

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

Спеціалізація _____

на тему: «Облік і аудит основних засобів на прикладі ДП ПрАТ «Оболонь»
«Красилівське», м. Красилів Хмельницької області

ДРОА.17147.14.03.00

Виконав: студент 2 курсу, групи ОАмз-21-1

В.Ю. Козенко

Ініціали, прізвище

Керівник: к.е.н., доцент

Р.Л. Цебень

Ініціали, прізвище

До захисту допускаю:

Зав. кафедри обліку, аудиту та оподаткування

Л.В. Скоробогата

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
Спеціалізація _____

ЗАТВЕРДЖУЮ

Завідувач кафедри обліку, аудиту та
оподаткування Л.В. Скоробогата
“ _____ ” _____ 2022 року

ЗАВДАННЯ НА ДИПЛОМНИЙ ПРОЕКТ (РОБОТУ)

Козенко Владислав Юрійович

(прізвище, ім'я, по батькові студента)

1. Тема проекту (роботи) Облік і аудит основних засобів на прикладі ДП ПРАТ «Оболонь» «Красилівське», м. Красилів Хмельницької області

Керівник проекту (роботи) Цебень Руслан Людвікович, к.е.н., доцент

(Прізвище, ім'я, по батькові, науковий ступінь, вчене звання)

Затверджена наказом ректора університету від 1 липня 2022 р. №83 додаток 14

2. Строк подання студентом проекту (роботи) на кафедру 10 грудня 2022 р.

3. Вихідні дані до проекту (роботи): нормативно-законодавча база, дисертації, автореферати і статті здобувачів наукового ступеню, навчальні посібники та підручники, статті журналів та інші публікації, реєстраційні та установчі документи, фінансова, податкова та статистична звітність, а також дані бухгалтерського обліку ДП ПРАТ «Оболонь» «Красилівське»

4. Зміст пояснювальної записки (перелік питань, які потрібно розробити)

Вступ, Розділ 1 Теоретичні аспекти обліку та аудиту основних засобів, Розділ 2 Практика обліку та аудиту основних засобів на підприємстві ДП ПРАТ «Оболонь» «Красилівське», Розділ 3 Напрями удосконалення обліку і аудиту основних засобів на підприємстві ДП ПРАТ «Оболонь» «Красилівське», Висновки. Перелік джерел посилання. Додатки

5. Перелік графічного матеріалу (із зазначенням обов'язкових креслень)

1. Титульний слайд; 2. Мета, об'єкт та предмет дослідження; 3. Трактуння сутності ОЗ в економічній літературі; 4. Класифікація основних засобів; 5. Види оцінок основних засобів; 6. Склад, структура, динаміка активів ДП ПРАТ «Оболонь» «Красилівське»; 7. Бухгалтерські проводки з обліку надходження основних засобів; 8. Особливості нарахування амортизації за національними та міжнародними стандартами бухгалтерського обліку; 9. Тест внутрішнього контролю основних засобів; 10. Програма аудиту основних засобів; 11. Організаційна структура підрозділу внутрішнього аудиту.

6. Консультанти розділів дипломного проекту (роботи)

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

7. Дата видачі завдання: 01 вересня 2022 року**КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН**

№ п\п	Назва етапів (розділів) дипломного проекту (роботи)	Строки виконання етапів проекту (роботи)	Примітки
1	Визначення (обрання) теми дипломної роботи, подання заяви на затвердження теми	08.09.2022	Виконано
2	Складання та уточнення плану дипломної роботи, оформлення та затвердження завдання	14.09.2022	Виконано
3	Опрацювання літературних джерел, нормативних документів, МСА, збирання та обробка фінансово-облікових, статистичних, звітних даних, проведення розрахунків та аналізу, аудиторських процедур, формування робочих документів аудитора	26.09.2022	Виконано
4	Написання розділу 1	12.10.2022	Виконано
5	Написання розділу 2	29.10.2022	Виконано
6	Написання розділу 3	10.11.2022	Виконано
7	Підготовка висновків та пропозицій	01.12.2022	Виконано
8	Проходження нормоконтролю, остаточне оформлення дипломної роботи, підготовка тексту виступу й роздаткового (слайдів) матеріалу до захисту	05.12.2022	Виконано
9	Подання завершеної курсової роботи науковому керівникові для оформлення відгуку	14.12.2022	Виконано
10	Захист курсової роботи на засіданні комісії кафедри «Обліку, аудиту та оподаткування»	17.12.2022	

Студент _____

Підпис

В.Ю. Козенко

Ініціали, прізвище

Керівник проекту (роботи) _____

Підпис

Р.Л. Цебень

Ініціали, прізвище

АННОТАЦІЯ

Тема дипломної роботи: Облік і аудит основних засобів на прикладі ДП
ПрАТ «Оболонь» «Красилівське» м. Красилів Хмельницької обл

Дипломник : Козенко Владислав Юрійович

Керівник : Цебень Руслан Людвікович

Робота написана на 95 сторінках (разом з додатками), містить 13 додатків, які характеризують усі розділи дипломної роботи, 16 таблиць, 2 рисунків

У вступі дипломного дослідження висвітлено актуальність теми, її мету та завдання, предмет і об'єкт дослідження.

В першому розділі розкрито економічну сутність основних засобів, їх класифікацію; нормативно-правове забезпечення обліку та аудиту основних засобів.

У другому розділі дипломної роботи висвітлена практика обліку і аудиту основних засобів на досліджуваному підприємстві. Розглянуто облік надходження та вибуття основних засобів, облік витрат, пов'язаних з їх експлуатацією, облік амортизації. Значну увагу приділено методиці аудиту основних засобів.

В третьому розділі розглянуто шляхи удосконалення обліку і аудиту основних засобів. Надано пропозиції організації внутрішнього аудиту на досліджуваному підприємстві

08.12.2022 р

/Козенко В.Ю./

Додаток Ж Звіт про рух грошових коштів за 2021 рік	90
Додаток К Звіт про рух грошових коштів за 2020 рік	91
Додаток Л Звіт про власний капітал за 2021 рік	92
Додаток М Звіт про власний капітал за 2020 рік	93
Додаток Н Примітки до річної фінансової звітності за 2021 рік	94
Додаток П Примітки до річної фінансової звітності за 2020 рік	95

ВСТУП

Економічний розвиток України залежить від ефективності функціонування галузей економіки. Важливе значення приділяється основним засобам як важливій складовій матеріально-технічної бази суб'єкта господарювання.

Важливе значення для управління ефективністю основними засобами має належна, повна та достовірна обліково-економічна інформація про ці об'єкти. У зв'язку з цим підвищується роль та значення бухгалтерського обліку як однієї з найважливіших функцій управління.

Сучасна система організації обліку основних засобів не може в повній мірі задовольнити зростаючі інформаційні потреби її користувачів. Значний внесок у розробку теоретичних основ обліку і аудиту основних засобів внесли роботи М.Т.Білухи, Ф.Ф.Бутинця, С.Ф.Голова, В.П.Завгороднього, М.М.Коцупатрого, В.Г.Лінника, Ю.І.Осадчого, В.М.Пархоменка, М.С.Пушкаря, Роберт Н. Ентоні, В.В.Сопка, Н.М.Ткаченко та інших вітчизняних і зарубіжних вчених-економістів. Отримані ними протягом багатьох років результати теоретичних і практичних розробок із проблем удосконалення обліку основних засобів мають велике значення для розвитку вітчизняної теорії обліку. Актуальність і значущість питань обліку основних засобів підприємствах з виробництва товарів народного споживання, а також недостатнє їхнє вивчення визначили вибір теми дипломної роботи.

Мета дослідження полягає в теоретичному і практичному обґрунтуванні положень, а також розробці рекомендацій щодо удосконалення бухгалтерського обліку та аудиту основних засобів на підприємстві ДП ПрАТ «Оболонь» «Красилівське».

Для досягнення цієї мети вирішуються такі задачі:

- дослідити економічну сутність, класифікацію та оцінку основних засобів;
- вивчити нормативно-правове регулювання обліку та аудиту основних засобів;
- висвітлити проблеми документування та відображення на рахунках бухгалтерського обліку господарських операцій з основними засобами;
- дослідити методiku проведення аудиту основних засобів на підприємстві ДП ПрАТ «Оболонь» «Красилівське»;

– надати пропозиції щодо удосконалення обліку і аудиту основних засобів на підприємстві ДП ПрАТ «Оболонь» «Красилівське».

Об’єктом дослідження є організація обліку та аудиту основних засобів на підприємстві ДП ПрАТ «Оболонь» «Красилівське».

Предметом дослідження є господарські операції з обліку та аудиту основних засобів на підприємстві ДП ПрАТ «Оболонь» «Красилівське».

Теоретичну й методичну основу дипломної роботи сформовано за дослідженням законодавчих та нормативних актів України з питань бухгалтерського обліку операцій з основними засобами; наукових досліджень економістів з обліку й аудиту операцій з основними засобами; облікових, аналітичних і статистичних даних підприємств України; публікацій у фахових виданнях, матеріалів науково-практичних конференцій та семінарів із питань обліку основних засобів; даних обліку та звітності ДП ПрАТ «Оболонь» «Красилівське».

1 ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ ТА АУДИТУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ

1.1 Економічна сутність, класифікація та оцінка основних засобів

Основні засоби виступають важливим елементом матеріально-технічної бази будь-якого промислового підприємства, ефективність використання яких має важливе значення для підвищення темпів економічного зростання та повоєнного відновлення економіки України.

Від стану основних засобів залежить техніко-технологічний рівень виробництва, продуктивність праці, якість товарів та послуг, прибутковість підприємства, у зв'язку з чим зростають роль і значення обліку та аудиту наявності, руху та використання основних засобів підприємства.

Питаннями розвитку теорії та практики бухгалтерського обліку та аудиту основних засобів промислового підприємства присвячені праці таких вітчизняних і зарубіжних вчених, як Ф. Бутинець, Н. Бабяк, Н. Верхоглядова, С. Голов, С. Ільїна, М. Кужельний, В. Карєв, О.Коваленко, Т. Мац, М. Огійчук, М. Пушкар, В. Савченко, В. Сопко, Л. Сук, П. Сук, В. Шило та ін. Незважаючи на численні праці вчених існуюча система обліку та аудиту основних засобів в повній мірі не здатна забезпечити зростаючі інформаційні потреби управлінського персоналу підприємств, що викликає потребу подальших досліджень.

З економічної теорії відомо, що основні засоби – це «частина постійного виробничого капіталу, яка виступає у формі засобів праці та поступово, протягом багатьох виробничих циклів, переносить свою вартість на виготовлений продукт» [45].

Аналіз еволюції категорії «основні засоби» показує, що одним з перших дослідників, який виділив основні засоби як поняття був А. Сміт. Також А.Сміт вперше здійснив поділ основних засобів на основний та оборотний капітал. А.Сміт вважав складовою основного капіталу наявність «... придбаних і корисних здібностей усіх жителів або членів суспільства. Придбання таких здібностей, враховуючи також утримання їхнього володаря протягом його виховання, навчання й учнівства, завжди потребує дійсних витрат, що являють собою основний капітал, що ніби то реалізується в його особистості. Ці здібності, які є частиною майна такої особи, водночас стають частиною багатства всього суспільства, до якого вони

належать. Велику спритність і уміння робітника можна розглядати з тієї ж точки зору, як і машини і знаряддя виробництва, що скорочують або полегшують працю і які, хоча і потребують певних витрат, але відшкодовують ці витрати разом із прибутком» [64, с. 283].

За Д. Рікардо «в основі поділу капіталу на основний та оборотний лежить строк використання цих частин капіталу. Він вірно відзначив, що однаковий вид капіталу, залежно від галузі, де він знаходиться або розглядається, може виступати як основний або як оборотний капітал» [54].

Сучасні дослідження науковців відображають різноманітні точки зору щодо поняття «основні засоби», деякі з них наведені у табл. 1.1.

Таблиця 1.1 – Трактування сутності основні засоби в економічній літературі

Автор	Визначення основних засобів
1	2
Й.С. Завадський	«Основні засоби – це засоби праці, що беруть участь у процесі виробництва протягом багатьох циклів, зберігаючи при цьому свою натуральну форму, і поступово, в міру зношення, переносять свою вартість на продукцію, що виробляється» [47, с. 289]
С.М. Гречко	«Основний засіб – необоротний актив, що призначений для господарської діяльності, тобто планується використовувати в господарській діяльності» [43, с. 24]
Н.А. Литнева, Л.І. Малявкіна, Т.В. Федорова	«Основні засоби – це частина майна, яка виступає у ролі коштів праці при виробництві продукції, виконанні робіт чи наданні послуг або для управління організацією на протязі періоду, що перевищує 12 місяців, або звичайного операційного циклу, якщо він перевищує 12 місяців» [51, с. 68]
Л.К. Сук, П.Л. Сук	«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» [66, с. 262]
Н.І. Верхоглядова	«Основні засоби – це засоби праці, які використовуються (експлуатуються) впродовж тривалого часу, при цьому зберігаючи свою первісну фізичну форму, і переносять свою вартість на вироблений продукт частинами, протягом декількох виробничих циклів унаслідок фізичного та морального зносу» [32, с. 12]

Кінець таблиці 1.1

1	2
А.М. Коваленко	«Основні засоби – це матеріальні активи з очікуваним терміном корисного використання більш ніж один рік (або на протязі операційного циклу, якщо він більше ніж рік), які підприємство утримує в цілях: використання під час виробництва або поставки товарів, надання послуг, надання в оренду іншим особам; виконання адміністративних та соціальних функцій» [29, с. 192]
О.Г. Агрес	«Основні засоби – це засоби праці у формі матеріальних активів, які утримує підприємство з метою використання у виробничому процесі або здійсненні адміністративних чи соціально-культурних функцій, очікуваний термін корисного використання яких становить більше ніж один рік, не змінюючи при цьому своїх форм і розмірів, вартість яких є не меншою від законодавчо встановленого розміру та поступово переноситься в міру фізичного спрацювання та (або) морального старіння на вартість готової продукції проведенням амортизаційних відрахувань» [20, с. 178]
О.В. Коваленко, І.В. Громова	«Основні фонди – це частина засобів виробництва, які діють у процесі виробництва протягом тривалого періоду, зберігають при цьому впродовж усього періоду натурально-речовинну форму і переносять свою вартість на продукцію частинами у міру зносу у вигляді амортизаційних відрахувань» [50, с.21]
Ю.В. Неміш	«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» [57, с. 66]
Н.Д. Бабяк	«Основні засоби – це активи з терміном корисного використання більше одного року, які використовуються на підприємствах у декількох операційних циклах з метою отримання економічної вигоди, не втрачаючи при цьому матеріально-речової форми, та переносять свою вартість на знов створену продукцію частинами у вигляді нарахованих амортизаційних відрахувань» [21, с. 178]

Одні автори звертають увагу на такі критерії визнання основних засобів як наявність матеріально-речової форми, призначення, строк корисного використання. Інші автори акцентують увагу на критерії визнання основних засобів активами.

Визначення сутності основних засобів в нормативно-правових актах наведено в табл. 1.2.

Таблиця 1.2 – Визначення сутності основних засобів в нормативно-правових актах України

Нормативно-правовий акт 1	Визначення основних засобів 2
П(С)БО 7 «Основні засоби» [13]	«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 яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік)» [13]
«Податковий кодекс України» [2]	«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 грн., невиробничих основних засобів і нематеріальних активів), що призначаються платником податку для використання у господарській діяльності платника податку, вартість яких перевищує 20000 грн. 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)» [2]

Кінець таблиці 1.2

1	2
МСБО 16 «Основні засоби» [12]	«Основні засоби – це матеріальні об’єкти, що їх: а) утримують для використання у виробництві або постачанні товарів чи наданні послуг для надання в оренду або для адміністративних цілей; б) використовуватимуть, за очікуванням, протягом більше одного періоду» [12]
«Наказ Міністерства фінансів України Про затвердження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі від 12.10.2010 р. № 1202» [8]	«Основні засоби – матеріальні активи, які утримуються для використання їх у виробництві/діяльності або при постачанні товарів, виконанні робіт і наданні послуг для досягнення поставленої мети та/або задоволення потреб суб’єкта бухгалтерського обліку в державному секторі або здавання в оренду іншим особам і використовуються, за очікуванням, більше одного року» [8]
«Постанова Національного банку України Про затвердження Інструкції з бухгалтерського обліку основних засобів і нематеріальних активів банку України від 20.12.2005 р. № 480» [19]	«Основні засоби – матеріальні активи, які банк утримує з метою використання їх у процесі своєї діяльності, надання послуг, здавання в лізинг (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)» [19]
«Наказ Державного комітету України по стандартизації, метрології та сертифікації Про затвердження Державного класифікатора України Класифікація основних фондів від 19.08.1997 р. №507» [10]	«Основні фонди – це матеріальні цінності, експлуатаційний період і вартість яких відповідно перевищують один календарний рік та 15 неоподаткованих мінімумів доходів громадян» [10]
«Господарський кодекс України» [1]	«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» [1]

Згідно П(С)БО 7 «основні засоби – це матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх у процесі виробництва чи доставки товарів, надання послуг, здачі в оренду іншим особам чи для виконання адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний термін корисного використання (експлуатації) яких більше одного року» [13].

Згідно МСБО 16 «основні засоби – це матеріальні об’єкти, що їх: а) утримують для використання у виробництві або постачанні товарів чи наданні послуг для надання в оренду або для адміністративних цілей; б) використовуватимуть, за очікуванням, протягом більше одного періоду» [12].

Податковий кодекс України основні засоби визначає як «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 грн., невиробничих основних засобів і нематеріальних активів), що призначаються платником податку для використання у господарській діяльності платника податку, вартість яких перевищує 20000 грн. 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)» [2].

Нормативно-правові документи акцентують увагу на такі критерії визнання основних засобів як матеріальність, контрольованість, строк корисного використання понад один рік, «отримання в майбутньому економічних вигід від використання такого активу, можливість достовірної оцінки, використання в процесі виробництва чи постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій» [13]. Також в цих документах виділяється критерій малоцінності. Так, згідно п. 5.2 П(С)БО 7 «підприємства можуть самостійно встановлювати вартісні ознаки предметів, що входять до складу малоцінних необоротних матеріальних активів» [13].

Відповідно до п. 7 П(С)БО 7, одиницею обліку основних засобів є об’єкт основних засобів. «Об’єкт основних засобів - це [13]:

- закінчений пристрій з усіма пристосуваннями та приладдям до нього;
- конструктивно відокремлений предмет, призначений для виконання певних самостійних функцій;

– відокремлений комплекс конструктивно з'єднаних предметів однакового чи різного призначення, що мають для їх обслуговування загальні пристосування, приладдя, керування та єдиний фундамент, унаслідок чого кожен предмет може виконувати свої функції, а комплекс – певну роботу лише в складі комплексу, а не самостійно;

– інший актив, який відповідає визначенню основних засобів, або частина такого активу, що контролюється підприємством/установою.

Основні засоби класифікуються за галузевою ознакою, за їх функціональним призначенням, за ознакою належності, за використанням (табл. 1.3).

Таблиця 1.3 – Класифікація основних засобів

Ознака класифікації	Група основних засобів
1	2
За функціональним призначенням	Виробничі та невиробничі
За галузевою ознакою	Основні засоби промисловості, сільського господарства, туризму, транспорту, торгівлі
За належністю	Власні та орендовані основні засоби
За ступенем використання	Діючі, недіючі, запасні
За натурально-речовим складом	Земельні ділянки, будинки, споруди та передавальні пристрої, машини й пристрої, транспортні засоби, прилади, інвентар, багатолітні насадження, інші необоротні матеріальні актив

За галузевою ознакою основні засоби поділяються на: промисловості, сільськогосподарські, будівельні, транспортні, зв'язку. Наявність тих або інших засобів на конкретному підприємстві пов'язана із роботою допоміжних і обслуговуючих виробництв та видами його економічної діяльності.

«За функціональним призначенням основні засоби поділяються на виробничі та невиробничі. Виробничими є ті основні засоби, які приймають безпосередньо участь у процесі виробництва і пов'язані із створенням конкретного продукту, виконанням робіт та наданням послуг. Вони представлені будівлями, спорудами, машинами, устаткуванням, що діють в сфері матеріального виробництва. Основні засоби, які не беруть безпосередньо участі у процесі виробництва, робота яких спрямована на забезпечення соціальних і культурно-побутових потреб працівників підприємства, називаються невиробничими. Невиробничі основні засоби представлені будинками культури, спортивними комплексами, дитячими

дошкільними закладами, пральнями, лазнями, перукарнями та ін., які є власністю підприємства і використовуються у невиробничій сфері» [59].

Згідно П(С)БО №7 основні засоби класифікуються наступним чином: «1. Основні засоби: земельні ділянки; капітальні витрати на поліпшення земель; будинки, споруди та передавальні пристрої; машини та обладнання; транспортні засоби; інструменти, прилади, інвентар (меблі); тварини; багаторічні насадження; інші основні засоби. 2. Інші необоротні матеріальні активи: бібліотечні фонди; малоцінні необоротні матеріальні активи; тимчасові (нетитульні) споруди; природні ресурси; інвентарна тара; предмети прокату; інші необоротні матеріальні активи. 3. Незавершені капітальні інвестиції» [13].

Згідно положень Податкового кодексу України основні засоби класифікуються за групами: «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, з них: електронно-обчислювальні машини, інші машини для автоматичного оброблення інформації, пов'язані з ними засоби зчитування або друку інформації, пов'язані з ними комп'ютерні програми, інші інформаційні системи, комутатори, маршрутизатори, модеми, джерела безперебійного живлення та засоби їх підключення до телекомунікаційних мереж, телефони (в тому числі стільникові), мікрофони і рації, вартість яких перевищує 20000 грн.; група 5 – транспортні засоби; група 6 – інструменти, прилади, інвентар (меблі); 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 споруди; група 13 – природні ресурси; група 14 – інвентарна тара; група 15 – предмети прокату; група 16 – довгострокові біологічні активи» [2].

Одним із найвагоміших питань обліку основних засобів при їх надходженні та вибутті є їх оцінка. Ну думку вчених «оцінка основних засобів – це грошове вираження вартості основних засобів, за якою вони відображаються в бухгалтерському обліку» [52, с.10].

Оцінка основних засобів впливає на достовірність, об'єктивність та релевантність облікової інформації, на якій ґрунтується бухгалтерський облік та фінансова звітність підприємства. Так. Е. Хендриксен та М. Ван Бреда під час оцінювання майна «розділили всіх дослідників на «істориків» та «футуралістів». Перші віддають перевагу оцінюванню активів за собівартістю, що краще

відображає минуле компанії. Другі вибирають оцінювання за поточними витратами, оскільки воно дає змогу виявити перспективи фірми. «Історики» нерідко, хоча й не завжди в основу ставлять оцінювання прибутку. Баланс для них – це не більш, ніж реєстр сальдо рахунків, що переходить на майбутній період. «Футуралісти» на перше місце ставлять баланс, вважаючи рівень прибутку похідним від діяльності фірми. Інші фахівці визначають ці два підходи як «доходи/витрати фірми» й «активи/кредиторська заборгованість» [27, с. 306].

Об'єкти основних засобів оцінюються за такими видами вартостей як первісна, переоцінена, справедлива, залишкова, ліквідаційна, а також оцінка вартості, яка амортизується. Застосування кожної оцінки залежить від моменту оцінювання, джерела надходження, порядку оприбуткування та конкретних операцій (табл. 1.4).

Таблиця 1.4 – Види оцінок основних засобів

Види оцінок основних засобів	Визначення
1	2
Первісна вартість	«Історична (фактична) собівартість необоротних активів у сумі грошових коштів або справедливої вартості інших активів, сплачених (переданих), витрачених для придбання (створення) необоротних активів» [52; 6]
Справедлива вартість	«Сума, за якою можна продати актив або оплатити зобов'язання за звичайних умов на певну дату» [6]
Вартість, що амортизується	«Первісна або переоцінена вартість необоротних активів за вирахуванням їх ліквідаційної вартості» [6]
Ліквідаційна вартість	«Сума коштів або вартість інших активів, яку підприємство очікує отримати від реалізації (ліквідації) необоротних активів після закінчення строку їх корисного використання, за вирахуванням витрат, пов'язаних з продажем (ліквідацією)» [6]
Залишкова вартість	«Різниця між первісною (переоціненою) вартістю необоротного активу і сумою його накопиченої амортизації (зносу)» [6].

Згідно з п. 7 П(С)БО 7, придбані або створені основні засоби зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю.

«Первісна вартість – це історична (фактична) собівартість необоротних активів у сумі грошових коштів або справедливої вартості інших активів,

сплачених (переданих), витрачених для придбання (створення) необоротних активів» [13].

«Справедлива вартість – це сума, за якою можна продати актив або оплатити зобов'язання за звичайних умов на певну дату» [13].

Первісна вартість об'єкта основних засобів згідно п. 8 П(С)БО 7 складається з таких витрат:

- «суми, що сплачують постачальникам активів і підрядникам за виконання будівельно-монтажних робіт (без непрямих податків)» [13];
- «реєстраційні збори, державне мито й аналогічні платежі, що здійснюються у зв'язку з придбанням (отриманням) прав на об'єкт основних засобів» [13];
- «суми ввізного мита» [13];
- «суми непрямих податків у зв'язку з придбанням (створенням) основних засобів (якщо вони не відшкодовуються підприємству)» [13];
- «витрати зі страхування ризиків доставки основних засобів» [13];
- «витрати на транспортування, установку, монтаж, налагодження основних засобів» [13];
- «інші витрати, безпосередньо пов'язані з доведенням основних засобів до стану, у якому вони придатні для використання із запланованою метою [13].

Первісна вартість основних засобів визначається залежно від способу їх надходження на підприємство. Так, первісною вартістю для:

- створених та придбаних основних засобів є їх вартість придбання включаючи додаткові витрати, передбачені п. 8 П(С)БО 7;
- основних засобів отриманих безоплатно – справедлива вартість, визначена на дату їх отримання включаючи додаткові витрати, передбачені п. 8 П(С)БО 7 (п. 10 П(С)БО 7);
- основних засобів, які внесено до статутного капіталу підприємства, – погоджена засновниками (учасниками) підприємства їх справедлива вартість з урахуванням додаткових витрат, передбачених п. 8 П(С)БО 7;
- об'єктів, переведених до основних засобів із оборотних активів (запасів), – їх собівартість, визначена згідно з П(С)БО 9 «Запаси» та П(С)БО 16 «Витрати» (п. 11 П(С)БО 7);
- основного засобу, отриманого в обмін на подібний об'єкт, – залишкова вартість переданого об'єкта основних засобів. Якщо залишкова вартість переданого об'єкта перевищує його справедливую вартість, то первісною вартістю

об'єкта основних засобів, отриманого в обмін на подібний об'єкт, є справедлива вартість переданого об'єкта із включенням різниці до витрат звітного періоду (п. 12 П(С)БО 7);

– основного засобу, придбаного в обмін (або частковий обмін) на неподібний актив, – справедлива вартість переданого немонетарного активу, збільшена (зменшена) на суму грошових коштів або їх еквівалентів, що була передана (отримана) під час обміну (п. 13 П(С)БО 7).

Відповідно до п. 16 П(С)БО 7 «підприємство може переоцінювати об'єкт основних засобів, якщо залишкова вартість цього об'єкта суттєво відрізняється від його справедливої вартості на дату балансу. У разі переоцінки об'єкта основних засобів на ту саму дату здійснюється переоцінка всіх об'єктів групи основних засобів, до якої належить цей об'єкт» [13].

Кожен з методів оцінювання має свої переваги та недоліки та повністю задовольнив усі групи користувачів фінансової та податкової звітності.

1.2 Нормативно-правове регулювання обліку і аудиту основних засобів

Одним із основоположних питань обліку і аудиту основних засобів є їх нормативно-правове регулювання. Питання нормативно-правового регулювання у бухгалтерському обліку є предметом досліджень вітчизняних науковців. Так, Ф.Ф. Бутинець виділяє наступні види нормативно-правового регулювання бухгалтерського обліку економічне, правове та морально-етичне. На думку вченого «визначальний вплив на бухгалтерський облік в Україні здійснює нормативно-правове регулювання, яке в узагальненому вигляді може бути представлене наступними рівнями: 1) Конституція України, Кодекси законів і закони України; 2) Укази й розпорядження президента України, постанови Кабінету Міністрів України; 3) Положення (стандарти) бухгалтерського обліку, інші нормативно-правові документи з бухгалтерського обліку та фінансової звітності, які затверджуються Міністерством фінансів України; 4) нормативно-правові акти (інструкції, положення, вказівки) та Методичні рекомендації Міністерства фінансів та інших органів, які розробляються і затверджуються на основі П(С)БО; 5) рішення (накази, розпорядження) щодо організації і ведення бухгалтерського обліку на підприємстві» [31].

М.С. Пушкар нормативно-правове регулювання обліку розглядає на законодавчому, нормативному, методичному і організаційно-розпорядчому рівнях [62, с.41]. Чотири рівні нормативно-правового регулювання бухгалтерського обліку виділяють Л.К. Сук та Л.П.Сук, а саме, Закони України, Укази Президента України, постанови КМУ; нормативні документи Мінфіну України, Держкомстату України, НБУ та інших відомств; нормативні акти, інструкції, методичні рекомендації, вказівки, листи міністерств і відомств; робочі документи, які формують облікову політику підприємства [65, с. 28-30].

Нормативно-правове регулювання обліку і аудиту основних засобів забезпечує система певних законів, положень, інструкцій, листів, стандартів, а саме:

– Закон України “Про бухгалтерський облік і фінансову звітність” №996-XIV від 16.07.1999 року. Цей Закон визначає «правові засади регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності» [3].

– Податковий кодекс України – «регулює відносини, що виникають у сфері справляння податків і зборів, зокрема, визначає вичерпний перелік податків і зборів, що справляються в Україні, та порядок їх адміністрування, платників податків і зборів, їх права та обов’язки, компетенцію контролюючих органів, повноваження і обов’язки їх посадових осіб під час здійснення податкового контролю, а також відповідальність за порушення податкового законодавства» [2].

ПКУ визначає мінімально допустимі строки корисного використання основних засобів з метою податкового обліку, порядок обліку різниць, які виникають при нарахуванні амортизації необоротних активів» [2].

– Закон України «Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність» від 12.07.01 р. №2658 «визначає правові засади здійснення оцінки майна, майнових прав та професійної оціночної діяльності в Україні, її державного та громадського регулювання, забезпечення створення системи незалежної оцінки майна з метою захисту законних інтересів держави та інших суб’єктів правовідносин у питаннях оцінки майна, майнових прав та використання її результатів» [4].

– Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів затверджені наказом Мінфіну України від 30.09.2003 р. № 561. Цей наказ дає визначення основних засобів в бухгалтерському обліку, класифікацію основних засобів, облік надходження основних засобів, облік основних засобів в оренді,

облік амортизації основних засобів, облік ремонту та поліпшення основних засобів, переоцінку та зменшення корисності основних засобів, облік вибуття, облік незавершених капітальних інвестицій [6].

– Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства, затверджені наказом Мінфіну України від 27.06.13 р. №635. «Методичні рекомендації можуть застосовуватися підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами незалежно від організаційно-правових форм господарювання і форм власності (крім банків, бюджетних установ та підприємств, які відповідно до законодавства застосовують міжнародні стандарти фінансової звітності)» [7].

«Підприємство самостійно на основі національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку та інших нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку визначає за погодженням з власником (власниками) або уповноваженим ним органом (посадовою особою) відповідно до установчих документів облікову політику підприємства, а також зміни до неї» [7].

«У розпорядчому документі про облікову політику наводяться принципи, методи і процедури, які використовуються підприємством для ведення бухгалтерського обліку, складання і подання фінансової звітності та щодо яких нормативно-правовими актами з бухгалтерського обліку передбачено більш ніж один їх варіант, а також попередні оцінки, які використовуються підприємством з метою розподілу витрат між відповідними звітними періодами» [7].

«Одноваріантні методи оцінки, обліку і процедур до такого розпорядчого документа включати не доцільно. Облікова політика може враховувати організаційно-правову форму підприємства, галузеві особливості економічної діяльності, обсяги виробництва тощо. Обрана підприємством облікова політика застосовується всіма філіями, представництвами, відділеннями та іншими відокремленими підрозділами незалежно від їх місцезнаходження [7].

Розпорядчий документ про облікову політику визначає «методи амортизації основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів, а також довгострокових біологічних активів та інвестиційної нерухомості, у разі якщо вони обліковуються за первісною вартістю; вартісні ознаки предметів, що входять до складу малоцінних необоротних матеріальних активів; підходи до переоцінки необоротних активів» [7].

– Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 07.02.13 р. №73. Цим Національним положенням (стандартом) визначаються «мета, склад і принципи підготовки фінансової звітності та вимоги до визнання і розкриття її елементів. Норми цього Національного положення (стандарту) застосовуються до фінансової звітності і консолідованої фінансової звітності юридичних осіб усіх форм власності (крім банків та бюджетних установ), які зобов'язані подавати фінансову звітність згідно із законодавством» [11].

– Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 “Основні засоби” затверджене наказом Мінфіну України від 27.04.2000 р. №92. «Положення (стандарт) бухгалтерського обліку “Основні засоби” визначає методологічні засади формування у бухгалтерському інформації про основні засоби, інші необоротні матеріальні активи та незавершені капітальні інвестиції в необоротні матеріальні активи, а також розкриття інформації про них у фінансовій звітності» [13].

– Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу та припинена діяльність». Це «Положення (стандарт) визначає методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про необоротні активи, утримувані для продажу, та групу активів, що належить до вибуття в результаті операції продажу» [14].

– Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 28 “Зменшення корисності активів” затверджене наказом Мінфіну України від 24.12.2004 р. № 817. П(С)БО 28 “Зменшення корисності активів” визначає «методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про зменшення корисності активів та її розкриття у фінансовій звітності. Норми Положення (стандарту) 28 не поширюються на: запаси; активи, які виникають у підрядника від будівельних контрактів; відстрочені податкові активи; активи, які виникають від виплат працівникам; фінансові активи, які обліковуються за справедливою вартістю» [15].

– Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 32 «Інвестиційна нерухомість». «Положення (стандарт) визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про інвестиційну нерухомість та її розкриття у фінансовій звітності. Це П(С)БО не застосовується до класифікації оренди на операційну та фінансову; визнання доходу від оренди об'єктів інвестиційної нерухомості; оцінки орендодавцем нерухомості, яка надана в оренду за договором фінансової оренди; обліку продажу та операцій з продажу активів з їх подальшою

орендою; розкриття інформації про фінансову та операційну оренду у фінансовій звітності; обліку біологічних активів, пов'язаних із сільськогосподарською діяльністю; обліку прав на розвідування та видобутку корисних копалин та не відтворюваних ресурсів» [16].

– Наказ Міністерства України “Про затвердження типових форм первинного обліку” від 29.12.95 р. № 352. Цим наказом затверджені типові форми первинної облікової документації з обліку основних засобів і введені в дію 1 січня 1996 року:

ОЗ-1 “Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів” [9].

ОЗ-2 “Акт приймання здачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об’єктів” [9];

ОЗ-3 “Акт списання основних засобів” [9];

ОЗ-4 “Акт на списання автотранспортних засобів” [9];

ОЗ-5 “Акт № про установку, пуск та демонтаж будівельної машини” [9];

ОЗ-6 “Інвентарна картка обліку основних засобів” [9];

ОЗ-7 “Опис інвентарних карток по обліку основних засобів” [9];

ОЗ-8 “Картка обліку руху основних засобів” [9];

ОЗ-9 “Інвентарний список основних засобів” [9];

ОЗ-14 “Розрахунок амортизації основних засобів” (для промислових підприємств) [9];

– Інструкція по застосуванню Плану рахунків бухгалтерського обліку підприємств, організацій та установ, затверджений наказом Міністерства фінансів України № 291 від 30.11.99 р., «забезпечує отримання інформації для внутрішніх і зовнішніх користувачів, задоволення інформаційних потреб різних рівнів управління і складання форм фінансової звітності безпосередньо за даними рахунків, а також можливість їх використання в системі національних рахунків (СНР) для макроекономічних показників; агрегування інформації окремих рахунків і субрахунків з метою одержання узагальнюючих та консолідованих даних, можливість гнучкого транспортування рахунків і субрахунків без порушення загальної структури плану; ідентифікацію рахунків з показниками та статтями фінансової звітності та приміток (пояснень) до звітів, що забезпечує логічність побудови та зручність при її складанні. Основні засоби входять до 1 класу плану рахунків “Необоротні активи”, який включає рахунки для узагальнення інформації про наявність і рух основних засобів, інших необоротних

матеріальних активів, нематеріальних активів, довгострокової дебіторської заборгованості та інших необоротних активів, а також зносу необоротних активів» [5].

– Положення про інвентаризацію активів і зобов'язань, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 02.09.2014 р. №879 визначає порядок проведення інвентаризації активів і зобов'язань та оформлення її результатів [18].

– Господарський кодекс України від 16.01.2003 р. № 436 – IV. Регулює особливості правового регулювання господарсько-торговельної діяльності, зокрема оренду майна та лізинг [1].

Під час проведення аудиту основних засобів необхідно враховувати вимоги наступних Міжнародних стандартів аудиту:

– МСКЯ 1 «Контроль якості фірм, що виконують аудит та огляди фінансової звітності, а також інші завдання з надання впевненості і супутні послуги» [53] розглядає відповідальність фірми за її систему контролю якості для аудитів та оглядів фінансової звітності, а також іншого надання впевненості та супутніх послуг;

– МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту» [53];

– МСА 210 «Узгодження умов завдань з аудиту» [53];

– МСА 220 «Контроль якості аудиту фінансової звітності» [53];

– МСА 230 «Аудиторська документація» [53];

– МСА 240 «Відповідальність аудитора, що стосується шахрайства, при аудиті фінансової звітності» [53];

– МСА 250 «Розгляд законодавчих та нормативних актів при аудиті фінансової звітності» [53];

– МСА 260 «Повідомлення інформації з питань аудиту тим, кого наділено найвищими повноваженнями» [53];

– МСА 265 «Повідомлення інформації про недоліки внутрішнього контролю тим, кого наділено найвищими повноваженнями, а управлінському персоналу» [53];

– МСА 300 «Планування аудиту фінансової звітності» [53];

– МСА 315 «Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвих викривлень через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища» [53];

– МСА 320 «Суттєвість при плануванні та проведенні аудиту» [53];

- МСА 330 «Дії аудитора у відповідь на оцінені ризики» [53];
- МСА 402 «Аудиторські міркування стосовно суб'єктів господарювання, які звертаються до організацій, що надають послуги» [53];
- МСА 450 «Оцінка викривлень, ідентифікованих під час аудиту» [53];
- МСА 500 «Аудиторські докази» [53];
- МСА 501 «Аудиторські докази – додаткові міркування щодо відібраних елементів» [53];
- МСА 505 «Зовнішні підтвердження» [53];
- МСА 510 «Перші завдання з аудиту – залишки на початок періоду» [53];
- МСА 520 «Аналітичні процедури» [53];
- МСА 530 «Аудиторська вибірка» [53];
- МСА 540 «Аудит облікових оцінок, у тому числі облікових оцінок за справедливою вартістю, та пов'язані з ними розкриття інформації» [53];
- МСА 550 «Пов'язані сторони» [53];
- МСА 560 «Подальші події» [53];
- МСА 570 «Безперервність» [53];
- МСА 580 «Письмові запевнення» [53];
- МСА 600 «Особливі міркування – аудити фінансової звітності групи (включаючи роботу аудиторів компонентів)» [53];
- МСА 610 «Використання роботи внутрішній аудиторів» [53];
- МСА 620 «Використання роботи експерта аудитора» [53];
- МСА 700 «Формулювання думки та надання звіту щодо фінансової звітності» [53];
- МСА 705 «Модифікація думки у звіті незалежного аудитора» [53];
- МСА 706 «Пояснювальні параграфи та параграфи з інших питань у звіті незалежного аудитора» [53];
- МСА 710 «Порівняльна інформація – відповідні показники і порівняльна фінансова звітність» [53];
- МСА 720 «Відповідальність аудитора щодо іншої інформації в документах, що містять перевірену аудитором фінансову звітність» [53];
- МСА 800 «Особливі міркування – аудити фінансової звітності, складеної відповідно до концептуальних основ спеціального призначення» [53];
- МСА 805 «Особливі міркування – аудити окремих фінансових звітів та певних елементів, рахунків або статей фінансового звіту» [53];

– МСА 810 «Завдання з надання звіту щодо узагальненої фінансової звітності» [53].

МСА 300 «Планування аудиту фінансових звітів» – метою цього стандарту є встановлення стандартів та надання рекомендацій щодо планування аудиту фінансових звітів.

МСА 315 «Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвих викривлень через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища» – цим МСА встановлено стандарти та надано рекомендації щодо розуміння суб'єкта господарювання та його середовища, в тому числі внутрішнього контролю, і оцінки суттєвих викривлень при здійсненні аудиторської перевірки фінансових звітів.

МСА 330 «Дії аудитора у відповідь на оцінені ризики» – метою цього Міжнародного стандарту аудиту «є встановлення стандартних положень та надання рекомендацій щодо визначення загальних характеристик, а також планування та виконання подальших аудиторських процедур у відповідь на оцінені ризики суттєвого викривлення на рівні фінансових звітів та тверджень при аудиторській перевірці фінансових звітів» [53].

МСА 500 «Аудиторські докази» – цим документом встановлюються стандартні положення та надаються рекомендації стосовно того, з чого складаються аудиторські докази в аудиторській перевірці фінансових звітів, кількості та якості аудиторських доказів, які слід отримати від аудиторських процедур, які використовують аудитори для одержання цих аудиторських доказів.

МСА 530 «Аудиторська вибірка та інші процедури тестування» – метою цього Міжнародного стандарту аудиту є встановлення стандартів та надання рекомендацій щодо застосування процедур аудиторської вибірки, а також інших способів відбору статей для тестування з метою збирання аудиторських доказів

2 ПРАКТИКА ОБЛІКУ І АУДИТУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ НА ПІДПРИЄМСТВІ ДП ПРАТ «ОБОЛОНЬ» «КРАСИЛІВСЬКЕ»

2.1 Організаційно-економічна характеристика ДП ПрАТ «Оболонь» «Красилівське»

ДП ПрАТ «Оболонь» «Красилівське» створене з метою отримання прибутку шляхом здійснення господарської діяльності, зокрема виробництва, торговельної та посередницької діяльності. Підприємство керується в своїй діяльності чинним законодавством України, своїм Статутом, внутрішніми правилами та регламентами та іншими локальними актами підприємства, прийнятими в порядку, передбаченому в статуті.

- предметом діяльності підприємства є:
- виробництва пива, мінеральних вод, солоду, сиропів, безалкогольних та слабоалкогольних напоїв, соків, вуглекислоти, товарів народного споживання;
- експлуатація родовищ підземних та мінеральних вод для потреб власного виробництва;
- оптова та роздрібна торгівля та ін.

Основні показники які комплексно характеризують діяльність підприємства наведено в таблиці 2.1 (Додатки Б, В)

Таблиця 2.1 – Основні показники, які характеризують діяльність ДП ПрАТ «Оболонь» «Красилівське» за 2020-2021 рр.

Показник	Одиниця виміру	2021 рік	2020 рік	Відхилення
1	2	3	4	5
Зареєстрований капітал	тис. грн.	20000	20000	0
Чистий дохід від реалізації продукції	тис. грн.	590398	513695	+76703
Дебіторська заборгованість за товари роботи послуги	тис. грн.	15153	15821	-668
Кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги	тис. грн.	1770	2518	-748
Собівартість реалізованої продукції	тис. грн.	470632	409856	+60776
Адміністративні витрати	тис. грн.	31737	28194	+3543
Витрати на збут	тис.грн.	77967	72390	+5577
Інші операційні витрати	тис. грн.	732,4	324,9	+407,5
Чистий прибуток	тис. грн.	153	848	-695

За даними таблиці 2.1 підприємство ДП ПрАТ «Оболонь» «Красилівське» працює стабільно. Чистий дохід від реалізації продукції за 2021 рік збільшився на

76703 тис. грн. Разом із чистим доходом від реалізації продукції збільшилася собівартість реалізованої продукції, адміністративні витрати, витрати на збут на інші операційні витрати, що вплинуло на величину прибутку. Незважаючи на зменшення прибутку в 2021 році порівняно з 2020 роком, підприємство є прибутковим.

Проведемо оцінку складу, структури та динаміки активу та пасиву ДП ПрАТ «Оболонь» «Красилівське» за 2021 рік. Оцінка складу, структури та динаміки активу підприємства наведена у таблиці 2.2.

Таблиця 2.2 – Склад, структура та динаміка активів ДП ПрАТ «Оболонь» «Красилівське» у 2021 році

Активи	На початок року		На кінець року		Зміна		
	тис.грн.	пит. вага, %	тис. грн.	пит. вага, %	абсолютна зміна	відносна, %	пит. ваги, %
1	2	3	4	5	6	7	8
НЕОБОРОТНІ АКТИВИ	70731	29,69	71293	30,02	+562	+0,79	+0,33
Нематеріальні активи	1004	0,42	1070	0,45	+66	+6,57	+0,03
Незавершені капітальні інвестиції	726	0,30	159	0,07	-567	-78,10	-0,23
Основні засоби	61198	25,69	62261	26,22	+1063	+1,74	+0,53
Інші фінансові інвестиції	7803	3,28	7803	3,28	-	-	-
ОБОРОТНІ АКТИВИ	167475	70,31	166200	69,98	-1275	-0,76	-0,33
Запаси	67452	28,32	83965	35,35	+16513	+24,48	+7,03
Дебіторська заборгованість за товари, роботи	15821	6,64	15153	6,38	-668	-4,22	-0,26
Дт заборгованість із внутрішніх розрахунків	75230	31,58	54710	23,04	-20520	-27,28	-8,54
Інша поточна дт. заборгованість	3693	1,55	2264	0,95	-1429	-38,69	-0,6
Грошові кошти	2008	0,84	7455	3,14	+5447	+271,26	+2,3
Витрати майбутніх періодів	624	0,26	749	0,32	+125	+20,03	+0,06
Інші оборотні активи	2647	1,12	1904	0,8	-743	-28,07	-0,32
БАЛАНС	238206	100,00	237493	100,00	-713	-0,30	-

За 2021 рік відбулося зменшення в активах підприємства на 713 тис. грн. або на 0,3 %. Зменшення в активах відбулося за рахунок зменшення оборотних активів – на 1275 тис. грн. або на 0,76 % незважаючи на збільшення необоротних активів на 562 тис. грн. або на 0,79 %. Збільшення необоротних активів відбулося за

рахунок збільшення нематеріальних активів на 66 тис. грн або на 6,57 %, основних засобів на 1063 тис. грн. або на 1,74%. Збільшення в необоротних активах відбулося незважаючи на зменшення незавершених капітальних інвестицій на 567 тис. грн або на 78,1 %. На зменшення оборотних активів на 1275 тис.грн. або на 0,76 % вплинуло значне зменшення поточної дебіторської заборгованості за товари, роботи на 668 тис. грн. або на 4,22 %, дебіторської заборгованості із внутрішніх розрахунків на 20520 тис. грн. або 38,69 %, інших оборотних активів на 743 тис. грн. або на 28,07 %. Зменшення у складі оборотних активів відбулося незважаючи на збільшення запасів – на 16513 тис. грн. або на 24,48 %, грошових коштів на 5447 тис. грн. або більше ніж в 3 рази, витрат майбутніх періодів на 125 тис. грн. або на 20,03 %. На кінець звітного періоду відбулися незначні зміни у співвідношенні необоротних та оборотних активів. Питома вага необоротних активів збільшилася на 0,79 % з одночасним зменшенням питомої ваги оборотних активів на 0,76 %.

Оцінка складу, структури та динаміки пасиву балансу відображена в таблиці 2.3.

Таблиця 2.3 – Склад, структура та динаміка пасивів ДП ПрАТ «Оболонь» «Красилівське» у 2021 році

Пасиви	На початок року		На кінець року		Зміна		
	тис. грн.	пит. вага, %	тис. грн.	пит. вага, %	абсолютна зміна	відносна, %	пит. ваги, %
1	2	3	4	5	6	7	8
ВЛАСНИЙ КАПІТАЛ	203927	85,61	204080	85,93	+153	+0,08	+0,32
Зареєстрований капітал	20000	8,40	20000	8,42	-	-	+0,02
Нерозподілений прибуток	183927	77,21	184080	77,51	+153	+0,08	+0,30
ПОТОЧНІ ЗОБОВ'ЯЗАННЯ	34279	14,39	33413	14,07	-866	-2,5	-0,02
Кред заборгованість за:							
товари, роботи, послуги	2518	1,06	1770	0,75	-748	-29,71	-0,31
розрахунками з бюджетом	5194	2,18	7655	3,22	+2461	+47,38	+1,04
розрахунками зі страхування	804	0,33	978	0,41	+174	+21,64	+0,08
розрахунками з оплати праці	3029	1,27	3511	1,48	+482	+15,91	+0,21
одержаними авансами	4163	1,75	3632	1,53	-531	-12,76	-0,22
з внутрішніх розрахунків	5230	2,20	3443	1,45	-1787	-34,17	-0,75
Інші поточні зобов'язання	12661	5,32	11692	4,92	-969	-7,66	-0,4
Поточні забезпечення	680	0,28	732	0,31	+52	+7,65	+0,03
БАЛАНС	238206	100,0	237493	100,0	-713	-0,30	-

За даними таблиці 2.3 можна зробити висновок, що джерела формування засобів підприємства зменшилися на 713 тис. грн. або на 0,3 %. Зазначене збільшення зумовлене зменшенням в поточних зобов'язаннях на 866 тис. грн. або на 2,5 %. За звітний період нерозподілений прибуток підприємства збільшився на 153 тис. грн. або на 0,08 %

2.2 Облік основних засобів

2.2.1 Облік надходження основних засобів

Організація обліку основних засобів на підприємстві ДП ПрАТ «Оболонь» «Красилівське» побудована за наступними послідовним стадіями: надходження основних засобів, використання основних засобів, вибуття основних засобів.

Відображення основних засобів в облікових регістрах підприємства залежить від способу їх надходження (табл. 2.4)

Таблиця 2.4 – Особливості обліку основних засобів залежно від джерел їх надходження

Надходження	Особливості обліку
1	2
Придбання грошові кошти за	«Усі витрати, понесені під час придбання, передбачені п. 7 П(С)БО 7, обліковуються за дебетом 152 рахунку «Придбання (виготовлення) основних засобів»; після того як всі необхідні витрати понесені та основний засіб готовий до експлуатації, вся накопичена сума зі 152 рахунку списується на 10 рахунок «Основні засоби» з відповідними субрахунками» [49, с.193].
Безоплатне отримання	«Усі витрати, понесені під час безоплатного отримання, обліковуються за дебетом 152 рахунку «Придбання (виготовлення) основних засобів» та кредитом 424 рахунку «Безоплатно одержані необоротні активи». Після того як всі необхідні витрати понесені та основний засіб готовий до експлуатації, вся накопичена сума зі 152 рахунку списується на 10 рахунок «Основні засоби» з відповідними субрахунками. В першому місяці нарахування амортизації списується місячна суму амортизації на доходи підприємства за дебетом 424 рахунку та кредитом 746 Інші доходи» [49, с.193].

Продовження таблиці 2.4

1	2
Внесення засновниками до статутного капіталу	«Усі витрати, понесені під час внесення основного засобу до статутного капіталу, обліковуються за дебетом 152 рахунку «Придбання (виготовлення) основних засобів»; після того як всі необхідні витрати понесені та основний засіб готовий до експлуатації, вся накопичена сума зі 152 рахунку списується на 10 рахунок «Основні засоби» з відповідними субрахунками. Заборгованість засновника по внескам закривається за кредитом 46 рахунку «Неоплачений капітал» або 404 Внески до незареєстрованого статутного капіталу» [49, с.193].
Обмін на подібні активи	«Залишкова вартість основного засобу списується з балансу підприємства за кредитом 10 рахунку «Основні засоби» з відповідними субрахунками на рахунок витрат – дебет 976 «Списання необоротних активів». Знос переданого основного засобу списується за дебетом 131 «Знос основних засобів». Дохід від бартерної операції відображається за кредитом 745 рахунку «Дохід від безоплатно одержаних активів» та оприбутковується на 10 рахунок з відповідними субрахунками» [49, с.193].
Обмін на неподібні активи	«Спочатку проводиться уцінка основного засобу, який передається на різницю між його залишковою вартістю та вартістю об'єкта, на який обмінюється. Уцінка відображається за дебетом рахунку 975 «Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій». Потім залишкова вартість основного засобу списується з балансу підприємства за кредитом 10 рахунку «Основні засоби» з відповідними субрахунками на рахунок витрат – дебет 976 «Списання необоротних активів». Знос переданого основного засобу списується за дебетом 131 «Знос основних засобів». Дохід від бартерної операції відображається за кредитом 746 рахунку «Інші доходи» та оприбутковується на 10 рахунок з відповідними субрахунками» [49, с.193].

Кінець таблиці 2.4

1	2
Самостійне виготовлення	«Усі витрати, понесені під час виготовлення, передбачені п. 7 П(С)БО 7, обліковуються за дебетом 152 рахунку «Придбання (виготовлення) основних засобів»; після того як виготовлення основного засобу закінчено і об'єкт готовий до експлуатації, вся накопичена сума зі 152 рахунку списується на 10 рахунок «Основні засоби» з відповідними субрахунками» [49, с.193].
Отримання в оренду	«Об'єкт операційної оренди відображається орендарем на позабалансовому рахунку 01 «Орендовані необоротні активи» за вартістю, вказаною в угоді про оренду. Нарахування амортизації об'єкта розглядуваної оренди здійснюється орендодавцем. Належна за користування першим плата в орендаря визнається іншими операційними витратами відповідного звітного періоду. Орендар відображає в бухгалтерському обліку одержаний у фінансову оренду об'єкт одночасно як актив і як зобов'язання за найменшою на початок строку оренди оцінкою, а саме справедливою вартістю активу або теперішньою вартістю мінімальних орендних платежів, таких як дебет 10 «Основні засоби», кредит 531 «Зобов'язання з фінансової оренди». Амортизація об'єкта фінансової оренди нараховується орендарем протягом періоду очікуваного використання активу. Метод нарахування амортизації об'єкта фінансової оренди визначається орендарем відповідно до П(С)БО 7» [49, с.193].

Бухгалтерські проводки з обліку придбання основних засобів за грошові кошти відображено в прикладі 2.1.

Приклад 2.1 ДП ПрАТ «Оболонь» «Красилівське» придбало вантажний автомобіль на умовах передоплати за грошові кошти вартістю 2400000 грн. (у тому числі ПДВ — 400000 грн.). Витрати на реєстрацію автомобіля в сервісному центрі МВС становили 6000 грн. (без ПДВ). Також, підприємство придбало верстат вартістю (з подальшою оплатою) 300000 грн. (у тому числі ПДВ — 50000 грн.). Витрати на монтаж і налагодження верстата становили 35000 грн. (без ПДВ).

Бухгалтерські проводки з обліку надходження основних засобів на підприємство відображені в табл. 2.5.

Таблиця 2.5 – Бухгалтерські проводки з обліку надходження основних засобів

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
	Дебет	Кредит	
1	2	3	4
1 Перераховано передоплату за автомобіль	371	311	2400000,00
2 Відображено податковий кредит з ПДВ	644/1	644/ПДВ	400000,00
	641/ПДВ	644/1	400000,00
3 Отримано від постачальника автомобіль	152	631	2000000,00
4 Списано суму відображеного раніше податкового кредиту з ПДВ	644/ПДВ	631	400000,00
5 Здійснено залік заборгованостей	631	371	2400000,00
6 Перераховано платежі, пов'язані з реєстрацією автомобіля в сервісному центрі МВС	377	311	6000,00
7 Віднесено на збільшення первісної вартості автомобіля витрати на реєстрацію	152	377	6000,00
8 Введено в експлуатацію вантажний автомобіль	105	152	2006000,00
9 Зменшено залишок на позабалансовому рахунку 09	—	09	2006000,00
10 Отримано верстат	152	631	250000,00
11 Відображено податковий кредит з ПДВ (за наявності зареєстрованої в ЄРПН податкової накладної)	644/1	631	50000,00
	641/ПДВ	644/1	50000,00

Кінець таблиці 2.5

1	2	3	4
12 Включено до первісної вартості верстата витрати на монтаж і налагодження	152	631	35000,00
13 Оплачено вартість монтажу та налагодження	631	311	35000,00
14 Введено в експлуатацію верстат	104	152	28500,00
15 Перераховано кошти в оплату вартості придбаного верстата	631	311	300000,00
16 Зменшено залишок на позабалансовому рахунку 09	—	09	285000,00

2.2.2 Облік амортизації основних засобів

Термін «амортизація» у перекладі з латинської «amortisatio» – погашення. «Тобто амортизація – це процес перенесення авансованої раніше вартості всіх видів основних засобів на вартість продукції (товарів, послуг) з метою повного відшкодування вартості цих засобів за період їх функціонування» [46, с.438].

Економічна сутність амортизації розглядається у працях О. С. Бородкіна, Ф. Ф. Бутинця, А. М. Герасимовича, Г. Г. Кірейцева, М. В. Кужельного, Ю. І. Осадчого, В. В. Сопка та ін.

Знос основних засобів у нормативній літературі визначається відповідно до П(С)БО 7 «Основні засоби» як «сума амортизації об'єкта основних засобів з початку його корисного використання» [13]. «Амортизація – це систематичний розподіл вартості, яка амортизується, необоротних активів протягом терміну їх корисного використання (експлуатації)» [13].

«Об'єктом амортизації є вартість, яка амортизується (окрім вартості земельних ділянок, природних ресурсів і капітальних інвестицій). Нарахування амортизації здійснюється протягом строку корисного використання (експлуатації) об'єкта, який встановлюється підприємством (у розпорядчому акті) при визнанні цього об'єкта активом (при зарахуванні на баланс), і призупиняється на період його реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання та консервації» [13].

Особливості нарахування амортизації за національними та міжнародними стандартами бухгалтерського обліку наведені у табл. 2.6.

Таблиця 2.6 – Особливості нарахування амортизації за національними та міжнародними стандартами бухгалтерського обліку

П(С)БО 7 «Основні засоби»	МСБО 16 «Основні засоби»
1	2
<p>«Об'єктом амортизації є вартість, яка амортизується (окрім вартості земельних ділянок, природних ресурсів і капітальних інвестицій) (п. 22)» [13].</p>	<p>«Кожну частину об'єкта основних засобів, собівартість якої є суттєвою стосовно загальної собівартості об'єкта, слід амортизувати окремо (п. 43)» [12].</p>
<p>«Нарахування амортизації здійснюється протягом строку корисного використання (експлуатації) об'єкта, який встановлюється підприємством/установою (у розпорядчому акті) при визнанні цього об'єкта активом (при зарахуванні на баланс), і призупиняється на період його реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання та консервації (п. 23)» [13].</p>	<p>«Суму активу, що амортизується, слід розподіляти на систематичній основі протягом строку його корисної експлуатації. Амортизацію визнають, навіть якщо справедлива вартість активу перевищує його балансову вартість, оскільки ліквідаційна вартість активу не перевищує його балансову вартість. Ремонт та технічне обслуговування активу не звільняє від необхідності нараховувати амортизацію. Амортизацію активу починають, коли він стає придатним для використання, тобто коли він доставлений до місця розташування та приведений у стан, у якому він придатний до експлуатації у спосіб, визначений управлінським персоналом. Амортизацію активу припиняють на одну з двох дат, яка відбувається раніше: на дату, з якої актив класифікують як утримуваний для продажу (або включають до ліквідаційної групи, яку класифікують як утримувану для продажу) згідно з МСФЗ 5, або на дату, з якої припиняють визнання активу. Отже, амортизацію не припиняють, коли актив не використовують або він вибуває з активного використання, доки актив не буде амортизований повністю. Проте, згідно з використаними методами амортизації, амортизаційні відрахування можуть дорівнювати нулю, якщо немає виробництва (п. 50, 52, 55)» [12].</p>

Продовження таблиці 2.6

1	2
<p>«Строк корисного використання (експлуатації) об'єкта основних засобів переглядається в разі зміни очікуваних економічних вигод від його використання. Амортизація об'єкта основних засобів нараховується, виходячи з нового строку корисного використання, починаючи з місяця, наступного за місяцем зміни строку корисного використання (п. 25)» [13].</p>	<p>«Строк корисної експлуатації та метод амортизації суттєвої частини об'єкта основних засобів можуть бути такими самими, як строк корисної експлуатації та метод амортизації іншої суттєвої частини цього ж об'єкта. Такі частини можна об'єднувати в групу під час визначення амортизаційних відрахувань (п.45). Якщо суб'єкт господарювання амортизує окремо деякі частини об'єкта основних засобів, він також окремо амортизує решту об'єкта. Решта складається з таких частин об'єкта, що окремо є несуттєвими. Якщо очікування суб'єкта господарювання щодо цих частин змінюються, можливо, буде треба застосовувати методи апроксимації для амортизації решти, щоб вони достовірно відображали модель споживання та/або строк корисної експлуатації його частин (п. 46)» [12].</p>
<p>«Амортизація основних засобів (крім інших необоротних матеріальних активів) нараховується із застосуванням таких методів: прямолінійного, зменшення залишкової вартості, прискореного зменшення залишкової вартості, кумулятивного, виробничого)» [13].</p>	<p>«Різні методи амортизації можна застосовувати для розподілу суми активу, що амортизується, на систематичній основі протягом строку корисної експлуатації. Ці методи включають прямолінійний метод, метод зменшення залишку та метод суми одиниць продукції (п.62)» [12].</p>
<p>«Метод амортизації обирається підприємством самостійно з урахуванням очікуваного способу отримання економічних вигод від його використання» [13]. «Метод амортизації об'єкта основних засобів переглядається на кінець звітного року у разі зміни очікуваного способу отримання економічних вигод від його використання. Нарахування амортизації за новим методом починається з місяця, наступного за місяцем прийняття рішення про зміну методу амортизації (п. 28)» [13].</p>	<p>«Використаний метод амортизації має відображати очікувану форму споживання майбутніх економічних вигод від цього активу суб'єктом господарювання. Метод амортизації, застосований до активу, слід переглядати принаймні на кінець кожного фінансового року, а якщо відбулася значна зміна в очікуваній формі споживання майбутніх економічних вигод, утілених в активі, метод слід змінити для відображення зміненої форми. Таку зміну слід обліковувати як зміну в обліковій оцінці відповідно до МСБО 8 (п. 60, 61)» [12].</p>

Кінець таблиці 2.6

1	2
<p>«Нарахування амортизації проводиться щомісячно. Нарахування амортизації починається з місяця, наступного за місяцем, у якому об'єкт основних засобів став придатним для корисного використання. Нарахування амортизації при застосуванні виробничого методу починається з дати, що настає за датою, на яку об'єкт основних засобів став придатним для корисного використання. Нарахування амортизації припиняється, починаючи з місяця, наступного за місяцем вибуття об'єкта основних засобів, переведення його на реконструкцію, модернізацію, добудову, дообладнання, консервацію. Нарахування амортизації при застосуванні виробничого методу амортизації припиняється з дати, що настає за датою вибуття об'єкта основних засобів (п. 29)» [13].</p>	

На підприємстві ДП ПрАТ «Оболонь» «Красилівське» для нарахування амортизації основних засобів застосовується прямолінійний метод згідно п. 16 наказу «Про організацію бухгалтерського обліку та облікову політику підприємства» №213а від 31.08.2015 року.

Для мети нарахування амортизації підприємством встановлені граничні терміни нарахування амортизації (табл. 2.7).

Таблиця 2.7 – Терміни корисного використання основних засобів за групами ДП ПрАТ «Оболонь» «Красилівське»

Види основних засобів	Група	Роки
1	2	3
1 Земельні ділянки	1	-
2 Капітальні витрати на поліпшення земель не пов'язаних з будівництвом	2	15
3 Будівлі, споруди, передавальні пристрої	3	30

Кінець таблиці 2.7

1	2	3
4 машини та обладнання	4	7
Електронно-обчислювальні машини, інші машини для автоматичної обробки інформації	4	4
5 Транспортні засоби	5	7
6 Інструменти, прилади, інвентар (меблі)	6	6
7 Тварини	7	6
8 Багаторічні насадження	8	35
9 Інші основні засоби	9	12

До основних засобів із завершеним терміном корисного використання у випадку ремонту, реконструкції чи модернізації, витрати по їх поліпшенню амортизуються в терміни, що фактично продовжують строк корисної експлуатації цих основних засобів, але не більше трьох років.

2.2.3 Облік ремонтів та поліпшень основних засобів

Успішна господарська діяльність ДП ПрАТ «Оболонь» «Красилівське» залежить від технічного стану наявних основних засобів, оскільки під час експлуатації основні засоби фізично і морально зношуються. Відповідно основні засоби підлягають періодичним ремонтам і поліпшенням.

Основні нормативно-правові акти, які регулюють облік основних засобів, а саме, ПСБО 7 «Основні засоби», Податковий кодекс України, Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів, не містять визначення ремонтів основних засобів, але дають тільки визначення поліпшення, модернізації та підтримання в робочому стані.

Згідно положення «Про технічне обслуговування і ремонт дорожніх транспортних засобів автомобільного транспорту» № 102 від 30.03.1998 року «ремонт – це комплекс операцій щодо відновлення справності або роботоздатності виробів та відновлення ресурсів виробів чи їх складових частин» [17].

О.Бандурко вважає, що «ремонт – це спосіб відтворення основних засобів (поряд із новим будівництвом, реконструкцією, введенням у дію нових об'єктів), який полягає в ліквідації ушкоджень, поломок, дефектів засобів праці і об'єктів соціального призначення» [23]

На думку О.А. Подолянчук, «ефективність використання основних засобів залежить від організації, своєчасного одержання надійної і достатньо повної обліково-економічної інформації. У цьому зв'язку зростає роль та значення обліку як однієї з найважливіших функцій управління» [61, с.76].

О.С. Світлична, «ремонт основних засобів розглядає як часткове відновлення окремих об'єктів для підтримання їх у робочому стані. Під модернізацією автор розуміє вдосконалення конструкцій, що забезпечує підвищення продуктивності об'єкта, який модернізується, сприяє розширенню його технологічних можливостей до рівня сучасних технічних і технологічних вимог, досягненню економії ресурсів, поліпшенню умов праці» [63]

Згідно П(С)БО 7 «Основні засоби», «первісна вартість основних засобів збільшується на суму витрат, пов'язаних з поліпшенням об'єкта (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо), що призводить до збільшення майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання об'єкта» [13]. Ремонт як такий до поліпшення основних засобів не належить, і, відповідно, витрати на проведення всіх видів ремонту не збільшують балансової вартості об'єкта, а зараховуються до складу витрат відповідного звітного періоду. Отже, під час ремонту підприємство несе витрати, що здійснюються для підтримання об'єкта у робочому стані.

Класифікація видів ремонтів основних засобів наведена в табл. 2.8.

Таблиця 2.8 – Види ремонтів основних засобів

Ознака класифікації	Види ремонтів
1	2
За метою	Технічний огляд, ремонт, поліпшення
За технічними ознаками	Поточний, середній, капітальний
За способом здійснення	Господарський, підрядний, змішаний
За відношенням до плану	Плановий, неплановий
За відношенням до господарської діяльності	Ремонт виробничих основних засобів; ремонт невиробничих основних засобів
За належністю основних засобів	Ремонт власних основних засобів, ремонт орендованих основних засобів

На нашу думку, найбільш суттєвими видами ремонтів, які здійснюються на ДП ПрАТ «Оболонь» «Красилівське» є поточний і капітальний ремонт основних засобів.

Згідно Методичних рекомендацій з обліку основних засобів, «поточний ремонт здійснюється для підтримання об'єкта основних засобів у робочому стані та одержання первісно визначеної суми майбутніх економічних вигод від його використання. Капітальний ремонт полягає у відшкодуванні фізичного зносу основних засобів та максимальному відновленні їх первісних параметрів, який здійснюється з періодичністю проведення більше одного року» [6].

В бухгалтерському обліку зазначені ремонти відображаються відповідно до вимог П(С)БО 7 «Основні засоби» залежно від того, як вони впливають на майбутні економічні вигоди, первісно очікувані від використання об'єкта. «Первісна вартість основних засобів збільшується на суму витрат, пов'язаних з поліпшенням об'єкта (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо), що призводить до збільшення майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання об'єкта. Залишкова вартість основних засобів зменшується у зв'язку з частковою ліквідацією об'єкта основних засобів. Витрати, що здійснюються для підтримання об'єкта в робочому стані (проведення технічного огляду, нагляду, обслуговування, ремонту тощо) та одержання первісно визначеної суми майбутніх економічних вигод від його використання, включаються до складу витрат» [13].

Тому, такі витрати поділяються наступним чином:

- витрати на ремонт, що призводять до збільшення майбутніх економічних вигод;
- витрати на ремонт, що підтримують первинно визнані економічні вигоди.

На підприємстві ДП ПрАТ «Оболонь» «Красилівське» витрати, пов'язані з поліпшенням основних засобів відображаються на відповідному субрахунку до рахунка 15 «Капітальні інвестиції», а по закінченні робіт, пов'язаних з поліпшенням об'єктів основних засобів, відносяться на дебет відповідного субрахунку до рахунку 10 «Основні засоби».

Витрати, які не збільшують економічні вигоди від використання об'єктів основних засобів, списуються на рахунки 23 «Виробництво» або рахунки класу 9 «Витрати діяльності» - 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші операційні витрати».

Згідно вимог Податкового кодексу України понесені витрати, які не збільшують економічні вигоди від використання об'єктів основних засобів,

визначаються як загальновиробничі витрати, адміністративні витрати, витрата на збут та інші операційні витрати.

Аналітичний облік витрат на капітальний ремонт господарським способом ведеться у розрізі видів витрат, за кожним об'єктом витрат. За підрядного способу виконання ремонтних робіт – відносяться на об'єкти їх виконання безпосередньо.

2.2.4 Облік вибуття основних засобів

Основні засоби вибувають з підприємства ДП ПрАТ «Оболонь» «Красилівське» у зв'язку з продажем, безоплатною передачею або ліквідацією.

Продаж основних засобів з підприємства відбувається через відсутність потреби у даному об'єкті, придбанням нових моделей відповідних об'єктів та подальшого продажу застарілих моделей. Безоплатна передача основних засобів відбувається для налагодження бізнес-відносин з іншими підприємствами. Ліквідація основних засобів відбувається через їх фізичну чи моральну зношеність, невідповідність критеріям визнання активу або внаслідок надзвичайних подій.

Перед вибуттям основних засобів у зв'язку з їх продажем необхідно провести договірну роботу, основні етапи якої наведено на рис. 2.1.



Рис. 2.1 – Основні етапи договірної роботи під час вибуття основних засобів

Під час організації бухгалтерського обліку вибуття основних засобів необхідно звернути увагу такі питання як «перелік документів, який необхідний для оформлення господарської операції, забезпечення правильності списання основного засобу, дотримання графіку документообороту та порядку синтетичного і аналітичного обліку вибуття основних засобів» [26, с. 24].

Продаж основних засобів на підприємстві регулюється П(С)БО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу та припинена діяльність». Згідно П(С)БО 27 «підприємство визнає об'єкти необоротних активів, що утримуються для продажу за дотримання наступних умов [14]:

- економічні вигоди очікується отримати від їх продажу, а не від їх використання за призначенням;
- придатні для продажу в їх теперішньому стані;
- їх продаж, як очікується буде завершено протягом року з дати визнання утримуваним для продажу;
- умови їх продажу відповідають звичайним умовам продажу подібних активів;
- здійснюється їх активна пропозиція на ринку за ціною, що відповідає справедливій вартості.

Якщо об'єкт основних засобів відповідає усім наведеним критеріям підприємство має перевести об'єкт основних засобів на рахунок 286 «Необоротні активи, утримувані для продажу» (Дт 286 – Кт 10) та списати суму нарахованої амортизації (Дт 131- Кт 10).

Думки вчених щодо відображення вартості об'єкта основних засобів на субрахунку 286 «Необоротні активи, утримувані для продажу» є протилежними. Так, С.В. Хома «пропонує вилучити субрахунок 286 «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу» рахунку 28 «Товари» та ввести субрахунок 185 «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу» рахунку 18 «Довгострокова дебіторська заборгованість та інші необоротні активи» [68, с. 20]. О.А. Наумчук вважає, що «перегрупування активів, тобто переведення їх зі складу необоротних активів до складу запасів і обліку на субрахунку 286 «Необоротні активи та групи вибуття, призначені для продажу», доцільне за наявності програми розвитку системи управління економічними процесами підприємства, а також є наслідком зміни загальної концепції обліку на підприємстві в разі визнання його неплатоспроможним, реорганізації або ліквідації» [56, с. 224]

«Якщо утримувані для продажу основні засоби одразу не продані та продовжують обліковуватися на підприємстві, то на дату балансу їх відображають за найменшою з двох вартостей – балансовою вартістю або чистою вартістю реалізації (справедливою вартістю активу за вирахуванням очікуваних витрат на його реалізацію)» [14].

Бухгалтерські проводки з обліку продажу основних засобів за грошові кошти відображено в прикладі 2.2.

ДП ПрАТ «Оболонь» «Красилівське» здійснило продаж будівлю складу за грошові кошти. Первісна вартість будівлі – 2404800 грн, сума зносу – 801600 грн. Залишкова вартість складу – 1616560 грн. Договірна вартість – 1920000 грн (у тому числі ПДВ – 320000 грн). Бухгалтерські проводки з продажу будівлі складу відображені в таблиці 2.9.

Таблиця 2.9 – Бухгалтерські проводки з обліку продажу основних засобів за грошові кошти

Зміст господарської операції	Дебет	Кредит	Сума, грн.
1	2	3	4
1 Переведено будівлю складу до необоротних активів, утримуваних для продажу (2404800 грн - 801600 грн)	286	103	1603200
2 Списано суму нарахованого зносу за об'єктом	131	103	801600
3 Передано покупцю об'єкт основних засобів	377	712	1920000
4 Нараховано податкові зобов'язання з ПДВ виходячи з договірної вартості	712	641/ПДВ	320000
5 Нараховано податкові зобов'язання на суму перевищення балансової вартості основних засобів на початок місяця реалізації над договірною вартістю ((1616560 грн - 1600000 грн) x 20 % : 100 %)	949	641/ПДВ	3312
6 Списано балансову вартість проданого об'єкта основних засобів	943	286	1603200
7 Отримано оплату від покупця за об'єкт основних засобів	311	377	1920000

Кінець таблиці 2.9

1	2	3	4
8 Віднесено на фінансовий результат			
8.1 Суму доходу від продажу об'єкта основних засобів	712	791	1600000
8.2 Балансову вартість проданого об'єкта основних засобів	791	943	1603200
8.3 Суму нарахованого ПДВ від суми перевищення мінбази над договірною вартістю	791	949	3312

«Під час безоплатної передачі основних засобів у бухгалтерському обліку підприємства, згідно з п. 33-34 П(С)БО 7 «Основні засоби», об'єкт вилучається з активів (списується з балансу) [13].

Безоплатна передача основних засобів відображається як їх вибуття, тому підприємство використовує для обліку витрат, пов'язаних з такою господарською операцією, субрахунок 976 «Списання необоротних активів». Сума нарахованого зносу щодо безоплатно наданих основних засобів відображається за дебетом субрахунку 131 «Зношення основних засобів» у кореспонденції з кредитом рахунку 10 «Основні засоби». Дохід від такої операції в бухгалтерському обліку не визнається, оскільки не відповідає критеріям, установленим П(С)БО 15 «Дохід».

Ліквідація основних засобів відбувається, якщо об'єкт не відповідає критеріям визнання активом. Ліквідація основних засобів може бути вимушена, або за самотійним бажанням підприємства.

Згідно абз. 1 п. 42 Методрекомедацій № 561 «для визначення непридатності основних засобів до використання, можливості їх використання іншими підприємствами, неефективності або недоцільності їх поліпшення (ремонт, модернізації тощо) і для оформлення відповідних первинних документів керівником підприємства створюється постійно діюча комісія. Створена комісія здійснює безпосередній огляд об'єкта, що підлягає списанню; встановлює причини невідповідності критеріям активу; визначає осіб, з вини яких відбулося передчасне вибуття основних засобів із експлуатації, вносить пропозиції щодо їх відповідальності; визначає можливість продажу (передачі) об'єкта іншим підприємствам, організаціям та установам або використання окремих вузлів,

деталей, матеріалів, що можуть бути одержані при демонтажі, розбиранні (ліквідації) основних засобів, встановлює їх кількість і вартість» [6].

Залишкова вартість списаних основних засобів та витрати, пов'язані з їх ліквідацією (розбирання, демонтаж), відносяться на дебет субрахунку 976 «Списання необоротних активів». Цінності, отримані від ліквідації основних засобів оприбутковуються за дебетом субрахунків обліку відповідних активів і кредитом субрахунку 746 «Інші доходи від звичайної діяльності».

2.3 Аудит основних засобів

Питання аудиту основних засобів підприємства достатньо висвітлюються такими дослідниками як Л.П. Кулаковська, Б.Ф.Усач, Н.І.Дорош, М.Т.Білуха, В.С.Рудницький, С.Я. Зубілевич, О.А. Петрик, В.І. Єфіменко. Незважаючи на значну кількість публікацій та вагомий внесок у розробку теоретичних та практичних аспектів аудиту основних засобів, але сучасний стан розвитку аудиту в Україні, впровадження МСБО, МСФЗ, потребують подальших досліджень теоретичних та практичних аспектів.

Метою аудиту основних засобів є підтвердження інформації щодо повноти, достовірності, наявності, законності операцій з основними засобами та правильності їх відображення у фінансовій звітності.

Бурлан С.А. та Руденко Н.О. до «завдань аудиту необоротних активів відносять [27, с.54]:

- перевірка реального існування необоротних активів на певну дату та наявності права власності на них;
- перевірка правильності визнання, класифікації, оцінки та переоцінки необоротних активів вимогам П(С)БО;
- встановлення правильності документального оформлення і своєчасного відображення в обліку операцій, пов'язаних із рухом необоротних активів;
- перевірка наявності контролю за збереженням і ефективним використанням необоротних активів;
- перевірка правильності нарахування зносу необоротних активів;
- встановлення доцільності проведення ремонту необоротних активів та правильності відображення в обліку понесених витрат;

- підтвердження законності і правильності відображення в обліку операцій з необоротними активами;

- встановлення достовірності та правильності подання інформації щодо необоротних активів у фінансовій звітності.

Предметом аудиту необоротних активів є господарські процеси та операції, пов'язані із рухом необоротних активів, а також відносини, що виникають за такої умови на підприємстві та за його межами.

Інформаційним забезпеченням аудиту основних засобів є:

- наказ про облікову політику підприємства.
- установчі документи підприємства.
- розпорядчі документи підприємства відносно руху основних засобів.
- первинні документи з обліку наявності, руху та використання основних засобів; договори купівлі-продажу; акти приймання-передачі, введення в експлуатацію, ліквідації, акти списання основних засобів.

- документи попередніх інвентаризацій, аудиторських перевірок, інша документація, що узагальнює результати контролю.

Аудиторська перевірка основних засобів розпочинається з планування аудиту. Згідно МСА 300 «планування аудиту включає визначення загальної стратегії аудиту для завдання та розробку плану аудиту» [34, с.292].

Мета аудитора полягає в тому, щоб спланувати перевірку так, щоб виконати завдання ефективно.

Перед плануванням аудиторської перевірки аудитор проводить оцінку системи внутрішнього контролю для отримання розуміння про суб'єкт господарювання та його середовище, включаючи його систему внутрішнього контролю, для оцінки ризиків суттєвого викривлення облікової інформації на рівні облікових регістрів та фінансових звітів за допомогою тестів. Згідно МСА 315 «Ідентифікація ризиків суттєвого викривлення через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища» «аудитор повинен виконати процедури оцінки ризиків з метою забезпечення основи для ідентифікації й оцінки ризиків суттєвого викривлення на рівні фінансової звітності та тверджень» [53, с. 306].

Для цього аудиту проводить тестування внутрішнього контролю (табл. 2.10).

Таблиця 2.10 – Тест внутрішнього контролю основних засобів на підприємстві ДП ПрАТ «Оболонь» «Красилівське»

Зміст тесту	Відповідь аудитора		
	Так	Ні	Немає відповіді
1	2	3	4
1 Чи закріплені основних засоби за матеріально відповідальними особами?	+		
2 Чи затверджена на підприємстві постійно діюча інвентаризаційна комісія?	+		
3 Чи проводилася аудиторська перевірка основних засобів в поточному році?	+		
4 Чи були виявлені відхилення в обліку основних засобів?		+	
5 Чи належним чином формується первісна вартість основних засобів?	+		
6 Метод амортизації основних засобів	прямолінійний		
7 Чи вірно групуються основні засоби на підприємстві?	+		
8 Чи вірно розрахована сума амортизації основних засобів	+		
9 Чи своєчасно проводиться інвентаризація основних засобів на підприємстві?	+		
10. Чи проводиться переоцінка основних засобів?	+		

Згідно МСА 315 Процедури оцінки ризиків можуть включати наступне [53, с. 306]:

– подання запитів до управлінського персоналу та інших працівників суб'єкта господарювання, які, на думку аудитора, можуть мати інформацію, яка, ймовірно, може допомогти при ідентифікації ризиків суттєвого викривлення внаслідок шахрайства або помилки;

- аналітичні процедури;
- спостереження та інспектування .

Після завершення тестування системи внутрішнього контролю аудитор складає план і програму аудиту основних засобів (табл 2.11).

Таблиця 2.11 – Програма аудиту основних засобів ДП ПрАТ «Оболонь» «Красилівське»

Перелік аудиторських процедур	Виконавець
1 Звірка даних реєстрів бухгалтерського обліку основних засобів з даними головної книги	Козенко В.
2 Перевірка наявності та правильності складання первинної документації по господарських операціях з основними засобами	Козенко В.
3 Перевірка санкціонування господарських операцій з основними засобами	Козенко В.
4 Перевірка належності документального оформлення і правильності відображення в обліку інвентаризації основних засобів	Козенко В.
5 Перевірка правильності класифікації основних засобів та формування їх первісної вартості	Козенко В.

Кінець таблиці 2.11

1	2
6 Перевірка ремонтів та поліпшень основних засобів	Козенко В.
7 Перевірка переоцінок основних засобів	Козенко В.
8 Перевірка нарахування амортизації основних засобів	Козенко В.
9 Перевірка обліку вибуття основних засобів	Козенко В.
10 Формування висновків за результатами перевірки	Козенко В.

Під час застосування методичних прийомів аудиту аудитор отримує «аудиторські докази – інформація, яку використовує аудитор під час формування висновків, на яких ґрунтується думка аудитора» [53, с. 436]. До аудиторських доказів належить інформація, що міститься в бухгалтерських записах, які є основою для фінансової звітності, та інформація, отримана з інших джерел.

Згідно МСА 500 «Аудиторські докази необхідні для обґрунтування думки та звіту аудитора. За своїм характером докази є такими, що дають результат у сукупності і отримуються в основному за допомогою аудиторських процедур, які виконуються в процесі аудиту. При цьому вони можуть також включати інформацію, отриману з інших джерел, наприклад із попередніх завдань з аудиту (за умови визначення аудитором, чи не виникли зміни після попереднього аудиту, які можуть вплинути на їхню застосовність до поточного аудиту чи процедур контролю якості фірми щодо прийняття клієнта та продовження стосунків. На додаток до інших джерел всередині та за межами суб'єкта господарювання, бухгалтерські записи є важливим джерелом аудиторських доказів. Більша частина роботи аудитора при формуванні думки аудитора полягає в отриманні й оцінці аудиторських доказів. Аудиторські процедури, спрямовані на отримання аудиторських доказів, можуть включати крім запитів ще й інспектування, спостереження, підтвердження, повторне обчислення, повторне виконання та аналітичні методи, які часто комбінуються між собою. Незважаючи на те, що запит може надавати важливі аудиторські докази і навіть доказ викривлення, використання лише запити, як правило, не дає змоги отримати достатні аудиторські докази ні щодо відсутності суттєвого викривлення на рівні тверджень, ні стосовно операційної ефективності заходів контролю» [53, с. 438].

«Обґрунтовану впевненість можна отримати в тому разі, якщо аудитор отримав прийнятні аудиторські докази у достатньому обсязі для зменшення аудиторського ризику до припустимо низького рівня. Достатність і прийнятність аудиторських доказів взаємопов'язані. Достатність – це міра кількості

аудиторських доказів. Необхідна кількість аудиторських доказів залежить від результатів оцінки аудитором ризиків суттєвого викривлення (чим вище оцінений ризик, тим більше аудиторських доказів потрібно отримати), а також від якості таких аудиторських доказів (чим вища якість, тем менше доказів буде потрібно). Однак отримання більшої кількості аудиторських доказів не обов'язково може компенсувати їхню низьку якість. Прийнятність – це міра якості аудиторських доказів, тобто їхня доречність і надійність у підтриманні висновків, на яких ґрунтується аудиторська думка. Надійність доказів перебуває під впливом джерела їхнього отримання та характеру, а також залежить від індивідуальних обставин, в яких їх було отримано» [53, с. 438].

Згідно МСА 500 «аудиторські докази для отримання обґрунтованих висновків, на яких ґрунтуватиметься думка аудитора, отримують за рахунок виконання [53, с. 439]:

- процедур оцінки ризиків; та
- подальших аудиторських процедур, що включають: тести заходів контролю, якщо це вимагається МСА або якщо аудитор вирішив провести їх, та процедури по суті включно з тестами деталей та аналітичними процедурами по суті.

До процедур отримання аудиторських доказів згідно МСА 500 відносять інспектування, спостереження, зовнішнє підтвердження, повторне обчислення, повторне виконання, аналітичні процедури, запит. «Інспектування означає вивчення записів або документів, внутрішніх чи зовнішніх, у паперовій, електронній або іншій формі, або фізичний огляд активу. Інспектування записів або документів надає аудиторські докази різних ступенів достовірності залежно від їхнього характеру або джерела отримання, а також у разі внутрішніх записів або документів – залежно від ефективності заходів контролю над їхнім формуванням. Прикладом інспектування, що використовується як тест заходів контролю, є інспектування записів для отримання доказів їхнього санкціонування» [53, с. 440].

«Спостереження являє собою нагляд за процесом або процедурою, які виконують інші особи, наприклад спостереження аудитора за процесом інвентаризації, що здійснює персонал суб'єкта господарювання, або за виконанням заходів контролю. Спостереження надає аудиторські докази про виконання процесу або процедури, але обмежується тим моментом часу, коли таке

спостереження відбувається, а також тим, що сам факт спостереження може впливати на виконання процесу або процедури» [53, с. 441].

«Зовнішнє підтвердження являє собою аудиторські докази, отримані аудитором у вигляді прямої письмової відповіді від третьої сторони (підтверджуюча сторона) у паперовій, електронній або іншій формі. Процедури зовнішнього підтвердження часто є доречними при розгляді тверджень, пов'язаних із певними залишками рахунків та їхніми елементами. Однак зовнішнє підтвердження не повинне обмежуватися виключно залишками рахунків. Наприклад, аудитор може затребувати підтвердження умов угод або операцій між суб'єктом господарювання і третіми сторонами. Запит на підтвердження може бути сформульовано так, щоб дізнатися, чи не вносилися будь-які зміни в угоду, і якщо вносилися, то які конкретно» [53, с. 441].

«Повторне обчислення являє собою перевірку математичної правильності документів чи записів. Його можна виконувати вручну або за допомогою електронних засобів. Повторне виконання являє собою незалежне виконання аудитором процедур або заходів контролю, які вже виконувались як частина заходів внутрішнього контролю суб'єкта господарювання» [53, с. 441].

«Аналітичні процедури являють собою оцінку фінансової інформації через аналіз правдоподібних взаємозв'язків між фінансовими та нефінансовими даними. Аналітичні процедури також включають усі необхідні дослідження ідентифікованих коливань чи взаємозв'язків, що суперечать іншій доречній інформації або значно відрізняються від очікуваних показників [53, с. 441].

Аудит основних засобів на підприємстві ДП ПрАТ «Оболонь» «Красилівське» доцільно проводити в наступній послідовності:

- дослідження положень облікової політики підприємства щодо організації обліку основних засобів
- ознайомлення з результатами попередньої інвентаризації основних засобів;
- перевірка наявності наказів про створення постійно діючих інвентаризаційних комісій та комісії з ліквідації основних засобів
- перевірка переліку матеріально відповідальних осіб та договорів про повну матеріальну відповідальність;
- перевірка наявності інвентарних карток основних засобів;
- перевірка відповідності даних синтетичного та аналітичного обліку основних засобів;

– перевірка орендованих основних засобів.

Під час проведення аудиту наявності та руху основних засобів аудитор виконує ряд процедур:

– порівняння статей балансу 1010, 1011, 1012 з даними відповідної таблиці приміток розділу 2 «Основні засоби» (форма 5) з метою перевірки відповідності даних. Також доцільно співставити отримані результати з даними статистичної звітності;

– порівняння даних балансу з даними оборотної відомості за рахунками 10, 11, 131, 132, 152, 153. Виявлені відхилення доцільно зафіксувати у первинних документах;

– порівняння даних оборотної відомості за синтетичними рахунками з даними Головної книги, дослідити господарські операції про рух основних засобів, визначити у якому місяці та на яку суму проведені господарські операції з надходження чи вибуття основних засобів. Зазначені господарські операції доцільно проводити суцільним методом;

– перевірка правильності збереження технічної документації на наявні об'єкти основних засобів;

– перевірка договорів на придбання чи продаж основних засобів та іншу відповідну первинну документацію;

– ретельне дослідження формування первісної вартості основних засобів та відображення витрат, пов'язаних з їх придбанням

– приділити значну увагу правильності документального оформлення ліквідації основних засобів;

– з'ясувати чи всі основні засоби закріплені за матеріально-відповідальними особами, періодичність проведення інвентаризації;

– перевірка розподілу основних засобів за групами з метою нарахування амортизації;

– перевірка всіх первинних документів з надходження основних засобів, в яких зазначаються суми витрат на їх придбання, монтажні роботи та визначають первісну вартість основних засобів, своєчасність їх введення в експлуатацію, віднесення до певної групи для нарахування амортизації, а також правильність відображення на рахунках бухгалтерського обліку господарських операцій, пов'язаних з їх придбанням;

– перевірка обґрунтування ліквідації, реалізації об'єктів основних засобів; правильність документального оформлення цих операцій, наявності наказів про ліквідацію основних засобів, правильності оформлення актів на ліквідацію основних засобів, правильності відображення витрат, пов'язаних з ліквідацією основних засобів, визначення сум износу, правильності відображення господарських операцій на рахунках бухгалтерського обліку.

Під час перевірки нарахування амортизації основних засобів аудитор повинен вивчити методи нарахування амортизації, які використовуються на підприємстві відповідно до наказу про облікову політику. Крім того, аудитор досліджує правильність віднесення основних засобів до груп, перевіряє правильність нарахування амортизації з урахуванням терміну введення об'єктів в експлуатацію та строків корисного використання. Правильність нарахування амортизації основних засобів доцільно перевіряти вибірконим шляхом, відповідно до МСА 530 «Аудиторська вибірка».

Відповідно до МСА 530 «аудиторська вибірка – це застосування аудиторських процедур до менш як 100% елементів генеральної сукупності, яка підлягає аудиту, в такий спосіб, що всі відібрані елементи мають шанс бути відібраними з метою надання аудитору належної основи, на підставі якої формуються висновки щодо всієї генеральної сукупності [53, с.499]. Крім того, «розробляючи аудиторську вибірку, аудитор повинен враховувати мету аудиторської процедури та характеристики генеральної сукупності, з якої буде здійснюватися вибірка. Аудитор повинен визначити розмір вибірки, достатній для зменшення ризику вибірки до прийнятно низького рівня. Аудитор повинен відібрати статті для вибірки у такий спосіб, щоб кожен елемент вибірки мав шанс бути відібраним» [53, с.501]. Виявлені невідповідності в обліку амортизації основних засобів аудитор фіксує в робочих документах. Типовими порушеннями в обліку основних засобів є наступні: недотримання в наказі про облікову політику вимог чинного законодавства про основні засоби; відсутність первинних документів з обліку основних засобів або неналежне їх заповнення; порушення порядку проведення інвентаризації основних засобів та відображення в обліку її результатів; неналежне обґрунтування списання основних засобів; недостовірна оцінка основних засобів; помилки на нарахуванні амортизації основних засобів та віднесення витрат на амортизацію на рахунки бухгалтерського обліку; невідповідність даних синтетичного і аналітичного обліку

3 ШЛЯХИ УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ І АУДИТУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ НА ПІДПРИЄМСТВІ ДП ПРАТ «ОБОЛОНЬ» «КРАСИЛІВСЬКЕ»

3.1 Внутрішній аудит: визначення сутності, цілі та завдання на підприємстві

Ведення підприємницької діяльності в сучасних умови характеризується наявністю значного числа ризиків, геополітичною та фінансово-економічною нестабільністю. Управлінський персонал підприємства вимушений вирішувати поточні та перспективні питання управління бізнесом, задовольняти зростаючі вимоги покупців, держави та інших заінтересованих осіб. Ровиток корпоративного управління, необхідність побудови нових моделей внутрішнього контролю на підприємстві актуалізували потребу побудови внутрішнього аудиту на підприємствах України.

На думку Ю.Слободяник «потреба у забезпеченні дотримання інтересів власника щодо збереження майна, попередження його розкрадання, підтвердження достовірності господарських операцій та їх відображення в бухгалтерському обліку обумовила появу і подальший розвиток внутрішнього аудиту як напряду практичної діяльності. З розвитком промисловості, ускладненням господарської діяльності, утворенням великих суб'єктів господарювання і природних монополій підвищувався попит на фахівців, які могли б забезпечити виявлення помилок і маніпуляцій з документами і грошовими коштами всередині компанії [34, с.8].

«Сучасний розвиток внутрішнього аудиту пов'язується з галузевою спеціалізацією, розвиток бізнес-середовища, конкуренція, технологічні інновації обумовлюють нові виклики для розвитку внутрішнього аудиту. У таких умовах внутрішні аудитори, як найбільш кваліфіковані фахівці на підприємстві, здійснюють моніторинг операційної та стратегічної ефективності суб'єкта господарювання. Сучасні внутрішні аудитори мають бути готові перевірити і дати свій висновок щодо всіх без винятку процесів, включаючи системи управління, продуктивність, інформаційні системи, екологічні звіти, якість. Такий широкий спектр завдань вимагає від внутрішнього аудитора навичок аналітичного і критичного мислення, володіння сучасним інструментарієм аудиту» [34, с.12].

Інститут внутрішнього аудиту надає наступне визначення: «Внутрішній аудит – це незалежна, об'єктивна діяльність з надання впевненості та

консультаційних послуг, що має приносити користь організації та покращувати її діяльність» [48].

Мета внутрішнього аудиту на думку Ю.Слободяник «збереження та збільшення вартості підприємства шляхом надання ризико-орієнтованих і об'єктивних аудиторських послуг, консультацій і професійної думки» [34, с.12].

Внутрішній аудит побудований на певних принципах. Переважна більшість авторів виділяють принципи незалежності, об'єктивності та компетентності (професійної компетентності). Але існують інші думки щодо необхідності поділу принципів аудиту на групи. Так, Р. Адамс, М. В. Райхман, М. Т. Білуха, В. П. Пантелєєв виділяють принципи незалежності, об'єктивності, конфіденційності, чесності, компетентності, професійної етики, високих технічних норм, добросовісності, старанності. Н. І. Дорош, В. І. Подольський, О. О. Савін, А. Д. Шеремет називають принципи аудиту етичними. Г. М. Давидов, М. Ф. Огійчук, І. Т. Новіков, І. І. Рагуліна, Б. Ф. Усач крім етичних виділяють ще й методологічні принципи, до яких відносять обов'язки перед суспільством, відкритість, організованість, неупередженість, планування.

О. А. Петрик «обґрунтовує виділення, крім етичних і методологічних, організаційних принципів аудиту, до яких відносить планування, документування, відповідальність за зроблений висновок, взаємодію аудиторів, залучення експертів, повне та об'єктивне інформування клієнтів, контроль якості роботи аудитора, договірні відносини, взаємодію з клієнтом у процесі перевірки, дотримання послідовності процесу аудиту тощо» [60].

В. В. Немченко і О. Ю. Редько «пропонують найдоречніший поділ принципів внутрішнього аудиту, який дозволяє виокремити різні його аспекти, у тому числі як виду діяльності, розподіляючи їх на такі три основні групи [60]:

– принципи професійної етики – чесність, незалежність, об'єктивність, майстерність і компетентність, конфіденційність.

– методологічні принципи – робота, яку виконують інші аудитори, документація, планування, аудиторські свідчення, система обліку і внутрішній контроль, аудиторський висновок і складання звітності, матеріальність (суттєвість), принцип адекватності використання аудиторських процедур, відповідальність, поінформованість клієнта.

3) Організаційні принципи – однаковості, системності, документального оформлення, попередження, регулярності, незалежності, відкритості.

Внутрішній аудит як вид контролю має свою специфіку, тому вчені вважають, що доречно принципи внутрішнього аудиту поділити на основоположні та методологічні. До основоположних принципів відносять незалежність, об'єктивність, системність, комплексність, компетентність, ефективність. До принципів професійної етики відносять чесність, об'єктивність, конфіденційність, професійна поведінка. До принципів організації – систематичність, оперативність, планування, збалансованість, документація, комунікація.

«Принцип незалежності є ключовим з точки зору сутності внутрішнього аудиту. Без забезпечення можливості дотримання цього принципу при функціонуванні органу внутрішнього аудиту втрачається сенс його діяльності. Утім незалежність у внутрішньому аудиті є відносною. Пояснюється це тим, що орган внутрішнього аудиту знаходиться в структурі організації, підпорядковується її внутрішнім правилам і нормам. Крім того, внутрішні аудитори зазвичай є найманими працівниками всередині організації, а тому залежатимуть, принаймні фінансово, від роботодавця [34, с.16].

Особливості внутрішнього аудиту як виду контролю визначають його предмет.

«Основними об'єктами внутрішнього аудиту є [60]:

- стан ведення бухгалтерського, управлінського, податкового та інших видів обліку підприємства;
- відповідність затверджених політик і процедур чинним стандартам;
- стан активів підприємства, умови їх збереження;
- стан розрахунків за податками і зборами;
- фінансова звітність підприємства та її відповідність чинному законодавству;
- стан системи внутрішнього контролю підприємства;
- система управління підприємства та його структура;
- організація і технологія виробництва суб'єкта господарювання;
- господарські процеси суб'єкта господарювання;
- організація праці та система її оплати;
- претензійно-позовна робота, що проводиться суб'єктом господарювання;
- фінансовий стан і платоспроможність суб'єкта господарювання, рівень забезпеченості ресурсами та їх використання;

- відповідність діяльності підприємства вимогам законодавства, інших нормативно-правових актів, зокрема внутрішніх;
- плани стратегічного розвитку підприємства тощо.

Можна виділити такі «завдання внутрішнього аудиту, поділивши їх на певні групи [27]:

а) завдання щодо обліково-аналітичного забезпечення функціонування суб'єкта господарювання:

- перевірка якості бухгалтерської інформації;
- моніторинг стану системи бухгалтерського обліку;
- встановлення відповідності і достовірності бухгалтерської звітності;
- контроль розрахунково-платіжної дисципліни, повноти і своєчасності розрахунків з бюджетом;
- перевірка якості оперативних даних, якими користується система управління;
- контроль достовірності бухгалтерського, управлінського та податкового обліку;
- контроль своєчасного і повного відображення господарських операцій в обліку;
- перевірка засобів і способів ідентифікації інформації;
- контроль дотримання комерційної таємниці;

б) завдання щодо забезпечення збереження активів суб'єкта господарювання:

- дослідження та оцінка стану та ефективності системи внутрішнього контролю суб'єкта господарювання;
- перевірка наявності, стану й збереження активів суб'єкта господарювання;
- контроль порядку списання з балансу необоротних активів, а також боргів, нестач і втрат від порчі товарів, аналіз матеріалів щодо виявлених нестач, обґрунтованості списання заборгованості з нестач, розтрат і втрат від порчі цінностей;
- попередження крадіжок, привласнення активів або грошових коштів, розтрат внаслідок халатного чи некваліфікованого ставлення до власності посадових осіб, яким довірено управління грошовими і матеріальними ресурсами, попередження зловживань службовим становищем, шахрайства;

в) завдання щодо правового та організаційного забезпечення функціонування підприємства:

- контроль дотримання підприємства нормативно-правових актів, зокрема внутрішніх;
- перевірка відповідності системи організаційних регламентів чинним нормативним актам і установчим документам;
- перевірка організації роботи з укладання договорів та контрактів і контролю за їх виконанням;
- перевірка поточної діяльності окремих структурних підрозділів;
- контроль дисципліни виконання рішень керівництва та / або власників, зокрема рішень щодо усунення виявлених недоліків.

г) Завдання щодо аналізу ефективності функціонування суб'єкта господарювання:

- перевірка функціонування системи виробництва за економічними показниками;
- аналіз ефективності функціонування системи управління виробництвом і реалізацією;
- оцінка ефективності використання ресурсів (фінансових, матеріальних, трудових, інтелектуальних, інформаційних тощо);
- оцінка ліквідності, платоспроможності та рентабельності суб'єкта господарювання;
- аналіз порядку використання прибутку;
- виявлення і аналіз внутрішніх і зовнішніх ризиків, що пов'язані з досягненням поставлених цілей суб'єкта господарювання;
- виявлення і мобілізація наявних резервів виробництва;
- попередження і усунення факторів, що негативно впливають на ефективну роботу суб'єкта господарювання (виключення марнотратства і перевитрат ресурсів, посилення режиму економії грошових коштів і матеріальних цінностей тощо);
- участь у розробці та аналізі дотримання стратегії розвитку суб'єкта господарювання;
- розробка рекомендацій з підвищення ефективності функціонування суб'єкта господарювання.

д) інші завдання:

- організація службових розслідувань з різних випадків і надзвичайних подій (розкрадання, обман, помилки, порушення трудової дисципліни, нещасні випадки на виробництві тощо);
- організація підготовки до проведення зовнішнього аудиту, перевірок фіскальних та інших контролюючих органів;
- консультування працівників суб'єкта господарювання з питань, що належать до компетенції органу внутрішнього аудиту;
- участь у розробці планів і стратегії функціонування суб'єкта господарювання;
- розробка рекомендацій щодо удосконалення функціонування окремих підрозділів та суб'єкта господарювання у цілому;
- моніторинг господарських процесів;
- виконання окремих завдань власника, що належать до компетенції органу внутрішнього аудиту.

Перелік завдань залежить від виду діяльності підприємства, належного усвідомленні керівництвом підприємства його мети. Внутрішні нормативні документи підприємства щодо організації функціонування підрозділу внутрішнього аудиту мають передбачати виконання визначених завдань.

3.2 Організація внутрішнього аудиту основних засобів на підприємстві

Нами розглянуто функції внутрішнього аудиту у п.3.1 дипломної роботи. Виходячи з цього, виділимо переваги внутрішнього аудиту з точки зору власників та управлінського персоналу ДП ПрАТ «Оболонь» «Красилівське». До переваг внутрішнього аудиту необхідно віднести:

- збільшення прибутковості підприємства та ефективності його функціонування за рахунок виявлення прихованих резервів;
- внутрішні аудитори за рахунок своєї високої кваліфікації є джерелом релевантної інформації при прийнятті управлінських рішень;
- удосконалення підсистем фінансового, податкового, управлінського обліку, а також застосовуваних інформаційних систем;
- покращення ефективності організаційної структури підприємства за рахунок упорядкування зв'язків між відділами і службами
- зростання майбутніх управлінських кадрів

- скорочення витрат на штрафи через посилення контролю за господарськими операціями суб'єкта господарювання, уникнення помилок та шахрайства;
- збереження активів підприємства завдяки посиленню контролю за ними;
- збільшення інвестиційної привабливості підприємства завдяки наявності служби внутрішнього аудиту;
- уникнення витрат на проведення зовнішнього аудиту.

До недоліків створення служби внутрішнього аудиту відносять необхідність залучення додаткових грошових ресурсів для оплати праці співробітників департаменту внутрішнього аудиту, незацікавленість деяких підрозділів підприємства в об'єктивній інформації про стан справ на підприємстві.

З урахуванням переваг і недоліків внутрішнього аудиту підприємство повинно вирішити основні проблеми, які можуть виникнути, а саме:

- пошук спільного підходу між власниками та управлінським персоналом щодо функцій та місця внутрішнього аудиту в управлінській системі підприємства;
- необхідність розробки внутрішніх регламентів, стандартів відповідно до особливостей діяльності підприємства;
- необхідність пошуку досвідченого та висококваліфікованого персоналу для підрозділу внутрішнього аудиту та підвищення його кваліфікації;
- реалізація матеріалів внутрішнього аудиту та прийняття відповідних управлінських рішень.

Основними напрямками діяльності внутрішнього аудиту на підприємстві ДП ПрАТ «Оболонь» «Красилівське» мають стати:

- оцінка системи внутрішнього контролю підприємства;
- недопущення випадків шахрайства та зменшення його ризиків;
- консультування підрозділів та відділів підприємства;
- співпраця з зовнішнім аудитором.

Основними видами завдань внутрішнього аудиту на підприємстві ДП ПрАТ «Оболонь» «Красилівське» пропонуються фінансовий аудит, аудит відповідності, аудит ефективності, операційний аудит, консультування.

«Фінансовий аудит або аудит фінансової звітності – це перевірка повноти і достовірності показників фінансової звітності підприємства, її відповідності нормативним вимогам і обліковій політиці підприємства, розкриття суттєвої інформації, дотримання процедур створення звітів. Може виконуватися відповідно

до затвердженого плану роботи служби внутрішнього аудиту або позапланово за вимогою власника (найвищого керівництва)» [34, с.70].

«Аудит відповідності – перевірка дотримання вимог нормативноправових актів і внутрішніх організаційно-правових документів (політик, процедур, регламентів, стандартів, технічних умов тощо)» [34, с.70].

«Аудит ефективності – систематичне і об'єктивне вивчення діяльності, системи управління, бізнес-процесів і процедур підприємства для надання оцінки визначених цілей, досягнення економії, ефективності та результативності у використанні ресурсів. Оцінка відбувається за відповідними критеріями економності, ефективності та результативності, які визначаються внутрішніми нормативними документами підприємства» [34, с.70].

«Операційний аудит з різних питань – включає різні види аудиторських завдань залежно від напрямку діяльності підприємства та вимог власників та / або найвищого керівництва. Наприклад, це може бути внутрішній аудит інформаційних систем з метою оцінки безпеки використовуваної підприємством інформаційної системи та її відповідності потребам управління; внутрішній маркетинговий аудит, спрямований на оцінку ефективності маркетингової стратегії підприємства, його способів просування на ринку; внутрішній екологічний аудит, спрямований на контроль виконання підприємством запланованих заходів із захисту навколишнього середовища від його шкідливого впливу, дотримання нормативів гранично допустимих скидів та викидів, вимог із захоронення відходів, очисних споруд тощо; внутрішній кадровий аудит, спрямований на оцінку потреб підприємства у фахівцях, фактичну забезпеченість спеціалістами, виявлення проблем у цій сфері тощо [34, с.71].

«Консультавання – передбачає надання різнопланових консультацій у сфері права, фінансів, обліку, аналізу, контролю, ризиків, управління та інших, що належать до компетенції фахівців служби внутрішнього аудиту» [34, с.71].

Послідовність етапів створення служби внутрішнього аудиту наведена нижче:

- формулювання місії та візії служби внутрішнього аудиту (визначення системи цілей створення служби внутрішнього аудиту, виявлення користувачів і зацікавлених сторін);
- визначення статусу служби внутрішнього аудиту та її основних функцій;

- формування внутрішньої структури служби внутрішнього аудиту з урахуванням визначеного статусу і функцій;
- розробка Положення про службу внутрішнього аудиту, посадових інструкцій і положень про службу та її структурні підрозділи, в яких відображаються їх цілі, завдання і функції;
- створення схеми взаємодії служби внутрішнього аудиту з іншими ланками системи управління підприємства;
- розробка внутрішніх стандартів діяльності служби внутрішнього аудиту, Кодексу етики;
- підбір та навчання персоналу.

Кожен з етапів створення служби внутрішнього аудиту має велике значення для майбутньої результативності та ефективності внутрішнього аудиту.

Положення про підрозділ внутрішнього аудиту має відповідати завданням, які ставляться перед підрозділом власниками та управлінським персоналом, а також враховувати особливості підприємства. Положення про підрозділ внутрішнього аудиту на підприємстві ДП ПрАТ «Оболонь» «Красилівське» має включати наступні розділи:

- загальні положення;
- статус підрозділу внутрішнього аудиту;
- місія та цілі внутрішнього аудиту;
- основні завдання та функції підрозділу внутрішнього аудиту;
- структура підрозділу внутрішнього аудиту;
- кваліфікаційні вимоги, що висувуються до співробітників підрозділу внутрішнього аудиту, Кодекс етики;
- права та обов'язки співробітників підрозділу внутрішнього аудиту;
- відповідальність співробітників підрозділу внутрішнього аудиту;
- проведення внутрішнього аудиту та оформлення результатів перевірки;
- обов'язки підрозділу внутрішнього аудиту зі звітування;
- координація діяльності підрозділу внутрішнього аудиту з іншими службами та відділами підприємства, органами державної влади, місцевого самоврядування, іншими підприємствами, організаціями, установами, громадянами;
- підзвітність підрозділу внутрішнього аудиту;
- заключні положення.

Взаємозв'язок підрозділу внутрішнього аудиту з іншими відділами та службами підприємства показано у таблиці 3.1.

Таблиця 3.1 – Взаємозв'язок підрозділу внутрішнього аудиту з іншими службами ДП ПрАТ «Оболонь» «Красилівське»

Підрозділ підприємства	Взаємозв'язок
1	2
Дирекція	Внутрішній аудитор отримує від управлінського персоналу підприємства накази, розпорядження, вказівки, плани тощо, після виконання повертає результати перевірок, рекомендації, висновки, оцінки тощо
Відділ постачання та реалізації	Внутрішній аудитор впливає на порядок постачання запасів, вивчає достовірність укладених угод з придбання запасів, матеріальні звіти про списання матеріалів на виробництво, підтверджує обґрунтованість надходження та списання матеріалів та готової продукції, консультує з питань проведення й оформлення результатів інвентаризації
Складське господарство Виробничі цехи	Внутрішній аудитор вивчає рух запасів, своєчасність оприбуткування та списання запасів, наявність складського обліку, матеріальних звітів, товарно-транспортних накладних, рахунків-фактур, вимог, договорів про матеріальну відповідальність, зберігання запасів, справжність вагового та вимірювального обладнання; консультує з питань раціонального складання та оформлення первинних документів; Внутрішній аудитор контролює виробничі, накладні на відпуск сировини у виробництво, відповідність фактичного виходу продукції плановим нормативам, обґрунтованість застосування норм природного убутку; перевіряє обґрунтованість віднесення витрат на виробництво продукції, заповнення журналів технічного огляду та якості; проводить оцінку виробничої діяльності підприємства, дотримання технічної дисципліни, своєчасності та правильності відображення виробничих операцій у первинних документах; інформує про зміни норм, нормативів та розрахункової собівартості продукції
Бухгалтерія	Аудитор перевіряє документи, що підтверджують достовірність бухгалтерської, фінансової та статистичної звітності, обґрунтованість розрахунків з бюджетом, дебіторами, кредиторами тощо; інформує про зміни в податковому законодавстві, законодавстві з бухобліку та звітності

Створення відокремленого підрозділу з внутрішнього аудиту доцільно на великих підприємствах зі складною структурою управління, при кількості працюючих, орієнтовно більше 100-200 осіб. На невеликих підприємствах функції внутрішнього аудиту можуть бути покладені на окремих посадових осіб; як виняток, обов'язки з внутрішнього аудиту можуть бути покладені на окрему посадову особу. Структура апарату внутрішнього аудиту може бути побудована за схемою, що показана на рисунку 3.1.

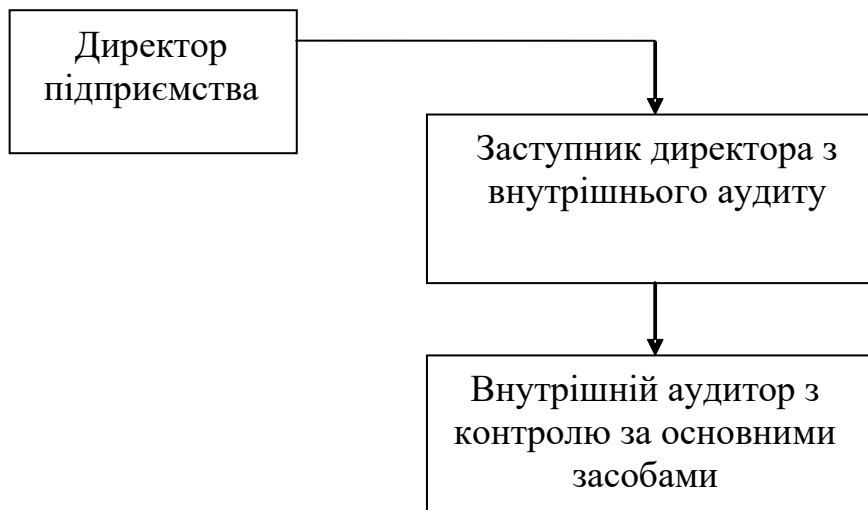


Рисунок 3.1 – Організаційна структура підрозділу внутрішнього аудиту
ДП ПрАТ «Оболонь» «Красилівське»

Важливе значення мають права, обов'язки та відповідальність співробітників підрозділу внутрішнього аудиту, які є обов'язковою частиною Положення про підрозділ внутрішнього аудиту підприємства. Під час формування прав, обов'язків та відповідальності співробітників внутрішнього аудиту необхідно керуватися Міжнародними стандартами професійної практики внутрішнього аудиту (МСППВА) та іншими вимогами чинного законодавства.

Права співробітників підрозділу внутрішнього аудиту включають:

- можливість ознайомлення з усіма документами підприємства незалежно від форми їх представлення (паперова, електронна), отримання інформації, що зберігається на різних носіях інформації;
- здійснення нагляду за діяльністю будь-якого структурного підрозділу підприємства;
- отримання письмових пояснень від посадових осіб щодо здійснюваних господарських операцій, а також виявлених недоліків у роботі;

– визначення відповідності дій і операцій, що здійснюються працівниками підприємства, вимогам чинного законодавства, у тому числі рішенням підприємства, які визначають політику та стратегію підприємства, процедури прийняття і реалізації рішень, організацію обліку та звітності, внутрішнього контролю;

– перевірки розрахунково-касових та інших платіжних документів, правочинів підприємства, фінансової, податкової, статистичної, управлінської звітності, інших документів, а у разі необхідності – наявності готівки, інших активів, які знаходяться на підприємстві;

– доступ до інформаційної бази облікових даних (комп'ютерні програми обліку, управління, звітності тощо) на постійній основі без права внесення коригувань;

– залучення у разі необхідності працівників інших структурних підрозділів підприємства для виконання поставлених перед службою внутрішнього аудиту завдань за певною процедурою;

– безперешкодний доступ до структурного підрозділу, що перевіряється, а також у будь-які приміщення, що використовуються для зберігання документів, матеріальних цінностей, ведення господарської діяльності;

– знімання копій з одержаних документів, у тому числі копій файлів, що зберігаються в локальних обчислювальних мережах і автономних комп'ютерних системах, а також розшифровка цих записів;

– при виявленні порушень чинного законодавства, випадків розкрадань, шахрайства, допущених працівниками підприємства, надання рекомендацій власникам і найвищому керівництву підприємства щодо подальших дій, зокрема щодо усунення обвинувачених осіб від виконання обов'язків;

– при встановленні фактів зловживання службовим становищем найвищого керівництва підприємства повідомлення про такі випадки власників;

– участь у засіданнях органів управління підприємства з правом дорадчого голосу під час обговорення питань, які прямо або опосередковано стосуються стану бухгалтерського обліку, внутрішнього аудиту, контролю, зовнішнього аудиту, змін у структурі або стратегії розвитку підприємства;

– внесення пропозицій власникам чи найвищому керівництву підприємства щодо визначення порядку роботи служби внутрішнього аудиту, розміру та умов

оплати праці, стимулювання співробітників, організаційно-технічного забезпечення служби тощо;

– участь у програмах підготовки та перепідготовки, підвищення кваліфікації працівників підприємства, додаткових навчань з питань, що належать до компетенції внутрішніх аудиторів.

Окрім прав, внутрішні аудитори мають обов'язки, перелік яких наведено нижче:

– проведення перевірок з метою здійснення оцінки адекватності та ефективності системи внутрішнього контролю підприємства, її відповідності ступеню потенційного ризику, притаманного діяльності підприємства, а також його оцінювання;

– забезпечення організації постійного контролю за дотриманням працівниками підприємства встановлених процедур проведення господарських операцій, виконання функцій і повноважень відповідно до покладених на них обов'язків;

– проведення розгляду фактів порушень працівниками підприємства вимог законодавства, у тому числі внутрішніх документів, які регулюють діяльність підприємства;

– інформування керівництва підприємства про недопущення дій, результатом яких може стати порушення законодавства, а також про всі виявлені факти порушення вимог законодавства чи внутрішніх документів, а також про наявні підозри про такі порушення чи будь-яку діяльність, що становить потенційну загрозу безперервності діяльності підприємства чи ефективності його функціонування;

– підготовка рекомендацій щодо усунення виявлених порушень, покращення системи внутрішнього контролю та здійснення моніторингу їх виконання;

– забезпечення збереження і повернення одержаних від структурних підрозділів підприємства документів на всіх типах носіїв;

– забезпечення повноти документування кожного факту перевірки, оформлення письмових висновків, де мають бути відображені усі питання, досліджені під час перевірки, та рекомендації, надані керівництву підприємства;

– надання консультацій у межах компетенції служби внутрішнього аудиту на запити інших підрозділів підприємства (з можливим узгодженням процедури надання таких консультацій);

- підготовка підприємства до проведення зовнішнього аудиту, перевірок державних контролюючих органів тощо;
- дотримання вимог стандартів внутрішнього аудиту та Кодексу етики при здійсненні своїх повноважень.

Відповідальності співробітників підрозділу внутрішнього аудиту представлено нижче:

- керівник підрозділу служби у встановленому порядку несе персональну відповідальність за якість і своєчасність виконання функцій і завдань, покладених на службу внутрішнього аудиту, відповідно до вимог законодавства, трудових договорів, посадових інструкцій та інших внутрішніх документів підприємства;
- співробітники служби внутрішнього аудиту несуть персональну відповідальність за якість та своєчасність виконання покладених на них функцій відповідно до посадових інструкцій, трудових договорів і законодавства;
- за порушення трудової дисципліни, невиконання або неналежне виконання посадових обов'язків, порушення Кодексу етики за рішенням власників підприємства до очільника та співробітників служби внутрішнього аудиту у встановленому порядку можуть застосовуватися дисциплінарні стягнення;
- матеріальна відповідальність очільника та співробітників служби внутрішнього аудиту та порядок відшкодування завданої ними шкоди (за наявності такої), а також процедури з накладення дисциплінарних стягнень здійснюються відповідно до вимог трудового законодавства та внутрішніх документів підприємства.

Чітке формулювання прав, обов'язків і відповідальності співробітників служби внутрішнього аудиту сприятиме розумінню з боку власників, найвищого керівництва та працівників інших структурних підрозділів підприємства їх функцій, а також дозволить уникати ситуацій непорозуміння при виконанні внутрішніми аудиторами їх професійних обов'язків.

ВИСНОВКИ

Основні засоби займають значне місце в активах підприємства ДП ПрАТ «Оболонь» «Красилівське». Тому прийняття управлінських рішень, пов'язаних з управлінням основними засобами, тісно пов'язане з організацією системи обліку і аудиту основних засобів на підприємстві.

Тема дипломної роботи «Облік і аудит основних засобів» досить актуальна, а її опрацювання потребує глибокого дослідження чинного законодавства та наукової та практичної літератури.

Економічна суть основних засобів визначається тим, що вони є засобами праці, які приймають участь у значній кількості виробничих циклів і переносять свою вартість на виготовлену продукцію частинами, у міру зносу, у вигляді амортизації.

Основними засобами є «матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання 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)» [13].

«Одиницею обліку основних засобів є об'єкт основних засобів – закінчений пристрій з усіма пристосуваннями та приладдям до нього; конструктивно відокремлений предмет, призначений для виконання певних самостійних функцій; відокремлений комплекс конструктивно з'єднаних предметів однакового або різного призначення, що мають для їх обслуговування загальні пристосування, приладдя, керування та єдиний фундамент, унаслідок чого кожен предмет може виконувати свої функції, а комплекс – певну роботу тільки в складі комплексу, а не самостійно; інший актив, що відповідає визначенню основних засобів, або частина такого активу, що контролюється підприємством» [13].

Оцінка є важливим методом бухгалтерського обліку, адже вона характеризує процес вираження інформації, яку включають у фінансову звітність в грошовому вимірі. Залежно від способу надходження основних засобів на підприємство первісною вартістю виступають витрати, детальний перелік яких наведено в п.8 П(С)БО 7 «Основні засоби», їх справедлива вартість, собівартість, визначена згідно П(С)БО 9 «Запаси» та П(С)БО 16 «Витрати», залишкова вартість переданого

об'єкта. Крім первісної вартості, основні засоби оцінюються за переоціненою, справедливою, залишковою вартістю, чистою вартістю реалізації.

Облік основних засобів повинен бути організований на всіх етапах їх руху. Правильність обліку та контроль за його веденням на кожному підприємстві забезпечується наказом про облікову політику, який в обов'язковому порядку повинен містити розділ про облік основних засобів та інших необоротних матеріальних активів.

Підприємство ДП ПрАТ «Оболонь» «Красилівське» працює стабільно. Чистий дохід від реалізації продукції за 2021 рік збільшився на 76703 тис. грн. Разом із чистим доходом від реалізації продукції збільшилася собівартість реалізованої продукції, адміністративні витрати, витрати на збут на інші операційні витрати, що вплинуло на величину прибутку. Незважаючи на зменшення прибутку в 2021 році порівняно з 2020 роком, підприємство є прибутковим.

За 2021 рік відбулося зменшення в активах підприємства на 713 тис. грн. або на 0,3 %. Зменшення в активах відбулося за рахунок зменшення оборотних активів – на 1275 тис. грн. або на 0,76 % незважаючи на збільшення необоротних активів на 562 тис. грн. або на 0,79 %

Збільшення необоротних активів відбулося за рахунок збільшення нематеріальних активів на 66 тис. грн або на 6,57 %, основних засобів на 1063 тис. грн. або на 1,74%. Збільшення в необоротних активах відбулося незважаючи на зменшення незавершених капітальних інвестицій на 567 тис. грн або на 78,1 %.

На зменшення оборотних активів на 1275 тис.грн. або на 0,76 % вплинуло значне зменшення поточної дебіторської заборгованості за товари, роботи на 668 тис. грн. або на 4,22 %, дебіторської заборгованості із внутрішніх розрахунків на 20520 тис. грн. або 38,69 %, інших оборотних активів на 743 тис. грн. або на 28,07 %. Зменшення у складі оборотних активів відбулося незважаючи на збільшення запасів – на 16513 тис. грн. або на 24,48 %, грошових коштів на 5447 тис. грн. або більше ніж в 3 рази, витрат майбутніх періодів на 125 тис. грн. або на 20,03 %.

На кінець звітного періоду відбулися незначні зміни у співвідношенні необоротних та оборотних активів. Питома вага необоротних активів збільшилася на 0,79 % з одночасним зменшенням питомої ваги оборотних активів на 0,76 %.

На підприємстві ДП ПрАТ «Оболонь» «Красилівське» застосовується прямолінійний метод нарахування амортизації щодо основних засобів. Вартісна межа віднесення цінностей до малоцінних необоротних матеріальних активів

складає 20000 грн. Підприємство повинно здійснювати переоцінку основних засобів, якщо залишкова вартість цього об'єкта відрізняється від його справедливої вартості на дату балансу на 10 %.

У випадку здійснення переоцінки періодичність зарахування сум дооцінки основних засобів до нерозподіленого прибутку складає 1 раз на рік в кінці року.

Синтетичний облік основних засобів ведеться на рахунках 10 «Основні засоби» та 11 «Інші необоротні матеріальні активи» Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій.

Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій до рахунку 10 «Основні засоби» передбачається 9 субрахунків. На підприємстві ДП «Староконстянтинівський молочний завод» використовується 5 з них:

- 103 «Будинки та споруди»
- 104 «Машини та обладнання»
- 105 «Транспортні засоби»
- 106 «Інструменти, прилади, інвентар»
- 109 «Інші основні засоби»

Основні засоби на підприємства надходять різними шляхами: придбання за грошові кошти, створення власними силами, безоплатне отримання, внесення до статутного капіталу підприємства, обмін на інші активи.

В переважній більшості надходження основних засобів на підприємство здійснюється транзитом через рахунок 15 «Капітальні інвестиції». Рахунок 15 «Капітальні інвестиції» призначений для обліку витрат на придбання або створення матеріальних і нематеріальних необоротних активів.

Витрати пов'язані з поліпшенням об'єктів (модернізацією, модифікацією, добудовою, дообладнанням реконструкцією тощо), що призводять до збільшення майбутніх економічних вигод, повинні включатися до первісної вартості основних засобів. Це означає, що капіталізації підлягають лише витрати, які привели до збільшення очікуваних економічних вигод від використання об'єктів, тобто є капітальними інвестиціями.

Основні засоби вибувають з підприємства внаслідок продажу, безоплатної передачі, внесення до статутного капіталу інших підприємств, невідповідності критеріям визнання активом, обміну на інші активи. При вибутті основних засобів

внаслідок продажу, їх необхідно відображати у складі запасів. В інших випадках, об'єкт вилучається з активів та списується з балансу.

Аудит основних засобів є невід'ємною частиною загального аудиту суб'єкта господарювання. Під час визначення аудиторського ризику, який складається з ризику внутрішнього контролю, ризику системи бухгалтерського обліку та ризику не виявлення, аудитор здійснює тести контролю та процедури по суті. Здійснивши зазначені аудиторські процедури аудитор складає аудиторський висновок.

Для удосконалення внутрішнього контролю ДП ПрАТ «Оболонь» «Красилівське» доцільно застосувати внутрішній аудит. Спеціалізована служба внутрішнього аудиту, виходячи з її специфіки, не може бути одним з структурних підрозділів обліково-фінансової служби. В іншому ж випадку вона не зможе реалізувати роль експерта в оцінці дотримання облікової політики, дієвості внутрішнього контролю і надійності інформаційних систем. Тому доцільно її підпорядкувати тільки вищому керівнику підприємства – директору. До складу відділу внутрішнього аудиту фінансової звітності серед аудиторів має бути посадова особа, яка відповідатиме за внутрішній аудит основних засобів.

Права та обов'язки внутрішнього аудитора з основних засобів повинні включати як права та обов'язки, що притаманні всім працівникам відділу внутрішнього аудиту, так і відображати особливості цієї облікової ділянки.

ПЕРЕЛІК ДЖЕРЕЛ ПОСИЛАННЯ

1 Господарський кодекс України від 16.01.2003 р. № 436 – IV. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15#Text> (дата звернення 01.11.2022)

2 Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (дата звернення 01.11.2022)

3 Закон України “Про бухгалтерський облік і фінансову звітність” №996-XIV від 16.07.1999 року. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text> (дата звернення 01.11.2022)

4 Закон України «Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність» від 12.07.01 р. №2658. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2658-14#Text> (дата звернення 02.11.2022).

5 Інструкція по застосуванню Плану рахунків бухгалтерського обліку підприємств, організацій та установ, затверджений наказом Міністерства фінансів України № 291 від 30.11.99 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99#Text> (дата звернення 02.11.2022).

6 Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів затверджені наказом Мінфіну України від 30.09.2003 р. № 561. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0011201-15#Text> (дата звернення 02.11.2022).

7 Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства, затверджені наказом Мінфіну України від 27.06.13 р. №635. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0635201-13#Text> (дата звернення 03.11.2022)

8 Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі» від 12.10.2010 р. № 1202. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1017-10#Text> (дата звернення 04.11.2022).

9 Наказ Міністерства України “Про затвердження типових форм первинного обліку” від 29.12.95 р. № 352. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0352202-95#Text> (дата звернення 04.11.2022).

10 Наказ Державного комітету України по стандартизації, метрології та сертифікації «Про затвердження Державного класифікатора України «Класифікація основних фондів» від 19.08.1997 р. № 507. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0507217-97#Text> (дата звернення 05.11.2022).

11 Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 07.02.13 р. №73. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#Text> (дата звернення 05.11.2022).

12 Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 «Основні засоби». [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_014#Text (дата звернення 05.11.2022).

13 Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» Затверджено наказом Міністерства фінансів України № 92 від 27 квіт. 2000 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00#Text> (дата звернення 06.11.2022).

14 Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу та припинена діяльність». [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1054-03#Text> (дата звернення 06.11.2022).

15 Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 28 “Зменшення корисності активів” затверджене наказом Мінфіну України від 24.12.2004 р. № 817. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0035-05#Text> (дата звернення 06.11.2022).

16 Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 32 «Інвестиційна нерухомість» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0823-07#Text> (дата звернення 07.11.2022).

17 Положення “Про технічне обслуговування і ремонт дорожніх транспортних засобів автомобільного транспорту” № 102 від 30.03.1998 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0268-98#Text> (дата звернення 07.11.2022).

18 Положення про інвентаризацію активів і зобов’язань, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 02.09.2014 р. №879. [Електронний

ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14#Text> (дата звернення 07.11.2022).

19 Постанова Національного банку України «Про затвердження Інструкції з бухгалтерського обліку основних засобів і нематеріальних активів банку України» від 20.12.2005 р. № 480. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0040-06#Text> (дата звернення 08.11.2022).

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

21 Бабяк Н.Д. Амортизаційні відрахування як фінансове джерело відтворення основних засобів підприємств / Н.Д. Бабяк // Вісник Сумського державного університету. Серія «Економіка». – 2005. – № 10(82). – С. 177–185.

22 Балашова Р. Методичні та практичні аспекти удосконалення облікової політики на підприємстві / Р. Балашова // Економіст. – 2017. – №9. – С.54–57.

23 Бандурка О.М. Фінансова діяльність підприємства / О.М. Бандурка, М.Я. Коробов, П.І. Орлов, К.Л. Петрова. – К.: Либідь, 1998. – 312 с.

24 Белоусов А. Особливості обліку витрат на поліпшення і ремонт основних засобів / А. Белоусов // Вісник податкової служби України. – 2012. – №4. – С.48–53.

25 Білуха М.Т. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник / М.Т. Білуха. – К., 2000. – 692с.

26 Бондар О.В. До питання оцінки основних засобів підприємства в бухгалтерському обліку / О.В. Бондар // Бухгалтерський облік та аудит. – 2005. – № 3. – С. 23–28.

27 Бурлан С. А. Організація і методика аудиту : навч. посіб. / С. А. Бурлан, Н. О. Руденко. – Миколаїв : Вид-во ЧНУ ім. Петра Могили, 2017. – 184 с.

28 Бутинець Ф.Ф. Аудит / Ф.Ф. Бутинець. – Житомир: ПП “Рута”, 2012. – 672 с.

29 Бухгалтерський облік в Україні. Від теорії до практики / За ред. А.М. Коваленко. – Дніпропетровськ : Баланс-Клуб, 2006. – 1024 с.

30 Бухгалтерський облік в Україні. Навч.посібник. За ред. Р.Л.Хом’яка. – Львів: Національний університет “Львівська політехніка” (Інформаційно-

видавничий центр “ІНТЕЛЕКТ+” Інституту післядипломної освіти), “Інтелект-Захід”, 2003, – 820с.

31 Бухгалтерський фінансовий облік : підручник / під заг. Ред. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ПП «Рута», 2009. – 912с.

32 Бухгалтерський фінансовий облік: теорія та практика : [навч.-практ. посіб.] / Н.І. Верхоглядова, В.П. Шило, С.Б. Ільїна [та ін.]. – К. : Центр учбової літератури, 2010. – 536 с.

33 Велш Глен А. Основи фінансового обліку / А. Велш Глен, Г. Шорт Деніел; пер. з англ. О.Мінін, О.Ткач. – К.: Основи, 1999. – 943с.

34 Внутрішній аудит : навчальний посібник / за ред. Ю. Б. Слободяник. – Суми :ТОВ «ВПП «Фабрика друку», 2018. – 248 с.

35 Войнаренко М.П. Сучасні погляди щодо розвитку внутрішнього аудиту в Україні / М. П. Войнаренко М.П., В.Є. Козак, М.Д. Хома // Вісник Технологічного університету Поділля. Економічні науки. – 2002. – №5. – Ч.2.,Т.1. – С.219–222.

36 Войтенко Т. Ремонти і поліпшення «основних» у бухгалтерському та податковому обліку / Т. Войтенко // Податки та бухгалтерський облік. – 2014. – №61. – С.40–46.

37 Воробієнко А. Інвентаризація основних засобів / А. Воробієнко // Все про бухгалтерський облік. – 2014. – № 107. –С. 178.

38 Геднарчук Б. Основний засіб чи ні: хто визначає? [Електронний ресурс] / Б. Геднарчук // Дебет–Кредит. – 2007. – № 21. – Режим доступу : <http://www.dtk.com.ua/show/1bid03101.htm> l

39 Голов С. Концепції амортизації та їх вплив на облік і управління в сучасних умовах / С. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2004. – №8. – С.9–15.

40 Голов С.Ф. Бухгалтерський облік та фінансова звітність за міжнародними стандартами. Практичний посібник / С.Ф.Голов. – К.: Лібра, 2004. – 880с.

41 Грабова Н.Н. Бухгалтерский учет в производственных и торговых предприятиях, 2000 / Под ред. Н.В.Кужельного. – К.: А.С.К., 2000. - 624с.

42 Грачева Р.Е. Энциклопедия бухгалтерского учета / Р.Е. Грачева. – К.: Галицкие Контракты, 2004. – 832с.

43 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.

- 44 Доценко В. В. Облік основних засобів та шляхи його удосконалення / В. В. Доценко // Регіональні перспективи. – 2012. – № 1. – С.298.
- 45 Економічна енциклопедія: У трьох томах. Т.1. / Редкол.: ...С.М.Мочерний (відп. ред) та ін. – К.: Академія, 2000. – 864 с.
- 46 Енциклопедія Сучасної України. — К.: Координаційне бюро Енциклопедії сучасної України Національної академії наук України, 2001. — 826 с.
- 47 Завадський Й.С. Економічний словник / Й.С. Завадський, Т.В. Осовська, О.О. Юшкевич. – К. : Кондор, 2006. – 356 с.
- 48 Інститут внутрішніх аудиторів України. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : https://www.iaa.org.ua/?page_id=212.
- 49 Кафка С.М. Облік руху основних засобів // Причорноморські економічні студії. – 2017. №3 – С.191-200.
- 50 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.
- 51 Литнева Н.А. Бухгалтерський облік / Н.А. Литнева, Л.И. Малявкина, Т.В. Федорова. – К. : ФОРУМ, 2006. – 496 с.
- 52 Макурін А.А. Бухгалтерський облік і внутрішній аудит витрат на утримання та поліпшення основних засобів на вуглевидобувних підприємствах. URL: <http://eztuir.ztu.edu.ua/123456789/6180>
- 53 Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: видання 2016-2017, Ч.1. – К.: Фенікс, 2017. – 1142с.
- 54 Мішура В. Еволюція поняття, класифікація та економічна сутність поняття основні засоби //
- 55 Назаренко І. Документальне оформлення операцій з обліку основних засобів / І. Назаренко // Все про бухгалтерський облік. – 2013. –№ 31. – С. 54-61.
- 56 Наумчук О.А. Про доцільність обліку необоротних активів, призначених для продажу / О.А. Наумчук // Науковий вісник ДонНУЕТ. Серія: Економіка. – 2009. – № 18. – 247 с.
- 57 Неміш Ю.В. Поняття «основні засоби» у сучасних наукових дослідженнях / Ю.В. Неміш // Аграрна економіка. – 2012. – Т. 5. – № 3–4. – С. 181–187.
- 58 Пантелеєв В.П. Внутрішній аудит: навч. посіб. / В.П. Пантелеєв, М.Д. Корінко; за ред. В.О.Шевчука. – К, 2006. – 247с.

59 Панчук Л.В. Економічна сутність основних засобів, їх класифікація і оцінка // Формування ринкової економіки. 2011. № 25 – Режим доступу : <file:///C:/Users/%D0%9A%D0%BE%D1%80%D0%B8%D1%81%D1%82%D1%83%D0%B2%D0%B0%D1%87/Downloads/14713870.pdf>

60 Петрик О. А. Стан та перспективи розвитку аудиту в Україні: методологічні та організаційні аспекти : К., 2004. – 552 с.

61 Подолянчук О. А. Методика і аналіз аудиту основних засобів / О.А. Подолянчук, Г. М. Химич // Вінницький національний аграрний університет. Збірник наукових праць ВНАУ. Серія: Економічні науки.– 2012. – № 4. – С.76-80.

62 Пушкар М.С. Теорія і практика формування облікової політики : монографія / М.С. Пушкар, М.Т. Щирба. – Тернопіль : Карт-бланш, 2009. – 260с.

63 Світлична О. С. Облік витрат на ремонт та поліпшення основних засобів / О. С. Світлична // Управління розвитком. – 2014. – № 15. – С. 151-154.

64 Сміт А. Исследование о природе и причинах богатства народов / А. Сміт ; пер. с англ. Е. М. Майборода ; отв. ред. Л. И. Абалкин. – М. : Наука, 1993. – 570 с.

65 Сук Л.К. Організація бухгалтерського обліку: підручник / Л.К Сук, Л.П. Сук. – К.: Каравела, 2009, -624с.

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

67 Ткаченко Л. Особливості оцінки основних засобів: історія і сучасність / Л. Ткаченко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 10. –С. 11-19.

68 Хома С.В. Особливості обліку необоротних активів, утримуваних для продажу / С.В. Хома // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – № 4. – С. 20–24.

69 Цебень Р.Л., Козенко В. Особливості переоцінки основних засобів / Фінансово-економічна платформа парадигмальних змін повоєнного розвитку України: Матеріали I Всеукраїнської науково-практичної конференції присвяченої пам'яті проф. Войнаренка Михайла Петровича 27-28 жовтня 2022 року, м. Хмельницький). – Хмельницький: ХНУ, 2022. – 348 с.

70 Ямборко Г. Бухгалтерська амортизація основних засобів: обираємо метод та обліковуємо / Г. Ямборко // Все про бухгалтерський облік. – 2006. – № 31. – С.21-27.