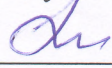


МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
Національний університет кораблебудування
імені адмірала Макарова
Навчально науковий інститут (факультет) ФЕМ

Кафедра Облік і економічний аналіз

«Допущений до захисту»

Завідувач кафедри

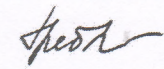
 Погорєлова О.В.

« 10. 12 » 2024 року

Кваліфікаційна робота
на здобуття ступеня вищої освіти «магістр»

на тему: Організаційно-методичне забезпечення обліку та аудиту основних засобів підприємства

Виконала: студентка 6421 групи

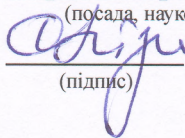


(підпис)

Гребенькова Т.В.

Керівник роботи: проф., к.е.н.

(посада, науковий ступінь, вчене звання)



(підпис)

Бурлан С.А.

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
Національний університет кораблебудування
імені адмірала Макарова

Навчально науковий інститут (факультет) ФЕМ
 Кафедра Облік і економічний аналіз
 Спеціальність 071 «Облік і оподаткування»
 Освітня програма Облік і аудит

ЗАТВЕРДЖУЮ

Гарант освітньої програми

“ ” 202 4 року

З А В Д А Н Н Я
на кваліфікаційну роботу
на здобуття ступеня вищої освіти «магістр»

Студенту Гребеньковій Тетяні Володимирівні
 (прізвище, ім'я, по батькові)

1. Тема роботи: Організаційно-методичне забезпечення обліку та аудиту основних засобів підприємства

Керівник роботи: Бурлан Світлана Анатоліївна, проф., к.е.н.
 (прізвище, ім'я, по батькові, науковий ступінь, вчене звання)

Затверджені наказом ректора № 106577 від “10” 10 2024 року

2. Термін подання роботи: до «15» грудня 2024 року

3. Вихідні дані по роботі: законодавчо-нормативні акти та інструктивні документи з бухгалтерського обліку та аудиту; монографії та статті науковців та практиків; інтернет-ресурси; статутні, первинні документи та форми звітності ПрАТ «Тернопільський молокозавод».

4. Перелік питань, що належать до розробки (найменування розділів) 1. Теоретико-методичні засади обліку та аудиту основних засобів на підприємстві; 2. Організація та стан обліку основних засобів на ПрАТ «Тернопільський молокозавод»; 3. Організація та методика аудиту основних засобів на ПрАТ «Тернопільський молокозавод».

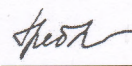
5. Перелік презентаційних матеріалів 1. Тлумачення сутності поняття «основні засоби» у наукових працях; 2. Систематизація основних засобів за класифікаційними критеріями; 3. Порядок формування первісної вартості (собівартості) основних засобів за НП(С)БО 7 та МСБО 16; 4. Механізм формування облікового забезпечення управління основними засобами підприємства; 5. Організаційно-інформаційна модель аудиторської перевірки основних засобів; 6. Обсяг виробництва та структура доходів ПрАТ

«Тернопільський молокозавод» у 2023 році та показники ліквідності і платоспроможності; 7. Склад і структурна динаміка активів та пасивів ПрАТ «Тернопільський молокозавод»; 8. Аналіз структури, динаміки та стану основних засобів ПрАТ «Тернопільський молокозавод»; 9. Додаток до інвентаризаційного опису основних засобів та форма «Розрахунок первісної вартості основного засобу»; 10. Алгоритм вибору методу амортизації основних засобів та план рахунків з обліку основних засобів; 11. Особливості аудиту основних засобів у складі аудиту фінансової звітності та операційного аудиту основних засобів; 12. Основні напрями аудиту основних засобів; 13. Програма аудиту основних засобів ПрАТ «Тернопільський молокозавод»; 14. Форми робочих документів аудиторської перевірки основних засобів.

КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

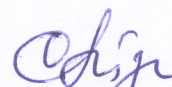
Номер	Назва етапів роботи	Термін виконання етапів роботи	Примітка
1	Затвердження теми роботи	06.09.2024	виконано
2.	Написання 1 розділу роботи	15.10.2024	виконано
3.	Написання 2 розділу роботи	17.11.2024	виконано
4.	Написання 3 розділу роботи	11.12.2024	виконано
5.	Надання роботи до кафедрального захисту	14.12.2024	виконано
6.	Захист роботи	23.12.2024	виконано

Студент


(підпис)

Гребенькова Т.В.
(прізвище та ініціали)

Керівник (роботи)


(підпис)

Бурлан С.А.
(прізвище та ініціали)

АНОТАЦІЯ

Гребенькова Т.В. «Організаційно-методичне забезпечення обліку та аудиту основних засобів підприємства» магістерська робота на здобуття другого ступеня вищої освіти «магістр». – Національний університет кораблебудування імені адмірала Макарова, м. Миколаїв, 2024.

Магістерська робота присвячена проблемі вдосконалення процесу бухгалтерського обліку та аудиту основних засобів. Згідно з поставленою метою в роботі визначено економічну сутність, класифікацію та особливості оцінки основних засобів; проаналізовано законодавчо-нормативне забезпечення обліку та аудиту основних засобів; надано організаційно-економічну характеристику досліджуваного підприємства, оцінено його фінансове стан, структуру й ефективність використання основних засобів; опрацьовані основні аспекти організації та методики бухгалтерського обліку і аудиту основних засобів.

В результаті роботи було розроблено заходи для вдосконалення процесу бухгалтерського обліку основних засобів, серед яких: затвердження наказом керівника складу інвентаризаційної комісії, внесення змін до діючих форм первинних документів, перегляд методу нарахування амортизації. Передбачено впровадження форми для оцінки поточного стану кожного об'єкта основних засобів та відстеження компонентів витрат, що формують первісну вартість, а також додаткових облікових реєстрів для покращення якості обліку.

Для аудиту основних засобів обґрунтовано доцільність проведення операційного аудиту та вдосконалення системи внутрішнього контролю шляхом доповнення її внутрішніми документами, які б чітко регламентували роботу. З метою підвищення ефективності аудиту основних засобів розроблено методику перевірки із відповідним пакетом робочих документів.

Отримані результати можуть бути застосовані у практичній діяльності підприємства.

Ключові слова: основні засоби, облік, обліковий процес, аудит, методика аудиту, етапи аудиту, програма аудиту.

ANNOTATION

Hrebenkova T.V. “Organisational and methodological support of accounting and audit of fixed assets of the enterprise” master’s thesis for obtaining the second degree of higher education “master”. – Admiral Makarov National University of Shipbuilding, Mykolaiv, 2024.

The master's thesis is devoted to the problem of improving the accounting and auditing process of fixed assets. In accordance with the set goal, the work defines the economic essence, classification and features of the valuation of fixed assets; analyzes the legislative and regulatory support for accounting and auditing of fixed assets; provides an organizational and economic characteristic of the enterprise under study, assesses its financial condition, structure and efficiency of the use of fixed assets; discusses the main aspects of the organization and methodology of accounting and auditing of fixed assets.

As a result of the work, measures were developed to improve the accounting process of fixed assets, including: approval by order of the head of the composition of the inventory commission, making changes to the current forms of primary documents, reviewing the depreciation method. It is planned to introduce a form for assessing the current condition of each fixed asset object and tracking the components of costs that form the original cost, as well as additional accounting registers to improve the quality of accounting.

For the audit of fixed assets, the feasibility of conducting an operational audit and improving the internal control system by supplementing it with internal documents that would clearly regulate the work was substantiated. In order to increase the efficiency of the audit of fixed assets, an inspection methodology with an appropriate package of working documents was developed.

The results obtained can be applied in the practical activities of the enterprise.

Keywords: fixed assets, accounting, accounting process, audit, audit methodology, audit stages, audit program.

ЗМІСТ

ВСТУП.....	4
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ ТА АУДИТУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ НА ПІДПРИЄМСТВІ.....	8
1.1. Економічна сутність, класифікація та оцінка основних засобів	8
1.2. Законодавчо-нормативне регулювання обліку та аудиту основних засобів	26
1.3. Особливості облікового забезпечення управління основними засобами підприємства.....	32
1.4. Методичні підходи до аудиту основних засобів підприємства	37
Висновки до розділу 1	44
РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЯ ТА СТАН ОБЛІКУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ НА ПРАТ «ТЕРНОПІЛЬСЬКИЙ МОЛОКОЗАВОД»	46
2.1. Організаційно-економічна характеристика діяльності підприємства ..	46
2.2. Фінансовий аналіз діяльності підприємства	55
2.3. Аналіз структури й ефективності використання основних засобів підприємства.....	68
2.4. Стан обліку основних засобів підприємства.....	73
2.5. Шляхи вдосконалення обліку основних засобів підприємства	80
Висновки до розділу 2	85
РОЗДІЛ 3. ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА АУДИТУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ НА ПРАТ «ТЕРНОПІЛЬСЬКИЙ МОЛОКОЗАВОД»	87
3.1. Організація аудиту основних засобів на підприємстві.....	87
3.2. Розробка методики аудиту основних засобів на підприємстві.....	90
Висновки до розділу 3	99
ВИСНОВКИ	101
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	104
ДОДАТКИ.....	112

ВСТУП

Актуальність теми. Основні засоби забезпечують здійснення всіх господарських процесів суб'єктів економіки і у своїй сукупності утворюють матеріально-технічну базу та визначають стратегічні можливості підприємства. У структурі активів підприємства вони зазвичай займають найбільшу частку, тому є одними із найважливіших об'єктів бухгалтерського обліку. Ефективність управління, використання, відтворення, поповнення та оновлення основних засобів залежить від правильної та раціональної організації бухгалтерського обліку.

Водночас висока достовірність інформації, сформованої в системі бухгалтерського обліку, суттєво сприяє покращенню якості аудиту. У загальному аудиті суб'єкта господарювання важливу роль відіграє аудит основних засобів, оскільки в сучасних умовах господарювання керівництво підприємств та ділові партнери прагнуть одержати надійну інформацію про стан і ефективність використання основних засобів. У зв'язку з цим, проблема організації і методики бухгалтерського обліку та аудиту основних засобів на підприємстві набуває особливої актуальності.

Наукові дослідження зазначеної проблематики знаходять відображення у працях багатьох науковців і дослідників, таких як: Легенчук, С. Ф., Вольська, К. О., Вакун, О. В., Агрес О.Г., Бабаєв Ю. А., Бабяк Н.Д., Бондар М.І., Бутинець Т.А., Гречко С.М., Мулик Т. О., Лопатовська О. О., Легенчук, С. Ф., Вольська, К. О., Вакун, О. В., Гордієнко Н. І., Харламова О. В., Мізік Ю. І., Конопліна О. О., Нікольчук, Ю. М., Ковальчук, Н. О., Федішин, М. П., Жаворонок, А. В., Бондарук, С. Р., Неміш Ю. В., Подмешальська Ю. В., Троян О. В., Радіонова Н. Й., Войтенко М. В., Феофанов Л. К. та інші.

Мета і завдання дослідження. Метою магістерської роботи є узагальнення теоретико-методичних положень та розробка практичних рекомендації з удосконалення організації та методики бухгалтерського обліку та аудиту основних засобів на підприємстві.

Для досягнення поставленої мети в роботі передбачено вирішення наступних завдань:

- узагальнити теоретичні підходи щодо сутності основних засобів, їх класифікації та оцінки;
- охарактеризувати законодавчо-нормативне регулювання обліку та аудиту основних засобів;
- розкрити теоретичні та методичні підходи до бухгалтерського обліку та аудиту засобів;
- надати організаційно-економічну характеристику та проаналізувати фінансовий стан ПрАТ «Тернопільський молокозавод»;
- виконати аналіз структури й ефективності використання основних засобів підприємства;
- проаналізувати стан обліку основних засобів на підприємстві;
- надати пропозиції щодо удосконалення організації та методики бухгалтерського обліку і аудиту основних засобів на досліджуваному підприємстві.

Об'єктом дослідження є процес організації бухгалтерського обліку і аудиту основних засобів на підприємства.

Предметом дослідження є сукупність теоретичних засад та практичних аспектів організації і методики бухгалтерського обліку та аудиту основних засобів.

Інформаційною базою дослідження є законодавчо-нормативні акти та інструктивні документи з бухгалтерського обліку та аудиту; монографії та статті науковців та практиків; інтернет-ресурси; статутні, первинні документи та форми звітності ПрАТ «Тернопільський молокозавод».

Методи дослідження. Для досягнення визначеної мети застосовувався комплекс загальнонаукових та спеціальних методів: *абстрактно-логічний метод, монографічний метод* – для розкриття сутності поняття «основні засоби», для визначення й узагальнення теоретико-методичних засад з організації і методики бухгалтерського обліку і аудиту основних засобів,

розробки пропозицій з удосконалення організації і методики бухгалтерського обліку та аудиту основних засобів, а також формулювання висновків дослідження; *методи статистичного аналізу, графічний метод* – для аналізу фінансового стану та діяльності досліджуваного підприємства.

Наукова новизна одержаних результатів полягає у теоретичному обґрунтуванні та розробці практичних рекомендацій з удосконалення бухгалтерського обліку та аудиту основних засобів.

Удосконалено:

- організацію та методику бухгалтерського обліку основних засобів на підприємстві через запровадження нових форм первинних документів та внесення змін до змісту діючих документів, використання спеціальних облікових реєстрів для обліку основних засобів за окремими підрозділами підприємства, перегляд порядку вибору метода нарахування амортизації з урахуванням розподілу основних засобів на задіяні у виробництві та інфраструктурні об'єкти, що дозволить підвищити достовірність, аналітичність бухгалтерського обліку основних засобів та ефективність системи внутрішнього контролю;

- методику аудиту основних засобів підприємства за рахунок визначення напрямів аудиту в межах кожного традиційного етапу аудиторської перевірки за конкретними операціями з обліку основних засобів та розробку форм робочих документів, що дозволять отримати необхідні аудиторські докази для висловлення незалежної думки про достовірність облікової інформації та фінансової звітності стосовно основних засобів.

Набули подальшого розвитку:

- теоретичні та дискусійні питання стосовно сутності основних засобів, їх класифікації та оцінки;
- теоретико-методичні підходи щодо бухгалтерського обліку та аудиту основних засобів.

Практичне значення одержаних результатів полягає в тому, що запропоновані в роботі практичні рекомендації щодо удосконалення

бухгалтерського обліку та аудиту основних засобів можуть бути використані підприємством у своїй діяльності.

Апробація результатів дослідження. Результати проведеного дослідження апробовані шляхом участі у науково-практичних конференціях та публікацією тез:

1. Особливості обліку основних засобів на підприємстві в умовах воєнного стану. Матеріали VII Всеукраїнської студентської наукової конференції «Експериментальні та теоретичні дослідження в контексті сучасної науки».

2. Облік основних засобів за національними та міжнародними стандартами: порівняльна характеристика. Матеріали Всеукраїнської наукової конференції «Наукові економічні читання: «Сталий розвиток в умовах цифрової трансформації економіки», присвячені пам'яті першого декана Інженерно-економічного факультету НУК професора В.Ч. Лі».

Публікації. За результатами дослідження опубліковано 2 наукові праці загальним обсягом 10 друк. арк.

Обсяг і структура магістерської роботи. Магістерська робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел. Повний обсяг роботи становить 121 сторінка друкованого тексту, у тому числі 25 таблиць, 18 рисунків та 6 додатків. Список використаних джерел налічує 69 найменувань.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ ТА АУДИТУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ НА ПІДПРИЄМСТВІ

1.1. Економічна сутність, класифікація та оцінка основних засобів

Підприємства становлять основну ланку в економіці будь-якої країни, адже результати їхньої діяльності суттєво впливають як на економічну та соціальну ситуацію, так і на розвиток держави в цілому. Безсумнівно, фундаментом будь-якого підприємства є основні засоби, оскільки саме вони формують матеріально-технічну базу, без якої неможливе ведення господарської діяльності. Від їхнього стану та ефективності використання залежить не лише продуктивність праці, але й рівень технологічного розвитку виробництва, якість продукції чи послуг, а також прибутковість.

Будь-яка діяльність підприємства повинна вестися згідно з чинним законодавством та з прозорою організацією бухгалтерського обліку, зокрема й щодо обліку основних засобів. Можливість зарахування об'єкта до складу основних засобів залежить від коректного розуміння терміну «основні засоби». У цьому контексті особливу увагу слід приділити вивченню економічної сутності цих активів, оскільки це питання становить ключові характеристики, що визначають роль основних засобів у функціонуванні та розвитку будь-якого виробництва. Дослідження щодо даного питання варто провести у двох напрямках: відповідно до вимог нормативно-правової бази та згідно наукового підходу.

Розглянемо трактування терміна «основні засоби» у нормативно-правових актах, що регулюють облік основних засобів у вітчизняному законодавстві, а саме: Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», Податковий кодекс України та Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 «Основні засоби». Варто зазначити, що в останні

роки помітна тенденція зростання кількості українських підприємств, що застосовують міжнародні стандарти при веденні бухгалтерського обліку та складанні фінансової звітності, тому важливо співставити визначення та дослідити відмінності між ними (табл. 1.1).

Таблиця 1.1

Сутність поняття «основні засоби» згідно з нормативно-правовими актами

Нормативний документ	Визначення основних засобів
1	2
НП(С)БО 7 «Основні засоби» [1]	матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх у процесі виробництва або постачання товарів, виконання робіт і надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік)
Податковий кодекс України [2]	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 (або операційний цикл, якщо він довший за рік)
МСБО 16 «Основні засоби» [3]	матеріальні об'єкти, що їх: а) утримують для використання у виробництві або постачанні товарів чи наданні послуг для надання в оренду або для адміністративних цілей; б) використовуватимуть, за очікуванням, протягом більше одного періоду

Джерело: складено на основі [1, 2, 3]

Як свідчать дані табл. 1.1, існують суттєві відмінності у підходах до визначення поняття «основні засоби» у нормативно-правових актах. Так, Податковий кодекс України практично не розкриває їх економічну сутність, однак визначає чіткі критерії щодо вартості активів (понад 20000 грн.) та встановлює, що вони можуть бути визнані об'єктами основних засобів лише за умови їх використання виключно в господарській діяльності платника податку. На відміну від цього, у визначеннях НП(С)БО 7 та МСБО 16 вартісна грань не

встановлена, і підприємство самостійно вирішує, котрі з активів відносити до основних засобів. Для того щоб основні засоби могли бути визнані в бухгалтерському обліку, вони повинні відповідати ряду критеріїв. Згідно з НП(С)БО 7 та МСБО 16, критерії визнання основних засобів, вказано у табл. 1.2.

Таблиця 1.2

Систематизація та характеристика критеріїв визнання основних засобів за
НП(С)БО 7 та МСБО 16

Критерій визнання	НП(С)БО 7	МСБО 16
1	2	3
Матеріальність	Наявність матеріальної форми	Наявність матеріальної форми
Призначення	Утримання з метою використання у процесі виробництва або постачання товарів, виконання робіт і надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій	Утримання для використання у виробництві або постачанні товарів чи наданні послуг, для надання в оренду або для адміністративних цілей
Строк корисного використання	Очікуваний строк корисного використання (експлуатації) більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік)	Використання, за очікуванням, протягом більше одного періоду
Економічна вигода	Існування імовірності того, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди від використання об'єкта	Існування ймовірності, що майбутні економічні вигоди, пов'язані з об'єктом, надійдуть до підприємства
Достовірна оцінка	Можливість достовірного визначення вартості об'єкта	Можливість достовірної оцінки собівартості об'єкта

Джерело: складено на основі [1, 3]

Порівняння критеріїв визнання основних засобів за НП(С)БО 7 та МСБО 16 свідчить про їхню схожість, однак важливою відмінністю в даних стандартах є те, що у МСБО 16 не зазначається утримання основних засобів для виконання соціально-культурних функцій, а також строк корисного використання описується як «протягом більше одного періоду», що є менш конкретним у порівнянні з П(С)БО 7, де цей термін чітко визначений – більше одного року або одного операційного циклу.

Окрім критеріїв визнання основних засобів, зазначених у табл. 1.2, важливим є також критерій контрольованості. Згідно з пунктом 3 НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», активи визначаються як ресурси, контрольовані підприємством внаслідок минулих подій, використання яких має призвести до отримання економічних вигод у майбутньому [4]. Схоже визначення терміна «актив» наводиться у п. 4.2 та 4.3 Концептуальної основи фінансової звітності. Підприємство має контроль над економічним ресурсом, якщо воно володіє теперішньою здатністю управляти його використанням і отримувати економічні вигоди, що можуть від нього надходити [5].

На противагу НП(С)БО 7, де визначено, що одиницею обліку основних засобів є об'єкт основних засобів, у МСБО 16 цього не встановлено, що вимагає в цьому питанні застосування професійного судження залежно від конкретних обставин підприємства. Наприклад, згідно з міжнародною практикою, якщо суб'єкт господарювання планує отримувати економічні вигоди від істотних запчастин або резервного обладнання і має намір використовувати їх протягом більш ніж одного періоду, прийнято визнавати їх як окремий об'єкт основних засобів.

Варто зауважити, що Господарський кодекс України містить визначення лише «основних фондів», до яких віднесено «будинки, споруди, машини та устаткування, обладнання, інструмент, виробничий інвентар і приладдя, господарський інвентар та інше майно тривалого використання, що віднесено законодавством до основних фондів». Таким чином, у цьому випадку фактично ототожнюється поняття «основні засоби» та «основні фонди». Проте, вважаємо що термін «основні засоби» доцільно використовувати для позначення майна та матеріальних цінностей, тоді як «основні фонди» – стосовно джерел утворення господарських засобів виробництва. [6]

В науковому обігу поняття основних засобів вперше було застосоване представниками французької школи, зокрема Гільбо А. та Леоте Е. П. Вони трактували активи як сукупність основних, оборотних і витрачених засобів (вкладених у незавершені процеси), а також засобів дебіторів і збитки. У XVII–

XX ст. Ла Порт М. представив класифікацію рахунків, у якій виділив групу власності або майнових рахунків. Ця група виконувала важливу функцію управління ресурсами на підприємстві. У XIX–XX ст. Вейцман Р.Я. поділив активи на дві основні групи: засоби, що знаходяться у фазі обігу, та засоби у фазі виробництва. Він також розмежував їх на основні засоби, засоби в обігу та засоби поза обігом. [7]

У наукових дослідженнях вчених досі продовжує розгортатися жвава дискусія щодо трактування терміна «основні засоби», оскільки цей термін має широку базу визначень. Наприклад, професор Бутинець Ф. Ф., пропонує розглядати основні засоби як «...матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх у процесі виробництва або постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких більше одного року» [8]. Водночас Завадський Й. С. характеризує основні засоби як «засоби праці, що беруть участь у процесі виробництва протягом багатьох циклів, зберігаючи при цьому свою натуральну форму, і поступово, в міру зношення, переносять свою вартість на продукцію, що виробляється» [9]. Тому, незважаючи на те що поняття «основні засоби» активно досліджується в науковій літературі, дослідники ще не змогли дійти до єдиного визначення цього терміна (табл. 1.3).

Таблиця 1.3

Тлумачення сутності поняття «основні засоби» в наукових працях

№ з/п	Автор	Визначення
1	2	3
1	Агрес О.Г. [10]	засоби праці у формі матеріальних активів, які утримує підприємство з метою використання у виробничому процесі або здійсненні адміністративних чи соціально-культурних функцій, очікуваний термін корисного використання яких становить більше ніж один рік, не змінюючи при цьому своїх форм і розмірів, вартість яких є не меншою від законодавчо встановленого розміру та поступово переноситься в міру фізичного спрацювання та (або) морального старіння на вартість готової продукції проведенням амортизаційних відрахувань.
2	Бабаєв Ю. А. [11]	частина майна, використовувана як засоби праці при виробництві продукції, виконанні робіт або наданні послуг або для управління організацією протягом періоду, що перевищує 12 місяців, або звичайний операційний

		цикл, якщо він перевищує 12 місяців.
3	Бабяк Н.Д. [12]	активи з терміном корисного використання більше одного року, які використовуються на підприємствах у декількох операційних циклах з метою отримання економічної вигоди, не втрачаючи при цьому матеріально-речової форми, та переносять свою вартість на знов створену продукцію частинами у вигляді нарахованих амортизаційних відрахувань

Продовження табл. 1.3

4	Бондар М.І. [13]	сукупність матеріальних активів у формі засобів праці, які багаторазово приймають участь у процесі виробничо-комерційної діяльності і переносять на продукцію свою вартість частинами
5	Бутинець Т. А. [14]	основні засоби розглядаються як вкладений капітал, і, відповідно, повинні обліковуватися за собівартістю і їх можна прирівняти до витрат майбутніх періодів (динамічний баланс); основні засоби розуміються як ресурс, що знаходиться на підприємстві (статичний баланс)
6	Бутинець Ф. Ф. [8]	матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх у процесі виробництва або постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких більше одного року
7	Вашків О. П. [15]	сукупність засобів праці, які функціонують у сфері матеріального виробництва в незмінній натуральній формі протягом тривалого годині та переносять свою вартість на наново створений продукт частинами в міру їх зношення.
8	Верхоглядова Н.І., Шило В.П., Ільїна С.Б., Кисла В.І. [16]	засоби праці, які використовуються (експлуатуються) впродовж тривалого часу, при цьому зберігаючи свою первісну фізичну форму, і переносять свою вартість на вироблений продукт частинами, протягом декількох виробничих циклів унаслідок фізичного та морального зносу.
9	Вознюк Г.Л., Загородній А.Г. [17]	матеріальні активи, які підприємство формує з метою використання їх у процесі виробництва чи постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій і очікуваний термін корисного застосування яких перевищує рік.
10	Гречко С.М. [18]	необоротний актив, що призначений для господарської діяльності, тобто планується використовувати в господарській діяльності.
11	Дем'яненко М.Я. [19]	термін бухгалтерського обліку, синонім економічного поняття «необоротні матеріальні активи» (засоби виробництва, матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх у процесі діяльності або для здійснення адміністративних і соціальних функцій, що використовуються протягом тривалого періоду і поступово переносять свою вартість на продукцію у міру зношення); матеріальні цінності (виробниче майно), що споживається у виробничому процесі, тобто фізичний капітал.
12	Довгалюк Н.В. [15]	матеріальні активи підприємства будь-якої форми власності, що неодноразово здійснюються у виробництві для впливу на предмети праці і їх перетворення в придатні до споживання продукти.
13	Завадський Й.С. [9]	засоби праці, що беруть участь у процесі виробництва протягом багатьох циклів, зберігаючи при цьому свою натуральну форму, і поступово, в міру зношення, переносять свою вартість на продукцію, що виробляється.
14	Коваленко А.М. [20]	матеріальні активи з очікуваним терміном корисного використання більш ніж один рік (або на протязі операційного циклу, якщо він більше ніж

		рік), які підприємство утримує в цілях: використання під час виробництва або поставки товарів, надання послуг, надання в оренду іншим особам; виконання адміністративних та соціальних функцій.
15	Мочерний С.В. [21]	засоби праці, що експлуатуються довше, ніж один рік, і мають вартість понад встановленого ліміту; повністю й багаторазово беруть участь у процесі виробництва; переносять свою вартість на готову продукцію частинами за ступенем зносу.

Продовження табл. 1.3

16	Неміш Ю.В. [22]	вартісно виражені ресурси, які утримуються суб'єктом господарювання з метою використання в процесі виробництва, постачання товарів і послуг, надання в оренду іншим особам або для здійснення чи соціально-культурних функцій, очікуваний строк експлуатації яких становить не менше одного року, чи визначається межами операційного циклу понад один рік, вартість яких зменшується в процесі використання
17	Сук Л.К., Сук П.Л. [23]	сукупність матеріально-речових цінностей, що діють у натуральній формі протягом тривалого часу як у сфері матеріального виробництва, так і у невиробничій сфері.
18	Федорець М.С. [7]	матеріальні активи, які функціонують у незмінній натурально-речовій формі протягом тривалого періоду годині (більше одного року або більше одного операційного циклу, якщо він більше одного року).
19	Шум М.А., Чуприни Л.В., Хільської А.О. [24]	матеріальні активи, які зберігають свою натуральну форму протягом всього корисного терміну експлуатації, що становить понад один рік (або операційний цикл, якщо він довший за рік), використовуються як під час здійснення господарської діяльності, так і під час виконання підприємством адміністративних чи соціально-культурних функцій та частинами переносять свою вартість на результат власної діяльності – виготовлений продукт, надані послуги або товар.
20	Шумська Г. М. [15]	матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх у процесі виробництва чи постачання товарів, надання послуг, здачу в оренду іншим особам чи для здійснення адміністративних і соціально -культурних функцій.

Джерело: складено на основі [7 - 24]

Як свідчать дані табл. 1.2, основні засоби мають різноманітні трактування в економічній літературі, однак більшість авторів сходяться на декількох ключових критеріях. Так, деякі вчені виокремлюють серед основних характеристик наявність матеріально-речової форми. Друга група авторів акцентує увагу на призначенні основних засобів, відзначаючи, що вони використовуються в широкому спектрі діяльності підприємства – від виробничих процесів, постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду до виконання адміністративних та соціально-культурних функцій. Інші дослідники вказують на термін корисного використання основних засобів, що зазвичай перевищує один рік або операційний цикл, якщо він більше року.

Деякі науковці при визначенні сутності основних засобів обмежують їхнє призначення виключно виробничими процесами. Наприклад, Завадський Й.С. вважає, що основні засоби використовуються тільки в рамках виробництва. Однак таке трактування є досить вузьким, оскільки не враховує інших сфер застосування. На противагу цій точці зору, інші представники науки, такі як Агрес О.Г та Неміш Ю.В., підкреслюють важливість чіткої визначеності в сфері використання основних засобів, розглядаючи як виробничу, так і невиробничу діяльність підприємства. Цей підхід вказує на потребу у більш широкому осмисленні ролі основних засобів. Окремі автори, зокрема Гречко С.М. та Бабяк Н.Д., акцентують увагу на специфіці визнання основних засобів активами, підкреслюючи, що важливим є існування ймовірності отримання підприємством у майбутньому економічних вигід від використання цих об'єктів у своїй господарській діяльності. Ще одним ключовим критерієм, який зазначають Завадський Й.С., Верхоглядова Н.І., Шило В.П., Ільїна С.Б., Кисла В.І. а також Бабяк Н.Д., є амортизація. Вони вважають, що це «поступове, в міру зношення, перенесення вартості основного засобу на продукцію, що виробляється підприємством». Водночас жоден із зазначених фахівців не включає вартісний показник у критерії визнання об'єкта основним засобом, що є цілком обґрунтованим з огляду на значний рівень інфляції.

На підставі результатів огляду трактування сутності поняття «основні засоби» в різних літературних джерелах, вважаємо, що основні засоби – це матеріальні активи, які протягом усього терміну експлуатації, що перевищує один рік або операційний цикл, якщо він довший за рік, зберігають свою натуральну форму та використовуються в господарській діяльності підприємства, а також для виконання адміністративних чи соціально-культурних функцій, поступово передаючи свою вартість на результат власної діяльності, такий як виготовлений товар, продукт або надана послуга.

Для належної організації обліку основних засобів та його впорядкування важливою є їх обґрунтована класифікація, адже необхідно враховувати, що різні види основних засобів беруть різну участь у процесі господарської діяльності

підприємства, що потребує правильності їх групування за певними однорідними ознаками. З метою всебічного розуміння цього питання доцільно дослідити цю тему в контексті нормативно-правових актів і наукової літератури.

Для цілей бухгалтерського обліку, згідно з п. 5 П(С)БО 7, основні засоби поділяють на основні засоби та інші необоротні матеріальні активи, які, у свою чергу, теж розподіляють на групи. Водночас для податкових цілей пп. 138.3.3 ПКУ, для нарахування амортизації, основні засоби поділені на 16 груп. Згідно п. 37 МСБО 16 «Основні засоби», що актуальний для тих підприємств, які ведуть бухгалтерський облік за міжнародними стандартами, передбачається їхній поділ на дев'ять класів. Класифікація основних засобів згідно з П(С)БО 7, Податковим кодексом і МСБО 16 представлена у табл. 1.4.

Таблиця 1.4

Класифікація основних засобів згідно з П(С)БО 7 «Основні засоби»,
Податкового кодексу і МСБО 16 «Основні засоби»

Класифікація основних засобів згідно в П(С)БО 7	Класифікація основних засобів згідно з Податковим кодексом України	Класифікація основних засобів згідно з МСБО 16
1	2	3
1. Основні засоби - земельні ділянки - капітальні витрати на поліпшення земель, не пов'язані з будівництвом - будівлі, споруди та передавальні пристрої - машини та обладнання - транспортні засоби - інструменти, прилади інвентар (меблі) - тварини, які не пов'язані із сільськогосподарською діяльністю - багаторічні насадження, які не пов'язані із сільськогосподарською діяльністю, а також плодоносні рослини - інші основні засоби 2. Інші необоротні матеріальні активи - бібліотечні фонди - малоцінні необоротні матеріальні активи - тимчасові (нетитульні) споруди	- земельні ділянки - капітальні витрати на поліпшення земель, не пов'язані з будівництвом - будівлі, споруди, передавальні пристрої - машини та обладнання - транспортні засоби - інструменти, прилади, інвентар (меблі) - тварини - багаторічні насадження - інші основні засоби - бібліотечні фонди, збереження Національного архівного фонду України - малоцінні необоротні матеріальні активи - тимчасові (нетитульні) споруди - природні ресурси - інвентарна тара - предмети прокату	- земля - земля та будівлі - машини та обладнання - кораблі - літаки - автомобілі - меблі та приладдя - офісне обладнання - плодоносні рослини

- природні ресурси - інвентарна тара - предмети прокату - інші необоротні матеріальні активи	- довгострокові біологічні активи	
---	---	--

Джерело: складено на основі [1, 2, 3]

Відповідно до класифікації, викладеної в ПКУ, для кожної окремої групи основних засобів визначено мінімально допустимі строки корисного використання, які варіюються від двох до двадцяти років. Це означає, що підприємства зобов'язані дотримуватись цих строків і не можуть встановлювати менші терміни для окремих груп активів. Класифікація, що наведена в ПКУ, має певну схожість з П(С)БО 7, що, у свою чергу, зменшує відмінності між податковим і бухгалтерським обліком. Проте погоджуємось з думкою Югас Е.Ф.: «Такий деталізований розподіл є досить громіздким і ускладнює бухгалтерський і податковий облік основних засобів, а також способи нарахування амортизації по кожній групі активів окремо» [25].

Варто зауважити, що в МСБО не міститься чіткої класифікації основних засобів за видами, а лише наводиться приклади окремих класів основних засобів. Наприклад, міжнародні стандарти окремо виділяють автомобілі, кораблі, літаки, тоді як національні стандарти групують їх у категорію «транспортні засоби». Бухгалтери мають можливість самостійно визначати рівень деталізації класів основних засобів, що залежить від специфіки галузі та діяльності підприємства. У МСБО 16 не передбачено виділення таких груп основних засобів, як тварини та багаторічні насадження, а також не існує класу МНМА.

Протягом багатьох років світова практика напрацювала різноманітну кількість класифікацій основних засобів, серед найбільш поширених, на думку науковців, такі: виробничі і невиробничі; власні та орендовані; промисловості, транспорту, торгівлі, сільського господарства, будівельні, зв'язку тощо; діючі, недіючі та запасні (табл. 1.5).

На основі огляду класифікацій основних засобів, представленого у таблиці, можна зробити висновок, що більшість науковців дотримуються

поділу на виробничі та невиробничі основні засоби, а також на власні й орендовані. Водночас, більшість авторів, зокрема Радзивилук Ю. В., Кацевич В. К., Яременко Л. М., Єрмак І. О. та інші, також виділяють класифікацію за галузевою ознакою, де основні засоби поділяються на засоби промисловості, сільського господарства, транспорту, торгівлі, зв'язку тощо. У науковій літературі також акцентують увагу на поділі основних засобів на діючі, недіючі та запасні. Такий поділ є важливим для аналізу амортизаційних відрахувань і прийняття рішень щодо недіючих активів підприємства.

Таблиця 1.5

Дослідження науковцями класифікацій основних засобів

№ з/п	Автори Класифікація основних засобів	Радзивилук Ю. В.	Кацевич В. К.	Домбровська Н. Р.	Яременко Л. М.	Оспішев В. І.	Єрмак І. О.	Лишilenко О. В.	Ткаченко Н. М.	Крупка Я. Д.	Кундря-Висоцька О. П.
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
1	Виробничі, невиробничі	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+
2	Промисловості, сільського господарства, транспорту, торгівлі, будівельні, зв'язку тощо	+	+	+	+		+	+	+	+	+
3	Діючі, недіючі, запасні	+	+	+	+		+	+	+	+	+
4	Власні, орендовані	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+
5	Інвентарні, неінвентарні	+									
6	Внесені до статутного фонду підприємства, придбані за власні кошти підприємства, придбані за рахунок позикових коштів, безоплатно отримані, отримані внаслідок обміну на подібний або неподібний актив					+					
7	Земельні ділянки, будинки, споруди та передавальні пристрої, машини й пристрої, транспортні засоби, прилади, інвентар, багатолітні насадження, інші необоротні матеріальні активи				+			+			+

8	Активні, пасивні					+					
---	------------------	--	--	--	--	---	--	--	--	--	--

Джерело: складено на основі [25]

Водночас, спостерігається деяка варіативність у класифікаціях за іншими критеріями. Деякі автори пропонують більш деталізовані підходи, наприклад, Оспіщев В. І. класифікує основні засоби за ступенем амортизації, виділяючи ті, що підлягають зносу, і ті, що не амортизуються. Крім того, Кундря-Висоцька О. П. акцентує увагу на поділі основних засобів за ознакою використання, виокремлюючи діючі, у реконструкції, у запасі або на консервації. Значну увагу заслуговує точка зору Бутинця Ф. Ф., яку підтримує Радзивилук Ю. В., щодо необхідності класифікації основних засобів за речовим характером, виокремивши інвентарні, тобто ті, що мають матеріальну форму і підлягають обліку з присвоєнням інвентарного номера, і неінвентарні, наприклад, грошові вкладення у земельні ділянки або лісові угіддя (за винятком будівель і споруд) [25].

Розглянуті класифікації основних засобів мають свої переваги та недоліки, однак, попри їх різноманітність, всі вони мають спільну мету – забезпечити точність обліку та повноту відображення активів підприємства. Беручи до уваги всю наведену вище інформацію, можна згрупувати основні засоби за різними класифікаційними ознаками. Зазначена у табл. 1.6 класифікація дає можливість чітко структурувати активи за певними критеріями, а саме: за функціональним призначенням, галузевою приналежністю, використанням, формою власності, речовим характером, джерелами фінансування, характером відображення зносу, натурально-речовим складом, характером участі.

Таблиця 1.6

Систематизація основних засобів за класифікаційними критеріями

№ з/п	Класифікаційна ознака	Групи основних засобів
1	2	3
1	за функціональним	Виробничі

	призначенням	Невиробничі
2	за галузевою ознакою	Промисловості Сільського господарства Транспорту Торгівлі Будівельні Зв'язку тощо
3	за використанням	Діючі Недіючі Запасні

Продовження табл. 1.6

4	за належністю	Власні Орендовані
5	за речовим характером	Інвентарні Неінвентарні
6	за джерелами фінансування	Внесені до статутного фонду підприємства Придбані за власні кошти підприємства Придбані за рахунок позикових коштів Безоплатно отримані основні засоби Отримані внаслідок обміну на подібний або неподібний актив (бартерні операції)
7	за характером відображення зносу	Основні засоби, які амортизуються Основні засоби, які не амортизуються
8	за натурально-речовим складом	Земельні ділянки, будинки, споруди та передавальні пристрої Машини й пристрої Транспортні засоби Прилади, інвентар Багатолітні насадження Інші необоротні матеріальні активи
9	за характером участі	Активні Пасивні

Джерело: власна розробка

Варто зазначити, що вибір оптимальної моделі класифікації основних засобів має бути узгоджений з бухгалтерською політикою та стратегічними цілями підприємства, а також з дотриманням вимог відповідних стандартів, що зробить їх облік та управління більш ефективним і дозволить точно оцінювати стан основних засобів та приймати рішення щодо їх експлуатації та оновлення.

Не менш важливим питанням, яке також потребує розгляду, є їх оцінка. Основні засоби зазвичай складають значну частину в загальних активах підприємства. Від точності оцінки, тобто наближення їх вартості у фінансовій звітності до реальної, залежить правильне розуміння загального майнового

стану та прийняття відповідних управлінських рішень. Тому для користувачів фінансової звітності, зокрема зовнішніх (потенційних інвесторів, кредиторів та фіскальних органів), надзвичайно важливо отримувати достовірні дані про активи підприємства. В рамках вітчизняного законодавства оцінка основних засобів здійснюється відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», Закону України «Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні», ПКУ, НП(С)БО 7, МСБО 16.

Достовірне визначення вартості основних засобів є одним із критеріїв їх визнання. За НП(С)БО 7 та МСБО 16 види вартості, які використовуються для оцінки основних засобів поділяються на: первісну вартість (собівартість), справедливу вартість, залишкову (балансову) вартість, ліквідаційну вартість, переоцінену вартість, чисту вартість реалізації та вартість, яка амортизується. (табл. 1.7)

Таблиця 1.7

Систематизація та характеристика видів вартості основних засобів за
НП(С)БО 7 та МСБО 16

Вид вартості	НП(С)БО 7 [1]	МСБО 16 [3]
1	2	3
Первісна вартість (собівартість)	Історична (фактична) собівартість необоротних активів у сумі грошових коштів або справедливої вартості інших активів, сплачених (переданих), витрачених для придбання (створення) необоротних активів	Сума сплачених грошових коштів чи їх еквівалентів або справедлива вартість іншої форми компенсації, наданої для отримання активу на час його придбання або створення або (якщо прийнятно) сума, яку розподіляють на цей актив при первісному визнанні згідно з конкретними вимогами інших МСФЗ, наприклад, МСФЗ 2 «Платіж на основі акцій»
Справедлива вартість	Сума, за якою можна продати актив або оплатити зобов'язання за звичайних умов на певну дату	Ціна, яка була б отримана за продаж активу або сплачена за передачу зобов'язання у звичайній операції на дату оцінки
Залишкова (балансова) вартість	Різниця між первісною (переоціненою) вартістю необоротного активу і сумою його накопиченої амортизації (зносу)	Сума, за якою актив визнають після вирахування будь-якої суми накопиченої амортизації та накопичених збитків від зменшення корисності
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	Оцінена сума, яку підприємство отримало би на поточний час від вибуття активу після вирахування всіх оцінених витрат на вибуття, якби актив був би такого ж віку та стану, в якому він був би на кінець строку його корисного використання

	вирахуванням витрат, пов'язаних з продажем (ліквідацією)	
Переоцінена вартість	Вартість необоротних активів після їх переоцінки	Справедлива вартість активу на дату переоцінки за мінусом будь-якої подальшої накопиченої амортизації та подальших накопичених збитків від зменшення корисності
Чиста вартість реалізації	Справедлива вартість необоротного активу за вирахуванням очікуваних витрат на його реалізацію	Справедлива вартість активу за вирахуванням витрат на його вибуття
Вартість, яка амортизується	Первісна або переоцінена вартість необоротних активів за вирахуванням їх ліквідаційної вартості	Собівартість активу або інша сума, що замінює собівартість, за вирахуванням його ліквідаційної вартості

Відповідно до вимог НП(С)БО 7, основні засоби можуть бути зараховані на баланс підприємства за первісною вартістю, яка формується шляхом включення визначеного переліку витрат, зображеного на рис. 1.1.

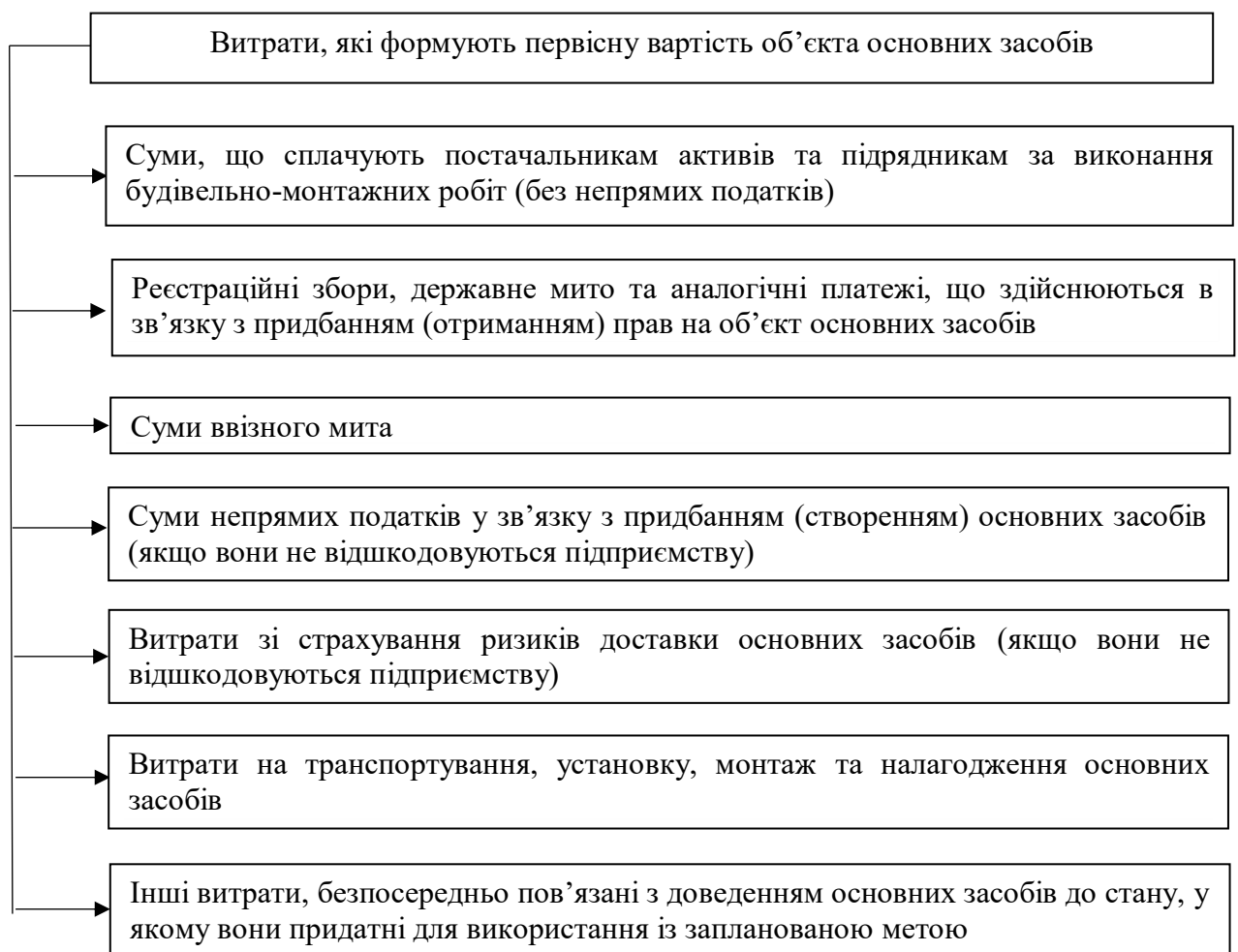


Рис. 1.1. Витрати, які формують первісну вартість об'єкта основних засобів відповідно до НП(С)БО 7

Джерело: складено на основі [1]

Окрім перерахованих витрат, первісна вартість об'єкта основних засобів може бути збільшена в разі створення забезпечення на суму зобов'язання, яке виникає у підприємства згідно з чинним законодавством щодо необхідності демонтажу, переміщення об'єкта або приведення земельної ділянки до стану, придатного для подальшого використання (наприклад, на рекультивацію порушених земель) [26].

МСБО 16 визначає, що об'єкт основних засобів, який відповідає критеріям визнання як актив, оцінюється за його собівартістю, складові якої зображено на рис. 1.2.

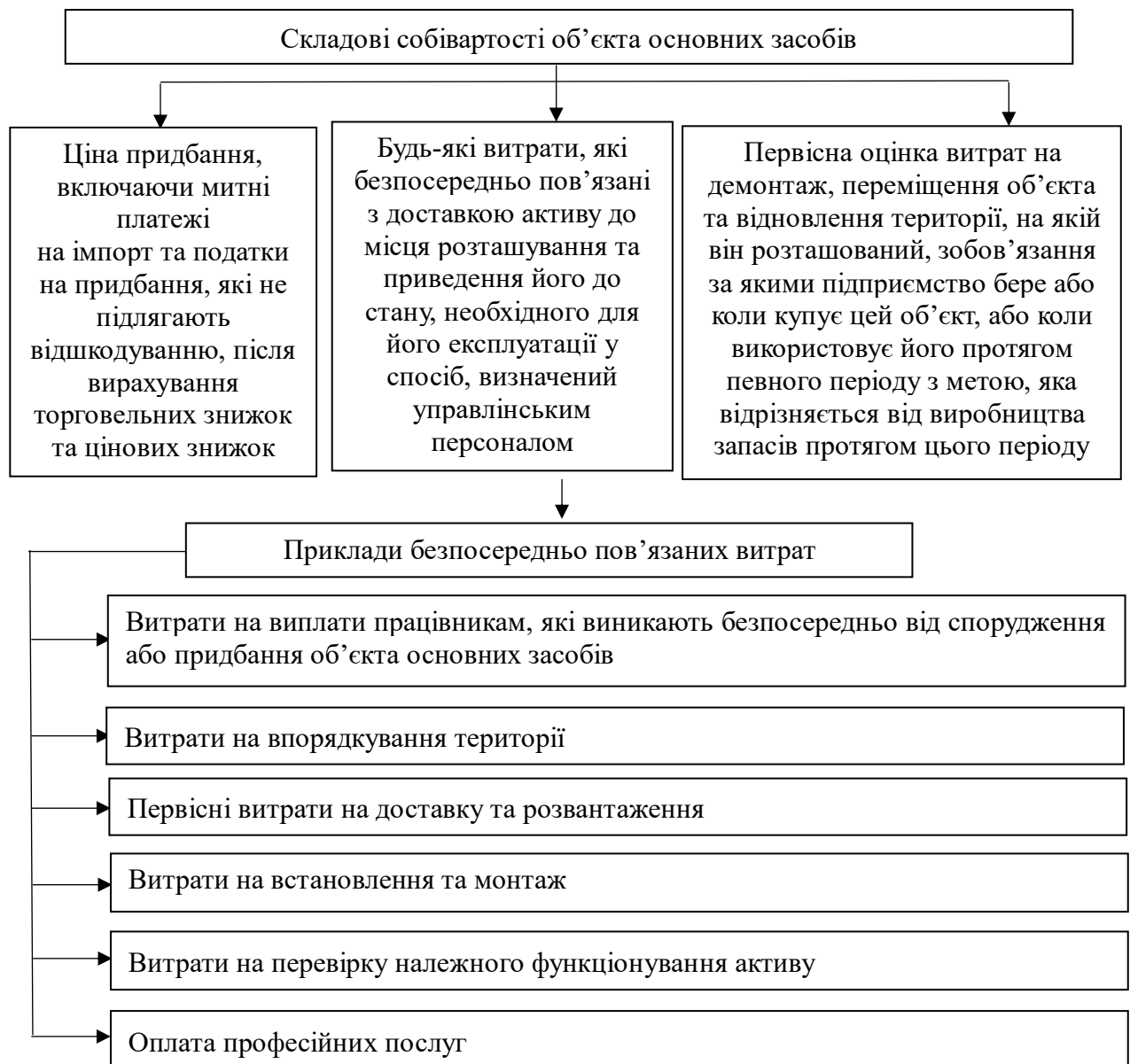


Рис. 1.2. Складові собівартості об'єкта основних засобів відповідно до МСБО 16

Джерело: складено на основі [3]

На відміну від НП(С)БО 7, МСБО 16 містить приклади витрат, які не включаються до собівартості об'єкта основних засобів, а визнаються витратами періоду, в якому вони були понесені (рис. 1.3).

Формування первісної вартості (собівартості) основних засобів визначається способом їхнього надходження на підприємство (табл. 1.8). НП(С)БО 7 та МСБО 16 мають подібні підходи з приводу цього питання, особливо при придбанні за грошові кошти або самостійному створенні.

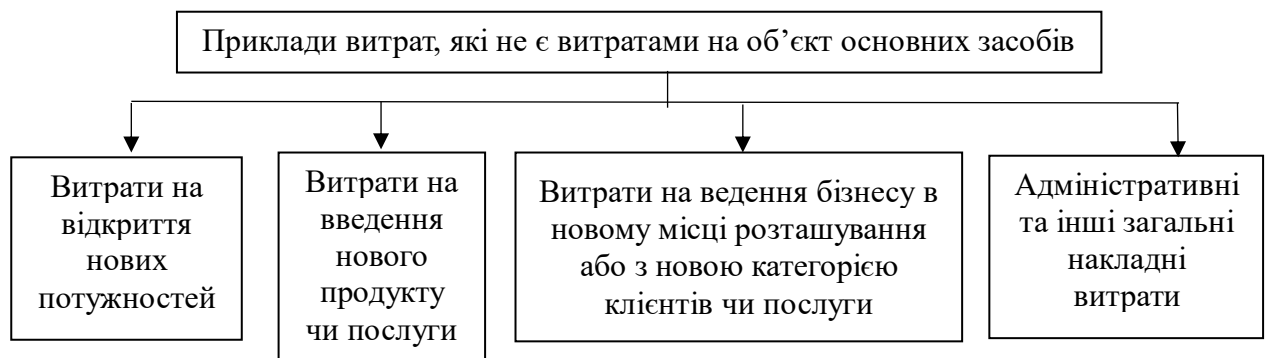


Рис. 1.3. Приклади витрат, які не є витратами на об'єкт основних засобів відповідно до МСБО 16

Джерело: складено на основі [3]

Однак НП(С)БО 7 деталізує формування собівартості основних засобів у випадках, які не передбачені МСБО 16, зокрема при безоплатному отриманні, внесенні до статутного капіталу та переведенні з оборотних активів. Крім того, при обміні активів, МСБО 16 не вимагає аналізу їх подібності, орієнтуючись на комерційну сутність операції, тоді як НП(С)БО 7 акцентує увагу на оцінці подібності. Водночас за НП(С)БО 7 неможливо зменшити первісну вартість на

суму отриманих державних грантів, що дозволено за МСБО 16 згідно з МСБО 20.

Таблиця 1.8

**Порядок формування первісної вартості (собівартості) основних засобів
за НП(С)БО 7 та МСБО 16**

Спосіб надходження	НП(С)БО 7	МСБО 16
1	2	3
Придбання за грошові кошти	Придбані основні засоби зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю, яка складається з витрат, визначених п. 8 НП(С)БО 7	Об'єкт основних засобів, який відповідає критеріям визнання як актив, слід оцінювати за його собівартістю, складові якої визначені п. 16 та 17 МСБО 16

Продовження табл. 1.8

Самостійне створення	Створені основні засоби зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю, яка складається з витрат, визначених п. 8 НП(С)БО 7	Собівартість активу, створеного власними силами, визначається з використанням тих самих принципів, як і для придбаного активу
Придбання в кредит	Фінансові витрати не включаються до первісної вартості основних засобів, придбаних (створених) повністю або частково за рахунок запозичень (за винятком фінансових витрат, які включаються до собівартості кваліфікаційних активів відповідно до НП(С)БО 31 «Фінансові витрати»)	Критерії для визнання відсотків як компонента балансової вартості об'єкта основних засобів встановлені МСБО 23 «Витрати за позиками», згідно з яким витрати за позиками, що безпосередньо відносяться до придбання, будівництва або виробництва кваліфікаційного активу, є частиною собівартості такого активу
Безоплатне отримання	Первісна вартість безоплатно отриманих основних засобів дорівнює їх справедливій вартості на дату отримання з урахуванням витрат, передбачених п. 8 НП(С)БО 7	Не передбачено
Внесення до статутного капіталу	Первісною вартістю основних засобів, що внесені до статутного капіталу підприємства, визнається погоджена засновниками (учасниками) підприємства їх справедлива вартість з урахуванням витрат, передбачених п. 8 НП(С)БО 7	Не передбачено
Переведення з оборотних активів	Первісна вартість об'єктів, переведених до основних засобів з оборотних активів, дорівнює її собівартості, яка визначається згідно з НП(С)БО 9 «Запаси» та НП(С)БО 16 «Витрати»	Не передбачено
Отримання в обмін на інший актив	Первісна вартість об'єкта основних засобів, отриманого в обмін на подібний об'єкт, дорівнює залишковій вартості переданого об'єкта основних засобів. Якщо залишкова вартість переданого об'єкта перевищує його справедливую вартість, то первісною вартістю об'єкта основних засобів, отриманого в обмін на подібний об'єкт, є справедлива вартість переданого об'єкта з включенням різниці до витрат звітного періоду. Первісна	Собівартість об'єкта основних засобів, придбаного в обмін на немонетарний актив чи активи або поєднання монетарних та немонетарних активів, оцінюється за справедливою вартістю, якщо операція обміну має комерційну сутність і справедливую вартість отриманого або переданого активу можна достовірно оцінити. Якщо придбаний об'єкт не оцінюється за справедливою вартістю, то його собівартість оцінюють

	вартість об'єкта основних засобів, 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	за балансовою вартістю переданого активу
Придбання за рахунок державних грантів	Первісну вартість основних засобів не можна зменшити на суму отриманих державних грантів згідно з НП(С)БО 15 «Дохід» (НП(С)БО 15)	Балансову вартість об'єкта основних засобів можна зменшити на суму отриманих державних грантів згідно з МСБО 20 «Облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу» (МСБО 20)

Джерело: складено на основі [1, 3]

Після первісного визнання об'єкта основних засобів підприємство обирає модель його подальшої оцінки, яка фіксується в обліковій політиці і повинна застосовуватися до всього класу основних засобів.

Таким чином, для забезпечення об'єктивної оцінки фінансового стану підприємства необхідною умовою є достовірна оцінка основних засобів. Вона також є важливим чинником для формування точної та повної інформації в системі бухгалтерського обліку, що є підґрунтям для ефективного управління підприємством.

1.2. Законодавчо-нормативне регулювання обліку та аудиту основних засобів

У зв'язку з тим, що система бухгалтерського обліку та аудиту не може функціонувати без належного законодавчого та нормативного забезпечення, вкрай важливо зосередити увагу саме на визначенні бази, якою регулюється порядок та правильність здійснення обліку та аудиту основних засобів на підприємствах. Основною метою нормативно-правового регулювання обліку і аудиту в Україні є встановлення єдиних для всіх підприємств правил його ведення, які гарантують і захищають інтереси користувачів фінансової звітності і визначення перспектив та основних напрямків удосконалення його з урахуванням загальноприйнятих у міжнародній практиці принципів і стандартів.

Регулювання бухгалтерського обліку, зокрема й основних засобів, здійснюється численними нормативно-правовими актами, у тому числі законними та підзаконними, до яких належать:

1. Конституція України, Кодекси і закони України;
2. Укази й розпорядження Президента України; постанови Кабінету Міністрів України;
3. Положення (стандарти) бухгалтерського обліку, інші нормативно-правові акти з бухгалтерського обліку та фінансової звітності, затверджені Міністерством фінансів України;
4. Нормативно-правові акти (інструкції, положення, вказівки) та методичні рекомендації Міністерства фінансів України та інших органів, які розробляються і затверджуються на основі Положень (стандартів) бухгалтерського обліку;
5. Рішення, накази, розпорядження щодо організації і ведення бухгалтерського обліку підприємства (локальні акти).

Окрім того, як уже зазначалося, важливими джерелами інформації та правового регулювання є національні та міжнародні стандарти, а також директиви ради Європейського Союзу та рекомендації науково-практичних конференцій. Таким чином, наразі в Україні діє багаторівнева система регулювання бухгалтерського обліку, де кожен рівень має власний масштаб охоплення, починаючи з національного і завершуючи рівнем окремого підприємства. У табл. 1.9 подано основну характеристику нормативних документів, що регулюють облік основних засобів.

Таблиця 1.9

Систематизація нормативно-правового забезпечення обліку основних засобів

№ з/п	Назва	Характеристика
1	2	3
1	Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [27]	Визначає правові засади регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні. Визначає мету ведення бухгалтерського обліку на підприємстві та основні вимоги до первинної документації та форм звітності. Цей

		закон є загальним для усіх сфер бухгалтерського обліку на підприємстві, використовується для організації бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності, а отже стосується і обліку основних засобів.
2	НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [4]	Розкриває склад та елементи фінансової звітності, наводить якісні характеристики фінансової звітності та принципи її підготовки та регулює розкриття інформації у фінансовій звітності, у тому числі стосовно основних засобів.
3	НП(С)БО 7 «Основні засоби» [1]	Наводить критерії визнання об'єкта основних засобів активом, вказує на методи оцінки, переоцінки та амортизації основних засобів, регулює формування інформації про зменшення корисності та вибуття основних засобів, а також розкриття інформації про них у примітках до фінансової звітності.
4	НП(С)БО 14 «Оренда» [1]	Вирізняє фінансову та операційну оренду, і відповідним чином надає інформацію про ведення обліку оренди як в орендаря, так і в орендодавця. про продаж активу з укладанням угоди про його одержання продавцем в оренду і розкриття інформації про оренду в примітках до фінансової звітності.

Продовження табл. 1.9

5	НП(С)БО 27 Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність» [28]	Визначає критерії визнання та оцінки необоротних активів, утримуваних для продажу, визнання та оцінку припиненої діяльності, та вказує інформацію, що наводиться в примітках до фінансової звітності про активи та групи вибуття, утримувані для продажу, а також припинену діяльність.
6	НП(С)БО 28 «Зменшення корисності активів» [29]	Визначає критерії визнання та оцінки зменшення корисності активів, надає інформацію про облік відновлення корисності активу, зменшення та відновлення корисності групи активів, яка генерує грошові потоки та її розкриття у примітках до фінансової звітності.
7	НП(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість» [30]	Визначає критерії визнання та оцінки інвестиційної нерухомості, умови переведення нерухомості до інвестиційної нерухомості і виведення зі складу інвестиційної нерухомості, вибуття інвестиційної нерухомості, та відображення таких операцій у примітках до фінансової звітності.
8	МСБО 16 «Основні засоби» [3]	Обґрунтовує загальні принципи визнання, оцінки, переоцінки, амортизації та методики розкриття інформації про основні засоби у фінансовій звітності підприємства
9	МСБО 17 «Оренда» [31]	Характеризує підходи щодо класифікації оренди, відображенні інформації про операції з оренди у звітності, а також деталізується інформація про особливості облікового супроводу операцій продажу майна з подальшою його орендою
10	Концептуальна основа фінансової звітності [5]	Спрямована на допомогу користувачам фінансової звітності з питань інтерпретації інформації, що узагальнена у формах звіту (в т.ч. інформації про основні засоби)
11	Податковий кодекс України [32]	Визначає особливості інтерпретації поняття «основні засоби», питання щодо нарахування амортизації та відображення в бухгалтерському обліку
12	Господарський кодекс України [6]	Розкриває поняття майна підприємства, джерел його формування
13	Цивільний кодекс України [33]	Характеризує порядок придбання та оренди, правила використання транспортних засобів як основних засобів
14	Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів [34]	Визначають підходи щодо класифікації, організації обліку надходження, вибуття основних засобів, деталізовано особливості облікового супроводу процесу нарахування амортизації, ремонту, поліпшення стану, переоцінки та зменшення корисності досліджуваної компоненти необоротних активів
15	Методичні	Конкретизують методику відображення інформації за статтями

	рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності [35]	фінансової звітності, а саме в ф. 1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)» у статті «Основні засоби» наводиться вартість власних та отриманих на умовах фінансового лізингу об'єктів і орендованих цілісних майнових комплексів, які віднесені до складу основних засобів згідно з НП(С)БО 7 «Основні засоби», а також вартість основних засобів, отриманих у довірче управління або на праві господарського відання чи праві оперативного управління
16	Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань [36]	Визначає особливості проведення інвентаризації основних засобів, випадки обов'язкового проведення інвентаризаційного процесу, а також підходи щодо документального відображення результатів даного методичного прийому.
17	План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [40]	Акумуляування інформації на рахунках бухгалтерського обліку інформації про основні засоби

З наведеної вище таблиці видно, що в Україні функціонує низка законодавчих та нормативних актів, що регулюють облік основних засобів. Серед них важливим є Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», що встановлює загальні правові засади організації обліку та підготовки фінансової звітності, які є обов'язковими для всіх підприємств. НП(С)БО 1 визначає загальні принципи складання фінансової звітності, зокрема вимоги до розкриття всіх елементів фінансової звітності, включно з основними засобами. Водночас НП(С)БО 7 визначає конкретні правила обліку основних засобів, охоплюючи питання визнання, оцінки, амортизації та вибуття основних засобів. Для підприємств, які орієнтуються на міжнародні стандарти, необхідними є МСБО 16 і МСБО 17, що встановлюють підходи до обліку, відповідно основних засобів і оренди, зокрема визнання, оцінку та розкриття у фінансовій звітності. Методичні рекомендації деталізують методику обліку надходження, вибуття, амортизації, ремонтів, поліпшень, переоцінки основних засобів, а також допомагають підприємствам правильно формувати звітність у відповідності до вимог національного законодавства.

Таким чином, законодавчі та нормативні акти встановлюють основи методології для формування інформації щодо основних засобів та її відображення у фінансовій звітності. Спираючись на вищезазначені законодавчі акти та застосовуючи відповідні методики й інструкції,

підприємства мають забезпечити належний облік основних засобів і точне відображення всіх операцій, пов'язаних із ними.

Регулювання аудиторської діяльності в Україні можна умовно поділити на п'ять рівнів, які відображено у табл. 1.10. На першому рівні Господарський кодекс охоплює загальні положення підприємницької діяльності, до якої належить аудиторська діяльність, яку визначено як незалежну професійну діяльність аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності, зареєстрованих у Реєстрі аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності, з надання аудиторських послуг [6]. Другий рівень представлений Законом України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність», який формує правову базу для аудиторських послуг, зокрема щодо аудиту основних засобів, узгоджену з законодавством Європейського Союзу. На третьому рівні використовуються Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг та Міжнародний кодекс етики професійних бухгалтерів, що встановлює основні принципи аудитора, а саме: чесність, об'єктивність, професійна поведінка, конфіденційність, професійна компетентність та належна ретельність [37]. Четвертий рівень охоплює національні положення, затверджені Органом суспільного нагляду та Аудиторською палатою України, що регулюють якість аудиторської діяльності та визначають відповідальність за неналежне надання аудиторських послуг. П'ятий рівень містить внутрішньофірмові стандарти аудиту, які розробляють самі аудиторські фірми для деталізації основних принципів роботи, надання практичних рекомендацій для взаємодії з клієнтами та визначення порядку дій на всіх етапах аудиту, застосування яких на практиці дозволить підвищити ефективність їх роботи.

Таблиця 1.10

Рівні нормативно-правового регулювання незалежного аудиту в Україні

Рівень регулюв.	Документ (група документів)	Характеристика
1	2	3

I рівень	Господарський кодекс України [6]	Оскільки аудиторська діяльність є видом підприємницької діяльності, відповідно, у ст. 362 Господарського кодексу України визначено, що аудиторська діяльність – це незалежна професійна діяльність аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності, зареєстрованих у Реєстрі аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності, з надання аудиторських послуг
II рівень	Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» [37]	Визначає правові засади аудиту фінансової звітності, здійснення аудиторської діяльності в Україні, врегульовує відносини, що виникають при її здійсненні, та приводить норми національного законодавства у сфері аудиторської діяльності у відповідність із законодавством Європейського Союзу
III рівень	Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг [38]; Міжнародний кодекс етики професійних бухгалтерів [39]	Аудиторські стандарти формують єдині базові нормативні вимоги до якості й надійності аудиту, що забезпечують за дотримання певного рівня гарантії результатів перевірки. Мірою зміни економічної ситуації в країні стандарти можуть періодично переглядатися. На базі стандартів аудиту формуються навчальні програми для підготовки аудиторів та єдині вимоги щодо проведення кваліфікаційних іспитів для атестації аудиторів. Стандарти аудиту визначають загальний підхід до проведення аудиту, масштаб аудиторської перевірки, види звітів аудиторів, питання методології, базові принципи професійної етики, яких мають дотримуватися всі суб'єкти аудиторської діяльності

Продовження табл. 1.10

IV рівень	Положення, що прийняті Органом суспільного нагляду, Аудиторською палатою України, інші законодавчі акти, що регулюють проведення аудиту	Цей рівень утворюють документи з професійного регулювання аудиторської діяльності, що покладено на Орган суспільного нагляду, Аудиторську палату України. Метою їхньої діяльності є забезпечення високої якості аудиторської діяльності та захист інтересів суб'єктів аудиту. Такі документи визначають також відповідальність аудитора за неналежну якість надання аудиторських послуг
V рівень	Внутрішньофірмові стандарти аудиту	Внутрішньофірмові стандарти аудиту – це сукупність принципів, методів, прийомів і способів, що використовуються аудиторською фірмою при наданні аудиторських послуг, підготовці документації, виходячи із встановлених правил та особливостей діяльності аудиторської фірми

Таким чином, рівні нормативно-правового регулювання аудиту в Україні формують комплексну структуру, починаючи із найвищого і закінчуючи внутрішньофірмовим регулюванням. Варто зазначити, що законодавче забезпечення незалежного аудиту в Україні відбулося ще у 1993 році із прийняттям Закону «Про аудиторську діяльність». Відтоді вітчизняний аудит пройшов значний шлях становлення та удосконалення, ставши в умовах сьогодення гарантом достовірності фінансової звітності суб'єктів господарювання, а, отже, важливим і невід'ємним учасником економічних процесів в Україні.

Як підсумок, питання законодавчо-нормативного регулювання обліку та аудиту основних засобів в Україні залишається важливим, оскільки постійно

відбуваються вдосконалення та впровадження нових норм. Проведений аналіз основних складових нормативно-правового забезпечення дозволяє стверджувати, що всі досліджені нормативно-правові акти спрямовані на організацію та підтримку ведення бухгалтерського обліку та проведення аудиту основних засобів на підприємствах України.

1.3. Особливості облікового забезпечення управління основними засобами підприємства

У контексті сучасних динамічних змін на ринку, для підприємств постає нагальна необхідність підвищення ефективності використання своїх ресурсів. Це питання має вирішальне значення для створення передумов, які сприятимуть збільшенню виробничих можливостей і, відповідно, зростанню прибутковості суб'єктів господарювання. Вирішальну роль у цьому процесі відіграє система бухгалтерського обліку, яка повинна забезпечувати достовірне та релевантне інформаційне забезпечення, необхідне для раціонального управління, зокрема, основними засобами.

Під управлінням основними засобами слід розглядати комплексний процес, що охоплює стадії розробки, ухвалення та реалізації управлінських рішень, а також контроль за їх виконанням стосовно формування, використання та відтворення основних виробничих активів підприємства. Водночас ефективність управлінської системи значною мірою залежатиме від якості інформаційної бази, яка формується внаслідок взаємодії зовнішнього та внутрішнього інформаційного забезпечення. Головний обсяг даних у системі інформаційного забезпечення управління основними засобами формує бухгалтерський облік. Для підтвердження цього твердження можна згадати думку Пушкар М.С., який підкреслював, що облік є елементом загальної інформаційної системи, котра перетворює первинну інформацію, зафіксовану в документації, у корисний ресурс для управлінських потреб [41].

У системі інформаційного забезпечення управління основними засобами підприємства формується як облікова, так і позаоблікова інформація.

Позаоблікова інформація охоплює нормативно-правові акти, методичні рекомендації, організаційно-економічні документи, які регламентують облік і управління основними засобами, а також технічну документацію, макроекономічні показники, результати маркетингових досліджень тощо. Облікова інформація включає дані бухгалтерського обліку, які формуються в рамках первинного, поточного та підсумкового обліку, а також аналітичного і синтетичного обліку, що відображають структуру, склад, рух та ефективність використання основних засобів, а також їх вплив на фінансовий стан підприємства. Цей вид інформації є ключовим для інформаційного забезпечення управління основними засобами, оскільки від її якості (об'єктивності, своєчасності, аналітичності, релевантності, повноти та достовірності) залежить ефективність управлінських рішень. Механізм формування облікового забезпечення управління основними засобами зображено на рис. 1.4.

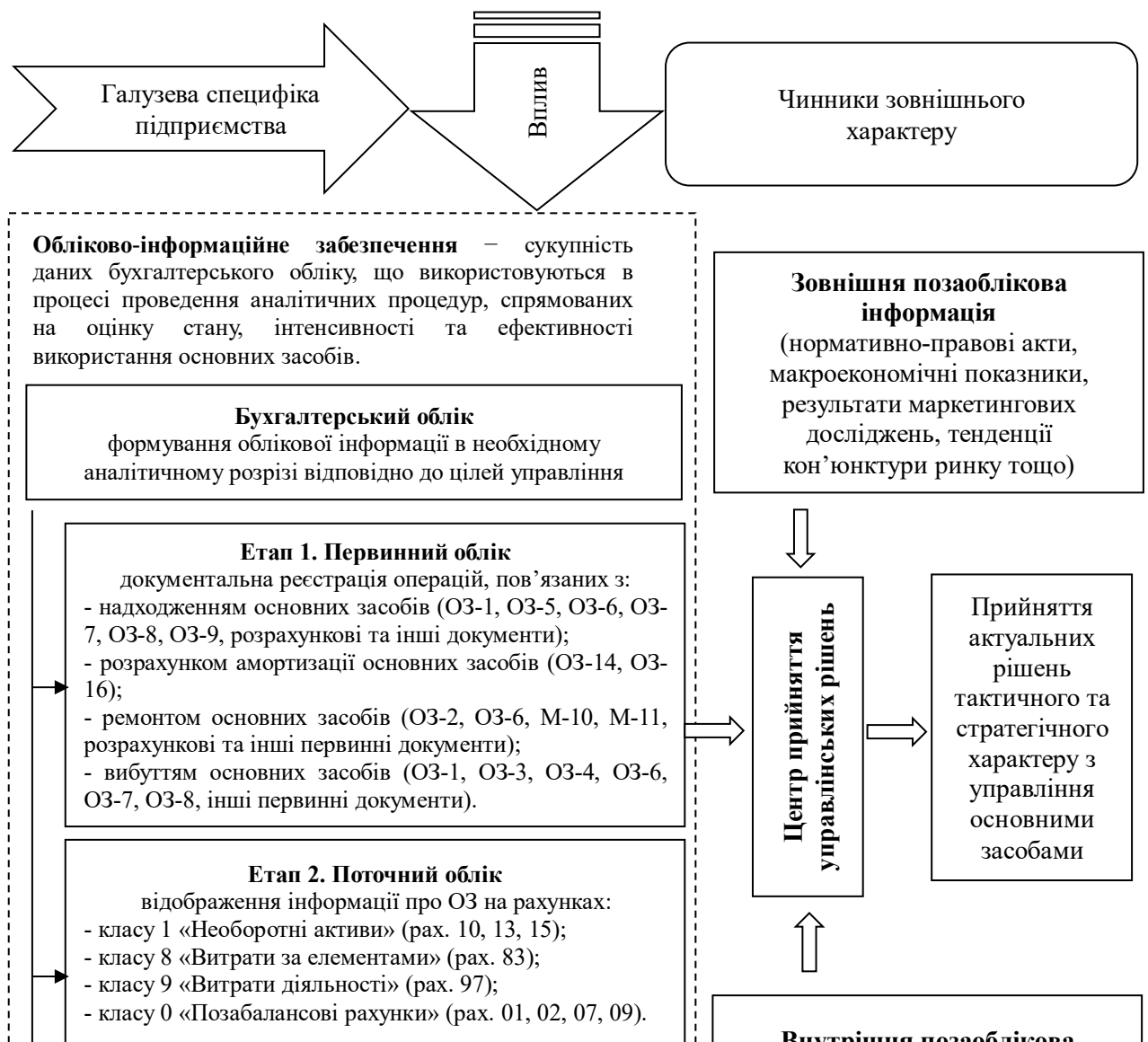


Рис. 1.4. Механізм формування облікового забезпечення управління основними засобами підприємства

Інформаційне забезпечення управління основними засобами відповідно до зазначеного механізму має на меті задоволення інформаційних потреб менеджменту. Однак, варто зазначити, що зростання вимог до якості інформації, підвищує вимоги і до бухгалтерського обліку, тому особливо важливою стає правильна організація облікового процесу. Ефективна та раціональна організація обліку основних засобів починається з розробки облікової політики підприємства. Якісно сформульована облікова політика суттєво впливає на результативність управління господарською діяльністю підприємства та визначає стратегічні напрямки його розвитку на тривалу перспективу. На підставі вибраних принципів, методів і процедур, керівник підприємства затверджує наказ про облікову політику, який окреслює ключові аспекти ведення бухгалтерського обліку в цілому, а також в частині обліку основних засобів (рис. 1.5)

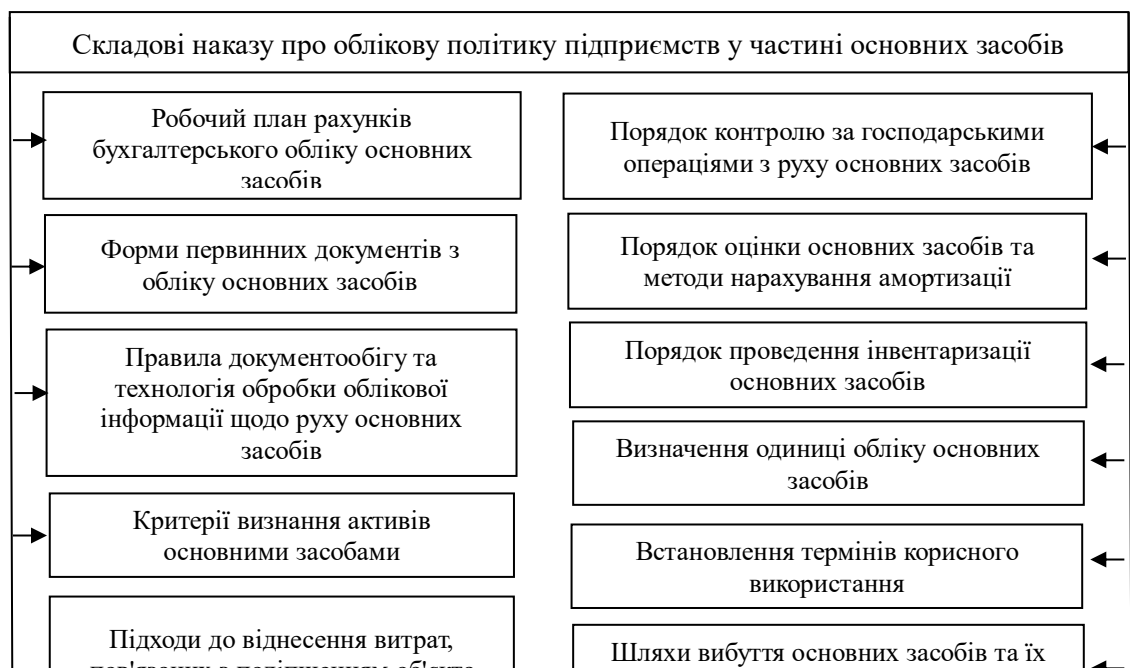


Рис. 1.5. Складові наказу про облікову політику підприємств у частині основних засобів

Таким чином, в обліковій політиці підприємства мають бути чітко визначені ключові аспекти обліку основних засобів. Впровадження законодавчо обґрунтованої та економічно раціональної облікової політики може значно спростити налагодження облікових процесів і сприятиме ефективному обліку основних засобів.

Для правильної організації бухгалтерського обліку необхідне складання плану документообігу, який встановлює послідовність оформлення документів, їх надходження до бухгалтерії, обробку, використання для записів в облікових регістрах і подальше архівування. Чітка система документообігу сприяє швидкому оформленню та руху документів, посилює відповідальність працівників за своєчасне складання, обробку та використання документації. Тому обов'язковою умовою ефективного управління діяльністю підприємства є своєчасна фіксація кожної господарської операції відділом бухгалтерії. Основні засоби мають свої особливості в документальному оформленні, оскільки з моменту їх оприбуткування до вибуття вони проходять через численні стадії, які потрібно належним чином зафіксувати. Наприклад, процеси оприбуткування основного засобу, присвоєння інвентарного номера, введення в експлуатацію, нарахування амортизації, передача активу між матеріально-відповідальними особами, проведення ремонтних робіт, вибуття, ліквідація,

продаж і щорічна інвентаризація зумовлені звичайним циклом функціонування основного засобу, що потребує документального підтвердження.

Належна організація процесу документального оформлення основних засобів забезпечує підприємству впевненість щодо юридичної доказовості достовірності відображених даних. Натомість у випадках відсутності чіткої організації документообігу це може призвести до затримок в обліку, труднощів у складанні звітності та неефективного використання облікової інформації для управління й контролю за господарською діяльністю підприємства. Документальний обіг типової первинної документації, що відбувається протягом усього циклу функціонування основних засобів на будь-якому підприємстві, представлений на рис. 1.6.

Як видно з рис. 1.6, даний об'єкт бухгалтерського обліку потребує значного обсягу документації. Це зумовлено тим, що кожен рух основного засобу повинен бути документально зафіксований. У зв'язку з цим важливо, щоб на підприємстві був затверджений відповідний графік документообігу основних засобів.

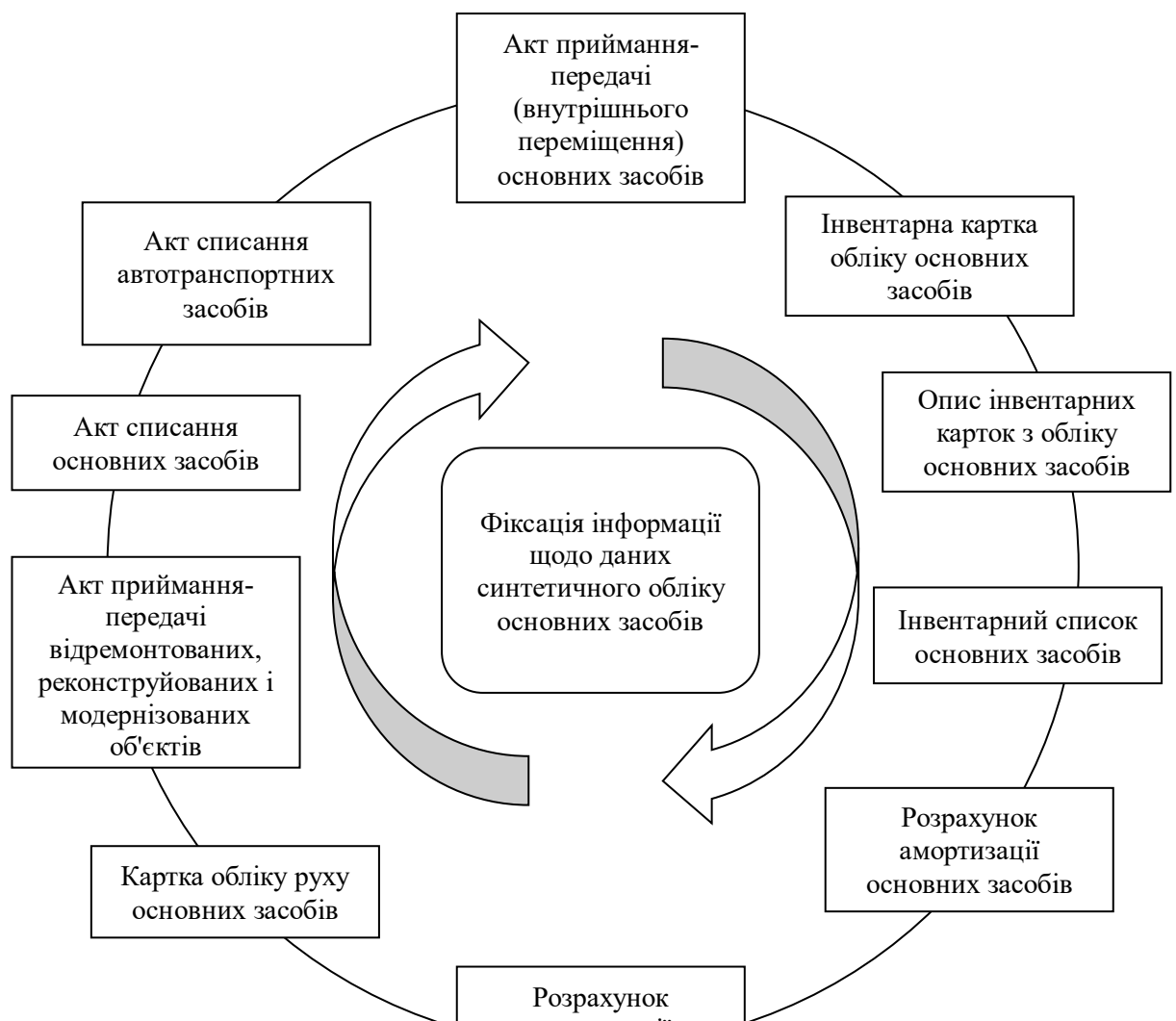


Рис. 1.6. Процес документообігу первинних документів щодо обліку основних засобів на підприємстві

Процес обліку основних засобів на підприємстві складається з трьох етапів, які охоплюють різні об'єкти організації облікового процесу, зокрема облікові номенклатури, носії облікових номенклатур, рух цих носіїв та технологія облікового процесу. Первинний облік є першим етапом організації обліку основних засобів. Цей етап полягає в зборі інформації, що включає сприйняття, вимірювання, фіксування на носіях інформації, тобто у документах. Другим етапом є поточний облік, що передбачає підготовку та реєстрацію даних первинного обліку в облікові реєстри. Третій, підсумковий етап, включає формування звітних даних щодо основних засобів за певний період та їх подання користувачам для прийняття управлінських рішень.

Отже, облікове забезпечення управління основними засобами визначає основу для прийняття управлінських рішень, ефективність яких значною мірою залежить від якості інформаційної бази, яка формується на основі облікової системи підприємства. Чим більш комплексною, точною та своєчасною є інформація, тим більшу цінність вона становить для менеджерів при прийнятті рішень.

1.4. Методичні підходи до аудиту основних засобів підприємства

Негативні явища в політичній, соціальній та економічній сферах України, такі як нестабільність, кризові процеси, високий рівень корупції у владі, численні фінансові порушення та недосконала система контролю за використанням бюджетних коштів, посилюють потребу у точному відображенні

результатів діяльності підприємств у фінансовій звітності. Основні засоби є важливою матеріально-технічною основою для будь-якої організації, оскільки вони значною мірою визначають обсяги виробництва та виробничі потужності. В підтвердження сказаного наведемо думку Стригуль Л.С. та Тімонова А.С., які стверджують, що основні засоби є критично важливим елементом матеріально-технічної бази підприємств, а контроль за обліком таких активів є складним і важливим завданням. На відміну від внутрішнього контролю, який здійснюють працівники в межах підприємства, зовнішній аудит є діяльністю, що виконується незалежними суб'єктами господарювання – аудиторами. Крім того, Радіонова Н.Й. підкреслює, що аудит основних засобів займає важливе місце в загальному аудиті підприємства, що обумовлює необхідність чіткого визначення мети перевірки ще до початку його проведення [43].

Метою проведення аудиту основних засобів, відповідно до МСА 200 «Ціль і основні принципи аудиту фінансової звітності», полягає в тому, щоб аудитор висловив незалежну професійну думку щодо достовірності відображення інформації про основні засоби у фінансовій звітності підприємства [44].

Аудит основних засобів, як складового компонента аудиту фінансової звітності, здійснюється задля підтвердження залишків основних засобів на дату складання балансу та висловлення незалежної думки стосовно достовірності, повноти й неупередженості інформації, представленої у фінансовій звітності щодо цих активів. Аудитору важливо ретельно обрати доцільні аудиторські процедури та методи їх проведення, враховуючи, що зазвичай існують часові обмеження на проведення аудиту. Цей вибір має бути обґрунтованим, аби забезпечити досягнення поставлених цілей та високої якості аудиту. Для успішного виконання цієї мети важливо мати чітку методику аудиту основних засобів, яка полегшить обрання необхідних та доцільних аудиторських процедур.

Втілення на практиці теоретичних засад аудиту основних засобів ґрунтується на створенні організаційно-інформаційної моделі, у якій знаходять

місце основні компоненти аудиторської перевірки, такі як суб'єкти та об'єкти аудиту, джерела інформації, методичні прийоми аудиту та методичні прийоми узагальнення та реалізації результатів аудиту. На рис. 1.7 наведено модель аудиту основних засобів підприємства. Почергове втілення компонентів, наведених в організаційно-інформаційній моделі аудиту основних засобів суб'єкта господарювання сприяє виконанню основних завдань аудиту, а саме:

- Визначення правильності документального оформлення та своєчасного відображення в обліку операцій з основними засобами, включаючи їх надходження, внутрішнє переміщення та вибуття.
- Перевірка коректності розрахунку амортизації основних засобів та забезпечення своєчасного відображення цих даних у бухгалтерському обліку.
- Перевірка доцільності виконання ремонтних робіт основних засобів, контроль за витратами на поточний і капітальний ремонт, а також за правильністю їх відображення в обліку.
- Контроль коректності відображення фінансових результатів від вибуття, включаючи ліквідацію основних засобів.
- Моніторинг збереження та ефективного використання основних засобів підприємства.
- Перевірка правильності проведення індексації основних засобів, відповідно до чинного законодавства.
- Підтвердження законності та точності відображення в бухгалтерському обліку операцій, пов'язаних з основними засобами.
- Верифікація законності та правильності відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій з лізингу основних засобів [43].

Суб'єкти аудиту		
Адміністрація підприємства (керівництво)	Бухгалтерська служба підприємства	Спеціально запрошені аудитори
Об'єкти аудиту		

Групи основних засобів, їх вартість	Правильність документального оформлення операцій з основними засобами	Достовірність обліку та відображення основних засобів у фінансовій звітності	Показники використання основних засобів, внутрішній контроль, організація і планування забезпеченості та використання основних засобів на підприємстві	
Джерела інформації				
Нормативні документи	Законодавчі акти	Регістр аналітичного і синтетичного обліку	Первинні документи, звітність	Результати попередніх перевірок
Методичні прийоми аудиту				
Органолептичні			Розрахунково-аналітичні	Документальні
Інвентаризація	Вибіркове та суцільне спостереження	Експертиза, службове розслідування	Економічний аналіз, статистичні розрахунки	Економіко-математичні методи, інформаційне моделювання
			Дослідження документів: - за формою; - за змістом; - арифметична перевірка; - аналітична перевірка; - зустрічна перевірка.	Групування: - хронологічне; - статистичне; - хронологічно-систематизоване
Методичні прийоми узагальнення та реалізації результатів аудиту				
Документування результатів аудиту	Аналітичне групування	Слідчо-юридичне обґрунтування	Систематизоване групування	Прийняття рішень та контроль за їх виконанням

Рис. 1.7. Модель аудиту основних засобів підприємства

Для досягнення поставлених завдань аудиторів важливо здійснити всебічну перевірку операцій з основними засобами, спираючись на різноманітні джерела інформації. До них належать первинні документи, облікові регістри, фінансова звітність, договори, накази та інші документи (табл. 1.11).

Таблиця 1.11

Інформаційне забезпечення аудиту основних засобів

Група документів	Перелік документів
1	2
Первинні документи (правові, розпорядчі та організаційні документи, первинні документи з обліку наявності, руху та використання основних	Установчі документи підприємства Наказ про облікову політику підприємства Розпорядчі документи підприємства керівника підприємства відносно руху основних засобів (накази, розпорядження, службові записки) Договори купівлі-продажу, дарування, міни Страхові поліси Угоди про оренду Документи попередніх інвентаризацій, аудиторських перевірок, ревізій та інша документація, що узагальнює результати контролю Пояснювальні записки матеріально відповідальних осіб Первинні документи з обліку наявності, руху та використання основних засобів: акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів,

засобів)	акт приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів, акт списання основних засобів, інвентарна картка обліку основних засобів, розрахунок амортизації основних засобів, тощо. Акти приймання-передачі майна Акти виконаних робіт Накладні Рахунки-фактури Акти переоцінки Плани (кошториси) ремонтів основних засобів Паспорти з технічними характеристиками інвентарних об'єктів Акти інвентаризації та порівняльні відомості за результатами інвентаризації
Регістри аналітичного та синтетичного обліку основних засобів	Інвентарні картки обліку Описи інвентарних карток Інвентарні списки Журнал 4. Облік основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів та зносу необоротних активів, фінансових та капітальних інвестицій (за кредитом рахунків 10 "Основні засоби", 11 "Інші необоротні матеріальні активи", 12 "Нематеріальні активи", 13 "Знос необоротних активів", 14 "Довгострокові фінансові інвестиції", 15 "Капітальні інвестиції", 18 "Інші необоротні активи", 19 "Негативний гудвіл", 35 "Поточні фінансові інвестиції") Головна книга Оборотно-сальдова-відомість Картки рахунків, аналіз рахунків
Фінансова звітність	Баланс (Звіт про фінансовий стан) (форма № 1) Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) (форма № 2) Звіт про рух грошових коштів (форма № 3) Звіт про власний капітал (форма № 4) Примітки до річної фінансової звітності

Для аудитора важливо провести комплексну перевірку всіх вищезазначених документів, щоб знизити ризик невиявлення відхилень, неточностей чи виправлень, а також інших можливих помилок і порушень. Для цього, зокрема, важливо здійснювати перевірку первинних документів, які підтверджують оплату постачальникам, підрядникам та іншим контрагентам за отримані основні засоби, а також за послуги, пов'язані з транспортуванням, розвантаженням, монтажем та доведенням основних засобів до стану, придатного для використання в господарській діяльності підприємства. Також аудитор перевіряє, чи закріплені всі об'єкти основних засобів за матеріально відповідальними особами. Своєчасна та якісна інвентаризація основних засобів є ключовою для організації аналітичного обліку. Під час інвентаризації основних засобів аудитор спостерігає за процесом, оцінюючи обрану методику і документальне оформлення результатів. Застосовуючи вибірккову перевірку записів в інвентаризаційних відомостях, аудитор звертає увагу на можливі

відхилення під час самостійного перерахунку окремих видів основних засобів від даних, наданих підприємством. У разі виявлення розбіжностей аудитор інформує керівника підприємства, надсилаючи листа з рекомендаціями щодо усунення недоліків [45].

Важливою складовою організаційно-інформаційної моделі є методичне забезпечення аудиту основних засобів підприємства. Абстрактно-логічні методи дослідження окреслюють наукові підходи щодо вивчення економічних процесів та явищ. Вони засновані на використанні загальнонаукових методів пізнання та досвіду науковців (евристичні методи). Спеціальні методичні прийоми аудиту забезпечують постійне спостереження, документальне вивчення розрахункових операцій, виявлення, оцінку та усунення відхилень.

Основними методичними прийомами, які використовуються при аудиті основних засобів, є: фактична перевірка, опитування, перерахунок, порівняння, документальна перевірка та вибіркове дослідження. Методичні прийоми узагальнення та впровадження результатів аудиту основних засобів направлені на розробку, обґрунтування та впровадження заходів щодо вчасного усунення небажаних відхилень від стандартів аудиту та запобігання кризовим ситуаціям. З огляду на великий обсяг об'єктів, що підлягають аудиторській перевірці, доцільно проводити аудит у кілька послідовних етапів. Такий підхід дає змогу охопити всі облікові ділянки разом та кожен окремо, що дозволить виявити всі аспекти обліку активів, здійснити їх фактичну перевірку і забезпечити виокремлення коректних результатів здійсненого контролю. На рис. 1.8 представлено узагальнений алгоритм, який може використовуватися для проведення аудиту основних засобів.

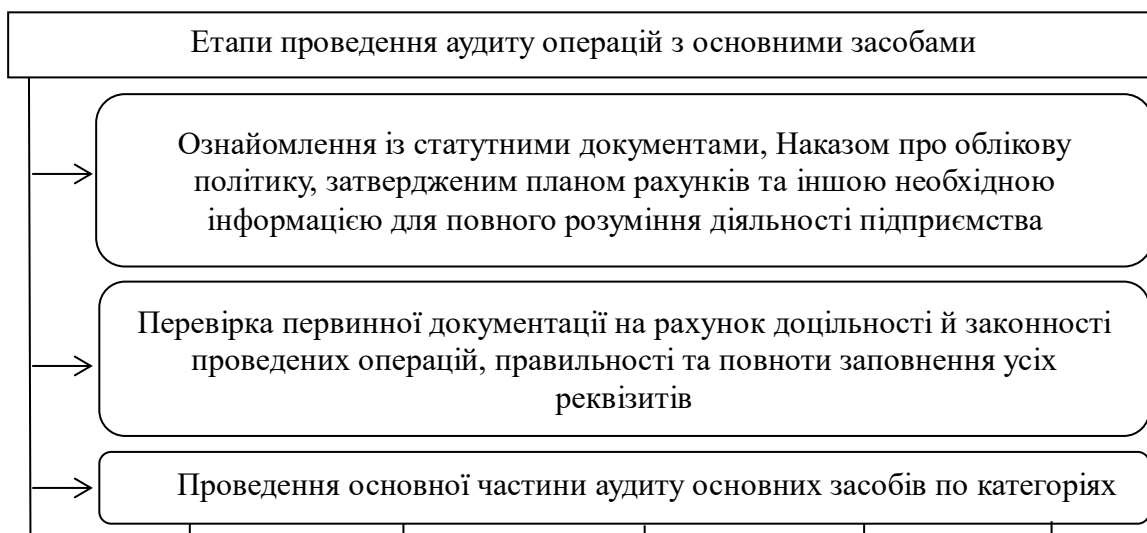


Рис. 1.8. Алгоритм проведення аудиту операцій з основними засобами

Слід підкреслити, що ключові етапи проведення аудиту основних засобів є однаковими для всіх елементів фінансової звітності підприємства, зокрема, до них належать підготовчий, основний та заключний етапи. Разом з цим, при плануванні (складанні плану і розробці програми) та проведенні перевірки основних засобів підприємства аудитор необхідно враховувати особливості цього елементу фінансової звітності. Таким чином, на підготовчому етапі аудитор оцінює систему внутрішнього контролю основних засобів, для чого використовує тест внутрішнього контролю, а також займається вирішенням організаційних питань, в тому числі розробляє необхідні аудиторські документи, такі як план і програму аудиту, що дозволяють провести перевірку з максимальною ефективністю. Основна частина аудиту полягає в зборі інформації для отримання доказів, необхідних для формування професійної думки аудитора. Для цього можуть бути використані різні методи, наприклад, органолептичні, розрахунково-аналітичні та документальні. Під час виконання аудиту формується база робочих документів, яка допомагає у здійсненні аудиторських процедур та фіксації результатів перевірки. На завершальному

етапі аудитор складає аудиторський звіт, з яким ознайомлює керівника підприємства, що проходить перевірку.

Отже, якість аудиту основних засобів безпосередньо залежить від методики його проведення, якої аудитор повинен дотримуватися, оскільки вона впливає на загальний рівень аудиторських послуг. Висока якість інформації, сформованої в системі бухгалтерського обліку, суттєво сприяє покращенню якості аудиту. Це, в свою чергу, підвищує впевненість користувача професійної думки аудитора щодо коректності прийняття та реалізації економічних рішень у майбутньому.

Висновки до розділу 1

Проаналізувавши теоретично-методичні основи обліку та аудиту основних засобів можна зробити наступні висновки:

1. Аналіз трактувань поняття «основні засоби» у нормативно-правових актах та наукових дослідженнях став підґрунтям для визначення основних засобів, як матеріальних активів, що протягом усього терміну експлуатації (більше одного року або операційного циклу, який довший за рік) зберігають свою натуральну форму та використовуються в господарській діяльності підприємства, а також для виконання адміністративних чи соціально-культурних функцій, поступово передаючи свою вартість на результат власної діяльності, такий як виготовлений товар, продукт або надана послуга.

2. Огляд класифікації основних засобів згідно з НП(С)БО 7 «Основні засоби», Податковим кодексом, МСБО 16 «Основні засоби», а також літературних джерел дозволив систематизувати основні засоби за кількома класифікаційними ознаками, такими як: функціональне призначення, галузева ознака, тип використання, форма власності, речовий характер, джерела фінансування, характер відображення зносу, натурально-речовий склад та характер участі в процесах виробництва.

3. Визначено, що бухгалтерський облік основних засобів регулюється такими законодавчо-нормативними актами, як: Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»; Цивільний, Господарський та Податковий кодекси; стандарти бухгалтерського обліку (зокрема НП(С)БО 7 «Основні засоби» та МСБО 16 «Основні засоби»); інструкції, методичні вказівки, рекомендації; внутрішні документи.

4. Регулювання аудиторської діяльності в Україні здійснюється на основі нормативно-правових актів, серед яких: Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг та Міжнародний кодекс етики професійних бухгалтерів; Положення, що прийняті Органом суспільного нагляду, Аудиторською палатою України, інші законодавчі акти, що регулюють проведення аудиту; внутрішньофірмові стандарти аудиту.

5. Виявлено розбіжності у питаннях визнання, класифікації, оцінки основних засобів за національними положеннями та міжнародними стандартами бухгалтерського обліку, зокрема: у МСФЗ відсутні такі категорії, як інші необоротні матеріальні активи, малоцінні необоротні матеріальні активи, незавершені капітальні інвестиції та бібліотечні фонди; невиробничі основні засоби в розумінні міжнародних стандартів основні засоби не поділяються на виробничі та невиробничі. Відмінності існують також у формуванні первісної вартості основних засобів, наприклад, при їх придбанні у кредит. У МСБО не передбачено спеціальних положень для оцінки безоплатно отриманих активів чи тих, які надійшли в обмін на подібний об'єкт.

6. Розглянуто особливості та механізм формування облікового забезпечення управління основними засобами. Визначено, що облікове забезпечення є сукупністю даних бухгалтерського обліку, що використовуються в процесі проведення аналітичних процедур, спрямованих на оцінку стану, інтенсивності та ефективності використання основних засобів.

7. Охарактеризовано методичні підходи до аудиту основних засобів та побудована організаційно-інформаційна модель аудиторської перевірки, що включає основні компоненти методики аудиту такі, як мета, завдання, суб'єкти

та об'єкти аудиту, джерела інформації, методичні прийоми організації, проведення та узагальнення результатів аудиту. Втілення цих елементів забезпечуватиме виконання основних завдань аудиту для досягнення визначеної мети, яка полягає у вираженні аудитором об'єктивної та кваліфікованої думки щодо достовірності інформації про основні засоби в обліку та звітності підприємства.

РОЗДІЛ 2

ОРГАНІЗАЦІЯ ТА СТАН ОБЛІКУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ НА ПРАТ «ТЕРНОПІЛЬСЬКИЙ МОЛОКОЗАВОД»

2.1. Організаційно-економічна характеристика діяльності підприємства

Об'єктом дослідження виступає діяльність Приватного акціонерного товариства «Тернопільський молокозавод», заснованого ще у 1956 році. Завод розпочав свою виробничу діяльність у 1957 році з випуску топленого молока, кефіру, айрану, ряжанки та інших молочних продуктів. Згодом, у 1995 році, Кабінет Міністрів України включив молокозавод до переліку підприємств, що підлягали приватизації протягом року. Відповідно, на виконання цього рішення,

молокозавод було приватизовано як Відкрите акціонерне товариство. У 2000 році, на підставі рішення зборів учасників, підприємство було перетворено на Закрите акціонерне товариство. Згодом, у 2002 році, було створено та офіційно зареєстровано торгову марку «Молокія», наразі широко відому на ринку молочних продуктів України. З 2011 року підприємство стало Приватним акціонерним товариством відповідно до Закону України «Про акціонерні товариства».

Основним напрямком діяльності ПрАТ «Тернопільський молокозавод» є виробництво широкого асортименту молочної продукції, зокрема молока, кефіру, сметани, йогуртів, масла та кисломолочного сиру. Вся продукція випускається під торговою маркою «Молокія». Ціль заснування ПрАТ «Тернопільський молокозавод» полягає у задоволенні потреб споживчого ринку високоякісною молочною продукцією. Головною метою суб'єкта господарювання, як і більшості підприємств, є здійснення підприємницької діяльності для одержання прибутку в інтересах акціонерів, зростання ринкової вартості акцій Товариства, а також отримання акціонерами дивідендів.

Товариство здійснює свою діяльність відповідно до власного Статуту, Закону України «Про акціонерні товариства» та інших актів законодавства України. ПрАТ «Тернопільський молокозавод» є власником: майна, переданого йому засновниками та акціонерами у власність, як вклад до статутного капіталу; продукції, виробленої Товариством у результаті господарської діяльності; одержаних доходів; іншого майна, набутого на підставах, що не заборонені чинним законодавством України. Товариство має право самостійно здійснювати зовнішньоекономічну діяльність у будь-якій сфері, пов'язаній з предметом його діяльності.

Розмір статутного капіталу ПрАТ «Тернопільський молокозавод» становить 15 800 000,00 грн. та розподілено на 395 000 000 штук простих іменних акцій номінальною вартістю 0,04 грн. Акції Товариства існують виключно в електронній формі. Товариство формує резервний капітал у розмірі 15 відсотків статутного капіталу шляхом щорічних відрахувань від чистого

прибутку або за рахунок нерозподіленого прибутку. До досягнення вище встановленого розміру резервного капіталу розмір щорічних відрахувань до нього не може бути меншим ніж 5 відсотків суми чистого прибутку Товариства за рік.

За рахунок чистого прибутку, що залишається в розпорядженні Товариства: виплачуються дивіденди; створюється та поповнюється резервний капітал; накопичується нерозподілений прибуток (покриваються збитки).

Молочна промисловість займає важливе місце в забезпеченні продовольчої безпеки країни. Однак у сучасних умовах вона стикається з кількома проблемами, такими як зниження якості сировинної бази, висока конкуренція, питання мікробіологічної безпеки та потреба в модернізації виробничих потужностей. Ось кілька основних факторів, що визначають позицію ПрАТ «Тернопільський молокозавод» на ринку:

- Регіональна присутність: Завод є одним із провідних виробників молочних продуктів на заході України, продукція якого широко представлена на ринку Тернопільської області та в сусідніх регіонах.

- Асортимент продукції: Під брендом «Молокія» завод пропонує широкий вибір молокопродуктів, таких як молоко, йогурти, сметана, кефір і сир. Різноманітність продукції дає змогу охопити різні споживчі групи та задовольняти широкий спектр потреб клієнтів.

- Якість продукції: Компанія має репутацію виробника високоякісної продукції завдяки постійним інвестиціям у сучасні технології виробництва і пакування, а також суворому контролю якості сировини та готової продукції.

- Інновації та розвиток: ПрАТ «Тернопільський молокозавод» регулярно впроваджує інновації у виробничий процес і маркетинг. Завод одним із перших в Україні почав випускати біопродукти з пробіотиками, що свідчить про прагнення відповідати сучасним споживчим трендам.

- Маркетинг і брендинг: Компанія активно просуває бренд «Молокія» через різні маркетингові канали, зокрема, телевізійну рекламу, інтернет-

кампанії та соціальні мережі, що сприяє підвищенню впізнаваності та приваблює нових клієнтів.

– Розширення ринків збуту: ПрАТ «Тернопільський молокозавод» прагне зміцнити позиції як на українському, так і на міжнародному ринку. Експорт молочної продукції є стратегічно важливим напрямом розвитку компанії.

Незважаючи на високу конкуренцію на ринку молочних продуктів України, ПрАТ «Тернопільський молокозавод» зберігає свої позиції завдяки ретельно розробленій стратегії, що враховує ключові фактори конкурентного середовища. На українському ринку діють як великі національні компанії, такі як «Молочний Альянс», «Лакталіс», «Галичина» та «Терра Фуд», так і численні регіональні виробники та фермерські господарства. Проте, бренду «Молокія» вдається виділятися завдяки високій якості продукції, широкому асортименту та інноваційним підходам. Висока конкуренція стимулює компанію до постійного вдосконалення шляхом впровадження новітніх технологій на всіх етапах виробництва та пакування, контролю якості сировини, інвестицій в маркетинг і розширення ринків збуту. Таким чином, ПрАТ «Тернопільський молокозавод» не лише успішно функціонує в умовах насиченого ринку, а й зміцнює своє становище.

Для ПрАТ «Тернопільський молокозавод» основними ринками збуту продукції є великі торгові мережі, серед яких ТОВ «АТБ», ТОВ «Фоззі-Фуд», ТОВ «Новус Україна» та інші. Для забезпечення сировиною молокозавод співпрацює з господарствами західного, східного та центрального регіонів України, серед яких є ТОВ «Кищенці», ТОВ «Дзензелівське», ТОВ «Агропродсервіс» та ТОВ «ГАДЗ-АГРО». Крім того, Товариство має мережу власної торгівлі. Водночас завод співпрацює з ПрАТ «Українська пожежно-страхова компанія» для забезпечення страхових послуг, а закупівля упаковки для продукції здійснюється через ТОВ «Тетра Пак». Основними конкурентами на ринку молочної продукції є ТМ «Яготинське», ТОВ «Яготинський маслозавод» та ТОВ «МК Галичина».

Для управління ризиками підприємство застосовує ряд заходів, спрямованих на запобігання або зниження їхнього впливу. Підприємство визначає наступні основні групи ризиків, що можуть мати негативний вплив на його діяльність:

1. Галузеві ризики:

1.1. Ризики, пов'язані з постачанням молока-сировини. Через дефіцит молока як сировини підприємство відчуває значну залежність від постачальників, що створює загрози для стабільного функціонування виробництва. Для зменшення залежності підприємство урізноманітнює свої джерела постачання та співпрацює з 43 господарствами у 7 областях України.

1.2. Ризики, пов'язані зі змінами цін на молоко-сировину, інгредієнти та пакувальні матеріали. Зміни цін на основну сировину і пакувальні матеріали можуть значно вплинути на собівартість продукції та фінансові результати підприємства. Підприємство проводить оптимізацію витрат та веде переговори з постачальниками для перегляду цін.

2. Правові ризики:

2.1. Податкові ризики. У процесі здійснення звичайної господарської діяльності підприємство проводить операції, які можуть тлумачитися Товариством та податковими органами по-різному. Непослідовність у застосуванні, тлумаченні та впровадженні податкового законодавства може призвести до судових розглядів, що, в свою чергу, спричиняє нарахуванню додаткових податків, штрафів і пені, що можуть значно вплинути на фінансовий стан підприємства. Підприємство стежить за змінами в податковому законодавстві, а також співпрацює з державними органами, щоб забезпечити дотримання всіх вимог.

2.2. Ризики, пов'язані з безпекою та збереженням активів. Діяльність Товариства піддається операційним ризикам, що виникають через технологічні, технічні та природнокліматичні фактори, а також через дії персоналу і третіх осіб. Це може призвести до негативних наслідків, включаючи помилки персоналу, розкрадання або терористичні акти. Товариство активно працює над

забезпеченням безпеки активів шляхом впровадження сучасних технічних систем охорони. Зокрема, організовано відеоспостереження по периметру підприємства, що дозволяє моніторити ситуацію в реальному часі. Також періодично проводяться тестування на можливість фізичного проникнення сторонніх осіб на територію підприємства. Важливим елементом є постійна взаємодія з МВС України та його структурними підрозділами для забезпечення належного рівня безпеки об'єктів Товариства.

2.3. Ризики, пов'язані з правовим регулюванням окремих видів діяльності. Діяльність підприємства потребує низки ліцензій та дозволів, а також продовження терміну їх дії, наприклад, на здійснення торговельної діяльності, зберігання пального, тощо. Товариство також вживає заходів для забезпечення своєчасного та повного виконання програм робіт, визначених ліцензійними угодами. У разі неможливості їх виконання, підприємство готує відповідні обґрунтування та пропозиції щодо коригування цих програм і подає їх на розгляд відповідним державним органам.

3. Фінансові ризики:

3.1. Валютні ризики. Підприємство залежить від коливань валютного курсу, оскільки імпортує пакувальні матеріали та здійснює експорт продукції. Для управління ризиками проводиться регулярний перегляд цін на експортну продукцію з урахуванням валютних змін.

3.2. Ризики ліквідності. Незадовільна платіжна дисципліна з боку споживачів, а також перехід на попередню оплату за відвантажену готову продукцію (стосується головним чином торгових мереж), призводять до збільшення обсягу інвестицій, необхідних для фінансування робочого капіталу. Менеджмент Товариства регулярно здійснює аналіз дебіторської заборгованості та вживає заходи для її скорочення. Крім того, Товариство поступово переходить до оплати готової продукції за фактом її постачання. Також здійснюється розширення каналів збуту, включаючи мережі, роздріб, нетрадиційні канали збуту та власну торгівлю, з акцентом на збільшення частки тих каналів, які погоджуються на умови передоплати або скорочення термінів

відстрочення платежів.

3.3. Ризики зміни відсоткових ставок. Зміни облікової ставки НБУ можуть вплинути на витрати підприємства за кредитами. Для управління ризиками Товариство здійснює диверсифікацію та оптимізацію кредитного портфеля за процентними ставками. Окрім того, у разі зниження ставки рефінансування НБУ, Товариство працює з вітчизняними банками щодо зниження кредитної ставки.

У поточних умовах, коли Україна має нестабільну економічну ситуацію, воєнний стан, зміни в економічному середовищі та податковій політиці, а також проблеми з неплатоспроможністю клієнтів на фоні загального економічного спаду, точне прогнозування та детальний план стратегічного розвитку є значно ускладненими. Проте, незважаючи на труднощі, ПрАТ «Тернопільський молокозавод» зберігає амбіційні плани розвитку, зокрема: вихід на лідируючі позиції у галузі переробки молока, з метою стати компанією № 3 в Україні до 2025 року; постійне удосконалення виробничих потужностей та якості сировини; навчання та підвищення кваліфікації персоналу. Окрім цього, в рамках розвитку підприємства ПрАТ «Тернопільський молокозавод» активно працює над будівництвом нових виробничих цехів, зокрема цеху виготовлення сухих молокопродуктів, а також модернізує своє обладнання для підвищення виробничих можливостей. Варто також зазначити, що завод є одним з найбільших платників податків до місцевого бюджету Тернополя, що сприяє економічному розвитку регіону.

Органами управління Товариством є:

- Загальні збори акціонерів;
- Наглядова Рада Товариства;
- Правління Товариства;
- Ревізійна комісія.

Організаційна структура підприємства являє собою багаторівневу ієрархію, розроблену таким чином, щоб максимально ефективно реалізовувати поставлені цілі і за потреби адаптуватись до змінюваних умов. Нижче, на рис.

2.1, подано структуру ПрАТ «Тернопільський молокозавод» за функціональними напрямками діяльності.

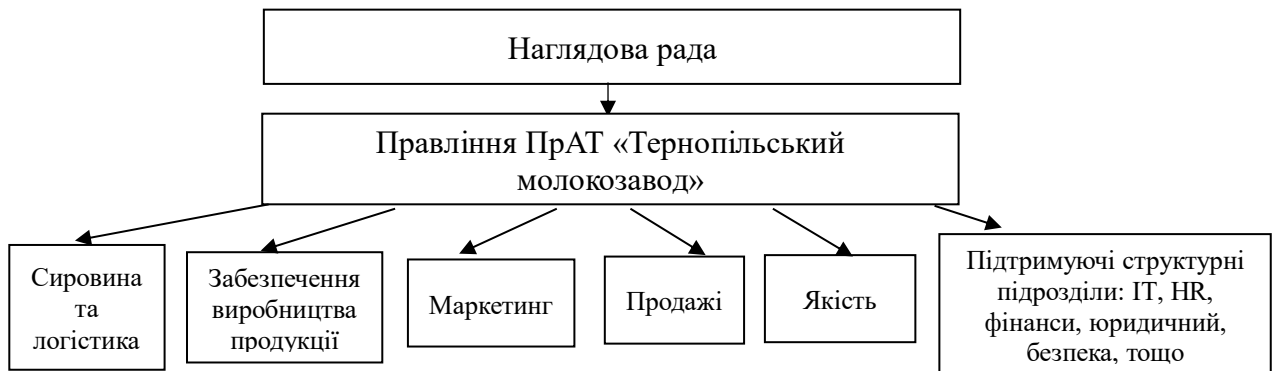


Рис. 2.1. Організаційна структура ПрАТ «Тернопільський молокозавод» за функціональними напрямками діяльності

Джерело: складено на основі [55]

Рівень управління позначає позицію посад в ієрархії організації, що визначає підпорядкованість, ступінь повноважень і впливу посад на бізнес-результати Товариства. На найвищому рівні (рівень N) знаходиться Генеральний директор – Голова правління Товариства. Рівень N-1 включає керівників функціональних напрямків, які формують верхньорівневі ділові та функціональні стратегічні цілі та політики Товариства. Рівень N-2 складається з посад, безпосередньо підпорядкованих керівникам функціональних напрямків. Вони відповідають за формування та реалізацію тактичних цілей, спрямованих на досягнення функціональних та ділових стратегій вищого рівня. На рівні N-3 здійснюється операційна діяльність і забезпечується координація процесів для реалізації цілей, визначених на попередніх рівнях. Рівень N-4 і нижче – посади рівня управління, на якому реалізуються операційні дії та процеси. Керівні посади на цьому рівні управління відповідають за безпосереднє використання та виконання виробничих завдань.

Цільова кількість рівнів управління обумовлюється складністю бізнес-процесів та кількістю працівників Товариства. Для ефективного управління рекомендується обмежити кількість рівнів до п'яти, оскільки їх збільшення

може спричинити дублювання функцій, зниження контролю за бізнес-процесами і погіршення комунікацій між керівниками та підлеглими. Тому організаційна структура ПрАТ «Тернопільський молокозавод» гнучка і здатна змінюватися відповідно до потреб та викликів, що постають перед підприємством у процесі його діяльності.

Між Наглядовою радою та Правлінням Товариства налагоджено ефективну співпрацю та комунікацію: Наглядова рада формує стратегію, а Правління відповідає за виконання поточних завдань. Завдяки спільним зусиллям, Товариство досягло чистого прибутку в 2023 році в розмірі 113 192 тис. грн. За 2023 рік ПрАТ «Тернопільський молокозавод» продемонструвало високі показники виробництва та реалізації продукції. Найбільшу частку доходу підприємства в загальній виручці становить продаж масла – 21,84%, дещо менші частки мають сметана (17,34%) і казеїн (16,90%). Молоко і йогурт також демонструють стабільний внесок у структуру доходів підприємства, маючи 14,3% і 11,93% відповідно. Згідно з даними таблиці 2.1 найбільше виробляється молока (21,6 тис. т), що становить 14,3% загального доходу від реалізації. Серед інших видів продукції, значний обсяг займає кефір (13,5 тис. т.), сметана (9,5 тис. т.) та йогурт (9,5 тис. т.).

Таблиця 2.1

Обсяг виробництва та структура доходів ПрАТ «Тернопільський
молокозавод» у 2023 році

Вид продукції	Обсяг виробництва, тис. т.	Дохід від реалізації, млн. грн	Частка доходу в загальній виручці, %
1	2	4	5
Молоко	21,6	587,5	14,30
Кефір	13,5	403,5	9,82
Сметана	9,5	712,8	17,34
Йогурт	9,5	490,4	11,93
Масло	4,1	897,4	21,84
Сир кисломолочний	3	323,5	7,87
Казеїн	2,6	694,6	16,90
Всього	63,8	4 109,70	100,0

Джерело: складено автором самостійно

Експортні поставки продукції склали 717,6 млн грн, що відповідає 17,8% в загальній кількості чистого доходу від реалізації. Середні ціни реалізації продукції встановлені на рівні, що відповідає загальним ринковим показникам для молочної галузі. Цінова динаміка сировини на ринку значною мірою залежить від сезонних факторів, які щороку змінюються, а також від чисельності поголів'я великої рогатої худоби у виробників і рівня попиту на сире молоко.

Фінансування діяльності Товариства забезпечується виключно за рахунок власних та кредитних коштів. Можливі шляхи покращення ліквідності – це перш за все збільшення обсягів виробництва, збільшення вільного капіталу, стабілізація економіки країни та впровадження нових технологій.

Середньооблікова чисельність штатних працівників в звітному році складає – 1184; працівників за сумісництвом – 22, працювали неповний робочий день – 35. Фонд оплати праці за 2023 рік – 402 800 031,33 грн, в порівнянні з минулим звітним роком ріст заробітної плати складає 33%.

Враховуючи вищенаведене, можна прийти до висновку, що ПрАТ «Тернопільський молокозавод» має можливості та потенціал для розвитку та підвищення ефективності діяльності в наступні періоди.

2.2. Фінансовий аналіз діяльності підприємства

За сучасних економічних умов діяльність кожного підприємства викликає інтерес серед широкого кола ринкових учасників: інвесторів, кредиторів, постачальників, банків та інших зацікавлених сторін. Тому сьогодні є особливо актуальною раціональна оцінка й управління фінансовим станом підприємства, який є ключовим елементом його економічної діяльності. Фінансовий стан підприємства характеризує його конкурентоспроможність, здатність покривати витрати, погашати заборгованості та визначає потенціал для подальшого розвитку. Для управління й прогнозування фінансового стану застосовується

фінансовий аналіз, що є важливою складовою фінансового менеджменту і базується на даних бухгалтерської звітності, а також на можливих оцінках майбутніх економічних подій. Уже давно відзначено тісний зв'язок між бухгалтерським обліком та управлінням. Цю ідею висловив швейцарський учений Шер І.Ф.: «Бухгалтерський облік є непогрішимим суддею минулого, необхідним супутником і керівником сучасності та надійним консультантом щодо майбутнього будь-якого підприємства» [46].

Джерелом інформації для розрахунку показників і здійснення фінансового аналізу ПрАТ «Тернопільський молокозавод» слугує бухгалтерська звітність: Ф-1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)», Ф-2 «Звіт про фінансові результати», Ф-3 «Звіт про рух грошових коштів», Ф-4 «Звіт про власний капітал (Звіт про сукупний дохід)», Ф-5 «Примітки до річної фінансової звітності».

Дослідження фінансового стану ПрАТ почнемо з аналізу структури і динаміки активів і пасивів підприємства (табл. 2.2 і табл. 2.3.). Оцінка статей активу й пасиву балансу дозволяє визначити, за рахунок яких джерел відбувається приріст нових засобів на ПрАТ «Тернопільський молокозавод», які напрями їх вкладення, а також позитивні і негативні тенденції таких змін [47].

Таблиця 2.2

Аналіз структури і динаміки активів ПрАТ «Тернопільський молокозавод»

Показник	На кінець 2021 року		На кінець 2022 року		На кінець 2023 року		Темп росту, %	
	тис. грн.	%	тис. грн.	%	тис. грн.	%	2023/2022	2023/2021
1	2	3	4	5	6	7	8	9
Нематеріальні активи	950	0,09	615	0,05	364	0,02	59,19	38,32
Незавершені капітальні інвестиції	195631	18,93	236199	18,54	550072	35,08	232,88	281,18
Основні засоби	477776	46,24	439242	34,48	422802	26,96	96,26	88,49

інші фінансові інвестиції	2700	0,26	2785	0,22	789	0,05	28,33	29,22
Всього необоротні активи	677057	65,53	678841	53,28	974027	62,12	143,48	143,86
Запаси	133058	12,88	222198	17,44	196821	12,55	88,58	147,92
Поточна дебіторська заборгованість	194150	18,79	280783	22,04	301511	19,23	107,38	155,30
Поточні фінансові інвестиції	-	-	999	0,08	1996	0,13	199,80	-
Гроші та їх еквіваленти	11445	1,11	43071	3,38	26797	1,71	62,22	234,14
Інші оборотні активи	17532	1,70	48103	3,78	66864	4,26	139,00	381,38
Всього оборотні активи	356185	34,47	595154	46,72	593989	37,88	99,80	166,76
Баланс	1033242	100	1273995	100	1568016	100	123,08	151,76

Джерело: складено автором самостійно

Як видно з аналізу активів ПрАТ «Тернопільський молокозавод», протягом 2021-2023 років їх загальна вартість значно зросла. На кінець 2023 року показник збільшився на 23,08% порівняно з 2022 роком і на 51,76% у порівнянні з 2021 роком. У структурі активів також відбулися певні зміни (рис.2.1). Якщо на кінець 2021 року частка необоротних активів становила 65,53%, а оборотних – 34,47%, то на кінець 2023 року необоротні активи складають вже 62,12%, а оборотні – 37,88%.

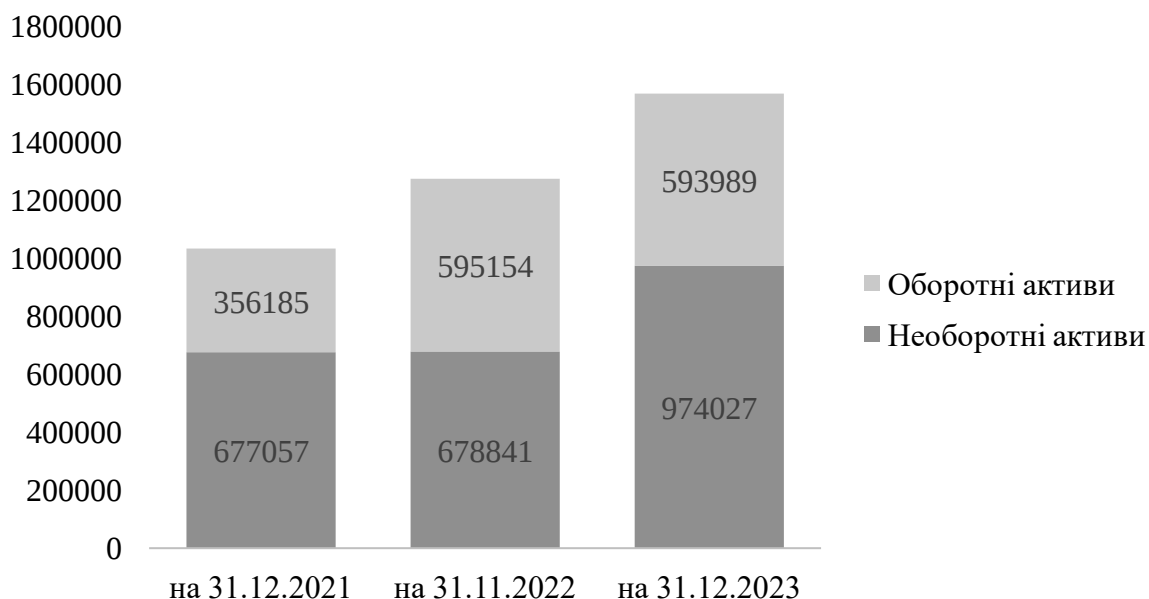


Рис. 2.1. Склад і структурна динаміка активів ПрАТ «Тернопільський
молокозавод»

Джерело: складено автором самостійно

Протягом 2021-2023 років структура активів ПрАТ «Тернопільський молокозавод» зазнала змін (табл.2.2). Вартість основних засобів зменшувалась, що призвело до зниження їх частки в загальній структурі активів: на кінець 2021 року вони склали 46,24%, на кінець 2022 року – 34,48%, а на кінець 2023 року – 26,96%. Водночас спостерігалось значне зростання вартості незавершених капітальних інвестицій, які на кінець 2023 року збільшилися на 132,88% порівняно з 2022 роком і на 181,18% порівняно з 2021 роком. Частка незавершених капітальних інвестицій у загальній структурі активів зросла з 18,93% на кінець 2021 року до 35,08% на кінець 2023 року. На кінець 2023 року відбулося зниження вартості запасів на 11,42% порівняно з кінцем 2022 року, хоча порівняно з кінцем 2021 року їхня вартість зросла на 47,92%. Частка запасів становила 12,88% на кінець 2021 року, 17,44% на кінець 2022 року і 12,55% на кінець 2023 року. Вартість поточної дебіторської заборгованості також поступово збільшувалась: за звітний рік її приріст склав 7,38% порівняно з кінцем 2022 року та 55,30% порівняно з кінцем 2021 року. Частка поточної дебіторської заборгованості в загальній структурі активів змінилася з 18,79% у 2021 році до 19,23% у 2023 році. Гроші та їх еквіваленти за аналізований період також зазнали змін: на кінець 2023 року їх вартість знизилася на 37,18% порівняно з 2022 роком, але зросла на 134,14% порівняно з 2021 роком. Частка грошей у структурі активів становила 1,11% у 2021 році, 3,38% у 2022 році та 1,71% у 2023 році. Інші оборотні активи значно зросли: на кінець 2023 року їхня вартість збільшилася на 39% порівняно з 2022 роком і на 281,38% порівняно з 2021 роком. Частка інших оборотних активів у загальній структурі збільшилася з 1,70% у 2021 році до 4,26% у 2023 році.

В табл. 2.3 представлено аналіз структури і динаміки пасивів ПрАТ «Тернопільський молокозавод» за період 2021–2023 років.

Таблиця 2.3

Аналіз структури і динаміки пасивів ПрАТ «Тернопільський молокозавод»

Показник	На кінець 2021 року		На кінець 2022 року		На кінець 2023 року		Темп росту, %	
	тис. грн.	%	тис. грн.	%	тис. грн.	%	2023/ 2022	2023/ 2021
1	2	3	4	5	6	7	8	9
Власний капітал	423436	40,98	625146	49,07	738338	47,09	118,11	174,37
Довгострокові зобов'язання і забезпечення	37195	3,60	149218	11,71	259064	16,52	173,61	696,50
Поточні зобов'язання і забезпечення	572611	55,42	499631	39,22	570614	36,39	114,21	99,65
Баланс	1033242	100,00	1273995	100,00	1568016	100,00	123,08	151,76

Джерело: складено автором самостійно

На кінець 2023 року власний капітал склав 738338 тис. грн, що на 18,11% більше, ніж у 2022 році, та на 74,37% більше порівняно з кінцем 2021 року. Його частка у загальній структурі пасивів становила 47,09% на кінець 2023 року, порівняно з 40,98% на кінець 2021 року. Довгострокові зобов'язання і забезпечення значно зросли: на кінець 2023 року їхня вартість збільшилася на 73,61% порівняно з 2022 роком та на 596,50% порівняно з 2021 роком. Частка довгострокових зобов'язань у структурі пасивів збільшилась із 3,60% у 2021 році до 16,52% у 2023 році. Поточні зобов'язання і забезпечення мали тенденцію до зниження. На кінець 2023 року їхня вартість становила 570614 тис. грн, що на 14,21% більше порівняно з 2022 роком, але на 0,35% менше порівняно з кінцем 2021 року. Частка поточних зобов'язань у загальній структурі пасивів зменшилася з 55,42% на кінець 2021 року до 36,39% на кінець 2023 року. У структурі пасивів підприємства найбільшу питому вагу на кінець аналізованого періоду займає власний капітал (рис. 2.2). Його частка становила

40,98%, 49,07% та 47,09% відповідно на кінець 2021, 2022 та 2023 років, що вказує на значне фінансування діяльності за рахунок власних коштів.

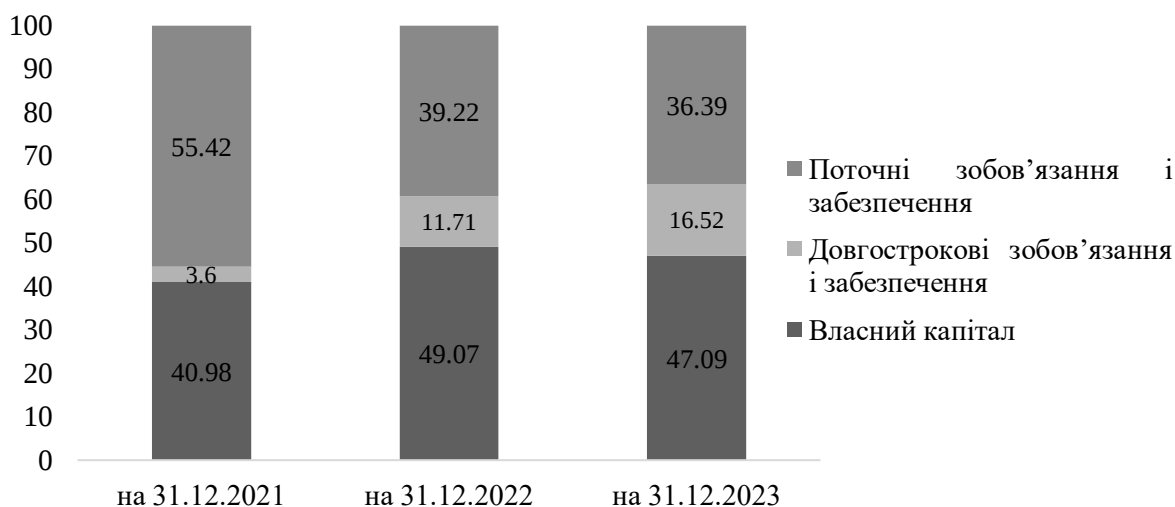


Рис.2.2. Склад і структурна динаміка пасивів ПрАТ «Тернопільський МОЛОКОЗАВОД»

Джерело: складено автором самостійно

Аналіз показників ліквідності та платоспроможності підприємства представлено в таблиці 2.4. Один із основних індикаторів, що визначає спроможність підприємства виконувати свої фінансові зобов'язання – це коефіцієнт платоспроможності, який демонструє, чи має компанія достатньо коштів для покриття своїх короткострокових і довгострокових боргів. Чим менше значення цього коефіцієнта, тим вища ймовірність того, що підприємство може мати труднощі з виконанням зобов'язань. Динаміка та значення коефіцієнтів платоспроможності цікавлять як внутрішніх, так і зовнішніх користувачів фінансової інформації, зокрема:

- постачальників – коефіцієнт абсолютної ліквідності;
- банківські установи – коефіцієнт термінової ліквідності;
- покупців та акціонерів – коефіцієнт загальної ліквідності [48].

Таблиця 2.4

Показники ліквідності та платоспроможності ПрАТ «Тернопільський
МОЛОКОЗАВОД»

№ з/п	Показник	Норм. знач.	Методика розрахунку	На кінець 2021 року	На кінець 2022 року	На кінець 2023 року
1	2	3	4	5	6	7
	Коефіцієнт абсолютної ліквідності	0,2-0,4	Грошові кошти / Поточні зобов'язання	0,019	0,086	0,046
2	Коефіцієнт швидкої ліквідності	0,4-0,8	(Оборотні активи – Запаси) / Поточні зобов'язання	0,39	0,74	0,69
3	Коефіцієнт загальної ліквідності	1,5-2	Оборотні активи / Поточні зобов'язання	0,62	1,19	1,04
4	Коефіцієнт маневреності	0-1	(Оборотні активи – Поточні зобов'язання) / Власний капітал	1,088	0,15	0,03
5	Чистий оборотний капітал	> 0 збільш.	Оборотні активи – Поточні зобов'язання	460631	95523	23375
6	Коефіцієнт фінансової стійкості	< 1	Залучений капітал / Власний капітал	1,44	1,04	1,12

Джерело: складено автором самостійно

Коефіцієнт абсолютної ліквідності протягом звітних років залишався дуже низьким, що свідчить про обмежену здатність підприємства здійснити негайну сплату боргів. За 2021 рік показник становив лише 0,019, а у 2022 та 2023 роках зростав до 0,086 та 0,046 відповідно, але все ще залишався недостатнім.

Коефіцієнт швидкої ліквідності в 2021 році знаходився в межах норми, становивши 0,39, однак вже в 2022 році збільшився до 0,74 і в 2023 році трохи знизився до 0,69. Це вказує на достатній рівень ліквідності для покриття поточних зобов'язань у короткостроковій перспективі при настанні критичних ситуацій.

Коефіцієнт загальної ліквідності зростав від 0,62 у 2021 році до 1,19 у 2022 році, але в 2023 році знову знизився до 1,04. Хоча цей показник знаходиться ближче до нормативу, його значення все ще менше нормативного. Це свідчить про те, що поточних активів недостатньо для покриття всіх поточних зобов'язань ПрАТ «Тернопільський молокозавод».

Коефіцієнт маневреності показав значне зниження за звітний період: від 1,088 у 2021 році до 0,03 у 2023 році. Цей показник показує, яка частина власного капіталу використовується для фінансування поточної діяльності, тобто вкладена в оборотні засоби, а яка – капіталізована.

Чистий оборотний капітал підприємства за аналізований період зменшився з 460 631 тис. грн у 2021 році до 23 375 тис. грн у 2023 році. Така тенденція вказує на погіршення здатності підприємства погашати свої поточні зобов'язання за рахунок поточних активів.

Коефіцієнт платоспроможності стабільно перевищував нормативне значення, що свідчить про те, що з кожним роком підприємство покращує свою фінансову стійкість і здатність покривати всі зобов'язання за рахунок власних ресурсів. Показник зростав із 0,74 у 2021 році до 1,25 у 2022 році та 1,29 у 2023 році.

Нормативне значення коефіцієнта співвідношення залученого та власного капіталу становить менше 1. Показники підприємства за період з 2021 по 2023 рік, з коефіцієнтами 1,44, 1,04 і 1,12, перевищує норматив у незначних межах. Це вказує на певну залежність підприємства від залучених коштів. Однак до кінця 2023 року показник зменшився порівняно з 2021 роком, що свідчить про тенденцію до поступового покращення фінансової стійкості.

Аналіз формування доходів, витрат і фінансових результатів діяльності підприємства виканано за даними, які наведені в таблиці 2.5. У 2023 році чистий дохід від реалізації продукції досяг 4038979 тис. грн. та становить 114,54% від рівня попереднього року і 173,61% від рівня 2021 року, що свідчить про значне зростання обсягів реалізації. Інші операційні доходи у 2023 році склали 7591 тис. грн. і у порівнянні з 2022 роком зменшилися на 24,98%, але значно зросли порівняно з 2021 роком (на 384,12%). Інші фінансові доходи також зросли в 2023 році, досягнувши 586 тис. грн, що значно більше від рівня 2022 року.

Аналіз складу і динаміки доходів, витрат і фінансових результатів

Стаття (тис.грн)	2021	2022	2023	Темп росту , %	
				2023/2022	2023/2021
Чистий дохід від реалізації продукції	2326475	3526358	4038979	114,54	173,61
Інші операційні доходи	1568	10118	7591	75,02	484,12
Інші фінансові доходи	-	101	586	580,20	-
Інші доходи	8	54	1443	2672,22	18037,50
Разом доходів	2328051	3536631	4048599	114,48	173,91
Собівартість реалізованої продукції	2092681	2870720	3480057	121,23	166,30
Адміністративні витрати	47558	66842	94349	141,15	198,39
Витрати на збут	138585	188946	216468	114,57	156,20
Інші операційні витрати	44782	71273	69235	97,14	154,60
Фінансові витрати	29311	33202	38711	116,59	132,07
Інші витрати	4014	67664	4700	6,95	117,09
Разом витрат	2356931	3298647	3903520	118,34	165,62
Фінансовий результат до оподаткування	-28880	237984	145079	-	-
Податок на прибуток	5672	-56274	-31887	-	-
Чистий прибуток (збиток)	-23208	181710	113192	-	-

Джерело: складено автором самостійно

Загальна сума доходів у 2023 році склала 4048599 тис. грн, що на 14,48% більше порівняно з 2022 роком і на 73,91% вище рівня 2021 року.

Щодо витрат, собівартість реалізованої продукції у 2023 році склала 3480057 тис. грн, що становить 121,23% від рівня 2022 року і 166,30% від рівня 2021 року, що вказує на збільшення витрат на виробництво. Адміністративні витрати зросли до 94349 тис. грн, що на 41,15% більше порівняно з 2022 роком і зросли на 98,39% порівняно з 2021 роком. Витрати на збут також збільшились, досягнувши 216468 тис. грн, що на 14,57% більше порівняно з 2022 роком і на 56,2% більше від рівня 2021 року.

Загальна сума витрат у 2023 році склала 3903520 тис. грн, що на 18,34% більше порівняно з 2022 роком і на 65,62% більше від рівня 2021 року.

Фінансовий результат до оподаткування у 2023 році склав 145079 тис. грн, що свідчить про зменшення прибутковості порівняно з 2022 роком, коли прибуток до оподаткування становив 237984 тис. грн. Чистий прибуток за звітний період склав 113192 тис. грн, що також менше від попереднього року (181710 тис. грн), але значно краще від результатів 2021 року, коли було зафіксовано збиток у розмірі 23208 тис. грн.

У структурі доходів ПрАТ «Тернопільський молокозавод» (табл. 2.6) найбільшу частку складає чистий дохід від реалізації продукції – 99,93% у 2021 році, 99,71% у 2022 році та 99,76% у 2023 році. Інші операційні доходи становили незначну частку у структурі доходів: 0,07% у 2021 році, 0,29% у 2022 році та 0,19% у 2023 році. Інші фінансові доходи та інші доходи також мали незначну частку, не перевищуючи 0,04% від загальної суми доходів у жодному з періодів.

Таблиця 2.6

Аналіз структури і динаміки доходів і витрат

Стаття	2021		2022		2023	
	тис.грн	%	тис.грн	%	тис.грн	%
Чистий дохід від реалізації продукції	2326475	99,93	3526358	99,71	4038979	99,76
Інші операційні доходи	1568	0,07	10118	0,29	7591	0,19
Інші фінансові доходи	-	-	101	0,003	586	0,01
Інші доходи	8	0,0003	54	0,002	1443	0,04
Разом доходів	2328051	100	3536631	100	4048599	100
Собівартість реалізованої продукції	2092681	88,79	2870720	87,03	3480057	89,15

Продовження табл. 2.6

Адміністративні витрати	47558	2,02	66842	2,03	94349	2,42
Витрати на збут	138585	5,88	188946	5,73	216468	5,55
Інші операційні витрати	44782	1,90	71273	2,16	69235	1,77
Фінансові витрати	29311	1,24	33202	1,01	38711	0,99
Інші витрати	4014	0,17	67664	2,05	4700	0,12
Разом витрат	2356931	100	3298647	100	3903520	100

Джерело: складено автором самостійно

У структурі витрат найбільшу частку займає собівартість реалізованої продукції: 88,79% у 2021 році, 87,03% у 2022 році та 89,15% у 2023 році. Це свідчить про суттєвий вплив виробничих витрат на загальну структуру витрат підприємства. Адміністративні витрати коливаються від 2,02% у 2021 році до 2,42% у 2023 році. Витрати на збут складають 5,88% у 2021 році, зменшившись до 5,55% у 2023 році. Інші операційні витрати у структурі витрат становили 1,90% у 2021 році, 2,16% у 2022 році та 1,77% у 2023 році.

Як видно з рис. 2.3, структура витрат протягом 2021-2023 років змінювалась.

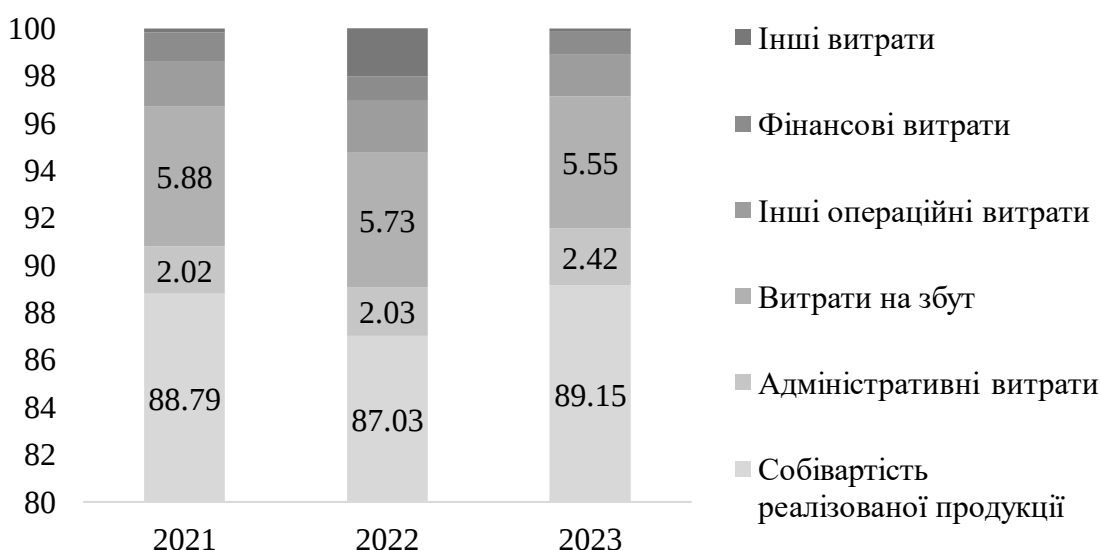


Рис. 2.3. Структура витрат ПрАТ «Тернопільський молокозавод»

Джерело: складено автором самостійно

У 2021 році підприємство зазнало збитку у розмірі 23208 тис. грн. У 2022 році ситуація значно покращилась – підприємство отримало прибуток у сумі 181710 тис. грн. Проте у 2023 році чистий прибуток зменшився і склав 113192 тис. грн. Така динаміка пов'язана з тим, що у 2023 році відбулося значне зростання собівартості реалізованої продукції, яка склала 3480057 тис. грн, або 89,15% від загальної суми витрат. Це зростання собівартості стало ключовим фактором, що, своєю чергою, зумовило зниження фінансового результату (рис. 2.4).

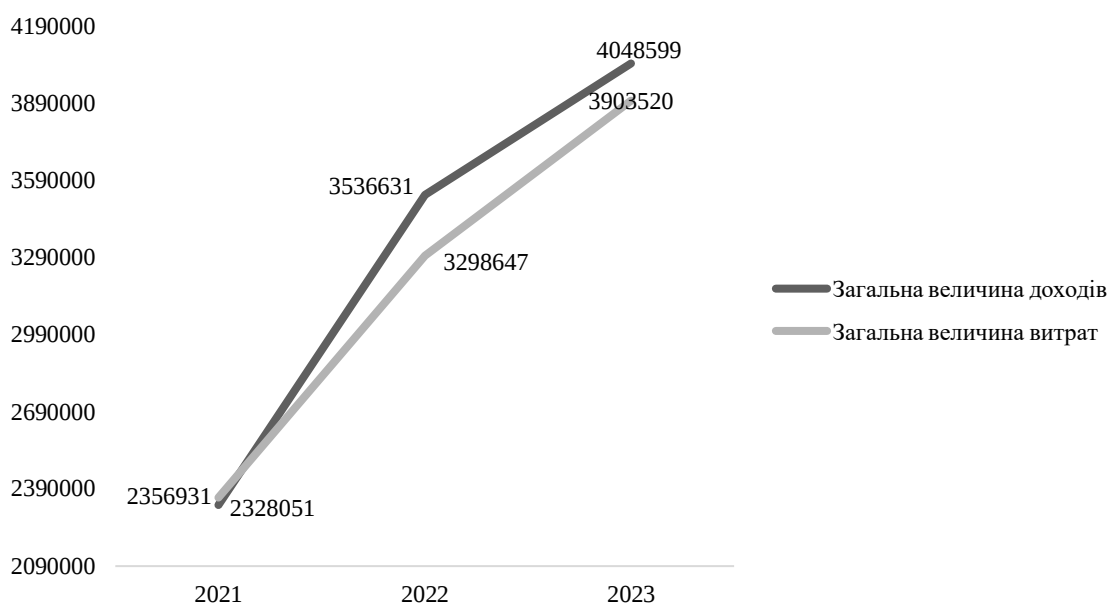


Рис. 2.4. Динаміка доходів і витрат ПрАТ «Тернопільський молокозавод»

Джерело: складено автором самостійно

Загальна рентабельність підприємства у 2021 році склала $-0,98\%$, що свідчить про збитковість діяльності підприємства в цей період. У 2022 році спостерігається покращення, і рентабельність зросла до $5,51\%$. Однак у 2023 році рентабельність дещо знизилася до $2,90\%$. Отже, можна зробити висновок, що підприємство продемонструвало позитивну динаміку в результатах діяльності у 2022 році, але в 2023 році спостерігається тенденція до зниження, тому підприємство має потребу в коригуванні стратегії діяльності та оптимізації витрат, враховуючи умови військового стану в Україні, для збереження позитивної динаміки в майбутньому.

Таким чином, фінансово-господарська діяльність ПрАТ «Тернопільський молокозавод» за період 2021-2023 років свідчить про значні зміни у структурі активів і пасивів підприємства, а також покращення фінансової стійкості та платоспроможності.

Зокрема, активи підприємства за цей період зросли на $51,76\%$, що свідчить про позитивну динаміку. У структурі активів важливими змінами є зниження частки основних засобів та значне зростання вартості незавершених капітальних інвестицій. Поряд з цим, спостерігається зменшення вартості

запасів та зростання поточної дебіторської заборгованості. Однак, оскільки ці зміни не є критичними, вплив можна вважати незначним.

Пасиви підприємства також зазнали змін: власний капітал зріс на 74,37%, що позитивно вплинуло на фінансову стійкість компанії. Водночас збільшення частки довгострокових зобов'язань дозволяє стверджувати про зростання фінансування за рахунок зовнішніх джерел. Попри це, поточні зобов'язання мали тенденцію до зниження, що може свідчити про зменшення фінансового навантаження.

З показників ліквідності і платоспроможності можна зробити висновок про стабільний фінансовий стан підприємства. Коефіцієнт платоспроможності постійно перевищував нормативне значення, що свідчить про покращення здатності покривати свої зобов'язання за рахунок власних коштів. Хоча коефіцієнти ліквідності не досягли нормативних значень, їх динаміка свідчить про поступове покращення здатності підприємства виконувати свої фінансові зобов'язання.

У 2023 році підприємство також продемонструвало значне зростання чистого доходу від реалізації продукції, що є позитивною тенденцією. Порівняно з 2021 роком дохід зріс на 73,61%, що є значним показником успіху підприємства в умовах економічної нестабільності. Однак, слід зауважити, що зростання доходу супроводжувалося підвищенням витрат, що є характерною рисою для багатьох підприємств в умовах інфляційних процесів та змін вартості ресурсів. Водночас, важливо зазначити, що підприємство зафіксувало позитивний чистий прибуток у 2022 та 2023 роках на рівні 181710 грн та 113192 грн відповідно, після збитку в 23208 грн у 2021 році. Це свідчить про покращення фінансових результатів і відновлення діяльності після збиткових періодів.

Отже, в Товаристві спостерігається тенденція до покращення платоспроможності.

2.3. Аналіз структури й ефективності використання основних засобів підприємства

Основні засоби, що включають в себе будівлі, споруди, обладнання та транспорт, забезпечують основні виробничі процеси, що визначають продуктивність і конкурентоспроможність підприємства. Технічний стан основних засобів, а також своєчасні заходи щодо їх ремонту, модернізації та оновлення, впливають на ефективність їх віддачі та позначаються на собівартості продукції, а також відображаються на фінансових результатах діяльності підприємства, зокрема на рівні прибутковості та рентабельності [49].

Тому проведемо аналіз структури та ефективності використання основних засобів ПрАТ «Тернопільський молокозавод». У структурі активів основні засоби складають 46,24%, 34,48% та 26,96% відповідно на кінець 2021, 2022 та 2023 року (табл. 2.2). До складу основних засобів входять будівлі, споруди, машини та обладнання, транспортні засоби, земельні ділянки та інші активи (табл. 2.7).

Таблиця 2.7

Аналіз структури і динаміки основних засобів ПрАТ «Тернопільський молокозавод»

Показник	На кінець 2021 року		На кінець 2022 року		На кінець 2023 року		Темп росту, %	
	тис. грн.	%	тис. грн.	%	тис. грн.	%	2023/2022	2023/2021
1	2	3	4	5	6	7	8	9
1. Виробничого призначення:	477776	100,00	439242	100,00	422802	100,00	96,26	88,49
будівлі та споруди	129950	27,20	128799	29,32	120357	28,47	93,45	92,62

Продовження табл. 2.7

машини та обладнання	335057	70,13	298012	67,85	280179	66,27	94,02	83,62
транспортні засоби	6350	1,33	6024	1,37	15483	3,66	257,02	243,83

земельні ділянки	2028	0,42	2028	0,46	113	0,03	5,57	5,57
інші	4391	0,92	4379	1,00	6670	1,58	152,32	151,90
2. Не виробничого призначення:	-	-	-	-	-	-	-	-
Усього	477776	100	439242	100	422802	100	96,26	88,49

Джерело: складено автором самостійно

Залишкова вартість основних засобів на 31.12.2023 року склала 422802 тис. грн. Порівняно з попереднім роком вона зменшилась на 3,74%, а порівняно з 2021 роком – на 11,51%. Як видно з рис. 2.5, протягом досліджуваного періоду вартість основних засобів мала тенденцію до зниження.

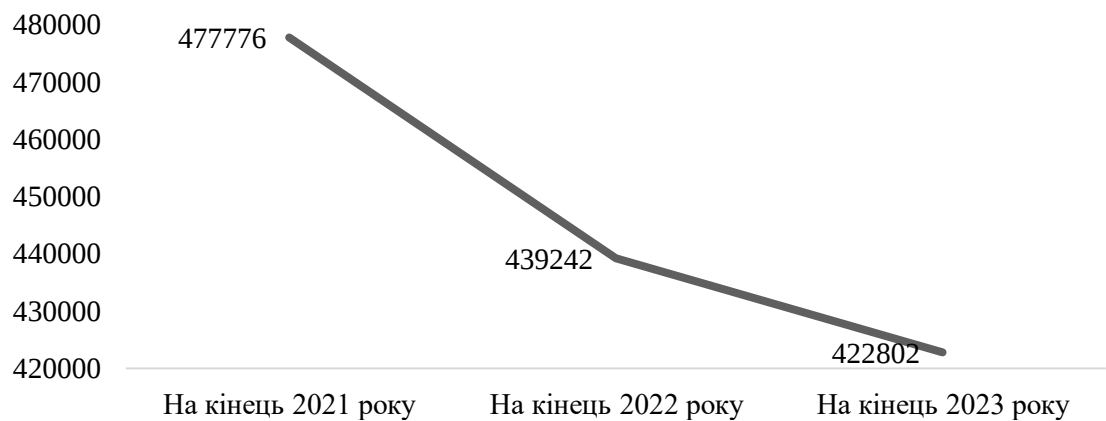


Рис. 2.5. Динаміка вартості основних засобів ПрАТ «Тернопільський молокозавод»

Джерело: складено автором самостійно

У складі основних засобів 100% займають основні засоби виробничого призначення. Орендованих основних засобів немає. У структурі основних засобів підприємства найбільшу частку займають машини та обладнання: 70,13%, 67,85% та 66,27% відповідно на кінець 2021, 2022 та 2023 року. Будівлі та споруди складають 27,20%, 29,32% та 28,47% відповідно на кінець 2021, 2022 та 2023 року. Транспортні засоби, попри значне зростання в 2023 році, займають невелику частку – 1,33%, 1,37% та 3,66% відповідно на кінець 2021, 2022 та 2023 року. Земельні ділянки складають 0,42%, 0,46% та 0,03% від

загальної вартості основних засобів на кінець 2021, 2022 та 2023 року відповідно. Інші основні засоби складають 0,92%, 1,00% та 1,58% на кінець 2021, 2022 та 2023 року.

Протягом 2021-2023 років структура основних засобів зазнала певних змін, зокрема відбулося зниження частки машин та обладнання, а також зростання частки транспортних засобів, що може бути пов'язано з оновленням автопарку.

Для оцінки стану використання основних засобів ПрАТ «Тернопільський молокозавод» розрахуємо наступні коефіцієнти. Коефіцієнт зносу основних засобів, або амортизаційний коефіцієнт, відображає відсоток вартості основних засобів, який було витрачено на їхнє зношування за певний період. Він визначається як відношення суми зносу основних засобів до їхньої балансової вартості. Коефіцієнт придатності основних засобів характеризує частину основних засобів, що придатна для подальшого використання в господарській діяльності. Цей коефіцієнт розраховується як відношення залишкової вартості основних засобів до їхньої балансової вартості. Коефіцієнт використання основних засобів демонструє, яка частина основних засобів активно задіяна у виробничому процесі. Він визначається як співвідношення залишкової вартості основних засобів, що використовуються у виробництві, до їхньої загальної балансової вартості.

Показники стану основних засобів ПрАТ «Тернопільський молокозавод» наведені в табл. 2.8.

Так, ступінь використання основних засобів на підприємстві протягом досліджуваного періоду складає 100%. Ступінь зносу основних засобів на кінець 2023 року досяг 47,27%, що свідчить про підвищення рівня зношеності порівняно з 2021 роком, коли цей показник становив 33,47%. Ступінь придатності основних засобів на кінець 2023 року склав 52,73%, що свідчить про зменшення придатності активів порівняно з 2021 роком, коли цей показник становив 66,53%.

Таблиця 2.8

Аналіз стану основних засобів ПрАТ «Тернопільський молокозавод»

Стаття (тис.грн)	На кінець 2021	На кінець 2022	На кінець 2023	Темп росту , %	
				2023/2022	2023/2021
Первісна вартість основних засобів, тис. грн	718103	742832	801816	107,94	111,66
Сума нарахованого зносу, тис.грн	240327	303590	379014	124,84	157,71
Ступінь зносу основних засобів, %	33,47	40,87	47,27	115,66	141,24
Ступінь придатності основних засобів, %	66,53	59,13	52,73	89,18	79,25
Ступінь використання основних засобів, %	100	100	100	100,00	100

Джерело: складено автором самостійно

Розглянемо показники ефективності використання основних засобів, зокрема фондівдачу, фондомісткість та фондорентабельність (табл. 2.9). Одним із показників ефективності основних засобів є фондівдача, яка відображає обсяг продукції на 1 гривню вартості основних засобів. Фондовіддача може бути виміряна як у вартісних, так і в натуральних одиницях. Фондомісткість, в свою чергу, є показником, що є оберненим до фондівдачі. Вона показує, скільки основних засобів необхідно для виробництва продукції вартістю в 1 гривню. Фондорентабельність – це показник, який відображає ефективність використання основних засобів у процесі виробництва продукції. Вона обчислюється як співвідношення чистого прибутку до середньорічної вартості основних засобів. Цей показник дозволяє оцінити, скільки прибутку компанія отримує на кожен гривню, вкладену в основні засоби [50].

Фондовіддача основних засобів ПрАТ «Тернопільський молокозавод» у досліджуваній період показує значне зростання: 4,77; 7,69 та 9,37 грн/грн у 2021, 2022 та 2023 роках відповідно. Це означає, що у 2023 році на кожен

гривню основних засобів припадало 9,37 грн доходу, що свідчить про покращення ефективності їх використання порівняно з попередніми роками.

Таблиця 2.9

Аналіз показників ефективності використання основних засобів

ПрАТ «Тернопільський молокозавод»

Стаття (тис.грн)	2021	2022	2023	Темп росту , %	
				2023/2022	2023/2021
Середньорічна вартість основних засобів, тис. грн	487768	458509	431022	94,01	88,37
Чистий дохід від реалізації продукції, тис. грн	2326475	3526358	4038979	114,54	173,61
Чистий прибуток (збиток), тис. грн.	-23208	181710	113192	62,29	-
Фондовіддача, грн/грн	4,77	7,69	9,37	121,84	196,47
Фондомісткість, грн/грн	0,21	0,13	0,11	82,07	50,90
Фондорентабельність, грн/грн	-0,05	0,40	0,26	66,27	-

Джерело: складено автором самостійно

Фондомісткість основних засобів у той самий період зменшувалася – 0,21; 0,13 та 0,11 грн/грн у 2021, 2022 та 2023 роках відповідно, що свідчить про зниження затратності основних засобів для виробництва продукції вартістю в 1 грн. Фондорентабельність, яка у 2021 році була від’ємною (-0,05 грн/грн), у 2022 році збільшилася до 0,40 грн/грн, а в 2023 році становила 0,26 грн/грн. Це означає, що у 2022 році ефективність використання основних засобів значно покращилася: на кожну гривню основних засобів компанія отримувала 40 копійок чистого прибутку. Однак у 2023 році показник знизився до 26 копійок прибутку на кожну гривню основних засобів, що може свідчити про деяке зменшення ефективності їх використання порівняно з попереднім роком.

За результатами проведеного аналізу структури й ефективності використання основних засобів ПрАТ «Тернопільський молокозавод» можна зробити висновки, що частка основних засобів у складі активів складає 46,24% на кінець 2021 року і поступово зменшується до 26,96% на кінець 2023 року. В

основному в структурі основних засобів переважають машини та обладнання, на які припадає більше 66% від загальної вартості. Залишкова вартість основних засобів зменшилася на 3,74% порівняно з попереднім роком, що вказує на тенденцію до їх зниження. Основні засоби зношені, з рівнем зносу, що досяг 47,27% на кінець 2023 року, тому вони використовуються менш ефективно.

2.4. Стан обліку основних засобів підприємства

Відповідно до положень Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», підприємство зобов'язане вести облік з моменту свого створення і до моменту ліквідації. Тому бухгалтерський облік – об'єктивна необхідність абсолютно кожного підприємства, організації та установи [27].

Бухгалтерія ПрАТ «Тернопільський молокозавод» функціонує як самостійний структурний підрозділ управлінського апарату підприємства. Її діяльність базується на тісній взаємодії з усіма відділами, службами та виробничими підрозділами. Отримуючи необхідну документацію, бухгалтерія забезпечує обліковий процес і контроль, а також передає економічну інформацію для прийняття управлінських рішень. Її робота безпосередньо спрямована на досягнення планових показників у постачанні, виробництві та збуті продукції, рентабельності та інших економічних параметрів діяльності підприємства.

Керівник ПрАТ «Тернопільський молокозавод» має забезпечити належні умови для коректного ведення бухгалтерського обліку. Він повинен гарантувати, що всі підрозділи, служби та працівники, які беруть участь у процесах обліку, дотримуються встановлених вимог щодо правил оформлення первинної документації та її подання для облікового процесу [27].

Обов'язки головного бухгалтера в Товаристві встановлені у відповідності із Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та відображено на рис. 2.6.



Рис. 2.6. Обов'язки головного бухгалтера на ПрАТ «Тернопільський молокозавод»

Бухгалтерія Товариства у своїй роботі керується нормами чинного законодавства, зокрема Конституцією України та Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні». Діяльність бухгалтерської служби також регулюється іншими нормативно-правовими актами, що стосуються функціонування товариства, положеннями статуту підприємства, правилами внутрішнього трудового розпорядку, наказами (розпорядженнями) керівництва та положенням про бухгалтерську службу.

Для кожного працівника бухгалтерії створено й затверджено посадову інструкцію. У цьому документі детально описуються обов'язки, завдання, права, відповідальність і вимоги до працівника. Також у посадовій інструкції визначені особливості взаємодії бухгалтера з іншими співробітниками підприємства відповідно до його посадових обов'язків. Для забезпечення ефективної організації бухгалтерського обліку в ПрАТ «Тернопільський

молокозавод» сформовані такі ключові документи, як наказ про облікову політику, положення про бухгалтерську службу, положення про головного бухгалтера, графіки документообігу тощо. Але їх оновлення здійснюється нерегулярно, що може бути проблемою з огляду на часті зміни у податковому законодавстві та стандартах бухгалтерського обліку.

Основні засоби, як основа матеріальної бази виробничого процесу, значною мірою впливають на технічний і технологічний рівні підприємства, а також визначають асортимент та якість продукції чи послуг. Організація обліку основних засобів – одна з найбільш складних ділянок бухгалтерії. Значущість обліку основних засобів пояснюється їх високою вартістю та потребою в ретельному контролі за їх рухом і зношуванням. Крім того, часті зміни законодавчої та нормативної бази спричиняють додаткові труднощі в обліковому процесі, що підвищує ризик фінансових втрат через можливі помилки. Тому якісний бухгалтерський облік основних засобів є необхідною умовою їх ефективного використання [51].

Важливе значення в обліковій системі ПрАТ «Тернопільський молокозавод» відіграє документування. Його роль можна розглядати з двох основних позицій. По-перше, первинні, а в подальшому й зведені облікові документи забезпечують інформацією, що є цінною не лише для керівників, а й для інших зацікавлених сторін. По-друге, у випадках, коли виникають питання, які потрібно деталізувати (розкрити аналітику), то саме облікові документи стають інформаційним ресурсом для більш глибокого аналізу. Таким чином, документування є надійним базисом для підтвердження господарських операцій і формування управлінської інформації, що слугує основою для накопичення, впорядкування та аналізу даних про діяльність підприємства. Кожен документ виконує низку важливих функцій, спрямованих на забезпечення роботи системи бухгалтерського обліку, а також на задоволення інформаційних запитів внутрішніх і зовнішніх користувачів [52].

Відповідні організаційні та розпорядчі документи регулюють документообіг підприємства. Під документообігом розуміють впорядковану

систему створення, перевірки та обробки первинних документів у бухгалтерському обліку, починаючи з моменту їх створення і до передачі в архів. Стадії документообігу ПрАТ «Тернопільський молокозавод» схематично відображено на рис. 2.7.

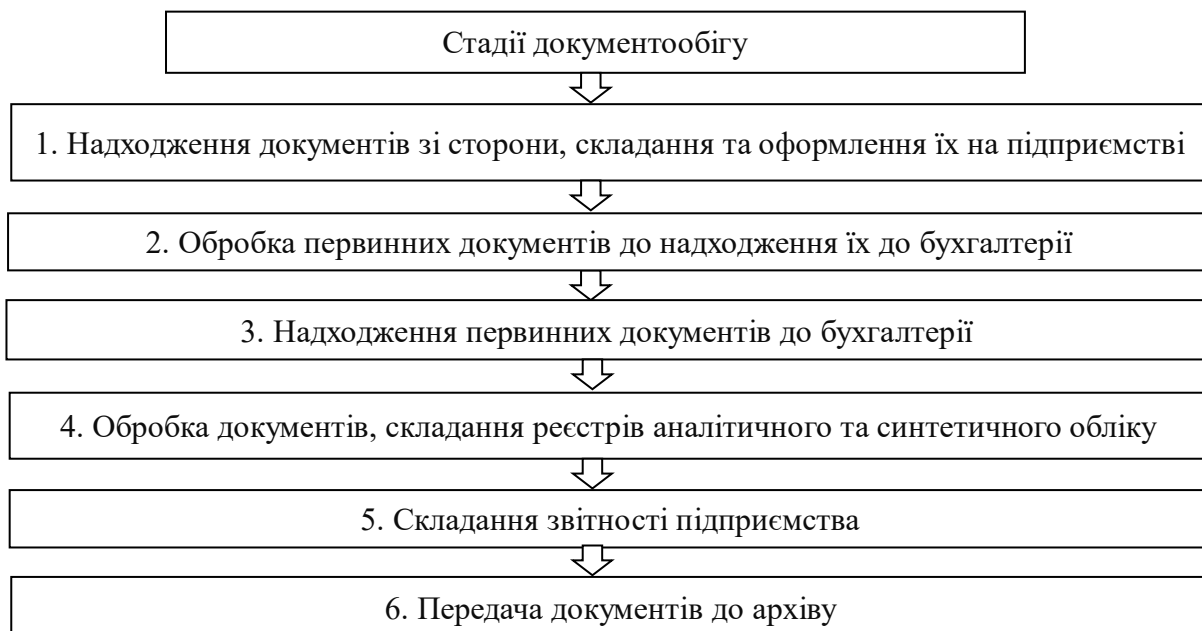


Рис. 2.7. Стадії документообігу на ПрАТ «Тернопільський молокозавод»

Джерело: складено автором самостійно

Наказ про облікову політику, який є організаційно-розпорядчим документом, затверджує основні положення облікової політики підприємства. Управлінський персонал ПрАТ «Тернопільський молокозавод» послідовно реалізує ці положення протягом усіх звітних періодів, вносячи зміни лише при набутті чинності нових міжнародних стандартів, поправок до чинних норм або з метою надання більш достовірної та значущої інформації. Документ також слугує базою для перевірок з боку аудиторів, податкових інспекцій та інших уповноважених органів. Дотримання облікової політики гарантує впорядкованість бухгалтерського обліку та відповідність внутрішнім правилам підприємства. Реформування системи бухгалтерського обліку відповідно до міжнародних стандартів фінансової звітності надає господарюючим суб'єктам більше самостійності в організації облікового процесу та виборі способів його

ведення. Якщо законодавство не передбачає конкретного методу обліку для певного питання, підприємство самостійно розробляє відповідний спосіб, орієнтуючись на положення чинного законодавства. Орієнтація на міжнародні стандарти при складанні облікової політики дозволяє деталізувати інформацію, підвищити її достовірність і зробити її більш корисною для прийняття стратегічних управлінських рішень. У той же час такі стандарти вимагають суворого дотримання вимог, що підвищує відповідальність у веденні обліку [53].

На вимогу ст. 12-1 «Застосування міжнародних стандартів» Закону України Про бухгалтерський облік та фінансову звітність, починаючи з дати переходу на МСФЗ, визначеної управлінським персоналом підприємства, фінансова звітність ПрАТ «Тернопільський молокозавод» складається виключно за стандартами, оприлюдненими на офіційному веб-сайті Міністерства фінансів України на останню дату звітного року. У зв'язку з переходом на МСФЗ були внесені відповідні зміни, і затверджена нова облікова політика, яка відповідає вимогам та принципам міжнародних стандартів.

Тож розглянемо детальніше положення, присвячені основним засобам, які мають ключове значення для підприємства. Основні засоби складають значну частину активів Балансу ПрАТ «Тернопільський молокозавод», а їх облік і відображення у фінансовій звітності здійснюється відповідно до МСБО 16 «Основні засоби». У складі основних засобів підприємство враховує земельні ділянки, будівлі та споруди, машини та обладнання, транспортні засоби, а також інші основні засоби з очікуваним строком корисного використання більше 12 місяців. Головною умовою їх визнання є можливість достовірної оцінки вартості таких активів та здатність приносити економічні вигоди.

Первісна вартість основних засобів на дату переходу ПрАТ «Тернопільський молокозавод» на МСФЗ була оцінена та відображена за їх доцільною вартістю. Заміни та покращення, які суттєво продовжують строк корисного використання активів, капіталізуються, тоді як витрати на поточне обслуговування відображаються у складі витрат того звітного періоду, у якому

вони виникли. Витрати, спрямовані на поліпшення об'єкта, амортизуються протягом строку корисного використання основного засобу. Після первісного визнання подальший облік основних засобів ведеться за собівартістю, зменшеною на величину накопиченої амортизації та накопичених збитків від зменшення корисності.

Амортизація основних засобів здійснюється прямолінійним методом протягом очікуваного строку їх корисного використання. Амортизацію починають нараховувати з моменту, коли актив стає придатним до використання, тобто після його доставки на місце експлуатації та приведення в належний технічний стан, але не раніше місяця, наступного за місяцем введення активу в експлуатацію.

Прийняті Товариством терміни корисного використання по групах основних засобів:

- земельні ділянки – не амортизується;
- будівлі та споруди – 240 - 600 місяців;
- машини та обладнання – 60 - 300 місяців;
- транспортні засоби – 60 - 120 місяців.
- інші основні засоби – 48 - 144 місяців.

ПрАТ «Тернопільський молокозавод» щорічно на кінець фінансового року переглядає залишкові строки корисного використання об'єктів основних засобів. У разі зміни очікувань порівняно з попередніми оцінками, це розглядається як зміна облікових оцінок і обліковується перспективно. Такі коригування можуть суттєво впливати на балансову вартість основних засобів і розмір амортизації, відображений у звіті про сукупні доходи.

На кожну звітну дату підприємство оцінює, чи існують ознаки можливого зниження корисності активу або групи активів, які генерують грошові потоки. Процес визначення зменшення корисності основних засобів базується на використанні оцінок, що охоплюють встановлення причин, часу та обсягу знецінення. Така оцінка враховує широкий спектр факторів, серед яких: зміни у конкурентному середовищі, прогнози щодо розвитку галузі, зростання вартості

капіталу, зміни у доступності фінансування, технологічне старіння, припинення певних видів діяльності, поточна вартість відшкодування, а також інші обставини, які можуть свідчити про зменшення корисності. Станом на початок і кінець звітного періоду Товариство провело уцінку майнового комплексу та окремих об'єктів основних засобів, по яких немає поточних планів щодо використання.

Згідно з обліковою політикою Товариство у своїй діяльності підприємство користується автоматизованою формою ведення бухгалтерського обліку. Синтетичний облік основних засобів ведеться на рахунку 10 «Основні засоби», який має такі субрахунки: 101 – «Земельні ділянки»; 103 – «Будівлі та споруди»; 104 – «Машини та обладнання»; 105 – «Транспортні засоби»; 109 – «Інші основні засоби». По дебету цього рахунку відображаються операції, пов'язані з надходженням об'єктів основних засобів на баланс підприємства, витрати на їх поліпшення, а також дооцінка їхньої вартості. По кредиту рахунку фіксується вибуття основних засобів через продаж, безоплатну передачу, невідповідність критеріям визнання, часткову ліквідацію об'єкта чи уцінку їхньої вартості. Підставою для запису за рахунком є акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення), інвентарна картка обліку основних засобів, акт інвентаризації, акт приймання відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів, акт на списання основних засобів тощо.

Порядок відображення в бухгалтерському обліку операцій з основними засобами, які можуть виникати в господарській діяльності ПрАТ «Тернопільський молокозавод», наведено у додатку А.

Щоб узгодити дані бухгалтерського обліку з фактичною наявністю основних засобів, забезпечити контроль за ними і гарантувати достовірність фінансової звітності, на підприємстві щорічно проводять обов'язкову інвентаризацію. Інвентаризація здійснюється відповідно до порядку, встановленого Положенням про інвентаризацію активів і зобов'язань №879, із оформленням стандартної документації: інвентаризаційних описів, відомостей про результати інвентаризації та протоколу роботи інвентаризаційної комісії.

Підготовчий етап на ПрАТ «Тернопільський молокозавод» включає перевірку наявності та стану технічних паспортів, іншої технічної документації на основні засоби, а також документів, що підтверджують передачу чи приймання основних засобів в оренду, на зберігання або для тимчасового використання. У разі виявлення розбіжностей або неточностей у бухгалтерських записах чи технічній документації здійснюється внесення необхідних уточнень і виправлень. Інвентаризацію проводить спеціально створена комісія, склад якої на досліджуваному підприємстві не затверджено наказом керівника. До складу комісії включають адміністративно-управлінський персонал та фахівців різних підрозділів, окрім матеріально відповідальних осіб, оскільки їх участь у складі комісії заборонена, однак вони зобов'язані бути присутніми під час проведення ревізій.

Отже, дослідження стану обліку на ПрАТ «Тернопільський молокозавод» показало, що обліковий процес організований належним чином й загалом відповідає нормативним вимогам. Разом із тим виявлено деякі несуттєві недоліки, що потребують удосконалення, усунення яких дозволить підвищити якість облікового процесу.

2.5. Шляхи вдосконалення обліку основних засобів підприємства

За сучасних умов бухгалтерський облік набуває особливої важливості для стабілізації діяльності підприємств. Тому покращення обліку, зокрема основних засобів, є важливою складовою вдосконалення виробничого процесу та підвищення ефективності діяльності досліджуваного підприємства.

Система бухгалтерського обліку ПрАТ «Тернопільський молокозавод» є важливим джерелом економічної інформації, що необхідна для прийняття управлінських рішень і адаптації до змін зовнішнього середовища. Водночас однією з проблем підприємства є використання первинних документів, які не повною мірою відповідають сучасним вимогам обліку. Наприклад, дублюють один одного форми первинних документів та інвентаризаційні описи. Щоб поліпшити цей процес, можна здійснити низку змін. По-перше, необхідно

вдосконалити форму акта приймання-передачі основних засобів, доповнивши її такою важливою інформацією, як номер договору і прибуткового документу, спосіб надходження об'єкта, строк корисного використання, ліквідаційна вартість і метод амортизації. По-друге, потрібно змінити інвентарну картку, доповнивши її показниками щодо способу надходження, джерела фінансування, стану об'єкта на момент надходження, строку корисного використання, справедливої і ліквідаційної вартості, методу амортизації, результатів переоцінок і залишкової вартості на момент вибуття. По-третє, до акту списання основних засобів доцільно додати інформацію про термін корисного використання і ліквідаційну вартість об'єкта. Впровадження цих змін дозволить значно знизити трудомісткість, підвищити інформативність документів і суттєво скоротити документообіг на підприємстві.

Протягом періоду експлуатації основних засобів існує ймовірність їх втрати. З цієї причини необхідно забезпечити належний рівень інформативності та повноти даних щодо потенційних ризиків, пов'язаних із використанням основних засобів як важливих ресурсів підприємства. Відповідну інформацію варто відобразити також у наказі про облікову політику підприємства. Для оптимізації облікових процедур рекомендується впровадити спеціалізовану форму облікової документації – «Додаток до інвентаризаційного опису основних засобів» (додаток Б).

Запропонована форма складається з двох основних частин: 1) дані щодо придатності об'єктів основних засобів та 2) інформація про потенційні втрати (ризики) основних засобів. Перша частина містить: первісну вартість, строк корисного використання, залишкову вартість, стан об'єкта (придатність до експлуатації) та необхідність у додаткових діях, таких як ремонт, модернізація чи ліквідація. Ці дані дають змогу оцінити поточний стан кожного об'єкта і визначити необхідність подальших заходів. Друга частина охоплює такі реквізити, як тип ризику, справедлива вартість, потреба у виконанні ремонту чи поліпшення, можлива сума відшкодування, орієнтовна сума втрат і рекомендації щодо мінімізації ризиків.

Запровадження такої форми дозволить ПрАТ «Тернопільський молокозавод» здійснювати контроль використання основних засобів та прогнозувати їх стан. Ця інформація також сприятиме ухваленню виважених управлінських рішень, спрямованих на відновлення або подальшу оптимізацію основних засобів, із метою мінімізації можливих втрат.

У господарській діяльності ПрАТ «Тернопільський молокозавод» основні засоби можуть бути отримані різними шляхами, залежно від яких змінюється склад витрат, що впливають на формування первісної вартості об'єкта в бухгалтерському обліку. Усі витрати, які супроводжують отримання основних засобів, мають бути підтверджені відповідними первинними документами. До таких документів належать накладні, акти прийому-передачі тощо, які свідчать про здійснення операції. Проте в практиці підприємства виникають ситуації, коли у первісній вартості об'єкта основних засобів можуть бути враховані витрати, не підтверджені розрахунковими документами. Це призводить до розбіжностей між відображеною в обліку та інвентарній картці та сумами, зазначеними у документах придбання. Для усунення недоліку пропонується застосовувати в первинному обліку спеціальну форму «Розрахунок первісної вартості основних засобів». Ця форма слугуватиме додатком до акту прийому-передачі прийому (табл. 2.10).

Таблиця 2.10

Форма-зразок «Розрахунок первісної вартості основного засобу»

№	Первинний документ		Сума, грн.	Примітки
	№	Дата		
1	2	3	4	5
Витрати на транспортування				
1				
2				
Витрати на встановлення та налагодження				
1				
2				
Витрати на капітальний ремонт та модернізацію				
1				
2				
Інші витрати				
1				
Загалом витрати				

Джерело : розроблено автором на основі [53]

Запровадження спеціального документа за формою, наведеною в табл. 2.10, дасть змогу підвищити рівень деталізації та інформативності первинного обліку основних засобів ПрАТ «Тернопільський молокозавод». Зокрема, це дозволить відстежувати всі компоненти витрат, які формують первісну вартість об'єктів, а також забезпечить правильне нарахування амортизації.

Наступним напрямом удосконалення для досліджуваного підприємства є перегляд вибору методу нарахування амортизації. Наразі в обліковій політиці закріплений один спосіб нарахування амортизації – прямолінійний. Такий підхід характеризується низкою недоліків. Перш за все, не враховується збільшення витрат на ремонт у останні роки служби обладнання, а також моральний знос основних засобів, що виникає через впровадження нових, більш ефективних та технологічних машин. Це спричиняє дострокове виведення застарілої техніки з експлуатації, що призводить до недоамортизації цієї техніки. Крім того, можливе нерівномірне використання виробничих потужностей на різних етапах експлуатації, зокрема через простої, поломки або неповне завантаження устаткування, що призводить до нерівномірного переносу вартості основних засобів на вартість продукції.

Пропонуємо здійснити умовний поділ основних засобів на дві групи:

1. Основні засоби, безпосередньо задіяні у виробничих процесах, а також допоміжні й обслуговуючі (рахунки 104, 105).
2. Об'єкти інфраструктури підприємства (рахунки 103, 109).

Для основних засобів першої групи, за якими можливо достовірно та з мінімальними витратами визначити обсяг виробленої продукції, варто використовувати виробничий метод амортизації. Для транспортних засобів пропонується застосовувати цей метод як обов'язковий. Щодо основних засобів, для яких визначення виробничої віддачі того чи іншого об'єкта основних засобів ускладнене або неможливе, рекомендовано використання одного з прискорених методів амортизації, що сприятиме швидшому поверненню капітальних вкладень.

Другу групу основних засобів Товариства становлять специфічні об'єкти, які не є безпосередньо задіяними у виробничому процесі та фактичну потужність яких важко визначити. Для цієї категорії активів доцільно залишити прямолінійний метод нарахування амортизації, що забезпечує рівномірний знос протягом усього періоду їхнього використання.

У практичній діяльності ПрАТ «Тернопільський молокозавод» для задоволення управлінських потреб може виникати необхідність ведення обліку основних засобів окремо за структурними підрозділами, які займаються управлінням та виробництвом, що передбачає різні аспекти їх використання та контролю за ними з боку матеріально відповідальних осіб. З огляду на це, для покращення організації обліку основних засобів рекомендується впровадити додаткові облікові реєстри, відображені у табл. 2.11, які дозволять ефективніше вести облік за підрозділами.

Таблиця 2.11

План рахунків з обліку основних засобів

Рахунок	Субрахунок	Розподіл субрахунків за підрозділами підприємства
1	2	3
10 «Основні засоби»	103 «Будинки та споруди»	1031 Будинки та споруди адміністративного відділу
		1032 Будинки та споруди виробничого підрозділу
		1033 Будинки та споруди відділу збуту та логістики
		1034 Будинки та споруди відділу постачання та складського господарства
	104 «Машини та обладнання»	1041 Машини та обладнання закріплені за адміністративним відділом
		1042 Машини та обладнання виробничого підрозділу
		1043 Машини та обладнання відділу збуту та логістики
		1044 Машини та обладнання відділу постачання та складського господарства
	105 «Транспортні засоби»	1051 Транспортні засоби адміністративного відділу
		1052 Транспортні засоби виробничого підрозділу
		1053 Транспортні засоби відділу збуту та логістики
		1054 Транспортні засоби відділу постачання та складського господарства
	106 «Інструменти, прилади та інвентар»	1061 Інструменти, прилади та інвентар адміністративного відділу
		1062 Інструменти, прилади та інвентар виробничого підрозділу
		1063 Інструменти, прилади та інвентар відділу збуту та логістики
		1064 Інструменти, прилади та інвентар відділу постачання та складського господарства
	109 «Інші основні засоби»	1091 Інші основні засоби адміністративного відділу
		1092 Інші основні засоби виробничого підрозділу
		1093 Інші основні засоби відділу збуту та логістики
		1094 Інші основні засоби відділу постачання та складського господарства

Джерело: складено автором на основі [53]

Запропонований підхід до розподілу обліку основних засобів за окремими структурними підрозділами ПрАТ «Тернопільський молокозавод» допоможе забезпечити більш точну і детальну облікову інформацію щодо основних засобів. Це в свою чергу сприятиме підвищенню ефективності внутрішнього контролю за їх збереженням і правильним використанням.

Наведені вище пропозиції спрямовані на підвищення якості облікової інформації, оптимізації документообігу та забезпеченні ефективного використання активів підприємства.

Висновки до розділу 2

На основі проведеного дослідження організації та стану обліку основних засобів сформульовано такі висновки:

1. Охарактеризовано особливості фінансово-господарської діяльності Товариства та виконано аналіз фінансового стану за звітний період. Вартість активів ПрАТ «Тернопільський молокозавод» на кінець 2023 року склала 1568016 тис. грн, що більше на 23,08% порівняно з 2022 роком і на 51,76% у порівнянні з 2021 роком. У структурі активів на кінець року оборотні активи складають 37,88 %, необоротні – 62,12 %. У структурі пасивів на кінець аналізованого періоду найбільшу питому вагу займає власний капітал. Діяльність підприємства фінансується як за рахунок залученого та власного капіталу. В 2023 році порівнянні з 2021 роком спостерігається тенденція до покращення платоспроможності підприємства однак величина показників ліквідності не відповідає їх нормативному значенню.

2. Визначено, що у структурі основних засобів ПрАТ «Тернопільський молокозавод» значну частку займають машини та обладнання (66%). Однак, зважаючи на рівень зносу основних засобів, що становить 47,27%, існує необхідність їх оновлення та модернізації для забезпечення стабільної виробничої діяльності.

3. Встановлено, що облік основних засобів і відображення у фінансовій звітності в Товаристві здійснюється відповідно до МСБО 16 «Основні засоби» на підставі власної облікової політики. Обліковий процес визначено як організований належним чином та такий, що загалом відповідає вимогам чинного законодавства й нормативних актів. Для вдосконалення бухгалтерського обліку основних засобів пропонується: затвердити наказом керівника склад інвентаризаційної комісії; внести зміни до діючих форм первинних документів; переглянути метод нарахування амортизації; запровадити форму для оцінки поточного стану кожного об'єкта основних засобів та для відстеження компонентів витрат, які формують первісну вартість; впровадити додаткові облікові реєстри.

РОЗДІЛ 3

ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА АУДИТУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ НА ПРАТ «ТЕРНОПІЛЬСЬКИЙ МОЛОКОЗАВОД»

3.1. Організація аудиту основних засобів на підприємстві

Важливою умовою ефективного управління основними засобами є постійний контроль за їх станом, наявністю та ефективним використанням. Такий контроль забезпечує збереження активів підприємства, мінімізує ризики втрат і сприяє виявленню недоліків у процесах управління ресурсами, що, в свою чергу, підтримує стабільність діяльності підприємства та достовірність фінансової звітності.

Контрольні функції на підприємствах перш за все виконуються керівниками, які діють відповідно до своїх прав і обов'язків, що визначаються в залежності від форми власності підприємства. Водночас основною формою незалежного фінансового контролю за діяльністю суб'єкта господарювання є аудит, місією якого є надання користувачам обґрунтованої впевненості щодо достовірності перевіреної інформації.

Для ПрАТ «Тернопільський молокозавод» аудит річної фінансової звітності є обов'язковим, оскільки підприємство відноситься до великих та становить суспільний інтерес. Система внутрішнього контролю на підприємстві функціонує, але вона потребує доповнення затвердженими внутрішніми документами, яких наразі немає. При здійсненні внутрішнього контролю і управління ризиками в Товаристві використовуються різні методи, вони включають в себе низку елементів, а саме: бухгалтерський фінансовий облік (інвентаризація і документація, рахунки і подвійний запис); бухгалтерський управлінський облік (розподіл обов'язків, нормування витрат); контроль, ревізія (перевірка документів, перевірка вірності арифметичних розрахунків, перевірка дотримання правил обліку окремих господарських операцій, інвентаризація, усне опитування персоналу, підтвердження і простежування).

Ці методи разом утворюють єдину систему, яка застосовується для управління Товариством. За організацію внутрішнього контролю відповідають Генеральний директор і головний бухгалтер підприємства. Для запобігання помилкам у роботі підприємства необхідно зосередити увагу на вдосконаленні системи управління, зокрема системи внутрішнього контролю, оскільки надійно налагоджена система внутрішнього контролю суттєво знижує ризик виникнення випадкових помилок у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності. Ця залежність стає визначальною під час проведення аудиторських перевірок, оскільки рівень довіри до системи внутрішнього контролю формує основу для оцінки роботи підприємства. Водночас ефективно функціонуюча система внутрішнього контролю значно впливає на оптимізацію аудиторських процедур (рис. 3.1) [56].

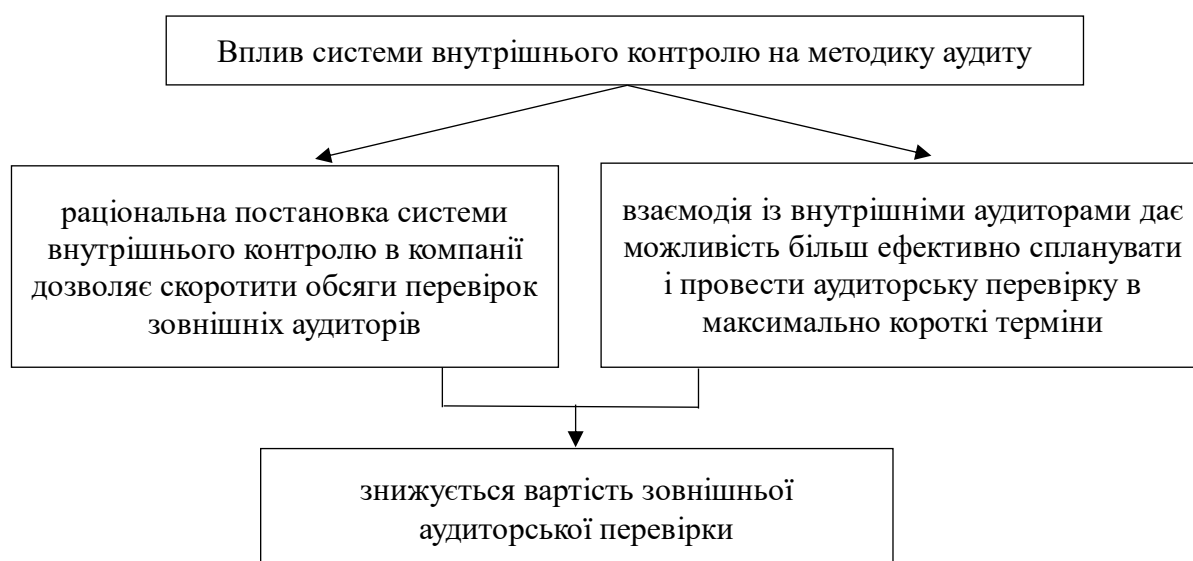


Рис. 3.1. Вплив результатів дії ефективно функціонуючої системи внутрішнього контролю на методику та кількість аудиторських процедур
Джерело: [56]

На досліджуваному підприємстві аудит основних засобів проводиться під час щорічної перевірки фінансової звітності суб'єкта господарювання. Така перевірка є обмеженою в часі, оскільки необхідно перевірити достовірність інформації, яка міститься у фінансовій звітності, за всіма об'єктами

бухгалтерського обліку. Через це дослідити в повному обсязі інформацію щодо основних засобів є надзвичайно складно. Тому доцільним є використання супутньої послуги аудиту, тобто операційного аудиту основних засобів. Порівняльну характеристику особливостей аудиту основних засобів, що проводиться в межах аудиту фінансової звітності та операційного аудиту, наведено на рис. 3.2.

Аудит основних засобів	
У складі аудиту фінансової звітності	Операційний аудит
Мета аудиту	
Визначається на законодавчому рівні – надання аудитору можливості висловити думку про те, чи відповідають фінансові звіти в усіх суттєвих аспектах концептуальній основі фінансової звітності	Визначається договором на проведення аудиту – перевірка конкретних аспектів обліку основних засобів, дотримання певних процедур і правил, достовірності інформації про основні засоби в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності
Завдання аудиту	
Збір достатніх аудиторських доказів для перевірки в усіх суттєвих аспектах достовірності та правильності інформації, що міститься у фінансовій звітності	Збір достатніх аудиторських доказів для оцінки достовірності відображення інформації про операції з основними засобами в первинних документах, облікових регістрах, фінансовій звітності
Програма аудиту основних засобів	
Не передбачена	Обов’язкова
Аудиторські процедури	
Скорочені для перевірки операцій та залишків на рахунках обліку, класів рахунків, облікових регістрів, фінансової звітності	Розширені для перевірки операцій та залишків на рахунках обліку, класів рахунків, облікових регістрів, фінансової звітності
Аудиторський звіт	
Форма та зміст визначається МСА	Має довільну форму, визначає виявлені порушення

Рис. 3.2. Особливості аудиту основних засобів у складі аудиту фінансової звітності та операційного аудиту основних засобів

Джерело: [57]

Дослідження зазначених особливостей дозволяє дійти висновку, що як організація, так і методичні підходи до аудиторської перевірки основних засобів мають свої відмінності та характерні риси.

Правильна організація процесу є ключовою для досягнення його ефективності та реалізації поставлених цілей. Для цього необхідно чітко визначити дії, які мають виконати аудитори, а також встановити їх послідовність, окреслити мету та завдання аудиту. Лише маючи чітке розуміння

організаційної процедури аудиту та послідовності його етапів, аудитори здобувають систематизовані знання, які можна застосувати на практиці. Таким чином, організація аудиту будь-яких об'єктів, зокрема основних засобів, включає в себе логічну та науково обґрунтовану послідовність застосування аудиторських процедур. Цей процес можна структурувати за ключовими складовими, що забезпечують якісну перевірку об'єкта аудиту:

1. Інформаційно-методична – охоплює забезпечення аудитора необхідними правовими та інструктивними матеріалами, такими як юридичні документи, наказ про облікову політику, матеріали інвентаризації, дані про рух і оцінку основних засобів та інші. Застосовуються методи, такі як документальна перевірка, аналіз, опитування, порівняння та вибіркове дослідження.

2. Структурна – входить визначення мети, завдань, об'єкта та предмета аудиту, що базуються на умовах укладеного договору.

3. Процедурна – включає визначення конкретних процедур для проведення аудиту відповідно до розробленої методики. Результати аудиту документуються в аудиторському висновку.

Отже, раціональна організація аудиту основних засобів потребує комплексного підходу, а також є основою для забезпечення високої якості аудиторських послуг. Однак, не менш важливим є застосування чіткої та обґрунтованої методики. Враховуючи це, наступним важливим етапом, якому варто приділити увагу, є розробка методики аудиту основних засобів.

3.2. Розробка методики аудиту основних засобів на підприємстві

Аудит основних засобів є важливою складовою загального аудиту суб'єкта господарювання, оскільки основні засоби займають значну частку в майні досліджуваного підприємства. Специфічність і складність методики аудиту основних засобів обумовлюють необхідність розгляду питання її формування щодо даного об'єкта обліку та фінансової звітності. Методика аудиту – це послідовність виконання аудиторських процедур із застосуванням

сукупності способів, прийомів та інструментів для найбільш доцільного дослідження об'єкта аудиту.

Варто зауважити, що на сьогодні універсальної методики аудиторської перевірки не існує. Кожна аудиторська фірма, на основі професійного судження та враховуючи особливості бізнесу перевіряемого підприємства, розробляє методику самостійно. Тому для перевірки основних засобів на різних підприємствах аудиторська фірма може застосовувати різні методичні підходи. При цьому методика аудиту кожного елемента фінансової звітності повинна розроблятися за єдиною схемою та має обов'язково містити такі складові:

- 1) мета, завдання та об'єкти перевірки;
- 2) методичні прийоми організації та проведення аудиторської перевірки;
- 3) законодавче та нормативно-правове забезпечення перевірки;
- 4) інформаційне забезпечення перевірки;
- 5) перелік аудиторських процедур та послідовність їх виконання за окремими напрямками перевірки;
- 6) документування результатів перевірки (перелік робочих документів);
- 7) класифікатор можливих викривлень та помилок.

Зміст окремих елементів методики аудиту основних засобів, таких як мета, завдання, об'єкти, методичні прийоми, законодавчо-нормативне та інформаційне забезпечення аудиторської перевірки, розглянуто та представлено в організаційно-інформаційній моделі аудиторської перевірки основних засобів підприємства, яка запропонована в п. 1.4 магістерської роботи.

Основною складовою методики аудиту основних засобів підприємства є визначення напрямів його проведення. Слід зазначити, що серед науковців відсутня єдина точка зору щодо вирішення цього питання. Як правило, визначення напрямів перевірки здійснюється на основі наступних ознак: в залежності від рівня агрегування інформації про об'єкт перевірки; за видами операцій, які пов'язані з об'єктом; в розрізі етапів аудиторської перевірки; в розрізі дій аудитора, щодо підтвердження передумов формування фінансової звітності [58, 59, 60, 61].

На основі узагальнення існуючих підходів до формування змісту програми аудиту вважаємо більш доцільним визначати напрями аудиту в межах кожного традиційного етапу аудиторської перевірки за конкретними операціями з обліку основних засобів, враховуючи твердження управлінського персоналу стосовно даного елементу фінансової звітності. Згідно цього підходу визначено перелік конкретних аудиторських процедур за напрямками аудиторської перевірки основних засобів, які представлені в табл. 3.1.

Таблиця 3.1

Основні напрями перевірки

1. Підготовчий етап	
1.1	Перевірка надійності системи внутрішнього контролю за операціями з основними засобами підприємства
1.2	Оцінка величини аудиторського ризику, рівня суттєвості та методів перевірки
1.3	Складання плану та робочої програми аудиторської перевірки основних засобів
2. Основний етап	
2.1	Перевірка відповідності облікової політики підприємства щодо основних засобів нормам діючого законодавства
2.2	Перевірка тотожності показників фінансової звітності бухгалтерського обліку
2.3	Перевірка наявності та збереження основних засобів
2.3.1	Перевірка правильності проведення інвентаризації основних засобів
2.3.2	Перевірка документального оформлення та правильності відображення в обліку результатів інвентаризації основних засобів
2.3.3	Перевірка відповідності основних засобів критеріям визнання згідно П(С)БО 7 (МСБО 16)
2.4	Перевірка операцій з надходження основних засобів
2.4.1	Перевірка документального забезпечення операцій з надходження основних засобів
2.4.2	Перевірка правильності формування первісної вартості основних засобів та своєчасності їх оприбуткування
2.4.3	Перевірка правильності відображення в обліку операцій з оприбуткування основних засобів
2.5	Перевірка операцій з нарахування амортизації основних засобів
2.5.1	Перевірка відповідності методів нарахування амортизації основних засобів чинному законодавству та обліковій політиці підприємства
2.5.2	Перевірка правильності розрахунку сум амортизації основних засобів
2.5.3	Виявлення об'єктів основних засобів: - за якими не нараховується амортизація; - які повністю амортизовані, знаходяться в експлуатації, але амортизація по ним не нараховується; - які повністю амортизовані, не експлуатуються, але амортизація по ним нараховується
2.5.4	Перевірка періодичності та початку нарахування амортизації основних засобів

Продовження табл. 3.1

2.5.5	Перевірка документального оформлення операцій з нарахування амортизації основних засобів та правильності їх відображення в облікових регістрах та звітності
2.6	Перевірка операцій з ремонту, модернізації та реконструкції основних засобів
2.6.1	Перевірка законності та обґрунтованості виконання робіт з поліпшення основних засобів
2.6.2	Перевірка достовірності та правильності відображення операцій з ремонту, модернізації та реконструкції основних засобів
2.7	Перевірка операцій з переоцінки основних засобів
2.7.1	Перевірка доцільності та правової обґрунтованості проведення переоцінки основних засобів
2.7.2	Перевірка правильності розрахунків з переоцінки основних засобів
2.7.3	Перевірка документального оформлення та правильності відображення в обліку результатів переоцінки основних засобів (первісної, наступної)
2.7.4	Перевірка оцінки втрати (відновлення) корисності основних засобів
2.8	Перевірка операцій з вибуття основних засобів
2.8.1	Перевірка дотримання вимог чинного законодавства щодо здійснення операцій, пов'язаних з вибуттям основних засобів
2.8.2	Перевірка правильності оформлення та відображення в обліку операцій з вибуття основних засобів
2.8.3	Перевірка правильності розрахунку формування фінансових результатів у зв'язку з вибуттям основних засобів
3. Заключний етап	
3.1	Групування та узагальнення результатів аудиту за даними робочих документів
3.2	Висловлення думки за результатами перевірки та складання аудиторського звіту
3.3	Розробка рекомендацій щодо покращення організації обліку основних засобів та оптимізації процесу управління ними

Відповідно до запропонованого переліку напрямів перевірки сформовано план та розроблена робоча програма аудиту основних засобів з дотриманням вимог МСА 300 «Планування аудиту фінансової звітності» та принципів планування: комплексність, безперервність та оптимальність (табл. 3.2 та дод. В).

Таблиця 3.2

План аудиту основних засобів

№ з/п	Напрями перевірки	Період перевірки	Виконавець	Примітки
1	Перевірка відповідності облікової політики підприємства щодо основних засобів нормам діючого законодавства	21.01.20X4	Соломін П.А., Шевченко А.Н.	
2	Перевірка тотожності показників фінансової звітності та регістрів бухгалтерського обліку	21.01.20X4	Шевченко А.Н.	

Продовження табл. 3.2

3	Перевірка наявності та збереження основних засобів	22.01.20X4 - 23.01.20X4	Соломін П.А., Шевченко А.Н.	
4	Перевірка операцій з надходження основних засобів	24.01.20X4 - 25.01.20X4	Соломін П.А., Шевченко А.Н.	
5	Перевірка операцій з нарахування амортизації основних засобів	26.01.20X4	Соломін П.А., Шевченко А.Н.	
6	Перевірка операцій з ремонту, модернізації та реконструкції основних засобів	27.01.20X4	Соломін П.А., Шевченко А.Н.	
7	Перевірка операцій з переоцінки основних засобів	28.01.20X4	Соломін П.А., Шевченко А.Н.	
8	Перевірка операцій з вибуття основних засобів	29.01.20X4	Соломін П.А., Шевченко А.Н.	
9	Групування та узагальнення результатів аудиту за даними робочих документів	30.01.20X4	Соломін П.А., Шевченко А.Н.	
10	Висловлення думки за результатами перевірки та складання аудиторського звіту	31.01.20X4	Соломін П.А., Шевченко А.Н.	
11	Розробка рекомендацій щодо покращення організації обліку основних засобів та оптимізації процесу управління ними	01.02.20X4	Соломін П.А., Шевченко А.Н.	

План аудиту є організаційно-методичним документом, що містить основні етапи та процедури перевірки, викладені в логічній послідовності. Його основна мета – забезпечити систематичний і структурований підхід до виконання аудиторських завдань. Форма та структура плану є гнучкими, тому аудитор може адаптувати його зміст відповідно до специфіки завдання та власного професійного судження. Деталізація плану також залишається на розсуд суб'єктів аудиторської діяльності.

Програма аудиту – структурований документ, що містить перелік аудиторських процедур, які слід виконати для досягнення мети перевірки та підтвердження достовірності інформації, заявленої управлінським персоналом. Форма програми не регламентується жорсткими вимогами, що дає аудитору можливість на свій професійний розсуд визначати її структуру та обсяг процедур відповідно до специфіки перевірки. Використання програми сприяє

впорядкованості перевірки, а також виконує ряд інших важливих функцій, зображених на рис. 3.3.

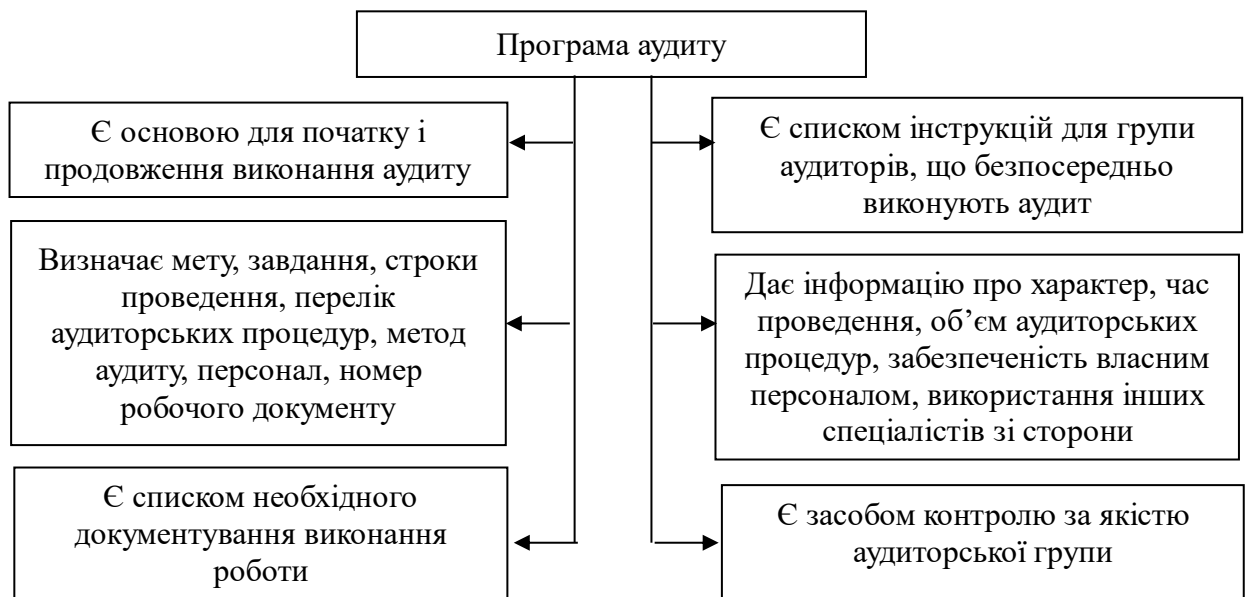


Рис. 3.3. Роль програми в процесі аудиту

Джерело: [63]

Відповідно до вимог МСА 315 «Ідентифікація та оцінювання ризиків суттєвого викривлення» та регламенту аудиту фінансової звітності, важливою передумовою визначення масштабів і основних напрямків аудиторської перевірки основних засобів є виконання ряду передпланових процедур. Ці процедури здійснюються на початковому етапі аудиторської перевірки (табл. 3.1) і включають, зокрема, ознайомлення з діяльністю підприємства, з особливостями його бізнесу; дослідження та оцінка стану бухгалтерського обліку та системи внутрішнього контролю на підприємстві; визначення рівня суттєвості помилок в обліку основних засобів та оцінка аудиторський ризик. Результати реалізації цих процедур дозволяють також визначити зони підвищеного ризику суттєвого викривлення обліку та фінансової звітності, які потребують особливої уваги аудитора.

Варто зазначити, що важливим є проведення оцінювання системи внутрішнього контролю за операціями з основними засобами. Оцінка цієї

системи найкраще здійснюється через спеціальний тест, запропонований для ПрАТ «Тернопільський молокозавод» (додаток Г).

За результатами аналізу відповідей аудитор оцінює ефективність контрольних процедур в запобіганні або виявленні суттєвих викривлень в обліку основних засобів та фінансовій звітності.

На основному етапі аудиту основних засобів підприємства (табл. 3.1) здійснюється реалізація аудиторських процедур за такими напрямками:

- *перевірка відповідності облікової політики підприємства щодо основних засобів нормам діючого законодавства.* Встановлюється наявність в обліковій політиці положень щодо організації та методики обліку основних засобів на підприємстві;

- *перевірка тотожності показників фінансової звітності та реєстрів бухгалтерського обліку.* Здійснюється звірка даних реєстрів обліку основних засобів з показниками фінансової звітності, звірку реєстрів синтетичного та аналітичного обліку стосовно основних засобів;

- *перевірка наявності та збереження основних засобів.* Звертається увага на такі моменти, як: відповідність проведення інвентаризації, документального оформлення результатів інвентаризації вимогам нормативних документів; наявність некомплектного або надлишкового обладнання; наявність та стан технічних паспортів та іншої документації, що підтверджує право власності на об'єкти основних засобів; наявність договорів про повну матеріальну відповідальність та документів на орендовані основні засоби; наявність та правильність оформлення первинних документів за результатами інвентаризації, своєчасність їх відображення в реєстрах аналітичного та синтетичного обліку. Перевіряється також правомірність віднесення активів підприємства до основних засобів відповідно до критеріїв їх визначення та обґрунтованість розподілу за класифікаційними групами.

- *перевірка операцій з надходження основних засобів на підприємство.* Встановлюється наявність та правильність оформлення документів, які підтверджують оприбуткування основних засобів. Оцінюється правомірність

включення витрат до первісної вартості основних засобів в залежності від способу надходження на підприємство, а також при їх придбанні за рахунок позикових коштів; відповідність бухгалтерського обліку операцій з надходження основних засобів вимогам законодавчих та нормативних документів;

- *перевірка операцій з нарахування амортизації основних засобів.* З'ясовується відповідність застосованих методів розрахунку амортизації основних засобів чинному законодавству та обліковій політиці підприємства. Здійснюється вибірковий перерахунок суми нарахованої амортизації за кожним методом, який використовується. При цьому звертається увага на об'єкти: за якими амортизація взагалі не нараховувалася; які повністю амортизовані, продовжують знаходитися в експлуатації, але амортизація по них не нараховується; які повністю амортизовані, не експлуатуються, але амортизація по ним продовжує нараховуватися; які знаходяться на реконструкції, модернізації, але амортизація по ним нараховується.

Необхідно також встановити періодичність та початок нарахування амортизації основних засобів на підприємстві, їх відповідність вимогам національних та міжнародних стандартів; перевірити правомірність відображення нарахованої амортизації на рахунках бухгалтерського обліку витрат в залежності від характеру об'єкта основних засобів та місця його експлуатації.

- *перевірка операцій з ремонту, модернізації та реконструкції основних засобів.* З'ясується доцільність та законність операцій з ремонту основних засобів на основі встановлення наявності планів, графіків та кошторисів ремонтних робіт, дефектних відомостей, договорів підряду, актів технічного огляду будинків та споруд, актів прийому-здачі відремонтованих та модернізованих об'єктів. Звертається увага на обґрунтованість розмежування ремонтних робіт і віднесення їх до поточного та капітального, а також на наявність робіт, пов'язаних з модернізацією основних засобів, поліпшенням їх експлуатаційних характеристик. Встановлюється правомірність віднесення

вартості ремонтних робіт до складу витрат звітнього періоду або її капіталізації. З'ясовуються також причини та винуватці аварійних ремонтів, величина збитків і відшкодування їх за рахунок винуватців.

- *перевірка операцій з переоцінки основних засобів.* В першу чергу необхідно з'ясувати відповідність порядку проведення переоцінки основних засобів положенням нормативних документів, враховуючи наступне: рішення про переоцінку приймає підприємство самостійно, коли залишкова вартість об'єкта суттєво відрізняється від його справедливої; переоцінку здійснює незалежний професійний оцінщик; у разі переоцінки хоча б одного об'єкту основних засобів на ту ж саму дату здійснюється переоцінка усіх об'єктів групи, до якої належить даний об'єкт. Особлива увага звертається на обґрунтування величини справедливої вартості об'єктів та правильність встановлення індексу переоцінки при наявності відповідних документів, що підтверджують ринкову вартість об'єкту. Встановлюється також відповідність бухгалтерського проведення операцій з дооцінки та уцінки основних засобів вимогам діючого законодавства.

- *перевірка операцій з вибуття основних засобів.* Оцінюється доцільність ліквідації основних засобів, їх реалізації, безкоштовної передачі, передачі в якості внеску в статутний капітал та відповідність здійснення цих операцій вимогам законодавства. При цьому необхідно встановити наявність та правильність оформлення первинних документів, що підтверджують операції з вибуття основних засобів. Варто перевірити правильність розрахунку фінансових результатів від ліквідації та реалізації основних засобів, нарахування відповідних податкових зобов'язань, а також відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій, пов'язаних з вибуттям основних засобів.

Для відображення результатів реалізації аудиту за вищезазначеними напрямками аудиторської перевірки основних засобів розроблено пакет робочих документів, форма яких наведена в додатку І. Формат запропонованих робочих документів надає можливість оцінити характер виявлених в процесі аудиту

викривлень та помилок в обліку, виконати їх нормативно-правове обґрунтування, встановити вплив порушень на фінансової звітності, оподаткування, дотримання законодавства, і тим самим забезпечити аудитора необхідною інформацією для формування незалежної думки щодо достовірності бухгалтерського обліку та фінансової звітності стосовно основних засобів підприємства. Крім того, представлені робочі документи дозволяють оцінити повноту виконання аудиторських процедур, передбачених програмою аудиту основних засобів.

Таким чином, запропонований підхід до проведення аудиту основних засобів Товариства забезпечує можливість отримання необхідних аудиторських доказів для висловлення думки аудитора щодо точності відображення інформації про основні засоби в обліку та звітності підприємства.

Висновки до розділу 3

На підставі розглянутих питань організації та методики аудиту основних засобів на підприємстві можна зробити такі висновки:

1. Аудит основних засобів в Товаристві здійснюється під час щорічної аудиторської перевірки фінансової звітності. Вона є обмеженою в часі та охоплює всі об'єкти бухгалтерського обліку, тому це ускладнює детальне дослідження інформації щодо основних засобів. У зв'язку з цим запропоновано проведення операційного аудиту основних засобів. Система внутрішнього контролю, за організацію якої відповідають Генеральний директор і головний бухгалтер підприємства, на підприємстві функціонує, однак потребує доповнення затвердженими внутрішніми документами, які б чітко регламентували її роботу.

2. Визначено обов'язкові складові елементи методики аудиту основних засобів, такі як: мета, завдання, об'єкти перевірки; методичні прийоми організації та проведення аудиторської перевірки; нормативно – правове та інформаційне забезпечення перевірки; перелік аудиторських процедур та

послідовність їх виконання за окремими напрямками перевірки; документальне оформлення результатів перевірки; класифікатор можливих викривлень та помилок. Запропоновано план та робочу програму аудиту, тест оцінки внутрішнього контролю основних засобів, а також форми та зміст робочих документів аудитора, які дозволять отримати необхідні аудиторські докази та сформувані незалежну професійну думку щодо законності, достовірності, повноти та правильності відображення в обліку та звітності інформації про основні засоби підприємства.

ВИСНОВКИ

На підставі проведеного дослідження бухгалтерського обліку та аудиту основних засобів можна зробити наступні висновки та пропозиції:

1. Опрацювавши трактування поняття «основні засоби» у нормативно-правових актах та наукових дослідженнях визначено, що основні засоби – матеріальні активи, які протягом усього терміну експлуатації, що перевищує один рік або операційний цикл, якщо він довший за рік, зберігають свою натуральну форму та використовуються в господарській діяльності підприємства, а також для виконання адміністративних чи соціально-культурних функцій, поступово передаючи свою вартість на результат власної діяльності, такий як виготовлений товар, продукт або надана послуга.

2. Широка диференціація підходів до класифікації основних засобів призводить до потреби у створенні типової класифікації, яка б забезпечувала точність обліку та повноту відображення активів підприємства. Узагальнивши найхарактерніші підходи до групування основних засобів, основні засоби систематизовано за кількома класифікаційними ознаками, такими як: функціональне призначення, галузева ознака, тип використання, форма власності, речовий характер, джерела фінансування, характер відображення зносу, натурально-речовий склад та характер участі в процесах виробництва.

3. Співставлення положень НП(С)БО 7 та МСБО 16 дало змогу визначити відмінності у формуванні первісної вартості (собівартості), наприклад, при їх придбанні у кредит. Встановлено також відсутність у міжнародних стандартах спеціальних положень для оцінки безоплатно отриманих активів чи тих, які надійшли в обмін на подібний об'єкт.

4. Визначено, що бухгалтерський облік основних засобів регулюється такими законодавчо-нормативними актами, як: Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»; Цивільний, Господарський та Податковий кодекси; стандарти бухгалтерського обліку (зокрема НП(С)БО 7 «Основні засоби» та МСБО 16 «Основні засоби»); інструкції, методичні вказівки, рекомендації; внутрішні документи.

Регулювання аудиторської діяльності в Україні здійснюється на основі нормативно-правових актів, серед яких: Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг та Міжнародний кодекс етики професійних бухгалтерів; Положення, що прийняті Органом суспільного нагляду, Аудиторською палатою України, інші законодавчі акти, що регулюють проведення аудиту; внутрішньофірмові стандарти аудиту.

5. Наведено особливості та механізм формування облікового забезпечення управління основними засобами, яке є сукупністю даних бухгалтерського обліку, що використовуються в процесі проведення аналітичних процедур, спрямованих на оцінку стану, інтенсивності та ефективності використання основних засобів.

6. Охарактеризувавши методичні підходи до аудиту основних засобів, побудовано організаційно-інформаційна модель, яка включає суб'єкти та об'єкти аудиту, джерела інформації, методичні прийоми аудиту та методичні прийоми узагальнення та реалізації результатів аудиту. Втілення цих елементів забезпечуватиме виконання основних завдань аудиту для досягнення визначеної мети, яка полягає у вираженні аудитором об'єктивної та кваліфікованої думки щодо точності відображення інформації про основні засоби в обліку та звітності підприємства.

7. Об'єктом дослідження обрано ПрАТ «Тернопільський молокозавод», основним напрямком діяльності якого є виробництво широкого асортименту молочної продукції, зокрема молока, кефіру, сметани, йогуртів, масла та кисломолочного сиру. Аналіз фінансового стану за звітний період показав, що вартість активів Товариства на кінець 2023 року склала 1568016 тис. грн, що

більше на 23,08% порівняно з 2022 роком і на 51,76% у порівнянні з 2021 роком. У структурі активів на кінець року оборотні активи складають 37,88 %, необоротні – 62,12 %. У структурі пасивів на кінець аналізованого періоду найбільшу питому вагу займає власний капітал. Діяльність підприємства фінансується як за рахунок залученого та власного капіталу. В 2023 році порівнянні з 2021 роком спостерігається тенденція до покращення платоспроможності підприємства однак величина показників ліквідності не відповідає їх нормативному значенню. У структурі основних засобів Товариства значну частку займають машини та обладнання (66%). Однак, зважаючи на рівень зносу основних засобів, що становить 47,27%, існує необхідність їх оновлення та модернізації для забезпечення стабільної виробничої діяльності.

8. Облік основних засобів і відображення у фінансовій звітності в Товаристві здійснюється відповідно до МСБО 16 «Основні засоби» на підставі власної облікової політики. Обліковий процес визначено як організований належним чином та такий, що загалом відповідає вимогам чинного законодавства й нормативних актів. Однак виявлені і деякі несуттєві недоліки, зокрема необхідність затвердження наказом керівника склад інвентаризаційної комісії. Також для удосконалення обліку основних засобів пропонується внести зміни до діючих форм первинних документів. Для оптимізації облікових процедур рекомендується впровадити форму для оцінки поточного стану кожного об'єкта основних засобів та для відстеження компонентів витрат, які формують первісну вартість. Доцільно переглянути вибір методу амортизації з урахуванням розподілу основних засобів на задіяні у виробництві та інфраструктурні об'єкти. Для покращення організації обліку основних засобів пропонується впровадити додаткові облікові реєстри, які дозволять ефективніше вести облік за підрозділами.

9. Аудит основних засобів в Товаристві здійснюється під час щорічної перевірки фінансової звітності, тому запропоновано проведення операційного аудиту основних засобів. Систему внутрішнього контролю варто доповнити затвердженими внутрішніми документами, які б чітко регламентували її роботу.

10. З метою підвищення ефективності аудиту основних засобів розроблена методика перевірки з відповідним пакетом робочих документів, яка передбачає виконання аудиторських процедур за такими етапами: початковий основний та заключний.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби»: наказ Міністерства фінансів України від 27.04.2000 № 92. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/z0288-00>
2. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
3. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 «Основні засоби». URL: https://mof.gov.ua/storage/files/IAS-16_ukr_2018.pdf
4. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 № 73. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/z0336-13>
5. Концептуальна основа фінансової звітності. URL: https://mof.gov.ua/storage/files/2019_RB_ConceptualFramework_ukr_AH.pdf
6. Господарський кодекс України: Закон України від 16.01.2003 № 436-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/436-15>
7. Тележенко П. В. Генезис поняття основні засоби підприємства торгівлі. *Інтелект XXI*, 2016, 5: с. 162-166. URL: http://www.irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe?C21COM=2&I21DBN=UJRN&P21DBN=UJRN&IMAGE_FILE_DOWNLOAD=1&Image_file_name=PDF/int_XXI_2016_5_37.pdf
8. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський фінансовий облік: Підручник / Ф.Ф. Бутинець та ін. // 8-е вид., доп. і перероб. Житомир ПП «Рута». – 2009. – 912 с.
9. Завадський Й.С. Економічний словник / Й.С. Завадський, Т.В. Осовська, О.О. Юшкевич. – К.: Кондор, 2006. – 356 с.

10. Агрес О.Г. Економічна ефективність використання основних засобів сільськогосподарських підприємств: автореф. дис. ... к. е. н.: спец. 08.00.04 «Економіка та управління підприємствами (за видами економічної діяльності)» / О.Г. Агрес; Львівський нац. аграр. ун-т. – Львів, 2013. – 20 с.

11. Бабаєв Ю.А. Теорія бухгалтерського обліку / Ю.А. Бабаєв. К.: Вища школа, 2007. 692 с

12. Бабяк Н. Д. Амортизаційна політика підприємства на сучасному етапі реформування економіки України / Н. Д. Бабяк // Теорія і практика перебудови економіки. – 2009. – №10. – С. 61–64.

13. Бондар М.І. Облік і аудит основних засобів (на матеріалах аграрних підприємств Київської області) : автореф. дис. ... канд. екон. наук : спец. 08.06.04. Київ, 2011. 23 с

14. Бутинець Т.А. Основні засоби: точка зору економіста. Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. 2012. Вип. 2. Ч. 23. С. 22–36.

15. Александрова В., Коротких Н. Економіка підприємства: ефективне використання основних засобів. Вісник Національного технічного університету" Харківський політехнічний інститут"(економічні науки), 2021, 3: 27-31. URL: <http://es.khpi.edu.ua/article/view/256828>

16. Джеджула В. В., Спіфанова І. Ю., Волоська Н. Р. Сутність поняття «основні засоби». 2016. URL: http://ir.lib.vntu.edu.ua/bitstream/handle/123456789/13622/%20%20%20%20%20%20%20%20_20%20%20%20%20%20%20%20%20%20%20_20%20%20%20%20%20%20%20%20%20.pdf?sequence=1

17. Бойко Р. В., Воронко Р. М., Редченко К. І. Облікове забезпечення системи управління основними засобами підприємства: організаційний аспект. *Вісник ЛТЕУ. Економічні науки*, 2022, 70: 13-19. URL: <http://www.journals-lute.lviv.ua/index.php/visnyk-econom/article/view/1277>

18. Гречко С.М. Обліково-економічна сутність основних засобів в системі управління: проблеми трактування та класифікації. - Вісник ЖДТУ. Серія: Економічні науки; 4(62) 2018. № 2. - С. 24-29.

19. Павелко О. В., Романець О. В., Чабар Ю. О. Організація бухгалтерського обліку основних засобів підприємств та суб'єктів державного сектору: напрями удосконалення. Bulletin National University of Water and Environmental Engineering, 2021, 4.96: 245-267. URL: <https://visnyk.nuwm.edu.ua/index.php/econ/article/view/1022>

20. Коваленко А.М. Амортизаційні відрахування як фінансове джерело відтворення основних засобів підприємств.- Вісник Сумського державного університету. Економіка - 2017. - №6. – С.12-16

21. Мочерний С.В. та ін. Економічний енциклопедичний словник : в 2 т. Львів : Світ, 2005. Т. 1. 616 с.

22. Неміш Ю. В. Методи та підходи дослідження процесу управління основними засобами //Інноваційна економіка. - 2019. - № 10. - С. 152-156.

23. Сук Л.К., Сук П.Л. Фінансовий облік: навч. посіб. 2-ге вид., перероб. і доп. Київ, 2012. 647 с.

24. Шум М.А., Чуприна Л.В., Хільська А.О. Проблеми обліку та аналізу використання основних засобів підприємства. Економіка. Фінанси. Право. 2019. № 6. С. 20-22. URL: http://www.irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe?I21DBN=LINK&P21DBN=UJRN&Z21ID=&S21REF=10&S21CNR=20&S21STN=1&S21FMT=ASP_meta&C21COM=S&2_S21P03=FILA=&2_S21STR=ecfipr_2019_6_6

25. Лютова Г.М., Атамась О.М. Класифікація основних засобів як важлива передумова їх обліку та аналізу. Фінансовий простір. 2018. №3 (31). С. 147-154. URL: http://www.irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe?C21COM=2&I21DBN=UJRN&P21DBN=UJRN&IMAGE_FILE_DOWNLOAD=1&Image_file_name=PDF/Fin_pr_2018_3_18.pdf

26. Гончаренко А., Мельник Т. Визнання та оцінка основних засобів підприємства за національними та міжнародними стандартами. *Економіка та*

- суспільство*, 2022, 46. URL: <https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/view/2020>
27. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.99 р. № 996-XIV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/996-14>
28. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність»: наказ Міністерства фінансів України від 07.11.2003 № 617. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/z1054-03>
29. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 28 «Зменшення корисності активів»: наказ Міністерства фінансів України від 24.12.04 р. № 817. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/z0035-05>
30. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 32 «Інвестиційна нерухомість»: наказ Міністерства фінансів України від 2.07.2007 р. № 779. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/z0823-07>
31. Міжнародний стандарт фінансової звітності 16 «Оренда». URL: <https://mof.gov.ua/storage/files/IFRS16%20ukr%202021.pdf>
32. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
33. Цивільний кодекс України від 16.01.2003 № 435-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/435-15>
34. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів: наказ Міністерства фінансів України від 30.09.03 р. № 561. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/v0561201-03>
35. Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності: наказ Міністерства фінансів України від 28.03.2013 р. № 433. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/v0433201-13>
36. Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань: наказ Міністерства фінансів України від 02.09.2014 р. № 879. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/z1365-14>

37. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність : Закон України від 21.12.2017 р. № 2258-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/2258-19>

38. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду , іншого надання впевненості та супутніх послуг. URL: <https://www.iaasb.org/publications/mizhnarodni-standarti-kontrolyu-yakosti-auditu-oglyadu-inshogo-nadannya-vpevnenosti-ta-suputnikh-0>

39. Міжнародний кодекс етики професійних бухгалтерів. URL: <https://www.ethicsboard.org/publications/mizhnarodniy-kodeks-etiki-profesiynikh-bukhgalteriv>

40. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: наказ Міністерством фінансів України від 09.12.2011 № 1591. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/z1557-11>

41. Майстер Л. А., Покиньючерда В.В. облікова інформація в управлінні основними засобами підприємства. *SWorldJournal*, 2022, 13-02: 3-7. URL: <https://www.sworldjournal.com/index.php/swj/article/view/swj13-02-006>

42. Фрайман А.В., Селіванова Н.М. Удосконалення організації обліку основних засобів в період карантину. *Economics: Time Realities*, 2022, 2. URL: <https://economics.net.ua/files/archive/2022/No1/64.pdf>

43. Макаренко А.П. Аудит основних засобів на підприємстві та напрями його вдосконалення / А.П. Макаренко, М.В. Шама // Агросвіт. 2020, № 2. С. 30–37. URL: <http://www.agrosvit.info/?op=1&z=3069&i=4>

44. МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до міжнародних стандартів аудиту».

45. Гордієнко Н. І., Харламова О. В., Мізік Ю. І., Конопліна О. О. Аудит: методика і організація : навч. посібник / Харків. нац. ун-т міськ. госп-ва ім. О. М. Бекетова. – 2-ге вид., перероб. і доп. – Харків : ХНУМГ ім. О. М. Бекетова, 2017. – 319 с. <https://core.ac.uk/download/pdf/141489401.pdf>

46. Куцай Н. С., Демчук В. О. Сутність, задачі та етапи управління фінансовим станом підприємства. Електронне наукове фахове видання з

економічних наук «Modern Economics». 2021, №25. С. 92-97. URL: <https://modecon.mnau.edu.ua/issue/25-2021/kutsay.pdf>

47. Ковальчук, Н. О., Федішин, М. П., Жаворонок, А. В. Теоретичні аспекти аналізу складу, структури активів та джерел їх фінансування. Інвестиції: практика та досвід, 2019, 23: с. 64-69. URL: <http://www.investplan.com.ua/?op=1&z=6924&i=11>

48. Клименко В. С. Методика оцінки платоспроможності та ліквідності підприємства. 2019, 61-75. URL: http://www.vtei.com.ua/konfa/27_03/4/7.pdf

49. Лопатовська О. О., Нікольчук, Ю. М., Бондарук, С. Р. Основні засоби підприємства: методика аналізу та ефективність використання. Трансформаційна економіка, 2023, 5 (05): 75-81. URL: <https://transformations.in.ua/index.php/journal/article/view/67>

50. Мулик Т. О. Аналіз основних засобів підприємства: методичні та практичні аспекти. *Інфраструктура ринку*.-2020.-№ 46.-С. 113-123., 2020. URL: <http://socrates.vsau.org/repository/card.php?id=25889>

51. Косата І. А.. Роль та місце бухгалтерського обліку на підприємстві. Бізнес Інформ, 2018, 11 (466): 320-324. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/rol-ta-mistse-buhgalterskogo-obliku-na-pidpriemstvi>

52. Легенчук, С. Ф., Вольська, К. О., Вакур, О. В. Документування в бухгалтерському обліку: процесний підхід: монографія. – Івано-Франківськ: Видавець Кушнір Г. М., 2016. – 228с. URL: <http://eztuir.ztu.edu.ua/handle/123456789/2567>

53. Колісник, Г. М. Мета та значення облікової політики підприємства: в умовах застосування Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку і фінансової звітності. Науковий комітет конференції, 2021, с. 61. URL: https://lib.lntu.edu.ua/sites/default/files/2021-10/%D0%97%D0%91%D0%86%D0%A0%D0%9D%D0%98%D0%9A_%D0%9B%D0%A2%D0%95%D0%A3%2C%202021.pdf#page=62

54. Бондаренко Н. М., Дорофієнко А. В. Аудит основних засобів на промисловому підприємстві. Вісник Хмельницького національного університету. 2019. № 1. С.46-52. URL: <http://journals.khnu.km.ua/vestnik/wp-content/uploads/2021/01/11-14.pdf>.

55. Звіт з управління ПрАТ Тернопільський молокозавод за 2023 р. URL: https://pjsc.molokija.com/uploads/file_uploads/Zvit_pro_upravlinnya_PrAT_TMZ_2023.pdf

56. Подмешальська Ю. В., Феофанов Л. К., Качан К. А. Удосконалення аудиту основних засобів. Агросвіт. 2020. № 3. С. 118 – 129. URL: <http://www.agrosvit.info/?op=1&z=3092&i=14>

57. Міняйло В. П. Імперативи аудиту фінансової звітності промислового підприємства. Фінансово-правовий аспект діяльності підприємств: зб. наук. ст. студ. заоч. форми навч./відп. ред. АМ Бідюк.–Київ: Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2021. С. 87. URL: <https://knute.edu.ua/file/MjkwMjQ=/add6390b9b558c1dbb74cce5deeadcbd.pdf#page=83>

58. Кащена Н. Б., Наумова Т. А., Кашперська А. І. Аудит: навчальний посібник для студентів економічних спеціальностей. Видання доповнене та перероблене; за ред. Т. А. Наумова, А. І. Кашперська. Харків: ДБТУ, 2023. С. 20 – 21. URL: https://repo.btu.kharkov.ua/bitstream/123456789/42690/1/NP_audit_23.pdf

59. Подмешальська Ю. В., Троян О. В., Біла Л. В. Теоретико-практичні аспекти проведення аудиту основних засобів. Інвестиції: практика та досвід, 2019. №2 С. 64-70. URL: <http://www.investplan.com.ua/?op=1&z=6482&i=9>

60. Радіонова Н. Й., Войтенко М. В. Методичні засади проведення аудиту основних засобів. Міжнародний науковий журнал «Інтернаука», 2021. № 15. С. 37 – 41. URL: <https://stud.knutd.edu.ua/handle/123456789/18960>

61. Остапенко К. Методика аудиту операцій з основними засобами. Облік, контроль і аналіз в управлінні підприємницькою діяльністю: зб. наук. пр. IX

Всеукр. наук.-практ. Інтернет–конф., 24 берез. 2021 р.: у 2-х ч. Ч. II. Вінниця: ВРВ ВТЕІ КНТЕУ, 2021. URL: <http://www.vtei.com.ua/doc/24032021/4/9.pdf>

62. Макаренко А. П., Меліхова Т. О., Мусійченко О.Г. Організація і методика аудиту: навчальний посібник для здобувачів ступеня вищої освіти магістра спеціальності 071 «Облік і оподаткування» освітньо-професійної програми «Облік, аналіз, контроль в управлінні підприємством». Запоріжжя : Запорізький національний університет, 2024. С. 84 – 87. URL: <https://dspace.znu.edu.ua/xmlui/bitstream/handle/12345/19665/0059347.pdf?sequence=1&isAllowed=y>

63. Проскуріна Н. М. Внутрішній та зовнішній аудит: конспект лекцій для підготовки спеціальності «Облік і аудит». Запоріжжя: Запорізький національний університет, 2019. С. 47. URL: <https://moodle.znu.edu.ua/mod/resource/view.php?id=129195>

64. Макаренко А. П., Шама М. В. Аудит основних засобів на підприємстві та напрями його вдосконалення. Агросвіт. 2020. № 2. С. 30–37. URL: http://www.agrosvit.info/pdf/2_2020/6.pdf

65. Меліхова Т. О., Гребенюк О. В. Удосконалення методичних підходів до аудиту надходження основних засобів для підвищення рівня економічної безпеки підприємства. Економіка та держава. 2020. № 1. С. 27–32. URL: http://www.economy.in.ua/pdf/1_2020/7.pdf

66. Макаренко А. П., Гречана Л. С. Удосконалення методичних підходів до проведення аудиту амортизації основних засобів. URL: <http://www.pdaa.edu.ua/sites/default/files/nppdaa/5.3/175.pdf>

67. Савченко А. М., Бурятинський В. В. Концептуальні підходи та проблеми аудиту основних засобів. Ефективна економіка. 2019. № 12. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=7477>

68. Яковлев А. І., Меліхова Т. О., Синиця Ю. С. Удосконалення обліку та аудиту основних засобів на малому підприємстві за допомогою правильного застосування їх вартісного вимірювання. Інвестиції: практика та досвід. 2023.

№

23.

С.

53-58.

URL:

<https://nayka.com.ua/index.php/investplan/%20article/view/2591/2627>

69. Тимощук Н. С. Перспективи вдосконалення аудиту основних засобів на шляху інтеграції до зарубіжного досвіду. URL:

http://www.rusnauka.com/17_APSN_2009/Economics/47983.doc.htm

ДОДАТКИ

ДОДАТОК А

ДОДАТКИ

Типові бухгалтерські проведення операцій з обліку основних засобів

№	Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1. Придбання об'єктів основних засобів			
1.1	Придбано об'єкт основних засобів у постачальника	152	631
1.2	Відображено вартість. матеріальних цінностей, робіт і послуг пов'язаних із введенням в експлуатацію основних засобів	152	20, 66, 65, 234, 63
1.3	Включено до складу податкового кредиту суму ПДВ	641	631
1.4	Введено об'єкт в експлуатацію	10	152
2. Будівництво об'єктів основних засобів			
2.1	Підрядний спосіб		
2.1.1	Відображено вартість. будівельно-монтажних робіт, виконаних згідно з актами	151	631
2.1.2	Податковий кредит з ПДВ	641	631
2.1.3	Введено об'єкт в експлуатацію	10	151
2.2	Господарський спосіб		
2.2.1	Витрати будівельних матеріалів при спорудженні об'єкта	151	205
2.2.2	Нараховано заробітну плату будівельникам	151	661
2.2.3	Здійснені нарахування. на соціальні заходи в розмірі ЄСВ на нараховану заробітну плату	151	65
2.2.4	Нараховано амортизацію будівельно-монтажних машин і механізмів	151	131
2.2.5	Введено об'єкт в експлуатацію	10	151
3. Надходження об'єктів основних засобів			
3.1	Одержання об'єкта основних засобів від учасника підприємства	10	46
3.2	Надходження безоплатно отриманих основних засобів	10	424
4. Продаж основних засобів			

4.1	Прийнято рішення про реалізацію основних засобів та переведено актив до складу необоротних, які утримуються для продажу:		
4.1.1	списано залишкову вартість об'єкта	286	10
4.1.2	списано суму зносу об'єкта	13	10
4.2	Відображено договірну вартість продажу об'єкта	377	712
4.3	Нараховано податкове зобов'язання з ПДВ	712	641
4.4	Списано вартість реалізованого об'єкта	943	286
5. Ліквідація об'єкта основних засобів			
5.1	Виведено з експлуатації об'єкт у зв'язку з ліквідацією	976	10
5.2	Списано суму зносу	131	10
5.3	Відображено суму податкових зобов'язань з ПДВ	977	641

Додаток до інвентаризаційного опису основних засобів

1. Інформація про придатність об'єкта основних засобів

Назва об'єкта	Дата введення в експлуатацію	Строк корисного використання, рік	Первісна вартість, грн.	Залишкова вартість, грн.	Придатність до використання об'єкта	Подальше використання потребує (ремонт, поліпшення, ліквідації)
1	2	3	4	5	6	7

2. Інформація про можливі втрати (ризики) основних засобів

Примітки	Вид ризика	Справедлива вартість, грн.	Проведення ремонт, грн.	Проведення поліпшення, грн.	Можлива сума відшкодування (дорогоцінні метали та ін.)	Сума можливих втрат	Пропозиції (уцінка, можливості відновлення)
8	9	10	11	12	13	14 (5- 10+11+12- 13)	15

ДОДАТОК В

Програма аудиту основних засобів

№ з/п	Перелік аудиторських процедур	Період перевірки	Виконавець	Код робочого документу	Примітки
1	Перевірка відповідності облікової політики підприємства щодо основних засобів нормам діючого законодавства	21.01.20X4	Соломін П.А., Шевченко А.Н.		
2	Перевірка тотожності показників фінансової звітності та реєстрів бухгалтерського обліку	21.01.20X4	Шевченко А.Н.		
3	Перевірка наявності та збереження основних засобів	22.01.20X4 - 23.01.20X4	Соломін П.А., Шевченко А.Н.		
3.1	Перевірка правильності проведення інвентаризації основних засобів	22.01.20X4	Шевченко А.Н.		
3.2	Перевірка документального оформлення та правильності відображення в обліку результатів інвентаризації основних засобів	22.01.20X4	Шевченко А.Н.		
3.3	Перевірка відповідності основних засобів критеріям визнання згідно П(С)БО 7 (МСБО 16)	23.01.20X4	Соломін П.А.		
4	Перевірка операцій з надходження основних засобів	24.01.20X4 - 25.01.20X4	Соломін П.А., Шевченко А.Н.		
4.1	Перевірка документального забезпечення операцій з надходження основних засобів	24.01.20X4	Шевченко А.Н.		
4.2	Перевірка правильності формування первісної вартості основних засобів та своєчасності їх оприбуткування	24.01.20X4	Соломін П.А.		
4.3	Перевірка правильності відображення в обліку операцій з оприбуткування основних засобів	25.01.20X4	Соломін П.А.		
5	Перевірка операцій з нарахування амортизації основних засобів	26.01.20X4	Соломін П.А., Шевченко А.Н.		
5.1	Перевірка відповідності методів нарахування амортизації основних засобів чинному законодавству та обліковій політиці підприємства	26.01.20X4	Шевченко А.Н.		
5.2	Перевірка правильності розрахунку сум амортизації основних засобів	26.01.20X4	Соломін П.А.		
5.3	Виявлення об'єктів основних засобів: - за якими не нараховується амортизація; - які повністю амортизовані, знаходяться в експлуатації, але амортизація по ним не нараховується; - які повністю амортизовані, не експлуатуються, але амортизація по ним нараховується	26.01.20X4	Соломін П.А.		
5.4	Перевірка періодичності та початку нарахування амортизації основних засобів	26.01.20X4	Шевченко А.Н.		
5.5	Перевірка документального оформлення операцій з нарахування амортизації основних засобів та правильності їх відображення в облікових реєстрах та звітності	26.01.20X4	Соломін П.А.		

ПРОДОВЖЕННЯ ДОД. В

6	Перевірка операцій з ремонту, модернізації та реконструкції основних засобів	27.01.20X4	Соломін П.А., Шевченко А.Н.		
6.1	Перевірка законності та обґрунтованості виконання робіт з поліпшення основних засобів	27.01.20X4	Шевченко А.Н.		
6.2	Перевірка достовірності та правильності відображення операцій з ремонту, модернізації та реконструкції основних засобів	27.01.20X4	Соломін П.А.		
7	Перевірка операцій з переоцінки основних засобів	28.01.20X4	Соломін П.А., Шевченко А.Н.		
7.1	Перевірка доцільності та правової обґрунтованості проведення переоцінки основних засобів	28.01.20X4	Шевченко А.Н.		
7.2	Перевірка правильності розрахунків з переоцінки основних засобів	28.01.20X4	Соломін П.А.		
7.3	Перевірка документального оформлення та правильності відображення в обліку результатів переоцінки основних засобів (первісної, наступної)	28.01.20X4	Соломін П.А.		
7.4	Перевірка оцінки втрати (відновлення) корисності основних засобів	28.01.20X4	Шевченко А.Н.		
8	Перевірка операцій з вибуття основних засобів	29.01.20X4	Соломін П.А., Шевченко А.Н.		
8.1	Перевірка дотримання вимог чинного законодавства щодо здійснення операцій, пов'язаних з вибуттям основних засобів	29.01.20X4	Шевченко А.Н.		
8.2	Перевірка правильності оформлення та відображення в обліку операцій з вибуття основних засобів	29.01.20X4	Шевченко А.Н.		
8.3	Перевірка правильності розрахунку формування фінансових результатів у зв'язку з вибуттям основних засобів	29.01.20X4	Соломін П.А.		
9	Групування та узагальнення результатів аудиту за даними робочих документів	30.01.20X4	Соломін П.А., Шевченко А.Н.		
10	Висловлення думки за результатами перевірки та складання аудиторського звіту	31.01.20X4	Соломін П.А., Шевченко А.Н.		
11	Розробка рекомендацій щодо покращення організації обліку основних засобів та оптимізації процесу управління ними	01.02.20X4	Соломін П.А., Шевченко А.Н.		

ДОДАТОК Г

Тест оцінки внутрішнього контролю основних засобів

№	Зміст питання	Відповідь			Примітки
		Так	Ні	Інформація відсутня	
1	2	3	4	5	6
1	Чи класифіковані основні засоби за групами, передбаченими п. 5 НП(с)БО 7?				
2	Чи кожному інвентарному об'єкту основних засобів в момент надходження на підприємство присвоюється відповідний інвентарний номер?				
3	Чи ведуться реєстри аналітичного обліку для різноманітних об'єктів основних засобів: - картки; - відомості?				
4	Чи перевіряється відповідність даних реєстрів обліку основних засобів із даними Головної книги та ким: - головним бухгалтером; - заступником головного бухгалтера; - іншими особами?				
5	Доступ до записів про облік та рух основних засобів мають лише відповідальні особи?				
6	Чи зберігаються первинні документи, які є підставою для прийняття до обліку або зняття з обліку об'єктів основних засобів у бухгалтерії?				
7	Чи закріплені основні засоби за матеріально відповідальною особою у місцях їх експлуатації?				
8	Чи укладено договори з матеріально відповідальними особами?				
9	Чи створена на підприємстві спеціальна постійно діюча комісія для оперативного вирішення проблем, пов'язаних з використанням та обліком основних засобів?				
10	Чи проводиться інвентаризація основних засобів: - при встановленні факторів зловживань, розкрадань, псування; - за приписом судово-слідчих органів; - при консервації основних засобів; - перед складанням річного балансу; - при зміні керівництва підприємства; - при зміні матеріально відповідальної особи?				
11	Чи затверджує керівник документи на придбання основних засобів?				
12	Хто дає дозвіл на списання основних засобів: - керівник; - уповноважений Статутом орган?				
13	Чи проводиться перевірка наявності актів приймання-передачі основних засобів в експлуатацію та актів на їх списання?				

ПРОДОВЖЕННЯ ДОД. Г

14	Чи перевіряють нарахування амортизації внутрішні аудитори або інші відповідальні особи?				
15	Чи проводяться експертна оцінка, демонтаж та оприбуткування запчастин і матеріалів у разі списання не повністю амортизованих основних засобів?				
16	Чи розділено функціональні обов'язки посадових осіб: санкціонування і здійснення господарських операцій із основними засобами?				
17	Чи визначається на звітні дати справжня вартість основних засобів?				
18	Хто встановлює справжню вартість основних засобів: а) комісія, призначена керівником; б) головний інженер; в) головний бухгалтер; г) інвентаризаційна комісія; д) інші?				
19	Чи були випадки переоцінки основних засобів?				
20	Чи є в наявності технічна документація на основні засоби?				
21	Чи були випадки поліпшення основних засобів: а) добудова; б) дообладнання; в) модернізація; г) реконструкція?				
22	Чи було вибуття основних засобів шляхом: - реалізації за гроші; - безоплатної передачі; - внеску до статутного капіталу іншого підприємства; - реалізації шляхом бартеру; - загибелі; - остаточного виходу з ладу?				
23	Чи є основні засоби, щодо яких існують отримані претензії та судові позови?				
24	Чи є на балансі підприємства основні засоби соціально-культурного призначення?				
25	Чи визначені в обліковій політиці умови віднесення витрат, пов'язаних із ремонтами та поліпшенням основних засобів?				
26	Чи відображаються в обліку основні засоби на дату затвердження акту приймання-здавання (чи іншого прибуткового документа)?				
27	Чи ведуться реєстри по основних засобах, які були передані чи отримані в оренду?				
28	Чи здійснюється звірка даних бухгалтерії про рух основних засобів з даними інших служб підприємства?				
29	Чи є на підприємстві основні засоби: - власні; - у ремонті; - передані в оренду; - прийняті в операційну оренду; - передані у фінансовий лізинг; - прийняті на підставі фінансового лізингу?				

Робочий документ аудитора з перевірки результатів інвентаризації

[illegible]

Робочий документ аудитора з перевірки наявності та правильності заповнення первинних документів з обліку основних засобів

[illegible]

Робочий документ аудитора з перевірки правильності обліку амортизаційних відрахувань

[illegible]

Робочий документ аудитора з перевірки обліку витрат, пов'язаних з поліпшенням основних засобів

№	Об'єкти основних засобів	Вид поліпшення	Відображення в обліку						Наявність документів						Примітки
			За даними підприємства			За даними аудитора			Кошторисна документація		Акт виконаних робіт		Акт приймання-передачі		
			д-т	к-т	сума	к-т	д-т	сума	дата	сума	дата	сума	дата	сума	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16

Вибірка об'єктів основних засобів, які підлягають списанню

№	Найменування основних засобів	Первісна вартість, грн	Дата		Нарахована сума зносу, грн	Причини списання основних засобів
			введення в експлуатацію	списання		
1	2	3	4		5	6

Робочий документ аудитора з перевірки правильності відображення вибуття основних засобів в обліку

Дата, № документа	Найменування об'єкта основних засобів	Інв. №	Причини вибуття	За даними підприємства			За даними аудитора			Примітки
				д-т	к-т	сума	к-т	д-т	сума	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11

Робочий документ аудитора з перевірки помилок і порушень, виявлених у результаті аудиту основних засобів

№	Джерело інформації				Характер порушення (помилки)
	назва	№	дата	сума	
1	2	3	4	5	6