

Київський національний торговельно-економічний університет
Кафедра фінансового аналізу та аудиту

ВИПУСКНА КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

на тему:

***Організація та методика аудиту необоротних активів підприємства
на матеріалах ТОВ «Крейтор»***

Студентки 2 курсу, 5 групи,
спеціальності 071,
«Облік і оподаткування»
спеціалізації «Аудиторська
діяльність»

Коваль Олени
Олексіївни

Науковий керівник,
Кандидат економічних наук,
доцент

Заремба Ольга
Олександрівна

Гарант освітньої програми,
Доктор економічних наук,
доцент

Назарова Каріна
Олександрівна

Київ 2018

ЗМІСТ

Вступ.....	3
Розділ 1. Теоретико-методологічні основи аудиту необоротних активів підприємства.....	7
1.1. Економічна сутність необоротних активів підприємства.....	7
1.2. Характеристика нормативно-правової бази та економічної літератури з питань аудиту необоротних активів підприємства.....	15
1.3. Організаційно-економічна характеристика діяльності ТОВ «Креїтор».....	24
Розділ 2. Інформаційно-методичне забезпечення аудиту необоротних активів підприємства.....	33
2.1. Система бухгалтерського обліку, як інформаційна база аудиту необоротних активів підприємства ТОВ «Креїтор».....	33
2.2. Оцінка стану внутрішнього контролю необоротних активів підприємства ТОВ «Креїтор».....	40
2.3. Напрями удосконалення інформаційного забезпечення аудиту необоротних активів підприємства ТОВ «Креїтор» із використанням ПЕОМ.....	46
Розділ 3. Організація та методика аудиту необоротних активів підприємства.....	53
3.1. Організація аудиту необоротних активів підприємства ТОВ «Креїтор».....	53
3.2. Аналітичні процедури аудиту необоротних активів підприємства ТОВ «Креїтор».....	60
3.3. Методика аудиту необоротних активів ТОВ «Креїтор» та шляхи її удосконалення.....	69
Висновки.....	76
Список використаних джерел.....	80

ВСТУП

Актуальність теми дослідження. На сьогодні актуальним питанням для України є приведення діяльності підприємств у відповідність до міжнародного рівня для покращення якості ведення бізнесу, залучення іноземних інвестицій та задоволення потреб споживачів. Одним із інструментів для забезпечення вищевказаної мети є незалежний *аудит*, що здійснюється відповідно до Міжнародних стандартів аудиту.

Більшість українських підприємств мають у своєму розпорядженні ресурси, тобто, активи, які є основою здійснення будь-якої діяльності. Інформація про стан, склад та структуру необоротних активів є надзвичайно важливою – своєчасні та релевантні відомості про необоротні активи сприяють ефективному управлінню підприємством.

На сьогодні підприємства намагаються покращувати стан необоротних активів відповідно до характеру і обсягу виробленої продукції та рівня технології виробництва. Саме тому аудит необоротних активів є важливою складовою забезпечення сталого розвитку українських підприємств в контексті євроінтеграції та стандартизації.

Стан вивчення проблеми. Питання обліку, аудиту та аналізу необоротних активів розглядалось досить великою кількістю зарубіжних та вітчизняних вчених-економістів. Зокрема, до таких вчених належать: Барабаш Н.С., Барсукова М.А., Бенько М.М., Білуха М.Т., Бланк І.О., Будник А.М., Бутинець Ф.Ф., Голов С.Ф., Гордополов В.Ю., Митрофанов Г.В., Мних Є.В., Назарова К.О., Нападовська Л.В., Никонович М.О., Редько О.Ю., Романенко О.А., Ромашко О.М., Семйон С.В., Сопко В.В. та інші. Для розвитку теорії обліку дані теоретичні та практичні розробки мають вагомe значення та сприяють покращенням в сфері обліку, контролю та аудиту. Від того, наскільки ефективно ведеться облік та проводиться контроль за необоротними активами на підприємстві залежить ефективність використання даних активів, а в результаті –

ефективність діяльності всього підприємства та, відповідно, рентабельність та прибутковість.

Метою роботи є вивчення здійснення аудиту необоротних на підприємстві ТОВ «Крійтор», вдосконалення організації та методики аудиту необоротних активів підприємства.

Завданнями магістерської роботи є:

- охарактеризувати теоретичні підходи, діючі нормативно-правові акти та спеціальну літературу з питань обліку, аналізу та аудиту необоротних активів;
- проаналізувати організаційно-економічну та фінансово-господарську характеристику підприємства ТОВ «Крійтор».
- дослідити характерні ознаки первинного, синтетичного та аналітичного обліку необоротних активів, систему внутрішнього контролю та інформаційне забезпечення обліку, аналізу та аудиту на підприємстві ТОВ «Крійтор»;
- запропонувати вдосконалення організації та методики обліку, аналізу та аудиту необоротних активів.

Об'єктом дослідження є необоротні активи підприємства ТОВ «Крійтор».

Предметом дослідження є організація та методологія здійснення аудиту необоротних активів.

Інформаційною базою дослідження були Закони України, Укази Президента України, Накази Міністерства фінансів України, акти Верховної Ради України, Положення (стандарти) бухгалтерського обліку, офіційні матеріали Державної служби статистики, дані бухгалтерської звітності ТОВ «Крійтор», первинні та зведені документи обліку необоротних активів, реєстри синтетичного й аналітичного обліку, фінансова й річна статистична звітність Товариства за 2013-2017 рр. Під час написання магістерської роботи також були опрацьовані літературні джерела, практичний досвід обліку, контролю та аудиту необоротних активів.

Методи дослідження. Протягом написання дипломної роботи були використані наступні методи дослідження: аналіз, синтез, конкретизація, документальна та фактична перевірка, вибіркоче дослідження, порівняння, аналітичні та статистичні розрахунки. Зокрема, фінансова звітність підприємства була проаналізована за допомогою методів: *порівняння* – визначення та аналіз абсолютних та відносних відхилень за досліджуваний період; *коефіцієнтний аналіз* – під час здійснення аналітичних процедур аудиту необоротних активів; *метод порівняльного аналізу* – перерахунок показників звітності та порівняння їх з фактичними; *метод спостереження* – під час аналізу системи бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю підприємства; *графічний метод* – на основі отриманих даних побудова таблиць, діаграм, рисунків та інших ілюстративних матеріалів. Обробка даних була виконана з використанням комп'ютерних інформаційних технологій.

Наукова новизна магістерської роботи відображена в основних науково-практичних результатах, які виносяться на захист:

- на основі проведеного аналізу наукової літератури з питань економічної сутності необоротних активів та їх класифікації було удосконалено підхід до класифікації необоротних активів – наведено основні ознаки, за якими здійснюється класифікація необоротних активів;
- розглянуті недоліки та надані пропозиції з вдосконалення первинного обліку необоротних активів ТОВ «Креїтор» – удосконалено форму інвентаризаційного опису внаслідок недостатнього аналітичного обліку даних об'єктів, що створювало складнощі під час аудиту;
- досліджено систему внутрішнього контролю за необоротними активами підприємства та надано пропозиції з вдосконалення внутрішнього контролю в вигляді закріплення за окремим працівником обов'язків контролю за необоротними активами та зміна його підпорядкування керівництву для відповідності принципу незалежності, а також залучення зовнішніх спеціалістів-аналітиків для більш розгорнутого аналізу необоротних активів;

- проаналізовано методи контролю необоротних активів, які здійснюються підприємством та виявлено недоліки, в результаті чого було запропоновано проведення регулярної інвентаризації з обов'язковим детальним документуванням виявлених порушень та складання відповідних звітів;
- розглянуті особливості та недоліки інформаційного забезпечення обліку необоротних активів – запропоновано перехід на програму SAP для уникнення втрати даних у разі заборони діючого програмного забезпечення та встановлення більш захищеного доступу до облікових програм та документації.

Практична цінність отриманих результатів полягає в розробці більш досконалої методики організації обліку та контролю необоротних активів, що буде сприяти їх ефективному використанню в запропонованій в дипломній роботі формі конкретних пропозицій та підходів до здійснення обліку та проведення контролю необоротних активів ТОВ «Креїтор».

Апробація результатів дослідження здійснювалася на студентських наукових конференціях Київського національного торговельно-економічного університету та шляхом публікації статті «*Особливості бухгалтерського і податкового обліку операцій з ліквідації основних засобів*» у збірнику наукових статей студентів «Контроль та аудит», Київ – 2018 рік.

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ ОСНОВИ АУДИТУ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ ПІДПРИЄМСТВА

1.1. Економічна сутність необоротних активів підприємства

Необоротні активи складають значну частину ресурсів підприємства, які формуються на початку його діяльності. Під час управління необоротними активами важливим є те, наскільки ефективно відбувається даний процес, адже через втрату ресурсів підприємство не може нормально функціонувати та існує ймовірність банкрутства. Відповідно, результати діяльності підприємства є залежними від того, наскільки раціональними є аналіз та контроль стану та структури необоротних активів. Даний вид ресурсів може суттєво вплинути на показники діяльності підприємства, а також є вагомою підставою для залучення додаткових коштів для розширення діяльності.

Також варто зазначити, що необоротні активи є ключовим ресурсом для малого бізнесу та в багатьох випадках можуть представляти основну частину активів, відображених на балансі підприємства. Саме тому облік та контроль необоротних активів є надзвичайно важливим, оскільки помилки можуть призвести до, наприклад, неточної оцінки бізнесу чи неправильно складеної звітності, що може вплинути на інвесторів, кредиторів та інших зацікавлених сторін.

На сьогодні успішне функціонування суб'єкта господарювання залежить наскільки він є забезпеченим необоротними активами та чи ефективно він їх використовує під час здійснення господарської діяльності. Тому важливими питаннями для підприємства стає політика управління необоротними активами, їх контроль, аналіз та аудит.

Поняття «необоротні активи» видозмінювалося на різних стадіях розвитку людського суспільства. Формування даного терміну, як зазначають у своїх наукових працях науковці Будник А.М. та Лега О.В., відображає схема, що представлена на рис. 1.1 [9].



Рис. 1.1. Формування поняття «необоротні активи»

Для правильного розуміння даного поняття необхідно визначити, який зміст вкладається в цей термін в різних науках економічного спрямування. Визначення сутності поняття «необоротні активи» різних авторів, подано в табл. 1.1.

Таблиця 1.1.

Аналіз сутності поняття «необоротні активи»

№	Автор	Визначення поняття «необоротні активи»
1.	Барсукова М.О.	Необоротні активи – це майнові цінності, які придбаються для тривалого користування у виробничій діяльності організації, які характеризуються продуктивністю, здатністю приносити дохід і можливістю контролю [5, с. 7].
2.	Будник А.М., Лега О.В.	Необоротні активи – це сукупність майнових цінностей і нематеріальних прав, які беруть участь у виробництві продукції та наданні послуг, призначені не для перепродажу, корисний ефект від яких очікується отримувати тривалий час (більше одного року або операційного циклу) [9, с. 65].
3.	Ванкевич В.Є.	Необоротні активи – довгострокові матеріальні і нематеріальні активи, більша частина яких бере участь у процесі виробництва продукції, робіт, послуг більше одного року і кругообігу засобів суб'єкта господарювання, що забезпечує приплив грошових засобів [12].
4.	Загородній А.Г., Вознюк Г.Л.	Необоротні активи – сукупність майнових цінностей підприємства, які багаторазово беруть участь у процесі його господарської діяльності [21, с. 19].
5.	Дж. Доунс, Дж. Елліот Гудман	Необоротні активи – майнові цінності, конвертація яких у грошові кошти, продаж чи обмін під час виробничого циклу діяльності підприємства, який зазвичай складає один рік, не планується [19, с. 325].
6.	Коноплицький В.А., Філіна Г.І.	Основний капітал – будівлі, машини і устаткування (за первісною і балансовою вартістю), вартість земельної власності, вкладання фінансового характеру (довгострокова, тобто понад один рік,

		дебіторська заборгованість, вкладення у неконсолідовані компанії, власні акції в портфелі), нематеріальні активи (торговельні знаки, патенти, ліцензії) [29, с. 194]
--	--	--

Продовження табл. 1.1.

<i>№</i>	<i>Автор</i>	<i>Визначення поняття «необоротні активи»</i>
7.	Кузнецов В., Михайленко О.	Необоротні активи – матеріальні та нематеріальні ресурси, які належать підприємству і забезпечують його функціонування, термін використання яких складає більше одного року чи операційного циклу [31, с. 320].
8.	Куроченко О.В., Копнов М.А.	Основний капітал – частина капіталу, що вкладена у засоби виробництва [32, с. 157]
9.	Мельник Л.Г.	Основний капітал – узагальнюючий показник, який характеризує у грошовому вираженні весь капітал підприємства – як фізичний, так і грошовий. Основний капітал включає: довгострокові матеріальні цінності, капітальні вкладення (власні цінні папери, у т. ч. інших підприємств), нематеріальні активи [38, с. 195].
10.	Мочерний С.В.	Необоротні активи – матеріальні, нематеріальні та фінансові ресурси, термін корисного використання яких перевищує календарний рік (або операційний цикл) [43, с. 555].
11.	Румянцева Е.Е.	Необоротні активи характеризують сукупність майнових цінностей підприємства, які багаторазово приймають участь у процесі окремих циклів діяльності та переносять на продукцію використану вартість частинами [92, с. 13].
12.	Семйон В.С.	Необоротні активи – це сукупність матеріальних і нематеріальних ресурсів та прав, які належать суб'єкту господарювання, беруть участь у виробничому процесі, переносять свою вартість на продукцію частинами та корисний ефект від використання яких очікується отримувати протягом періоду, який становить більше одного року [93, с. 166].
13.	Поташкова Н.М.	Необоротні активи – це активи, які виникають в результаті минулих подій, контролюються організацією та приносять організації економічну вигоду, мають надійну оцінку, а також тривалий строк корисного використання яких визначається їх вкладом в дохід організації [87, с. 9].
14.	Яришко О., Ткаченко Є., Полулях Я.	Необоротні активи – активи, що використовуються підприємством у його діяльності протягом тривалого періоду часу (більше одного року або нормального операційного циклу, якщо він більше одного року) та від використання яких підприємство очікує отримати в майбутньому економічні вигоди [104, с. 392].

Кожен з авторів виділяє свої особливості даного поняття. Всі з них обов'язковим вважають для необоротних активів економічну вигоду від їх використання, а також досить тривалий строк використання.

Визначення сутності необоротних активів є досить суттєвим завданням економічної теорії, бухгалтерського обліку та аудиту, адже від раціонального

використання необоротних активів на підприємстві залежить наскільки ефективно буде функціонувати підприємство, що відобразиться на таких показниках якісного стану, як, наприклад, рентабельності, прибутку, фондівіддачі та інших. Тлумачення даної категорії постійно змінюється разом з розвитком економічної науки.

Варто зазначити, що поняття «необоротні активи» в українському законодавстві відсутнє та є досить неоднозначним у нормативно-правових актах, які регулюють бухгалтерський облік у різних сферах діяльності (табл. 1.2).

Таблиця 1.2.

Аналіз поняття «необоротні активи» у нормативно-правових актах

№	Нормативно-правовий документ	Визначення поняття «необоротні активи»
1.	Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»	Необоротні активи – всі активи, що не є оборотними [63].
2.	Наказ «Про порядок віднесення майна до такого, що включається до складу цілісного майнового комплексу державного підприємства» № 1954	Необоротні активи – матеріальні та нематеріальні ресурси, які закріплюються за підприємством на праві господарського відання чи праві оперативного управління і забезпечують провадження його основної діяльності та строк корисної експлуатації яких становить більше одного року або операційного циклу, якщо він більший ніж рік [58].
3.	Інструкція з бухгалтерського обліку основних засобів і нематеріальних активів банків України № 480	Необоротні активи – основні засоби (необоротні матеріальні активи) та нематеріальні активи [84].

Згідно з Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», «необоротні активи – це всі активи, що не є оборотними». У цьому положенні зазначено що до оборотних активів належать «грошові кошти та їх еквіваленти, що не обмежені у використанні, а також інші активи, призначені для реалізації чи споживання протягом року чи операційного циклу чи з дати балансу» [63].

Хоча поняття «необоротні активи» є одним з найважливіших і найчастіше вживаних в економічній теорії, обліку та аудиту, все ще існують складнощі його трактування. Тому необхідним є узгодження нормативних актів України й уведення єдиного терміну необоротні активи, яке б повністю розкривало його зміст [8].

На сучасному етапі розвитку необоротні активи характеризуються такими ознаками:

- термін корисного використання становить більше одного року чи операційного циклу (якщо він довше одного року);
- існує ймовірність того, що підприємство у майбутньому отримає економічну вигоду, яка пов'язана з використанням цього активу;
- можуть мати матеріальну та нематеріальну форму;
- собівартість цього активу може бути достовірно оцінена;
- переносять свою вартість на вироблений продукт частинами;
- є немонетарними та неліквідними активами [17, с. 144].

Наступним етапом дослідження є здійснення класифікації необоротних активів. Класифікація необоротних активів – це розподіл їх за різними ознаками.

Більшість авторів, особливо бухгалтерів, класифікують необоротні активи за однією ознакою – за матеріальністю і виділяють тільки ті складові, які відображаються у балансах суб'єктів господарювання. Найширшу класифікацію необоротних активів наводить Бланк І.О. у підручнику з фінансового менеджменту. Він виділяє декілька класифікаційних ознак з позицій фінансового менеджменту для цілей управління цим видом активів:

- за основними функціональними видами: основні засоби, нематеріальні активи;
- за характером володіння: власні і орендовані необоротні активи;
- за формами заставного забезпечення кредиту і особливостями страхування: рухомі і нерухомі необоротні активи;

- за характером обслуговування окремих напрямів операційної діяльності: активи, які обслуговують процес виробництва продукції, її реалізації, або управління операційною діяльністю;
- за характером відображення зносу: необоротні активи, що амортизуються, і необоротні активи, що не амортизуються [7].

Нідлз Б. поділяє необоротні активи на матеріальні активи та нематеріальні активи [62].

Ванкевич В.Є. пропонує ще одну класифікаційну ознаку за критерієм участі необоротних активів у створенні економічної вигоди, відповідно до якої виділяє довгострокові матеріальні і нематеріальні активи комерційної діяльності та довгострокові матеріальні активи некомерційної діяльності (соціально-культурної та житлової сфери) [12].

Досліджуючи проблемні та актуальні питання амортизаційної політики, Ошмарін Я.В. пропонує у фінансовій звітності розкривати інформацію про необоротні активи у розрізах майна, що амортизується, і майна, що не амортизується [70].

Семйон В.С. пропонує класифікувати необоротні активи за основними функціональними видами на матеріальні та нематеріальні активи, виходячи з їх матеріальної форми. [93, с. 165].

Узагальнюючи розглянуті класифікаційні ознаки, наводимо класифікацію необоротних (довгострокових) активів (рис. 1.2.).

Значну частину в необоротних активах суб'єктів господарювання займають основні засоби – активи, що забезпечують потужність виробничої діяльності підприємства. Термін «основні засоби» в економічній літературі має широку базу трактувань та визначень [дод. Б]. Проаналізувавши різні джерела, можна побачити, що більшість науковців поняття «основні засоби» співвідносять із матеріальними активами підприємства. Більше того, всі проаналізовані джерела говорять про те, однією з основних характеристик основних засобів є тривале використання – більше року або операційного циклу, якщо він більше одного року.

Проте, проаналізувавши нормативні документи, можа зробити висновок, що трактування поняття «основні засоби» є досить неоднозначним [дод. В].

Під час здійснення обліку та аудиту використовується визначення основних засобів, яке надається в П(С)БО 7 основні засоби – це матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх у процесі виробництва

Класифікаційні ознаки	Класифікаційні групи
За основними функціональними видами	Матеріальні активи
	Нематеріальні активи
	Обслуговують процес виробництва продукції
	Обслуговують процес реалізації продукції
	Обслуговують процес управління
За характером обслуговування окремих напрямів діяльності	
За характером володіння	Власні
	Орендовані
За формами заставного забезпечення кредиту і страхування	Рухомі
	Нерухомі
За характером відображення зносу	Необоротні активи, що амортизуються
	Необоротні активи, що не амортизуються
За характером участі у створенні економічної вигоди	Матеріальні і нематеріальні активи комерційної діяльності
	Матеріальні і нематеріальні активи некомерційної діяльності
	Матеріальні активи (основні засоби)
За статтями балансу	Нематеріальні активи
	Фінансові активи (вкладення, інвестиції)

або постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк

корисного використання яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік) [75].

Рис. 1.2. Класифікація необоротних активів

Основні засоби підприємства дуже різноманітні як за своїм складом, так і за характером використання. Для цілей бухгалтерського обліку та аудиту основні засоби відповідно до п.5 П(С)БО 7 «Основні засоби» класифікуються за групами (рис. 1.3) [75].

1. Основні засоби:	2. Інші необоротні матеріальні активи:
Земельні ділянки. Капітальні витрати на поліпшення земель, не пов'язані з будівництвом. Будівлі, споруди та передавальні пристрої. Машини та обладнання. Транспортні засоби. Інструменти, прилади, інвентар (меблі). Тварини. Багаторічні насадження. Інші основні засоби.	Бібліотечні фонди. Малоцінні необоротні матеріальні активи. Тимчасові (нетитульні) споруди. Природні ресурси. Інвентарна тара. Предмети прокату. Інші необоротні матеріальні активи. Незавершені капітальні інвестиції.

Рис. 1.3. Класифікація основних засобів за П(С)БО 7

В податковому обліку всі основні засоби діляться на 16 груп [дод. Г]. Кожна група основних засобів має мінімальний термін експлуатації, менше якого суб'єкт господарювання не може їх використовувати у господарській діяльності. Це правило стосується саме податкового законодавства [79].

Крім того, згідно класифікації за основними функціональними видами до необоротних активів також відносяться нематеріальні активи.

Нематеріальний актив – немонетарний актив, який не має матеріальної форми та може бути ідентифікований [88].

Відповідно, під час складання класифікації та дослідження складу необоротних активів можемо спостерігати певні проблемні моменти. Для розподілу на окремі групи класифікація необоротних активів відбувається за властивими їм ознаками. Зарубіжні та вітчизняні науковці пропонують різні підходи до класифікації необоротних активів, тобто відсутня єдина класифікація необоротних активів, але найбільш поширеною є класифікація для цілей бухгалтерського обліку – за функціональними видами, яка використовується під час складання бухгалтерського балансу. Саме такий поділ необоротних активів на основні засоби й нематеріальні активи використовується підприємством для подальшого аналізу, оцінки та аудиту. Крім того, одним із найбільш поширених та важливих є поділ на необоротні активи, які амортизуються, і, відповідно, які не підлягають амортизації, адже інформація, яку отримує підприємство згідно даної класифікації допомагає йому більш ефективно проводити аналіз стану і руху необоротних активів, які є у наявності.

Отже, необоротні активи – ресурси, які використовує підприємство протягом тривалого періоду часу (більше року чи операційного циклу) під час здійснення господарської діяльності і, як очіується, отримає в майбутньому певні економічні вигоди. Ці активи вимагають довгострокових інвестицій, тому джерелами їх придбання має бути в основному власний капітал підприємства, і частково довгострокові позикові кошти. Також заслуговує уваги класифікація основних засобів, адже основні засоби становлять вагомую частину серед необоротних активів та інших необоротних активів. Детальна класифікація забезпечує наявність інвентарного номера для кожного об'єкта, а також інших ознак, за якими можна визначити природу активу та є одним з джерел ефективного контролю і аудиту необоротних активів. Тому важливим питанням для дослідження вважається введення єдиної класифікації необоротних активів.

1.2. Характеристика нормативно-правової бази та економічної літератури з питань аудиту необоротних активів підприємства

В Україні аудиторська діяльність є саморегульованою, правові та організаційні основи даного виду діяльності регламентуються законодавством, а також нормативними актами про сертифікацію аудиторів та аудиторських фірм.

Для забезпечення відповідного рівня якості аудиту та супутніх послуг Міжнародна федерація бухгалтерів видала Міжнародні стандарти аудиту, які узагальнили досвід методики й організації аудиту в різних країнах. Для аудиторів України дані стандарти є обов'язковими з 1 січня 2004 року. На сьогодні дійсними є Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг 2015 року видання, затверджені АПУ.

Стандарти аудиту – це загальні керуючі матеріали, які видані для допомоги аудиторам у виконанні їхніх обов'язків з аудиту [88]. В них вказані професійні вимоги до якості (компетентність, незалежність, об'єктивність) аудитора та аудиторських висновків та доказів. Метою складання стандартів аудиту є встановлення загальних правил аудиторської діяльності з організації та методики проведення.

В доповнення до стандартів аудиту, аудитори країн, які трансформували облік відповідно до європейської практики обліку та аудиту також користуються Міжнародними стандартами фінансової звітності. Ці стандарти сприяють прозорості та ефективності фінансових ринків у всьому світі. Це дає можливість власникам, керівництву компаній, інвесторам та іншим учасникам ринку приймати обґрунтовані економічні рішення щодо інвестиційних можливостей та ризиків, які несуть компанії. Стандарти також значно зменшують різного роду витрати, особливо для компаній, які проводять міжнародні операції та мають дочірні компанії в багатьох країнах.

У минулому транскордонні операції створювали значні перешкоди для обліку та аудиту, адже в різних країнах були власні стандарти бухгалтерського обліку, а як наслідок – різні вимоги до складання звітності. Крім того,

негативними наслідками такого різноманіття стала складність ведення та вартість бухгалтерського обліку та підвищення ризиків під час аудиту. Для власників та керівників компаній також підвищувався ризик, адже фінансові звіти, складені за різними стандартами бухгалтерського обліку могли містити в собі помилки або різні трактування однієї події чи операції.

Міжнародні стандарти фінансової звітності збільшують ефективність діяльності компаній у всьому світі, а також забезпечують прозорість через підвищення якості фінансової інформації, що дозволяє керівництву компаній, інвесторам та іншим учасникам ринку приймати обґрунтовані економічні рішення.

Більшість українських підприємств з 2019 року планують переходити на Міжнародні стандарти фінансової звітності та складати й подавати звітність згідно Міжнародних стандартів [65] відповідно до прийнятого Закону про бухгалтерський облік та фінансову звітність, адже використання єдиної надійної мови бухгалтерського обліку знижує ризики при складанні й поданні звітності та зменшує витрати для підприємств.

При здійсненні аудиторської діяльності в Україні необхідно користуватися міжнародними та національними стандартами, нормативними документами з організації та методології аудиту (рис. 1.4).

Характеристика діючої нормативно-правової бази з питань обліку, аналізу та аудиту необоротних активів наведена в дод. Д.

Вимоги до порядку надання даних про стан справ на підприємстві наведено в МСА № 310 «Знання бізнесу». Відповідно до МСА № 310, рівень знань аудитора, потрібний для проведення аудиторської перевірки, складається із загального знання економіки і галузі, в якій працює суб'єкт господарювання, а також із конкретних знань про його діяльність [48].

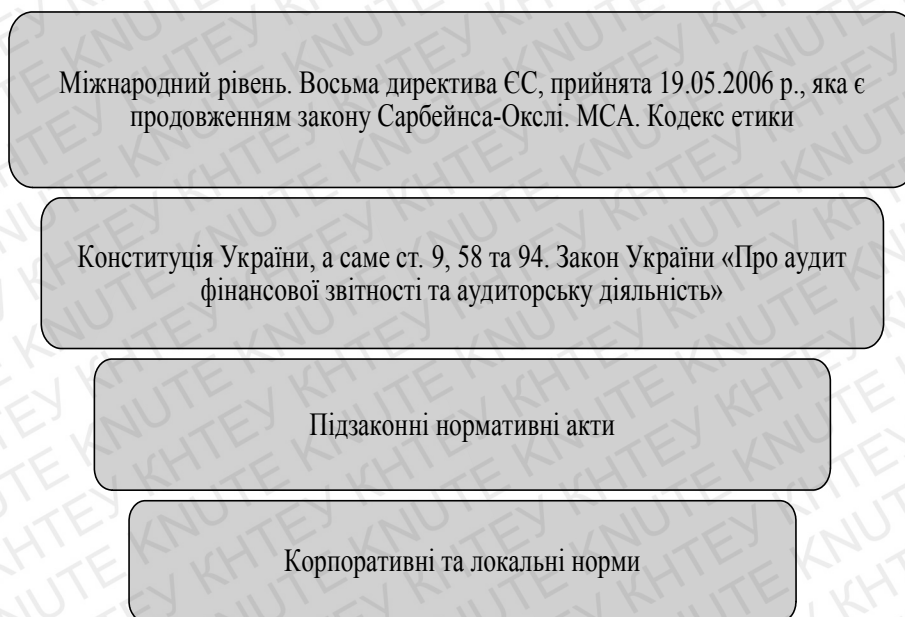


Рис. 1.4. Система регулювання аудиторської діяльності в Україні

Міжнародна федерація бухгалтерів запровадила Міжнародний Кодекс етики професійних бухгалтерів та аудиторів як основу для етичних вимог до професійних бухгалтерів так аудиторів у кожній країні. Кодекс професійної поведінки аудиторів визначає моральні цінності, які розробляє у своєму середовищі аудиторське співтовариство [27].

Цілі та фундаментальні принципи Кодексу етики професійних бухгалтерів є однаково чинними для всіх професійних бухгалтерів і аудиторів. Для забезпечення якості професійних послуг, що надаються, аудитор зобов'язаний знати і застосовувати в своїй роботі затверджені та загальноприйняті Міжнародні стандарти [2].

Стратегія проведення аудиту розробляється на основі норм МСА № 300 «Планування». Відповідно до МСА № 300 аудитор повинен планувати свою роботу так, щоб аудит був проведений ефективно. Планування означає розробку загальної стратегії та досить детального підходу до передбачуваної сутності, строків та меж аудиту [47].

В Міжнародному стандарті № 400 «Оцінка ризиків та внутрішній контроль» описується ризик аудиту. Даний стандарт визначає характер процедур внутрішнього контролю, в тому числі внутрішнього аудиту, а також називає певні обмеження стосовно доказовості отриманих результатів [49].

Документальне оформлення аудиторської перевірки регламентує Міжнародний стандарт № 230 «Документація». У цьому нормативі викладено приблизний зміст і порядок оформлення та зберігання робочої документації аудитора [46].

Відповідно до Національного стандарту аудиту № 700 «Формулювання думки та надання звіту щодо фінансової звітності», результати аудиту оформлюються у вигляді аудиторського висновку, який повинен містити в собі чітке і ясне уявлення аудитора про перевірену фінансову звітність [52].

При оцінці суттєвості помилок аудитор повинен керуватися положеннями МСА № 320 «Суттєвість при плануванні та проведенні аудиту» [44].

Проводячи аудит необоротних активів підприємства, необхідно користуватися основними нормативними документами, діючими в Україні, і які повинні застосовувати на всіх підприємствах при організації бухгалтерського обліку.

Прийнятий в Україні Закон «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» слугує нормативним актом, який передбачає становлення аудиту в нашій країні [22]. Закон визначає правові засади аудиту фінансової звітності, здійснення аудиторської діяльності в Україні, врегульовує відносини, що виникають при її здійсненні, та приводить норми національного законодавства у сфері аудиторської діяльності у відповідність із законодавством Європейського Союзу.

Закон набирає чинності з 1 січня 2018 року та вводиться в дію з 1 жовтня 2018 року, крім положення, що стосується змін до Кодексу України про адміністративні правопорушення, яке набирає чинності через 12 місяців з дня набрання чинності цим Законом [68].

Аудит бухгалтерського обліку на підприємстві проводиться на основі Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [23], Положень (стандартів) бухгалтерського обліку, Плану рахунків бухгалтерського обліку [78], Інструкції про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку [25].

Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» визначає правові засади регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні [23].

Застосування міжнародних і національних стандартів аудиту сприяє поліпшенню якості контролю та активізації діяльності суб'єктів підприємства та достовірності відображення її в бухгалтерському обліку і звітності.

Отже, перехід України на міжнародні стандарти є необхідним кроком на шляху до євроінтеграції.

Питання обліку, аналізу та аудиту необоротних активів досить суттєво висвітлено вітчизняними та зарубіжними науковцями у спеціальній літературі та періодичних виданнях (табл. 1.5).

Таблиця 1.4.

Аналіз спеціальної літератури та періодичних видань з питань обліку, аналізу та аудиту необоротних активів

<i>№</i>	<i>Автор та назва джерела</i>	<i>Основний зміст</i>
1.	Барабаш Н.С. <i>Фінансовий аналіз</i> [4]	Детально розкрито теоретичні засади фінансового аналізу необоротних активів, методика факторного аналізу, а також засади аналізу прибутку, рентабельності та джерел формування майна підприємства.
2.	Білуха М.Т. <i>Фінансовий контроль: теорія, ревізія, аудит</i> [6]	Розглянуто теоретичні засади фінансового контролю та, зокрема, організацію й особливості здійснення аудиту необоротних активів.
3.	Бланк І.О. <i>Фінансовий менеджмент</i> [7]	Описано ключові поняття фінансового менеджменту підприємства, а також стратегічне та оперативне управління фінансами, яке спрямоване на максимізацію фінансових результатів діяльності підприємства.
4.	Богданюк О.В. <i>Значення необоротних активів у системі обігу капіталу</i> [8]	Досліджено місце та роль необоротних активів у системі обігу капіталу.
5.	Бутинець Ф.Ф. <i>Бухгалтерський фінансовий облік</i> [10]	Підручник висвітлює методику ведення бухгалтерського обліку необоротних активів, характеристику і порядок складання фінансової звітності та приміток до неї згідно з

		П(С)БО.
6.	Дем'янюк І. <i>Методика управлінського аналізу раціональності використання необоротних активів [16]</i>	Систематизовано та проаналізовано погляди науковців на різні методики аналізу ефективності та раціональності використання необоротних активів.
7.	Добродій К.О. <i>Оцінка формування необоротних активів підприємства [18]</i>	Автором здійснено аналіз джерел формування необоротних активів, а також проведено оцінку стану, забезпеченості та руху основних засобів підприємства.
8.	Жук О.С. <i>Оцінка стану та структури активів підприємства [20]</i>	На основі проведеного аналізу, автором запропоновано поетапний алгоритм дослідження складу та структури необоротних активів.
9.	Ковальчук Т. І., Щвець О. А. <i>Контроль операцій з необоротними активами [26]</i>	Проаналізовано показники використання основних засобів, представлено результати досліджень питомої ваги основних засобів у загальній вартості необоротних активів.
10.	Колосок А.М. <i>Підходи до визначення сутності необоротних активів підприємства та шляхи поліпшення їх використання [28]</i>	Досліджено показники ефективності використання необоротних активів, розглянуто можливості покращення використання майна підприємства.

Продовження табл. 1.4.

№	Автор та назва джерела	Основний зміст
11.	Костюченко В.М., Голов С.Ф. <i>Бухгалтерський облік та фінансова звітність за МСФЗ [30]</i>	Наведено конкретні приклади оцінки та відображення на рахунках бухгалтерського обліку господарських операцій з необоротними активами, їх визнання та розкриття у фінансовій звітності згідно з МСФЗ. Крім того, посібник містить коментарі до всіх Міжнародних стандартів.
12.	Митрофанов Г.В. <i>Фінансовий аналіз [40]</i>	Детально розглянуто принципи фінансового аналізу необоротних активів, а також моделі оцінки фінансових активів і пасивів, наведено методику аналізу фінансового стану підприємства та розглянуто роль аналізу в прийнятті довгострокових фінансових рішень.
13.	Мних Є.В. <i>Економічний аналіз [42]</i>	Висвітлені методологічні та організаційні засади аналізу фінансового стану, фінансових результатів діяльності, створення аналітичного забезпечення ситуаційного та антикризового менеджменту. Крім того, в підручнику наведені методи аналізу необоротних активів.
14.	Нападовська Л.В. <i>Фінансовий облік [60]</i>	Розглянуто основи побудови бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, а також детально висвітлено кожен об'єкт обліку, зокрема, облік необоротних активів.
15.	Никонович М.О., Редько О.Ю. <i>Організація і методика аудиту [61]</i>	Описані найбільш актуальні теми сучасного аудиту. Зокрема, розкрита організація та методика необоротних активів, а саме: методичне забезпечення аудиту, інформаційна база, мета, завдання, суб'єкти, об'єкти, а також процедури аудиту та загальна методика.
16.	Назарова К.О. <i>Аудит:</i>	Висвітлено еволюцію аудиту, розкрито перехід аудиту на

	<i>еволюція, потенціал, ефективність [57]</i>	стадію соціальної відповідальності та в контексті євроінтеграції. Розглянуто перспективи взаємодії внутрішнього та зовнішнього аудиту необоротних активів – досягнення синергічного ефекту.
17.	Романюк О.В. <i>Етапи проведення аудиту необоротних активів [91]</i>	Досліджено та охарактеризовано основні етапи проведення аудиту необоротних активів, наведено нові підходи до методики проведення даного виду аудиту.
18.	Ромашко О.М. <i>Сучасний бухгалтерський облік, аналіз і аудит [1]</i>	Послідовно викладено сучасні підходи до здійснення бухгалтерського обліку підприємств, методику аналізу необоротних активів, досліджено ризики, які виникають під час проведення аудиту необоротних активів.
19.	Семйон В. С. <i>Поняття необоротних активів, їх класифікація та склад [93]</i>	Розглянуто різні види класифікації необоротних активів та визначено нові підходи до класифікації для цілей обліку.
20.	Шуремов Е.Л. <i>Автоматизовані інформаційні системи бухгалтерського обліку, аналізу та аудиту [103]</i>	В підручнику висвітлюються основні проблеми підвищення ефективності роботи та досліджується необхідність використання сучасних автоматизованих систем в обліку та управлінні, вдосконалення програмного забезпечення підприємств.
21.	Яришко О.В. <i>Аналіз проблем управління необоротними активами в економіці України [104]</i>	Автором було проаналізовано стан необоротних активів в економіці України та визначено позитивні й негативні тенденції в обсягах даних активів та сформовано пропозиції щодо вдосконалення управління необоротними активами підприємства.

Добродій К.О. проводить аналіз джерел формування необоротних активів, та визначає, що підприємства мають досить високу залежність від кредиторів, та, відповідно велику кількість довгострокових зобов'язань. Крім того, автор наводить ряд показників, які допомагають визначити забезпеченість та ефективність використання необоротних активів та шляхи оптимізації структури джерел формування необоротних активів [18].

Жук О.С. пропонує алгоритм для дослідження структури та складу активів підприємства, що складається з кількох етапів. Використовуючи показники великого підприємства, автор проводить аналіз динаміки використання необоротних активів та їх структури і складу, досліджує наскільки ефективно підприємством були використані необоротні активи, зокрема, основні засоби [20].

Колосок А.М. на прикладі підприємства досліджує ефективність використання необоротних активів, проводить аналіз та наводить рекомендації щодо покращення використання даного виду активів [28].

Яришко О.В. проводить аналіз стану необоротних активів в економіці країни, досліджуючи їх стан та структуру. Автор визначає позитивні й негативні

тенденції в розрізі даного виду активів під час господарської діяльності підприємств. За результатами проведеного аналізу, автор наводить рекомендації щодо удосконалення обліку та контролю необоротних активів [104].

Семйон В.С. для цілей обліку наводить узагальнюючу класифікацію необоротних активів, дослідивши підходи до класифікації вітчизняних та зарубіжних науковців. Крім того, автор аналізує склад та структуру необоротних активів, виходячи зі звітів підприємств різних країн світу, визначаючи спільні та відмінні риси [93].

Богданюк О.В. досліджує роль та місце необоротних активів в системі обігу капіталу. Крім того, автор аналізує доцільність різних підходів до класифікації необоротних активів [8].

Демянюк І. у своїй статті аналізує та узагальнює підходи дослідників та науковців на методики аналізу ефективності використання необоротних активів. Автор пропонує удосконалену методику поетапно із виділенням окремих завдань суб'єктів управлінського аналізу [16].

Ковальчук Т.І. та Швець О.А. розглядають питання контролю операцій із необоротними активами. Автори досліджують кожен складову операцій з необоротними активами на підприємстві та аналізують обставини, які слід враховувати під час здійснення контролю. Достатня увага приділяється, зокрема, контролю операцій з основними засобами, які становлять суттєву частину ресурсів підприємства [26].

Романюк О.В. у своїй роботі аналізує етапи проведення аудиту необоротних активів, визначаючи мету, джерела інформації та завдання такого типу перевірки. Автор розглядає детально та описує кожен з етапів, розробляючи нові підходи до вдосконалення процедур. Також автор наводить приклади типових помилок під час здійснення аудиту [91].

Крім того, особливої уваги заслуговують статті Гладчук О.О., Райковської І.Т. та Юрківської Л.Й., у яких було розглянуто питання автоматизації контролю та аналізу необоротних активів та запропоновано напрями його вдосконалення.

Отже, облік та аудит необоротних активів регулюється досить великою кількістю законодавчих та нормативних актів, які мають суттєві відмінності в деяких положеннях, співпадають та взаємодоповнюють один одного. Ці питання досліджуються багатьма вченими та науковцями, проте розглядаються у більшості випадків лише з точки зору бухгалтерського та податкового обліку - придбання, використання та ліквідації необоротних активів підприємства. Щодо питання аналізу та аудиту необоротних активів підприємства, то серед спеціальної літератури існують різні підходи до цього питання. В основному, науковці звертають увагу на теоретичні аспекти проведення процедур контролю та аудиту. Проте, в процесі інтеграції в міжнародне середовище та забезпечення стабільності підприємства впроваджують нові сучасні процедури контролю та залучають досвідчених та кваліфікованих аудиторів.

1.3. Організаційно-економічна характеристика діяльності ТОВ «Креїтор»

Протягом останніх років зберігається підвищений попит на якісні офісні приміщення з боку орендарів. Загальний пропозиція офісних приміщень у Києві за підсумками 2017 року склала 1 823 000 м² [65]. За умови своєчасного вводу в експлуатацію всіх оголошених на 2018-2019 роки офісних приміщень на ринок вийде близько 71 000 м² нових офісних приміщень (рис. 1.5).

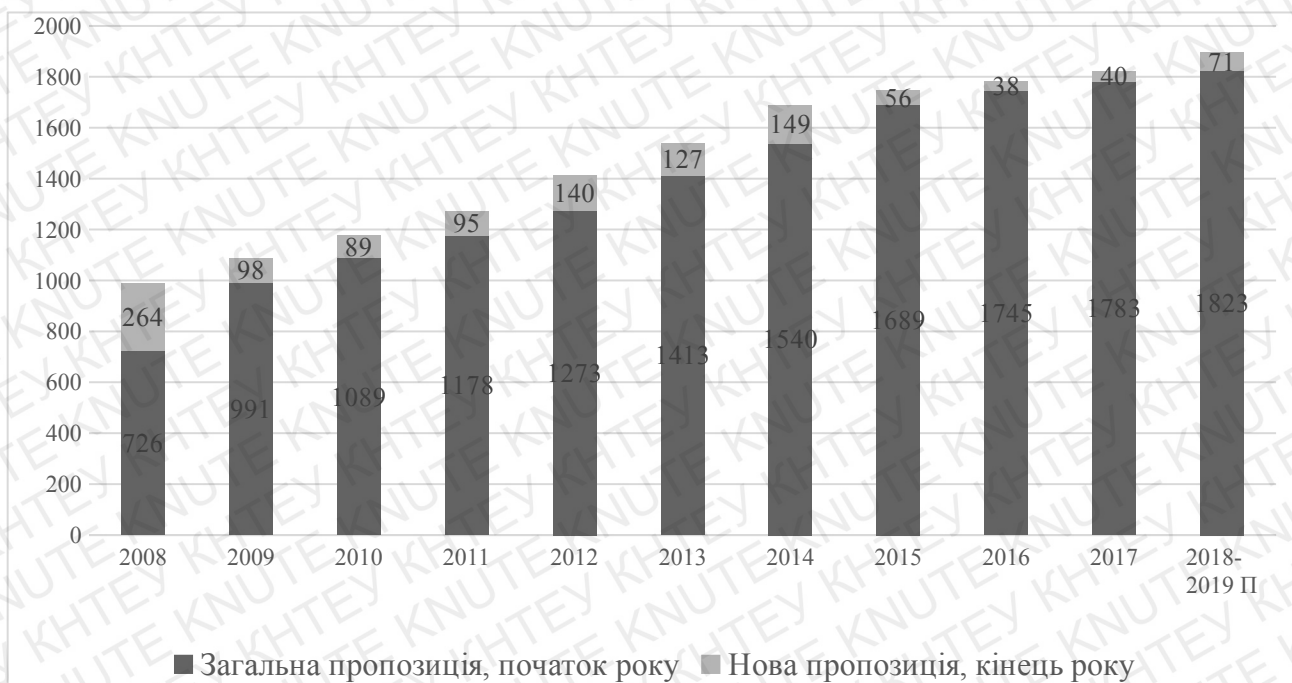


Рис. 1.5. Існуюча і нова пропозиція офісних приміщень, Київ, тис. м² [26]

Основний попит на якісні офісні приміщення в 2017 році формувався компаніями ІТ-сектора, компаніями, що надають різного роду професійні послуги, а також виробничими компаніями (рис. 1.6). ІТ-сектор займає найбільшу питому вагу в загальному обсязі попиту. Високим залишається великий попит від коворкінг-платформ, яких на ринку стає все більше.

При стабілізації економічної ситуації в країні, можна прогнозувати потенційне збільшення попиту з боку українських компаній.

Саме тому об'єктом дослідження магістерської роботи є товариство з обмеженою відповідальністю «Креїтор», основними напрямками діяльності якого є надання в оренду й експлуатацію власного чи орендованого нерухомого майна.

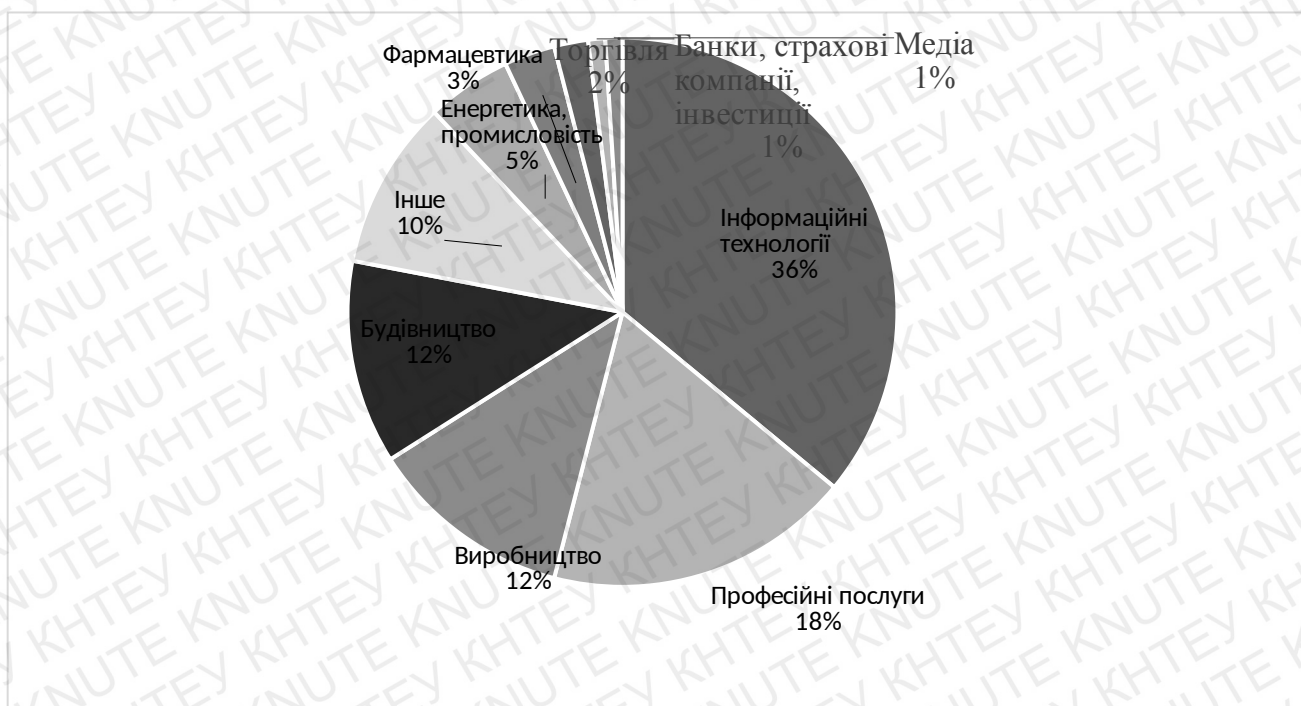


Рис. 1.6. Джерела поту на офісні приміщення в 2017 році [26]

Підприємство постійно вдосконалюється, покращує сервіс, розширює спектр послуг щоб максимально задовольнити потреби споживачів. Забезпечення ефективного та професійного обслуговування є частиною корпоративної культури Товариства.

ТОВ «Креїтор» здійснює свою діяльність на принципах самокупності та господарського розрахунку. Має самостійний баланс, розрахунковий та інші рахунки в банках.

Трудова діяльність здійснюється громадянами, які залучив керівник підприємства на основі трудових договорів, договорів підряду або контракту.

На ТОВ «Креїтор» є запезпеченою оплата праці, соціальні і юридичні гарантії, що передбачаються чинним законодавством. Кількість працюючих по договору працівників на підприємстві не перевищує числа визначеного діючим законодавством.

Досліджуване підприємство несе відповідальність в межах належному йому майна. На майно Товариства може бути накладене стягнення на підставі діючого законодавства.

Відповідно до Статуту ТОВ «Кріейтор», підприємство створене в цілях сприяння прискоренню науково-технічного прогресу, розвитку в країні ринкових відносин, формування ринку товарів, послуг і насичення його за рахунок розвитку сфери виробництва, товарообміну, впровадження науково-технічних розробок і технологій, розвитку зовнішньоекономічних зв'язків, виставкової, біржової діяльності з метою розв'язання економічних і соціальних проблем та одержання відповідного прибутку.

До першочергових завдань Товариства відносяться:

- повне та якісне задоволення потреб підприємств і організацій та громадян в продукції (роботах, послугах), яка виробляється підприємством, у відповідності із статутними видами діяльності;
- ефективне використання виробничого і фінансового потенціалу, комерційного і управлінського досвіду.

ТОВ «Кріейтор» може укласти господарські договори, набувати майнові, авторські, а також особисті немайнові права, нести відповідальність, бути позивачем і відповідачем в суді.

Структура управління на підприємстві є ієрархічною (рис. 1.7). Тобто всі працівники прямо чи опосередковано підпорядковуються директору підприємства.

Вищим органом управління є збори учасників. Директор призначається зборами учасників, він організовує роботу, укладає угоди, представляє його у всіх організаціях, установах, видає доручення, відкриває в банках розрахункові рахунки, видає накази, що обов'язкові для всіх працівників, займається прийомом на роботу та звільненням працівників, а також затвердженням штатного розкладу підприємства.

Виходячи з цього, директор ТОВ «Кріейтор»:

- діє від імені підприємства, представляє його інтереси на всіх вітчизняних та іноземних суб'єктах господарювання;
- розпоряджається майном підприємства;
- укладає господарські та іншого роду договори;

- відкриває рахунки у банках;



Рис. 1.7. Організаційна структура ТОВ «Крейтор»

- видає доручення;
- розпоряджається коштами підприємства;
- накладає на працівників стягнення відповідно до законодавства та укладених з ним контрактами і трудовими договорами;
- видає нормативні документи, накази, розпорядження і дає вказівки, обов'язкові для всіх підрозділів і працівників підприємства у межах своєї компетенції;
- приймає на роботу та звільняє з роботи працівників;
- розв'язує інші питання, що за Статутом і контрактом належать до компетенції директора.

Під час відсутності директора підприємства, його функції покладаються на головного бухгалтера. Головний бухгалтер підпорядковується директору. Згідно із Наказом про облікову політику ТОВ «Крейтор», до обов'язків головного бухгалтера входить:

- здійснення ведення бухгалтерського обліку відповідно до принципів і методів, передбачених положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку;
- забезпечення безперервності відображення господарських операцій і достовірну оцінку активів, зобов'язань, капіталу в бухгалтерському обліку, контроль за наявністю та зберіганням майна, виконанням зобов'язань і достовірністю даних бухгалтерського обліку, застосовуючи єдину журнально-ордерну форму обліку;
- проведення групування основних засобів та нематеріальних активів в аналітичному обліку згідно Плану рахунків активів, капіталу, зобов'язань та господарських операцій [53].

В той же час головному бухгалтеру підпорядковується відділ бухгалтерського обліку і звітності, який займається складанням звітів, а також поточною аналітичною та фінансовою роботою.

Господарський відділ підприємства є окремим структурним підрозділом і підпорядковується директору та співпрацює з усіма підрозділами співпрацює з питань господарського обслуговування підприємства. До складу відділу входять охоронці та прибиральники.

На підприємстві також є планово-економічний відділ та відділ кадрів, які також підпорядковуються директору відповідно до ієрархічної структури управління.

Специфіка і обсяг діяльності ТОВ «Крейтор» не зумовлює необхідності у створенні робочого плану рахунків, тому використовується розроблений та затверджений Міністерством фінансів України № 291 План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій.

Розглянемо основні показники діяльності Товариства впродовж 2013-2017 рр., використовуючи дані фінансової звітності суб'єкта малого підприємництва, а саме: форми № 1 «Баланс» та форми № 2 «Звіт про фінансові результати» [дод. А].

Як можемо спостерігати, загальна вартість активів підприємства впродовж досліджуваного періоду знижується (табл. 1.5), зокрема, за рахунок зменшення залишкової вартості основних засобів, дебіторської заборгованості за товари, роботи, послуги та іншої поточної дебіторської заборгованості.

Таблиця 1.5.

Динаміка ресурсів ТОВ «Крійтор» за 2013-2017 рр. в тис. грн.

Показник	Станом на					Відхилення від							
						31.12.13		31.12.14		31.12.15		31.12.16	
	31.12.13	31.12.14	31.12.15	31.12.16	31.12.17	Абсолютне	Відносне, %	Абсолютне	Відносне, %	Абсолютне	Відносне, %	Абсолютне	Відносне, %
Незавершені капітальні інвестиції	269	694	694	694	694	425	158	0	0	0	0	0	0
Основні засоби	6340 6	5615 0	5221 0	4736 6	4155 5	- 725 6	-11	- 394 0	-7	- 484 4	-9	- 581 1	-12
Довгострокові фінансові інвестиції	1280	1017	1017	1017	1017	-263	-21	0	0	0	0	0	0
Запаси	102	109	35	297	1074	7	7	-74	-68	262	749	777	262
Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги	2422	2112	236	377	364	-310	-13	- 187 6	-89	141	60	-13	-3
Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом	3	357	387	25	25	354	1180 0	30	8	-362	-94	0	0
Інша поточна дебіторська заборгованість	7042	1795	1748	1752	1833	-5247	-75	-47	-3	4	0	81	5
Гроші та їх еквіваленти	6	357	121	179	229	351	5850	-236	-66	58	48	50	28
Витрати майбутніх періодів	3143	3143	3143	4108	4108	0	0	0	0	965	31	0	0

Всього активів	7767 2	6607 9	5959 2	5581 3	5089 7	- 1159 3	-15	-6487	-10	-3779	-6	-4916	-9
----------------	-----------	-----------	-----------	-----------	-----------	----------------	-----	-------	-----	-------	----	-------	----

Проте, не можна вважати, що дані показники свідчать про зниження загального стану підприємства, адже причиною такої тенденції є оптимізація структури основних засобів (зайві були продані) та оплатою дебіторами вартості проданих товарів та наданих послуг. Отже, згідно проведеного аналізу, на даному етапі можемо вважати, що, в цілому, Товариство має достатні ресурси для дотримання принципу безперервності діяльності та отримання доходу.

Розглянемо динаміку показників фінансових результатів згідно форми № 2 «Звіт про фінансові результати» на ТОВ «Крейтор» протягом 2013-2017 рр. в табл. 1.6.

Таблиця 1.6.

Динаміка показників фінансових результатів та рентабельності активів ТОВ «Крейтор» за 2013-2017 рр. в тис. грн.

Показник	Станом на					Відхилення від									
						31.12.13		31.12.14		31.12.15		31.12.16			
	31.12.13	31.12.14	31.12.15	31.12.16	31.12.17	Абсолютне	Відносне, %	Абсолютне	Відносне, %	Абсолютне	Відносне, %	Абсолютне	Відносне, %		
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	3192	2289	2772	3193	5081	-903	28.29	483	21.10	421	15.19	1888	59.13		
Витрати (разом)	15337	21644	17411	6925	10249	6307	41.12	14233	65.76	-486	-6.56	3324	48		
Чистий прибуток (збиток)	-6938	-13037	-4714	-3731	-5127	-6099	87.91	8323	63.84	983	20.85	-1396	37.42		
Середньорічна вартість активів	8108	17187	6283	6577	3533	5592	06	11.35	-904	0	12.58	-5133	-8.17	-4348	-7.53
Рентабельність активів, %	-0.09	-0.18	-0.08	-0.06	-0.10	-0.10	111.97	0.11	-	58.64	0.01	-	13.81	-0.03	48.61

Згідно з даними Товариства, протягом досліджуваного періоду спостерігається тенденція до збільшення чистого доходу від реалізації продукції. Факторами, що впливають на даний показник вважаються ціна та одиниці такої продукції та обсяг реалізованої продукції. За незначних змін ціни, можемо вважати, що Товариство максимально активізувало маркетингову (збутову) політику підприємства.

Проте, незважаючи на позитивну тенденцію чистого доходу від реалізації продукції, фінансовий результат до оподаткування є від'ємним, тобто визначається як збиток. В бухгалтерському обліку даний показник формується шляхом визначення різниці між доходами та витратами підприємства, тому очевидно, що протягом періоду дослідження, Товариство понесло витрати, що перевищили доходи. Витрати підприємства з 2014 по 2016 скорочувались, що було позитивною характеристикою діяльності Товариства, проте в 2017 році витрати знову зросли. Таким чином, якщо збиток є регулярним є ризик того, що підприємство використає всі наявні ресурси та збанкрутує.

Підприємство, фінансовим результатом до оподаткування якого є збиток не нараховує та не сплачує податок на прибуток, тому, відповідно показники чистого збитку мають таку ж тенденцію як показники фінансового результату до оподаткування.

Крім вищезазначених показників, ми розглянули рентабельність активів, використовуючи значення середньорічної вартості активів та чистого збитку протягом періоду дослідження на підприємстві, яка протягом 2013-2017 рр. мала від'ємні значення та в 2017 році становила - 0,10 %. Від'ємна рентабельність означає від'ємний фінансовий результат підприємства, що одержується з кожної гривні власних або позикових коштів, які вкладені у підприємство.

Тому доцільно вважати, що показники фінансового результату Товариства за 2013-2017 рр. характеризуються негативною тенденцією до втрати ресурсів, та, у разі їх стабільності можуть призвести до банкрутства.

Для запобігання такій ситуації, підприємству необхідно переглянути витрати, що виникають під час операційного циклу. Крім того, доцільним є

здійснення рефінансування дебіторської заборгованості, що полягає у переведенні даного типу заборгованості у більш ліквідні активи.

Таким чином, в результаті проведеного аналізу, було виявлено, що на даному етапі досліджуване підприємство має достатні ресурси та використовує їх ефективно. Товариство характеризується досить чіткою та продуманою системою управління. Проте, показники фінансового результату до оподаткування та рентабельності підприємства характеризуються від'ємними значеннями, що може свідчити про втрату ресурсів, а у випадку незмінності даної тенденції – можливість банкрутства. Тому важливим для забезпечення принципу безперервності діяльності є оптимізація витрат підприємства, а також реструктуризація активів.

РОЗДІЛ 2.

ІНФОРМАЦІЙНО-МЕТОДИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ АУДИТУ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ ПІДПРИЄМСТВА

2.1. Система бухгалтерського обліку, як інформаційна база аудиту необоротних активів підприємства ТОВ «Кріейтор»

Бухгалтерський облік – це система, яку підприємство використовує для вимірювання своїх фінансових показників, відзначаючи та класифікуючи всі операції, такі як продажі, покупки, активи та пасиви, дотримуючись певних прийнятих стандартів та чинного законодавства. Це допомагає оцінити ретроспективну продуктивність підприємства, поточний стан діяльності та перспективи на майбутнє.

Згідно із Наказом про облікову політику Товариства, на підприємстві ТОВ «Кріейтор» організація бухгалтерського обліку проводиться керуючись Законом України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» [23], затвердженими Міністерством Фінансів України положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, інструкціями та іншими нормативними актами, які регулюють порядок ведення бухгалтерського обліку, складання і подання фінансової звітності, виконуючи вимоги, передбачені Статутом, та з метою забезпечення своєчасного надання достовірної інформації користувачам фінансової звітності.

Підставою для бухгалтерського обліку господарських операцій є первинні документи, які фіксують факти здійснення господарських операцій. Первинні документи повинні бути складені під час здійснення господарської операції, і якщо це неможливо безпосередньо після її закінчення. Для контролю та впорядкування оброблених даних на підставі первинних документів, можуть складатися зведені облікові документи [94].

Повний перелік документів, на основі яких ведеться облік необоротних активів, зокрема, основних засобів як найбільш вагомий (як правило) частини необоротних активів наведений на рис. 2.1.

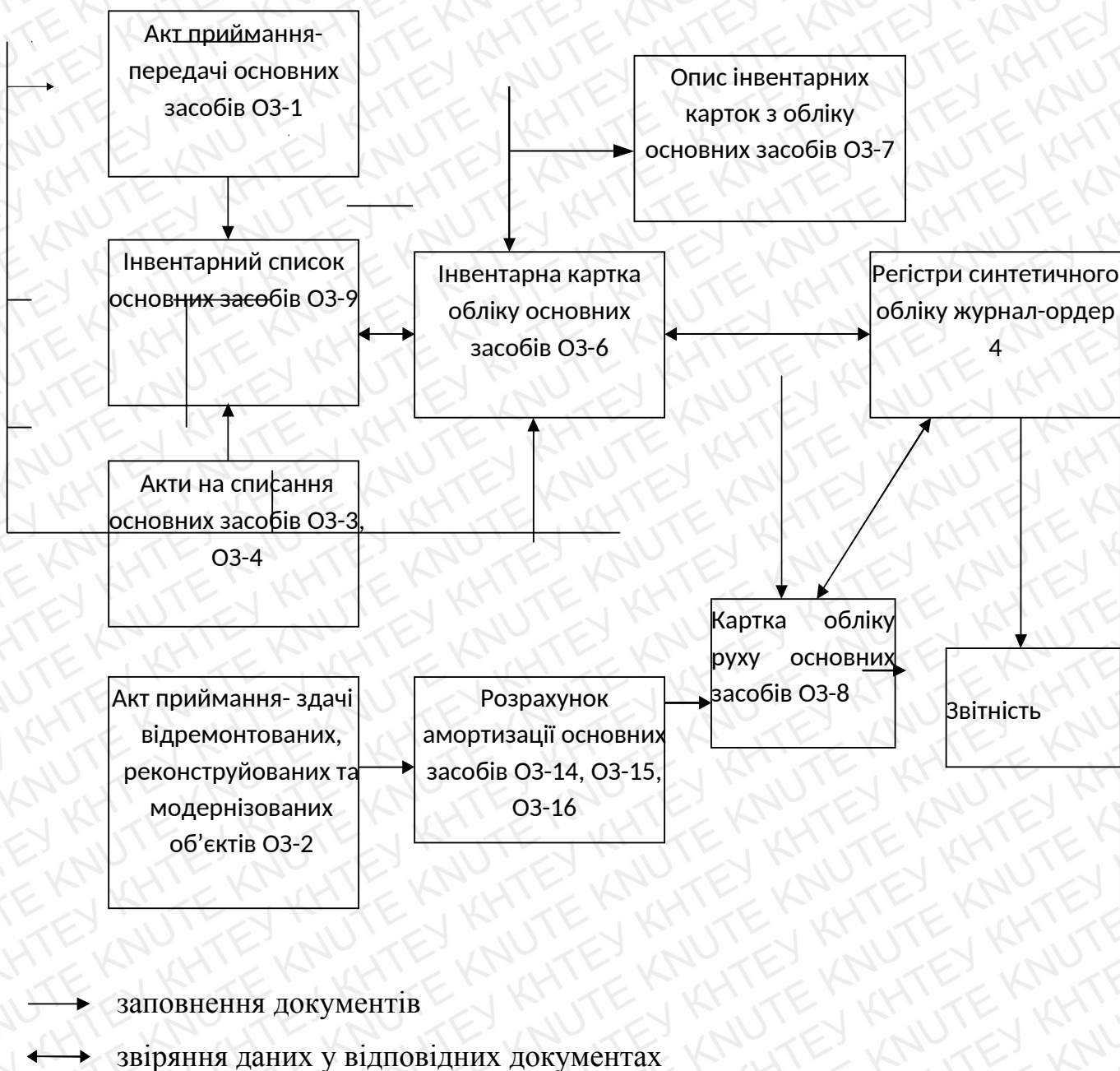


Рис. 2.1. *Схема документообороту основних засобів на підприємстві [3]*

Надходження основних засобів на ТОВ «Креїтор» оформляється Актом приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів (типова форма № ОЗ-1) [дод. Е]. Даний акт складається в одному примірнику комісією, яка призначається наказом керівника на кожний об'єкт основних засобів. Оформлення придбаних об'єктів основних засобів після завершення модернізації,

капітального ремонту тощо здійснюється актом приймання-здачі типової форми № ОЗ-2.

Для аналітичного обліку основних засобів застосовуються інвентарні картки форми ОЗ-6 «Інвентарна картка обліку основних засобів», які характеризують об'єкт, де вказується інвентарний номер, первісна вартість, норми амортизаційних відрахувань, технічні характеристики тощо. Інвентарні картки для загального контролю за наявністю та рухом основних засобів реєструються у ОЗ-7 «Опис інвентарних карток з обліку основних засобів» [3].

Проаналізувавши первинні документи, якими оформлюється облік необоротних активів на підприємстві, було визначено певні слабкі сторони даного виду обліку. Особливої уваги заслуговує вдосконалення інвентаризаційного опису, адже проведення інвентаризації є одним із проблемних питань на ТОВ «Креїтор», тому переглянувши оформлення інвентаризаційного опису необоротних активів, було запропоновано:

- додати номер та назву субрахунків, до яких належать об'єкти необоротних активів;
- у випадку здійснення опису нерухомого майна (наприклад, будівель, споруд) – додати площу об'єкта та реєстраційні дані, тобто вказуючи реєстраційний номер в Держвному реєстрі речових прав на нерухоме майно та номер запису про право власності.

Приклад вдосконаленого інвентаризаційного опису наведено в дод. Ж.

Дані зміни дозволять покращити ведення обліку необоротних активів під час здійснення інвентаризації, адже Товариство не приділяє достатньої уваги підготовці до проведення інвентаризації та своєчасному оформленню відповідних документів (наприклад, оформленню Наказу про проведення інвентаризації).

Для обліку і узагальнення інформації про наявність і рух необоротних активів підприємства Інструкцією № 291 та робочим планом рахунків призначені відповідні рахунки бухгалтерського обліку (табл. 2.1), а також відповідні окремі субрахунки.

Типова кореспонденція операцій з необоротними активами наведена в дод. 3.

Таблиця 2.1.

Синтетичний та аналітичний облік основних засобів [50]

Рахунок	Синтетичний облік	Аналітичний облік
10 «Основні засоби»	Ведеться облік та узагальнення інформації про наявність і рух основних засобів. За <i>дебетом</i> рахунку відображається надходження (придбаних, створених, безоплатно отриманих) основних засобів на баланс підприємства. За <i>кредитом</i> – вибуття основних засобів внаслідок продажу, безоплатної передачі або невідповідності критеріям визнання активом.	Забезпечується за допомогою інвентарних карток, що використовують для всіх основних засобів.
11 «Інші необоротні матеріальні активи»	Ведеться облік та узагальнення інформації про наявність і рух інших необоротних матеріальних активів, не відображених у складі об'єктів обліку на рахунку 10 «Основні засоби». За <i>дебетом</i> рахунку відображається надходження (придбаних, створених, безоплатно отриманих) інших необоротних матеріальних активів баланс підприємства. За <i>кредитом</i> рахунку відображаються вибуття інших необоротних матеріальних активів внаслідок продажу, безоплатної передачі або невідповідності критеріям визнання активом.	Ведеться за кожним об'єктом даних активів.
12 «Нематеріальні активи»	Ведеться облік кожної групи нематеріальних активів, вказаних у п.5 П(С)БО 8. За <i>дебетом</i> рахунку відображається придбання або отримання в результаті розробки (від інших фізичних або юридичних осіб) нематеріальних активів. За <i>кредитом</i> – вибуття внаслідок продажу, безоплатної передачі або неможливості отримання підприємством надалі економічних вигод від його використання.	Здійснюється за їх інвентарними об'єктами та видами, на кожен з яких відкривається картка обліку нематеріальних активів
13 «Знос (амортизація) необоротних активів»	Ведеться облік та узагальнення інформації про нараховану амортизацію необоротних матеріальних і нематеріальних активів, що підлягають амортизації. За <i>кредитом</i> рахунку 13 відображається нарахування амортизації необоротних активів, за <i>дебетом</i> – зменшення суми	Ведеться відповідно за видами основних засобів, інших матеріальних необоротних активів та нематеріальних активів.

знос (накопиченої амортизації).

Продовження таблиці 2.1.

Рахунок	Синтетичний облік	Аналітичний облік
14 «Довгострокові фінансові інвестиції»	Ведеться облік та узагальнення інформації про наявність та рух довгострокових інвестицій у цінні папери, облигації державних та місцевих позик, статутний капітал інших підприємств тощо. За <i>дебетом</i> рахунка відображається вартість довгострокових інвестицій, за <i>кредитом</i> – їх вибуття (списання) чи зменшення вартості.	Ведеться за видами довгострокових фінансових вкладень та об'єктами інвестування.
15 «Капітальні інвестиції»	Ведеться облік витрат на придбання або створення матеріальних і нематеріальних необоротних активів. За <i>дебетом</i> рахунку відображається збільшення зазначених витрат на придбання або створення матеріальних та нематеріальних необоротних активів, за <i>кредитом</i> – їх зменшення (введення в експлуатацію тощо).	Ведеться відповідно за видами основних засобів, нематеріальних активів, інших необоротних матеріальних активів, а також за окремими об'єктами капітальних вкладень.

На підприємстві передбачена автоматизована форма обліку із застосуванням бухгалтерської програми «1:С «Бухгалтерія 8.2» (рис. 2.2).

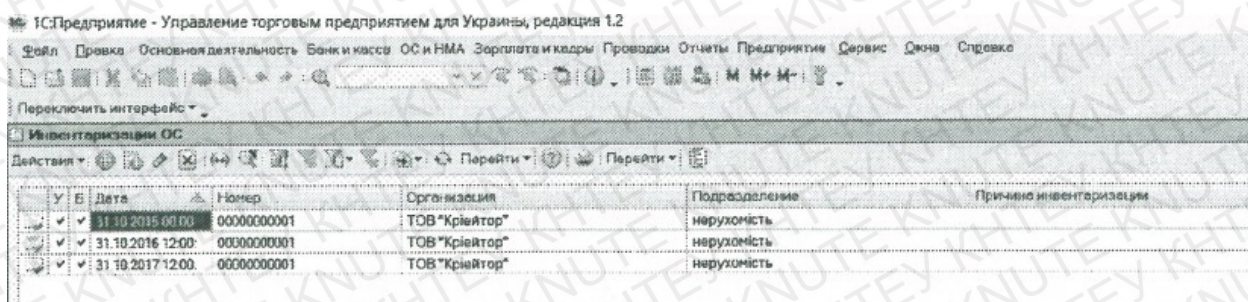


Рис. 2.2. Приклад застосування бухгалтерської програми «1:С «Бухгалтерія 8.2» на підприємстві ТОВ «Крейтор»

Прикладом надходження необоротних активів на ТОВ «Крейтор» є купівля об'єкту основного засобу, який було оприбутковано та оформлено

відповідні первинні документи та здійснені відповідні бухгалтерські записи (табл. 2.2).

Нарахування амортизації та відображення зносу в обліку також займає важливе місце. Відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» Товариство обрало прямолінійний метод нарахування амортизації основних засобів. Первісна (переоцінена) вартість основних засобів збільшується на суму витрат, пов'язаних із поліпшенням та ремонтом об'єкта, визначену у порядку, встановленому податковим законодавством. Залишкова вартість основних засобів зменшується у зв'язку з частковою ліквідацією об'єкта основних засобів [70].

Таблиця 2.2.

Кореспонденція рахунків з обліку надходження об'єкту основного засобу на ТОВ «Крейтор», придбаного за грошові кошти у постачальника

№	Підстава	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
			Дебет	Кредит	
1	Видаткова накладна	Придбаний об'єкт основних засобів (крім того, ПДВ)	152	631	962.5
2	ЕПН	Відображений податковий кредит з ПДВ	641	631	192.5
3	Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення)	Об'єкт переданий для використання	104	152	1 155
4	Виписка банку	Перерахування грошових коштів з рахунку в банку постачальнику	631	311	1 155

Отже, розглянемо на прикладі ліквідацію об'єкту основних засобів ТОВ «Крейтор» та відображення даної операції в обліку (табл. 2.3, табл. 2.4).

Таблиця 2.3.

Нарахування амортизації основних засобів підприємства протягом терміну корисного використання прямолінійним методом на прикладі ТОВ «Крейтор»

Рік	Амортизаційні відрахування	Накопичена амортизація	Залишкова вартість
			50 000
1	11 250	11 250	38 750
2	11 250	22 500	27 500
3	11 250	33 750	16 250
4	11 250	45 000	5 000

Нарахування амортизації Товариство здійснює прямолінійним методом, під час оформлення вибуття використовується «Акт на списання основних засобів» форми ОЗ-3.

Таблиця 2.4.

Відображення операції з ліквідації основних засобів підприємства на прикладі ТОВ «Крійтор»

№	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	Списано первісну вартість об'єкта в сумі:			
	- нарахованого зносу	131	106	33 750
	- залишкової вартості	976	106	16 250
2	Нараховано податкові зобов'язання з ПДВ з балансової вартості об'єкта на момент ліквідації: 16 250 грн. × 20% = 3 250 грн.	976	641	3 250
3	Віднесено на фінансовий результат суми в порядку закриття рахунків обліку доходів та витрат	793	976	19 500

Складання фінансової звітності на досліджуваному підприємстві здійснюється відповідно до П(С)БО 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємства» [72]. Це Положення (стандарт) установлює зміст і форму Фінансового звіту суб'єкта малого підприємництва в складі Балансу (форма № 1-м) і Звіту про фінансові результати (форма № 2-м) та порядок заповнення його статей.

Для забезпечення збереження активів власників підприємства та здійснення ефективного управління ними, Товариству пропонується впровадити більш детальний аналітичний облік, наприклад, із закріпленням за матеріально-відповідальною особою окремих складових необоротних активів підприємства або по відношенню до вартості активу. Крім того, хоча ТОВ «Крійтор» не

підпадає під критерії Закону про бухгалтерський облік та фінансову звітність, які вимагають обов'язкового переходу на МСФЗ, підприємство може перейти на МСФЗ за бажанням та за певних причин (наприклад, для залучення іноземних інвестицій). У такому випадку, система бухгалтерського обліку необоротних активів (зокрема, основних засобів) зазнає певних змін, адже існує декілька відмінностей між П(С)БО та МСБО (дод. К) [64].

Отже, організація обліку на ТОВ «Креїтор» відбувається на основі первинних документів за допомогою загальноприйнятої кореспонденції рахунків та субрахунків в автоматизованій системі обліку – «1:С «Бухгалтерія 8.2». Підприємство використовує розроблений Міністерством фінансів План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, при цьому не використовуючи 8 клас рахунків. Правильне та своєчасне відображення операцій є запорукою ефективного та успішного функціонування системи бухгалтерського обліку на підприємстві. Всі операції руху необоротних активів підтверджуються відповідними первинними документами та своєчасно відображаються в системі. Тому, бухгалтерський облік Товариства є інформаційною основою аудиту необоротних активів. Синтетичний облік необоротних активів ведеться у повній відповідності до стандартів і не потребує вдосконалення, проте аналітичний облік не є достатньо деталізованим, саме тому Товариству пропонується вести більш детальний облік, наприклад, із закріпленням за матеріально-відповідальною особою окремих складових майна підприємства для ефективного управління активами. Заслуговує уваги і облік первинних документів, зокрема, документів, що застосовуються для оформлення результатів інвентаризації – Товариству запропоновано впровадити вдосконалений вид інвентаризаційного опису, що дозволить більш ефективно та детально аналізувати результати інвентаризації.

2.2. Оцінка стану внутрішнього контролю необоротних активів підприємства ТОВ «Крійтор»

У сучасному бізнес-середовищі підприємствам потрібен високий рівень внутрішнього контролю, який забезпечує: стабільну основу для зростання та розвитку; покращення ефективності господарської діяльності та звітності; захист активів підприємства; захист від шахрайства; відповідність діючим законам та стандартам. Підприємства з високим рівнем внутрішнього контролю, як правило, краще визначають та зменшують ризики, які можуть підірвати досягнення цілей.

Керівництво підприємства несе відповідальність за встановлення та підтримку ефективної системи внутрішнього контролю. Саме ефективна система внутрішнього контролю забезпечує обґрунтовану впевненість в тому, що політика, процеси, завдання, поведінка та інші аспекти підприємства разом, сприяють його ефективній роботі, допомагають забезпечити якість внутрішньої та зовнішньої звітності та допомагають забезпечити відповідність діючим законам та стандартам.

Показники системи внутрішнього контролю повинні оцінюватися за допомогою постійних заходів моніторингу, окремих оцінок, таких як внутрішній аудит, або їх поєднання. Процедури моніторингу доцільності та ефективності ідентифікованих засобів контролю повинні бути вбудовані в рамках звичайної діяльності підприємства. Будь-які значні недоліки чи слабкі сторони системи внутрішнього контролю підприємства, у тому числі вплив, який вони могли мати або можуть мати для підприємства, та дії, які вживаються для їх виправлення повинні бути представлені у звітах для управлінського персоналу.

Ефективна система внутрішнього контролю підприємства має містити:

- належну політику та процедури, що забезпечують відповідний розподіл обов'язків між працівниками;
- забезпечення незалежності осіб, відповідальних за здійснення контролю;

- зменшення ймовірності того, що навмисне шахрайство може відбутися за рахунок впровадження дієвих методів контролю;
- підвищення кваліфікації працівників для виконання обов'язків;
- належний рівень оплати праці та соціального страхування;
- впровадження системи, яка забезпечує належні процедури авторизації та підтвердження вищими посадовими особами при здійсненні фінансових операцій.

Розглянемо систему внутрішнього контролю необоротних активів ТОВ «Крейтор». Так як, основну частину необоротних активів ТОВ «Крейтор» займають основні засоби, особливу увагу під час аудиту необхідно звернути саме на внутрішній контроль придбання, зберігання та вибуття основних засобів Товариства (табл. 2.5).

Таблиця 2.5.

Процедури та критерії для перевірки внутрішнього контролю основних засобів підприємства [14]

<i>Елементи внутрішнього контролю основних засобів</i>	<i>Процедури та критерії для перевірки</i>
(а) Підтвердження придбання основних засобів	Керівництво повинно забезпечити, щоб всі витрати, які капіталізуються на вартість основних засобів відповідали критеріям для капіталізації, адже існує ризик того, що такі витрати повинні відноситись до витрат періоду (відбувається завищення активів та завищення доходів).
(б) Запобігання зловживанням (пошкодження, викрадання тощо) щодо основних засобів	Підприємству необхідно детально реєструвати основні засоби у реєстрі основних засобів; якщо виявлені певні неточності або помилки під час ведення реєстру або він взагалі відсутній, аудитор повинен провести більшу кількість процедур, адже ризик контролів в такому випадку є високим.
(в) Вибуття основних засобів	Продажі повинні бути дозволені особами з відповідними повноваженнями після ретельної оцінки вартості основних засобів з урахуванням політики підприємства; запити на вибуття повинні бути написані із зазначенням причин та затверджені підписом.
(г) Витрати на зберігання, страхування та інші витрати на основні засоби	Витрати на ремонт та страхування повинні бути затверджені на основі експертної оцінки, а також інструкцій з бухгалтерського обліку.
(д) Дозвіл на амортизаційні відрахування та періодичний огляд	Система схвалення строку корисного використання та методу амортизації, що відповідає стандартам бухгалтерського обліку;

накопиченої амортизації	письмове обґрунтування суттєвих прибутків або збитків від вибуття основних засобів, оскільки це може свідчити про неправильне визначення строку корисного використання; прогнозування подій або обставин, які можуть спричинити різке скорочення суми, яка підлягає амортизації.
-------------------------	--

Система внутрішнього контролю підприємства складається з певних елементів (рис. 2.3). В першу чергу, важливим елементом є ефективний та релевантний поділ обов'язків для запобігання різного виду зловживань. Адже якщо певний відділ буде вести контроль лише за своєю діяльністю, то зростає ризик подання неправильних даних для покращення відповідних показників.

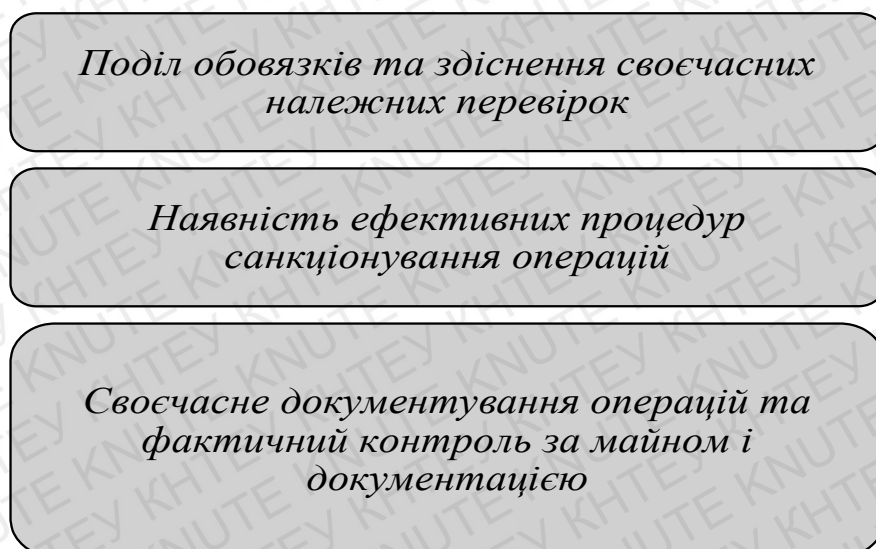


Рис. 2.3. Елементи внутрішнього контролю підприємства

Крім того, важливими є процедури санкціонування операцій, тобто наявність певних відповідальних осіб для прийняття того чи іншого рішення з відповідними вимогами та дотриманням всіх формальних процедур.

Документування всіх операцій та їх своєчасне відображення в системі є також необхідним, адже ймовірність помилки при певних затримках в документуванні операцій зростає. Виходячи з цього, на підприємстві має відбуватися і фактичний контроль за документацією, а також майном

підприємства, використовуючи при цьому певні процедури, які запобігають зловживанням (втраті або неправомірній зміні документації).

В доповнення до загальної системи внутрішнього контролю, на підприємстві повинні відбуватися незалежні перевірки, тобто має правильно та ефективно працювати система внутрішнього аудиту. Внутрішні аудитори на підприємстві мають бути незалежним відокремленим підрозділом, адже це вплине на об'єктивність проведених процедур.

При здійсненні зовнішнього аудиту, аудиторю необхідно зрозуміти які процедури внутрішнього контролю передбачені підприємством і чи виконуються вони на практиці, а також варто проаналізувати роботу внутрішніх аудиторів та їх об'єктивність під час проведення процедур контролю та аудиту. Під час проведення зовнішнього аудиту одним із головних методичних прийомів є тестування, тобто використовується сформований аудитором перелік питань для оцінки стану необоротних активів, при якому, виконуючи певні аудиторські процедури, аудитор відповідає на ці питання та аналізує наскільки ефективно діє система внутрішнього контролю [69].

Отже, пропонуємо розглянути тести перевірки стану внутрішнього контролю основних засобів ТОВ «Креїтор» (табл. 2.6).

Таблиця 2.6.

Тести перевірки стану внутрішнього контролю основних засобів ТОВ «Креїтор»

<i>№ пор.</i>	<i>Зміст питання або об'єкт дослідження</i>	<i>Зміст відповіді (результат перевірки)</i>	<i>Висновки і рішення аудитора</i>
Внутрішній контроль			
1.	Чи класифіковані основні засоби за групами, передбаченими п. 5 П(С)БО 7?	Так	Ризик контролю низький
2.	Чи перевіряється відповідність даних реєстрів обліку основних засобів із даними Головної книги та ким: - головним бухгалтером;	Так, перевіряється головним бухгалтером	Ризик контролю низький

	- заступником головного бухгалтера; - іншими особами?		
3.	Доступ до записів про облік та рух основних засобів мають лише відповідальні особи?	Так	Ризик контролю низький
4.	Чи закріплені основні засоби, інші необоротні матеріальні активи та нематеріальні активи за матеріально відповідальною особою у місцях їх експлуатації?	Так	Ризик контролю низький
5.	Чи укладено договори з матеріально відповідальними особами?	Так	Ризик контролю низький
6.	Хто дає дозвіл на списання основних засобів?	Керівник	Ризик контролю середній

Продовження таблиці 2.6.

<i>№ пор.</i>	<i>Зміст питання або об'єкт дослідження</i>	<i>Зміст відповіді (результат перевірки)</i>	<i>Висновки і рішення аудитора</i>
Внутрішній контроль			
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?	Так	Ризик контролю нижче середнього
8.	Чи затверджує керівник документи на придбання основних засобів та інших необоротних нематеріальних активів?	Так	Ризик контролю нижче середнього
9.	Чи головний бухгалтер підписує а керівник затверджує акти приймання-передачі й ліквідації основних засобів?	Так	Ризик контролю нижче середнього
10.	Чи перевіряють нарахування амортизації внутрішні аудитори або інші відповідальні особи?	Так, перевіряє головний бухгалтер	Ризик контролю нижче середнього
11.	Чи визначається на звітні дати справжня вартість основних засобів?	Так	Ризик контролю середній
12.	Чи є в наявності технічна документація на основні засоби?	Так	Ризик контролю нижче середнього
13.	Чи визначені в обліковій політиці	Так	Ризик контролю нижче

умови віднесення витрат, пов'язаних із ремонтами та поліпшенням основних засобів?		середнього
---	--	------------

Як бачимо, система внутрішнього контролю основних засобів Товариства є ефективною та знаходиться на високому рівні, що свідчить про якісну та об'єктивну систему внутрішнього контролю.

Розглянувши систему внутрішнього контролю ТОВ «Креїтор» та провівши перевірку стану внутрішнього контролю основних засобів як основної складової необоротних активів Товариства за допомогою тестування, було визначено слабкі та сильні сторони внутрішнього контролю, що здійснюється на підприємстві.

Крім того, за результатами проведеного дослідження, було надано *пропозиції* щодо покращення функціонування системи внутрішнього контролю ТОВ «Креїтор», зокрема:

- призначення окремого працівника (або працівників), який має проводити контроль за операціями з необоротними активами та організація підпорядкування даного працівника безпосередньо власникам підприємства;
- встановлення більш захищеної системи доступу до облікових записів та документації;
- залучення зовнішніх спеціалістів – консультантів з питань організації обліку та контролю за необоротними активами, а також залучення аналітиків для проведення більш детального аналізу стану та структури основних засобів як вагової складової необоротних активів Товариства.

Таким чином, одним з найважливіших факторів зростання конекурентоспроможності підприємства на ринку є наявність ефективної та розвинутої системи внутрішнього контролю. Адже з'являються можливості залучати інвестиції на вигідних для підприємства умовах, так як за ефективної системи внутрішнього контролю якість та точність фінансової звітності суттєво підвищується. Ефективна система внутрішнього контролю дає можливість внутрішнім аудиторам виявити всі

неточності та помилки для уникнення негативного висновку під час залучення зовнішніх аудиторів. Крім того, власники через систему контролю можуть контролювати діяльність менеджменту підприємства, а топ-менеджмент таким чином може контролювати відокремлені підрозділи чи філії.

2.3. Напрями удосконалення інформаційного забезпечення аудиту необоротних активів підприємства ТОВ «Креїтор» із використанням ПЕОМ

Автоматизація системи обліку та аудиту та використання спеціалізованого програмного забезпечення спростили та удосконалили роботу бухгалтерів та змінили структуру роботи аудиторів. Не менш важливим є використання передових інформаційних систем для внутрішнього контролю підприємства, що дозволило підприємствам ефективніше використовувати наявні ресурси. Завдяки зростанню інформаційних технологій бухгалтерський облік перейшов на новий рівень, адже на сьогодні програмне забезпечення бухгалтерського обліку автоматизує традиційні бухгалтерські книги. Підприємства зазвичай вибирають програми бухгалтерського обліку, виходячи з обсягу їх діяльності та кількості користувачів, які мають доступ до системи. Інформаційні технології створили значні переваги для бухгалтерії – не лише скоротили час, необхідний бухгалтерам для підготовки та надання фінансової інформації керівництву та зацікавленим сторонам, а й поліпшили загальну ефективність і точність інформації.

На сьогодні існує безліч переваг використання інформаційних технологій для обліку (як фінансового, так і управлінського) та бізнесу загалом (табл. 2.7).

Таблиця 2.7.

Переваги використання інформаційних технологій в обліку [77]

<i>Назва</i>	<i>Детальний опис</i>
Миттєвий доступ	Обчислення зберігають інформацію про бізнес на захищеному інтернет-сервері. Коли бухгалтер використовує систему для обчислень, власник бізнесу має безпосередній доступ через його комп'ютер до всієї бухгалтерської інформації. Будь-які операції, проведені

	бухгалтером, є доступними для перегляду. Ця доступність дозволяє власникам бізнесу переглядати будь-які фінансові відомості, необхідні для дотримання принципу безперервності діяльності та контролю за веденням бухгалтерського обліку.
Розвиток програмного забезпечення	Розвиток бухгалтерського та податкового програмного забезпечення покращив весь процес ведення бухгалтерського та податкового обліку. Більшість бухгалтерських програм інтегруються з більшістю корпоративного податкового програмного забезпечення, що означає, що дані швидко сегментовані та класифікуються у відповідних податкових категоріях. Це не тільки робить податкове подання швидше, але і робить його більш точним. Проте в Україні на більшості підприємств існують деякі розбіжності при веденні бухгалтерського та податкового обліку.
Мобільність	Багато власників малого бізнесу не потребують штатного бухгалтера. З Інтернетом та досягненнями в області інформаційних технологій програмне забезпечення настільки ж ефективно, як і штатний бухгалтер. Цей спосіб ведення бізнесу зменшує накладні витрати та економить час. Як результат – власники бізнесу заощаджують кошти.

Продовження таблиці 2.7.

<i>Назва</i>	<i>Детальний опис</i>
Доступність банківських розрахунків	Основні бухгалтерські програми та банківські операції синхронізуються за допомогою декількох клацань миші. Інформація надається бухгалтеру в онлайн-режимі, як тільки вона стає доступною, що спрощує процес обліку банківського рахунку та мінімізує витрати підприємства.
Можливість електронних підписів	Бухгалтерам потрібен доступ до різних документів. Раніше, коли бухгалтерський облік оброблявся віддалено, доступ до цієї інформації зайняв багато часу та енергії з обох сторін. Проте зараз можливість електронного підпису суттєво спрощує процес бухгалтерського обліку. Наприклад, працівник, можливо, не підписав певну форму під час найму, яка необхідна для нарахування заробітної плати. Завдяки можливостям електронного підпису документів, бухгалтер може надіслати співробітнику електронного листа із запитом даного підпису. Цей процес є простим та заощаджує час кожного користувача, зберігаючи відповідність правилам обліку.

Згідно із Наказом про облікову політику Товариства, на ТОВ «Креїтор» для автоматизації бухгалтерського і податкового обліку, включаючи підготовку регламентованої звітності, використовується комп'ютерна програма «1С:Бухгалтерія 8.2». У конфігурації передбачено три підсистеми обліку необоротних активів:

- основні засоби;
- малоцінні активи;
- нематеріальні активи.

Основним принципом обліку є використання спеціального документообігу підсистем. Інформація про необоротні активи зберігається в реєстрах відомостей. Облік циклу використання необоротних активів потрібно описувати за допомогою спеціальних документів. Облік нематеріальних активів ведеться тільки за допомогою спеціалізованого документообігу і тільки пооб'єктно. Для кожного об'єкта обліку при введенні в експлуатацію призначається один із способів відображення витрат по амортизації. При необхідності в процесі експлуатації необоротного активу спосіб відображення витрат може бути змінений (призначений інший).

Приклади використання програми, яку застосовує підприємство зображено на рис. 2.4 та рис. 2.5.

КАРТКА ОБЛІКУ УСТАТКУВАННЯ ДЛЯ УСТАНОВЛЕННЯ												
найменування машин, агрегата, тип, марка, заводський №												
що належить встановлювати в												
найменування цеху, будинку (споруди)												
Номенклатурний номер	Найменування складових частин, приладдя, приладів і т. д.	Одиниця виміру	№ складу (місце зберігання)	Прийнято на склад				Передано монтажній організації				Не вимоги
				акт приймання		кількість	вартість	акт передачі		кількість	вартість	
			номер	дата					номер			дата
0000017	Заготівля для полозів	шт	Головний склад			15,00	2 625,00			1,00	175,00	
0000094	Цемент М-500	т	Головний склад			235,00	342 466,67			201,00	190 133,34	
0000094	Цемент М-500	т	Приоб'єктний склад			3,00	840,00			3,00	840,00	
0000095	Валняно-гіпсова суміш	т	Головний склад			292,00	133 666,67			133,00	64 033,33	
0000095	Валняно-гіпсова суміш	т	Приоб'єктний склад			5,00	1 000,00			5,00	1 000,00	
0000097	Ліса будівельні	шт	Головний склад			15,00	625,05			15,00	625,05	
0000097	Ліса будівельні	шт	Приоб'єктний склад			10,00	416,70			10,00	416,70	
	РАЗОМ					575,00	481 640,09			368,00	257 223,42	

Рис. 2.4. Облік обладнання, інвентарю, спецодягу

На підприємстві щодо необоротних активів основними функціями програми «1С:Бухгалтерія 8.2» є:

- введення початкових залишків необоротних активів (рис 2.5.);
- оформлення надходження необоротних активів та введення в експлуатацію;
- ведення обліку витрат з амортизації необоротних активів;
- відстеження податкового призначення необоротних активів;
- ведення обліку поточних ремонтів, витрат на поліпшення або модернізації необоротних активів;
- ведення обліку інвентаризації та вибуття необоротних активів.

Таким чином, програма «1С:Бухгалтерія 8.2» була оптимальним рішенням для ведення бухгалтерського і податкового обліку на підприємстві ТОВ «Крейтор», яке здійснює діяльність, пов'язану з орендою й експлуатацію власного чи орендованого нерухомого майна та супутніми видами комерційної діяльності.

N	Код ОС	Осн. средство	Дата ввода в эксплуатацию	МОП	Первонач. стоимость	Стоимость для вычисления	Первонач. стоимость	Стоимость для вычисления	Счет учета	Способ начисления	Срок полезного	Параметр амортизации	Счет учета	Непроезд. (НУ)	Налоговая группа ОС	Начисл. амортизация (НУ)	Стоимость для выч.	Дата госм.
1	00013	Об'єкт на-00013	02.07.2014	Терешков Андрій Миколайович	96 150 051,85	55 965 978,65	96 150 051,85	55 965 978,65	103	Прямойна	108	108	108		Группа 3: Довга строковий	55 965 978,65	40 190 103,20	
2	00014	Сервер HP	30.04.2008	Терешков Андрій Миколайович	8 365,00	8 365,00	8 365,00	8 365,00	104	Прямойна	24	24		Группа 4: Машини и оборудование	8 365,00	8 365,00	114	
3	00015	ГЛ Версія	30.11.2011	Терешков Андрій Миколайович	1 590,01	1 590,01	1 590,01	1 590,01	104	Прямойна	24	24		Группа 4: Машини и оборудование	1 590,01	1 590,01	24	
4	00016	Switch	30.04.2008	Терешков Андрій Миколайович	3 460,00	3 460,00	3 460,00	3 460,00	104	Прямойна	24	24		Группа 4: Машини и оборудование	3 460,00	3 460,00	24	
5	00017	Кондицион.	30.04.2008	Терешков Андрій Миколайович	28 815,49	28 815,49	28 815,49	28 815,49	104	Прямойна	72	72		Группа 4: Машини и оборудование	28 815,49	28 815,49	72	
6	00017	Кондицион.	30.04.2008	Терешков Андрій Миколайович	30 588,84	30 588,84	30 588,84	30 588,84	104	Прямойна	72	72		Группа 4: Машини и оборудование	30 588,84	30 588,84		

Рис. 2.5. Облік основних засобів – введення початкових залишків

Але враховуючи зміни в законодавстві України та економіко-політичній ситуації в цілому, вважаємо, що ТОВ «Крейтор» слід враховувати та оцінити необхідність застосування міжнародної практики ведення бухгалтерського обліку та відповідних бухгалтерських програм. У травні 2017 року Указом Президента

було введено у дії рішення РНБО щодо застосування санкцій щодо певних юридичних та фізичних осіб. До списку юридичних осіб, зокрема, потрапили підприємство-виробник програми, що надають програмне забезпечення та обслуговування продукту 1С, зокрема, підприємство «Єврософтпром» є постачальником 1С на території України. Проте, обмеження на використання програми 1С стосується лише державних структур, які мають перейти на новий бухгалтерський продукт з 2018 року, а не приватного сектора [13].

Крім того, Президентом було підписано Закон про внесення змін до Закону про бухгалтерський облік та фінансову звітність, яким заплановано привести українські норми у відповідність до законодавства ЄС та оновити порядок застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності. Даний Закон зобов'язує підприємства, що підпадають під критерії, визначені Законом, готувати фінансову звітність та вести звіт за МСФЗ, а також публікувати на своєму сайті фінансову звітність та аудиторський звіт [68].

Хоча ТОВ «Креїтор» не підпадає під критерії Закону про бухгалтерський облік та фінансову звітність та санкцій РНБО проти виробника програмного забезпечення «1С» як приватна структура, проте спостерігається тенденція до застосування українськими підприємствами Міжнародних стандартів фінансової звітності та перехід на системи бухгалтерського обліку, що використовуються країнами-членами ЄС. Прикладом однієї з таких програм є система SAP, яка вже частково впроваджена на деяких українських підприємствах.

Крім того, однією з переваг використання даної програми є можливість ведення більш детального аналітичного обліку (в порівнянні з програмою «1С:Бухгалтерія») основних засобів Товариства.

Система SAP – це програмне забезпечення, за допомогою якого можна автоматизувати професійну діяльність представників різних спеціалізацій. Такі програми «заточені» під конкретну галузь і суттєво спрощують роботу в ній і зв'язок з іншими структурними одиницями. SAP складається з декількох функціональних блоків, включає управління, інтеграцію і рішення всіх завдань для:

- бухгалтерії та відділу фінансів;
- бюджетування, казначейства;
- персоналу, адміністративної діяльності;
- торгівлі, виробництва, постачання, складів, логістики;
- ризиків і стратегічного планування;
- системного адміністрування, контролю даних тощо [11].

Приклади використання системи SAP зображено на рис. 2.6.

Програма дозволяє побудувати облік за єдиними правилами, прописаним в обліковій політиці підприємства. Крім того, SAP дозволяє консолідувати величезний обсяг даних, побудувати, крім бухгалтерського і податкового обліку, ефективний управлінський облік, з можливістю планування і контролю його виконання.

Програмне забезпечення, яке застосовується підприємствами під час бухгалтерського обліку з кожним роком вдосконалюється та оновлюється, що спонукає аудиторські компанії при здійсненні аудиту також застосовувати

Статья балансо/счета П+У/счет	Итого01/01	Итого12/31	Абсолют01х
AKTIV	9 315 363,99	6 546 561,20	2 768 802,79
НЕОБОРОТНИ АКТИВИ	1 974 365,97	269 897,96	1 704 467,91
Незавершено будівництво	271 278,71	271 278,71	0,00
Основні засоби	1 703 087,16	1 580,75	1 704 667,91
ОБОРОТНИ АКТИВИ	7 340 998,12	6 276 663,24	1 064 134,88
PACИB	6 446 846,06	791 471,47	5 655 374,59
ВЛАСНИЙ КАПІТАЛ	2 573,05	0,00	2 573,05
Нерозподілений прибуток (непохрипит збиток)	2 573,05	0,00	2 573,05
ДОВГОСТРОКОВІ ЗОБОВ'ЯЗАННЯ	53,54	0,00	53,54
Довгострокові кредити банків	53,54	0,00	53,54
ПОТОЧНІ ЗОБОВ'ЯЗАННЯ	6 446 416,95	788 415,77	5 658 001,18
Кредит: заборгов. за товари, роботи, послуги	2 197 287,85	430 025,95	1 766 661,90
Поточні зобов'язання по розрахункам	4 223 532,13	350 320,82	3 873 211,31
Інші поточні зобов'язання	25 596,97	7 468,00	18 127,97
ДОХОДИ МАЙБУТНІХ ПЕРІОДІВ	3 055,70	3 055,70	0,00
Відхилення балансу - прибуток	2 868 517,93	5 755 089,73	2 886 571,80
Рассчитанный результат	2 868 517,93	5 755 089,73	2 886 571,80
ФИНАНСОВИ РЕЗУЛЬТАТИ	3 913 374,37	125 723,77	3 787 650,60
РЕЗУЛЬТАТ ВІД ЗВичАЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ	1 700 074,68	1 760 451,81	60 377,23
ЕЛЕМЕНТИ ОПЕРАЦІЙНИХ ВИТРАТ	5 613 449,05	1 886 175,68	3 727 273,37
ЧИСТИЙ ПРИБУТОК (ЗБИТОК)	2 513 454,55	5 708 331,66	3 194 877,11
Рассчитанный результат	2 513 454,55	5 708 331,66	3 194 877,11
НЕ ПРИСВОЄНІ РАХУНКИ	355 063,38	46 758,07	308 305,31

Рис. 2.6. Перегляд балансу підприємства в системі SAP – приклад

комп'ютеризовані методи під час проведення аудиторських процедур. На сьогодні під час аналізу внутрішнього контролю та бухгалтерського обліку інформаційні технології суттєво впливають на процедури, які використовує аудитор.

Таким чином, використання програмних продуктів під час бухгалтерського обліку надає суттєву допомогу аудиторам при здійсненні незалежного аудиту підприємств в умовах застосування комп'ютерних технологій. Проте, важливою умовою їх використання є необхідність їх доопрацювання та відповідної адаптації до потреб та особливостей діяльності конкретного підприємства. Зокрема, ТОВ «Креїтор» пропонується перейти на систему обліку SAP з метою розширення можливостей для ведення аналітичного обліку основних засобів, та відповідно, проведення більш детального аналізу складу та структури даного виду активів, а також з метою уникнення втрати даних у разі різкого переходу на інше програмне забезпечення у зв'язку зі змінами у законодавстві.

РОЗДІЛ 3.

ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА АУДИТУ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ ПІДПРИЄМСТВА

3.1. Організація аудиту необоротних активів підприємства ТОВ «Креїтор»

Для кожного підприємства під час здійснення фінансово-господарської діяльності аудит є дуже важливим. Необоротні активи займають вагомую частку серед активів підприємства, саме тому аудит необоротних активів є значимим для оцінки ефективності діяльності підприємства.

Метою даного виду аудиту є підтвердження правильності, повноти, достовірності, законності та відображення в обліку операцій з необоротними активами [61].

Об'єктом аудиту є необоротні активи підприємства, а саме: документальне оформлення операцій з необоротними активами; інвентарний, аналітичний та синтетичний облік та інші операції з необоротними активами, які здійснює підприємство [61].

Предметом аудиту є господарські процеси та операції, пов'язані з рухом основних засобів та інших необоротних активів, а також відносини, що виникають при цьому на підприємстві та за його межами [61].

Нормативно-правовою базою аудиту є законодавчі та нормативні акти, стандарти аудиту та інші документи, описані в другому питанні першого розділу роботи.

Суб'єктами аудиту є підприємства-замовники аудиту та виконавці аудиту – аудитори та аудиторські фірми.

Аудит наявності і руху необоротних активів складається з стадії планування, основної та узагальнюючої стадії (рис 3.1).

На стадії планування аудитори здійснюють процедури організаційного характеру, спрямовані на створення необхідних умов для якісного проведення аудиту у встановлений строк.



Рис. 3.1. Стадії проведення аудиту [83]

Для проведення аудиту аудитор чи аудиторська фірма отримує «Лист-замовлення» аудиту підприємством [дод. Л].

Згодом відповідно до МСА 210 «Умови домовленостей про аудиторську перевірку» аудитор чи аудиторська фірма надсилає клієнту Лист-зобов'язання щодо проведення аудиту [дод. М], [45].

Далі аудитори відповідно до МСА 300 «Планування аудиту фінансової звітності» складають *плану* аудиту, який, зокрема, розглядає характер, час та обсяг аудиторських процедур, які повинні виконуватися аудиторами для отримання необхідних та релевантних доказів з метою зменшення аудиторського ризику до прийняттого рівня [дод. Н], [47].

З моменту конкретизації загального плану аудиту розробляється *програма* аудиту, в яку вносять перелік об'єктів аудиту за його напрямками, терміни проведення тощо [дод. П].

Отже, на стадії планування необхідно визначити *аудиторський ризик*, який розраховується як:

$$AP = BP * PK * PH \quad (3.1)$$

де AP – аудиторський ризик;

BP – властивий ризик;

PK – ризик контролю;

PH – ризик невиявлення.

Таким чином, проведемо аналіз аудиторського ризику для здійснення аудиту необоротних активів ТОВ «Крійтор», який можна розглянути в кілька етапів [61]:

Етап 1. Обрахуємо *власивий* ризик. Даний ризик залежить від специфіки бізнесу клієнта, правильності ведення обліку та складанні звітності, а також від багатьох як зовнішніх, так і внутрішніх факторів, які впливають на діяльність підприємства. *Власивий* ризик – це, по суті відображення того, наскільки ефективно працює підприємство та здійснює внутрішній контроль. Розглянемо кілька факторів, які можуть відобразити ведення обліку на ТОВ «Крійтор» та визначимо ризик (табл. 3.1).

Таблиця 3.1.

Оцінка ведення обліку на ТОВ «Крійтор»

Показник	Оцінка
Кваліфікація та рівень освіти працівників	8
Реагування на зміни у законодавстві	8
Обсяг оброблюваної інформації	7
Плинність кадрів	4
Відхилення фактичних показників від планових	4
Збереження облікових документів	8
Оцінка надійності програмного забезпечення та інформаційних систем	8
Всього	47

Ймовірність *власивого* ризику розрахуємо за формулою:

$$BP = 1 - \frac{RP}{RP_{max}}, \quad (3.2)$$

RP – ризик присутності помилки (фактична кількість балів за результатом тесту);

RP_{max} – максимальна кількість балів тесту облікової системи.

Тобто, *власивий* ризик ТОВ «Крійтор» складає 0,343 (1-47/70).

Етап 2. Обрахуємо ризик *контролю*, тобто визначення чи достатньо ефективно працює система внутрішнього контролю підприємства і наскільки

вчасно система внутрішнього контролю може виявити та виправити знайдені помилки (табл. 3.2).

Таблиця 3.2.

Оцінка засобів внутрішнього контролю ТОВ «Креїтор»

Показник	Оцінка
Наявність служби внутрішнього контролю	8
Незалежність осіб, відповідальних за проведення внутрішнього контролю	8
Достатність кількості посадових осіб, відповідальних за проведення внутрішнього контролю	8
Здійснення постійного контролю за відображенням в обліку нетипових операцій	7
Регулярність та детальність складання звітів за виявленими порушеннями	9
Оцінка дій керівництва щодо виправлення недоліків	10
Оцінка взаємодії із зовнішніми аудиторами	10
Всього	60

Ризик контролю можна визначити за формулою:

$$PK = 1 - \frac{Ok}{Okmax}, \text{де:} \quad (3.3)$$

Ok – фактична кількість балів за результатами тесту внутрішнього контролю;

Okmax – максимальна кількість балів тесту внутрішнього контролю.

Ймовірність ризику внутрішнього контролю склала 0,143 (1-60/70).

Етап 3. Обраховуємо ризик невиявлення, тобто ймовірність того, що процедури, які застосовує аудитор під час перевірки, не дозволяють виявити існуючі на підприємстві суттєві порушення.

$$PH = AP \times RP \quad (3.4)$$

Для розрахунку ризику невиявлення потрібно визначити аудиторський ризик та ризик присутності помилки (який був визначений на етапі розрахунку властивого ризику).

Прийнятна величина загального аудиторського ризику в міжнародному середовищі становить 1-5 %.

Взявши до уваги зарубіжний досвід, визначимо аудиторський ризик на рівні 4 % (табл. 3.3).

Таблиця 3.3.

Оцінка ризику присутності помилки

№	Показник	Оцінка
1	Підсумкова кількість балів оцінки ведення обліку	47
2	Максимальна кількість балів оцінки ведення обліку	70
3	Оцінка власного ризику (1 - p.1/p.2)	0,329
4	Підсумкова кількість балів оцінки контролю	60
5	Максимальна кількість балів оцінки контролю	70
6	Оцінка ризику внутрішнього контролю (1 - p.4/p.5)	0,143
7	Оцінка ризику присутності помилки (p.3 *p.6)	0,047
8	Оцінка загального аудиторського ризику (умовно)	0,04
9	Оцінка ризику невиявлення (p.8 / p.7)	0,085

Крім того, згідно МСА 320 «Суттєвість при плануванні та проведенні аудиту» для проведення аудиту ТОВ «Крейтор» необхідно визначити *суттєвість*, тобто можливість інформації вплинути на рішення її користувачів (табл. 3.4) [44].

Таблиця 3.4.

Оцінка суттєвості при плануванні аудиту ТОВ «Крейтор»

Показник	Сума, тис. грн	Рівень суттєвості, %	Розраху- нкове значення суттє- вості помилки, тис. грн	Середнє значення загальної суттє- вості помилки, тис. грн.	Відхи- лення	Скориго- ване середнє значення загальної суттєвос- ті помилки, %	Округ-лення скорего- ваного середнього значення загальної суттєвості помилки, тис. грн.
Валюта балансу	50,879	5%	2,544	1,158	120%	18%	1,386
Чистий дохід від реалізації	5,081	5%	254	1,158	78%	x	x
Загальні витрати	10,249	3%	307	1,158	73%	x	x
Власний капітал	50,583	5%	2,529	1,158	118%	x	x
Фінансовий результат	5,127	3%	154	1,158	87%	x	x
Всього	121,919	x	5,788	x	x	x	x

На стадії *планування* було проаналізовано та встановлення ризику, суттєвість та проведено інші підготовчі процедури. На цьому етапі було отримано загальне уявлення про організацію обліку та контролю необоротних активів на досліджуваному підприємстві та була надана інша інформація, необхідна для проведення аудиту. Також на стадії планування було визначено питання, яким слід приділити особливу увагу.

Далі проходить *основна* стадія аудиту, що включає перевірку достовірності облікових записів операцій з необоротними активами та залишків за ними в балансі, контролю оцінки необоротних активів, перевірки нарахування їх амортизації та витрат на ремонт.

Під час здійснення аудиту необоротних активів аудитор використовують різні *методичні прийоми* (рис. 3.3).

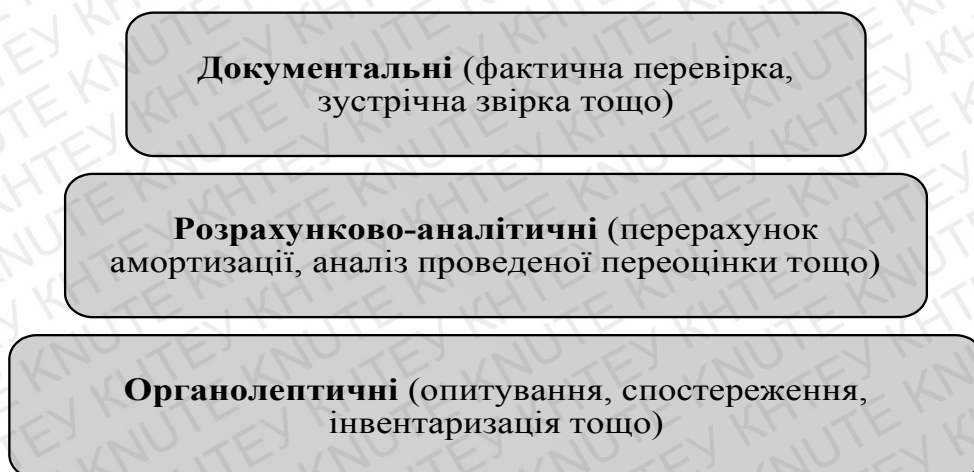


Рис. 3.3. *Методичні прийоми аудиту необоротних активів [61]*

Оскільки аудит необоротних активів є досить трудомістким процесом та потребує опрацювання та обробки великої кількості інформації, аудитор застосує *вибіркове* дослідження даних активів при прийнятному рівні аудиторського ризику.

Після проведення всіх процедур та отримання необхідних та достатніх доказів, аудитор узагальнює результати перевірки та готує пропозиції щодо

покращення виявлених недоліків, тобто наступає остання стадія проведення аудиту необоротних активів – *узагальнююча* стадія.

Роль аудиторів та аудиторських фірм полягає в тому, щоб надати висновок про стан та діяльність підприємства, яке перевіряється, за необхідності – надати рекомендації щодо покращення певного аспекту діяльності підприємства.

На даній стадії аудитор або аудиторська фірма складає відповідний документ – аудиторський висновок, який повинен бути складений у відповідності до міжнародних стандартів аудиту та в якому містяться всі можливі порушення та помилки, виявлені під час аудиту. Документ заповнюється в двох екземплярах та підписується всіма аудиторами, які проводив перевірку, один з яких передається на підприємство. Таким чином, звіт незалежних аудиторів є релевантним для всіх користувачів фінансової звітності підприємства (топ-менеджмент, кредитори, держава тощо), хто бажає мати уявлення про стан справ та ефективність роботи підприємства, а особливо актуальними дані звіти є для власників підприємства та інвесторів, адже вони мають змогу оцінити наскільки рентабельними є інвестиції в конкретне підприємство та наскільки доцільно продовжувати фінансувати його.

Отже, багато підприємств не проводять аудит фінансової звітності під час здійснення фінансового-господарської діяльності, що є загрозою для перспектив розвитку та позиції на ринку. Незважаючи на це, перевірка правильності операцій з необоротними активами та їх оцінки є важливим завданням аудиту необоротних активів. Саме тому аудит необоротних активів як вагомий складової звітності ТОВ «Крейтор» є необхідним для підприємства. Згідно попередніх отриманих даних про діяльність Товариства, було розраховано ризики та суттєвість при проведенні аудиту необоротних активів на етапі планування. Крім того, було складено План та Програму аудиту необоротних активів підприємства. Процедури, здійснені на даному етапі є запорукою ефективного та незалежного аудиту Товариства, що дозволить підприємству стати рентабельним та отримувати прибутки через вдосконалення обліку та ліквідації виявлених проблем і недоліків, а також знайти інвесторів та, відповідно, розширити межі своєї діяльності.

3.2. Аналітичні процедури аудиту необоротних активів підприємства ТОВ «Крійтор»

Під час проведення аудиту необоротних активів аудиторів застосовують аналітичні процедури, а саме – здійснюють аналіз необоротних активів, який дозволяє прослідкувати процеси, що відбуваються з даними активами та виявити певні відхилення для вчасного їх виправлення та можливого покращення.

Найбільшу питому вагу в частині необоротних активів зазвичай займають основні засоби, тому їх аналіз слід проводити дуже ретельно та ефективно. Особливу увагу на даному етапі аналізу слід звернути на рух основних засобів на підприємстві (придбання нових активів, введення їх в експлуатацію, продаж чи ліквідацію) та на його причини.

Для аналізу надходження та вибуття основних засобів (тобто аналізу руху даних активів за досліджуваний період) слід використовувати наступні показники [16]:

Коефіцієнт надходження основних засобів:

$$K_n = \frac{OZ_n}{OZ_k} \quad (3.5)$$

де OZ_n – вартість основних засобів, що надійшли в експлуатацію;

OZ_k – балансова вартість основних засобів на кінець періоду.

Коефіцієнт оновлення основних засобів – характеризує інтенсивність оновлення основних засобів. Для розрахунку даного коефіцієнта використовують вартість тільки тих засобів, які надійшли новими в експлуатацію.

$$K_{он} = \frac{OZ_{нов}}{OZ_k} \quad (3.6)$$

де $OZ_{нов}$ – вартість основних засобів, які надійшли в експлуатацію новими.

Коефіцієнт вибуття основних засобів:

$$K_v = \frac{OZ_v}{OZ_n} \quad (3.7)$$

де OZ_v – вартість основних засобів, які вибули з експлуатації;

OZ_n – балансова вартість основних засобів на початок періоду.

Отже, розглянемо структуру необоротних активів на ТОВ «Крійтор» протягом 2013-2017 рр. (рис. 3.2) та проаналізуємо їх, використовуючи вищенаведені показники (табл. 3.5).

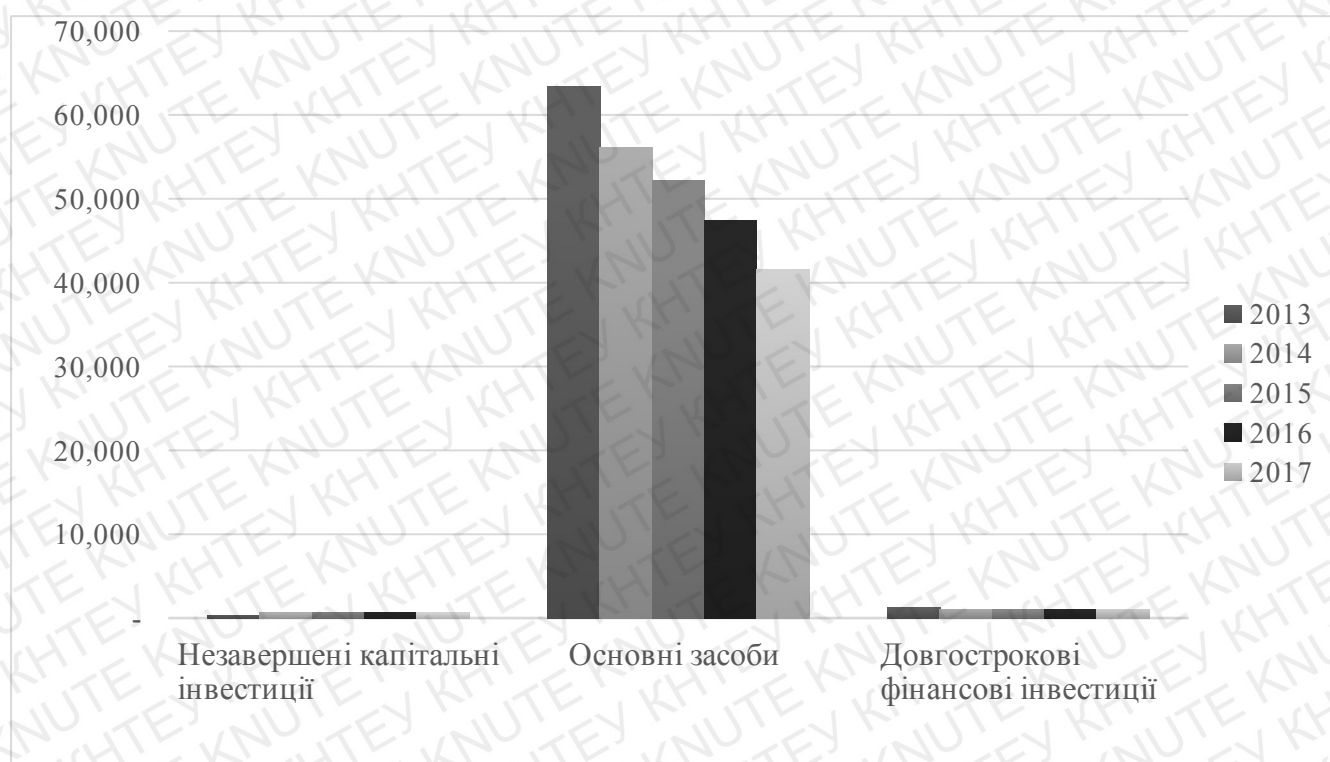


Рис. 3.2. Динаміка та склад необоротних активів ТОВ «Крійтор» за 2013-2017 рр. в тис. грн.

В структурі необоротних активів основна частина припадає на основні засоби. Так, частка даної групи становила в 2013 р. – 97,62 %, в 2014 р. – 97,04 %, в 2015 р. – 96,83 %, 2016 р. – 96,51 %, 2017 р. – 96,05 %. Можемо спостерігати, що частка основних засобів в структурі необоротних активів ТОВ «Крійтор» зменшується. Скорочення основних засобів може свідчити про зменшення виробничого потенціалу підприємства.

Іншу групу складають незавершені капітальні інвестиції частка яких суттєво не змінилася протягом 2013-2017 рр, проте спостерігався незначний ріст, що є позитивною тенденцією.

Майже незмінною залишилася питома вага довгострокових фінансових інвестицій протягом досліджуваного періоду.

Також на основі порівняння *показників руху* основних засобів можна зробити певні висновки про якість забезпечення основним капіталом. Так, якщо коефіцієнт вибуття протягом кількох періодів переважає значення коефіцієнта надходження, очевидним є скорочення кількості основних засобів. Крім того, негативною є тенденція зменшення або низьких значень коефіцієнта оновлення. Але більш повними будуть висновки, якщо такі тенденції порівняти з показниками технічного стану основних засобів.

Таблиця 3.5.

**Динаміка руху основних засобів ТОВ «Креїтор»
за 2013-2017 рр.**

Показник	Станом на					Відхилення від							
						31.12.13		31.12.14		31.12.15		31.12.16	
	31.12.13	31.12.14	31.12.15	31.12.16	31.12.17	Абсолютне	Відносне, %	Абсолютне	Відносне, %	Абсолютне	Відносне, %	Абсолютне	Відносне, %
Коефіцієнт надходження основних засобів	0.0400	0.0334	0.0295	0.0305	0.0334	0.007	-17.1	-0.004	-11.6	0.001	3.1	0.003	9.6
Коефіцієнт оновлення основних засобів	0.0230	0.0245	0.0230	0.0240	0.0243	0.001	5.9	-0.001	-5.5	0.001	4.5	0.000	1.1
Коефіцієнт вибуття основних засобів	0.065	0.085	0.043	0.065	0.093	0.020	30.5	-0.042	-49.7	0.022	52.5	0.028	43.3

Аналіз технічного стану основних засобів здійснюється з метою дослідження їх техніко-економічних характеристик та придатності для подальшого використання.

Для аналізу технічного стану використовують наступні *показники* [5]:

Коефіцієнт зносу основних засобів:

$$K_{zn} = \frac{Z_n}{P_0} \quad (3.8)$$

де P_0 – первісна вартість основних засобів;

Z_n – знос (сума нарахованої амортизації).

Коефіцієнт придатності основних засобів:

$$K_{pr} = \frac{Z_0}{P_0} \quad (3.9)$$

де Z_0 – залишкова вартість основних засобів;

P_0 – первісна вартість основних засобів.

Якщо коефіцієнт зносу уже розрахований, то коефіцієнт придатності можна визначити за формулою:

$$K_{pr} = 1 - K_{zn} \quad (3.10)$$

Проаналізуємо в якому стані знаходяться основні засоби на ТОВ «Креїтор» протягом 2013-2017 рр. (табл. 3.6).

Таблиця 3.6.

**Динаміка ефективності використання ресурсів ТОВ «Креїтор»
за 2013-2017 рр.**

Показник	Станом на					Відхилення від							
						31.12.13		31.12.14		31.12.15		31.12.16	
	31.12.13	31.12.14	31.12.15	31.12.16	31.12.17	Абсолютне	Відносне, %	Абсолютне	Відносне, %	Абсолютне	Відносне, %	Абсолютне	Відносне, %
Коефіцієнт зносу основних засобів	0.36	0.42	0.47	0.52	0.58	0.06	17.18	0.05	10.81	0.05	10.63	0.06	12.47
Коефіцієнт придатності основних засобів	0.64	0.58	0.53	0.48	0.42	-0.06	-9.65	-0.05	-7.88	-0.05	-9.32	-0.06	-13.33
Робочий капітал, тис. грн.	12237	6294	5520	6633	7316	-5943	-48.57	-774	-12.30	1113	20.16	683	10.30
Фондовіддача	0.05	0.04	0.05	0.06	0.11	-0.01	-19.65	0.01	33.61	0.01	25.35	0.05	78.20

Фондо-місткість	20.9 8	26.1 2	19.5 5	15.5 9	8.75	5.13	24.4 6	- 6.57	- 25.1 6	- 3.95	- 20.2 2	- 6.84	- 43.8 8
Рентабельність основних засобів	- 0.10	- 0.22	- 0.09	- 0.07	- 0.12	- 0.10	- 0.11	110. 5	0.13	- 60.1 1	0.01	- 13.8 7	- 0.04

В першу чергу, розглянемо показники ступеня зносу основних засобів Товариства, зокрема, коефіцієнт зносу, який характеризує ступінь зносу та відшкодування витрат на формування основних засобів [104]. Даний коефіцієнт має тенденцію до зростання протягом досліджуваного періоду, що характеризує погіршення стану матеріально-технічної бази Товариства. Відповідно, зменшувався коефіцієнт придатності. Саме тому технічний стан основних засобів погіршувався і вони стали менш придатними для використання у господарській діяльності Товариства.

Проте, розглянувши робочий капітал підприємства, який необхідний для підтримки фінансової стійкості підприємства, можемо спостерігати зростання даного показника. Це є надзвичайно позитивною тенденцією, оскільки перевищення оборотних коштів над короткостроковими зобов'язаннями означає, що Товариство не тільки може погасити свої короткострокові зобов'язання, але і має резерви для розширення діяльності.

Далі розрахуємо показники фондомісткості та фондovіддачі на підприємстві. За нормальних умов фондovіддача повинна мати тенденцію до збільшення, а фондомісткість навпаки – до зменшення [5].

Згідно тенденції показника фондovіддачі, ми бачимо, що ефективність управління основними засобами в компанії зростає. У 2017 році було надано послуг на суму 0,05 гривні на кожен використований гривню основних засобів. Станом на 2017 рік показник зростає до 0,11 гривні. Дана тенденція є позитивною та свідчить про оптимізацію структури основних засобів на підприємстві.

Фондомісткість є величиною зворотною до фондovіддачі. Цей показник дає можливість визначити вартість основних засобів на одну гривню виробленої

продукції і характеризує забезпеченість підприємства основними засобами [104]. Згідно з розрахунками, даний показник має тенденцію до зменшення, адже в 2013 році даний показник становив 20,98 гривень використаних основних засобів на одну гривню виробленої продукції, а в 2017 році – 8,75 гривень, що свідчить про те, що відбулося підвищення ефективності використання основних засобів протягом п'яти років.

Крім вищезазначених показників, ми розглянули рентабельність основних засобів, яка протягом 2013-2017 рр. була від'ємною та в 2017 році становила - 0,10 %, що свідчить про неефективне управління ресурсами Товариства. Незважаючи на певні позитивні тенденції, в цілому, можемо стверджувати, що ТОВ «Крейтор» використовує свої активи неефективно, Товариству слід оновити базу основних засобів та оптимізувати їх структуру і склад. Для характеристики забезпеченості підприємства основними засобами використовують показники фондоозброєності, який показує скільки основних засобів припадає на одного працівника підприємства та технічної озброєності праці, що відображає, яка вартість активної частини основних засобів припадає на одного працівника [5]. Проаналізуємо ці показники в динаміці (табл. 3.7).

Таблиця 3.7.

**Динаміка показників забезпечення основними засобами ТОВ «Крейтор»
за 2013-2017 рр.**

Показник	Станом на					Відхилення від							
						31.12.13		31.12.14		31.12.15		31.12.16	
	31.12.13	31.12.14	31.12.15	31.12.16	31.12.17	Абсолютне	Відносне, %	Абсолютне	Відносне, %	Абсолютне	Відносне, %	Абсолютне	Відносне, %
Середньорічна вартість основних засобів, тис. грн	66977	59778	54180	49788	44461	-7199	-10.75	-5598	-9.36	-4392	-8.11	-5328	-10.70
Середньооблікова чисель-	19	14	13	13	10	-5	-26.32	-1	-7.14	0	0.00	-3	-23.08

ність працівників, ос.													
Середньорічна вартість активної частини основних засобів, тис.грн	63872	57475	53230	47674	43105	-6397	-10.02	-4245	-7.39	-5556	-10.44	-4569	-9.58

Продовження таблиці 3.7.

Показник	Станом на					Відхилення від							
						31.12.13		31.12.14		31.12.15		31.12.16	
	31.12.13	31.12.14	31.12.15	31.12.16	31.12.17	Абсолютне	Відносне, %	Абсолютне	Відносне, %	Абсолютне	Відносне, %	Абсолютне	Відносне, %
Фондоозброєність	3525	4270	4168	3830	4446	745	21.13	-102	-2.39	-338	-8.11	616	16.09
Технічна озброєність праці	3362	4105	4095	3667	4311	744	22.12	-11	-0.26	-427	-10.44	643	17.54

Також проведемо аналіз технічної озброєності праці та обчислимо вплив факторів на результативні показники у звітному році в порівнянні з попереднім за методом ланцюгових підстановок, використовуючи кратну модель:

$$T_{on} = \frac{OZ_{ac}}{P_c} \quad (3.12)$$

де T_{on} – фондovіддача;

OZ_{ac} – середньорічна вартість активної частини основних засобів;

P_c – середньооблікова чисельність працівників.

Результати представлені в табл. 3.8.

Таблиця 3.8.

Результати факторного аналізу фондоозброєності та технічної озброєності праці ТОВ «Крейтор»

Показник	Вплив факторів, тис грн.
<i>Вплив факторів на фондоозброєність</i>	
Середньорічна вартість основних засобів	-532.75

Середньооблікова чисельність працівників	1026.01
<i>Вплив факторів на технічну озброєність праці</i>	
Середньорічна вартість активної частини основних засобів	-351.46
Середньооблікова чисельність працівників	994.73

Як бачимо, у звітному році фондоозброєність одного працівника зменшилась на 10,7 тис. грн. При цьому через зменшення середньорічної вартості основних засобів на 5328 тис. грн, фондоозброєність зменшилась на 532,75 тис. грн; а за рахунок зменшення середньооблікової чисельності працівників на 3 особи, фондоозброєність зросла на 1026,01 тис. грн.

У звітному році технічна озброєність одного працівника збільшилась на 643,27 тис. грн. При цьому через зменшення середньорічної вартості активної частини основних засобів на 4569 тис. грн, технічна озброєність зменшилась на 351,46 тис. грн; а за рахунок зменшення середньооблікової чисельності працівників на 3 особи, технічна озброєність зросла на 994,73 тис. грн.

Таким чином, у 2017 р. підприємство було досить забезпечено основними засобами, про що свідчить зростання показників фондоозброєності та технічної озброєності в порівнянні з попереднім роком.

Проте, спостерігається і негативні тенденції в динаміці показників забезпеченості основними засобами, що може суттєво вплинути на подальшу діяльність підприємства.

Згідно проведеного аналізу, можемо спостерігати досить неоднозначну динаміку в структурі необоротних активів підприємства. Саме тому Товариству пропонується проводити додатковий вид аналізу необоротних активів, а саме основних засобів, які займають більше 90 % в структурі даних активів (табл. 3.9). *Аналіз основних засобів за елементами* дозволить більш детально розглянути їх структуру та виявити проблеми й негативні тенденції та вчасно запобігти їм.

Таблиця 3.9.

**Динаміка показників забезпечення основними засобами за елементами
ТОВ «Крійтор» за 2013-2017 рр., тис. грн.**

Показник	Станом на	Відхилення від			
		31.12.13	31.12.14	31.12.15	31.12.16

	31.12.13	31.12.14	31.12.15	31.12.16	31.12.17	Абсолютне	Відносне, %	Абсолютне	Відносне, %	Абсолютне	Відносне, %	Абсолютне	Відносне, %
Будівлі та споруди	29167	24145	24539	20367	18700	-5022	-17.22	394	1.63	-4171	-17.00	-1668	-8.19
Машини та устаткування	8877	7861	6265	8052	7064	-1016	-11.44	-1596	-20.30	1787	28.52	-988	-12.27

Продовження таблиці 3.7

Показник	Станом на					Відхилення від							
						31.12.13		31.12.14		31.12.15		31.12.16	
	31.12.13	31.12.14	31.12.15	31.12.16	31.12.17	Абсолютне	Відносне, %	Абсолютне	Відносне, %	Абсолютне	Відносне, %	Абсолютне	Відносне, %
Транспортні засоби	14583	10107	7832	7579	9142	-4476	-30.70	-2276	-22.51	-253	-3.23	1564	20.63
Інструменти, прилади, інвентар	3170	3369	2088	3316	2493	199	6.27	-1281	-38.01	1227	58.76	-822	-24.80
Інші основні засоби	7609	10669	11486	8052	4156	3060	40.21	818	7.66	-3434	-29.90	3897	48.39
Всього	63406	56150	52210	47366	41555	x	x	x	x	x	x	x	x

Отже, під час здійснення аналітичних процедур аудиту було проаналізовано динаміку та склад необоротних активів ТОВ «Креїтор», в результаті чого було визначено, що найбільш вагому частину необоротних активів займають основні засоби (більше 90 % протягом усього досліджуваного періоду). Далі було проаналізовано показники руху основних засобів (кількісного стану), при аналізі яких прослідковувалась тенденція до скорочення основних засобів Товариства, що стало досить неоднозначною тенденцією. Під час подальшого дослідження був проведений аналіз технічного (якісного) стану з метою визначення придатності основних

засобів для їх подальшого використання. Результати аналізу свідчать про погіршення стану матеріально-технічної бази Товариства, незважаючи на позитивну динаміку робочого капіталу. Було виявлено, що визначений коефіцієнт зносу та його динаміка свідчать про необхідність оновлення бази основних засобів ТОВ «Креїтор». Також був проведений факторний аналіз, а саме був визначений вплив факторів на фондоозброєність та технічну озброєність Товариства. Так як ТОВ «Креїтор» здійснює аналіз складу та структури необоротних активів лише у розрізі балансових статей (основні засоби, довгострокові фінансові інвестиції тощо) було запропоновано проводити більш детальний аналіз основних засобів, зокрема, за елементами. Адже такий аналіз дасть змогу виявити та ліквідувати будь-які негативні тенденції в найбільшій частині необоротних активів Товариства. Крім того, Товариству запропоновано проводити аналіз ефективності використання необоротних активів, що дозволить покращити стан та вдосконалити структуру ресурсів ТОВ «Креїтор».

3.3. Методика аудиту необоротних активів ТОВ «Креїтор» та шляхи її удосконалення

Для того, щоб скласти об'єктивну та незалежну думку про об'єкт, що перевіряється, аудитор має отримати необхідні для цього докази. Під час своєї роботи аудитор використовує різне програмне забезпечення та робить висновки на основі наданої клієнтом інформації.

На основному етапі проведення аудиту необоротних активів було визначено процедури, які покривають твердження фінансової звітності щодо необоротних активів (рис. 3.4).

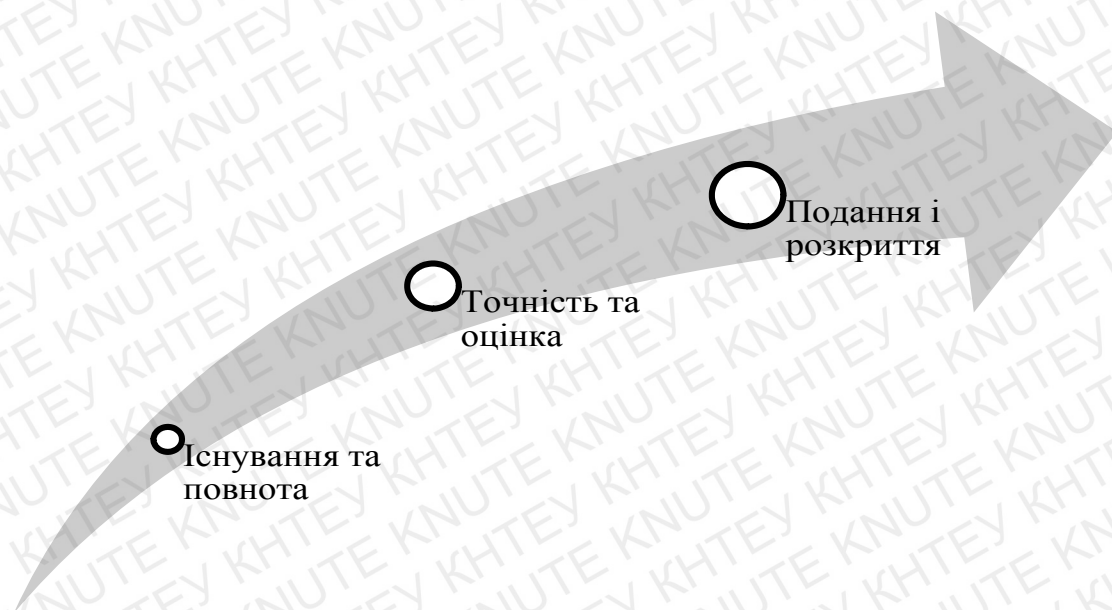


Рис. 3.4. Твердження фінансової звітності щодо необоротних активів [61]

Таким чином, згідно із твердженнями фінансової звітності щодо необоротних активів, було здійснено наступні *процедури* контролю та перевірки при здійсненні операцій з необоротними активами:

- контроль дотримання чинного законодавства та стандартів обліку та складання звітності;
- перевірку правильності кореспонденції рахунків та документального оформлення операцій;
- контроль зіставлення даних аналітичного, синтетичного обліку, Головної книги і балансу;
- перевірку та встановлення джерел фінансування придбання необоротних активів та перевірку фінансових результатів від реалізації необоротних активів;
- перевірку розрахунку ступеню зносу та амортизаційних відрахувань;
- перевірку правильності переоцінки необоротних активів та ефективності їх використання;
- контроль відображення в обліку результатів форм-мажорних подій, пов'язаних з основними засобами (пожежа, повінь тощо);

- перевірку операцій з орендованими і переданими в оренду основними засобами [61].

Перевірка здійснюється як по *формі*, так і по *суті*.

Аудитор має впевнитися в дотриманні порядку розрахунків із постачальниками і підрядниками, в правильності заповнення первинних документів, у відповідності фактичного розміру оплати даним наданих документів.

Спочатку аудитор перевіряє правильність віднесення активів до того чи іншого виду, згідно зі встановленими критеріями приналежності певного виду об'єкта необоротних активів. Після цього, аудитор проводить фактичну перевірку наявності необоротних активів за допомогою інвентаризації на основі даних вибірки. Важливим фактором, що впливає на якість проведеного аудиту є можливість присутності аудитора на об'єктах клієнта. Під час здійснення інвентаризації аудитор перевіряє надані дані клієнтом та оцінює правильність проведення та документальне оформлення інвентаризації, яку проводить підприємство.

Особливу увагу слід приділити інвентаризаційній відомості, в якій відображаються розбіжності між даними бухгалтерського обліку та даними актів інвентаризації (інвентаризаційних описів).

Далі аудитор співставляє дані синтетичного та аналітичного обліку необоротних активів, враховуючи обороти по рахунках обліку та записи Головної книги.

Також аудитор перевіряє формування первісної вартості необоротних активів. Особливої уваги заслуговують витрати на покращення, тобто модернізацію основних засобів. Адже такі витрати можуть як капіталізуватися, так і відноситись на витрати періоду. У такому разі, якщо витрати, наприклад, на поточний ремонт були капіталізовані, підприємство, по суті, завищує свої активи, що призводить до викривлення даних звітності та, як наслідок вплине на рішення користувачів фінансової звітності.

Крім того, уваги заслуговують операції, які відображають нарахування податків, зокрема ПДВ та податку на прибуток. Відповідно, аудитору слід перевірити, що при визначенні доходів і витрат підприємство дотримувалося вимог Податкового кодексу.

Якщо об'єкти основних засобів було ліквідовано в результаті форс-мажорних обставин, аудитору слід перевірити наскільки дані обставини підтверджені документально. Адже у разі списання об'єктів без підтвердження непередбачуваних обставин, підприємство має нараховувати податок на прибуток.

Таким чином, в ході аудиту ТОВ «Кріейтор» було виявлено певні порушення та недоліки, які знайшли своє відображення у висновку – *умовно-позитивному з пояснювальним параграфом* (дод. Р), та в листі управлінському персоналу Товариства.

В цілому недоліки стосувалися системи внутрішнього контролю та недостатності аналітичного обліку необоротних активів, а також ненадійності інформаційних систем, які використовуються на підприємстві (рис. 3.5). Крім того, досить важливим питанням для Товариства є регулярне проведення інвентаризації, яка, як було виявлено в ході аудиту, не здійснювалась своєчасно. Також було виявлено, що під час списання необоротних активів протягом періоду аудиту на ТОВ «Кріейтор» не була створена комісія та відповідні первинні документи були складені з деякими неточностями.

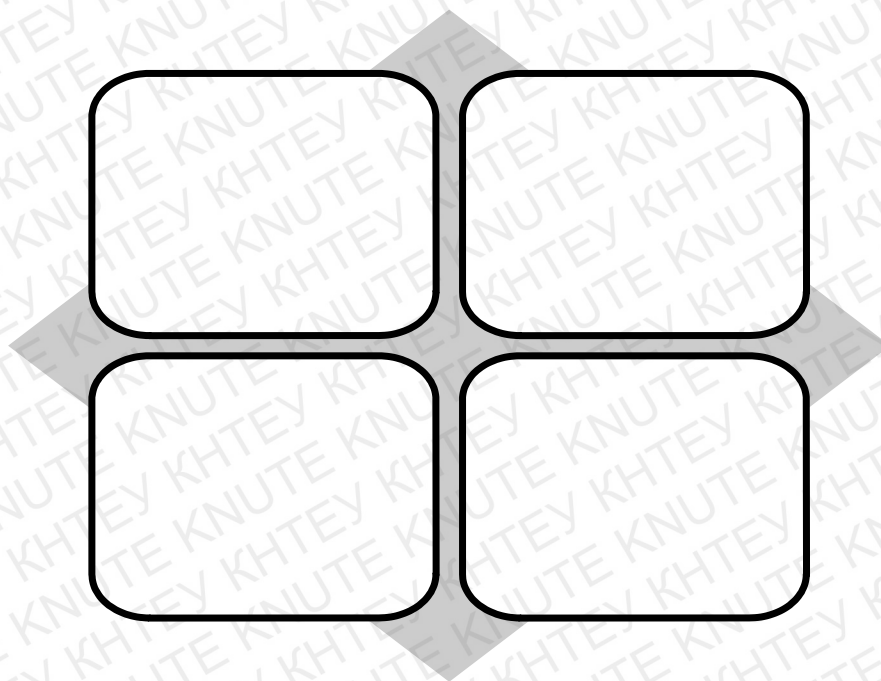


Рис. 3.5. *Виявлені недоліки та порушення за результатами аудиту
ТОВ «Креїтор»*

Керівництво підприємства несе відповідальність за встановлення та підтримку ефективної системи внутрішнього контролю. Адже ефективна система внутрішнього контролю забезпечує достатню впевненість в тому, що діяльність підприємства відповідає діючим законам, нормативно-правовим документам і стандартам обліку, а також ефективно використовує наявні ресурси.

Отже, в першу чергу, Товариству рекомендується покращити систему внутрішнього контролю за необоротними активами, а саме – призначити відповідальну особу, яка буде складати звіти за результатами контролю обліку та операцій з необоротними активами, а також проводити щомісячну інвентаризацію та буде підпорядковуватись безпосередньо власникам підприємства. На сьогодні, згідно з організаційною структурою ТОВ «Креїтор», особи, які здійснюють контроль за необоротними активами підприємства підпорядковуються безпосередньо Директору, що містить в певний ризик внутрішнього контролю.

Також вдосконалення потребує система обліку необоротних активів, зокрема, основних засобів. За результатами проведеного аудиту було виявлено,

що аналітичний облік основних засобів не є достатнім, адже такий вид обліку не надає детальної розшифровки та аналізу стану та структури даного виду активів.

Заслуговує уваги також програмне забезпечення та інформаційні системи, які використовує Товариство. Ведення обліку на ТОВ «Креїтор» здійснюється із використанням програми «1С:Бухгалтерія 8.2», проте, зв'язку із запровадженими санкціями ведення обліку в рамках цієї програми не є доцільним, адже існує ризик заборони використання даного програмного продукту та можливої втрати даних, пов'язаної з різким переходом на іншу систему обліку. Тому аудитом було встановлено доречність обговорення варіантів переходу на інше програмне забезпечення, наприклад програму SAP для обліку. Адже функціонал даної програми дозволить Товариству вести більш розширений та детальний аналітичний облік необоротних активів.

Міжнародний стандарт № 401 «Аудит у середовищі комп'ютерних інформаційних систем» регламентує здійснення аудиту в умовах комп'ютерних інформаційних систем. Також є положення про міжнародну практику аудиту, які присвячені питанням проведення аудиту при існуванні різних комп'ютерних інформаційних систем і та оцінці аудиторських ризиків, а також вимогам до спеціальних знань аудиторів про дані системи та відповідне програмне забезпечення. Всі ці положення та стандарти створені з основною метою – встановлення певних вимог та рекомендацій, які мають дотримуватись аудитори та аудиторські компанії під час проведення аудиту [50].

Для написання даної дипломної роботи ми здійснювали аналіз необоротних активів за допомогою комплексу розрахункових таблиць, виконаних в Microsoft Excel.

На підготовчому етапі ми створили вхідні таблиці на основі фінансової звітності за 2013 – 2017 роки. Потім створили вихідну таблицю. За допомогою прямих посилань та автозаповнення заповнили вихідні дані. Розрахункові показники обчислили шляхом вводу формул у відповідні комірки. Розрахували абсолютне та відносне відхилення. За результатами аналізу зробили висновки. Всі

інші розрахункові таблиці, що наведені в дипломній роботі, виконано у середовищі Microsoft Excel аналогічно зазначеній вище методиці.

Приклад застосування комп'ютерної програми наведено на рис. 2.7.

Показник	Станом на					Відхилення від							
						31.12.13		31.12.14		31.12.15		31.12.16	
	31.12.13	31.12.14	31.12.15	31.12.16	31.12.17	Абсолютне	Відносне, %	Абсолютне	Відносне, %	Абсолютне	Відносне, %	Абсолютне	Відносне, %
Довгострокові фінансові інвестиції	1280	1017	1017	1017	1017	=E10-D10	=I10/D10*100	=F10-E10	=K10/E10*100	=G10-F10	=M10/F10*100	=H10-G10	=O10/G10*100
Запаси	102	109	35	297	1074	=E11-D11	=I11/D11*100	=F11-E11	=K11/E11*100	=G11-F11	=M11/F11*100	=H11-G11	=O11/G11*100
Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги	2422	2112	236	377	364	=E12-D12	=I12/D12*100	=F12-E12	=K12/E12*100	=G12-F12	=M12/F12*100	=H12-G12	=O12/G12*100
Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом	3	357	387	25	25	=E13-D13	=I13/D13*100	=F13-E13	=K13/E13*100	=G13-F13	=M13/F13*100	=H13-G13	=O13/G13*100
Інша поточна дебіторська заборгованість	7042	1795	1748	1752	1833	=E14-D14	=I14/D14*100	=F14-E14	=K14/E14*100	=G14-F14	=M14/F14*100	=H14-G14	=O14/G14*100
Гроші та їх еквіваленти	6	357	121	179	229	=E15-D15	=I15/D15*100	=F15-E15	=K15/E15*100	=G15-F15	=M15/F15*100	=H15-G15	=O15/G15*100
Витрати майбутніх періодів	3143	3143	3143	4108	4108	=E16-D16	=I16/D16*100	=F16-E16	=K16/E16*100	=G16-F16	=M16/F16*100	=H16-G16	=O16/G16*100
Всього активів	77672	66079	59592	55813	50897	=E17-D17	=I17/D17*100	=F17-E17	=K17/E17*100	=G17-F17	=M17/F17*100	=H17-G17	=O17/G17*100

Рис. 2.7. Приклад застосування комп'ютерної програми Microsoft Excel під час аналізу діяльності ТОВ «Крейтор» за 2013-2017 рр.

Для проведення аудиту можуть застосовуватись також інші програми, які є більш ефективними та дозволяють провести аудит необоротних активів більш якісно та швидко, зекономивши час на перевірку. Зокрема, програма «ІТ Аудит: Підприємство», яка призначена для автоматизації аудиту на стадії планування і проведення перевірки та може використовуватись й для внутрішнього аудиту підприємства. Дана програма надає змогу скоротити час на виконання певних аудиторських процедур, наприклад, розрахунок ризиків та суттєвості, на відміну від використання програми Microsoft Excel. Крім того, ця програма дозволяє створювати та редагувати аудиторську документацію в відкритому доступі для всіх членів аудиторської команди, водночас надаючи високий ступінь захисту. Також є ефективною програма «Audit System», яка дозволяє працювати в команді та має стандартний інтерфейс й може бути налаштована відповідно до потреб користувача.

Крім того, відповідно до МСА 570 «Безперервність» аудит повинен проводитися з метою забезпечення впевненості користувачів звітності в тому, що підприємство буде продовжувати здійснювати свою фінансово-господарську діяльність протягом 12 місяців року, наступного за звітним та не має потреби в ліквідації чи визнанні банкрутом [51]. Так як протягом досліджуваного періоду фінансовими результатами ТОВ «Креїтор» були лише збитки, що є досить негативною тенденцією, дана інформація буде вказана у висновку та розкрита в листі управлінському персоналу.

Отже, було проведено аудит необоротних активів ТОВ «Креїтор» за 2013-2017 рр. В ході проведення аудиту здійснено процедури по формі та по суті, перевірено ведення обліку (синтетичного та аналітичного), проведено інвентаризацію, перераховано амортизацію та проаналізовано строки корисного використання основних засобів. Крім того, було проаналізовано витрати на модернізацію та ремонт основних засобів, правильність відображення та нарахування податків згідно чинного законодавства. В результаті виконаних процедур було покрито відповідні твердження фінансової звітності. На стадії узагальнення було проаналізовано отримані докази та визначено, що зібрані аудиторами докази були достатні для надання висновку. В результаті, ТОВ «Креїтор» отримало умовно-позитивний висновок з пояснювальним параграфом. Аудиторами були виявлені незначні порушення та недоліки, які виникли під час здійснення фінансово-господарської діяльності Товариства. Особливу увагу підприємству слід звернути на показники прибутковості та рентабельності, та, відповідно, головним ризиком для Товариства є дотримання принципу безперервності діяльності.

ВИСНОВКИ

За результатами проведеного дослідження організації та методики обліку, аналізу та аудиту необоротних активів ТОВ «Креїтор» за 2013-2017 рр. можна зробити наступні *висновки*:

1. Фінансовий стан підприємства значним чином залежить саме від ефективного виористання необоротних активів, адже необоротні активи займають вагому частку в активах кожного підприємства. Джерелами придбаних (або створених) ресурсів може бути як власний капітал, так і позикові кошти.

2. В економічній літературі та нормативно-правових актах не існує єдиного підходу до визначення необоротних активів та їх класифікації, тому виникає необхідність узгодження поняття та класифікації. Ми вважаємо, що класифікувати необоротні активи слід за розширеною класифікацією для визначення їх природи. Виходячи з цього, важливим питанням є аналітичний облік основних засобів, як найбільш вагомої частини основних засобів в розрізі детальної аналітики. Наприклад, наявності інвентарного номера та інших ознак кожного об'єкта для більш детального розуміння його природи під час ведення обліку, здійснення контролю та проведення аудиту.

3. Підприємство спеціалізується на наданні в оренду й експлуатацію власного або орендованого нерухомого майна. Товариство має в своєму розпорядженні необоротні активи, найбільшу частку яких складають основні засоби.

4. В результаті аналізу було визначено, що підприємство є збиковим, але разом з тим має достатні ресурси та використовує їх ефективно на даному етап в порівнянні з попередніми періодами діяльності. Проте, показники фінансового результату до оподаткування та рентабельності підприємства можуть свідчити про втрату ресурсів, а також про існування ризику банкрутства. Для більш ефективного використання необоротних активів, підприємству слід оновити базу основних засобів та вивести зі складу об'єкти, які майже не використовуються. Таким чином, Товариству запропоновано проводити аналіз ефективності

використання необоротних активів, що дозволить покращити стан та вдосконалити структуру ресурсів ТОВ «Крейтор».

Враховуючи, що ТОВ «Крейтор» здійснює аналіз складу та структури необоротних активів лише у розрізі балансових статей, було також запропоновано проводити більш детальний аналіз основних засобів, зокрема, за елементами з метою виявлення та ліквідування негативних тенденцій.

5. Бухгалтерський облік Товариства ведеться автоматизовано з використанням програми «1С:Бухгалтерія 8.2» згідно діючого законодавства та прийнятих стандартів обліку. Первинний облік, який здійснюється на підприємстві потребує вдосконалення. Особливої уваги заслуговує вдосконалення інвентаризаційного опису, в результаті чого було запропоновано більш додати більш детальну інформацію для розуміння природи здійсненої операції, що дозволить більш ефективно та детально аналізувати результати інвентаризації.

Синтетичний облік необоротних активів ведеться у повній відповідності до стандартів та прийнятих норм з використанням розробленого Міністерством фінансів Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій.

Аналітичний облік не є достатньо деталізованим, саме тому Товариству пропонується вести більш детальний облік, наприклад, із закріпленням за матеріально-відповідальною особою окремих складових майна підприємства для ефективного управління активами.

Разом з цим, підприємству запропоновано здійснювати облік, використовуючи програму SAP з метою розширення можливостей для ведення аналітичного обліку основних засобів, та відповідно, проведення більш детального аналізу складу та структури даного виду активів, а також з метою уникнення втрати даних у разі різкого переходу на інше програмне забезпечення у зв'язку зі змінами у законодавстві.

6. Система внутрішнього контролю на підприємстві дає можливість виявити всі неточності та помилки для уникнення негативного висновку під час залучення зовнішніх аудиторів. Крім того, власники через систему контролю

можуть контролювати діяльність менеджменту підприємства. Тому Товариству пропонується вдосконалити систему внутрішнього контролю, а саме призначити працівника, що буде відповідати за здійснення контролю на підприємстві та буде підпорядковуватися безпосередньо власникам Товариства.

7. Таким чином, на ТОВ «Креїтор» організація та стан обліку та контролю за необоротними активами відповідає встановленим вимогам законодавства та діючих стандартів. Проте, пропонуються наступні шляхи вдосконалення обліку, аналізу та аудиту за необоротних активів:

- *первинний облік*: вдосконалення документів, на основі яких здійснюється інвентаризація;
- *аналітичний облік*: впровадження більш детального обліку для ефективного управління активами;
- *проведення інвентаризації*: підприємству пропонується проводити регулярну інвентаризацію зі створенням спеціальної комісії та документальним оформленням виявлених порушень;
- *внутрішній контроль*: призначення відповідального працівника за систему внутрішнього контролю та визначення його підпорядкованості та графік представлення звітів;
- *інформаційні технології*: підприємству пропонується проводити облік з використанням програми SAP та встановити більш захищену системи доступу до облікових записів та документації;
- *аналіз необоротних активів*: Товариству рекомендується проводити аналіз ефективності використання необоротних активів та залучити зовнішніх спеціалістів-аналітиків для досягнення максимального результату.

8. Протягом здійснення своєї діяльності Товариство не залучало зовнішніх аудиторів для здійснення аудиту, тому ми пропонуємо порядок його проведення. Аудит ТОВ «Креїтор» дозволить проаналізувати всі слабкі сторони діяльності, виявити недоліки та порушення, а також надасть можливість керівництву та власникам підприємства уникнути несприятливих подій в майбутньому. Таким чином, підприємство, проводячи щорічний незалежний

аудит фінансової звітності зможе підвищити рівень конкурентоспроможності на ринку нерухомості, залучати нові джерела фінансування у вигляді довгострокових інвестицій та вкладень, підтримувати та посилити свою репутацію в сфері діяльності, а також розширити асортимент послуг, які можуть надаватися.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Атамас П.Й. Сучасний бухгалтерський облік, аналіз і аудит: галузевий аспект : кол. монографія : у 2 т. / за ред. П.Й. Атамас. – Дніпропетровськ : Герда, 2013. – Т.2. – 412 с. – С. 384-390 [Особистий внесок Ромашко О.М. – ідентифікація та оцінка ризиків діяльності суб'єктів господарювання як одне із завдань внутрішнього аудиту;].
2. Аудитор України №6 (235)/2015 [Електронний ресурс]. - Режим доступу: https://www.pspaudit.com.ua/files/psp_14-19_salova.pdf
3. Бабаєв, Ю. А. Бухгалтерський фінансовий облік: підручник / Ю. А. Бабаєв, А. М. Петров, Л. Г. Макарова. - М. : видавництво Вузівський підручник, 2012. - 592 с.
4. Барабаш Н.С., Мних Є.В. Фінансовий аналіз: підручник / Є.В. Мних, Н.С. Барабаш. – К.: Київ. нац. торг.- екон. ун-т, 2014. – 536.
5. Барсукова М.А. Необоротні активи організацій споживчої кооперації та аналіз їх використання: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спеціальність 08.00.12 «Бухгалтерський облік і аналіз господарської діяльності» / М.А. Барсукова - Новосибірськ, 2004. - 23 с.
6. Білуха М.Т. Фінансовий контроль: теорія, ревізія, аудит : підруч. для студ. вищ. навч. закл. / М.Т. Білуха, Т.В. Микитенко, М.Г. Дмитренко. – К. : Українська академія оригінальних ідей, 2006. – 886 с.
7. Бланк І.О. Фінансовий менеджмент [Текст]: навчальний курс / Бланк І.О. - 2-е вид., перероб. і доп. - К. : Ельга, Ніка-Центр, 2004. - 656 с.
8. Богданюк О. В. Значення необоротних активів у системі обігу капіталу сільськогосподарських підприємств [Електронний ресурс]. / О. В. Богданюк, С. М. Сумченко // Науковий вісник Національного університету біоресурсів і природокористування України. Сер. : Економіка, аграрний менеджмент, бізнес. - 2013. - Вип. 181(3). - С. 17-22. - Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/nvnau_econ_2013_181\(3\)_5](http://nbuv.gov.ua/UJRN/nvnau_econ_2013_181(3)_5).

9. Будник А. М. Історичні аспекти формування поняття «необоротні активи» [Електронний ресурс]. / А. М. Будник, О. В. Лега // Молодий вчений. - 2014. - № 5(1). - С. 63-66. - Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/molv_2014_5\(1\)__17](http://nbuv.gov.ua/UJRN/molv_2014_5(1)__17).
10. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський фінансовий облік: підруч. / Ф.Ф. Бутинець та ін.; за заг. ред. Ф.Ф. Бутиця. – 8-е вид., доп. і перероб. Житомир: ПП: «Рута», 2013. – 912с.
11. Бухоблік та податки в Україні. [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://www.buhoblik.org.ua/>
12. Ванкевич В.Є. Облік необоротних активів та джерел їх формування: стан і розвиток: автореф. дис. на здобуття наук, ступеня кандидата економічних наук / В.Є. Ванкевич. - Мінськ, 2007.
13. Використання 1С в умовах запроваджених санкцій [Електронний ресурс]. Режим доступу: <https://ain.ua/2017/06/09/1s-v-umovax-sankcij>
14. Внутрішній контроль за трактуванням компанії Deloitte [Електронний ресурс] Режим доступу: <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/uk/Documents/about-deloitte/deloitte-uk-internal-control.pdf>
15. Господарський кодекс України від 16.01.2003 р. №436-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/436-15>
16. Дем'янюк І. Методика управлінського аналізу раціональності використання необоротних активів у розрізі впливу на процес виробництва [Електронний ресурс]. / І. Дем'янюк // Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації. – 2016. – Вип. 2. – С. 82–89. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/iacage_2016_2_11.
17. Дерун І. А. Історичний розвиток формування економічної та облікової категорії «необоротні активи» [Електронний ресурс]. / І. А. Дерун // Вісник Бердянського університету менеджменту і бізнесу. – 2012. – № 4. – С. 141–145. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/vbumb_2012_4_33.

18. Добродій К. О. Оцінка формування необоротних активів підприємства / К. О. Добродій // Наукові записки Національного університету «Острозька академія». Серія : Економіка. - 2017. - Вип. 4. - С. 35-38. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nznuoa_2017_4_8.
19. Доунс Дж. Фінансово-інвестиційний словник / Дж. Доунс, Дж. Еліот Гудман; переклад 4-го, перероб. і доп. англ. вид. - М.: ІНФРА-М, 1997. - 586 с.
20. Жук О. С. Оцінка стану та структури активів підприємства / О. С. Жук // Наукові записки Національного університету «Острозька академія». Серія «Економіка» : науковий журнал. – Острог : Вид-во НУ«ОА», грудень 2016. – № 3(31). – С. 16–20.
21. Загородній А.Г. Фінансовий словник / А. Г. Загородній та ін; Національний банк України, Львівський банківський коледж. - 2.вид., випр. та доп. - Львів : Центр Європи, 1997. - 571 с.
22. Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» від 21.12.2017 [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2258-19>
23. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» - Редакція від 01.01.2018 [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
24. Закон України «Про оренду землі» [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/161-14>
25. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: затв. наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 № 291 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>
26. Ковальчук Т. І. та Щвець О. А. Контроль операцій з необоротними активами [Електронний ресурс]. - Режим доступу: http://www.rusnauka.com/3_ANR_2011/Economics/3_78685.doc.htm

27. Кодекс Етики Професійних бухгалтерів 2009. Міжнародної Федерації Бухгалтерів / Пер. з англ. : за ред. С.Я. Зубілевич/ - К.: Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 2010

28. Колосок А. М. Підходи до визначення сутності необоротних активів підприємства та шляхи поліпшення їх використання / А. М. Колосок, О. М. Петрук // Вісник Одеського національного університету. Серія : Економіка. - 2016. - Т. 21, Вип. 3. - С. 55-59. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vonu_econ_2016_21_3_14.

29. Коноплицький В. Л. Економічний словник: тлумачно-термінологічний / В. А. Коноплицький, Г. І. Філіна. - К. : КНТ, 2007. - 577 с.

30. Костюченко В.М., Голов С.Ф. Бухгалтерський облік та фінансова звітність за міжнародними стандартами /С.Ф. Голов, В.М. Костюченко/.– Х.: Фактор, 2013.-1058 с.

31. Кузнєцов В. Великий словник бухгалтера: наукове видання / В. Кузнєцов, О. Михайленко. – Х. : Фактор, 2005. – 532 с.

32. Куроченко О.В. Економіка від А до Я : понятійно-термінологічний словник / О. В. Куроченко та ін.; Міжрегіональна академія управління персоналом. - К. : Видавничий дім «Персонал», 2008. - 368 с.

33. Лист ДФС «Про оподаткування операцій з необоротними активами, утриманих для продажу» [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <https://buhgalter911.com/normativnaya-baza/pisma/gfsu/pro-opodatkovannya-operaciy-1034573.html>

34. Лист ДФС «Про особливості проведення перерахунку частки використання товарів/послуг, необоротних активів в оподатковуваних операціях протягом 2016 року» [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <https://docs.dtkr.ua/doc/1222.18.0>

35. Лист ДФС «Щодо амортизації малоцінних необоротних матеріальних активів» [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <https://docs.dtkr.ua/doc/1222.868.0>

36. Лист ДФС «Щодо врахування суми переоцінки при нарахуванні амортизації основних засобів та необоротних активів» [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <https://docs.dtkr.ua/doc/1222.358.0>
37. Лист ДФС «Щодо коригування фінансового результату до оподаткування на суму вигід від відновлення корисності необоротних активів» [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <https://docs.dtkr.ua/doc/1222.2395.0>
38. Мельник Л. Г. Економіка і інформація: економіка інформації і інформація в економіці: Економічний словник / Л. Г. Мельник. - Суми: ВД «Універсальна книга», 2005. - 384 с.
39. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів № 561 [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <https://zakon.help/law/561/>
40. Митрофанов Г.В. Фінансовий аналіз: Навч. посіб. / Г.В. Митрофанов, Г.О. Кравченко, Н.С. Барабаш та ін. / За ред. проф. Г.В. Митрофанова. К.: КНТЕУ, 2002 – 301 с.
41. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://www.apu.com.ua/1038-mizhnarodni-standarti-kontrolyu-yakosti-auditu-oglyadu-inshogo-nadannya-vpevnenosti-ta-suputnikh-poslug-vidannya-2015-roku>
42. Мних Є.В. Економічний аналіз: Підручник: Вид. 2-ге, перероб. та доп. – Київ: Центр навчальної літератури. 2005 – 472 с.
43. Мочерний С.В. Економічна енциклопедія : у трьох томах. Т.2 / С.В. Мочерний та ін. – К. : Видавничий центр «Академія», 2001. — 848 с.
44. МСА № 320 – Міжнародний стандарт аудиту «Суттєвість при плануванні та проведенні аудиту» [Електронний ресурс]. - Режим доступу: http://www.apu.com.ua/attachments/article/1038/Part_1_2015.pdf
45. МСА № 210 – Міжнародний стандарт аудиту «Умови домовленостей про аудиторську перевірку» [Електронний ресурс]. - Режим доступу: http://www.apu.com.ua/attachments/article/1038/Part_1_2015.pdf

46. МСА № 230 – Міжнародний стандарт аудиту «Документація» [Електронний ресурс]. - Режим доступу: http://www.apu.com.ua/attachments/article/1038/Part_1_2015.pdf

47. МСА № 300 – Міжнародний стандарт аудиту «Планування» [Електронний ресурс]. - Режим доступу: http://www.apu.com.ua/attachments/article/1038/Part_1_2015.pdf

48. МСА № 310 – Міжнародний стандарт аудиту «Знання бізнесу» [Електронний ресурс]. - Режим доступу: http://www.apu.com.ua/attachments/article/1038/Part_1_2015.pdf

49. МСА № 400 – Міжнародний стандарт аудиту «Оцінка ризиків та внутрішній контроль» [Електронний ресурс]. - Режим доступу: http://www.apu.com.ua/attachments/article/1038/Part_1_2015.pdf

50. МСА № 401 – Міжнародний стандарт аудиту «Аудит у середовищі комп'ютерних інформаційних систем» [Електронний ресурс]. - Режим доступу: http://www.apu.com.ua/attachments/article/1038/Part_1_2015.pdf

51. МСА № 570 – Міжнародний стандарт аудиту «Безперервність» [Електронний ресурс]. - Режим доступу: http://www.apu.com.ua/attachments/article/1038/Part_1_2015.pdf

52. МСА № 700 – Міжнародний стандарт аудиту «Формулювання думки та надання звіту щодо фінансової звітності» [Електронний ресурс]. - Режим доступу: http://www.apu.com.ua/attachments/article/1038/Part_1_2015.pdf

53. МСБО 16 – Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 «Основні засоби» від 01.01.2012, виданий Радою з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку зі змінами станом на 1 січня 2012 року [Електронний ресурс]. - Режим доступу: http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/929_014

54. МСБО 17 – Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 «Оренда» від 01.01.2012, виданий Радою з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку зі змінами станом на 1 січня 2012 року [Електронний ресурс]. - Режим доступу: http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/929_014

55. МСБО 38 – Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку «Нематеріальні активи» [Електронний ресурс]. - Режим доступу: http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/929_050

56. МСФЗ 5 – Міжнародний стандарт фінансової звітності «Непоточні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність» [Електронний ресурс]. - Режим доступу: http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/929_023

57. Назарова К.О. Аудит: еволюція, потенціал, ефективність : монографія. - К.: Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2015

58. Наказ «Про порядок віднесення майна до такого, що включається до складу цілісного майнового комплексу державного підприємства» [Електронний ресурс] : наказ № 1954 від 29.12.2010 р. - Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0109-11>

59. Наказ Мініфіну «Про затвердження Кодексу етики працівників підрозділу внутрішнього аудиту» № 1217 та Кодекс етики працівників підрозділу внутрішнього аудиту [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z1195-11#n13>

60. Нападовська Л.В. Фінансовий облік: підруч. для студ. вищ. навч. закл. / авт.: Л.В. Нападовська, А.В. Алексєєва, О.А. Бакурова та ін.; за ред. Л.В. Нападовської. – Київ : КНТЕУ, 2013. – 699 с.

61. Никонович М.О. Організація і методика аудиту М.О. Никонович, К.О. Редько, О.А. Юрєва. Київ-2009. КНТЕУ.

62. Нідлз Б. Принципи бухгалтерського обліку / Б. Нідлз, Х. Андерсон, Д. Колдуелл - М.: Фінанси і статистика, 2000. - 496 с.

63. НП(С)БО 1 - Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: затв. наказом Міністерства фінансів України 07.02.2013 р. № 73 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=367055&cat_id=293533

64. Обов'язковий перехід на МСФЗ. Як підготуватися великому бізнесу [Електронний ресурс]. Режим доступу: <https://www.ey.com/ua/uk/newsroom/pr-activities/articles/ey-article-rabtsun-kateryna-14-november-2017>

65. Огляд ринку нерухомості в Україні за 2017 рік. Colliers International. [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://www.colliers.com/-/media/files/emea/ukraine/research/2017-annual-report-rus.pdf?la=ru-UA>
66. Описание SAP системы [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://asapcg.com/press-center/articles/chto-takoe-sap-sistemy/>
67. Основні засоби за МСБО та П(С)БО: 7 головних відмінностей [Електронний ресурс]. Режим доступу: <https://vobu.ua/ukr/analytics/consultations/item/osnovni-zasoby-za-msbo-ta-psbo-7-holovnykh-vidminnostei>
68. Офіційне інтернет-представництво Президента України [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://www.president.gov.ua/news/prezident-pidpisav-zakon-pro-audit-finansovoyi-zvitnosti-ta-45734>
69. Оцінки системи внутрішнього контролю клієнта [Електронний ресурс]. Режим доступу: <https://www.audit-it.ru/articles/audit/a104/40721.html>
70. Ошмарін Я.В. Облікове забезпечення амортизаційної політики підприємств АПК: автореф. дис. на здобуття наук, ступеня канд. економ. наук: спец. 08.06.04 «Бухгалтерський облік, аналіз і аудит» / Я. В. Ошмарін; Нац. аграр. ун-т. – К., 2008. – 20 с.
71. П(С)БО 14 – Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 14 «Оренда»: затв. Міністерством фінансів України від 28.07.2000 № 181 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0487-00>
72. П(С)БО 25 – Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва» затверджений Наказом Міністерства фінансів України від 25.02.2000 № 39 (Із змінами, внесеними згідно з Наказами Мінфіну N 573 від 18.06.2015) [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0161-00>
73. П(С)БО 27 – Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність»: затв.

Міністерством фінансів України від 07.11.2003 № 617 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1054-03>

74. П(С)БО 28 – Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 28 «Зменшення корисності активів»: затв. Міністерством фінансів України від від 24.12.2004 № 817 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0035-05>

75. П(С)БО 7 – Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби»: затверджений Наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000 № 92 (Із змінами, внесеними згідно з Наказами Мінфіну N 573 від 18.06.2015) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00>

76. П(С)БО 8 – Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 2 «Нематеріальні активи» затв. Міністерством фінансів України від від 18.10.1999 № 242 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99>

77. Переваги використання інформаційно-комунікаційних технологій в Україні Н.О. Шпак, О.І. Венгер, 2012, Національний університет «Львівська політехніка».

78. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: затв. наказом Міністерства фінансів України від 19.04.2001 р. № 291 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/archive/main?cat_id=293534

79. Подактовий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI (Редакція станом на 01.02.2016) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

80. Положення з національної практики контролю якості аудиторських послуг 1 «Організація аудиторськими фірмами та аудиторами системи контролю якості аудиторських послуг» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://ips.ligazakon.net/document/view/FIN32610?an=10&q=%D0%B0%D1%83%D0%B4%D0%B8%D1%82&snippet_id=snippet_4842

81. Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14>

82. Положення про Комісію Аудиторської палати України з зовнішніх зв'язків та інформаційного забезпечення аудиту [Електронний ресурс]. - Режим доступу: https://ips.ligazakon.net/document/view/FIN36463?an=75&q=%D0%B0%D1%83%D0%B4%D0%B8%D1%82&snippet_id=snippet_19423

83. Порядок складання звіту аудиторської фірми / аудитора про виконані роботи / надані послуги за формою N 1-аудит [Електронний ресурс]. - Режим доступу: https://ips.ligazakon.net/document/view/FIN5277?an=747984&q=%D0%B0%D1%83%D0%B4%D0%B8%D1%82&snippet_id=snippet_847

84. Постанова «Про затвердження Інструкції з бухгалтерського обліку основних засобів і нематеріальних активів банків України» [Електронний ресурс] : постанова - Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0040-06>

85. Постанова КМУ № 116 «Про затвердження Порядку визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей» від 22.01.1996 № 116 (Із змінами, внесеними згідно з Постановами КМ N 1253 від 07.12.2011)[Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/116-96-%D0%BF>

86. Постанова НБУ «Про затвердження Інструкції з бухгалтерського обліку основних засобів і нематеріальних активів банків України» № 480 [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0040-06>

87. Поташкова, М.М. Конвергенція бухгалтерського обліку необоротних активів до міжнародних стандартів фінансової звітності: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня кандидата економ. наук / М.М. Поташкова - Саратов, 2007. - 17 с.

88. Пшенична А.Ж. П 93 Аудит. Навчальний посібник. – К.: Центр учбової літератури, 2008

89. Рішення АПУ «Про застосування Міжнародних стандартів аудиту видання 2006 року» № 168/7 [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://www.apu.com.ua/msa>

90. Рішення АПУ «Про застосування стандартів аудиту» № 345 [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://www.apu.com.ua/msa>
91. Романюк. О.В. Етапи проведення аудиту необоротних активів. Матеріали Міжнародної науково-практичної конференції «Розвиток соціально-економічних систем в геоeкономічному просторі: теорія, методологія, організація обліку та оподаткування». ТНТУ ім. І. Пулюя, м. Тернопіль. [Електронний ресурс]. - Режим доступу: http://elartu.tntu.edu.ua/bitstream/lib/20991/2/DSESES_2017_Romaniuk_O_V-Etapy_provedennia_audytu_135-136.pdf
92. Румянцева Е.Е. Нова економічна енциклопедія / Є. Є. Румянцева. - М.: ИНФРА-М, 2005. - 724 с.
93. Семейон В. С. Поняття необоротних активів, їх класифікація та склад / В. С. Семейон // Вісник Житомирського державного технологічного університету: економічні науки. – 2009. – № 3 – С. 161–167.
94. Сердюк В. М. Бухгалтерський облік: [навчальний. посібник.] / В. М. Сердюк. - [9-е вид., доп.]. - Донецьк: ДонНУ, 2012, 437 с.
95. Симоненко В. К. Модернізація податкового аудиту в Україні / В.К. Симоненко, Костюк Б. В. // Фаховий журнал «Зовнішня торгівля: економіка, фінанси, право». Серія «Економічні науки».– Київ : Київ. нац. торг.-екон. унт, 2017. – № 4(93).
96. Тюхтій М. П. Місце і роль необоротних активів у системі кругообігу капіталу підприємства / М. П. Тюхтій, В. О. Староверов // Економічний вісник Запорізької державної інженерної академії. - 2016. - Вип. 5(2). - С. 22-26. - Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/evzdia_2016_5\(2\)_6](http://nbuv.gov.ua/UJRN/evzdia_2016_5(2)_6).
97. Фінансовий словник-довідник / [Дем'яненко М. Я., Лузан Ю. Я., Саблук П. Т. та ін.] ; за ред. М. Я. Дем'яненко. – К. : ІАЕ УААН, 2013. – 555 с.
98. Хома С.В. Облік і аналіз амортизації основних засобів на підприємствах: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. / С.В. Хома. К.: ННЦ ІАЕ УААН, 2016. С. 23.

99. Цветкова Н.М. Методологічні питання формування фінансової звітності за міжнародними стандартами / Н.М. Цветкова., 2018 – [Заголовок з екрану]. – Режим доступу: <http://nasoa.edu.ua/wpcontent/uploads/periodicals/b-obl/142/21.pdf>
100. Цивільний кодекс України від 16.01.2003 р. №435-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/435-15>
101. Чубарь О.А. Финансовый учет : обучающий курс – [8-е издание] / О.А. Чубарь. – Днепропетровск: ООО «Акцент ПП», 2017. – 620 с.
102. Шигун М.М. Стан розвитку вітчизняних систем обліку, контролю та управління: експертні оцінки аудиторів-практиків / М.М. Шигун, Ю.Г. Гаргола // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – 2018. – № 1 (13).
103. Шуремов Е.Л. Автоматизовані інформаційні системи бухгалтерського обліку, аналізу та аудиту / Е.Л. Шуремов, Е.А. Умнова.// М.: Перспектива, - 2011, с.69-81.
104. Яришко О. Аналіз проблем управління необоротними активами в економіці України [Електронний ресурс]. / О. Яришко, Є. Ткаченко, Я. Полулях // Економічний аналіз. – 2012. – Т. 11(2). – С. 392–396. – Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecan_2012_11\(2\)__80](http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecan_2012_11(2)__80).
105. Ясишена В.В. Методичні аспекти амортизації нематеріальних активів. Ефективна економіка. 2017. № 9. URL: <http://economy.nayka.com.ua>.