

ЗАТВЕРДЖЕНО

**Наказ Вищого навчального закладу Укоопспілки
«Полтавський університет економіки і торгівлі»
18 квітня 2019 року № 88-Н**

Форма № П-4.04

**ВИЩИЙ НАВЧАЛЬНИЙ ЗАКЛАД УКООПСІЛКИ
«ПОЛТАВСЬКИЙ УНІВЕРСИТЕТ ЕКОНОМІКИ І ТОРГІВЛІ»**

Навчально-науковий інститут бізнесу та сучасних технологій
Форма навчання заочна
Кафедра бухгалтерського обліку і аудиту

Допускається до захисту

Завідувач кафедри _____ доц. Є.А. Карпенко
«30» червня 2021 р.

ДИПЛОМНА РОБОТА

**на тему: «Облік і аудит в управлінні іншими необоротними
матеріальними активами підприємства»**

(за матеріалами ПрАТ «Рубіжанський картонно-тарний комбінат»,
м. Рубіжне)

зі спеціальності 071 «Облік і оподаткування»

за освітньою програмою «Облік і аудит»

ступеня «магістр»

Виконавець роботи

Дубровна Анастасія Володимирівна

_____ 30.06.2021 р.

Науковий керівник

к.е.н., доцент Прохар Наталія Вікторівна

_____ 30.06.2021 р.

Полтава – 2021

ВСТУП

В сучасних умовах адаптації економіки України до ринкових умов господарювання та застосування Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, що розроблені на основі Міжнародних стандартів фінансової звітності особливо гостротою постає проблема поділу необоротних активів на основні засоби та інші необоротні матеріальні активи. Це зумовлює необхідність вдосконалення системи облікової інформації, необхідної для аудиту й аналізу показників фінансово-господарської діяльності, планування та прийняття тактичних і стратегічних управлінських рішень.

У сучасній економічній літературі ключовою проблемою є раціональність обліку інших необоротних матеріальних активів й аудит фінансової звітності, що містить інформацію про інші необоротні матеріальні активи. У працях відомих вітчизняних вчених, зокрема М.І. Бондаря, Ф.Ф. Бутинця, Ю.А. Вериги, А.М. Герасимовича, С.Ф. Голова, З.В. Гуцайлюка, А.Г. Загороднього, М.В. Кужельного, С.О. Левицької, Л.М. Кіндрацької, Я.Д. Крупки, А.Ф. Павленка, М.С. Пушкаря, С.В. Свірко, В.В. Сопка, Н.М. Ткаченко, Р.Л. Хом'яка досліджено низку питань, пов'язаних з методичними підходами до організації обліку й аудиту інших необоротних матеріальних активів. Разом з тим, значне коло питань як у теоретико-методичному, так і в практичному аспекті щодо обліку й аудиту інших необоротних матеріальних активів на підприємствах залишаються не розкритими.

Метою дипломної роботи є обґрунтування теоретичних положень і розробка практичних рекомендацій щодо вдосконалення обліку й аудиту інших необоротних матеріальних активів на підприємствах.

Досягнення поставленої мети потребує вирішення наступних завдань:

- визначення економічної сутності інших необоротних матеріальних активів, їх класифікації, визнання та оцінки;

- розкриття значення та завдань обліку й аудиту інших необоротних матеріальних активів підприємства;
- характеристика фінансово-господарської діяльності та стану системи внутрішнього контролю у ПрАТ «Рубіжанський картонно-тарний комбінат»;
- розгляд особливостей документального оформлення руху інших необоротних матеріальних активів;
- вивчення методики синтетичного й аналітичного обліку інших необоротних матеріальних активів;
- обґрунтування напрямів вдосконалення обліку інших необоротних матеріальних активів з використанням інформаційних технологій;
- дослідження організації і планування аудиту інших необоротних матеріальних активів;
- вивчення методики аудиту інших необоротних матеріальних активів та оформлення його результатів;
- розгляд напрямів використання даних обліку і аудиту інших необоротних матеріальних активів в управлінні підприємством.

Об'єктом дослідження є процес обліку й аудиту інших необоротних матеріальних активів підприємств.

Предметом дослідження є сукупність теоретичних, методичних і практичних питань обліку й аудиту інших необоротних матеріальних активів на підприємствах.

Суб'єктом дослідження обрано ПрАТ «Рубіжанський картонно-тарний комбінат».

Інформаційною базою для проведення дослідження є нормативні документи Верховної Ради України, Кабінету Міністрів України, Міністерства фінансів України, Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку, Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду іншого надання впевненості та супутніх послуг, бухгалтерська звітність підприємства.

Методологічною основою дослідження є наукові праці вітчизняних та зарубіжних вчених з фінансового обліку, звітності підприємства, аудиту, фінансового й стратегічного аналізу, матеріали періодичних видань.

Наукова новизна одержаних результатів дослідження полягає в теоретичному обґрунтуванні та вирішенні комплексу питань, пов'язаних із удосконаленням обліку й аудиту інших необоротних матеріальних активів підприємства.

Найбільш вагомими результатами, що характеризують наукову новизну, є такі: розкриття відмінностей інших необоротних матеріальних активів від основних засобів та малоцінних і швидкозношуваних предметів; узагальнення ознак класифікації інших необоротних матеріальних активів; проведення аналізу основних показників діяльності досліджуваного підприємства, стану й руху інших необоротних матеріальних активів; вдосконалення форм первинних документів з руху інших необоротних матеріальних активів: перейменування ф. № ОЗ-1 на «Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів та інших необоротних матеріальних активів» і внесення змін у самій формі документа, розробка нової форми «Розрахунок первісної (справедливої) вартості інших необоротних матеріальних активів» як додатку до ф. № ОЗ-1; створення в конфігураторі системи «1С: Підприємство. Редакція 2.0» електронного документу «Розрахунок місячних сум відрахувань на формування (поповнення) забезпечення майбутніх витрат на ремонт власних основних засобів та інших необоротних матеріальних активів»; розробка пропозицій щодо виправлення помилок в обліку інших необоротних матеріальних активів; розробка Плану і Програми аудиту інших необоротних матеріальних активів.

Практична цінність проведеного дослідження полягає у застосуванні в практичній діяльності ПрАТ «Рубіжанський картонно-тарний комбінат» запропонованих рекомендацій щодо обліку й аудиту інших необоротних матеріальних активів з метою ефективного управління підприємством.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ Й АУДИТУ ІНШИХ НЕОБОРОТНИХ МАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ ПІДПРИЄМСТВА

1.1. Економічна сутність інших необоротних матеріальних активів, їх класифікація, визнання та оцінка

У сучасних умовах діяльності підприємств все активніше використовуються такі довгострокові економічні ресурси, як інші необоротні матеріальні активи, це пов'язано з їх здатністю приносити значні прибутки за умов ефективного використання.

Згідно з П(С)БО 7 «Основні засоби» від 27.04.2000 р. № 92 [62], інші необоротні матеріальні активи є складовою частиною основних засобів. Однак є певні особливості, які притаманні їх обліку. Перш за все, слід розглянути основні критерії, за якими дані активи відрізняються від основних засобів та малоцінних швидкозношуваних предметів. Такими критеріями є інвентарна вартість кожного облікового об'єкта та нормативний термін їх використання, що має бути більшим від одного року (чи операційного циклу, якщо він довший за рік). Щодо вартісних ознак інших необоротних матеріальних активів, то підприємства можуть установлювати вартісні ознаки таких предметів самостійно. Отже, до інших необоротних матеріальних активів, підприємства, орієнтуючись на специфіку своєї діяльності, відносять активи, відповідно до терміну корисної експлуатації та їх вартості.

До інших необоротних матеріальних активів належать необоротні активи, які згідно з П(С)БО 7 «Основні засоби» [62], не обліковуються у складі основних засобів. Саме визначення інших необоротних матеріальних активів у П(С)БО 7 не наводиться, але сказано, що підприємства можуть самостійно встановлювати ознаки для предметів, які входять до складу інших необоротних матеріальних активів (п.5 П(С)БО 7 «Основні засоби» [62]). Тому

в наказі про облікову політику підприємства необхідно встановити граничну вартість активів, за якою вони належать до інших необоротних матеріальних активів.

У Податковому кодексі немає прямого визначення інших необоротних матеріальних активів. Згідно статті 14.1.138. Податкового кодексу України від 02.12.2010 р. № 2755-VI [59], через визначення основних засобів наводиться значення інших необоротних матеріальних активів. 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 20000 гривень, невиробничих основних засобів і нематеріальних активів), що призначаються платником податку для використання у господарській діяльності платника податку, вартість яких перевищує 20000 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. Тож за Податковим кодексом України інші необоротні матеріальні активи подібні до основних засобів, мають матеріальну форму, використовуються у господарській діяльності платника податку, їх вартість не перевищує 20000 грн.

За п. 6 П(С)БО 9 «Запаси», малоцінні та швидкозношувані предмети – це матеріальні активи, що використовуються протягом не більше одного року або нормального операційного циклу, якщо він більше одного року. Саме вони належать до запасів і є оборотними активами.

Відмінності інших необоротних матеріальних активів від малоцінних та швидкозношуваних предметів наступні:

- на інші необоротні матеріальні активи амортизація нараховується з наступного місяця після введення їх в експлуатацію, а на малоцінні та швидкозношувані предмети, амортизація не нараховується;

– строк корисного використання інших необоротних матеріальних активів з дати введення в експлуатацію становить понад один рік, а малоцінні та швидкозношувані предмети використовуються протягом не більше одного року або нормального операційного циклу, якщо він більше одного року;

– інші необоротні матеріальні активи відносяться до необоротних активів, а малоцінні та швидкозношувані предмети є оборотними активами.

Світова практика протягом тривалого періоду напружувала багаточисельні варіанти видів інших необоротних матеріальних активів, тому для детального їх вивчення та цілеспрямованого управління потрібна систематизація за різними класифікаційними ознаками, адже класифікація полегшує поточний облік, спрощує складання звітності в тому числі й про наявність і рух інших необоротних матеріальних активів.

Для цілей бухгалтерського обліку інші необоротні матеріальні активи класифікуються за такими групами (рис. 1.1)

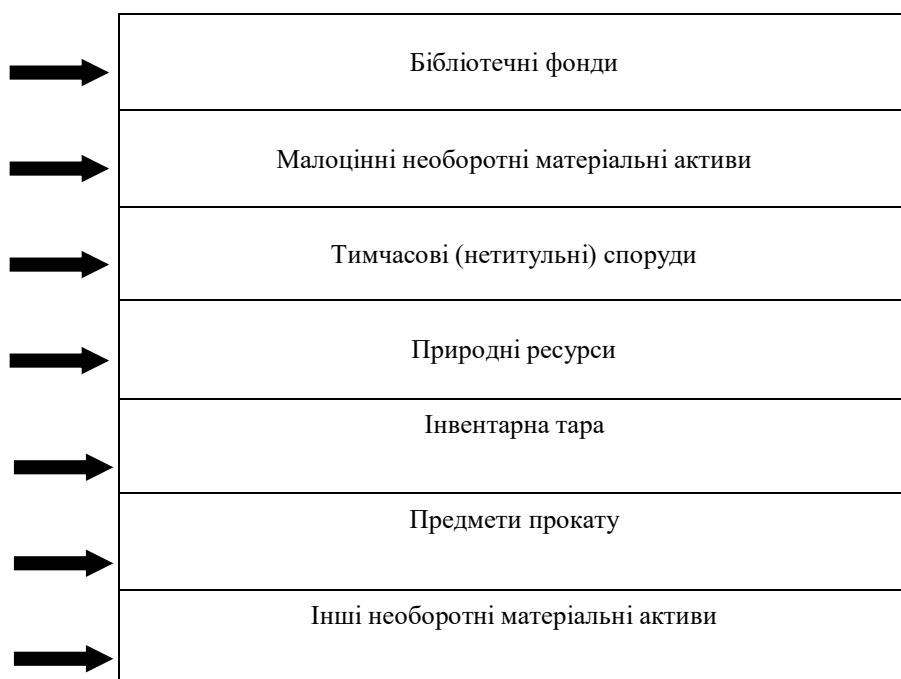


Рис.1.1. Групи інших необоротних матеріальних активів [авторська розробка]

Вивчення міжнародних стандартів фінансової звітності та національних стандартів бухгалтерського обліку, літературних джерел дає можливість

виділити наступні ознаки класифікації необоротних активів, у т. ч. й інших необоротних матеріальних активів (табл.1.1).

Таблиця 1.1

Класифікація необоротних активів [авторська розробка]

Класифікаційні ознаки	Складові	Характеристика
За типом власності	Власні	відносяться ті активи, які належать підприємству на правах власності і відображаються на його балансових рахунках
	Орендовані	використовуються підприємством відповідно до договору оренди, тому не належать підприємству на правах власності. Варто відмітити, що на балансових рахунках показують лише ті необоротні матеріальні активи, які підприємство отримало на правах фінансової оренди
За характером відображення зносу	Необоротні активи, що амортизуються	відносяться придбані та виготовлені активи, а також довгострокові фінансові інвестиції, що утримуються до погашення; нематеріальні активи, які оцінюються за історичною собівартістю та мають обмежений термін корисного використання
	Необоротні активи, що не амортизуються	відносяться нематеріальні активи без обмеженого терміну експлуатації; інвестиційна нерухомість, яка оцінюється за справедливою вартістю; гудвіл; довгострокова дебіторська заборгованість; відстрочені податкові активи, інші необоротні активи
За формою функціонування (за функціональними видами)	Матеріальні активи	активи, які мають матеріальну форму (основні засоби; інші необоротні матеріальні активи; капітальні інвестиції; довгострокові біологічні активи)

Продовж. табл. 1.1

Класифікаційні ознаки	Складові	Характеристика
	Нематеріальні активи	немонетарні активи, які не мають матеріальної форми, сутність яких полягає у володінні правами на об'єкти інтелектуальної власності, а також інші аналогічні права, визнані в порядку, встановленому відповідним законодавством, об'єктом права власності особи, можуть бути ідентифіковані (ототожнені) й утримуються підприємством з метою використання протягом періоду, який більший за рік (або один операційний цикл, якщо він більший за рік) для виробництва, торгівлі та в адміністративних цілях або надання в оренду іншим особам
	Фінансові активи	довгострокові фінансові інвестиції; відстрочені податкові активи; довгострокова дебіторська заборгованість
За характером обслуговування окремих видів діяльності	Операційні необоротні активи	обслуговують операційну діяльність. До них належать основні засоби та інші необоротні матеріальні активи. Ця група активів займає найбільшу частку у складі необоротних активів будь-якого підприємства
	Інвестиційні необоротні активи	обслуговують інвестиційну діяльність, називаються капітальні інвестиції, в т.ч. устаткування, призначене до монтажу
	Фінансові необоротні активи	обслуговують фінансову діяльність. До них належать довгострокові фінансові інвестиції
	Невиробничі необоротні активи	необоротні активи, які знаходяться у володінні підприємства і використовують ним для задоволення соціальних потреб персоналу, до їх складу входять об'єкти соціально-побутового призначення

Доцільно зазначити, що науковці пропонують виокремлення різних класифікаційних ознак необоротних активів, проте в бухгалтерському обліку найпоширенішою є класифікація за формою функціонування (за функціональними видами), що й використовується для цілей бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності (рис.1.2).

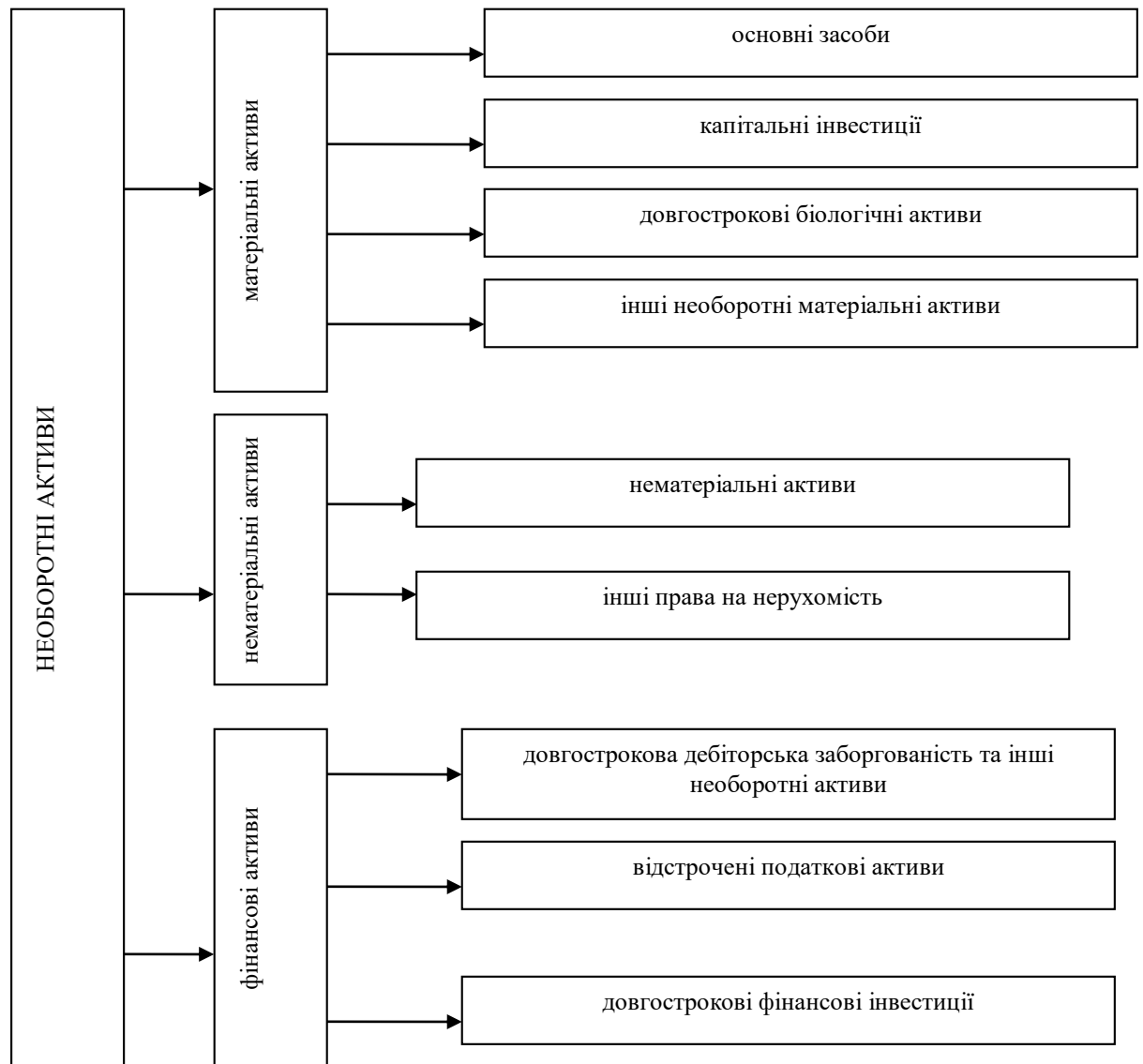


Рис.1.2. Класифікація необоротних активів за функціональними видами
[авторська розробка]

Порядок відображення надходження інших необоротних матеріальних активів у бухгалтерському обліку та формування їх первісної вартості

залежить від того, яким чином і на яких умовах вони придбані. Застосування різних видів вартості при оцінці інших необоротних матеріальних активів, що надходять на підприємство, зумовлено можливими різноманітними шляхами надходження необоротних активів (рис. 1.3).

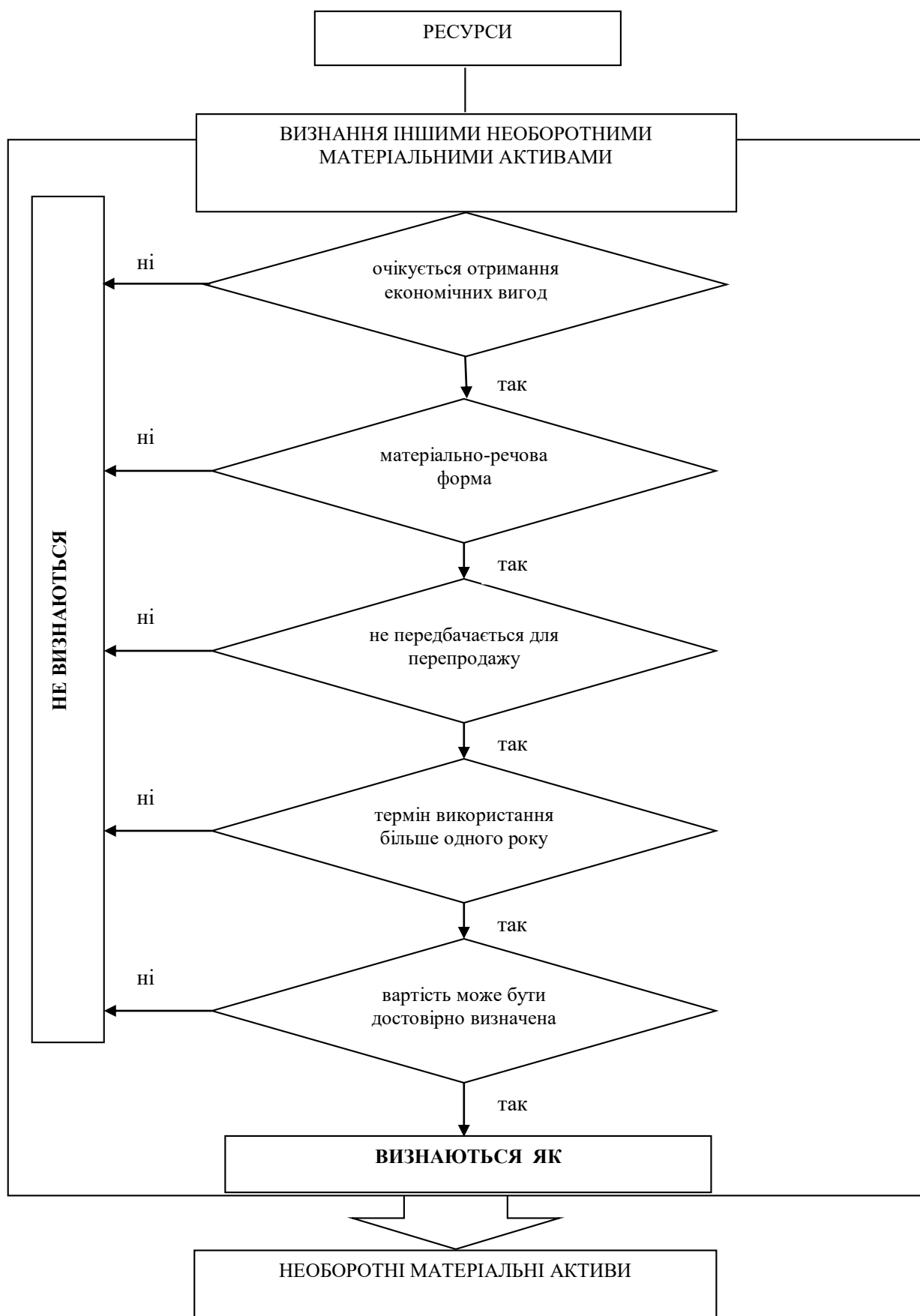


Рис. 1.3. Шляхи надходження інших необоротних матеріальних активів на підприємство [авторська розробка]

Отже, інші необоротні матеріальні активи можуть надходити на підприємство різними шляхами, а саме можуть бути створені власними силами або внаслідок отримання від юридичних або фізичних осіб.

На основі проведеного дослідження літературних джерел систематизовано та визначено основні критерії визнання активу як необоротного активу (рис. 1.4).

Питання оцінки є ключовими у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності. Оцінка інших необоротних матеріальних активів підприємства – це грошовий вираз їх вартості.



**Рис. 1.4. Критерії визнання інших необоротних матеріальних активів
[авторська розробка]**

Оцінка потрібна для того, щоб правильно визначити загальний їх обсяг, динаміку і структуру, розрахувати економічні показники господарської діяльності підприємства за певний проміжок часу.

В результаті аналізу змісту поняття «оцінка» та особливостей її використання у вітчизняному та міжнародному обліку, необхідно виділити наступні риси, що характеризують її сутність.

1. Це окремий процес або процедура, здійснювана економічним суб'єктом або професійним оцінщиком, яка має на те відповідні повноваження.
2. Оцінка, як обов'язковий елемент методу бухгалтерського обліку, означає грошовий вираз властивості об'єкта або події.
3. Ціллю оцінки є висловлювання думки про цінність або рівень, значення об'єкта оцінки.
4. Способи оцінки залежать від цілі її проведення.
5. Інформація оцінки підлягає відображенню в бухгалтерському обліку і бухгалтерській звітності при відповідності вимогам, які висунуті до якісної характеристики.
6. Результати оцінки використовуються для задоволення інформаційних потреб зацікавлених користувачів і впливу на прийняття рішення.

Процес оцінки інших необоротних матеріальних активів суб'єктів господарювання набуває великого значення. В першу чергу, це пов'язано з тим, що оцінка майна, в тому числі інших необоротних матеріальних активів, дозволяє встановити те, чим розпоряджається господарюючий суб'єкт, а також співвідношення між окремими групами майна підприємства. За допомогою оцінки можна, наприклад, визначити, чи достатньо підприємство забезпечене основними засобами та іншими необоротними активами, скільки є зайвих активів, ступінь їх зношеності. По-друге, при оцінці майнових статей балансу визначається їх грошова вартість.

Придбані (створені) інші необоротні матеріальні активи зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю.

Первісна вартість – історична (фактична) собівартість необоротних активів у сумі грошових коштів або справедливої вартості інших активів, сплачених (переданих), витрачених для придбання (створення) необоротних активів. Вона складається з таких витрат:

- суми, що сплачують постачальникам активів та підрядникам за виконання будівельно-монтажних робіт (без непрямих податків);
- реєстраційні збори, державне мито та аналогічні платежі, що здійснюються в зв'язку з придбанням (отриманням) прав на об'єкт інших необоротних матеріальних активів;
- суми ввізного мита;
- суми непрямих податків у зв'язку з придбанням (створенням) інших необоротних матеріальних активів (якщо вони не відшкодовуються підприємству);
- витрати зі страхування ризиків доставки інших необоротних матеріальних активів;
- витрати на транспортування, установку, монтаж, налагодження інших необоротних матеріальних активів;
- інші витрати, безпосередньо пов'язані з доведенням інших необоротних матеріальних активів до стану, у якому вони придатні для використання із запланованою метою.

Витрати на сплату відсотків за користування кредитом не включаються до первісної вартості інших необоротних матеріальних активів, придбаних (створених) повністю або частково за рахунок позикового капіталу.

Первісна вартість безоплатно отриманих інших необоротних матеріальних активів дорівнює їх справедливій вартості на дату отримання.

Первісною вартістю інших необоротних матеріальних активів, що внесені до статутного капіталу підприємства, визнається погоджена засновниками (учасниками) підприємства їх справедлива вартість.

Первісна вартість об'єктів, переведених до інших необоротних матеріальних активів з оборотних активів, товарів, готової продукції тощо

дорівнює її собівартості, яка визначається згідно з положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» від 20.10.1999 р. № 246 [63] та П(С)БО 16 «Витрати» від 31.12.1999 р. №318 [66].

Первісна вартість об'єкта інших необоротних матеріальних активів, отриманого в обмін на подібний об'єкт, дорівнює залишковій вартості переданого об'єкта. Якщо залишкова вартість переданого об'єкта перевищує його справедливую вартість, то первісною вартістю об'єкта інших необоротних матеріальних активів, отриманого в обмін на подібний об'єкт, є справедлива вартість переданого об'єкта з включенням різниці до витрат звітного періоду.

Первісна вартість об'єкта інших необоротних матеріальних активів, придбаного в обмін (або частковий обмін) на неподібний актив, дорівнює справедливій вартості переданого немонетарного активу, збільшеній (зменшеній) на суму грошових коштів чи їх еквівалентів, що була передана (отримана) під час обміну.

Первісна вартість інших необоротних матеріальних активів збільшується на суму витрат, пов'язаних з поліпшенням об'єкта (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо), що призводить до збільшення майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання об'єкта. Залишкова вартість інших необоротних матеріальних активів зменшується у зв'язку з частковою ліквідацією такого об'єкта.

Чиста балансова вартість інших необоротних матеріальних активів визначається як сума, за якою об'єкт інших необоротних матеріальних активів обліковується на балансі підприємства за вирахуванням суми накопиченої амортизації.

Вартість, яка амортизується – це первісна або переоцінена вартість необоротних активів за вирахуванням їх ліквідаційної вартості. Якщо величина ліквідаційної вартості не встановлена, то при розрахунку вартості, що амортизується, вона не враховується.

Ліквідаційна вартість – сума коштів або вартість інших активів, яку підприємство очікує отримати від реалізації (ліквідації) необоротних активів

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

Відновлювальна (переоцінена) вартість інших необоротних матеріальних активів – це вартість відтворення об'єктів в сучасних умовах виробництва і діючих у даний момент цінах, тобто вартість необоротних активів після їх переоцінки.

Чиста вартість реалізації – справедлива вартість необоротного активу за вирахуванням очікуваних витрат на його реалізацію.

Залишкова вартість інших необоротних матеріальних активів – це різниця між первісною вартістю об'єктів і нарахованим зносом, який визначається за даними бухгалтерського обліку. Тобто залишкова вартість показує ту частину вартості, яка ще залишилась після перенесення на готовий продукт вартості об'єкта внаслідок використання у виробничому процесі. Чим довше служить об'єкт і бере участь у виробництві, тим менша залишкова вартість.

Сума очікуваного відшкодування необоротного активу – найбільша з двох оцінок: чиста вартість реалізації або теперішня вартість майбутніх чистих грошових надходжень від використання необоротного активу, включаючи його ліквідаційну вартість.

Таким чином, методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації щодо інших необоротних матеріальних активів та основних засобів, в основному, є тотожними й спрямовані на достовірне відображення інформації щодо цих об'єктів у первинних документах, облікових регістрах та звітності з метою виконання бухгалтерським обліком властивих йому функцій.

1.2. Значення та завдання обліку й аудиту інших необоротних матеріальних активів підприємства

До найголовніших функцій бухгалтерського обліку відносять інформаційну, контрольну та аналітичну, відповідно до яких визначається коло завдань обліку загалом та обліку й аудиту інших необоротних матеріальних активів, зокрема. Завдання бухгалтерського обліку впливають із прийнятих в Україні нормативно-правових актів, що регулюють окремі методичні положення з обліку інших необоротних матеріальних активів.

Відповідно до Господарського кодексу України від 16.01.2003 р. № 463-IV, підприємства незалежно від організаційно-правової форми та форми власності зобов'язані вести бухгалтерський облік фінансово-господарської діяльності, що включає й операції купівлі-продажу інших необоротних матеріальних активів.

Виходячи зі змісту Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996-XIV [71], загальним завданням бухгалтерського обліку, в тому числі й обліку інших необоротних матеріальних активів, є підготовка і подання повної, своєчасної, правдивої та неупередженої інформації внутрішнім та зовнішнім користувачам для прийняття стратегічних і тактичних управлінських рішень. Для реалізації такого завдання необхідно використовувати принципи, на яких ґрунтується облік: автономності, безперервності, нарахування, повного висвітлення, послідовності, превалювання сутності над формою, єдиного грошового вимірника.

Відповідно до НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» від 07.02.2013 р. № 73 [52] завданням бухгалтерського обліку є дотримання мети, принципів підготовки фінансової звітності, вимог до визнання і розкриття інформації щодо інших необоротних матеріальних активів.

За П(С)БО 7 «Основні засоби» від 27.04.2000 р. № 92 [62],

бухгалтерський облік покликаний забезпечити контроль формування облікової інформації про інші необоротні матеріальні активи, а також розкриття інформації про них у фінансовій звітності, а саме:

- дотримання критеріїв визнання та оцінки інших необоротних матеріальних активів;
- контроль проведення та аналіз доцільності переоцінки інших необоротних матеріальних активів;
- контроль правильності нарахування амортизації інших необоротних матеріальних активів;
- дотримання порядку зменшення корисності інших необоротних матеріальних активів та їх вибуття;
- контроль правильності розкриття інформації про інші необоротні матеріальні активи у примітках до річної фінансової звітності.

Відповідно до П(С)БО 14 «Оренда» від 28.07.2000 р. № 181 [64], завданням бухгалтерського обліку є контроль правильності відображення інформації про оренду інших необоротних активів матеріальних активів та її розкриття у фінансовій звітності, зокрема визначення виду оренди (фінансової чи операційної) та порядку здійснення облікових записів.

За П(С)БО 15 «Дохід» від 29.11.1999 р. № 290 [65], завданням бухгалтерського обліку є контроль та аналіз правильності формування інформації про доходи підприємства, в тому числі й від продажу інших необоротних матеріальних активів, що визнаються за умов:

- покупцеві передані ризики й вигоди, пов'язані з правом власності на продукцію (товар, інший актив);
- підприємство не здійснює надалі управління та контроль за реалізованою продукцією (товарами, іншими активами);
- сума доходу (виручка) може бути достовірно визначена;

- є впевненість, що в результаті операції відбудеться збільшення економічних вигод підприємства, а витрати, пов'язані з цією операцією, можуть бути достовірно визначені.

Відповідно до П(С)БО 16 «Витрати» від 31.12.1999 р. № 318 [66], бухгалтерський облік покликаний налагодити контроль та аналіз складу виробничої собівартості інших необоротних матеріальних активів, виготовлених власними силами, що включає прямі матеріальні витрати; прямі витрати на оплату праці; інші прямі витрати; змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати. Забезпечити контроль та аналіз структури й динаміки витрат діяльності, витрат за елементами, до складу яких входить і амортизація інших необоротних матеріальних активів.

За П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств», завданням бухгалтерського обліку є контроль порядку відображення в обліку й звітності придбання інших підприємств, злиття підприємств, а також розкриття інформації про об'єднання підприємств, що містить операції з купівлі-продажу інших необоротних матеріальних активів.

Виходячи зі змісту Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [58] та Інструкції про його застосування від 30.11.1999 р. № 291 [29], бухгалтерський облік повинен забезпечити контроль та аналіз правильності й своєчасності здійснення записів на рахунках бухгалтерського обліку щодо наявності й руху об'єктів обліку, в т.ч. й інших необоротних матеріальних активів.

У свою чергу, завдання організації обліку інших необоротних матеріальних активів наступні:

1) організація чіткого документування операцій з іншими необоротними матеріальними активами;

2) організація своєчасної та повної реєстрації даних первинного обліку з іншими необоротними матеріальними активами в регістрах аналітичного обліку;

- 3) організація обчислення та відображення в обліку сум зносу (амортизації) інших необоротних матеріальних активів;
- 4) організація виявлення та аналізу результатів від реалізації об'єктів інших необоротних матеріальних активів або іншого їх вибуття;
- 5) організація своєчасної та повної реєстрації даних обліку про інші необоротні матеріальні активи в Головній книзі;
- 6) організація правдивого відображення інформації щодо інших необоротних матеріальних активів у звітності та примітках до неї.

Основою організації обліку інших необоротних матеріальних активів є методологічні основи формування у бухгалтерському обліку інформації, яка передбачена у відповідних Положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку.

Вимоги щодо обліку інших необоротних матеріальних активів представлені на рис.1.5.

Завданнями аудиту інших необоротних матеріальних активів, який є невід'ємною частиною загального аудиту суб'єкта господарювання, є перевірка:

- достовірності первинних даних відносно руху інших необоротних матеріальних активів;
- повноти і своєчасності відображення первинних даних у зведених документах та облікових регістрах;
- встановлення правильності документального оформлення надходження, переміщення, використання та списання інших необоротних матеріальних активів;
- їх ефективного використання та збереження;
- правильності визначення строку корисної експлуатації інших необоротних матеріальних активів;
- правильності нарахування зносу інших необоротних матеріальних активів;

- підтвердження достовірності відображення в бухгалтерському обліку первісної та ліквідаційної вартості інших необоротних матеріальних активів, а також результатів переоцінки;
- доцільності проведення ремонту інших необоротних матеріальних активів та правильності відображення в бухгалтерському обліку витрат;
- законності проведених операцій, пов'язаних зі списанням інших необоротних матеріальних активів;
- законності і правильності відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій з іншими необоротними матеріальними активами;
- достовірності відображення стану інших необоротних матеріальних активів у звітності підприємства.

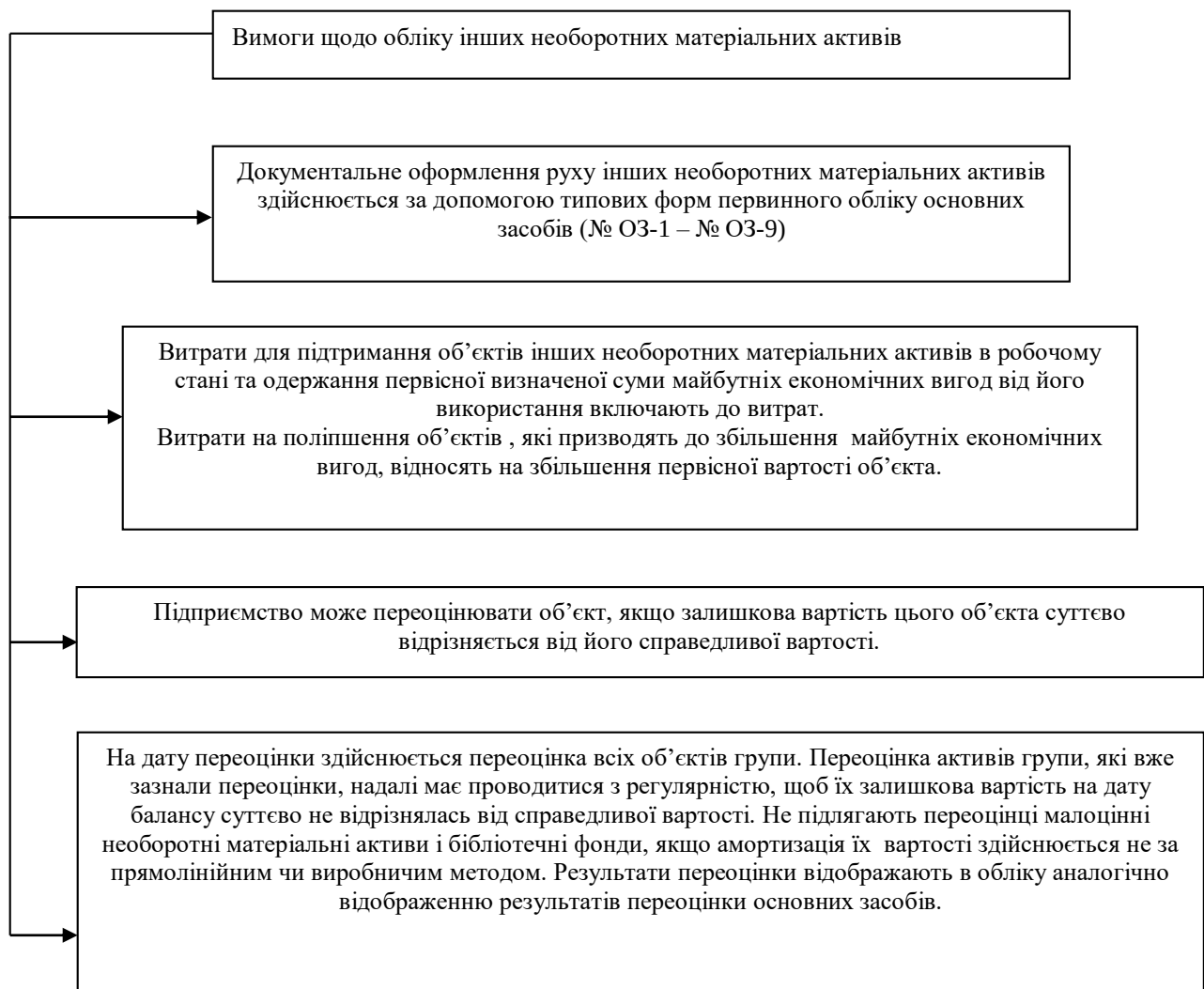


Рис.1.5. Вимоги щодо обліку інших необоротних матеріальних активів
[авторська розробка]

Саме за допомогою аудиту можна розкрити помилки, некоректні операції та інші недоліки відображення в обліку і звітності операцій з іншими необоротними матеріальними активами.

Крім того, аудит повинен адекватно відображати усі аспекти діяльності суб'єкта, що перевіряється. Для того, щоб скласти достовірний аудиторський звіт, аудитор повинен отримати безумовну гарантію того, що інформація, яка міститься в бухгалтерській документації, достатня і достовірна.

Необхідність проведення аудиту обумовлюється потребою користувачів інформації про реальний фінансовий стан суб'єкта господарювання. Користувачами цієї інформації можуть бути: уповноважені на підставі законів України представники органів державної влади; власники, засновники господарюючого суб'єкта; інші юридичні і фізичні особи, які мають матеріальну зацікавленість у результатах господарсько-фінансової діяльності суб'єкта господарювання (кредитори, інвестори, постачальники та інші особи).

Предметом аудиту інших необоротних матеріальних активів є господарські процеси та операції, пов'язані з наявністю, рухом і використанням інших необоротних матеріальних активів, а також відносини, що виникають при цьому всередині підприємства і за його межами. Виходячи з цілей, які необхідно досягнути аудитору при проведенні дослідження операцій з іншими необоротними матеріальними активами, формуються об'єкти аудиту.

Джерелами інформації для аудиту операцій з іншими необоротними матеріальними активами є:

- 1) нормативно-правові акти, що регламентують облік інших необоротних матеріальних активів;
- 2) наказ про облікову політику підприємства;
- 3) первинні документи з обліку інших необоротних матеріальних активів;
- 4) облікові регістри, що використовуються для відображення господарських операцій з обліку інших необоротних матеріальних активів;

5) акти та довідки попередніх аудиторських перевірок, аудиторські звіти та інша документація, що узагальнює результати контролю чи аудиту;

6) бухгалтерська звітність.

Таким чином, завдання бухгалтерського обліку інших необоротних матеріальних активів забезпечують реалізацію його інформаційної, контрольної та аналітичної функцій, а отже – допомагають достовірно та неупереджено відобразити інформацію про стан та рух інших необоротних матеріальних активів підприємства.

1.3. Характеристика фінансово-господарської діяльності та стану системи внутрішнього контролю у ПрАТ «Рубіжанський картонно-тарний комбінат»

Рубіжанський картонно-тарний комбінат побудовано згідно Постанови Ради Міністрів УРСР від 19.06.1981 р. № 323 «Про забезпечення будівництва в 1982-1986 р.р. картонно-паперового комбінату на базі використання макулатури в м. Рубіжне». Виробництво запущено у 1991 р. Рішенням Луганської державної адміністрації від 30.06.1994 р. картонно-паперовий комбінат перетворений у відкрите акціонерне товариство, пізніше - у приватне акціонерне товариство «Рубіжанський картонно-тарний комбінат».

21.01.1995 р. Рубіжанський картонно-тарний комбінат був переданий в управління державної акціонерної компанії «Укрресурси». Пізніше, 15.05.1995 р. Кабінет Міністрів України затвердив рішення про приватизацію комбінату, після чого державне підприємство стало відкритим акціонерним товариством.

У серпні 1997 р. комбінат був включений до переліку підприємств, що мають стратегічне значення для економіки і безпеки України. У 1998 р. комбінат освоїв виробництво 7-шарового гофрокартону, у 2003 р. - виробництво картонної упаковки з офсетним друком і почав промислове

виробництво мікрогофрокартону. У 2004 р. розпочав випуск гофротари з багатобарвним (до шести кольорів) флексодруком.

У 2007 р. комбінат був найбільшим виробником гофрокартону в Україні (30 % від загального обсягу виробництва в країні). Тоді власником 49,6 % акцій комбінату була компанія «DS Smith Ukraine Ltd.», 24,9 % - компанія «SBM Trading Limited» (Кіпр), 22,9 % - «Paper Investment Company Limited» (Кіпр).

Згодом комбінат був перетворений у закрите акціонерне товариство.

Станом на четвертий квартал 2016 р. комбінат перебував у власності компаній «DS Smith Ukraine Ltd.» (Велика Британія) та «Komelinco Trading Ltd.» (Кіпр), кожна з яких володіла рівними пакетами по 49,59 % акцій.

На сьогодні на підприємстві встановлені картоноробна та папероробна машини загальною потужністю понад 140 тис. т, які забезпечують сировиною подальші виробничі лінії комбінату та інших підприємств. На базі макулатури з додаванням целюлози на картонно-паперовому комбінаті виробляється картон для плоских шарів гофрокартону (тестлайнер), у тому числі білий і білий хмарний (з поверхневим шаром з біленої целюлози). Фахівці комбінату розробили й впровадили власну технологію виробництва паперу для гофрування з 100% макулатури.

Тару з гофрокартону виготовляють на переробних лініях фірм «Martin», «Simon», «Bobst» та ін. Широка розмаїтість типів, розмірів і конструкцій транспортної тари з гофрокартону відповідає стандартам і позначенням європейської федерації виробників гофрованого картону «FEFCO».

Наявність повного виробничого комплексу художньої упаковки з гофрокартону із офсетним друком, що включає комплекс устаткування для преддрукувальної підготовки, дає можливість виготовити великі партії упаковки у короткий термін. На підприємстві вперше в Україні почато промислове виробництво мікрогофрокартону профілів F з висотою гофра 1,0-1,2 мм і N з висотою гофра 0,8-1,0 мм для виробництва витонченої художньої упаковки. Офсетний друк здійснюється на листовій друкарській машині

«Planeta P-57» з п'ятьма фарбами друку. За бажанням замовника можлива післядрукова обробка заготовок Уф-Лаком. Мікрогофрокартон на виході лінії піддається кашированню (склеюванню) аркушами картону з поліграфічним друком. Основні етапи розвитку ПрАТ «Рубіжанський картонно-тарний комбінат» представлені в табл. 1.2.

Таблиця 1.2

Основні етапи розвитку ПрАТ «Рубіжанський картонно-тарний комбінат»

Роки	Етапи розвитку підприємства
1991 рік	Введення проектної потужності 100 тис.тон/рік виробництва тестлайнеру та 112 млн.кв.м/рік гофротари
1992 рік	Випуск картону для плоских шарів гофрованого картону з білим і бурим покрівельним шаром
1995 рік	Впровадження виробництва ящиків з 3-х барвистою печаткою
1996 рік	Освоєння виробництва паперу для гофрування з 100%-ної макулатурної сировини. Запровадження в дію другої лінії виробництва гофрокартону на 52 млн .кв.м/рік (ЛГКП - 06) та підписання Акту державної комісії про введення в експлуатацію комбінату. Освоєння виробництва упаковки складних конструкцій
1997 рік	Запровадження в дію парової турбіни потужністю 6 Мгвт, реконструкція пресової частини картоноробної машини
1998 рік	Пуск виробництва 7-мі шарового гофрокартону
2000 рік	Сертифікація відповідності системи якості міжнародним вимогам стандарту ISO- 9001, установка швидкісної лінії з ротаційною висічкою Simon, введення в роботу лінії багатоточкової склейки
2002 рік	Придбання нової виробничої площадки у місті Українка Київської обл., монтаж і пуск гофролінії BHS, монтаж і пуск другої паперової машини потужністю 40 тис.тон
2003 рік	Одержання кредиту ЄБРР на розширення виробництва. Пуск газотурбінного енергоблоку теплоелектроцентралі потужністю 15 Мвт. Відкриття цеху по виготовленню високохудожньої упаковки з офсетною печаткою. Ресертифікація на відповідність системи менеджменту якості Міжнародному стандарту ISO- 9001:2000
2004 рік	Реконструкція системи масопідготовки на картонно-паперовому заводі. Установка 6-ті кольорової флексографічної друкувальної машини “Bobst Flexo-200”

Продовж. табл. 1.2

Роки	Етапи розвитку підприємства
2005 рік	Придбання нової машини для висічки тари Bobst SPO Automatic і лінії для автоматичного складання решіток. Установка додаткової лінії для виробництва великогабаритного пакування.
2006 рік	В 2006 році Рубіжанський картонно-тарний комбінат успішно провів чергову ресертифікацію діючих процедур і документації на відповідність системи менеджменту якості версії ISO-9001:2000.
2007 рік	Початок реалізації інвестиційної програми розвитку виробництва. Початок будівництва Папероробної машини №3. У цеху високохудожнього пакування додатково встановлена друкувальна машина «Планета» для 2-х кольорового офсетного друку
2008 рік	Здана в експлуатацію нова транспортна прохідна. Встановлено подовжньо-різальний верстат ПРВ-1 на картоноробній машині й транспортній системі MSB. Встановлено подовжньо-різальний верстат ПРВ-2 на папероробній машині й транспортній системі MSB

Вищим органом управління підприємством є генеральний директор Мінін Геннадій Михайлович, що діє без доручення від імені товариства та представляє інтереси товариства, як на території України, так і за її межами. Він є виконавчим органом товариства, обирається Загальними зборами акціонерів строком на чотири роки.

Генеральний директор підзвітний Загальним зборам акціонерів і Спостережній (Наглядовій) раді товариства та організує виконання їх рішень.

До компетенції Генерального директора відносяться всі питання діяльності товариства, крім тих, які віднесені до компетенції Загальних зборів Акціонерів і Спостережної (Наглядової) ради. а саме:

- організація скликання й проведення чергових і позачергових Загальних зборів;
- розробка проектів річного бюджету, бізнес-планів, програм фінансово-господарської діяльності товариства;
- підписання від імені товариства доручення на здійснення певних дій;
- розпорядження коштами й майном товариства для забезпечення його поточної діяльності без попереднього узгодження зі Спостережною (Наглядовою) Радою в сумі що перевищує еквівалент 10 (десяти) мільйонів

доларів США за курсом, що діяв на момент підписання відповідних документів;

- відкриття рахунків товариства в банківських установах;
- затвердження штатного розкладу, видання наказів і розпоряджень, обов'язкових для виконання всім працівниками Товариства, прийом на роботу, звільнення працівників, накладення стягнення й заохочення на працівників Товариства;
- укладення і виконання колективного договору;
- призначення керівників філій, представництв і підприємств товариства та визначення для них умов оплати;
- організація ведення бухгалтерського обліку й звітності товариства тощо.

Контрольні функції на підприємстві реалізуються Ревізійною комісією товариства, яку очолює Голова Ревізійної комісії, Ісманицький Віктор Степанович. Голова та члени ревізійної комісії здійснюють планові та позапланові перевірки фінансовогосподарської діяльності товариства, його філій і представництв. Голова ревізійної комісії доповідає про результати проведених перевірок Загальним зборам і Спостережній (Наглядовій) раді товариства.

При здійсненні контролю за фінансово-господарською діяльністю Голова та члени комісії перевіряють:

- вірогідність даних, які містяться в річній фінансовій звітності товариства;
- відповідність ведення бухгалтерського, податкового, статистичного обліку та звітності відповідним нормативним документам;
- використання коштів резервного та іншого капіталу товариства;
- правильність нарахування та виплати дивідендів;
- фінансовий стан товариства, рівень його платоспроможності, ліквідність активів, співвідношення власних і позикових коштів.

До повноважень Спостережної (Наглядової) ради належить вирішення питань, передбачених законом і статутом товариства, а також переданих на вирішення Спостережній (Наглядовій) раді Загальними зборами Акціонерів, за винятком випадків, віднесених до виключної компетенції Загальних зборів Акціонерів. Обов'язки членів Спостережної (Наглядової) ради наступні:

- прийняття рішень щодо проведення чергових і позачергових Загальних зборів акціонерів, позачергових ревізій і аудиторських перевірок фінансово-господарської діяльності товариства;
- аналіз дій Генерального директора відносно управління товариством, реалізації інвестиційної, технічної й цінової політики;
- встановлення порядку прийому, реєстрації та розгляду звернень і скарг акціонерів;
- визначення умов контракту з Генеральним директором товариства, у тому числі умов оплати праці, укладання Головою Спостережної (Наглядової) ради від імені товариства контракту з Генеральним директором;
- затвердження Правил, процедур та інших внутрішніх документів товариства;
- вирішення питань про придбання та продаж товариством акцій, які випускаються ним.

Ведення обліку на підприємстві та складання фінансової звітності є обов'язками головного бухгалтера. Основні повноваження головного бухгалтера полягають в організації й забезпеченні управлінського, бухгалтерського й податкового обліку на підприємстві з метою реалізації політики комбінату в області якості й виконання вимог клієнтів. У підпорядкуванні головного бухгалтера штат бухгалтерії у кількості 7 провідних бухгалтерів (рис 1.6).

На підприємстві автоматизована форма бухгалтерського обліку з використанням програми «1С: Підприємство. Редакція 2.0».

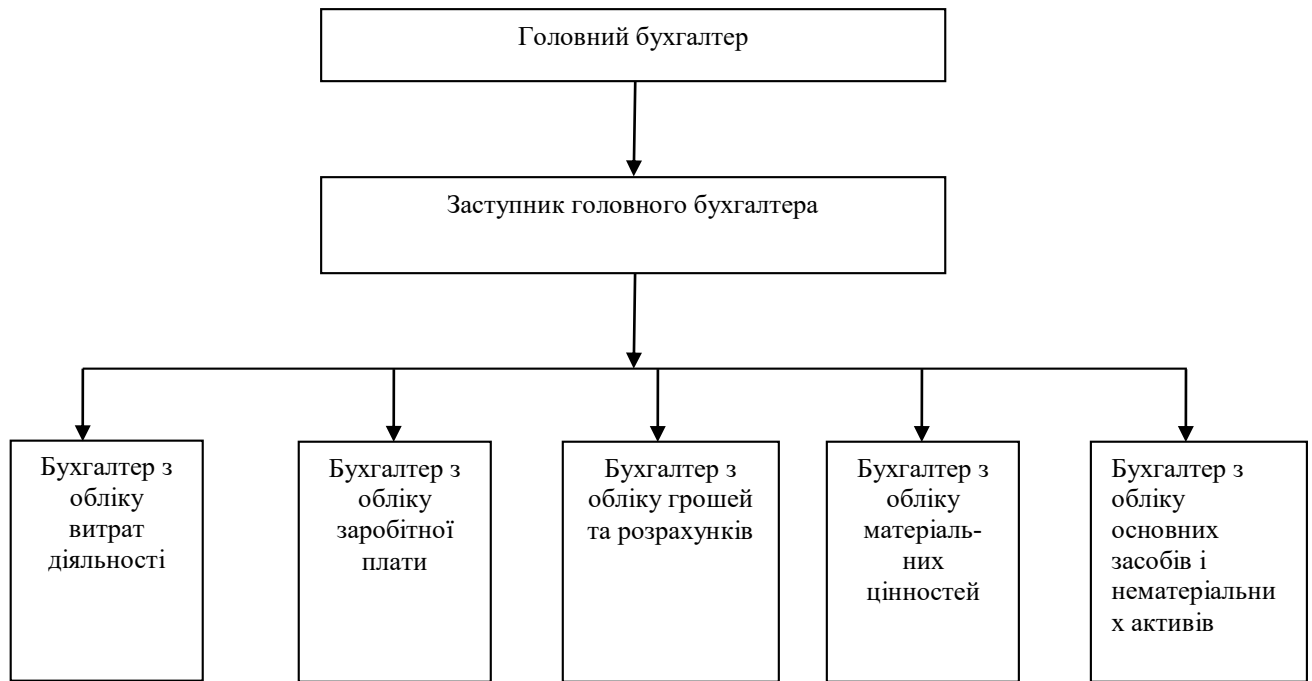


Рис. 1.6. Структура бухгалтерії ПрАТ «Рубіжанський картонно-тарний комбінат» [авторська розробка]

Функції аналізу та планування показників фінансово-господарської діяльності на підприємстві реалізуються планово-економічним відділом на чолі з головним економістом. При цьому аналізуються показники діяльності підприємства, у т.ч. й дані фінансової звітності (додатки А, Б, В, Д).

Основні показники діяльності ПрАТ «Рубіжанський картонно-тарний комбінат» за 2017-2019 р.р. узагальнені в табл. 1.3.

Таблиця 1.3

Основні показники діяльності ПрАТ «Рубіжанський картонно-тарний комбінат» за 2017-2019 р.р.

Показники	2017 р.	2018 р.	2019 р.	Відхилення 2019 р. від		2019 р. у % до	
				2017 р.	2018 р.	2017 р.	2018 р.
I. Капітал, тис. грн.	2 193 493,0	2 942 387,0	2 844 211,0	650 718,0	-98 176,0	129,7	96,7
1. Власний капітал	1 114 917,0	1 988 393,0	2 245 413,0	1 130 496,0	257 020,0	У 2,0 р	112,9

Продовж. табл. 1.3

Показники	2017 р.	2018 р.	2019 р.	Відхилення 2019 р. від		2019 р. у % до	
				2017 р.	2018 р.	2017 р.	2018 р.
1.1. Нерозподілений прибуток	687 563,0	1 289 855,0	1 691 680,0	1 004 117,0	401 825,0	У 2,5 р.	131,2
2. Позиковий капітал	1 078 576,0	953 994,0	598 798,0	-479 778,0	-355 196,0	55,5	62,8
2.1. Довгострокові зобов'язання	572 694,0	102 477,0	48 689,0	-524 005,0	-53 788,0	8,5	47,5
2.2. Поточні зобов'язання	505 882,0	851 517,0	550 109,0	44 227,0	-301 408,0	108,7	64,6
II. Ресурси							
1. Середньорічна вартість основних засобів, тис. грн.	792 747,0	985 313,0	1 137 604,0	344 857,0	152 291,0	143,5	115,5
2. Середньорічна вартість оборотних активів, тис. грн.	1 017 559,5	1 226 925,0	1 292 586,0	275 026,5	65 661,0	127,0	105,4
3. Середньорічна вартість матеріальних оборотних активів, тис. грн.	299 142,5	363 238,5	330 224,5	31 082,0	-33 014,0	110,4	90,9
4. Середньооблікова чисельність працівників, осіб	1 148,0	1 183,0	1 198,0	50,0	15,0	104,4	101,3
III. Економічні показники							
1. Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), тис. грн.	3 662 131,0	4 723 554,0	3 496 115,0	-166 016,0	-1 227 439	95,5	74,0
2. Операційні витрати, тис. грн.	3 302 640,0	4 094 602,0	3 249 133,0	-53 507,0	-845 469,0	98,4	79,4
3. Продуктивність праці, тис. грн.	3 190,0	3 992,9	2 918,3	-271,7	-1 074,6	91,5	73,1
4. Фондовіддача основних засобів, грн.	4,6	4,8	3,1	-1,5	-1,7	66,5	64,1
IV. Фінансові результати, тис. грн.							

Продовж. табл. 1.3

Показники	2017 р.	2018 р.	2019 р.	Відхилення 2019 р. від		2019 р. у % до	
				2017 р.	2018 р.	2017 р.	2018 р.
1. Валовий прибуток	733 699,0	830 432,0	547 492,0	-186 207,0	-282 940,0	74,6	65,9
2. Прибуток від операційної діяльності	396 754,0	645 853,0	267 476,0	-129 278,0	-378 377,0	67,4	41,4
3. Прибуток від діяльності до оподаткування	314 060,0	706 365,0	299 816,0	-14 244,0	-406 549,0	95,5	42,4
2. Чистий прибуток	308 722,0	563 442,0	257 020,0	-51 702,0	-306 422,0	83,3	45,6
V. Рентабельність, %							
1. Продажу	8,4	11,9	7,4	-1,1	-4,6	-	-
2. Основних засобів	38,9	57,2	22,6	-16,4	-34,6	-	-
3. Оборотних активів	30,3	45,9	23,2	-7,1	-22,7	-	-

За 2018-2019 р.р. вартість валюти балансу підприємства зменшилась, але у порівнянні з 2017 р. зросла. Так, вартість капіталу ПрАТ «Рубіжанський картонно-тарний комбінат» на кінець 2019 р. складала 2844211,0 тис. грн., що більше в порівнянні з 2017 р. на 650718,0 тис. грн. або 29,7 %, але нижче у порівнянні з 2018 р. на 98176,0 тис. грн. або на 3,3 %. Його зменшення відбулось за рахунок зменшення суми позикового капіталу, а саме довгострокових зобов'язань на 479778,0 тис. грн. за два роки або на 44,5 %. Нерозподілений прибуток за аналізований період зростає на 1004117,0 тис. грн. або у 2,5 рази.

Вартість ресурсів ПрАТ «Рубіжанський картонно-тарний комбінат» також має динаміку зростання. Так, за 2017-2019 р.р. зросла середньорічна вартість необоротних активів, що включають основні засоби, нематеріальні активи та інші необоротні матеріальні активи на 43,5 % або на 344857,0 тис. грн. у порівнянні з 2017 р. Середньорічна вартість оборотних активів за 2017-

2019 р.р. підвищується менш стрімкими темпами, а саме на 27,0 % або 275026,5 тис. грн. та складає у 2019 р. 1292586,0 тис. грн.

У складі оборотних активів майже третину займають запаси підприємства, вартість яких за 2017-2019 р.р. зростає на 31082,0 тис. грн. або 10,4 %. та складає у 2019 р. 330224,5 тис. грн.

Чисельність працівників у 2019 р. в порівнянні з 2017 і 2018 р.р. збільшується на 50 і 15 осіб відповідно. Однак, за аналізований період продуктивність праці працівників скорочується з 3190,0 тис. грн. у 2017 р. до 2918,3 тис. грн. у 2019 р., або на 8,5 %. Це пояснюється зменшенням доходів підприємства.

Фондовіддача основних засобів та інших необоротних матеріальних активів у зв'язку зі зменшенням виручки від реалізації також зменшується на 1,5 грн. або на 33,5 % і складає 3,1 грн. у 2019 р.

Сума виручки від реалізації у 2019 р. в порівнянні з 2017 і 2018 р.р. зменшилась на 4,5 % (166016,0 тис. грн.) та 26,0 % (1227439,0 тис. грн.). У результаті зменшення виручки спостерігається пропорційне зменшення витрат підприємства. Однак, сума витрат має меншу динаміку спаду. Прибуток ПрАТ «Рубіжанський картонно-тарний комбінат» до оподаткування у 2017-2019 р.р. складав відповідно 314060,0 тис. грн., 706365,0 тис. грн., 299816,0 тис. грн., але зменшення прибутку у порівнянні з 2018 р. становить 57,6 %. Чистий прибуток підприємства має аналогічну тенденцію.

На основі вище зазначеного можемо відмітити, що ПрАТ «Рубіжанський картонно-тарний комбінат» у 2019 році стало працювати менш ефективно в порівнянні з 2017 р. та 2018 р. Це пов'язано зі скороченням обсягів реалізації товарів, робіт та послуг, неможливістю своєчасно оплачувати довгострокові зобов'язання. З метою покращення фінансового стану ПрАТ «Рубіжанський картонно-тарний комбінат» доцільно здійснити такі заходи:

- проаналізувати оборотність активів підприємства та вжити низку заходів щодо її прискорення;

- стежити за динамікою валюти балансу, необоротних та оборотних активів, забезпечувати їх оптимальне співвідношення;
- здійснювати планування та контроль грошових потоків щодо розрахунків з кредиторами підприємства;
- запровадити маркетингові дослідження ринку, що будуть сприяти пошуку нових ринків збуту товарів, робіт та послуг не тільки на території України, а й країн СНГ, росту виручки від реалізації;
- контролювати динаміку дебіторської та кредиторської заборгованості, не допускати її росту.

Висновки за розділом 1

За результатами дослідження економічної літератури з метою розкриття теоретичних аспектів обліку й аудиту інших необоротних матеріальних активів автор має змогу зробити наступні висновки.

1. Інші необоротні матеріальні активи – це матеріальні активи, які призначені для використання в процесі діяльності, очікуваний строк корисного використання яких більше одного року або операційного циклу, вартістю до 20 000,00 грн.

2. До інших необоротних матеріальних активів належать необоротні активи, які згідно з П(С)БО 7 «Основні засоби», не обліковуються у складі основних засобів

3. Світова практика протягом тривалого періоду напрацювала багаточисельні варіанти видів інших необоротних матеріальних активів, тому для детального їх вивчення та цілеспрямованого управління потрібна систематизація за різними класифікаційними ознаками.

4. Вищим органом управління ПрАТ «Рубіжанський картонно-тарний комбінат» є генеральний директор, що діє без доручення від імені товариства та представляє інтереси товариства, як на території України, так і за її межами.

5. Облік на підприємстві повністю автоматизований за допомогою програмного забезпечення «1С: Підприємство. Редакція 2.0».

6. За 2018-2019 р.р. вартість валюти балансу підприємства зменшилась, але у порівнянні з 2017 р. зросла. Так, вартість капіталу ПрАТ «Рубіжанський картонно-тарний комбінат» на кінець 2019 р. складала 2844211,0 тис. грн., що більше в порівнянні з 2017 р. на 650718,0 тис. грн. або 29,7 %, але нижче у порівнянні з 2018 р. на 98176,0 тис. грн. або на 3,3 %. Його зменшення відбулось за рахунок зменшення суми позикового капіталу, а саме довгострокових зобов'язань на 479778,0 тис. грн. за два роки або на 44,5 %. Нерозподілений прибуток за аналізований період зростає на 1004117,0 тис. грн. або у 2,5 рази.

7. На основі вище зазначеного можемо відмітити, що ПрАТ «Рубіжанський картонно-тарний комбінат» у 2019 році стало працювати менш ефективно в порівнянні з 2017 р. та 2018 р. Це пов'язано зі скороченням обсягів реалізації товарів, робіт та послуг, неможливістю своєчасно оплачувати довгострокові зобов'язання.

РОЗДІЛ 2

ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА ОБЛІКУ ІНШИХ НЕОБОРОТНИХ МАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ ПІДПРИЄМСТВА ТА НАПРЯМИ ЙОГО ВДОСКОНАЛЕННЯ

2.1. Документальне оформлення руху інших необоротних матеріальних активів

Первинні документи - це письмові свідоцтва, що фіксують та підтверджують господарські операції, включаючи розпорядження та дозволи адміністрації (директора) на їх проведення.

Первинні документи складаються на бланках типових форм, затверджених Міністерством статистики України, а також на бланках спеціалізованих форм, затверджених міністерствами і відомствами України. Документування господарських операцій може здійснюватися з використанням виготовлених самостійно бланків, які повинні обов'язково містити реквізити типових або спеціалізованих форм.

Для раціональної організації обліку інших необоротних матеріальних активів, перш за все, необхідно забезпечити своєчасне і правильне оформлення первинних документів на всі операції з їх надходження, використання, внутрішнього переміщення, ремонту, нарахування зносу, вибуття або списання. Вимоги до документального оформлення господарських операцій на підприємствах усіх галузей народного господарства України регламентуються Положенням про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затвердженим Міністерством фінансів України 24.05.1995 р. № 88.

Первинні документи є підставою для записів у регістри бухгалтерського обліку. Без правильно складеного і відповідним чином оформленого

первинного документа не може бути здійснено жодного запису в бухгалтерському обліку.

Документи складаються з окремих показників, які називають реквізитами. Сукупність реквізитів визначає зміст документа, а їх розміщення - його форму. Щоб документ відповідав своєму призначенню, його необхідно скласти відповідно до форми, прийнятої для даної категорії документів. Від повноти і якості оформлення документів залежить їх доказова (юридична) сила, адже вони є свідченням, доказом, підтвердженням реальності конкретних господарських явищ, фактів, подій.

Усі реквізити первинних документів поділяються на обов'язкові та необов'язкові. Згідно із Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996- XIV [71] до обов'язкових реквізитів належать:

- назва документа (форми);
- дата його складання;
- назва підприємства, від імені якого складено документ;
- зміст і обсяг господарської операції та одиниці її вимірювання;
- посади осіб, відповідальних за здійснення операції та правильність її оформлення;
- особисті підписи або інші дані, що дозволяють ідентифікувати осіб, які брали участь у здійсненні господарської операції та її оформленні.

Первинні документи повинні складатися у момент здійснення операції, а якщо таке неможливо, то одразу після її завершення. За достовірність даних, що становлять зміст документа, та якість його складання відповідальність покладається на посадових осіб, які підписали документ. У документах не повинно бути незастережних виправлень, підчисток, помарок. Усі числа повинні бути вказані чітко, розбірливо. Зміст операції треба наводити лаконічно і конкретно, запобігаючи можливості подвійного розуміння. Усі необхідні реквізити документа повинні бути заповнені, а відсутні показники - прокреслені. Складені документи необхідно своєчасно (відповідно до графіка

документообігу) передавати до бухгалтерії для їх опрацювання, використання в оперативному управлінні та поточному обліку і для складання звітності. Опрацьовані документи підлягають зберіганню в поточному архіві бухгалтерії не менше трьох років, після чого можуть бути ліквідовані (з дотриманням установлених вимог).

З первинних документів, що застосовуються підприємствами для обліку основних засобів та інших необоротних матеріальних активів, найбільш поширені такі:

– ф. № ОЗ-1 «Акт приймання - передачі основних засобів», що складається на кожний окремий об'єкт основних засобів та інших необоротних матеріальних активів, який надходить шляхом придбання або безоплатної передачі від інших організацій. На об'єкт, що раніше був у використанні, робиться запис про суму зносу. Акт складається у двох примірниках (один - для підприємства, яке здає; другий - для підприємства, яке приймає засоби) комісією, створеною за наказом керівника установи. Акт затверджує керівник підприємства. Акт складається, як правило, на кожен об'єкт зокрема, складання загального акта на прийняття декількох об'єктів інших необоротних матеріальних активів дозволяється лише при обліку активів, які мають однакову вартість і прийняті одночасно під відповідальність однієї й тієї ж особи;

– ф. № ОЗ-2 «Акт приймання-передачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів», що застосовується для приймання-здавання основних засобів та інших необоротних матеріальних активів після капітального ремонту, реконструкції чи модернізації. Складається у двох примірниках і підписується представником підприємства, уповноваженим на приймання основних засобів після ремонту, та представником підприємства (організації), що виконувало їх ремонт, реконструкцію чи модернізацію. В акті вказується кошторисна та фактична вартість виконаних робіт з ремонту (реконструкції, модернізації). Перший

примірник акту здається в бухгалтерію підприємства, а другий - підприємству, яке виконувало ремонт;

– ф. № ОЗ-3 «Акт списання основних засобів», що застосовують для оформлення вибуття окремих інвентарних об'єктів, предметів основних засобів у разі повної або часткової їх ліквідації. Акт складається у двох примірниках постійно діючою комісією, призначеною керівником підприємства, і затверджується у встановленому порядку. Витрати на ліквідацію об'єктів інших необоротних матеріальних активів та вартість матеріальних цінностей, які надійшли від розбирання інших необоротних матеріальних активів, показують в акті у розділі «Розрахунок результатів списання об'єкта». Перший примірник акта передається в бухгалтерію, другий - залишається у матеріально-відповідальній особи і є підставою для здачі на склад металобрухту, запчастин та матеріалів, які одержані при ліквідації об'єкта інших необоротних матеріальних активів;

– ф. № ОЗ-6 «Інвентарна картка обліку основних засобів» застосовується для аналітичного обліку та узагальнення інформації про всі типи основних засобів на підприємстві. Форма містить у собі дані про технічні особливості об'єкта, норми амортизаційних відрахувань та ін. Традиційно ведеться форма ОЗ-6 в одному примірнику в бухгалтерії, проте існує варіант побудови обліку з веденням двох примірників цих форм: один - у бухгалтерії, другий - в місцях експлуатації основних засобів замість форми ОЗ-9 «Інвентарний список основних засобів»;

– ф. № ОЗ-7 «Опис інвентарних карток по обліку основних засобів» застосовується для реєстрації інвентарних карток. Ця форма складається в одному примірнику в бухгалтерії з метою контролю за збереженням карток;

– ф. № ОЗ-8 «Картка обліку руху основних засобів» застосовується при ручній обробці облікової інформації для обліку руху основних засобів по класифікаційних групах. Відкривається бухгалтерії в одному примірнику;

– ф. № ОЗ-9 «Інвентарний список основних засобів» застосовується для пооб'єктного обліку основних засобів у місцях їх заходження (експлуатації) за

матеріально-відповідальними особами. Інвентарні списки підлягають періодичному (не менше двох разів на рік) звірянню із записами в інвентарних картках обліку основних засобів (ф. ОЗ-6 «Інвентарна картка обліку основних засобів»);

– ф. № ОЗ-12 «Відомість нарахування зносу на інші необоротні матеріальні активи» застосовується для обрахування суми зносу інших необоротних матеріальних активів за повний календарний рік (незалежно від того, в якому місяці звітного року вони придбані або ліквідовані) за нормами зносу, визначеними відповідно до діючого законодавства. Сума нарахованого зносу не може перевищувати 100% первісної вартості інших необоротних матеріальних активів.

Крім перелічених типових форм первинних документів, у практиці підприємств можуть застосовуватися й документи довільної форми, але вони повинні відповідати вимогам, що ставляться до бухгалтерських документів.

Для обліку малоцінних необоротних матеріальних активів, білизни, постільних речей, одягу та взуття застосовують ті ж форми первинних документів, що й для обліку малоцінних та швидкозношуваних предметів. Типові форми цих документів затверджено наказом Міністерства статистики «Про затвердження типових форм первинних облікових документів з обліку малоцінних та швидкозношуваних предметів» України від 22.05.1996р. №145 [73]. Вони використовуються в усіх галузях народного господарства. Серед них найбільш поширені такі:

– ф. № МШ-4 «Акт вибуття малоцінних та швидкозношуваних предметів», що застосовується для оформлення поломки та втрати МШП з вини робітника, складається у двох примірниках, один з яких передається до бухгалтерії для розрахунку суми, що підлягає стягненню з винуватця втрати, поломки чи псування цінностей. Другий примірник акта залишається у місці використання МШП і потім додається до акта на їх списання;

– ф. № МШ-6 «Особова картка обліку спецодягу, спецвзуття та запобіжних пристроїв», що використовується для обліку активів, що

видаються працівникам для індивідуального користування. Облік чергового спецодягу і спецвзуття колективного використання, виданого працівникам тільки на час виконання робіт, для яких вони передбачені, ведеться у спеціальній картці ф. № МШ-6 з поміткою «Чергова». Такі предмети повинні зберігатися у коморі і видаватися під відповідальність майстра або робітників, перелік яких затверджується керівником підприємства;

– ф. № МШ-7 «Відомість обліку видачі (повернення) спецодягу, спецвзуття та запобіжних пристроїв» застосовується для обліку виданого або поверненого на склад спецодягу та спецвзуття робітниками підприємства. У відомості обов'язково вказують дату надходження кожного предмета в експлуатацію та нормативний строк його використання;

– ф. № МШ-8 «Акт на списання малоцінних та швидкозношуваних предметів» застосовується для оформлення списання морально застарілих, зношених і непридатних для подальшого використання засобів та здавання їх у комору для утилізації. Акт складає комісія, призначена керівником підприємства, на підставі разових актів на вибуття МШП (ф. № МШ-4 «Акт вибуття малоцінних та швидкозношуваних предметів»).

Документами, що є підставою для оприбуткування інших необоротних матеріальних активів, можуть бути: рахунки-фактури, накладні, прибуткові накладні, акти, довідки, посвідчення, угоди тощо. Для списання інших необоротних матеріальних активів, що вибувають з експлуатації за непридатністю, складають акт довільної форми.

При документальному оформленні господарських операцій та пов'язаних з ними змін на ПрАТ «Рубіжанський картонно-тарний комбінат» відбувається рух облікової інформації між первинною документацією, регістрами синтетичного та аналітичного обліку і звітністю (рис. 2.1).

(1), (2) Акт приймання-передачі основних засобів після затвердження передається до бухгалтерії, де на його підставі здійснюється запис в інвентарній картці та інвентарному списку.

(3) Заповнені інвентарні картки реєструються в описі ф. ОЗ-7 «Опис інвентарних карток по обліку основних засобів».

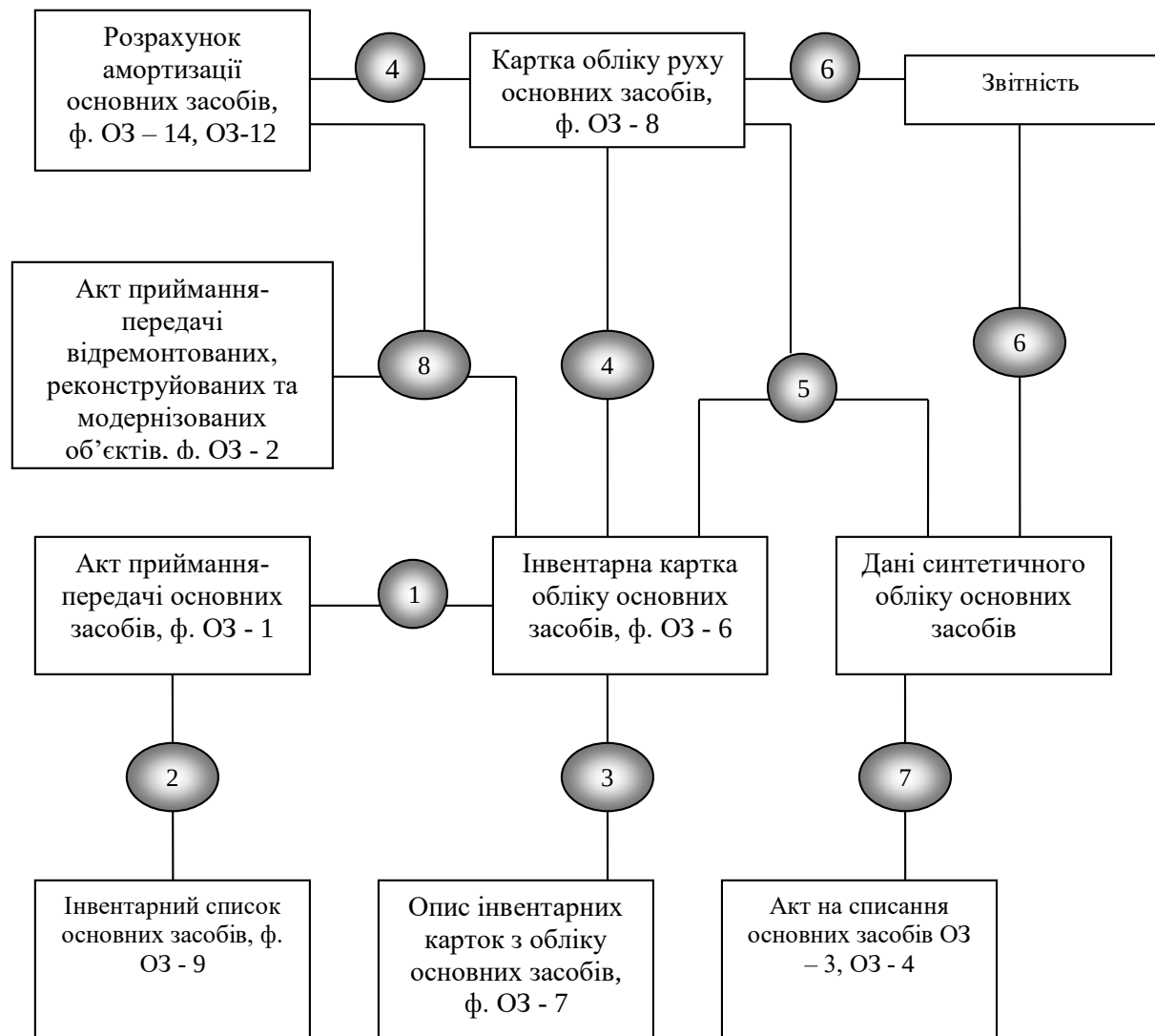


Рис. 2.1. Документування операцій, пов'язаних з рухом основних засобів та інших необоротних активів [авторська розробка]

(4) За даними інвентарних карток та форм розрахунку амортизації в кінці місяця заповнюються картки обліку руху основних засобів та інших необоротних матеріальних активів ф. ОЗ-8 «Картка обліку руху основних засобів».

(5) Інвентарні картки та картки обліку руху основних засобів сумарно звіряються з даними аналітичного обліку.

(6) В кінці звітної періоду за даними карток обліку руху основних засобів та синтетичного обліку заповнюються дані звітності.

(7) Після ліквідації основних засобів та інших необоротних матеріальних активів і складання акту на списання основних засобів, робиться відповідний запис до інвентарного списку основних засобів, вилучається відповідна інвентарна картка, що відображається в описі інвентарних карток.

(8) На підставі акту форми ОЗ-2 "Акт приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів" здійснюється запис до інвентарної картки та вносяться зміни до форми ОЗ-14 "Розрахунок амортизації основних засобів", щодо збільшення залишкової вартості основних засобів на суму витрат, пов'язаних із завершенням модернізації, реконструкції тощо.

На досліджуваному підприємстві передбачене документування практично всіх операцій, пов'язаних з обліком основних засобів та інших необоротних матеріальних активів. В свою чергу, проблемним є документування руху інших необоротних матеріальних активів, адже у вітчизняному законодавстві відсутній нормативний акт, що затверджує особливі первинні документи для руху вищенаведених активів. Разом з тим, у зв'язку з тим, що інші необоротні матеріальні активи мають однакову природу з основними засобами, на практиці документи з обліку основних засобів використовують для оформлення операцій з іншими необоротними матеріальними активами. Зважаючи на вищенаведений факт, пропонуємо внести зміни до форм з обліку основних засобів та нормативно затвердити їх використання для обліку інших необоротних матеріальних активів, перейменувати ф. № ОЗ-1 на «Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів та інших необоротних матеріальних активів» і внести відповідні зміни у самій формі документа.

У ПрАТ «Рубіжанський картонно-тарний комбінат» рух інших необоротних матеріальних активів оформлюється, переважно, типовими формами первинних документів з руху запасів, до яких належать накладна,

видаткова накладна, товарно-транспортна накладна, податкова накладна, довіреність, а також документами з руху основних засобів, а саме акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів, акт приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів, акт списання, акт приймання виконаних робіт тощо.

Накладна та видаткова накладна на ПрАТ «Рубіжанський картонно-тарний комбінат» складаються при надходженні інших необоротних матеріальних активів від постачальників, як правило, в двох примірниках. Вони містять реквізити постачальника й одержувача цінностей:

- найменування підприємства;
- код ЄДРПОУ;
- номер телефону;
- індивідуальний податковий номер та номер свідоцтва про реєстрацію ПДВ;
- адресу;
- номер поточного рахунку (IBAN) та найменування установи банку.

Також у накладних вказується підстава для оприбуткування цінностей (дата і номер заключеного договору), номер і дата накладної чи рахунку-фактури, найменування активів, одиниця їх виміру, кількість, ціна та загальна сума з ПДВ.

На основі отриманих від постачальників документів у ПрАТ «Рубіжанський картонно-тарний комбінат» заповнюються прибуткові накладні.

Накладна або товарно-транспортна накладна заповнюються матеріально-відповідальною особою (комірником) при відпуску матеріальних цінностей покупцям у трьох примірниках, один з яких лишається на підприємстві і є підставою для здійснення записів у реєстри бухгалтерського обліку, другий – служить перепусткою при виїзді машини з території підприємства, а третій примірник – передається покупцеві.

Одночасно з накладною або товарно-транспортною накладною на ПрАТ «Рубіжанський картонно-тарний комбінат» складається електронна податкова накладна, що є підставою для відображення податкового зобов'язання з ПДВ. Податкова накладна містить суми, аналогічні зазначеним сумам у накладній чи товарно-транспортній накладній, крім того містить податкові реквізити ПрАТ «Рубіжанський картонно-тарний комбінат» та підприємства-покупця.

Доручення у ПрАТ «Рубіжанський картонно-тарний комбінат», як і на інших підприємствах, не є бланком суворої звітності та містить реквізити підприємства, найменування й кількість інших необоротних матеріальних активів, які підлягають отриманню, паспортні дані особи, що здійснюватиме закупівлю тощо.

Акт списання складається у ПрАТ «Рубіжанський картонно-тарний комбінат» при відпуску інших необоротних матеріальних активів у експлуатацію. Він містить реквізити: місце зберігання інших необоротних матеріальних активів (структурний підрозділ), кореспондуючий рахунок, шифр аналітичного обліку, номер та дату документу, найменування відпущених інших необоротних матеріальних активів, одиницю їх виміру, кількість, ціну та загальну суму. Підписується акт головою та членами комісії, склад якої затверджується наказом керівника підприємства.

При дослідженні порядку документального оформлення актів на списання нами виявлено заповнення не всіх обов'язкових реквізитів, а саме: номер документу, структурний підрозділ підприємства, у який відпущені інші необоротні матеріальні активи та їх одержувач.

Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів у ПрАТ «Рубіжанський картонно-тарний комбінат» складається постійно діючою комісією на кожен об'єкт інших необоротних матеріальних активів окремо або на однотипні об'єкти, що надходять в один період, і використовується для здійснення записів у інвентарну картку. Інвентарна картка є регістром аналітичного обліку, реєструється в описі інвентарних карток та вноситься до інвентарного списку основних засобів. Датою введення

в експлуатацію об'єкта інших необоротних матеріальних активів у ПрАТ «Рубіжанський картонно-тарний комбінат» вважається дата підписання акта комісією.

Розрахунок амортизації інших необоротних матеріальних активів на досліджуваному підприємстві проводиться у довільній формі, розроблений на підприємстві та містить усі необхідні реквізити.

В цілому, первинні документи з обліку руху інших необоротних матеріальних активів у ПрАТ «Рубіжанський картонно-тарний комбінат» оформлені відповідно до вимог складання документів, але в окремих документах зустрічається відсутність обов'язкових реквізитів, що є недоліком в організації обліку. Крім того, на підприємстві відсутній розроблений графік документообігу, що звужує можливості контролю за рухом документів від їх складання до здачі в архів.

2.2. Синтетичний і аналітичний облік інших необоротних матеріальних активів

Одним з головних завдань бухгалтерського обліку, що полягає у забезпеченні збереження майна власника, є використання ефективної побудови аналітичного та синтетичного обліку із закріпленням за матеріально-відповідальною особою окремих складових майна підприємства. Окрім того, лише за наявності аналітичного обліку складових майна можлива деталізація інформації для здійснення управління активами підприємства.

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про інші необоротні матеріальні активи визначені в Національному Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» від 27.04.2000 р. № 92 [62].

На рис. 2.2. узагальнено побудову синтетичного та аналітичного обліку інших необоротних матеріальних активів.

Субрахунок 153 «Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів» є субрахунком (рахунком другого порядку) до рахунку 15 «Капітальні інвестиції». Зазначений рахунок, в свою чергу, належить до Класу 1 «Необоротні активи» Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій від 30.11.1999 р. № 291 [58]. Він призначений для відображення витрат підприємства (організації, установи) на придбання або виготовлення власними силами матеріальних активів, облік яких ведеться на рахунку 11 «Інші необоротні матеріальні активи».

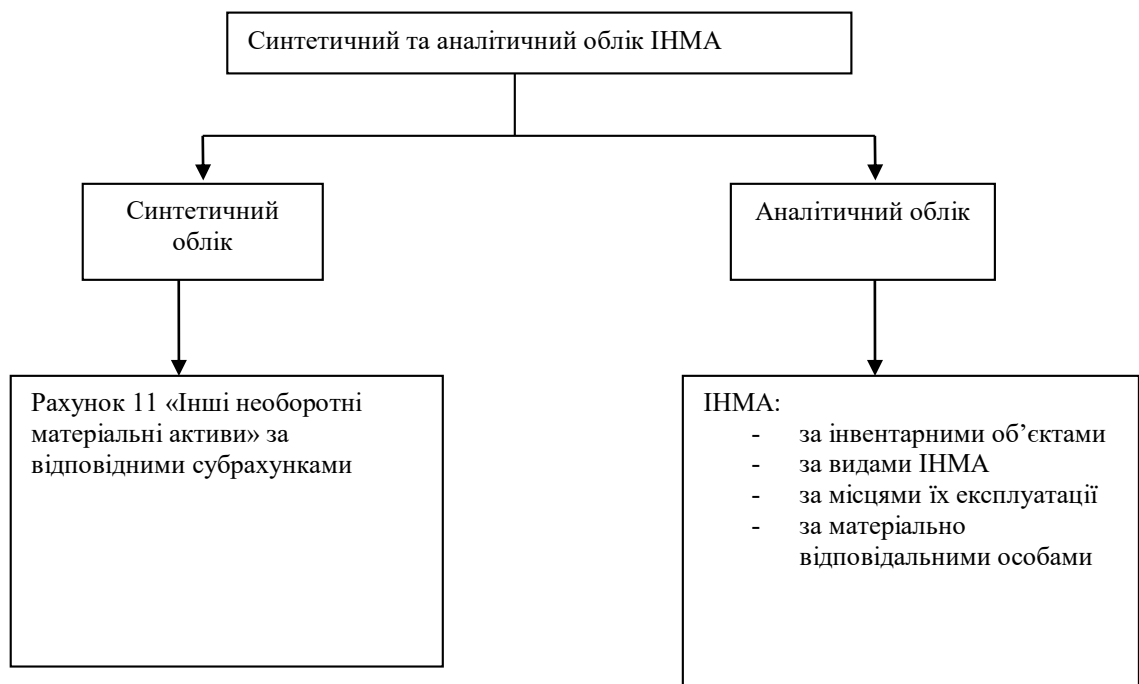


Рис. 2.2. Побудова синтетичного та аналітичного обліку інших необоротних матеріальних активів [авторська розробка]

Рахунок 11 «Інші необоротні матеріальні активи» призначено для обліку та узагальнення інформації про наявність та рух інших необоротних матеріальних активів, які не відображені у складі об'єктів обліку на рахунку 10 «Основні засоби».

За дебетом рахунку 11 «Інші необоротні матеріальні активи» відображається надходження (придбаних, створених, безоплатно отриманих інших необоротних матеріальних активів на підприємство (за первісною вартістю); сума витрат, яка пов'язана з поліпшенням об'єкта (реконструкція, модернізація), що приводить до збільшення майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання об'єкта; сума дооцінки вартості об'єкта необоротних матеріальних активів. За кредитом рахунку відображаються вибуття інших необоротних матеріальних активів внаслідок продажу, безоплатної передачі або невідповідності критеріям визнання активом, а також у разі часткової ліквідації об'єкта та сума їх уцінки.

Рахунок 11 «Інші необоротні матеріальні активи» має такі субрахунки:

- 111 «Бібліотечні фонди»
- 112 «Малоцінні необоротні матеріальні активи»
- 113 «Тимчасові (нетитульні) споруди»
- 114 «Природні ресурси»
- 115 «Інвентарна тара»
- 116 «Предмети прокату»
- 117 «Інші необоротні матеріальні активи»

На субрахунку 111 «Бібліотечні фонди» ведеться облік наявності та руху бібліотечних фондів.

На субрахунку 112 «Малоцінні необоротні матеріальні активи» відображається вартість предметів, строк корисного використання яких більше одного року, зокрема вартість сценічно-постановочних предметів, спеціальні інструменти і спеціальні пристосування, вартість яких погашається нарахуванням зносу за встановленою підприємством ставкою (нормою) з урахуванням очікуваного способу використання таких об'єктів та інші предмети, які за вартісними ознаками підприємством зараховано до складу малоцінних необоротних матеріальних активів.

На субрахунку 113 «Тимчасові (нетитульні) споруди» ведеться облік експлуатаційних тимчасових (нетитульних) споруд.

На субрахунку 114 «Природні ресурси» ведеться облік наявності та руху придбаних природних ресурсів для наступного видобутку.

На субрахунку 115 «Інвентарна тара» ведеться облік наявності та руху інвентарної тари.

На субрахунку 116 «Предмети прокату» ведеться облік наявності та руху активів, призначених для видачі напрокат.

На субрахунку 117 «Інші необоротні матеріальні активи» ведеться облік наявності та руху інших необоротних матеріальних активів, які не знайшли відображення на інших субрахунках рахунку 11 «Інші необоротні матеріальні активи». На цьому субрахунку, зокрема, відображається вартість завершених капітальних інвестицій в об'єкти операційної оренди (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо).

Аналітичний облік інших необоротних матеріальних активів ведеться щодо кожного об'єкта цих активів. Підприємства, які амортизацію бібліотечних фондів і малоцінних необоротних матеріальних активів нараховують у першому місяці використання зазначених об'єктів у розмірі 100 відсотків їх вартості, аналітичний облік цих об'єктів можуть вести із забезпеченням інформації про загальну кількість об'єктів та їх загальну вартість у розрізі класифікаційних підгруп, що підприємство запроваджує самостійно. Вартість об'єкта таких підгруп при його вибутті визначається діленням вартості відповідної підгрупи, що обліковується на субрахунках 111 і 112, на кількість об'єктів, що входять до складу відповідної підгрупи, з відображенням за кредитом субрахунків 111 і 112 у кореспонденції з дебетом субрахунку 132.

Рахунок 13 «Знос (амортизація) необоротних активів» призначено для узагальнення інформації про нараховану амортизацію та індексацію зносу (накопиченої амортизації) необоротних матеріальних і нематеріальних активів, що підлягають амортизації.

На субрахунку 132 «Знос інших необоротних матеріальних активів» узагальнюється інформація про суму зносу тих необоротних активів, облік яких ведеться на рахунку 11 «Інші необоротні матеріальні активи».

Типова кореспонденція рахунків з обліку руху інших необоротних матеріальних активів наведена в табл. 2.1.

Таблиця 2.1

**Типова кореспонденція рахунків з обліку надходження інших
необоротних матеріальних активів**

№ з/п	Зміст операції	Дт	Кт
Придбання інших необоротних матеріальних активів за плату			
1	Отримано від постачальника інші необоротні матеріальні активи	153	631
2	Відображено податковий кредит з ПДВ	641	631
3	Введено інші необоротні матеріальні активи в експлуатацію	11	153
Безоплатне отримання інших необоротних матеріальних активів			
4	Оприбутковано безоплатно отримані інші необоротні матеріальні активи	153	424
5	Введено інші необоротні матеріальні активи в експлуатацію	11	153
6	Нараховано амортизацію інших необоротних матеріальних активів	23, 92, 93	132
7	Визнано дохід в сумі нарахованої амортизації інших необоротних матеріальних активів	424	745
Отримання інших необоротних матеріальних активів за рахунок коштів цільового фінансування			
8	Отримано кошти цільового фінансування на поточний рахунок	311	48
9	Отримано інші необоротні матеріальні активи від постачальника	153	631
10	Перераховано з поточного рахунку заборгованість перед постачальником	631	311
11	Введено інші необоротні матеріальні активи в експлуатацію	11	153
12	Визнано доходи майбутніх періодів в сумі вартості придбаних інших необоротних матеріальних активів	48	69
13	Нараховано амортизацію інших необоротних матеріальних активів	23, 92, 93	132

Продовж. табл. 2.1

№ з/п	Зміст операції	Дт	Кт
14	Визнано дохід в сумі нарахованої амортизації	69	746
Створення інших необоротних матеріальних активів власними силами			
15	Відображено витрати, понесені при створенні інших необоротних матеріальних активів:		
	- нараховано амортизацію інших необоротних матеріальних активів	153	13
	- списано виробничі запаси	153	20
	- нараховано заробітну плату працівникам	153	661
	- проведено відрахування ЄСВ від заробітної плати	153	65
	- відображено вартість послуг сторонніх організацій	153	631
16	Введено об'єкти інших необоротних матеріальних активів в експлуатацію	11	153
Отримання інших необоротних матеріальних активів як внеску до статутного капіталу			
17	Зареєстровано випуск нових акцій підприємства	46	40
18	Отримано інші необоротні матеріальні активи як внесок до статутного капіталу	11	46
Отримання інших необоротних матеріальних активів у результаті обміну			
19	Списано суму накопиченої амортизації інших необоротних матеріальних активів	132	11
20	Відображено передачу інших необоротних матеріальних активів за договором міни (списано залишкову вартість)	377	11
21	Нараховано податкове зобов'язання з ПДВ	377	641
22	Отримано інші необоротні матеріальні активи (за залишковою вартістю переданого об'єкта інших необоротних матеріальних активів)	153	685
23	Відображено суму податкового кредиту з ПДВ	641	685
24	Проведено залік заборгованості	685	377
25	Введено інші необоротні матеріальні активи в експлуатацію	11	153

Господарські операції ПрАТ «Рубіжанський картонно-тарний комбінат» за грудень місяць 2019 року наведені у табл. 2.2.

Таблиця 2.2

Бухгалтерські проведення з обліку інших необоротних матеріальних активів по ПрАТ «Рубіжанський картонно-тарний комбінат» за грудень місяць 2019 року

Зміст операції	Дт	Кт	Сума, грн.
1. Проведено передоплату за ноутбук б/в	371	311	6000,00
2. Нараховано суму податкового кредиту з ПДВ	641	644	1000,00
3. Отримано ноутбук	153	631	5000,00
4. Відображено суму податкового кредиту з ПДВ	644	631	1000,00
5. Уведено в експлуатацію ноутбук	112	153	5000,00
6. Відображено суму зносу в розмірі 100 % амортизованої вартості	92	132	5000,00
7. Проведено взаємозалік заборгованості за авансом виданим	631	371	6000,00

Вартість інших необоротних матеріальних активів погашається нарахуванням амортизації методом, який визначається підприємством самостійно, виходячи з очікуваного способу використання таких об'єктів і фіксується в Наказі про облікову політику.

Нарахування амортизації інших необоротних матеріальних активів здійснюється протягом строку їх корисного використання (експлуатації), який встановлюється підприємством при визнанні цього об'єкта активом, тобто зарахуванні на баланс.

Амортизація інших необоротних матеріальних активів проводиться щомісячно, починаючи з місяця, наступного за місяцем, в якому об'єкт став придатним для корисного використання, та призупиняється на період його реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання та консервації.

Згідно з П(С)БО 7 «Основні засоби»: від 27.04.2000 р. № 92 [62], амортизація інших необоротних матеріальних активів нараховується із застосуванням таких методів:

– прямолінійного, за яким річна сума амортизації визначається діленням вартості, яка амортизується, на строк корисного використання об'єкта основних засобів;

– виробничого, за яким місячна сума амортизації визначається як добуток фактичного місячного обсягу продукції (робіт, послуг) та виробничої ставки амортизації. Виробнича ставка амортизації обчислюється діленням вартості, яка амортизується, на загальний обсяг продукції (робіт, послуг), який підприємство очікує виробити (виконати) з використанням об'єкта інших необоротних матеріальних активів.

Прямолінійний метод застосовується до інших необоротних матеріальних активів, які рівномірно експлуатуються впродовж усього строку корисного використання та рівними частинами переносять свою вартість на виготовлену продукцію (роботи, послуги).

За прямолінійним методом річна сума амортизації є однаковою із року в рік і визначається за формулою 2.1:

$$A_{\text{рік}} = \frac{ПВ - ЛВ}{СКВ} \quad (2.1)$$

де, $A_{\text{рік}}$ - річна сума амортизації;

$ПВ$ - первісна вартість;

$ЛВ$ - ліквідаційна вартість;

$СКВ$ - строк корисного використання.

Місячна сума амортизації при застосуванні прямолінійного методу визначається діленням річної суми амортизації на 12 місяців.

Виробничий метод не відноситься до прискорених методів амортизації і вважається найбільш наближеним до реальних бізнесових процесів.

Амортизація за виробничим методом обчислюється за формулами 2.2 і 2.3:

$$A_m = \Phi_o \times B_c \quad (2.2)$$

$$B_c = \frac{(П_6 - Л_6)}{З_о} \quad (2.3)$$

Де, A_m – амортизаційні відрахування;

Φ_o – фактичний обсяг продукції (робіт, послуг);

B_c – виробнича ставка;

$П_6$ – первісна вартість;

$Л_6$ – ліквідаційна вартість;

$З_о$ – загальний розрахунковий обсяг виробництва.

Перевагами прямолінійного методу є простота розрахунків та рівномірне розподілення суми амортизації між обліковими періодами, що забезпечує можливість зіставлення собівартості продукції з доходом від її реалізації. Недоліками методу є те, що він не враховує моральний знос, неоднакову виробничу потужність інших необоротних матеріальних активів в різні роки їх експлуатації та необхідність збільшення витрат на ремонт в останні роки служби, а головне - у деяких випадках важко визначити виробіток окремих об'єктів інших необоротних матеріальних активів.

Перевагами виробничого методу є простота, раціональність і систематичність. Він забезпечує також кращий рівень узгодженості суми зносу, яка визнається витратами поточного періоду з отриманими доходами, у випадку, якщо використання відповідного активу не однакове в різні періоди. Але, цей метод не отримав широкого розповсюдження, оскільки неможливо або дуже важко визначити фактичний обсяг продукції, виробленої за допомогою того чи іншого активу. Недолік - трудомісткість та обмеженість у використанні.

Амортизація малоцінних необоротних матеріальних активів і бібліотечних фондів може нараховуватися у першому місяці використання

об'єкта в розмірі 50 % його вартості, яка амортизується, та решта 50 % вартості, яка амортизується, у місяці їх вилучення з активів (списання з балансу) внаслідок невідповідності критеріям визнання активом або в першому місяці використання об'єкта 100 % його вартості.

Метод амортизації обирається підприємством самостійно з урахуванням очікуваного способу отримання економічних вигод від використання інших необоротних матеріальних активів.

Для обліку нарахованого зносу інших необоротних матеріальних активів у пооб'єктному розрізі використовується субрахунок 132 «Знос інших необоротних матеріальних активів» (пасивний, балансовий) (табл. 2.3).

Таблиця 2.3

Кореспонденція рахунків з обліку зносу інших необоротних матеріальних активів

№ з/п	Зміст операції	Дт	Кт
1	Нараховано амортизацію інших необоротних матеріальних активів, використовуються у виробництві продукції	23	132
2	Нараховано амортизацію інших необоротних матеріальних активів загальновиробничого призначення	91	132
3	Нараховано амортизацію інших необоротних матеріальних активів адміністративного призначення	92	132
4	Нараховано амортизацію інших необоротних матеріальних активів, що використовуються при реалізації продукції (товарів, послуг)	93	132
5	Нараховано амортизацію інших необоротних матеріальних активів, що використовуються у дослідженнях та розробках	941	132
6	Нараховано амортизацію інших необоротних матеріальних активів, що експлуатуються у сфері обслуговування виробництва та житлово-комунальній сфері	949	132

Підприємство може переоцінювати об'єкт інших необоротних матеріальних активів, якщо залишкова вартість цього об'єкта суттєво відрізняється від його справедливої вартості на дату балансу. У разі переоцінки об'єкта інших необоротних матеріальних активів на ту саму дату здійснюється переоцінка всіх об'єктів групи, до якої він належить.

Переоцінка інших необоротних матеріальних активів тієї групи, об'єкти якої вже зазнали переоцінки, надалі має проводитися з такою регулярністю, щоб їх залишкова вартість на дату балансу суттєво не відрізнялася від

справедливої вартості.

Однак не підлягають переоцінці малоцінні необоротні матеріальні активи і бібліотечні фонди, якщо амортизація їх вартості здійснюється за іншими методами, ніж прямолінійний та виробничий.

В процесі використання інших необоротних матеріальних активів можливі проведення ремонтів. Приймання закінчених робіт з ремонту і поліпшення активів (модернізація, добудова, реконструкція тощо) оформлюється актом приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів.

Відповідно до наказу Міністерства фінансів України «Про затвердження Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку основних засобів» від 30.09.2003 р. № 561 [72], рішення про характер і ознаки здійснюваних підприємством ремонтів, тобто, чи спрямовані вони на підвищення техніко-економічних можливостей (модернізація, модифікація, добудова, реконструкція) об'єкта, що приведе у майбутньому до збільшення економічних вигод, чи здійснюються вони для підтримання об'єкта в придатному для використання стані та одержання первісно визначеної суми майбутніх економічних вигод від його використання, приймається керівником підприємства з урахуванням результатів аналізу існуючої ситуації та суттєвості таких витрат.

При цьому первісна вартість інших необоротних матеріальних активів збільшується на суму витрат, пов'язаних з поліпшенням об'єкта (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо), що призводить до збільшення майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання об'єкта. Залишкова вартість інших необоротних матеріальних активів зменшується у зв'язку з частковою ліквідацією такого об'єкта. В технічні паспорти, інвентарні картки або інші регістри аналітичного обліку відповідних об'єктів інших необоротних матеріальних активів заносяться дані про змінені техніко-економічні характеристики (вартість, потужність, площа тощо) в результаті їх поліпшення.

Витрати, що здійснюються для підтримання об'єкта в робочому стані та одержання первісно визначеної суми майбутніх економічних вигод від його використання, включаються до складу витрат.

Типову кореспонденцію рахунків з обліку ремонтів інших необоротних матеріальних активів наведено у таблиці 2.4.

Інші необоротні матеріальні активи списуються з балансу в разі їх продажу (обміну), безоплатної передачі або невідповідності критеріям визнання активом.

Таблиця 2.4

**Типова кореспонденція рахунків з обліку ремонтів та поліпшень
інших необоротних матеріальних активів**

№ з/п	Зміст операції	Дт	Кт
1	Відображено поліпшення інших необоротних матеріальних активів, здійснені сторонніми організаціями	153	631,685
2	Відображено податковий кредит з ПДВ	641	631,685
3	Відображено витрати, понесені для підтримання інших необоротних матеріальних активів у придатному для використання стані	23, 91, 92, 93	631,685
4	Відображено податковий кредит з ПДВ	641	631,685
5	Відображено вартість поточного ремонту інших необоротних матеріальних активів:		
	- нараховано амортизацію основних засобів	23, 91, 92, 93	13
	- списано виробничі запаси	23, 91, 92, 93	20
	- нараховано заробітну плату працівникам	23, 91, 92, 93	661
	- проведено відрахування ЄСВ від нарахованої заробітної плати	23, 91, 92, 93	65
	- відображено вартість послуг сторонніх організацій	23, 91, 92, 93	631

Для узагальнення інформації про вибуття інших необоротних матеріальних активів підприємства у бухгалтерському обліку використовуються рахунки 11 «Інші необоротні матеріальні активи», 132

«Знос інших необоротних матеріальних активів», 94 «Інші витрати операційної діяльності», 71 «Інший операційний дохід».

Передача активів одним підприємством іншому оформляється Актом приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів. Списання з балансу безоплатно переданих об'єктів здійснюють на підставі письмового повідомлення (авізо) приймаючої сторони про оприбуткування цих об'єктів.

Ліквідація інших необоротних матеріальних активів оформляється актом на списання, який складається постійно діючою комісією та затверджується керівником підприємства. На підставі відповідних документів (наряди, акти тощо) реєструють витрати на ліквідацію об'єкта та дохід у вигляді вартості одержаних при цьому матеріалів, які згідно з накладними мають бути передані на склад під відповідальне зберігання.

Фінансовий результат від вибуття інших необоротних матеріальних активів визначається вирахуванням з доходу від вибуття активів їх залишкової вартості, непрямих податків і витрат, пов'язаних з вибуттям інших необоротних матеріальних активів. Відповідно до наказу Міністерства фінансів України «Про затвердження Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку основних засобів» від 30.09.2003 р. № 561 [72], залишкову вартість інших необоротних матеріальних активів та всі витрати, пов'язані з їх вибуттям, списують у дебет рахунка 943 «Собівартість реалізованих виробничих запасів» з кредиту рахунку 286 «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу».

Доходи, отримані від продажу інших необоротних матеріальних активів, відображаються за кредитом рахунка 71 «Інший операційний дохід» (субрахунок 712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів»).

Регістри аналітичного обліку інших необоротних матеріальних активів, що вибули, додаються до документів, якими оформлені факти вибуття цих активів.

У разі часткової ліквідації інших необоротних матеріальних активів їх первісна (переоцінена) вартість та знос зменшуються відповідно на суму первісної (переоціненої) вартості та зносу ліквідованої частини об'єкта.

Податок на додану вартість, нарахований унаслідок вибуття інших необоротних матеріальних активів, відображається за дебетом рахунка отриманих доходів, а при ліквідації та безоплатній передачі – за дебетом субрахунку 976 «Списання необоротних активів» (табл. 2.5).

Аналітичний облік інших необоротних матеріальних активів ведеться щодо кожного об'єкту окремо.

Таблиця 2.5

**Типова кореспонденція рахунків з обліку вибуття
інших необоротних матеріальних активів**

№ з/п	Зміст операції	Дт	Кт
Продаж інших необоротних матеріальних активів			
1	Списано суму накопиченої амортизації інших необоротних матеріальних активів	132	11
2	Списано залишкову вартість інших необоротних матеріальних активів	286 943	11 286
3	Відображено дохід від реалізації інших необоротних матеріальних активів	377, 361	712
4	Відображено податкове зобов'язання з ПДВ	712	641
5	Отримано грошові кошти від продажу інших необоротних матеріальних активів на поточний рахунок підприємства	311	377
6	Списано доходи від продажу інших необоротних матеріальних активів на фінансовий результат	712	793
7	Списано собівартість реалізованих інших необоротних матеріальних активів на фінансовий результат	793	943
Передача інших необоротних матеріальних активів як внеску до статутного капіталу			
8	Відображено внесення інших необоротних матеріальних активів до статутного капіталу за справедливою вартістю	143	712

Продовж.табл. 2.5

№ з/п	Зміст операції	Дт	Кт
9	Нараховано податкове зобов'язання з ПДВ	712	641
10	Списано суму накопиченої амортизації інших необоротних матеріальних активів	132	11
11	Списано залишкову вартість інших необоротних матеріальних активів	943	11
12	Списано доходи від передачі інших необоротних матеріальних активів на фінансовий результат	712	79
13	Списано залишкову вартість переданих інших необоротних матеріальних активів на фінансовий результат	79	943
Ліквідація інших необоротних матеріальних активів			
14	Списано суму накопиченої амортизації інших необоротних матеріальних активів	132	11
15	Списано залишкову вартість інших необоротних матеріальних активів	976	11
16	Відображено втрату підприємством податкового кредиту з ПДВ	976	641
17	Списано залишкову вартість ліквідованих інших необоротних матеріальних активів на фінансовий результат	793	976
Безоплатна передача інших необоротних матеріальних активів			
18	Списано суму накопиченої амортизації інших необоротних матеріальних активів	132	11
19	Списано залишкову вартість інших необоротних матеріальних активів	976	11
20	Визнано податкове зобов'язання з ПДВ при безоплатній передачі інших необоротних матеріальних активів	976	641

Підприємства, які амортизацію бібліотечних фондів і малоцінних необоротних матеріальних активів нараховують у першому місяці використання зазначених об'єктів у розмірі 100 відсотків їх вартості, аналітичний облік цих об'єктів можуть вести із забезпеченням інформації про загальну кількість об'єктів та їх загальну вартість у розрізі класифікаційних підгруп, що підприємство запроваджує самостійно.

Аналітичний облік капітальних інвестицій - відповідно за видами інших необоротних матеріальних активів, а також за окремими об'єктами капітальних вкладень (інвентарними об'єктами). Аналітичний облік зносу

(накопиченої амортизації) інших необоротних матеріальних активів ведеться за їх видами.

У ПрАТ «Рубіжанський картонно-тарний комбінат» до рахунку 11 «Інші необоротні матеріальні активи» відкриті такі субрахунки: 112 «Малоцінні необоротні матеріальні активи»; 113 «Тимчасові (нетитульні) споруди»; 115 «Інвентарна тара»; 117 «Інші необоротні матеріальні активи».

При надходженні таких активів витрати на їх придбання узагальнюються на рахунку 153 «Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів». У 2019 р. було зафіксовано списання інших необоротних матеріальних активів у зв'язку з фізичним зносом.

Для обліку амортизації на ПрАТ «Рубіжанський картонно-тарний комбінат» використовується рахунок 132 «Знос інших необоротних матеріальних активів». Амортизація інших необоротних матеріальних активів нараховується із застосуванням прямолінійного методу, амортизація малоцінних необоротних матеріальних активів нараховується у місяці їх списання з балансу внаслідок невідповідності критеріям визнання активом у розмірі 100 % їх вартості.

Господарські операції з обліку інших необоротних матеріальних активів по ПрАТ «Рубіжанський картонно-тарний комбінат» за 2019 р. наведені у таблиці 2.6.

Таблиця 2.6

Господарські операції з обліку інших необоротних матеріальних активів по ПрАТ «Рубіжанський картонно-тарний комбінат» за грудень 2019 р.

№ з/п	Зміст операції	Дт	Кт	Сума, грн.
1	Отримано від постачальника інвентарну тару	153	631	240,21
2	Відображено податковий кредит з ПДВ	641	631	48,04
3	Введено інвентарну тару в експлуатацію	115	153	240,21
4	Нараховано амортизацію інших необоротних матеріальних активів:			

Продовж. табл. 2.6

№ з/п	Зміст операції	Дт	Кт	Сума, грн.
5	- виробничого призначення	231	132	500,86
6	- загальновиробничого призначення	91	132	700,40
7	Відображено поліпшення інших необоротних матеріальних активів, здійснені сторонніми організаціями	153	685	19355,00
	Відображено податковий кредит з ПДВ	641	685	3871,00
8	Списано залишкову вартість малоцінних необоротних матеріальних активів	976	11	4230,15

Загалом, при дослідженні обліку інших необоротних матеріальних активів у ПрАТ «Рубіжанський картонно-тарний комбінат» було виявлено наступні помилки:

- включення до складу малоцінних швидкозношуваних предметів окремих об'єктів інших необоротних матеріальних активів;
- нарахування амортизації на об'єкт інших необоротних матеріальних активів, що перебуває у модернізації.

Такі помилки унеможливають прийняття ефективних управлінських рішень щодо інших необоротних матеріальних активів та викривляють інформацію фінансової звітності, а тому мають бути виправлені.

2.3. Вдосконалення обліку інших необоротних матеріальних активів з використанням інформаційних технологій

В період переходу до повноцінної ринкової економіки автоматизація бухгалтерського обліку, точність і оперативність інформації є вирішальним фактором успішного розвитку економіки України.

Керівнику підприємства сьогодні доводиться приймати рішення в умовах невизначеності та ризику, що змушує його постійно тримати під контролем різні аспекти фінансово-господарської діяльності. Ця діяльність відображена в значній кількості первинних документів, які несуть

різноманітну інформацію. Своєчасно оброблена та систематизована інформація є гарантією ефективного управління виробництвом.

Нині створено принципово нові автоматизовані форми бухгалтерського обліку, при яких обліково-обчислювальні роботи виконуються автоматично на обчислювальних машинах з використанням програмного забезпечення.

Спеціальні комп'ютерні програми суттєво спрощують ведення бухгалтерського та обліку з метою оподаткування, складання різних видів звітності. Сучасний рівень розвитку економіки характеризується комп'ютеризацією всіх сфер народного господарства, застосуванням автоматизованих систем управління, електронно-обчислювальних машин, що дозволяє вирішувати принципово нові задачі обліку, аналізу, контролю і управління.

Більший ефект від застосування електронних обчислювальних машин (ЕОМ) в бухгалтерському обліку можна досягнути шляхом вдосконалення методології і організації самого процесу обліку, підвищення його контрольних властивостей, а також за рахунок більш повного задоволення потреб управління в необхідній інформації. У даний час автоматизація бухгалтерського обліку в основному розвивається по шляху раціоналізації існуючої технології обробки облікової інформації і зниженні її трудомісткості, однак можливості такої автоматизації обмежені.

За умов комп'ютерної технології передбачається вирішення таких задач з обліку інших необоротних матеріальних активів:

- формування і ведення картотеки по інвентарних номерах інших необоротних матеріальних активів, як регістрів аналітичного обліку в довіднику;
- оприбуткування інших необоротних матеріальних активів, що надходять на підприємство;
- введення в експлуатацію інших необоротних матеріальних активів, що надійшли;

- нарахування зносу (амортизації) по інших необоротних матеріальних активах;
- вибуття інших необоротних матеріальних активів через реалізацію, ліквідацію і списання;
- формування регістрів аналітичного і синтетичного обліку інших необоротних матеріальних активів.

Автоматизоване вирішення завдань з обліку інших необоротних матеріальних активів ґрунтується на створенні і веденні інформаційної бази про наявність інших необоротних матеріальних активів, яка сформована на підставі інвентарної картотеки.

Призначення автоматизації з обліку інших необоротних матеріальних активів полягає у виконанні таких системних обліково-контрольних операцій:

- автоматизації документування первинної інформації;
- оперативного управління, контролю за наявністю і рухом інших необоротних матеріальних активів;
- нарахування амортизації та видачі необхідної інформації на принтер чи екран дисплея на запит користувача.

Для обробки інформації з обліку інших необоротних матеріальних активів доцільно створювати дворівневу або трирівневу систему автоматизації.

Технологічний процес обробки інформації складається з етапів:

- створення нормативно-довідкової інформації на момент упровадження;
- підготовки первинної інформації;
- створення інвентарної картотеки на момент упровадження;
- розрахунок амортизації;
- проведення розрахунків і занесення інформації в інформаційну базу;
- формування інформації для подальшого використання та її перезапис;
- проведення контролю й аналізу результатної інформації;
- прийняття управлінських рішень за наявною інформацією.

Облік основних засобів та інших необоротних матеріальних активів на підприємствах ведеться у відповідності з П(С)БО 7 «Основні засоби» від 27.04.2000 р. № 92 [62], тому можна виділити наступні задачі автоматизації обліку основних засобів та інших необоротних матеріальних активів:

- облік об'єктів основних засобів та інших необоротних матеріальних активів за місцями зберігання та класифікаційними групами;
- облік і контроль за правильністю та своєчасністю відображення руху основних засобів та інших необоротних матеріальних активів (надходження, вибуття, переміщення);
- нарахування й відображення амортизації основних засобів та інших необоротних матеріальних активів, облік витрат на ремонт, модернізацію та реконструкцію основних засобів та інших необоротних матеріальних активів;
- здійснення переоцінки основних засобів та інших необоротних матеріальних активів (дооцінка, уцінка);
- виявлення морально застарілих об'єктів основних засобів та інших необоротних матеріальних активів на підприємстві.

За допомогою комп'ютеризації облікового процесу на ПрАТ «Рубіжанський картонно-тарний комбінат» забезпечується раціональне використання матеріальних ресурсів за допомогою програми «1С: Підприємство. Редакція 2.0», яка є універсальною бухгалтерською програмою та призначена для ведення синтетичного і аналітичного обліку.

Програма «1С: Підприємство. Редакція 2.0» - це універсальна комп'ютерна система, яка призначена для автоматизації діяльності підприємств різних видів і форм. Вона, як правило, використовується на різноманітних об'єктах господарювання для автоматизації функцій оперативного управління і господарського обліку. Облік інших необоротних матеріальних активів є складовою частиною програмного забезпечення. Аналітичний облік основних засобів ведеться за об'єктами аналітичного обліку у кількісному та вартісному виразі.

Програма «1С: Підприємство. Редакція 2.0» має у своєму розпорядженні необхідний набір спеціалізованих засобів (довідників, документів, звітів) для обліку й аналізу результатів більшості операцій з основними засобами та іншими необоротними матеріальними активами. Вміле і раціональне використання яких дозволяє:

- істотно скоротити час і витрати праці на відображення в обліку поточних операцій із основними засобами та іншими необоротними матеріальними активами підприємства;
- оперативно одержувати інформацію про наявність і рух основних засобів та інших необоротних матеріальних активів як у цілому по підприємству, так і в розрізі місць зберігання та класифікаційними групами.

Основним засобом та іншим необоротним матеріальним активом у типовій конфігурації «1С: Підприємство. Редакція 2.0» вважається об'єкт, введений в експлуатацію. Саме при оформленні операції введення в експлуатацію визначаються всі параметри обліку основних засобів та інших необоротних матеріальних активів. Перелік об'єктів основних засобів та інших необоротних активів зберігається в довіднику «Основні засоби», а всі облікові параметри фіксуються в реєстрах відомостей системою автоматично. Основним принципом ведення обліку основних засобів та інших необоротних матеріальних активів в підсистемі є їх пооб'єктний облік, тобто кожен об'єкт основних засобів та інших необоротних матеріальних активів повинен враховуватися окремо, як самостійний елемент довідника «Основні засоби». Для ведення пооб'єктного обліку основних засобів та інших необоротних матеріальних активів використовуються рахунки плану рахунків бухгалтерського обліку: всі субрахунки рахунку 10 «Основні засоби» та субрахунки 11 рахунку «Інші необоротні матеріальні активи». Необхідно враховувати, що аналітичний облік в програмі ведеться за допомогою спеціального механізму «субконто». Під видом субконто розуміють сукупність однотипних об'єктів аналітичного обліку [40]. Основна інформація про об'єкти основних засобів та інших необоротних матеріальних активів

(параметри їх обліку) зберігається не в довіднику, а в регістрах відомостей. Ця інформація вноситься користувачем у формі документів введення в експлуатацію або введення залишків, а регістри відомостей заповнюються автоматично при проведенні документів. Найбільш поширеною є операція надходження (придбання) об'єкта основних засобів та інших необоротних матеріальних активів та введення його в експлуатацію.

Для автоматизації процесу відображення цих операцій заповнюється документи:

- витрати на придбання оформлюються за допомогою документа «Прибуткова накладна»;
- додаткові витрати, які входять у первісну вартість об'єкта відображають у документі «Витрати на придбання»;
- вартість прийнятих в експлуатацію основних засобів та інших необоротних матеріальних активів за допомогою «Акт введення в експлуатацію» [93].

При прийнятті до обліку об'єкта основного засобу та інших необоротних матеріальних активів вказуються рахунок бухгалтерського обліку і рахунок амортизації, матеріально-відповідальна особа, спосіб амортизації та строк корисного використання основного засобу або іншого необоротного матеріального активу. Для нарахування амортизації інших необоротних матеріальних активів використовується документ «Нарахування амортизації». Необхідно пам'ятати, що для цієї операції існує субрахунок 132 «Знос інших необоротних матеріальних активів. Вибір рахунка обліку об'єкта та зносу здійснюється при оформленні операції введення в експлуатацію і фіксується системою в довідковому регістрі відомостей.

Метод нарахування амортизації задається для кожного основного засобу та інших необоротних матеріальних активів і залежно від обраного рахунку бухгалтерського обліку змінюється набір можливих методів нарахування амортизації. При цьому можна використовувати складні способи амортизації, розподіляти суми нарахованої амортизації між декількома рахунками або

об'єктами аналітичного обліку. Для інших необоротних матеріальних активів, що використовуються сезонно, можна вказати графік нарахування амортизації. Нархування амортизації по всім основним засобам та іншим необоротним матеріальним активам виконується в кінці кожного місяця автоматизованою регламентною операцією.

Не менш актуальною є проблема автоматизації обліку витрат на ремонт основних засобів та інших необоротних матеріальних активів. Для цієї мети необхідно використовувати електронний документ «Модернізація необоротних активів». З метою вирішення проблеми дефіциту коштів на проведення ремонтних робіт доцільно в бухгалтерському обліку формувати ремонтний фонд на основі забезпечень майбутніх витрат і платежів, використовуючи для цих цілей субрахунок 474 «Забезпечення інших виплат і платежів». Варто відзначити, що в жодному нормативно-правовому акті України не надано типові форми для розрахунку забезпечень майбутніх витрат і платежів, тому виникає необхідність не тільки в автоматизації розрахунку відрахувань у резерв, але і в розробці типових форм [40]. З метою застосування вищевказаної методики в конфігураторі системи «1С: Підприємство. Редакція 2.0», пропонуємо створювати електронний документ «Розрахунок місячних сум відрахувань на формування (поповнення) забезпечення майбутніх витрат на ремонт власних основних засобів та інших необоротних матеріальних активів». У цьому документі повинні вказуватися первісна вартість основних засобів та інших необоротних матеріальних активів і сума накопиченого зносу за базисний період, кошторисна вартість запланованих робіт з капітального ремонту, на підставі цих даних програма автоматично повинна розрахувати суму відрахувань у резерв

Отже, при застосуванні комп'ютерних програм вдосконалення обліку інших необоротних матеріальних активів може відображатися в наступному:

- збільшенні кількості інформації, одержуваної з бухгалтерського обліку;
- зниженні числа бухгалтерських помилок;

– підвищенні оперативності та економічності бухгалтерського обліку інших необоротних матеріальних активів.

На наш погляд, операція з формування первісної чи справедливої вартості інших необоротних матеріальних активів також вимагає документального підтвердження, оскільки об'єкти інших необоротних матеріальних активів на підприємство надходять різними шляхами, відповідно склад витрат при формуванні первісної вартості також різний. На нашу думку, доцільно розробити нову форму первинного обліку «Розрахунок первісної (справедливої) вартості інших необоротних матеріальних активів», як додаток до акта приймання-передачі інших необоротних матеріальних активів. Його використання дасть змогу поліпшити інформативність первинного обліку інших необоротних матеріальних активів, а також дасть можливість контролювати правильність визначення первинної (справедливої) вартості.

Загалом, основними шляхами удосконалення організації обліку інших необоротних матеріальних активів є раціоналізація форм первинних документів, адаптованих до сучасних вимог. Запропоновані первинні документи, мають низку переваг при їх застосуванні, а саме:

- поліпшать інформативність первинного обліку необоротних активів;
- нададуть можливість проводити детальний аналіз формування первісної вартості інших необоротних матеріальних активів;
- дозволять контролювати правильність віднесення витрат до первісної вартості інших необоротних матеріальних активів.

Висновки за розділом 2

За результатами дослідження методико-організаційних положень з обліку інших необоротних матеріальних активів, а також напрямів вдосконалення обліку, слід виділити наступне.

1. Вимоги до документального оформлення господарських операцій на підприємствах усіх галузей народного господарства України регламентуються Положенням про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку.

2. Надходження інших необоротних матеріальних активів на підприємство здійснюється за укладеними договорами. Підставою для відпуску інших необоротних матеріальних активів зі складу постачальника є довіреність. Інші необоротні матеріальні активи, що надходять від постачальників, супроводжуються такими документами: товарно-транспортними накладними, рахунками-фактурами, рахунками, накладними, платіжними вимогами-дорученнями та іншими документами, які підтверджують кількість вантажу, що надійшов, посвідчення постачальника і порядок розрахунків. Стан та рух інших необоротних матеріальних активів підтверджують такі документи: ф. № ОЗ-1 «Акт приймання - передачі основних засобів»; ф. № ОЗ-2 «Акт приймання-передачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів»; ф. № ОЗ-3 «Акт списання основних засобів»; ф. № ОЗ-6 «Інвентарна картка обліку основних засобів»; ф. № ОЗ-7 «Опис інвентарних карток по обліку основних засобів»; ф. № ОЗ-8 «Картка обліку руху основних засобів»; ф. № ОЗ-9 «Інвентарний список основних засобів»; ф. № ОЗ-12 «Відомість нарахування зносу на інші необоротні матеріальні активи»; ф. № МШ-4 «Акт вибуття малоцінних та швидкозношуваних предметів»; ф. № МШ-6 «Особова картка обліку спецодягу, спецвзуття та запобіжних пристроїв»; ф. № МШ-7 «Відомість обліку видачі (повернення) спецодягу, спецвзуття та запобіжних пристроїв»; ф. № МШ-8 «Акт на списання малоцінних та швидкозношуваних предметів».

У ПрАТ «Рубіжанський картонно-тарний комбінат» рух інших необоротних матеріальних активів оформлюється, переважно, типовими формами первинних документів з руху запасів, до яких належать накладна, видаткова накладна, товарно-транспортна накладна, податкова накладна, довіреність, а також документами з руху основних засобів, а саме акт

приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів, акт приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів, акт списання тощо.

3. Основними шляхами удосконалення організації обліку інших необоротних матеріальних активів є раціоналізація форм первинних документів, адаптованих до сучасних вимог. Доцільно розробити нову форму первинного обліку «Розрахунок первісної (справедливої) вартості інших необоротних матеріальних активів», як додаток до акту приймання-передачі інших необоротних матеріальних активів. Необхідно внести зміни до форм з обліку основних засобів та нормативно затвердити їх використання для обліку інших необоротних матеріальних активів, перейменувати ф. № ОЗ-1 на «Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів та інших необоротних матеріальних активів» і внести відповідні зміни у самій формі документа. Використання вдосконалених форм первинних документів дасть змогу поліпшити інформативність первинного обліку інших необоротних матеріальних активів, а також дасть можливість контролювати правильність визначення первісної (справедливої) вартості.

4. Інформація, яка знаходиться в прийнятих до обліку первинних документах, систематизується на рахунках бухгалтерського обліку в регістрах синтетичного та аналітичного обліку методом подвійного запису. Для узагальнення інформації про наявність і рух належних підприємству інших необоротних матеріальних активів призначено рахунок 11 «Інші необоротні матеріальні активи». На субрахунку 132 «Знос інших необоротних матеріальних активів» узагальнюється інформація про суму зносу необоротних активів. Субрахунок 153 «Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів» призначений для відображення витрат підприємства на придбання або виготовлення власними силами інших необоротних матеріальних активів. Доходи, отримані від продажу інших необоротних матеріальних активів, відображаються за кредитом рахунка 71

«Інший операційний дохід» (субрахунок 712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів»).

5. Покращенню ведення обліку на підприємстві сприятимуть пропозиції автора стосовно виправлення некоректних облікових записів з обліку інших необоротних матеріальних активів.

6. З метою оперативного контролю амортизаційних відрахувань в конфігураторі системи «1С: Підприємство. Редакція 2.0» доцільно створювати електронний документ «Розрахунок місячних сум відрахувань на формування (поповнення) забезпечення майбутніх витрат на ремонт власних основних засобів та інших необоротних матеріальних активів».

РОЗДІЛ 3

ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА АУДИТУ ІНШИХ НЕОБОРОТНИХ МАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ ПІДПРИЄМСТВА

3.1. Організація і планування аудиту інших необоротних матеріальних активів

Обов'язковою умовою успішної діяльності будь-якого підприємства є планування.

МСА 300 «Планування аудиту фінансових звітів» регламентує лише порядок планування аудиторської перевірки, визначають порядок підготовки загального плану і розроблення програми проведення аудиту і не визначає порядок планування аудиторської діяльності.

Планування є одним із методів управління, який полягає в розробці й практичному здійсненні планів, котрі визначають майбутній стан економічного суб'єкта, шляхи, способи і засоби його досягнення.

Застосування планування в аудиторській діяльності створює вагомі переваги, особливо в умовах ринку, коли підприємства працюють у конкурентному середовищі, оскільки:

- дає можливість підготуватися до використання майбутніх сприятливих умов;
- з'ясовує проблеми, які виникли;
- готує підприємство до раптових змін у зовнішньому середовищі;
- стимулює керівників до реалізації своїх рішень у подальшій роботі;
- поліпшує координацію дій в аудиторській фірмі;
- створює передумови для підвищення освітньої підготовки та перепідготовки аудиторів;
- збільшує можливості в забезпеченні підприємства необхідною інформацією;

- сприяє раціональнішому розподілу трудових ресурсів;
- чітко формує обов'язки і визначає відповідальність аудиторів;
- поліпшує контроль якості аудиторських послуг.

Методологія планування охоплює сукупність теоретичних висновків, загальних закономірностей, наукових принципів розробки планів, що відповідають сучасним вимогам ринку і перевірені практикою.

Аудитор повинен планувати свою перевірку, у т.ч. інших необоротних матеріальних активів підприємства з трьох причин:

- це забезпечить можливість одержати достатню кількість інформації про стан справ клієнта. Одержання необхідної кількості інформації допоможе аудитору дати найобґрунтованіший звіт, у результаті звести до мінімуму правові зобов'язання та зберегти хорошу репутацію підприємства серед представників своєї професії;

- допоможе утримати в межах розумного витрати на аудит. Збереження витрат у розумних межах допоможе аудиторській фірмі (окремому аудиторові) зберегти конкурентоспроможність і тим самим не втратити своїх клієнтів за умови, що фірма (аудитор) зарекомендувала себе високою якістю послуг;

- забезпечить уникнення непорозумінь із клієнтом.

Планування повинно базуватися на обізнаності про діяльність клієнта, на ретельному вивченні його особливостей та умов економічного середовища.

Планування аудиторської перевірки інших необоротних матеріальних активів здійснюється на основі даних попереднього аналізу і має забезпечувати:

- отримання необхідної інформації про стан та рух інших необоротних матеріальних активів підприємства, відображення їх у звітності й ефективність внутрішнього контролю;

- встановлення очікуваного рівня довіри до внутрішнього контролю, тобто з'ясування того, наскільки аудитор може покладатися на матеріали внутрішнього контролю;

- визначення змісту, часу проведення й обсягу контрольних процедур, які підлягають виконанню на наступному етапі аудиторської перевірки;

- координацію виконуваних робіт по збору й аналізу інформації, необхідної для оцінки достовірності й законності стану й руху інших необоротних матеріальних активів, достовірності Балансу (звіту про фінансовий стан) і Звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід).

Загальний план аудиту інших необоротних матеріальних активів повинен розроблятися настільки детально, щоб аудитор мав можливість на його основі підготувати програму аудиту. У свою чергу, програма аудиту, її зміст і розмір залежать від розміру, виду і специфіки підприємства, умов договору на проведення аудиту, а також особливостей методики і техніки, що їх використовує аудитор під час перевірки .

Під час розробки загального плану аудиторської перевірки інших необоротних матеріальних активів аудитор здійснює аналіз наступних питань, що узагальнені в табл. 3.1.

Таблиця 3.1

**План проведення аудиту інших необоротних матеріальних активів ПрАТ
«Рубіжанський картонно-тарний комбінат» [авторська розробка]**

Заплановані види робіт	Термін виконання	Виконавці	Примітки
1	2	3	4
1. Аудит дотримання умов експлуатації інших необоротних матеріальних активів, а також стану аналітичного і синтетичного обліку	2 дні	Аудитор	-
2. Аудит переоцінки інших необоротних матеріальних активів	0,5 дні	Аудитор	-
3. Аудит ремонту інших необоротних матеріальних активів	2 дні	Аудитор	-

Продовж. табл. 3.1

Заплановані види робіт	Термін виконання	Виконавці	Примітки
1	2	3	4
4. Аудит достовірності фінансової звітності у частині відображення операцій щодо стану та руху інших необоротних матеріальних активів	1 день	Аудитор	-
5. Узагальнення результатів аудиту інших необоротних матеріальних активів	1 день	Аудитор	-

Також план аудиту інших необоротних матеріальних активів повинен враховувати:

- умови договору на виконання аудиту;
- зміст аудиторського звіту, строки його подання;
- відповідальність аудитора, передбачену законодавством;
- відповідальність підприємства за бухгалтерську звітність, яка надається для перевірки;
- відповідальність підприємства за повноту і достовірність іншої необхідної інформації;
- систему і форму бухгалтерського обліку;
- список членів аудиторської робочої групи, тривалість роботи, бюджет часу і витрат;
- ступінь впливу на процес аудиту нових бухгалтерських або аудиторських законів, нормативів, інструкцій;
- рівень суттєвості завдань аудиту;
- найважливіші етапи і завдання аудиту;
- ступінь довіри до надійності системи бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю;
- порядок узгодження роботи внутрішніх аудиторів і співпрацю з ними;
- сутність і обсяг аудиторських доказів;

- умови, які потребують особистої уваги (можливість помилки, шахрайства);

- ступінь аудиторського ризику;

- список помічників, які будуть залучатися до аудиту.

Оскільки аудиторська перевірка достовірності інформації щодо інших необоротних матеріальних активів повинна передбачати підтвердження правдивості первинних документів, облікових регістрів та форм фінансової звітності (балансу (звіту про фінансовий стан), звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід), приміток до річної фінансової звітності тощо), то розроблена нами програма аудиту інших необоротних матеріальних активів по ПрАТ «Рубіжанський картонно-тарний комбінат» включає аудит операцій, що впливають на стан та рух інших необоротних матеріальних активів підприємства (табл. 3.2).

Таблиця 3.2

**Програма проведення аудиту інших необоротних матеріальних активів
ПрАТ «Рубіжанський картонно-тарний комбінат» [авторська розробка]**

Завдання аудиту	Процедури аудиту	Джерела доказів аудиту	Термін проведення	Виконавець	Примітки
1. Аудит дотримання умов експлуатації інших необоротних матеріальних активів, стану аналітичного і синтетичного обліку	- перевірка наявності і стану інвентарних карток та відповідності даних пооб'єктного аналітичного обліку інших необоротних матеріальних активів з даними синтетичного обліку	Акти, інвентарні картки, опис інвентарних карток, інвентарний список, облікові регістри	01.04.2020	Аудитор	-
	- перевірка результатів проведених інвентаризацій інших необоротних матеріальних активів, правильність відображення в бухгалтерському обліку	Акти, інвентарні картки, облікові регістри, порівняльні відомості	02.04.2020	Аудитор	-

Продовж. табл. 3.2

Завдання аудиту	Процедури аудиту	Джерела доказів аудиту	Термін проведення	Виконавець	Примітки
	- співставлення даних інвентарних аналітичного обліку за матеріально - відповідальними особами з даними залишків по рах. 11	Інвентарні картки, опис інвентарних карток, інвентарний список, облікові реєстри порівняльні відомості	03.04.2020	Аудитор	-
	- вивчення матеріалів і висновків попередніх інвентаризацій	Протоколи і акти попередніх інвентаризацій	04.04.2020	Аудитор	-
2. Аудит переоцінки інших необоротних матеріальних активів	- перевірка законності переоцінки інших необоротних матеріальних активів	Наказ про облікову політику, наказ керівника про переоцінку (індексацію) інших необоротних матеріальних активів	05.04.2020	Аудитор	-
	- перевірка правильності проведення переоцінки та індексу переоцінки	Акти, облікові реєстри, звітність	05.04.2020	Аудитор	-
	- перевірка правильності і своєчасності документального оформлення переоцінки інших необоротних матеріальних активів	Акти, облікові реєстри, звітність	05.04.2020	Аудитор	-
	- перевірка правильності і своєчасності нарахування амортизації переоцінених інших необоротних матеріальних активів у бухгалтерському та податковому обліку	Відомість по нарахування зносу, фінансова та податкова звітність	05.04.2020	Аудитор	Відповідно до Наказу про облікову політику

Продовж.табл.3.2

Завдання аудиту	Процедури аудиту	Джерела доказів аудиту	Термін проведення	Виконавець	Примітки
3. Перевірка операцій з ремонту інших необоротних матеріальних активів	- перевірка правильності списання матеріальних цінностей на ремонт та нарахування заробітної плати	Акти, договори з підрядчиками на проведення ремонту, облікові реєстри	06.04.2020	Аудитор	-
	- перевірка правильності і своєчасності нарахування амортизації відремонтованих інших необоротних матеріальних активів у бухгалтерському та податковому обліку	Відомість по нарахування зносу, акти, фінансова та податкова звітність	07.04.2020	Аудитор	Відповідно до Наказу про облікову політику
4. Перевірка даних фінансової звітності	Перевірка на арифметичну точність фінансової звітності	Баланс (звіт про фінансовий стан), Звіт про фінансові результати (звіт про сукупний дохід), Примітки до річної фінансової звітності	08.04.2020	Аудитор	-
	З'ясування відповідності залишків та оборотів у Головні книзі даним звітності	Баланс (звіт про фінансовий стан), Звіт про фінансові результати (звіт про сукупний дохід), Примітки до річної фінансової звітності	08.04.2020	Аудитор	-
	Перевірка відповідності залишків (оборотів) на початок звітного року залишкам (оборотам) на кінець минулого року	Баланс (звіт про фінансовий стан), Звіт про фінансові результати (звіт про сукупний дохід), Примітки до річної фінансової звітності	08.04.2020	Аудитор	-

Продовж. табл. 3.2

Завдання аудиту	Процедури аудиту	Джерела доказів аудиту	Термін проведення	Виконавець	Примітки
	У разі зміни залишків внаслідок виправлення помилок минулих періодів – ретельна перевірка характеру помилок, їх впливу на звітність, контроль адекватності внесених змін	Баланс (звіт про фінансовий стан), Звіт про фінансові результати (звіт про сукупний дохід), Примітки до річної фінансової звітності	08.04.2020	Аудитор	-
	Складання пробних форм фінансової звітності на кінець звітного періоду та порівняння їх з наданими на перевірку	Робочі документи	08.04.2020	Аудитор	-
	Складання переліку коригуючих записів	Робочі документи	09.04.2020	Аудитор	-
5. Узагальнення матеріалів аудиту	Складання аудиторського звіту, формулювання рекомендації з удосконалення обліку інших необоротних матеріальних активів	Робочі документи	10.04.2020	Аудитор	-

Загалом, програма аудиту інших необоротних матеріальних активів оформлюється у вигляді таблиці. Вона повинна містити:

- назву підприємства;
- період перевірки;
- дату перевірки;
- об'єкт перевірки .

У програмі, крім прізвища, вказують також ініціали аудитора, який здійснює перевірку конкретного об'єкта аудиту, час, який необхідно витратити на перевірку конкретного об'єкта перевірки, та передбачають місце для відміток про фактичне виконання плану аудиту з кожного питання.

Таким чином, організація і планування аудиту інших необоротних матеріальних активів включає визначення цілей і завдань аудиту, складання плану, програми, підбір джерел аудиту та встановлення методичних прийомів.

3.2. Методика аудиту інших необоротних матеріальних активів та узагальнення його результатів

Метою аудиту інших необоротних матеріальних активів є встановлення: достовірності первинних даних відносно їх руху; повноти, правильності і своєчасності відображення інформації щодо інших необоротних матеріальних активів у зведених документах, облікових регістрах, а також у звітності.

Предметом аудиту інших необоротних матеріальних активів є господарські процеси та операції, пов'язані з наявністю, рухом і використанням інших необоротних матеріальних активів, а також відносини, що виникають при цьому всередині підприємства і за його межами.

Спершу аудитор перевіряє правильність віднесення активів підприємства до складу основних засобів і інших необоротних матеріальних активів, відповідно до визначення, сформульованого у П(С)БО 7 «Основні засоби» від 27.04.2000 р. № 92 [62]. Об'єкти основних засобів у бухгалтерському обліку класифікують за групами, в які відносяться об'єкти, однакові за технічними характеристиками, призначенням і способом використання.

На першому етапі аудитор повинен перевірити правильність визнання інших необоротних матеріальних активів. Критерії визнання інших

необоротних матеріальних активів аналогічні критеріям визнання активів у цілому, а саме:

- існує імовірність того, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди, пов'язані з використанням цього об'єкту;
- його вартість може бути достовірно визначена.

Крім того, у визначенні інших необоротних матеріальних активів наведені такі критерії, як призначення активів (утримуються з метою використання у процесі виробництва, здавання в оренду або для здійснення адміністративних функцій); термін корисного використання (більше року або операційного циклу, якщо він довший за рік).

Додатковий критерій визнання - критерій вартості (межа капіталізації) встановлюється підприємством самостійно в наказі про облікову політику. Для цього у складі інших необоротних матеріальних активів виділяється група малоцінних необоротних активів, до якої відносяться активи, вартість яких менше встановленої межі.

Аудитор повинен перевірити, чи правильно на підприємстві визначається одиниця обліку інших необоротних матеріальних активів. Так, одиницею обліку інших необоротних матеріальних активів відповідно до П(С)БО 7 «Основні засоби» від 27.04.2000 р. № 92 [62], є об'єкт, тобто закінчений пристрій з усіма пристосуваннями і приладдями до нього або окремий конструктивно відокремлений предмет, що призначений для виконання певних самостійних функцій, чи відокремлений комплекс конструктивно об'єднаних предметів одного або різного призначення, що мають для їх обслуговування загальні пристосування, приладдя, керування та єдиний фундамент, внаслідок чого кожен предмет може виконувати свої функції, а комплекс - певну роботу тільки в складі комплексу, а не самостійно.

Аудитор повинен встановити, наскільки діючий на підприємстві порядок обліку інших необоротних матеріальних активів забезпечує їх збереження. З цією метою необхідно з'ясувати, чи присвоюється на підприємстві кожному об'єкту інших необоротних матеріальних активів відповідно інвентарний

помер, незалежно від того, знаходиться він у експлуатації чи в запасі. Цей номер повинен наноситися фарбою або шляхом прикріплення до об'єкту металевого жетону і зберігатися за об'єктом протягом усього терміну експлуатації. На кожний об'єкт інших необоротних матеріальних активів повинна бути також відкрита інвентарна картка, до якої повинні бути внесені основні дані про об'єкт з акту прийому-передачі основних засобів, технічних паспортів та інших первинних документів.

До моменту перевірки первинних документів і зроблених записів на рахунку 11 «Інші необоротні матеріальні активи» слід упевнитися в тотожності сальдо за цим рахунком на останню звітну дату в балансі (звіті про фінансовий стан) і Головній книзі, а сальдо Головної книги на цю ж дату звірити з даними аналітичного обліку (типовими інвентарними картками або книгами).

Інші необоротні матеріальні активи зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю. Але визначення первісної вартості кожного об'єкту таких активів влечить від способу їх надходження на підприємство. Тому аудитор повинен перевірити формування первісної вартості активів та випадки її зміни.

Аудитору слід пам'ятати, що відображення подальших витрат з експлуатації та обслуговування інших необоротних матеріальних активів у бухгалтерському обліку залежить тільки від того, як вони впливають на майбутні економічні вигоди, очікувані від використання об'єкта інших необоротних матеріальних активів.

Витрати, що здійснюються для підтримання об'єкта інших необоротних матеріальних активів у робочому стані та одержання первісно очікуваних майбутніх економічних вигод від його використання, повинні включатися до складу витрат періоду, коли вони були понесені. До таких витрат відносяться витрати на ремонт і обслуговування інших необоротних матеріальних активів.

Витрати, пов'язані з поліпшенням об'єкта інших необоротних матеріальних активів (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання,

реконструкція тощо), що призводять до збільшення майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від їхнього використання, повинні включатися до первісної вартості об'єкта.

Під час аудиту інших необоротних матеріальних активів необхідно перевірити і порядок їх переоцінки.

У процесі використання об'єктів інших необоротних матеріальних активів економічні вигоди, втілені в них, споживаються підприємством. Внаслідок цього зменшується залишкова вартість таких активів, що відображається шляхом нарахування амортизації.

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

Термін корисного використання інших необоротних матеріальних активів встановлюється в Наказі про облікову політику.

Найважливішим моментом контролю правильності нарахування амортизації є перевірка точності застосування обраних підприємством методів нарахування амортизації об'єктів інших необоротних матеріальних активів.

Об'єкт інших необоротних матеріальних активів вилучається з активів (списується з балансу) у його випадках вибуття внаслідок: продажу, безоплатної передачі або невідповідності критеріям визнання активом. Якщо об'єкти не відповідають критеріям визнання активом, вони ліквідуються. При перевірці операцій з вибуття інших необоротних матеріальних активів аудиторі слід встановити, чи є на підприємстві постійно діюча комісія, що затверджується керівником, яка визначає неможливість використання окремих об'єктів інших необоротних матеріальних активів та неефективність їх подальшого ремонту. Ця комісія повинна оформлювати всі документи з ліквідації, продажу та безоплатній передачі окремих об'єктів інших необоротних матеріальних активів.

Аудитор повинен вивчити матеріали попередніх інвентаризацій, звернути особливу увагу на правильність відображення їхніх результатів у бухгалтерському обліку. Він повинен особисто оглянути окремі об'єкти інших необоротних матеріальних активів, умови їхнього зберігання та експлуатації, міру використання і закріплення відповідальності за матеріально - відповідальними особами. Особливу увагу аудитор слід приділити аналізу Приміток до річної фінансової звітності, в яких розкривається облікова політика та інформація щодо елементів фінансових звітів [1].

В ПрАТ «Рубіжанський картонно-тарний комбінат» аудиторське дослідження стану обліку та звітності, у тому числі й про інші необоротні матеріальні активи проводиться щорічно, результати якої підтверджуються аудиторським звітом.

3.3. Використання даних обліку і аудиту інших необоротних матеріальних активів в управлінні підприємством

Інформаційне забезпечення процесу прийняття управлінських рішень є базовим елементом на всіх етапах процесу прийняття управлінських рішень, що виражається в ідентифікації та наданні різноманітних кількісних та якісних показників про внутрішнє та зовнішнє середовище функціонування підприємства.

Інформаційне забезпечення процесу прийняття рішень передбачає збір, надходження, рух, обробку, зберігання та передачу масиву інформації в межах визначених управлінських цілей та завдань, вивчення управлінської проблеми, розгляду варіантів її вирішення, прийняття та доведення управлінського рішення до виконавців, контролю виконання управлінського рішення.

Продукт бухгалтерського обліку створюється на основі даних, які отримані з первинних документів. Реєстрація, накопичення, узагальнення та зберігання та передача інформації про стан та рух інших необоротних

матеріальних активів користувачам для прийняття рішень здійснюється за допомогою регістрів бухгалтерського обліку, котрі є основою для створення аналітичної, планової, прогнозної, контрольної інформації, необхідної для реалізації таких функцій управління як організація, планування, координація, мотивація та контроль.

Для впорядкування інформаційної системи, що застосовується в управлінні підприємством, доцільно виходити з того, що в процесі прийняття рішень щодо інших необоротних матеріальних активів використовуються дві групи даних:

- базова інформація, що визначає завдання, норми, параметри реальних дій, існуючі обмеження (регулятивно-правова, нормативно-довідкова, бізнес планова та проектно-кошторисна інформація);
- інформація, що відображає фактичний стан об'єктів управління, у т. ч. й про інші необоротні матеріальні активи в процесі управління (звітна та статистична інформація).

Визначаючи роль і значення облікової інформації в системі інформаційного забезпечення управління іншими необоротними матеріальними активами (ІНМА) підприємства, необхідно встановити наступні складові (рис. 3.1).

1. Види інформації – місце облікової та звітної інформації щодо інших необоротних матеріальних активів в інформаційній системі управління підприємством.
2. Користувачів інформації – якісні параметри, орієнтовані на споживача (сприйнятливість, придатність для прийняття рішень).
3. Призначення інформації – якісні параметри, орієнтовані на прийняття рішень (релевантність, надійність, порівнянність).

Основною перешкодою, яка не дозволяє реально оцінити ефективність облікової інформації є те, що готують інформацію і несуть витрати по ній одні користувачі, тоді як вигоди від її використання одержують інші.

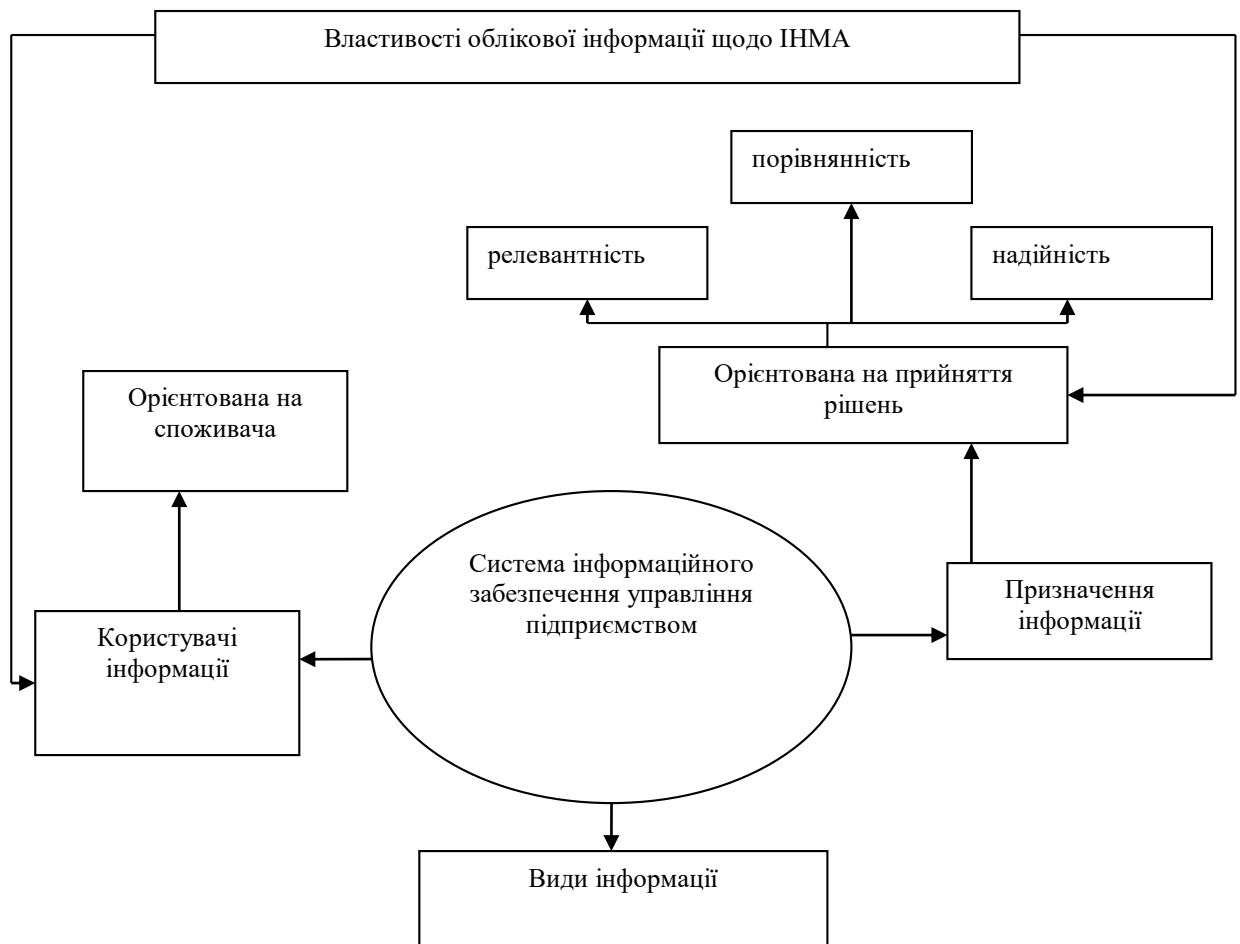


Рис. 3.1. Якісні характеристики облікової інформації щодо інших необоротних матеріальних активів [авторська розробка]

Невідповідність фактичних результатів прийнятого рішення запланованому у багатьох випадках пояснюється обмеженістю наявної інформації. Більш повна інформація дозволяє приймати більш обґрунтовані рішення, наслідки яких будуть близькими до розрахункових.

Таким чином, необхідність збору, систематизації й обробки великого обсягу різноманітної інформації щодо інших необоротних матеріальних активів, а також постійного проведення аналізу ситуації, коректування на його основі раніше розробленого фінансового плану, обліку великого обсягу додаткової інформації вимагає розробки інформаційної системи управління підприємством, інакше кажучи, управління підприємством зумовлює

необхідність побудови цілісної концепції, що дасть змогу на підставі об'єктивної і суб'єктивної інформації щодо інших необоротних матеріальних активів приймати оптимальні і реальні рішення, які сприятимуть підвищенню ефективності функціонування підприємства.

У ході проведення аудиту здійснюється перевірка, моделювання та аналіз облікових даних задля визначення їх повноти, якості, вірогідності та правомірності. З цією метою облікова інформація порівнюється із фактичними даними інформаційної системи, а також здійснюється тестування розрахунків і перерозрахунків, підсумування, повторне упорядкування і формування звітних даних та порівняння їх з реальними даними. Б. Ф. Усач таке моделювання облікових даних називає аналітичною перевіркою і зазначає, що під терміном «аналітична перевірка» потрібно розуміти набір наступних процедур:

- аналіз співвідношень різних фінансових даних;
- порівняння фактичних даних із прогностичними, із аналогічними показниками минулих періодів, показниками аналогічних підприємств, середньогалузевими даними [51].

Причому такі процедури можуть варіюватися від простих зіставлень до широких комп'ютерних програм, які реалізують найновіші статистичні розробки (наприклад, множинний регресійний аналіз). Варто зазначити, що в аналітичних процедурах можуть використовуватися не лише фінансові дані, а також й операційні. Так, наприклад, обсяги реалізації промислового підприємства залежатимуть великою мірою від потужностей його виробничих ліній, а супермаркету - від загальної площі приміщень. Тому, на наш погляд, варто доповнити визначення аналітичних процедур і зазначити, що в їх склад входять порівняння, спостереження, обчислення, перевірки, які проводяться для того, аби сформувати свої очікування щодо взаємозв'язку між фінансовими та операційними даними.

Досліджуючи значення терміну «аналітичні процедури», звернемося до наукових праць зарубіжних та вітчизняних вчених. Зокрема, А. Аренс,

Дж. Лоббек під аналітичними процедурами мають на увазі оцінку фінансової інформації на основі вивчення ймовірних відношень між фінансовими та нефінансовими даними, в тому числі зіставлення записаних сум з тими сумами, які визначив аудитор .

Такі науковці, як Ф. Л. Дефлиз, В. М. О'Рейлли, М. Б. Хирш дотримуються думки, що аналітичні процедури являються різновидом перевірок фінансової інформації шляхом проведення досліджень і порівняння даних та тенденцій змін. Аналітичні процедури передбачають аналіз бухгалтерських записів, пошук документів про «підозрілі суми» і джерела інформації, які при виявленні вимагають проведення подальших перевірок [1].

Вітчизняні вчені, зокрема, В. С. Рудницький і О. М. Бунда під аналітичними процедурами вважають аналіз та оцінку як фінансової, так і не фінансової інформації, що дає змогу аудиторів виявити незвичні тенденції чи викривлення для: зменшення ризиків суттєвого викривлення інформації до прийнятно низького рівня; зменшення обсягів «точних» аудиторських процедур, а, відповідно, і часу на проведення аудиту; формування висновку стосовно того, чи узгоджуються фінансові звіти в загальному із аудиторським розумінням бізнесу клієнта [53].

Н. І. Дорош під терміном «аналітичні процедури» розуміє вид незалежних процедур, суть яких полягає у виявленні, оцінці та аналізі показників і тенденцій, а також співвідношень між показниками фінансово-економічної діяльності економічного суб'єкта, що перевіряється.

Загалом, аналітичні процедури являють собою різновидність перевірок фінансової інформації шляхом проведення досліджень і порівняння даних і тенденцій [61].

Проаналізувавши вітчизняну та зарубіжну економічну літературу можна сказати, що вчені погоджуються в висловлюють спільну думку щодо визначення поняття «аналітичні процедури». Зокрема під цим терміном розуміється порівняння фінансової інформації із усякими фінансовими та нефінансовими даними.

У МСА 520 «Аналітичні процедури» наведено наступне визначення аналітичних процедур - це оцінка фінансової інформації шляхом вивчення правдоподібних взаємозв'язків між фінансовими та не фінансовими даними. Аналітичні процедури включають також вивчення ідентифікованих відхилень та взаємозв'язків, що ідуть всупереч іншій відповідній інформації або значно відхиляються від прогнозованих. Щодо доцільності проведення аналітичних процедур висловлюється О. А. Петрик, зокрема зауважує що вагома частина суттєвих відхилень та помилок, які знаходяться у фінансовій звітності, виявляються саме за допомогою аналітичних процедур.

Професор Є. В. Мних конкретизував: при виконанні аналітичних процедур можуть бути виявлені понад третину помилок та викривлень.

Дж. Роберсон у своїй роботі «Аудит», на основі досліджень істотних викривлень бухгалтерської звітності, виявлених під час багатьох проведених аудиторських перевірок, відзначає, що завдяки проведенню аналітичних процедур виявлено 27,1 % усіх викривлень (а якщо використовувати розширене тлумачення терміну «аналітичні процедури», то ця цифра зросте до 45,6 %) .

Таким чином, аналітичні процедури відіграють велику роль і у оптимізації трудомісткості проведення аудиторської перевірки, адже вони є одним із способів отримання аудиторських доказів. При чому, використання аналітичних процедур дозволяє аудитору отримати значний обсяг потрібної йому інформації, затрачаючи набагато менше, ніж при проведенні детального тестування. Важливість аналітичних процедур, серед іншого, зумовлюється ще й розширенням завдань, які виконуються аудиторами на сучасному етапі, а саме збільшення частки супутніх послуг, в тому числі консультаційних, в загальному обсязі їх діяльності та активним розвитком ринку аналітичних послуг.

На сьогоднішній день існує доволі поширена між аудиторами та користувачами аудиту думка, що термін «аналітичні процедури» означає тільки аналіз фінансово-господарської діяльності економічного суб'єкта.

Однак, як вірно зауважила О. Ю. Попель: «аналітичні процедури використовуються вже при оцінці вірогідності бухгалтерської звітності економічного суб'єкта, а аналіз його фінансово-господарської діяльності починається тільки після того, як вірогідність встановлена, оскільки аналізувати фінансово-господарську діяльність економічного суб'єкта при недостовірності його бухгалтерської звітності безглуздо» .

Інакше кажучи, аналіз фінансово-господарської діяльності досліджуваного суб'єкта починається там, де закінчується аудит даного суб'єкта (а тому, і аналітичні процедури). При тому і аналітичні процедури аудиту і аналіз фінансово-господарської діяльності мають чимало спільних прийомів, оскільки ґрунтуються на методах економічного аналізу. Саме тому аналіз фінансового стану умовно можна віднести до заключного етапу аналітичних процедур. Розглянувши детальніше призначення, зміст та характер застосування аналітичних процедур зазначимо, що під аналітичними процедурами в аудиті розуміємо комплексне поняття, яке складається з двох блоків, зокрема використання аналізу як загальнонаукового методу пізнання та використання економічного аналізу як системи спеціальних знань. Виділимо наступні завдання, які можна вирішити з використанням економічного аналізу (як складової частини аналітичних процедур аудиту) у практичній аудиторській діяльності:

- одержання системного уявлення про загальний стан досліджуваного суб'єкта (оцінка загального фінансово-економічного стану підприємства, ознайомлення із обсягами і характером діяльності тощо). Такий аналіз є найефективнішим є на етапі планування, оскільки дає змогу установити загальні обсяги та характер здійснюваних процедур;

- пошук «вузьких місць», завдяки виявленню незвичних тенденцій, різких необґрунтованих змін економічних показників, невідповідності основних залежностей. Варто зауважити, що одні лише факти різких змін у системі показників не являються доказами помилок, шахрайства, недостовірності даних чи фінансової звітності, а тільки звертають увагу

аудитора на ті ділянки обліку, в яких варто детально дослідити причинно-наслідкові зв'язки між процесами;

- оцінка можливості отримання впевненості у подальшій діяльності суб'єкта господарювання (підтвердження принципу безперервності діяльності). Що забезпечується за рахунок аналізу та оцінки загальних показників фінансового стану суб'єкта господарювання (коефіцієнтів ділової активності, ліквідності, фінансової стійкості, рентабельності), а також з використанням спеціальних методик визначення ймовірності банкрутства (Z-модель Альтмана, коефіцієнт Бівера) .

При проведенні аудиту використовуються такі методичні прийоми економічного аналізу, як методи порівняльного, вертикального та трендового аналізу, балансового узагальнення, абсолютні та відносні величини, факторний та регресійний аналіз, аналіз рядів динаміки. Порівняння та відносні величини є тими методами економічного аналізу, які являються основними аналітичними процедурами в аудиті.

Проведення аудиту, як раніше зазначалося, передбачає такі стадії: підготовчу, організаційну, технологічну та результативну. Здійснення економічного аналізу у якості аналітичних процедур при обов'язковому аудиті є невід'ємним атрибутом на підготовчій і організаційній стадіях (попередня оцінка фінансового стану клієнта для обґрунтування рішення про співпрацю, задля визначення характеру, часу та обсягу інших аудиторських процедур), а також під час проведення аудиту (з метою загальної оцінки фінансового стану, у тій частині, яка включається до аудиторського звіту). Технологічна стадія при проведенні обов'язкового аудиту більш пов'язана із реалізацією другого компонента аналітичних процедур – аналізу як загальнонаукового методу, економічного аналізу як способу мислення, порівняльними процедурами різного характеру. Якщо ж у договорі вказано здійснення ініціативного аудиту або проведення аналізу в якості послуги – економічний аналіз використовується на всіх стадіях, включно із технологічною. Використання економічного аналізу є доцільним на усіх етапах аудиторської діяльності, але,

на думку дослідників, найважливішим є його застосування на етапі планування. На практиці, близько 55 % опитаних практикуючих аудиторів застосовують аналітичні процедури з метою ознайомлення із бізнесом клієнта, для оцінки обсягів роботи у процесі планування. До того ж, зазвичай, такі аналітичні процедури зводяться до розрахунків та аналізу таких показників як коефіцієнтів фінансової стійкості, ліквідності та рентабельності. В табл. 3.3 представлено порядок використання аналітичних процедур на різних стадіях аудиту.

Таблиця 3.3

Використання методичних прийомів економічного аналізу на різних етапах аудиту [авторська розробка]

Етап аудиту	Мета застосування	Аналітичні процедури
Надання згоди на проведення аудиту	Отримання впевненості у здатності клієнта вчасно та в повному обсязі розрахуватись за виконану роботу; збір та систематизація загальної інформації про клієнта.	аналіз фінансового стану, платоспроможності
Етап планування	Пошук вузьких місць, які потребують ретельного вивчення, визначення зон найбільшого ризику; підвищення ефективності процесу планування; розподіл часу та встановлення обсягів аудиторських процедур.	метод порівняння: (горизонтальне, вертикальне, трендові). Індекси, відносні величини
Здійснення аудиторських процедур по суті	Виявлення звичайних та надзвичайних відхилень показників, залишків та оборотів на рахунках бухгалтерського обліку, оцінка тренду динамічного ряду, визначення загальних тенденцій та суттєвих відхилень від них, отримання знань про причини, які обґрунтовують ту чи іншу зміну; встановлення причинно-наслідкових зв'язків між явищами і різними результативними показниками, оцінка адекватності їх зміни.	метод порівняння: (горизонтальний, вертикальний, трендовий). Абсолютні, відносні середні величини, факторний аналіз
Формування робочих документів аудитора	Застосування аналітичних процедур та висновки за результатом їх проведення повинні знайти відображення в робочих документах аудитора, із відповідним розкриттям причинно-наслідкових зв'язків.	Реалізується принцип економічного аналізу: адекватності тлумачення
Формування аудиторського висновку	Аналітичні розрахунки та викладки використовуються для доведення отриманих висновків, оцінки загального стану господарської одиниці та її структурних підрозділів для переконання у виявлених усіх незвичних коливань.	Методика аналізу фінансового стану, всі методичні прийоми, які використовувались раніше

Проаналізувавши інформацію наведену у таблиці 3.3, зазначимо що використовуючи одні і ті ж прийоми економічного аналізу у різних комбінаціях та з різною метою, можна отримати різний кінцевий результат.

Аудит інших необоротних матеріальних активів з використанням аналітичних показників починається зі знайомства з їх складом у цілому і структурою за групами. При цьому виявляється рух і напрями зміни вартості й структури інших необоротних матеріальних активів, виявляється питома вага інших необоротних матеріальних активів у загальній їх вартості на початок і на кінець аналізованого (звітного) періоду. Також розраховується питома вага активної і пасивної частки необоротних матеріальних активів у загальній вартості.

Мета економічного аналізу інших необоротних матеріальних активів полягає у визначенні ступеня забезпечення підприємства необоротними активами за умови найбільш інтенсивного їх використання та пошуку резервів підвищення фондовіддачі. Аналіз стану та ефективності використання інших необоротних матеріальних активів включає декілька етапів, що схематично зображені на рис. 3.2.

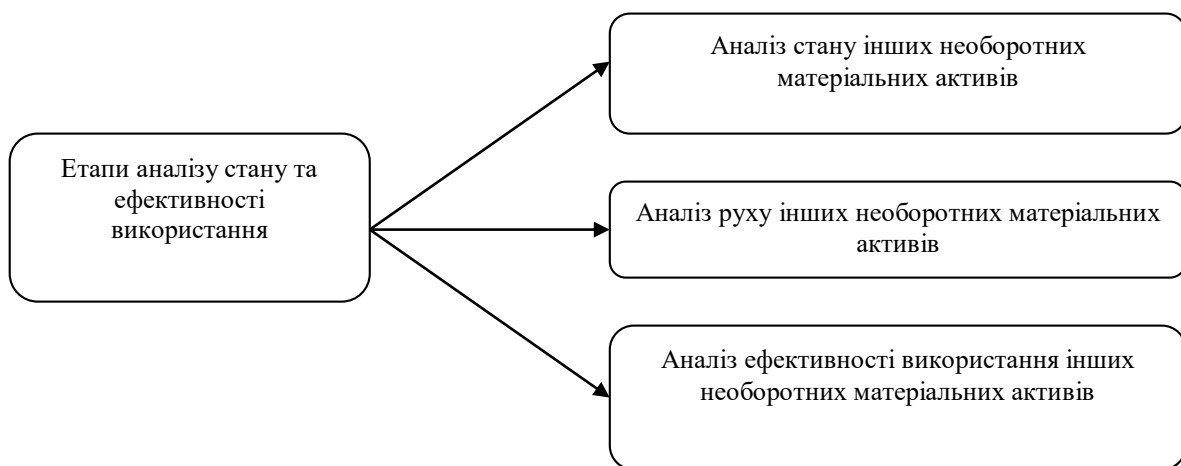


Рис. 3.2. Етапи аналізу стану та ефективності використання інших необоротних матеріальних активів[авторська розробка]

На першому етапі аналізу дається загальна оцінка складу і структури інших необоротних матеріальних активів за визначений період, визначається питома вага інших необоротних матеріальних активів у відсотковому виразі та проводиться аналіз технічного стану інших необоротних матеріальних активів. Використовуючи дані фінансової звітності ПрАТ «Рубіжанський картонно-тарний комбінат», проведемо аналіз обсягу, складу та структури інших необоротних матеріальних активів, результати аналізу наведені у табл. 3.4.

Таблиця 3.4

**Склад інших необоротних матеріальних активів ПрАТ
«Рубіжанський картонно-тарний комбінат» за 2017-2019 р.р.
(станом на кінець року)**

Показники	2017 р.	2018 р.	2019 р.	Відхилення 2019 р. від		2019 р. у % до 2018 р.
				2017 р.	2018 р.	
Інші необоротні матеріальні активи	195,0	259,00	231,00	36,0	-28,0	89,2
у т.ч.						
111 «Бібліотечні фонди»	-	-	-	-	-	-
112 «Малоцінні необоротні матеріальні активи»	146,3	181,3	166,3	20,0	-15,0	91,7
Питома вага,%	75,0	70,0	72,0	-3,0	+2,0	-
113 «Тимчасові (нетитульні) споруди»	9,8	18,1	18,5	8,7	0,4	102,2
Питома вага,%	5,8	10,0	8,0	2,2	-2,0	-
114 «Природні ресурси»	-	-	-	-	-	-
115 «Інвентарна тара»	-	-	-	-	-	-
116 «Предмети прокату»	-	-	-	-	-	-
117 «Інші необоротні матеріальні активи»	39,0	59,6	46,2	7,2	-13,4	77,5
Питома вага,%	19,2	20,0	20,0	0,8	-	-

Проведений у таблиці аналіз структури інших необоротних матеріальних активів дозволяє зробити наступні висновки про її динаміку. Переважна частка інших необоротних матеріальних активів ПрАТ «Рубіжанський картонно-тарний комбінат» припадає на малоцінні необоротні

матеріальні активи та інші необоротні матеріальні активи. Загалом їх вартість становить близько 92,0 % сумарної вартості інших необоротних матеріальних активів.

Проте, якщо питома вага малоцінних необоротних активів зростає у 2019 році у порівнянні з 2018 роком, то стосовно частки інших необоротних матеріальних активів спостерігається тенденція до їх скорочення у загальній вартості інших необоротних матеріальних активів ПрАТ «Рубіжанський картонно-тарний комбінат». За даних обставин така тенденція передбачає безпосереднє зменшення вартості інших необоротних матеріальних активів.

Підсистема показників оцінки технічного стану дає змогу оцінити наявний стан інших необоротних матеріальних активів та визначити інтенсивність їх оновлення. Вона характеризується показниками, наведеними на рис. 3.3.



Рис. 3.3. Аналітичні показники, що характеризують технічний стан інших необоротних матеріальних активів [авторська розробка]

Коефіцієнт зносу характеризує рівень зношеності інших необоротних матеріальних активів, а його аналіз у динаміці дає змогу спостерігати ефективність їх відтворення. Рекомендоване значення даного показника – менше 0,5, а тенденція до зменшення свідчить про оновлення інших необоротних матеріальних активів.

$$K_{\text{зн}} = \frac{З_{\text{н}}}{ОФ_{\text{п}}} \quad (3.1)$$

де, $K_{\text{зн}}$ - коефіцієнт зносу;

$З_{\text{н}}$ – накопичена сума зносу інших необоротних матеріальних активів від початку експлуатації;

$ОФ_{\text{п}}$ - первісна вартість інших необоротних матеріальних активів у звітному періоді.

Коефіцієнт придатності характеризує частку інших необоротних матеріальних активів, придатну для використання в процесі основної діяльності підприємства і розраховується за формулою:

$$K_{\text{пр}} = \frac{ОФ_{\text{з}}}{ОФ_{\text{п}}} = 1 - K_{\text{зн}} \quad (3.2)$$

де, $K_{\text{пр}}$ – коефіцієнт придатності;

$ОФ_{\text{з}}$ – залишкова вартість інших необоротних матеріальних активів;

$ОФ_{\text{п}}$ - первісна вартість інших необоротних матеріальних активів у звітному періоді.

Зазначені коефіцієнти обчислюються на підставі показників на певний момент часу, зокрема на початок і кінець досліджуваного періоду.

Наступним етапом є аналіз руху інших необоротних матеріальних активів: досліджується введення сучасних, нових технічних засобів з однієї сторони, та виведення застарілих засобів праці у результаті фізичного та морального зносу з іншої сторони.

Інтенсивність введення і вибуття окремих видів необоротних матеріальних активів характеризують коефіцієнти, які призначенні для аналізу руху необоротних матеріальних активів (рис. 3.4).



**Рис. 3.4. Показники руху інших необоротних матеріальних активів
[авторська розробка]**

Коефіцієнт оновлення характеризує частку введених протягом звітного періоду інших необоротних матеріальних активів у їх загальній кількості на кінець періоду й розраховується за формулою:

$$K_{OH} = \frac{OЗ_B}{OЗ_K} \quad (3.3)$$

де, K_{OH} – коефіцієнт оновлення;

$OЗ_B$ - вартість придбаних інших необоротних матеріальних активів за звітний період;

$OЗ_K$ – вартість інших необоротних матеріальних активів на кінець звітного періоду.

Коефіцієнт вибуття інших необоротних матеріальних активів характеризує частку виведених протягом звітного періоду інших необоротних матеріальних активів у їх вартості на початок періоду й розраховується за формулою:

$$K_B = \frac{OЗ_{ВИБ}}{OЗ_{П}} \quad (3.4)$$

де, K_B – коефіцієнт вибуття;

$OZ_{ВИБ}$ - вартість виведених з експлуатації інших необоротних матеріальних активів за звітний період;

$OZ_{П}$ – вартість інших необоротних матеріальних активів на початок звітнього періоду.

Коефіцієнт (темп) приросту розраховується як відношення різниці придбаних і виведених інших необоротних матеріальних активів за звітній період і вартості інших необоротних матеріальних активів на початок звітнього періоду:

$$K_{ПР} = \frac{OZ_B - OZ_{ВИБ}}{OZ_{П}} \quad (3.5)$$

Розрахунки показників руху інших необоротних матеріальних активів ПрАТ «Рубіжанський картонно-тарний комбінат» наведено в таблиці 3.5.

Таблиця 3.5

**Показники стану та руху інших необоротних матеріальних активів
ПрАТ «Рубіжанський картонно-тарний комбінат» за 2017-2019 р.р.
(станом на кінець року)**

№ п.п.	Показники	Од. виміру	2017р.	2018р.	2019р.	Відхилення 2019р. від		2019р. у % до 2018р.
						2017р.	2018р.	
1	Вартість введених в дію нових інших необоротних матеріальних активів	тис. грн.	-	64,0	-	-	-64,0	-
2	Первісна вартість інших необоротних матеріальних активів на кінець року	тис. грн.	195,0	259,0	231,0	36,0	-28,0	89,2
3	Оновлення інших необоротних матеріальних активів	%	-	24,7	-	-	24,7	-
4	Вартість вибулих інших необоротних матеріальних активів	тис. грн.	-	-	28,0	28,0	28,0	-

Продовж.табл.3.5

№ п.п.	Показники	Од. виміру	2017р.	2018р.	2019р.	Відхилення 2019р. від		2019р. у % до 2018р.
						2017р.	2018р.	
5	Первісна вартість інших необоротних матеріальних активів на початок року	тис. грн.	195,0	195,0	259,0	64,0	64,0	132,8
6	Коефіцієнт вибуття інших необоротних матеріальних активів		-	-	10,8	10,8	10,8	-
7	Сума нарахованого зносу інших необоротних матеріальних активів на початок року	тис. грн.	-	23,4	31,1	31,1	7,7	132,8
8	Сума нарахованого зносу інших необоротних матеріальних активів на кінець року	тис. грн.	23,4	31,1	27,7	4,3	-3,4	89,2
9	Коефіцієнт зносу інших необоротних матеріальних активів на початок року	%	-	12,0	12,0	12,0	-	100,0
10	Коефіцієнт зносу інших необоротних матеріальних активів на кінець року	%	12,0	12,0	12,0	-	-	100,0
11	Коефіцієнт придатності інших необоротних матеріальних активів на початок року	%	100,0	99,9	99,9	-0,1	-	100,0
12	Коефіцієнт придатності інших необоротних матеріальних активів на кінець року	%	99,9	99,9	99,9	-	-	100,0

Дані таблиці 3.5 засвідчують зниження придатності інших необоротних матеріальних активів підприємства, що свідчить про їх зношення.

Оновлення інших необоротних активів було здійснено в 2018 р. на 24,7% від їх загальної вартості на кінець звітного періоду.

Вибуття інших необоротних матеріальних активів відбулось в 2019 р. і становило 10,8% від їх загальної вартості на початок періоду.

Так, коефіцієнт зносу інших необоротних матеріальних активів в цілому по підприємству становить 12,0 %, тобто дані активи ПрАТ «Рубіжанський картонно-тарний комбінат» є придатними до використання, оскільки є не повністю зношеними. Даний висновок підтверджує і коефіцієнт придатності,

що становить в цілому по ПрАТ «Рубіжанський картонно-тарний комбінат» 99,9%.

Таким чином, можемо відмітити наступне, що стан складу, структури інших необоротних матеріальних активів на ПрАТ «Рубіжанський картонно-тарний комбінат» є задовільним. Ці активи у 2018р. є не повністю зношеними, даний суб'єкт дослідження здійснив їх оновлення, що спричинило збільшення їх вартості. Оновлення відбулося за рахунок проведення ремонтних робіт та модернізації малоцінних необоротних матеріальних активів, а саме - спеціальних інструментів та спеціального приладдя. Інші необоротні матеріальні активи ПрАТ «Рубіжанський картонно-тарний комбінат» придатні до подальшого використання і розширення виробничих обсягів діяльності.

Наступним етапом аналізу є аналіз ефективності використання інших необоротних матеріальних активів (рис.3.5).

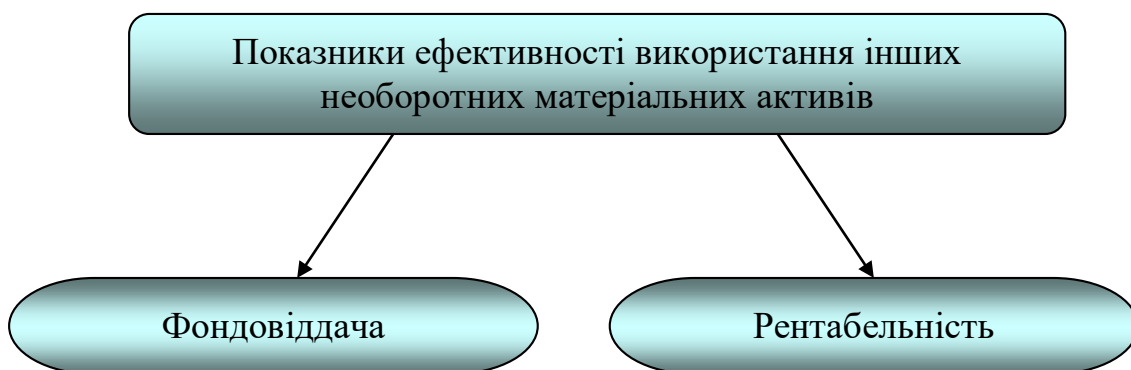


Рис. 3.5 Показники ефективності використання інших необоротних матеріальних активів [авторська розробка]

Для обчислення ефективності використання інших необоротних матеріальних активів розраховують показник фондовіддачі, який показує кількість продукції у вартісному чи натуральному вираженні, яка припадає на 1 гривню інших необоротних матеріальних активів. Іншими словами фондовіддача показує загальну віддачу від використання кожної гривні, витраченої на інші необоротні матеріальні активи, тобто ефективність

вкладення цих коштів. Збільшення фондівдачі вказує на те, що підприємство успішно розвивається.

$$f = \frac{ЧД}{ОЗ} \quad (3.6)$$

де, f - фондівдача;

$ЧД$ – обсяг продукції;

$ОЗ$ – середньорічна вартість інших необоротних матеріальних активів.

Одним із важливих показників ефективності використання інших необоротних матеріальних активів є показник рентабельності інших необоротних матеріальних активів, який показує прибуток, що отримано на 1 гривню інших необоротних матеріальних активів.

$$P = \frac{\Pi}{ОЗ} \quad (3.7)$$

де, P - рентабельність інших необоротних матеріальних активів;

Π – чистий прибуток підприємства за звітний період;

$ОЗ$ – середньорічна вартість інших необоротних матеріальних активів.

Дані для аналізу ефективності використання інших необоротних матеріальних активів ПрАТ «Рубіжанський картонно-тарний комбінат» наведені в таблиці 3.6.

За аналізований період фондівдача інших необоротних матеріальних активів ПрАТ «Рубіжанський картонно-тарний комбінат» має різну тенденцію, так у 2019 р. у порівнянні з 2017 роком вона знизилась на 5125,4 грн., в порівнянні з 2018 роком знизилась на 7425,7 грн., однак у 2018 р. порівняно з 2017 р. зростає. Аналогічна ситуація спостерігається і по рентабельності інших необоротних матеріальних активів. Тобто прибутковість інших необоротних матеріальних активів в 2019 р. відносно 2018 р. знизилась на 162791,5 п.п. або до 42,3 %.

Таблиця 3.6

Показники ефективності використання інших необоротних матеріальних активів по ПрАТ «Рубіжанський картонно-тарний комбінат» за 2017-2019 р.р. (станом на кінець року)

№ з/п	Показники	Од. виміру	2017 р.	2018 р.	2019 р.	Відхилення 2019 р. від		2019 р. у % до 2018 р.
						2017 р.	2018 р.	
1	Чистий дохід	тис. грн.	3662131,0	4723554,0	3496115,0	-166016,0	-1227439,0	74,0
2	Чистий прибуток	тис. грн.	308722,0	563442,0	257020,0	-51702,0	-306422,0	45,6
3	Середня річна вартість інших необоротних матеріальних активів	тис. грн.	171,6	199,8	215,6	44,0	15,8	107,9
4	Середньооблікова чисельність працівників	осіб	1148	1183	1198	50	15	101,3
5	Фондовіддача інших необоротних матеріальних активів	грн.	21341,1	23641,4	16215,7	-5125,4	-7425,7	68,6
6	Рентабельність інших необоротних матеріальних активів	%	179907,9	282003,0	119211,5	-60696,4	-162791,5	42,3
7	Продуктивність праці	грн.	3190,0	3992,9	2918,3	-271,7	-1074,6	73,1
8	Рівень ефективності використання інших необоротних матеріальних активів при здійсненні трудової діяльності	%	1,9	1,9	1,4	-0,5	-0,5	73,7
9	1-й інтегральний показник ефективності використання інших необоротних матеріальних активів	грн.	6196,32	8165,14	4396,70	-1799,62	-3768,44	53,8
10	2-й інтегральний показник ефективності використання інших необоротних матеріальних активів	грн.	2700,91	1125,49	520,22	-2180,69	-605,27	46,2

Рівень ефективності використання інших необоротних матеріальних активів при здійсненні трудової діяльності у 2017-2018 р.р. є сталим і складає 1,9 %, тоді як у 2019 знижується до 1,4 %.

Розглянемо значення інтегрального показника, що дозволяє зробити оцінку економічної ефективності використання інших необоротних матеріальних активів. З трьох періодів відносно кращі показники використання інших необоротних матеріальних активів були в 2017-2018 р.р., при цьому 1-й інтегральний показник ефективності використання інших необоротних матеріальних активів у 2018 р. складав 8165,14 грн.

Результати аудиторської перевірки відображаються в аудиторському звіті. Аудиторський звіт містить відомості про стан обліку, внутрішнього контролю, достатність і достовірність фінансової звітності, яка стосується стану та руху інших необоротних матеріальних активів. У зв'язку з тим, що зміст аудиторського звіту залежить від конкретних обставин та наслідків перевірки, він складається за довільною формою.

Аудиторський звіт за результатами аудиту інших необоротних матеріальних активів включає загальну (вступну), аналітичну і підсумкову частини.

У вступній частині вказуються:

- місце і дата складання звіту;
- назва аудиторської фірми та її адреса;
- дата видачі сертифіката та свідоцтва про включення до Реєстру суб'єкта аудиторської діяльності;
- період, за який здійснюється перевірка;
- склад облікової та звітної документації;
- посилання на Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» і Положення (стандарти) бухгалтерського обліку, Міжнародні стандарти аудиту, якими керувався аудитор.

В аналітичній частині аудиторського звіту наводяться результати перевірки бухгалтерського обліку і фінансової звітності, стану внутрішнього

контролю, спосіб перевірки (суцільний, вибірковий), факти порушень законодавчих, інших нормативно-правових актів та встановлених правил ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності.

Третя, підсумкова частина аудиторського звіту включає висновок за результатами аудиторської перевірки. Складання аудиторського звіту за результатами перевірки стану та руху інших необоротних матеріальних активів є найвідповідальнішим моментом аудиту, оскільки підбиваються підсумки виконаних аудиторських процедур, узагальнюються виявлені помилки, визначається їх сукупний вплив на фінансову звітність і висловлюється думка аудитора щодо її достовірності, повноти, відповідності чинному законодавству. Формування аудиторського звіту відбувається з урахуванням основних законодавчих та нормативних актів. Аудиторський звіт може бути чотирьох видів:

- 1) безумовно-позитивний;
- 2) умовно-позитивний;
- 3) негативний;
- 4) відмова від надання звіту .

Отже, для прийняття ефективних управлінських рішень щодо інших необоротних матеріальних активів необхідно одержати об'єктивну і обґрунтовану гарантію того, що інформація у бухгалтерській документації та інших джерелах даних достовірна. З цією метою аудитор проводить певні аналітичні процедури для виявлення помилок та порушень в обліку інших необоротних матеріальних активів, а при їх виявленні повідомляє керівництво, визначає суттєвість порушення і надає пропозиції по їх усуненню.

Таким чином, у результаті проведення нами аудиторської перевірки обліку інших необоротних матеріальних активів у ПрАТ «Рубіжанський картонно-тарний комбінат» за 2019 р. нами сформульовано таку професійну думку: фінансова звітність ПрАТ «Рубіжанський картонно-тарний комбінат» на 31.12.2019 р. справедливо й достовірно відображає в усіх суттєвих аспектах фінансово-майновий стан та результати діяльності підприємства в частині

обліку інших необоротних матеріальних активів згідно із Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» і відповідає нормам Положень (стандартів) бухгалтерського обліку.

Висновки за розділом 3

Розгляд теоретичних і практичних аспектів аудиту інших необоротних матеріальних активів підприємства дозволили зробити наступні висновки.

1. Аудиторська перевірка інших необоротних матеріальних активів включає дослідження й передбачає підтвердження законності господарських операцій щодо запасів та правильності відображення їх в обліку. Перевірці підлягають внутрішні нормативні документи підприємства, первинні документи, бухгалтерська звітність, документи проведених попередніх перевірок.

2. Проведення аудиту передбачає проведення попереднього дослідження організації обліку на підприємстві, що проводиться аудитором для ознайомлення з фактичним станом організації обліку загалом чи окремих ділянок обліку (інших необоротних матеріальних активів).

3. Планування аудиту пов'язане з визначенням його цілей і завдань, відповідальністю і обов'язками аудиторів; дає змогу точно розподілити роботу між членами груп з виконання аудиторського завдання; полегшує нагляд, керування та координацію роботи виконавців. При цьому складається план і програма аудиту, що розроблені нами. У програмі, на нашу думку, повинні бути вказані види аудиту, зміст і час проведення запланованих аудиторських процедур, які повинні збігатися з загальним планом проведення аудиту.

4. Послідовність проведення аудиту інших необоротних матеріальних активів передбачає: встановлення забезпечення підприємства нормативними документами щодо прийому, обліку, зберігання й відпуску інших необоротних

матеріальних активів; підготовчу роботу для проведення перевірки інших необоротних матеріальних активів; проведення аудиторської перевірки, аналітичні процедури та узагальнення результатів аудиту.

5. Переважна частка інших необоротних матеріальних активів ПрАТ «Рубіжанський картонно-тарний комбінат» припадає на малоцінні необоротні матеріальні активи та інші необоротні матеріальні активи. Інші необоротні матеріальні активи ПрАТ «Рубіжанський картонно-тарний комбінат» є придатними до використання, оскільки є не повністю зношеними. Даний висновок підтверджує і коефіцієнт придатності, що становить в цілому по ПрАТ «Рубіжанський картонно-тарний комбінат» 99,9%. Склад, структура інших необоротних матеріальних активів на ПрАТ «Рубіжанський картонно-тарний комбінат» є задовільними. Рівень ефективності використання інших необоротних матеріальних активів при здійсненні трудової діяльності у 2017-2018 р.р. є сталим і складає 1,9 %, тоді як у 2019 знижується до 1,4 %.

6. Аудиторський звіт може бути чотирьох видів: безумовно-позитивний; умовно-позитивний; негативний; відмова від надання звіту

7. За результатами проведеного аудиту, в тому числі й обліку інших необоротних матеріальних активів, аудитор складає аудиторський звіт. Вважаємо, що в ПрАТ «Рубіжанський картонно-тарний комбінат» стан обліку та звітності відповідає чинному законодавству, а тому аудитор склав би позитивний аудиторський звіт, у якому зазначив відповідність в усіх суттєвих аспектах фінансової звітності вимогам національних Положень (стандартів) бухгалтерського обліку. Складання аудиторського звіту за результатами перевірки стану та руху інших необоротних матеріальних активів є найвідповідальнішим моментом аудиту, оскільки підбиваються підсумки виконаних аудиторських процедур, узагальнюються виявлені помилки, визначається їх сукупний вплив на фінансову звітність і висловлюється думка аудитора щодо її достовірності, повноти, відповідності чинному законодавству.

ВИСНОВКИ

За результатами розгляду теоретичних аспектів обліку й аудиту інших необоротних матеріальних активів та їх практичної реалізації на ПрАТ «Рубіжанський картонно-тарний комбінат» можна зробити наступні висновки.

1. Інші необоротні матеріальні активи – це матеріальні активи, які призначені для використання в процесі діяльності, очікуваний строк корисного використання яких більше одного року або операційного циклу, вартістю до 20 000,00 грн. До інших необоротних матеріальних активів належать необоротні активи, які згідно з П(С)БО 7 «Основні засоби», не обліковуються у складі основних засобів. Світова практика протягом тривалого періоду напружувала багаточисельні варіанти видів інших необоротних матеріальних активів, тому для детального їх вивчення та цілеспрямованого управління потрібна систематизація за різними класифікаційними ознаками, що узагальнені в роботі.

2. Вищим органом управління ПрАТ «Рубіжанський картонно-тарний комбінат» є генеральний директор, що діє без доручення від імені товариства та представляє інтереси товариства, як на території України, так і за її межами. ПрАТ «Рубіжанський картонно-тарний комбінат» - підприємство целюлозно-паперової промисловості, зайнято в області виробництва тарного картону, найбільший в Україні виробник картону і паперу, упаковки з гофрокартону, а також єдиний в країні виробник облицювальної картону (основи для гіпсокартону). Ведення обліку на підприємстві та складання фінансової звітності є обов'язками головного бухгалтера. У підпорядкуванні головного бухгалтера штат бухгалтерії у кількості 7 провідних бухгалтерів. Облік на підприємстві повністю автоматизований за допомогою програмного забезпечення «1С: Підприємство. Редакція 2.0».

3. За 2018-2019 р.р. вартість валюти балансу підприємства зменшилась, але у порівнянні з 2017 р. зросла. Так, вартість капіталу ПрАТ

«Рубіжанський картонно-тарний комбінат» на кінець 2019 р. складала 2844211,0 тис. грн., що більше в порівнянні з 2017 р. на 650718,0 тис. грн. або 29,7 %, але нижче у порівнянні з 2018 р. на 98176,0 тис. грн. або на 3,3 %. Його зменшення відбулось за рахунок зменшення суми позикового капіталу, а саме довгострокових зобов'язань на 479778,0 тис. грн. за два роки або на 44,5 %. На основі вище зазначеного можемо відмітити, що ПрАТ «Рубіжанський картонно-тарний комбінат» у 2019 році стало працювати менш ефективно в порівнянні з 2017 р. та 2018 р. Це пов'язано зі скороченням обсягів реалізації товарів, робіт та послуг, неможливістю своєчасно оплачувати довгострокові зобов'язання.

4. Надходження інших необоротних матеріальних активів на підприємство здійснюється за укладеними договорами. Підставою для відпуску інших необоротних матеріальних активів зі складу постачальника є довіреність. Інші необоротні матеріальні активи, що надходять від постачальників, супроводжуються такими документами: товарно-транспортними накладними, рахунками-фактурами, рахунками, накладними, платіжними вимогами-дорученнями та іншими документами, які підтверджують кількість вантажу, що надійшов, посвідчення постачальника і порядок розрахунків. Стан та рух інших необоротних матеріальних активів підтверджують такі документи: ф. № ОЗ-1 «Акт приймання - передачі основних засобів»; ф. № ОЗ-2 «Акт приймання-передачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів»; ф. № ОЗ-3 «Акт списання основних засобів»; ф. № ОЗ-6 «Інвентарна картка обліку основних засобів»; ф. № ОЗ-7 «Опис інвентарних карток по обліку основних засобів»; ф. № ОЗ-8 «Картка обліку руху основних засобів»; ф. № ОЗ-9 «Інвентарний список основних засобів»; ф. № ОЗ-12 «Відомість нарахування зносу на інші необоротні матеріальні активи»; ф. № МШ-4 «Акт вибуття малоцінних та швидкозношуваних предметів»; ф. № МШ-6 «Особова картка обліку спецодягу, спецвзуття та запобіжних пристроїв»; ф. № МШ-7 «Відомість

обліку видачі (повернення) спецодягу, спецвзуття та запобіжних пристроїв»; ф. № МШ-8 «Акт на списання малоцінних та швидкозношуваних предметів».

У ПрАТ «Рубіжанський картонно-тарний комбінат» рух інших необоротних матеріальних активів оформлюється, переважно, типовими формами первинних документів з руху запасів, до яких належать накладна, видаткова накладна, товарно-транспортна накладна, податкова накладна, довіреність, а також документами з руху основних засобів, а саме акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів, акт приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів, акт списання тощо.

5. Основними шляхами удосконалення організації обліку інших необоротних матеріальних активів є раціоналізація форм первинних документів, адаптованих до сучасних вимог. Доцільно розробити нову форму первинного обліку «Розрахунок первісної (справедливої) вартості інших необоротних матеріальних активів», як додаток до акту приймання-передачі інших необоротних матеріальних активів. Необхідно внести зміни до форм з обліку основних засобів та нормативно затвердити їх використання для обліку інших необоротних матеріальних активів, перейменувати ф. № ОЗ-1 на «Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів та інших необоротних матеріальних активів» і внести відповідні зміни у самій формі документа. Використання вдосконалених форм первинних документів дасть змогу поліпшити інформативність первинного обліку інших необоротних матеріальних активів, а також дасть можливість контролювати правильність визначення первісної (справедливої) вартості.

6. Інформація, яка знаходиться в прийнятих до обліку первинних документах, систематизується на рахунках бухгалтерського обліку в регістрах синтетичного та аналітичного обліку методом подвійного запису. Для узагальнення інформації про наявність і рух належних підприємству інших необоротних матеріальних активів призначено рахунок 11 «Інші необоротні матеріальні активи». На субрахунку 132 «Знос інших необоротних

матеріальних активів» узагальнюється інформація про суму зносу необоротних активів. Субрахунок 153 «Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів» призначений для відображення витрат підприємства на придбання або виготовлення власними силами інших необоротних матеріальних активів. Доходи, отримані від продажу інших необоротних матеріальних активів, відображаються за кредитом рахунка 71 «Інший операційний дохід» (субрахунок 712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів»).

7. З метою оперативного контролю амортизаційних відрахувань в конфігураторі системи «1С: Підприємство. Редакція 2.0» доцільно створювати електронний документ «Розрахунок місячних сум відрахувань на формування (поповнення) забезпечення майбутніх витрат на ремонт власних основних засобів та інших необоротних матеріальних активів».

8. Аудиторська перевірка інших необоротних матеріальних активів включає дослідження й передбачає підтвердження законності господарських операцій щодо запасів та правильності відображення їх в обліку. Перевірці підлягають внутрішні нормативні документи підприємства, первинні документи, бухгалтерська звітність, документи проведених попередніх перевірок. Проведення аудиту передбачає проведення попереднього дослідження організації обліку на підприємстві, що проводиться аудитором для ознайомлення з фактичним станом організації обліку загалом чи окремих ділянок обліку (інших необоротних матеріальних активів).

9. Планування аудиту пов'язане з визначенням його цілей і завдань, відповідальністю і обов'язками аудиторів; дає змогу точно розподілити роботу між членами груп з виконання аудиторського завдання; полегшує нагляд, керування та координацію роботи виконавців. При цьому складається план і програма аудиту, що розроблені нами. У програмі, на нашу думку, повинні бути вказані види аудиту, зміст і час проведення запланованих аудиторських процедур, які повинні збігатися з загальним планом проведення аудиту.

10. Переважна частка інших необоротних матеріальних активів ПрАТ «Рубіжанський картонно-тарний комбінат» припадає на малоцінні необоротні матеріальні активи та інші необоротні матеріальні активи. Інші необоротні матеріальні активи ПрАТ «Рубіжанський картонно-тарний комбінат» є придатними до використання, оскільки є не повністю зношеними. Даний висновок підтверджує і коефіцієнт придатності, що становить в цілому по ПрАТ «Рубіжанський картонно-тарний комбінат» 99,9%. Склад, структура інших необоротних матеріальних активів на ПрАТ «Рубіжанський картонно-тарний комбінат» є задовільними. Рівень ефективності використання інших необоротних матеріальних активів при здійсненні трудової діяльності у 2017-2018 р.р. є сталим і складає 1,9 %, тоді як у 2019 знижується до 1,4 %.

11. Аудиторський звіт може бути чотирьох видів: безумовно-позитивний; умовно-позитивний; негативний; відмова від надання звіту.

За результатами проведеного аудиту, в тому числі й обліку інших необоротних матеріальних активів, аудитор складає аудиторський звіт. Вважаємо, що в ПрАТ «Рубіжанський картонно-тарний комбінат» стан обліку та звітності відповідає чинному законодавству, а тому аудитор склав би позитивний аудиторський звіт, у якому зазначив відповідність в усіх суттєвих аспектах фінансової звітності вимогам національних Положень (стандартів) бухгалтерського обліку. Складання аудиторського звіту за результатами перевірки стану та руху інших необоротних матеріальних активів є найвідповідальнішим моментом аудиту, оскільки підбиваються підсумки виконаних аудиторських процедур, узагальнюються виявлені помилки, визначається їх сукупний вплив на фінансову звітність і висловлюється думка аудитора щодо її достовірності, повноти, відповідності чинному законодавству.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ІНФОРМАЦІЙНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Аудит: навч. посібник / С. І. Дерев'янка, Н. П. Кузик, С.О. Олійник, О.М. Ганяйло. – Київ: Центр учб. л-ри, 2016. – 380 с.
2. Аудит: підручник / за ред. О. А. Петрик. – Київ: КНЕУ, 2015. – 498 с.
3. Бондар М. І. Звітність підприємства: навч. посіб. / М. І. Бондар. - К.: ЦУЛ, 2015. - 570 с.
4. Бондар Ю. Робочі документи аудитора. Аудиторська вибірка: посібник. - Київ: ДП «Інформ.-аналіт. агентство», 2017. - 396 с.
5. Верига Ю.А. Трагування фінансових резервів як об'єкта аудиту та їх класифікація / Ю.А. Верига // Вісник Львівської комерційної академії / [ред. кол.: Башнянин Г.І., Кузик П.О., Семак Б.Б. та ін.]. Львів: Видавництво Львівської комерційної академії, 2015. - Вип. 48. – 140 с.
6. Виноградова М. О. Аудит: навч. посібник / М. О. Виноградова, Л. І. Жидєєва. – Київ: Центр учбової літератури, 2014. – 654 с.
7. Вишневецька В. Обладнання повністю амортизовано: що з ним робити /В. Вишневецька // Все про бухгалтерський облік. – 2016. – № 105 – С. 15-20.
8. Власюк Т. М. Основні засоби: організаційно-методичні аспекти формування облікової політики підприємства / Т. М. Власюк, І. І. Юзюк // Вісник Київського національного університету технологій та дизайну. - 2014. - № 2. - С. 197-206.
9. Вовк А. А. Основні засоби: проблеми характеристики наявності, руху, класифікації и оцінки ефективності використання / А.А. Вовк, Ю.А. Вовк, З.В. Чуприкова // Вісник економіки транспорту і промисловості. – 2015. – Вип. 50. – С.217-221.

10. Гнилицька Л. В. Бухгалтерський облік як інструмент управління ризиками підприємницької діяльності / Л. В. Гнилицька // Фінанси України. – 2014. – № 3. – С. 114–125.
11. Голов С. Управлінський облік на основі теорії обмежень / С. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2012. – № 6. – С. 40–48.
12. Голов С.Ф. Тенденції та перспективи регулювання бухгалтерського обліку / С.Ф. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. – № 6. – 2016. – С.2–16.
13. Гордієнко Н.І. Аудит: методика і організація / Н.І. Гордієнко, О.В. Харламова, Ю.І. Мізік, О.О. Конопліна: навч. посібник. - Харків: ХНУМГ ім. О.М. Бекетова, 2017. - 319 с.
14. Готра В. В. Удосконалення використання основних засобів з метою підвищення ефективності господарської діяльності / В. В. Готра, В.В. Ріпич, А. В. Дячок // Науковий вісник Херсонського державного університету. Сер. : Економічні науки. - 2016. - Вип. 21(1). - С. 81-84.
15. Гресь Н. Л. Інвентарний номер основного засобу: порядок присвоєння та використання / Н. Л. Гресь, К. К. Недоступ // Облік і фінанси. - 2018. - № 1. - С. 39-44.
16. Гриценко Л. Л. Фінанси підприємств: практикум: навч. посіб. / Л.Л. Гриценко, О. В. Дейнека, І. М. Боярко. – Суми: Університетська книга, 2015. – с.285.
17. Гудзь Н. В. Бухгалтерський облік: навч. посіб / Н. В. Гудзь, П.Н. Денчук, Р. В. Романів. - 2-е вид., перероб. і доп.– К.: «Центр учбової літератури », 2016. – 424 с.
18. Гуля В.С. Особливості здійснення внутрішнього контролю використання основних засобів на підприємстві / В.С. Гуля // Вісник студентського наукового товариства «Атра».- 2015.- № 22. - С. 91-102.
19. Демченко Т. А. Проблеми обліку основних засобів та напрями його вдосконалення на підприємстві / Т. А. Демченко, Л. А. Чвертко // Науковий журнал «Економічні горизонти». – 2017. – № 1(2). – С. 48–56.

20. Дмитренко А.В. Економічна сутність поняття інші необоротні матеріальні активи / А.В. Дмитренко, І.В. Балабась // Економіка і регіон. – 2016. - № 2 (57). – С. 149-152.
21. Дмитренко І.М. Аудит (за міжнародними стандартами): навчальний посібник / І.М.Дмитренко. - К.: Кондор, 2015. - 398 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. Економічний аналіз: навч. посібник. За ред. Волкової Н.А. / Н.А. Волкова, Р.М. Волчек, О.М. Гайдаєнко та ін. – Одеса: ОНЕУ. – 2015. – 310 с.
24. Єршова Н.Ю. Удосконалення обліково-аналітичного забезпечення управління основними засобами підприємств: стратегічний аспект / Н.Ю. Єршова // Економіка і суспільство. - 2018. - №14. - С. 894–903.
25. Загурський О.М. Фінансовий аналіз: кредитно-модульний курс: навч. посібник / О. М. Загурський. – К.: Центр учбової літератури, 2013. – 472 с.
26. Задорожний З. Бухгалтерський та управлінський облік спільної діяльності підприємств з використання основних засобів / З. Задорожний, В. Орлова, С. Кафка // Вісник Тернопільського національного економічного університету. - 2018. - Вип. 2. - С. 84-93.
27. Звітність підприємства: підручник / М. І. Бондар, Ю. А. Верига, М.М. Орищенко, Н. В. Прохар, Л. І. Лежненко. - Київ: Центр учбової літератури, 2015. - 570 с.
28. Іващенко І. М. Визначення справедливої вартості при перевірці необоротних активів на зменшення / І.М. Іващенко // Науковий вісник ХДУ. - 2015. - № 13. - С. 142-145.
29. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: Наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291 (зі

змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua>.

30. Каменська Т. О. Внутрішній аудит: виникнення та розвиток / Т.О. Каменська // Статистика України. – 2015. – № 4. – С. 60–68.

31. Кандиба К. О. Аналіз ефективності використання основних засобів / К. О. Кандиба // Управління розвитком. - 2014. - № 3. - С. 12-14.

32. Карпенко Д. В. Методологія формування управлінської звітності / Д. В. Карпенко // Бухгалтерський облік в управлінні підприємством: проблеми теорії та практики: збірник матеріалів інтернет-конференції. – Полтава: ПУЕТ, 2014. – С. 27–31.

33. Карпенко Е. А. Аудит: учебно-методическое пособие для самостоятельного изучения дисциплины иностранными студентами специальности 071 «Учет и налогообложение» ПУЭТ / Е.А. Карпенко, Е.В. Артюх-Пасюта, Н. А. Кулявев. – Полтава: ПУЭТ, 2019. – 172 с. – Режим доступа: локальная сеть ПУЭТ.

34. Карпенко О. В. Прояви закономірностей розвитку управлінського обліку в Україні / О.В. Карпенко // Організаційно-методичні аспекти удосконалення управлінського обліку суб'єктів господарювання: звіт з науково-дослідної теми [номер державної реєстрації 0109U006955] / О.В. Карпенко, Г. О. Соболев [та ін.]. – Полтава: РВВ ПУЕТ, 2016. – 355 с. – С. 11-28.

35. Карпенко О. В. Становлення і розвиток бухгалтерського обліку та звітності в Україні у дзеркалі світового визнання / О. В. Карпенко, Г.О. Соболев // Інформаційно-методичне забезпечення функціонування соціально-економічних систем різного рівня: колективна монографія. / за заг. ред. д-ра економ. наук, проф. О.К. Єлісєєва. – Д.: ЛПРА, 2018. – 309 с. – С. 194–211.

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

37. Клюха Н. В. Особливості бухгалтерського обліку основних засобів: вітчизняна та міжнародна практика / Н. В. Клюха // Студентський вісник національного університету водного господарства та природокористування. – 2015. - № 2 – С. 145-149.

38. Ковальчук Н. О. Аналіз стану основних засобів на підприємствах України / Н. О. Ковальчук, Т. А. Побіжан // Молодий вчений. - 2017. - № 10. - С. 910-914.

39. Кононенко В. А. Облік інших необоротних матеріальних активів: сучасний стан та напрямки вдосконалення / В. А. Кононенко, Ж.П. Цупаленко // Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія: Економічні науки. – 2016. – Випуск 16, Ч. 1 – С. 147–151.

40. Коритний В. О. Шляхи вдосконалення документального забезпечення обліку основних засобів / В. О. Коритний // Облік і фінанси. - 2018. - № 1. - С. 53-58.

41. Корягін М. Сутність і особливості формування стратегічної звітності на основі бухгалтерського інжинірингу / М. Корягін, П. Куцик // Бухгалтерський облік і аудит. - 2015. – № 7. – С. 26–33.

42. Кузик Н. Методичні аспекти аудиту основних засобів // Інститут бухгалтерського обліку, контролю та аналізу в умовах глобалізації. - 2015. - Вип. 4. - С. 106–113.

43. Кульчицька Н. Податковий аудит як інструмент забезпечення економічної безпеки підприємства / Н. Кульчицька, Т. Яковець // Бухгалтерський облік і аудит. – 2017. – № 1. – С. 21–28.

44. Лазебник Л. Л. Оновлення основних засобів в Україні: проблеми їх амортизації та використання / Л. Л. Лазебник // Економіка України. - 2018. - № 8. - С. 62-74.

45. Лишиленко О.В. Бухгалтерський облік: підручник. - 3-3 тє вид., перероб.і доп.- Київ: Вид-во "Центр учбової літератури", 2015.-670 с.

46. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду іншого надання впевненості та супутніх послуг. Видання 2016–2017 р. // Міжнародна федерація бухгалтерів. Аудиторська палата України. – Київ, 2018. - Ч.1. 1142 с.

47. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: видання 2013 року. / Міжнародна федерація бухгалтерів. Перекл. з англ. мови. [Електронний ресурс]. - Режим доступу: www.apu.com.ua.

48. Мікрюкова Л. Удосконалення методики аналізу ефективності використання основних засобів підприємства / Л. Мікрюкова, Є. Гнатенко // Науковий вісник Миколаївського національного університету імені В.О. Сухомлинського. Серія: Економічні науки. - 2017. - № 1. - С. 11-15.

49. Мордвінцева Т. В. Основні засоби підприємства: економічна сутність Т.В. Мордвінцева // Анотовані результати науково-дослідної роботи інституту педагогіки за 2011 рік: Збірник тез повідомлень. - Київ, 2015. - С. 94–96.

50. Мулик Т. О. Аналіз господарської діяльності: навч. посібник / Т.О. Мулик, О. А. Материнська, О. Л. Пльонсак. – Київ: Центр учб. л-ри, 2017. – 288 с.

51. Назарова К. О. Аудит: еволюція, потенціал, ефективність: монографія / К. О. Назарова. – Київ: Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2015. – 464 с.

52. Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: Наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73 (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua>.

53. Никонович М.О. Аудит: підручник / М.О. Никонович, К.О. Редько; за ред. Є.В. Мниха. – К. КНТЕУ, 2014.– 748 с.

54. Огійчук М. Ф. Аудит: організація і методика: навч. посібник / М.Ф. Огійчук, І.Т. Новіков, І.І. Рагуліна. – К.: Алерта, 2012. – 664 с.

55. Озеран А. В. Теорія та методологія формування фінансової звітності підприємств: монографія / А. В. Озеран. – Київ: КНЕУ, 2015. – 471 с.

56. Олійник Є. В. Аналіз впливу амортизації на динаміку відтворення основних засобів / Є. В. Олійник // Науковий вісник Ужгородського університету. Серія: Економіка. - 2015. - Вип. 1(2). - С. 252-255.

57. Островерха Р.Е. Шляхи удосконалення організації обліку основних засобів / Р.Е. Островерха // Науковий вісник Національного університету ДПС України (економіка, право). – 2015. – № 4 (47). – С. 133-140.

58. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: Наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291 (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua>.

59. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua>.

60. Позняковська Н. М. Фінансовий облік. Ч. 1: навч. посібник / Н.М. Позняковська, Ю. В. Довгалець. – Київ: Кондор, 2017. – 274 с.

61. Покинйчереда В. В. Обліково-аналітичне забезпечення управління основними засобами підприємства / В. В. Покинйчереда // Інвестиції: практика та досвід. - 2018. - № 17. - С. 5-11.

62. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби»: Наказ Міністерства фінансів України від 27.04.2000 р. №92 (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua>.

63. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси»: Наказ Міністерства фінансів України від 20.10.1999 р. № 246 (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua>.

64. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 14 «Оренда»: Наказ Міністерства фінансів України від 28.07.2000 р. № 181 (зі змінами та

доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0487-00#Text>.

65. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід»: Наказ Міністерства фінансів України від 29.11.1999 р. № 290 (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua>.

66. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: Наказ Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318 (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua>.

67. Пономарьова Н. А. Внутрішній аудит: сутність та значення у діяльності суб'єктів господарювання / Н. А. Пономарьова, О. І. Лоїк // Молодий вчений. - 2016. - № 6. - С. 85-88.

68. Примуш Ю. С. Особливості обліку та аудиту основних засобів підприємства за міжнародними стандартами / Ю. С. Примуш, Є. П. Морозова, О. Ю. Хідько // Вісник Одеського національного університету. Серія: Економіка. - 2017. - Т. 22, Вип. 11. - С. 242-245.

69. Принада І. В. Сучасні проблеми обліку виробничих запасів на підприємстві / І. В. Принада, О. Д. Назарчук // Наука й економіка. - 2014. - Вип. 3. - С. 64-67.

70. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність: Закон України від 21.12.2017 р. № 2258-VIII (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua>.

71. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. №996-XIV (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua>.

72. Про затвердження Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку основних засобів: Наказ Міністерства фінансів України від 30.09.2003 р. № 561 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0561201-03#Text>.

73. Про затвердження типових форм первинних облікових документів з обліку малоцінних та швидкозношуваних предметів: Наказ Міністерства статистики України від 22.05.1996 р. № 145 (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0145202-96#Text>.

74. Проблеми і перспективи розвитку бухгалтерського обліку, аналізу та контролю в умовах глобалізації економіки: монографія / [за заг. ред. Ю.А. Вериги, Ю. О. Ночовної]. – Полтава: ПУЕТ, 2014. – 400 с.

75. Прохар Н.В. Облік доходів, витрат і фінансових результатів: проблеми теорії та практики: монографія / Н. В. Прохар, Ю. О. Ночовна. – Полтава: ПУЕТ, 2012. – 257 с.

76. 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.

77. Резнікова В. Оцінка ризиків у підприємництві та управління ними / В. Резнікова, Р. Стефанчук // Право України. – 2018. – № 5. – С. 101–115.

78. Рзаєв Д. О. Основні засоби підприємства: аспекти та аналіз ефективності використання / Д. О. Рзаєв, С. Л. Рзаєва // Моделювання та інформаційні системи в економіці. - 2015. - № 91. - С. 235-246.

79. Романів С.Р. Теоретичні засади функціонування комп'ютерного аудиту в Україні / С.Р. Романів, Н.П. Михайлишин // Глобальні та національні проблеми економіки. – М.: Миколаївський національний університет ім. В.О.Сухомлинського. – 2016. - №10. – С. 979-985.

80. Садовська І. Б Бухгалтерський облік в управлінні підприємством: конспект лекцій / уклад. І. Б. Садовська. – Луцьк: Луцький НТУ, 2015. – 73 с.

81. Селіщев С. В. Методологія оцінки ризиків припинення діяльності, пов'язаних з неефективністю управління підприємством / С. В. Селіщев // Статистика України. – 2017. – № 1. – С. 78–83.

82. Семейон В. С. Поняття необоротних активів, їх класифікація та склад / В.С. Сеймон // Вісник Житомирського державного технологічного університету: економічні науки. - 2019. - № 3. - С. 161–167.

83. Сиротюк Г. Методичні особливості аудиту необоротних активів / Г. Сиротюк, К. Сиротюк [Електронний ресурс]. - Режим доступу: [file:///E:/Documents%20and%20Settings/Wizard/Мои%20документы/Vlnau_escn_2015_22\(1\)_18.pdf](file:///E:/Documents%20and%20Settings/Wizard/Мои%20документы/Vlnau_escn_2015_22(1)_18.pdf).

84. 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.

85. Стратегічний аналіз: навч. посібник / О. В. Кочетков, О.М. Кобилкін, С. В. Кобилкіна, [та ін.]; за ред. О. В. Кочетков. – 3-тє вид., випр. – Київ : Кондор, 2017. – 412 с.

86. Суха О. Р. Аудит: навч. посібник / О. Р. Суха. – Львів : Новий світ-2000, 2016. – 284 с.

87. Сучасні проблеми обліку: монографія / М. С. Пушкар, Л.В. Нападовська, Я. Д. Крупка, Д. С. Лозовський та ін.; за ред. д.е.н., проф. М.С. Пушкаря. – Тернопіль: ТНЕУ, 2012. – 268 с.

88. Управлінський облік: підруч. / Г. О. Партин, А. Г. Загородній, Т.І. Свідрик, А. І. Ясінська, Т. М. Бойчук. – Львів: Видавництво Львівської політехніки, 2013. – 280 с.

89. Фінансовий аналіз: навч. посібник / за ред. Т. Д. Косова, І.В. Сіменко. – К.: Центр учб. л-ри, 2013. – 440 с.

90. Чижевська Л. В. Напрями розвитку обліку в Україні в ХХІ столітті / Чижевська Л. В., Кулик В.А. // Проблеми та перспективи розвитку бухгалтерської професії в Україні: матеріали засідання Круглого столу (м. Полтава, ПУЕТ, 19 травня 2016 р.). – Полтава: ПУЕТ, 2016. – 160 с. – С. 146–152.

91. 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.

92. Шарманська В. М. Аналіз забезпеченості підприємства основними засобами та ефективності їх використання / В. М. Шарманська, В. В. Вітюк // Молодий вчений. - 2018. - № 1(1). - С. 550-552.

93. 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.

94. Шубіна С.В. Фінансовий аналіз: навч. посібник / С.В. Шубіна, О.Ю. Мірошник, В. О. Швадченко. – К.: Центр учб. л-ри, 2013. – 296 с.

95. Яковишина Н. А. Теоретичні основи обліку основних засобів / Н.А. Яковишина, К. А. Яковенко // Молодий вчений. - 2018. - № 5(2). - С. 779-782.

96. Яровенко Г. М. Моделювання та автоматизація обліку, контролю, аудиту: монографія / Г. М. Яровенко. – Суми: ПП Вінніченко М.Д., 2016. – 156 с.

97. Яців І. Б. Аналіз господарської діяльності: навч. посібник / І.Б. Яців, В.В. Липчук, Н. І. Райтер. – Львів: Ліга-Прес, 2015. – 240 с.

«30» червня 2021 р.