

Міністерство освіти і науки України
Державний вищий навчальний заклад
«Прикарпатський національний університет імені Василя Стефаника»

ДИПЛОМНА РОБОТА

на тему:

**«Облік і аудит необоротних активів підприємства та економічний аналіз
ефективності їх використання»**

Студентки II курсу,
групи ОО(з) – 21ст
спеціальності 071
Облік і оподаткування
Дирди Г.М.
Керівник к.е.н., доц.
Гнатюк Т.М.

Національна шкала: _____

Кількість балів: _____ оцінка ECTS: _____

Члени комісії: _____

_____ (підпис) (прізвище та ініціали)

_____ (підпис) (прізвище та ініціали)

_____ (підпис) (прізвище та ініціали)

Івано-Франківськ, 2022

ЗМІСТ

ВСТУП.....	3
РОЗДІЛ 1. СУТЬ, РОЛЬ ТА ЗАВДАННЯ ОБЛІКУ І АУДИТУ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ	6
1.1.Сутність та завдання обліку необоротних активів.....	6
1.2.Наукова класифікація необоротних активів.....	10
1.3.Нормативне забезпечення обліку та аудиту необоротних активів підприємства.....	11
РОЗДІЛ 2. МЕТОДИКА ОБЛІКУ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ	
2.1. Первинний облік необоротних активів підприємства.....	20
2.2. Синтетичний і аналітичний облік необоротних активів.....	26
2.3. Амортизація необоротних активів та облікове відображення зносу.....	30
РОЗДІЛ 3. АУДИТ ТА ЕКОНОМІЧНИЙ АНАЛІЗ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ ПІДПРИЄМСТВА	
3.1. Організація та методика аудиту необоротних активів.....	39
3.2 Аналіз ефективності використання необоротних активів.....	51
ВИСНОВКИ.....	53
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	56
ДОДАТКИ	64

ВСТУП

Актуальність теми. Впродовж тривалого часу, значущих змін зазнав метод національних рахунків з реформуванням усієї системи обліку. До найактуальніших питань вдосконалення методів бухгалтерського обліку можна віднести облік управління капіталом та його фундаментна частина – довгострокові активи та наближення їх змісту, принципів і методів до потреб сьогодення. Проблематика обліку неліквідних активів у сучасному бізнес-середовищі особливо актуальна для потреби інвесторів та інших зацікавлених користувачів в отриманні точної та достовірної інформації про стан та ефективність неліквідних активів, оскільки це прямим чином впливає на сценарії виробництва та прибуток, а також підвищення ефективності бізнесу. Достовірність та точність фінансової звітності та бухгалтерської інформації про довгострокові основні засоби залежить від повноти та об'єктивності змін у таких активах, які відображені у бухгалтерських обліках.

Конкуренції виробників відіграє важливу роль у оновленні неліквідних активів підприємства в ринкових відносинах, спонукає підприємства прискорювати амортизацію основних засобів з метою збільшення фінансових ресурсів для подальших інвестицій і оновлення більш сучасного обладнання, застосування більш нових технологій та інші апгрейдів основних фондів.

Тому для підприємства важливо систематично оцінювати стан основних засобів, аналізувати ефективність їх використання та правильно організовувати облікові, аналітичні та контрольні функції підприємства. За для мети збільшення рівня обліку необоротних активів підприємства потрібно впроваджувати нові методи управління та сучасні технічні засоби для побудови різноманітних інформаційних систем.

Вивчення методів практичного та теоретичного обґрунтування питань управління, організації та ведення обліку, контролю, економічного аналізу довгострокових основних фондів залученням вітчизняних науковців, зокрема: Ф. Бутинець, І. Лазаришина, Л. Ловінська, М. Бондар, Н. Виговська, С. Голов,

М. Диба, З.-М. Задорожний, Я. Крупка, М. Лучко, Н. Малюга, В. Пахоменко, В. Орлова, Н. Самбурська, В. Сопко, Н. Ткаченко, Н. Чижевська, С. Хома та інші.

Спірний характер мають питання обліку, аналізу та аудиту необоротних активів, про що свідчать питання, пов'язані з невідповідністю концепцій їх економічного змісту, що використовуються в обліку та аналізі основних засобів; питання оцінки довгострокових активів як на початок, так і на дату звітності; призначення амортизації та її зміст; необхідність удосконалення методології аналізу для підвищення ефективності довгострокових активів та їх складових; використання функцій контролю аудиту, недоліки методології аудиту довгострокових активів.

Вибір теми даної дипломної роботи та визначення основних напрямків досліджень зумовлені недосконалістю розроблених теоретико-методологічних питань обліку, аналізу та аудиту таких активів на підприємствах, а також науково-теоретична та практична важливість цих питань.

Метою роботи є удосконалення теоретико-методичних аспектів та розробка практичних рекомендацій що стосується обліку та аудиту необоротних активів в установах, забезпечення їх належного функціонування.

Щоб досягти мети вибраної теми необхідно дослідити наступні **завдання**:

- з'ясування сутності поняття «необоротні активи» як предмета обліку та аудиту та врахування їх складу та класифікації, що сприятиме створенню умов для ефективного функціонування системи обліку та аудиту та контролю;
- експертиза та критична оцінка системи поточного обліку необоротних активів ТОВ «Компанія ЛАН»;
- дослідити методи оцінки необоротних активів;
- створити рекомендації, спрямовані на підвищення достовірності та аналітичного обліку необоротних активів;
- уточнення показників бухгалтерського обліку за методикою аналізу створення та використання необоротних активів підприємства;
- обґрунтувати застосування аналітичних методів при обстеженні необоротних активів;

- враховувати особливості організації та методики проведення аудиторських операцій з необоротними активами з метою підвищення ефективності їх проведення.

Об'єктом дослідження є ТОВ «Компанія ЛАН» та сукупність фінансово-господарських операцій, пов'язаних із рухомо оборотних активів на зазначеній організації.

Предметом дослідження є аудиту необоротних активів на підприємствах та методика їх обліку.

Інформаційною базою даної роботи є правові та навчально-методичні матеріали, наукові роботи зарубіжних і вітчизняних вчених за обраною тематикою, торгові журнали з обліку та аудиту доходів і використання необоротних активів, а також звіти про найкращий зарубіжний і вітчизняний зарубіжний досвід. Практичні матеріали досліджуваної компанії.

Методи дослідження. За допомогою індукційного та дедукційного методів дослідити теоретичні аспекти обліку необоротних активів, що допоможуть визначити місце цих активів у системі обліку, та уточнено ключові терміни, пов'язані з обліком цих об'єктів. Історико-логічний та порівняльний методи були використані при уточненні та вивченні рахунків обліку довгострокових матеріальних цінностей, аналізу та синтезу, усунення для вивчення впливу факторів на необоротні активи. У дослідженні використовувалися методи статистичного порівняння, а також методи узагальнення та побудови графіків даних для аналізу формування та використання необоротних активів.

Практичне значення одержаних результатів. У дипломній роботі показано особливості відображення в бухгалтерському обліку окремих складових необоротних активів на науково-дослідному підприємстві. Особливий інтерес становлять пропозиції щодо перегляду та впровадження ефективної політики оцінки та амортизації досліджуваних активів, а також методи перевірки та аналізу ефективності необоротних активів.

Робота представлена на 82 сторінках комп'ютерного тексту і складається із вступу, трьох розділів, висновків, бібліографії, 80 назв і додатків.

РОЗДІЛ 1

СУТЬ, РОЛЬ ТА ЗАВДАННЯ ОБЛІКУ І АУДИТУ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ

1.1. Сутність та завдання обліку необоротних активів

Кожна організація за для здійснення своєї діяльності використовує майно, яке належить до складу активів підприємства. Всі активи можна розділити на оборотні та необоротні. Розмір, склад і співвідношення оборотних та необоротних фондів підприємства впливають на його ліквідність, фінансову стійкість і здатність своєчасно погашати борги.

В бухгалтерському обліку та економічній теорії терміни «необоротні активи» та «оборотні активи» мають дещо різне значення. Щоб зрозуміти сутність поняття необоротні активи, слід звернутися до історії економічних досліджень.

Як зазначав А. Сміт у «Дослідженні природи та причин багатства народів» капітал це та частина відкадень, від якої очікується дохід [71]. Також, А.Сміт був першим, хто розділив капітал на оборотний і необоротний, незалежно від його використання в галузі. А. Сміт позначав основний капітал як частину, яка не потрапляє в обіг і приносить дохід у сфері виробництва. Оборотний капітал він розглядав як ту частину капіталу, яка бере участь в обороті і приносить прибуток у сфері обігу. Відповідно, він вважав, що основний капітал включає машини, інструменти, будівлі та землю, а оборотний – грошові кошти, сировину, матеріали тощо. Як підсумок А. Сміт зазначив, що за рахунок збільшення оборотних коштів відбувається основне збільшення [32, с.193].

Економісти-класики також поіляли капітал. Наприклад, Дж. К. Мілль поділив капітал на оборотний, який припиняється відразу після одноразового використання, і основний, який включає інструменти довгострокового використання [44, с. 52].

Завдяки дослідженням прихильників класичної економічної школи, зокрема Карла Маркса, які вважалися прихильниками трудової теорії вартості,

уявлення про теорію капіталу та його поділу на основний і оборотний було поглиблено новою класифікацією на постійний і змінний. В цих твердженнях вказується, що постійний капітал є засобами виробництва та засобами праці, які не змінюють своєї вартості у процесі виробництва. Частина активів, які у процесі виробництва здатна змінювати свою вартість, називають змінним капіталом. Таким чином К. Маркс назвав оборотним капіталом, той, який повністю переносить всю свою вартість на продукт, а основним капіталом, який переносить частину своєї вартості на продукт. [32, с.339].

Іноземні вчені сучасності та бухгалтери, зокрема Б. Нідлз і Х. Андерсен визначають необоротні активи як ті, що: «мають термін корисного використання більше одного року, використовуються для діяльності господарського підрозділу, і які не продається протягом року» [52, с.196].

Інший популярний вчений-бухгалтер, Е. Райс, називає необоротні активи всі активи, які компанія використовує протягом тривалого періоду (наприклад, будівлі, машини, транспортні засоби, комп'ютери), на відміну від оборотних активів, які набуваються для перепродажу покупцям [68, с.16].

Узагальнюючи тлумачення багатьох вчених, можна зробити висновки, що на сучасному етапі розвитку необоротні активи мають такі характеристики:

-
- економічна вигода у майбутньому суб'єкта господарювання, яка пов'язана з використанням цього активу;
-
- можливість достовірно оцінити собівартість такого активу;
-
- термін корисного використання становить більше одного календарного року чи операційного циклу;
-

У розділі балансу необоротні активи включають нематеріальні активи, основні засоби, інші необоротні основні засоби, незавершене виробництво, фінансові активи, що обліковуються за методом участі в капіталі, та необоротну дебіторську заборгованість. За видом діяльності такі активи можна поділити на фінансові, нематеріальні та матеріальні.

Необоротні активи є невід’ємною частиною оборотних активів, тому і базові критерії визнання будуть такими ж. При цьому буде зручно застосовувати критерії матеріальної форми, виробничого та (або) невиробничого призначення, перенесення вартості частинами протягом терміну їх корисного використання (експлуатації).

В Україні питання обліку необоротних матеріальних активів регламентується положеннями бухгалтерського обліку НП(С)БО, зокрема: НПСБО 7 «Основні засоби» [51], НП(С)БО 30 «Біологічні активи» [50].

Визначення довгострокових матеріальних активів ми можемо описати як сукупність введених в роботу матеріальних активів виробничого та невиробничого призначення, які організація зберігає для використання в процесі своєї діяльності, і вартість яких передається в розстрочки протягом строку корисного використання більше одного року або одного операційного циклу, якщо більше одного року. Складові основних засобів наведено на рисунку 1.1.

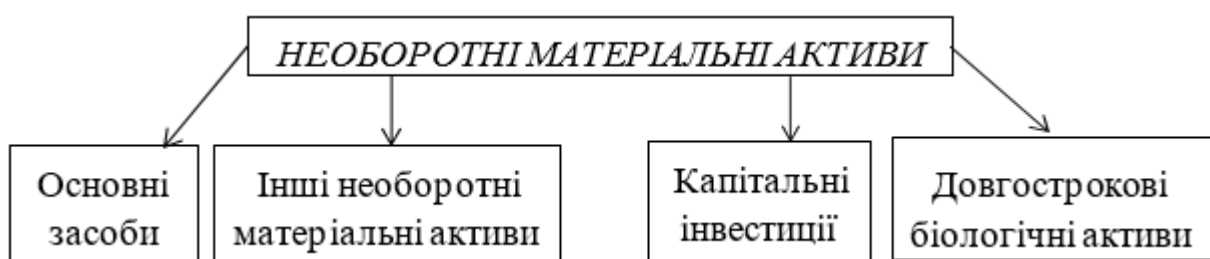


Рисунок 1.1. Складові частини необоротних матеріальних активів

Примітка: розроблено автором.

Основні засоби становлять найбільшу частину їх складу. Вони вважаються робочими знаряддями, які багаторазово беруть участь у виробничому процесі, а термін їх експлуатації становить більше року.

Враховуючи їх різний склад і призначення, для правильної організації бухгалтерського обліку слід керуватися принципом їх класифікації. Підприємство здатне розширювати розбивку, формувати групи (підгрупи) основних засобів з поділом на власні, орендовані та діючі, запаси, лізинг, ремонт, модернізацію, реконструкцію, добудову, часткову ліквідацію тощо.

Основними завданнями бухгалтерського обліку основних засобів та інших необоротних матеріальних активів є:

- - правильне документальне оформлення та своєчасне відображення в облікових регістрах надходження основних засобів та ІНМА, їх внутрішнього переміщення і вибуття;
- - достовірне визначення фінансових результатів від реалізації та іншого вибуття основних засобів та ІНМА;
- - точне визначення витрат, пов'язаних з утриманням основних засобів у робочому стані (витрати на технічний огляд та на проведення всіх видів ремонту), правильне обчислення та відображення в обліку суми амортизації таких активів;
- - контроль за збереженням основних засобів, ефективністю їх використання. Відображенню в бухгалтерському обліку об'єкта інших необоротних матеріальних активів передують його визнання. Відповідно до НП(С)БО 7 [51], інші необоротні матеріальні активи мають відповідати критеріям, характерним для всіх активів підприємства. Зокрема, інші необоротні матеріальні активи мають акумулювати в собі майбутню економічну вигоду; об'єкт інших необоротних матеріальних активів має бути достовірно оцінений.

У Міжнародних стандартах фінансової звітності визначено такі шляхи надходження майбутніх економічних вигод у результаті використання необоротних матеріальних активів:

- якщо останні беруть участь у виробництві продукції або наданні послуг з метою реалізації;
- ними можна погашати власні зобов'язання;
- їх можна обміняти на інші активи, в тому числі на грошові кошти;
- вони можуть бути розподілені між власниками підприємства[33].

Нині використання підприємства необоротних фондів та технічний стан цих засобів показують його потенціал. Тому необхідно проаналізувати виробничу безпеку довгострокових основних фондів, особливо основних фондів, їх технічний стан і використання, а також їх вплив на збільшення виробництва, зниження собівартості продукції і, як наслідок, збільшення прибутку.

Виділяють такі основні завдання аналізу необоротних матеріальних активів:

- оцінка забезпеченості підприємства та його структурних підрозділів необоротними матеріальними активами
- відповідність величини, складу і їх технічного рівня до них;
- технічний стан таких активів;
- оцінка ступеня використання виробничих потужностей, площ та устаткування;
- ступінь використання необоротних матеріальних активів і факторів, що впливають на його рівень [15].
 - Відповідно за поданих вище завдань, аналіз необоротних матеріальних активів буде проводитись при дослідженні і оцінці:
- структури необоротних матеріальних активів;
- використання необоротних матеріальних активів, основних засобів, виробничих потужностей, площ і обладнання;
- наявності необоротних матеріальних активів та основних засобів, їх стану та інтенсивності оновлення;
- рентабельності необоротних матеріальних активів.

h

Облік необоротних активів є важливою складовою у сфері бухгалтерського обліку та звітності. Їх удосконалення є важливим етапом у здійсненні позитивних змін у діяльності компаній та в економічному житті країни в цілому.

1.2. Наукова класифікація необоротних активів

Нині в бухгалтерському обліку застосовується ряд принципів класифікації оборотних матеріальних активів [78].

За типом участі у виробництві поділяються на діючі та недіючі. Недіючі необоротні засоби, у свою чергу, поділяються на: резервні (обладнання, що знаходиться в резерві і призначене для заміни основних засобів, що вибувають або ремонтуються) та консервації (зберігання обладнання, пов'язаного з припиненням виробничої чи іншої господарської діяльності з можливістю подальшого відновлення їх використання).

За ознакою власності необоротні активи розділюються на: власні - це довгострокові основні засоби, що перебувають у власності підприємства і мають таке джерело утворення, як внесок до статутного капіталу, заборгованість перед

постачальниками, цільове фінансування; орендовані НМА, які використовуються в компанії, але не належать їй.

За призначенням виробництва необоротних фондів поділяють на виробничі та невиробничі. Знаряддя виробничого процесу які пов'язані з виготовленням конкретного продукту, виконанням робіт і наданням послуг які безпосередньо беруть у цьому участь називають – виробничими засобами . Вони представлені будівлями, спорудами, машинами, обладнанням тощо.

До невиробничих фондів належать основні фонди та інші довгострокові фонди, які безпосередньо не беруть участь у виробничому процесі і представлені будинками культури, спортивними закладами, дитячими садками, пральнями, лазнями тощо, що належать підприємству та використовуються в невиробничій сфері. Хоча невиробничі фонди безпосередньо не задіяні у виробництві, підприємство витрачає на них певні кошти, оскільки вони важливі для суспільного розвитку [24].

У цій класифікації необоротних активів, вважаємо доцільним усунути поділ на виробничі та невиробничі фонди, оскільки такий поділ у Системі національних рахунків не використовується. Також вважаємо усунути поділ господарської діяльності на виробничу та невиробничу. На мою думку, важливо диференціювати об'єкти за міжнародними вимогами до активів, що використовуються у соціальних та виробничих сферах.

1.3. Нормативне забезпечення обліку та аудиту необоротних активів підприємства

Деякі негативні моменти в економічному розвитку української економіки, представлені нестабільністю, кризами, тіньовою економікою, високим рівнем корупції, великою кількістю фінансових порушень – вимагають точного та реалістичного відображення результатів діяльності, а саме формування правдивої інформації у фінансовій звітності.

Оскільки необоротні активи є матеріально-технічною базою та основою господарської діяльності підприємства будь-якої форми власності, їх облік і контроль вимагають особливої уваги. У той же час ефективне управління менеджментом покращує загальні результати діяльності компанії, забезпечує зростання виробництва та знижує витрати, сприяє підвищенню конкурентоспроможності, розширенню асортименту та відкриттю нових ринків збуту. Тобто, організована відповідно до законодавства та потреб компаній система бухгалтерського обліку та внутрішнього аудиту сприяє їх ефективному використанню.

Ознайомлення з результатами дисертаційних, науково-практичних статей показало, що дослідження авторів не дало відповідей на ряд питань, що виникають із практики. На сьогоднішній день залишаються актуальними організаційно-методичні та практичні питання обліку основних засобів як основної складової основних засобів відповідно до вимог Податкового кодексу України, зокрема, існує потреба у вдосконаленні існуючих форм їх використання в адміністративному механізмі практичної реалізації їх договору оренди тощо.

Виявлено такі проблемні питання, які гальмують процес управління виробництвом, та знижують ефективність використання таких активів:

- єдність бухгалтерської та економічної термінології;
- недостатність дослідження питання обліку операцій з необоротними матеріальними активами у зарубіжних країнах, досвід яких можна використати для покращення системи бухгалтерського обліку в Україні;
- необхідність вдосконалення методики оцінки та переоцінки необоротних матеріальних активів та її відображення в обліку за реальною вартістю;
- принципи оцінки необоротних матеріальних активів;
- підвищення аналітичності та інформативності первинних документів з обліку необоротних матеріальних активів;
- модернізація методів амортизації необоротних матеріальних активів;
- проблеми обліку відтворення необоротних матеріальних активів;
- удосконалення обліку витрат на ремонт та інше поліпшення необоротних матеріальних активів.

Найбільшою проблемою в питаннях обліку необоротних активів є порушення бухгалтерського обліку, які перевіряють 17% науковців. Відмінності бухгалтерського обліку від вимог чинного законодавства також є важливим питанням. Не менш актуальним залишається питання амортизації. У своїх статтях автори також розглядають питання класифікації основних засобів та питання правильності їх документального оформлення.

На сьогоднішній день є деякі неточності у визначенні економічного значення амортизації, розбіжності у визначенні основних засобів, зміни бухгалтерського та податкового законодавства, розробка рекомендацій щодо спрощення бухгалтерського обліку.

Визначення економічного змісту поняття дає нам змогу пояснити амортизацію різних видів необоротних активів та сприяє веденню податкового обліку, зближенню бухгалтерського та податкового обліку для зменшення ускладнень у поточному обліку та у складанні фінансових звітностей.

Основними причинами недоліків є невідповідність бухгалтерського та нерегульованого податкового законодавства, їх постійні зміни та швидка адаптація національних правил бухгалтерського обліку до МСФЗ, нормативно-правових положень, які потребують удосконалення, а подальші дослідження визначають актуальність даної теми.

Пропозиції науковців щодо вдосконалення обліку необоротних активів та вирішення перерахованих вище проблем: подальше вдосконалення нормативно-правової бази обліку таких активів, розробка рекомендацій щодо спрощення бухгалтерського обліку, внесення виважених змін до бухгалтерського та податкового законодавства[76].

Тому основними питаннями, які висвітлюються в працях, як у науковому, так і в практичному плані, є відмінності, проблеми та суперечності бухгалтерського та податкового законодавства. Відповідно до міжнародних стандартів на сьогоднішній день існує ряд теоретичних і практичних проблем в обліку операцій з довгостроковими матеріальними активами, пов'язаних із

змiнами українського законодавства, незважаючи на велику кількість проведених досліджень що до їх усунень.

Реалізація аудиту дозволяє вивчити наявні на підприємстві проблеми, пов'язані з обліком та ефективністю використання необоротних активів. Основною метою такої експертизи є встановлення правильності першочергової інформації, правильності ведення обліку, повноти та своєчасності їх руху в бухгалтерських документах та реєстрах відповідно до чинного законодавства, фактичної наявності основних засобів на підприємстві та облікових записів, а також підстави для їх утилізації. Завдання аудиту - збір і обробка достовірної інформації про фінансово-господарську діяльність підприємства та формування на їх основі компетентних висновків.

Сформований перелік основних завдань наведено у таблиці 1.1.

Таблиця 1.1.

Завдання аудиту основних засобів [4]				
Завдання аудиту основних засобів:				
Оцінка ефективності використання основних засобів	Аудит результатів переоцінки та індексації, а також віднесення їх сум на бухгалтерські рахунки	Аудиторська перевірка дотримання податкового законодавства	Перевірка правильності розрахунку амортизації та незалежне відображення її суми	Перевірка своєчасності і законності відображення у первинних, зведених документах, реєстрах бухгалтерського обліку

Наведений в таблиці 1.1 перелік завдань аудиту доцільно доповнити наступними:

- вивчення правильності формування вартості об'єктів незалежно від джерел їх надходження;
- визначення умов віднесення об'єктів до власних та орендованих;
- перевірка достовірності проведення амортизаційних нарахувань та порядку включення їх до собівартості продукції.

Процес аудиту слід починати з огляду схоронності та наявності активів шляхом проведення інвентаризації, що визначає наявність та технічний стан основних засобів. Незалежно від джерела виникнення довгострокових матеріальних цінностей усі вони підлягають обліку у вигляді інвентарного номера, який розміщується на всіх первинних документах, що становлять основу фіксації їх наявності чи руху [63]. Це створює певні незручності під час проведення аудиту в організації та процедур інвентаризації, які досі перераховуються вручну та виконуються на папері.

Далі завдяням аудита є перевірка правильності відображення в обліку руху об'єктів на підставі первинного документа – акта приймання. При відчуженні перевіряючим ознайомлюється з актами прийму-передачі основних засобів, а у разі ліквідації, пов'язаної з амортизацією або пошкодженням – з актом ліквідації. Він також перевіряє справжність документів: підпис керівника підприємства, відмітку бухгалтерської служби для обліку продажу товарно-матеріальних цінностей, а також терміни та причини списання.

Слідуючим кроком є перевірка відображення порядку надходження чи реалізації основних засобів у бухгалтерському обліку. На завершальному етапі буде вивчено та проаналізовано відповідність первинних документів синтетичним обліковим реєстрам.

Впровадження та проведення аудиту необоротних матеріальних активів на сучасному етапі містить ряд проблемних питань:

- немає чітко визначених загальних принципів, процедур та методів;
- інформаційне та програмне забезпечення знаходиться на низькому рівні;
- немає чіткого переліку функцій, прав та обов'язків аудиторів;
- форми поточних та вихідних документів не визначено;
- малий відсоток фахівців з належним рівнем професійної підготовки;
- протиріччя та неузгодженості у нормативно-законодавчих актах.

Тому методика експертизи потребує вдосконалення та певним чином запозичена з міжнародного досвіду. Крім необхідності реформування законодавства, порядку обліку необоротних активів, умов їх отримання та

ліквідації, з метою підвищення ефективності аудиту необхідно затвердити типовий перелік робочих та вихідні документи.

Насправді серйозною проблемою в обробці результатів тестування є документація, яку аудитор створює зі своєї точки зору, яка в подальшому може бути не зрозуміла, чи не в повному обсягу зрозуміла іншим фахівцям. Тому вся інформація яку створює аудитор повина бути шаленою, інформативною та достовірною. В таблиці 1.2. запропоновані форми робочих документів які доповнюють план і програму перевірок та підтверджують ефективність аудиту, надані висновки та рекомендації. Згідно з МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та надання впевненості у відповідності з міжнародними стандартами аудиту», метою виконання завдання з надання впевненості є отримання незалежного професійного судження щодо точності складання, підтримки та звітую відомою про необоротні активи [25].

Таблиця 1.2.

Форми робочих документів аудитора[9]

<i>Робочий документ</i>	<i>Мета</i>	<i>Аудиторські докази</i>	<i>Критерії якості</i>
Перевірка правильності визначення первинної вартості при їх надходженні	Отримати впевненість у правильності визначення первинної вартості	НП(С)БО 7 "Основні засоби", Наказ про облікову політику, первинні документи обліку	Оцінка, точність
Перевірка методу нарахування амортизації	Визначити правильність амортизаційних нарахувань відповідно обраного методу	Наказ про облікову політику, НП(С)БО 7, довідка розрахунок	Оцінка, точність
Перевірка відображення нарахованої амортизації на рахунках обліку	Визначення правильності відображення амортизації на рахунках	Довідки розрахунків, рахунки обліку, реєстри обліку	Повнота Точність
Перевірка тотожності даних Журналу і Головної книги, Відомості і Головної книги	Отримати впевненість у тотожності даних синтетичного обліку об'єктів	Головна книга, Журнал, Відомість	Повнота Точність
Перевірка достовірності інформації Балансу про засоби виробництва обліковій інформації	Отримати достатню впевненість у достовірності, неупередженості відображення необоротних активів у Балансі	Інформація рахунку 10 "Основні засоби", субрахунку 131 "Знос основних засобів", Баланс	Повнота оцінка Достовірність

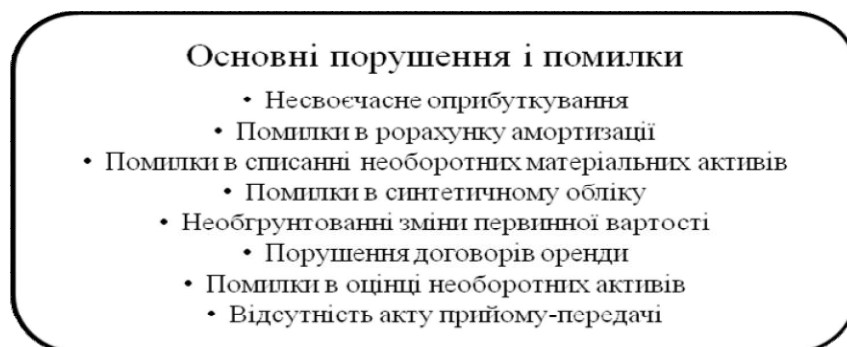
Опираючись на міжнародну практику, аудитор повинен з'ясувати такі питання:

- зміни в методі нарахування амортизації;
- нарахування амортизації на період реконструкції або модернізації майна;
- наявність зношених основних засобів;
- наявність засобів виробництва, на які є судові позови або передані у користування, тощо.

Отже, систему обліку та внутрішнього аудиту потрібно будувати із урахуванням таких чинників, як:

- довготривалого періоду використання інвентарних об'єктів, протягом якого їх необхідно обліковувати;
- складної системи відображення отримання, руху та вибуття необоротних матеріальних активів в облікових регістрах;
- необхідність відображення витрат, пов'язаних з проведенням ремонтів, модернізації об'єктів, що призводить до зміни їх первісної вартості та нарахування амортизації;
- вартість необоротних матеріальних активів потребує ефективної організації процесів їх приймання, руху, списання, ліквідації та наявності, що забезпечує їх збереження у робочому стані.

Тому керівництво має дбати про необоротні активи та майно підприємства, не допускати крадіжок та руйнування об'єктів з метою покращення їх економічних та фінансових показників. При здійсненні аудиторських перевірок фахівці чимало стикаються з порушеннями бухгалтерського обліку (рисуюнок 1.3.).

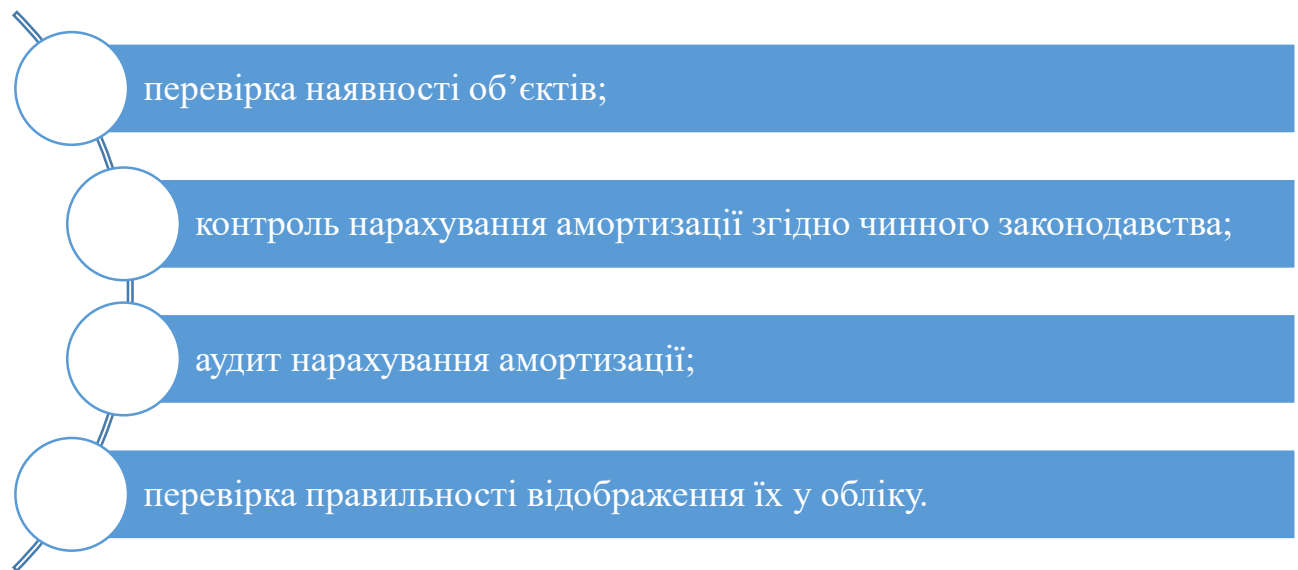


Рисуюнок 1.3. Порушення та помилки в обліку необоротних матеріальних активів.

Примітка: розроблено на основі джерела [6].

Знайдені помилки мають прямий вплив на достовірність фінансових звітностей підприємства, оскільки призводять до спотворення сум амортизації та помилок у формуванні собівартості виробництва. Загалом більшість проблем виникає насамперед через недоліки в системі бухгалтерського обліку підприємства та законодавстві загалом. Відповідно можна підсумувати, що організація бухгалтерського обліку на підприємстві – це складний процес реєстрації, зберігання та передачі інформації про довгострокові основні засоби, а також контроль за їх відображенням та наявністю з метою забезпечення ефективної господарської діяльності. Наразі необхідно посилити контроль за зберіганням і використанням об'єктів на вітчизняних підприємствах, за оформленням операцій з ними на умовах їх зносу та ліквідації.

Відповідно витрати на амортизацію необхідно переглядати поетапно:



На основі викладеного можна запропонувати наступні напрями удосконалення системи обліку та аудиту необоротних матеріальних активів на підприємстві:

- - врахування терміну використання таких активів та складної системи їх обліку;
- - удосконалення та спрощення робочої документації аудиторів та затвердження типових форм;
- - розробка заходів для збереження таких активів.

На основі викладеного можна запропонувати наступні напрями удосконалення системи обліку та аудиту необоротних матеріальних активів на підприємстві:

- -врахування терміну використання таких активів та складної системи їх обліку;
- - удосконалення та спрощення робочої документації аудиторів та затвердження типових форм;
- - розробка заходів для збереження таких активів.

Таким чином, організація бухгалтерського обліку в установах повинна бути раціональною, виконувати найбільш успішні завдання з найменшими витратами часу та ресурсів.

Тому в дослідженні робиться висновок про наявність зв'язку між ефективністю діяльності підприємства та організацією контролю за необоротними активами, таким чином у системі бухгалтерського обліку вирішальним фактором є перевірка правильності оцінки та визначення витрат на придбання. Своєчасність і правильність нарахування амортизації є важливим критерієм в аудиті.

РОЗДІЛ 2 МЕТОДИКА ОБЛІКУ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ

2.1. . Первинний облік необоротних активів підприємства

Головною метою діяльності організації є отримання доходу за рахунок задоволення потреб суспільства, що досягається за рахунок продажу товарів і послуг. Підприємство має різноманітні ресурси, за участю яких організація здійснює свою діяльність. Частиною цих ресурсів є їх необоротні активи, які частково є однією з найважливіших складових економічного потенціалу організації. В організаціях довгострокові активи є матеріально-технічною базою, основою ефективної та успішної діяльності, що покращує технічну оснащеність і продуктивність виробничого персоналу, визначає спроможність і конкурентоспроможність підприємства в ринковому середовищі.

Економічна категорія така як оцінка є складним, багатогранним поняттям і є предметом досліджень протягом тривалих років. Питаннями оцінки в бухгалтерському обліку займалися багато науковців таких як: – О. Афанасьєва, П. Гефе, В. Пазинич, М. Бондар, А. Гринько, В. Диба, Л. Городянська, Л. Ловінська, Н. Малюга та ін.

З. Гуцайлюк зазначав що: «Формування ринкових відносин в економіці України створило якісно нові умови для оцінювання, функції яких значно розширилися. По-перше, він не сприймається як методика оцінки активів і пасивів, а став методологічною основою визначення їх фактичної вартості» [21, с.14].

У своїх роботах Супрунова І. стверджувала: «Оцінка в бухгалтерському обліку є однією з найбільш дискусійних тем, яка цікавить як теоретиків, так і практиків бухгалтерського обліку. У результаті багатовікових дискусій про примат певних методів оцінки в бухгалтерському обліку теорія і практика запропонували різні концептуальні підходи до методів оцінки як основу для застосування різних методів оцінки в бухгалтерському обліку. Вибір методів оцінки має безпосередній вплив на результати діяльності суб'єктів господарювання. Від оцінки об'єктів бухгалтерського обліку залежить

формування повної, правдивої та перевіреної інформації про діяльність підприємства та його фінансовий стан» [73, с.38-39]. Автор зазначає, що це питання як в теорії, так і в практиці бухгалтерського обліку є суперечливим і підкреслює важливість оцінки при складанні звітів про фінансовий стан підприємства.

Роль оцінки як одного з елементів методу обліку визначається створенням умов для її виникнення та можливості

Використання такого наукового напрямку, як економічний аналіз. Тільки завдяки вимірюванню витрат у бухгалтерському обліку з'являється можливість включення результатів соціально відповідальних компаній із фактів економічного життя до розрахункових фінансових коефіцієнтів, розробки їх планових і нормативних значень та можливості аналізувати підприємство як ціле [28].

Неправильна оцінка необоротних активів може не тільки спотворити загальну картину їх відображення, а й сприяти виникненню таких ситуацій, як неправильне нарахування амортизації; спотворення сум нарахованого податку на прибуток; неправильне відображення в балансі співвідношення основних фондів і оборотних засобів.

У теперішніх економічних умовах не втрачає актуальності тема оціночних досліджень в бухгалтерському обліку. Про це в своїх роботах висвітлював професор Л. Кіндрацька: «У процесі реформування розвиток бухгалтерського обліку базується на оновленій ідеології, спрямованій на забезпечення реалістичної оцінки всіх показників активів і пасивів балансу. В основному це пов'язано з оновленою концепцією оцінки як елемента методу бухгалтерського обліку» [36, с.32].

Міжнародний бухгалтерський облік передбачає декілька видів оцінок. насамперед, це першочергова вартість основних засобів.

Згідно з положенням про облікову політику організації, вартість основних засобів у ТОВ «Компанія ЛАН» збільшується на суму витрат, які збільшують очікувані економічні вигоди від їх використання. Фінансування для утримання

основних засобів у працездатному стані включаються до складу витрат періоду, в якому ці витрати здійснені.

Формування першочергової вартості основних засобів визначається напрямком надходження цих засобів на підприємство (табл 2.1.).

Таблиця 2.1.

Формування первісної вартості активів залежно від джерел надходження[51]

Джерело надходження	Формування первісної вартості
Виготовлення власними силами	Собівартість їх виготовлення
Внесення до статутного капіталу	Погоджена засновниками підприємства справедлива вартість активів з урахуванням витрат на їх доставку та введення в експлуатацію та інших витрат за п. 8 НП(С)БО 7.
Одержані безплатно	Справедлива вартість активів (з урахуванням витрат на їх доставку та введення в експлуатацію та інших витрат за п. 8 НП(С)БО 7.)
Придбані в результаті обміну на не схожі активи	Справедлива вартість переданих активів, збільшена(зменшена) на суму грошових коштів, що були передані у процесі обміну.
Придбані в результаті обміну на схожі активи	Балансова вартість переданих активів, якщо ж вона перевищує їх справедливу вартість, то первісною вартістю отриманих активів є їх справедлива вартість. Різниця між справедливою і балансовою вартістю переданих активів включається до складу витрат.
Придбання за кошти	Собівартість активів, яка складається з фактичних витрат на їх придбання

Коли придбання необоротних матеріальних активів є наслідком бартерних операцій, їх вартість залежить від того, чи відбувся обмін подібними чи відмінними активами. Активи, які відповідають двом наступним критеріям, вважаються схожими: вони мають подібну справедливу вартість і виконують подібну функцію в однаковій діяльності. Об'єкт основних засобів, отриманий в обмін на різнорідний актив, оцінюється за справедливою вартістю переданого активу, скоригованої на суму фінансів та їх еквівалентів, отриманих або сплачених в обмін. Розбіжність між реальною вартістю та балансовою вартістю

переданого активу є фінансовим результатом від такого факту господарської діяльності і є відображені у «Звіті про прибутки та збитки» [27]. В обмін на такий актив вартість останнього дорівнює його балансовій вартості.

Організація може нести певні втрати через використання необоротних засобів. Фінансування на ремонт і технічне обслуговування довгострокових основних засобів, допомагають відновити або зберегти очікувані майбутні економічні вигоди. Тому вони сумуються до складу витрат у момент їх виникнення. Коли витрати покращують стан основних засобів і це супроводжується збільшенням очікуваних майбутніх економічних вигод, ці витрати збільшують вартість цих активів.

Згідно з НП (С) БО 19 «Об'єднання суб'єктів господарювання» справедливою вартістю основних засобів є їх вартість на ринку, яка може бути погоджена в процесі обміну між поінформованими, зацікавленими та незалежними сторонами [48]. Відповідно до національних стандартів професійними оцінювачами визначається реальна ринкова вартість. Вона визначається за сумою грошових коштів або справедливої вартості інших активів, сплачених (переданих) та витрачених на придбання (створення) таких активів. Чиста вартість реалізації такого активу – це справедлива вартість основних засобів за вирахуванням витрат, які очікуються у зв'язку з їх продажем. Вартість основних засобів переоцінюється згідно з процедурами переоцінки.

При переоцінці необоротних активів, визначається коефіцієнт їх зміни вартості. Ця зміна зумовлена впливом фізичних факторів, а також зміненою кон'юктурою ринку та посиленням конкуренції. Активна динаміка ринкових цін на окремі об'єкти спотворює їх реальну цінність. Це призводить до недостовірного обчислення амортизаційних відрахувань, собівартості товарів чи послуг, показників рентабельності та визначення бази оподаткування. Ситуація загострюється в часи високої інфляції. За рахунок збільшення амортизаційних нарахувань підприємство збільшує балансову вартість активів,

отриманих у рамках переоцінки, що дозволяє підприємству зменшити податкове навантаження на прибуток [29].

Важливо закріпити в НП (С) БО 7 право підприємства односторонньо приймати рішення про необхідність проведення процедури переоцінки основних засобів. Це цілком логічно, оскільки всі витрати, пов'язані з переоцінкою, сплачує організація, і саме тому вона має безпосереднє право обирати найбільш рентабельне рішення. Крім того, НП (С) БО 7 передбачає, що сума дооцінки (переоцінки) визначається за кожним об'єктом переоцінки основних засобів. Це призводить до роздільного обліку суми переоцінки, що відноситься до додаткового капіталу, і суми переоцінки, що відноситься до витрат [51]. Зрозуміло, що в цьому випадку необхідно звернутися до фахівця для визначення значущості відхилень. Це вимагає від суб'єкта господарювання додаткових витрат для визначення справедливої вартості об'єкта. Через складність переоцінок витрати на їх проведення часто перевищують вигоди і це стає збитковим з фінансової точки зору.

У таблиці. 2.2 проілюстровано кілька ключових питань, пов'язаних з обліком переоцінки основних засобів на прикладі основних засобів та запропонованих рішень.

Таблиця 2.2.

Проблемні питання обліку переоцінки основних засобів

Норматив на база	Проблемне питання	Причина	Шляхи вирішення
<i>НП(С)БО 7, п. 16</i>	Проведення переоцінки всієї групи основних засобів, якщо переоцінювався хоча б один з об'єктів, який входить до такої групи	Завищення вартості однорідної групи основних засобів у разі переоцінки основних засобів невеликої вартості по відношенню до даної групи	Проведення переоцінки групи лише у тому разі, якщо вартість об'єкта переоцінки є суттєвою по відношенню до вартості відповідної групи основних засобів
<i>НП(С)БО 7, п. 19-21</i>	Відображення переоцінки у складі доходів та витрат звітного періоду	Операції переоцінки не змінюють результатів господарської діяльності підприємства.	Відображення дооцінки та уцінки основних засобів на рахунках додаткового капіталу

Аналізуючи можемо зробити висновки що, суперечливим є твердження п. 16 НП (С) БО 7, згідно з яким при переоцінці основних засобів важливо переоцінити всю групу однорідних основних засобів, оскільки вартість об'єкта може бути незначною відповідно до групи основних засобів. Тому ТОВ «Компанія ЛАН» пропонується проводити переоцінку або уцінку групи основних засобів, що є предметом переоцінки, лише у разі істотної зміни вартості основних засобів групи. Крім того, вважаємо недоцільним вважати результати переоцінки основних засобів доходами або витратами звітного періоду, оскільки економічна суть операції полягає не у зміні результатів господарської діяльності, а у визначенні реальної вартості об'єкт. Отже, операції з переоцінки та амортизації основних засобів слід відображати як зміни на балансі рахунків додаткового капіталу: переоцінку відображати як збільшення, а амортизацію – як зменшення (табл. 2.3.).

Таблиця 2.3.

Бухгалтерські проведення переоцінки основних засобів			
№	Зміст господарської операції	Дт	Кт
Дооцінка			
1.	Збільшено первісну вартість ОЗ на суму дооцінки первісної вартості	105	411
2.	Дооцінено знос	411	131
Уцінка			
1.	Зменшено первісну вартість ОЗ на суму уцінки балансової вартості	975	105
2.	Уцінка зносу	131	105

Оцінка засобів, що амортизуються за НП (С) БО 7, здійснюється шляхом зменшення першочергової або переоціночної вартості основних засобів на суму їх ліквідаційної вартості [51]. Ліквідаційна вартість являє собою суму грошових коштів або вартість інших активів, які організація очікує отримати від продажу (ліквідації) необоротних активів після закінчення терміну їх використання, за вирахуванням витрат, пов'язаних з продажем (ліквідацією).

Ліквідаційна вартість – це сума коштів або вартість інших активів, які суб'єкт господарювання має намір отримати від продажу чи ліквідації основних засобів після закінчення строку корисного використання, за вирахуванням витрат, пов'язаних із продажем (ліквідацією) [51].

Підсумовуючи, згідно з даними дослідження можемо стверджувати, що найчастіше в підприємствах ліквідаційна вартість не розраховується і при формуванні методів обліку дорівнює нулю. При визначенні ліквідаційної вартості суб'єкт господарювання повинен вибрати ліквідаційну вартість на рівні вартості такого активу, який досяг кінця строку його корисного використання та використовувався в умовах, подібних до тих, у яких він має намір використовувати придбаний об'єкт, звичайно, якщо це можливо.

Останнім часом питання ліквідаційної оцінки стає все більш актуальним, оскільки воно відіграє важливу роль у процесі обов'язкової реалізації об'єктів.

2.2. Синтетичний і аналітичний облік необоротних активів

Об'єктний облік основних засобів в інвентаризаційних описах здійснюється за підрозділами, місцезнаходженнями, в обслуговуючих і допоміжних підприємствах та інших структурних підрозділах. Під час щорічної інвентаризації основних засобів за місцем їх зберігання, використання та матеріально відповідальними особами складаються описи. Форма та зміст описів залежать від засобів, на яких ведуться обліки.

Фксування даних про наявність та технічний стан основних засобів відбувається в «Інвентаризації основних засобів», «Інвентаризації багаторічних насаджень», «Інвентаризації худоби та продуктивних тварин, птиці та бджолиних сімей».

В інвентарних картках ведеться аналітичний облік основних засобів (ф. ОЗ - 6). Як правило, на кожну одиницю інвентарю відкривається картка. Форма містить дані про норми амортизації та технічні характеристики об'єкта. Можна створити рахунок у двох примірниках цих форм: один у бухгалтерії та другий у

операційних приміщеннях основних засобів - інвентаризації основних засобів, але традиційно один примірник зберігається в бухгалтерії.

Для ведення матеріально відповідальними особами обліку за кожним об'єктом використовується типова форма № 03-9 «Інвентаризація основних засобів» у приміщеннях їх використання. Усі дані, що містяться в цій формі, повинні відповідати записам в інвентарних картках основних засобів.

Інвентарні картки реєструються в описі інвентарних карток основних засобів. Інвентарні картки в обліковій справі організовують за групами основних засобів, виділяючи окрему групу таких об'єктів, які тимчасово не використовуються (ремонт, реконструкція та інші поліпшення та консервація об'єктів).

Картки розподілу основних засобів розміщуються перед кожною групою класифікації основних засобів у картотеках. Заповнюється в кінці місяця за інвентарними картками, що відображають рух основних засобів.

За картками обліку руху основних засобів скласти декларацію аналітичного обліку 4.1 с.-г. на рахунках, операції та залишки яких щомісяця звіряються з синтетичними даними бухгалтерського обліку. Синтетичний облік основних засобів у журналі № 4А с.-г.

Перелік усіх документів для обліку невідібраних активів наведено в таблиці 6.6.

Таблиця 6.6.

Документи з обліку основних засобів

1. Для оприбуткування основних засобів	Акти приймання-передачі основних засобів ф.ОЗ-1
2. Для приймання основних засобів після капітального ремонту, реконструкції та модернізації	Акти приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих і модернізованих об'єктів ф.ОЗ-2
3. Для вибуття основних засобів при повній чи частковій їх ліквідації	Акт на списання основних засобів ф.ОЗ-3
4. Для списання автотранспорту	Акт на списання автотранспортних засобів ф.ОЗ-4

5. При установці, пуску і демонтажу будівельної машини, що взята напрокат	Акт про установку, пуск та демонтаж будівельної машини ф.ОЗ-5
6. Ведення аналітичного обліку та узагальнення інформації про всі типи основних засобів на підприємстві	Інвентарна картка обліку основних засобів ф.ОЗ-6
7. Для реєстрації Інвентарних карток та групування основних засобів за класифікаційними групами	Опис інвентарних карток ф. ОЗ -7
8. Для обліку основних засобів, які в надійшли або вибули протягом місяця	Картка обліку руху основних засобів ф. ОЗ-8
9. Для обліку основних засобів закріплених за матеріально-відповідальною особою на місцях експлуатації	Інвентарний список основних засобів ф. ОЗ-9
10. Для приймання довгострокових біологічних активів рослинництва (багаторічних насаджень)	Акт приймання довгострокових біологічних активів рослинництва (багаторічних насаджень) і передачі їх в експлуатацію ф. ДБАСГ-1
11. Формування основного стада тварин	Акт приймання довгострокових біологічних активів тваринництва (формування основного стада) ф. ДБАСГ-2
12. Списання довгострокових біологічних активів рослинництва	Акт на списання довгострокових біологічних активів рослинництва (багаторічних насаджень) ф. ДБАСГ-3
13. Списання довгострокових біологічних активів тваринництва	Акт списання довгострокових біологічних активів тваринництва (вибраковка тварин) ф. ДБАСГ-4
14. Синтетичний обліку по кредиту рахунків: 10 "Основні засоби" 11 "Інші необоротні матеріальні активи" 12 "Нематеріальні активи" 13 "Знос (амортизація) необоротних активів" 16 "Довгострокові біологічні активи" 19 "Гудвіл"	Журнал-ордер 4 А с.-г.

15. Аналітичний облік по рахунках 10,11	Відомість аналітичного обліку 4.1 с.-г. по рахунках: 10 "Основні засоби" 11 "Інші необоротні матеріальні активи"
16. Аналітичний облік довгострокових біологічних активів	Відомість аналітичного обліку довгострокових біологічних активів 4.2 с.-г.
17. Аналітичний облік нематеріальних активів	Відомість аналітичного обліку 4.3 с.-г по рахунках: 12 "Нематеріальні активи" 19 "Гудвіл"
18. Нарахування амортизації прямолінійним методом на початок року	Розрахунок нарахування амортизації основних засобів та інших необоротних активів за прямолінійним методом на початок року 4.4 с.-г.
19. Нарахування амортизації прямолінійним методом на основні засоби, які надійшли або вибули	Відомість нарахування амортизації основних засобів та інших необоротних активів, які надійшли або вибули 4.5 с.-г.
20. Нарахування амортизації прямолінійним методом за місяць	Відомість нарахування амортизації основних засобів та інших необоротних активів за місяць 4.6 с.-г.
21. Нарахування амортизації податковим методом	Відомість нарахування амортизації основних засобів та інших необоротних активів, за методом, передбаченим податковим законодавством 4.7 с.-г.
22. Синтетичний облік фінансових і капітальних інвестицій	Журнал-ордер 4 Б с.-г. по кредиту рахунків: 14 "Довгострокові фінансові інвестиції" 15 "Капітальні інвестиції"
23. Аналітичний облік капітальних інвестицій	Відомість аналітичного обліку капітальних інвестицій 4.8 с.-г.
24. Аналітичний облік фінансових інвестицій	Відомість аналітичного обліку довгострокових фінансових інвестицій 4.9 с.-г.

2.3. Амортизація необоротних активів та облікове відображення зносу

Істотний вплив на економічні процеси має амортизаційна політика, що є частиною облікових засад організації. Економічна сутність амортизації складна і неоднозначна, що виникла під впливом різноманітних економічних процесів у різні періоди часу. Класична економічна теорія стверджує, що термін «амортизація» походить від латинського «amortisatio», що буквально означає «згасання». Існує й інше тлумачення першоджерела цього терміна. Колектив авторів вітчизняних учених Т. Васильєвої, С. Кузьменка, С. Ярошенка та інших стверджують, що існує думка, що поняття «амортизація» перекладається з латинської як «безсмертя» [2, с.170-171]. «Безсмертя» по відношенню до необоротних активів можна розуміти в тому сенсі, що їхня вартість не зникає в процесі амортизації, а переноситься на їх продукцію, тобто відбувається зміна як місця, так і форми вартості.

Великий внесок у теорію та методологію обліку зносу та амортизації необоротних активів зробили такі українські вчені: О. Кобилянська, Є. Шара Ф., Бутинець, В. Дерій, В. Сопко, Н. Гаврилишин, Л. Нападовська, М. Лучко, Кудлаєва, Л. К. Палагнюк, та ін. Проте, незважаючи на значні обсяги всіх наукових робіт, слід зазначити, що питання обліку зносу та амортизації основних засобів потребує подальшого дослідження.

Необоротні матеріальні засоби піддаються фізичному зношуванню та моральному старінню в процесі їх використання. Однак правильно вирахувати даний знос неможливо. Як свідчать аналізи літературних джерел, серед науковців та експертів, які займаються проблемою амортизації, існують розбіжності у поглядах з багатьох аспектів. Одним з них є відсутність чіткого визначення понять «амортизація» та «знос».

Категорію «амортизація» за НП(С) БО 7 «Основні засоби» потрібно сприймати як спосіб поетапного перенесення вартості основних засобів, задіяних у виробництві протягом строку їх корисного використання, на вартість

виготовлення та накопичення суми на відшкодування їх вартості, тобто як спосіб створення джерела відтворення основних засобів за рахунок собівартості [58].

Таким чином, «знос» – це величина накопиченої амортизації об'єкта за певний період часу. У зв'язку з цим виникає питання нагромадження амортизаційних відрахувань та їх цільового використання, а також тлумачення поняття зносу основних засобів. Обсяг накопиченого зносу та норма зносу основних засобів за останні роки в цілому по підприємствах України характеризуються даними, наведеними на рисунку 2.6.

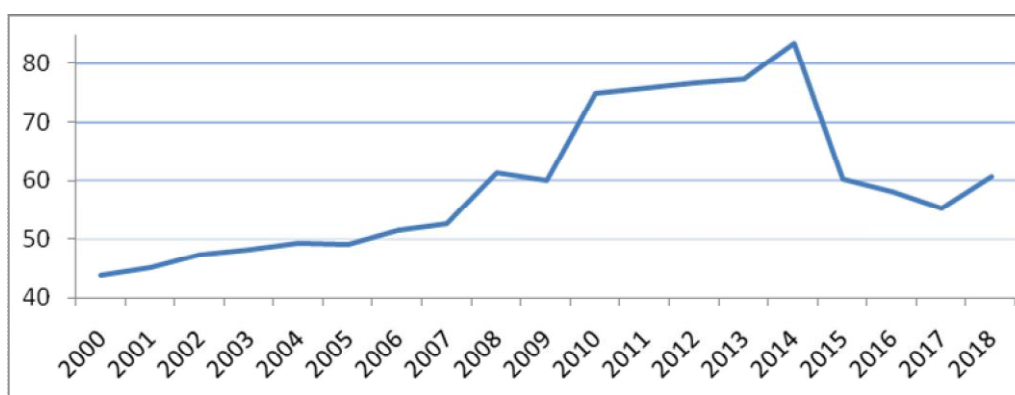


Рисунок 2.6. Ступінь зносу основних засобів в Україні (2000 – 2018 рр.)
Примітка: розроблено на основі джерела [23].

При аналізі даних показано на рисунку 2.6. З наведених показників можна відзначити, що рівень зносу основних засобів у період з 2000 по 2014 роки основних фондів економіки України катастрофічно зростав, і лише незначно знижувався у 2005 та 2009 роках. Згідно з графіком, у 2014 році цей показник наблизився до критичної позначки – майже 84%, і після складних політичних подій та подальшого фінансування ЄС ми бачимо тенденцію до зниження зносу основних фондів вітчизняних компаній, хоча цей показник залишається високим. Так, за даними на 2018 рік, показник знову ОЗ складає більше 50%, що все ще негативно характеризує рівень вітчизняного виробництва та його конкурентоспроможність з модернізованим обладнанням і технологіями зарубіжних аналогів. Щодо нових основних засобів, введених протягом року (рис. 2.7.), то різке зростання можна спостерігати лише у 2016 році.

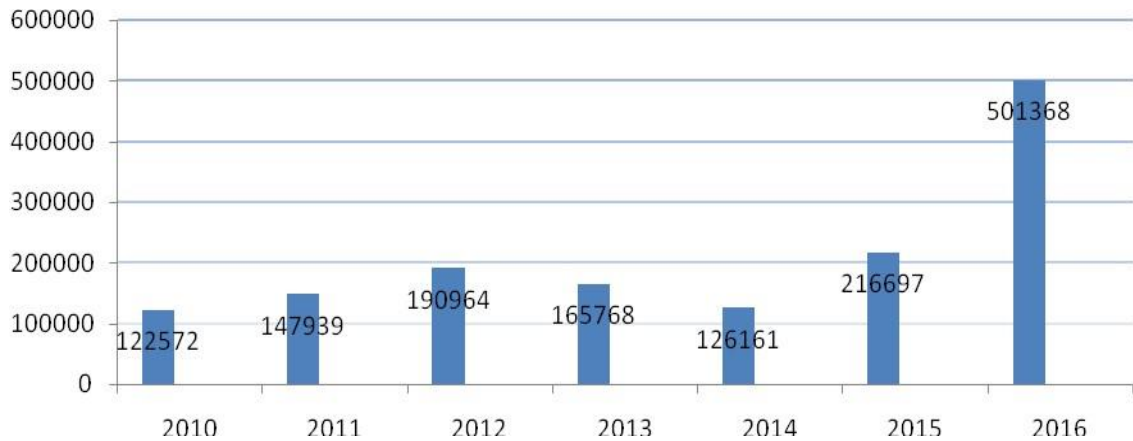


Рисунок 2.7. Нові основні засоби, введені протягом року, млн. грн.

Примітка: розроблено на основі джерела [23].

Бухгалтерський облік дає змогу забезпечити систему керування інформацією щодо зношення необоротних матеріальних активів організації та резервів їх технічної експлуатації. Також даний облік служить інформаційною базою внутрішнього контролю ефективності використання необоротних матеріальних активів.

Перший елемент бухгалтерського обліку для процесу нарахування амортизації необоротних активів на прикладі основних засобів – це підхід до об’єкта як до основного засобу, що амортизується. Інформаційним забезпеченням цього процесу є оцінка вартості та терміну експлуатації об’єкта та його введення в експлуатацію. Метою цієї складової обліку амортизації основних засобів є визначення об’єктів, які включаються до обліку основних засобів і підлягають амортизації.

Класифікація основних засобів є наступним етапом в організації системи обліку амортизації необоротних матеріальних активів. Реалізовується відповідно до вимог п. 138.3.3. ст. 138 Податкового кодексу України, якою визначено мінімально допустимий строк корисного використання необоротних активів за їх класифікацією (додаток Б), що здійснюється для шістнадцяти груп та визначає, що вони встановлюються наказом підприємства, одночасно при визнанні таких об’єктів [60].

Далі підприємство повинно оцінити необоротні активи відповідно до НП (С) БО 7 «Основні засоби» для забезпечення правильності їх відображення в

обліку. Процес документального оформлення та відображення бухгалтерського обліку також включає організацію обліку амортизації основних засобів з моменту їх надходження до їх списання і вибуття [53]. В аналітичному обліку на підприємстві реєстрація операцій з необоротних активів здійснюється за документами певної форми: ОЗ-1 - 9; ОЗ-14 - 16, що надає юридичну силу операціям.

Формування ефективної методики бухгалтерського обліку відповідно до «Положення про засади бухгалтерського обліку підприємства» дає змогу домовитися про розгляд низки методів обліку, пов'язаних з нарахуванням амортизації основних засобів у складі системи обліку амортизації основних засобів.

Основними питаннями у сфері амортизації, що є предметом принципів бухгалтерського обліку, є: визначення методів нарахування амортизації;

1. Встановлення ліміту вартості для віднесення об'єктів до МНМА;
2. Встановлення термінів корисного використання основних засобів;
3. Алгоритм оцінки основних засобів;
4. Визначення ліквідаційної вартості необоротних активів [13].

Відповідно до пп. 138.3.1. ПКУ, з 23.05.2020 як в бухгалтерському обліку, так і в податковому балансі амортизація здійснюється протягом строку корисного використання об'єкта, який визначається підприємством при обліку цього об'єкта як активу (при зарахуванні на баланс), і буде призупинено на період їх добудови, модернізації, консервації, та реконструкції тощо [60].

Спосіб нарахування амортизації обирається підприємством самостійно і визначається в порядку за принципами бухгалтерського обліку. Єдиної норми, яка б чітко визначала порядок вибору оптимального методу амортизації для підприємств конкретної галузі, різних організаційно-правових форм, немає. Кожен із методів відрізняється тим, що вони мають різну мету щодо прискореної або періодичної амортизації основних засобів. Тому важливу роль у виборі правильного методу відповідно до цілей підприємства відіграє амортизаційна політика підприємства.

На рисунку видно, що нарахування амортизації основних засобів (крім малоцінних необоротних матеріальних активів та бібліотечних фондів) за НП (С) БО 7 «Основні засоби» здійснюється за методиками, представленими в таблиці 2.10 .

Таблиця 2.10.

Методи нарахування амортизації [51]

<i>Назва методу</i>	<i>Принцип нарахування</i>
Прямолінійний	Річна сума амортизації визначається діленням вартості, що амортизується, на строк корисного використання об'єкта необоротних активів
Зменшення залишкової вартості	Річна сума амортизації визначається як добуток залишкової вартості об'єкта на початок звітного року або первісної вартості на дату початку нарахування амортизації та річної норми амортизації. Річна норма амортизації (у відсотках) обчислюється як різниця між одиницею та результатом кореня ступеня кількості років корисного використання об'єкта з результату від ділення ліквідаційної вартості об'єкта на його первісну вартість;
Прискореного зменшення залишкової вартості	Річна сума амортизації визначається як добуток залишкової вартості об'єкта на початок звітного року або первісної вартості на дату початку нарахування амортизації та річної норми амортизації, яка обчислюється, виходячи зі строку корисного використання об'єкта, і подвоюється;
Кумулятивний	Річна сума амортизації визначається як добуток вартості, яка амортизується та кумулятивного коефіцієнта. Кумулятивний коефіцієнт розраховується діленням кількості років, що залишаються до кінця строку корисного використання об'єкта основних засобів, на суму числа років його корисного використання;
Виробничий	Місячну суму амортизації розраховують шляхом множення фактичного обсягу виробленої продукції за місяць на виробничу ставку амортизації; остання обчислюється діленням вартості, що амортизується на загальний обсяг продукції, який підприємство очікує виробити з використанням об'єкта необоротних активів.

При виборі методу нарахування амортизації підприємства повинні брати до уваги переваги та недоліки кожного методу (табл. 2.11.) за конкретних умов виробництва.

Таблиця 2.11.

Переваги та недоліки методів нарахування амортизації [47]

<i>Назва методу</i>	<i>Перевага використання</i>	<i>Недоліки використання</i>
Прямолінійний	Легкість розрахунку	Не враховується моральний знос об'єктів та фактор підвищення витрат на ремонти під час експлуатації об'єкта
Зменшення залишкової вартості	Протягом перших років експлуатації об'єкта накопичується значна сума коштів, необхідних для його відновлення	Цей метод передбачає обов'язкову наявність ліквідаційної вартості, необхідної для розрахунку норми амортизації
Прискореного зменшення залишкової вартості	Протягом перших років експлуатації об'єкта накопичується значна сума коштів, необхідних для його відновлення	При застосуванні даного методу в перші роки експлуатації об'єкта показник собівартості <u>завищується</u>
Кумулятивний	Суми нарахування, зменшення амортизаційних сум відбувається рівномірно	До недоліку відносять певну трудомісткість
Виробничий	Цей метод вважається дуже раціональним	Застосування цього методу пов'язане з важкістю визначення виробітку окремих об'єктів необоротних матеріальних активів.

Підприємство, яке досліджувалось, використовує прямолінійний метод нарахування амортизації основних засобів, оскільки це вимагає найменших зусиль для ведення бухгалтерського обліку та повністю ідентичний у бухгалтерському та податковому відношенні.

Рекомендується використовувати, за для прискорення, метод кумулятивної амортизації. Він легко обчислюється і має схожий принцип розрахунку з методами залишкової вартості та прискореної залишкової вартості, що, на думку деяких вчених, призводить до можливості виключення останньої з НП (С) БО 7. «основні засоби» [42].

Технічна складова обліково-амортизаційної політики повинна включати такі пункти:

- Перелік первинних документів на амортизацію;
- Встановлення форм внутрішньої звітності з нарахування амортизації, порядку їх складання та строків виконання;
- Визначення методів внутрішнього контролю за амортизацією.

Застосування дій з нарахування та обліку амортизації необоротних матеріальних активів відповідно до чинного законодавства забезпечує послідовність і точність заповнення первинних документів, відображення операцій в бухгалтерському обліку та звітності, що значно підвищує достовірність та законність операцій у цій сфері обліку та зменшує витрати організації.

Останнім елементом системи обліку амортизації необоротних матеріальних активів є складання фінансової звітності та результатів у балансі (додаток Г), (Звіті про фінансовий стан), звіті про прибутки та збитки (додаток Д) (звіті про сукупний дохід) , звіті про фінансові результати. зміни власного капіталу, додаток до фінансової звітності, що дозволяє надати об'єктивну інформацію про стан основних засобів та стан прибутків підприємства за його участю [26].

Оскільки амортизація розглядається як одне з внутрішніх джерел фінансування компанії та залишається основою для підвищення вартості основних засобів, ми вважаємо за необхідне, щоб ці аспекти регулювалися на рівні компанії. Проблемні аспекти процедури списання та шляхи їх вирішення висвітлені в табл. 2.12.

Таблиця 2.12.

**Проблемні аспекти порядку нарахування
амортизації[22]**

<i>Джерело</i>	<i>Проблемне питання</i>	<i>Причини</i>	<i>Шляхи вирішення</i>
НП(С)БО 7, п. 29	Нарахування амортизації розпочинається з місяця, наступного за місяцем, у якому об'єкт основних засобів став придатним для використання	Виникає неоднозначність трактування початку нарахування амортизації, якщо об'єкт не потребує монтажу	Встановити необхідність нарахування після місяця, в якому об'єкт основних засобів було введено в експлуатацію, що документально підтверджено
НП(С)БО 7, п. 24	Термін корисного використання об'єктів основних засобів	Заниження терміну корисного використання підприємствами	Встановити мінімальний термін корисного використання різних видів основних засобів
НП(С)БО 7, п. 22	Відсутність можливості нарахування амортизації окремих частин об'єктів основних засобів, якщо вони мають різний термін використання		Відображення дооцінки та уцінки основних засобів на рахунках додаткового капіталу

В Україні порядок врахування амортизації на рахунках бухгалтерського обліку регулюється інструкцією про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і операцій підприємств і організацій [31]. Походження амортизаційних відрахувань на бухгалтерських рахунках представлено в таблиці 2.13.

Таблиця 2.13.

Нарахування амортизаційних відрахувань [57]

№ з/п	Господарська операція	Кореспонденція рахунків	
		<u>Дт</u>	<u>Кт</u>
1.	Нараховано амортизаційні відрахування	23,91,92,93,94	13
		091	-

Слід зазначити, що ці рахунки не відтворюють повної та вичерпної інформації, необхідної підприємству, і не реалізують можливості контролювати амортизаційні відрахування, тому для зручності організації бухгалтерського обліку та формування якісної інформації запропонована методика амортизації для ТОВ «Компанія ЛАН».

Нарахування зносу здійснюється відповідно до вимог чинного законодавства з одночасним списанням рекомендованого позабалансового рахунку 091 «Нараховані амортизаційні відрахування». Амортизація показує ступінь зносу основних засобів і дає змогу визначити залишкову вартість основних засобів. Відповідно до звітності відомості про суми нарахованої амортизації зазначаються у формі №1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)», рядок 1012 «Знос». Показник у формі №1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)» необхідний для розрахунку залишкової вартості основних засобів, включених до балансу.

Якщо проаналізувати причини недосконалості амортизаційної політики, то можна зробити висновок, що керівництво підприємств недостатньо зацікавлене в ефективному управлінні амортизаційними відрахуваннями. В даний час амортизація розглядається не просто як процес знецінення вартості необоротних активів, а як інструмент фінансового планування, що дозволяє керувати витратами та регулювати внесок цих активів у діяльність. По суті, це частина доходу, який відкладається на інвестиційні цілі для відновлення активу в майбутньому. У цьому випадку амортизацію можна вважати джерелом інвестицій.

Проте впровадження механізму амортизації як потужного внутрішнього джерела інвестиційних ресурсів установи неможливе без відповідних законодавчих змін у бухгалтерському та податковому нормативно-правових актах, пов'язаних із переходом поняття амортизації з економічного у фінансове. Фінансова концепція передбачає розгляд амортизації як процесу формування своєрідного резервного капіталу для відновлення основних фондів, а амортизаційних відрахувань як інвестиційних фондів. Правильний розрахунок амортизації важливий для отримання повної та точної інформації про процес відтворення на підприємстві та вимірювання внеску основних засобів в інвестиційні процеси.

РОЗДІЛ 3 АУДИТ ТА ЕКОНОМІЧНИЙ АНАЛІЗ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ ПІДПРИЄМСТВА

3.1. Організація та методика аудиту необоротних активів

Значущим етапом аудиту всього підприємства є перевірка необоротних матеріальних активів. Це зумовлюється важливістю обліку цих активів та їх значним впливом на фінансові результати діяльності підприємства. Метою аудиторських операцій з необоротними активами є отримання аудиторських доказів того, що вони обліковуються згідно з законодавством та що інформація в річній фінансовій звітності є достовірною.

Такі відомі економісти, як В. Шевчук, О. Петрик, Ф. Бутинець, Л. Янчева, В. Голов, Г. Давидова, М. Мельник, В. Савченко, М. Кужельний, та ін., значну увагу приділяли питанням організації і методики аудиту необоротних матеріальних активів.

Основною метою аудиту довгострокових основних засобів як елемента аудиту є підтвердження залишку цих активів на дату балансу та надання незалежного висновку щодо достовірності, повноти та неупередженості інформації, що стосується до основних засобів у фінансовій звітності. Важливо, щоб аудитор ретельно вибирав необхідні аудиторські процедури та методи, оскільки аудит зазвичай обмежений у часі.

Метою аудитора є перевірка тверджень, викладених у МСА 315 «Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвих викривлень через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища».

Твердженнями щодо яких збирають аудиторські докази є [25]:

- існування (необоротні матеріальні активи реально існують на дату складання балансу);
- права та обов'язки (підприємство має майнові права на необоротні матеріальні активи);
- повнота (всі операції, пов'язані з рухом необоротних матеріальних активів повністю задокументовані на рахунках аналітичного і синтетичного обліку);
- оцінка вартості та розподіл (на підприємстві правильно класифікують, оцінюють, нараховують амортизацію, відображають в обліку операції з необоротними матеріальними активами та надає достовірну інформацію про них у фінансовій звітності).

При перевірці основних засобів аудитор дотримується чинних законів і нормативних актів, наведених у таблиці 3.1.

Таблиця 3.1.

Законодавчі та нормативні акти в роботі аудитора[64]

<i>Джерела інформації для аудиту необоротних активів</i>
Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність», Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», Закон України «Про фінансовий лізинг», Податковий кодекс України, Цивільний кодекс України, Господарський кодекс України
НП(С)БО 1 Загальні вимоги до фінансової звітності», НП(С)БО 7 «Основні засоби», НП(С)БО 14 «Оренда», НП(С)БО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу та припинена діяльність», НП(С)БО 28 «Зменшення корисності активів», НП(С)БО 15 «Дохід», НП(С)БО 16 «Витрати»
Наказ Міністерства статистики України від 29.12.1995 р. № 352 «Про затвердження типових форм первинного обліку»
Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань, Методичні рекомендації щодо бухгалтерського обліку основних засобів від 10.01.2007 № 2
План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій № 291 від 30.11.99 р., Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена наказом МФУ від 30.11.99 р. №291.
МСА 300 «Планування», МСА 320 «Суттєвість в аудиті», МСА 400 «Оцінка ризиків і системи внутрішнього контролю», МСА 800 «Звіт аудитора за спеціальними аудиторськими завданнями»

Для досягнення цієї мети аудитор повинен дотримуватися чіткої послідовності перевірок, яку можна поділити на окремі групи, визначені як певні етапи та стадії. Аудитор намагається оптимізувати свою роботу, плануючи її. Планування іспитів є одним із важливих кроків. Він полягає у формуванні стратегії

та тактики аудиту, тобто у визначенні обсягу аудиту, виборі конкретних аудиторських процедур, порядку їх застосування. ISA 300 «Планування фінансового аудиту» виділяє такі ключові кроки в процесі планування аудиту (рис. 3.1):

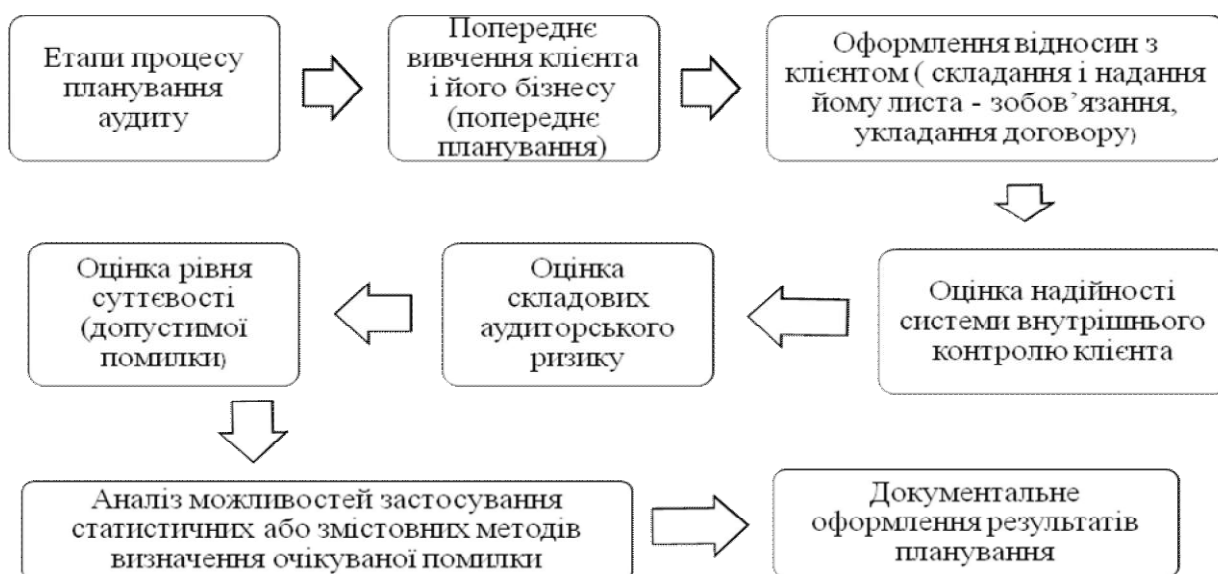


Рисунок 3.1. Етапи процесу планування аудиту

Примітка: розроблено на основі джерела [40].

Під час попереднього дослідження клієнта, аудитор повинен оцінити доцільність аудиторського завдання та його обсяг, а також підготувати інформацію для подальших кроків планування. Даний етап називається попереднім плануванням оскільки він є передуючим перед укладанням договору між аудитором і клієнтом. Попередня програма (Додаток Е) готується до початку аудиту, але під час перевірки можуть бути внесені незначні чи великі коригування.

Найбільш відповідними методами перевірки для попереднього планування є: спостереження; огляд; запити, перевірка документів; аналітичні процедури.

Однією з фундаментних дій аудитора у попередньому дослідженні клієнта є запити. Вони можуть мати різні форми, від офіційних письмових запитів до третіх сторін або співробітників до неформальних усних співбесід. Як правило, аудиторські компанії розробляють стандартні анкети для опитування певних осіб, які відповідають за компанію-замовника. Перевіряючи документи або опитування,

перевіряючий повинен проаналізувати облікову політику щодо основних засобів та методи нарахування амортизації, що використовуються в компанії; чи відбулися зміни в методах нарахування амортизації та чи є необхідні пояснення у примітках до фінансової звітності за рік [70].

Опитування, проведене керівництвом, може спонукати аудитора до проведення додаткових аудиторських процедур, оскільки може знадобитися отримати інформацію про майбутні операції, наміри продати основні засоби, наявність таких закладених активів або певні претензії третіх осіб, позови. У додатку Е [8] наведений варіант анкетування для оцінювання системи бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю фактів господарської діяльності з залученням необоротних матеріальних активів наведено. Оцінюючи систему внутрішнього контролю, перевіряючий також повинен здійснити первинне оцінення аудиторського ризику та його складових.

Ризик зазвичай оцінюється на основі трьох рівнів: високий, середній і низький. На ризик, властивий оцінці необоротних активів, має вплив стадія життєвого циклу підприємства. У разі активного оновлення системи є ризик передчасного бронювання та введення в експлуатацію, амортизації, повноти оцінки. Не оновлюючи необоротні матеріальні активи, підвищується ризик неточностей в операціях, пов'язаних з їх ремонтом та своєчасним нарахуванням амортизації. Притаманний ризик значно збільшується у разі переоцінки активу.

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

- вибір аудиторських процедур, які слід виконати для перевірки сукупностей елементів, встановлення їх виду та способу застосування;
- «сегментування» інформації в бухгалтерських документах (облікова інформація розподіляється на ділянки, кожна з яких перевіряє певний виконавець);
- формування мета та завдань, які необхідно досягнути і виконати під час перевірки кожного сегмента,
- встановлення сукупності елементів для перевірки з метою виконання поставлених завдань [75].

При розробці стратегії аудиту сегменту «необоротні матеріальні активи» слід вирішити завдання, пов'язані з аудитом, наведені в таблиці 3.2.

Заключні підсумки аудитора при виконанні кожного розділу плану відображаються в його робочих документах. Дані підсумки слугують фундаментом для складання аудиторського звіту та формування висновку про достовірність річної фінансової звітності та бухгалтерського обліку в її істотних аспектах.

Таблиця 3.2.

Основні завдання аудитора при проведенні перевірки необоротних матеріальних активів [61]

Контроль дотримання чинного законодавства за операціями необоротними матеріальними активами	Контроль розрахунку амортизаційних відрахувань необоротних активів	Перевірку операцій з орендованими і переданими в оренду основних засобів	Дотримання облікової політики щодо обліку необоротних активів
Перевірка правильності документального оформлення оприбуткування і ліквідації необоротних матеріальних активів	Контроль відображення в обліку результатів надзвичайних подій, пов'язаних з необоротними активами	Перевірку оцінки фінансових результатів від реалізації необоротних активів	встановлення ефективності використання необоротних матеріальних активів
Перевірку правильності кореспонденції рахунків за операціями з необоротними матеріальними активами	Контроль зіставлення даних аналітичного, синтетичного обліку і балансу	Правомірність списання витрат на проведення ремонту основних засобів	Перевірка правильності переоцінки необоротних активів

Предметною галуззю аудиторських досліджень є інформаційні джерела для перевірки необоротних матеріальних активів. До цих джерел відносяться: корпоративна звітність, акти амортизації основних засобів, установчі документи, облікова політика підприємства; Регістри бухгалтерського обліку, що використовуються для відображення господарських операцій в обліку основних засобів; Головні документи з обліку основних засобів: накладні, інвентарні картки, акти приймання-передачі, введення в експлуатацію, ліквідацію, замовлення на ремонт основних засобів.

До необоротних активів, що перевіряються, належать: групи таких активів; їх початкова та залишкова вартість; достовірність документального оформлення операцій, пов'язаних із придбанням, створенням, рухом та відчуженням таких активів; стан аналітичного та синтетичного обліку; амортизація основних засобів; Операції капітального ремонту, технічного переозброєння, модернізації та реконструкції основних засобів; Інформація про порушення бухгалтерського обліку. Даний процес зображено на рисунку 3.2.

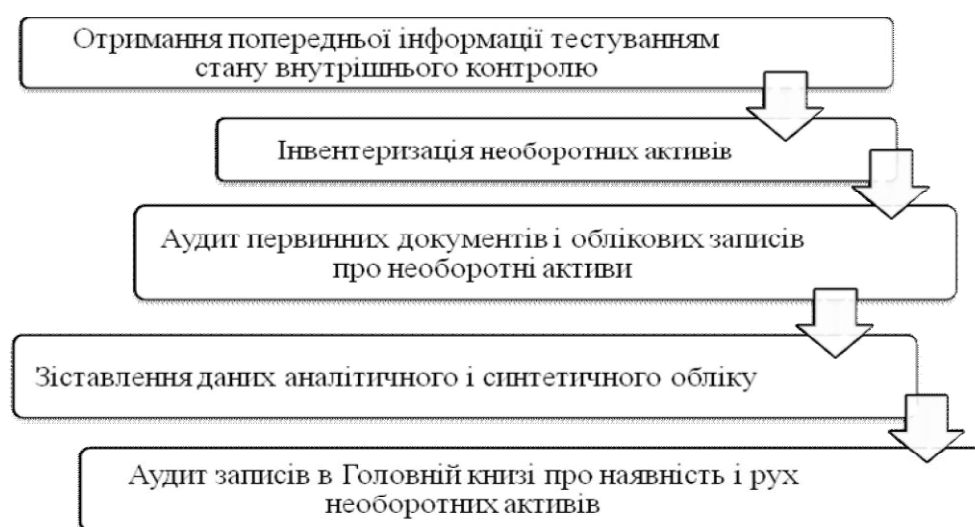


Рисунок 3.2. Аудиторські процедури перевірки необоротних матеріальних активів. *Примітка: розроблено на основі джерела [43].*

Основним етапом аудиту є контроль оцінки основних засобів, встановлення їх власності, перевірка достовірності рахунків та їх залишків, перевірка правильності нарахування амортизації основних засобів та визначення вартості їх ремонту. Після цього забезпечується узгодженість даних синтетичного та аналітичного обліку та правильність врахування в обліку операцій, пов'язаних з рухом довгострокових основних засобів. Також потрібно зосередити увагу на дотримання встановлених форм документів, у яких заповнюються реквізити, наявність підписів усіх членів комісії та керівника установи [77].

Під час аналізування операцій, що стосуються придбання необоротних матеріальних активів, аудитор здійснює перевірку достовірності документів, а також чи дотриманий порядок розрахунків з постачальниками та підрядниками відповідно до фактичної суми розрахунків згідно з цими документами.

Перевірка правильності первісної вартості таких необоротних активів є одним із ключових аспектів аудиторської перевірки. Значного аналізу потрібно приділити необоротним активам які були придбані за рахунок банківського кредиту. Експерт повинен переконатися, що витрати на поліпшення довгострокових матеріальних цінностей, що призводить до поліпшення їх технічних характеристик, додаються до первісної вартості об'єкта, а витрати на ремонт для підтримання цих активів у нормальному робочому стані включаються до складу звітний період. Аудитор повинен враховувати вимоги податкового обліку та переконатися, що підприємство-клієнт відповідає вимогам Податкового кодексу України [60] при визначенні доходів і витрат. При перевірці операцій з списання необоротних матеріальних активів, аудитор встановлює причину їх списання, законність і причини таких операцій.

Амортизація має великий вплив на фінансову та податкову звітність, аудитор повинен уважно вивчити амортизацію клієнта.

У процесі аудиту необхідно встановити:

- чи всі об'єкти необоротних матеріальних активів прийняті в розрахунок під час нарахування амортизації;
- чи враховується у цьому разі їхній рух;
- чи правильно застосовуються норми амортизації з метою бухгалтерського обліку;
- чи припиняється нарахування амортизації на період реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання і консервації об'єкта необоротних матеріальних активів;
- чи обґрунтовано застосовується метод прискореної амортизації виробничих основних засобів.

Для порівняння даних бухгалтерського обліку та розрахунків аудитора можна використовувати таблицю 3.3.

Таблиця 3.3.

Перевірка правильності застосування норм амортизації

Найменування ОЗ (рядків корисного використання)	Початкова вартість	Ліквідаційна вартість	Амортизована вартість	Річна норма амортизації	Сума амортизації	Дані бухгалтерії	Відхилення

При перевірці амортизаційних операцій для цілей оподаткування необхідно перевірити правильність віднесення основних засобів до конкретної групи основних засобів та правильність використання норм амортизації.

Типовими випадками недотримання вимог законодавства про амортизацію основних засобів є порушення з боку особи, яка обліковує амортизацію необоротних активів (табл. 3.4.). Дані порушення можуть виникати як навмисно, так і випадково, а також через некомпетентність чи неухважності особи, яка веде облік таких розрахунків.

Суми перевищення або ненарахованої амортизації визначаються за всіма фактами помилкової амортизації. Визначити, як це вплинуло на витрати виробництва та фінансові результати, податкові наслідки, визначити причини порушень та відповідальність, а також запропонувати заходи щодо уникнення подібних недоліків у майбутньому. Під час проведення аудиторської перевірки потрібно рекомендувати адміністрації підприємства внести відповідні корективи до даних бухгалтерського обліку та звітності.

Таблиця 3.4.

Типові порушення в частині здійснення операцій з нарахування амортизації необоротних активів та їх наслідки [80, с. 31]

Вид порушення	Наслідки
Амортизація необоротних активів під час їх перебування на реконструкції, модернізації, в добудові, дообладнанні та консервації	Призводить до завищення амортизаційних відрахувань та, як наслідок, занижує податок на прибуток, що призведе до понесення підприємством в майбутньому штрафів
Амортизація необоротних активів щоквартально	
Амортизація необоротних активів з дати надходження необоротних активів на підприємство	
Амортизація необоротних активів після дати вибуття необоротного активу	
Амортизація необоротних активів протягом календарного року (підприємствами з сезонним виробництвом)	
Неправильне визначення строку корисного використання необоротних активів	

Перевірка необоротних матеріальних активів завершується аналізом ефективності їх використання. Визначаються показники рентабельності капіталу, фондомісткості, норми амортизації та ін. Джерелом аналізу основних засобів є баланс (Звіт про фінансовий стан) (додаток Д). У процесі аналізу балансу аналізуються також дані аналітичного обліку, в яких інформація є більш обширною.

На початковому етапі аналізу ефективності використання необоротних активів необхідно визначити абсолютну вартість цих активів (підсумок I-го розділу активу Балансу) (додаток Д) та їх динаміку. Згідно з річною фінансовою звітністю досліджуваного підприємства, основні засоби становили 18 270 тис. євро на кінець звітного року та 18 792 тис. євро на кінець попереднього року. В результаті необоротні активи підприємства збільшилися на 522 тис., хоча в цілому згідно з даними з рисунка 3.3. можна побачити що структура активів компанії залишається відносно стабільною протягом двох років.

На рисунку 3.3. Інформація, що стосується динаміки структури активів компанії.

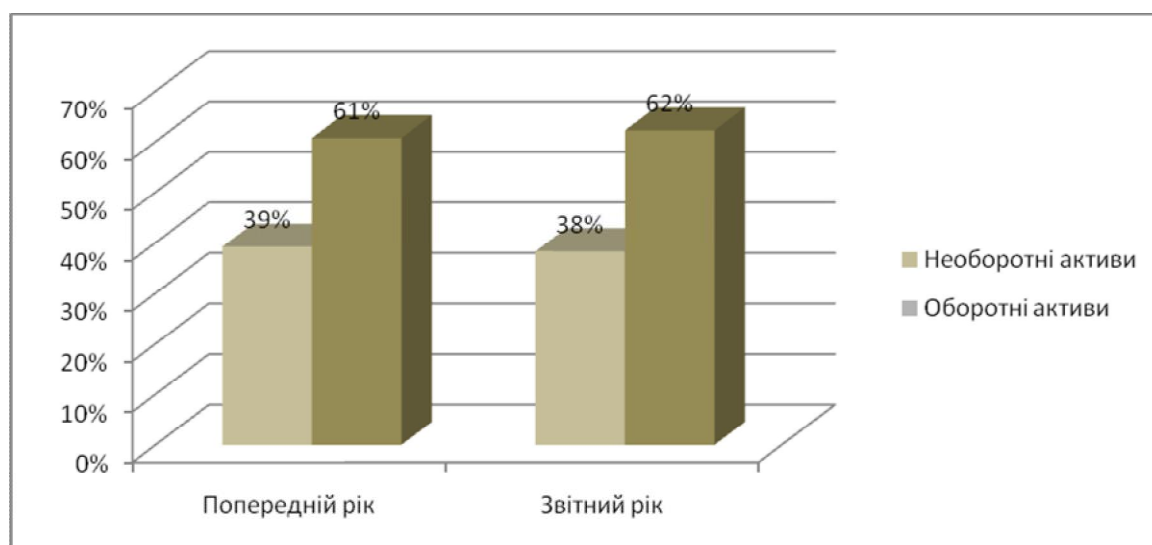


Рисунок 3.3. Динаміка структури активів підприємства, (%).

Примітка: виконано автором на матеріалах балансу підприємства.

У минулому році частка необоротних активів у загальній вартості нерухомого майна підприємства становила 39,26%. Їхня частка дещо знизилася

до 38,52% у звітному році. Загалом структуру активів можна охарактеризувати як стабільну, оскільки обсяг основних засобів близький до суми оборотних активів (що характерно для більшості підприємств). Більший відсоток – це частка оборотних активів, оскільки досліджуване підприємство не займається виробничою діяльністю, а торгує. Цей великий показник свідчить про високий попит на товари та високу ліквідність оборотних активів.

Показники структурної динаміки відображають частку окремих видів майна в загальній зміні загальних активів. Аналізуючи їх можна зробити висновки про те, які активи вкладені в нові фонди. У таблиці 3.5. проведемо аналіз первісної (переоцінену) вартості основних засобів на початок звітного періоду та вартість основних засобів на кінець звітного періоду.

Таблиця 3.5.

Аналіз зношеності основних засобів ТОВ «Компанія ЛАН» на початок та кінець звітного періоду

<i>Показники</i>	<i>Одиниці виміру</i>	<i>Початок звітного періоду</i>	<i>Кінець звітного періоду</i>	<i>Абсолютне відхилення, ±</i>	<i>Відносне відхилення, %</i>
1. Первісна (переоцінена) вартість основних засобів	тис. грн.	37 337	41 647	4 310	111,5
2. Знос основних засобів	тис. грн	(20 544)	(22 572)	2 028	109,8
3. Ступінь зношеності основних засобів	%	55,03	54,20	-0,83	98,5
4. Ступінь придатності основних засобів	%	44,97	45,80	0,83	101,8

Примітка: розроблено на основі балансу підприємства

Аналізуючи дані в таблиці 3.5. бачимо, що політика компанії спрямована на підвищення рівня зносу з 55% до 54% і 45,80% порівняно з базовим роком. Збереження позитивної динаміки на підприємстві можливе, якщо воно регулярно вкладатиме кошти в оновлення та модернізацію основних фондів.

Одним з основних показників ефективності використання основних засобів є окупність інвестицій. На рівень рентабельності інвестицій впливає ефективність активної частини основних засобів [16].

На досліджуваному підприємстві коефіцієнт фондівдачі основних засобів за попередній звітний період становить – $K_f = \frac{194432}{37337} = 5,21$, а за звітний період $K_f = \frac{235227}{41647} = 5,65$. Тому ми можемо побачити невелике, але все одно зростання цих показників. Основною причиною зниження ROI може бути неефективне використання або простої обладнання, низький коефіцієнт мінливості, наявність невстановленого обладнання тощо. Згідно з аналізом, структура основних засобів не є позитивною з фінансової точки зору, хоча протягом досліджуваного періоду спостерігається певна динаміка змін у бік збільшення частки основних засобів у балансі. В результаті аналізу необоротних активів аудитор може сформулювати ряд пропозицій для підприємства.

Потрібно зазначити, про те, що усі результати процедур мають бути відображені в робочих документах аудитора. До них належать роз'яснення та заяви щодо огляду працівників необоротних активів; копії первинних документів про операції з основними засобами; довідки, акти; описи запасів; бухгалтерський реєстр; бухгалтерський облік. Перелік робочих документів аудитора, що додаються до аудиторських висновків, визначається аудитором, який проводить перевірку. Основною вимогою до цих документів є достовірність та переконливість наданої інформації при формуванні висновків та пропозицій за матеріалами аудиту.

На останньому етапі аудитор повинен підвести підсумки перевірки, зробити висновки та дати обґрунтовані рекомендації щодо усунення недоліків та використання виявлених резервів. На цьому етапі аудитор також готує свій аудиторський висновок. Цей висновок має ґрунтуватися на письмовій інформації аудитора про будь-які недоліки та невідповідності, виявлені в бухгалтерському обліку та звітності, а також помилки та виправлення, які можуть вплинути на достовірність звіту стосовно законів та нормативних актів. У дво-тиражному

варіанті, акт заповнюється і підписується всіма аудиторамі, які проводили перевірку. Один примірник надається головному бухгалтеру та керівнику для огляду та виявлення можливих розбіжностей та вирішення спорів, а інший використовується для написання звіту, який потім архівується.

Одним із шляхів ефективного використання наявних матеріальних активів товариства та ведення обліку необоротних активів товариства відповідно до чинного законодавства є створення внутрішнього аудиту, основним завданням якого є:

- Зменшення ризиків неефективного використання необоротних активів;
- Розробка умов та заходів щодо їх утримання;
- Доцільність застосування діючого методу амортизації;
- Уникнення стягнення за порушення закону [19].

Облік необоротних матеріальних активів повинен представляти собою цілісну, уніфіковану систему взаємопов'язаних, взаємоузгоджених методів і прийомів обліку, що охоплюють весь спектр облікових процедур збору, реєстрації, вимірювання, накопичення, передачі та зберігання даних.

Основні можливості для вдосконалення полягають у наступному:

- - вибір оптимальної бухгалтерської інформації за складом та обсягом, що забезпечить виконання завдань поставлених перед обліком основних засобів;
- - розробка та застосування вдосконалених форм носіїв облікової інформації, які найбільше відповідають структурі, змісту та характеру даних;
- - розробка та застосування раціональних схем документообігу, які дозволять витрачати найменшу кількість трудових, матеріальних та фінансових ресурсів для забезпечення своєчасного виконання поставлених завдань;
- - розробка та застосування раціональної технології для вирішення облікових завдань, яка забезпечить злагоджене функціонування облікового механізму [72].

Реалізація вищезазначених заходів дозволить удосконалити організацію та методологію обліку, аудиту та аналізу основних засобів, підвищити

інформаційний характер бухгалтерського обліку і, як наслідок, дасть можливість прогнозувати ефективність їх використання в організації.

3.2 Аналіз ефективності використання необоротних активів

Цінність аналізу ефективного використання необоротних активів та його зв'язку з інвестиційною політикою визначається наступними обставинами.

Віддача інвестованого капіталу в основні активи зазвичай займає дуже багато часу (на відміну від оборотних активів).

Профільні активи зазвичай вміщують основні засоби та деякі нематеріальні активи (наприклад, патенти, ліцензії, права на технології та бренди).

У реальному секторі економіки обсяги інвестування в основні активи є великими і потребують великих обсягів власного капіталу та довгострокових позикових коштів.

Безумовно, ефективність використання такого ресурсного потенціалу серйозно впливає на прибутковість комерційних організацій та їх капіталізацію.

Проблеми які були знайдені у сфері виробничого потенціалу з метою оцінки відповідності передовому рівню технологій та ступеня зносу необхідно враховувати при формуванні інвестиційних напрямків та обґрунтуванні інвестиційних бюджетів.

Належна оцінка ефективності застосування основних фондових активів показує відношення з інвестиційною діяльністю: з одного боку, недостатньо ефективне використання створеного виробничого потенціалу знижує віддачу на інвестований капітал, з іншого боку, недостатні інвестиційні бюджети призводять до старіння і надмірна амортизація. Наслідками такої ситуації є відставання від конкурентів за капіталом і продуктивністю, збільшення витрат на ремонт, рівень втрат від нестачі та собівартості, зниження якості продукції, що випускається, що в сукупності призводить до зниження рентабельності.

У складі необоротних активів, значну частку займають капітальні інвестиції у незавершене виробництво, довгострокові фінансові активи та деякі інші (специфічні для окремих видів діяльності). У разі об'єктів нерухомості, що

будуються, доцільно звернути увагу на динаміку цієї статті балансу. Вартість незавершеного будівництва прийнято підвищувати за умови виконання робіт за планами, а при переобладнанні готових об'єктів на основні фонди знижувати.

Якщо протягом кількох років не відбувалося жодних змін, то слід з'ясувати реальність об'єктів, їх статус (збережені та належним чином законсервовані чи знищені та їхня вартість незначна).

У разі довгострокових інвестицій у фінансові та інші неопераційні прибуткові активи метою таких інвестицій є отримання додаткового доходу, наприклад, шляхом інвестування тимчасово наявних грошових коштів в акції або корпоративні чи державні облігації. Операції з фінансовими активами часто є більш ризиковими і вимагають постійного моніторингу динаміки фінансового ринку, коли частка таких активів значна. У таких випадках ризики можливих збитків слід оцінювати з урахуванням прогнозів експертів фондового ринку.

ВИСНОВКИ

На основі вивчення методології та організації обліку та аудиту необоротних матеріальних активів можна зробити наступні висновки:

1. Необхідно вдосконалити облік і контроль основних засобів у методичному та організаційному плані, а також узгодженість нормативно-правових документів. Дослідження економічної природи поняття необоротні матеріальні активи показує, що в літературі та правових джерелах немає чіткого тлумачення змісту. Виходячи з цього, необхідно узгодити нормативно-правові акти України та запровадити єдиний загальний термін «необоротні матеріальні активи», який достатньо розкривав би його зміст. Крім того, в НП (С) БО 7 є суттєві відмінності від міжнародних стандартів. Таким чином, за для гармонізації вітчизняного бухгалтерського обліку із міжнародними стандартами та зменшити неузгодженості та проблеми в обліку необоротних активів були запропоновані шляхи що до вдосконалення нормативно-правової бази обліку довгострокових активів.

2. Вивчивши нормативно-правові вимоги щодо обліку необоротних матеріальних активів товариства, зроблено висновок, що чинна нормативно-правова база в Україні не дозволяє повністю реалізувати всі пріоритети оцінки таких активів. Належне оцінювання необоротних матеріальних активів забезпечує ефективне управління динамікою та розміром амортизації є одним із базових джерел власних інвестицій, спрямованих на оновлення необоротних матеріальних фондів підприємства.

3. У разі вибуття з підприємства необоротних матеріальних активів аналітичний облік вибуття з урахуванням причин вибуття пропонується розширити відповідними субрахунками. Цей список дозволяє користувачам облікової інформації відстежувати тенденцію та причини вибуття необоротних активів. Можемо стверджувати, що такий аналітичний облік для внутрішнього використання в компанії дозволяє організації збільшити контрольну ефективність, а бухгалтер зможе швидко надати інформацію для прийняття відповідних рішень.

4. Ефективне примноження необоротних матеріальних активів вимагає значних зусиль з боку організації. Потрібно мати можливість повернути кошти таким чином, щоб можна було повернути втрачені в результаті операції активи та продовжувати ефективно працювати для досягнення задовільного фінансового результату, збільшення прибутку та максимізації суспільних благ. Ця роль на підприємстві полягає у виконанні амортизації, яка є головним елементом принципів бухгалтерського обліку. Важливою проблемою, яка має велике науково-практичне значення на сьогодні, є обґрунтування виду та розкриття економічного змісту амортизації основних засобів.

5. Найбільш суперечливою і неоднозначною в категоріальному апараті є категорія амортизації, про що свідчить відсутність єдиного підходу до тлумачення цього поняття. Дослідження економічних публікацій на цю тему привело до висновку, що ряд авторів ототожнюють терміни «амортизація» та «знос», але більшість все ще схильні вважати, що ці два терміни не вважаються однаковими як по суті так і в економіці.

6. Після вивчення системи нарахування зносу необоротних матеріальних активів з точки зору методологічної, організаційної та технічної складових принципів бухгалтерського обліку запропоновано елементи принципів обліку амортизації довгострокових основних засобів, які становлять відповідні принципи обліку ефективності. методологія та ефективна організація обліку амортизації основних засобів.

В ході дослідження ми з'ясували, що відображається амортизація на рахунку 13 «Знос (амортизація) необоротних активів» та на позабалансовому рахунку 09 «Амортизаційні відрахування». Ці рахунки не відображають усієї агрегованої інформації, що вимагається компанією, і не дозволяє контролювати накопичення та використання амортизаційних відрахувань. Тому для раціональної організації бухгалтерського обліку на ТОВ «Компанія ЛАН» пропонується формувати амортизаційні відрахування на залишок рахунку 13 «Знос необоротних активів» з одночасним дебетом на позабалансовому рахунку 091 «Нараховано амортизаційні відрахування».

Аудит облікових операцій з активами необхідний для встановлення належності первинної документації щодо наявності та стану довгострокових основних засобів, повного та своєчасного відтворення первинних даних у реєстрах бухгалтерського обліку та зведених документах, їх точність і відповідність застосовним принципам бухгалтерського обліку. Пропонуються форми робочих документів аудитора, які доповнюють план і програму аудиту та підтверджують ефективність аудиту, надані висновки та рекомендації.

З метою вдосконалення методики проведення експертизи формування та використання необоротних матеріальних активів ТОВ «Компанія ЛАН» запропонувала програму експертизи, яка включає основні етапи, рекомендовані джерела, процедури та порядок проведення експертизи з подальшим рефлексією на експертизу. Докази у відпрацюванні документи про формування та використання основних засобів.

Тому вдосконалення теоретичних і практичних методів обліку та аудиту необоротних активів має здійснюватися в напрямку розширення їх управлінських навичок, адаптації їх до практичних потреб підприємств, що впливають з управлінських рішень про необоротні матеріальних активи та ефективність їх застосування. Головними напрямками вдосконалення організації обліку довгострокових активів є раціоналізація будь-якої форми документів і облікових реєстрів, а також адаптованих до сучасних умов методів і методів збору, обробки та узагальнення облікової інформації.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Абрамчук М. Ю., В. І. Лисиця, Ю. Г. Гуменна Бухгалтерський облік : конспект лекцій . Суми : СумДУ, 2016. 157 с.
2. Амортизація і оптимальні строки служби техніки. Кузьменко С.Н., Васильєва Т.А., Ярошенко С.П. і др. Суми: Ділові перспективи, 2005. 223 с.
3. Анісімова М. В., Загорецька О. Я. Розширення методів відтворення основних засобів на підприємстві. Актуальні проблеми економіки. 2014. № 6. С. 190-196.
4. Аудит: методика і організація: навч. Посібник. Н. І. Гордієнко, О. В. Харламова, Ю. І. Мізік, О. О. Конопліна; Харків. нац. ун-т міськ. госп-ва ім. О. М. Бекетова. 2-ге вид., перероб. і доп. Харків: ХНУМГ ім. О. М. Бекетова, 2017. 319 с.
5. Бержанір І. А. Теоретичні аспекти фінансового забезпечення відтворення основних засобів підприємства. Економічний простір. 2013. № 79. С. 190-197. URL: http://nbuv.gov.ua/j-pdf/ecpros_2013_79_20.pdf.
6. Бондар В.П. Удосконалення системи організації аудиторської діяльності в Україні. Формування ринкових відносин в Україні. 2015. № 9. С. 16 - 19.
7. Бондар О.В. Проблеми формування амортизаційної політики в ринкових умовах господарювання. Актуальні проблеми економіки. 2012. № 1. С. 38-42.
8. Бондаренко Н. М., Шачаніна Ю. К. Організація внутрішнього контролю використання основних засобів на вітчизняних підприємствах та шляхи його вдосконалення . Науковий вісник Херсонського державного університету. Сер. : Економічні науки. 2017. Вип. 23(3). С. 119-122.
9. Бразілій М. Н. Організація і методика аудиту основних засобів та шляхи його вдосконалення. Економіка та держава. 2014. № 24. С. 104-109.
10. Будник А.М., Лега О.В. Історичні аспекти формування поняття «необоротні активи». Економічні науки. 2014. № 5(08). С. 63-66.
11. Бухгалтерський облік: підручник. Я. Д. Крупка, З. В. Задорожний, Н. В. Гудзь. Тернопіль, ТНЕУ, 2018. 460 с.

12. Бухгалтерський фінансовий облік: підруч. Для студ. Спец. «Облік і аудит» вищих навч. Закл. За ред.. Ф.Ф. Бутинця. 7-ме вид., доп. І перероб. Житомир: ПП «Рута», 2006. 832 с.
13. Власюк Т. М., Юзюк І. І. Основні засоби: організаційно-методичні аспекти формування облікової політики підприємства. Вісник Київського національного університету технологій та дизайну. 2014. № 2. С. 197-206.
14. Ганін В.І. Теоретичні основи бухгалтерського обліку: навч. посібник. В.І. Ганін, Т.В. Синиця. К: Центр учб. літер., 2008. 236 с.
15. Гарна С. О. Аналіз підходів до трактування економічної сутності та класифікації основних засобів. Наукові праці Південного філіалу Національного університету біоресурсів і природокористування України «Кримський агротехнологічний університет». Економічні науки. 2013. Вип. 152. С. 288-292.
16. Гереженко І. М., Томчук О. Ф. Аналітична оцінка ефективності використання основних засобів. URL: <http://www.rusnaub.com/14NPRT2011/Economics/686089.doc.htm> 238
17. Голов С. Ф. Управлінський облік: підручник. К.: Центр навчальної літератури, 2018. – 400 с.
18. Городянська Л.В. Амортизаційна політика та напрями відтворення фінансово-економічних ресурсів у бухгалтерському обліку. Фінанси України.- 2015. - № 11. - С.112-121.
19. Готра В. В., Ріпич В. В., Дячок А. В. Удосконалення використання основних засобів з метою підвищення ефективності господарської діяльності. Науковий вісник Херсонського державного університету. Сер.: Економічні науки. 2016. Вип. 21(1). С. 81-84.
20. Громов В. Порядок оформлення первинних документів. Все про бухгалтерський облік. 2003. №75. С. 11-15.
21. Гуцайлюк З. Деякі питання реформування системи бухгалтерського обліку: концепція та реалізація. Бухгалтерський облік і аудит. 2007. №10. С. 11-17.

22. Гуцаленко Л. В. , І. І. Божок. Проблемні аспекти нарахування амортизації необоротних активів. Підручник: Інноваційна економіка. 2014. С.176-181.
URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/inek_2014_1_30
23. Державна Служба Статистики України. База даних «Публікація документів Державної Служби Статистики України. ДСС України.
URL:<http://ukrstat.otg>.
24. Діброва Н. Загальні принципи класифікації необоротних активів на підприємствах. Баланс. – 2012. - №4.
25. Дмитренко І.М. Аудит (за міжнародними стандартами): навч.посіб. К.: Кондор-Видавництво, 2013. 398 с.
26. Довгопол Н. Амортизація: предметна сутність і ступінь впливу на відтворення основних засобів. Фінанси України.2015.№ 12.
27. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність у Україні від 16.07.1999 р. URL:<http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
28. Законодавчо-нормативне забезпечення обліку та звітності основних засобів та методи їх оцінки за його умов. С. П. Карелов. Європейські перспективи, 2014. № 5. С. 160-166.
29. Закремов А. Переоцінка необоротних активів. Бухгалтер,2016. URL: <https://buhgalter.com.ua>.
30. Зінкевич О. В., Я. А. Гончарук, В.В. Апопій, В.С. Загорський. Дослідження окремих питань методики обліку вибуття основних засобів. Мат. Між народ. наук.-практ. конф. «Облік, аналіз і аудит у сучасному бізнесі» (27-28 травня 2004 р.). Львів: ПП «Компакт-ЛВ», 2004. 398 с.
31. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291. К.І. Махно, Київ: КНЕУ, 2011. 578 с.
32. Історія економічних учень :підруч.: у 2 ч. Ч. 1 .за ред. В. Д. Базилевича. 3-тє вид., випр. і доп. К.:Знання, 2006. 582 с.

33. Каменська Т. І. Міжнародні стандарти фінансової звітності в Україні: сучасний стан, практика і проблеми впровадження. Бухгалтерський облік і аудит. Київ. №12. 2012. С. 39-43.
34. Карчевська Г. Г. Особливості процесів відтворення основних засобів на промислових підприємствах. Держава та регіони. Сер.: Економіка та підприємництво. 2013. № 2. С. 127-131.
35. Кафка С. М. Облік необоротних матеріальних активів: методологія та організація: монографія. Тернопіль: ТНЕУ, 2018. 504 с.
36. Кіндрацька Л. Теорія бухгалтерського обліку: сучасні реалії оновлення/ Л.Кіндрацька. Бухгалтерський облік і аудит. 2008. с.30-33.
37. Крупка Я. Д., Питель С. В., Мельничук І. В. Облік інвестиційно-інноваційної діяльності : навчальний посібник. Тернопіль, ТАЙП, 2013. 245 с.
38. Кусайкіна Н.Д. Сучасний тлумачний словник української мови: електронне видання. URL: <http://www.hurtom.com/culture/music/6567-suchasnijj-lumachnijjslovnik-ukransko.html>.
39. Кучірка М. В. Поняття, форми і методи відтворення основних засобів. Збірник наукових праць ЧДТУ. Серія: Економічні науки. 2011. Вип. 28. Ч. 1.
40. Макаренко А.П., Т.О. Меліхова, Г.М. Бескоста. Організація і методика аудиту: навч.метод. посібник. Запоріжжя: ЗДІА, 2015. 190 с.
41. Малярова С. В. Удосконалення амортизаційної політики та оновлення основного капіталу підприємства. Причорноморські економічні студії. 2017. Вип. 13–1. С. 143–147.
42. Масленніков Є.І., Мельник Ю.М. Методика обліку амортизації активів підприємств, розкриття основних теоретичних аспектів амортизації на мікро- та макрорівнях. Економіка: реалії часу : науковий журнал. 2012. № 2 (3). С. 92- 97. URL: <http://economics.opu.ua/files/archive/2012/No2/92-97.pdf>
43. Меліхова Т.О. Розробка програми аудиту ефективності використання основних засобів на підприємстві. Інвестиції: практика та досвід. 2017. № 20.

44. Милль, Дж. Ст. Основания политической экономии с некоторыми применениями к общественной философии. пер. с последнего англ. изд. Остроградской Е. И.; под ред. О.И.Остроградского; Южно-Русское Книгоиздво Ф.А. Иогансона. Киев: Харьков: Тип.И.И. Чоколова, 1896. [2], 866 с.
45. Мичак Н. А. Сутність необоротних активів, утримуваних для продажу: облікова та економічна точки зору. Науковий вісник Ужгородського національного університету. 2017. №15. С. 13–18.
46. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 «Основні засоби». URL: <http://www.minfin.gov.ua>.
47. Надворняк Я.М. Порівняльний аналіз методів нарахування амортизації як джерела відтворення основних засобів. Економіка АПК.2013.№ 11.С.84- 89.
48. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 19 «Об'єднання підприємств» від 23 липня 1999 р. № 499/3792. URL: <https://zakon.rada.gov.ua>.
49. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність від 7.11.2003 р. № 617: URL: <https://zakon.rada.gov.ua>.
50. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи» від 09.12.2011 № 1591. URL: <https://zakon.rada.gov.ua>
51. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» від 27.04.2000р. № 92. URL: <https://zakon.rada.gov.ua>.
52. Нидлз Б., Андерсон Х., Колдуэлл Д. Принципи бухгалтерського звіту. Москва: Фінанси і статистика, 2000. 496 с.
53. Облік нарахування амортизації основних засобів. Галицький економічний вісник. Тернопіль: ТНТУ, 2014.Т. 45,№ 2.С.107-116.
54. Ображей Ю. К., Мельниченко І. В. Амортизація основних засобів в обліковій політиці підприємства. Економічні науки. Сер.: Облік і фінанси. 2013.Вип.Ю(4).С.62-68.URL:[http://nbuv.gov.ua/j241_2013_10\(4\)11 .pdf](http://nbuv.gov.ua/j241_2013_10(4)11.pdf)

55. Ожегов С.И., Шведова Н.Ю. Толковый словарь русского языка: электронное издание. URL: <http://www.classes.ru/all-russian/russian-dictionary-Ozhegovterm-4510.htm>.
56. Організація бухгалтерського обліку: навч. посіб. Ю. Д. Чацкіс, Е. С. Гейер, О. А. Наумчук, І. О. Власова. Київ: Центр учбової літератури, 2011. 564 с.
57. Панасюк В. М., Мельничук І. В., Мужевич Н. В. Бухгалтерський облік : навч. посібник. Тернопіль, 2020. 328 с
58. Педченко Н. С., Лугівська Л. А. Амортизаційна політика підприємства в контексті реформування податкової системи. Науковий вісник Полтавського університету економіки і торгівлі. 2014. № 6 (68). С. 74–84.
59. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій URL: <https://buhgalter911.com/normativnaya-baza/instr-plan-rah/planrah/plan-schetovbuhgalterskogo-1021043.html>.
60. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI (зі змінами та доповненнями) № 2755 URL : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
61. Подмешальська Ю.В., Т.О. Меліхова, Н.С. Чакалова. Навч. метод. посібник: Бухгалтерський облік. Запоріжжя: ЗДІА, 2017. 400с.
62. Покропивний С.Ф. Економіка підприємства: підруч. Київ: КНЕУ. 1999. 224 с.
63. Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань. Наказ Міністерства фінансів України від 02.09.2014 р. № 879. Дата оновлення 04.10.2016. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/zl365-147>
64. Про аудиторську діяльність : Закон України від 14.09.2006 р. № 140-V URL : <http://www.rada.kiev.ua>.
65. Про затвердження типових форм первинного обліку від 29.12.95 №352. URL: <https://zakon.rada.gov.ua>.
66. Радєва О. Г. Амортизаційна політика в контексті механізму ефективного управління підприємством: сутність, характеристика та проблеми. Молодий вчений. 2014. № 12 (15). С. 70–73.

67. Райзберг Б.А., Л.Ш. Лозовский, Е. Б. Стародубцева. Современный экономический словарь.. 2-е изд., испр. Москва:ИНФРА-М,1999.479 с.
68. Райс Э. Разоблачение тайн бухгалтерского учета. Как разобраться в бухгалтерской отчетности и в финансовом анализе. Пер. с англ. М. : ЗАО «Олимп-Бизнес», 2006.352 с.
69. Рудченко О. та ін. Методичні підходи до регулювання процесу відтворення основних засобів. Економіка України, 2015. №2. С.52-58.
70. Садовська І. Б.,Т. В. Божидарнік, К. Є. Нагірська. Навчальний посібник: Бухгалтерський облік. Київ : Центр навчальної літератури, 2013. 688 с.
71. Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов URL : http://www.gumer.info/ bibliotek_Buks/Econom/smit/index.php.
72. Стригуль, Л.С., А.С. Тімонова. Шляхи удосконалення організації обліку і аудиту основних засобів на підприємстві. Вісник НТУ «ХПІ». 2014. №32 (1075). С.47-50.
73. Супрунова І.В. Розвиток оцінки в бухгалтерському обліку дис.. на здобуття наук. ступеня канд..економ. наук: спец. 08.00.09. Житомир: ЖТДУ, 2011.378 с.
74. Теоретичні основи обліку основних засобів. «Молодий вчений». 2018, №5. С. 779–781
75. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність: Підручник. Київ. : Алерта. 2008,926 с.
76. Ужва А. М. Особливості обліку необоротних активів у міжнародній і вітчизняній практиці та шляхи його удосконалення. Інноваційна економіка, 2013. № 1. С. 286–288.
77. Фінансовий облік : підручник. За ред. М. І. Бондаря та Л.Г. Ловінської. К.: КНЕУ, 2012. 553 с.
78. Хорунжак Н.М., Рогожкіна В.В. Понятійна сутність необоротних активів і проблеми її ідентифікації. Глобальні та національні проблеми економіки. 2017. Випуск 19. С.554-560.

79. Шеремет А. Д. Анализ финансово-хозяйственной деятельности: учеб. пособие, Москва: ИПБ–БИНФА, 2003. 208 с.
80. Шквір В.Д., А.Г. Загородній, О.С. Височан. Інформаційні системи і технології в обліку та аудиті: підручник. Львів : Видавництво Львівської політехніки, 2016. 400 с.

ДОДАТКИ

ДОДАТОК А

Таблиця А.1.

Особливості облікового відображення необоротних матеріальних активів
відповідно до шляхів їх надходження

№	Шляхи надходження	Підходи до обліку
1	Придбання за грошові кошти	Усі витрати, понесенні, при придбанні передбачені п.7 НП(С)БО 7 «Основні засоби», обліковуються за дебетом рахунку 15 «Капітальні інвестиції». Після того, як всі необхідні витрати понесені та необоротний матеріальний актив готовий до експлуатації, вся накопичена сума з рахунку 15 списується на рахунок 10 «Основні засоби» або рахунок 11 «Інші необоротні матеріальні активи» за відповідними субрахунками
2	Безоплатне отримання	Усі витрати, понесені при безоплатному отриманні, обліковуються за дебетом рахунку 15 «Капітальні інвестиції» та кредитом рахунку 424 «Безоплатно одержані необоротні активи». Після того, як всі необхідні витрати понесені та актив готовий до експлуатації, вся накопичена сума з рахунку 15 списується на рахунок 10 «Основні засоби» або рахунок 11 «Інші необоротні матеріальні активи» за відповідними субрахунками. В першому місяці нарахування амортизації списується місячна сума амортизації на доходи підприємства за дебетом 424 рахунку та кредитом 746 «Інші доходи»
3	Внесення засновниками до статутного капіталу	Усі витрати, понесені при внесенні необоротного матеріального активу до статутного капіталу обліковуються за дебетом рахунку 15 «Капітальні інвестиції». Після того, як всі необхідні витрати понесені та необоротний матеріальний актив готовий до експлуатації, вся накопичена сума з рахунку 15 списується на рахунок 10 «Основні засоби» або рахунок 11 «Інші необоротні матеріальні активи» за відповідними субрахунками. Заборгованість засновника по внескам закривається за кредитом 46 рахунку «Неоплачений капітал»
4	Придбання необоротного матеріального активу в обмін на інші активи	Залишкова вартість необоротного матеріального активу списується з балансу підприємства за кредитом рахунку 10 «Основні засоби» або рахунку 11 «Інші необоротні матеріальні активи» за відповідними субрахунками на рахунок витрат. Знос переданого основного засобу списується за дебетом 131 «Знос основних засобів». Об'єкт, що надходить, обліковується аналогічно як придбаний за грошові кошти

5	Самостійне виготовлення	Усі витрати понесені при виготовленні передбачені п. 7 НП(С)БО 7 обліковуються за дебетом рахунку 15 «Капітальні інвестиції». Після того, як виготовлення необоротного матеріального активу закінчено і об'єкт готовий до експлуатації, вся накопичена сума з 15 рахунку списується на рахунок 10 «Основні засоби» або рахунок 11 «Інші необоротні матеріальні активи» за відповідними субрахунками.
---	-------------------------	--

ДОДАТОК Б

Таблиця Б.1.

Кореспонденція рахунків з відображення безкоштовної передачі об'єктів основних засобів			
№ г/о	Зміст господарської операції	Кореспонденція	
		Дебет	Кредит
1	Списується вартість переданих основних засобів у частині нарахованого зносу	13.1	10
2	Списується залишкова вартість переданих основних засобів	97.6	10
3	Нарахування до бюджету суми ПДВ (20% від залишкової вартості)	97.6	64.1
Кореспонденція рахунків з відображення списання нестачі або псування об'єктів основних засобів			
№ г/о	Зміст господарської операції	Кореспонденція	
		Дебет	Кредит
1	Списується вартість нестачі чи псування основних засобів в частині нарахованого зносу	13.1	10
2	Списується залишкова вартість зазначених основних засобів	97.6	10
3	Сума, що підлягає відшкодуванню винними особами	37.5	74.6
4	Відображення суми ПДВ, що підлягає сплаті до бюджету	74.6	64.1
5	Відображення суми недостачі, яка справляється до бюджету	74.6	64.2
6	Одержання суми відшкодування втрати	30, 31	37.5
Кореспонденція рахунків з відображення передачі об'єктів основних засобів як внеску до статутного капіталу іншого підприємства			
		Кореспонденція	

№ г/о	Зміст господарської операції	Дебет	Кредит
1	Відображення справедливої вартості основних засобів, що передаються як внесок до статутного капіталу інших підприємств	14	68.5
2	Списується вартість переданих основних засобів у межах нарахованого зносу	13.1	10
3	Списується залишкова вартість переданих основних засобів	68.5	10
4	Відображення податкових зобов'язань з ПДВ	68.5	64.1
5	Відображена різниця між залишковою вартістю переданих основних засобів і справедливою вартістю	14	74.6

ДОДАТОК В

Таблиця В.1.

Класифікація основних засобів та інших необоротних матеріальних активів для цілей податкового обліку

Основні засоби

№ групи	Назва та визначення за ПКУ (за наявності)	Мінімальн о допустим ий строк корисного використан ня, років	Бухгалтерська класифікація
2	Капітальні витрати на поліпшення земель, не пов'язані з будівництвом Згідно з пп. 14.1.75 ПКУ, <i>земельне поліпшення</i> – результати будь-яких заходів, що призводять до зміни якісних характеристик земельної ділянки та її вартості. До земельних поліпшень належать матеріальні об'єкти, розташовані в межах земельної ділянки, переміщення яких є неможливим без їх знецінення та зміни призначення, а також результати господарської діяльності або проведення певного виду робіт (зміна рельєфу, поліпшення ґрунтів, розміщення посівів, багаторічних насаджень, інженерної інфраструктури тощо).	15	ОЗ, субрахунок 102

3	Будівлі Згідно з пп. 14.1.15 ПКУ , <i>будівлі</i> – земельні поліпшення, що складаються з несучих та огорожувальних або сполучених (несуче-огорожувальних) конструкцій, які утворюють наземні або підземні приміщення, призначені для проживання або перебування людей, розміщення майна, тварин, рослин, збереження інших матеріальних цінностей, провадження економічної діяльності	20	ОЗ,субрахунок 103
	Споруди Згідно з пп. 14.1.238 ПКУ , <i>споруди</i> – земельні поліпшення, що не належать до будівель і призначені для виконання спеціальних технічних функцій	15	ОЗ,субрахунок 103
	Передавальні пристрої Згідно з пп. 14.1.143 ПКУ , <i>передавальні пристрої</i> – земельні поліпшення, створені для	10	ОЗ,субрахунок 103

№ групи	Назва та визначення за ПКУ (за наявності)	Мінімальний допустимий строк корисного використання, років	Бухгалтерська класифікація
	виконання спеціальних функцій з передачі енергії, речовини, сигналу, інформації тощо будь-якого походження та виду на відстань (лінії електропередачі, трубопроводи, водопроводи, теплові та газові мережі, лінії зв'язку тощо)		
4	Машини й обладнання, з них:	5	ОЗ,субрахунок 104
	електронно-обчислювальні машини, інші машини для автоматичного оброблення інформації, пов'язані з ними засоби зчитування або друку інформації, пов'язані з ними комп'ютерні програми (крім програм, витрати на придбання яких визнаються роялті, та/або програм, які визнаються нематеріальним активом), інші інформаційні системи, комутатори, маршрутизатори, модулі, модеми, джерела безперебійного живлення та засоби їх підключення до телекомунікаційних мереж, телефони (у тому числі стільникові), мікрофони та рації, вартість яких перевищує 2500 грн	2	
5	Транспортні засоби	5	ОЗ,субрахунок 105

6	Інструменти, прилади, інвентар (меблі)	4	ОЗ, субрахунок 106
7	Тварини	6	ОЗ, субрахунок 107
8	Багаторічні насадження	10	ОЗ, субрахунок 108
9	Інші основні засоби (усі ті, які не увійшли до груп 2–8 та 12–15 ОЗ)	12	ОЗ, субрахунок 109
12	Тимчасові (нетитульні) споруди	5	ОЗ(інші необоротні матеріальні активи), субрахунок 113
13	Природні ресурси	—	ОЗ(інші необоротні матеріальні активи), субрахунок 114
14	Інвентарна тара	6	ОЗ(інші необоротні матеріальні активи), субрахунок
№ групи	Назва та визначення за ПКУ (за наявності)	Мінімальний допустимий строк корисного використання, років	Бухгалтерська класифікація
			115
15	Предмети прокату	5	ОЗ(інші необоротні матеріальні активи), субрахунок 116

Таблиця В.2.

Інші необоротні активи

Номер групи	Назва та визначення за ПКУ (за наявності)	Мінімально допустимий строк корисного використання, років	Бухгалтерська класифікація
-------------	---	---	----------------------------

1	Земельні ділянки Згідно з пп. 14.1.74 <u>ПКУ</u> , <i>земельна ділянка</i> – частина земної поверхні з установленими межами, певним місцем розташування, цільовим (господарським) призначенням і з визначеними щодо неї правами	—	ОЗ, субрахунок 101
10	Бібліотечні фонди	—	ОЗ (інші необоротні активи), субрахунок 111
11	Малоцінні необоротні матеріальні активи (у ПКУ визначення не наведене. На практиці, беручи до уваги визначення ОЗ із пп. 14.1.138 <u>ПКУ</u> , під ними мають на увазі матеріальні активи, очікуваний строк корисного використання яких у господарстві – понад рік (або операційний цикл, якщо він триваліший за рік) з дати введення в експлуатацію та вартість яких не більш ніж 6000 грн	—	ОЗ (інші необоротні активи), субрахунок 112
16	Довгострокові біологічні активи	7	довгострокові біологічні активи (НП(С)БО <u>30</u> «Біологічні активи»), рахунок 16

ДОДАТОК Г БАЛАНС
(Звіт про фінансовий стан) на
31.12. 2019 р.

		Код за ДКУД		1801002
Актив	Код рядка	На початок звітнього періоду	На кінець звітнього періоду	
1	2	3	4	
I. Необоротні активи				
Нематеріальні активи	1000	0	0	
первісна вартість	1001	89	89	
накопичена амортизація	1002	(89)	(89)	
Незавершені капітальні інвестиції	1005	540	231	
Основні засоби	1010	16 793	17 575	
первісна вартість	1011	37 337	41 647	
знос	1012	(20 544)	(22 572)	
Інвестиційна нерухомість	1015	0	0	
Довгострокові біологічні активи	1020	0	0	
які обліковуються за методом участі в капіталі інших підприємств	1030	937	959	
інші фінансові інвестиції	1035	0	0	
Довгострокова дебіторська заборгованість	1040	0	0	
Гудвіл	1050	0	0	
Інші необоротні активи	1090	0	0	
Усього за розділом I	1095	18 270	18 792	
II. Оборотні активи				
Запаси	1100	16 250	20 138	
Виробничі запаси	1101	2 938	2 912	
Незавершене виробництво	1102	0	0	
Готова продукція	1103	0	0	
Товари	1104	13 312	17 226	
Поточні біологічні активи	1110	0	0	
Дебіторська заборгованість за продукцію,	1125	10 417	9 551	
товари, роботи, послуги				
Дебіторська заборгованість за розрахунками:				
за виданими авансами	1130	788	889	
з бюджетом	1135	142	0	
у тому числі з податку на прибуток	1136	142	0	
Інша поточна дебіторська заборгованість	1155	510	356	
Поточні фінансові інвестиції	1160	0	0	
Гроші та їх еквіваленти	1165	111	256	
Готівка	1166	49	140	
Рахунки в банках	1167	62	116	
Витрати майбутніх періодів	1170	51	99	
Інші оборотні активи	1190	138	0	
Усього за розділом II	1195	28 269	31 289	

III. Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття	1200	0	0
Баланс	1300	46 539	50 081

Пасив	Код рядка	На початок звітної періоду	На кінець звітної періоду
1	2	3	4
I. Власний капітал			
Зареєстрований (пайовий) капітал	1400	5 670	5 670
Капітал у дооцінках	1405	0	0
Додатковий капітал	1410	91	91
Резервний капітал	1415	119	119
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	1420	12 061	12 794
Неоплачений капітал	1425	(0)	(0)
Вилучений капітал	1430	(0)	(0)
Усього за розділом I	1495	17 941	18 674
II. Довгострокові зобов'язання і забезпечення			
Відстрочені податкові зобов'язання	1500	0	0
Довгострокові кредити банків	1510	0	0
Інші довгострокові зобов'язання	1515	0	0
Довгострокові забезпечення	1520	0	0
Цільове фінансування	1525	0	0
Усього за розділом II	1595	0	0
III. Поточні зобов'язання і забезпечення			
Короткострокові кредити банків	1600	7 600	8 003
Поточна кредиторська заборгованість за:			
довгостроковими зобов'язаннями	1610	0	0
товари, роботи, послуги	1615	16 584	13 637
розрахунками з бюджетом	1620	548	642
у тому числі з податку на прибуток	1621	0	0
розрахунками зі страхування	1625	200	198
розрахунками з оплати праці	1630	723	853
одержаними авансами	1635	72	42
розрахунками з учасниками	1640	0	0

із внутрішніх розрахунків	1645	0	0
страховою діяльністю	1650	0	0
Поточні забезпечення	1660	777	935
Доходи майбутніх періодів	1665	0	0
Інші поточні зобов'язання	1690	2 094	7 097
Усього за розділом III	1695	28 598	31 407
IV. Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття	1700	0	0
Баланс	1900	46 539	50 081

ДОДАТОК Д

Звіт про фінансові результати
(Звіт про сукупний дохід)
за 2019 рік
Форма №2
I. Фінансові результати

Код за
ДКУД

1801
004

Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2000	194 432	235 227
Чисті зароблені страхові премії	2010	0	0
Премії підписані, валова сума	2011	0	0
Премії, передані у перестрахування	2012	(0)	(0)
Зміна резерву незароблених премій, валова сума	2013	0	0
Зміна частки перестраховиків у резерві незароблених премій	2014	0	0
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	2050	(184 906)	(220 096)
Чисті понесені збитки за страховими виплатами	2070	(0)	(0)
Валовий: прибуток	2090	9 526	15 131
збиток	2095	(0)	(0)

Дохід (витрати) від зміни у резервах довгострокових зобов'язань	2105	0	0
Дохід (витрати) від зміни інших страхових резервів	2110	0	0
Зміна інших страхових резервів, валова сума	2111	0	0
Зміна частки перестраховиків в інших страхових резервах	2112	0	0
Інші операційні доходи	2120	127	1 709
Дохід від зміни вартості активів, які оцінюються за справедливою вартістю	2121	0	0
Дохід від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції	2122	0	0
Дохід від використання коштів, вивільнених від оподаткування	2123	0	0
Адміністративні витрати	2130	(4 323)	(4 460)
Витрати на збут	2150	(2 085)	(5 773)
Інші операційні витрати	2180	(392)	(3 782)
Витрати від зміни вартості активів, які оцінюються за справедливою вартістю	2181	0	0
Витрати від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції	2182	0	0
Фінансовий результат від операційної діяльності: прибуток	2190	2 853	2 825
збиток	2195	(0)	(0)
Дохід від участі в капіталі	2200	21	103
Інші фінансові доходи	2220	5	13
Інші доходи	2240	0	0
Дохід від благодійної допомоги	2241	0	0
Фінансові витрати	2250	(7 986)	(787)
Втрати від участі в капіталі	2255	(0)	(0)
Інші витрати	2270	(0)	(652)
Прибуток (збиток) від впливу інфляції на монетарні статті	2275	0	0
Фінансовий результат до оподаткування: прибуток	2290	893	1 502
збиток	2295	(0)	(0)
Витрати (дохід) з податку на прибуток	2300	-160	-270
Прибуток (збиток) від припиненої діяльності після оподаткування	2305	0	0

Чистий фінансовий результат: прибуток	2350	733	1 232
збиток	2355	(0)	(0)

II. Сукупний дохід

Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Дооцінка (уцінка) необоротних активів	2400	0	0
Дооцінка (уцінка) фінансових інструментів	2405	0	0
Накопичені курсові різниці	2410	0	0
Частка іншого сукупного доходу асоційованих та спільних підприємств	2415	0	0
Інший сукупний дохід	2445	0	0
Інший сукупний дохід до оподаткування	2450	0	0
Податок на прибуток, пов'язаний з іншим сукупним доходом	2455	(0)	(0)
Інший сукупний дохід після оподаткування	2460	0	0
Сукупний дохід (сума рядків 2350, 2355 та 2460)	2465	733	1 232

ДОДАТОК Е

Програма аудиту й робочі документи для забезпечення проведення аудиту
необоротних матеріальних активів

Аудиторська фірма _____

Підприємство _____

Період перевірки _____

ПРОГРАМА АУДИТУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ

№	Перелік аудиторських процедур	Індекс РД	Виконавець	Примітки
1	2	3	4	5

1.	Перевірка наявності установчих документів на придбання (виготовлення), продаж (передачу) основних засобів.			
2.	Перевірка документального оформлення відображення в обліку результатів інвентаризації основних засобів	РД1-2		
3.	Перевірка відповідності основних засобів критеріям визнання згідно НП(С)БО 7.	РД3		
4.	Перевірка формування первісної вартості основних засобів та своєчасності їх оприбуткування			
5.	Перевірка обґрунтованості та відображення в обліку витрат на проведення ремонту, реконструкції, модернізації та інших видів поліпшень основних засобів	РД5-6		
6.	Перевірка правильності розрахунку індексу переоцінки основних засобів	РД4		
7.	Перевірка документального оформлення та відображення в обліку результатів переоцінок основних засобів (первісної, наступної)			
8.	Перевірка нарахування амортизації основних засобів та її віднесення на відповідні рахунки витрат	РД7-11		
9.	Виявлення об'єктів основних засобів, за якими не нараховується амортизація			
10.	Виявлення повністю амортизованих об'єктів основних засобів: - які знаходяться в експлуатації, але амортизація по них не нараховується; - які не експлуатуються, але амортизація по них продовжує нараховуватись			

Продовження додатку Е

1	2	3	4	5
11.	Перевірка ліквідації основних засобів у зв'язку з їх повним зносом або пошкодженням	РД12		
12.	Перевірка своєчасності відображення в обліку вибуття основних засобів	РД13		
13.	Звірка даних реєстрів обліку основних засобів з даними головної книги .	РД14		

14.	Перевірка наявності первинної документації з всіма господарськими операціями з основними засобами			
15.	Оформлення окремим документом знайдених порушень при дослідженні документів, операцій і записів	РД15		

Склав _____

Перевірив _____

Робоча документація

РД 1

Аудиторська фірма _____

Підприємство _____

Період перевірки _____

РЕЗУЛЬТАТИ ВИБІРКОВОЇ ІНВЕНТАРИЗАЦІЇ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ

№	Матеріаль но	Залишок за	Залишок за	Відхилення, рн..		Відображено в обліку			Приміт ки
				неста ча	надли шок	Дт	Кт	Сума	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10

Виконав _____

Перевірив _____

Продовження додатку Е

РД 2

Аудиторська фірма _____

Підприємство _____

Період перевірки _____

ПЕРЕВІРКА ДОКУМЕНТАЛЬНОГО ОФОРМЛЕННЯ ПРОВЕДЕННЯ ІНВЕНТАРИЗАЦІЇ

№	Номер інвентаризаційного опису	Порушення (+)						
		Відсутність підписів (хоча б одного) членів інвентаризаційної комісії у робочій та підсумковій документації	Відсутність розписки матеріально відповідальної особи	Не вивірені підсумки на кожній сторінці акту	Відсутність числа прописом кількості натуральних показників	Відсутність на кожній сторінці акту запису «Ціни та підписи перевірив» та підпису матеріально відповідальної особи	Непідписані та незвірені членами комісії помилки та виправлення	Відсутність на останній сторінці інвентаризаційного опису розписки матеріально відповідальної особи
1	2	3	4	5	6	7	8	9

Виконав _____ Перевірив _____

РД 3

Аудиторська фірма _____

Підприємство _____

Період перевірки _____

ВИБІРКА ВИТРАТ, З ЯКИХ СКЛАДАЄТЬСЯ ПЕРВІСНА ВАРТІСТЬ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ

№	Назва об'єкту	№, дата документа на оприбуткування	Вартість, яку сплачують постачальнику без прямих податків)	Витрати (грн.)						Примітки
				Реєстраційні витрати	Мито	Страхування ризиків доставки	Витрати на установку, монтаж, наладку	Інші витрати	Разом	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11

Виконав _____ Перевірив _____

Продовження додатку Е

РД 4

Аудиторська фірма _____

Підприємство _____

Період перевірки _____

РОЗРАХУНОК ТА РОЗПОДІЛЕННЯ СУМ ПЕРЕОЦІНКИ ОБ'ЄКТА ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ

№	Дата період	Операція	Первісна а вартість, грн.	Сума зносу, грн.	Залишкова вартість, грн.	Розподілення сум переоцінок		
						субрахунок 423	субрахунок 975	субрахунок 746
1	2	3	4	5	6	7	8	9

Виконав _____ Перевірив _____

РД 5

Аудиторська фірма _____

Підприємство _____

Період перевірки _____

ТАБЛИЦЯ РІЗНОВИДІВ ПОЛІПШЕННЯ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ

№ п/п	Різновиди поліпшення	Сума поліпшення		
		За даними аудиту	За даними підприємства	Відхилення

Виконав _____ Перевірив _____

РД 14

Аудиторська фірма _____

Підприємство _____

Період перевірки _____

ЗВІРЕННЯ ЗАЛИШКІВ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ станом на

Рахунок у головній книзі	Залишок по головній книзі	Залишок по журналу-ордеру	Відхилення	Причини
1	2	3	4	5

Виконав _____ Перевірив _____

ДОДАТОК Є

Таблиця Є.1.

Тест внутрішнього контролю необоротних матеріальних активів

№ з/п	Зміст питання	Варіант відповіді			П м ри тк
		так	ні	і-ція відс утня	
1	2	3	4	5	6
1	Чи класифіковані основні засоби за групами, передбаченими п. 5 НП(с)БО 7?				
2	Чи перевіряється відповідність даних реєстрів обліку основних засобів із даними Головної книги та ким: – головним бухгалтером; – заступником головного бухгалтера; – іншими особами?				
3	Доступ до записів про облік та рух основних засобів мають лише відповідальні особи?				
4	Чи ведуться реєстри аналітичного обліку для різноманітних об'єктів основних засобів: - картки; - відомості?				
5	Чи закріплені основні засоби, інші необоротні матеріальні активи та нематеріальні активи за матеріально відповідальною особою у місцях їх експлуатації?				
6	Чи укладено договори з матеріально відповідальними особами?				
7	Чи проводиться інвентаризація основних засобів, інших необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів у разі: - зміни матеріально відповідальних осіб; - крадіжок, пограбування, стихійного лиха; - зміни керівника підприємства?				
8	Чи є на підприємстві основні засоби, які не використовуються в його господарській?				
9	Чи затверджує керівник документи на придбання основних засобів та інших необоротних нематеріальних активів?				

10	Хто дає дозвіл на списання основних засобів:				
	– керівник;				
	– уповноважений Статутом орган;				
	– керівник із подальшим схваленням уповноваженого органу?				

Продовження табл. Є.1.

1	2	3	4	5	6
11	Чи головний бухгалтер підписує а керівник затверджує акти приймання-передачі й ліквідації основних засобів?				
12	Чи перевіряють нарахування амортизації внутрішні аудитори або інші відповідальні особи?				
13	Чи проводяться експертна оцінка, демонтаж та оприбуткування запчастин і матеріалів у разі списання неостаточне амортизованих основних засобів?				
14	Чи розділено функціональні обов'язки посадових осіб: санкціонування і здійснення господарських операцій із необоротними активами?				
15	Чи визначається на звітні дати справжня вартість основних засобів?				
16	Хто встановлює справжню вартість основних засобів: а) комісія, призначена керівником; б) головний інженер; в) головний бухгалтер; г) інвентаризаційна комісія; г) інші?				
17	Чи були випадки переоцінки основних засобів?				
18	Чи є в наявності технічна документація на основні засоби?				
19	Чи були випадки поліпшення основних засобів: а) добудова; б) дообладнання; в) модернізація;				
	г) реконструкція?				

20	Чи визначені в обліковій політиці умови віднесення витрат, пов'язаних із ремонтами та поліпшенням основних засобів?				
21	У разі виконання робіт господарським способом вартість активу визначається: - виходячи з державно-будівельних норм; - за фактичними витратами?				
22	Чи відображаються в обліку основні засоби на дату затвердження акта приймання-здавання (чи іншого прибуткового документа)?				
23	Чи відображається в обліку факт здавання основних засобів у фінансову оренду?				
24	Чи ведуться реєстри по основних засобах, які були передані чи отримані в оренду?				