами (промислово-виробничими) і вивчити, за рахунок якої саме частини основних засобів більшою мірою відбувається їх оновлення. Якщо одержимо вищий коефіцієнт оновлення за активною частиною, то це дає підставу для висновку, що оновлення основних засобів здійснюється саме за рахунок активної частини і при всіх інших умовах позитивно впливає на показник фондівіддачі

Процес оновлення основних засобів передбачає вивчення характеру їх вибуття. Оцінку вибуття основних засобів проводять за коефіцієнтом вибуття (Квиб), який характеризує ступінь інтенсивності вибуття основних засобів з виробництва й обчислюється як відношення вартості вибутих за звітний період основних засобів (Звиб) до вартості засобів на початок цього ж періоду (З поч.р.):

$$K_{\text{виб. Оз}} = Z_{\text{виб}} / Z_{\text{поч. р.}} \quad (3.3)$$

У процесі аналізу процесу оновлення та вибуття основних засобів повинні бути взаємно оцінені. Для цього вивчають коефіцієнт приросту (Кпр) основних засобів. Цей коефіцієнт характеризує рівень приросту основних засобів (окремих груп) за відповідний період і обчислюється як відношення вартості приросту основних засобів (Зввед. - Звиб.) до їх вартості на початок періоду:

$$K_{\text{пр}} = (Z_{\text{введ.}} - Z_{\text{виб.}}) / Z_{\text{поч. р.}} \quad (3.4)$$

Важливим етапом аналізу основних засобів є дослідження їх технічного стану. Для цього обчислюють та вивчають такі узагальнюючі показники технічного стану, як коефіцієнт зношеності та коефіцієнт придатності.

Коефіцієнт зношеності (Кзн) визначається як відношення суми зношеності (Сзн) за відповідний період до початкової вартості цих же основних засобів (Зп):

$$K_{\text{зн}} = C_{\text{зн}} / Z_{\text{п. в.}} \quad (3.5)$$

Цей коефіцієнт показує міру зношеності основних засобів, що перебувають в експлуатації, тобто ту частину вартості засобів, яка перенесена на новостворений продукт.

Коефіцієнт придатності (Кпр) обчислюється як відношення залишкової вартості основних засобів (Вз) до їх початкової вартості (Вп):

$$K_{\text{пр}} = V_3 / V_{\text{п}} \quad (3.6)$$

Чим менша величина коефіцієнта зношеності і більша величина коефіцієнта придатності, то кращий технічний стан основних засобів.

Слід мати на увазі, що економічна зношеність основних засобів, обчислена за нормами амортизації, не відповідає їх фізичній та моральній зношеності. Тому наведені показники зношеності лише відносно характеризують ступінь зношеності [89, с. 56 - 78].

Для більш глибокого дослідження та розробки заходів з підвищення ефективності використання основних засобів необхідно вивчити віковий склад різних видів устаткування. Він характеризує технічний рівень основних засобів і ступінь їх моральної зношеності, дає можливість визначити придатне устаткування, устаткування, яке потребує капітального ремонту, непридатне устаткування та устаткування, що належить списати. Для аналізу все діюче устаткування групують за видами, а всередині кожного виду - за тривалістю його використання. Оцінюючи віковий склад різних видів устаткування, виходять з того, що строк сім (у деяких галузях - десять) років є найоптимальнішим для заміни діючого устаткування. У процесі аналізу визначають питому вагу устаткування за віковими групами до 5 років, від 5 до 10 років, від 10 до 20 років, понад 20 років, порівнюють діючі строки експлуатації з нормативними. Окрім того, виявляють устаткування, використання якого не може забезпечити належного рівня фондоддачі (табл. 3.5).

Показники стану ОЗ і НМА	2016 рік	2017 рік	Абсолютне відхилення
1. Наявність ОЗ та інших НМА на початок року, (тис. грн.)	4105	4704	599
2. Надійшло активів за рік, (тис. грн.)	650	461	-189
3. Вибуло активів за рік, (тис. грн.)	51	110	59
4. Наявність ОЗ та інших НМА на кінець року, (тис. грн.)	4704	5055	351
5. Коефіцієнт оновлення (2 / 4)	0,14	0,09	-0,05
6. Коефіцієнт вибуття (3 / 1)	0,01	0,02	0,01
7. Знос активів, тис. грн.	1872	2111	239
8. Коефіцієнт зносу (7 / 4)	0,40	0,42	0,02
9. Коефіцієнт придатності (1 - ряд. 8)	0,60	0,58	-0,02

**Таблиця 3.5 Аналіз показників основних засобів та інших необоротних матеріальних активів ТОВ «Сахара»**

За даними табл. 3.5. коефіцієнт оновлення виробничих основних засобів випереджає коефіцієнт їх вибуття. За минулий рік таке перевищення склало 0,14 проти 0,01 пункту, а за звітний - 0,09 проти 0,02 пункти. Це свідчить про те, що оновлення основних засобів на підприємстві відбувається в основному за рахунок придбання нових засобів, а не заміни старих, зношених, що призводить до накопичення застарілого обладнання і стримує зростання економічної ефективності основних засобів.

Аналіз стану основних засобів засвідчив, що коефіцієнт зносу у звітному році збільшився на 0,02 пункти і виходить, що основні засоби майже наполовину зношені. На відміну від минулого року у звітному на підприємстві надійшло значно більше основних засобів та інших необоротних матеріальних активів, ніж вибуло. В цілому відбувся приріст основних засобів та інших необоротних матеріальних активів на 351 тис. грн.

Необхідно детально вивчити стан справ на підприємстві та чи достатньо буде наявних основних засобів для забезпечення нормальної роботи підприємства. Зрозуміло, виробнича потужність змінюється, якщо вводять у дію нові основні засоби, поліпшують стан чинних або ліквідують старе і непотрібне устаткування. Все це неважко передбачити при плануванні виробництва продукції. При аналізі використання виробничих потужностей треба розрізняти проектну (планову) і фактично діючу потужність. Остання може бути вищою за проектну у зв'язку з обставинами, названими вище, однак фактичний обсяг виробництва ніколи не може перевищити фактичну потужність підприємства. Тобто, підприємству необхідно порівняти фактичну потужність наявних основних засобів із запланованим обсягом виробництва продукції.

Погіршення всіх цих показників свідчить про серйозні проблеми з оновленням устаткування на підприємстві, відсутність коштів для фінансування цих потреб. Розглядаючи рівень спрацювання основних засобів, мають на увазі насамперед їх фізичний знос. Проте не слід забувати ще й про моральне старіння основних засобів, яке набагато погіршує становище.

Забезпеченість підприємства основними засобами характеризується показниками фондомісткості, фондо -, техно - та енергоозброєності праці, коефіцієнтом реальної вартості основних виробничих засобів у майні підприємства, а також наявністю, складом і відповідністю фактичного парку обладнання по видах необхідному для виконання планового обсягу виробництва продукції.

Узагальнюючими показниками забезпеченості підприємства основними виробничими засобами є фондоозброєність праці та технічна озброєність праці.

Фондоозброєність - це відношення середньорічної вартості промислових виробничих засобів до середньоспискової чисельності робітників у найбільшу зміну. Технічна озброєність праці визначається відношенням вартості виробничого устаткування до середньоспискової чисельності робітників.

В ході аналізу зіставляють темпи зростання технічної озброєності праці з темпами зростання продуктивності праці. Позитивної оцінки заслуговує випередження темпів зростання продуктивності праці. В умовах економічної кризи значно скоротились обсяги виробництва багатьох підприємств. Це призвело до створення залишків неефективних основних засобів, їх наявність негативно впливає на фінансові результати діяльності.

Розглянемо значення цих показників на підприємстві. Для аналізу використаємо таблицю 3.6.

Таблиця 3.6

### Аналіз показників забезпеченості основними засобами ТОВ «Сахара»

Показник		2011	2012	Відносне відхилення %
1.	Первісна вартість основних засобів на кінець періоду та інших НМА, (тис. грн.)	4105	4704	14,6
2.	Сума зносу основних засобів, (тис. грн.)	1872	2111	12,8
3.	Залишкова вартість основних засобів, (тис.грн)	2233	3593	16,1
4.	Вартість активів підприємства, (тис. грн.)	6122	7205	17,7
5.	Середньорічна вартість основних засобів, (тис. грн.)	3919	4405	12,4
6.	Середньооблікова чисельність працюючих,чол.	41	39	-4,9
7.	Втрачено електроенергії на технологічні цілі, (тис. грн.)	132	117	-11,6

8.	Обсяг випущеної продукції, (тис. грн.)	8707	7120	18,2
9.	Фондомісткість (п.5 / п.8)	0,45	0,62	37,8
10.	Фондоозброєність (п.5 / п.6)	95,6	112,9	18,1
11.	Енергоозброєність (п.7 / п.6)	3,2	3,0	-6,3
12.	Коефіцієнт реальної вартості основних засобів у майні підприємства (п.3 / п.4)	0,364	0,359	-1,4

Аналіз засвідчив, що показник фондоозброєності виріс на 18.1 % , що є позитивним. Проте негативним явищем є збільшення фондомісткості порівняно з минулим роком на 37,8 %. Тепер на кожну гривню продукції припадає 62 коп. замість 45 коп. основних засобів минулого року.

Коефіцієнт реальної вартості основних засобів у майні підприємства зменшився на 1,4 % порівняно з минулим роком., що не є надто критичним для виробничого процесу і ліквідності балансу.

Коефіцієнт енергоозброєності теж знизився на 6,3 %, але це є позитивним явищем, оскільки зменшення цього показника разом із ростом обсягу виготовленої продукції свідчить про енергозберігаючі технології, які практикують на підприємстві.

Загалом, можна зробити висновок, що коефіцієнти оновлення є недостатніми і разом із значним зношенням основних засобів (більше 50 %) такий стан речей може спричинити значні проблеми у використанні основних засобів в недалекому майбутньому.

Можна сказати, що аудиторські процедури – це групи конкретних докладних інструкцій про особливості збору доказів того чи іншого виду на кожному етапі аудиту.

### **3.3 Характеристика та аналіз руху й ефективності використання основних засобів підприємства**

Виробничо-господарська діяльність та фінансовий стан підприємства багато в чому залежать від забезпеченості основними засобами та від їх використання. *Основні засоби* — це матеріальні активи, які підприємство утримує для використання їх у процесі виробництва, постачання товарів і

послуг, надання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних функцій. Термін корисного використання (експлуатації) основних засобів перевищує один рік (операційний цикл, якщо останній є тривалішим за один рік).

Розвиток виробництва є невіддільним від проблеми ефективного використання основних виробничих засобів.

Основні засоби підприємства це сукупність матеріально-речових цінностей, що діють у натуральній формі протягом тривалого часу як у сфері матеріального виробництва, так і в невиробничій сфері і вартість яких поступово зменшується у зв'язку з фізичним та моральним зносом.

Починати аналіз основних засобів слід з ознайомлення зі складом у цілому на підприємстві і за окремими групами. При цьому виявляється рух і напрямок зміни основних засобів, питома вага промислових основних засобів, виробничих основних засобів в інших галузях і невиробничих основних засобів.

Вивчаючи зміну структури засобів у вартісному виразі, з'ясовують, за рахунок чого вона сталася - зміни складу будівель і споруд чи складу машин, обладнання та інших груп основних засобів. Важливою умовою раціональної зміни складу будівель і споруд є зростання виробничої площі як порівняти з невиробничою, зокрема виробничої площі цехів, де відбуваються виробничі процеси.

Вивчаючи стан основних засобів, визначають також і забезпечення ними підприємства. Для цього спочатку аналізують потужність обладнання й те, наскільки ця потужність відповідає виробничій програмі підприємства.

Якнайповніше та якнайраціональніше використання основних засобів і виробничих потужностей підприємства сприяє поліпшенню всіх його техніко-економічних показників: зростанню продуктивності праці та фондівіддачі, збільшенню випуску продукції, зниженню її собівартості, економії капітальних вкладень.

Завдання аналізу стану та ефективності використання основних виробничих засобів можна визначити так:

а) виявлення забезпеченості підприємства та його структурних підрозділів основними засобами, тобто встановлення відповідності величини, складу та технічного рівня засобів виробничій програмі підприємства;

б) визначення рівня використання основних засобів і факторів, які впливають на нього;

в) встановлення належної комплектності наявного парку обладнання;

г) з'ясування ефективності використання обладнання в часі та за потужністю;

д) розрахунок впливу використання основних засобів на обсяг продукції;

е) виявлення резервів підвищення ефективності використання основних засобів [95].

Джерелами інформації для аналізу основних засобів підприємства є: паспорт підприємства; план економічного та соціального розвитку; план технічного розвитку; форма 1 «Баланс підприємства»; форма 4 «Звіт про власний капітал»; форма 1-П «Звіт підприємства (об'єднання) з продукції»; форма 11-ОФ «Звіт про наявність та рух основних фондів, амортизацію (знос)».

Крім названих джерел інформації, для аналізу використовуються також дані проведених на підприємстві інвентаризацій, інвентарні картки обліку тощо.

Основні напрями аналізу використання основних засобів та послідовність його проведення показано на рис. 13.7.

Аналіз складу, динаміки, структури і технічного стану основних засобів. Аналіз основних засобів починають із визначення забезпеченості ними підприємства. Для цього необхідно з'ясувати, чи достатньо в підприємства основних засобів, яка їхня динаміка, склад, структура, технічний стан, яким є рівень виробництва та його організація.

Аналіз ефективності використання основних виробничих фондів



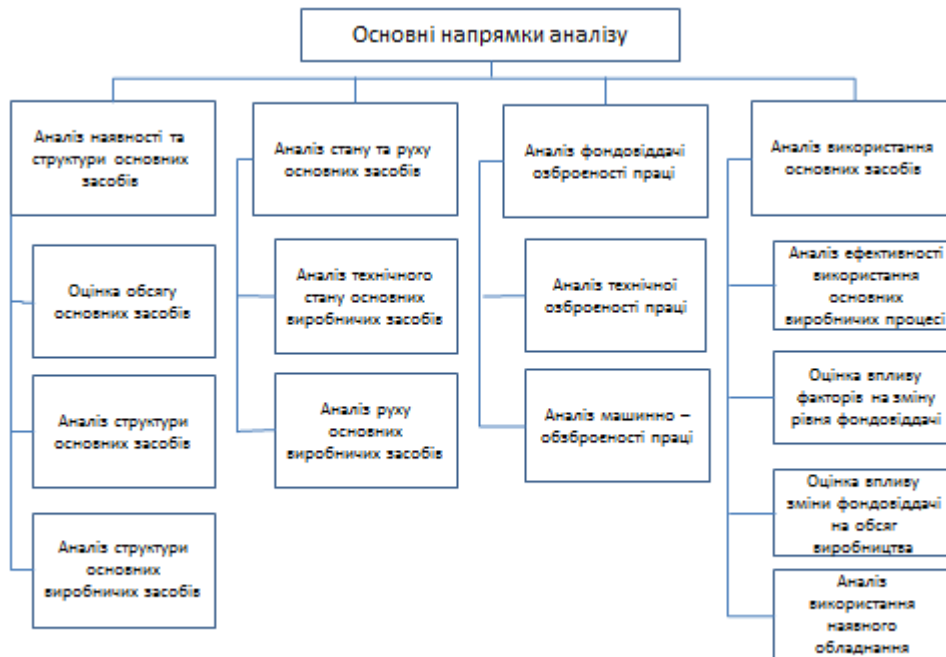


Рис. 3.2 Аналіз використання основних виробничих засобів основного виду діяльності

Велике аналітичне значення мають показники структури основних засобів. Насамперед аналізують розподіл основних засобів підприємства на основні виробничі засоби головного виду діяльності, основні виробничі засоби інших видів діяльності (наприклад, закладів торгівлі та громадського харчування у складі промислового підприємства) і засоби невиробничого призначення.

Основні виробничі засоби провідного виду діяльності є такою частиною засобів, яка бере участь у процесі виробництва тривалий час, зберігаючи при цьому натуральну форму. Вартість основних виробничих засобів переноситься на вироблений продукт поступово, частинами, відповідно до часу використання. Поновлюються основні виробничі засоби через капітальні вкладення.

Невиробничі основні засоби - це житлові будинки та інші об'єкти соціально-культурного й побутового обслуговування, які перебувають на балансі підприємства і не використовуються в господарській діяльності. Вони відтворюються тільки за рахунок прибутку, який залишається в розпорядженні підприємства [77].

Усі основні засоби підприємств за характером участі у виробничому процесі та функціонування в невиробничій сфері поділяються на три амортизаційні групи (для кожної з них встановлено єдину норму амортизаційних відрахувань):

- перша група - будівлі, споруди, передавальні пристрої;
- друга група - автомобільний транспорт, меблі, офісне обладнання, електронно-обчислювальні машини та інше обладнання для автоматизованої обробки інформації, побутові прилади та інструменти, телефони, мікрофони, рації;
- третя група - машини, устаткування і будь-які інші основні засоби, що не входять до першої і другої груп.

Виробничу потужність підприємства визначають промислово-виробничі фонди. Крім цього, заведено виокремлювати активну (робочі машини та обладнання) та пасивну частини засобів, а також окремі підгрупи відповідно до їхнього функціонального призначення (будівлі виробничого призначення, склади, робочі та силові машини, вимірювальні прилади та обладнання, транспортні засоби). Основні промислово-виробничі засоби безпосередньо пов'язані з виробництвом продукції і тому мають найбільшу питому вагу.

Наявність, рух та динаміку основних Засобів можна простежити, склавши таблицю за зразком табл. 3.7

Для підвищення ефективності виробництва темпи зростання активної частини основних засобів мають випереджати темпи зростання пасивної їх частини, а зростання кількості машин і обладнання — темпи зростання інших видів активної частини основних засобів.

Методом порівняння звітних даних у таблиці 3.7 (складеної за формою 11), які показують вартість основних засобів на початок і кінець планового періоду, проводять аналіз засобів. Відношенням окремих видів основних засобів до загальної вартості визначається їх структура. Порівнюванням структури

основних засобів на початок і кінець звітної періоду можна виявити динаміку її змін і відхилень.

Так, за даними таблиці 3.7 вартість основних засобів на підприємстві зросла на 130 тис. грн (2081 – 1951), або на 7 %, у тому числі основних виробничих засобів — на 160 тис. грн (1981 – 1821), або на 9 %. Збільшилась частка основних виробничих засобів у загальній кількості на 2,6 % і відповідно зменшилась частка невиробничих засобів (наприклад, відбулася приватизація житлового фонду), а також значно збільшилась питома вага активної частини засобів (від 48,84 % до 53,0 %).

Таблиця 3.7

### Наявність, рух та динаміка основних засобів

Основні засоби	Наявність на початок звітної періоду		Надходження за звітний період		Вибуття за звітний період		Наявність на кінець звітної періоду (гр. 1 + гр. 2 — гр. 3)		Відхилення, тис. грн (гр.7 – гр.1)
	тис. грн	питома вага, %	тис. грн	питома вага, %	тис. грн	питома вага, %	тис. грн	питома вага, %	
А	1	2	3	4	5	6	7	8	9
Промислово-виробничі основні фонди	1821	93,3	250	92,6	90	64,3	1981	95,2	160
у тому числі:									
— активні фонди	953	48,84	225	83,3	75	53,5	1103	53,0	44
Виробничі основні фонди інших галузей	—	—	—	—	—	—	—	—	—
Невиробничі основні фонди	130	6,7	20	7,4	50	35,7	100	4,8	-30
Усього	1951	100	270	100	140	100	2081	100	130

Аналіз складу і структури основних виробничих засобів забезпечить керівництво підприємства інформацією про склад основних засобів і співвідношення між їхніми групами, уможливить виявлення тенденції зміни структури основних засобів за групами. Порівняння із середніми та

найліпшими показниками дасть змогу вжити відповідних заходів для відновлення оптимальної питомої ваги машин і обладнання як найактивнішої частини основних засобів, а також визначити міру впливу цих змін на показники використання основних засобів.

Постійно змінюється і обсяг основних засобів підприємства. Передовсім він збільшується за рахунок уведення в дію основних виробничих будівель, верстатів, машин та іншого обладнання, їх реконструкції і модернізації. Крім того, підприємство може отримувати основні засоби від інших підприємств у порядку безоплатного передавання [49].

Отже, зміни обсягу основних засобів підприємства обумовлюються їхнім надходженням і їхнім вибуттям.

Аналізуючи основні засоби, треба брати до уваги те, що збільшення обсягу продукції, яка виробляється, залежить від частки в цих фондах нових, досконаліших засобів праці. Аналіз повинен розкрити причини вибуття основних засобів як щодо всього їх складу, так і за окремими видами або об'єктами.

Проаналізувавши динаміку та структуру основних засобів, необхідно розглянути технічний стан засобів, що від нього також значною мірою залежить збільшення випуску продукції.

Для характеристики технічного стану основних засобів використовуються такі основні показники: коефіцієнти спрацювання (зносу), придатності, оновлення, вибуття та кілька інших (допоміжних) коефіцієнтів.

Розрізняють два види зносу — фізичний і моральний. У свою чергу, кожний із них має ще дві форми.

Фізичний знос - це поступова втрата засобами праці своїх первісних техніко-експлуатаційних якостей унаслідок їх використання у виробництві (перша форма), а також у стані бездіяльності — під впливом сил природи (корозія металу, вивітрювання) і надзвичайних обставин (друга форма). Що інтенсивнішим є використання основних фондів, то швидшим буде їх фізичний знос.

Фізичний знос можна визначити двома способами: на підставі паспортних даних про можливу тривалість експлуатації (кількість виконаних робіт), або за даними обстежень технічного стану основних фондів. Ці методи використовуються, як правило, під час проведення інвентаризації та переоцінки основних фондів.

Моральний знос - це знецінення об'єктів основних засобів унаслідок нових досягнень технічного прогресу ще задовго до повного їх фізичного зносу. Розрізняють дві форми морального зносу: знецінення машин унаслідок здешевлення їх виробництва або внаслідок випуску нових, досконаліших і продуктивніших машин.

Суму морального зносу першої форми можна визначити за даними переоцінки основних фондів як різницю між первісною і відновною вартістю об'єкта основних засобів. За морального зносу другої форми, визначаючи відновну вартість, необхідно враховувати продуктивність об'єкта основних засобів, тривалість міжремонтних періодів, споживання енергії та інші показники засобів праці сучасної конструкції. Найскоріше і найбільше морально зношуються активні основні форми.

Фізичний знос основних засобів частково компенсується ремонтами. На практиці (згідно з існуючою методикою) сума зносу основних фондів характеризується сумою нарахованої амортизації.

Амортизаційні відрахування - частина вартості основних засобів, яку перенесено на виготовлену продукцію. Для визначення суми амортизації здійснюють допоміжні розрахунки або беруть відомості про використання аналогічних видів основних засобів.

На практиці суму амортизації визначають на основі норм амортизації. При цьому припускають, що основні засоби зношуються рівномірно протягом усього періоду функціонування. Норми амортизації диференційовано за групами й видами основних засобів, тобто за строками служби, конструктивними особливостями тощо, і виражено у відсотках. Норми амортизації періодично переглядаються та вдосконалюються [37].

Підприємство може застосовувати норми і методи нарахування амортизації основних засобів, які передбачені податковим законодавством.

Підприємство може самостійно вибрати метод амортизації: (1) прямолінійний метод; 2) метод зменшення залишкової вартості; 3) метод прискореного зменшення залишкової вартості 4) кумулятивний метод; 5) виробничий метод з урахуванням очікуваного способу отримання економічних вигід від його використання, а також цей метод може переглядатися. Нархування амортизації за новим методом починається з місяця, наступного за місяцем прийняття рішення про зміну методу амортизації.

Нархування амортизації проводиться щомісячно.

Місячна сума амортизації при застосуванні методів зменшення залишкової вартості, прискореного зменшення залишкової вартості, прямолінійного та кумулятивного визначається діленням річної суми амортизації на 12 згідно з П(С)БО.

Для науково обґрунтованого планування відтворення основних засобів необхідні дані про їхній стан, який характеризують коефіцієнти зносу і придатності засобів праці.

Коефіцієнт зносу характеризує ту частку вартості основних засобів, що її списано на витрати виробництва в попередніх періодах, а коефіцієнт придатності - частку не перенесеної на створюваний продукт вартості.

Коефіцієнт зносу основних засобів розраховують на початок та на кінець звітного періоду, а також вивчають його динаміку за кілька років. Аналіз проводять на підставі даних першого розділу активу бухгалтерського балансу. Що нижчий коефіцієнт зносу (вищий коефіцієнт придатності), то ліпшим є технічний стан, основних засобів. Спрацьовані (застарілі) основні засоби зумовлюють і необхідність застосування застарілих технологічних процесів, що призводить до не конкурентоспроможності продукції підприємства.

Так, на підставі даних табл. 3.8 можна розрахувати і коефіцієнт зносу і коефіцієнт придатності (на певному умовному підприємстві).

Коефіцієнт зносу (Кзн):

$$K_{zn} = \frac{Z_n}{O_{3п}} = \frac{700}{1951} = 0.36$$

де  $Z_n$  — сума зносу основних засобів;  $O_{3п}$  — первісна вартість основних засобів на початок періоду.

Коефіцієнт придатності ( $K_{прид}$ ):

$$K_{прид} = \frac{O_{3з}}{O_{3п}} = \frac{1951 - 700}{1951} = 0.64$$

де  $O_{3з}$  — залишкова вартість основних засобів;  $O_{3п}$  — початкова вартість основних засобів.

Таблиця 3.8

### Аналіз зносу основних засобів

Показник	Одиниця виміру	На початок періоду	На кінець періоду	Зміна ( $\pm$ )
Первісна вартість основних засобів	тис. грн.	1951	2081	+ 130
Знос основних засобів за час їх експлуатації	тис. грн.	700	762	+ 62
Рівень зносу основних засобів	%	35,88	36,62	+ 0,74
Рівень придатності основних засобів	%	64,12	63,38	- 0,74

Якщо первісна вартість основних засобів зросла на 130 тис. грн, то їх знос за час експлуатації збільшився на 62 тис. грн. Це призвело до зростання рівня зносу (зменшення рівня придатності) основних засобів на 0,74 %, що свідчить про погіршення їх технічного стану.

Взаємозв'язок видів зносу основних засобів і форм їх заміщення показано на рис. 3.3.



**Рис. 3.3** Схема аналізу форм заміщення зносу основних засобів

Аналіз технічного стану основних засобів проводиться за схемою, поданою на рис. 3.4

Технічний стан і відповідність основних засобів науково-технічним досягненням формується в процесі їх відновлення.

Форми і темпи відновлення основних засобів обумовлені доцільністю реконструкції, заміни, модернізації груп і видів обладнання.

Коефіцієнт оновлення основних засобів характеризує інтенсивність уведення в дію нових основних засобів. Він показує частку введених основних засобів за визначений період у загальній вартості основних засобів на кінець звітного періоду.

Цей показник розраховується як у цілому, так і в розрізі окремих груп основних засобів. Більш високий коефіцієнт оновлення активної частини, ніж інших основних засобів, покаже, що оновлення засобів на підприємстві (табл. 3.3) здійснюється саме за рахунок активної частини і позитивно вплине на показник фондівдачі [69].



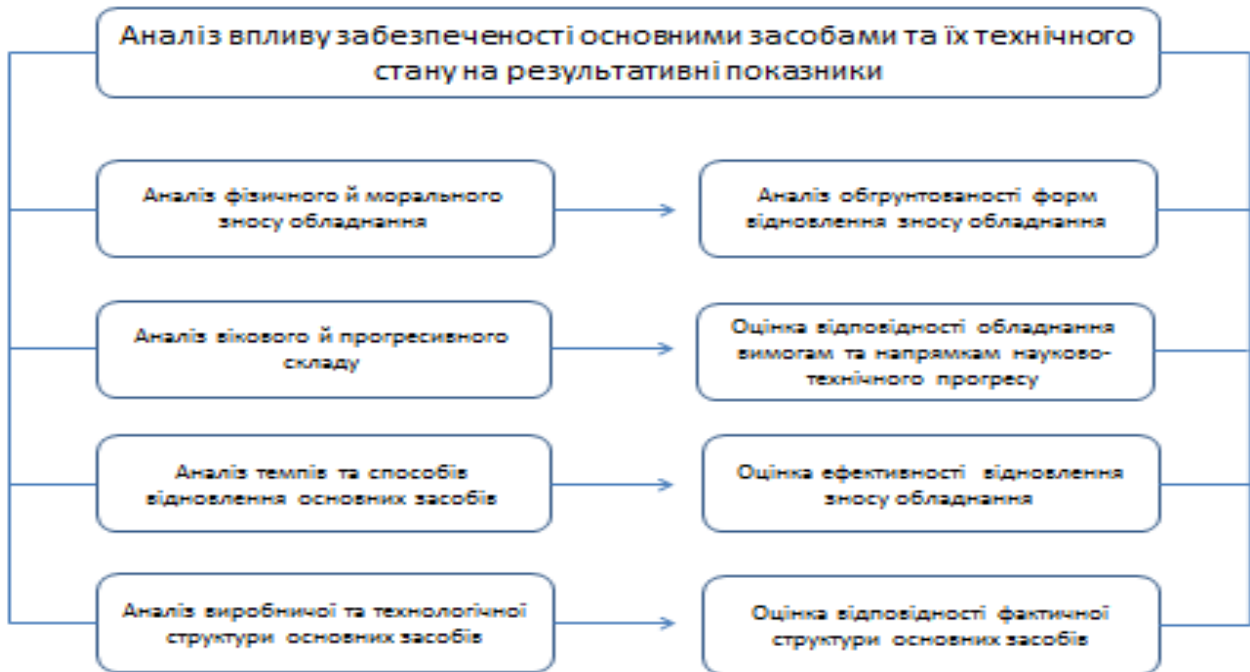


Рис. 3.4 Схема аналізу технічного стану та тенденції розвитку основних засобів

Коефіцієнт оновлення (Кок):

$$K_{ок} = \frac{O_{3o}}{O_{3к}} = \frac{270}{2081} = 0.129$$

де  $O_{3o}$  — вартість введених основних засобів за звітний рік;  $O_{3к}$  — загальна вартість основних виробничих засобів на кінець року.

Коефіцієнт вибуття основних засобів характеризує рівень інтенсивності їх вибуття засобів зі сфери виробництва.

Коефіцієнт вибуття (Квиб):

$$K_{виб} = \frac{O_{3в}}{O_{3п}} = \frac{140}{1951} = 0.072$$

де  $O_{3в}$  — вартість основних засобів, які вибули;  $O_{3п}$  — вартість основних виробничих засобів на початок періоду.

Коефіцієнт вибуття доцільно розраховувати для всіх основних засобів, промислово-виробничих засобів, активної їх частини, окремих груп промислово-виробничих основних засобів і основних видів обладнання.

Коефіцієнти придатності та вибуття якнайтісніше залежать від темпів оновлення основних засобів: що більше коефіцієнт вибуття засобів наближається до коефіцієнта оновлення, то нижчим є рівень зносу засобів і ліпшим їх технічний стан. Це стосується і нашого умовного підприємства ( $K_{он} = 0,129$ ,  $K_{виб} = 0,072$ ).

Коефіцієнт приросту основних засобів характеризує рівень приросту основних засобів або окремих його груп за певний період.

Коефіцієнт приросту ( $K_{п}$ ):

$$K_{п} = \frac{OЗ_{пр}}{OЗ_{п}} = \frac{270 - 140}{1951} = 0.067$$

де  $OЗ_{пр}$  — вартість приросту основних засобів;  $OЗ_{п}$  — вартість основних засобів на початок періоду.

Методика порівняльного аналізу цього коефіцієнта аналогічна методиці аналізу коефіцієнтів оновлення та вибуття основних засобів.

У процесі аналізу руху та технічного стану основних засобів перевіряється виконання плану впровадження нової техніки, введення в дію нових об'єктів, ремонту основних засобів. Визначається частка прогресивного обладнання в загальній його кількості і за кожною групою окремо, а також частка автоматизованого обладнання. Для характеристики вікового складу та морального зносу основні засоби групуються за тривалістю використання (за строками служби) — до 5 років, 5—10 років, 10—15 років і т.д. — і розраховується питома вага кожної групи в загальній кількості обладнання.

Оптимальним віком для обладнання є 7 років, оптимальні строки експлуатації інших видів засобів залежать від їх особливостей.

У таблиці 13.20 подано класифікацію структури обладнання підприємства за віком.

Так, обладнання, що експлуатується протягом 10 років і менше, становить 40 % (21,6 + 18,4), у тому числі металорізальне — 38,9 % (386 + 255 : 1647 • 100), ковальсько-пресувальне — 43,8 % (57 + 62 : 272 • 100).

Понад 15 років експлуатується 26,4 % обладнання, у тому числі металорізальне — 25,2 % (415 : 1647 • 100) і ковальсько-пресувальне — 26,5 % (72 : 272 • 100). Отже, для підвищення ефективності використання основних засобів потрібно провести заміну і модернізацію застарілого обладнання, використовуючи нові види верстатів і машин (автоматичні, напівавтоматичні, а також з програмним управлінням), які забезпечують високу досконалість та економічність технологічних процесів.

Таблиця 3.9

### Аналіз вікового складу та структури обладнання

Вікова група, роки	Металорізальне	Ливарне	Ковальсько-пресувальне	Підйомно-транспортне	Деревообробне	Інше	Разом	Питома вага, %
До 5 років	386	48	57	96	27	28	642	21.6
Від 5 років	255	50	62	128	24	27	546	18.4
Від 10 до 15 років	591	70	81	177	45	37	10.1	33.7
Понад 15 років	415	65	72	156	40	35	783	26.3
Усього	1647	233	272	557	136	127	29.72	100
Питома вага, %	55.4	7.8	9.2	18.7	4.6	4.3	100	X

Технічний стан основних засобів залежить від своєчасного і якісного їх ремонту (табл. 3.10).

Таблиця 3.10

### Аналіз виконання плану ремонту основних засобів

Показник	План, тис. грн	Фактично, тис. грн	Відхилення від плану	Виконання плану, %
----------	----------------	--------------------	----------------------	--------------------

			(±), тис. грн	
1. Витрати на ремонт (усього на підприємстві)	891	875	-16	98,2
1.1. Витрати на ремонт основних промислово-виробничих засобів	751	745	-6	99,2
1.1.1 Витрати на ремонт машин і обладнання	620	630	+10	101,6

Як видно з таблиці 3.10, в цілому план з ремонту на нашому умовному підприємстві виконано тільки на 98,2 %, а з ремонту основних промислово-виробничих засобів — на 99,2 %. Водночас план витрат на ремонт машин і обладнання перевиконано на 1,6 %. Залучивши додаткові дані, необхідно з'ясувати конкретні причини відхилень (наприклад, дефіцит запчастин тощо). Щоб проаналізувати виконання плану ремонту за конкретними видами обладнання, застосовують дані відділів головного механіка та головного енергетика. Особливу увагу звертають на строки виконання ремонтних робіт та їхню якість [61].

Групування за технічною придатністю застосовують для характеристики стану робочих машин і обладнання, інструментів, пристосувань. При цьому виділяють такі групи: придатне обладнання, обладнання, яке потребує капітального ремонту, непридатне обладнання, котре потрібно списати.

Наступний етап аналізу — вивчення забезпеченості підприємства основними виробничими засобами.

Забезпеченість підприємства основними засобами характеризується показниками фондоозброєності праці та технічної озброєності праці.

Фондоозброєність праці розраховується як відношення середньої вартості основних виробничих засобів основного виду діяльності до кількості робітників у найбільшу зміну або до їх середньоспискової чисельності.

Рівень технічної озброєності праці розраховується як відношення середньої вартості активної частини основних засобів до кількості робітників у найбільш численну зміну або до їх середньоспискової чисельності.

Порівнюючи фактичні показники з планом або з фактичними торішніми показниками, визначають темпи і напрямки зростання цих показників.

Темпи зростання фондоозброєності та технічної озброєності порівнюють із темпами зростання продуктивності праці.

Аналіз ефективності використання основних засобів. Загальними показниками ефективності використання основних засобів є фондovіддача - виробництво продукції на 1 гривню основних засобів [відношення обсягу продукції у грошовому виразі, виробленої підприємством, цехом або дільницею (ОП), до середньорічної вартості основних виробничих засобів ( $\bar{\Phi}$ )]. Розраховується показник фондovіддачі (ФВ) за формулою:

$$\text{ФВ} = \text{ОП} : \bar{\Phi}.$$

Фондомісткість — показник, обернений до фондovіддачі: він показує, скільки в середньому (за вартістю) використовується на підприємстві основних виробничих засоби для випуску продукції вартістю в 1 гривню. Щоб охарактеризувати використання окремих частин основних засобів, величину  $\bar{\Phi}$  у формулі відповідно змінюють (наприклад, на вартість активної частини основних засобів).

Часткові показники застосовують для характеристики використання окремих видів машин, обладнання, виробничої площі (серійний випуск продукції в натуральному виразі на одиницю обладнання за зміну, випуск продукції на 1 м<sup>2</sup> виробничої площі та ін.).

Результат виробничої діяльності підприємства можна визначити за допомогою різних показників. Вибір чисельника показника фондovіддачі залежить від конкретно поставленої цілі.

Фондovіддачу розраховують або у вартісних, або в натуральних (тонни, метри, штуки і т.д.) вимірниках.

Натуральні вимірники фондovіддачі мають обмежене використання, і їх розраховують на підприємствах, цехах і дільницях, які виробляють один вид продукції; трудові вимірники застосовуються в цехах і на дільницях, де випускають кілька видів продукції. Якщо в розрахунку фондovіддачі обсяг виробництва продукції виразити через добуток чисельності працівників  $T$  і продуктивності їхньої праці  $\Pi$ , а вартість основних засобів — через добуток

чисельності  $T$  і фондоозброєності праці за однозмінної роботи  $\Phi_3$ , то матимемо відношення:

$$\Phi_B = TP : T\Phi_T = P : \Phi_3.$$

Отже, фондovіддача основних засобів прямо пропорційно залежить від продуктивності праці і обернено пропорційно — від її фондоозброєності.

Для підвищення фондovіддачі необхідно, щоб темпи зростання продуктивності праці випереджали темпи зростання її фондоозброєності.

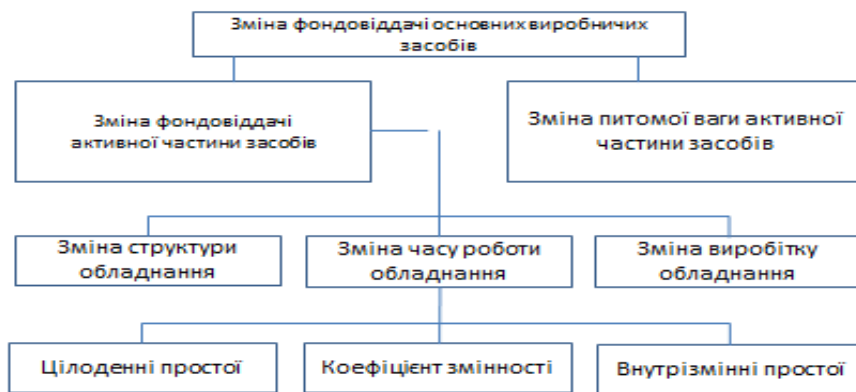
У процесі аналізу вивчається динаміка показників виконання плану, проводяться міжгосподарські порівняння. Показник фондovіддачі визначається для всіх основних засобів виробничого призначення та для активної їх частини (машини і обладнання).

Вихідні дані для розрахунку фондovіддачі приводять до порівнянного вигляду. Обсяг продукції коригують на зміну оптових цін і структурних зрушень, а вартість основних засобів — на їхню переоцінку.

Якщо план підприємства містить планово-розрахункові параметри кількісних і якісних характеристик використання основних виробничих засобів (у тому числі розрахунки фонду верстато-годин експлуатації і простоїв на профілактичних оглядах, поточних, серійних і капітальних ремонтах, коефіцієнта змінності роботи), то виконується факторний аналіз стосовно додержання цих планових параметрів і їхнього впливу на кінцевий результат — фондovіддачу основних виробничих засобів.

Фондовіддача є одним із основних факторів, які визначають обсяг продукції підприємства, тому необхідно детально проаналізувати, які фактори, у свою чергу, впливають на неї. Треба мати на увазі, що показник фондovіддачі складний, на нього впливає безліч факторів, значна частина їх між собою пов'язана (наприклад, трудомісткість продукції і виробіток продукції за одиницю часу роботи устаткування, додержання нормативних термінів перебування устаткування в ремонтах і на техобслуговуванні, коефіцієнт змінності роботи устаткування).

Вплив факторів, можна відобразити за допомогою структурно-логічної схеми (рис. 3.5).



**Рис. 3.5 Структурно-логічна схема факторів, що впливають на фондівдачу**

Проведемо практичний розрахунок фондівдачі за даними табл. 13.22. Аналіз даних цієї таблиці показує, що фактична фондівдача проти планової — зменшилась щодо основних виробничих фондів на 0,3 грн, а активної їх частини — на 0,5 грн.

*Таблиця 3.11*

### Вихідна інформація для аналізу фондівдачі

Показник	План	Факт	Відхилення від плану (±)
Обсяг випуску продукції, тис. грн	8400	8500	+100
Середньорічна вартість, тис. грн:			
а) основних виробничих засобів	1120	1181	+61
б) активної частини	672	708	+36
в) одного верстата	11,5	11,8	+0,3
Питома вага активної частини засобів	0,6	0,59	-0,1
Фондівдача, грн.:			
а) основних виробничих засобів	7,5	7,2	-0,3
б) активної частини	12,5	12,0	-0,5
Середньорічна кількість верстатів	58	60	+2
Відпрацьовано за звітний період усіма верстатами, тис. год.	185	172	-13
У тому числі одиницею обладнання:			
а) годин	3189,7	2866,7	-323
б) змін	431,0	398,2	-32,8
в) днів	236,8	288,5	+51,7
Коефіцієнт змінності роботи обладнання	1,82	1,38	-0,44

Середня тривалість зміни, год.	7,4	7,2	-0,2
Випуск продукції на 1 верстатогодину, грн	45,4	49,4	+4

Випереджальне зростання випуску обсягу продукції, робіт, послуг проти зростання вартості основних засобів характеризує відносне зниження фондомісткості і підвищення фондovіддачі, що свідчить про ефективність виробництва. У нашому прикладі сталося навпаки: зростання вартості основних виробничих засобів на +61 тис. гривень і активної частини на +36 тис. гривень і невідповідно мале зростання обсягу виробництва призвели до зниження фондovіддачі основних виробничих засобів (-0,3 грн) і активної їх частини (-0,5 грн).

На фондovіддачу основних виробничих засобів впливають такі фактори першого порядку: зміна частки активної частини засобів у загальній їх сумі і зміна фондovіддачі активної частини засобів.

На основі даних таблиці 3.11 зробимо розрахунок впливу факторів (ФВ — фондovіддача; ПВ — питома вага активної частини засобів):

$$\text{ФВ}_{\text{пит.}} = (\text{ПВ}_{\text{ф}} - \text{ПВ}_{\text{пп}}) \text{ФВ} = (0.59 - 0.6) \cdot 12.5 = -0.1 \text{ тис. грн};$$

$$\text{ФВ}_{\text{акт}} = (\text{ФВ}_{\text{ф}} - \text{ФВ}_{\text{пп}}) \text{ПВ}_{\text{ф}} = (12.0 - 12.5) \cdot 0.59 = -0.2 \text{ тис. грн}$$

Усього – 0,3 тис. грн

Фондовіддача активної частини засобів (технологічного обладнання) залежить від його структури, часу роботи та середньогодинного виробітку.

Для аналізу застосуємо факторну модель:

$$\text{ФВа} = \frac{k \cdot \text{Чодо} \cdot \text{ВГ}}{\text{ОВФа}}$$

де ФВа — фондovіддача активної частини; k — середньорічна кількість верстатів; Чод.о. — час, відпрацьований одиницею обладнання (у годинах); ВГ — виробіток продукції за 1 машино-годину; ОВФа — середньорічна вартість основних виробничих засобів активної частини.

Факторну модель фондovіддачі можна розширити, якщо час роботи одиниці обладнання подати у вигляді кількості відпрацьованих днів, коефіцієнта змінності та середньої тривалості зміни.



Середньорічну вартість технологічного обладнання можна подати як добуток кількості та середньої вартості його одиниці в порівнянних цінах, після чого кінцева факторна модель набере такого вигляду:

$$\Phi_{\text{Ва}} = \frac{k \cdot D \cdot K_{\text{зм}} \cdot T \cdot \text{ВГ}}{k \cdot O} = \frac{D \cdot K_{\text{зм}} \cdot T \cdot \text{ВГ}}{O}$$

де  $\Phi_{\text{Ва}}$  — фондovіддача активної частини;  $k$  — середньорічна кількість верстатів;  $D$  — час роботи одиниці обладнання в днях;  $K_{\text{зм}}$  — коефіцієнт змінності роботи обладнання;  $T$  — середня тривалість зміни;  $\text{ВГ}$  — виробіток продукції за 1 машино-годину;  $O$  — середня вартість одиниці обладнання.

Використавши спосіб ланцюгової підстановки, можемо розрахувати вплив факторів на приріст фондovіддачі обладнання:

$$\Phi_{\text{В}} = \frac{D \cdot K_{\text{зм}} \cdot T \cdot \text{ВГ}}{O} = \frac{236.8 \cdot 1.82 \cdot 7.4 \cdot 45.4}{11.5} = \frac{144.790 \text{ тис. грн}}{11.5 \text{ тис. грн}} = 12.590 \text{ грн}$$

Щоб визначити перший умовний показник фондovіддачі, необхідно замість планової величини взяти фактичну середньорічну вартість одиниці обладнання, яка за однакових цін може змінитись тільки за рахунок зміни структури цього обладнання:

$$\Phi_{\text{В}} = \frac{D \cdot K_{\text{зм}} \cdot T \cdot \text{ВГ}}{O} = \frac{236.8 \cdot 1.82 \cdot 7.4 \cdot 45.4}{11.8} = \frac{144.790 \text{ тис. грн}}{11.8 \text{ тис. грн}} = 12.270 \text{ грн}$$

За рахунок зміни структури обладнання рівень фондovіддачі зменшився на 0,32 грн (12,270 – 12,590).

На наступному етапі потрібно визначити, якою була фондovіддача за фактичної структури обладнання і фактичної кількості відпрацьованих днів, але за планової величини інших факторів:

$$\Phi_{\text{В}} = \frac{D \cdot K_{\text{зм}} \cdot T \cdot \text{ВГ}}{O} = \frac{288.5 \cdot 1.82 \cdot 7.4 \cdot 45.4}{11.8} = \frac{178.786 \text{ тис. грн}}{11.8 \text{ тис. грн}} = 15.151 \text{ грн}$$

Отже, вона буде вищою на 2,881 грн (15,151 – 12,270).

Для визначення третього умовного показника фондovіддачі розрахунок проводять виходячи з фактичної структури, фактичної кількості

відпрацьованих днів, фактичного коефіцієнта змінності, але з використанням планового рівня інших факторів:

$$\Phi В = \frac{Д \cdot К_{зм} \cdot Т \cdot ВГ}{О} = \frac{288.5 \cdot 1.38 \cdot 7.4 \cdot 45.4}{11.8} = \frac{133.755 \text{ тис. грн}}{11.8 \text{ тис. грн}} = 11.355 \text{ грн}$$

За рахунок зниження коефіцієнта змінності роботи обладнання його фондівіддача знизилась на 3,816 грн (11,335 – 15,151).

Для розрахунку четвертого умовного показника фондівіддачі плановим залишають тільки рівень середньогодинного виробітку:

$$\Phi В = \frac{Д \cdot К_{зм} \cdot Т \cdot ВГ}{О} = \frac{288.5 \cdot 1.38 \cdot 7.2 \cdot 45.4}{11.8} = \frac{130.140 \text{ тис. грн}}{11.8 \text{ тис. грн}} = 11.028 \text{ грн}$$

Оскільки фактична тривалість зміни нижча за планову на 0,2 год., фондівіддача зменшилась на 0,307 грн (11,028 – 11,335).

На наступному етапі з урахуванням фактичного виробітку обладнання фондівіддача становитиме:

$$\Phi В = \frac{Д \cdot К_{зм} \cdot Т \cdot ВГ}{О} = \frac{288.5 \cdot 1.38 \cdot 7.2 \cdot 49.4}{11.8} = \frac{141.606 \text{ тис. грн}}{11.8 \text{ тис. грн}} = 12.0 \text{ грн}$$

Отже, вона буде на 0,972 грн (12,0 – 11,028) вищою за планову.

Для того, щоб визначити, як ці фактори вплинули на рівень фондівіддачі основних виробничих засобів, необхідно одержані результати помножити на фактичну питому вагу активної частини фондів у загальній сумі основних виробничих засобів:

$$\Phi В_{xi} = \Phi В_{xa} \cdot П\Phi\phi$$

Зміна фондівіддачі основних виробничих фондів за рахунок:

- структури обладнання  $-0,32 \cdot 0,59 = -0,1888$ ;
- цілоденних простоїв  $+2,881 \cdot 0,59 = +1,69979$ ;
- коефіцієнта змінності  $-3,816 \cdot 0,59 = -2,25144$ ;

- внутрішньозмінних простоїв  $-0,307 \cdot 0,59 = -0,18113$ ;
- середньогодинного виробітку  $+0,972 \cdot 0,59 = +0,57348$

Усього  $-0,5 -0,3$

Для того, щоб визначити, як зміниться обсяг виробництва продукції, необхідно зміну фондівдачі основних виробничих засобів за рахунок кожного фактора помножити на фактичні середньорічні залишки основних виробничих засобів, а зміну середньорічної вартості основних виробничих засобів — на плановий рівень фондівдачі основних засобів.

Результати впливу факторів зміни фондівдачі на зміну виробництва продукції наведено в таблиці 3.12

Таблиця 3.12

### Вплив факторів на зміну виробництва продукції

Фактори	Розрахунок впливу на випуск продукції	
Першого рівня (1 – 3)		
Середньорічна вартість основних виробничих засобів	$+61 \cdot 7,5 = +455$	
Частка активної частини засобів	$-0,1 \cdot 1181 = -118$	
Віддача активної частини засобів	$-0,2 \cdot 1181 = -236$	
Усього	-0,3	+100
Другого рівня (3.2.1 – 3.2.5)		
3.2.1. Структура обладнання	$-0,32 \cdot 0,59 = -0,1888 \cdot 1181 = -223$	
3.2.2. Цілоденні простої	$+2,881 \cdot 0,59 = +1,69979 \cdot 1181 = +2007$	
3.2.3. Коефіцієнт змінності	$-3,816 \cdot 0,59 = -2,25144 \cdot 1181 = -2658$	
3.2.4. Внутрішньозмінні простої	$-0,307 \cdot 0,59 = -0,18113 \cdot 1181 = -214$	
3.2.5. Середньогодинний виробіток	$+0,972 \cdot 0,59 = +0,57348 \cdot 1181 = +677$	
Усього	-0,5	$-0,3481 \cdot 1181 = -411$

Наведені дані свідчать, що негативно вплинули на рівень фондівдачі та обсяг виробництва продукції зниження частки активної частини фондів, збільшення частки дорогого обладнання, надпланові цілоденні та внутрішньозмінні простої техніки. Аналітик повинен вивчити причини цих простоїв і знайти резерв їхнього скорочення. На нашому умовному

підприємстві випуск продукції можна збільшити на 3372 тис. грн (2658 + 214) за рахунок зменшення внутрішньозмінних простоїв обладнання.

Вирішальний вплив на фондівдачу має ефективність використання машин і обладнання в часі та потужності [55, с.56-98].

Аналізуючи використання виробничого обладнання в часі, необхідно: перевірити забезпеченість підприємств обладнанням; порівняти за планом і за звітом календарний, режимний і фактичний фонди часу роботи обладнання; вивчити затрати часу на простої обладнання з технічних, технологічних і організаційних причин і виявити способи їх скорочення; визначити причини відхилень виробничих засобів для окремих технологічних груп обладнання; проаналізувати коефіцієнт екстенсивного навантаження обладнання; визначити вплив поліпшення використання обладнання в часі на обсяг випуску продукції.

Розрізняють обладнання: *наявне* — рахується на балансі і занесене в інвентарні відомості; *установлене* — здане в експлуатацію; *яке працює* — те, що фактично використовується у виробництві; *обладнання в запланованому ремонті*; *резервне* — те, що перебуває в резерві; *простійне* — таке, що за планом мало було працювати, але фактично не працює.

Розподіл кількості обладнання за названими категоріями показує рівень його фактичного застосування в робочому процесі. Після цього виявляють причини розходжень між плановими і фактичними показниками цих категорій, шукають резерви збільшення обсягу випуску продукції за рахунок ліпшого використання наявної кількості обладнання.

Порівнюючи кількість наявного й установленного обладнання за планом і звітом, визначають рівень виконання плану здачі обладнання в експлуатацію, а встановленого обладнання з тим, яке фактично працює, — питому вагу останнього в усьому встановленому (табл. 3.13).

Так, з табл. 3.13 бачимо, що на підприємстві є 107 одиниць не встановленого обладнання (1310 – 1203), або 8,2 % ( $107 \cdot 100 : 1310$ ). Водночас 12,8 % (100 – 87,2) встановленого обладнання не працює, причому в цеху №2 не працює 10,9 % (100 – 89,1), а в цеху №1 — 14,3 % (100 – 85,7).

Таблиця 3.13

**Аналіз складу обладнання на підприємстві**

Наявне обладнання, од.	У тому числі		Відношення обладнання, що працює, до	
	установлене	таке, що фактично працює	наявного, %	установленого, %
Усього — 1310	1203	1050	80,2	87,2
у т. ч.:				
цех № 1 — 701	642	550	78,5	85,7
цех № 2 — 609	561	500	82,1	89,1

Обчислюючи відношення встановленого обладнання до наявного, визначають коефіцієнт установлення обладнання. У процесі аналізу необхідно з'ясувати причини, що заважають установленню обладнання, і сприяти введенню його в дію або продажу, якщо воно є непотрібним. Ту частину обладнання, яка перебуває в резерві, необхідно перевірити, після чого або ввести придатні його види в експлуатацію або ліквідувати.

Аналіз використання обладнання пов'язаний з розглядом балансу часу його роботи. Елементами цього балансу є: календарний, режимний, плановий, фактичний фонди часу.

Календарний фонд часу - максимально можливий час роботи обладнання - визначається множенням кількості календарних днів (за рік, квартал, місяць) на 24 години.

Режимний фонд часу кожної одиниці обладнання визначається множенням кількості робочих змін згідно з чинним на підприємстві режимом роботи на кількість робочих годин у зміні.

Плановий фонд часу роботи обладнання визначається відніманням від режимного фонду часу перебування обладнання в плановому ремонті та модернізації.

Фактичний фонд часу роботи обладнання включає час фактичної роботи, час підготовчо-корисний і допоміжний.

Відхилення фактичного календарного фонду часу від планового щодо всього основного технологічного обладнання або щодо окремих його груп показує зміну кількості одиниць обладнання, а відхилення річного фактичного фонду часу роботи обладнання від планового є наслідком зміни витрат часу на технічні й технологічні зупинки і наявності простоїв з організаційно-технічних причин. Рівень використання обладнання за часом характеризується системою коефіцієнтів екстенсивного завантаження обладнання, що їх розраховують як відношення фактично відпрацьованого фонду часу до загального фонду часу (календарного, режимного, планового), тобто:

$$K_k = T_f : T_k; K_r = T_f : T_r; K_p = T_f : T_p ,$$

де  $K_k$ ,  $K_r$ ,  $K_p$  — коефіцієнти використання відповідно календарного, режимного і планового часу, машино-годин;

$T_k$ ,  $T_r$ ,  $T_p$  — календарний, режимний і плановий фонди часу, машино-годин;

$T_f$  — час фактичної роботи обладнання, машино-годин.

Розгляд коефіцієнтів використання обладнання в цілому і за групами обладнання в динаміці за кілька звітних періодів дасть можливість встановити тенденцію підвищення (зниження) коефіцієнтів використання обладнання в часі.

Величина режимного фонду часу залежить від коефіцієнта змінності обладнання, який показує, скільки змін у середньому щодня працює кожна одиниця обладнання. Коефіцієнт змінності розраховується за робочу добу, місяць, квартал або рік щодо дільниці, цеху, підприємства, як відношення загальної кількості відпрацьованих машино-змін до кількості машино-днів, відпрацьованих обладнанням, або як відношення кількості відпрацьованих за період аналізу годин одиницею обладнання до тривалості однієї зміни, помноженої на кількість діб роботи за той самий період. Приклад аналізу використання обладнання в часі наведено в табл. 13.25. Дані таблиці 13.25 показують, що середній час роботи одного верстата (кількість годин) у звітному періоді є вищим за минулий період на 150 годин (2880 – 2730), але через

зменшення середньої тривалості зміни коефіцієнт змінності знизився на 0,12. Середня тривалість роботи верстата за зміну збільшилась на 0,2 години. Протягом звітнього періоду на збільшення часу роботи верстата вплинули такі фактори:

а) зміна кількості днів роботи верстата за період —

$$230,4 \cdot 1,9 \cdot 7 = 3064 \text{ год.}; 3064 - 2730 = 334 \text{ год.};$$

б) зміна кількості роботи верстата за зміну —

$$230,4 \cdot 1,9 \cdot 7,2 = 3152 \text{ год.}; 3152 - 3064 = +88 \text{ год.};$$

в) зміна коефіцієнта змінності —  $2880 - 3152 = -272$  год.

Використання обладнання за потужністю аналізується на основі зіставлення фактичних показників виробництва продукції за одну верстато-годину з плановими, а також з показниками минулих періодів і однотипних підприємств за групами однорідного обладнання. Показником, що характеризує рівень використання обладнання за потужністю, є коефіцієнт інтенсивного використання обладнання ( $K_i$ ), який обраховується як відношення фактичної часової продуктивності одиниці обладнання до планової.

На використання обладнання за потужністю впливають: технічний стан, якість інструменту і технічного оснащення, якість сировини та матеріалів, кваліфікація кадрів, складність технології, зміна номенклатури продукції, рівень організації виробничого процесу, робочих місць, управління та ін.

Загальну характеристику використання обладнання за часом дає коефіцієнт інтегрального навантаження ( $K_{int}$ ), який визначається як добуток коефіцієнтів екстенсивного ( $K_e$ ) та інтенсивного ( $K_i$ ) навантажень:

$$K_{int} = K_e \cdot K_i.$$

Таблиця 3.14

Аналіз використання обладнання за часомна підприємстві (цех, дільниця)

№	Показник	За минулий період	За звітний період	Відхилення ( $\pm$ )

1.	Календарний фонд часу верстатів, що працюють, верстато-днів	20805	21900	+1095
2.	Середньорічна кількість верстатів, що працюють, од. (ряд. 1 : 365)	57	60	+3
3.	Фактично відпрацьовано днів	11970	13824	+1854
4.	Фактично відпрацьовано змін	22230	2400	+1770
5.	Фактично відпрацьовано годин	155610	172800	+17190
6.	Середня кількість днів роботи за звітний період (ряд. 3 : ряд. 2)	210	230,4	+20,4
7.	Середня кількість змін роботи за період (ряд. 4 : ряд. 2)	390	400	+10
8.	Середня кількість годин роботи за період (ряд. 5 : ряд. 2)	2730	2880	+150
9.	Середня тривалість роботи за день, год. (ряд. 5 : ряд. 3)	13	12,5	-0,5
10.	Середня тривалість зміни, год. (ряд. 5 : ряд. 4)	7	7,2	+0,2
11.	Коефіцієнт змінності (ряд. 4 : ряд. 3)	1,86	1,74	-0,12

У процесі аналізу вивчається динаміка цих показників, виконання плану і причини змін.

Для груп однорідного обладнання розраховується зміна обсягу виробництва продукції за рахунок його кількості, екстенсивності та інтенсивності використання обладнання:

$$ВPi = Ki \cdot Di \cdot Kзmi \cdot Ti \cdot ВГi ,$$

де  $Ki$  — кількість  $i$ -го обладнання;  $Di$  — кількість відпрацьованих днів одиницею обладнання;  $Kзmi$  — коефіцієнт змінності роботи обладнання;  $Ti$  — середня тривалість зміни;  $ВГi$  — виробіток продукції за одну машино-годину на  $i$ -му обладнанні.



Методика розрахунку способом ланцюгової підстановки (за даними табл. 3.11).

$$\begin{aligned} \text{ВП}_{\text{пл}} &= K_{\text{пл}} \cdot D_{\text{пл}} \cdot K_{\text{змпл}} \cdot T_{\text{пл}} \cdot \text{ВГ}_{\text{пл}} = \\ &= 58 \cdot 236,8 \cdot 1,82 \cdot 7,4 \cdot 45,4 = 8400 \text{ тис. грн.} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{ВП}_{\text{ум}_1} &= K_{\text{ф}} \cdot D_{\text{пл}} \cdot K_{\text{змпл}} \cdot T_{\text{пл}} \cdot \text{ВГ}_{\text{пл}} = \\ &= 60 \cdot 236,8 \cdot 1,82 \cdot 7,4 \cdot 45,4 = 8687 \text{ тис. грн.} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{ВП}_{\text{ум}_2} &= K_{\text{ф}} \cdot D_{\text{ф}} \cdot K_{\text{змпл}} \cdot T_{\text{пл}} \cdot \text{ВГ}_{\text{пл}} = \\ &= 60 \cdot 288,5 \cdot 1,82 \cdot 7,4 \cdot 45,4 = 10584 \text{ тис. грн.} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{ВП}_{\text{ум}_3} &= K_{\text{ф}} \cdot D_{\text{ф}} \cdot K_{\text{змф}} \cdot T_{\text{пл}} \cdot \text{ВГ}_{\text{пл}} = \\ &= 60 \cdot 288,5 \cdot 1,38 \cdot 7,4 \cdot 45,4 = 8025 \text{ тис. грн.} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{ВП}_{\text{ум}_4} &= K_{\text{ф}} \cdot D_{\text{ф}} \cdot K_{\text{змф}} \cdot T_{\text{ф}} \cdot \text{ВГ}_{\text{пл}} = \\ &= 60 \cdot 288,5 \cdot 1,38 \cdot 7,2 \cdot 45,4 = 7808 \text{ тис. грн.} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{ВП}_{\text{ф}} &= K_{\text{ф}} \cdot D_{\text{ф}} \cdot K_{\text{змф}} \cdot T_{\text{ф}} \cdot \text{ВГ}_{\text{ф}} = \\ &= 60 \cdot 288,5 \cdot 1,38 \cdot 7,2 \cdot 49,4 = 8500 \text{ тис. грн.} \end{aligned}$$

$$\Delta \text{ВП}_{\text{к}} = \text{ВП}_{\text{ум}_1} - \text{ВП}_{\text{пл}} = 8687 - 8400 = +287 \text{ тис. грн.}$$

$$\Delta \text{ВП}_{\text{д}} = \text{ВП}_{\text{ум}_2} - \text{ВП}_{\text{ум}_1} = 10584 - 8687 = +1897 \text{ тис. грн.}$$

$$\Delta \text{ВП}_{\text{К}_{\text{з,м}}} = \text{ВП}_{\text{ум}_3} - \text{ВП}_{\text{ум}_2} = 8025 - 10584 = -2559 \text{ тис. грн.}$$

$$\Delta \text{ВП}_{\text{т}} = \text{ВП}_{\text{ум}_4} - \text{ВП}_{\text{ум}_3} = 7808 - 8025 = -217 \text{ тис. грн.}$$

$$\Delta \text{ВП}_{\text{ст}} = \text{ВП}_{\text{ф}} - \text{ВП}_{\text{ум}_4} = 8500 - 7808 = +692 \text{ тис. грн.}$$

Дані факторного аналізу показують, що за рахунок збільшення кількості обладнання, відпрацьованих днів виробітку продукції за одну машино-годину план з випуску товарної продукції перевиконано, а внутрішньозмінні простой обладнання і зниження коефіцієнта змінності призвели до зменшення обсягу товарної продукції на 2776 тис. грн, або на 33,0 % плану. Це можна певною мірою розглядати як резерв збільшення виробництва продукції на даному підприємстві.

Завершальним етапом аналізу ефективності використання основних засобів є підготовка проектів рішень керівництва щодо збільшення випуску продукції і фондівіддачі за рахунок запровадження таких заходів:

1. Уведення в дію невстановленого обладнання або реалізація зайвого устаткування.
2. Зменшення цілоденних простоїв обладнання.
3. Підвищення коефіцієнта змінності через ліпшу організацію виробництва.
4. Скорочення внутрішньозмінних простоїв і збільшення середньої тривалості зміни.
5. Підвищення середньогодинного виробітку обладнання за рахунок його модернізації, інтенсивнішого використання і т. д.

Збільшення обсягу виробництва продукції і скорочення середньорічної вартості основних виробничих засобів — це резерви зростання фондівіддачі

На мою думку мета економічного аналізу ефективності використання основних засобів полягає у визначенні забезпеченості основними засобами за умови найбільш інтенсивного їх використання та пошуку резервів підвищення фондівіддачі [67, с.101].

### *Висновки до розділу III.*

1. У загальному процес здійснення аналізу основних засобів підприємства здійснюється у такій послідовності:

- вивчається обсяг, структура і динаміка основних засобів підприємства;
- в складі основних засобів аналізується питома вага активної і пасивної їх частини;
- оцінюється рух і оновлення основних засобів на основі розрахунку наступних показників: коефіцієнту вибуття основних засобів, який характеризує частку основних засобів, що вибули за аналізований період; коефіцієнту введення в дію нових основних засобів, який характеризує частку введених основних засобів в загальній їх сумі; коефіцієнту оновлення основних засобів, який характеризує приріст нових основних засобів в загальній їх сумі; швидкості оновлення основних засобів, який характеризує середній період повного їх оновлення; коефіцієнт зносу основних засобів, який характеризує рівень зношення основних засобів.

2. При оцінці ефективності основних виробничих фондів підприємства розрізняють дві групи показників: 1) узагальнюючі; 2) конкретні.

До узагальнюючих показників ефективності використання основних виробничих фондів відносять: фондівіддачу; фондомісткість; фондоозброєність праці; рентабельність основних фондів; коефіцієнт введення основних виробничих фондів; коефіцієнт вибуття основних виробничих фондів.

Вартісними показниками є фондівіддача, розрахована за вартісними показниками, і фондомісткість.

3. Завданнями аудиту операцій з основними засобами є: збереження основних засобів та ефективне використання; встановлення правильності оформлення операцій із надходження, переміщення, вибуття, використання та списання основних засобів; встановлення правильності визначення строку корисної експлуатації (використання) основних засобів; перевірка правильності нарахування амортизації; перевірка доцільності та законності витрат на поточний та капітальний ремонт; підтвердження достовірності відображення в

бухгалтерському обліку первісної та ліквідаційної вартості основних засобів, а також результатів їх переоцінки; перевірка правильності списання основних засобів внаслідок непридатності їх до використання та ліквідації; відображення в обліку переоцінки основних засобів; законність і правильність відображення операцій на рахунках бухгалтерського обліку.

## ВИСНОВКИ

Опрацювання наукових праць та нормативно-правових актів, які характеризують досліджувану категорію основні засоби, дозволило нам здійснити наступні висновки:

1. Здійснено дослідження економічної категорії «основні засоби», зокрема проаналізовано праці науковці, які наводять наступні критерії визнання: матеріальність (наявність матеріально-речової форми); призначення (утримуються з метою використання їх в процесі виробництва, постачання товарів, надання послуг або для здійснення адміністративних чи соціальнокультурних функцій); строк корисного використання (більше року або операційного циклу, якщо він більше року); амортизаційність (здатність об'єкту в процесі експлуатації поступово переносити свою вартість на результат діяльності підприємства) тощо. Виділені критерії покладено в основу свого бачення визначення поняття «основні засоби», під якими слід розуміти матеріальні активи, які зберігають свою натуральну форму протягом всього корисного терміну експлуатації, що становить понад один рік (або операційний цикл, якщо він довший за рік), використовуються як під час здійснення господарської діяльності, так і під час виконання підприємством адміністративних чи соціально-культурних функцій та по частинах переносять свою вартість на результат власної діяльності – виготовлений продукт, на дану послугу або товар.

2. Запропоновано внести зміни до первинних документів ф. ОЗ-1, ф. ОЗ-3, Ф. ОЗ-6, що дозволить підвищити їх інформаційність і аналітичність. Оскільки діючі типові форми первинної документації за їх рухом не виправдовують себе, багато граф нині не заповнюються, оскільки відсутнє економічне обґрунтування їхнього змісту. Зокрема, запропоновано ввести зміни у типову форму ОЗ-1, вивівши з неї зайві графи 12 і 13, і доповнивши її новими, такими як очікуваний термін корисної експлуатації та спосіб амортизації, інформація в яких відповідатиме сучасним вимогам обліку основних засобів. А

107 також інвентарну картку варто доповнити такими показниками: спосіб надходження, справедлива вартість, термін корисного використання, ліквідаційна вартість, метод нарахування амортизації, витрати на поліпшення об'єктів, розмір залишкової вартості на момент вибуття, адже такі показники як термін корисного використання, ліквідаційна вартість та методи амортизації є індивідуальними для кожного об'єкта, тому таку інформацію доцільно відображати насамперед у інвентарній картці.

3. Доведено недоцільність обліку необоротних активів та груп вибуття, утримуваних для продажу на рахунку 286. Запропоновано облік таких активів вести у першому класі Плану рахунків «Необоротні активи», а саме на рахунку 10, субрахунку 109 «Інші основні засоби».

4. Вважаємо, що реалізація необоротних активів за своєю економічною суттю відносяться до інвестиційної діяльності, що відповідає визначенню НП(С)БО 1. Для усунення зазначених недоліків запропоновано щодо доходів і витрат від реалізації необоротних активів, утримуваних для продажу, використовувати рахунки інших доходів і витрат, додавши відповідні субрахунки до Плану рахунків, а також додати відповідні рядки у Примітках до річної фінансової звітності, у яких би відображалась інформація про необоротні активи, утримувані для продажу.

5. Розглянуто порядок нормативно-правового регулювання, організації та відображення обліку ремонтів основних засобів. Досліджено, що їх класифікація на капітальний і поточний залежить від економічних вигод, які в подальшому отримає підприємство від їх використання. Вважаємо, що необхідно вдосконалити систему обліку витрат, пов'язаних з ремонтом об'єктів основних засобів на законодавчому рівні.

6. Досліджено економічні категорії «амортизація», «первісна вартість», «справедлива вартість», «вартість, що амортизується», «ліквідаційна вартість». Зокрема, амортизація – це поступове зношування основних засобів і перенесення їхньої вартості на продукцію, яку за допомогою цих активів виробляють. У Податковому кодексі України розрізняють поняття

«бухгалтерська 108 амортизація» та «податкова амортизація», суть останньої полягає у коригуванні амортизації, розрахованої у бухгалтерському обліку на податковій різниці. Також розглянуто сутність терміну ліквідаційна вартість та розглянуто методи її визначення.

7. Розкрито зміст аудиту основних засобів, який є складовою загального аудиту фінансово-господарської діяльності господарюючих суб'єктів. Доведено, що дотримання наведених у роботі складових аудиторської перевірки дозволить аудитору вивчити порядок організації і ведення обліку основних засобів на підприємстві. Таким чином, належна організація аудиторської перевірки на підприємстві забезпечить підвищення ефективності використання основних засобів на підприємстві, що позитивно впливає на фінансові результати господарської діяльності.

8. Розглянуто, що аналітичні процедури аудиту забезпечують здійснення оцінки та аналізу облікової інформації і звітності шляхом дослідження взаємозв'язків між фінансовими та нефінансовими даними. Пропонуємо термін «аналітичні процедури» доповнити і зазначити, що в їх склад входять порівняння, спостереження, обчислення та перевірки, які проводяться для того, щоб сформулювати думку аудитора про достовірність між фінансовими та операційними даними. Використання аналітичних процедур при проведенні аудиту дозволяє виявити суттєві помилки та відхилення, які містяться у звітності, та сприяє оптимізації трудомісткості. Методичні прийоми економічного аналізу досить часто використовуються при проведенні аналітичних процедур.

9. Здійснено аналіз стану та ефективності використання основних засобів, що включає аналіз обсягу, складу та структури основних засобів; проведено розрахунок коефіцієнтів оновлення, зносу, вибуття та придатності основних засобів. Узагальнюючим показником, що характеризує ефективність використання основних засобів, є фондвіддача. Проведений аналіз засвідчив, що на ТОВ «Бучачагрохлібпром» фондвіддача у 2015 р. порівняно з 2014 р. збільшилась на 1,27 пункти. Завдяки ефективному використанню основних 109

засобів (росту фондівдачі на 21,19 %) збільшився обсяг продукції на 31,38 %. Зростання фондівдачі вказує на підвищення ефективності використання основних коштів і є позитивною тенденцією в діяльності підприємства. Для подальшого підвищення показника фондівдачі необхідно нарощувати обсяги виробництва продукції за рахунок збільшення інтенсивності використання основного капіталу та зменшенням середньорічної вартості основних засобів шляхом ліквідації зношеного та малопродуктивного обладнання.



## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Агеева Ю. Б. Экономический словарь (для бухгалтера, аудитора, директора) / Ю. Б. Агеева, А. Б. Агеева./ - М. : РедСо : Бератор-Паблишинг, 2006. – 256 с.
2. Агрес О.Г. Економічна ефективність використання основних засобів сільськогосподарських підприємств : автореф. дис. ... к. е. н. : спец. 08.00.04 «Економіка та управління підприємствами (за видами економічної діяльності)» / О.Г. Агрес ; Львівський нац. аграр. ун-т. – Львів, 2013. – 20 с
3. Андросова О. Ф. Особливості класифікації груп основних засобів та методи нарахування амортизації згідно з новим податковим кодексом України / О. Ф. Андросова, К. А. Калугіна // Вісник Хмельницького національного університету. – 2011. - № 5. – С. 102-106.
4. Аренс А. Аудит / А. Аренс, Дж. Лоббек // [Пер. с англ.; гл. редактор сериї проф. Я.В.Соколов]. – М.: Финансы и статистика, 2001. – 560 с.
5. Аудит Монтгомери / [Дефлиз Ф.Л., Дженик Г.Р., О'Рейлли В.М., Хирш М.Б]. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997. – 542 с.
6. Бабаєв Ю. А. Теорія бухгалтерського обліку / Ю. А. Бабаєв. – К. : Вища школа, 2009. – 692 с.
7. Бабин І. М. Методологічні та організаційні основи первинного обліку на підприємствах сфери послуг / І. М. Бабин // Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету: Економічні науки. Вип. 7, ч. 1. – Кіровоград : КНТУ, 2005. – С. 288-290.
8. Бабяк Н. Д. Амортизаційна політика підприємства на сучасному етапі реформування економіки України / Н. Д. Бабяк // Теорія і практика перебудови економіки. - 2011. – С. 61-64.
9. Базилевич В.Д. Історія економічних вчень: підручник / В.Д. Базилевич. – К.: Знання, 2005. – 567 с.
10. Барановська Т. В. Сутність аналітичних процедур в аудиті через призму економічного аналізу / Т. В. Барановська // Вісник ЖДТУ. – 2010. - № 4.

– С. 11-16.

11. Безруких П. С. Организация бухгалтерского учета на предприятии / П. С. Безруких. – М.: Финансы, 1998. – 205 с.

12. Бланк И.А. Управление активами и капиталом предприятия / Бланк И.А. - Киев: Эльга, Ника-Центр, 2003. - 446 с.

13. Богуцька Л. Т. Облік і аналіз інвестиційної нерухомості будівельних організаціях : дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09 / Лілія Тарасівна Богуцька. – Тернопіль : ТНЕУ, 2013. – 211 с.

14. Богуцька Л.Т. Деякі аспекти обліку інвестиційної нерухомості / Л. Богуцька // Економічний аналіз: зб. наук. праць каф. екон. аналізу ТНЕУ. – Тернопіль, 2010. – Вип. 6. – С. 183-191.

15. Богуцька, Л. Т. Інвестиційна нерухомість як об'єкт облікової політики підприємства / Л. Т. Богуцька // Науковий вісник Ужгородського університету. Сер. Економіка. – 2015. – Вип. 1(45), т. 2. – С. 64-67.

16. Бойко В.М. Бізнес: словник-довідник / В.М. Бойко, П.Г. Вашків. – К.: Україна, 2009. – 565 с.

17. Борисов А. Б. Большой экономический словарь / А. Б. Борисов. – М. : Книжный мир, 2008. – 894 с.

18. Бразілій Н. М. Класифікація необоротних активів за групами та ознаками – передумова вдосконалення обліку / Н. М. Бразілій, А. А. Муренко // Вісник Хмельницького національного університету. –2009. - № 6. – С. 123-129.

19. Бразілій Н. М. Організація та методика аудиту основних засобів та шляхи його вдосконалення / Н. М. Бразілій, М. М. Тимошенко // Збірник наукових праць Чернівецького державного технічного Університету. Серія: Економічні науки. – 2013. - № 24. – С. 104 - 109.

20. Бурова Т. Експрес-аудит необоротних активів підприємства / Т. Бунда // Науковий Вісник МНУ ім. В. О. Сухомлинського. – Економічні науки. – 2016. - № 1 (6). – С. 33-38.

112

21. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський словник / Ф. Ф. Бутинець. –

Житомир : ПП «Рута», 2013. – 224 с.

22. Бутинець Ф.Ф. Аудит: підручник [для спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів]. - друге видання, перероб. та доп. – Житомир:

ЖіТІ: ПП «Рута», 2002. – 672 с.

23. Бутинець Ф.Ф. Аудит: стан і тенденції розвитку в Україні та світі / Ф. Ф. Бутинець. – Житомир: ЖДТУ, 2004. – 564с.

24. Бухгалтерський облік [Текст] : підручник / Я. Д. Крупка, З. В. Задорожний, Н. В. Гудзь [та ін.]. – Тернопіль : ТНЕУ, 2018. – 460 с.

25. Бухгалтерський облік на сільськогосподарських підприємствах: підруч. / [М. Ф. Огійчук, В. Я. Пласкієнко та ін.]; за ред. М. Ф. Огійчука. - [2-ге вид., перероб. і доп.]. – К.: Вища школа, 2003. – 800с.

25. Виговська Н. Г. Господарський контроль в соціально орієнтованій економіці: проблеми, методології і теорії: монографія / Н. Г. Виговська. – Житомир: ЖДТУ, 2006. – 288с.

26. Виноградова М. О. Аудит [текст] : навч. посіб. / М. О. Виноградова, Л. І. Жидеєва – К. : «Центр учбової літератури», 2014. – 654 с.

27. Гавриловський О. С. Облік переоцінки основних засобів /О. С. Гавриловський // Економічний аналіз. – 2014. - № 2. – С. 130-135.

28. Гавришко Н. В. Амортизація та знос в теорії обліку: проблема дефініцій / Н. В. Гавришко // Наукові записки Тернопільського державного педагогічного університету ім. В. Гнатюка. – 2004. - № 17. – С. 212-215.

29. Гавришко Н. В. Аналіз ефективності використання методів амортизаційних відрахувань / Н. В. Гавришко // Наукові записки: зб. наук. праць каф. екон. аналізу. – Тернопіль: Економічна думка. – 2000. - № 17. – С. 131-133.

30. Галушко О. С. Амортизаційна політика та її вплив на інноваційний розвиток підприємства / О. С. Галушко // Економічний вісник Національного гірничого університету. – 2011. – № 1. – С. 65–76.

31. Гарна С. О. Аналіз підходів до трактування економічної сутності та класифікації основних засобів / С. О. Гарна // Наукові праці Південного філіалу 113 НУБПУ «Кримський агротехнологічний Університет». Економічні науки. – 2013. – Вип. 152. – С. 288-292.

32. Головачко В. М. Методика обліку витрат на ремонт і поліпшення основних засобів / В. М. Головачко // Науковий вісник Мукачівського державного університету. Серія Економіка. – 2014. – № 2(2). – С. 95–98.

33. Грабова Н.М. Теорія бухгалтерського обліку: підручник / Н.М. Грабова; за ред. М.В. Кужельного. - 6-те вид. — К.: А.С.К., 2003. — 266 с.

34. Губіна І. Безкоштовно отримані необоротні активи в бухгалтерському обліку / І. Губіна // Бухгалтерія. – 2001. - № 30 (445). – С. 87

35. Гуцайлюк З. В. Аудит (теорія, методика, збірник завдань) / Гуцайлюк З.В., Мех. Я.В., Щирба М.Т. / Тернопіль: Економічна думка, 2002. – 190 с.

36. Десятнюк О.М. Облік і внутрішній аудит основних засобів: організація та метод. Автореф. дис. на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук. – Тернопіль, 1999. - 19 с.

37. Домбровська Н. Р. Економічна сутність основних засобів та їх класифікація / Н. Р. Домбровська // Економічні науки. Серія: Облік і фінанси. – 2012. – Вип. 9 (1). - С.340-349.

38. Дорош Н.І. Аналітичні процедури в обліку /Н. І. Дорош // Фінанси України. – 2000. – № 7. – С. 45–47.

39. Жарікова О. О. Первинний облік основних засобів: удосконалення типових форм / О. О. Жарікова // Вісник СевНТУ: зб. наук. пр.. Серія: Економіка і фінанси. – 2011. – Вип. 116. – С. 55-59.

40. Завадський Й.С. Економічний словник / Й.С. Завадський, Т.В. Осовська, О.О. Юшкевич. – К. : Кондор, 2006. – 356 с.

41. Загородній А.Г. Фінансово-економічний словник / А.Г. Загородній., Г.Л. Вознюк. – К.: Знання, 2011. – 1072 с.

42. Задорожний, З.-М. В. Актуальні питання облікової політики

підприємств щодо необоротних активів : монографія / З.-М. В. Задорожний, Л. Г. Семеген, Л. Т. Богуцька. – Тернопіль : ТНЕУ, 2012. – 237 с.

43. Задорожний, З. В. Облік інших витрат і доходів звичайної діяльності [Текст] / З. В. Задорожний // Бухгалтерський облік і аудит. – 2001. – № 6. – С. 20-23.

44. Задорожний, З. В. Облік надзвичайних витрат і доходів [Текст] / З. В. Задорожний // Бухгалтерський облік і аудит. – 2002. – № 1. – С. 54-58.

45. Задорожний, З. В. Управлінський облік [Текст] : навч. посіб. / З. В. Задорожний, І. Є. Давидович, І. Я. Омецінська. – Київ : ХАЙТЕК ПРЕС, 2010. – 280 с.

46. Задорожний, З. В. Облік інших витрат і доходів звичайної діяльності [Текст] / З. В. Задорожний // Бухгалтерський облік і аудит. – 2001. – № 6. – С. 20-23.

47. Задорожний, З. Логістичні витрати та їх класифікація [Текст] / Зеновій Задорожний, Анна Грицишин // Вісник Тернопільського національного економічного університету. – 2017. – Вип. 2. – С. 109-117.

48. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 19.07.1999 р. (із змін. і доп.) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14>

44. Зябченкова Г. В. Застосування справедливої оцінки основних засобів в обігу / Г. В. Зябченкова // Формування ринкових відносин в Україні. – 2012. - № 2. – С. 129-133.

45. Ільяш Л. Придбання основних засобів / Л. Ільяш // Головбух. – 2009. - № 6. – С. 12-16.

46. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій від 30.11.99 № 291. : [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>

47. Історія економіки та економічних учень. Нариси економічної історії

індустріальної цивілізації: навчальний посібник / П.В. Проскурін. – К.: КНЕУ, 2005. – 372 с.

48. Китайчук Т. Г. Проблеми оцінки основних засобів в бухгалтерському обліку / Т. Г. Китайчук // УДК 657. – 2012. – С. 12.

49. Крупка Я. Д. Облік інвестицій : монографія / Я. Д. Крупка . – Тернопіль: Економічна думка, 2001. -302с.

50. Крупка, Я. Д. Бухгалтерський облік в будівництві [Текст] : навч. посіб. / Я. Д. Крупка, З. В. Задорожний, Р. О. Мельник. – Тернопіль : ПП«Принтер-інформ», 2004. – 514 с.

51. Крупка Я. Д., Задорожний, Н. В. Гудзь та ін. Бухгалтерський облік : підруч. Тернопіль : ТНЕУ, 2018. 460 с.

52. Крупка Я. Д., Задорожний З.В., Мельник Р.О. Облік в будівництві : [підруч.]. Тернопіль : Економічна думка, 2006. 608 с.

53. Кулаковська Л.П. Організація і методика аудиту: навч. посіб./ Л.П. Кулаковська, Ю.В. Піча. – К. : Каравела, 2004. – 568 с.

51. Кундеус О.М. Нарахування амортизації згідно нового податкового кодексу України / О. М. Кундеус // Інноваційна економіка. – 2011. - № 7. - С. 120-127.

52. Лобза І. Бухгалтерський і податковий облік безкоштовно одержаних основних засобів / І. Лобза // Все про бухгалтерський облік. – 2003. - № 50. – С. 4-5.

53. Манухіна М. Ю. Особливості аудиту операцій з основними засобами на підприємстві / М. Ю. Манухіна // Інноваційна економіка. – 2013. - № 10. – С. 128-132.

54. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів // Все про бухгалтерський облік. – 2004. – 3 листопада (№104). – С. 11 -37.

55. Міжнародний стандарт аудиту 520 «Аудиторські процедури» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://docs.cntd.ru/document/420382222>

56. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 «Основні засоби» від 01.01.2012 р.: [Електронний ресурс]. – Режим доступу:

[http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929\\_014](http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_014);

57. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 5 «Непоточні активи, утримувані для продажу, і припинена діяльність» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929\\_023](http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929_023)

58. Мордвінцева Т. В. Основні засоби підприємства: економічна сутність / Т. В. Мордвінцева // Сталый розвиток економіки. – 2013. - № 19. – С. 90-93.

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

60. Павлюк І. Облік придбання, іншого надходження і будівництва основних засобів / І. Павлюк // Бухгалтерський облік і аудит. – 2003. - № 11. – С. 31-38.

61. Падченко Н. С. Амортизаційна політика підприємства в контексті реформування податкової системи / Н. С. Падченко, Л. А. Луївська // Науковий вісник Полтавського університету економіки та торгівлі. – 2014. - № 6. – С. 74

62. Петрик О. А. Стан та перспективи розвитку аудиту в Україні: методологічні та організаційні аспекти. Автореферат на здобуття ступеня доктора економічних наук, К.: 2004. – С. 11.

63. Пирець Н.М. Порівняльний аналіз національних та міжнародних стандартів обліку основних засобів / Н.М. Пирець, Ю. А. Псюк // Інноваційна економіка. – 2013. – Вип. № 6. - с. 325-330.

64. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій від 30.11.99 №291. : [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1557-11>

65. Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань, затверджене Міністерством фінансів України від 02.09.2014 р. № 879 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14>

66. Податковий кодекс України № 2755-VI від 02.12.2010 [Електронний

ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2755-17>

67. Пойда Ю. М. Особливості обліку фінансового операційного лізингу / Ю. М. Пойда // Економічні науки. – 2010. - № 7. – С. 515 – 527.

68. Політична економія: навчальний посібник [для студентів вищих навчальних закладів] / За ред. Рибалкіна В.О., Бодрова В.Г. – К.: Академвидав, 2004. – 672 с.

69. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 19 «Об'єднання підприємств», затверджений наказом Міністерства фінансів України від 07.07.99 р. № 163 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0499-99>

70. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», затверджено наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000 р. №92 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00>

71. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність», затверджено наказом Міністерства фінансів України від 07.11.2003 р. № 617 (із змінами і доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.minfin.gov.ua>

72. Положення про технічне обслуговування і ремонт дорожніх транспортних засобів автомобільного транспорту № 102 від 30.03.98. : [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0268-98>

73. Положення стандарт бухгалтерського обліку 14 «Оренда» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua>.

74. Попель О. Ю. Аналитические процедуры и их значение в аудите / Попель О. Ю. // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.audit.ru/articles/article12.html>.



75. Приставка О. В. Документування господарських операцій у системі управління підприємством / О. В. Приставка // Реформування обліку, звітності та аудиту в системі АПК України: стан та перспективи. Ч. II : Науково-учбово-методична робота з обліку та звітності в АПК: стан та перспективи / за ред. П. Т. Саблука, М. Я. Демянченка, В. М. Жука. – К. : Ін-т аграр. екон., 2003. – 196 с.
76. Про затвердження типових форм первинного обліку: Наказ Міністерства статистики України від 29.12.1995р. № 352 [Електронний ресурс] / офіційний сайт Інформаційно-аналітичного центру «ЛіГА». — ТОВ «ЛіГА ЗАКОН». — К.: 1995. — Режим доступу: [http://search.ligazakon.ua/l\\_doc2.nsf/link1/FIN321.html](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/FIN321.html).
77. Рудницький В. С. Процедури моделювання та прийняття рішень в процесі аудиту: монографія / В. С. Рудницький, О. М. Бунда. – Львів: Видавництво Львівської комерційної академії, 2009. – 216 с.
78. Сердюк В. Н. Бухгалтерський учет : учеб. пособие / В.Н. Сердюк. – 9-е изд., изм. и доп. – Донецк : Норд-Пресс, 2009. – 595 с.
79. Семенів М. І. Роль аналітичних процедур при здійсненні внутрішньогосподарського контролю / М. І. Семенів // Економічні науки, Серія «Облік і фінанси». – 2011. – № 8. – С. 41- 47.
80. Серединська В. М. Теорія економічного аналізу: підручник / Серединська В.М., Загородна О.М., Федорович Р.В. / за ред. Федоровича Р.В. – Тернопіль: «УкрМедКнига», 2002. – 324 с.
81. Серпенінова Ю. С. Порядок проведення переоцінки основних засобів та відображення її результатів в обліку / Ю. С. Серпенінова // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю та аналізу. – 2013. - № 3. – С. 335 -341.
82. Скирпан, О. П. Фінансовий облік: навч. посіб. / О. П. Скирпан, М. С. Палюх.– К.: ТНЕУ, 2008. – 407 с.
83. Сопко В. В. Бухгалтерський облік : навч. посіб. / В. В. Сопко. – К. : КНЕУ, 2005. – 578 с.
84. Столяр Л. Г. Особливості обліку поточного та капітального ремонту

основних засобів / Л. Г. Столяр // Економіка. Управління. Інновації. – 2016. - № 2. – С. 22 – 30.

85. Сук Л.К. Фінансовий облік : навч. посіб. / Л.К. Сук, П.Л. Сук. - К. : Знання, 2010. - 631 с.

86. Сухарський, В. С. Економічний словник-довідник / В. С. Сухарський. – Тернопіль : Богдан, 2002. – 328 с.

87. Ткач Н. О. Переоцінка основних засобів: нюанси обліку / Н. О. Ткач // Вісник Національного університету водного господарства та природокористування, Серія «Економіка». – 2012. - № 2. – С. 197 – 203.

88. Турило А. М. Новий метод нарахування амортизації основних засобів / А. М. Турило, Л. Д. Філіппова // Економічний вісник НГУ. – 2003.

89. Усач Б. Ф. Аудит: навч. посібн. / Б. Ф. Усач. – [2-ге вид.]. – К.: Знання-Прес, 2003. – 223 с.

90. Федоронько Н. І. Облік і внутрішньогосподарський контроль необоротних матеріальних активів на підприємстві [Текст]: дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності) / Н. І. Федоронько. – Тернопіль: ТНЕУ, 2011 – 210с.

91. Фінансовий облік: підручник / Я. Д. Крупка, З. В. Задорожний, Н. Я. Микитюк [та ін.]. – К. : Хай-Тек Прес, 2013. – 544 с.

92. Фаріон В. Я. Управління витратами в умовах автоматизації обліку на підприємствах спиртової промисловості / В. Я. Фаріон // Економічний аналіз : зб. наук. пр. каф. економічного аналізу ТНЕУ. – Тернопіль : ТНЕУ, 2008. – Вип. 3. – С. 321–323.

93. Фаріон В.Я. Аналітична оцінка ділової активності та рентабельності підприємств / В.Я. Фаріон // Інноваційна економіка. – 2013. - № 10. – С. 257-33..

94. Чижевська Л.В. Бухгалтерський облік як професійна діяльність: теорія, організація, прогноз розвитку: монографія / Л.В. Чижевська — Житомир : ЖДТУ, 2007. — 528с.

95. Яремчук Н. Ф. Інформаційне забезпечення обліку та контролю нерухомості / Н.Ф. Яремчук // Економіка АПК. – 2013. - № 8. – С. 84-89.