

Київський національний торговельно-економічний університет

Кафедра фінансового аналізу та аудиту

ВИПУСКНА КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

на тему:

«Організація та методика контролю використання основних засобів автотранспортного підприємства»

Студентки 2 курсу, 5м групи

спеціальності 071 «Облік і оподаткування»

спеціалізації «Фінансовий контроль»

Шеременко Аліни
Станіславівни

Науковий керівник
к.е.н.

Пилипчук Наталія
Миколаївна

Гарант освітньої програми
д.е.н., проф.

Симоненко Валентин
Костянтинович

Київ 2018

ЗМІСТ

Вступ.....	7
Розділ 1. Теоретичні засади контролю використання основних засобів автотранспортного підприємства.....	12
1.1. Економічна характеристика контролю основних засобів автотранспортного підприємства.....	12
1.2. Огляд нормативної бази контролю основних засобів.....	27
1.3. Організаційно-економічна характеристика ТОВ «Алмаз-Авто».....	32
Висновки до розділу 1.....	48
Розділ 2. Інформаційна база контролю використання основних засобів автотранспортного підприємства	49
2.1. Формування облікової інформації в інформаційній системі управління основними засобами автотранспортного підприємства.....	49
2.2. Оцінка стану організації внутрішнього контролю основних засобів автотранспортного підприємства	59
2.3. Аналітичне забезпечення контролю використання основних засобів автотранспортного підприємства	65
Висновки до розділу 2.....	73
Розділ 3. Організація та методика контролю використання основних засобів автотранспортного підприємства	74
3.1. Організація контролю використання основних засобів автотранспортного підприємства	74
3.2. Методика контролю використання основних засобів автотранспортного підприємства	87
3.3. Удосконалення контролю використання основних засобів автотранспортного підприємства основі застосування інформаційних технологій.....	93
Висновки до розділу 3.....	100
Висновки та пропозиції.....	101
Список використаних джерел.....	105
Додатки	

ВСТУП

Актуальність теми. В умовах ринкової економіки автотранспортні підприємства чинять вагомий внесок у формування народногосподарського комплексу країни та сприяють зростанню національного доходу. Організація діяльності автотранспортних підприємств потребує наявності певних засобів праці. Особливо необхідним є забезпечення матеріально-технічними ресурсами довгострокового використання, які використовуються для здійснення господарської діяльності підприємства, і які складають його основні засоби.

Основні засоби є матеріальною основою підприємницької діяльності, вони визначають виробничий потенціал автотранспортного підприємства. Наявність даних господарських засобів у складі ресурсів підприємства збільшує його ринкову вартість та підвищує інвестиційну привабливість. Однак, нестабільність умов зовнішнього середовища, низький ступінь оновлення матеріальної бази суб'єктів господарювання негативним чином позначаються на якісному стані та ефективності використання основних засобів автотранспортних підприємств України. Тому, покращення якісного складу і ефективності використання основних засобів є найважливішим фактором підвищення продуктивності праці, збільшення випуску обсягу продукції та покращення показників діяльності автотранспортного підприємства в цілому.

Ефективне управління основними засобами автотранспортного підприємства неможливе без налагодженої системи контролю цього об'єкта, що зараз є актуальним для всіх автотранспортних підприємств України. Необхідність у теоретичній обґрунтованості і пошуку напрямів вдосконалення контролю використання основних засобів також обумовлюється зростанням нестабільності зовнішнього середовища та ускладненням управління основними засобами, що потребують механізму координації внутрішнього контролю з обліком та аналізом; переміщенням акценту з контролю минулого на контроль майбутнього; необхідністю відстеження змін виробничого потенціалу підприємства; необхідністю мінімізації ризиків в управлінні основними засобами та їх оцінки для визначення амортизаційної політики.

Огляд літературних джерел засвідчує, що питання методики та організації контролю в різних аспектах висвітлюють такі автори: Білобжецький І.А., Білуха М.Т., Бутинець Ф.Ф., Бурцев В.В. Валуєв Б.І., Виговська Н.Г., Герасимович А.М., Голов С.Ф., Завгородній В.П., Каленський М.М., Калюга Є.В., Крисюк В.І., Кужельний М.В., Максимова В.Ф., Мних Є.В., М.Ф. Олійчук, Пушкар М.С., Рудницький В.С., Стефанюк І.Б., Чумаченко М.Г., Шевчук В.О та ін. Але питанню організації та методики контролю ефективності використання основних засобів автотранспортного підприємства не приділялося достатньої уваги.

Дискусійність теоретичних положень, практична значимість контролю використання основних засобів, недостатній рівень їх дослідження з погляду сучасних потреб управління автотранспортним підприємством вимагають подальшого удосконалення. Враховуючи все вищезазначене, вважаємо проблему контролю використання основних засобів автотранспортного підприємства актуальною і такою, що потребує подальшого дослідження та пошуку шляхів покращення практичного застосування.

Мета і завдання дослідження. Метою випускної кваліфікаційної роботи є визначення організаційно-методичних аспектів контролю використання основних засобів автотранспортного підприємства, розробка пропозицій щодо їх удосконалення на основі вивчення законодавства, спеціальної літератури та матеріалів фінансово-господарської діяльності базового підприємства.

Досягнення поставленої мети зумовило визначення таких основних завдань дослідження:

- дослідити сутність, класифікацію основних засобів автотранспортного підприємства та встановити значення контролю в управлінні ними;
- здійснити критичний огляд нормативної бази контролю основних засобів;
- навести організаційно-економічну характеристику ТОВ «Алмаз-Авто»;
- дослідити особливості формування облікової інформації в інформаційній системі управління основними засобами автотранспортного підприємства;

- оцінити систему внутрішньогосподарського контролю основних засобів автотранспортного підприємства та надати рекомендації щодо її вдосконалення;
- розглянути аналітичне забезпечення контролю використання основних засобів автотранспортного підприємства;
- дослідити організацію контролю використання основних засобів автотранспортного підприємства;
- надати пропозиції стосовно вдосконалення методики контролю використання основних засобів автотранспортного підприємства;
- визначити особливості узагальнення та реалізації результатів контролю використання основних засобів автотранспортного підприємства.

Об'єктом дослідження є основні засоби автотранспортного підприємства.

Предметом дослідження є теоретико-методичні та організаційно-практичні аспекти контролю використання основних засобів ТОВ «Алмаз-Авто».

Методи дослідження. Основою проведення дослідження є діалектичний метод пізнання економічних явищ і процесів у безперервному їх розвитку і взаємозв'язку. При вирішенні поставлених завдань застосовувались загальнонаукові та спеціальні методи дослідження: логічного аналізу (при визначенні проблем і напрямків удосконалення методики і організації контролю використання основних засобів автотранспортного підприємства), експертних оцінок і контрольних запитань (при оцінці системи внутрішньогосподарського контролю автотранспортного підприємства), статистичних порівнянь (при визначенні показників господарської діяльності підприємства у динаміці), наукової абстракції, індукції, дедукції (при дослідженні сутності основних засобів як економічної категорії та об'єкта контролю), абстрагування (виділення основних загальних характеристик поняття основних засобів), синтез (узагальнення аналітично виділених та вивчених особливостей об'єкта дослідження), групування (при розподіленні

основних засобів на певні види), узагальнення (при написанні висновків та пропозицій щодо вирішення поставлених завдань), індукція (при формулюванні логічних висновків шляхом узагальнення емпіричних даних), метод причинно-наслідкового зв'язку та абстрактно-логічний метод (при розробці пропозицій з удосконалення організації та методики контролю використання основних засобів автотранспортного підприємства).

Джерелами інформації виконаного дослідження є міжнародні та вітчизняні нормативно-правові акти України, зокрема положення, інструкції, що визначають питання організації і методики проведення контролю основних засобів, наукові праці вітчизняних та зарубіжних учених-економістів, матеріали науково-практичних конференцій.

Дослідження виконувалось на матеріалах автотранспортного підприємства ТОВ «Алмаз-Авто». Товариство є резидентом та здійснює свою діяльність на території України. Містить у своєму розпорядженні матеріально-технічну базу, в тому числі основних засобів. У роботі використані облікові дані та фінансова звітність Товариства, а також здійснено аналіз ресурсного та фінансового потенціалу підприємства, надана оцінка ефективності його діяльності за 5 років.

Наукова новизна одержаних результатів. У випускній кваліфікаційній роботі виконано комплексне дослідження організації та методики контролю і аналізу забезпеченості та ефективності використання основних засобів. Запропоновані наукові положення та висновки, які мають наукову новизну, полягають у наступному:

удосконалено:

методику контролю використання основних засобів автотранспортного підприємства за допомогою штрихового кодування.

Практичне значення отриманих результатів полягає в тому, що результати дослідження мають прикладний характер і спрямовані на удосконалення організації та методики контролю використання основних засобів ТОВ «Алмаз-Авто». Розроблені рекомендації дають змогу покращити

контроль за основними засобами, як державний фінансовий, так і внутрішньогосподарський, який орієнтовано на прийняття управлінських рішень, що особливо актуально в умовах ринкової економіки.

Апробація результатів дослідження. Основні положення та результати випускної кваліфікаційної роботи опубліковано у науковій статті «Особливості організації контролю використання основних засобів суб'єкта господарювання» у збірнику наукових статей студентів.

Основні результати дослідження прийнято до впровадження ТОВ «Алмаз-Авто», що підтверджено довідкою №__ від ____.2018 року.

Структура та обсяг роботи. Випускна кваліфікаційна робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел та додатків. Основний зміст роботи викладено на 104 сторінках друкованого тексту; робота містить 33 таблиці, 22 рисунки та 13 додатків. Список використаних джерел налічує 99 найменувань.

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ КОНТРОЛЮ ВИКОРИСТАННЯ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ АВТОТРАНСПОРТНОГО ПІДПРИЄМСТВА

1.1. Економічна характеристика контролю основних засобів автотранспортного підприємства

Прискорення науково-технічного прогресу найповніше проявляється в кількісному зростанні та якісному вдосконаленні основних засобів. Основні засоби є одним з найважливіших ресурсів будь-якого суб'єкта господарювання, вони забезпечують його діяльність, створюють дохід, впливають на податкові відрахування до бюджету, підвищують прибутковість, ринкову вартість та інвестиційну привабливість підприємства. Для розуміння їх вагомого значення в діяльності суб'єкта господарювання в першу чергу необхідно визначити їх сутність та класифікацію.

Незважаючи на те, що основні засоби як економічна категорія розглядаються досить часто, питання їх сутності та класифікації в сучасних умовах господарювання не втрачає своєї актуальності. Наукові дослідження даної проблематики знаходять відображення у працях сучасних науковців, серед яких можна виділити Андрійчука В.Г., Бутинець Т.А., Виговську Н.Г., Вознюка А.Г., Демяненка М.Я., Завгороднього М.М., Клименко О.В., Кузьміна О.Є., Николаєву С.А., Подвігіну В.І., Покропивного О.Ф., Пушкаря М.С., Сердюк Б.М., Соколова Я.В., Сухарського В.С., Швеця В.Г. Однак ряд неточностей та розбіжностей у думках щодо сутності та класифікації основних засобів залишаються дискусійними та потребують уточнення.

Відмінності у розумінні поняття «основні засоби» зустрічаємо, розглянувши їх трактування в економічній теорії, бухгалтерському та податковому обліку, міжнародних документах, які регулюють питання обліку.

В економічній літературі зустрічається перша неточність: ототожнення основних засобів з терміном «основні фонди». Деякі автори вважають їх синонімами, але насправді різниця в їхній сутності існує.

В економічній теорії основними фондами прийнято вважати об'єкти зі строком служби не менше року і вартістю не менше розміру, визначеного на нормативному рівні, які тривалий час у незмінній натурально-речовій формі використовуються протягом багатьох операційних циклів, поступово переносячи свою вартість на вартість продукції, що виготовляється. Серед звичних особливостей – строку служби, мінімальної нормативної вартості і порядку включення їх вартості до собівартості продукції – у такому визначенні звертає на себе увагу натурально-речова форма об'єктів, які називаються основними фондами [57, с. 55].

Основними засобами в економічній теорії прийнято вважати капітальні вкладення, які приймають участь у виробництві протягом тривалого строку та вимірюються у грошовому, вартісному виразі.

Отже, «основні фонди» – це натурально-речова форма засобів праці, а «основні засоби» – це їх вимірювання у вартісному виразі. В економічній теорії це і є відмінністю у розумінні цих термінів [570, с. 56].

З'ясуємо погляди щодо даного питання різних науковців, які розглядали сутність основних засобів в контексті різних функцій управління - обліку, контролю, аналізу, - чим обумовлені певні відмінності у їх трактуванні. Систематизацію поглядів дослідників щодо визначення терміну “основні засоби” наведено в дод. Н.

На основі проведеного аналізу вітчизняної наукової літератури можна зробити висновок, що не існує єдиного підходу до визначення сутності основних засобів. Деякі автори ототожнюють поняття “основні засоби” та “основні фонди”, зазначаючи, що вони є засобами праці, які використовуються у виробництві протягом тривалого часу. Інші вважають, що основні засоби – це матеріальні активи, що використовуються лише у виробничому процесі, тобто більше ні на що не мають впливу, а це є невірним тлумаченням,

адже основні засоби використовуються підприємством у всій його господарській діяльності. Всі джерела вказують на те, що основні засоби повинні використовуватися більше одного року чи операційного циклу.

Для порівняння поглядів вітчизняних вчених з зарубіжними, розглянемо також трактування змісту основних засобів в європейській практиці, зокрема, польськими вченими (табл. 1.1).

Таблиця 1.1

Визначення сутності основних засобів польськими науковцями*

№	Джерело	Визначення
1	Ольхович Ф. (Olchowicz I.) [98]	Основні засоби це частина майна, які призначені для довгострокового використання, та які виконують наступні умови: – передбачений період використання більше 1 року, – призначені для потреб підприємства, – в момент прийняття до використання є повністю укомплектованими та придатними до використання
2	Збігнев Люти (Zbigniew Luty)	Основні засоби це нерухомість (грунти, будинки, в тому числі приміщення, які є окремою власністю, будівлі та інвестиції в інші об'єкти), машини, обладнання, транспортні засоби, які є власністю або співвласністю підприємства, а також інші укомплектовані та здатні до використання в момент надходження предмети та живий інвентар з терміном використання більше року, призначені для власних потреб підприємства або для надання у користування на основі договору найму, оренди або іншого договору подібного характеру
3	Барбара Ольчацька (Barbara Olczacka), Рената Палчинська- Гошцінял (Renata Pałczyńska- Gościńial) [94, с. 287]	Основні засоби – частини майна, які мають період використання більше одного року і первісну вартість, яка перевищує визначену суму (надається в положеннях, що стосуються – амортизації)
4	Ян Глуховські (Jan Głuchowski) [97]	Основні засоби - це складові активів, а особливо основного реального майна (основні засоби та основні засоби в будові).

*складено автором на основі [94; 97; 98]

За даними табл. 1.1 бачимо, що відміну від трактування основних засобів вітчизняними вченими, в Польщі до їхнього складу відносять більш конкретні складові активів, хоча й відмічають, що термін їх використання має складати більше одного року. Проаналізувавши дані визначення можна сказати, що трактування економічної сутності основних

засобів в цілому схоже, але в Польщі існує певна деталізація даного об'єкта, зокрема, необоротні активи в балансі підприємства представлено у вигляді позаоборотних активів, які поділяються на матеріальні і нематеріальні. До матеріальних відносять споруди, будівлі, механізми і обладнання, транспортні засоби, худоба тощо.

Здійснивши аналіз поглядів вітчизняних та зарубіжних вчених щодо сутності основних засобів, вважаємо, що найприйнятнішим є визначення основних засобів, яке враховує економічний і обліково-фінансовий бік цієї категорії. Тому, *основними засобами підприємства* пропонуємо вважати такі матеріальні активи, які беруть участь у кількох виробничих циклах, зберігають натурально-речову форму до кінця експлуатації та переносять свою вартість на готовий продукт частинами, у міру зношення у вигляді амортизації.

Не менш актуальним питання сутності (визнання) основних засобів та їх класифікації є для бухгалтерського та податкового обліку.

У бухгалтерському обліку дане питання регулюється Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 7 “Основні засоби” [52]. Відповідно до нього основні засоби визначаються як матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх у процесі виробництва або постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік). Таким чином, у бухгалтерському обліку матеріальний об'єкт відноситься до основних засобів, якщо він відповідає критеріям (табл.1.2).

Таблиця 1.2

Критерії визнання активу основним засобом у бухгалтерському обліку*

№	Критерій	Примітка
1	2	3
1	Очікуваний строк корисного використання (експлуатації) перевищує 1 рік (або 1 операційний цикл, якщо він довший за рік).	Якщо матеріальний актив передбачається використовувати протягом періоду менше 1 року (чи операційного циклу, якщо він більше року), то він не може вважатися об'єктом основних засобів для цілей бухгалтерського обліку.

Закінчення табл. 1.2

1	2	3
2	Існує ймовірність отримання майбутніх економічних вигод від використання об'єкта ОЗ	Економічні вигоди можуть надходити на підприємство наступними шляхами: використання об'єкта основних засобів окремо чи разом з іншими активами у виробництві товарів чи наданні послуг, які призначені для реалізації підприємством (обмін на інші активи, в тому числі на грошові засоби: використання для погашення заборгованості; розподіл між власниками підприємства; збільшення доходу від реалізації продукції; економії витрат).
3	Вартість об'єкта може бути достовірна визначена	Вартість об'єкта основних засобів може бути достовірно визначена або підприємством на підставі П(С)БО 7, або за допомогою фахівця-оцінювача. Для випадків, передбачених законодавством, залучення професійного оцінювача є обов'язковим.
4	Повинен використовуватися для визначеної мети	Метою використання об'єкта основних засобів може бути: виробництво, поставка товарів, надання послуг; здача об'єкта ОЗ в оренду, здійснення соціально-культурних функцій.

*складено автором на основі [52]

Визначення основних засобів Міжнародним стандартом бухгалтерського обліку 16 “Основні засоби” не має суттєвих відмінностей від їх визначення П(С)БО 7 та пояснює основні засоби як матеріальні об'єкти, які:

- а) утримують для використання у виробництві, постачанні товарів чи наданні послуг, для надання в оренду іншим або для адміністративних цілей;
- б) використовуватимуть, за очікуванням, протягом більше одного звітного періоду.

У податковому обліку існують деякі особливості стосовно визначення сутності основних засобів. Певний час в податковому обліку використовували поняття «основні фонди», що приводило до їх ототожнення науковцями з основними засобами в бухгалтерському обліку. Із прийняттям у 2010 році Податкового кодексу України [59] вказана проблема була вирішена шляхом введення поняття «основні засоби» в податковому законодавстві.

Відповідно до Податкового кодексу, основні засоби – це матеріальні активи, у тому числі запаси корисних копалин наданих у користування ділянок надр (крім вартості землі, незавершених капітальних інвестицій, автомобільних доріг загального користування, бібліотечних і архівних фондів, матеріальних

активів, вартість яких не перевищує 6000 гривень, невиробничих основних засобів і нематеріальних активів), що призначаються платником податку для використання у господарській діяльності платника податку, вартість яких перевищує 6000 гривень і поступово зменшується у зв'язку з фізичним або моральним зносом та очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких з дати введення в експлуатацію становить понад один рік (або операційний цикл, якщо він довший за рік) [59]. Таким чином, після скасування терміну “основні фонди” поняття “основних засобів” набуває у будь-якому випадку уречевленої форми, що не суперечитиме його значенню. Тобто, під основними засобами розуміють і фактично наявні основні засоби виробництва, і вартісне їх відображення в обліку.

Порівняємо, нюанси терміну «основні засоби» в податковому обліку з правилами бухгалтерського обліку за наступними критеріями (табл.1.3).

Таблиця 1.3

**Порівняльна характеристика основних засобів
у бухгалтерському обліку та обліку в оподаткуванні***

№	Критерій	Бухгалтерський облік	Облік в оподаткуванні
1	Основний засіб - матеріальний актив.	У бухгалтерському обліку основні засоби є матеріальними об'єктами. Формулювання матеріального активу ПКУ (пп.14.1.111) дає через визначення основних засобів. Тобто критерій матеріальності є спільним для обох видів обліку. Розуміння терміна «актив» також є подібним до його розуміння в бухгалтерському обліку.	
2	Основний засіб – призначений для господарської діяльності	У бухгалтерському обліку на визнання активу основним засобом не впливає його розмежування на виробничі та невиробничі. Згідно П(С)БО 7 «Основні засоби» необоротні матеріальні активи, які не направлені на отримання доходу (наприклад, будівля клубу) все одно включаються до бухоблікових основних засобів.	Ключова умова – націленість на отримання доходу. При цьому мова йде не лише про ті основні засоби, які прямо генерують дохід, але й опосередковано беруть участь у цьому. Ті необоротні матеріальні активи, які не використовують у господарській діяльності називаються невиробничими основними засобами. Останні до податкових не потрапляють, відповідно витрати на їх придбання (створення) не амортизують.
3	Вартісний критерій	П(С)БО 7 «Основні засоби» не встановлюється вартісний критерій визнання основних засобів.	Щоб основний засіб визнали таким його вартість повинна перевищувати 6000 грн. Матеріальні активи, які відповідають решті критеріїв, крім вартісного класифікуються як МНМА.

*складено автором на основі [52; 59]

Таким чином, у податковому обліку до основних засобів не відносять наступні об'єкти:

- земельні ділянки;
- бібліотечні і архівні фонди;
- малоцінні необоротні матеріальні активи (вартість менша (дорівнює) 6000 грн;
- невиробничі основні засоби.

Навіть якщо такі об'єкти відповідають усім іншим критеріям до податкових основних засобів вони не потрапляють. При цьому у бухгалтерському обліку зазначені об'єкти є повноцінними основними засобами.

Отже, можемо зробити висновок, що поняття основні засоби в бухгалтерському та податковому обліку дуже схожі, адже за своєю економічною сутністю це одні і ті ж господарські засоби. Обов'язковою спільною умовою є визначення матеріального об'єкта активом та існування вірогідності майбутньої економічної вигоди від його використання.

Ряд існуючих відмінностей щодо їх визнання обумовлений метою обліку. Тому в податковому обліку з переліку основних засобів виключаються ті, які не беруть прямої чи опосередкованої участі в створенні доходу, а отже не генерують базу для оподаткування.

В податковому законодавстві основні засоби мають вартісну межу, що становить 6000 грн., а в бухгалтерському обліку вартісну межу підприємство встановлює власноруч і зазначає її в обліковій політиці підприємства. Однак, на практиці, з метою уникнення розбіжностей, в обліковій політиці також встановлюється вартісний критерій 6000 грн.

Для правильної організації обліку основних засобів важливе значення має їх класифікація. Складна структура основних засобів та мета, з якою здійснюється їхній поділ, обумовлює різні класифікаційні ознаки.

Для забезпечення ефективного управління основними засобами їх групують за наступними ознаками:

- 1) за характером участі у процесі виробництва.

- 2) за належністю.
- 3) за використанням [57, с. 56].

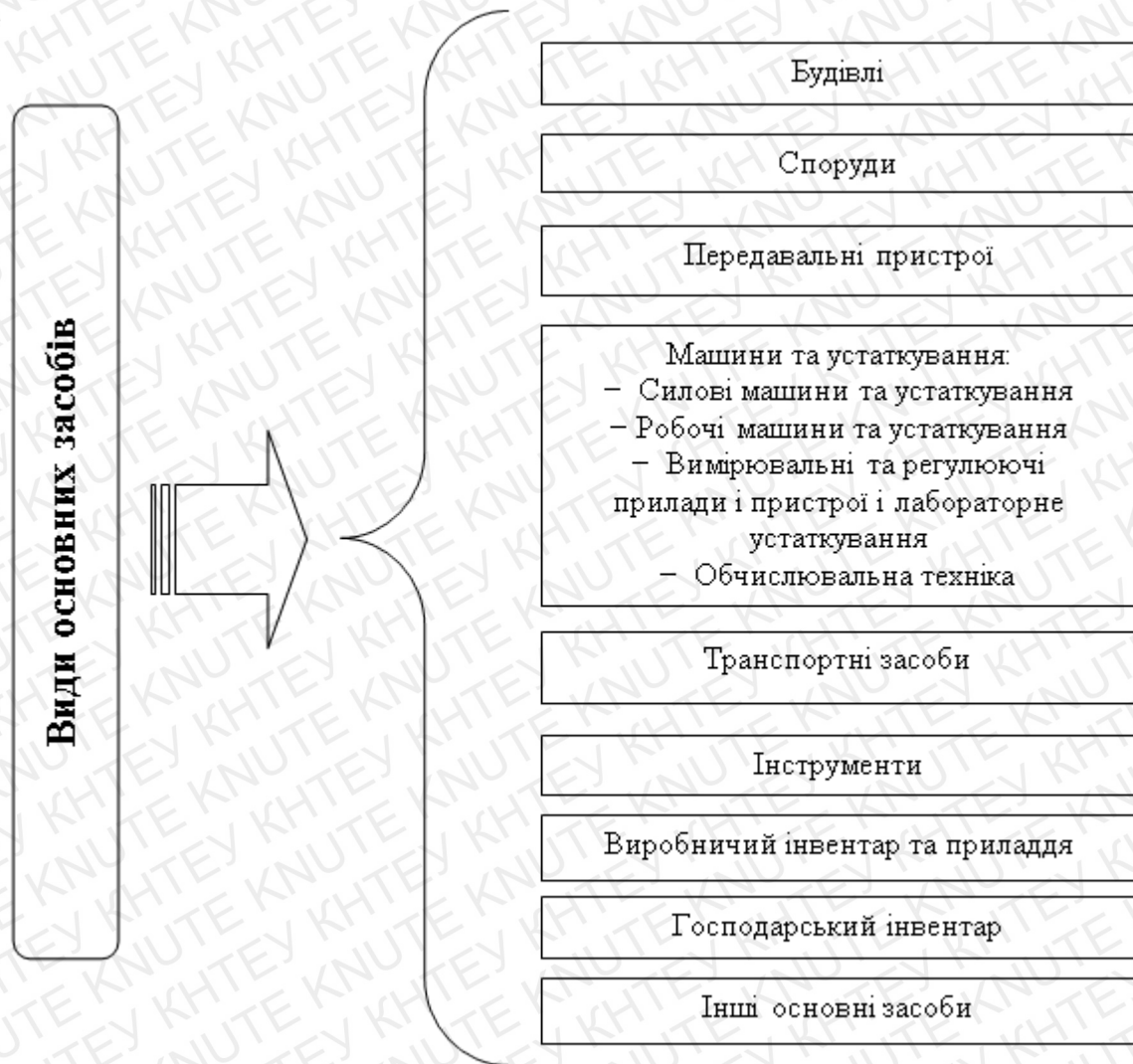
Класифікація основних засобів за характером участі у процесі виробництва поділяє їх на виробничі та невиробничі. Вона використовується у бухгалтерському обліку при нарахуванні амортизації, щоб визначити до яких витрат її віднести. В податковому обліку дана класифікація також має важливе значення, адже згідно податкового законодавства, амортизація на невиробничі фонди не нараховується [82, с. 60].

За належністю основні засоби поділяються на власні й орендовані. Власні засоби відображаються в балансі і звітності даного підприємства, орендовані - в них не показуються. Орендовані основні засоби показуються у балансі орендодавця, тим самим виключається можливість подвійного обліку одних і тих самих засобів. Крім того є ряд особливостей відображення в бухгалтерському обліку як в орендаря, так і в орендодавця фінансової і операційної оренди [85, с. 93].

Класифікація основних засобів за використанням дозволяє правильно організувати нарахування амортизації (зносу) та включати витрати у собівартість продукції у бухгалтерського обліку. Якщо амортизація на діючі основні засоби нараховується, то на засоби, які знаходяться в процесі реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання та на консервації, не нараховується [85, с. 94].

Для планування, обліку, контролю та аналізу найбільше значення має класифікація основних засобів, яка передбачена П(С)БО 7 «Основні засоби» [52]. Відповідно до даного стандарту основні засоби поділяються на наступні групи і підгрупи (рис. 1.1).

Наведена на рис. 1.1 класифікація основних засобів має найважливіше значення для обліку, оскільки використовується для складання звітності про рух основних засобів. Крім того, такі дані необхідні для глибокого аналізу використання основних засобів і пошуку резервів для підвищення фондівіддачі.



*Рис. 1.1. Класифікація основних засобів відповідно до П(С)БО №7 «Основні засоби»**

*авторська розробка на основі П(С)БО №7 «Основні засоби»

У податковому обліку класифікація основних засобів дещо ширша, деталізована. Відповідно до Податкового кодексу [59] основні засоби поділяються на 16 груп (рис. 1.2).

Дана класифікація потрібна в податковому обліку для нарахування амортизації, для кожної з цих груп застосовується своя ставка амортизації. Її величина певною мірою залежить від часу експлуатації об'єкта. Такий деталізований розподіл є досить громіздким та дещо ускладнює податковий облік основних засобів, а також способи нарахування амортизації по кожній групі окремо, тому її можна було б частково скоротити.

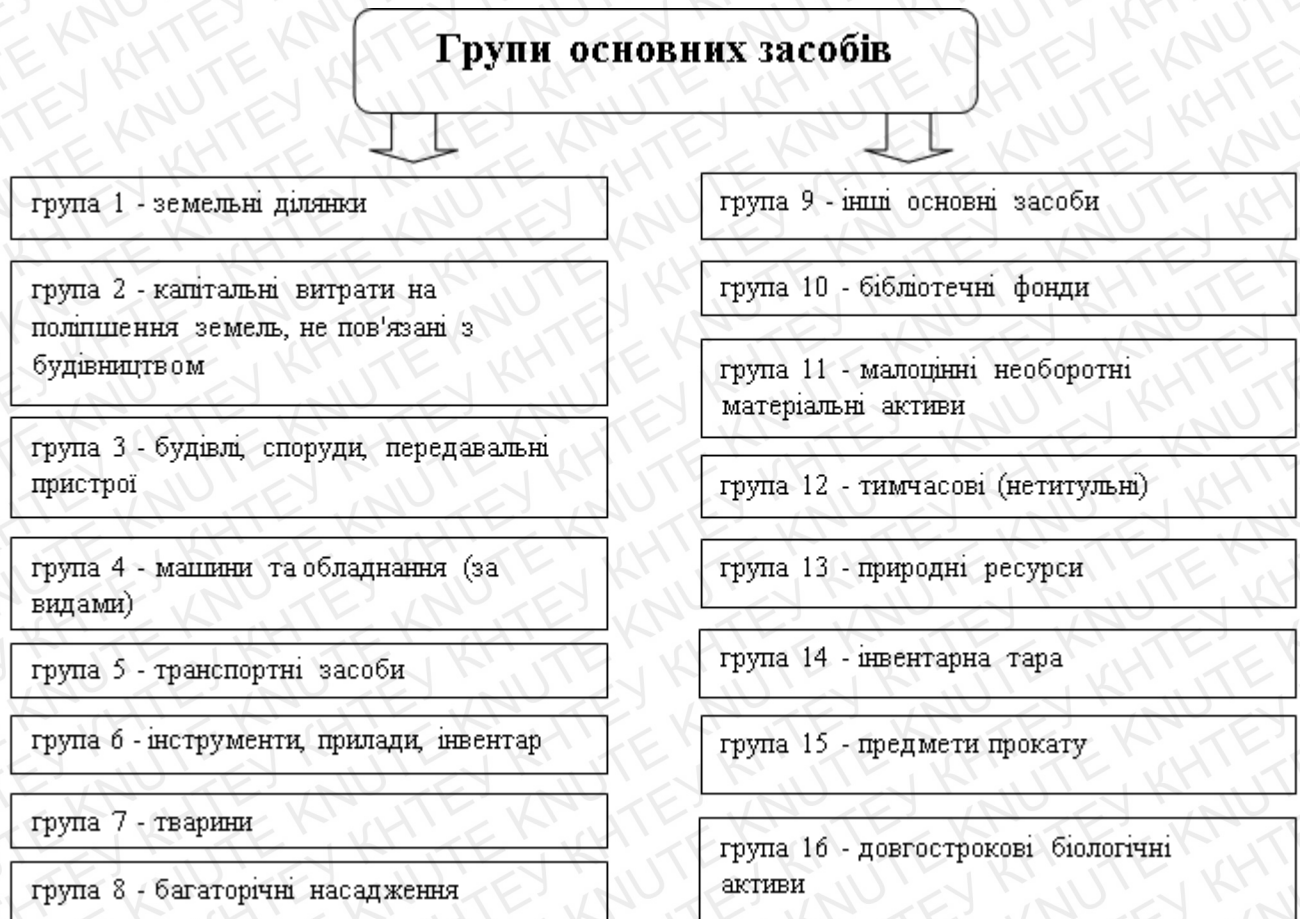


Рис. 1.2. Класифікація основних засобів на групи відповідно до Податкового кодексу України

Для визначення періодичності оновлення основних засобів пропонуємо виділити ще одну класифікаційну ознаку - за строком використання основного засобу: довгострокового використання, середньострокового, короткострокового. Дана класифікація є умовною, і кожне підприємство ці межі може встановлювати самостійно.

Відповідно до класифікаційних ознак передбачається виділення певних видів основних засобів, що формують їх склад у межах відповідних груп. Слід зазначити, що основні засоби автотранспортного підприємства мають специфічний склад, що пов'язано з їх господарською діяльністю.

Розглянемо більш детально склад основних засобів автотранспортного підприємства за типовими їх групами та з'ясуємо їх призначення і функції у господарській діяльності (табл. 1.4).

Таблиця 1.4

Склад основних засобів автотранспортного підприємства

№ з.п.	Назва групи основних засобів	Склад основних засобів	Призначення і функції у діяльності автотранспортного підприємства
1	Будівлі	Гаражі, цехи, ремонтні майстерні, адміністративні і побутові будівлі	Створюють умови для забезпечення нормальної господарської діяльності автотранспортного підприємства: оберігають пересувний склад і устаткування від атмосферних дій
2	Споруди	Відкриті майданчики для зберігання автомобілів, навантажувально-розвантажувальні пристрої, естакади, поливо-заправні колонки, цистерни для води і змашувальних матеріалів	Виконують функції з технічного обслуговування процесу діяльності автотранспортного підприємства
3	Передавальні пристрої	Трансмисії, транспортери	Здійснюють передачу електричної, теплової енергії від машин-двигунів до робочих машин
4	Машини і обладнання: <i>силові машини і обладнання</i>	електродвигуни, генератори, трансформатори, парові турбіни, двигуни внутрішнього згорання, пересувні електростанції, компресори	Є джерелами енергії або її перетворювачами
5	<i>робочі машини і обладнання</i>	верстати ремонтних цехів і інше устаткування (преси, апарати електрозварювань, мийні машини)	Забезпечують ремонтно-технічне обслуговування рухомого складу, виготовлення і відновлення зношених деталей для ремонтних потреб
6	<i>вимірювальні прилади</i>	Вимірювальні прилади, регулюючі прилади і обладнання, лабораторне устаткування і прилади	Призначені для регулювання, контролю і виміру параметрів автомобілів і устаткування
7	<i>обчислювальна техніка</i>	Машини електронні, цифрові, з програмним управлінням, загального призначення, перфораційні, електромеханічні, обчислювальні	Забезпечують автоматизацію управління і виконання обчислювальних і облікових робіт
8	Транспортні засоби	Автомобілі, тягачі, причепа, напівпричепа	Забезпечують перевезення пасажирів і вантажів

Оскільки основні засоби є матеріальними засобами праці, які створюють дохід на підприємстві, впливаючи на фінансово-господарську діяльність, підвищуючи його ринкову вартість та інвестиційну привабливість, важливим завданням для будь-якого суб'єкта господарювання є визначення рівня забезпеченості його основними засобами та ефективності їх використання.

Забезпеченість основними засобами показує, чи достатньою є їх кількість та якісний стан для нормальної роботи автотранспортного підприємства. На цей

показник безпосередньо впливає моральне та фізичне старіння основних засобів, бо, як правило, на більшості підприємств, особливо державної форми власності, вони давно потребують заміни. Належний рівень забезпеченості підприємства основними засобами дозволяє йому безперебійно функціонувати, уникаючи простоїв та скорочуючи час виконання роботи. Але, в свою чергу, підтримання забезпеченості підприємства основними засобами на належному рівні потребує значних капітальних інвестицій, і відповідно постає питання ефективного використання цих ресурсів.

Ефективність використання основних засобів є іншою важливою категорією, яка визначається як результат, отриманий від співвідношення досягнутого ефекту із затраченими ресурсами. Підвищення ефективності полягає в досягненні найбільших результатів при відповідному рівні розвитку продуктивних сил, дозволяє максимізувати дохід при мінімізації витрат, забезпечуючи таким чином прибутковість підприємства. Підвищення забезпеченості та ефективності використання основних засобів є важливою метою управління цими господарськими активами [93, с. 81].

Правильно обрана стратегія управління забезпеченістю та ефективністю використання цих господарських засобів підвищує показники рентабельності діяльності автотранспортного підприємства, дозволяє уникати простоїв та мінімізувати витрати на їх ремонт та технічне обслуговування. Система управління використання основних засобів підприємства – цілісний комплекс ієрархічно впорядкованих та взаємопов'язаних прямими і зворотними зв'язками компонентів, які здійснюють управління основними засобами на підприємстві та мають особливу єдність із іншими його підсистемами, а також зовнішнім середовищем [93, с. 82].

Варто звернути увагу на те, що незамінною функцією управління забезпеченістю та ефективністю використання основних засобів є контроль.

Тому спочатку з'ясуємо місце контролю в системі управління підприємством в цілому та його складовими елементами (рис. 1.3).

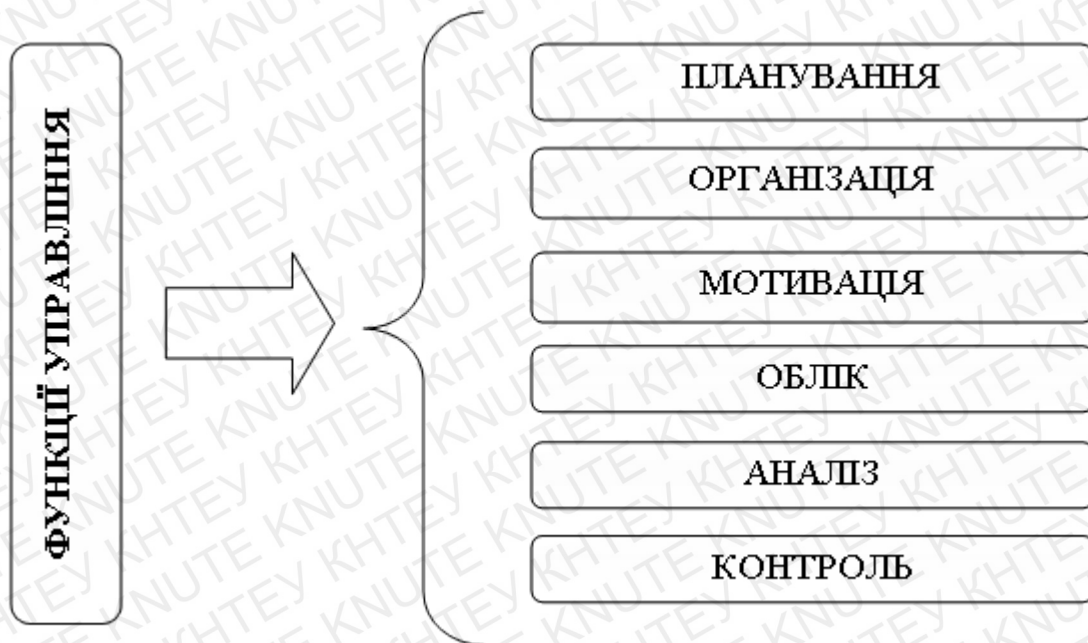


Рис. 1.3. Функції управління підприємством в цілому та його складовими елементами [авторська розробка]

Як бачимо на рис. 1.3 контроль має місце на завершальному етапі управлінського процесу, але така позиція не зменшує його важливої ролі. Контроль як функція управління є засобом зворотного зв'язку між об'єктом і системою управління, інформує про дійсний стан керованого об'єкта, фактичне виконання управлінського рішення. Розвиток контролю в економічних системах управління підпорядкований продуктивним силам і виробничим відносинам [9, с. 120].

Контроль як функцію управління використанням основних засобів варто розглядати через систему спостереження і перевірки процесу функціонування даних господарських засобів, порівняння планових і фактичних значень заданих параметрів, виявлення відхилень в них, та факторів, що викликали їх. За допомогою контролю встановлюють причини і винних у відхиленнях з метою усунення негативних явищ і недопущення їх у майбутньому [14, с. 160].

Контроль забезпеченості та ефективності використання основних засобів полягає в розробці системи заходів, спрямованих на підвищення коефіцієнтів рентабельності і виробничої віддачі основних засобів. На основі контрольної інформації визначаються резерви ефективного використання основних засобів –

зниження потреб в них за рахунок підвищення коефіцієнтів їхнього використання в часі і потужності, оскільки між цими двома показниками існує зворотна залежність. При цьому основними критеріями ефективності використання основних засобів є: рентабельність (відношення суми прибутку до середньої вартості основних засобів) та фондвіддача (відношення обсягу зробленої або реалізованої продукції до середньої вартості основних засобів). Звідси належний контроль за ефективністю використання основних засобів є важливим фактором оптимізації собівартості продукції, що впливає на фінансовий результат діяльності підприємства [33, с. 22].

Саме тому, контроль використання основних засобів можна розглядати як заходи щодо скорочення потреби в обсязі їхнього фінансування і підвищення темпів економічного розвитку підприємства за рахунок раціонального використання власних фінансових ресурсів.

Разом з тим на контроль використання основних засобів впливає ряд негативних проблем, погіршуючи процес управління виробництвом та знижуючи ефективність використання основних засобів.

До кола проблем, які негативно впливають на розвиток процесів удосконалення контролю забезпеченості та ефективності використання основних засобів можна віднести: нераціональне вдосконалення системи амортизації; похибки у інформативності первинних документів з обліку основних засобів; низький рівень інформаційного забезпечення управління матеріально-технічною базою, що представлено на підприємстві системою обліку, аналізу, аудиторського контролю; проблеми аналізу ефективності використання основних засобів і можливості її прогнозування тощо [33, с. 23].

Наявність даних проблем обумовлюють створення ефективної системи внутрішнього контролю забезпеченості та ефективності використання основних засобів, яка включає: аналіз основних підприємства за минулий період; аналіз структури та якісного стану необоротних активів; контроль за формуванням амортизаційної політики підприємства; контроль за своєчасним оновленням основних засобів підприємства; контроль за ефективністю

використання основних засобів підприємства; внутрішній контроль ефективності використання основних засобів.

Варто звернути увагу на зміни у частині підвищення оперативності та дієвості контролю забезпеченості та ефективності використання основних засобів підприємств, що вимагає вирішення таких завдань:

- ✓ дослідження сутності основних засобів, їх складу, класифікації;
- ✓ узагальнення та систематизації класифікації основних засобів;
- ✓ дослідження діючої методики нарахування амортизації, обліку та контролю зносу основних засобів;
- ✓ аналіз діючої організації та методики обліку основних засобів, впливу на них змін податкової політики та виявлення шляхів її вдосконалення;
- ✓ розроблення рекомендацій з удосконалення методики контролю забезпеченості та ефективності використання основних засобів із застосуванням інформаційних систем і технологій [72, с.4].

Можливими заходами для вирішення поставлених завдань є такі дії:

- удосконалити методику обліку надходження основних засобів у системі аналітичних рахунків, що дозволить спростити систему контролю;
- розробити модель економічного механізму амортизації, що сприятиме вирішенню проблем контролю амортизаційних процесів в оподаткуванні;
- удосконалити методику обліку витрат на ремонти основних засобів, що підвищить ефективність управління витратами;
- розробити моделі залежності експлуатаційних витрат від віку устаткування для визначення доцільності ремонту основних засобів [72, с.5].

Отже, основні засоби суттєво впливають на діяльність автотранспортного підприємства в цілому, тому, контроль їх збереження, наявності та ефективності використання повинен бути ретельним, повним, достовірним, обґрунтованим та відповідати чинному законодавству. Ефективна політика контролю, а також ряд заходів, спрямованих на покращення процесу їх здійснення, дасть змогу підвищити його роль як важливих функції управління забезпеченістю та ефективністю використання основних засобів.

1.2. Огляд нормативної бази контролю основних засобів

Одним із важливих аспектів дієвого та ефективного контролю використання основних засобів автотранспортного підприємства є його нормативно-правове регулювання, в основу якого покладено принцип обов'язковості дотримання правових норм. Взаємодія економічного та правового регулювання проявляється в тому, що підприємство вибирає економічно доцільну для себе лінію поведінки, але при цьому змушене рахуватися з правовими нормами, порушення яких призводить до юридичної відповідальності та відповідно економічних втрат.

Регулювання питань, пов'язаних з контролем основних засобів, в Україні здійснюється за допомогою нормативних документів Кабінету Міністрів України, Міністерства фінансів, Державної служби статистики України, Державної фіскальної служби України, Національного банку України та інших державних органів, а також ратифікованих міжнародних угод та стандартів.

Можна виділити три основні рівні регулювання обліку та контролю основних засобів (рис. 1.4). Перші два рівні регулюються на рівні держави і є обов'язковими для виконання усіма підприємствами та організаціями. При чому документи певного рівня не повинні суперечити документам більш вищого рівня. Документи третього рівня формуються безпосередньо на підприємстві. Контроль забезпеченості та ефективності використання основних засобів в даному випадку залежить від організації їх обліку на підприємстві [38, с.76]. В ст. 8 Закону “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” [63] зазначено, що питання організації бухгалтерського обліку на підприємстві належать до компетенції його власника або уповноваженого органу, а також підприємство самостійно визначає облікову політику та питання, які з цим пов'язані. Так, в наказі про облікову політику щодо нарахування амортизації основних засобів доцільно визначити строк корисного використання (експлуатації) об'єкта інших необоротних матеріальних активів,

методи нарахування амортизації та випадки, коли ліквідаційна вартість не використовується при обчисленні амортизації.



Рис. 1.4. Рівні регулювання обліку та контролю використання основних засобів автотранспортного підприємства*

*авторська розробка

Таким чином, регулювання контролю основних засобів автотранспортного підприємства здійснюється на трьох рівнях, та тісно пов'язане з регулюванням обліку цих господарських засобів. Це пояснюється тим, що документи з регулювання бухгалтерського обліку є базою порівняння фактичних параметрів контролю з нормативними, зазначеними в цих документах, і відповідно дають можливість надати висновок про законність, обґрунтованість та правильність проведених з ними облікових операцій.

Проаналізуємо детально нормативно-правову базу України в розрізі питань пов'язаних з контролем основних засобів (дод. П).

Проведений аналіз нормативно-правової документів показав, що контроль основних засобів в Україні регулюється багатьма законодавчими та нормативними актами, в першу чергу, це документи які визначають методологічні засади формування інформації про основні засоби в бухгалтерському обліку та її розкриття у фінансовій звітності, адже облік та контроль є невідривними функціями, при чому бухгалтерський облік є основним джерелом інформаційного забезпечення контролю основних засобів. Разом з тим, нормативно-правове регулювання контролю основних засобів не завжди узгоджене у різних документах, навіть тих, що регулюють одне і те ж питання, та є недостатньо обґрунтованим, а тому потребує вдосконалення.

Основним недоліком у нормативно-правовому регулюванні контролю основних засобів були відмінності в одночасному веденні підприємствами бухгалтерського обліку та обліку в оподаткуванні, при цьому документи, якими регулювались ці питання мали суттєві розбіжності.

Так, Податковий кодекс України [59] покликаний на те, щоб забезпечити зменшення розбіжностей, усунення спірних питань та вирішення проблем і неузгодженостей в бухгалтерському обліку та обліку в оподаткуванні, тим самим спрощуючи здійснення контролю основних засобів. Зокрема, було виключено вживане раніше поняття «основні фонди» та введено бухгалтерський термін «основні засоби», що усуває відмінності в цих дефініціях, уніфікуючи термін «основні засоби». Крім того, у Податковому

кодексі представлено своєрідний податковий класифікатор основних засобів. Причому в основу цього класифікатора покладено бухгалтерську класифікацію, використану в П(С)БО 7 «Основні засоби» [52]. Навіть назви податкових груп повторюють назви субрахунків бухгалтерського обліку.

Проте існують і деякі відмінності щодо класифікації основних засобів, так Податковий кодекс не виділяє таку групу, як «інші необоротні матеріальні активи» та додатково надає групу «довгострокові біологічні активи», які, у свою чергу, регулюються не П(С)БО 7 «Основні засоби» [52], а П(С)БО 30 «Біологічні активи».

Відповідно до розділу III Податкового кодексу амортизацію основних засобів нараховують відповідно до бухгалтерського обліку (5 методів за 16 групами основних засобів, враховуючи прискорений метод за групами 4 та 5), що дає змогу підприємствам визначати амортизаційну політику для оподаткування згідно з обліковою політикою [52].

Податковим кодексом також були запроваджені міжнародні стандарти фінансової звітності. Аналіз практики впровадження Положень (стандартів) бухгалтерського обліку в вітчизняну практику дало змогу виявити проблемні питання методичного характеру, наявність яких пов'язана з недостатнім рівнем наукового обґрунтування, що стосується і основних засобів. Тому, дані проблемні питання методичного характеру потребують доопрацювання як на державному рівні, так і на рівні підприємства.

Основним нормативним актом, що регулює облік основних засобів, а відповідно і контроль, є Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» [52], яке визначає концептуальні основи формування в бухгалтерському обліку інформації про основні засоби підприємства та її розкриття у фінансовій звітності. Використовується при визначенні обґрунтованості обліку операцій з основними засобами.

Наказ Мінфіну від 30.09.2003 № 561 «Про затвердження Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку основних засобів» регулює питання, що дещо перекликаються з питаннями, що висвітлені в П(С)БО 7 «Основні

засоби», але наказ містить певні роз'яснення, доповнення, кореспонденції, що стосуються операції з основними засобами, вказується, якими документами оформлювати ці операції та регулює облік основних засобів в оренді.

Вважаємо необхідним виділити відмінності в класифікації основних засобів в П(С)БО 7 «Основні засоби», Методичних рекомендаціях з бухгалтерського обліку основних засобів та діючій інструкції до плану рахунків бухгалтерського обліку. Зокрема інструкцією до плану рахунків бухгалтерського обліку передбачено відкриття субрахунку «Інвестиційна нерухомість». Проте, в П(С)БО 7 «Основні засоби» та Методичних рекомендаціях з бухгалтерського обліку основних засобів даний субрахунок у складі основних засобів не передбачено. З цього випливає перший недолік нормативної бази з обліку основних засобів: зміни відбуваються часто, а інформація в деяких актах залишається застарілою.

Стосовно Цивільного [80] та Господарського кодексів України [17], то них основні засоби розглядаються з правової точки зору і є не бухгалтерською чи економічною категорією, а об'єктом майнових відносин між суб'єктами господарювання. Цивільний кодекс наводить визначення речі і майна, зокрема річ – це предмет матеріального світу, щодо якого можуть виникати цивільні права і обов'язки, а майно – це окрема річ, сукупність речей, майнові права і обов'язки.

Отже, аналіз нормативно-правової бази контролю основних засобів дозволив з'ясувати, що законодавство з цього питання містить певні невідповідності у визначеннях понять даних господарських засобів, їх класифікації, особливостях обліку, оцінки, нарахування амортизації. Основним недоліком нормативної бази обліку та контролю основних засобів є часті зміни, що приводять до ускладнення роботи контролерів та господарюючих суб'єктів.

1.3. Організаційно-економічна характеристика ТОВ «Алмаз-Авто»

Випускна кваліфікаційна робота виконувалася на матеріалах товариства з обмеженою відповідальністю «Алмаз-Авто» (далі – ТОВ «Алмаз-Авто», Товариство).

ТОВ «Алмаз-Авто» було створено у формі господарського товариства згідно з рішенням установчих зборів засновників від 7 квітня 2008 р. Товариство є юридичною особою за законодавством України, має самостійний баланс, розрахунковий та валютний рахунки в установах банку, круглу печатку, кутовий штамп зі своїм найменуванням, знак для товарів і послуг.

ТОВ «Алмаз-Авто» здійснює свою діяльність на підставі Конституції України, Цивільного кодексу України, Господарського кодексу України, Закону України «Про господарські товариства», інших чинних нормативно-правових актів України, зокрема, міжнародних договорів та міжурядових угод. Товариство є комерційною організацією, керується Статутом і Наказом про облікову політику ТОВ «Алмаз-Авто» та внутрішніми документами.

Відповідно до класифікації суб'єктів господарювання в Україні за масштабом діяльності (малі, середні, великі) ТОВ «Алмаз-Авто» є малим, оскільки середньорічна кількість працюючих становить менше 50 осіб, а річний дохід від реалізації послуг не перевищує 70 млн грн.

Товариство було створене з метою організації ефективної господарської діяльності для задоволення соціально-економічних потреб учасників та працівників Товариства, а також отримання прибутку.

За формою власності, автотранспортні підприємства поділяються на державні, із змішаною формою власності та приватні. ТОВ Алмаз-Авто, діяльність якого досліджується у роботі, за формою власності є приватним підприємством, оскільки його зареєстрований (статутний) капітал сформовано фізичною особою на основі майна, що знаходилося у приватній власності.

Відповідно до класифікації підприємств автомобільного транспорту за їх призначенням виокремлюють автотранспортні, автообслуговуючі і авторемонтні підприємства (рис. 1.5).



Рис. 1.5. Класифікація підприємств автомобільного транспорту за призначенням

ТОВ «Алмаз-Авто» є автотранспортним підприємством, тобто підприємством комплексного типу, яке здійснює перевезення вантажів або пасажирів, зберігання, надає послуги щодо технічного обслуговування та ремонту автомобілів, а також здійснює постачання необхідних експлуатаційних, ремонтних матеріалів та запасних частин. Найбільшу частку у структурі доходів ТОВ «Алмаз-Авто» займає дохід від реалізації послуг щодо технічного обслуговування та ремонту автомобілів.

Вищезазначене узгоджується зі Статутом Товариства, відповідно до якого предметом діяльності ТОВ «Алмаз-Авто» є такі напрямки господарювання:

- технічне обслуговування та ремонт автомобілів (технічне забезпечення, ремонт та устаткування автомобілів; капітальний ремонт вантажних, легкових автомобілів та автобусів; технічне обслуговування та ремонт автомобілів на замовлення населення);
- торгівля автотоварами (оптова та роздрібна торгівля автомобільними деталями та належностями; оптова, роздрібна та посередницька торгівля авто товарами);
- вантажні автомобільні перевезення;
- транспортно-експедиційні послуги (надання послуг з перевезення пасажирів і вантажів автомобільним транспортом, надання послуг з міжнародних вантажних перевезень, декларування та послуги декларування, зокрема, пакувальні роботи, допоміжна діяльність,

пов'язана з забезпеченням перевізного процесу, технічне обслуговування);

- обслуговування вантажів та складування;
- торгівля і послуги (виконання представницьких функцій і доручень підприємств, надання агентських послуг, здійснення угод з експорту-імпорту, реалізація продукції зарубіжних партнерів і купівля їм необхідних товарів).

Товариство також має право займатися будь-якими іншими видами підприємницької діяльності, які не суперечать чинному законодавству. Згідно із Статутом ТОВ «Алмаз-Авто» має право на здійснення зовнішньоекономічної діяльності, яка включає експорт, імпорт послуг, товарів та представництво зарубіжних партнерів. Зареєстрований (статутний) капітал Товариства становить 617 тис. грн.

Органи управління Товариства складають Загальні збори учасників, Директор та Ревізійна комісія, що відповідає чинним положенням Господарського кодексу України у частині регламентації питання створення органів управління товариства з обмеженою відповідальністю.

Загальні збори учасників є вищим органом Товариства і мають право приймати рішення з усіх питань діяльності Товариства. До виключної компетенції загальних зборів учасників належить:

- визначення основних напрямів діяльності Товариства;
- прийняття рішення про збільшення (зменшення) статутного капіталу;
- створення та відкликання виконавчого органу Товариства;
- визначення форм контролю за діяльністю виконавчого органу, створення та визначення повноважень відповідних контрольних органів;
- затвердження річних звітів та бухгалтерських балансів, розподіл прибутку та збитків Товариства;
- вирішення питання про придбання Товариством частки учасника;
- прийняття рішення про ліквідацію Товариства.

Директор є виконавчим органом Товариства та здійснює управління його поточною діяльністю. До компетенції правління належить вирішення всіх питань, пов'язаних з керівництвом поточною діяльністю Товариства, крім

питань, що належать до виключної компетенції Загальних зборів учасників. Директор підзвітний зборам учасників та організовує виконання їх рішень.

Для проведення перевірки фінансово-господарської діяльності Товариства загальні збори учасників обирають Ревізійну комісію. Ревізійна комісія проводить перевірку фінансово-господарської діяльності Товариства за результатами фінансового року. До складу Ревізійної комісії можуть входити тільки учасники цього Товариства. Порядок діяльності Ревізійної комісії та її кількісний склад затверджуються Загальними зборами учасників згідно із статутом товариства. Строк повноважень її членів встановлюється на період до дати проведення чергових річних загальних зборів.

Відповідно до Статуту ТОВ «Алмаз-Авто» функції контролю за фінансово-господарською діяльністю підприємства можуть бути покладені на аудиторську фірму. Директор організовує проведення зовнішнього незалежного аудиту, укладаючи договір про проведення аудиту з аудиторською компанією. Аудиторський висновок стосовно достовірності звітності про фінансово-господарську діяльність має внутрішнє призначення, оскільки, згідно з законодавством, суб'єкти господарювання, які створені у формі товариства з обмеженою відповідальністю не зобов'язані його оприлюднювати. Розглянемо організаційну структуру ТОВ «Алмаз-Авто» (рис. 1.6).



Рис. 1.6. Організаційна структура ТОВ «Алмаз-Авто» [авторська розробка]

За даними рис. 1.6 можемо зробити висновок про те, що організаційна структура Товариства є лінійною. У такій структурі кожен працівник підпорядковується тільки одному керівнику і пов'язаний через нього з вищим керівництвом. Для ТОВ «Алмаз-Авто» така структура є зручною, оскільки у Товаристві немає складних функціональних зв'язків між підрозділами.

Проте, у структурі Товариства немає відділу внутрішнього контролю чи аналітичного відділу, які здійснювали б ефективний внутрішньогосподарський контроль та фінансовий аналіз. Тому варто розглянути можливість та доцільність запровадження на ТОВ «Алмаз-Авто» відділу внутрішнього контролю та аналізу, який, як свідчить практика прогресивних європейських країн, є надійним способом здійснення контролю власником. На відміну від перевірок Ревізійної комісії, які здійснюються лише під кінець фінансового року, постійно діючий відділ внутрішнього контролю та аналізу дасть змогу забезпечити контроль фінансово-господарської діяльності Товариства протягом усіх етапів її здійснення, тим самим запобігаючи виникненню порушень.

Середня чисельність працюючих у Товаристві у 2017 році становила 26 осіб. Персонал Товариства складають як висококваліфіковані кадри, так і робітники, які виконують просту некваліфіковану працю. Кадрова програма спрямована на забезпечення рівня кваліфікації працівників операційним потребам, тому проводиться постійне навчання працівників їх керівниками. Специфіка діяльності Товариства передбачає набір тимчасових працівників.

Середня заробітна плата в ТОВ «Алмаз-Авто» складає 4 500 грн, що є нижчим за аналогічний показник в цілому по Україні (за даними Пенсійного фонду України у 2017 р. середня заробітна плата становить 5,877 тис. грн). Товариству слід переглянути політику оплати праці, щоб підняти її рівень до середнього в Україні. Це можна зробити шляхом впровадження системи матеріального стимулювання працівників, що буде мотивацією до більш якісної та результативної роботи.

Ознайомитися з динамікою ресурсного забезпечення ТОВ «Алмаз-Авто» можемо за інформацією, представленою у табл. 1.5.

Таблиця 1.5

Динаміка ресурсного потенціалу ТОВ «Алмаз-Авто» за 2013-2017 рр.*

тис. грн

№ пор.	Показник	Роки			Відхилення			
		2013	2016	2017	2017/2013		2017/2016	
					абс.	відн.	абс.	відн.
1	Нематеріальні активи	86	34	5	-81,0	-94,2	-29,0	-85,3
2	Основні засоби	5503	5132	5009	-494,0	-9,0	-123,0	-2,4
3	Довгострокова дебіторська заборгованість	213	198	198	-15,0	-7,0	0,0	0,0
4	Необоротні активи, всього	5813	5375	5214	-599,0	-10,3	-161,0	-3,0
5	Запаси	177	471	198	21,0	11,9	-273,0	-58,0
6	Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги	4615	1350	2487	-2128,0	-46,1	1137,0	84,2
7	Дебіторська заборгованість за розрахунками: - за виданими авансами	143	115	111	-32,0	-22,4	-4,0	-3,5
8	- з бюджетом	-	1610	1911	1911,0	-	301,0	18,7
9	Інша поточна дебіторська заборгованість	131	77	1027	896,0	684,0	950,0	1233,8
10	Гроші та їх еквіваленти	520	41	167	-353,0	-67,9	126,0	307,3
11	Інші оборотні активи	1	1	2	1,0	100,0	1,0	100,0
12	Оборотні активи, всього	5604	3699	5925	321,0	5,7	2226,0	60,2
13	АКТИВИ, всього	11417	9073	11139	-278,0	-2,4	2066,0	22,8

*складено автором за даними фінансової звітності ТОВ «Алмаз-Авто»

ТОВ «Алмаз-Авто» має значне ресурсне забезпечення, яке формують оборотні та необоротні активи. Дослідження його динаміки за 2013-2017 рр. засвідчило, що за останні три роки необоротні активи поступово зменшуються: від 5813 тис. грн у 2013 р. до 5214 тис. грн у 2017 р., що на -599,0 тис. грн (-10,3%) менше, ніж у базовому періоді. Скорочення обсягу необоротних активів відбувається за усіма їх видами: за 2013-2017 рр. вартість нематеріальних активів зменшилася на -81,0 тис. грн (-94,2%), основних засобів – на 494,0 тис. грн (-9,0%), довгострокової дебіторської заборгованості – на 15,0 тис. грн (-7,0%). Таким чином, найбільше скорочення спостерігаємо за статтею «нематеріальні активи» внаслідок зменшення їх вартості через знос. Щодо основних засобів, їх скорочення також пов'язано з поступовим

перенесенням вартості на вартість реалізованих автотранспортним підприємством послуг у формі амортизаційних відрахувань.

Обсяг оборотних активів ТОВ «Алмаз-Авто» в динаміці навпаки збільшився: на 321,0 тис. грн або 5,7% за 2014-2016 рр. Особливо суттєвим є приріст оборотних активів за 2015-2016 р.: на 2226,0 тис. грн або 60,2%.

Інформацію про обсяг активів ТОВ «Алмаз-авто» загалом та у розрізі оборотних і необоротних у 2014-2016 рр. представлено на рис. 1.7.

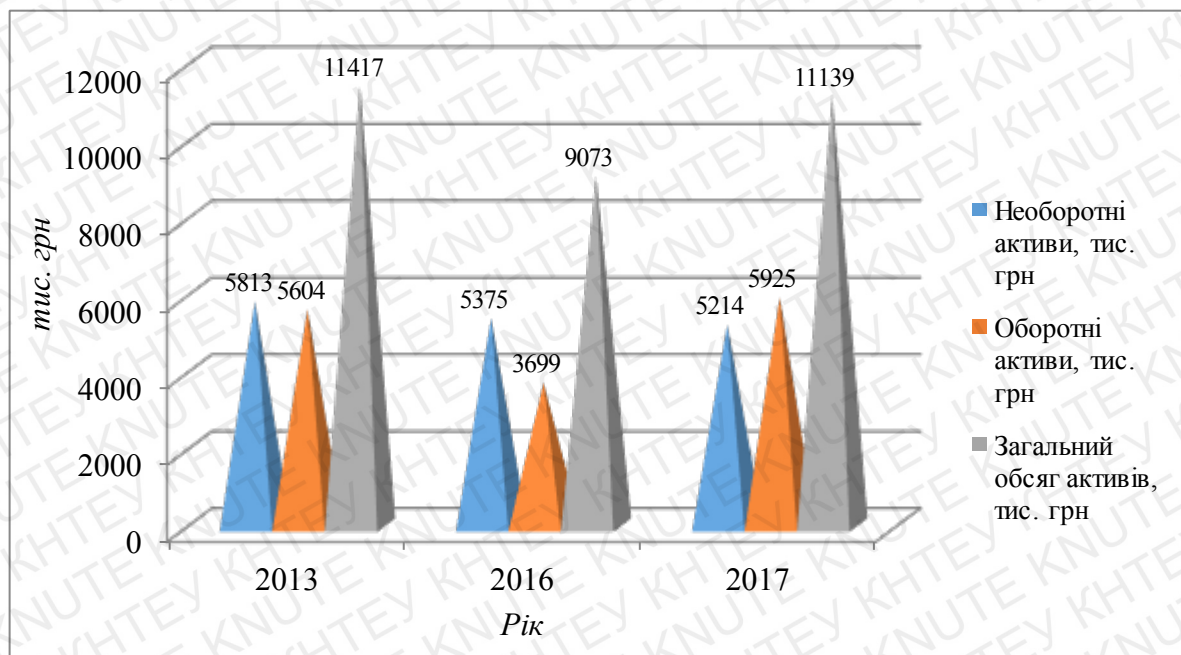


Рис. 1.7. Обсяг активів ТОВ «Алмаз-авто» у 2013-2017 рр.

Структурний аналіз ресурсного забезпечення ТОВ «Алмаз-Авто» вказує на те, що співвідношення оборотних та необоротних активів автотранспортного підприємства за останні 5 років поступово змінюється. Так, частка необоротних активів становила 50,9% у 2013 р., 59,2% у 2016 р. та 46,8% у 2017 р. Частка оборотних активів змінювалася від 49,1% до 40,8% та до 53,2% у 2013, 2016 та 2017 роках відповідно.

Склад необоротних активів ТОВ «Алмаз-авто» формують нематеріальні активи, основні засоби та довгострокова дебіторська заборгованість. Частка основних засобів суттєво переважає та становить 94,6% у 2013 р., 95,5% у 2016 р. та 96,1% у 2017 р.

До складу оборотних активів ТОВ «Алмаз-авто» входять запаси, дебіторська заборгованість за реалізовані послуги, дебіторська заборгованість за розрахунками (за виданими авансами, з бюджетом, персоналом), інша поточна дебіторська заборгованість, гроші та їх еквіваленти, інші оборотні активи. Частку кожного показника у загальній структурі оборотних активів ТОВ «Алмаз-авто» у 2013 р. представлено на рис. 1.8.

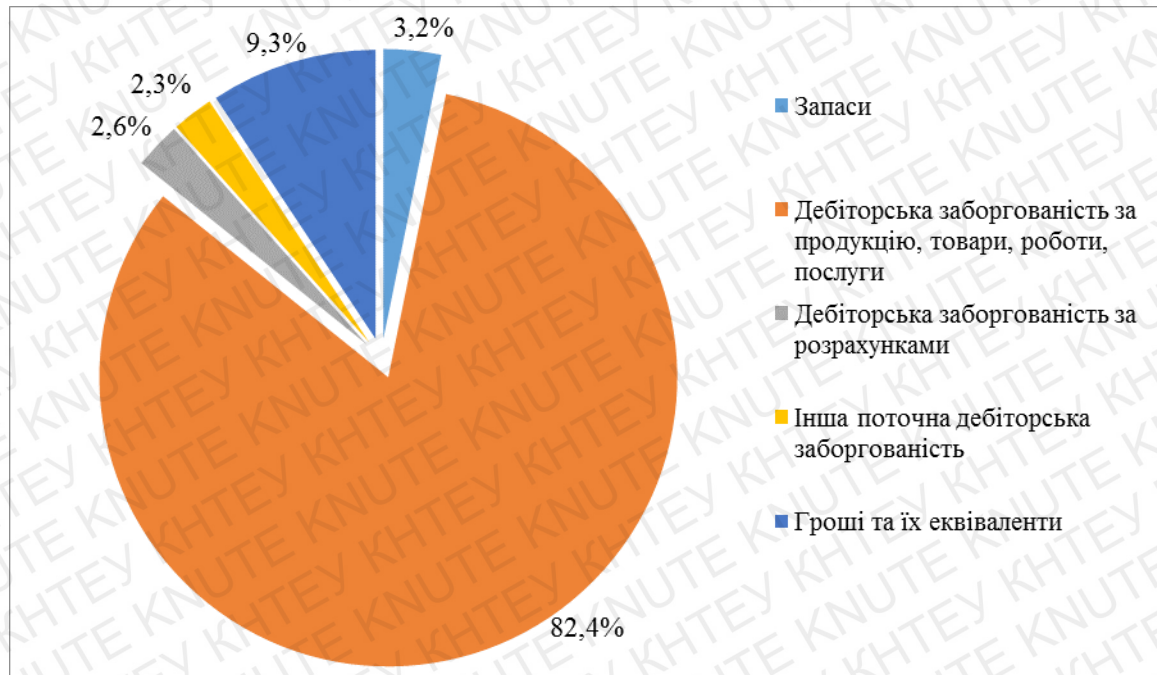


Рис. 1.8. Структура оборотних активів ТОВ «Алмаз-Авто» у 2013 р.

Таким чином, у 2013 р. у структурі оборотних активів ТОВ «Алмаз-Авто» суттєво переважає дебіторська заборгованість за реалізовані автотранспортним підприємством послуги (82,4%). Другу за величиною частку займають гроші та їх еквіваленти: 9,3%.

У 2016 р. структура оборотних активів ТОВ «Алмаз-Авто» змінилася (рис. 1.9). Так, частка дебіторської заборгованості за товари, роботи, послуги зменшилася до 36,5%, частка дебіторської заборгованості за розрахунками навпаки зросла до 46,6%; частка запасів збільшилася: від 3,2% у 2013 р. до 12,7% у 2016 р.; частка грошових коштів та їх еквівалентів зменшилася: від 9,3% у 2013 р. до 1,1% у 2016 р.; частка іншої поточної дебіторської заборгованості зменшилася: від 2,3% у 2013 р. до 2,1% у 2016 р.



Рис. 1.9. Структура оборотних активів ТОВ «Алмаз-Авто» у 2016 р.

Таким чином, у структурі оборотних активів ТОВ «Алмаз-Авто» у 2016 р. найбільший приріст мала частка дебіторської заборгованості за розрахунками внаслідок нарахування ТОВ «Алмаз-Авто» податкового кредиту з відшкодування ПДВ.

У 2017 році структура оборотних активів ТОВ «Алмаз-Авто» знову зазнала змін, що графічно представлено на рис. 1.10.

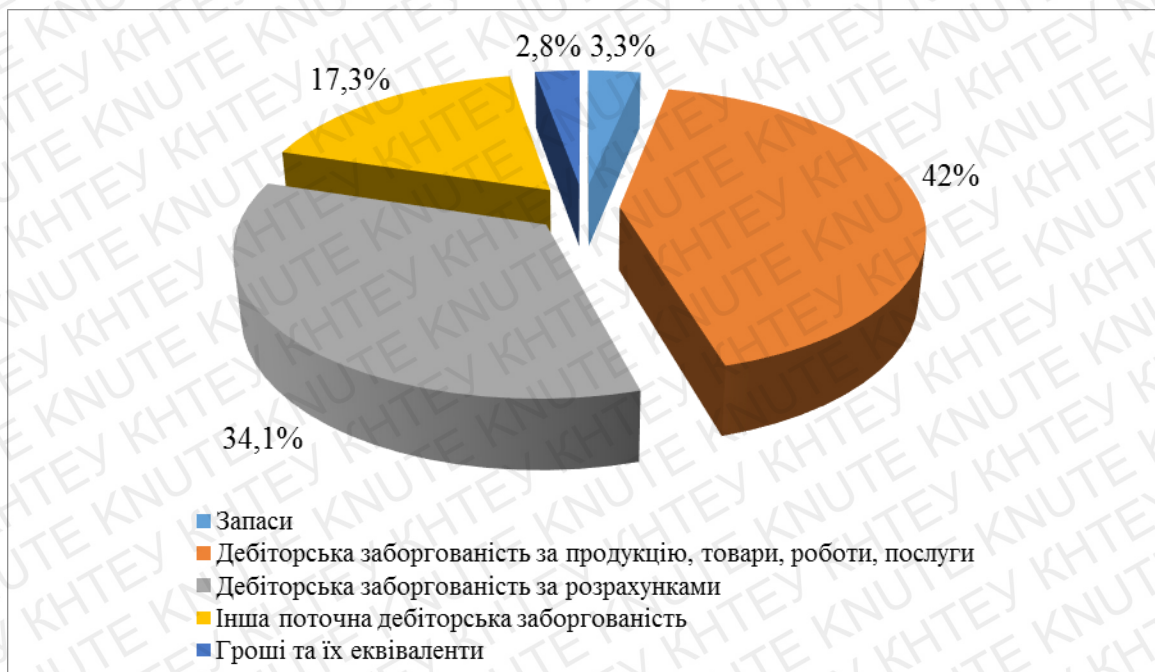


Рис. 1.10. Структура оборотних активів ТОВ «Алмаз-Авто» у 2017 р.

Найбільшу частку займає дебіторська заборгованість за послуги підприємства (42%) та дебіторська заборгованість за розрахунками (34,1%).

Для оцінки поточного фінансового стану та можливостей для розвитку автотранспортного підприємства не менш важливо проаналізувати також його фінансовий потенціал. Інформація щодо динаміки фінансового потенціалу ТОВ «Алмаз-Авто», який формують пасиви підприємства, представлено у табл. 1.6.

Таблиця 1.6

Динаміка фінансового потенціалу ТОВ «Алмаз-авто» за 2013-2017 рр.*

тис. грн

№ пор.	Показник	Роки			Відхилення			
		2013	2016	2017	2017/2013		2017/2016	
					абс.	відн.,%	абс.	відн.,%
1	Зареєстрований (пайовий) капітал	617	617	617	0,0	0,0	0,0	0,0
2	Капітал у дооцінках	1962	1962	1962	0,0	0,0	0,0	0,0
3	Резервний капітал	248	248	248	0,0	0,0	0,0	0,0
4	Нерозподілений прибуток	5562	5167	4768	-794,0	-14,3	-399	-7,7
5	Власний капітал , всього	8388	7993	7594	-794,0	-9,5	-399	-5,0
6	Довгострокові зобов'язання і забезпечення	215	184	179	-36,0	-16,7	-5,0	-2,7
7	Поточна кредиторська заборгованість за:							
	- довгостроковими зобов'язаннями	38	18	5	-33,0	-86,8	-13,0	-72,2
8	- за товари, роботи, послуги	34	65	618	584,0	1717,6	553	850,8
9	- за розрахунками з бюджетом	1622	60	102	-1520	-93,7	42,0	70,0
10	- у тому числі з податку на прибуток	1260	0	0	-1260	-100,0	0,0	-
11	- з оплати праці	1	3	0	-1,0	-100,0	-3,0	-100,0
12	Поточні забезпечення	57	63	48	-9,0	-15,8	-15,0	-23,8
13	Інші поточні зобов'язання	1059	682	2583	1524,0	143,9	1901	278,7
14	Поточні зобов'язання і забезпечення, всього	2814	896	3366	552,0	19,6	2470	275,7
15	ПАСИВИ, всього	11417	9073	11139	-278,0	-2,4	2066	22,8

*складено автором за даними фінансової звітності ТОВ «Алмаз-Авто»

За даними табл. 1.6 можемо зробити висновок щодо динаміки окремих компонентів, які формують фінансовий потенціал ТОВ «Алмаз-Авто»: власного капіталу, довгострокових та поточних зобов'язань і забезпечень. Зокрема, власний капітал підприємства зменшився на 794,0 тис. грн або 9,5%,

довгострокові зобов'язання і забезпечення – на 36,0 тис. грн або 16,7%, поточні зобов'язання і забезпечення – на 552,0 тис. грн або 19,6% (рис. 1.11).

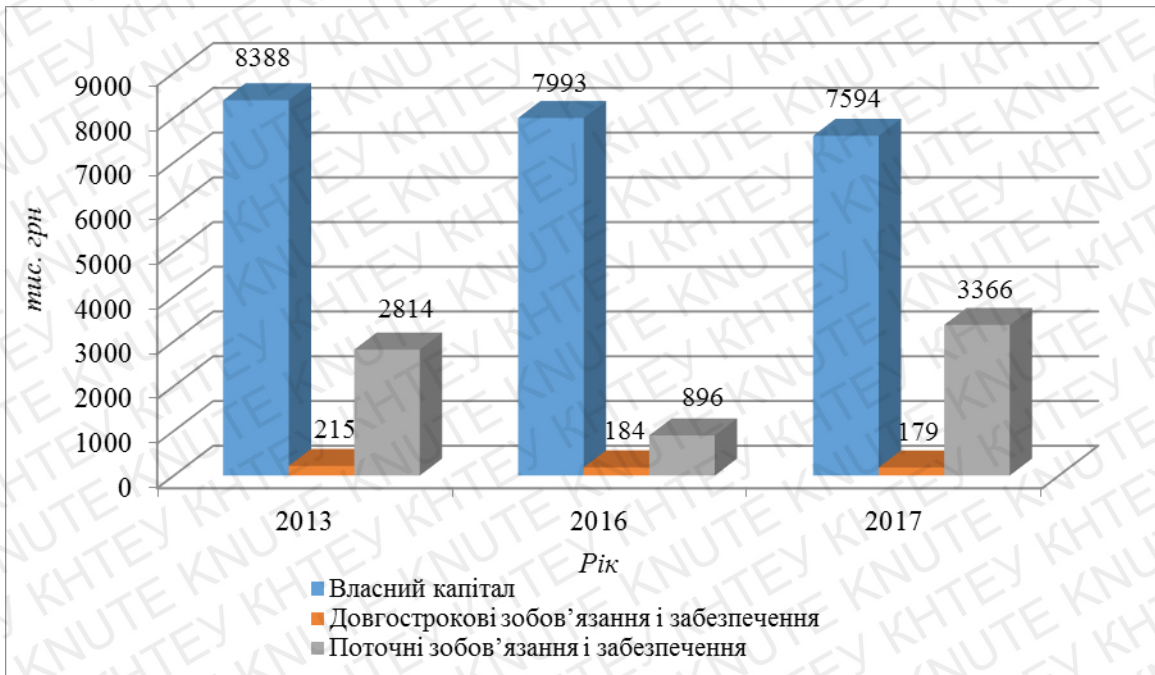


Рис. 1.11. Обсяг власного капіталу, довгострокових та поточних зобов'язань та забезпечень ТОВ «Алмаз-Авто» у 2013-2017 рр.

Огляд структури пасивів ТОВ «Алмаз-Авто» у 2017 р. вказує на те, що частка власного капіталу суттєво переважає та становить 68,2% (рис. 1.12).

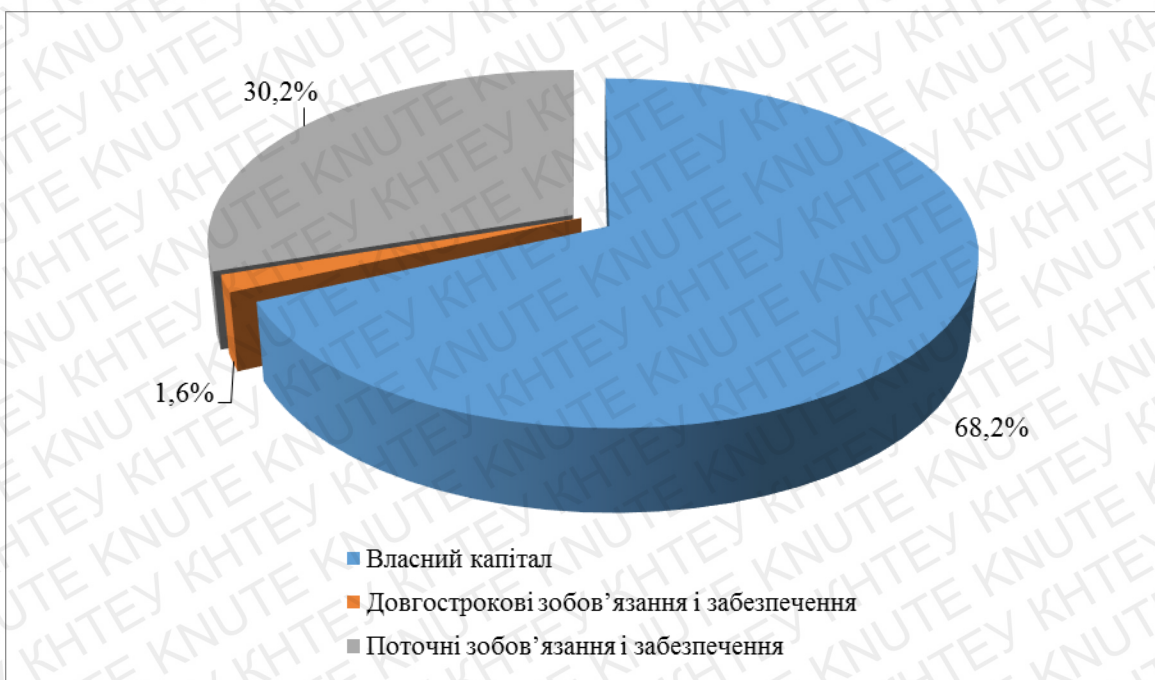


Рис. 1.12. Структура пасивів ТОВ «Алмаз-Авто» у 2017 р.

Дослідження структури власного капіталу засвідчує те, що домінуючу частку його обсягу формує нерозподілений прибуток: 62,8% (рис. 1.13).

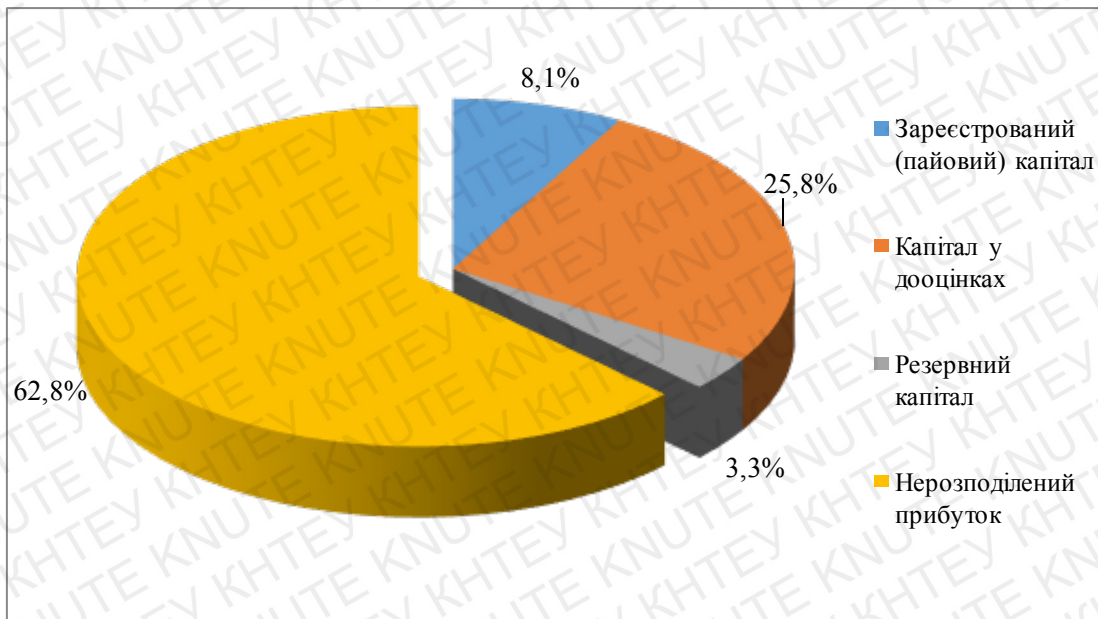


Рис. 1.13. Структура власного капіталу ТОВ «Алмаз-Авто» у 2017 р.

Частка капіталу у дооцінках становить 25,8%, частка зареєстрованого (пайового) капіталу становить 8,1%. На резервний капітал припадає 3,3% власного капіталу ТОВ «Алмаз-Авто» у 2016 р. Розглянемо структуру поточних зобов'язань та забезпечень ТОВ «Алмаз-Авто» у 2017 р. (рис. 1.14).

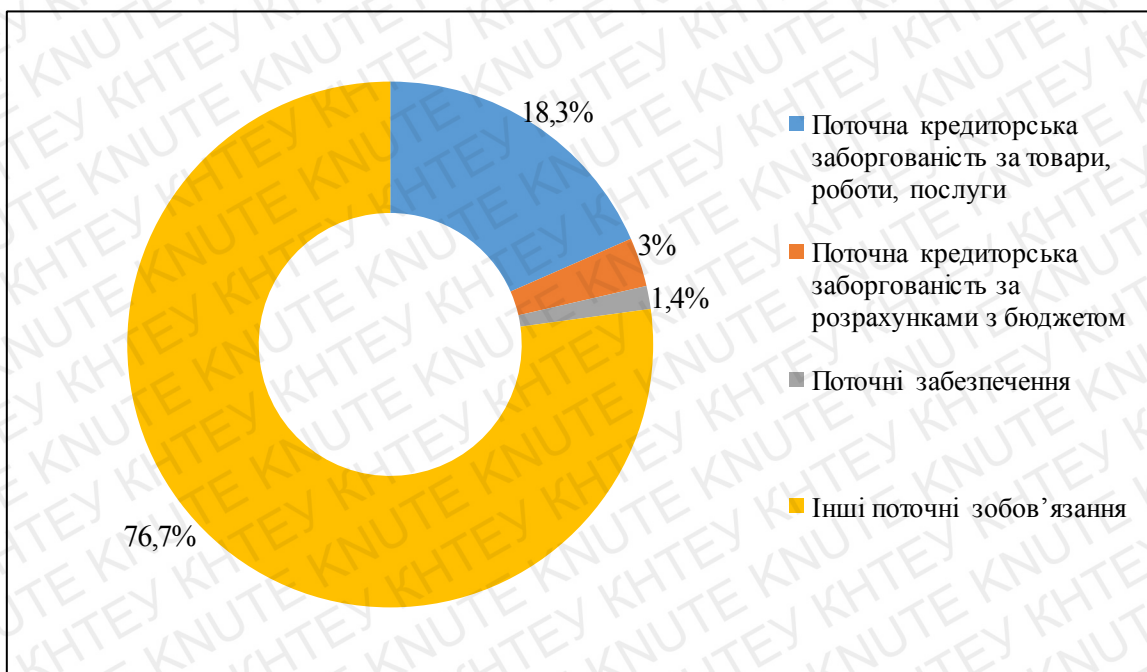


Рис. 1.14. Структура поточних зобов'язань і забезпечень ТОВ «Алмаз-Авто» у 2017 р.

Дослідивши структуру поточних зобов'язань та забезпечень ТОВ «Алмаз-Авто» у 2017 р., можемо дійти висновку про домінуючу частку інших поточних зобов'язань та забезпечень, які становлять 76,7%. Частка поточної кредиторської заборгованості за товари, роботи, послуги у 2016 р. становить 18,3%. Решта припадає на поточну кредиторську заборгованість за розрахунками з бюджетом (3%) та поточні забезпечення (1,4%).

Для більш повної та обґрунтованої економічної характеристики ТОВ «Алмаз-Авто» розглянемо також динаміку доходів, витрат та фінансових результатів автотранспортного підприємства за 2013-2017 рр. (табл. 1.7).

Таблиця 1.7

Динаміка доходів, витрат та фінансових результатів ТОВ «Алмаз-Авто» за 2013-2017 рр.

тис. грн

№ пор.	Показник	Роки			Відхилення			
		2013	2016	2017	2017/2013		2017/2016	
					абс.	відн.,%	абс.	відн.,%
1	Чистий дохід від реалізації послуг	11975	4781	6548	-5427,0	-45,3	1767	37,0
2	Собівартість реалізованих послуг	5625	3682	5316	-309,0	-5,5	1634	44,4
3	Валовий прибуток	6350	1099	1232	-5118,0	-80,6	133,0	12,1
4	Інші операційні доходи	94	51	172	78,0	83,0	121,0	237,3
5	Адміністративні витрати	1358	1456	1604	246,0	18,1	148,0	10,2
6	Витрати на збут	60	0	0	-60,0	-100,0	0,0	-
7	Інші операційні витрати	6014	60	168	-5846,0	-97,2	108,0	180,0
8	Фінансовий результат від операційної діяльності : збиток	987	367	369	-618,0	-62,6	2,0	0,5
9	Фінансові витрати	41	28	21	-20,0	-48,8	-7,0	-25,0
10	Фінансовий результат до оподаткування: збиток	1028	395	390	-638,0	-62,1	-5,0	-1,3
11	Чистий фінансовий результат: збиток	1939	395	399	-1540,0	-79,4	4,0	1,0

За даними табл. 1.7 бачимо, що основні фінансові показники діяльності ТОВ «Алмаз-авто» за 2013-2017 рр. зазнали зменшення. Зменшився чистий дохід від реалізації послуг: на -5427,0 тис. грн (45,3%), собівартість реалізованих послуг: на 309,0 тис. грн (5,5%), 1634,0 тис. грн (44,4%), а також валовий прибуток: на 5118,0 тис. грн або 80,6% (рис. 1.15).



Рис. 1.15. Обсяг чистого доходу, собівартості реалізованих послуг та валового прибутку ТОВ «Алмаз-Авто» у 2013-2017 рр.

Фінансові результати, одержані ТОВ «Алмаз-Авто» за результатами здійснення операційної діяльності у 2013-2017 рр. є негативними: автотранспортне підприємство отримує збитки (рис. 1.16).

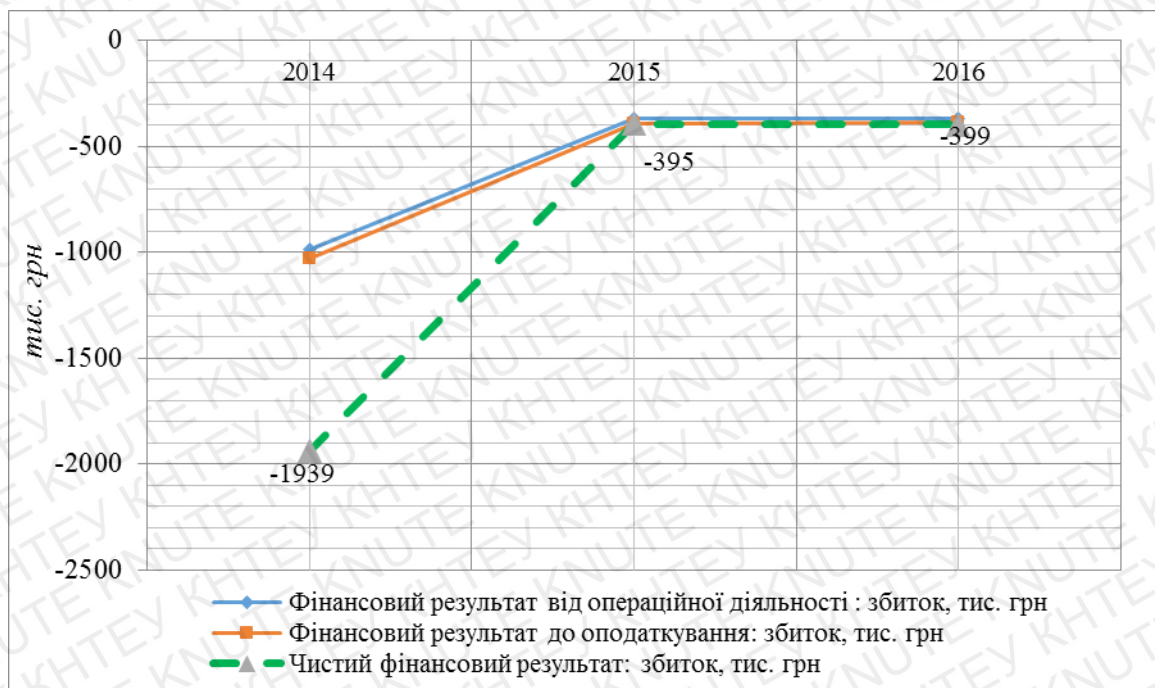


Рис. 1.16. Обсяг фінансових результатів ТОВ «Алмаз-Авто» у 2013-2017 рр.

За інформацією, представленою на рис. 1.16, бачимо, що чистий фінансовий результат ТОВ «Алмаз-Авто» - це збиток, який у 2013 р. становив 1939 тис. грн, у 2016 р. – 395 тис. грн, у 2017 р. – 399 тис. грн.

Отриманий чистий збиток ТОВ «Алмаз-Авто» компенсує за рахунок зменшення нерозподіленого прибутку (розділ I пасиву балансу), що був накопичений протягом попередніх періодів, коли діяльність автотранспортного підприємства була рентабельною. Наразі ж, розрахунок показника чистої рентабельності ТОВ «Алмаз-Авто» дозволяє говорити не про рентабельність, а про збитковість автотранспортного підприємства (рис. 1.17).

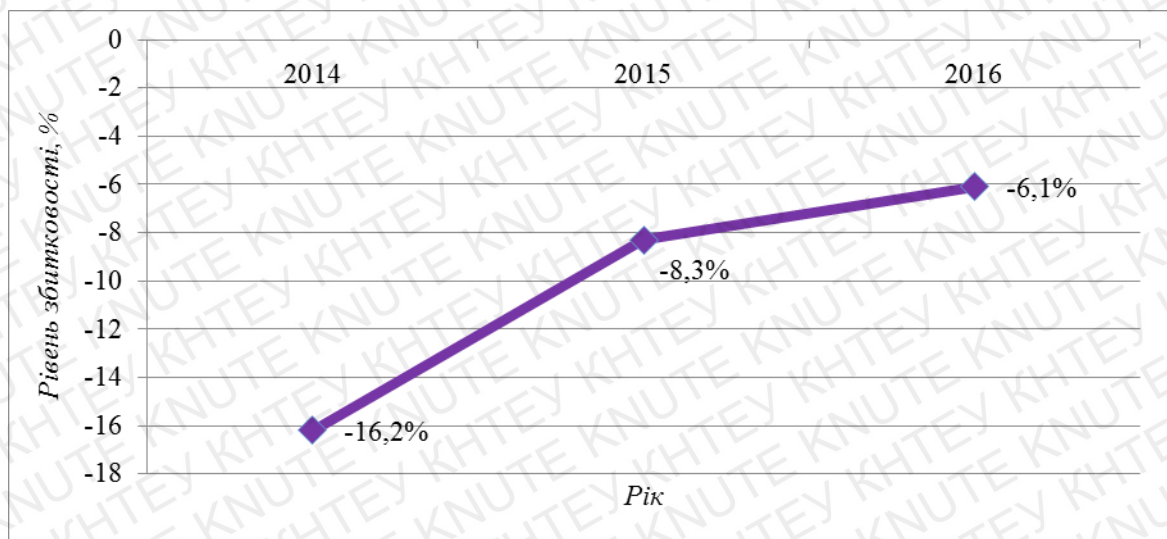


Рис. 1.17. Рівень збитковості ТОВ «Алмаз-Авто» у 2013-2017 рр.

Збитковість ТОВ «Алмаз-Авто» у 2013-2017 рр. пояснюємо впливом несприятливих зовнішніх факторів, які сформувалися у зазначеному періоді внаслідок нестабільної політичної та економічної ситуації в Україні, що значно ускладнило умови господарювання не лише автотранспортних підприємств, але й суб'єктів господарювання інших галузей.

ТОВ «Алмаз-Авто» має потужний ресурсний та фінансовий потенціал. У структурі пасивів підприємства суттєво переважає власний капітал, зокрема, нерозподілений прибуток. Довгострокові зобов'язання мають незначну частку, що означає високий ступінь фінансової стійкості підприємства, його потенційну здатність протистояти несприятливим зовнішнім загрозам і ризикам. Разом з тим, протягом останніх трьох років автотранспортне

підприємство є нерентабельним. Протидіяти несприятливому зовнішньому впливу необхідно шляхом пошуку внутрішніх резервів підвищення ефективності діяльності. Аудит собівартості послуг автотранспортного підприємства сприяє цьому шляхом зменшення нераціональних витрат, забезпечення впевненості у достовірності фінансових показників звітності для залучення інвестицій.

Ще однією проблемою ТОВ «Алмаз-Авто», яку потрібно вирішити, вважаємо незавершений процес автоматизації господарських процесів автотранспортного підприємства. У діяльність ТОВ «Алмаз-Авто» варто впровадити автоматизовану систему, яка вирішувати такі завдання:

- реєстрація заявок і договорів на надання автотранспортних послуг;
- складання рознарядку на роботу транспорту, формування шляхових листів, обробка інформації за дорожніми листами;
- облік палива в баках по кожній одиниці техніки, формування звітів і відомостей по обороту паливно-мастильних матеріалів;
- облік розрахунків з замовниками, орендарями, подорожніх листів;
- облік роботи техніки, вироблення вузлів і агрегатів, проведення планових технічних оглядів та капітальних ремонтів;
- можливість автоматизованого обліку орендованої техніки і аналізу строків її повернення;
- облік роботи водіїв і робітників ремонтних служб, ведення табелів обліку робочого часу.

Підвищення автоматизації господарських процесів ТОВ «Алмаз-Авто» дозволить зменшити витрати на оплату праці внаслідок вдосконалення організаційної структури управління. Зникне необхідність виконання низки функцій, обов'язкових при паперовій технології обробки інформації. Це, зокрема, стосується функцій техніка з обліку технічної експлуатації, який підставі даних складського обліку «розносить» видані протягом періоду за частини щодо окремих одиницям техніки (в паперові формуляри).

Автоматизація дозволить знизити непродуктивні витрати й збільшити дохід завдяки вдосконаленню процесу підготовки й ухвалення рішень.

ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 1

Основні засоби є важливим економічним поняттям, яке впливає на ефективність господарської діяльності автотранспортного підприємства. При трактуванні сутності основних засобів було здійснено аналіз визначень із нормативно-правових актів та праць вчених. Враховуючи всі суттєві ознаки, основними засобами підприємства пропонується вважати такі матеріальні активи, які беруть участь у кількох виробничих циклах, зберігають натурально-речову форму до кінця експлуатації та переносять свою вартість на готовий продукт частинами, у міру зношення у вигляді амортизації.

Розглянувши різні підходи до класифікації основних засобів, було з'ясовано, що існує безліч критеріїв їх поділу. При цьому кожна класифікація є важливою для цілей бухгалтерського обліку або управління цими господарськими засобами, хоча деякі з них є умовними і застосовуються лише в теорії. Запропоновано класифікаційну ознаку - за строком використання основного засобу: довгострокового використання, середньострокового, короткострокового.

В процесі дослідження було з'ясовано, що в системі управління автотранспортним підприємством значну роль відіграє контроль як функція управління забезпеченістю та ефективністю використання основних засобів. Використовуючи контроль можна створити оптимальний рівень забезпечення підприємства основними засобами, а також досягти максимальних показників виробництва використовуючи ту ж саму кількість обладнання, зокрема за рахунок зміни часу та режиму його використання.

Для дослідження у роботі було використано фактографічні дані автотранспортного підприємства ТОВ «Алмаз-Авто». Існуюча лінійна організаційна структура підприємства відповідає масштабам його діяльності. ТОВ «Алмаз-Авто» має потужний ресурсний та фінансовий потенціал. Разом з тим, діяльність ТОВ «Алмаз-Авто» у 2013-2017 рр. є збитковою, що поступово зменшує його власний капітал та потребує вжиття відповідних заходів.

РОЗДІЛ 2. ІНФОРМАЦІЙНА БАЗА КОНТРОЛЮ ВИКОРИСТАННЯ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ АВТОТРАНСПОРТНОГО ПІДПРИЄМСТВА

2.1. Формування облікової інформації в інформаційній системі управління основними засобами автотранспортного підприємства

Для дієвого контролю забезпеченості та ефективності використання основних засобів автотранспортного підприємства на першому місці знаходиться належний рівень інформаційного забезпечення, яке спрямоване на розкриття питань, пов'язаних з реалізацією цієї управлінської функції.

Інформаційне забезпечення контролю використання основних засобів автотранспортного підприємства є процесом безперервного цілеспрямованого підбору відповідних інформаційних показників, необхідних для здійснення контролю та підготовки ефективних управлінських рішень щодо підтримання кількісних та якісних показників забезпеченості основними засобами автотранспортного підприємства на належному рівні, а також пошуку оптимальних шляхів підвищення ефективності їх використання.

Отримання, зберігання, переробка та використання необхідної для контролю інформації вимагають організації інформаційного забезпечення на високому науково-технічному рівні у відповідності з принципами утворення раціональних інформаційних потоків [76, с. 37].

Інформаційне забезпечення складається з таких основних елементів, як: методичні та інструктивні матеріали, системи класифікації і кодування та інформаційна база [78, с. 147].

Особливе місце в інформаційній базі контролю, зокрема і забезпеченості та ефективності використання основних засобів, займають облікові джерела інформації, за допомогою яких відбувається суцільне і безперервне відображення всіх операцій, пов'язаних з основними засобами їх документальне оформлення й узагальнення у вартісних вимірниках. Розглянемо

інформаційну базу контролю використання основних засобів ТОВ «Алмаз-Авто» (рис. 2.1).

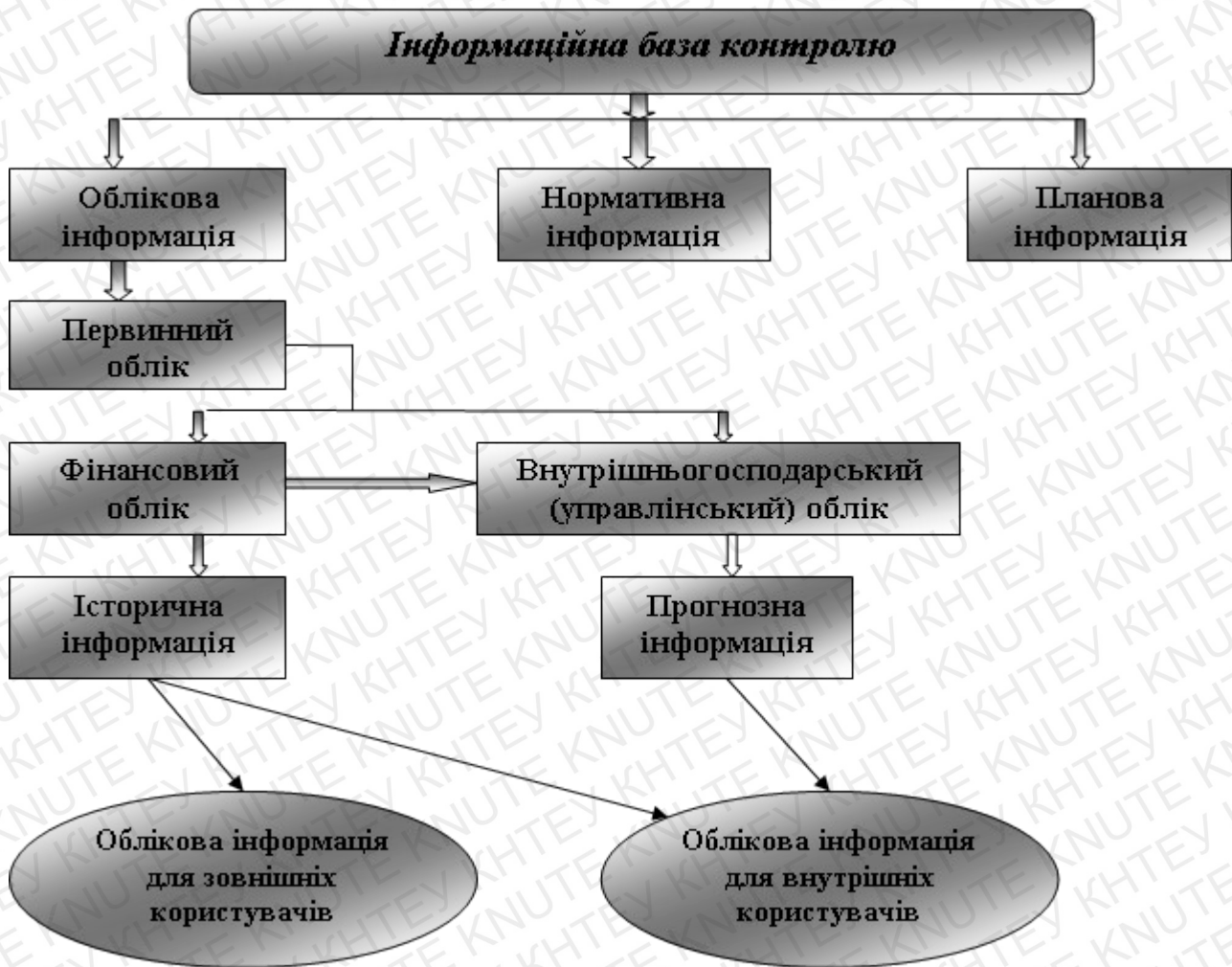


Рис. 2.1. Інформаційна база контролю використання основних засобів ТОВ «Алмаз-Авто» [авторська розробка]

Приділення уваги бухгалтерському обліку основних засобів є важливим, адже саме бухгалтерський облік створює інформаційну базу, зміст якої формує низку норм контролю цього об'єкта. Без інформації, яка створюється у межах первинного, поточного та підсумкового обліку та є юридично обґрунтованим доказом про факт господарського життя, виявити господарські порушення майже неможливо [77, с. 103].

Бухгалтерський облік є інформаційною основою для здійснення контролю за всіма параметрами, забезпечуючи фактичними даними для характеристики поточної ситуації. Важливою функцією бухгалтерського

обліку є задоволення інформаційних потреб, тому інформація, яка формується у системі обліку має бути обґрунтованою, повною та своєчасною [77, с. 13].

Процес формування необхідної облікової інформації взагалі, та основних засобів зокрема, у ТОВ «Алмаз-Авто» проходить кілька етапів, зображених на рис. 2.2.

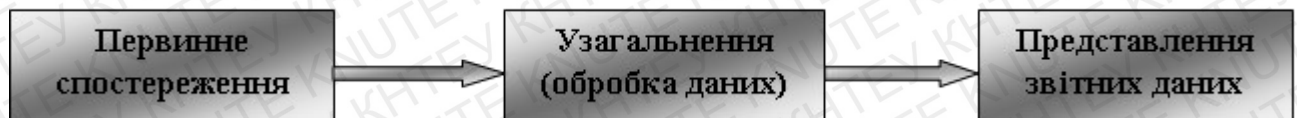


Рис. 2.2. Етапи формування облікової інформації про основні засоби ТОВ «Алмаз-Авто» [авторська розробка]

Ці етапи формування інформації про основні засоби автотранспортного підприємства можна підрозділити на окремі операції, що відбуваються протягом всього життєвого циклу окремого об'єкта основних засобів (рис. 2.3).

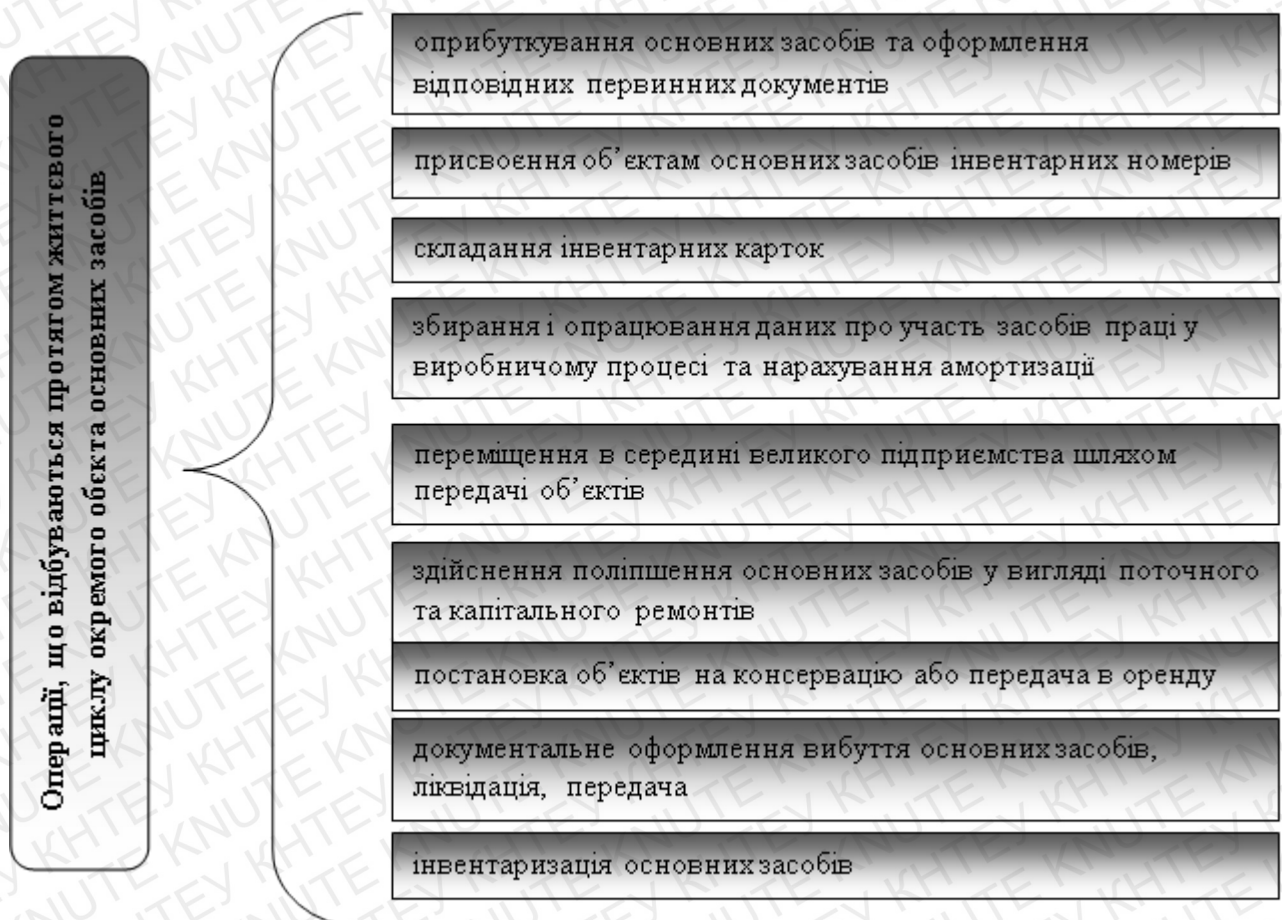


Рис. 2.3. Операції, що відбуваються протягом життєвого циклу окремого об'єкта основних засобів ТОВ «Алмаз-Авто» [авторська розробка]

Інформаційна база бухгалтерського обліку включає дані первинні документи, зведені (ордери, відомості, наряди, накладні, журнали, таблиці обліку робочого часу, реєстри обліку, переписів, оперативні зведення та ін.) та підсумкові (фінансова звітність).

Особливу місце у процесі формування бухгалтерської інформації як джерела даних для контролю основних засобів ТОВ «Алмаз-Авто» займає формування первинної документації з основних засобів.

Первинні документи є письмовим свідченням, що фіксують та підтверджують господарські операції, мають безпосередній вплив на формування бухгалтерських записів, складання облікових реєстрів та форм звітності. Вони повинні складатися у момент проведення кожної господарської операції, а якщо це неможливо, то безпосередньо після її завершення. Первинні документи повинні містити всю інформацію, що стосується обліку основних засобів, а саме, дані про їх надходження і вибуття, місцезнаходження, стан збереження, амортизацію, переоцінку, зменшення (відновлення) корисності. При цьому якісні характеристики інформації, що міститься в первинних документах, повинні задовольняти вимогам та потребам як внутрішніх користувачів (управлінський персонал), так і зовнішніх (власники, аудиторів та інші користувачі) [86, с. 75].

При здійсненні контролю використання основних засобів важливо впевнитись в достовірності інформації наданої по основних засобах. Оскільки, дані бухгалтерських реєстрів та фінансової звітності формуються на основі первинних документів, то саме вони являються первинною основою для інформаційної бази контролю.

Розглянемо первинні документи, на основі яких формується інформація для контролю забезпеченості та ефективності використання основних засобів автотранспортного підприємства (дод. Р).

Наведені типові форми первинних документів на ТОВ «Алмаз-Авто» застосовують для оформлення операцій пов'язаних з надходженням, внутрішнім переміщенням, списанням, ліквідацією, реалізацією та іншими

операціями з основними засобами, які знаходяться у розпорядженні автотранспортного підприємства.

Первинні документи є підставою для записів в регістрах бухгалтерського обліку та відображення фактів здійснення господарських операцій в фінансовому та податковому обліку [90, с. 779].

Аналізуючи первинні документи та їх використання в контролі ефективності використання основних засобів можна зазначити, що їх роль важлива у випадку проведення перспективного контролю та аналізу, адже зазвичай аналітиком чи контролером використовуються дані зведених документів та фінансової звітності. Зазначимо, що документування операцій з основними засобами має свій порядок (починаючи первинними документами і закінчуючи формами звітності).

Крім того, для підвищення інформативності первинних документів ОЗ-6 "Інвентарна картка обліку основних засобів" та ОЗ-1 "Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів", затверджених наказом Мінстату України № 352 від 29.12.95 р. деякі науковці рекомендують ввести до цих форм додаткову інформацію: термін корисного використання об'єкту; ліквідаційну вартість; справедливую вартість; вартість, що амортизується; метод амортизації, у разі зміни якого вносити помітки про це, а також суми дооцінки та уцінки об'єкту. Доповнення зазначених типових форм первинних документів переліченими реквізитами значно підвищить їх інформаційну роль у контролі та аналізі забезпеченості та ефективності основних засобів [80, с.15].

Наступними етапами формування у бухгалтерському обліку інформації про основні засоби є систематизація даних первинної документації у аналітичних та синтетичних регістрах і фінансовій звітності підприємства.

Розглянемо узагальнюючі та підсумкові бухгалтерські документи з основних засобів, які є джерелом інформації для контролю забезпеченості та ефективності використання основних засобів ТОВ «Алмаз-Авто» (табл. 2.1).

Таблиця 2.1

**Документи, які є джерелом інформації для контролю використання
основних засобів ТОВ «Алмаз-Авто»***

№ з/п	Назва документу	Інформація обліку наведена в регістрах, фінансовій звітності	Застосування в контролі використання основних засобів автотранспортного підприємства
1	Форма № 1 «Баланс» про фінансовий стан)	Документ містить інформацію про первісну (переоцінену), залишкову вартість основних засобів автотранспортного підприємства, а також суму нарахованого за період експлуатації зносу.	Використовується при контролі забезпеченості основними засобами (фондозабезпеченість, фондоозброєність), якісного стану основних засобів (коефіцієнт здатності, коефіцієнт зносу), структурних показників якісного стану (рівень активної частини основних виробничих засобів, рівень основних виробничих засобів), та ефективності їх використання (фондовіддача, фондомісткість, рентабельність, оборотність основних засобів).
2	Форма № 2 «Звіт про фінансові результати» (Звіт про сукупний дохід)	Документ містить дані про дохід підприємства, а також прибуток.	Ці дані використовуються при контролі показників ефективності використання основних засобів (фондовіддача, фондомісткість, рентабельність основних засобів).
3	Форма № 5 «Примітки до річної фінансової звітності»	Подається деталізована інформація про залишки основних засобів на початок і кінець періоду, їх надходження та вибуття за період.	Дані використовуються при контролі показників забезпеченості якісного стану основних засобів (коефіцієнт здатності, коефіцієнт зносу, коефіцієнт оновлення, коефіцієнт вибуття, коефіцієнт приросту, коефіцієнт ліквідності).
4	Журнал-ордер № 4 по рахунку «10», «11»	Для узагальнення інформації про наявність та рух основних засобів, нарахування зносу та для відображення капітальних інвестицій	Дані використовуються при контролі забезпеченості основними засобами, їх якісного стану, ефективності використання.
5	Штатний розпис	Містить інформацію про кількість працюючих на підприємстві	Дані про середньоспискову чисельність використовуються при контролі забезпеченості основними засобами (показники фондоозброєності, фондозабезпеченості).

*складено автором

Таким чином, облікові регістри застосовуються контролером для отримання узагальнюючої інформації з обліку основних засобів. Облікові регістри дозволяють перевіряти рух та характер операцій по рахунках синтетичного обліку та окремо по рахунку 10 «Основні засоби», 11 «Інші

необоротні матеріальні активи» і його аналітичним рахункам з метою впевненості у достовірності інформації, яка знайшла відображення в фінансовій звітності підприємства.

Форми фінансової звітності необхідні контролеру, щоб отримати інформацію для розрахунків забезпеченості та ефективності використання основних засобів, а також підтвердження достовірності інформації, проведення аналізу прийняття рішень та надання рекомендацій керівництву автотранспортного підприємства.

Розглянемо особливості формування облікової інформації про основні засоби ТОВ «Алмаз-Авто». Організація обліку на автотранспортному підприємстві здійснюється за такою схемою (рис. 2.4).



Рис. 2.4. Схема організації обліку основних засобів ТОВ «Алмаз-Авто»

[авторська розробка]

Облік основних засобів на ТОВ «Алмаз-Авто» ведеться відповідно до Плану рахунків бухгалтерського обліку, активів, капіталу, зобов'язань і

господарських операцій підприємств і організацій, та інструкції по його застосуванню, затверджених Мінфіном України. До кожного рахунку автотранспортне підприємство відкриває субрахунок, керуючись при цьому П(С)БО 7 «Основні засоби», де наведений перелік об'єктів, які відносять до основних засобів. Проте особливістю обліку основних засобів у ТОВ «Алмаз-Авто» є відкриття субрахунків до деяких рахунків робочого плану рахунків Товариства. Це зокрема, наступні синтетичні та аналітичні рахунки (табл. 2.2).

Таблиця 2.2

Рахунки для обліку основних засобів ТОВ «Алма-Авто»*

№	Назва рахунку	Назва субрахунку 1 порядку	Назва субрахунку 2 порядку
1	10 «Основні засоби»	104 «Машини та обладнання»	1041 – Машини, обладнання 1042 - Комп'ютери
		106 «Інструменти, прилади, інвентар»	1061 – Інструменти, прилади, інвентар 1062 – Мебель
2	11 «Інші необоротні матеріальні активи»	111 «Бібліотечні фонди»	1111 – бібліотечні фонди (по кожному об'єкту) 1112 - бібліотечні фонди (кількісно)
		112 «Малоцінні необоротні матеріальні активи»	1121 - малоцінні необоротні матеріальні активи (по кожному об'єкту) 1122 - малоцінні необоротні матеріальні активи (кількісно)
3	15 «Капітальні інвестиції»	152 «Придбання основних засобів» (виготовлення)	1521 «Придбання основних засобів» 1522 «Виготовлення основних засобів і модернізація»

*складено автором

Наведена вище інформація свідчить про те, що у ТОВ «Алмаз-Авто» є необхідність виділяти на субрахунках основні засоби безпосередньо виробничого (машини, обладнання; інструменти, прилади, інвентар) та невиробничого призначення (комп'ютери, мебелі). Крім того, інші необоротні активи, які відповідно до ПСБО 7 «Основні засоби» теж відносяться до основних засобів, у Товаристві обліковуються як окремо по кожному об'єкту, так і кількісно (загальна сума).

Вважаємо, зазначені особливості обліку основних засобів у Товаристві роблять його більш деталізованим доступнішим для розуміння користувачів.

Розглянемо бухгалтерські проведення в обліку основних засобів, які здійснюються на ТОВ «Алмаз-Авто» і служать джерелом інформації для контролю забезпеченості ними та ефективності їх використання (табл. 2.3).

Таблиця 2.3

Бухгалтерські проведення з надходження та вибуття основних засобів ТОВ «Алмаз-Авто»*

№ з/п	Зміст операції	Дебет	Кредит
1	2	3	4
<i>Бухгалтерські проведення щодо придбання основних засобів</i>			
1	Придбано основний засіб (за кошти, перша подія – надходження основного засобу): - Обладнання - Комп'ютери	1521 «Придбання основних засобів»	631 (377,685) «Розрахунки кредиторами»
2	Відображено податковий кредит	644 «ПК» 641 «Розрахунки за податками»	631 «Розрахунки за податками» 644 «ПК»
3	Відображено додаткові витрати з монтажу	1521 «Придбання ОЗ»	631 (377,685)
4	Відображено податковий кредит	644 «ПК»	631 «Розрахунки з кредиторами»
5	Об'єкт основного засобу введено в експлуатацію -Обладнання -Комп'ютери	1041 «Машини, обладнання» 1042«Комп'ютери»	1521 «Придбання основних засобів»
<i>Бухгалтерські проведення щодо продажу (ліквідації) основних засобів</i>			
6	Облік операцій з реалізації основних засобів Списано реалізовані об'єкти за залишковою вартістю	972 «Собівартість реалізованих необоротних активів»	10 «Основні засоби»
7	Списана сума зносу, нарахованого по цих об'єктах	131 «Знос основних засобів»	10 «Основні засоби»
8	Зараховано в доход від реалізації необоротних активів суму, яка підлягає сплаті покупцями (дебіторами) за продані їм основні засоби	377 «Розрахунки з іншими дебіторами»	742 «Доход від реалізації необ. активів»

Продовження таблиці 2.3

1	2	3	4
9	Відображено суму податкового зобов'язання по ПДВ, визначену за встановленою ставкою до суми доходу від реалізації	742 «Доход від реалізації необоротних активів»	641 «Розрахунки за податками»
10	Відображено витрати, пов'язані з реалізацією об'єктів основних засобів	972 «Собівартість реалізованих необоротних активів»	66 «Розрахунки з оплати праці», 685 «Розрахунки з іншими кредиторами» та ін.
11	Зараховано на рахунках підприємства кошти, одержані від покупців за реалізовані основні засоби	31 «Рахунки в банках»	377 «Розрахунки з іншими дебіторами»
12	Облік операцій по ліквідації основних засобів Списано ліквідовані об'єкти основних засобів за залишковою вартістю	976 «Списання необоротних активів»	10 «Основні засоби»
13	Списана сума зносу, нарахована по ліквідованих об'єктах основних засобів	131 «Знос основних засобів»	10 «Основні засоби»
14	Зараховано в доход від звичайної діяльності матеріальні цінності, одержані від ліквідованих об'єктів і оприбутковані за цінами можливого використання або реалізації	20 «Виробничі запаси» (відповідні субрахунки)	746 «Інші доходи від звичайної діяльності»

*складено автором

Наведені в табл. 2.3 дані узагальнюються в регістрах синтетичного та аналітичного обліку (по рахунках) та журналах-ордерах і служать інформаційною базою контролю забезпеченості та ефективності використання основних засобів автотранспортного підприємства.

Отже, усі бухгалтерські документи призначені для відображення операцій з основними засобами ТОВ «Алмаз-Авто» також являються відправною точкою для проведення контролю забезпеченості та ефективності використання основних засобів з метою прийняття відповідних управлінських рішень. Для того, щоб ефективно провести контроль забезпеченості та ефективності використання основних засобів, а за їх результатами сформулювати рекомендації, необхідно мати весь можливий перелік бухгалтерської інформації стосовно основних засобів на підприємстві. Особливістю здійснення бухгалтерського обліку основних засобів ТОВ «Алмаз-Авто» є застосування аналітичних рахунків.

2.2. Оцінка стану організації внутрішнього контролю основних засобів автотранспортного підприємства

Діяльність будь-якого суб'єкта господарювання пов'язана із створенням дієвих механізмів забезпечення досягнення цілей менеджменту. До таких забезпечуючи підсистем належить внутрішній контроль діяльності господарюючого суб'єкта. Його науково-практичну парадигму складають виважена політика і конкретні процедури забезпечення правового й економічно виправданого здійснення фінансово-господарської діяльності [14, с. 6].

У монографії В.Ф. Максимової [45] доведено, що контроль в управлінні «підтримує взаємодію, взаємозв'язок різних видів діяльності в межах усього підприємства і окремих підрозділів стимулює її ефективність і результативність шляхом активного впливу на підконтрольні об'єкти.

Попри уявлення другорядності функції контролю відносно організації, планування, координації, кожна з них похідна від контролю, оскільки прийняття рішень (планових, організаційних, координаційних) базується на інформації, отриманій у результаті контролю» [45, с. 32].

Важливість внутрішнього контролю за рівнем забезпеченості та ефективністю використання основних засобів автотранспортного підприємства пояснюється тим, що раціональність використання матеріальних ресурсів є одним із першочергових елементів оцінки виробничого потенціалу підприємства та збільшення його доходів. Функціонування належної системи внутрішнього контролю основних засобів забезпечує зведення до мінімуму можливості прийняття невігідних рішень та виникнення збитків.

Наведемо характеристику внутрішньогосподарського контролю забезпеченості та ефективності використання основних засобів ТОВ «Алмаз-Авто» шляхом опитування посадових осіб Товариства (головного бухгалтера, бухгалтерів) та надамо оцінку рівню його достатності та дієвості (табл.2.4).

Таблиця 2.4

**Оцінка системи внутрішнього контролю забезпеченості та ефективності
використання основних засобів ТОВ «Алмаз-Авто»***

№	Запитання	«Так»	«Ні»	Примітки
1.	Основні засоби мають стратегічне значення для продовження діяльності автотранспортного підприємства?	+		
2.	Чи наявні у автотранспортного підприємства основні засоби займають у структурі активів значну частку?	+		
3.	Чи визначена окрема посадова особа чи відділ внутрішнього контролю для здійснення контролю забезпеченості та ефективності використання основних засобів автотранспортного підприємства?		-	Обумовлено небажанням власника
4.	Чи ведуться реєстри аналітичного обліку для різних основних засобів?	+		
5.	Чи закріплені основні засоби за матеріально-відповідальною особою?	+		
6.	Чи доступ до записів про рух основних засобів мають лише відповідальні особи?	+		
7.	Чи класифікуються основні засоби по групах?	+		
8.	Чи проводиться інвентаризація основних засобів автотранспортного підприємства	+		Планова, 1 раз на рік
9.	Чи утворено орган чи підрозділ для проведення інвентаризації основних засобів			Ревізійна комісія
10.	Чи були випадки навмисних порушень з основними засобами?	+		
11.	Чи проводиться перевірка забезпеченості основними засобами автотранспортного підприємства?		-	Лише фактичний контроль наявності основних засобів
12.	Чи є у автотранспортного підприємства орендовані основні засоби?		-	
13.	Чи розраховується нормативна потреба (кількісні та якісні показники) забезпеченості основними засобами?		-	Встановлюється без розрахунку показників
14.	Чи контролюється нарахування амортизації основних засобів та доцільність використовуваного способу її нарахування?	+		
15.	Чи наявні у автотранспортного підприємства основні засоби, у яких закінчився експлуатаційний строк, але вони ще функціонують?	+		
16.	Чи контролюється ефективність використання основних засобів шляхом перевірки аналітичних показників?		-	Обумовлено незацікавленістю управлінського персоналу
17.	Чи контролюється якісний стан та технічні характеристики основних засобів?	+		

*власна розробка

За результатами анкетного опитування посадових осіб ТОВ «Алмаз-Авто» щодо загального внутрішнього контролю основних засобів та, зокрема, щодо їх забезпеченості та ефективності використання було встановлено, що контроль основних засобів в цілому здійснюється, але він не достатньо ефективний. При цьому контролю забезпеченості та ефективності їх використання належним чином уваги не приділяється. Це обумовлено рішенням управлінського персоналу про другорядне значення даної ділянки управлінського контролю. Результатом такої політики керівництва є ризик вчинення порушень з основними засобами, зокрема, їх розкрадання.

Крім того, у ТОВ «Алмаз-Авто» немає посади внутрішнього контролера, а його функції розподіляються між управлінським персоналом та бухгалтерією. Частково функції внутрішнього контролю виконує Ревізійна комісія, яка діє фактично лише раз рік перед складанням річної фінансової звітності.

Було встановлено, що відсутність окремої посадової особи чи відділу внутрішнього контролю для здійснення контролю забезпеченості та ефективності використання основних засобів пояснюється небажанням власника автотранспортного підприємства здійснювати додаткові витрати на їх утримання, байдужістю та незацікавленістю управлінського персоналу та проведенням зовнішнього аудиту.

Згідно з даними анкетного опитування перевірка забезпеченості основними засобами ТОВ «Алмаз-Авто» та розрахунок нормативної потреби (кількісні та якісні показники) основних засобів не проводиться, тому що, управлінським персоналом було визначено необхідність в обладнанні та складських приміщеннях без детального розрахунку аналітичних показників. Це, в свою чергу, може бути причиною певної частки основних засобів, які знаходяться в неактивному стані.

Внутрішній контроль основних засобів ТОВ «Алмаз-Авто» здійснюється, в першу чергу, бухгалтерією. Всі облікові операції з основними засобами проводить бухгалтер, відповідальний за матеріальні активи. За даною посадовою особою закріплені обов'язки щодо правильності ведення

синтетичного та аналітичного обліку операцій з основними засобами, зокрема правильність визначення їх оцінки при оприбуткуванні, вибутті, проведення інвентаризації основних засобів, ведення правильного обліку в розрізі матеріально-відповідальних осіб, правильне визначення термінів експлуатації окремих об'єктів основних засобів автотранспортного підприємства і у випадку необхідності проводити списання тих об'єктів, що не підлягають використанню в господарській діяльності. Перевірку результатів роботи бухгалтера матеріального відділу здійснює головний бухгалтер ТОВ «Алмаз-Авто». Проте, оскільки основним завданням цієї посадової особи є здійснення контролю за правильністю ведення обліку в Товаристві, належної уваги контролю саме забезпеченості та ефективності використання основних засобів не приділяється.

Контроль за зміною вартості основних засобів в бухгалтерії не проводять, так як Наказом про облікову політику проведення переоцінки (уцінки) основних засобів не передбачено, що, на нашу думку, викликає неточності у обліковій вартості основних засобів та ринковій, тим самим занижуючи чи завищуючи у фінансовій звітності вартісну оцінку їх наявності на звітну дату.

Забезпечення збереження основних засобів у належному стані здійснюється матеріально відповідальними особами. При цьому з кожною особою укладається окремий договір про матеріальну відповідальність. В свою чергу виконання їх обов'язків щодо збереження основних засобів контролюється Ревізійною комісією під час проведення нею річної чи позапланової інвентаризації.

Одним із важливих напрямів роботи Ревізійної комісії є контроль операцій з основними засобами, який включає як документальні перевірки так і фактичні шляхом проведення інвентаризації, за результатами якої встановлюється відповідність облікових значень фактичним. Але суттєвим недоліком при цьому є те, що цей орган лише перевіряє наявність основних засобів та відповідність їх придбання, вибуття (ліквідації) встановленим законодавством та самим Товариством критеріям. При цьому не приділяється увага контролю за належним рівнем забезпечення основними засобами та

ефективності їх використання, що, в свою чергу, може призвести до погіршення результатів господарської діяльності, і як наслідок погіршення фінансово-економічного становища ТОВ «Алмаз-Авто» в цілому. Це обумовлено тим, що неефективна система обліку та політика управління і використання основних засобів призводить до збільшення неліквідних основних засобів, а це, в свою чергу, може привести до зменшення ліквідності активів підприємства та вплине на вірогідність його фінансової стійкості. Тому, особливе значення набуває технологія проведення внутрішнього контролю забезпеченості та ефективності використання основних засобів ТОВ «Алмаз-Авто», яка залежить від стану, динаміки, структури та політики управління основними засобами, а також технічного і технологічного рівнів роботи автотранспортного підприємства.

Таким чином, виникає необхідність удосконалення системи внутрішньогосподарського контролю ТОВ «Алмаз-Авто», зокрема проведення контролю забезпеченості та ефективності використання основних засобів.

Оскільки за розміром ТОВ «Алмаз-Авто» є малим підприємством, рекомендувати запровадження у структурі ТОВ «Алмаз-Авто» посади внутрішнього контролера було б досить фінансово складно для підприємства. Тому, як варіант, ТОВ «Алмаз-Авто» може користуватися послугами аудиторської фірми щодо контрольних-оціночних послуг в частині забезпечення та ефективності використання основних засобів підприємства.

Проведення внутрішнього контролю створить для ТОВ «Алмаз-Авто» низку переваг як внутрішнього характеру (покращення управління), так і посилення його зовнішніх позицій, дозволить мінімізувати ризик його банкрутства та підвищити дієвість обліку, що впливатиме на стабілізацію, збереження та підвищення ефективності роботи підприємства в цілому.

Рекомендації за результатами проведення внутрішнього контролю основних засобів автотранспортного підприємства повинна включати пошук нових методів підвищення ефективності управління основними засобами. Внутрішній контроль має бути спрямованим на розробку рекомендацій стосовно забезпеченості основними засобами на належному рівні та підвищенні

ефективності використання і управління основними засобами, а також дослідженню питань, пов'язаних з вибором найбільш дієвих заходів для підвищення ефективності системи управління основними засобами.

Для вирішення поставлених завдань необхідно розробити комплексну технологію проведення перевірки забезпеченості та ефективності використання основних засобів автотранспортного підприємства. Технологія проведення внутрішнього контролю повинна складатися з визначення класифікації та особливостей групування основних засобів, інформаційного забезпечення, виділенням основних етапів проведення перевірок за планом та програмою внутрішнього контролю, а також збір інформації, проведення аналізу, застосування моделей і методів з метою розробки рекомендацій щодо підвищення ефективності управління основними засобами [47, с. 99].

Звернемо увагу, що у ТОВ «Алмаз-Авто» не проводиться незалежний аудиторський контроль. Хоча, ми рекомендуємо його здійснення з метою інформування власника про законність та правильність всіх господарських операцій та уникнення випадків шахрайства.

Таким чином, існуюча в ТОВ «Алмаз-Авто» система внутрішньогосподарського контролю є недостатньо дієвою, оскільки виключає здійснення важливих ділянок контролю, що зокрема стосується забезпеченості та ефективності використання основних засобів. Тому, проведення внутрішнього контролю на умовах послуги аудиторської фірми забезпечить належний контроль забезпеченості та ефективності використання основних засобів, адже відбудуватиметься передача керівництву надійної фінансової інформації за допомогою якої будуть прийматися ефективні управлінські рішення, а отже покращуватиметься рівень управління автотранспортним підприємством в цілому. Аудитори здійснюватимуть оперативний, перманентний контроль, чим запобігатимуть порушенням, на відміну від ретроспективного та вибіркового контролю Ревізійної комісії.

2.3. Аналітичне забезпечення контролю використання основних засобів автотранспортного підприємства

Поняття аналітичного забезпечення контролю є ширшим за поняття аналітичної інформації. Слово «забезпечення» означає виконання, гарантування, створення належних умов для здійснення процесу постачання аналітичної інформації системі контролю підприємства (установи, організації). Тобто, суть аналітичного забезпечення контролю полягає у здійсненні за допомогою інформаційного забезпечення аналітичних процедур в режимі реального часу, виявлення відхилень від запланованих показників і використання отриманих результатів для прийняття управлінських рішень.

Обліково-аналітичне забезпечення – це процес підготовки обліково-аналітичної інформації, забезпечення її кількості та якості. Таким чином, поняття обліково-економічного забезпечення має два значення:

- діяльність, пов'язана зі збором, реєстрацією, узагальненням, збереженням, передачею та аналітичним опрацюванням інформації;
- забезпечення системи управління відповідною кількістю необхідної якісної інформації [55, с. 14].

Методологія та організація аналізу завжди була предметом дослідження науковців. Проте проблеми аналітичного забезпечення з точки зору його відповідності потребам контролю, зокрема, основних засобів автотранспортного підприємства, залишаються актуальними.

До головних факторів, які впливають на якість аналітичного забезпечення контролю основних засобів автотранспортного підприємства належить:

- відсутність достовірної, своєчасної та якісної інформаційної бази у проведенні аналітичних досліджень;
- неузгодженість різних видів інформаційних потоків (облікової, нормативної, директивної, планової та іншої інформації);
- розмивання системних аналітичних досліджень у мережі функціонального забезпечення управління підприємством;

- низький професіоналізм керівників та "ігнорування аналітичних досліджень при досягненні прозорості та доказовості прийняття управлінських рішень, поширення авторитаризму і згортання демократичності управління;
- відсутність авторитетних методик аналізу, адаптованих до цілей контролю основних засобів автотранспортного підприємства;
- рівень фахової підготовки аналітиків та контролерів [55, с. 16].

Якість аналітичного забезпечення контролю, зокрема, основних засобів автотранспортного підприємства проявляється через певні критерії (табл. 2.5).

Таблиця 2.5

Критерії якості аналітичного забезпечення контролю автотранспортного підприємства [69, с. 178].

№ пор.	Критерій	Характеристика критерію
1	своєчасність	Дає можливість раціонально та активно впливати на хід фінансового-господарської діяльності.
2	точність	Інформація має достовірно відображати процес функціонування системи. Усі її показники повинні мати однозначний зміст, який не допускає різних тлумачень.
3	порівнянність	Інформація повинна своєчасно надходити до споживача (структурного підрозділу, співробітника). до того ж раніше, ніж зміниться описувана ситуація, інакше вона втрачає своє значення.
4	повнота (достатність)	Кількість інформації повинна бути мінімальною, але достатньою для оцінки ситуації та прийняття рішення на певному рівні управління.
5	користність (доцільність)	Передбачає, що в інформаційному потоці не повинно бути даних, показників, не потрібних для вирішення конкретної проблеми або для структурної ланки управління. Інформація повинна відповідати основній меті, для якої її підготували.
6	доступність	Необхідність подавати інформацію у формі, яка не потребує додаткового опрацювання і не ускладнює процесу прийняття рішення.
7	рентабельність	Зводиться до підготовки такої кількості інформації, яка не повинна коштувати більше, ніж її використання.
8	адресність	Інформацію слід доводити до відповідального виконавця та користувача.
9	адекватність	Реальне відображення дійсності, в якій наявні всі суттєві й відкинуті несуттєві ознаки.
10	адаптивність	Здатність облікової інформації реагувати на зміни зовнішнього середовища з метою задоволення інтересів користувачів для прийняття раціональних управлінських рішень

Аналітичне забезпечення контролю основних засобів автотранспортного підприємства складається з аналітичної інформації, створеної безпосередньо аудитором через застосування аналітичних процедур.

Відповідно до МСА 520 «Аналітичні процедури означають оцінки фінансової інформації, зроблені на основі ймовірних взаємозв'язків між фінансовими та нефінансовими даними, що охоплюють необхідне вивчення ідентифікованих відхилень або взаємозв'язків, які не узгоджуються з іншою відповідною інформацією чи значно відрізняються від неї» [79, с. 113].

Аналітичні процедури, як правило, більше застосовуються до великих обсягів операцій, що є передбачуваними в часі. Застосування запланованих аналітичних процедур ґрунтується на припущенні, що взаємозв'язки існують і будуть існувати за відсутності відомих умов, які вимагають протилежного.

Доцільність інтеграції аналітичних процедур у процес контролю основних засобів автотранспортного підприємства підтверджується таким:

- використання способів і прийомів економічного аналізу забезпечує системність контролю, оскільки дозволяє уявити, охопити та змоделювати діяльність автотранспортного підприємства як єдиної господарської одиниці;
- застосування способів і прийомів економічного аналізу надають можливість визначити вузькі місця, ділянки, які потребують детальнішого контролю, що дозволяє підвищити ефективність процесу планування контролю;
- аналітичні процедури є способом одержання необхідних доказів щодо ефективності використання основних засобів автотранспортного підприємства;
- економічний аналіз об'єктів безпосередньо проводиться у процесі контролю, а його здійснення може бути одним з його завдань; крім того окремі його методи використовуються при арифметичній перевірці, зустрічній перевірці, аналітичній перевірці звітності і балансів, хронологічній і нормативній перевірках, відновленні кількісно-сумового обліку;
- застосування способів і прийомів економічного аналізу дозволяють сформулювати рекомендації з підвищення ефективності роботи автотранспортного підприємства за матеріалами проведеного контролю тощо.

При проведенні аналітичних процедур в можуть бути задіяні всі методичні прийоми та способи, які формують метод економічного аналізу: абсолютні та відносні величини, коефіцієнти, прийом обчислення індексів, всі види порівняння (горизонтальні, вертикальні, трендові), балансове узагальнення, факторний аналіз тощо. Достатньо дієвим вважається використання порівняння, оскільки різка необґрунтована зміна абсолютної величини, частки окремих елементів, наприклад складової власного капіталу, розрахункових величин, які характеризують забезпеченість та ефективність використання основних засобів автотранспортного підприємства, можуть свідчити про зловживання, істотні недоліки та порушення в її роботі [81, с. 77].

Змістову характеристику аналітичних процедур у контролі основних засобів автотранспортного підприємства складають:

- оцінка достовірності відображення облікової інформації в різних формах фінансової звітності, реєстрах синтетичного обліку;
- зіставлення фактичних даних, що характеризують забезпеченість та ефективність використання основних засобів автотранспортного підприємства, з даними попередній періодів, очікуваними показниками;
- аналіз динамічних рядів за показниками фінансової звітності з оцінками достатності репрезентативної ознаки ряду та його трендів;
- виявлення та аналіз нетипових відхилень в фінансовій та не фінансовій інформації із визначенням причин їх утворення [81, с. 77].

Зазначимо, що при застосуванні аналітичних процедур у процесі контролю основних засобів автотранспортного підприємства варто врахувати існування значного зв'язку між витратами, запасами та вартістю основних засобів автотранспортного підприємства. Передбачено зв'язок між придбанням запасів і основних засобів та загальною сумою цих активів, відображеною у фінансовій звітності. Прийнятними можуть виявитися такі зв'язки як відмінності у кількості придбаних транспортних засобів порівняно зі списаними [81, с. 78].

Алгоритм виконання аналітичних процедур у процесі контролю основних засобів автотранспортного підприємства проілюстровано на рис. 2.5.



Рис. 2.5. Алгоритм виконання аналітичних процедур у контролі використання основних засобів автотранспортного підприємства*

*авторська розробка

Застосування різних методів і прийомів аналізу у процесі контролю основних засобів автотранспортного підприємства залежить від конкретного

виду аналітичної процедури. Тому, варто виділити такі основні вимоги до здійснення аналітичних процедур:

- аналітичні процедури будуть більш ефективні там, де більша сукупність кількісних та якісних показників (синтетичних та аналітичних) у характеристиці окремих економічних явищ чи процесів;
- аналітичні процедури ефективніші для типових операцій;
- аналітичні процедури доцільні, якщо неможливо отримати достатні докази альтернативним способом [89, с. 411].

При проведенні контролю використання основних засобів автотранспортного підприємства необхідно:

- визначити придатність конкретних аналітичних процедур для цілей контролю із урахуванням оцінених ризиків шахрайства та викривлення інформації;
- оцінити достовірність даних, на які спирається контролер під час попереднього розрахунку відображених сум або коефіцієнтів, беручи до уваги джерело, порівнянність, характер і відповідність доступної інформації;
- здійснити попередні розрахунки відображених сум і коефіцієнтів та оцінити те, чи є вони достатньо точними для ідентифікації викривлення.

Аналітичні процедури та методичні прийоми аналізу, які використовуються в процесі контролю використання основних засобів автотранспортного підприємства зазначено в табл. 2.6.

За даними табл. 2.6 можемо узагальнити, що такі аналітичні процедури як аналіз співвідношень в процесі контролю використання основних засобів автотранспортного підприємства використовується під час встановлення частки окремих статей чи елементів основних засобів у загальному обсязі активів автотранспортного підприємства; при розрахунках коефіцієнтів, що характеризують фондобезпеченість, фондовіддачу, фондомісткість, рентабельність основних засобів, а також при побудові аналітичних таблиць щодо динаміки та структури основних засобів автотранспортного підприємства за аналізований період.

Таблиця 2.6

Аналітичні процедури та методичні прийоми аналізу, які застосовуються в аудиті собівартості послуг автотранспортного підприємства

Вид аналітичних процедур	Методичні прийоми аналізу	Умови застосування у контролі основних засобів автотранспортного підприємства
Аналіз співвідношень	Групування	Аналіз частки окремих статей та елементів основних засобів у структурі активів підприємства. Визначення балансового зв'язку при проведенні аналізу руху основних засобів. Розрахунки коефіцієнтів фондоддачі, рентабельності основних засобів. Побудова розрахункових аналітичних таблиць щодо динаміки та структури основних засобів за визначених період.
	Порівняння	Проведення порівнянь різних видів основних засобів, зміни їх структури, а також коефіцієнтів, що характеризують їх рентабельність, до обраної бази (базового року) з оцінкою абсолютної і відносної зміни та еластичності зміни.
	Середні та відносні величини	Розрахунок величини репрезентативної ознаки. Розрахунок якісних аналітичних показників.
	Інтегральний метод	Визначення співвідношення факторів, які впливають на ефективність використання чи якісний стан основних засобів підприємства.
	Індексний метод	Розрахунок впливу структури та еластичності динаміки основних засобів на фінансовий стан підприємства, його рентабельність.
Аналіз тенденцій	Порівняння	Порівняння фактичних значень параметрів основних засобів, а також показників фондозабезпеченості, фондоддачі, рентабельності основних засобів з базовими (попередній рік чи еталон) і минулими періодами.
	Графічний метод	Оцінка перспективної динаміки обсягу та структури основних засобів, а також показників фондозабезпеченості, фондоддачі, рентабельності основних засобів автотранспортного підприємства на основі дослідження властивостей графіків, що характеризують їх динаміку за попередні періоди.
	Методи детермінованого факторного аналізу	Розрахунок впливу на параметри основних засобів окремих факторів в їх сукупності та визначення їх частки;
Варіантний аналіз та прогнозування	Економіко-математичні методи і моделі	Визначення перспективного економічного плану оптимізації обсягу, структури, ефективності використання основних засобів за варіантами економічних стратегій, розроблених контролером; Прогнозування факторів, що впливатимуть на параметри основних засобів та обсяги їх реалізації у подальшому на основі побудови економіко-математичної моделі.
	Балансові узагальнення	Розрахунок резервів і можливостей удосконалення управління основними засобами.

В результаті *аналізу тенденцій* здійснюється порівняння фактичних значень параметрів основних засобів з базовими (попереднього року чи еталонними) і минулими періодами, а також оцінку перспективної динаміки обсягу основних засобів на основі дослідження властивостей графіків, що характеризують їх динаміку.

Варіантний аналіз найбільш доцільний при визначенні перспективного економічного плану оптимізації обсягу та структури основних засобів за варіантами економічних стратегій, розроблених контролером. Використовується також при прогнозуванні факторів, що впливатимуть на основні засоби у подальшому на основі побудови економіко-математичної моделі, де буде визначено параметри цього об'єкта та фактори впливу.

Якщо виконані аналітичні процедури містять відхилення або взаємозв'язки, які не узгоджуються з іншою відповідною інформацією чи значно відрізняються від очікуваних величин контролер має дослідити такі розбіжності через:

- звертання із запитом до управлінського персоналу та отримання відповідних аудиторських доказів щодо відповідей управлінського персоналу;
- виконання інших аудиторських процедур, які будуть потрібними за таких обставин [69, с. 179].

Отже, виходячи із змістової характеристики контролю використання основних засобів автотранспортного підприємства, можемо зробити висновок, що його методичну структуру складає аналіз в широкому розумінні слова і, фінансовий аналіз, зокрема. Процес використання аналітичних процедур у контролі використання основних засобів автотранспортного підприємства вимагає чіткого розмежування методичних прийомів залежно від мети дослідження, що надає спільності аналітичним процедурам і аналізу фінансової звітності. Ефективність застосування аналітичних процедур багато в чому залежить від правильного визначення складу показників, відбору фактів і послідовності проведення аналізу.

ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 2

Проведення контролю використання основних засобів автотранспортного підприємства здійснюється на основі відповідного інформаційного забезпечення, основою якого є дані бухгалтерського обліку.

На основі аналізу нормативно-правової бази контролю основних засобів було встановлено, що законодавство з цього питання містить певні невідповідності у визначеннях сутності даних господарських засобів, їх класифікації, особливостях обліку, оцінки, нарахування амортизації. Класифікація основних засобів, яка міститься в Методичних рекомендаціях з бухгалтерського обліку основних засобів та П(С)БО 7 «Основні засоби» має відмінності від класифікації в Плані рахунків бухгалтерського обліку. З метою наближення податкового обліку основних засобів з бухгалтерським обліком було проведено певні зміни, введені Податковим кодексом, зокрема введення терміну «основні засоби», податкового класифікатора, створеного на основі класифікації основних засобів за П(С)БО 7 «Основні засоби».

Огляд бухгалтерського обліку основних засобів як основного джерела інформації для контролю їх забезпеченості та ефективності використання показав, що усі бухгалтерські документи призначені для відображення стану, наявності, руху, вибуття основних засобів ТОВ «Алмаз-Авто» також являються відправною точкою для проведення контролю забезпеченості та ефективності використання основних засобів на підприємстві з метою прийняття відповідних управлінських рішень. В системі бухгалтерського обліку основних засобів ТОВ «Алмаз-Авто» є свої особливості його здійснення, зокрема, застосування переліку субрахунків.

За допомогою анкетування було здійснено оцінку системи внутрішнього контролю ТОВ «Алмаз-Авто» і визначено її як таку, що потребує вдосконалення. В зв'язку з цим, нами було рекомендовано використання послуг аудиторської фірми щодо контролю та аналізу основних засобів з метою їх оптимізації та підвищення ефективності використання

РОЗДІЛ 3. ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА КОНТРОЛЮ ВИКОРИСТАННЯ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ АВТОТРАНСПОРТНОГО ПІДПРИЄМСТВА

3.1. Організація контролю використання основних засобів автотранспортного підприємства

Економічний контроль є незамінною функцією управління будь-якою господарською структурою. Відповідно до законодавства, на ТОВ «Алмаз-Авто» можуть здійснюватися три різновиди економічного контролю: внутрішній контроль, незалежний аудиторський контроль та державний фінансовий контроль (у випадках передбачених законодавством). Вони відрізняються метою, завданнями, суб'єктами та методикою проведення.

Внутрішній контроль є системою, організованою керівником і проводиться власними силами автотранспортного підприємства, що може також включати організацію посади внутрішнього контролера. Незалежний аудиторський контроль проводиться сертифікованим аудитором чи аудиторською фірмою за договором з підприємством. Крім того, згідно із Законом України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність в Україні» виділено перелік суб'єктів господарювання, які підлягають обов'язковому незалежному аудиту. Щодо державного фінансового контролю, то він включає контроль, здійснюваний спеціальним державним органом фінансового контролю та податкові перевірки [91].

Багатозмістовність сучасних суспільно-господарських відносин, невід'ємною складовою яких є фінанси, зумовлює відповідну важливість державного фінансового контролю серед інших різновидів контролю [4, с. 282].

Ефективне функціонування державних фінансів, раціональний розподіл і використання фінансових ресурсів, а також динамічний розвиток вітчизняної економіки передбачають проведення постійного фінансового контролю з боку держави. Здійснення такого контролю є обов'язковим елементом регуляторної

системи, мета якої полягає у своєчасному виявленні відхилень від прийнятих стандартів, порушень принципів законності, ефективності, доцільності та економності управління фінансовими ресурсами, що уможливило б у кожному конкретному випадку внесення відповідних корективів, попередження правопорушень, посилення відповідальності уповноважених осіб, отримання відшкодування збитків та перешкоджання або принаймні ускладнення повторення виявлених порушень у майбутньому [4, с. 283].

Відповідно до Закону України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» [66] центральним органом виконавчої влади, на який покладено функції щодо формування і реалізації державної політики у сфері державного фінансового контролю є Державна аудиторська служба України (далі - ДАСУ).

Окрім підпорядкованих установ державного сектору економіки, ДАСУ може перевіряти також суб'єкти приватної форми власності, які не віднесені законодавством до підконтрольних установ, зокрема у *наступних випадках*:

- якщо протягом періоду, що перевіряється, підприємство отримувало кошти з бюджетів усіх рівнів, державних фондів та фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування або державне чи комунальне майно;
- якщо підприємство є суб'єктом державних контрактів, проавансованих за рахунок державних коштів;
- за зверненням правоохоронних органів для розслідування кримінальної справи;
- у випадку проведення зустрічної звірки документації приватного підприємства, які мали господарські відносини з суб'єктами господарювання державної форми власності [66].

Зміст контрольного процесу слід розглядати через сукупність стадій його проведення: організаційно-підготовчу, технологічну, результатну та інспекційну, які об'єднують упорядковані в часі та просторі взаємопов'язані процедури, виконання яких є необхідним для досягнення мети контролю.

Для ефективного здійснення державного фінансового контролю першочергове значення має раціональна та продумана організація контрольного заходу, адже забезпечення якісного рівня попередньої підготовки сприяє зменшенню ймовірності появи якихось непорозумінь та забезпечити дотримання принципів його проведення на наступних двох стадіях контролю. Тому, організація державного контролю основних засобів вимагає ретельної і зважливої підготовки [84, с. 60].

ДАСУ реалізує державний фінансовий контроль через здійснення:

- державного фінансового аудиту;
- перевірки державних закупівель;
- інспектування (ревізії);
- моніторингу закупівель [66].

На нашу думку, контроль основних засобів може бути реалізованих в тій чи іншій мірі через проведення кожної із вищевказаних форм державного фінансового контролю. Це стосується не лише інспектування та державного фінансового аудиту, але й перевірки та моніторингу закупівель у тих випадках, коли об'єктом закупівлі за державні кошти виступатимуть основні засоби. Водночас, для ефективного управління основними засобами важливе значення має не лише законність операцій з основними засобами, але й ефективність їх використання, що досліджується лише у межах проведення державного фінансового аудиту. Адже, за визначенням, державний фінансовий аудит є різновидом державного фінансового контролю і полягає у перевірці та аналізі органом державного фінансового контролю фактичного стану справ щодо законного та ефективного використання державних чи комунальних коштів і майна, інших активів держави, правильності ведення бухгалтерського обліку і достовірності фінансової звітності, функціонування системи внутрішнього контролю [74, с. 156]. Таким чином, наразі вважаємо за потрібне зосередити увагу саме на організації державного фінансового аудиту основних засобів.

Питання організації процесу державного фінансового аудиту визначається Порядком проведення ДАСУ, її міжрегіональними

територіальними органами державного фінансового аудиту діяльності суб'єктів господарювання (рис. 3.1) [61].



Рис. 3.1. Стадії державного фінансового аудиту [авторська розробка]

Науковцями використовуються й інші підходи до виділення стадій державного фінансового контролю (аудиту). Ми поділяємо думку про те, що зміст процесу державного фінансового контролю варто розглядати через сукупність послідовних стадій його проведення: організаційної, методичної та узагальнення результатів, які об'єднують взаємопов'язані процедури, спрямовані на досягнення мети контролю [76, с. 37]. Таким чином, у межах контролю основних засобів суб'єкта господарювання варто виділяти такі стадії як організаційна, методична та узагальнення результатів (рис. 3.2).

Представлена на рис. 3.2 схема організації процесу державного фінансового аудиту основних засобів суб'єкта господарювання передбачає поділ контрольного процесу на послідовні стадії: організаційну, методичну та узагальнення результатів.

У межах кожної стадії державному аудиторі необхідно виконати перелік завдань. Запропонована схема організації процесу державного фінансового аудиту основних засобів включає підготовчу роботу аудиторів до контрольного заходу, організацію інвентаризацій основних засобів на об'єкті,

суцільні та вибіркові спостереження, обстеження структурних підрозділів, ознайомлення з господарською діяльністю та станом обліку основних засобів.



Рис. 3.2. Схема організації процесу державного фінансового аудиту основних засобів суб'єкта господарювання [авторська розробка]

Від якості виконання кожного завдання залежить ефективність подальших дій аудитора. Наприклад, від того, настільки добре, аудитор ознайомиться з попередньою інформацією про основні засоби підприємства, вивчить умови і фактори, які на нього впливають, залежить оперативність та

якість його результатів при здійсненні роботи безпосередньо на об'єкті контролю при формуванні доказової бази щодо фактичних показників наявності та ефективності використання основних засобів. Відповідно, це дає змогу забезпечити раціональну організацію державного фінансового аудиту основних засобів підприємства.

Стадія збору даних для проведення державного фінансового аудиту основних засобів підприємства передбачає отримання державним аудитором базової інформації про об'єкт контролю, включаючи інформацію про специфіку його діяльності, яка впливає на особливості використання основних засобів підприємства, збір нормативно-правових актів, отримання установчих, розпорядчих та інших документів від підприємства, розпорядчих документів органу управління, фінансової і статистичної звітності підприємства та в разі потреби інших суб'єктів господарювання, однотипних за певними характеристиками їх діяльності, матеріалів попередніх аудитів.

У межах стадії оцінки відбувається аналіз отриманої інформації, формування загального уявлення про критерії, яким повинен відповідати рівень ефективності використання основних засобів, встановлення відхилень від норм та завдань, а також визначення факторів ризику (ризикових операцій), що можуть несприятливо позначитися на характеристиках основних засобів підприємства.

За результатами опрацювання зібраної інформації керівник групи державних аудиторів складає план аудиту основних засобів, який затверджується керівником органу ДАСУ.

Конкретизуємо та розглянемо практичні моменти проведення державного фінансового аудиту основних засобів підприємства органами ДАСУ.

Перш, ніж приступити до проведення державного фінансового аудиту основних засобів підприємства органи ДАСУ повинні надіслати на ім'я керівника цього підприємства відповідне повідомлення із зазначенням строку аудиту та відповідальних за його проведення посадових осіб. Згідно з Порядком [61], тривалість аудиту не може перевищувати 90 календарних днів.

На підконтрольному підприємстві, посадова особа ДАСУ чи її міжрегіонального територіального органу зобов'язана пред'явити керівнику суб'єкта господарювання направлення на проведення аудиту, скріплене печаткою відповідного органу, та розписатися в журналі реєстрації перевірок (якщо на підприємстві він передбачений) [61].

Особливої уваги заслуговує планування державного аудиту основних засобів, що ґрунтується на попередньому вивченні особливостей діяльності суб'єкта господарювання, передбачає акумулювання даних про правове забезпечення його фінансово-господарської діяльності, систему управління, зокрема організацію внутрішнього контролю, досягнення підприємством визначених цілей, завдань та набуття кращого досвіду діяльності інших суб'єктів господарювання.

Планування державного аудиту основних засобів підприємства має передбачати збір інформації про правове забезпечення фінансово-господарської діяльності суб'єкта господарювання, систему управління, зокрема організацію внутрішнього контролю основних засобів. Результатом етапу планування є складання плану державного фінансового аудиту основних засобів.

План державного аудиту основних засобів підприємства повинен містити:

1. вступну частину, в якій вказуються мета аудиту основних засобів підприємства, обґрунтування необхідності його проведення та склад фахівців, яких планується залучити до проведення аудиту;
2. інформацію про основні засоби підприємства, де наводиться стисла характеристика: мети діяльності підприємства, його функцій щодо виконання державних програм (за наявності); структура підприємства та чисельність його працівників; показники використання основних засобів (планові, фактичні) та їх попередня оцінка щодо досягнення мети та завдань управління основними засобами; зміни, що відбулися з моменту останнього аудиту використання основних засобів підприємства, де відображаються організаційні, виробничі та інші зміни в діяльності підприємства, що відбулися з часу попереднього аудиту використання основних засобів, проведеного відповідним органом ДАСУ, які

могли як позитивно, так і негативно вплинути на параметри використання основних засобів підприємства, ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності. Якщо державний аудит основних засобів підприємства проводиться вперше, цей розділ слід не включати в структуру плану);

3. перелік факторів ризику (ризикових операцій), які можуть вплинути на використання основних засобів підприємства з обґрунтуванням попередньо виявлених ризикових операцій;

4. інформацію про обсяг державного аудиту використання основних засобів підприємства, в якій попередньо визначаються напрями діяльності підприємства, які потребують поглибленого дослідження, а також наводяться статті балансу і показники звітності, які потребують аналізу їх складу, структури і оцінки факторів, що вплинули на їх зміну порівняно з попереднім звітним періодом, або із плановим рівнем, а також фактори, які можуть впливати на перебіг аудиту використання основних засобів та його результати;

5. графік проведення аудиту використання основних засобів підприємства.

У урахуванням вищезазначених вимог до складання документації з планування контрольного заходу пропонуємо елемент розробленого нами плану державного фінансового аудиту використання основних засобів, що включає необхідний перелік питань, які слід вирішити у межах аудиту, що сприятиме покращенню його документального забезпечення (табл. 3.1).

Таблиця 3.1

Основні питання державного фінансового аудиту використання основних засобів автотранспортного підприємства*

№ пор.	Пункти плану, які підлягають вирішенню
1	2
1	Здійснити попереднє ознайомлення з об'єктом державного фінансового аудиту
2	Сформуванню робочу аудиторську групу для проведення державного фінансового аудиту використання основних засобів
3	Визначити та проаналізувати результативні показники, визначити проблеми державного фінансового аудиту використання основних засобів
4	Встановити ризики суттєвого викривлення інформації про відображення основних засобів підприємства в системі бухгалтерського обліку та контролю
5	Ідентифікувати та класифікувати фактори ризику (ризикові операції)

1	2
6	Визначити склад аудиторських процедур та обсяг вибірки для дослідження факторів ризику, що впливають на використання основних засобів підприємства
7	Встановити дотримання вимог законодавчих актів, які регламентують господарську діяльність підприємства, актів і рішень органів управління
8	Оцінити рівень управління використанням основних засобів підприємства
9	Оцінити ступінь досягнення цілей, завдань та набуття кращого досвіду діяльності інших підприємств з виконання показників економічності, ефективності і результативності використання основних засобів
10	Встановити достовірність даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності для оцінки фактичних показників використання основних засобів підприємства
11	Визначити стан збереження активів, які формують основні засоби підприємства
12	Підготувати обґрунтовані рекомендації для підвищення ефективності управління використанням основних засобів підприємства, усунення наявних порушень, проблем і недоліків та запобігання їм у подальшому
13	Підготовка проекту звіту, його обговорення з керівником підприємства
14	Здійснити моніторинг реалізації результатів державного фінансового аудиту використання основних засобів підприємства

*складено автором

Наступним кроком, який варто виконати на етапі організації державного аудиту основних засобів, є підготовка програми проведення аудиту з урахуванням його плану. При підготовці програми уточнюється інформація, зібрана на першому етапі, та конкретизуються і аналізуються недоліки і проблеми, які можуть негативно вплинути на рівень управління основними засобами підприємства.

На основі сформованого плану державного фінансового аудиту використання основних засобів відбувається підготовка програми аудиту.

Підготовка програми державного фінансового аудиту використання основних засобів підприємства передбачає:

- уточнення інформації, зібраної на етапі планування, - першому етапі аудиту основних засобів;
- проведення аналізу забезпеченості та ефективності використання основних засобів підприємства;
- надання попередньої оцінки системи внутрішнього контролю основних засобів;
- конкретизацію факторів ризику (ризикових операцій);

- визначення аудиторських процедур та обсягу вибірки, необхідних для дослідження кожного фактора ризику (ризикової операції), що впливає на ефективність використання основних засобів підприємства;
- визначення необхідності в залученні до проведення аудиту діяльності інших органів ДАСУ чи представників інших органів влади, установ та організацій;
- складання програми державного фінансового аудиту використання основних засобів.

При проведенні перевірки ризикових операцій з основними засобами суб'єкта господарювання підтверджується або спростовується інформація щодо недоліків в управлінні основними засобами. За результатами уточнення інформації, зібраної на першій стадії державного фінансового аудиту основних засобів суб'єкта господарювання, а також проведеного аналізу фінансово-господарської діяльності та оцінки системи внутрішнього контролю підприємства встановлюються зовнішні і внутрішні фактори ризику (ризикові операції), які негативно впливають на основні засоби підприємства.

Зовнішні фактори ризику (ризикові операції) є незалежними від суб'єкта господарювання, але безпосередньо впливають на управління, контроль та облік основних засобів. До зовнішніх факторів ризику належать: зміни, внесені до нормативно-правових актів, якими безпосередньо регулюється діяльність об'єкта аудиту або встановлюються правила здійснення ним господарських операцій з основними засобами.

Внутрішні фактори ризику (ризикові операції) є наслідком прийнятих і реалізованих управлінських рішень підприємства в частині володіння, використання та розпорядження фінансовими ресурсами, необоротними та іншими активами і можуть ним регулюватися [76, с. 37].

До внутрішніх факторів ризику (ризикових операцій) можна віднести:

- 1) фактори ризику (ризикові операції), пов'язані з фінансово-господарською діяльністю об'єкта аудиту:

- зміни в організаційній структурі, внаслідок яких конкретні функції з фінансово-господарської діяльності виконуватимуться структурними підрозділами, працівники яких не мають відповідного досвіду та кваліфікації;
 - створення нових структурних підрозділів;
 - відсутність правил здійснення внутрішнього контролю операцій з основними засобами;
 - формальність суті правил внутрішнього контролю, неврахування специфіки діяльності об'єкта аудиту, внаслідок чого важко попередити, виявити та виправити помилки;
 - зміни виду господарської діяльності об'єкта аудиту;
 - суттєві зміни показників фінансового плану порівняно з попередніми роками (зокрема суттєве збільшення витратів при незначному збільшенні доходів);
 - укладення договорів із суб'єктами господарювання, які мають значну заборгованість перед об'єктом аудиту, або із суб'єктами господарювання, щодо яких державний аудитор має інформацію про завищення ними обсягів і вартості робіт, ціни товарів чи послуг, розцінок чи тарифів;
 - укладення договорів із суб'єктами господарювання, які існують менше року чи предмет договорів з якими не є їх основною діяльністю;
 - значне зростання дебіторської та/або кредиторської заборгованості;
 - укладання договору, умови якого заздалегідь є вкрай не вигідними для об'єкта аудиту, чи наявність сумнівів щодо повноти виконання умов договору, спроможності його оплати тощо [76, с. 38];
 - здійснення правочинів, які не відповідають та/або суперечать: вимогам чинного законодавства, розпорядчим актам органів управління чи вищестоящих установ і організацій, які є обов'язковими для виконання об'єктом аудиту, внутрішнім наказам, порядкам, політиці об'єкта аудиту тощо;
- 2) фактори ризику (ризикові операції), пов'язані з веденням бухгалтерського обліку:

- внесення змін до облікової політики у частині визнання, обліку, списання основних засобів;
- відсутність положення про бухгалтерську службу, посадових інструкцій відповідальних працівників, графіка документообігу тощо;
- низький рівень автоматизації бухгалтерського обліку, застосування неліцензійних програм з ведення бухгалтерського обліку або несвоєчасне їх оновлення відповідно до змін у методології ведення бухгалтерського обліку;
- частота зміни працівників бухгалтерської, економічних служб;

3) фактори ризику (ризикові операції), що виникли внаслідок неусунення недоліків, виявлених попереднім аудитом діяльності (чи ревізією):

- порушення законодавства у сфері державних закупівель;
- при виявленій недостатці матеріально відповідальна особа продовжує працювати на тій самій посаді, недостачу нею не відшкодовано, річна інвентаризація не проводилася;
- факти переплати заробітної плати внаслідок встановлення необґрунтовано завищених надбавок чи доплат, при тому, що система встановлення надбавок не змінилася [19, с. 112].

Визначені фактори ризику (ризикові операції) викладаються у вигляді гіпотез причин можливого погіршення ефективності використання основних засобів, невиконання підприємством своїх функцій та неефективного використання майна. Визначається також і рівень суттєвості впливу визначеного фактору ризику (ризикової операції) на результати діяльності об'єкта аудиту, а також на достовірність фінансової звітності [7, с. 29].

У ході перевірки аналізуються: дані фінансових та бізнес-планів, бухгалтерських документів, фінансової звітності, договорів, інших документів виробничого підприємства, пов'язаних з плануванням і провадженням фінансово-господарської діяльності, управлінням основними засобами, веденням бухгалтерського обліку та організацією внутрішнього контролю; фактична наявність, якісний стан, ефективність використання основних засобів.

За результатами аудиту складається звіт, який повинен включати висновки щодо дотримання законодавства і забезпечення ефективності управління основними засобами та рекомендації аудитора. Звіт розглядається за участю посадових осіб підприємства. Їх зауваження і пропозиції враховуються у протоколі розбіжностей, який додається до звіту [87, с. 195].

Організація державного фінансового аудиту основних засобів не буде обмежуватися попередньою підготовкою, тобто складанням плану та програми аудиту. Організація продовжується також під час перебування об'єкта, зокрема, залежно від результатів, які аудитор отримує під час проведення конкретних методичних процедур, до плану та програми можуть вноситися корективи на протязі всього аудиторського процесу. Удосконалюючи організацію державного фінансового аудиту основних засобів до участі в контрольному заході також слід залучити фахівця, який знається на основних засобах (матеріальній базі, обладнанні) підприємства.

Основні напрямки вдосконалення організації державного фінансового аудиту основних засобів вбачаємо у здійсненні контрольних процедур з використанням прогресивних комп'ютерних технологій, а також розробці практичних рекомендацій з їх застосування; раціональному розподілі роботи між виконавцями аудиту та наданні достатньо часу аудиторам та залученим спеціалістам необхідного для попереднього ознайомлення з матеріалами об'єкта, складання програми та плану аудиту основних засобів підприємства.

Отже, організація державного фінансового контролю основних засобів має ключове значення у забезпеченні ефективності контрольного заходу та потребує значної уваги. Представлено схему організації процесу державного фінансового аудиту основних засобів суб'єкта господарювання, яка передбачає поділ контрольного процесу на послідовні стадії: організаційну, методичну та узагальнення результатів. У межах кожної стадії виділено перелік завдань. Це сприятиме зменшенню ймовірності появи непорозумінь та забезпечить дотримання принципів проведення державного фінансового контролю основних засобів на наступних двох стадіях.

4.2. Методика контролю використання основних засобів автотранспортного підприємства

Рівень продуктивності праці і темпи її зростання безпосередньо пов'язані з технічною озброєністю праці, величиною основних виробничих засобів та інтенсивністю їх використання. Покращення якісного складу і підвищення ефективності використання основних виробничих засобів є найважливішим фактором зростання продуктивності праці, збільшення випуску продукції, покращення показників ефективності діяльності автотранспортного підприємства [2, с. 17]. Тому, при проведенні контролю використання основних засобів органами ДАСУ важливе місце займає методика її здійснення. Логічна послідовність дій та методичних прийомів дослідження гарантують правильність та точність одержаних результатів.

Розглянемо особливості методики державного контролю основних засобів автотранспортного підприємства, що проводиться у формі державного фінансового аудиту.

Методика державного фінансового аудиту використання основних засобів включає обов'язкове визначення наступних елементів: мета, завдання, методи проведення перевірки [8, с. 89].

Мета державного фінансового аудиту використання основних засобів полягає у визначенні рівня забезпеченості підприємства основними засобами та оцінці ефективності їх використання для пошуку резервів її покращення.

Відповідно до мети виділяють наступні *завдання*:

- Перевірка дотримання умов зберігання основних засобів;
- Перевірка законності та правильності операцій, пов'язаних із рухом основних засобів та їх документальним оформленням;
- Перевірка правильності віднесення активів до основних засобів;
- Перевірка правильності і своєчасності нарахування та включення у витрати виробництва амортизаційних витрат;
- Перевірка правильності проведення переоцінки основних засобів;

- Перевірка правильності відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій, пов'язаних з рухом основних засобів;
- Оцінка якісного стану основних засобів підприємства;
- Визначення показників ефективності використання основних засобів;
- Виявлення обладнання, що не використовується, обстеження його стану, умов збереження;
- Виявлення резервів підвищення змінності роботи обладнання, збільшення випуску доброякісної продукції і послуг на наявних виробничих площах;
- Перевірка зміни вартості та функціональних показників реконструйованих і модернізованих об'єктів;
- Впровадження прогресивної технології виробництва;
- Дослідження діючої методики нарахування амортизації, обліку та контролю зносу основних засобів;
- Розроблення рекомендацій з удосконалення методики контролю забезпеченості та ефективності використання основних засобів із застосуванням інформаційних систем і технологій.

Державний фінансовий аудит основних засобів починається з перевірки дотримання умов збереження. При наявності інформації (сигналів) про нестачу об'єктів основних засобів контроль потрібно починати із раптової перевірки основних засобів за місцем їх знаходження. За відсутності такої інформації державному аудиторі слід починати з перевірки наявності і стану інвентаризаційних карток в картотеці аналітичного обліку основних засобів та відповідності даних пооб'єктного аналітичного обліку основних засобів з даними синтетичного обліку. Для цього державний аудитор зіставляє дані опису інвентарних карток основних засобів за класифікованими групами з наявними в картотеці інвентарними картками [9, с. 120].

За інвентарними картками встановлюються об'єкти основних засобів, які знаходяться в експлуатації, запасі, ремонті, а також конструктивні елементи, що відображають їх індивідуальні особливості. На машини, обладнання, транспортні засоби в обов'язковому порядку мають бути технічні паспорти,

номери яких вказуються в пооб'єктному обліку. Державний аудит перевіряє зберігання і ведення записів у технічних паспортах. У паспортах обов'язково повинна відображатись реконструкція, модернізація і капітальний ремонт основних засобів, проходження технічного огляду та інші дані, необхідні для контролю технічного стану, забезпечення безаварійної роботи, планування профілактичних ремонтів тощо. На підставі дослідження цих даних контролер виявляє обладнання технічно несправних об'єктів, які тривалий час знаходяться в ремонті, вийшли з експлуатації передчасно внаслідок використання в агресивному середовищі, порушення графіків технічного обслуговування і ремонтів, правил техніки безпеки, аварій [9, с. 121].

За відсутності інвентарних карток необхідно:

- перевірити наявність об'єктів основних засобів, по яких відсутні інвентарні картки;
- з'ясувати причини продажу, ліквідації основних засобів;
- відновити аналітичний пооб'єктний облік основних засобів.

Загальний підсумок залишків по всіх класифікаційних групах основних засобів зіставляють із залишком по рахунку 10 "Основні засоби" за Головною книгою. Залишки повинні бути однакові. Якщо виявлені розбіжності між даними аналітичного і синтетичного обліку, то необхідно встановити причини такого відхилення і винних осіб.

Вибірковою перевіркою державний аудитор встановлює наявність основних засобів за місцями їх експлуатації (на підставі інвентарних списків). Якщо виявлена недостача основних засобів, то необхідно взяти письмове пояснення у матеріально відповідальній особі і вжити відповідні заходи із відшкодування вартості даного об'єкта основних засобів [9, с. 122].

Інвентаризація основних засобів є важливою процедурою контролю. Перевіряючому необхідно впевнитися в тому, що інвентаризація здійснюється у встановлені строки, з дотриманням необхідних правил, які виключають фальсифікацію її результатів, відносно всіх об'єктів основних засобів підприємства [39, с. 96].

Під час перевірки правильності проведення інвентаризації, визначення її результатів і відображення їх в обліку вивчають такі питання:

- Наявність наказу керівника на проведення інвентаризації;
- Встановлення обсягів, порядку і термінів проведення інвентаризації відповідно до чинних нормативних документів з інвентаризації майна;
- Дотримання періодичності проведення інвентаризації;
- Правильність оформлення і затвердження результатів інвентаризації;
- Своєчасність відображення результатів інвентаризації в обліку [39, с. 97].

Одночасно державний аудитор повинен уважно вивчити матеріали попередніх інвентаризацій, особливу увагу звертаючи на правильність відображення результатів в бухгалтерському обліку. На підставі вивчення всіх матеріалів інвентаризації державний аудитор робить висновки про якість проведеної інвентаризації.

Після цього перевіряється, чи всі об'єкти основних засобів закріплені за матеріально відповідальними особами. Для цього вартість закріплених за матеріально відповідальними особами основних засобів зіставляють із залишком по дебету рахунка "Основні засоби" на дату перевірки.

За даними бухгалтерського і оперативного-технічного обліку здійснюється контроль за використанням основних засобів, зокрема перевіряються об'єкти основних засобів, встановлені і не встановлені, діючі і недіючі і зайві, непотрібні автотранспортному підприємству, такі, що тривалий час знаходяться в запасі. Особлива увага приділяється контролю використання виробничих площ приміщень, машин, обладнання, фондівіддачі та інших показників, що характеризують ефективність експлуатації основних засобів [40, с. 165].

Завершують державний аудит перевіркою правильного зберігання зайвих, непотрібних, законсервованих основних засобів. Практика роботи показує, що такі об'єкти основних засобів часто зберігаються під відкритим небом і розкомплектовуються. Термін служби основних засобів залежить не тільки від фізичного спрацювання, але й від морального.

Суть морального спрацювання полягає в тому, що машини і обладнання, які знаходяться в експлуатації, поступово технічно старіють і стають малопродуктивними. Таким чином моральне спрацювання основних засобів – це знецінення застарілих машин і обладнання до настання фізичного спрацювання через економічну не вигідність їх подальшої експлуатації. Ці об'єкти основних засобів ревізія відображає в окремій інвентаризаційній відомості, яка дозволяє прийняти рішення про їх розукомплектування на агрегати, модернізацію або списання в металобрухт [41, с. 62]. Обов'язковим завданням контролю використання основних засобів автотранспортного підприємства є встановлення їх якісного стану та ефективності використання.

Розрахунок показників якісного стану та ефективності використання основних засобів ТОВ «Алмаз-Авто» здійснюється на основі використання комплексу формул, що базуються на співвідношенні даних про фінансово-господарську діяльність підприємства. Динаміка показників якісного стану основних засобів ТОВ «Алмаз-Авто» за 2013-2017 рр. представлена у табл. 3.2.

Таблиця 3.2

Динаміка показників якісного стану основних засобів ТОВ «Алмаз-Авто» за 2013-2017 рр.*

№ пор.	Показник	Роки			Відхилення			
		2013	2016	2017	2017/2013		2017/2016	
					абс.	відн.	абс.	відн.
1	Коефіцієнт здатності	51,0	46,6	43,8	-7,2	-14,1	-2,8	19,8
2	Коефіцієнт зносу	3,0	3,6	4,8	1,8	60,0	1,2	2,0
3	Коефіцієнт оновлення	33,4	6,0	3,9	-29,5	-88,3	-2,1	2,4
4	Коефіцієнт вибуття	9,3	4,1	0,1	-9,2	-98,9	-4	4,0
5	Коефіцієнт приросту	24,1	1,9	3,7	-20,4	-84,6	1,8	-2,1
6	Фондозабезпеченість	12730,3	16843,5	19501,9	6771,6	53,2	2658,4	4997,7
7	Фондоозброєність	9567,1	13546,1	17958,3	8391,2	87,7	4412,2	5030,5

*власна розробка

За результатами аналізу показників якісного стану основних засобів ТОВ «Алмаз-Авто» відмічаємо негативну зміну за коефіцієнтами здатності, зносу, оновлення, вибуття та приросту за 2013-2017 рр. Зокрема, коефіцієнт здатності зменшився на -7,2 од. (-14, 1%), коефіцієнт зносу збільшився на 1,8 од. (+60%),

коефіцієнт оновлення зменшився на 29,5 од. (-88,3), Коефіцієнт вибуття зменшився на -9,2 од. (-98,9%), Коефіцієнт приросту зменшився на 20,4 од. (-84,6%). Водночас, фондозабезпеченість та фондоозброєність протягом 2013-2017 рр. засвідчили приріст. Це пов'язано збільшенням обсягу реалізації послуг, впливом інфляції та зменшенням кількості працівників підприємства.

Динаміка показників ефективності використання основних засобів ТОВ «Алмаз-Авто» за 2013-2017 рр. представлена у табл. 3.3.

Таблиця 3.3.

**Динаміка показників ефективності використання основних засобів
ТОВ «Алмаз-Авто» за 2013-2017 рр.***

№ пор.	Показник	Роки			Відхилення			
		2013	2016	2017	2017/2013		2017/2016	
					абс.	відн.	абс.	відн.
1	Фондовіддача	285,1	91,6	129,1	-155,9	-54,7	37,6	41,0
2	Фондомісткість	35,1	109,2	77,4	42,4	120,7	-31,8	-29,1
3	Рентабельність (збитковість) основних засобів	-46,2	-7,6	-7,9	38,3	-83,0	-0,3	4,0
4	Оборотність основних засобів	4747,3	4849,5	3389,6	-1357,6	-28,6	-1459,9	-30,1

* власна розробка

За показниками ефективності використання основних засобів також спостерігається негативна тенденція, що, пов'язано зі збитковою діяльністю підприємства. Контроль забезпеченості та ефективності використання основних засобів засвідчив потребу підвищення якісного стану та ефективності використання основних засобів автотранспортним підприємством, спрямування на забезпечення безаварійної роботи протягом терміну експлуатації та підвищення кількості продукції за умови використання тих самих виробничих потужностей. Для перевірки використання основних засобів ТОВ «Алмаз-Авто» до групи контролерів має бути включено інженера-механіка, який допоможе здійснити правильну оцінку технічного стану та якісних характеристик основних засобів автотранспортного підприємства.

3.1. Удосконалення контролю використання основних засобів на основі застосування інформаційних технологій

В сучасних умовах на автотранспортних підприємствах широко використовуються комп'ютерні системи бухгалтерського обліку, а саме тому змінилася й методика проведення контролю органами ДАСУ на таких підприємствах. Підвищення ефективності контрольної діяльності залежить від застосування новітніх засобів контролю, одним з яких є комп'ютерні технології. Комп'ютер стає інструментом, який дозволяє контролеру не лише скоротити час і засоби при проведенні перевірок, але й здійснити більш детальне вивчення об'єктів, сформувавши якісні робочі та звітні документи, а також здійснювати ефективне управління діяльністю суб'єкта контролю. З'явився новий тип державного аудитора – аудитор із технічними знаннями, який володіє електронною обробкою даних. Тому, зараз комп'ютер став інструментом для проведення контролю, зокрема і забезпеченості та ефективності використання основних засобів автотранспортного підприємства.

Комп'ютеризація бухгалтерського обліку та інших управлінських функцій підприємства з одного боку, і комп'ютеризація контролю з іншого, суттєво змінюють порядок проведення перевірок на конкретних господарюючих суб'єктах. Тому, потрібно розрізняти контроль в комп'ютерному середовищі з використанням ручних та автоматизованих прийомів вивчення документів і операцій та контроль поза комп'ютерним середовищем з використанням ручних та автоматизованих прийомів [16, с.136].

У відділах ДАСУ, до функцій яких входить проведення фінансового контролю, постійно зростає обсяг інформації. Це різні дані аудиту, ревізій, тематичних перевірок, сигнали правоохоронних органів. Підвищується роль аналізу контрольної інформації для удосконалення прогнозування і координації контрольної-ревізійної роботи.

Результатом використання сучасних інформаційних технологій у системі державного контролю стало створення інформаційно-аналітичної системи.

Основними складниками єдиної інформаційно-аналітичної системи державного контролю є: технічне забезпечення (сервери, робочі станції,

локальні обчислювальні мережі, принтери тощо); загальносистемне (операційні системи та системи управління базами даних) і прикладне програмне забезпечення; засоби телекомунікацій і зв'язку (як транспортна інфраструктура ІАС ДАСУ тепер використовується мережа Інтернет); комплексна система захисту інформації. АБС може спростити ревізію і знизити строки її проведення, бо рахункові арифметичні перевірки відомостей та інших розграфлених документів спрощуються [27, с. 118].

Безпека автоматизованих систем обліку рівнозначна безпеці облікових даних як фінансової інформації, тобто носії інформації контролюються й охороняються не менш старанно, ніж сама інформація.

Державний аудитор, не будучи експертом з комп'ютерних систем, не може об'єктивно оцінити технічний стан апаратної та програмної платформ автоматизованих бухгалтерських систем (АБС). Отже, при перевірці автотранспортного підприємства можуть виникнути об'єктивні й симульовані події. Подіям, які можна інсценувати, аудитори мають протиставляти раптову перевірку або прибуття на підприємство, коли там немає системних адміністраторів. Не зайвим буде для перевіряючих одержати так звані «сміттєві» дані, тобто ті, які в сучасних умовах вважаються вилученими, але зберігають інформативність.

При веденні обліку на паперових реєстрах раптова фактична перевірка основних засобів може виявити документи й папери, які будуть свідчити про різні порушення – аж до виявлення неофіційних особистих записів бухгалтерів (так звана чорна бухгалтерія) [27, с. 119].

В автоматизованій же обліковій системі «чорні» дані завжди під рукою й тому підконтрольні будь-якому працівникові, що перебуває біля комп'ютера та має необхідні навички, такі дані можуть бути знищені протягом кількох секунд, у тому числі дистанційно, можуть бути зашифровані – їх прочитати неможливо, можуть бути змінені й замасковані, наприклад, діленням на число, а тому їх не вдасться використати, можуть бути також заховані або замасковані під інші файли в операційному середовищі, наділені портативності.

Автоматизувати виключно усі прийоми вивчення документів чи операцій не дозволяє індивідуальний підхід контролера до проведення кожної конкретної перевірки. Тому, можна комп'ютеризувати лише окремі часто повторювані прийоми контролю. Ефективні результати досягаються за умови можливості конвертації даних бухгалтерської системи автотранспортного підприємства до програмного середовища системи контролера або адаптації системи контролера до структури інформаційної бази підприємства.

Яким би не був ступінь автоматизації обліку на автотранспортному підприємстві, вихідна інформація для внутрішнього контролю завжди фіксується на паперовому носії. Через певний час вона перестає бути актуальною і знищується. Цей період становить приблизно від тижня до декількох місяців. Тобто, можливість одержати реальні дані підприємства сьогодні також зберігається, але ця можливість критична до часу перевірки.

При збігу початку аудиту й початку звітного періоду підприємства з АБС контролери ризикують одержати не реальну інформацію, а офіційну. Разом з тим, при всіх змінах, що відбулися з носіями облікової інформації, первинна і звітна інформація залишилася без змін – на звичних бланках.

З підвищенням оперативності бухгалтерського обліку в автоматизованих бухгалтерських системах (АБС) впливає неприємний для контролера факт можливості прихованої зміни чи знищення електронної документації прямо в ході перевірки й/або безпосередньо перед нею (для прикладу, поки перевіряючі йдуть, охорона вже сповістила про них бухгалтерію) [7, с. 254].

В процесі роботи державного аудитора з інформаційною системою підприємства оператора ЕОМ в жодному разі не можна допускати до ПЕОМ, навіть якщо він зовні лояльний і готовий до співпраці. Важливе усвідомлення державними аудиторами того, що незнання ними правил доступу до мережі, організованої на підприємстві, може призвести до втрати інформації, навіть якщо вона й була захоплена. При завантаженні операційної системи (ОС) може бути викликаний пароль, а якщо він не буде коректно введений протягом 10-15 секунд, програма може зашифрувати або знищити дані. Тобто, є необхідність

завантаження зі «своїх» системних дисків, хоча це може призвести до того, що завантажена ОС не «побачить» файли, захоплені на підприємстві.

Для пошуку, групування і перетворення інформації, згрупованої в автоматизованих банках даних (АБД), застосовується діалоговий режим спілкування державного аудитора з ЕОМ. Достовірність даних аудитор перевіряють за проектною документацією. Використовуючи зведену інформацію в машинограмах, аудитор визначає правильність кореспонденції рахунків бухгалтерського фінансового обліку, доброякісність первинних документів, відповідність форм машинограм [7, с. 261].

Дослідження особливостей ревізії АБС продиктоване тим, що з'явилися нові технології обробки, зберігання і передачі облікової інформації. При руйнуванні інформації в АБС ніхто не несе відповідальності перед законом за неможливість надання необхідних ревізорам даних. В такому випадку перевіряючим тільки й залишається, що, опираючись на первинні документи, самим вивести необхідну проміжну інформацію, яку вони можуть порівняти з уже переданою користувачам звітністю автотранспортного підприємства.

Важливий момент – з'ясування місця користувача з найбільшими правами, а також принципова можливість одержати найбільші права з рядового терміналу. Аудитора повинен цікавити також електронний облік внесених змін: у яких файлах зосереджено інформацію про час входу й виходу, про прізвища співробітників.

Не зважаючи на різницю в класі бухгалтерських програм, усі вони дають можливість швидко одержати структуровані дані практично з будь-якого розрізу діяльності підприємства – аж до видачі певних документів (договорів, касових ордерів, доручень) за певний період [27, с. 129].

Таким чином, постає питання як без втрати даних швидко та зручно перекачати інформацію з автоматизованих систем бухгалтерського обліку до комп'ютерної програми державного аудитора.

Для ведення бухгалтерського обліку на ТОВ «Алмаз-Авто» використовується програма «1С: Підприємство 8». З програмою 1С при

скачуванні даних у підготовленого контролера особливих проблем не виникає, оскільки в цій програмі передбачений вбудований модуль, який передбачає функціональний зв'язок з MS Office, програмні продукти якого в основному використовуються працівниками ДАСУ. Безумовно, така можливість для контролера надзвичайно зручна, адже дає спосіб зручного завантаження даних з автоматизованої системи бухгалтерського обліку та практично миттєвого відбору інформації, що його цікавить.

Проте, зауважимо, що з інформаційними базами деяких інших суб'єктів господарювання у працівників ДАСУ виникають проблеми, зокрема з програмами Ахага або SAPR3. Через екзотичність і потужність самого програмного продукту перед перевіряючими може виникнути питання: як саме одержувати необхідні облікові дані з інформаційної бази підприємства.

Вирішення цієї проблеми полягає або у включенні в бригаду контролерів-аудиторів фахівця з комп'ютерних систем, або в обов'язковому ознайомленні перевіряючих з подробицями роботи в подібних пакетах, з'ясування їхніх особливостей до початку державного аудиту.

Важливим етапом контролю ефективності використання основних засобів є проведення їх інвентаризації, яка передбачає фактичну перевірку наявності основних засобів та порівняння їх з обліковими даними.

В ТОВ «Алмаз-Авто» інвентаризація основних засобів традиційно проводиться вручну, з використанням звичайних калькуляційних пристроїв, що є застарілим, та не досить ефективним способом. Тому, пропонуємо на автотранспортному підприємстві проводити інвентаризацію основних засобів на основі використання штрих-кодів, що спростить і прискорить цей процес.

Система штрихкодування основних засобів автотранспортного підприємства не передбачає складної організації. Товариство може організувати таку систему самостійно, закупивши необхідні пристрої: принтер для друку етикеток та термінал для збору даних. Щоб провести інвентаризацію, всі основні засоби повинні бути промарковані. Для цього на кожен об'єкт основних засобів необхідно нанести попередньо надруковану етикетку із

штрих-кодом, який буде містити найменування, інвентарний номер і місце розташування кожної одиниці основних засобів. Коли прийде час провести інвентаризацію за допомогою терміналу збору даних перевіряючи, як Ревізійна комісія Товариства так і представники ДАСУ, матимуть можливість легко та швидко зчитати всі штрих-коди, нанесені на основні засоби. Таким чином, автоматизована інвентаризація основних засобів буде проводитись за наступною методикою (рис. 3.3).

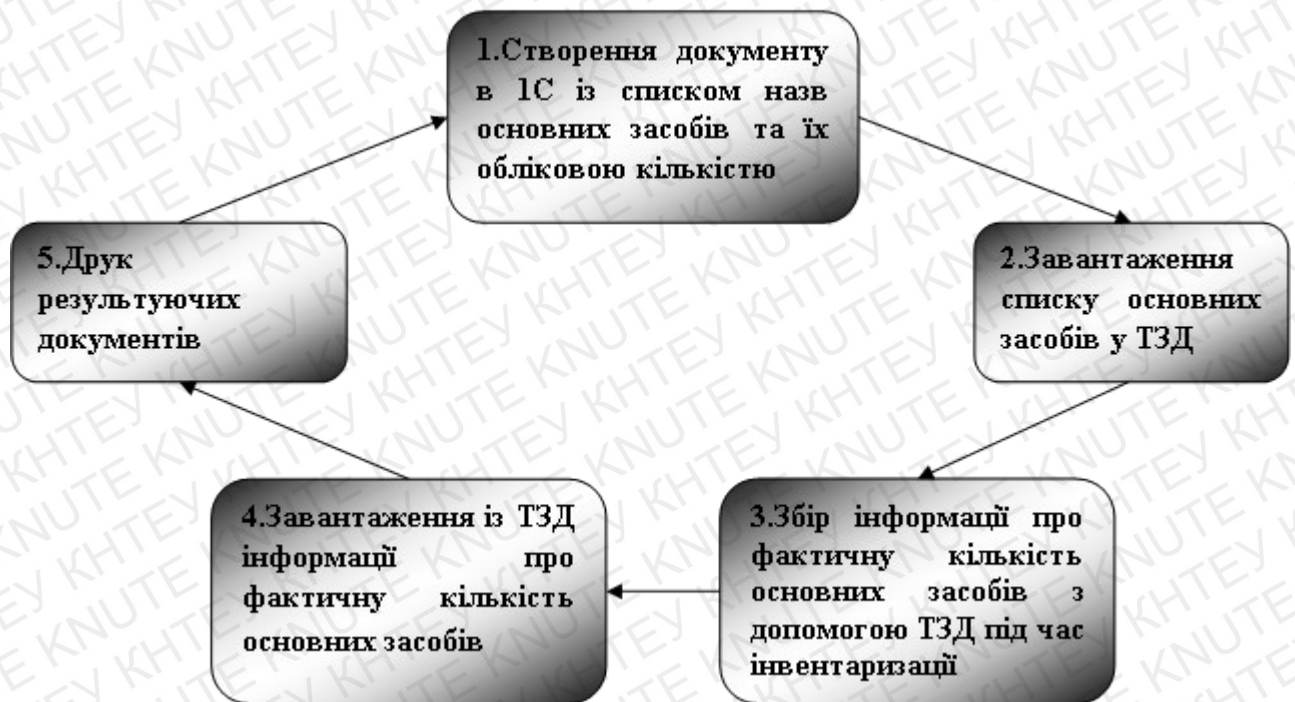


Рис. 3.3. Методика проведення автоматизованої інвентаризації основних засобів ТОВ «Алмаз-Авто» [авторська розробка]

Умовне позначення: ТЗД – термінал збору даних

В даному випадку актуальним є питання інтеграції терміналу збору даних з інформаційною системою обліку. Для ТОВ «Алмаз-Авто» така інтеграція не буде проблемою, оскільки використовується Товариством система «ІС: Підприємство 8» містить термінал збору даних в списку офіційно підтримуваних пристроїв. Хоча навіть, якщо використовувати облікову систему не від ІС, то на сайті виробника обладнання можна скачати бібліотеку для роботи з пристроями, яка містить налаштування використання пристрою на різних мовах програмування.

Заключним етапом контролю забезпеченості та ефективності використання основних засобів ТОВ «Алмаз-Авто» є перевірка результуючих даних із даними, які відображені у звітних документах, з метою ув'язки показників форм фінансової, податкової і статистичної звітності. Також, проводяться підсумки аналізу забезпеченості та ефективності використання основних засобів. Якщо має місце зниження ефективності використання основних засобів, то вказуються причини цього, а також невикористані резерви та шляхи її підвищення. Можуть надаватися фінансові прогнози щодо майбутніх значень обчислюваних показників, що дуже важливо для корегування ситуації, наприклад шляхом зміни часу та режиму використання обладнання.

Отже, викладені умови забезпечення практичного застосування комп'ютерної техніки та зчитування даних з інформаційних систем обліку в програму контролера дозволяють правильно організувати порядок дій контролерів на автотранспортному підприємстві при проведенні контролю використання основних засобів.

Застосовування методики автоматизованого проведення інвентаризації основних засобів покращить як внутрішньогосподарський контроль так і проведення фінансового контролю державними аудиторами. Запропонований для ТОВ «Алмаз-Авто» варіант проведення інвентаризації основних засобів з використанням штрихкодів дозволяє збільшити ефективність і достовірність контролю цих господарських засобів, знизити вплив людського фактора і скоротити витрати праці.

Організація та проведення фінансового контролю органами Державної аудиторської служби України регламентується на законодавчому рівні. Керуючись відповідними положеннями контролери повинні належним чином підготуватися до контрольного заходу та проводити його за встановленими правилами.

Проте необхідною умовою проведення контролю забезпеченості та ефективності використання основних засобів ТОВ «Алмаз-Авто» є врахування специфіки наявних основних засобів. Так як автотранспортне підприємство використовує машини та обладнання, необхідно передбачити присутність інженера-технолога, який забезпечить правильність оцінки основних засобів при проведенні інвентаризації.

Враховуючи те, що підприємствами широко використовуються комп'ютерні системи бухгалтерського обліку, змінилася й методика проведення ревізій фінансового контролю органами ДАСУ. Зокрема, необхідно зважати на можливість швидкого знищення значного масиву інформації, що знаходиться в електронному вигляді або перешкоджання доступу до неї через блокування інформаційної системи. Тому, контролер повинен попереджати такі випадки, а в разі необхідності роботи з програмою бухобліку, на якій він не дуже знається, завчасно залучати програмного експерта. При контролі забезпеченості та ефективності використання основних засобів ТОВ «Алмаз-Авто» завантаження даних з інформаційної системи не складе проблем, оскільки «1С: Підприємство 8», що використовується Товариством, інтегрується з популярними в ДАСУ програмними продуктами MS Office.

Пропозиція для ТОВ «Алмаз-Авто» проводити інвентаризацію основних засобів на основі штрихового кодування дозволяє покращити як внутрішній контроль так і проведення державного фінансового контролю, зокрема, збільшити ефективність і достовірність контролю цих господарських засобів, знизити вплив людського фактора і скоротити витрати праці.

ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

Підсумовуючи результати проведеного дослідження з питань теорії, організації та методики контролю використання основних засобів автотранспортного підприємства можна зробити наступні висновки, констатувати деякі факти та запропонувати окремі рекомендації:

1) Уточнено сутність основних засобів шляхом здійснення аналізу визначень із нормативно-правових актів та праць вчених. Враховуючи всі суттєві ознаки основних засобів найприйнятнішим вважаємо їх визначення, яке враховує економічний і обліково-фінансовий бік цієї категорії. Так, основними засобами підприємства пропонується вважати такі матеріальні активи, які беруть участь у кількох виробничих циклах, зберігають натурально-речову форму до кінця експлуатації та переносять свою вартість на готовий продукт частинами, у міру зношення у вигляді амортизації.

2) Досліджено різні підходи до класифікації основних засобів автотранспортного підприємства та основні критерії їх поділу. З'ясовано, що кожна класифікація є важливою для цілей бухгалтерського обліку або управління цими господарськими засобами, хоча деякі з них є умовними і застосовуються лише в теорії. Дослідження класифікації основних засобів засвідчило наявність галузевих особливостей в частині специфічного складу основних засобів автотранспортного підприємства.

3) Здійснено аналіз нормативно-правової бази контролю основних засобів та встановлено, що законодавство з цього питання містить певні невідповідності у визначеннях сутності даних господарських засобів, їх класифікації, особливостях обліку, оцінки, нарахування амортизації. Так, до введення Податкового кодексу 2010 року мали місце розбіжності в термінології, наразі є відмінності в бухгалтерській та податковій класифікації основних засобів. З метою наближення податкового обліку основних засобів до бухгалтерського Податковим кодексом було введено термін «основні засоби», податковий класифікатор, створений на основі П(С)БО 7 «Основні засоби».

Крім того, інструкцією до плану рахунків бухгалтерського обліку передбачено відкриття субрахунку «Інвестиційна нерухомість», але в П(С)БО 7 «Основні засоби» та Методичних рекомендаціях з бухгалтерського обліку основних засобів даний субрахунок у складі основних засобів не виділяється.

4) Практичні розрахунки у роботі виконувалися на реальних показниках фінансової звітності автотранспортного підприємства ТОВ «Алмаз-Авто». Дослідження організаційної структури ТОВ «Алмаз-Авто» дозволило встановити, що вона є лінійною, що цілком відповідає масштабам його діяльності (підприємство є малим відповідно до класифікації за кількістю працюючих та річними оборотом).

Дослідження ресурсного та майнового потенціалу ТОВ «Алмаз-Авто» за останні 5 років вказує на те, що автотранспортне підприємство має потужний ресурсний та фінансовий потенціал. У структурі пасивів підприємства суттєво переважає власний капітал, зокрема, нерозподілений прибуток, довгострокові зобов'язання мають незначну частку, що означає високий ступінь фінансової стійкості підприємства, його потенційну здатність протистояти несприятливим зовнішнім загрозам і ризикам. Водночас, протягом 2013-2017 рр. діяльність автотранспортного підприємства є нерентабельною, одержано чистий збиток, що компенсується за рахунок зменшення нерозподіленого прибутку, накопиченого у попередніх роках. Формування збитковості ТОВ «Алмаз-Авто», на нашу думку, обумовлено загальним погіршенням господарської та ринкової кон'юнктури. Інфляційні процеси, постійне зростання цін на запаси, прикладом чого є різке підвищення цін на паливо, негативно відображається на роботі підприємства, перед яким постає питання підвищення ефективності управління основними засобами. Проблемним аспектом діяльності підприємства також є незавершений процес автоматизації господарських процесів. У процесі дослідження нами було виділено завдання автоматизації, які є актуальними для ТОВ «Алмаз-Авто» та окреслено переваги від їх реалізації.

5) Контроль основних засобів автотранспортного підприємства здійснюється на основі відповідного інформаційного забезпечення. Основою

такого забезпечення є дані, які формуються системою бухгалтерського обліку підприємства. Досліджено бухгалтерський облік основних засобів як основне джерело інформації для контролю забезпеченості та ефективності їх використання. Дослідження показало, що усі бухгалтерські документи призначені для відображення операцій з основними засобами ТОВ «Алмаз-Авто» є основою для проведення контролю використання основних засобів на автотранспортному підприємстві для прийняття відповідних управлінських рішень. Особливістю бухгалтерського обліку основних засобів ТОВ «Алмаз-Авто» є застосування комплексу субрахунків.

6) Надано оцінку системи внутрішньогосподарського контролю ТОВ «Алмаз-Авто» (за результатами анкетування та усного опитування) і визначено її як недостатньо дієву, оскільки виключено здійснення важливих ділянок контролю, що зокрема стосується забезпеченості та ефективності використання основних засобів. Тому, надання контрольно-аналітичних послуг щодо основних засобів аудиторською фірмою забезпечить надійної фінансової інформації керівництву за допомогою якої будуть прийматися ефективні управлінські рішення, а, отже, покращуватиметься рівень управління автотранспортним підприємством в цілому.

7) Досліджено та представлено характеристику аналітичного забезпечення контролю основних засобів автотранспортного підприємства. На основі дослідження змісту аналітичних процедур та основних вимог до якості аналітичної інформації було запропоновано алгоритм застосування аналітичних процедур, а також склад аналітичних процедур та методичних прийомів аналізу, які рекомендується застосовувати у контролі основних засобів автотранспортного підприємства з метою його удосконалення.

8) Організацію процесу контролю основних засобів автотранспортного підприємства варто розглядати через сукупність його стадій, першочерговою з яких є організація. Досліджено особливості організації та послідовність проведення фінансового контролю органами Державної аудиторської служби України, що регламентується на законодавчому рівні.

Керуючись відповідними положеннями контролери повинні належним чином підготуватися до контрольного заходу та проводити його за встановленими правилами. Проте, на практиці аудитори готуються до заходу інколи навіть за один день. А отже, необхідно передбачити нормальну кількість часу для ознайомлення працівників ДАСУ, а також залучених спеціалістів з матеріалами підконтрольного об'єкта. Необхідною умовою проведення контролю використання основних засобів ТОВ «Алмаз-Авто» є врахування специфіки наявних основних засобів. Так як автотранспортне підприємство використовує специфічне обладнання, при організації контрольного заходу необхідно передбачити присутність інженера-технолога.

9) Удосконалено методику контролю забезпеченості та ефективності використання основних засобів на основі застосування автоматизованого способу проведення інвентаризації. Вважаємо, що проведення інвентаризації за допомогою штрихового кодування покращить як внутрішньогосподарський контроль ТОВ «Алмаз-Авто», так і проведення державного фінансового контролю, зокрема дозволить збільшити ефективність і достовірність контролю цих господарських засобів, знизити вплив людського фактора і скоротити витрати праці.

Результати дослідження мають як теоретичне, так і практичне значення для вдосконалення організації та методики контролю використання основних засобів автотранспортного підприємства. Зокрема, вважаємо, що впровадження в діяльність ТОВ «Алмаз-Авто» наданих в роботі рекомендацій та пропозицій дозволить значно покращити такі важливі ділянки управління автотранспортним підприємством як контроль забезпеченості та ефективності використання основних засобів, що в свою чергу матиме позитивний вплив на ефективність системи внутрішнього управління ТОВ «Алмаз-Авто» в цілому.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Акімова Л. М. Система оцінювання показників ефективності державного контролю за економічною діяльністю [Електронний ресурс] / Л. М. Акімова // Інвестиції: практика та досвід. - 2018. - № 15. - С. 71-76.
2. Антонова Л. В. Вдосконалення систем управління та обліку процесів відтворення основних засобів підприємства як складових стратегії розвитку діяльності [Електронний ресурс] / Л. В. Антонова, Н. М. Левченко, С. М. Белінська // Економіка та держава. - 2017. - № 9. - С. 16-20.
3. Бабіч І. І. Інформаційне забезпечення внутрішнього контролю як функції управління діяльністю сільськогосподарського підприємства / І. І. Бабіч, А. А. Дацюк // Економічні науки. Серія : Облік і фінанси. - 2017. - Вип. 14. - С. 5-13.
4. Басанцов І. В. Удосконалення державного фінансового контролю за ефективним використанням бюджетних коштів в Україні / І. В. Басанцов // Вісник Університету банківської справи Національного банку України. – 2011. – № 1. – С. 280–283.
5. Беззубець Л. Л. Шляхи та умови розвитку автоматизованого аудиту в Україні / Л. Л. Беззубець // Економічний вісник університету. - 2015. - Вип. 24(1). - С. 23-27.
6. Безугла Ю. Є. Аналіз фінансування оновлення основних засобів підприємства за допомогою лізингу / Ю. Є. Безугла, О. А. Пісклова // Міжнародний науковий журнал "Інтернаука" . - 2018. - № 10(3). - С. 9-14.
7. Бенько М.М. Інформаційні технології як фактор інтеграції внутрішнього і зовнішнього аудиту / М.М. Бенько, В.В. Сопко // Економічний форум. – 2015. – № 1. – С. 254–262.
8. Бондаренко А. І. Оцінка ефективності механізмів державного фінансового контролю / А. І. Бондаренко // Вісник Національного університету цивільного захисту України. Серія : Державне управління. - 2017. - Вип. 1. - С. 88-93.

9. Бондаренко Н. М. Організація внутрішньогосподарського контролю використання основних засобів на вітчизняних підприємствах та шляхи його вдосконалення / Н. М. Бондаренко, Ю. К. Шачаніна // Науковий вісник Херсонського державного університету. Сер. : Економічні науки. - 2017. - Вип. 23(3). - С. 119-122.
10. Брік С. В. Нові підходи до обліку основних засобів та ефективність обліку основних засобів у сучасних умовах / С. В. Брік, Г. К. Пинтя // Вісник Національного технічного університету "ХПІ". Серія : Актуальні проблеми розвитку українського суспільства. - 2016. - № 13. - С. 76-78.
11. Бутник О. О. Державне управління організацією фінансового контролю: аналіз зарубіжного досвіду для України [Електронний ресурс] / О. О. Бутник // Інвестиції: практика та досвід. - 2018. - № 16. - С. 79-81.
12. Бюджетний кодекс України, прийнятий Верховною Радою України від 8 липня 2010 р. № 2456-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>
13. Вдовиченко Л. Ю. Державний нагляд (контроль) у сфері господарської діяльності: релевантний для України міжнародний досвід [Електронний ресурс] / Л. Ю. Вдовиченко // Бізнес Інформ. - 2018. - № 1. - С. 35-41.
14. Виговська Н.Г. Господарський контроль в соціальноорієнтованій економіці: проблеми теорії та методології: монограф. / Н.Г. Виговська. – Житомир: ЖДТУ, 2006. – 288 с.
15. Воронко Р. М. Послідовність проведення та інформаційне забезпечення внутрішнього контролю / Р. М. Воронко // Вісник Львівської комерційної академії. Серія економічна. - 2016. - Вип. 50. - С. 122-129.
16. Гаркуша С. А. Комп'ютерний аудит в системі аналізу бухгалтерської інформації / С. А. Гаркуша, О. О. Довжик // Економічний аналіз. - 2014. - Т. 15(2). - С. 136-141.
17. Господарський кодекс України, прийнятий Верховною Радою України від 16 січня 2003 р. № 436-4 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/436-15>.

18. Даценко Г. В. Здійснення державного фінансового контролю в зарубіжних країнах [Електронний ресурс] / Г. В. Даценко, Д. В. Шпильова. – Режим доступу : http://www.rusnauka.com/11_EISN_2010/Economics/64441.doc.htm
19. Державний фінансовий аудит: методологія і організація : монограф. / [Є.В. Мних, М.О. Никонович, Н.С. Барабаш та ін.]; за ред. Є. В. Мниха. – К. : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2011. – 319 с.
20. Дзьоба В. Б. Удосконалення методики оцінки ефективності системи внутрішнього контролю / В. Б. Дзьоба // Молодий вчений. - 2017. - № 12. - С. 609-611.
21. Дмитренко Г.В. Організація і здійснення державного контролю в Україні (фінансово-економічні аспекти) : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня д-ра наук з держуправління : спец. 25.00.02 / Г. В. Дмитренко. – К., 2011. – 36 с.
22. Долішня Т. І. Міжнародний досвід обліку основних засобів: порівняльний аспект / Т. І. Долішня, І. Б. Медвідь // Причорноморські економічні студії. - 2018. - Вип. 28(2). - С. 126-129.
23. Жовнірчик Я. Ф. Щодо дієвості та ефективності організації національної системи державного контролю [Електронний ресурс] / Я. Ф. Жовнірчик // Інвестиції: практика та досвід. - 2017. - № 23. - С. 87-92.
24. Закон України «Про підприємництво», прийнятий Верховною Радою УРСР від 07.02.1991 № 698-XII [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/698-12>
25. Занько Б. М. Віднесення матеріальних активів до складу основних засобів: проблеми податкового законодавства / Б. М. Занько // Економічний вісник. Серія : Фінанси, облік, оподаткування. - 2018. - Вип. 2. - С. 45-51.
26. Зdirko Н. Г. Стан та тенденції розвитку державного фінансового контролю в Україні [Електронний ресурс] / Н. Г. Зdirko // Облік і фінанси. - 2017. - № 1. - С. 153-160.

27. Івахненко С.В. Інформаційні технології аудиту та внутрішньогосподарського контролю в контексті світової інтеграції: монограф. / С.В. Івахненко – Житомир: ПП «Рута», 2010. – 432 с.
28. Ігонін Р.В. Деякі аспекти проведення державного фінансового аудиту як різновиду державного фінансового контролю [Електронний ресурс] / Р. В. Ігонін, І. В. Чорна // Наше право. - 2014. - № 5. - С. 183-188.
29. Катроша Л.В. Аудит ефективності як перспективний метод державного фінансового контролю у системі державних закупівель в Україні [Електронний ресурс] / Л. В. Катроша // Інноваційна економіка. - 2013. - № 8. - С. 327-331.
30. Кінашук Л.Л. Особливості організації та правового регулювання державного і недержавного аудитів у зарубіжних країнах [Електронний ресурс] / Л.Л. Кінашук // Південноукраїнський правничий часопис. - 2014. - № 2. - С. 55-57.
31. Ключнікова М.В. Теоретико-правові аспекти відтворення основних виробничих засобів підприємств комунальної теплоенергетики [Електронний ресурс] / М.В. Ключнікова // Технологический аудит и резервы производства. - 2015. - № 1(6). - С. 47-51.
32. Кондукова Е. В. Проблеми уніфікації методики фінансового аналізу у державному контролі / Е. В. Кондукова // Економічний вісник. Серія : Фінанси, облік, оподаткування. - 2018. - Вип. 2. - С. 60-68.
33. Кононова І. В. Особливості обліку та аудиту основних засобів згідно з міжнародними стандартами / І. В. Кононова, А. О. Бакум // Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія : Міжнародні економічні відносини та світове господарство. - 2016. - Вип. 6(2). - С. 19-23.
34. Контроль у системі інноваційного менеджменту підприємства : монограф. / Є.І. Мних [та ін.]; за ред. Є.В. Мниха– Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2011. – 452 с.

35. Концептуальна основа фінансової звітності, видана Радою з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку від 01.09.2010 №929_009 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/929_009
36. Корінько М.Д. Контроль та аналіз діяльності суб'єктів господарювання в умовах її диверсифікації : теорія, методологія, організація : монограф. / М.Д. Корінько. – Київ, 2007. – 395 с.
37. Косова Т. Д. Організація аудиту ефективності в системі зовнішнього державного фінансового контролю / Т. Д. Косова, В. В. Шевченко // Молодий вчений. - 2018. - № 2(1). - С. 394-398.
38. Косова Т. Вищий державний фінансовий контроль в умовах євроінтеграції України / Т. Косова, В. Шевченко // Зовнішня торгівля: економіка, фінанси, право. - 2018. - № 1. - С. 121–129.
39. Косович Б. І. Облік основних засобів і витрат підприємств за міжнародними та національними стандартами / Б. І. Косович, Т. Д. Півень // Вісник Львівського торговельно-економічного університету. Економічні науки. - 2017. - Вип. 52. - С. 95-99.
40. Кравченко М. В. Складові управління процесом обліку основних засобів / М. В. Кравченко, Ю. А. Дроздова // Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія : Міжнародні економічні відносини та світове господарство. - 2017. - Вип. 14(1). - С. 164-167.
41. Лазебник Л. Л. Оновлення основних засобів в Україні: проблеми їх амортизації та використання [Електронний ресурс] / Л. Л. Лазебник // Економіка України. - 2018. - № 8. - С. 62-74.
42. Левченко О. М. Організація обліку та контролю основних засобів господарюючих суб'єктів / О. М. Левченко, М. А. Гавілей // Вісник Київського національного університету технологій та дизайну. Серія : Економічні науки. - 2017. - № 6. - С. 59–71.

- 43.Лімска декларація керівних принципів аудиту державних фінансів, жовтень 1997 (INTOSAI) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/604_001
- 44.Любенко А. Аудит ефективності як складова системи контролю за державними активами / А. Любенко, Ю. Кійко // Аграрна економіка. - 2017. - Т. 10, № 3-4. - С. 43-49.
- 45.Максімова В.Ф. Системний підхід до розвитку державного аудиту в Україні [Електронний ресурс] / В. Ф. Максимова, Ю. Б. Слободяник // Облік і фінанси. - 2013. - № 4. - С. 114-120.
- 46.Малахов В. Удосконалення організації обліку і аудиту основних засобів на підприємстві / В. Малахов, І. Оніщенко // Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації. - 2016. - Вип. 1. - С. 48-56.
- 47.Міщенко Т. М. Оцінка організації внутрішнього контролю витрат виробничого підприємства / Т. М. Міщенко // Економічний вісник. Серія : Фінанси, облік, оподаткування. - 2018. - Вип. 2. - С. 99-105.
- 48.Могилова М. М. Інноваційно-диверсифікаційне відтворення основних засобів у забезпеченні стійкого розвитку сільського господарства і сільських територій [Електронний ресурс] / М. М. Могилова // Агросвіт. - 2018. - № 13. - С. 3-7.
- 49.Мулик Т. О. Інформаційно-організаційні засади аналізу основних засобів в управлінні реальними інвестиціями / Т. О. Мулик, А. О. Цуркан // Науковий вісник Херсонського державного університету. Сер. : Економічні науки. - 2018. - Вип. 29(2). - С. 173-177.
- 50.Назаренко І.М. Фінансовий аудит «Балансу (Звіту про фінансовий стан)» підприємства: організаційно-методичні аспекти та процес алгоритмізації [Електронний ресурс] / І. М. Назаренко // Бізнес Інформ. - 2017. - № 4. - С. 308-313.
- 51.Назарова К.О. Аудит : еволюція, потенціал, ефективність : монограф. / К.О. Назарова. – К. : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2015. – 464 с.

52. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби»: Міністерство фінансів України / Наказ, 27 квітня 2000, № 92 [zareestrovano Міністерством юстиції України 18 травня 2000 р. № 288/4509].
53. Негоденко В. С. Особливості обліку та аудиту відтворення основних засобів / В. С. Негоденко // Підприємництво та інновації. - 2017. - Вип. 3. - С. 56-64.
54. Недбалюк І. Р. Оцінка ефективності показників бюджетного контролю: сучасний вітчизняний досвід / І. Р. Недбалюк // Економічний вісник Запорізької державної інженерної академії. - 2017. - Вип. 6(2). - С. 86-90.
55. Обліково-аналітичне забезпечення господарської діяльності: монограф. / І.Ф. Баланюк, С.В. Бардаш, Н.І. Пилипів та ін. – Івано-Франківськ: Видавництво: Друкарня Фоліант, 2014. – 293 с.
56. Одношевна О. Концепт управління процесом обліку основних засобів / О. Одношевна // Економіка природокористування і охорони довкілля. - 2017. - 2017. - С. 130-137.
57. Озеран А. В. Гармонізація вимог П(С)БО України із МСФЗ щодо обліку основних засобів / А. В. Озеран, Р. С. Коршикова // Незалежний аудитор. - 2016. - № 15. - С. 54-61.
58. Панасюк О. В. Аналіз досвіду у сфері державного фінансового контролю: Європейський Союз та Україна / О. В. Панасюк // Економічний вісник. Серія: Фінанси, облік, оподаткування. - 2018. - Вип. 2. - С. 139-145.
59. [Податковий кодекс України](#) Верховна Рада України / Кодекс України, Закон, 2 грудня 2010, № 2755-6. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
60. Поліщук В.В. Напрямки удосконалення системи державного фінансового контролю: впровадження стратегічного аудиту [Електронний ресурс] / В. В. Поліщук // Публічне управління: теорія та практика. - 2014. - Вип. 1. - С. 145-149.

61. Порядок проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту діяльності суб'єктів господарювання : чинне законодавство зі змін. і доп., затв. постановою Кабміну від 25 березня 2006 р. N361 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/361-2006-%D0%BF>
62. Про акціонерні товариства: чинне законодавство зі змін. і доп., прийм. Верховною Радою України від 17 вересня 2008 р. № 514-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/514-17>
63. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні : чинне законодавство зі змін. і доп., прийм. Верховною Радою України від 16.07.1999 р. № 996-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
64. Про затвердження Положення про Державну аудиторську службу України: чинне законодавство зі змін. і доп., затв. Постановою Кабміну від 3 лютого 2016 р. № 43 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/43-2016-%D0%BF>
65. Про затвердження Порядку планування заходів державного фінансового контролю Державною аудиторською службою та її міжрегіональними територіальними органами, затв. Постановою Кабміну від від 8 серпня 2001 р. N 955 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/955-2001-%D0%BF>
66. Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні: чинне законодавство зі змін. і доп., прийм. Верховною Радою України від 26 січня 1993 р. № 2939-XII [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2939-12>
67. Про Рахункову палату: чинне законодавство зі змін. і доп., прийм. Верховною Радою України від 2 липня 2015 р. № 576-VIII [Електронний

ресурс]. – Режим доступу:

<http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/576-19/page2>

- 68.Радіонова Н. Й. Організація внутрішньогосподарського контролю основних засобів на підприємствах України / Н. Й. Радіонова, О. В. Михайлюк // Міжнародний науковий журнал "Інтернаука" . - 2018. - № 14. - С. 37-39.
- 69.Рябчук О. Г. Аналітичні процедури та їх виконання у процесі державного фінансового аудиту / О. Г. Рябчук // Економічний вісник. Серія : Фінанси, облік, оподаткування. - 2018. - Вип. 2. - С. 178-183.
- 70.Северин О. О. Дослідження залежності сумарних витрат на виконання навантажувально-розвантажувальних робіт від основних показників роботи засобів механізації / О. О. Северин, О. О. Шуліка, Н. В. Потаман // Вісник Східноукраїнського національного університету імені Володимира Даля. - 2018. - № 2. - С. 198-202.
- 71.Селіщев С. В. Оцінка функціонування системи внутрішнього контролю внутрішнім аудитом промислового підприємства / С. В. Селіщев // Бухгалтерський облік, аналіз та аудит: проблеми теорії, методології, організації. - 2016. - № 2. - С. 136-142.
- 72.Симоненко В.К. Аудит эффективности : проблемы адаптации и внедрения / В.К. Симоненко // Вестник КНТЕУ. – 2014. – № 2. – С. 5–13.
- 73.Симоненко В.К. Основи єдиної системи Державного фінансового контролю в Україні : монограф. / В.К. Симоненко, О.І. Барановський, П.С. Петренко. – К.: Знання України, 2006.-280 с.
- 74.Слободяник Ю.Б. Предмет і об'єкти державного аудиту [Електронний ресурс] / Ю. Б. Слободяник // Вісник Одеського національного університету. Економіка. - 2013. - Т. 18, Вип. 2(1). - С. 154-158.
- 75.Слуцький Є. В. Використання електронних майданчиків для оцінки основних засобів за справедливою вартістю / Є. В. Слуцький // Науковий вісник Херсонського державного університету. Сер. : Економічні науки. - 2018. - Вип. 29(2). - С. 184-190.

76. Стрекаль О. О. Інформаційне забезпечення ефективності державного фінансового контролю / О. О. Стрекаль // Финансовые услуги. - 2017. - № 5. - С. 36-38.
77. Сучасний бухгалтерський облік, аналіз і аудит: галузевий аспект : колективн. монограф. у 2 т. / за ред. О.П. Атамас. – Дніпропетровськ : «Герда», 2013. – Т. 1. – 358 с.
78. Трачова Д. М. Обліково-інформаційне забезпечення контролю здійснення амортизаційної політики підприємства / Д. М. Трачова // Економічний вісник Запорізької державної інженерної академії. - 2018. - Вип. 3. - С. 147-151.
79. Фінансовий аудит: інформаційно-аналітичне забезпечення: монограф. / Є.В. Мних, С.В. Бардаш, К.О. Назарова та ін. – К. : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2015. – 416 с.
80. Цивільний кодекс України, прийнятий Верховною Радою України від 16.01.2003 № 435-4 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/435-15>
81. Чебанова Н. В. Роль інформаційно-аналітичного забезпечення внутрішнього контролю в підвищенні ефективності управління підприємством / Н. В. Чебанова, Л. Є. Ревуцька, Н. М. Корольова // Вісник ХНАУ. Серія : Економічні науки. - 2017. - № 3. - С. 77-86.
82. Череп О. Г. Основні засоби промислових підприємств Запорізької області та проблеми їх використання / О. Г. Череп, Д. В. Синьоока // Вісник Запорізького національного університету. Економічні науки. - 2017. - № 4. - С. 59-67.
83. Чуніхіна Т. С. Відтворення основних засобів та терміну корисного використання в межах стратегії розвитку підприємств / Т. С. Чуніхіна, А. М. Горлушко // Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія : Міжнародні економічні відносини та світове господарство. - 2018. - Вип. 19(1). - С. 79-83.

84. Шевчук О. Концепція оцінки діяльності контрольних органів / О. Шевчук // Фінансовий контроль. – 2013. – № 8 (91). – С. 60–63.
85. Шендригоренко М. Т. Основні засоби: проблемні аспекти визначення та організації документообігу на підприємствах / М. Т. Шендригоренко, Ю. В. Яковенко // Вісник Донецького національного університету економіки і торгівлі ім. Михайла Туган-Барановського. Серія : Економічні науки. - 2017. - № 2. - С. 93-100.
86. Шкірко О. І. Проблеми обліку основних засобів і амортизації в Україні та закордоном / О. І. Шкірко, Я. Р. Доброва, Ю. С. Збириновська // Міжнародний науковий журнал "Інтернаука" . - 2017. - № 15(2). - С. 74-79.
87. Шпитко М.М. Про доцільність розвитку та вдосконалення аудиту як форми державного фінансового контролю України [Електронний ресурс] / М. М. Шпитко // Наше право. - 2014. - № 10. - С. 192-195.
88. Шурпенкова Р. Баланс як основне джерело інформації для прийняття управлінських рішень / Р. Шурпенкова, І. Демко // Вісник Львівського національного аграрного університету. Сер : Економіка АПК. - 2013. - № 20(1). - С. 167-173.
89. Щирба М.Т. Аналітичні процедури як інструмент підвищення якості внутрішнього аудиту / М.Т. Щирба, І.М. Щирба // Вісник Львівської комерційної академії. – Львів: Видавництво Львівської комерційної академії, 2011. – № 35 – С.411–417.
90. Яковишина Н. А. Теоретичні основи обліку основних засобів / Н. А. Яковишина, К. А. Яковенко // Молодий вчений. - 2018. - № 5(2). - С. 779-782.
91. Ярова Ю. Ю. Сутність внутрішнього контролю на підприємствах України [Електронний ресурс] / Ярова Ю. Ю. Режим доступу : http://www.rusnauka.com/31_PRNT_2010/Economics.
92. Яцунська О. С. Методологічні аспекти обліку основних засобів на стадії надходження / О. С. Яцунська // Вісник Національного університету

"Львівська політехніка". Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку. - 2017. - № 862. - С. 313-318.

93. Яцунська О. С. Облікова політика суб'єкта господарювання щодо об'єктів основних засобів у контексті імплементації МСФЗ / О. С. Яцунська // Статистика України. - 2016. - № 1. - С. 79-87.
94. Barbara Olczacka Leksykon zarządzania finansami. Ośrodek Doradstwa i Doskonalenia Kadr / Barbara Olczacka, Renata Pałczyńska-Gościñal. – Gdańsk, 1998. – 370 s.
95. Drozd I. K. Internal Audit of Enterprises in the Public Sector / I. K. Drozd // Незалежний аудитор. - 2012. - № 1. - С. 6-9.
96. Julve V. M. Public financial reporting and audits: challenges and oportunities / V. M. Julve // ECA, Luxembourg. – 2016. – 145 p.
97. Leksykon Finansów [komitet redakcyjny Jan Głuchowski]. – Warszawa: Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, 2001. – 368 s.
98. Olchowicz I. Podstawy rachunkowości / I. Olchowicz – Warszawa: PWE, 2002. – Część I wykład. – Wydanie czwarte zmienione. – 323 s.
99. Szolno O. Internal audit in the public finance sector and its role in the system of management control / O. Szolno // Вісник Національного університету "Львівська політехніка". Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку. - 2014. - № 797. - С. 341-347.