

ХМЕЛЬНИЦЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Факультет економіки і управління

Кафедра обліку, аудиту та оподаткування

ДИПЛОМНА РОБОТА

Магістр

Освітній рівень

Галузь знань 07 «Управління та адміністрування»

Спеціальність 071 «Облік і оподаткування»

на тему: Організація та методика обліку і аудиту основних засобів на прикладі
ДП «Хмельницькстандартметрологія», м. Хмельницький

ДРОО.21172.01.05.00

Виконала: студентка 2 курсу, група ОАмз-21-1 _____ Ю.І. Літвінова
Підпис Ініціали, прізвище

Керівник: к.е.н., доцент _____ Л.В. Овод
кафедри обліку, аудиту та оподаткування Підпис, дата Ініціали, прізвище

До захисту допускаю:

Зав. кафедри обліку, аудиту та оподаткування _____ Л.В. Скоробогата
Підпис, дата Ініціали, прізвище

_____ 2022 р.

Хмельницький, 2022

ХМЕЛЬНИЦЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Факультет Економіки і управління
 Кафедра Обліку, аудиту та оподаткування
 Освітній рівень «магістр»
 Галузь знань 07 Управління та адміністрування
 Спеціальність 071 Облік і оподаткування

ЗАТВЕРДЖУЮ
Завідувач кафедри
Обліку, аудиту та оподаткування
Скоробогата Л.В.

« ____ » _____ 20 __ р.

З А В Д А Н Н Я НА ДИПЛОМНИЙ ПРОЕКТ (РОБОТУ) Літвіновій Юлії Ігорівні

1. Тема проекту (роботи) «Організація та методика обліку і аудиту основних засобів на прикладі ДП «Хмельницькстандартметрологія», м. Хмельницький»
 затверджена наказом по університету від «01» липня 2022 року № 83 додаток № 14 заочна
2. Термін здачі студентом закінченого проекту (роботи) 01.12.2022 р.
3. Вихідні дані до проекту (роботи) завдання на виконання дипломної роботи, нормативно-правова база та інструктивні матеріали по темі дипломної роботи, періодичні видання, навчальні посібники, підручники, матеріали статей, монографій, практичні матеріали з діяльності підприємства
4. Зміст розрахунково-пояснювальної записки (перелік питань, що їх належить розробити) Вступ. 1 Теоретичні та законодавчо-нормативні аспекти організації та методики обліку і аудиту основних засобів підприємства. 2 Організація та методика обліку і аудиту основних засобів на дп «хмельницькстандартметрологія». 3 Удосконалення обліку та аудиту основних засобів на дп «хмельницькстандартметрологія». Висновки. Перелік джерел посилання. Додатки.
5. Перелік графічного матеріалу (з точним зазначенням обов'язкових креслень)
 1. Критерії визнання основних засобів як складової активів та необоротних активів.
 2. Особливості функціонування та обліку основних засобів в науково-виробничих центрах стандартизації, метрології та сертифікації України.
 3. Ознаки класифікації та види об'єктів основних засобів.
 4. Нормативно-правове регулювання обліку та аудиту основних засобів в Україні.
 5. Оцінка структури та динаміки необоротних активів ДП «Хмельницькстандартметрологія» за 2019–2021 рр. Оцінка структури та динаміки основних засобів за їх видами на ДП «Хмельницькстандартметрологія» за 2020–2021 рр.
 6. Рахунки, субрахунки та об'єкти обліку основних засобів ДП «Хмельницькстандартметрологія» станом на 31.12.2021 р.
 7. Бухгалтерські записи з обліку руху основних засобів ДП «Хмельницькстандартметрологія» у 2021 році.
 8. Бухгалтерські записи з нарахування амортизації основних засобів та інших необоротних матеріальних активів на ДП «Хмельницькстандартметрологія» у 2021 році.
 9. Етапи аудиторської перевірки основних засобів ДП «Хмельницькстандартметрологія»
 10. Пропозиції щодо складових облікової політики відносно основних засобів ДП «Хмельницькстандартметрологія».
 11. Пропозиції щодо застосування рахунків аналітичного обліку основних засобів для відображення процесу експлуатації основних засобів ДП «Хмельницькстандартметрологія».
 12. Пропозиції з удосконалення управлінського обліку витрат за статтями амортизаційних відрахувань щодо основних засобів на ДП «Хмельницькстандартметрологія».
 12. Пропозиції щодо змісту Програми аудиту основних засобів на ДП «Хмельницькстандартметрологія».

6. Консультанти розділів проекту (роботи)

Розділ	Прізвище, ініціали та посада консультанта	Підпис, дата	
		завдання видав	завдання прийняв

7. Дата видачі завдання 01.07.2022 року**КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН**

Назва етапів (розділів) дипломної роботи (проекту)	Строк виконання етапів проекту (роботи)	Примітка
1 Затвердження теми дипломної роботи	01.07.22	виконано
2 Підбір та опрацювання літератури	до 15.09.22	виконано
3 Складання та затвердження плану дипломної роботи	до 20.09.22	виконано
4 Написання вступу до дипломної роботи	до 25.09.22	виконано
5 Вивчення теоретичних основ обліку і аудиту основних засобів та написання першого розділу дипломної роботи	до 15.10.22	виконано
6 Дослідження організації та методики обліку та аудиту основних засобів підприємства і написання другого розділу дипломної роботи	до 05.11.22	виконано
7 Розробка напрямків удосконалення обліку та аудиту основних засобів ДП «Хмельницькстандартметрологія» і написання третього розділу дипломної роботи	до 15.11.22	виконано
8 Узагальнення результатів дослідження та написання висновків до дипломної роботи	до 25.11.22	виконано
9 Оформлення списку джерел посилання та додатків до дипломної роботи	до 01.12.22	виконано
10 Перевірка оформлення роботи	до 05.12.22	виконано
11 Рецензування дипломної роботи	до 10.12.22	виконано
12 Захист дипломної роботи	15.12.22	

Студент

(підпис)Літвінова Ю.І.
(прізвище та ініціали)

Керівник проекту (роботи)

(підпис)Овод Л.В.
(прізвище та ініціали)

Анотація

Тема дипломної роботи: «Організація та методика обліку і аудиту основних засобів на прикладі ДП «Хмельницькстандартметрологія», м. Хмельницький»

Дипломна робота виконана студенткою заочної форми навчання Літвіною Юлією Ігорівною.

Керівник роботи – к.е.н., доцент кафедри обліку, аудиту та оподаткування Хмельницького національного університету Овод Лариса Василівна

Робота виконана машинним способом згідно вимог стандартів СОУ 207.01:2017 «Текстові документи. Загальні вимоги» та СОУ 207.02:2017 «Бібліографічний запис. Загальні вимоги та правила складання».

Дипломна робота складається із вступу, трьох розділів, висновків, переліку джерел посилання, додатків. Основний зміст викладено на 133 сторінках, включаючи додатки. Робота містить 18 таблиць, 9 рисунків, 9 додатків.

У вступі до дипломної роботи розкривається актуальність теми дослідження, основна її мета, завдання, об'єкт, предмет, методи дослідження.

Перший розділ дипломної роботи присвячено розгляду сутності основних засобів, порядку їх визнання, підходів вчених до їх визначення, оцінки і класифікації та нормативно-законодавчому регулюванню обліку і аудиту.

У другому розділі роботи розглянуто особливості фінансово-господарської діяльності, фінансовий стан ДП «Хмельницькстандартметрологія», викладено стан організації й методики обліку основних засобів, методику аудиту.

Третій розділ дипломної роботи присвячено розробці заходів з удосконалення обліку та аудиту основних засобів. Запропоновано організацію управлінського обліку основних засобів, напрямки деталізації робочого плану рахунків їх аналітичного обліку, методику внутрішнього контролю й аудиту.

Висновки містять основні положення дипломної роботи, підсумки проведених досліджень.

Перелік джерел посилання складається із 87 найменувань.

30.11.22 р.

Літвінова Ю.І.

підпис

ЗМІСТ

С.

ВСТУП.....	6
1 ТЕОРЕТИЧНІ ТА ЗАКОНОДАВЧО-НОРМАТИВНІ АСПЕКТИ ОРГАНІЗАЦІЇ ТА МЕТОДИКИ ОБЛІКУ І АУДИТУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ПІДПРИЄМСТВА	9
1.1 Економічна сутність основних засобів та галузеві особливості їх формування на підприємствах з надання послуг	9
1.2 Класифікація та оцінка основних засобів	18
1.3 Нормативно-правове регулювання організації обліку та аудиту основних засобів	28
2 ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА ОБЛІКУ І АУДИТУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ НА ДП «ХМЕЛЬНИЦЬКСТАНДАРТМЕТРОЛОГІЯ»	34
2.1 Характеристика фінансово-господарської діяльності ДП «Хмельницькстандартметрологія» та аналіз фінансового стану	34
2.2 Організація й методика первинного, аналітичного й синтетичного обліку основних засобів	43
2.3 Організація обліку амортизації і витрат, пов'язаних з ремонтом та поліпшенням основних засобів	51
2.4 Організація і методика аудиту основних засобів підприємства.....	55
3 УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ТА АУДИТУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ НА ДП «ХМЕЛЬНИЦЬКСТАНДАРТМЕТРОЛОГІЯ».....	63
3.1 Удосконалення управлінського обліку основних засобів	63
3.2 Удосконалення аудиту основних засобів	71
ВИСНОВКИ	78
ПЕРЕЛІК ДЖЕРЕЛ ПОСИЛАННЯ.....	82

					ДРОО.21172.01.05.00			
Змн.	Лист	№ докум.	Підпис	Дата	Організація та методика обліку і аудиту основних засобів на прикладі ДП «Хмельницькстандартметрологія», м. Хмельницький	Літ.	Арк.	Аркушів
Розроб.		Літвінова Ю.І.					4	133
Перевір.		Овод Л.В.				ХНУ. ОАмз-21-1		
Реценз.								
Н. Контр.		Ченаш В.С.						
Затверд.		Скоробогата Л.В.						

ДОДАТОК А Статут ДП «Хмельницькстандартметрологія».....	95
ДОДАТОК Б Положення про облікову політику ДП «Хмельницькстандартметрологія»	106
ДОДАТОК В Первинні документи з обліку руху основних засобів ДП «Хмельницькстандартметрологія».....	114
ДОДАТОК Г Інвентарна картка обліку основних засобів.....	116
ДОДАТОК Д Відомість нарахування амортизації основних засобів ДП «Хмельницькстандартметрологія»	117
ДОДАТОК Е Оборотно-сальдові відомості рахунків обліку основних засобів ДП «Хмельницькстандартметрологія»	119
ДОДАТОК Ж Регістри синтетичного обліку основних засобів ДП «Хмельницькстандартметрологія»	128
ДОДАТОК К Фінансова звітність ДП «Хмельницькстандартметрологія» за 2020 рік	131
ДОДАТОК Л Фінансова звітність ДП «Хмельницькстандартметрологія» за 2021 рік	132

ВСТУП

Основні засоби посідають надзвичайно *важливе* місце в операційній діяльності підприємств з надання послуг у задоволенні потреб населення та суб'єктів господарювання будь-яких форм власності в галузі метрології, стандартизації, оцінки відповідності та захисту прав споживачів відповідно до вимог законодавства. Склад і структура засобів праці у конкретній галузі та на окремому підприємстві визначають його виробничу потужність підприємства, а моральний та фізичний стан, ефективність використання впливають на кінцеві фінансові результати господарської діяльності.

Окремі види засобів праці, зокрема, різні численні вимірювальні прилади мають певні особливості експлуатації і притаманні саме науково-виробничим центрам стандартизації, метрології та сертифікації України. Тому, повноцінне забезпечення й ефективне використання таких основних засобів вимагає необхідність впровадження в систему управління вказаних суб'єктів господарювання науково обґрунтованої обліково-аналітичної системи, дієвого внутрішнього аудиту.

В сучасних умовах господарювання відбувається суттєве зростання ролі обліку та внутрішнього аудиту як найважливіших функцій управління підприємством та джерела повної інформації про діяльність підприємства, наявність, стан та рух його об'єктів, ефективність використання. Отже, правильне ведення обліку наявності та руху основних засобів, відображення облікової інформації в фінансовій, управлінській, податковій та статистичній звітності забезпечує ідентифікацію, обробку, узагальнення, аналіз та передачу інформації споживачам щодо них для прийняття ефективних управлінських рішень.

Суттєвий внесок у розвиток теорії, практичних аспектів обліку й аудиту основних засобів зробили як вітчизняні, так і закордонні вчені, зокрема О. Бондар, Н. М. Бондаренко, Т. А. Бутинець, Ф. Ф. Бутинець,

С. В. Герчанівська, С. Ф. Голов, Н. Р. Домбровська, А. Жадан, Ю. Неміш, А. Г. Загородній, О. В. Коваленко, С. О. Клименко, І. В. Кононова, М. М. Матюха, Л. К. Сук, Н. А. Яковишина та інші.

Конструктивний аналіз наукових праць з цього напрямку дозволив зробити висновок, що велика увага в дослідженнях вчених приділяється розгляду сутності основних засобів, їх класифікації, проблемам визнання, оцінки, віднесення витрат на ремонт та удосконалення, особливостям обліку, методиці аудиту в різних галузях економіки й відповідно до законодавства та міжнародних стандартів обліку та аудиту. Відтак, багато теоретичних та практичних аспектів організації обліку та аудиту основних засобів саме в науково-виробничих центрах стандартизації, метрології та сертифікації України потребують подальшого дослідження.

Тому метою роботи є розгляд теоретичних та методичних питань обліку та аудиту основних засобів, вивчення практичних їх аспектів на досліджуваному підприємстві, розробка шляхів удосконалення.

Досягнення поставленої мети зумовило необхідність визначення таких основних завдань:

- дослідити економічну сутність основних засобів як об'єктів обліку та аудиту, їх класифікацію, порядок визнання та оцінки;
- провести критичну оцінку законодавчого регулювання обліку і аудиту основних засобів, міжнародну практику;
- розглянути організаційно-економічну характеристику досліджуваного підприємства, здійснити аналіз фінансового стану;
- провести оцінку стану, руху та ефективності використання основних засобів;
- вивчити особливості первинного, аналітичного та синтетичного обліку основних засобів досліджуваного підприємства;
- оцінити стан, особливості та ефективність внутрішнього контролю, провести аудит операцій з основними засобами виробничого підприємства,

обґрунтувати доцільність застосування аудиторських процедур в системі внутрішнього контролю;

– запропонувати напрямки удосконалення обліку та внутрішнього аудиту основних засобів підприємства в системі управління науково-виробничими центрами стандартизації, метрології та сертифікації України.

Предметом дослідження є сукупність теоретичних та практичних аспектів організації та методики обліку й аудиту основних засобів.

Об'єктом дослідження є організація та методика обліку основних засобів на ДП «Хмельницькстандартметрологія».

Для досягнення мети та вирішення поставлених у роботі завдань використаний комплекс загальнонаукових та спеціальних методів дослідження, заснованих на діалектичному методі пізнання й об'єктивних законах економіки: теоретичне узагальнення, аналіз, синтез, порівняння – для висвітлення теоретичних аспектів обліку та аудиту основних засобів, законодавчого регулювання; індукція та дедукція – для здійснення аналізу господарської діяльності підприємства та стану його основних засобів, а табличний та графічний методи – для представлення результатів розрахунків; класифікація та деталізація – для виокремлення груп основних засобів та побудови аналітичного їх обліку; методи конкретизації та спостереження – для дослідження стану первинного, аналітичного й синтетичного обліку основних засобів підприємства; методи причинно-наслідкового зв'язку та абстрактно-логічний метод – для формування напрямків удосконалення обліку та аудиту основних засобів.

Інформаційною базою для написання дипломної роботи слугували наукові праці вітчизняних та зарубіжних науковців щодо сучасної теорії обліку та аудиту основних засобів, законодавство з питань регулювання діяльності обліку та аудиту, підручники, монографії, періодичні видання, тези доповідей, Інтернет-ресурси, первинні документи, реєстри обліку та звітність ДП «Хмельницькстандартметрологія».

1 ТЕОРЕТИЧНІ ТА ЗАКОНОДАВЧО-НОРМАТИВНІ АСПЕКТИ ОРГАНІЗАЦІЇ ТА МЕТОДИКИ ОБЛІКУ І АУДИТУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ПІДПРИЄМСТВА

1.1 Економічна сутність основних засобів та галузеві особливості їх формування на підприємствах з надання послуг

Основні засоби використовуються в діяльності майже всіх підприємств і є особливою частиною майна будь-якого суб'єкту господарювання, яка використовується як засоби праці при виробництві та забезпеченні збуту продукції (робіт, послуг), для управлінських потреб протягом тривалого часу.

Основні засоби є важливим елементом, що забезпечує функціонування діяльності будь-якого підприємства. Зазвичай у більшості підприємств основні засоби займають більшу частину активів. Їх стан і вартість цікавлять як керівництво, так й інвесторів, засновників, акціонерів, так як достовірна оцінка об'єктів основних засобів дає змогу робити висновки про фінансовий стан та приймати обґрунтовані управлінські рішення [28, с. 20].

Наразі особливої уваги потребують питання трактування такого важливого об'єкту економічної науки, як «основні засоби» та їх класифікація.

Як складова активів, необоротних активів, основні засоби відповідно до законодавства, зокрема, Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затвердженого наказом Міністерства фінансів України № 73 від 07.02.2013 р. зі змінами та доповненнями – це «ресурси, контрольовані підприємством у результаті минулих подій, використання яких, як очікується, призведе до отримання економічних вигод у майбутньому» [58].

Основні засоби мають критерії визнання їх частиною активів, у тому числі необоротних активів, що показана на рис. 1.1.



Рисунок 1.1 – Критерії визнання основних засобів як складової активів та необоротних активів

Таким чином, основні засоби – певна сукупність майнових цінностей підприємства, які багаторазово беруть участь у здійсненні господарської діяльності з метою отримання економічної вигоди у вигляді прибутку або іншої, переносять свою вартість на продукцію (роботи, послуги) частинами. Вони беруть участь у кругообігу капіталу через амортизаційні відрахування, а результатом корисного використання є виготовлена продукція (роботи, послуги) або інші вигоди.

В науковій літературі поняття «основні засоби» доволі тривалий час є дискусійним. Водночас, у сучасних наукових дослідженнях вітчизняних та зарубіжних вчених у трактуванні сутності терміну «основні засоби» існує багато точок зору, основні з яких наведено у таблиці 1.1.

Таблиця 1.1– Сутність поняття «основні засоби» в економічній літературі

Автор	Визначення поняття основні засоби (фонди)
1	2
О. Бондар [3, с. 24]	Основні засоби – це сукупність матеріальних активів у формі засобів праці, які багаторазово приймають участь у процесі виробничо-комерційної діяльності і переносять на продукцію свою вартість частинами
І.А. Бланк [2, с. 228]	Основні фонди – сукупність матеріальних активів в формі засобів праці, які багаторазово приймають участь в процесі виробничо-комерційної діяльності і переносять на продукцію свою вартість частинами
Т.А. Бутинець [7, с. 35]	Основні засоби є майном, що має споживчу вартість і вартість, тобто ця категорія виражає речові елементи процесу праці. Основні ж фонди – це суто вартісна категорія, що відображає у грошовому вираженні кошти, затрачені на засоби праці.
Ф.Ф. Бутинець [8, с. 211]	Основні засоби – матеріальні активи, що утримуються з метою використання їх у процесі виробництва або постачання товарів, надання послуг, надання 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)
С.М. Гречко [12, с. 24]	Основний засіб – необоротний актив, що призначений для господарської діяльності, тобто планується використовувати в господарській діяльності
Т.А. Жадан, Н.В. Лозова [19, с. 1115]	Основні засоби – 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 по частинах переносять свою вартість на результат власної діяльності – виготовлений продукт, надану послугу або товар.
Й.С. Завадський, Т.В. Осовська, О.О. Юшкевич [20, с. 218]	Основні фонди (англ. fixed assets) – засоби праці, які 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
А.Г. Загородній, Г.Л. Вознюк [21, с. 495]	Основні засоби – 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
Ю.В. Неміш [44, с. 186]	Основні засоби – це 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

Кінець таблиці 1.1

1	2
І.В. Стемковська, С.В. Герчанівська [80, с. 348]	Основні засоби – це матеріальні активи, які придатні для використання в процесі господарської діяльності підприємства (установи, організації) та втрачають свою вартість частково шляхом перенесення її на новостворений продукт, очікуваний термін використання яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він більший за рік).
Л.К. Сук, П.Л. Сук [81, с. 262]	Основні засоби підприємства, установи – це сукупність матеріально-речових цінностей, що діють у натуральній формі протягом тривалого часу як у сфері матеріального виробництва, так і у невиробничій сфері
Н.М. Ткаченко [82, с. 260]	Основні засоби – 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 термін корисного використання (експлуатації) яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він триваліший за рік).

Як видно з даних таблиці, частиною науковців, таких як І. А. Бланк, Й. С. Завадський, Т. В. Осовська, О.О. Юшкевич, А. Г. Загородній, Л.Г Вознюк, в основу визначення поняття «основні засоби» покладено загальноекономічне поняття [2; 20; 21], а деякі з них «основні засоби» ототожнюють з поняттям «основні фонди» [2; 20].

Найгрунтовнішими дослідженнями у трактуванні поняття «основні засоби», «основні фонди» є праці Т. А. Бутинець, С. В. Герчанівської, І. В. Стемковської, Ю. Неміш [7; 44; 80]. Зокрема, Т. А. Бутинець розглянуто історичний, політекономічний аспект категорії «основний капітал», «необоротні активи», «основні фонди», «основні засоби» у працях як фундаторів економічної науки, так і сучасних вітчизняних та закордонних науковців. Автор визнає, що «основні засоби є найпоширенішим представником необоротних активів ... та складають основу матеріально-технічної бази підприємства» [7; с. 29]. Якісною відмінністю категорій «основні засоби» а «основні фонди» є те, що «основні засоби є майном, що має споживчу вартість і вартість, тобто ця категорія виражає речові елементи процесу праці. Основні ж фонди – це суто вартісна категорія, що відображає у грошовому вираженні кошти, затрачені на засоби праці» [7, с.35].

Поряд економічною категорією більшість авторів розглядає також законодавче регулювання сутності основних засобів, що «використовуються як для бухгалтерського обліку, так і для оподаткування. При цьому в бухгалтерському обліку прийнято вживати термін «основні засоби», а для цілей оподаткування – термін «основні фонди» [7, с. 29].

Отже, погляди вчених, праці яких були обрані для аналізу можна згрупувати за такими ознаками (таблиця 1.2) [54].

Таблиця 1.2 – Аналіз наукових поглядів вчених-економістів щодо поняття «основні засоби»

Критерії до визначення поняття «основні засоби»	Автори											
	Бондар О.	І.А.Бланк І	Т.А. Бутинець	Ф.Ф.Бутинець	С.М.Гречко	Т.А. Жадан	Й.С.Завадський	А.Г.Загородній	Ю.В.Неміш	І.В.Стежковська.	Л.К.Сук	Н.М.Ткаченко
1 Засоби праці	+	+	+	-	-	-	+	-	-	-	-	-
2 Частина майна підприємства	-	-	+	-	-	-	-	-	+	-	-	-
3 Матеріальні активи	+	+	+	+	+	+	-	+	-	+	-	+
4 «Основні фонди»	-	-	+	-	-	-	+	-	-	-	-	-
5 Матеріально-речові цінності	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-

Визначення поняття «основні засоби» у законодавчо-нормативних та рекомендаційних документах України, що регулюють бухгалтерський облік, їх оподаткування досить різнобічне і у більшості випадків при встановленні ключових критеріїв пріоритет надається їх призначенню.

Основними нормативними документами, які регламентують саме облік основних засобів та інших необоротних матеріальних активів в Україні, методологічні основи формування інформації щодо них та її розкриття у фінансовій звітності підприємств є:

– Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджене наказом Міністерства фінансів України № 73 від 07.02.2013 р. зі змінами та доповненнями [58];

– Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» (далі НП(С)БО 7), затверджене наказом Міністерства фінансів України № 92 від 27.04.2000 р. зі змінами та доповненнями [60];

– Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 28 «Зменшення корисності активів» (далі НП(С)БО 28), затверджене наказом Міністерства фінансів України № 817 від 24.12.2004 р. зі змінами та доповненнями [66].

З переходом України до міжнародних стандартів фінансової звітності важливе значення також має дотримання Міжнародного стандарту фінансової звітності (IAS) 16 «Основні засоби» [39].

На відміну від визначення, яке наводиться у НП(С)БО 7, МСБО 16 не акцентує уваги на «соціально-культурні функції» при визнанні об'єкта. Спільним критерієм для обох стандартів бухгалтерського обліку є тривалий термін використання, тобто більше одного року (операційного циклу, якщо він довший за рік). Інші ж ознаки мають суттєві відмінності.

Не менш важливим для бухгалтера в обліку основних засобів є також Податковий кодекс України, прийнятий постановою Верховної Ради України від 02.12.2010 року № 2755-VI зі змінами та доповненнями. Однак, його норми акцентують увагу лише на особливостях визнання об'єктів засобів праці з метою «використання у господарській діяльності платника податку» та вартісному критерію [55]. Порівняльний аналіз нормативно-законодавчих документів та у Міжнародних стандартах бухгалтерського обліку у трактуванні поняття «основні засоби» представлено у таблиці 1.3.

Таким чином і у нормативно-правових актах України немає єдиного підходу до визначення сутності поняття «основні засоби».

Таблиця 1.3 – Визначення сутності поняття «основні засоби» у нормативно-правових актах України та Міжнародних стандартах бухгалтерського обліку

Нормативний документ	Визначення
1	2
Господарський кодекс України, прийнятий постановою Верховної Ради України від 16.01.2003 року № 436-IV [11]	Майно підприємства становлять виробничі і невиробничі фонди, а також інші цінності, вартість яких відображається в самостійному балансі підприємства. Основними фондами виробничого і невиробничого призначення є будинки, споруди, машини та устаткування, обладнання, інструмент, виробничий інвентар і приладдя, господарський інвентар та інше майно тривалого використання, що віднесено законодавством до основних фондів.
Податковий кодекс України, прийнятий постановою Верховної Ради України від 02.12.2010 року № 2755-VI [55]	Основні засоби – 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)
Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000 № 92 [60]	Основні засоби – 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 (або операційного циклу, якщо він довший за рік).
Міжнародний стандарт фінансової звітності (IAS) 16 «Основні засоби» [39]	Основні засоби – матеріальні об'єкти, які: а) утримують для використання у виробництві або постачанні товарів чи наданні послуг, для надання в оренду іншим або для адміністративних цілей; б) використовуватимуть, за очікуванням, протягом більше одного звітного періоду
Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 30.09.2003 № 561 [68]	Основними засобами вважаються 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 становить більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік).

Кінець таблиці 1.3

1	2
Державний класифікатор України «Класифікація основних фондів», затверджений наказом Державного комітету України по стандартизації, метрології та сертифікації від 19.08.1997 № 507	Основні фонди – це матеріальні цінності, експлуатаційний період і вартість яких відповідно перевищують один календарний рік та 15 неоподаткованих мінімумів доходів громадян.

Зокрема, у Податковому кодексі України [55] та Державному класифікаторі України «Класифікація основних фондів» [71] важливим критерієм, який виділяється окремо, є ознака вартості: 20000 грн та 15 неоподаткованих мінімумів доходів громадян. За НП(С)БО 7 вартісну межу підприємство встановлює самостійно.

Водночас, у Господарському кодексі України (частина 3 статті 139) та у Державному класифікаторі України «Класифікація основних фондів» [71] (Частина 1. Вступ) ототожнюються поняття «основні засоби» і «основні фонди».

Нормами НП(С)БО 7 також передбачено віднесення до основних засобів інших необоротних матеріальних активів та їх складових, хоча визначення таких активів та їх об'єктів відсутнє.

Внаслідок того, що науково-виробничі центри стандартизації, метрології та сертифікації України є малими підприємствами з надання послуг, вони мають у порівнянні з іншими підприємствами інших галузей економіки свої особливості, що безпосередньо впливають на склад, використання основних засобів, які слід враховувати при організації їх обліку, контролю та аналізу.

Отже, найбільш суттєві особливості основних засобів, характерні для науково-виробничих центрів стандартизації, метрології та сертифікації України узагальнено в таблиці 1.4.

Таблиця 1.4 – Особливості функціонування та обліку основних засобів в науково-виробничих центрах стандартизації, метрології та сертифікації України

Особливості	Вплив на діяльність центрів
1 Частка у складі майна (активів)	Суттєва у порівнянні з оборотними активами Вплив на співвідношення необоротних та оборотних активів Вплив на валюту балансу
2 Особливості складу основних засобів	Велика питома вага та перелік вимірювальних приладів, рідного виду обладнання Наявність у складі інших необоротних матеріальних активів бібліотечних фондів, у тому числі різного роду довідників державних стандартів й технічних умов Велика питома вага зношених основних засобів
3 Функції, що виконуються у господарській діяльності	а) безпосередня участь у виробничому процесі; б) забезпечення загальновиробничої діяльності в) забезпечення загальногосподарської діяльності
4 Особливості обліку витрат	Амортизаційні відрахування є складовою прямих виробничих витрат, загальновиробничих та адміністративних витрат

Такими особливостями є такі:

1. Частка основних засобів у складі майна підприємств. Характерною особливістю підприємств з надання послуг з перевірки відповідності стандартам, технічним умовам продукції, товарів є переважаюча питома вага основних засобів, у тому числі великий перелік різноманітних вимірювальних приладів, обладнання; наявність у складі інших необоротних матеріальних активів бібліотечних фондів, у тому числі різного роду довідників державних стандартів й технічних умов. Такі особливості впливають на валюту балансу, співвідношення необоротних та оборотних активів, розмір амортизаційних відрахувань, віднесення сум зносу на витрати.

2. Особливості обліку. Вимірювальні прилади, різне обладнання приймає активну участь у наданні виробничих послуг, тому більша частина амортизаційних відрахувань є складовою прямих витрат, а решта – однією із статей загально-виробничих та адміністративних витрат. Отже, основні засоби впливають на склад і співвідношення змінних та постійних витрат, розмір виробничої собівартості послуг та інших операційних витрат.

3. Фізичний та моральний стан основних засобів. Нестабільність економіки України в сучасних умовах, брак вільних фінансових коштів на придбання нових основних засобів, зниження кількості замовників послуг, скасування обов'язкової сертифікації продукції зумовлює зростання кількості зношених засобів праці. Тому на більшості науково-виробничих центрах коефіцієнт зносу становить більше 0,5.

Таким чином, економічна сутність, матеріально-речовий склад основних засобів, строк їх експлуатації, а подекуди й вартісна межа, слугують визначальними характеристиками в окресленні їх значення в діяльності будь-якого підприємства, у тому числі й в галузі метрології, стандартизації та сертифікації, а властивість до відтворення сприяє розвитку й удосконаленню будь-якого виробництва.

1.2 Класифікація та оцінка основних засобів

Склад основних засобів будь-якого суб'єкту господарювання досить різноманітний і тому для їх аудиту, аналізу, планування та управління використовують різні напрямки класифікації. Необхідність поділу засобів праці на певні класифікаційні групи обумовлена їх технічними характеристиками, вартістю, призначенням й строком експлуатації на конкретному підприємстві та часом, який необхідний для відтворення.

В економічній літературі досить поширеними ознаками класифікації є: за характером використання; за цільовим і функціональним призначенням; за галузевою ознакою; за участю у виробничому процесі; за належністю підприємству; з метою бухгалтерського обліку; за станом фактичного використання; відповідно до Податкового кодексу України; за джерелом фінансування; з метою нарахування амортизації, за видами діяльності тощо [16; 23; 24; 31; 37; 50; 82], що зображені в таблиці 1.5.

Таблиця 1.5 – Ознаки класифікації та види об'єктів основних засобів

Ознака класифікації основних засобів	Види основних засобів
1	2
За характером використання і функціональним призначенням	Виробничі Невиробничі фонди
За цільовим призначенням	Будинки, споруди, обладнання, передавальні пристрої, інструменти, інвентар, прилади, транспортні засоби тощо
За участю у виробничому процесі	Активні, пасивні
За галузевою ознакою	Промислові, сільськогосподарські, житлового господарства, торговельно-збутові, охорони здоров'я, будівництво, комунального призначення тощо
За використанням	Діючі, недіючі, запасні
За належністю підприємству	Власні, орендовані
За станом фактичного використання	Використовуються в основній господарській діяльності; Здані в операційну та фінансову оренду (лізинг) Тимчасово не використовуються
За рахунками бухгалтерського обліку	Рахунок 10 «Основні засоби», 11 «Інші необоротні матеріальні активи», 131 «Знос основних засобів», 132 «Знос інших необоротних матеріальних активів»
Відповідно до Податкового кодексу України	Група 1 – земельні ділянки; група 2 – капітальні витрати на поліпшення земель, не пов'язані з будівництвом; група 3 – будівлі, споруди, передавальні пристрої; група 4 – машини та обладнання; група 5 – транспортні засоби; група 6 – інструменти, прилади, інвентар; група 7 – тварини; група 8 – багаторічні насадження; група 9 – інші основні засоби; група 10 – бібліотечні фонди; група 11 – малоцінні необоротні матеріальні активи; група 12 – тимчасові (нетитульні) споруди; група 13 – природні ресурси; група 14 – інвентарна тара; група 15 – предмети прокату; група 16 – довгострокові біологічні активи.

Кінець таблиці 1.5

1	2
За джерелом фінансування	Придбані за плату Внесені до статутного капіталу Безоплатно отримані Придбані за рахунок позикових коштів
З метою нарахування амортизації	Ті, які амортизуються Ті, які не амортизуються
За видами діяльності	Основні засоби операційної діяльності; основні засоби фінансової діяльності; основні засоби інвестиційної діяльності
За Державним класифікатором «Класифікація основних фондів» від 19.08.1997 №507	Група 1 – будівлі, споруди, їх структурні компоненти та передавальні пристрої; група 2 – транспортні засоби, включаючи вантажні та легкові автомобілі; меблі, конторське (офісне) обладнання; побутові електромеханічні прилади та інструменти; інформаційні системи, включаючи електронно-обчислювальні та інші машини для автоматичного оброблення інформації; група 3 – інші основні фонди, що не ввійшли до груп 1 і 2, включаючи сільськогосподарські машини і знаряддя, робочу і продуктивну худобу та багаторічні насадження за кодами КОФ.

За функціональним призначенням основні засоби поділяються на виробничі та невиробничі. До виробничих належать ті «основні засоби, що безпосередньо беруть участь у виробничому процесі або сприяють його здійсненню» [82]. Невиробничі ж основні засоби не беруть безпосередньої участі в виробничій діяльності підприємства, а призначені для обслуговування різних загальногосподарських, культурно-побутових, соціальних, природоохоронних потреб.

Цільове призначення передбачає поділ основних засобів на різні їх види: будівлі, споруди, машини, обладнання, устаткування, транспортні засоби, прилади, інвентар тощо.

Досить важливим у складі виробничих засобів праці є поділ на активні та пасивні. До активної частини належать ті основні засоби, що беруть активну участь у процесі виробництва продукції, робіт та послуг, вони безпосередньо впливають на предмети праці (обладнання, машини, інструменти, вимірювальні прилади тощо). Пасивна частина основних засобів забезпечує ефективне

функціонування виробничого процесу і створює умови для його здійснення (будівлі, споруди, транспортні засоби тощо).

Галузева належність видів основних засобів пов'язана з групуванням їх на промислові, сільськогосподарські, будівельні, торгівельні, транспортні, комунальні та інші. Переважна частина засобів праці належить до промислової галузі, які забезпечують безпосередню участь у виробництві продукції, наданні послуг, виконанні робіт. Водночас, ведення підсобного господарства, утримання гуртожитків, дитячих садків, будівництво об'єктів власними силами вимагає обліку наявності основних засобів інших галузей.

За ознакою використання основні засоби бувають діючі (ті, які використовуються на підприємстві на поточний момент), недіючі (ті, що не використовуються певний час у зв'язку з тимчасовою консервацією, ремонтом, модернізацією, очікуванням часу введення їх в експлуатацію), запасні (ті засоби праці, що знаходиться в резерві та призначені для заміни об'єктів що вибули або знаходяться в ремонті та модернізації).

Власні основні засоби належать безпосередньо підприємству і сформувались за рахунок різних джерел : придбані за плату або за рахунок позикових коштів, внесені до статутного або іншого капіталу, надійшли в результаті обміну та подібні або неподібні активи, цільового фінансування тощо. Орендовані основні засоби використовуються суб'єктами господарювання, але не є їх власністю, а надійшли в результаті оренди у інших суб'єктів підприємництва.

За станом фактичного використання основні засоби поділяються на:

- ті, які використовуються в основній господарській діяльності, приймають участь в процесі виробництва або його обслуговують;
- ті, які здані в операційну або фінансову оренду (лізинг) і тимчасово не використовуються підприємством;
- ті, що тимчасово не використовуються (законсервовані, ремонтуються, модернізуються тощо).

Класифікація основних засобів за рахунками бухгалтерського обліку відповідно до «Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій» [67], затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 № 291 передбачає облік формування їх первісної та справедливої вартості на рахунках 10 «Основні засоби», 11 «Інші необоротні матеріальні активи» за визначеними субрахунками, а суми зносу – на субрахунках 131 «Знос основних засобів», 132 «Знос інших необоротних матеріальних активів» до рахунку 13 «Знос (амортизація) необоротних активів».

Відповідно до Податкового кодексу України від 02.12.2010 року № 2755-VI [55], передбачається поділ основних засобів на групи, представлені в таблиці 1.5. Такий поділ має наближений характер до класифікації основних засобів, затвердженої НП(С)БО 7 «Основні засоби» і проведено з метою встановлення мінімально допустимих строків амортизації основних засобів та інших необоротних активів (крім випадку застосування виробничого методу нарахування амортизації).

При надходженні основних засобів на підприємство виникають різні джерела їх придбання: внесення до статутного капіталу; придбання за готівку, за безготівкові кошти або за рахунок довгострокових та короткострокових кредитів; кошти; надходження безоплатно як спонсорська, благодійна, безоплатна фінансова допомога тощо).

Відповідно до п. 22 НП(С)БО 7 «об'єктом амортизації є вартість, яка амортизується (окрім вартості земельних ділянок, природних ресурсів і капітальних інвестицій)» [60]. Отже, на підприємстві в переважній більшості функціонують основні засоби, за якими нараховується амортизація, а можуть бути й у власності ті, за якими амортизація не нараховується. Такий поділ є необхідною умовою достовірного відображення в обліку сум зносу та витрат суб'єктів господарювання з метою аналізу, контролю, прийняття інвестиційних рішень.

Класифікація основних фондів за Державним класифікатором від 19.08.1997 №507 є «складовою частиною державної системи класифікації та

кодування техніко-економічної і соціальної інформації» [71]. Вона призначена для використання в різних автоматизованих системах управління і вирішення різноманітних завдань, зокрема пов'язаних з організацією систематичного обліку, визначення норм амортизації (зносу), правильного віднесення амортизаційних відрахувань на витрати, формування звітності в частині основних фондів, у тому числі статистичної тощо.

Відповідно до Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку основних засобів від 30.09.2003 № 561 підприємство може розширювати наведену в них класифікацію, яка співпадає з НП(С)БО 7, «поділяючи у групах (підгрупах) основні засоби на власні, орендовані і такі, що перебувають в експлуатації, запасі, оренді, ремонті, на модернізації, реконструкції, добудові, часткової ліквідації тощо» [68].

Не менш важливою складовою обліку об'єктів основних засобів є достовірність їх оцінка, яка дає змогу здійснити аналіз стану, руху, зносу об'єктів, а також оцінити фінансовий стан підприємства в цілому та приймати обґрунтовані управлінські рішення.

Відповідно до Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах» від 28.05.99 №137 «Облікова оцінка – попередня оцінка, яка використовується підприємством з метою розподілу витрат і доходів між відповідними звітними періодами» [59].

Основні засоби функціонують на підприємстві тривалий час, тому оцінка їх здійснюється під час визнання активом, після визнання в процесі експлуатації та якщо відбувається припинення визнання (вибуття або інші причини), що представлено на рис. 1.2.

Тлумачення видів оцінки основних засобів, принципів оцінювання об'єктів в цілому сьогодні представлено кількома національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, зокрема НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», НП(С)БО 7 «Основні засоби» та НП(С)БО 19 «Об'єднання підприємств» [60; 64].

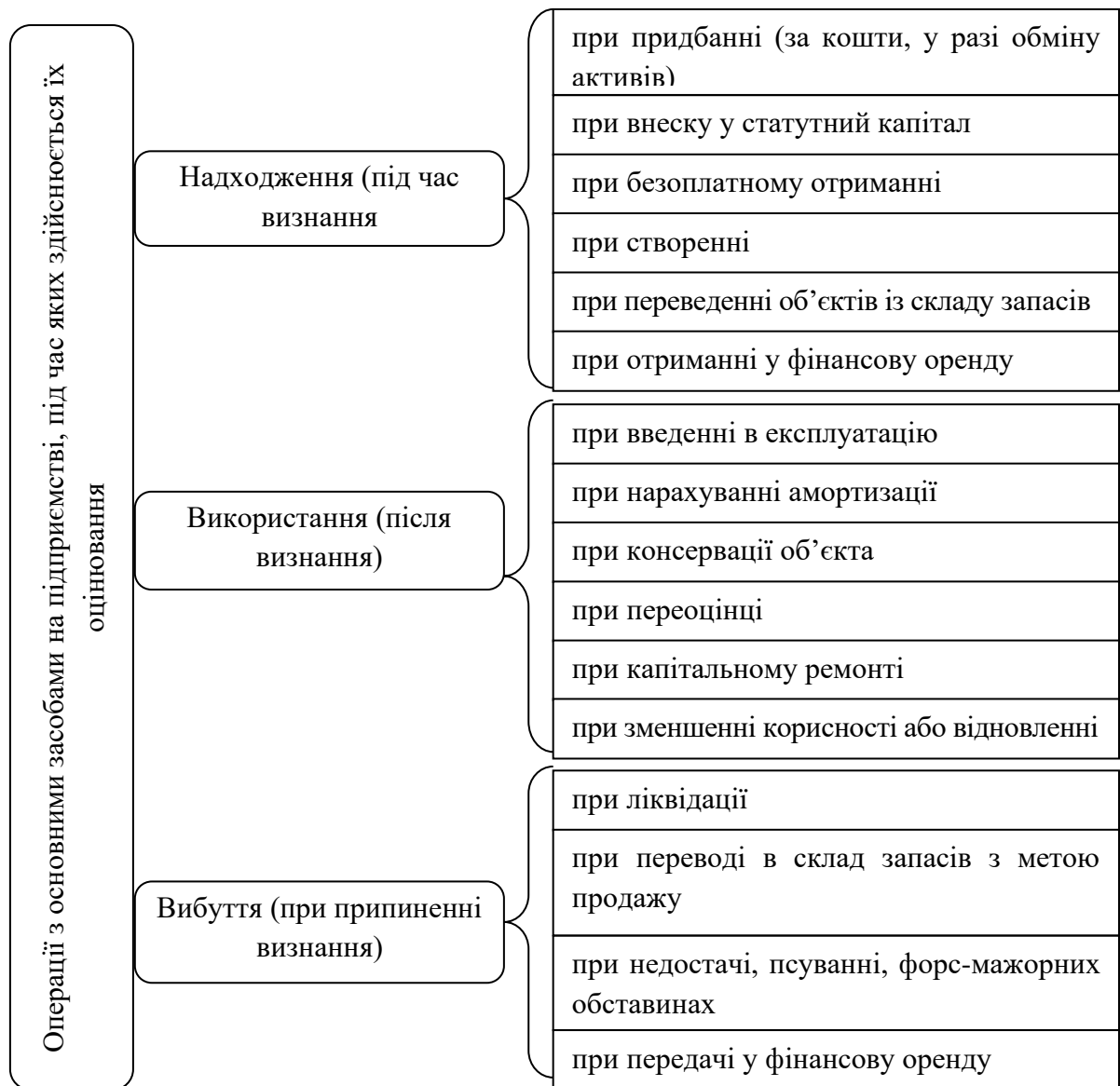


Рисунок 1.2 – Оцінювання основних засобів підприємства в процесі експлуатації

Як процес визначення вартості об'єкта бухгалтерського обліку, створення саме якісних характеристик облікової інформації передбачає два принципи підготовки фінансової звітності, які встановлені НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: принципом історичної (фактичної) собівартості та принципом обачності.

Принцип історичної (фактичної) собівартості передбачає пріоритетність оцінки усіх активів, виходячи з витрат на їх виробництво та придбання. Відповідно до принципу обачності «методи оцінки, що застосовуються в

бухгалтерському обліку, повинні запобігати заниженню оцінки зобов'язань та витрат і завищенню оцінки активів і доходів підприємства» [58].

Оцінка основних засобів – це грошове вираження вартості об'єктів основних засобів, за якою кожен з них відображається в бухгалтерському обліку і є одним з основних елементів їх визнання. З метою бухгалтерського обліку саме основних засобів застосовують такі види грошових оцінок, вартості: первісна, справедлива, відновлювальна, переоцінена, залишкова, балансова, ліквідаційна і та, яка амортизується. Тобто використовується так звана змішана модель оцінки, коли використовується в обліку декілька видів оцінок. Сутність кожної з видів оцінок основних засобів зображена в таблиці 1.6.

Таблиця 1.6 – Види оцінок основних засобів

Вид оцінки (вартості)	Характеристика оцінки	Нормативний документ, яким встановлено вид оцінки
1	2	3
Первісна вартість	Історична (фактична) собівартість основних засобів у сумі грошових коштів або справедливої вартості інших активів, сплачених (переданих), витрачених для придбання (створення) основних засобів	п.4 НП(С)БО 7
Справедлива вартість	Сума, за якою можна продати актив або оплатити зобов'язання за звичайних умов на певну дату.	п.4 НП(С)БО 7 п.4 НП(С)БО 19
Переоцінена вартість	Вартість необоротних активів після їх переоцінки.	п.4 НП(С)БО 7
Залишкова вартість	Різниця між первісною (переоціненою) вартістю необоротного активу і сумою його накопиченої амортизації (зносу).	п.4 НП(С)БО 7
Ліквідаційна вартість	Сума коштів або вартість інших активів, яку підприємство очікує отримати від реалізації (ліквідації) необоротних активів після закінчення строку їх корисного використання (експлуатації), за вирахуванням витрат, пов'язаних з продажем (ліквідацією).	п.4 НП(С)БО 7

Кінець таблиці 1.6

1	2	3
Чиста вартість реалізації	Справедлива вартість необоротного активу за вирахуванням очікуваних витрат на його реалізацію.	п.4 НП(С)БО 7
Вартість, яка амортизується	Первісна або переоцінена вартість необоротних активів за вирахуванням їх ліквідаційної вартості.	п.4 НП(С)БО 7
Балансова вартість	Сума залишкової вартості основних засобів в балансі підприємства, яка визначається як різниця між первісною вартістю з урахуванням переоцінки і сумою накопиченої амортизації	-
Відновлювальна вартість	Сучасна собівартість придбання	Додаток до НП(С)БО 19

Первісна вартість об'єкта основних засобів суттєво залежить від джерела, способу їх надходження на підприємство.

До первісної вартості об'єктів основних засобів, які придбані у постачальників за плату (за готівку або без готівкові кошти) включаються суми фактичних витрат, які були здійснені при надходженні, включаючи витрати на придбання, створення, виготовлення, доставку, встановлення, за вирахуванням податків, які відшкодовуються підприємству, відсотків за кредит.

Якщо об'єкти надходять на підприємство в результаті обміну, внесків до статутного капіталу, безоплатно – ключовою є справедлива вартість (табл. 1.7).

Під час експлуатації основні засоби вимагають також оцінки, яка здійснюється при:

- введенні в експлуатацію (за сукупністю витрат при надходженні, після капітального ремонту, модернізації, дообладнання тощо);
- нарахуванні амортизації (зростає щомісячно сума зносу об'єкту відповідно до прийнятого підприємством методу нарахування амортизаційних відрахувань);
- консервації об'єкта (припиняється нарахування амортизації, обліковується залишкова вартість на момент консервації);
- переоцінці, зменшенні корисності (здійснюється уцінка або дооцінка в залежності від ринкової вартості, корисності на підприємстві) тощо.

Таблиця 1.7 – Склад первісної вартості основних засобів під час їх надходження на підприємство

Шляхи надходження на підприємство	Склад первісної вартості
Придбання за грошові кошти	Вартість придбання, включаючи непрямі податки, які не підлягають відшкодуванню, інші витрати, безпосередньо пов'язані з придбанням та доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання з запланованою метою та за мінусом непрямих податків, які не відшкодовуються підприємству
Створення власними силами	Сукупність витрат на створення: прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплат праці, інші прямі витрати, безпосередньо пов'язані із створенням об'єктів основних засобів, встановлені НП(С)БО 16 «Витрати».
Переведення до основних засобів з оборотних активів, товарів, готової продукції	Вартість дорівнює собівартості, яка визначається згідно з Національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку «Запаси» та 16 «Витрати»
Внесення до статутного капіталу	Справедлива вартість, погоджена із засновниками, включаючи інші витрати, безпосередньо пов'язані з придбанням основних засобів та доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання із запланованою метою
Безоплатне отримання	Справедлива вартість, включаючи також інші витрати, безпосередньо пов'язані з придбанням основних засобів та доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання із запланованою метою
Обмін на подібні активи	Залишкова вартість переданого активу (якщо залишкова вартість дорівнює справедливій вартості) або справедлива вартість, (якщо справедлива вартість переданого активу менша за його залишкову вартість), включаючи також інші витрати, безпосередньо пов'язані з придбанням основних засобів та доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання із запланованою метою.
Обмін на неподібні активи	Справедлива вартість переданого активу скоригована на отриману (передану) суму грошових коштів як різницю в оцінці, а також інші витрати, безпосередньо пов'язані з придбанням цього активу та доведенням його до стану, придатного для використання за призначенням.
Отримання у фінансову оренду	Найменша на початок строку оренди оцінка: справедлива вартістю активу або теперішня вартість суми мінімальних орендних платежів, включаючи інші витрати, безпосередньо пов'язані з придбанням цього активу та доведенням його до стану, придатного для використання за призначенням.

Вибуття об'єктів основних засобів змушує підприємство також здійснювати оцінку засобів праці, а її порядок буде залежати від причини вибуття: ліквідація, продаж, нестача, обмін на інші активи або передача в фінансову оренду.

Оцінка основних засобів на дату балансу також передбачає їх переоцінку. Згідно правилами, встановленими для переоцінки основних засобів, кожен об'єкт основних засобів може бути переоцінено у випадку, коли залишкова вартість такого об'єкта суттєво відрізняється від його справедливої вартості на дату балансу. Також відповідно з вимогами НП(С)БО 28 «Зменшення корисності активів», затвердженого наказом Міністерства фінансів України № 817 від 24.12.2004 р., суб'єкти господарювання мають оцінювати ймовірність існування «зменшення корисності основних засобів на дату річного балансу за наявності певних ознак (зменшення ринкової вартості протягом звітного періоду на суттєво більшу величину, ніж очікувалось, застаріння або фізичне пошкодження, суттєві негативні зміни у внутрішньому та зовнішньому середовищі тощо)» [66].

1.3 Нормативно-правове регулювання організації обліку та аудиту основних засобів

В сучасних умовах «організація обліку основних засобів повинна бути цілісною, єдиною системою взаємопов'язаних, взаємоузгоджених способів і методів обліку, які охоплюють увесь комплекс облікових процедур з виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації, тому основними шляхами її удосконалення є розробка та запровадження раціональних схем документообігу, що дозволять із найменшими затратами трудових, матеріальних та фінансових ресурсів забезпечити своєчасне виконання поставлених завдань» [74, с. 20].

Тому бухгалтерський облік основних засобів повинен забезпечувати:

- ефективний контроль за станом, збереженням, ефективним використанням засобів праці;
- правильне та своєчасне документальне відображення в первинних документах, регістрах бухгалтерського обліку операцій з надходження, вибуття основних засобів, їх внутрішнього переміщення;
- своєчасний, правильний розрахунок сум амортизаційних відрахувань відповідно до обраного обліковою політикою методу та відображення в обліку суми зносу;
- правильне визначення та відображення в обліку витрат на поліпшення, модернізацію, ремонт основних засобів;
- точне визначення результатів від реалізації, ліквідації об'єктів основних засобів та відображення їх в обліку;
- правильне формування показників щодо основних засобів в фінансовій, управлінській, податковій та статистичній звітності.

Виконання поставлених завдань, правильно організований облік передбачає його ведення відповідно до нормативно-законодавчих документів. Нормативно-законодавче регулювання щодо обліку основних засобів покликане створювати єдині для усіх підприємств правила їх визнання, оцінки, відображення в обліково-інформаційній системі та звітності. Тому воно направлене на вирішення таких завдань щодо основних засобів:

- встановлення правильного визначення сутності поняття «основні засоби» в нормативних документах з бухгалтерського обліку і аудиту;
- визначення основних критеріїв визнання та видів оцінки в результаті операцій надходження, вибуття та знаходження на підприємстві;
- затвердження порядку формування первісної вартості в залежності від джерел надходження;
- надання права на вибір методу амортизації та встановлення строку корисного використання засобів праці;

- встановлення правил, випадків переоцінки та порядку її відображення в обліку;
- встановлення порядку документального відображення операцій з основними засобами в обліковій системі;
- визначення порядку відображення в обліку витрат на ремонт, модернізацію, дообладнання тощо;
- затвердження порядку відображення облікової інформації в фінансовій, статистичній та податковій звітності.

Для вирішення цих завдань в Україні сформувалась певна система нормативно-законодавчих актів, методичних розробок, які мають використовуватись суб'єктами підприємництва при відображенні інформації щодо основних засобів, які становлять правове поле регулювання бухгалтерського обліку і аудиту. Така система має декілька рівнів (на рис. 1.3.



Рисунок 1.3 – Нормативно-правове регулювання обліку та аудиту основних засобів в Україні

Основним нормативним документом, що регулює основні правові засади організації та ведення бухгалтерського обліку в Україні, а також складання фінансової звітності є Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» № 996-XIV 16.07.1999 р. [57]. У цьому законі встановлено усі ключові основи, принципи ведення і організації бухгалтерського обліку та складання звітності в цілому, у тому числі й щодо основних засобів. Також основні принципи складання фінансової звітності, її склад та вимоги до визнання і розкриття елементів встановлено НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [58], затвердженим наказом міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73. Саме на десяти основних загальноприйнятих принципах, які встановлено цими нормативними актами, ґрунтується бухгалтерський облік основних засобів, серед яких є принципи:

- автономність підприємства, за яким особисте майно, у тому числі основні засоби, власників не підлягає відображенню в обліку;
- безперервність діяльності, який передбачає, що оцінка основних засобів підприємства здійснюється виходячи з припущення, що діяльність суб'єкту господарювання триватиме й далі;
- періодичність, за яким розподіл діяльності підприємства здійснюється на певні періоди з метою відображення основних засобів у фінансової звітності;
- історичної (фактичної) собівартості, згідно з яким в обліку основні засоби мають бути відображені за сукупністю витрат на їх придбання, створення;
- нарахування, який передбачає, що доходи і витрати від реалізації, списання основних засобів відображаються в обліку і в момент їх виникнення незалежно від часу надходження або сплати грошових коштів;
- повне висвітлення, згідно з яким у фінансовій звітності повинна відображатись уся інформація здійснені господарські операції щодо основних засобів, які потенційно можуть вплинути на управлінські рішення;
- послідовність, за яким слід застосовувати постійно (із року в рік) обрані елементи облікової політики щодо основних засобів (методи амортизації, порядок переоцінки, строки експлуатації засобів праці тощо);

– обачність, згідно з яким методи оцінки доходів та активів, що застосовуються в бухгалтерському обліку через використання основних засобів, не повинні бути завищені, а зобов'язання та витрати – занижені;

– превалювання сутності над формою, за яким господарські операції щодо основних засобів повинні відображатися в обліку відповідно до їх сутності, а не лише базуючись на юридичній формі;

– єдиний грошовий вимірник, сутність якого полягає у тому, що вимірювання та узагальнення всіх господарських операцій щодо руху й використання основних засобів підприємства мають бути відображені у фінансовій звітності в єдиній грошовій одиниці.

Необхідною умовою «правильного обліку наявності та руху основних засобів є єдиний принцип їх грошової оцінки» [42].

Податковий Кодекс України [55] від 02.12.2010 р. № 2755-VI регулює відносини, які виникають у сфері нарахування і сплати податків, зокрема щодо основних засобів визначає сутність термінів «основні засоби» та «амортизація», вартісну межу основних засобів, методи амортизації, класифікує їх за 16 групами із встановленим терміном експлуатації, порядок визначення залишкової вартості в операціях з ними при визначенні податку на прибуток, регулювання різниць, які виникають при нарахуванні амортизації тощо.

Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» [56] № 2258-VIII від 21.12.2017 р. визначає основні правові засади проведення аудиту фінансової звітності, відображення в ній інформації про основні засоби та здійснення аудиторської діяльності в Україні.

Ключові методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації та розкриття її в фінансовій звітності про основні засоби, інші необоротні матеріальні активи містить НП(С)БО 7 «Основні засоби» від 27.04.2000 р. № 92, зокрема порядок оцінки, класифікації, переоцінки, методи амортизації та відображення в обліку амортизаційних відрахувань тощо [60].

НП(С)БО 9 «Запаси» [61] від 20.10.99 р. № 246 регламентує порядок формування у бухгалтерському обліку інформації про основні засоби як запасів,

зокрема у випадку формування первісної вартості об'єктів, переведених до складу основних засобів з числа оборотних активів, товарів, готової продукції.

НП(С)БО 14 «Оренда» [62] від 28.07.2000 р. № 181 визначає методологічні засади відображення в бухгалтерському обліку інформації про господарські операції з оренди основних засобів, порядок розрахунку орендних платежів у орендаря та орендодавця.

НП(С)БО 16 «Витрати» [63] від 31.12.99р. № 318 регламентує склад витрат, виробничої собівартості, формування первісної вартості за умов виготовлення основних засобів.

Сутність справедливої вартості основних засобів, яке ідентичне в НП(С)БО 7, порядок її розрахунку, сутність відновлювальної вартості регламентує НП(С)БО 19 «Об'єднання підприємств» [64] від 07.07.99 р. № 163.

НП(С)БО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність» [65] в редакції наказу Міністерства фінансів України від 03.10.2007 № 1100 визначає методологічні засади формування в обліку інформації про основні засоби, як необоротні активи, призначені для продажу та операцій з продажу, а також розкриття такої інформації у фінансовій звітності.

НП(С)БО 28 «Зменшення корисності» [66] від 24.12.2004 р. № 817 визначає порядок відображення інформації про зменшення корисності основних засобів та її розкриття у фінансовій звітності.

Методичні рекомендації, інструкції, положення з бухгалтерського обліку, План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій та Інструкція з його застосування, які затверджені наказами Міністерства фінансів України, доповнюють і уточнюють окремі питання організації обліку, порядок проведення інвентаризації, заповнення первинних документів щодо основних засобів.

Безпосередньо на підприємстві внутрішня регламентація, організація та ведення бухгалтерського обліку, облікова політика, робочі документи щодо основних засобів здійснюється У Положенні «Про облікову політику підприємства».

2 ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА ОБЛІКУ І АУДИТУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ НА ДП «ХМЕЛЬНИЦЬКСТАНДАРТМЕТРОЛОГІЯ»

2.1 Характеристика фінансово-господарської діяльності ДП «Хмельницькстандартметрологія» та аналіз фінансового стану

Суб'єктом дослідження в дипломній роботі є Державне підприємство «Хмельницький науково-виробничий центр стандартизації, метрології та сертифікації» («Хмельницькстандартметрологія»), яке належить до сфери управління Міністерства економіки України.

Сьогодні центр є спеціалізованим державним комерційним підприємством із надання послуг у сфері метрології, стандартизації, оцінки відповідності (сертифікації) продукції різних галузей. До складу науково-виробничого центру входить ряд сучасних відділів та лабораторій, які оснащені високоточними еталонами, різними спеціальними приладами, обладнанням, сучасними технічними засобами для якісного обслуговування всіх користувачів.

Метою діяльності центру є реалізація економічних інтересів держави, задоволення потреб населення та різних суб'єктів господарювання різних форм власності в продукції, роботах, послугах у сфері стандартизації, метрології та метрологічної діяльності, оцінки відповідності та захисту прав споживачів згідно з вимогами законодавства та отримання прибутку.

Основним предметом діяльності центру надання підприємствам, установам, організаціям різних форм власності, а також громадянам інформаційних, виробничих послуг у сфері оцінки відповідності, стандартизації, метрології та метрологічній діяльності, інших сферах діяльності та захисту прав споживачів.

Державне підприємство відповідно до чинного законодавства веде

бухгалтерський облік складає і подає до контролюючих органів фінансову, податкову та статистичну звітність як мале підприємство.

В організаційній структурі виділено такі підрозділи, що здійснюють виробничі діяльність, відділи: Стандартизації та інформаційно-консультативних послуг, Геометричних і механічних вимірювань, Підтвердження відповідності систем управління якістю та харчової продукції, Підтвердження відповідності продукції в галузях економіки, Електрорадіотехнічних вимірювань, Теплотехнічних вимірювань, Випробування засобів вимірювальної техніки, Випробувальна лабораторія харчової продукції .

Також в науково-виробничому центрі є відділи управлінсько-адміністративного спрямування.

Центр будує свою діяльність з урахуванням змін у законодавстві за галузевою специфікою та з рахуванням принципу прибутковості. Щоб зрозуміти тенденції розвитку підприємства проведемо дослідження основних показників його діяльності та фінансового стану за 2019–2021 рр. Перш за все здійснимо оцінку майна ДП «Хмельницькстандартметрологія» (табл.2.1).

Таблиця 2.1 – Оцінка структури та динаміки активів ДП «Хмельницькстандартметрологія» за 2019–2021 рр.

Види активів (майна) підприємства	На 31.12.19 р.		На 31.12.20 р.		На 31.12.21 р.		Відхилення 2021 р. від 2019 р	
	тис. грн	питома вага, %	тис. грн	питома вага, %	тис. грн	питома вага, %	тис. грн	питома вага, %
1	2	3	4	5	6	7	8	9
1. Необоротні активи								
Нематеріальні активи	1425	13,5	1421,2	12,5	1435,7	12,2	+10,7	-1,3
Основні засоби	6580,9	62,4	6339,5	55,8	6420,3	54,8	-160,6	-7,6
Усього необоротні активи	8005,9	75,9	7760,7	68,3	7856	67,0	-149,9	-8,9
II. Оборотні активи								
Запаси	562,3	5,3	868,1	7,6	926,6	7,9	+364,3	+2,6

Кінець таблиці 2.1

1	2	3	4	5	6	7	8	9
Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги	28,7	0,3	28,1	0,3	138,2	1,2	+109,5	+0,9
Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом	16,3	0,2	12,8	0,1	38,1	0,4	+21,8	+0,2
Інша поточна дебіторська заборгованість	163,3	1,5	190,6	1,7	84	0,7	-79,3	-0,8
Гроші та їх еквіваленти	1307,1	12,4	1769	15,6	2171,5	18,5	+864,4	+6,1
Витрати майбутніх періодів	28,5	0,3	231,7	2,0	59,4	0,5	+30,9	+0,2
Інші оборотні активи	435,8	4,1	498,1	4,4	445,8	3,8	+10,0	-0,3
Усього оборотні активи	2542	24,1	3598,43	31,7	3863,6	33,0	+1321,6	+8,9
Разом активів (майна)	10547,9	100	11359,1	100	11719,6	100	+1171,7	–

Відповідно до отриманих результатів можна пересвідчитись, що загальна вартість майна досліджуваного центру за останні три роки зросла на 1171,7 тис грн. Найбільше зростання відбулося за статтями «Запаси» та «Грошові кошти та їх еквіваленти», що свідчить про покращення оборотності капіталу підприємства. Вартість необоротних активів знизилась через збільшення амортизаційних відрахувань і зростання зношеності основних засобів. Найбільшу питому вагу в майні посідають засоби праці, їх питома вага становить у 2021 році 54,8 процентних пункти, але знизилась у порівнянні з 2019 роком на 7,6 пункти. Також у складі необоротних активів мають відображення нематеріальні активи, вартість яких збільшилась на 10,7 тис грн, але питома вага знизилась на 1,3 пункти.

Серед оборотних активів відбулось зростання запасів на 364,3 тис грн, збільшилась дебіторська заборгованість в цілому на 52,0 тис грн, у тому числі

за товари, роботи та послуги за останній рік – на 110,1 тис грн. У порівнянні з базисним 2019 р. частка оборотних активів зросла на 8,9 пункти, у тому числі грошових коштів – на 6,1 процентних пункти.

В цілому за досліджуваний період динаміка змін у складі як необоротних, так і оборотних активів відбувалась нерівномірно, різними темпами, але переважно збільшуючи показники майна.

Таблиця 2.2 – Оцінка структури та динаміки капіталу ДП «Хмельницькстандартметрологія» за 2019-2021 рр.

Види капіталу (пасивів) підприємства	На 31.12.19 р.		На 31.12.20 р.		На 31.12.21 р.		Відхилення 2021 р. від 2019 р	
	тис. грн	питома вага, %	тис. грн	питома вага, %	тис. грн	питома вага, %	тис. грн	питома вага, %
I. Власний капітал								
Зареєстрований (пайовий) капітал	1776,3	16,8	1776,3	15,6	1776,3	15,2	–	-1,6
Додатковий капітал	5001,6	47,4	5234,2	46,1	5460,5	46,6	+458,9	-0,8
Усього власний капітал	6777,9	64,2	7010,4	61,7	7236,8	61,7	+458,9	-2,5
II. Довгострокові зобов'язання, цільове фінансування та забезпечення								
Довгострокові зобов'язання	713,5	6,8	1032,8	9,1	290,5	2,5	-423,0	-4,3
III. Поточні зобов'язання								
Поточна кредитор- ська заборгованість за:								
– товари, роботи, послуги	427,9	4,1	91,8	0,8	117,5	1,0	-310,4	-3,1
– розрахунками з бюджетом	611,7	5,8	722,7	6,4	908,6	7,8	+296,9	+2,0
– розрахунками зі страхування	68,8	0,7	119,8	1,1	103,3	0,9	+34,5	+0,2
– розрахунками з оплати праці	291,4	2,8	502,6	4,4	676,7	5,8	+385,3	+3,0
Інші поточні зобов'язання	1656,7	15,7	1878,9	16,5	2386,3	20,4	+729,6	+4,7
Усього поточні зобов'язання	3056,5	29	3315,8	29,2	4192,4	35,8	+1135,9	+6,8
Усього капіталу	10547,9	100	11359,1	100	11719,6	100	+1171,7	–

Аналіз пасиву балансу показує, що величина власного капіталу підприємства з року в рік зростає. В цілому його величина збільшилася на 458,9 тис грн. Це відбулось за рахунок додаткового капіталу, оскільки розмір статутного не змінився. Питома вага власного капіталу центру на кінець 2021 р. становила 61,7 %, що свідчить про достатньо високу автономність центру.

Величина довгострокових зобов'язань та забезпечень знизилася на 423,0 тис грн., а поточних – збільшилася на 1135,9 тис грн. У складі поточних зобов'язань найбільше зростання спостерігається за статтями заборгованості бюджету, з оплати праці та інших поточних зобов'язань. У складі зобов'язань найбільшу частку складають інші поточні зобов'язання (20,4 %), а за останній рік їх питома вага зросла на 3,9 процентних пункти.

Оцінку структури та динаміки необоротних активів проведемо у таблиці 2.3.

Таблиця 2.3 – Оцінка структури та динаміки необоротних активів ДП «Хмельницькстандартметрологія» за 2019–2021 рр.

Види активів (майна) підприємства	На 31.12.19 р.		На 31.12.20 р.		На 31.12.21 р.		Відхилення 2021 р. від 2019 р		Темп приросту, %
	тис. грн	питома вага, %	тис. грн	питома вага, %	тис. грн	питома вага, %	тис. грн	питома вага, %	
Нематеріальні активи:	1425	17,8	1421,2	18,3	1435,7	18,3	+10,7	+0,5	0,8
– первісна вартість	1534,8	9,0	1534,8	8,7	1559,3	8,4	+24,5	-0,6	+1,6
– накопичена амортизація	(109,8)	1,2	(113,7)	1,2	(123,7)	1,1	(+13,9)	-0,1	+12,7
Основні засоби	6580,9	82,2	6339,5	81,7	6420,3	81,7	-160,6	-0,5	-2,4
– первісна вартість	15472,6	91,0	16060,4	91,3	17094,9	91,6	+1622,3	0,6	+10,5
– знос	(8891,7)	98,8	(9720,9)	98,8	(10674,5)	98,9	(+1782,8)	0,1	+20,1
Усього необо- ротні активи, у тому числі:	8005,9	100	7760,7	100	7856	100	-149,9	–	-1,9
– за первісною вартістю	17007,4	100	17595,2	100	18654,2	100	1646,8	–	+9,7
– за сумою зносу	-9001,5	100	-9834,6	100	-10798,2	100	-1796,7	–	+20,0

Дані таблиці 2.3 свідчать про зростання залишкової вартості нематеріальних активів на 10,7 тис грн через оновлення програмних продуктів, а за основними засобами – про зменшення на 160,6 тис грн. через зростання суми нарахованого зносу. За два роки первісна вартість засобів праці збільшилася на 1623,3 тис грн, але сума зносу – аж на 1782,8 тис грн, що свідчить про зростання частки зношених основних засобів.

Розглянемо як змінилась структура та динаміка складу основних засобів відповідно до класифікаційних ознак, наведених в Плані рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій №291 [76] з урахуванням особливостей в діяльності підприємства у таблиці 2.4 (за даними додатку Е).

Таблиця 2.4 – Оцінка структури та динаміки основних засобів за їх видами на ДП «Хмельницькстандартметрологія» за 2020–2021 роки.

Показники	На кінець 2020 року		На кінець 2021 року		Відхилення (+, -)	
	тис. грн.	питома вага, %	тис. грн.	питома вага, %	абсолютне, тис. грн.	у питомій вазі, процентних пункти
Усього основних засобів	16060,4	100	17094,9	100	1034,5	–
у тому числі						
Будинки, споруди та передавальні пристрої	5706,8	35,5	5706,8	33,4	–	-2,1
Машини та обладнання	7449,4	46,4	8306,5	48,6	+857,1	+2,2
Транспортні засоби	1112,3	6,9	1112,3	6,5	–	-0,4
Інструменти, прилади, інвентар (меблі)	896,5	5,6	920,4	5,4	+23,9	-0,2
Бібліотечні фонди	189,1	1,2	244	1,4	+54,9	+0,2
Малоцінні необоротні матеріальні активи	706,3	4,4	804,9	4,7	+98,6	+0,3

Відповідно до наведених у табл. 2.4 даних можна стверджувати, що у складі основних засобів відбулось зростання їх первісної вартості за усіма групами (окрім будівель та споруд). Найбільше надходження за 2021 р. в сумі 857,1 тис грн. спостерігається за машинами й обладнанням, як основним видом

засобів праці, що надають послуги споживачам. Їх питома вага становить на кінець 2021 р. 48,6 %, яка зросла за рік на 2,2 процентних пункти. Наступною групою за питомою вагою і розміром є будинки та споруди, питома вага яких становила 33–35 %. Для наочності структуру основних засобів зобразимо у рисунку 2.1.

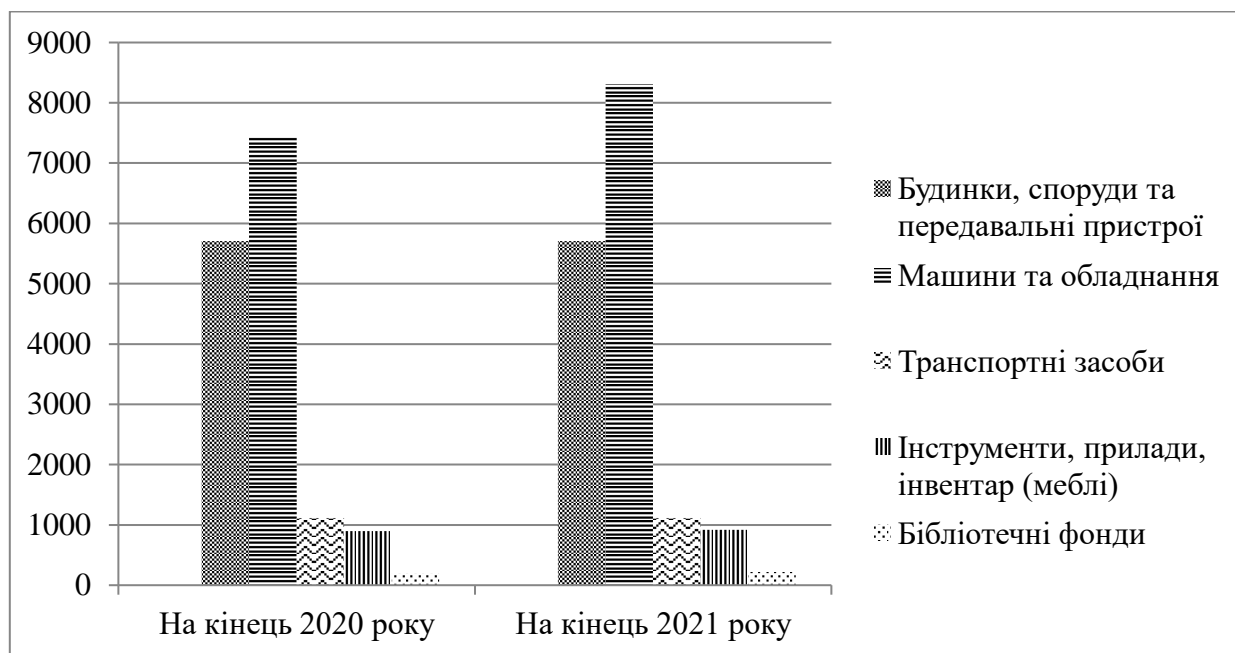


Рисунок 2.1 – Склад та динаміка основних засобів у 2020–2021 рр.

Підсумовуючи результати проведеного аналізу показників структури майна, капіталу, складу основних засобів можна зауважити, що на ДП «Хмельницькстандартметрологія» вона є задовільною.

В умовах постійної нестабільності економіки, в умовах воєнного стану фінансовий стан підприємства набуває важливого значення. Аналізувати або прогнозувати фінансову стійкість та платоспроможність, оборотність капіталу досить складно. «Форм-мажорні обставини характеризуються непередбачуваністю та неможливістю прогнозування, що ускладнює процес аналітики» [30].

Для забезпечення нормальних умов роботи будь-якого підприємства необхідно налаштовувати його фінансову систему таким чином, щоб вона

могла постійно підтримувати функціонування та життєздатність діяльності суб'єкту господарювання. Розглянемо основні показники фінансового стану підприємства в таблиці 2.5.

Таблиця 2.5 – Оцінка фінансового стану ДП «Хмельницькстандартметрологія» за 2019–2021 рр.

Показники	Нормативне значення	На кінець 2019 року	На кінець 2020 року	На кінець 2021 року	Відхилення (+, -)		
					2020 р. від 2019 р.	2021 р. від 2020 р.	2021 р. від 2019 р.
Коефіцієнт автономії	>0,5	0,643	0,617	0,617	-0,026	–	-0,026
Коефіцієнт фінансової залежності	<0,5	0,357	0,383	0,383	0,026	–	+0,026
Коефіцієнт маневреності власного капіталу	>0,5	-0,076	0,04	-0,045	0,116	-0,085	+0,031
Коефіцієнт фінансової стійкості	>1	1,798	1,612	1,614	-0,186	+0,002	-0,184
Коефіцієнт фінансового ризику	<1	0,556	0,62	0,619	0,064	-0,001	+0,063
Коефіцієнт покриття (платоспроможності)	>1	0,832	1,085	0,922	0,253	-0,163	+0,09
Коефіцієнт швидкої ліквідності	>0,5	0,648	0,823	0,701	0,175	-0,122	+0,053
Коефіцієнт абсолютної ліквідності	0,2–0,35	0,428	0,534	0,518	0,106	-0,016	+0,09
Чистий обіговий капітал	>0	-514,5	282,5	-328,7	797	-611,2	+185,8
Коефіцієнт реальної вартості майна	Збільшення	0,677	0,635	0,627	-0,042	-0,008	-0,05
Коефіцієнт реальної вартості основних засобів у майні	Збільшення	0,62	0,56	0,55	-0,06	-0,01	-0,07
Коефіцієнт накопичення амортизації основних засобів	Збільшення	-0,575	-0,605	-0,624	-0,03	-0,019	-0,049
Коефіцієнт співвідношення оборотних і необоротних активів	Збільшення	0,318	0,464	0,492	0,146	+0,028	+0,174

Однією з основних характеристик фінансового стану підприємства є його фінансова стійкість. Аналізуючи рівень фінансової стійкості центру бачимо,

що коефіцієнт автономії протягом 2019–2021рр. залишається більшим за нормативне значення і становить біля 0,6, але відбувається його поступове зниження з року в рік, яке становило 4%.

Зменшення коефіцієнту автономії призвело до зростання коефіцієнту фінансової залежності на 0,02, адже в сумі вони становлять 1. Відбувається зростання залученого капіталу, що вимагатиме від центру здійснення певних заходів щодо оптимізації фінансової структури капіталу.

Коефіцієнт маневреності власного капіталу – певний індикатор, що відображає ступінь ліквідності підприємства, здатності перетворюватися в будь-які інші активи фінансових коштів. Від’ємне значення коефіцієнта, як і чистого обігового капіталу (забезпечення оборотних активів власними коштами) у 2019 р та 2021 р. свідчить про фінансування оборотних активів позиковими коштами.

Аналіз показників ліквідності показує, що коефіцієнти абсолютної та швидкої ліквідності перевищують нормативне значення, а зростання показника на 0,09 пункти показує збільшення грошових коштів швидшими темпами ніж кредиторської заборгованості, що свідчить про забезпечення покриття поточних зобов’язань.

Співвідношення оборотних і необоротних активів показує здатність активів переходити з однієї форми в іншу. Достатньо висока мобільність активів центру (0,146) та її зростання протягом останніх двох років говорить про те, що підприємство може змінювати структуру своїх активів протягом короткотривалого часу.

Здійснивши аналіз фінансової стійкості та платоспроможності на основі отриманих показників можемо зазначити, що найбільш фінансово стабільним та результативним були 2019 та 2020 роки, в яких майже усі показники мали найкращі значення за досліджуваний період. У 2021 році відзначаємо погіршення фінансового стану, а з початком військової агресії у 2022 році він дедалі погіршується. Отже, нестабільність зовнішнього середовища вимагає від управлінського персоналу вжиття заходів для стабілізації роботи підприємства,

грамотного фінансового управління й швидкого реагування на різні зовнішні та внутрішні зміни та виклики.

2.2 Організація й методика первинного, аналітичного й синтетичного обліку основних засобів

Наявність основних засобів на досліджуваному підприємстві, як суб'єкту з надання послуг, свідчить про створення виробничого потенціалу, що, у свою чергу є однією із важливих умов його функціонування. Тому саме від правильної та раціональної організації первинного, аналітичного й синтетичного обліку основних засобів, що полягає, зокрема, у відображенні достовірної інформації про ці об'єкти в інформаційно-обліковій системі, залежить повнота та достовірність звітності.

Раціональні й правильна організація обліку основних засобів повинна забезпечити повну, своєчасну, достовірну реєстрацію всіх фактів господарського життя засобів праці на підприємстві. Таким чином, основними завданнями організації обліку основних засобів науково-виробничого центру є:

- достовірне відображення в первинних документах, облікових регістрах, звітності всіх фактів наявності, надходження, вибуття, внутрішнього переміщення, переоцінки, ремонту, амортизації основних засобів;
- ведення всіх облікових записів за місцями експлуатації основних засобів: відділами, лабораторіями, іншими підрозділами;
- розрахунок строку корисного використання та вибір методу амортизації за групами й об'єктами основних засобів в залежності від економічної вигоди, яку вони приносять підприємству;
- правильне визначення сум амортизаційних відрахувань й віднесення їх на витрати науково-виробничого центру за рахунками й статтями витрат;
- достовірне відображення витрат на ремонт, поліпшення, переоцінки

основних засобів й правильне віднесення на рахунки бухгалтерського обліку;

- правильне визначення фінансового результату від операцій з вибуття кожного об'єкту основних засобів;

- вибір методів контролю центру за основними засобами під час їх використання (експлуатації), відображення витрат тощо.

При формуванні облікової політики щодо основних засобів підприємство дотримується головних принципів ведення обліку, забезпечення складання звітності, які встановлені Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку. Зокрема в Положенні «Про облікову політику» (додаток Б) окрім нормативних документів, якими керується центр у веденні обліку основних засобів, підприємством встановлено:

- вартісну межу для зарахування об'єктів до складу основних засобів (пп.5.3);

- прямолінійний метод амортизації об'єктів основних засобів (пп.5.4);

- щомісячний порядок нарахування амортизації щодо основних засобів (пп.5.5);

- термін припинення нарахування амортизаційних відрахувань щодо об'єктів основних засобів (пп. 5.6);

- групи обліку основних засобів та строки їх корисного використання при нарахуванні амортизації (пп.5.7);

- порядок віднесення витрат з ремонту, реконструкції, модернізації засобів праці (пп.5.8);

- облік та використання повністю амортизованих об'єктів основних засобів (пп. 5.9).

Первинні документи з обліку основних засобів науково-виробничого центру повинні містити усю інформацію про об'єкт, адже він є підставою для здійснення бухгалтерських записів і юридичною підставою існування самого об'єкту та будь-яких операцій з руху, ремонту, амортизації тощо. Тому вони повинні забезпечити:

- своєчасне відображення інформації про надходження, вибуття, наявність, які є підставою для нарахування амортизаційних відрахувань;
- повноту інформації про здійснення капітального й поточного ремонту, модернізацію, дообладнання, удосконалення об'єктів основних засобів;
- постійний контроль за станом та збереженням за місцями експлуатації: відділами, лабораторіями, підрозділами).

Ведення бухгалтерського обліку на підприємстві, у тому числі й основних засобів організовано за допомогою програми «1 С: Підприємство 8.2».

Загалом первинний облік основних засобів здійснювався відповідно до наказу Міністерства статистики України «Про затвердження типових форм первинного обліку» № 352 від 29.12.1995 р., який був скасований 22.10.2021 № 266 [70].

На рисунку 2.2 зображено усі первинні документи, що використовує досліджуване підприємство та які формуються в бухгалтерській програмі.



Рисунок 2.2 – Документування операцій з надходження й вибуття об'єктів основних засобів ДП «Хмельницькстандартметрологія»

Одиницею бухгалтерського обліку основних засобів ДП «Хмельницькстандартметрологія» за НП(С)БО 7 є «окремий об'єкт – закінчений пристрій із усіма пристосуваннями і приналежності до нього чи окремий конструктивно відособлений предмет, призначений для виконання визначених самостійних функцій» [60]. Основним засобом в програмі вважається введений в експлуатацію об'єкт відповідно до Акту приймання-передачі (внутрішнього переміщення основних засобів (додаток В1).

Надходження основних засобів за сукупністю витрат центру з їх придбання оформляється Актом приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів (Додаток В 1). Ним же здійснюється оформлення внутрішнього переміщення із одного відділу чи лабораторії підприємства в інший. Перш ніж ввести об'єкти основних засобів у експлуатацію, їх оглядає комісія, яку призначає керівник центру своїм наказом. Після огляду та за відсутності заперечень щодо використання, експлуатації об'єкту, комісія складає вказаний Акт приймання-передачі.

В підсистемі «Основні засоби», «Надходження товарів та послуг» програми «1 С: Підприємство» відбувається відображення оприбуткування основних засобів шляхом формування документу «Введення в експлуатацію ОЗ».

Під час введення в експлуатацію засобів праці одночасно формується також Інвентарна картка обліку об'єкта основних засобів, яка є регістром аналітичного обліку основних засобів і відкривається на один об'єкт або групу однотипних об'єктів основних засобів бухгалтерією в одному примірнику (Додаток Г). У цій картці наводиться інформація про назву об'єкта, його інвентарний номер, рік випуску або побудови, дані технічної документації про модель, марку, місцезнаходження за підрозділами підприємства при оприбуткуванні, сума первісної та ліквідаційної вартості, строк корисного використання, метод амортизації, інформація про зміни у вартості об'єкта під час експлуатації. При проведенні Акту приймання-передачі дані щодо об'єкту записуються в реєстр відомостей «Місце знаходження ОЗ (бухгалтерський

облік)», організовується облік за матеріально-відповідальними особами і відділами та лабораторіями, в яких основні засоби використовуються. Водночас, на базі підсистеми є можливість роздрукувати реєстр аналітичного обліку «Інвентарна картка обліку основних засобів».

В підсистемі «Основні засоби» для відображення пооб'єктної наявності та обліку господарських операцій з руху основних засобів, інших необоротних матеріальних активів використовуються рахунки 10 «Основні засоби» та рахунок 11 «Інші необоротні матеріальні активи» відповідно до Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій № 291 [67]. За дебетом вказаних рахунків за відповідними субрахунками відображається введення в експлуатацію основних засобів за сукупністю витрат з придбання, будівництва, поліпшення, а за кредитом – вибуття об'єктів внаслідок ліквідації, переведення до складу необоротних активів та груп вибуття, зменшення вартості внаслідок уцінки тощо.

Для обліку здійснених капітальних інвестицій під час надходження, створення основних засобів на ДП «Хмельницькстандартметрологія» ведеться рахунок 15 «Капітальні інвестиції» за субрахунками: 151 «Капітальне будівництво», 152 «Придбання (виготовлення) основних засобів», 153 «Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів». На цих субрахунках відображається уся інформація про здійснені протягом звітного періоду витрати на будівництво, придбання, модернізацію основних засобів (Додаток Е9).

Деталізований облік основних засобів у розрізі аналітичних рахунків на підприємстві ведеться на субрахунках до рахунку 15:

151 «Капітальне будівництво»;

1521 «Придбання основних засобів»;

1522 «Виготовлення і модернізація основних засобів»;

1531 «Придбання інших необоротних матеріальних активів».

В межах рахунків 10 та 11 основні засоби центру поділяються на групи за субрахунками, які зображені в таблиці 2.6 (за даними додатку Е). Увесь перелік об'єктів основних засобів центру зберігається в Довіднику «Основні засоби», де міститься інформація про усі об'єкти за видами, рахунками й субрахунками обліку.

Таблиця 2.6 – Рахунки, субрахунки та об'єкти обліку основних засобів ДП «Хмельницькстандартметрологія» станом на 31.12.2021 р.

Рахунок обліку основних засобів	Субрахунок обліку основних засобів	Об'єкти, що обліковуються за субрахунком
Рахунок 10 «Основні засоби»	103 «Будинки та споруди»	Будівлі; зовнішні мережі водопроводу та каналізації; теплотраси, огорожі; системи опалення та гарячого водопостачання тощо
	104 «Машини та обладнання»	Амперметри, аналізатори, атнографи, анемометри, тестери, бідистиллятори, барометри, біохімічна лабораторія, блоки ділення напруги, бокси досліджень, ваги, ватметри, вимірювачі параметрів, генератори, манометри тощо
	105 «Транспортні засоби»	Вантажні та легкові автомобілі
	106 «Інструменти, прилади, інвентар»	Дозатори, компресори, меблі, кулери, холодильники, ваги, стелажі, центрифуги, водонагрівачі тощо
Рахунок 11 «Інші необоротні матеріальні активи»	111 «Бібліотечні фонди»	Різні ДСТУ; Методичні рекомендації, Е-журнали–довідники, збірники тощо
	112 «Малоцінні необоротні матеріальні активи»	Системні блоки, стелажі, сканери, миші, WEB-камери, аріометри, антресолі, барботери для аналізу речовин, барометри, блоки безперервного живлення, блоки подільника частоти, різні інструменти тощо

На підприємство основні засоби надходять шляхом:

- будівництва будівель та споруд;
- в результаті придбання за плату в інших підприємств або фізичних осіб;
- отримання безоплатно від інших підприємств або фізичних осіб;
- оприбуткування виявлених під час інвентаризації необлікованих об'єктів.

Вибуття об'єктів основних засобів науково-виробничого центру відбувається внаслідок їх ліквідації через зношення, в результаті переведення їх до складу оборотних активів для реалізації (до групи необоротних активів та груп вибуття, утримуваних для продажу), списання як недостачі та безоплатної передача іншим підприємствам чи особам.

Для встановлення непридатності для подальшого використання окремого об'єкту основних засобів на підприємстві під час ліквідації діє постійна комісія, яка здійснює огляд об'єкту, встановлює та вказує причини списання, визначає можливість отримання від розбирання деталей, запасних частин, металобрухту тощо.

Результати роботи постійної комісії центру оформляють Актом списання основних засобів (Додаток В2) або якщо списуються транспортні засоби – Актом на списання автотранспортних засобів, а в підсистемі автоматизованого обліку для цього призначений документ «Списання ОЗ».

При списанні об'єктів в підсистемі здійснюється донарахування амортизації в місяці вибуття, списання залишкової вартості та суми зносу.

Оскільки досліджуване підприємство є державним, списання об'єктів основних засобів відбувається у відповідності до «Порядку списання об'єктів державної власності», затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 8 листопада 2007 р. № 1314.

Порядок відображення в обліку господарських операцій, які відбулися у 2021 році в ДП «Хмельницькстандартметрологія» представлено в таблиці 2.7.

Таблиця 2.7 – Бухгалтерські записи з обліку руху основних засобів ДП «Хмельницькстандартметрологія» у 2021 році

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
	Дебет	Кредит	
а) придбання об'єкта основних засобів на умовах попередньої оплати			
1 Перераховано передоплату за об'єкти основних засобів, інших необоротних матеріальних активів	371	311	1256357,54
2 Відображено податковий кредит з ПДВ (за наявності зареєстрованої в ЄРПН податкової накладної)	6411/ ПДВ	644/ ПДВ	209392,92
3 Отримано від постачальника об'єкти:			
– основні засоби	1521	631	889783,16
– інші необоротні матеріальні активи	1531	631	157181,46
4 Списано суму відображеного раніше податкового кредиту з ПДВ	644/ПД В	631	209392,92
5 Відображено залік заборгованостей	631	371	1256357,54
6 Введено в експлуатацію об'єкти:			
– основні засоби (машини та обладнання)	104, 106	1521	889783,16
– інші необоротні матеріальні активи	111, 112	1531	157181,46
б) ліквідація об'єктів основних засобів			
1 Списано суму нарахованого зносу повністю зношених об'єктів основних засобів, що ліквідуються:			
– машини та обладнання	131	104	7258,64
– інструменти, прилади та інвентар	131	106	1647,0
– інші необоротні матеріальні активи	132	112	3629,29

У Балансі (Звіті про фінансовий стан) (форма №1) досліджуваного підприємства залишок за рахунками 10 «Основні засоби» та 11 «Інші необоротні матеріальні активи» показується загальною сумою, яка становила на кінець 2021 року:

- залишкова вартість – рядок 1010 в сумі 6420,3 тис грн.;
- первісна вартість – рядок 1011 в сумі 17094,9 тис грн.;
- знос – рядок 1012 в сумі 10674,5 тис грн.

Слід зазначити, що до підсумку I розділу «Необоротні активи» активу балансу підприємства включається залишкова вартість основних засобів, яка визначається як різниця між первісною вартістю за рядком 1011 та сумою зносу за рядком 1012 на дату балансу (Додаток К; Л).

2.3 Організація обліку амортизації і витрат, пов'язаних з ремонтом та поліпшенням основних засобів

Здійснюючи свої виробничі та інші функції, основні засоби поступово зношуються як фізично, так і морально, і, водночас, переносять свою вартість до наданих послуг центром у вигляді амортизаційних відрахувань. Для накопичення коштів з метою придбання нових об'єктів суми амортизаційних відрахувань на підприємстві включаються до витрат виробництва, загальновиробничих та адміністративних витрат, як одна із статей відповідних витрат. При цьому підприємство самостійно встановлює строк корисного використання засобів праці і затвердило ці строки за відповідними групами у Положенні про облікову політику (додаток Б).

Нарахування амортизації здійснюється протягом встановленого строку. Строк корисного використання об'єкта може бути призупинено на період його тимчасового виводу з експлуатації на підставі документів, які свідчать про виведення таких основних засобів з експлуатації. Амортизація основних засобів провадиться до досягнення залишкової вартості об'єктом його ліквідаційної вартості [37].

Амортизація – систематичним розподілом вартості, яка амортизується, протягом терміну корисного використання об'єкта. В свою чергу строком корисного використання (експлуатації) є той очікуваний період часу, протягом якого основні засоби та інші необоротні матеріальні активи будуть

використовуватися підприємством або з їх використанням буде надано очікуваний обсяг послуг.

Нарахування амортизації основних засобів в науково-виробничому центрі здійснюється щомісячно за визначеним в обліковій політиці прямолінійним методом у Відомості нарахування амортизації (додаток Д). Цей метод є достатньо простим у розрахунках амортизаційних відрахувань і забезпечує їх рівномірний розподіл за видами витрат.

При прямолінійному методі амортизації річна сума відрахувань розраховується шляхом ділення вартості, яка амортизується, на очікуваний термін експлуатації об'єкту основних засобів на призначенням. Отже, річна сума амортизаційних відрахувань визначається за формулою:

$$AB=(ПВ - ЛВ)/Т \quad (2.1)$$

де:

AB – сума амортизаційних відрахувань за рік;

ПВ – первісна вартість;

ЛВ – ліквідаційна вартість;

Т– термін корисного використання(експлуатації) об'єкта.

Місячна сума амортизаційних відрахувань визначається шляхом ділення річної суми амортизації на 12.

Амортизація бібліотечних фондів та інших малоцінних необоротних матеріальних активів підприємства нараховується одразу при списанні їх в експлуатацію у розмірі 100 % вартості в першому місяці використання.

Нарахування амортизаційних відрахувань відбувається в бухгалтерській програмі «1 С: Підприємство 8.2» шляхом заповнення документу «Закриття місяця» поряд з іншими операціями, пов'язаними з закриттям рахунків 8, 9 та 7 класів. Суми зносу розраховуються за усіма видами основних засобів за винятком тих, які вже були списані або передані в звітному місяці і за якими була донарахована амортизація за документами «Передача ОЗ» і «Списання ОЗ».

Облік суми зносу основних засобів та інших необоротних матеріальних активів та нарахування амортизації на підприємстві відбувається на рахунку 13 «Знос (амортизація) необоротних активів» за субрахунками: 131 «Знос основних засобів» та 132 «Знос інших необоротних матеріальних активів».

За кредитом субрахунків до рахунку 13 відображається нарахування амортизації в сумі зносу з включенням суми амортизаційних відрахувань на витратні рахунки за статтями затрат, а також індексація зносу основних засобів, а за дебетом – зменшення суми зносу у випадку вибуття об'єктів.

В таблиці 2.8 відображено облік нарахування суми амортизаційних відрахувань на ДП «Хмельницькстандартметрологія» в 2021 році.

Таблиця 2.8 – Бухгалтерські записи з нарахування амортизації основних засобів та інших необоротних матеріальних активів на ДП «Хмельницькстандартметрологія» у 2021 році

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
	Дебет	Кредит	
1 Нарахований знос об'єктів:			
– основних засобів	831	131	808956,43
– інших необоротних матеріальних активів	832	132	157181,46
2 Включені суми амортизаційних відрахувань об'єктів основних засобів, інших необоротних матеріальних активів виробничого призначення до прямих витрат	231	831, 832	507794,92
3 Включені суми амортизаційних відрахувань щодо об'єктів основних засобів, інших необоротних матеріальних активів до загальновиробничих витрат	91	831, 832	261929,53
4 Включені суми амортизаційних відрахувань щодо об'єктів основних засобів, інших необоротних матеріальних активів до адміністративних витрат	92	831, 832	75510,75

Підтримання об'єктів основних засобів у робочому, придатному для експлуатації стані вимагає від підприємства проведення систематичних ремонтів та обслуговування. Витрати на проведення всіх видів ремонту, які не призводять до збільшення вартості об'єктів основних засобів, належать до витрат звітного періоду за статтями виробничих, загальновиробничих та адміністративних витрат і тому відображаються за дебетом рахунків 23 «Виробництво», 91 «Загальновиробничі витрати» та 92 «Адміністративні витрати».

Усі види ремонту можуть виконуватися як підрядним, так і господарським способом. У випадку виконання ремонтних робіт підрядним способом підставою для його виконання є підписаний договір з підрядною організацією, в якому відмічаються усі види робіт, їх вартість, сума ПДВ, а також умови розрахунків за виконаний ремонт. Вартість ремонту показується за кредитом рахунків 631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками» або 685 «Розрахунки з іншими кредиторами».

При господарському способі виконання робіт основними документами є наряди на виконання ремонтних робіт, акти списання матеріалів, запасних частин, розрахунки бухгалтерії щодо єдиного соціального внеску, інших витрат. Такі витрати відображаються за кредитом рахунків 20 «Виробничі запаси», 661 «Розрахунки за заробітною платою», 651 «Розрахунки із загальнообов'язкового державного соціального страхування» тощо

Після завершення ремонту об'єктів основних засобів складається Акт приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів.

Також на підприємстві можуть виникати витрати із поліпшення об'єктів основних засобів, які призводять до збільшення майбутніх економічних вигод від їх використання, які очікувало підприємство. Такі витрати відносяться на збільшення первісної вартості об'єкта щодо якого проводяться роботи з поліпшення. Тому на підприємстві об'єкти основних засобів можуть тимчасово виводитись із експлуатації з таких причин:

- проведення робіт з модернізації з метою подовження терміну корисного використання (експлуатації), збільшення виробничої потужності, корисності;
- заміна окремих частин обладнання і приладів для підвищення якості надання послуг;
- перепрофілювання технологічного процесу, що дозволить надавати додаткові послуги або зменшити первісно оцінені виробничі витрати;
- добудова (дообладнання) будівлі, які збільшать корисну площу та якість надання послуг або умови їх виконання.

Вартість таких робіт з поліпшення є капітальними інвестиціями, які по закінченню робіт призведуть до збільшення первісної вартості основних засобів і відобразатимуться за дебетом рахунку 10 та кредитом рахунків 151 або 152.

2.4 Організація і методика аудиту основних засобів підприємства

Відповідно до ч.8 ст.78 Господарського кодексу України № 436-IV в унітарних підприємствах, у тому числі державних підприємствах, до яких належить досліджуване, обов'язковому оприлюдненню підлягають «аудиторські висновки щодо річної фінансової звітності державного унітарного підприємства за останні три роки, якщо аудит проводився відповідно до вимоги закону або за рішенням наглядової ради державного унітарного підприємства (у разі її утворення) або суб'єкта управління об'єктами державної власності, що здійснює функції з управління підприємством» [11]. Аудит фінансової звітності державних підприємств підпадає під визначення «обов'язковий аудит», яке наводиться в Законі України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність», оскільки за цим законом необхідно оприлюднювати фінансову звітність такого підприємства разом з аудиторським звітом.

Критерії віднесення державних унітарних підприємств до таких, фінансова звітність яких підлягає обов'язковій перевірці незалежним

аудитором, визначаються Кабінетом Міністрів України залежно від балансової вартості активів державних унітарних підприємств.

Відповідно до Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» № 2258-VIII від 21.12.2017 «обов'язковий аудит фінансової звітності – аудит фінансової звітності (консолідованої фінансової звітності) суб'єктів господарювання, які відповідно до законодавства зобов'язані оприлюднити або надати фінансову звітність (консолідовану фінансову звітність) користувачам фінансової звітності разом з аудиторським звітом, що проводиться суб'єктами аудиторської діяльності на підставах та в порядку, передбачених цим Законом» [56]. Таким чином основне завдання такого аудиту відповідно до Закону – «надання обґрунтованої впевненості шляхом перевірки фінансової звітності підприємства суб'єктом аудиторської діяльності з метою висловлення незалежної думки про її відповідність в усіх суттєвих аспектах вимогам національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку та законів України» [56].

Законом «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» визначено, що для надання послуг з обов'язкового аудиту фінансової звітності призначеним може бути лише суб'єкти аудиторської діяльності, який відповідає усім вимогам, які встановлені цим Законом, та включені до окремого розділу реєстру аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності. До таких суб'єктів належить ПП «ВІКТОРІЯ-АУДИТ», яка здійснювала аудиторську перевірку досліджуваного підприємства.

Метою аудиту основних засобів ДП «Хмельницькстандартметрологія» є висловлення аудитором незалежної професійної думки щодо повноти, достовірності і правильності відображення в обліку та фінансовій звітності підприємства інформації про ці об'єкти відповідно до вимог законодавства і нормативних документів. При цьому вимога достовірності інформації, яка міститься у звітах стосується усіх суттєвих аспектів наявності, стану, вартісної оцінки основних засобів.

Тому основними завданнями аудиту основних засобів є:

- перевірка дотримання чинного законодавства в цілому в обліку основних засобів;
- перевірка правильності дотримання критеріїв визнання, класифікації та оцінки основних засобів відповідно до облікової політики та чинного законодавства;
- перевірка правильності документального оформлення наявності, господарських операцій з руху, амортизації, ремонту, поліпшення, переоцінки основних засобів;
- зіставлення даних аналітичного, синтетичного обліку та звітності щодо основних засобів;
- контроль фактичної наявності, стану, придатності, ефективності використання основних засобів;
- перевірка правильності застосування методів амортизації, розрахунку сум амортизаційних відрахувань та їх віднесення на витрати підприємства;
- перевірка правильності відображення в обліку операцій з переоцінки, індексації, поліпшення, ліквідації, фінансових результатів від реалізації основних засобів;
- перевірка своєчасності та правильності проведення інвентаризації основних засобів і відображення її результатів в документах та на рахунках обліку тощо.

Джерелами інформації для аудиту основних засобів є первинні документи обліку основних засобів; облікові регістри, звітність сформовані в програмі «1С: Підприємство»; акти та довідки попередньої перевірки, аудиторські висновки та інша документи (рис.2.2).

До основних методів, які використовуються при аудиті основних засобів є фізична перевірка, підрахунок, порівняння, опитування, документальна перевірка, вибіркоче спостереження.

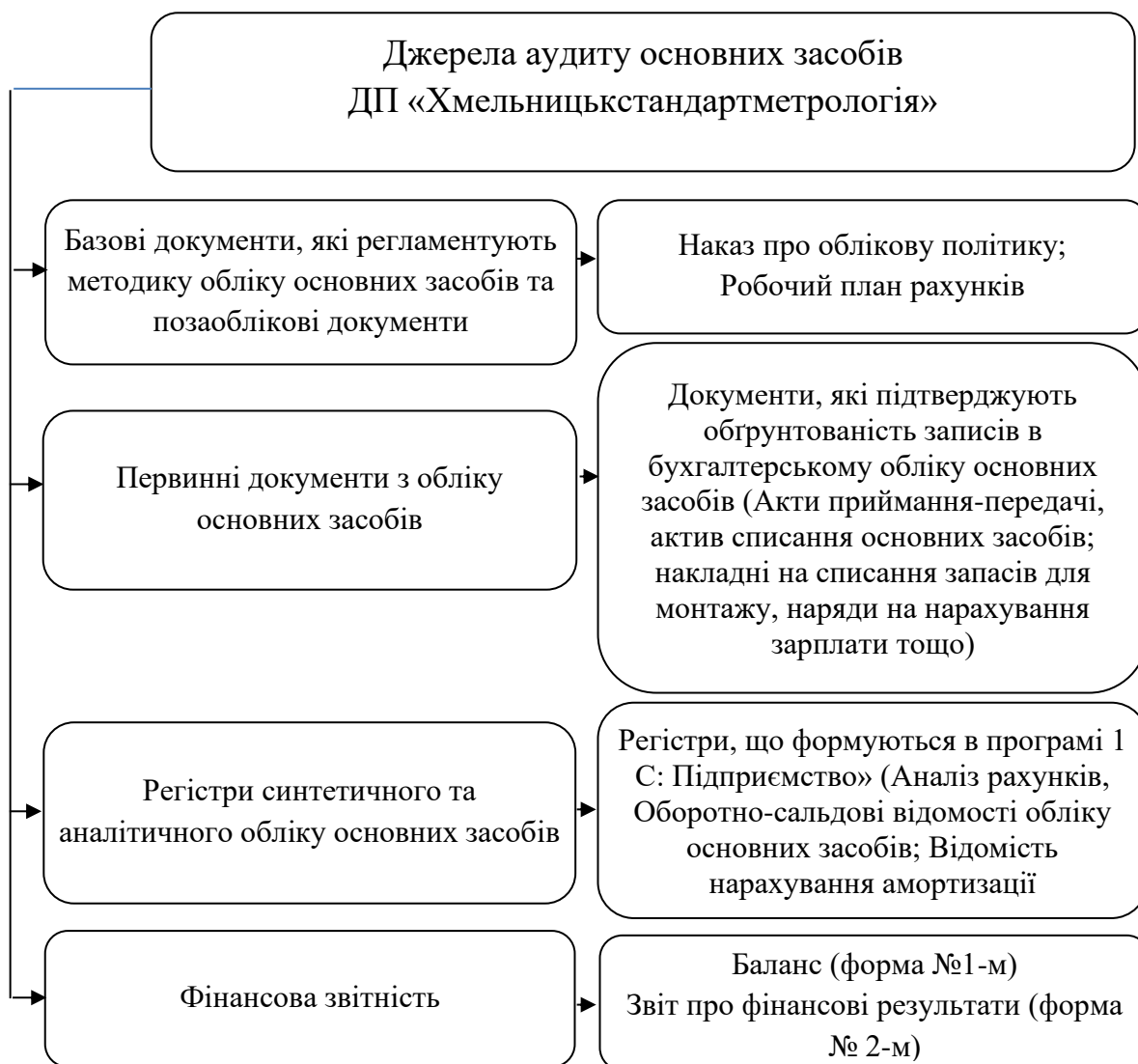


Рисунок 2.3 – Джерела аудиту основних засобів ДП «Хмельницькстандартметрологія»

Під час проведення аудиту основних засобів на ДП «Хмельницькстандартметрологія» аудиторю слід виконати такі аудиторські процедури: перевірку записів та документів, перевірку стану основних засобів, спостереження, запит, підтвердження, перерахунок, аналітичні процедури.

Зважаючи на специфіку галузі досліджуваного підприємства, трудомісткість ділянки з аудиту основних засобів окреслимо певну послідовність останнього, розділивши на етапи, сформувавши конкретні завдання (рис. 2.4)

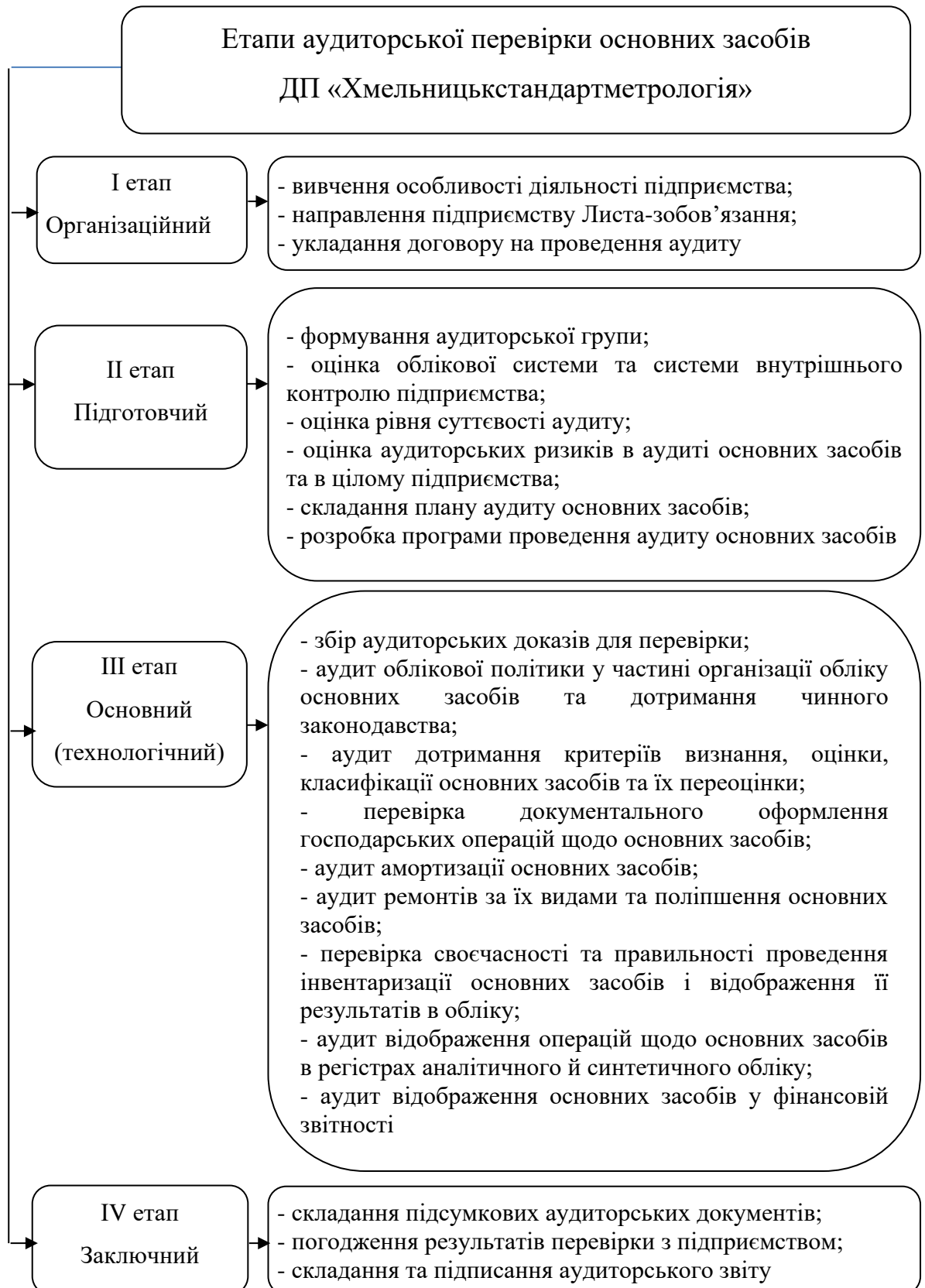


Рисунок 2.4 – Етапи аудиторської перевірки основних засобів ДП
«Хмельницькстандартметрологія»

На першому етапі для здійснення аудиторської перевірки підприємство надіслало письмове звернення аудиторській фірмі ПП «ВІКТОРІЯ-АУДИТ» у вигляді Листа-замовлення. У Листі-замовленні були відображені: мета аудиторської перевірки; масштаб (період) перевірки, у тому числі щодо основних засобів; вказана форма надання звіту за результатами аудиту; терміни проведення аудиторської перевірки; умови оплати за надані послуги; участь підприємства у перевірці та його відповідальність.

Аудиторська фірма ПП «ВІКТОРІЯ-АУДИТ» у підтвердження згоди на аудит надала Лист-зобов'язання щодо проведення аудиторської перевірки та було укладено Договір на про її проведення.

На другому підготовчому етапі відбулось формування аудиторської групи, ознайомлення з особливостями діяльності підприємства та його місця в галузі та регіоні, ознайомлення з обліковою системою, обліковою політикою й системою внутрішнього контролю, проведена оцінка рівня суттєвості аудиту та аудиторських ризиків в цілому підприємства та основних засобів зокрема.

Після підписання договору відбулось планування аудиту відповідно до МСА 300 «Планування аудиту фінансової звітності». Загальний план аудиту відповідно до МСА 300 підприємства включав обсяг, графіки та строки перевірки об'єктів обліку, у тому числі основних засобів та підготовку аудиторської програми, яка дозволила проводити усі аудиторські процедури у певній послідовності відповідно до плану. На основі плану аудиту була складена його програма. Аудиторський ризик суттєвого викривлення фінансової звітності, розрахований аудиторською фірмою ПП «ВІКТОРІЯ-АУДИТ» ідентифікований та оцінений щодо підприємства як низький.

На основному технологічному етапі аудиту основних засобів здійснюється збір доказів для перевірки за напрямками:

– ознайомлення з обліковою політикою підприємства, у тому числі наявність Наказу про облікову політику і висвітлення у ньому основних аспектів обліку основних засобів (визнання, оцінка, класифікація, рівень суттєвості для переоцінки, затверджені методи нарахування амортизації тощо);

– оцінка ступеню надійності системи внутрішнього контролю операцій з основними засобами (контролю за збереженням, належною експлуатацією, розподілом функціональних обов'язків, обліком основних засобів тощо);

– дослідження порядку проведення інвентаризації, складу і порядку затвердження інвентаризаційної комісії, дати останньої інвентаризації;

– перевірка наявності на підприємстві наказів щодо створення постійно діючої комісії з ліквідації (списання) основних засобів, її склад та осіб, які є відповідальними за збереження основних засобів в місцях експлуатації основних засобів (лабораторіях, відділах);

– перевірка документального оформлення господарських операцій щодо основних засобів, наявності карток інвентарного обліку за місцями знаходження, встановлення інвентарних номерів;

– оцінка достовірності відображення усіх господарських операцій з основними засобами

– встановлення тотожності показників звітності з регістрами обліку тощо.

Усі перелічені аудиторські процедури фіксуються в робочих документах аудитора з урахуванням МСА 230 «Аудиторська документація». В результаті здійснення таких процедур відбувається збирання аудиторських доказів, які стають основою Аудиторського висновку (Звіту незалежного аудитора).

Аудиторські докази мають бути достатніми за обсягом інформації для визначення стану досліджуваного об'єкта аудиту – основних засобів.

Основними чинниками, «що формують вимоги до аудиторських доказів:

1) обґрунтованість висновку аудитора; 2) ефективність аудиту за рахунок зменшення витрат на його проведення» [83].

Найбільш вживаними способами аудиторських доказів, що застосовуються в аудиті основних засобів є: перевірка матеріальних активів (встановлення наявності та стану); спостереження (за процесом або процедурою, яка виконується іншими особами, наприклад під час інвентаризації); перевірка розрахунків (перерахунки) – арифметичної точності документів або записів; запити (звернення за інформацією за межі

підприємства), підтвердження (отримання пояснень від управлінського персоналу або від третіх осіб); опитування персоналу, інспектування (документальна і фактична перевірка стану та обліку основних засобів), аналітичні процедури (оцінка фінансової та не фінансової інформації шляхом встановлення важливих зв'язків між різними видами інформації).

Здійснюючи перевірку основних засобів, аудитор може виявити різного роду помилки та відхилення в обліку, зокрема:

- використання об'єктів основних засобів не за призначенням;
- невідповідність фактичної наявності основних засобів у певному відділі (лабораторії) даним обліку;
- завищення витрат при списанні (ліквідації основних засобів);
- невідображення в обліку оприбуткування металобрухту, запасних частин, отриманих в результаті ліквідації об'єкту основних засобів;
- нарахування амортизаційних відрахувань за об'єктами зі 100 % зносом;
- невірна переоцінка основних засобів та інші.

На IV – заключному етапі перевірки аудитором відбувається узагальнення і обробка всієї інформації, формування Звіту незалежного аудитора.

Відповідно до статті 7 Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» № 2258-VIII [56] Звіт незалежного аудитора (Аудиторський звіт) передбачає надання впевненості усім користувачам звітності шляхом висловлення незалежної думки аудитором про «відповідність в усіх суттєвих аспектах фінансової звітності та/або консолідованої фінансової звітності вимогам національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, міжнародних стандартів фінансової звітності або іншим вимогам» [56].

До Звіту також може бути додано більш розширений Лист-інформування для управлінського персоналу підприємства, який є конфіденційною інформацією. В цьому листі наводяться усі проведені процедури аудиту фінансової звітності відповідно до плану, зокрема також основних засобів, надається перелік усіх помилок та порушень з рекомендацією щодо їх усунення.

3 УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ТА АУДИТУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ НА ДП «ХМЕЛЬНИЦЬКСТАНДАРТМЕТРОЛОГІЯ»

3.1 Удосконалення управлінського обліку основних засобів

На сучасному етапі розвитку економіки України відбувається зростання ролі бухгалтерського обліку у розв'язанні економічних проблем та, водночас, виникає необхідність удосконалення обліку в процесі формування й використання виробничих та фінансових ресурсів підприємства. У вирішенні цього питання «важлива роль належить управлінському обліку основних засобів та звітності як джерел повної інформації про засоби праці, що забезпечують підвищення якості управління державними підприємствами, до яких належать обласні науково-виробничі центри стандартизації, метрології та сертифікації України (НВЦСМС)» [46].

Організація управлінського обліку основних засобів «повинна бути цілісною, єдиною системою взаємопов'язаних, взаємоузгоджених способів і методів обліку, які охоплюють увесь комплекс облікових процедур з виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації, тому основними шляхами її удосконалення є розробка та запровадження раціональних схем документообігу, що дозволять із найменшими затратами трудових, матеріальних та фінансових ресурсів забезпечити своєчасне виконання поставлених завдань» [74, с.20].

Основними завданнями управлінського обліку основних засобів на досліджуваному підприємстві «слід зазначити:

- оцінка інформаційних потреб внутрішніх користувачів в обліковій та аналітичній інформації про основні засоби;
- постановка цілей та завдань управлінського обліку основних засобів з їх деталізацією;

- використання інструментів бухгалтерського інжинірингу під час формування інформаційної бази управлінського обліку основних засобів;
- створення інформаційної бази для управлінського обліку;
- розробка відповідних розділів облікової політики;
- визначення та затвердження обсягів, форми та строків подання інформації про основні засоби;
- розроблення форм аналітичної та синтетичної управлінської звітності;
- вибір напрямів організації процесів аналізу, контролю, прийняття управлінських рішень;
- розробка регламентів стратегічного управлінського обліку для внутрішніх користувачів (показників ефективності використання основних засобів; показників, на які вони впливають; показників взаємодії стратегічного та тактичного управління основними засобами);
- визначення кола осіб, які мають доступ до інформаційної бази управлінського обліку та наділення їх відповідними функціями» [9, с. 103].

Вирішення зазначених завдань, а також впровадження запропонованих нижче напрямів оптимізації процесу управлінського обліку основних засобів вплине на зростання інформаційної підтримки цілісного функціонування системи обліку підприємства і основних засобів, зокрема.

Побудова системи управлінського обліку основних засобів «потребує безперервного збору, обробки та аналізу різної інформації: науково-технічної, економічної, правової тощо. Це передбачає використання новітньої комп'ютерної техніки та математичних методів як важливої передумови нормального функціонування механізму управління» [32, с. 166].

Внутрішня «регламентація та стандартизація підходів до управлінського обліку має сприяти уникненню дублювання інформації (первинних документів, реєстрів) при одночасному веденні на підприємстві декількох видів обліку» [38]. Факторами впливу на ефективність системи управлінського обліку і звітності щодо основних засобів ДП «Хмельницькстандартметрологія», ключові питання яких мають бути висвітлені в Наказі про облікову політику є (рис. 3.1):



Рисунок 3.1 – Пропозиції щодо складових облікової політики відносно основних засобів ДП «Хмельницькстандартметрологія»

- термін використання об'єктів основних засобів з деталізацією за виробничими та адміністративними підрозділами;
- поріг суттєвості та ліквідаційну вартість об'єктів основних засобів з врахуванням технічної складності та багатокомпонентності їх видів, що використовуються виробничими відділами (оскільки в процесі введення в

експлуатацію об'єктів основних засобів та в ході його ліквідації не завжди враховуються його якісні, специфічні, індивідуальні особливості);

- проведення ремонтів за видами, модернізації, дообладнання засобів праці, що призводять до змін їх первісних характеристик;

- облік основних засобів та нарахування амортизаційних відрахувань з аналітичним складником витрат з метою об'єктивного відображення фінансових результатів діяльності за виробничими підрозділами (Відділ підтвердження відповідності продукції в галузях народного господарства; Відділ теплотехнічних вимірювань; тощо) та з метою управління постійними витратами за адміністративними підрозділами (Відділ бухгалтерського обліку та податків; Відділ матеріально-технічного, транспортного забезпечення та охорони тощо);

- висока вартість об'єктів основних засобів вимагає впровадження деталізованого обліку та дієвого контролю процесів їх надходження, вибуття, наявності.

Внесення додаткової інформації до Наказу про облікову політику дозволить:

- отримати більш точну інформацію про склад і формування первісної, переоціненої, ліквідаційної вартості та вартості, яка амортизується;

- покращити процеси планування, аналізу та контролю основних засобів досліджуваного підприємства, комунікаційні зв'язки управління для прийняття ефективних управлінських рішень;

- здійснити накопичення та аналіз інформації в розрізі видів послуг за виробничими підрозділами, а саме:

- а) послуг зі стандартизації;

- б) послуг з метрологічної діяльності;

- в) послуг з підтвердження відповідності

Аналіз показників складеної управлінської звітності за основними засобами, слід здійснювати за агрегованими показниками відповідно до [38, с. 24]:

1. Класифікаційних груп основних засобів (використовується певний рівень ієрархічного довідника за аналітичним розрізом).

2. Бюджетних статей витрат. За цим показником здійснюється аналіз сум амортизації, що віднесені на виробничу собівартість, управлінські витрати.

3. Господарських операцій, що здійсненні у поточному періоді по підприємству щодо основних засобів.

Необхідно відзначити, які звітні форми, будуть використовуватися для управлінського персоналу. Вони повинні бути регламентовані внутрішніми обліковими стандартами, що допоможе уникнути їх дублювання.

Для впровадження ефективної системи управлінського обліку основних засобів необхідне дотримання певних його принципів:

- встановлення та дотримання стратегічної мети діяльності й розвитку підприємства в цілому та створення умов ефективного використання основних засобів та усього майна;

- дотримання оптимального співвідношення у реалізації стратегічних цілей та поточних завдань в діяльності підприємства шляхом бюджетування у забезпеченні ефективного використання основних засобів;

- аналіз стану, використання, відтворення основних засобів, системи їх обліку як основні складові прийняття дієвих управлінських рішень.

Через доволі велику вартість окремих видів обладнання та приладів слід здійснювати класифікацію груп основних засобів з метою одержання управлінської інформації щодо процесу експлуатації та зносу основних засобів за виробничими відділами, що надають послуги. Тому нами запропоновано внести зміни до робочого плану рахунків ДП «Хмельницькстандартметрлогія» через впровадження окремих рахунків аналітичного обліку до субрахунків синтетичного обліку рахунку 10 «Основні засоби» у частині експлуатації засобів праці, підтримання їх у робочому стані, нарахування амортизаційних відрахувань, відновлення та поліпшення. Перелік запропонованих рахунків аналітичного обліку виробничих основних засобів відділів та лабораторій до синтетичного рахунку 10 «Основні засоби» відображено в таблиці 3.1.

Таблиця 3.1 – Пропозиції щодо застосування рахунків аналітичного обліку основних засобів для відображення процесу експлуатації основних засобів ДП «Хмельницькстандартметрологія»

Синтетичний рахунок		Субрахунки		Аналітичні рахунки		
Першого порядку		Другого порядку		Третього порядку		Четвертого порядку
Код	Назва	Код	Назва	Код	Назва	Код
10	Основні засоби	104	Машини та обладнання	1041	Машини та обладнання Відділу геометричних і механічних вимірювань	104101-104199 За об'єктами
				1042	Машини та обладнання Відділу електрорадіотехнічних вимірювань	104201-104299 За об'єктами
				1043	Машини та обладнання Відділу теплотехнічних вимірювань	104301-104399 За об'єктами
				1044	Машини та обладнання Відділу підтвердження відповідності продукції в галузях економіки	104401-104499 За об'єктами
				1045	Машини та обладнання Відділу з підтвердження відповідності систем управління якістю та харчової продукції	104501-104599 За об'єктами
				1046	Машини та обладнання Випробувальної лабораторії харчової продукції	104601-104699 За об'єктами
				1047	Машини та обладнання Випробувальної лабораторії промислової продукції	104701-104799 За об'єктами
		106	Інструменти, прилади та інвентар	1061	Прилади Відділу геометричних і механічних вимірювань	106101-106199 За об'єктами
				1062	Прилади Відділу електрорадіотехнічних вимірювань	106201-106299 За об'єктами
				1063	Прилади Відділу теплотехнічних вимірювань	106301-106399 За об'єктами
				1064	Прилади Відділу підтвердження відповідності продукції в галузях економіки	106401-106499 За об'єктами
				1065	Прилади Відділу з підтвердження відповідності систем управління якістю та харчової продукції	106501-106599 За об'єктами
				1066	Прилади Випробувальної лабораторії харчової продукції	106601-106699 За об'єктами
				1067	Прилади Випробувальної лабораторії промислової продукції	106701-106799 За об'єктами

Така деталізація за виробничими засобами праці дозволить здійснювати контроль за наявністю, забезпеченням засобів праці, а також дозволить визначати потребу в основних засобах для кожного виробничого підрозділу підприємства. Такий же підхід до деталізації слід здійснювати за субрахунком 131 «Знос основних засобів» не тільки у розрізі класифікаційних груп основних засобів, облік яких ведеться за субрахунками до рахунку 10, а й за виробничими підрозділами. Це дозволить контролювати стан, зношення активної частини засобів праці підприємства для вчасного оновлення.

Реальну потребу «основних засобів в управлінському обліку можна визначити лише за технологічними картами витрат на виробництво з урахуванням технічних характеристик машин, обладнання, механізмів, за допомогою яких виконують увесь комплекс робіт за технологією виробництва на даному підприємстві» [49].

В управлінському обліку необхідно враховувати не тільки показники кількісного складу основних засобів, що відображають забезпечення підприємства засобами праці, а й інші показники, які дають змогу контролювати також їх якісний стан.

Також проведене дослідження облікової практики ДП «Хмельницькстандартметрологія» дозволило виявити, що нарахування амортизації та відображення витрат, пов'язаних з ремонтом основних засобів здійснюється без деталізації за підрозділами за усіма відділами та підрозділами на рахунках синтетичного обліку: 231 «Основне виробництво», 91 загальновиробничі витрати та 92 «Адміністративні витрати».

Використання рахунків синтетичного обліку витрат без деталізації їх за субрахунками аналітичного обліку можна вважати некоректним, оскільки це не дозволяє формувати необхідну інформацію за кожним виробничим та адміністративним відділом, здійснювати облік собівартості послуг за їх видами.

Для вирішення проблеми нами запропоновано здійснювати облік витрат, у тому числі нарахування амортизації, як однієї із статей прямих і загальновиробничих витрат за рахунками аналітичного обліку (таблиця 3.2).

Таблиця 3.2 – Пропозиції з удосконалення в управлінському обліку витрат за статтями амортизаційних відрахувань щодо основних засобів на ДП «Хмельницькстандартметрологія»

Код і назва рахунку	Аналітичні рахунки		
	Першого порядку	Другого порядку	Третього порядку
23 «Вироб-ництво»	231 «Витрати на виробництво (надання послуг)»	2311; 2312; 2313 тощо Витрати виробництва у розрізі виробничих підрозділів (центрів відповідальності витрат) – у тому числі амортизаційні відрахування у складі прямих витрат	23111; 23112 тощо Витрати на виробництво у розрізі видів послуг та кожного виробничого центру відповідальності
91 «Загально-виробничі витрати»	911; 912; 913 тощо Загальновиробничі витрати у розрізі структурних підрозділів (виробничих центрів відповідальності витрат)	9111; 9112; тощо Загальновиробничі витрати за статтями витрат у розрізі структурних підрозділів (виробничих центрів відповідальності витрат) – у тому числі амортизаційні відрахування у складі загальновиробничих витрат	–
92 «Адміністративні витрати»	921; 922; 923 тощо Адміністративні витрати у розрізі структурних підрозділів (загальногосподарських центрів відповідальності витрат)	9211; 9212; тощо Адміністративні витрати за статтями витрат у розрізі загальногосподарських центрів відповідальності витрат – у тому числі амортизаційні відрахування у складі адміністративних витрат	–

Таким чином, при використанні інформаційних технологій ДП «Хмельницькстандартметрологія» зможе вести управлінський облік основних засобів та складати звітність будь-якого об'єму і формату, у будь-якому аналітичному розрізі, а дотримання стандартів ведення обліку, використання регламентних документів центрів, вміння скористатися можливостями обліковою інформаційної системи суттєво вплинуть на ефективність обліку,

ефективність використання виробничих, фінансових ресурсів, правильність відображення облікової інформації.

3.2 Удосконалення аудиту основних засобів

Актуальність аудиту основних засобів, його удосконалення та «питання підвищення ефективності використання виробничих фондів підприємства загострюється в ринкових умовах господарювання, адже від раціональності їх використання залежить прибутковість та рентабельність усієї виробничо-господарської діяльності» [51].

Будь-яке підприємство повинно здійснювати внутрішній контроль або внутрішній аудит за станом, наявністю, збереженням, рухом та використанням основних засобів. Внутрішній контроль, у тому числі основних засобів, є дієвим засобом підвищення ефективності діяльності суб'єктів господарювання, інформаційним підґрунтям прийняття управлінських рішень загалом.

На досліджуваному підприємстві внутрішній контроль основних засобів періодично здійснюють працівники бухгалтерії шляхом проведення інвентаризації, перевірки обліку господарських операцій, а тому його стан характеризується недостатньо ефективним.

Недоліками такого контролю є зловживання службовим становищем, невірне оцінювання здійснених операцій з руху та використання основних засобів з точки зору доцільності, ефективності та економічності.

Слід підкреслити, що усі порушення в обліку основних засобів повинні виявлятися не на рівні зовнішнього контролю, аудиту, а на рівні внутрішнього контролю, що сприятиме економії витрат операційної діяльності та капітальних вкладень, зростанню прибутку через встановлення оптимальної структури засобів праці і зниження амортизаційних відрахувань, розрахунок мінімальної потреби щодо введення нових виробничих потужностей.

Отже, усі можливості внутрішнього контролю як функції управління використовуються ДП «Хмельницькстандартметрологія» сьогодні недостатньо.

Ефективна система внутрішнього контролю основних засобів підприємства має включати:

- аналіз стану та ефективності використання основних засобів центру за минулі періоди;
- оцінка стану, збереження та структури основних засобів;
- контроль за порядком, обсягами та своєчасністю оновлення основних засобів підприємства;
- контроль правильності оцінки, первинного, аналітичного та синтетичного обліку основних засобів;
- контроль амортизаційної політики та її ефективності;
- аналіз ефективності використання основних засобів та вплив показників використання на витрати підприємства.

Ефективність внутрішнього контролю повинна базуватись не лише в його повноті, своєчасності, але й на охопленні усіх операцій і процесів з основними засобами, на розробці внутрішніх стандартів контролю.

Внутрішній контроль основних засобів має проводитися працівниками ДП «Хмельницькстандартметрологія». Тому при визначенні суб'єкта внутрішнього контролю (аудиту) слід враховувати певні вимоги та умови для здійснення такого контролю:

- надання з боку підприємства права на проведення контрольних заходів шляхом призначення наказом по підприємству;
- аудитор-контролер повинен володіти необхідними знаннями, мати відповідну кваліфікацію;
- закріплення службових обов'язків контролера у наказі по підприємству, що сприятиме підвищенню відповідальності за результати контролю.

Мета внутрішнього контролю основних засобів реалізується через вирішення його основних завдань, які зображені на рис. 3.2.



Рисунок 3.2 – Основні завдання внутрішнього контролю основних засобів на ДП «Хмельницькстандартметрологія»

На підприємстві доцільно призначити контролера або запровадити службу внутрішнього контролю, яка буде:

- здійснювати внутрішній контроль основних засобів;
- надавати інформацію, здійснювати консультування керівників відділів, лабораторій за результатами контролю для прийняття оперативних управлінських рішень щодо стану, руху, використання основних засобів за їх підконтрольними підрозділами;

- виявляти резерви підвищення ефективності використання виробничих основних засобів;
- виявляти недоліки, порушення в обліку основних засобів та сприяти їх своєчасному усуненню;
- здійснювати розробку планів перевірок на підприємстві за підрозділами та службами;
- контролювати порядок усунення виявлених раніше недоліків, фактів порушень нормативно-законодавчих документів в обліку основних засобів.

Доцільно здійснювати періодичне оцінювання дієвості, ефективності системи внутрішнього контролю основних засобів з боку керівництва державного підприємства у формі Висновку, який міститиме інформацію про низький або достатній рівень дієвості цієї системи. Якщо внаслідок здійснених процедур внутрішнього контролю основних засобів його система виявиться неефективною, слід встановлювати основні причини недоліків і запропонувати контролерам заходи з їх усунення причин.

Для формування детальної інформації щодо основних засобів для обліково-аналітичного забезпечення управління ними, «крім використання положень фінансового аналізу, слід застосовувати і робочі аспекти управлінського аналізу» [13].

Удосконалення методики проведення аудиту основних засобів на державному підприємстві відіграє важливу роль у його діяльності, формуванні звітності для використання її показників внутрішніми та зовнішніми користувачами. Це викликає необхідність у дослідженні ефективності функціонування системи внутрішнього аудиту (контролю) суб'єкту господарювання відповідно до міжнародних стандартів. «Надання оцінки функціонування системи аудиту дасть змогу визначитися в доцільності впровадження такої служби» [35]. Тому пропонуємо програму аудиту основних засобів, яка наведена в таблиці 3.3, яка суттєво покращить перевірку підприємства.

Таблиця 3.3 – Пропозиції щодо змісту Програми аудиту основних засобів на ДП «Хмельницькстандартметрологія»

Перелік аудиторських процедур	Методичні прийоми аудиту	Аудиторські докази	Терміни та виконавець робіт
1	2	3	4
1 Перевірка фактичної наявності основних засобів	Перевірка записів або документів	Акт інвентаризації, Інвентарний список основних засобів, дані останньої інвентаризації, Наказ про створення інвентаризаційної комісії та її склад	
2 Перевірка достовірності і правильності визначення первісної вартості основних засобів при їх надходженні	Перевірка записів або документів	Договори, платіжні документи, інші супровідні документи, Наказ про введення в експлуатацію об'єкта основних засобів, Акт приймання-передачі основних засобів	
3 Перевірка правильності відображення первісної вартості придбаних основних засобів у первинних документах, на рахунках обліку	Перевірка записів або документів, порівняння	Акт приймання-передачі основних засобів, Інвентарна картка обліку основних засобів, субрахунки обліку основних засобів	
4 Перевірка правильності віднесення основних засобів до відповідних класифікаційних груп	Перевірка записів або документів	ПКУ, Наказ Про облікову політику, Наказ про введення в експлуатацію основних засобів, Акт приймання-передачі основних засобів	
5 Перевірка правильності визначення строку корисної експлуатації основних засобів за класифікаційними групами	Перевірка записів або документів, порівняння	ПКУ, Наказ Про облікову політику, Наказ про введення в експлуатацію основних засобів, Акт приймання-передачі основних засобів	
6 Перевірка правильності визначення ліквідаційної вартості	Перевірка записів або документів	Наказ Про облікову політику, Наказ про введення в експлуатацію основних засобів, Акт приймання-передачі основних засобів, бухгалтерська довідка	
7 Перевірка правильності нарахування амортизації основних засобів	Перевірка записів або документів	Наказ про облікову політику, НП(С)БО 7, відомість нарахування амортизації	

Кінець таблиці 3.3

1	2	3	4
8 Перевірка правильності відображення нарахованої амортизації в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності	Перевірка записів або документів	Акт приймання-передачі основних засобів, Аналіз рахунків, Оборотно-сальдові відомості щодо рахунків 131, 23, 91, 92, Головна книга, фінансова звітність	
9 Перевірка правильності визначення витрат для підтримки основних засобів у робочому стані, які не збільшують майбутні економічні вигоди та їх відображення в обліку	Перевірка записів або документів, зустрічна перевірка, підтвердження	Бухгалтерська довідка, інформація рахунків: Аналіз рахунків, Оборотно-сальдові відомості щодо рахунків 23, 91, 92, 20, 661, 651, Головна книга	
10 Перевірка правильності відображення операцій, пов'язаних з вибуттям основних засобів в обліку	Перевірка записів або документів, зустрічна перевірка, підтвердження	Наказ керівника, первинні документи з обліку основних засобів, договори, бухгалтерська довідка, платіжні документи, Акти на списання основних засобів, Аналіз рахунку та оборотно-сальдова відомість щодо рахунків 10, 131, 976	
11 Перевірка правильності переоцінки основних засобів та відображення в обліку її результатів	Перевірка записів або документів	НП(С)БО 7, Наказ про облікову політику, Наказ керівника, Акт переоцінки, реєстри обліку	
12 Перевірка оподаткування операцій з руху основних засобів	Перевірка записів або документів	Первинні документи, рахунки обліку	
13 Перевірка узгодженості інформації, відображеної у фінансовій звітності, інформації Головної книги, реєстрах аналітичного й синтетичного обліку	Перевірка записів або документів, порівняння	Фінансова звітність, Головна книга, реєстри обліку в програмі «1С: Підприємство»	
14 Узагальнення результатів аудиторської перевірки основних засобів та надання рекомендацій з покращення обліку	Аналітичні процедури	Робочі документи та записи аудитора	

Згідно з програмою аудиту основних засобів аудиторську перевірку доцільно розпочинати з перевірки фактичної наявності основних засобів та «визначення правильності та достовірності первісної вартості основних засобів

при їх надходженні. При здійсненні перевірки первісної вартості необхідно оцінити достовірність, юридичну законність документів, які підтверджують факт надходження основних засобів; дотримання вимог визнання об'єкта основних засобів активом [41, с. 31]. Не менш важливими є аудит руху, амортизації, переоцінки, ремонту основних засобів та відображення цих операцій в обліку.

Узагальнюючи наведену в таблиці 3.3 інформацію, можна стверджувати, що основною метою аудиту основних засобів є підтвердження інформації щодо законності, дотримання вимог чинного законодавства, повноти, достовірності, правильності відображення в обліку операцій щодо основних засобів. Чітке дотримання в процесі здійснення аудиту складеного плану та програми перевірки дозволить аудитору не тільки вивчити порядок організації і методику ведення бухгалтерського обліку основних засобів на досліджуваному підприємстві, а й сформулювати рекомендації щодо його покращення й усунення можливих помилок та недоліків. Це сприятиме підвищенню ефективності використання основних засобів та покращенню показників діяльності суб'єкту господарювання.

Отже, аудит основних засобів є досить важливим та особливим напрямком аудиторської перевірки на державному підприємстві. Тому аудит основних засобів на досліджуваному підприємстві слід проводити суцільним методом щодо машин, обладнання та приладів, оскільки вони є досить дорогавартісними і є необхідною умовою надання послуг ДП «Хмельницькстандартметрологія».

ВИСНОВКИ

Основні засоби виробничого підприємства є одним із найважливіших складових його економічних ресурсів. Тому їх стан та використання суттєво впливатиме на ефективність усіх технологічних процесів щодо виробництва продукції, робіт, послуг і в цілому на фінансові результати й платоспроможність суб'єктів господарювання. Отже облік і аудит основних засобів є важливими функціями управління, інформаційним забезпеченням прийняття управлінських рішень щодо засобів праці, а тому тема роботи є надзвичайно актуальною.

У дипломній роботі здійснено узагальнення теоретичних та практичних аспектів обліку та аудиту основних засобів підприємств сфери послуг з метрології, сертифікації, оцінки відповідності, а також запропоновані напрямки їх удосконалення. Результати проведеного дослідження дають можливість зробити такі висновки і пропозиції:

1. Дієва обліково-аналітична система та функціонуючий внутрішній контроль підприємства щодо основних засобів є інформаційним підґрунтям прийняття оперативних управлінських рішень, забезпечують ефективність використання основних фондів, своєчасність та повноту інформації про них у вартісному вимірнику. Проведений аналіз діючої системи обліку та аудиту основних засобів показав наявність певних проблем в їх організації та методиці.

2. У відповідності до поставлених завдань в першому розділі роботи було визначено економічну сутність основних засобів, їх класифікацію та оцінку, нормативно-законодавче регулювання обліку та аудиту, а також галузеві особливості їх формування на підприємствах з надання послуг метрології, стандартизації та оцінки відповідності.

Аналіз наукових праць вчених-економістів показав наявність різних точок зору на цю економічну категорію. Також і в нормативно-правових актах України немає єдиного підходу до визначення сутності поняття «основні

засоби». Основним нормативним документом, що встановлює основні методологічні засади формування інформації про основні засоби в бухгалтерському обліку є Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби».

Для організації бухгалтерського обліку та дієвого контролю важливе значення має класифікація основних засобів за різними ознаками, яка допомагає розкрити їх сутність в залежності від потреб управління.

Достовірна оцінка основних засобів під час надходження, експлуатації та вибуття є не менш важливою складовою обліку об'єктів основних засобів, яка дає змогу здійснити аналіз стану, руху, зносу об'єктів, а також оцінити фінансовий стан підприємства за даними балансу.

3. У другому розділі дипломної роботи було досліджено особливості організації та методичку обліку і аудиту основних засобів на ДП «Хмельницькстандартметрологія», його фінансовий стан та діяльність, проаналізовано основні засоби у складі майна.

Досліджуване державне підприємство є спеціалізованим науково-виробничим центром із надання послуг у сфері метрології, стандартизації, оцінки відповідності (сертифікації) продукції різних галузей. До його складу входить ряд сучасних відділів та лабораторій, які оснащені високоточними еталонами, різними спеціальними приладами, обладнанням, сучасними технічними засобами. Тому виробничі засоби праці займають велику питому вагу у складі необоротних активів (48,6%), що впливає на валюту балансу, співвідношення необоротних та оборотних активів, розмір амортизаційних відрахувань та операційних витрат. Особливістю підприємства є наявність у складі інших необоротних матеріальних активів бібліотечних фондів, у тому числі різного роду довідників державних стандартів й технічних умов.

4. Загальна вартість майна досліджуваного центру за останні три роки зросла на 1171,7 тис грн. У складі основних засобів відбулось зростання їх первісної вартості за усіма групами (окрім будівель та споруд). Однак, залишкова вартість основних засобів знизилася на 160,6 тис грн. через

збільшення суми нарахованого зносу у більшій мірі, ніж надходження нових засобів праці.

Аналіз фінансової стійкості та платоспроможності підприємства показав, що воно є абсолютно ліквідним, але найбільш фінансово стабільним та результативним були 2019 та 2020 роки, в яких майже усі показники мали найкращі значення за досліджуваний період. У 2021 році відзначено погіршення фінансового стану, а з початком військової агресії у 2022 році він дедалі погіршується.

5. Бухгалтерський облік на підприємстві здійснюється за автоматизованої його форми із застосуванням програми «1С : Підприємство 8.2». З урахуванням цих особливостей в роботі було визначено основні завдання обліку основних засобів у цій програмі, досліджено особливості облікової політики.

Основні засоби державного підприємства класифікуються за субрахунками до рахунку 10 «Основні засоби» за такими групами: будинки, споруди, передавальні пристрої, машини та обладнання, транспортні засоби, інструменти, прилади та інвентар, меблі, бібліотечні фонди та інші малоцінні необоротні матеріальні активи. В роботі біло розглянуто складові цих груп та основні господарські операції щодо руху та амортизації основних засобів, їх відображення в обліку у 2021 році.

Первинний облік основних засобів здійснюється у бухгалтерській програмі. Нарахування амортизації в науково-виробничому центрі здійснюється щомісячно за визначеним в обліковій політиці прямолінійним методом.

6. Метою аудиту основних засобів ДП «Хмельницькстандартметрологія» є висловлення аудитором незалежної професійної думки щодо повноти, достовірності і правильності відображення в обліку та фінансовій звітності підприємства інформації про ці об'єкти відповідно до вимог законодавства і нормативних документів. Відповідно до мети були визначені основні його завдання, джерела інформації, аудиторські процедури та етапи аудиторської перевірки: організаційний, підготовчий, технологічний та заключний.

Незалежний аудит підприємства здійснювала аудиторська фірма ПП «ВІКТОРІЯ-АУДИТ», якою було надано Звіт. Суттєвих порушень в обліку основних засобів аудиторами виявлено не було.

7. У третьому розділі дипломної роботи з метою усунення певних недоліків і удосконалення організації обліку та аудиту основних засобів були розроблені певні пропозиції.

В роботі було запропоновано організацію системи управлінського обліку основних засобів, як джерела повної інформації про засоби праці, що забезпечить підвищення якості управління державним підприємством, визначено його завдання, принципи, додаткові складові облікової політики, розширення аналітичного складника обліку основних засобів в робочому плані рахунків.

Встановлення додаткових елементів облікової політики дозволить більш повно описувати методику обліку й накопичення обліково-економічної інформації з метою покращення планування, аналізу, контролю, управління. Водночас, деталізація об'єктів в аналітичному обліку дозволить отримати достовірну та повну інформацію про основні засоби, здійснити аналіз стану об'єктів, витрат в розрізі видів послуг за виробничими підрозділами.

8. Важливою складовою процесу управління підприємством також є система внутрішнього контролю, яка на досліджуваному підприємстві характеризується недостатньо ефективною. Тому було запропоновані ефективні її складники, умови та порядок здійснення такого контролю, визначені основні завдання. Для удосконалення методики проведення аудиту основних засобів на ДП «Хмельницькстандартметрологія» було розроблено програму аудиту.

Таким чином розроблені пропозиції можуть бути використані в практичній діяльності досліджуваного підприємства в процесі формування облікової політики, ведення бухгалтерського обліку та проведення внутрішнього аудиту, що дозволить підвищити рівень повноти, об'єктивності, достовірності облікової інформації, їх роль в системі управління.

ПЕРЕЛІК ДЖЕРЕЛ ПОСИЛАННЯ

1 Белозерцев В. С. Методологічні аспекти оцінки основних засобів за міжнародними стандартами / В. С. Белозерцев, А. Г. П'ятіна // Глобальні та національні проблеми економіки : електрон. наук. вид. – 2017. – Вип. 20. – С. 240–244.

2 Бланк И. А. Словарь-справочник финансового менеджера / И. А. Бланк. – К.: «Ника-Центр» , 2007. – 480 с.

3 Бондар О. Проблеми визнання основних засобів у бухгалтерському і податковому обліку / О. Бондар // Бухгалтерський облік і аудит. – 2013. – № 4. – с. 23–27.

4 Бондаренко Н. М. Організація внутрішньогосподарського контролю використання основних засобів на вітчизняних підприємствах та шляхи його удосконалення [Електронний ресурс] / Н. М. Бондаренко, Ю. К. Шачаніна. // Науковий вісник Херсонського державного університету. – 2017. – Вип.23. – Ч.3. – Режим доступу: http://www.ej.kherson.ua/journal/economic_23/3/30.pdf (дата звернення 18.10.2022).

5 Бондаренко Н. М. Організація внутрішньогосподарського контролю використання основних засобів на підприємстві / Н. М. Бондаренко, К. І. Бідняк // Вісник ОНУ імені І. І. Мечникова. – 2015. – Т. 20. Вип. 1/1. – С. 157–160.

6 Брік С. В. Нові підходи до обліку основних засобів та ефективність обліку основних засобів у сучасних умовах / С.В. Брік // Вісник НТУ «ХП» . – 2016. – № 13 (1185). – С. 131–136.

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

8 Бухгалтерський фінансовий облік: підручник для студ. спец. «Облік і аудит» вищ. навч. закл. /За ред.. проф.Ф.Ф. Бутинця. 6-е вид., і доп. і перероб. – Житомир: ПП «Рута» , 2005. – 756 с.

9 Волошина О. Управлінський аспект обліку основних засобів підприємства [Електронний ресурс] / О. Волошина // Матеріали II Міжнародної науково-практичної конференції «Проблеми інтеграції освіти, науки та бізнесу в умовах глобалізації» : тези доповідей, м. Київ, 10 листопада 2020 р. – Київ : КНУТД, 2020. – С. 103–104. – Режим доступу: https://er.knutd.edu.ua/bitstream/123456789/16885/1/PIONBUG_2020_P103-104.pdf (дата звернення 01.11.2022).

10 Гладій І. Актуальні питання організації обліку основних засобів як структурних елементів системи управління необоротними активами підприємства [Електронний ресурс] / І.Гладій, Л.Майстер // Сучасна інженерія та інноваційні технології. – 2022. – Вип.21. – Ч. 2. – С. 49–52. – Режим доступу: <https://doi.org/10.30890/2567-5273.2022-21-02-017> (дата звернення 01.11.2022).

11 Господарський кодекс України [Електронний ресурс] : закон (№ 436-IV) : [прийнято Верховною Радою 16.01.2003] : станом на 21.10.2019 р. // Офіційний сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15#Text> (дата звернення 06.11.2022).

12 Гречко С. М. Особливості визнання основних засобів в цілях бухгалтерського обліку та оподаткування / С. М. Гречко // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – 2011. – № 3(21). – Ч. 2. – С. 23–31.

13 Гуля В. С. Особливості здійснення внутрішнього контролю використання основних засобів на підприємстві / В. С. Гуля // Вісник студентського наукового товариства «Ватра» . – 2015. – №22. – С. 91–102.

14 Гуцаленко Л. Організація обліку та аудиту основних засобів / Л. Гуцаленко, А. Гловюк, І. Ковальчук // Науковий вісник Мукачівського державного університету. – 2017. – № 8. – С. 741–747.

15 Давидюк Т. В. Бухгалтерський облік : навч. посібник / Т. В. Давидюк, О. В. Манойленко, Т. І. Ломаченко, А. В. Резніченко. – Харків, Видавничий дім «Гельветика» , 2016. – 392 с.

16 Домбровська Н. Р. Економічна сутність основних засобів та їх класифікація [Електронний ресурс] / Н. Р. Домбровська // Економічні науки. Серія: Облік і фінанси. – 2012. – Вип. 9 (1). – С.340–349. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecnof_2012_9%281%29__51 (дата звернення 01.11.2022).

17 Єлісеєва О. К. Методи оцінки основних засобів в умовах законодавчих змін: вітчизняний та зарубіжний досвід / О. К. Єлісеєва // Економічний форум. – 2017. – № 1. – С. 223–229.

18 Єршова Н. Ю. Удосконалення обліково-аналітичного забезпечення управління основними засобами підприємств: стратегічний аспект [Електронний ресурс] / Н. Ю. Єршова // Економіка і суспільство. – 2018. – Вип. 14. – С. 894–904. – Режим доступу: http://economyandsociety.in.ua/journal/14_ukr/128.pdf (дата звернення 01.11.2022).

19 Жадан Т. А. Економічна сутність основних засобів підприємства: обліковий аспект / Т. А. Жадан, Н. В. Лозова // Глобальні та національні проблеми економіки : електронне фахове видання. – 2015. – Вип. 8. – С. 1112–1116.

20 Завадський Й. С. Економічний словник / Й. С. Завадський, Т. В. Осовська, О. О. Юшкевич. – К. : Кондор, 2006. – 356 с.

21 Загородній А. Г. Фінансово-економічний словник / А.Г. Загородній, Г. Л. Вознюк – К.: Знання, 2007. – 1072 с.

22 Задніпровський О. Г. Оцінка основних засобів в бухгалтерському обліку: засади поліваріантності / О. Г. Задніпровський, І. К. Мартинів // Інтелект XXI. – 2019. – № 3. – С. 56–60.

23 Кафка С. М. Економічний і бухгалтерський підходи до оцінки необоротних активів / С. М. Кафка // Облік і фінанси. – 2017. – № 1 (75). – С. 33–40.

24 Кафка С. М. Основні засоби: класифікація для цілей обліку / С. М. Кафка // Вісник ЖДТУ. 2013. № 1 (63). С.87–92.

25 Клименко С. О. Управлінський облік як основний метод аналітичного забезпечення ефективності використання основних засобів підприємства [Електронний ресурс] / С. О. Клименко, Л. В. Мікрюкова, К. В. Баришевська // Науковий вісник Миколаївського державного університету імені В. О. Сухомлинського. Серія : Економічні науки. – 2015. – № 1. – С. 57–61. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/nvmduce_2015_1_13 (дата звернення 07.11.22).

26 Коваленко О. В. Напрями підвищення ефективності використання основних фондів підприємства / О. В. Коваленко, І. В. Громова // Економічний вісник Запорізької державної інженерної академії. – 2014. – Вип. 7. – С. 20–27.

27 Колісник Т. А. Економічна сутність основних засобів підприємства та форми їх відтворення / Т. А. Колісник, І. С. Буднікова, Н. М. Шмиголь // Приазовський економічний вісник. – 2018. – Вип. 5 (10). – С. 229–234.

28 Кононова І. В. Особливості обліку та аудиту основних засобів згідно з міжнародними стандартами [Електронний ресурс] / І. В. Кононова // Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія: Міжнародні економічні відносини та світове господарство. – 2016. – Вип.6. – Ч. 2. – С. 19–23. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvuumevcg_2016_6%282%29__6 (дата звернення 01.11.2022).

29 Коритний В. О. Шляхи вдосконалення документального забезпечення обліку основних засобів в сільськогосподарських підприємствах / В. О. Коритний // Облік і фінанси. – 2018. – № 1 (79). – С. 53–58.

30 Костенко Ю. Аналіз фінансової стійкості підприємства в умовах воєнного стану [Електронний ресурс] / Ю. Костенко, О. Короленко, М. Гузь // Економіка та суспільство. – 2022. – №43. – Режим доступу: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2022-43-77> (дата звернення 11.11.2022).

31 Костюнік О. В. Економічний зміст та класифікація основних засобів [Електронний ресурс] / О. В. Костюнік, А. А. Наконечна // Науковий вісник Херсонського державного університету. Сер. : Економічні науки. – 2016. – Вип. 21(1). – С. 177–180. – Режим доступу:

http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvkhdu_en_2016_21%281%29__47 (дата звернення 01.11.2022).

32 Кравченко М. В. Складові управління процесом обліку основних засобів [Електронний ресурс] / М. В. Кравченко, Ю. А. Дроздова // Науковий вісник Ужгородського національного університету. – 2017. – Випуск 14. – Ч. 1. – с.164–167. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvuumevcg_2017_14%281%29__35 (дата звернення 01.11.2022).

33 Кузнєцова О. М. Методика аудиту основних засобів / О.М Кузнєцова // Управління розвитком. – 2012. – № 7 (128). – С.111–113.

34 Леонова Ю. О. Особливості обліку основних засобів в умовах дії Податкового кодексу України [Електронний ресурс] / Ю. О. Леонова // Глобальні та національні проблеми економіки. – 2017. – Вип. 16. – С. 872–87. – Режим доступу: <http://global-national.in.ua/archive/16-2017/173.pdf> (дата звернення 08.10.2022).

35 Макаренко А. П. Удосконалення аудиту основних засобів на підприємстві [Електронний ресурс] / А. П. Макаренко // Ефективна економіка. – 2019. – №12. – Режим доступу: <http://www.economy.nauka.com.ua> (дата звернення 18.10.2022).

36 Максименко І. Я. Особливості визнання в бухгалтерському та податковому обліку об'єктів основних засобів в управлінні діяльністю підприємства / І. Я. Максименко, А. А. Тронькіна // Агросвіт. – 2019. – №19. – С. 47–51.

37 Максимова А. В. Бухгалтерський та податковий облік основних засобів в сучасних умовах: головні аспекти та відмінності [Електронний ресурс] / А. В. Максимова, Е. М. Бояр // Ефективна економіка. – 2018. – № 2. – Режим доступу: <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=6125> (дата звернення: 05.11.2022).

38 Матюха М. М. Удосконалення організації управлінського обліку та формування управлінської звітності основних засобів / М. М. Матюха // Міжнародний науковий журнал «Інтернаука». – 2019. – № 5(67), Вип. 2. – С.21–25.

39 Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 «Основні засоби» [Електронний ресурс] // Офіційний сайт Міністерства фінансів України. – Режим доступу : www.minfin.gov.ua/control/publish/article/92410&cat_id=92408 (дата звернення 08.10.2022).

40 Міжнародний стандарт фінансової звітності 13 «Оцінка справедливої вартості» [Електронний ресурс] // Офіційний сайт Міністерства фінансів України. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua/file/link/364291/file/IFRS13.pdf> (дата звернення 08.10.2022).

41 Міхляєва Д. С. Методика аудиту основних засобів на автотранспортних підприємствах [Електронний ресурс] / Д. С. Міхляєва, В. С. Белозерцев // Вісник Хмельницького національного університету. – 2021. – № 6. – Том 2. – С. 28–34.

42 Ємець М. В. Оцінка основних засобів / М. В. Ємець, Т. В. Мокієнко // Збірник наук. праць за матер. Всеукр. наук.-практ. конф. «Актуальні проблеми соціально-економічних систем в умовах трансформаційної економіки» 12-13 квітня 2016 р. – Дніпропетровськ. – 2016. – С. 210–215.

43 Мулик Т. О. Аналіз основних засобів підприємства: методичні та практичні аспекти [Електронний ресурс] / Т. О. Мулик // Інфраструктура ринку. – 2020. – Випуск 46. – С. 113–122. Режим доступу: http://www.market-infr.od.ua/journals/2020/46_2020_ukr/21.pdf (дата звернення 18.10.2022).

44 Неміш Ю. В. Поняття «основні засоби» у сучасних наукових дослідженнях [Електронний ресурс] / Ю. В. Неміш // Аграрна економіка. – 2012. – Т. 5. – № 3–4. – С. 181–187. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/ae_2012_5_3-4_31 (дата звернення 15.10.2022).

45 Облік основних засобів 2022: від придбання до списання [Електронний ресурс] – Режим доступу: <https://www.budgetnyk.com.ua/article/184-oblk-osnovnih-zasobv-2022-vdpridbannya-do-spisannya> (дата звернення 03.11.2022).

46 Овод Л.В. Удосконалення управлінського обліку і звітності основних засобів в науково-виробничих центрах стандартизації, метрології та

сертифікації / Л. В. Овод, Ю. І. Літвінова // Стратегічні пріоритети розвитку економіки, менеджменту, сфери обслуговування та права в умовах інтеграційних процесів: матер. Міжнар. наук.-практ. конф., м. Івано-Франківськ, 03-04 листопада 2022 р. – м. Івано-Франківськ : ХДУ, 2022.

47 Одношева О. О. Концепт управління процесом обліку основних засобів / О. О. Одношева // Економіка природокористування і охорони довкілля: Зб. наук. пр. — К.: ДУ ІЕПСР НАН України, 2017. С. 130–137.

48 Одношевна О. О. Управлінський аспект удосконалення обліку основних засобів [Електронний ресурс] / О. О. Одношева // Економіка і суспільство: сучасний фундамент людського розвитку : матеріали 2-ї Міжнар. наук.-практ. конф. (23 черв. 2017 р.). – Лейпциг : вид-во «Балтика» . – Ч. 2. – С. 116–119. – Режим доступу: <http://dspace.dsau.dp.ua/jspui/handle/123456789/694> (дата звернення 05.11.2022).

49 Окончук А. Р. Управлінський аспект обліку основних засобів виробничого підприємства [Електронний ресурс] / А. Р. Окончук, Н. Й. Радіонова // Режим доступу: https://er.knutd.edu.ua/bitstream/123456789/18785/1/DOMIN2021_P261-263.pdf (дата звернення 06.11.2022).

50 Основні засоби: визнання та класифікація [Електронний ресурс] // Інтерактивна бухгалтерія. – 2017. – № 94 – Режим доступу : <https://interbuh.com.ua/ua/documents/oneanalytics/596> (дата звернення 06.11.2022).

51 Остапенко К. Методика аудиту операцій з основними засобами [Електронний ресурс] / К. Остапенко. – Режим доступу: <http://vtei.edu.ua/doc/24032021/4/9.pdf> (дата звернення 06.11.2022).

52 Петренко А. Я. Організація обліку основних засобів та шляхи її вдосконалення [Електронний ресурс] / А. Я. Петренко, В. Д. Попова // Економіка і суспільство. – 2018. – № 18. – Режим доступу: http://economyandsociety.in.ua/journals/18_ukr/138.pdf (дата звернення 06.11.2022).

53 Пиріжок Є. С. Поняття «основні засоби» та канали їх вибуття на підприємстві / Є. С. Пиріжок, Н. Т. Кулікова // Проблеми теорій та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу : зб. наук. пр. – 2011. – Вип. 2 (20). – С. 397–405.

54 Плигач К. Д. Сутність основних засобів підприємства: понятійно-категоріальний апарат / К. Д. Плигач, М. А. Грідіна // Сучасні тенденції розвитку економіки та підприємництва: матеріали III Всеукр. студ. наук.-практ. конф.: 17–18 квіт. 2018 р. / від. ред. Р.В. Манн; М-во освіти і науки України, Черкас. держ. технол. ун-т. – Черкаси : ЧДТУ, 2018. – 139 с. – С. 95–100.

55 Податковий кодекс України [Електронний ресурс] : закон (№ 2755-VI) : [прийнято Верховною Радою 02.12.2010] – в редакції від 28.10.2022 // Офіційний сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (дата звернення 06.10.2022).

56 Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність [Електронний ресурс] : закон (№ 2258-VIII) : [прийнято Верховною Радою 21.12.2017] – в редакції від 01.08.2022 // Офіційний сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19#Text> (дата звернення: 28.10.2022)

57 Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні [Електронний ресурс] : закон (№ 996-XIV) : [прийнято Верховною Радою 16.07.1999] – в редакції від 01.07.2021 // Офіційний сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text> (дата звернення: 28.10.2022).

58 Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» . [Електронний ресурс] : наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 № 73. – в редакції від 10.08.2021. // Офіційний сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#n17> (дата звернення: 06.10.2022).

59 Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах» [Електронний ресурс] : наказ Міністерства фінансів України від 28.05.99 №137. – в редакції від 10.08.2021 // Офіційний сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0392-99#Text> (дата звернення 06.10.2022).

60 Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» [Електронний ресурс] : наказ Міністерства фінансів України від 27.04.2000 р. № 92. – в редакції від 29.07.2022 // Офіційний сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00#Text> (дата звернення 06.10.2022).

61 Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» [Електронний ресурс] : наказ Міністерства фінансів України від 20.10.99 р. № 246. – в редакції від 03.11.2020 // Офіційний сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99#Text> (дата звернення 06.10.2022).

62 Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 14 «Оренда» [Електронний ресурс] : наказ від 28.07.2000 р. № 181. – в редакції від 10.08.2021 // Офіційний сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0487-00#Text> (дата звернення 06.10.2022).

63 Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» [Електронний ресурс] : наказ Міністерства фінансів України від 31.12.99р. № 318. – в редакції від 03.11.2020 р. // Офіційний сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00#Text> (дата звернення 06.10.2022).

64 Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 19 «Об'єднання підприємств» [Електронний ресурс] : наказ Міністерства фінансів України від 07.07.99 № 163. – в редакції від

03.11.2020 // Офіційний сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0499-99#Text> (дата звернення 06.10.2022).

65 Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність» [Електронний ресурс] : наказ Міністерства фінансів України від 03.10.2007 № 1100. – в редакції від 03.11.2020 // Офіційний сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1054-03#Text> (дата звернення 06.10.2022).

66 Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 28 «Зменшення корисності активів» [Електронний ресурс] : наказ Міністерства фінансів України від 24.12.2004 р. №817. – в редакції від 03.11.2020 // Офіційний сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0035-05#Text> (дата звернення 06.10.2022).

67 Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [Електронний ресурс] : наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 299. – в редакції від 29.07.2022 // Офіційний сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0892-99#Text> (дата звернення 16.10.2022).

68 Про затвердження Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку основних засобів [Електронний ресурс] // наказ Міністерства фінансів України від 30.09.2003 № 561. – в редакції від 14.01.2020 // Офіційний сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0561201-03#Text> (дата звернення 06.10.2022).

69 Про затвердження Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань [Електронний ресурс] : наказ Міністерства фінансів України від 02.09.2014 № 879. – в редакції від 10.08.2021. // Офіційний сайт Верховної Ради

України. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14#Text> (дата звернення 06.10.2022).

70 Про скасування та визнання такими, що втратили чинність, деяких наказів Державної служби статистики України: наказу Міністерства статистики України від 29 грудня 1995 року № 352 «Про затвердження типових форм первинного обліку» [Електронний ресурс] : наказ Державної служби статистики України від 22.10.2021 № 266 // Офіційний сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0266832-21#Text> (дата звернення 06.10.2022).

71 Про затвердження Державного класифікатора України «Класифікація основних фондів» [Електронний ресурс] : наказ Державного комітету України по стандартизації, метрології та сертифікації від 19.08.1997 №507 // Офіційний сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0507217-97#Text> (дата звернення 06.11.2022).

72 Про затвердження Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства [Електронний ресурс]: наказ Міністерства фінансів України від 27.06.2013 № 635. – в редакції від 14.01.2020 // Офіційний сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0635201-13#n12> (дата звернення 06.10.2022).

73 Радіонова Н. Й. Шляхи удосконалення бухгалтерського обліку і контролю основних засобів [Електронний ресурс] / Н.Й. Радіонова // Ефективна економіка. – 2015. – № 9. – Режим доступу: <http://www.m.nauka.com.ua/?op=1&j=efektyvnaekonomika&s=ua&z=454> (дата звернення 06.10.2022).

74 Рибалко О. Шляхи удосконалення організації обліку основних засобів [Електронний ресурс] / О. Рибалко, О. Уколова // ЛОГОС. Мистецтво наукової думки. – 2019. – №7. – С. 19–22. – Режим доступу: <https://ojs.ukrlogos.in.ua/index.php/2617-7064/article/view/288/276> (дата звернення 06.10.2022).

75 Руденко О. В. Облік основних засобів за МСФЗ в умовах національної системи оподаткування [Електронний ресурс] / О. В. Руденко, О. М. Кондратюк // Ефективна економіка. – 2018. – № 2. – Режим доступу : http://www.economy.nauka.com.ua/pdf/2_2018/33.pdf (дата звернення 06.10.2022).

76 Рябчук О. Г. Проблеми та напрями вдосконалення аудиту операцій з основними засобами суб'єкта господарювання [Електронний ресурс] / О. Г. Рябчук, О. О. Корнійчук // Східна Європа: економіка, бізнес та управління. – 2019. – Випуск 2(19). – Режим доступу: http://www.easterneurope-ebm.in.ua/journal/19_2019/59.pdf (дата звернення 20.04.2022).

77 Степаненко О.І. Альтернативні підходи в документуванні облікової інформації про об'єкти основних засобів підприємства [Електронний ресурс] / О. І. Степаненко, Я. Г. Чернищенко // Науковий вісник Ужгородського національного університету. – 2015. – Випуск 5. – Режим доступу: http://www.visnyk-econom.uzhnu.uz.ua/archive/5_2015ua/35.pdf (дата звернення 20.04.2022).

78 Стецюра В. Методика проведення аудиту основних засобів на виробничих підприємствах / В. Стецюра // Вісник студентського наукового товариства «ВАТРА» Вінницького торговельно-економічного інституту ДТЕУ. – Вінниця: Редакційно-видавничий відділ ВТЕІ ДТЕУ, 2022. – Вип.148.– С. 211–217.

79 Стецюра В. Особливості обліку основних засобів виробничих підприємств / В. Стецюра // Облік, контроль і аналіз в управлінні підприємницькою діяльністю : зб. наук. пр. X Всеукр. наук.-практ. Інтернет-конф., м. Вінниця, 23 берез. 2022 р. Ч. 2. – Вінниця : Редакційно-видавничий відділ ВТЕІ ДТЕУ, 2022. – 191с. – С. 169–176.

80 Стемковська І. В. Теоретичні підходи до трактування економічної суті основних засобів [Електронний ресурс] / І. В. Стемковська, С. В. Герчанівська // Східна Європа: економіка, бізнес а управління. Електронне наукове фахове видання. – 2017. – Вип. 3 (08). – С. 344–349. – Режим доступу:

http://www.easterneurope-ebm.in.ua/journal/8_2017/65.pdf (дата звернення 16.10.2022).

81 Сук Л. К. Фінансовий облік : [навч. посіб.] / Л.К. Сук, П.Л. Сук ; 2-ге вид., перероб. і доп. – К., 2012. – 647 с.

82 Ткаченко Н.М. Бухгалтерський фінансовий облік на підприємствах України : підручник. [5-те вид]. – К., Алерта, 2011. – 976 с.

83 Фабіянська В. Ю. Аудиторські докази: сутність, оцінка в контексті забезпечення вимог достатності та прийнятності // Агросвіт. – 2020. – № 8. – С. 77–86.

84 Чабанюк О.М. Економічний зміст основних засобів як об'єкта обліку і контролю / О. М. Чабанюк // Науковий вісник НЛТУ України. Збірник науково-технічних праць. – 2013. – Вип.23. Т.4. – С. 292–296.

85 Чепелюк Г.М. Організаційно-методологічні аспекти внутрішнього контролю використання основних засобів підприємств і організацій [Електронний ресурс] / Г. М. Чепелюк. – Режим доступу: <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=2414> (дата звернення 06.10.2022).

86 Яковишина Н.А., Яковенко К.А. Теоретичні основи обліку основних засобів [Електронний ресурс] / Н. А. Яковишина, К. А. Яковенко // Молодий вчений. – 2018. – № 5(2). – С. 779–782. – Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/molv_2018_5\(2\)__100](http://nbuv.gov.ua/UJRN/molv_2018_5(2)__100) (дата звернення 12.10.2022).

87 Якубів В. М. Облік основних засобів: національний та міжнародний аспекти / В. М. Якубів, Д. І. Шеленко, Л. С. Сас // Актуальні проблеми економіки. – 2015. – № 11. – С. 375–380.