

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

Форма № П-4.04

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

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

Допускається до захисту
Завідувач кафедри _____ доц. Є.А. Карпенко
«10» грудня 2020 р.

ДИПЛОМНА РОБОТА

*на тему: «Облік і аудит основних засобів підприємства»
(за матеріалами ПСП «НИВА», с. Баранівка)*

зі спеціальності 071 «Облік і оподаткування»

за освітньою програмою «Облік і аудит»

ступеня «магістр»

Виконавець роботи **Швець Анастасія Григорівна**

_____ 07.12.2020 р.

Науковий керівник **к.е.н., доцент Ночовна Юлія Олександрівна**

_____ 07.12. 2020 р.

ЗАТВЕРДЖЕНО

Наказ Вищого навчального закладу Укоопспілки
«Полтавський університет економіки і торгівлі»

18 квітня 2019 року № 88-Н

**Вищий навчальний заклад Укоопспілки
«Полтавський університет економіки і торгівлі»****ЗАТВЕРДЖУЮ**

Завідувач кафедри

бухгалтерського обліку і аудиту

_____ к.е.н., доц. Є.А. Карпенко

«03» вересня 2020 р.

**Завдання та календарний графік
виконання дипломної роботи****Студентки спеціальності 071 «Облік і оподаткування»****Освітньої програми «Облік і аудит»****Прізвище, ім'я, по батькові Шведць Анастасії Григорівни****Тема «Облік і аудит основних засобів підприємства»**

Затверджена наказом ректора № 135а-Н від «03» вересня 2020 р.

№ з/п	Назва етапів дипломної роботи	Строк виконання етапів роботи	Примітка
1	Вибір теми дипломної роботи	до 02.09.2020 р.	
2	Затвердження тем і наукових керівників	до 03.09.2020 р.	
3	Складання плану роботи, завдання та календарного графіку її виконання	до 04.09.2020 р.	
4	Опрацювання нормативних актів та літературних джерел	до 14.09.2020 р.	
5	Написання теоретичних розділів	до 30.09.2020 р.	
6	Виконання аналітичних розрахунків	до 30.10.2020 р.	
7	Подання дипломної роботи керівнику	до 06.11.2020 р.	
8	Робота по усуненню зауважень керівника, уточнення і доповнення практичного матеріалу, оформлення додатків до роботи	до 20.11.2020 р.	
9	Подання доопрацьованого варіанту роботи керівнику	до 24.11.2020 р.	
10	Подання роботи для перевірки на плагіат	до 27.11.2020 р.	
11	Подання дипломної роботи на кафедру	до 07.12.2020 р.	
12	Подання роботи на зовнішнє рецензування та отримання довідки про рекомендації щодо впровадження та використання результатів дослідження по дипломній роботі	до 10.12.2020 р.	
13	Захист дипломної роботи	за графіком	

Дата видачі завдання 03 вересня 2020 р.

Студент _____
(підпис)Науковий керівник _____ к.е.н., доц. Ночовна Ю.О.
(підпис) (науковий ступінь, вчене звання, ініціали та прізвище)**Результати захисту дипломної роботи**Дипломна робота оцінена на _____
(балів, оцінка за національною шкалою, оцінка за ECTS)

Протокол засідання ЕК № _____ від «_____» грудня 2020 р.

Секретар ЕК _____

ЗМІСТ

Вступ.....	3
Розділ 1. Теоретичні основи обліку і аудиту основних засобів підприємства.....	7
1.1. Економічна сутність, порядок класифікації, визнання та оцінки основних засобів.....	7
1.2. Значення і завдання обліку та аудиту основних засобів, їх нормативно-правове регулювання.....	13
1.3. Характеристика фінансово-господарської діяльності ПСП “НИВА” та постановки облікової роботи на ньому.....	30
Висновки за розділом 1.....	39
Розділ 2. Облік основних засобів підприємства та напрями його вдосконалення.....	43
2.1. Документальне оформлення руху основних засобів.....	43
2.2. Синтетичний та аналітичний облік основних засобів.....	49
2.3. Порядок нарахування та облік амортизації основних засобів.....	57
2.4. Напрями вдосконалення обліку основних засобів та їх амортизації... ..	62
Висновки за розділом 2.....	65
Розділ 3. Аудит основних засобів підприємства та узагальнення його результатів.....	67
3.1. Організація і планування аудиту основних засобів.....	67
3.2. Методика аудиту основних засобів, типові порушення в їх обліку.....	74
3.3. Узагальнення результатів аудиту основних засобів.....	78
Висновки за розділом 3.....	90
Висновки	92
Список використаних інформаційних джерел.....	98
Додатки.....	107

ВСТУП

Сприймаючи переваги економічно розвинутих країн в підходах до стандартизації бухгалтерського обліку та фінансової звітності, Україні необхідно активніше впливати на формування методології обліку в аграрній сфері, з якою наша країна позиціонує своє лідерство в Європі та світі. З огляду на це теоретичні дослідження та науково-методичне забезпечення розвитку бухгалтерського обліку й аудиту в аграрному секторі економіки є справою актуальною й невідкладною, особливо стосовно основних засобів. Адже основні засоби – це основний виробничий потенціал будь-якого аграрного підприємства. Вони є невід’ємною складовою його майна, а їх питома вага в загальній вартості активів складає більше 50%. Проте за офіційними статистичними даними технічний стан основних засобів вітчизняних підприємств аграрного бізнесу характеризується високим ступенем зносу та низьким рівнем оновлення. Низьким є значення коефіцієнтів корисної дії виробничих потужностей, ефективності використання основних засобів та окупності капітальних інвестицій, наростає потреба в інноваційному розвитку матеріально-технічної бази аграрних підприємств.

У сучасному інформаційному середовищі бухгалтерський облік основних засобів, як потужна інформаційна система, переживає період пошуку затребуваності та нових ідей щодо їх визнання, оцінки, класифікації, документального оформлення та відображення на рахунках бухгалтерського обліку й у фінансовій звітності. Від достовірного облікового відображення господарських операцій з основними засобами значною мірою залежать управлінські рішення, спрямовані на зміцнення та оновлення матеріально-технічної бази аграрних підприємств, забезпечення їх розширеного відтворення, досягнення конкурентоздатності та стійкого економічного розвитку. Адже в розвинутих країнах прослідковується стійка тенденція до сприйняття облікової системи як важливого елементу національної безпеки та

дієвого фактору економічної експансії країни.

Проблеми обліку й аудиту основних засобів ніколи не втрачали своєї актуальності та завжди залишалися дискусійними, що знайшло своє відображення у дослідженнях багатьох вітчизняних і зарубіжних науковців: Білухи М., Борисенка З., Бражнікової Л. М., Бутинця Ф., М., Виговської Н. Г., Грачової Р., Голова С.Ф., Гурої Н. О., Давидова Г.М., Дорош Н., Завгороднього В. П., Кириченка Б. Ю., Кірейцева Г., Крупки Я., Кругляка Б., Кузьмінського А., Лева Б., Леонтьєвої В., Метьюза М., Пантелєєва В., Паркера Р., Петрик О., Пилипенка І., Пушкаря М., Редька О., Рудницького В., Саблука П. Т., Савчука В. К., Соколова Я. В., Сопка В. В., Сука Л. К., Ткаченко Н.М., Уїтні Д., Усача Б., Хомина П. Я., Чумаченка М. Г., Шевчук В. О., Швеця В. Г. та інших.

Не зменшуючи вагомості проведених наукових досліджень вказаних авторів, зазначимо, що наявність невирішених питань, дискусійність багатьох теоретичних положень, а також їх важливе прикладне значення обумовлюють необхідність подальшого удосконалення обліку й аудиту основних засобів, у тому числі з урахуванням особливостей діяльності аграрних підприємств. Насамперед, це стосується категорійного апарату, порядку формування первісної та справедливої вартості основних засобів, їх оцінки на дату звітності, вибору ефективних методів нарахування амортизації, обліку інвестицій у нерухомість, орендованого та законсервованого майна. Наразі недостатньо дослідженими залишаються особливості податкових розрахунків операцій з основними засобами згідно з Податковим кодексом України та їх невідповідність вимогам П(С)БО. Потребують удосконалення зміст і структура первинних документів і облікових реєстрів з обліку руху та ремонтів основних засобів, методика відображення господарських операцій на синтетичних та аналітичних рахунках, у фінансовій звітності. Не менш важливими є ряд проблем в організації та методиці обліку амортизації основних засобів, витрат на їх поточний ремонт, модернізацію, реконструкцію, ліквідацію, оренду, інвестування, приватизацію тощо.

Актуальність зазначених проблем обумовила вибір теми, мету, завдання, об'єкт, предмет і структуру дипломної роботи.

Дипломна робота виконана в межах науково-дослідної теми кафедри бухгалтерського обліку і аудиту Вищого навчального закладу Укоопспілки «Полтавський університет економіки і торгівлі» на тему „Перспективи розвитку бухгалтерського обліку, аналізу та аудиту в умовах інноваційних інформаційних технологій” (номер державної реєстрації 0115U002543).

Метою дипломної роботи є дослідження теоретичних, організаційно-методичних та практичних аспектів обліку і аудиту основних засобів підприємства.

Відповідно до поставленої мети в дипломній роботі сформовано такі завдання:

- дослідити економічну сутність, порядок класифікації, визнання та оцінки основних засобів;
- розкрити значення і завдання обліку і аудиту основних засобів, порядок їх нормативно-правового регулювання;
- охарактеризувати фінансово-господарську діяльність ПСП “НИВА” та постановку облікової роботи на ньому;
- удосконалити порядок документального оформлення руху основних засобів;
- дослідити методику синтетичного та аналітичного обліку основних засобів;
- розкрити порядок нарахування та обліку амортизації основних засобів;
- розробити пропозиції щодо удосконалення обліку основних засобів та їх амортизації;
- вивчити порядок організації та планування аудиту основних засобів;
- розкрити методику аудиту основних засобів, виявити типові порушення в їх обліку та можливості їх виправлення;
- розкрити порядок узагальнення результатів аудиту основних засобів.

Об'єктом дипломної роботи є система обліку і аудиту основних засобів підприємства.

Предметом дипломної роботи є теоретичні, організаційні, методичні та прикладні аспекти обліку і аудиту основних засобів підприємства.

Суб'єктом дослідження обрано ПСП «Нива», яке здійснює свою діяльність в аграрній сфері.

Для дослідження теоретичних аспектів обліку і аудиту основних засобів в дипломній роботі застосовувалися методи індукції та дедукції. При визначенні змісту основних засобів як об'єктів обліку і аудиту використовувалися методи теоретичного узагальнення, групування та порівняння. Застосування абстрактно-логічного методу та методу причинно-наслідкового зв'язку дозволило сформулювати пропозиції щодо удосконалення обліку та класифікації основних засобів. Методи вибіркової перевірки та документування використовувались при проведенні аудиту основних засобів.

Інформаційною базою дослідження стали монографії, наукові статті та публікації зарубіжних і вітчизняних вчених, міжнародні та національні стандарти обліку, звітності та аудиту, фахові видання професійних бухгалтерських організацій, довідково-інформаційні видання, дані бухгалтерського обліку, фінансова та статистична звітність ПСП «Нива», результати власних спостережень автора.

Практичне значення одержаних результатів полягає в розробці науково-практичних рекомендацій щодо удосконалення обліку і аудиту основних засобів і використання їх даних в управлінні підприємством, що сприятиме підвищенню достовірності, оперативності та аналітичності облікової інформації, забезпечить посилення контролю за станом і рухом основних засобів, позитивно вплине на результати діяльності підприємства.

За результатами проведеного дослідження опубліковано тези «Проблеми обліку основних засобів аграрних підприємств» [37 с. 236-239].

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ І АУДИТУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ПІДПРИЄМСТВА

1.1. Економічна сутність, порядок класифікації, визнання та оцінки основних засобів

Основні засоби підприємства – це сукупність засобів праці, матеріально-майнових цінностей, що функціонують у натуральній формі як у сфері матеріального виробництва, так і у невиробничій сфері терміном служби більше одного року. До них належать виробничі та невиробничі об'єкти: будівлі, споруди, машини, устаткування, інвентар тощо.

Не залежно від того, що поняття основних засобів є узагальненим сутність цієї категорії неодноразово ставала предметом дослідження науковців України та зарубіжних країн. Незважаючи на значні напрацювання вчених на сьогодні єдності поглядів на «основні засоби» не досягнуто (табл. 1.1).

Таблиця 1.1

Визначення основних засобів окремими науковцями

Автор, джерело	Визначення основних засобів
Агрес О.Г. [1, с. 20]	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
Бабіч В. [5, с. 10-13.]	це сукупність засобів праці, які функціонують у сфері матеріального виробництва в незмінній натуральній формі протягом тривалого часу та переносять свою вартість на заново створений продукт частинами в міру їх зношення.
Бутинець Т. А. [6, с. 28]	основні засоби розглядаються як вкладений капітал, і, відповідно, повинні обліковуватися за собівартістю і їх можна прирівняти до витрат майбутніх періодів; основні засоби розуміються як ресурс, що знаходиться на підприємстві
Гречко С.М. [8, с. 24]	це необоротний актив, що призначений для господарської діяльності, тобто планується використовувати в господарській діяльності адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання
Коваленко О.В., [16, с.21]	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

Продовж. табл. 1.1

Автор, джерело	Визначення основних засобів
Неміш Ю.В. [21, с. 66]	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
Пиріжок Є. [22, с. 397]	це матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх в процесі виробництва чи поставки товарів, надання послуг, здачі в оренду іншим особам чи для здійснення
Сук П.Л. [39, с. 647]	це сукупність матеріально-речових цінностей, що діють у натуральній формі протягом тривалого часу як у сфері матеріального виробництва, так і у невиробничій сфері
Яловега Л.В. [46]	сума капіталу, вкладеного в сукупність матеріально-речових об'єктів і цінностей, що використовуються в процесі виробництва для впливу на предмети праці і їх перетворення в придатні до споживання продукти.

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про основні засоби, а також розкриття інформації про них у фінансовій звітності визначає Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 “Основні засоби”. Це П(С)БО не поширюється на відтворені природні ресурси та операції з основними засобами, особливості обліку яких визначаються іншими П(С)БО. Наприклад, облік операцій, пов'язаних з орендою основних засобів, визначається П(С)БО 14 “Оренда”.

Отже, за П(С)БО 7 основні засоби – це матеріальні активи, які підприємство утримує з метою їх використання у процесі виробництва або постачання товарів, надання послуг, для здавання в оренду іншим особам або здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання яких більше одного року, а об'єкт основних засобів – це закінчений пристрій з усіма пристосуваннями і приладдям до нього або окремий конструктивно відокремлений предмет, що призначений для виконання певних самостійних функцій, чи відокремлений комплекс конструктивно з'єднаних предметів одного або різного призначення, що мають для їх обслуговування загальні пристосування, приладдя, керування та єдиний фундамент, у наслідок чого кожен предмет може виконувати свої функції, а комплекс – певну роботу тільки в складі комплексу, а не самостійно. Якщо один об'єкт основних засобів складається з частин, які мають різний строк

корисного використання, то кожна з цих частин може обліковуватись в бухгалтерському обліку як окремий об'єкт.

Під строком корисного використання (експлуатації) розуміють очікуваний період часу, протягом якого необоротні активи будуть використовуватись підприємством або з їх використанням буде виготовлено (виконано) очікуваний підприємством обсяг продукції (робіт, послуг). Строк корисного використання об'єкта основних засобів переглядається у разі зміни очікуваних економічних вигод від його використання.

При визначенні строку корисного використання слід враховувати:

- очікуване використання об'єкта підприємством з врахуванням його потужності або продуктивності;
- фізичний та моральний знос, що передбачається;
- правові або інші обмеження щодо строків використання об'єкта та інші фактори.

Таким чином, основні засоби – це частина майна підприємства, що переносить свою вартість на новостворений продукт частинами за декілька виробничих циклів.

З метою бухгалтерського обліку основні засоби класифікуються за такими групами:

- земельні ділянки;
- капітальні витрати на поліпшення земель;
- будинки, споруди та передавальні пристрої;
- машини та обладнання;
- транспортні засоби;
- інструменти, прилади, інвентар (меблі);
- робоча і продуктивна худоба;
- багаторічні насадження;
- інші основні засоби.

В обліку, аналізі та аудиті використовуються додаткові ознаки класифікації основних засобів:

- за функціональним призначенням: виробничі, невиробничі;
- за галузевою ознакою: промисловості, сільського господарства, транспорту, торгівлі, будівельні, зв'язку тощо;
- за використанням: діючі, недіючі, запасні;
- за належністю: власні, орендовані;
- за речовим характером: інвентарні, неінвентарні;
- за джерелами фінансування: внесені до статутного фонду підприємства, придбані за власні кошти підприємства, придбані за рахунок позикових коштів, безоплатно отримані основні засоби, отримані внаслідок обміну на подібний або неподібний актив;
- за характером відображення зносу: основні засоби які амортизуються, основні засоби які не амортизуються;
- за натурально-речовим складом: земельні ділянки, будинки, споруди та передавальні пристрої, машини й пристрої, транспортні засоби, прилади, інвентар, багатолітні насадження, інші необоротні матеріальні активи;
- за характером участі: активні, пасивні.

Основні засоби відрізняються не лише за класифікацією, а й за їх оцінкою. Розрізняють такі види оцінки вартості основних засобів: первісна, ліквідаційна, переоцінена, залишкова, **справедлива**.

Первісна вартість – це фактична собівартість необоротних активів у сумі грошових коштів або справедливої вартості інших активів, сплачених, витрачених для створення або придбання необоротних активів. Придбані основні засоби зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю.

Первісна вартість охоплює:

– суми, сплачені згідно з договором постачальнику (продавцю) **за вирахуванням непрямих податків;**

- суми, сплачені організаціям за здійснення робіт за договорами будівельного підряду та іншими договорами;
- суми, сплачені організаціям за інформаційні та консультаційні послуги, пов'язані з придбанням (створенням) основних засобів;
- реєстраційні збори, державне мито та аналогічні платежі, здійснені у зв'язку з придбанням (отриманням) прав на об'єкт основних засобів;
- сплачені мито, податки та інші платежі, пов'язані з придбанням (створенням) основних засобів, що не відшкодовуються підприємству;
- винагороди, сплачені посередницькій організації, через яку було придбано об'єкт основних засобів;
- витрати зі страхування ризиків, пов'язаних із доставкою основних засобів;
- витрати на встановлення, монтаж та налагодження основних засобів;
- інші витрати, безпосередньо пов'язані з придбанням (створенням) основних засобів та приведенням їх у робочий стан.

Отже первісна вартість придбаних основних засобів визначається за формулою:

$$C_{\text{п}} = C_{\text{придб}} + C_{\text{тр}} + C_{\text{монт}} + C_{\text{ів}}$$

де $C_{\text{придб}}$ – вартість придбання основних засобів, грн;

$C_{\text{тр}}$ – вартість їх транспортування, грн;

$C_{\text{монт}}$ – вартість монтажу, грн;

$C_{\text{ів}}$ – інші витрати, пов'язані з придбанням основних засобів, грн

Ліквідаційна вартість – це сума коштів або вартість інших активів, яку підприємство очікує отримати від реалізації або ліквідації необоротних активів після закінчення строку їх корисного використання, за вирахуванням витрат, пов'язаних з продажем.

Переоцінена вартість – це вартість необоротних активів після їх переоцінки.

Переоцінена вартість визначається за формулою:

$$C_{\text{відн}} = C_{\text{п}} \cdot i$$

де i – індекс переоцінки, який визначається діленням справедливої вартості об'єкта, що переоцінюється, на його залишкову вартість.

Залишкова вартість основних засобів визначається як різниця між первісною вартістю і сумою їх зносу. Залишкова вартість показує більш реальну вартість залишку основних засобів, а тому вона відображається в балансі підприємства і входить в його валюту. Залишкова вартість об'єктів постійно змінюється внаслідок їх зносу. Реально існуюча вартість основних засобів, ще не перенесена на собівартість виготовлюваної продукції **визначається за формулою:**

$$C_{\text{зал}} = C_{\text{п}} - A_{\text{зн}}$$

де $A_{\text{зн}}$ – вартість зношення (амортизаційні відрахування, які вже було здійснено у попередніх періодах), грн.

Справедлива вартість – це сума, за якою може бути здійснений обмін активу або оплата зобов'язання в результаті операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами. Справедлива вартість основних засобів - це сума, за якою можна їх продати або оплатити зобов'язання за звичайних умов на певну дату (п. 4 П(С)БО 7). Метод визначення справедливої вартості залежить від виду основного засобу та можливості оцінки його вартості. Якщо ринкова оцінка неможлива, справедлива вартість приймається рівною дисконтованому доходу від використання цього активу протягом терміну його служби.

Отже, оцінка основних засобів це специфічна форма ціни, яка використовується для правильного визначення їх загальної вартості, складу та структури, величини амортизаційних відрахувань, які включаються до собівартості продукції, а також для визначення прибутку та рентабельності підприємства. Особливо важливою є правильна оцінка основних засобів підприємства при зміні форм власності чи передачі майна в оренду.

1.2. Значення і завдання обліку та аудиту основних засобів, їх нормативно-правове регулювання

Бухгалтерський облік основних засобів - це процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про основні засоби підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень.

Важливість та значення бухгалтерського обліку основних засобів обумовлено тим, що від того, наскільки ефективно використовуються основні засоби, залежать результати діяльності підприємства. В свою чергу, ефективність використання основних засобів залежить напряду від вмілої організації обліку, своєчасного одержання надійної та повної облікової інформації, адже на її основі приймаються управлінські рішення.

В бухгалтерському обліку основні засоби виділено в окремий об'єкт обліку. Тому перед бухгалтерським обліком основних засобів стоїть низка завдань, які по-різному оцінюються вченими. Більше того, в історичному плані завдання бухгалтерського обліку основних засобів постійно змінювалися, що визначалося зміною економічної та політичної системи в країні. Не зважаючи на це, до таких завдань найчастіше відносять наступні:

- контроль та зберігання основних засобів;
- своєчасне та правильне документальне оформлення й відображення в обліку надходження, внутрішнього переміщення (зі складу в цех, з цеху в цех, з цеху на склад, зі складу на склад, з відділу у відділ тощо), ефективного використання, вибуття (ліквідація, безкоштовна передача, реалізація) основних засобів;
- своєчасне (щомісячне) відображення в обліку зносу (амортизації) основних засобів;
- відображення в обліку витрат на ремонт основних засобів;
- виявлення зайвих та морально застарілих основних засобів;

– визначення результатів від ліквідації, а також збитків від списування неповністю амортизованих об'єктів основних засобів [5, с. 49].

Зазначимо, що подібний перелік завдань бухгалтерського обліку основних засобів надають переважна більшість вчених в своїх дослідженнях. Водночас трапляються і певні новації. Так, наприклад, О. В. Костюнік робить акцент на такому завданні, як автоматизація обліку основних засобів [40, с. 128]. На думку вченого, досягнення цього завдання має реалізовуватися за такими напрямками:

– облік наявності основних засобів, нематеріальних активів та малоцінних та швидкозношуваних предметів за місцями їх зберігання й використання;

– пооб'єктний облік взятих в оренду основних засобів;

– пооб'єктний облік наявності дорогоцінних металів і коштовних каменів у складі основних засобів;

– своєчасне відображення в обліку надходження, вибуття і переміщення основних засобів, нематеріальних активів та малоцінних та швидкозношуваних предметів в розрізі видів і груп;

– точне і своєчасне обчислення використання основних засобів, необоротних активів; малоцінних та швидкозношуваних предметів;

– облік зносу й амортизації основних засобів, зносу необоротних активів, малоцінних та швидкозношуваних предметів;

– контроль над правильністю використання основних засобів і малоцінних та швидкозношуваних предметів, облік витрат на їх ремонт і ліквідацію;

– підготовка даних, якими користуються для складання встановленої поточної, періодичної та річної звітності;

– своєчасне здійснення індексації основних засобів та висвітлення їхніх результатів на рахунках бухгалтерського обліку [40, с. 129].

О.О. Довжиник до переліку завдань бухгалтерського обліку основних засобів додає виявлення невикористаних об'єктів [26, с. 804].

Досить часто в переліку таких завдань можна зустріти правильне документальне оформлення руху основних засобів. Це завдання можна доповнити своєчасним відображенням в регістрах обліку надходження, внутрішнього переміщення й вибуття об'єктів основних засобів.

Л. В. Гуцаленко вважає, що організацію обліку основних засобів необхідно будувати із урахуванням таких основних факторів:

- довготривалого терміну використання об'єктів, протягом якого їх необхідно обліковувати;

- технічно складної та багатокомпонентної будови, яку необхідно детально відображувати в облікових регістрах;

- необхідність проведення ремонтів, реконструкції, модернізації основних засобів призводить до зміни їх первісних характеристик, які потрібно своєчасно відображувати у регістрах обліку;

- вартість об'єктів вимагає адекватної організації процесів їх приймання, списання, а також і обліку наявності, які б забезпечували їх цілісність і збереження у робочому стані [24, с. 743]. Вважаємо, що збереження приватної власності, унеможливлення крадіжок майна, руйнування об'єктів є одним із основних завдань, що постійно постають перед бухгалтерським обліком.

Зазначимо, що поінформованість про наявність основних засобів та постійний контроль за їх ефективним використанням мають важливе значення для управління виробничою діяльністю кожного підприємства. Ефективність використання основних засобів залежить від організації своєчасного одержання надійної і повної облікової інформації. Саме у цьому зв'язку зростає роль та значення бухгалтерського обліку як однієї з найважливіших функцій управління. Однак дані бухгалтерського обліку та їх використання в управлінні будуть недостатніми без їх відповідного аудиту.

Аудит – це незалежна перевірка даних бухгалтерського обліку підприємства організацій уповноваженими особами з метою підтвердження їх правильності та достовірності.

Аудит основних засобів є невід’ємною частиною загального аудиту підприємства, оскільки основні засоби зазвичай займають значну частку в активах підприємства.

Завданнями аудиту основних засобів є:

- перевірка доцільності включення активів до складу основних засобів;
- перевірка правильності створення первісної вартості залежно від методів їх прийняття;
- своєчасність і точність оформлення документації та відображення в обліку операцій з основними засобами, їх прийняття, передачі та вибуття;
- перевірка правильності розрахунку амортизації основних засобів та відображення її на рахунках;
- перевірка правильності розподілу витрат на капітальний та поточний ремонт основних засобів;
- законність та регулярність відображення в бухгалтерському обліку операцій фінансового та оперативного лізингу як для лізингоодержувача, так і для лізингодавця;
- підтвердження правильності та законності відображення в бухгалтерському обліку операцій з оренди основних засобів.

Конкретні завдання аудиту з перевірки операцій з основними засобами наведено в табл. 1.2.

Загалом аудит основних засобів трудомісткий процес, який вимагає обробки великих обсягів даних, і аудитор може застосувати модельне дослідження основних засобів, приймаючи ключові ризики.

Таблиця 1.2

Конкретні завдання аудиту основних засобів підприємства

Загальні завдання аудиту	Конкретні завдання аудиту
Наявність	Перевірка наявності ОЗ на дату балансу за місцем їх знаходження, а також шляхом проведення інвентаризації
Права і зобов'язання	Перевірка документів, які підтверджують право власності підприємства на ОЗ(договір купівлі-продажу, договір оренди та технічна документація)
Оцінка	Перевірка правильності оцінки ОЗ при їх надходженні, реалізації, ліквідації, проведенні ремонту, здаванні в оренду, нарахуванні амортизації, модернізації
Факт події	Перевірка первинних документів, які підтверджують факти здійснення господарських операцій з ОЗ, таких як акт прийому-передачі, інвентарна картка, розрахунок амортизації, акт списання-ліквідації, інвентарний список, рахунок, накладна, податкова накладна, договір купівлі-продажу
Повнота обліку	Перевірка повноти відображення всіх операцій з обліку ОЗ шляхом прослідковування від первинних документів, через регістри (журнали-ордери №10,13, журнал №4, оборотно-сальдова відомість, головна книга,) до звітності
Подання і розкриття інформації у звітності	Перевірка правильності представлення та розкриття інформації про ОЗ у балансі підприємства(ф.№1) та у примітках до фінансової звітності(ф.№5)

Організація і методика аудиту визначається, передусім, належним інформаційним забезпеченням аудитора про суб'єкт господарської діяльності. Зростання обсягів інформації потребує від аудитора певної її систематизації і класифікації, оскільки без такого підходу важко зібрати необхідні аудиторські докази, правильно оцінити господарські явища, факти, процеси виробництва.

Під інформаційним забезпеченням аудиту розуміють певним чином упорядковану сукупність інформації, яку формують і використовують на різних стадіях процесу аудиту. Основою інформаційного забезпечення аудиту є економічна інформація, що характеризує виробничу і фінансово-господарську

діяльність суб'єктів господарювання та нормативне забезпечення обліку і аудиту основних засобів.

Особливо важливим при проведенні аудиту основних засобів та відображення інформації про них у звітності є дослідження нормативно-правового регулювання (табл 1.3). Розглянувши діючі нормативні акти, можна згрупувати та представити їх у вигляді чотирьох рівнів:

I рівень – законодавчий – визначає сутність бухгалтерського обліку, його завдання, основні поняття, що використовуються, порядок регулювання, організації та ведення бухгалтерського обліку. Включає Конституцію України, Господарський кодекс України, Податковий кодекс України, Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. №996-XIV.

II рівень – нормативний - Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», який регулює методологічні засади ведення обліку основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, та ряд інших П(С)БО.

III рівень – методичний - Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій; Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів; Методичні рекомендації про застосування регістрів бухгалтерського обліку; інші нормативно-правові акти.

IV рівень – організаційний - Наказ про облікову політику підприємства; Робочий план рахунків для обліку необоротних матеріальних активів; Наказ про проведення інвентаризації; посадові інструкції; графіки документообігу та інвентаризації; регламенти бухгалтерських та інших адміністративних служб та порядок організації та реалізації внутрішнього контролю. Ця група документів формується в рамках системи управління конкретного підприємства.

Таблиця 1.3

**Нормативно-правове регулювання обліку і аудиту
основних засобів підприємства**

Назва нормативно-правового акту	Дата, номер, ким затверджено	Призначення	Характеристика статей, що регулюють порядок здійснення наукової діяльності
Господарський кодекс України	ВРУ, від 16.01.2003 р., №436-IV	встановлює правові основи господарської діяльності (господарювання), яка базується на різноманітності суб'єктів господарювання різних форм власності	Кодекс складається з 418 статей і 6 прикінцевих положень, згрупованих у 41 главу і 9 розділів: Розділ I Основні засади господарської діяльності; Розділ II Суб'єкти господарювання; Розділ III Майнова основа господарювання; Розділ IV Господарські зобов'язання; Розділ V Відповідальність за правопорушення у сфері господарювання; Розділ VI Особливості правового регулювання в окремих галузях господарювання; Розділ VII Зовнішньоекономічна діяльність; Розділ VIII Спеціальні режими господарювання; Розділ IX Прикінцеві положення.
Цивільний кодекс України	ВРУ, від 16.01.2003 р., №435-IV	регулює особисті немайнові та майнові відносини (цивільні відносини), засновані на юридичній рівності, вільному волевиявленні, майновій самостійності їх учасників	Побудований за пандектною системою Цивільний кодекс України складається з шести книг, розмежованих за сферою регулювання: Книга перша. Загальні положення; Розділ 1. Основні положення; Розділ 2. Особи; Розділ 3. Об'єкти цивільних прав; Розділ 4. Правочини. Представництво; Розділ 5. Строки та терміни. Позовна давність Книга друга. Особисті немайнові права фізичної особи; Книга третя. Право власності та інші речові права; Розділ 1. Право власності; Розділ 2. Речові права на чуже майно; Книга четверта. Право інтелектуальної власності; Книга п'ята. Зобов'язальне право Розділ 1. Загальні положення про зобов'язання; Розділ 2. Загальні положення про договір; Розділ 3. Окремі види зобов'язань; Підрозділ 1. Договірні зобов'язання (Глава 54-77); Підрозділ 2. Недоговірні зобов'язання (Глава 78-83); Книга шоста. Спадкове право

Продовж. табл. 1.3

Назва нормативно-правового акту	Дата, номер, ким затверджено	Призначення	Характеристика статей, що регулюють порядок здійснення наукової діяльності
Податковий кодекс України	ВРУ, від 02.12.2010 р., №2755-IV	регулює відносини, що виникають у сфері справляння податків і зборів, зокрема	Розділ І. Загальні положення; Розділ ІІ .Адміністрування податків, зборів (обов'язкових платежів); Розділ ІІІ.Податок на ;
Закон України «Про аудит фінансової звітності і аудиторську діяльність»	ВРУ, від 21.12.2017 р., № 2258-VIII	визначає правові засади аудиту фінансової звітності, провадження аудиторської діяльності в Україні та регулює відносини, що виникають при її провадженні	В законі наводиться визначення термінів, вимоги до аудитора, аудиторської діяльності та аудиторської фірми, до договору про аудиторські послуги, принципи професійної етики, конфіденційності, незалежності та об'єктивності та відповідальності аудитора, професійні стандарти, зміст та структура аудиторського звіту, порядок організації суспільного нагляду за аудиторською діяльністю, порядок атестації та реєстрації аудиторів і суб'єктів аудиторської діяльності, особливості проведення обов'язкового аудиту підприємств, що становлять суспільний інтерес, особливості контролю якості аудиторських послуг, принципи професійного самоврядування аудиторів і повноваження Аудиторської палати України
Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 7 "Основні засоби"	МФУ, від 18.05.2000р., №92	визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку 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	Положенням встановлено визначення термінів, порядок визнання, оцінки та класифікації основних засобів, їх переоцінки та амортизації, розкриття інформації про основні засоби у примітках до фінансової звітності
Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів	МФУ, Від 30.09.2003 р., № 561	визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку 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	методичні рекомендації містять в собі класифікацію основних засобів, порядок обліку надходження та вибуття основних засобів, їх амортизації, оренди, ремонту та поліпшення, переоцінки й зменшення корисності, обліку незавершених капітальних інвестицій, типову кореспонденцію рахунків бухгалтерського обліку операцій з основними засобами

Продовж. табл. 1.3

Назва нормативно-правового акту	Дата, номер, ким затверджено	Призначення	Характеристика статей, що регулюють порядок здійснення наукової діяльності
Інструкція про застосування <u>Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій</u>	МФУ Від, 30.11.1999р., №291	встановлює призначення і порядок ведення рахунків бухгалтерського обліку для узагальнення методом подвійного запису інформації про наявність і рух активів, капіталу, зобов'язань та факти фінансово-господарської діяльності підприємств, організацій та інших юридичних осіб (крім банків, бюджетних установ та підприємств, які відповідно до законодавства складають фінансову звітність за міжнародними стандартами фінансової звітності) незалежно від форм власності, організаційно-правових форм і видів діяльності, а також виділених на окремий баланс філій, відділень та інших відособлених підрозділів юридичних осіб (далі - підприємства)	Наводиться характеристика рахунків, призначених для обліку капітальних інвестицій та основних засобів, їх амортизації, оренди, ремонту та поліпшення, переоцінки й зменшення корисності та типова кореспонденція, рахунків бухгалтерського обліку операцій з основними засобами
Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань	МФУ, Від 02.09.2014 р., № 879	визначає порядок проведення інвентаризації активів і зобов'язань та оформлення її результатів	визначає порядок організації та проведення інвентаризації основних засобів та капітальних інвестицій, документального оформлення та відображення в обліку її результатів
Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку	МФУ, Від 24.05.1995 р., № 88	встановлює порядок створення, прийняття і відображення у бухгалтерському обліку, а також зберігання первинних документів, облікових реєстрів, бухгалтерської та іншої звітності, що ґрунтується на даних бухгалтерського обліку	розкривається порядок складання приймання та відображення в обліку первинних документів з обліку основних засобів, особливості оформлення облікових реєстрів та виправлення помилок в них, порядок організації документообороту та зберігання бухгалтерських документів в архіві
Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності	МФУ, Від 28.03.2013 № 433	розкриває порядок розкриття інформації за статтями <u>балансу (звіту про фінансовий стан)</u> (далі - баланс), <u>звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід)</u> (далі - звіт про фінансові результати), звіту про рух грошових коштів, звіту про власний капітал	розкривається порядок відображення інформації про залишки і рух основних засобів та капітальних інвестицій у різних формах фінансової звітності
Порядок подання фінансової звітності	КМУ, Від 28.02.2000 р., № 419	визначає порядок оприлюднення фінансової звітності згідно із чинним законодавством	розкривається порядок затвердження, подання та оприлюднення фінансової звітності, щодо основних засобів, їх строки та адреси

Продовж. табл. 1.3

Назва нормативно-правового акту	Дата, номер, ким затверджено	Призначення	Характеристика статей, що регулюють порядок здійснення наукової діяльності
Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства	МФУ, Від 27.06.2013 р., № 635	визначає порядок формування облікової політики підприємства як елементу системи організації бухгалтерського обліку	наводяться принципи, методи і процедури, які використовуються підприємством для ведення бухгалтерського обліку основних засобів, 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. Розкривається зміст і структура розпорядчого документа про облікову політику підприємства
Про затвердження форми державної статистичної звітності із статистики основних засобів та Інструкції про порядок її складання	ДКСТУ Від 27.08.2001р., №365	встановлено форму державного статистичного спостереження N 11-ОЗ "Звіт про наявність та рух основних засобів, амортизацію (знос)" та порядок її заповнення	встановлено форму державного статистичного спостереження N 11-ОЗ "Звіт про наявність та рух основних засобів, амортизацію (знос)" та порядок її заповнення

Важливим законодавчим актом, що регулює облік основних засобів є Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996-XIV. Цей закон визначає правові засади організації і ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності. Згідно даного **законодавчого акту** бухгалтерський облік є обов'язковим, ведеться всіма підприємствами, оскільки фінансова, статистична, податкова та інші види звітності, ґрунтуються на даних цієї системи. Питання організації бухгалтерського обліку на підприємстві, відповідальність за правильність його ведення несе власник або уповноважений орган, який здійснює керівництво підприємством відповідно до законодавства та установчих документів.

Податковим кодексом України визначається поняття амортизації, вартості, що амортизується, первісної, ліквідаційної вартості, класифікація

основних засобів у залежності від строку їх корисного використання та об'єкти основних засобів, що підлягають амортизації.

Вагома роль у нормативно-правовому забезпеченні обліку і аудиту основних засобів відводиться П(С)БО 7 «Основні засоби». Це положення визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про основні засоби та інші необоротні матеріальні активи, а також розкриття інформації про них у фінансовій звітності. Зокрема, у даному документі наводяться критерії визнання об'єкта основних засобів активом, прописані методи оцінки, переоцінки та амортизації основних засобів, врегульовано особливості формування інформації про зменшення корисності та вибуття основних засобів, а також порядок розкриття інформації про них у примітках до фінансової звітності. Окрім П(С)БО 7 ведення обліку основних засобів регулюють ще ряд стандартів.

П(С)БО 14 «Оренда» визначає методологічні засади формування інформації в бухгалтерському обліку про оренду необоротних активів та розкриття її у фінансовій звітності. Стандарт, зокрема, виділяє поняття фінансової та операційної оренди, і відповідним чином надає інформацію про ведення обліку оренди основних засобів як в орендаря, так і в орендодавця, а також розкриття інформації у примітках до фінансової звітності.

П(С)БО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність» визначає критерії визнання та оцінки необоротних активів, утримуваних для продажу, порядок визнання та оцінки припиненої діяльності, та визначає інформацію, що наводиться в примітках до фінансової звітності про активи та групи вибуття, утримувані для продажу, а також припинену діяльність.

У П(С)БО 28 «Зменшення корисності активів» наводяться критерії визнання та оцінки зменшення корисності активів, зокрема необоротних активів, визначається порядок формування інформації про облік відновлення

корисності активу, зменшення та відновлення корисності групи активів, яка генерує грошові потоки та її розкриття у примітках до фінансової звітності.

П(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість» визначає критерії визнання та оцінки інвестиційної нерухомості, умови переведення основних засобів до складу інвестиційної нерухомості та виведення зі складу інвестиційної нерухомості, вибуття інвестиційної нерухомості, та відображення цих операцій в обліку та у примітках до фінансової звітності.

У Плані рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, для ведення обліку основних засобів призначено рахунок 10 «Основні засоби». Крім цього затверджено Інструкцію про застосування Плану рахунків, що спрямована на забезпечення єдності відображення однорідних за змістом господарських операцій на відповідних синтетичних рахунках і субрахунках. В згаданій Інструкції наведено коротку характеристику та призначення синтетичних рахунків і субрахунків, типову схему реєстрації та групування інформації про господарські операції, пов'язані з рухом основних засобів.

Важливим документом з обліку основних засобів є Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань, яке встановлює єдині вимоги щодо порядку проведення інвентаризації основних засобів, визначає завдання інвентаризації, наводить терміни проведення та перелік активів щодо яких інвентаризація є обов'язковою.

До переліку важливих нормативних документів з обліку основних засобів належать Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів, що також наводять класифікацію основних засобів, визначають методологічні особливості обліку надходження, ремонту, поліпшення, переоцінки, вибуття, амортизації основних засобів та облік основних засобів в оренді. У додатку до Методичних рекомендацій наводиться типова кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку операцій з основними засобами.

Нормативний рівень регулювання обліку основних засобів на рівні самого підприємства передбачає формування Наказу про облікову політику. У даному наказі, як правило щодо об'єктів основних засобів визначають наступне: що є об'єктом основних засобів на підприємстві, порядок визначення ліквідаційної вартості основних засобів, методи нарахування амортизації основних засобів, встановлення терміну корисного використання основних засобів, порядок і умови проведення їх переоцінки.

Слід прагнути обирати саме такі елементи облікової політики, які б сприяли формуванню реальних даних про основні засоби підприємства.

При проведенні критичної оцінки останніх наукових досліджень за темою дипломної роботи було складено перелік докторських і кандидатських дисертацій, в яких досліджувалися проблеми обліку та аудиту основних засобів підприємства (табл. 1.4).

Таблиця 1.4

Критична оцінка останніх наукових досліджень з обліку і аудиту основних засобів

Тема дослідження	ПІБ дослідників	Проблеми, що досліджуються	Авторські пропозиції
Докторські дисертації			
Методологія та організація обліку необоротних матеріальних активів (докторська дисертація), ТНЕУ, 2018р.	Кафка Софія Михайлівна	Вдосконалення та розвиток теоретико-методологічних, організаційних і практичних засад бухгалтерського обліку необоротних матеріальних активів відповідно до вимог широкого кола користувачів інформації в частині забезпечення всіх її якісних характеристик	Встановлено вплив організаційно-технологічних особливостей нафтогазової промисловості на методологію та організації обліку необоротних матеріальних активів. Удосконалено класифікацію необоротних активів. Удосконалено концептуальні положення бухгалтерського обліку господарських операцій, пов'язаних з рухом необоротних нематеріальних активів. Удосконалено підходи до оцінки забезпечення витрат на виведення основних засобів з експлуатації та відновлення земельних ділянок. Удосконалено порядок аналітичного та синтетичного

Продовж. табл. 1.4

Тема дослідження	ІІБ дослідників	Проблеми, що досліджуються	Авторські пропозиції
			<p>обліку витрат на ремонт необоротних матеріальних активів. Удосконалено методичку аналітичного та синтетичного обліку лізингових операцій у лізингодавця.</p> <p>Удосконалено структуру робочого плану рахунків з обліку основних засобів підприємств і транспортування природного газу з урахуванням компонентного обліку окремих їх складових згідно вимогами П(С)БО та МСФЗ</p> <p>Запропоновано ведення управлінського обліку спільної діяльності підприємств нафтогазової промисловості з використання необоротних матеріальних активів, проведення попередніх розрахунків</p>
<p>Розвиток бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки: теорія, методологія, практика (докторська дисертація) НАСОНА, 2010р.</p>	<p>Жук Валерій Миколайович</p>	<p>Забезпечення розвитку теорії бухгалтерського обліку під впливом доктрин інституціональної теорії, теорії фізичної економії, концепції сталого розвитку, інших досягнень економічної науки та розробка на цій основі концепції розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки та механізмів її реалізації</p>	<p>Запропоновано нову парадигму бухгалтерського обліку економіки сталого (гармонійного) розвитку, інституціональну теорію бухгалтерського обліку, що дозволило виділити та класифікувати складові інституціонального забезпечення розвитку бухгалтерського обліку, встановити ієрархію їх впливу та застосування при розробці відповідних програмних документів.</p> <p>Удосконалено методичні підходи до бухгалтерського обліку та оцінки біологічних активів і сільськогосподарської продукції для усунення проблем застосування МСБО 41 та П(С)БО 30, та впровадження в практиці обліку категорії «справедлива вартість», критично оцінено й упорядковано порядок аналітичного та синтетичного обліку, визначення фінансових результатів від сільськогосподарської діяльності.</p>

Продовж. табл. 1.4

Тема дослідження	ШБ дослідників	Проблеми, що досліджуються	Авторські пропозиції
			<p>Удосконалено методологію обліку земель сільськогосподарського призначення з метою прийняття нового стандарту бухгалтерського обліку з найбільш цінного активу, національного багатства та природного ресурсу планетарного значення.</p> <p>Запропоновано визначення системи бухгалтерського обліку за п'ятирівневою побудовою, що дозволило привнести до класичного змісту цього поняття регуляторний та інституціональний рівні, визначити мотивацію розвитку бухгалтерських облікових систем, зв'язок та ієрархію її міжнародних, національних, галузевих і корпоративних рівнів.</p> <p>Розроблено нові наукові підходи до формування інституту професійних бухгалтерів, як найбільш вагомої складової інституціонального забезпечення розвитку бухгалтерського обліку, що дозволило сформулювати Концепцію розвитку цього інституту в аграрній сфері, підходи до організації бухгалтерського обслуговування суб'єктів малого бізнесу на селі</p>
Кандидатські дисертації			
Облік і аналіз основних засобів на підприємствах водопостачання і водовідведення (кандидатська дисертація), ОНЕУ, 2013р.	Самбурська Наталія Іванівна	Обґрунтування теоретичних положень та розробка практичних рекомендацій з удосконалення обліку і аналізу основних засобів на підприємствах водопостачання і водовідведення з урахуванням їх особливостей і потреб інформаційного забезпечення управлінської діяльності	<p>Розроблено практичний інструментарій для аналітичного забезпечення оцінки ефективності використання основних засобів з урахуванням галузевих особливостей підприємств водопостачання та водовідведення.</p> <p>Удосконалено зміст і структуру первинних документів та облікових регістрів з обліку основних засобів підприємств водопостачання і водовідведення.</p> <p>Удосконалено методику синтетичного та аналітичного обліку руху основних засобів на</p>

Продовж. табл. 1.4

Тема дослідження	ШБ дослідників	Проблеми, що досліджуються	Авторські пропозиції
			<p>підприємствах водопостачання і водовідведення шляхом деталізації відповідних субрахунків, розробки аналітичних рахунків та уточнення кореспонденції рахунків. Розроблено класифікацію поточних і капітальних ремонтів основних засобів з урахуванням особливостей підприємств водопостачання та водовідведення, що є підґрунтям для організації їх обліку з виокремленням відповідних субрахунків і аналітичних рахунків, розробкою груповальної відомості з обліку ремонтів основних засобів.</p> <p>Обґрунтовано вплив функціональних і технологічних особливостей підприємств водопостачання і водовідведення на організацію обліку основних засобів.</p> <p>Розроблено форми внутрішньої звітності про стан, рух та ефективність використання основних засобів</p>
<p>Бухгалтерський облік та аудит відтворення основних засобів: теорія і практика (кандидатська дисертація), НАСОО, 2010р.</p>	<p>Гуменюк Антоніна Федорівна</p>	<p>Обґрунтування і розробка практичних рекомендацій щодо подальшого розвитку і вдосконалення бухгалтерського обліку та внутрішнього аудиту відтворення основних засобів у сучасних умовах господарювання</p>	<p>Запропоновано основні засоби, передані в оперативну оренду, вести на окремих аналітичних рахунках.</p> <p>Розроблено методичні підходи щодо обліку поліпшення основних засобів при передачі їх в операційну оренду з використанням фонду відновлення.</p> <p>Удосконалено порядок автоматизації облікових процедур у частині обліку відокремлених компонентів основних засобів, наявності дорогоцінних металів в об'єктах основних засобів, формування та використання фонду відновлення основних засобів, обліку витрат на поліпшення</p>

Продовж. табл. 1.4

Тема дослідження	ІБ дослідників	Проблеми, що досліджуються	Авторські пропозиції
			основних засобів у процесі здійснення ремонтних робіт капітального характеру. Рекомендовано доповнити зміст Приміток до фінансової звітності з метою підвищення її інформативності в частині напрямків відтворення основних засобів
Облік і внутрішньо господарський контроль необоротних активів на	Федоронько Наталія Іванівна	оцінювання теоретичних, методичних та практичних засад обліку і внутрішньогосподарського	Удосконалено підходи до визначення необоротних матеріальних активів за змістом, формою, організаційно-структурною побудовою та правовим
підприємстві (кандидатська дисертація), ТНЕУ, 2011р.		контролю необоротних матеріальних активів для забезпечення ефективного функціонування підприємств вугледобувної промисловості та розроблення рекомендацій щодо їхнього вдосконалення в сучасних умовах господарювання	характером. На відміну від існуючих, запропоновані підходи базуються на використанні фундаментальних категорій сутності й явища, законів діалектики, зокрема переходу кількості в якість, і на принципах обліку та контролю. Удосконалено класифікацію необоротних матеріальних активів що дозволяє відображати їх в обліку за місцями експлуатації та центрами формування витрат. Удосконалено підходи до формування первинної облікової інформації про об'єкт необоротних матеріальних активів з урахуванням вартості його придбання, суми нарахованого зносу, ринкової вартості в даний момент,
			суми ремонту або заміни, обсягу видобутку вугілля на одиницю активу або його фондівдачі чи інтегрального ефекту операцій із використанням необоротних матеріальних активів. Удосконалено моделі прогнозування необоротних матеріальних активів вугільних шахт, що дозволить передбачити в майбутньому обсяги економічної вигоди. Удосконалено трактування понять “необоротні активи”, “необоротні

Продовж. табл. 1.4

Тема дослідження	ІБ дослідників	Проблеми, що досліджуються	Авторські пропозиції
			<p>матеріальні активи” й “основні засоби”. На відміну від існуючих підходів, чітко розмежовано поняття, що дають змогу окреслити мету, завдання, функції фінансового та управлінського обліку і створюють передумови для організації ефективного менеджменту вугледобувного підприємства.</p> <p>Удосконалено форми здійснення обліку та контролю необоротних матеріальних активів шляхом використання автоматизованих інформаційних систем, що підвищує оперативність формування необхідної для управління інформації</p>

1.3. Характеристика фінансово-господарської діяльності ПСП

“НИВА” та постановки облікової роботи на ньому

Приватне сільськогосподарське підприємство «Нива» було зареєстроване 07.12.2009 року. Власником підприємства є Цьова Андрій Олександрович.

Основною метою діяльності підприємства є: вирощування зернових та технічних культур; овочівництво і декоративне садівництво та вирощування продукції розсадників; вирощування фруктів, ягід, горіхів, культур для виробництва напоїв та прянощів; розведення великої рогатої худоби; розведення овець, кіз, коней, свиней, птиці та інших тварин; змішане сільське господарство; надання послуг у рослинництві облаштування ландшафту; надання послуг у тваринництві; виробництво м'яса; виробництво м'ясних

продуктів; виробництво нерафінованої олії; виробництво продуктів борошно-мельно-круп'яної промисловості; виробництво готових кормів для тварин, що утримуються на фермі; виробництво цукру; роздрібна торгівля в неспеціалізованих магазинах переважно з продовольчим асортиментом; лісництво та лісозаготівля; виробництво м'яса свійської птиці та кролів; оптова і роздрібна комісійна торгівля сільськогосподарською продукцією, продуктами її переробки та проведення іншої господарської комерційної та фінансової діяльності; брокерська діяльність на товаро-сировинних, фондових та інших біржах; виготовлення будівельних матеріалів, виробів з дерева та виконання будівельних і ремонтно-будівельних робіт; надання автотранспортних, ветеринарних, зоотехнічних, агротехнічних та інших послуг громадянам, підприємствам, організаціям та установам; створення та експлуатація магазинів, барів, кафе, станцій технічного обслуговування та ремонту автомобілів, сільськогосподарської техніки.

Підприємство є юридичною особою, створило статутний **капітал** в розмірі 485 тис. грн.

Для організації бухгалтерського обліку на ПСП «Нива» використовують **Наказ про організацію бухгалтерського обліку на підприємстві, в якому передбачено :**

1. Ведення бухгалтерського обліку на підприємстві покласти на бухгалтерську службу підприємства на чолі з головним бухгалтером.

2. Застосовувати План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій. З метою забезпечення необхідної деталізації обліково-економічної інформації дозволити головному бухгалтеру своїм розпорядженням вводити додаткову систему субрахунків.

3. Облік витрат підприємства вести на рахунках класу 9 «Витрати діяльності» з використанням рахунків класу 8 «Витрати за елементами».

4. Бухгалтерський облік вести з використанням комп'ютерної програми «ХХХ».

5. Перед складанням річної фінансової звітності проводити інвентаризацію активів та зобов'язань підприємства станом на 1 грудня поточного року. Проводити один раз на місяць раптову ревізію каси. Для проведення інвентаризації створити постійно діючу комісію. Склад комісії наведено в додатку 1 до цього наказу.

6. Завдання з визначення строку корисного використання основних засобів, інших необоротних матеріальних та нематеріальних активів, а також довгострокових біологічних активів покласти на постійно діючу інвентаризаційну комісію.

7. Перелік осіб, уповноважених отримувати товарно-матеріальні цінності від імені підприємства, наведено в додатку 3 до цього наказу.

8. Затвердити графік документообігу.

9. Філії, представництва, відділення та інші відокремлені підрозділи підприємства передають бухгалтерські документи в центральну бухгалтерію для ведення обліку.

10. Контроль за виконанням наказу покласти на фінансового директора та головного бухгалтера підприємства.

Цей наказ затверджується датою та підписом керівника підприємства, фінансового директора та головного бухгалтера.

При здійсненні господарської діяльності у розпорядженні підприємства знаходяться різні види майна в матеріальній та нематеріальній формі. За економічним змістом майно як активи підприємства поділяють на необоротні та оборотні активи. Активи – це ресурси, контрольовані підприємством в результаті минулих подій, використання яких, як очікується, приведе до отримання економічних вигод у майбутньому. Необоротні активи підприємства – це сукупність матеріально-фінансових ресурсів, що використовуються в його господарській діяльності у своїй натуральній формі тривалий час (більше року)

і мають значну вартість окремого об'єкта. Оборотні активи – грошові кошти та їх еквіваленти, що не обмежені у використанні, а також інші активи, призначені для реалізації чи споживання протягом операційного циклу чи протягом не більше дванадцяти місяців з дати балансу.

Для підвищення ефективності діяльності приватного сільськогосподарського підприємства «Нива» нами досліджено особливості бізнес – процесів та основні показники складу і структури активів досліджуваного підприємства (табл. 1.5).

Таблиця 1.5

Склад і структура активів ПСП "Нива" за 2016-2018рр
(станом на кінець року), тис. грн

Показники	2016		2017		2018		Відхилення (+,-) відносно 2017		Відхилення (+,-) відносно 2018		Темп росту, % відносно 2017	Темп росту, % відносно 2018
	сума, тис.грн	пит. вага, %	сума, тис.гр н	пит. вага, %	сума, тис.гр н	пит. вага, %	сума, тис.гр н	струк- турі %	сума, тис.гр н	струк- турі %		
1. Усього активів (майна)	54975	100,0	58470	100,0	63459	100,0	3495	-	4989	-	106,4	108,5
у тому числі:												
2. Необоротні активи	28663	52,1	30834	52,7	31792	50,1	2171	0,6	958	-2,6	107,6	103,1
3. Оборотні активи, з них	26312	47,9	27636	47,3	31667	49,9	1324	-0,6	4031	2,6	105	114,6
3.1. Запаси	24229	92,1	25785	93,3	29850	94,3	1556	1,2	4065	1	106,4	115,8
3.2. Кошти в розрахунках	2016	7,7	1590	5,8	1745	5,5	-426	-1,9	155	-0,3	78,9	109,7
3.3. Гроші та їх еквіваленти	67	0,2	261	0,9	72	0,2	149	0,7	-189	-0,7	в 3,9р	27,6

За даними таблиці можна зробити висновки про позитивну динаміку до збільшення майна ПСП «Нива» та покращення його структури. Так, загальна вартість активів підприємства за останні три роки поступово зростала і у 2018 році склала 63459 тис. грн., що на 8,5% більше порівняно з 2016 роком і на 6,4% - порівняно з 2017 роком.

У складі майна відбулися позитивні зміни в напрямку збільшення вартості необоротних активів та оборотних активів, в тому числі за рахунок збільшення запасів і грошових коштів, зменшення дебіторської заборгованості.

Це свідчить про розширення матеріально-технічної бази, про збільшення обсягів діяльності, про погашення дебіторської заборгованості покупцями і замовниками, і не відволікання коштів з обороту.

Структура активів ПСП «Нива» є типовою для сільськогосподарського підприємства. При цьому необоротні і оборотні активи знаходяться приблизно в однаковому співвідношенні 50% на 50%. Позитивно слід відмітити збільшення частки оборотних активів на 2,6% у 2018 році за рахунок зменшення питомої ваги необоротних активів. Це свідчить про покращення структури майна підприємства і збільшення його ліквідної частини.

Основними джерелами формування майна досліджуваного підприємства є власний і позиковий капітал.

Власний капітал – це власні джерела фінансування підприємства, які без визначення строку повернення внесені його засновниками (учасниками) або залишені ними на підприємстві із чистого прибутку. Слід зазначити, що сума власного капіталу – це абстрактна вартість майна, яка не є його поточною чи реалізаційною вартістю, а тому не відображає поточну вартість прав власників підприємства. Сума власного капіталу може збільшуватись внаслідок прибуткової господарської діяльності, а також збільшення вартості активів, непов'язаного із підвищенням заборгованості перед кредиторами (дооцінка (індексація) необоротних активів, переоцінка необоротних активів тощо).

Разом з тим, власний капітал є основою для початку і продовження господарської діяльності будь-якого підприємства, він є одним із найістотніших і найважливіших показників.

Аналіз джерел формування активів досліджуваного підприємства наведено в табл. 1.6.

Таблиця 1.6

Джерела формування активів "ПСП Нива" за 2016-2018рр
(станом на кінець року) тис., грн.

Показник	2016		2017		2018		Відхилення (+,-) відносно 2017		Відхилення (+,-) відносно 2018		Темп росту, % відно сно 2017	Темп росту , % відно сно 2018
	сума, тис.грн	пит. вага, %	сума, тис.грн	пит. вага, %	сума, тис.грн	пит. вага, %	сума, тис.грн	струк- турі %	сума, тис.грн	струк- турі %		
1. Капітал разом	54975	100,0	58470	100,0	63459	100,0	+3495	-	+4989	-	106,4	108,5
2. Власний капітал	54239	98,7	57707	98,7	61976	97,7	+3468	-	+4269	-1	106,4	107,4
2.1 Власний оборотний капітал	25570	46,5	26873	45,9	30184	47,6	+1297	-0,6	+3311	+1,7	105,1	112,3
3. Позиковий капітал, в т.ч.:	736	1,3	763	1,3	1483	2,3	+27	-	+720	+1	103,7	194,4
3.1. Довгострокові зобов'язання і забезпечення	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
3.2. Поточні зобов'язання і забезпечення	736	100,0	763	100,0	1483	100,0	+27	-	+720	-	103,7	194,4
3.2.1. Короткостро- кові кредити банків	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
3.2.2. Поточна кредиторська заборгованість	736	100,0	763	100,0	1483	100,0	+27	-	+720	-	103,7	194,4

За даними табл. 1.6 можна зробити висновки про позитивну динаміку до зростання джерел формування активів ПСП «Нива» за 2016-2018 рр.

Капітал має позитивне зростання за рахунок збільшення власного капіталу на 6-7% щорічно і збільшення позикового капіталу. Проте негативно слід відмітити перевищення темпів зростання позикового капіталу над темпами росту власного капіталу майже у 2 рази. При цьому позитивно відмічаємо відсутність довгострокових і короткострокових кредитів банку, наявність власного оборотного капіталу і високу питому вагу власного капіталу (97-98%) у вартості джерел формування активів.

Структура джерел формування активів ПСП «Нива» в цілому є задовільною і свідчить про фінансову стабільність підприємства, його

незалежність від зовнішніх джерел фінансування, вкладання власного капіталу не лише в матеріально-технічну базу, а і в оборотні активи підприємства.

Аналіз ліквідності балансу полягає в порівнянні статей активу, які згруповані за ступенем зменшення ліквідності, з короткостроковими зобов'язаннями з пасиву, які групуються за ступенем терміновості їхнього погашення. Баланс вважається абсолютно ліквідним, якщо виконуються такі співвідношення:

$A_1 \geq P_1$ – найбільш термінові зобов'язання не повинні перевищувати наявні у підприємства грошові кошти і короткострокові фінансові вкладення;

$A_2 \geq P_2$ – короткострокові пасиви (кредити банків і позики) не повинні перевищувати активи, які можна швидко реалізувати;

$A_3 \geq P_3$ – обсяг довгострокових кредитів і позик не повинен перевищувати вартості **запасів**, що повільно реалізуються;

$A_4 \leq P_4$ – постійні пасиви не повинні бути менші вартості необоротних активів.

Дотримання перших трьох співвідношень свідчить, що поточні активи перевищують зобов'язання підприємства, а четверте співвідношення показує наявність у підприємства власного оборотного капіталу. Невиконання навіть одного із перших трьох співвідношень свідчить про втрату ліквідності балансу. При оцінюванні ліквідності балансу потрібно звернути увагу на те, що відсутність засобів по одній групі активів не компенсується їхнім надлишком по іншій групі, тому що в реальній ситуації менш ліквідні активи не можуть замінити більш ліквідні.

В табл. 1.7 наведені показники ліквідності балансу досліджуваного підприємства кожної з груп.

Таблиця 1.7

**Показники ліквідності балансу ПСП «Нива» за 2016-2018 рр.
(станом на кінець року), тис. грн**

Групи активу	2016	2017	2018	Групи пасиву	2016	2017	2018	Надлишок (+), нестача (-) коштів		
								2016	2017	2018
A1	67	261	72	П1	736	763	1483	- 669	-502	-1411
A2	2016	1590	1745	П2	-	-	-	+2016	+1590	+1745
A3	24229	25785	29850	П3	-	-	-	+24229	+25785	+29850
A4	28663	30834	31792	П4	54239	57707	61976	+25576	+26873	+30184
Баланс	54975	58470	63459	Баланс	54975	58470	63459	-	-	-

За результатами проведеного аналізу можна дійти висновку, що баланс ПСП «Нива» є умовно ліквідним. Оскільки три з чотирьох нерівностей витримані. Позитивним є перевищення дебіторської заборгованості над короткостроковими кредитами банків, запасів над довгостроковими зобов'язаннями і власного капіталу над необоротними активами. Проте негативно слід відмітити нестачу наявних грошових коштів для **термінового** погашення поточної кредиторської заборгованості.

Після оцінки ліквідності балансу підприємства доцільно розрахувати показники фінансової сталості (табл. 1.8).

Таблиця 1.8

Класифікація типів фінансової сталості, враховуючи ступінь ліквідності балансу ПСП «Нива», тис. грн

Тип сталості	Поточна	У короткостроковій перспективі	У довгостроковій перспективі
Абсолютний	-669	-669	-669
Нормальний	1347	1347	1347
Передкризовий	25576	25576	25576
Кризовий	-25576	-25576	-25576

Аналізуючи типи фінансової сталості, враховуючи ступінь ліквідності оборотних активів досліджуваного підприємства можна дійти висновку, що тип

його фінансової сталості є нормальним як на дату складання, так і у короткостроковій та довгостроковій перспективі.

Від показників ліквідності та фінансової сталості напряду залежить рівень платоспроможності підприємства.

Платоспроможність — це здатність підприємства сплачувати кошти за своїми зобов'язаннями, що вже настали і потребують негайного погашення, за рахунок наявних грошей на банківських рахунках або в готівці. Щоб підтримувати підприємство у платоспроможному стані, фінансова служба має дбати про те, щоб його суто грошові активи відповідали потребам щоденних платежів. Втім, характеристика постійних значних залишків грошей на поточному рахунку підприємства як ознаки високої майстерності управління фінансовими ресурсами, високої ліквідності підприємства є помилковою. Динаміка залишків коштів на поточному рахунку характеризує не міру ліквідності підприємства, а його поточну платіжну готовність, поточну платоспроможність. Показники платоспроможності ПСП «Нива» наведено в табл. 1.9.

Таблиця 1.9

**Показники платоспроможності ПСП «Нива» за 2016-2018 рр
(станом на кінець року)**

Показники	2016	2017	2018	Відхилення (+,-) 2018 від	
				2016	2017
Коефіцієнт абсолютної ліквідності	0,091	0,342	0,049	-0,042	-0,293
Коефіцієнт термінової ліквідності	2,830	2,367	1,225	-1,605	-1,142
Коефіцієнт загальної ліквідності	35,750	36,22	21,353	-14,397	-14,867
Коефіцієнт ліквідності запасів	32,920	33,794	21,438	-11,437	-12,356
Коефіцієнт ліквідності коштів у розрахунках	2,739	2,084	1,177	-1,562	-0,907
Коефіцієнт співвідношення кредиторської та дебіторської заборгованості	0,365	0,480	0,850	0,485	0,370
Коефіцієнт мобільності активів	0,479	0,473	0,499	0,02	0,026
Коефіцієнт співвідношення активів	0,918	0,896	0,996	0,078	0,100

$$\text{Коефіцієнт загальної платоспроможності} = \frac{A1+0,5A2+0,3A3}{П1+0,5П2+0,3П3}$$

$$\begin{aligned}
 2016 \text{ р.} &= \frac{67+0,5*2016+0,3*24229}{736+0,5*0+0,3*0} = \frac{8343,7}{736} = 11,336 \\
 2017 \text{ р.} &= \frac{261+0,5*1590+0,3*25785}{763+0,5*0+0,3*0} = \frac{8791,5}{763} = 11,522 \\
 2018 \text{ р.} &= \frac{72+0,5*1745+0,3*29850}{1483+0,5*0+0,3*0} = \frac{9899,5}{1483} = 6,675
 \end{aligned}$$

Аналізуючи показники платоспроможності приватного сільськогосподарського підприємства «Нива» можна дійти висновку, що платоспроможність в 2016 і в 2017 була сталою. В 2018 році коефіцієнт платоспроможності знизився порівняно з попередніми роками на 4,8 %.

В цілому фінансовий стан досліджуваного підприємства є задовільним. Йому вистачає власних фінансових ресурсів для здійснення поточної діяльності.

Висновки за розділом 1

1. Вивчення економічної категорії основних засобів здійснюється в роботах багатьох вчених, які заявляють такі критерії їх визнання: суттєвість; цільова спрямованість; строк корисного використання; амортизаційні відрахування тощо. Обрані ключові критерії визнання базового активу є основою його бачення концепції основних засобів, під якими слід розуміти матеріальні цінності, які зберігають свою природну форму протягом строку корисного використання більше одного року так і під час виконання підприємством адміністративних чи соціально-культурних функцій та по частинах переносять свою вартість на результат власної діяльності – виготовлений продукт, надану послугу або реалізовані товари.

2. **Порядок оцінки основних засобів здійснюється** за первісною, справедливою, **залишковою** та ліквідаційною вартістю. Метод вимірювання справедливої вартості залежить від виду основного засобу та можливості вимірювання його вартості. Якщо ринкова оцінка неможлива, справедлива вартість приймається рівною дисконтованому доходу від використання цього активу протягом терміну його служби.

3. **Важливість та значення бухгалтерського обліку основних засобів обумовлено тим, що від того, наскільки ефективно використовуються основні засоби, залежать результати діяльності підприємства. В свою чергу, ефективність використання основних засобів залежить напряду від вмілої організації обліку, своєчасного одержання надійної та повної облікової інформації, адже на її основі приймаються управлінські рішення.**

4. Перевірка своєчасності та повноти бухгалтерської інформації та відповідність чинному законодавству забезпечує незалежна аудиторська служба – аудит. Аудиторська перевірка основних засобів дає можливість об'єктивно оцінити їх стан, наявність та ефективність використання. А також встановлює правильність документального оформлення операцій стосовно надходження, переміщення, використання, ліквідації та списання основних засобів.

5. **В дипломній роботі узагальнено та охарактеризовано зміст основних нормативно-правових актів, якими регулюється порядок організації та ведення обліку основних засобів сільськогосподарських підприємств. Завдяки цьому визначено напрями та перспективи вдосконалення чинного законодавства в напрямку зближення вимог Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку та Податкового кодексу України. Дано критичну оцінку результатів останніх дисертаційних досліджень за темою дипломної роботи, що дало змогу сформулювати основні невирішені проблеми та напрями подальших наукових досліджень в обліку та аудиті основних засобів.**

б. За результатами проведеного дослідження встановлено, що діяльність ПСП «Нива» є ефективною. Підприємство має позитивну динаміку до збільшення майна та покращення його структури. Загальна вартість активів підприємства за останні три роки поступово зростала і у 2018 році склала 63459 тис. грн., що на 8,5% більше порівняно з 2016 роком і на 6,4% - порівняно з 2017 роком. У складі майна відбулися позитивні зміни в напрямку збільшення вартості необоротних активів та оборотних активів, в тому числі за рахунок збільшення запасів і грошових коштів, зменшення дебіторської заборгованості. Структура активів ПСП «Нива» є типовою для сільськогосподарського підприємства. При цьому необоротні і оборотні активи знаходяться приблизно в однаковому співвідношенні. Позитивно слід відмітити збільшення частки оборотних активів у 2018 році за рахунок зменшення питомої ваги необоротних активів. Капітал досліджуваного підприємства теж має позитивну динаміку до зростання за рахунок збільшення власного капіталу на 6-7% щорічно і збільшення позикового капіталу. Проте негативно слід відмітити перевищення темпів зростання позикового капіталу над темпами росту власного капіталу майже у 2 рази. При цьому позитивно відмічаємо відсутність довгострокових і короткострокових кредитів банку, наявність власного оборотного капіталу і високу питому вагу власного капіталу (97-98%) у вартості джерел формування активів.

Структура джерел формування активів ПСП «Нива» в цілому є задовільною і свідчить про фінансову стабільність підприємства, його незалежність від зовнішніх джерел фінансування, вкладання власного капіталу не лише в матеріально-технічну базу, а і в оборотні активи підприємства.

Баланс ПСП «Нива» є умовно ліквідним. Оскільки три з чотирьох нерівностей витримані. Позитивним є перевищення дебіторської заборгованості над короткостроковими кредитами банків, запасів над довгостроковими зобов'язаннями і власного капіталу над необоротними активами. Проте негативно слід відмітити нестачу наявних грошових коштів для термінового

погашення поточної кредиторської заборгованості. Аналізуючи тип фінансової сталості з урахуванням ступеня ліквідності оборотних активів досліджуваного підприємства констатуємо, що він є нормальним як на дату складання, так і у короткостроковій та довгостроковій перспективі.

РОЗДІЛ 2

ОБЛІК ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ПІДПРИЄМСТВА ТА НАПРЯМИ ЙОГО ВДОСКОНАЛЕННЯ

2.1. Документальне оформлення руху основних засобів

Для того, щоб мати своєчасні та точні дані про стан та ефективність використання основних засобів, необхідно правильно організувати їх облік. В обліку основних засобів перед бухгалтером постають такі завдання:

- забезпечити контроль за наявністю та збереженням основних засобів;
- правильно, в повному обсязі і своєчасно оформляти первинними документами і відображати в бухгалтерському обліку рух основних засобів, їх амортизацію, ремонт, відновлення і модернізацію;
- забезпечити правильну, об'єктивну оцінку основних засобів у поточному обліку і звітності;
- точне та своєчасне визначення суми амортизації основних засобів та їх розкриття у звітах;
- своєчасна та якісна інвентаризація основних засобів, правильна реєстрація її результатів та відображення їх у бухгалтерському обліку та звітності;
- контроль за виконанням поточних та капітальних планів ремонту основних засобів з метою дотримання кошторисів витрат на ремонт та їх прогнозування;
- контроль ефективного використання машин, обладнання транспортних засобів, виробничого та побутового обладнання тощо; своєчасне виявлення надлишку та непотрібних основних

засобів, підготовки їх для продажу або передачі іншим організаціям;

- правильна реєстрація та відображення в обліку вибуття основних засобів, визначення результатів їх списання (реалізації), повний облік отриманих матеріалів та грошей від ліквідації цих активів та зменшення їх корисності.

Всі операції, пов'язані з рухом основних засобів, оформлюються первинними документами, що забезпечують точність і своєчасність їх обліку.

Встановлено, що незалежно від характеру й змісту діяльності підприємства, його організаційно-правової форми, структури та інших чинників, органи управління будь-якого рівня уповноважені видавати розпорядчі документи, а на керівника підприємства покладається персональна відповідальність за забезпечення встановленого порядку роботи з первинними документами.

Характеристику первинних документів з обліку основних засобів наведено в табл. 2.1.

Таблиця 2.1

Характеристика первинних документів з обліку основних засобів досліджуваного підприємства

Назва первинного документу	Дата і номер, затвердження	Призначення	Характеристика
ОЗ-1 «Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів»	29.12.95 р. № 352	Оформлення зарахування до складу основних засобів	Застосовується для оформлення зарахування до складу основних засобів окремих об'єктів, для обліку вводу їх в експлуатацію, за винятком тих випадків, коли введення об'єктів в дію повинно у відповідності з існуючим законодавством оформлятися в особливому порядку, для оформлення внутрішнього переміщення основних засобів із одного цеху в інший, для оформлення передачі основних засобів зі складу в експлуатацію, а також для виключення із складу основних засобів при передачі іншому підприємству.

Продовж. табл. 2.1

Назва первинного документу	Дата і номер, затвердження	Призначення	Характеристика
ОЗ-3 “Акт списання основних засобів”	29.12.95 р. № 352	Оформлення вибуття основних засобів при повному або частковому їх списанні	Форма застосовується для оформлення вибуття основних засобів при повному або частковому їх списанні. Акт складається у двох примірниках комісією, призначеною керівником підприємства, будови, організації, затверджується керівником підприємства або особою, на те уповноваженою. Перший примірник акта передають до бухгалтерії, другий залишається у особи, відповідальної за зберігання основних засобів, та є підставою для здачі на склад запчастин, що залишилися в результаті їх списання, а також матеріалів, металобрухту і т. п. Витрати по списанню, а також вартість
ОЗ-4«Акт на списання автотранспортних засобів»	29.12.95 р. № 352	Оформлення списання автомобіля вантажного чи легкового, причепа чи напівпричепа при їх ліквідації	Застосовується для оформлення списання автомобіля вантажного чи легкового, причепа чи напівпричепа при їх ліквідації. Акт складається у двох примірниках та підписується комісією, що призначається керівником автотранспорту і затверджується керівником підприємства чи особою, на те уповноваженою. Перший примірник передається до бухгалтерії, другий залишається у особи, відповідальної за зберігання основних засобів, та є підставою для здачі на склад матеріальних цінностей та металобрухту, що залишився в результаті списання.
ОЗ-14«Розрахунок амортизації основних засобів»	29.12.95р. №352	Визначення суми амортизації	Застосовується промисловим підприємством для визначення суми амортизації основних засобів, що належить до нарахування у звітному місяці.
ОЗ-16 «Розрахунок амортизації по автотранспорту»	29.12.95 р. №352	Визначення сум амортизації автотранспортних засобів	Застосовується для визначення сум амортизації автотранспортних засобів, що належать до нарахування у звітному місяці.

Продовж. табл.2.1

Назва первинного документу	Дата і номер, затвердження	Призначення	Характеристика
ОЗ-6 «Інвентарна картка обліку основних засобів»	29.12.95 р. № 352	Обліку всіх видів основних засобів, а також для групового обліку однотипних об'єктів основних засобів	Застосовується для обліку всіх видів основних засобів, а також для групового обліку однотипних об'єктів основних засобів, що надійшли в експлуатацію в одному календарному місяці, та таких, що мають одне і те ж виробничо-господарське призначення, технічну характеристику та вартість. Інвентарна картка ведеться в бухгалтерії на кожний об'єкт чи групу об'єктів. У випадку групового обліку картка заповнюється шляхом позиційних записів окремих об'єктів
Інвентарна картка обліку тварин і багаторічних насаджень	13.09.16 р. №818	Вноситься інформація про тварин та багаторічні насадження	Інформація про тварин та багаторічні насадження вноситься до інвентарної картки із зазначенням назви об'єкта, інвентарного номера, дати народження (насадження), облікової книжки, номера паспорта, місцезнаходження об'єкта при оприбуткуванні, первісної, ліквідаційної вартості та вартості, яка амортизується, строку корисного використання, нарахованої амортизації, короткої характеристики, зміни у вартості об'єкта та інших відомостей. На об'єкт, що був в експлуатації, наводиться сума накопиченого зносу. У короткій характеристиці тварин наводиться інформація про їх породу, тавро, кличку, масть та основні прикмети тощо, вік, стать, номер, зазначені в зоотехнічній документації або інших первинних документах. Про багаторічні насадження наводиться інформація щодо породи насаджень, кількість висаджених одиниць та розмір займаної ними площі, інше
Акт введення в експлуатацію основних засобів	13.09.16 р. № 818	Оформлення господарських операцій із зарахування об'єктів незавершених капітальних інвестицій до складу основних засобів	Акт введення в експлуатацію основних засобів застосовується для оформлення господарських операцій із зарахування об'єктів незавершених капітальних інвестицій до складу основних засобів, які придбані, створені, а також для введення в експлуатацію безоплатно отриманих основних засобів. Інформація про основні засоби вноситься до акта із зазначенням назви об'єкта, інвентарного номера, первісної і ліквідаційної вартості,

Продовж.табл.2.1

Назва первинного документу	Дата і номер, затвердження	Призначення	Характеристика
			<p>строку корисного використання, року випуску (побудови), номера паспорта, короткої характеристики об'єкта та інших відомостей. В акті, складеному на об'єкт основних засобів, що був в експлуатації, наводиться сума зносу. За відсутності даних у відповідних графах проставляється прочерк. Акт може застосовуватися для оформлення введення в експлуатацію групи основних засобів, які мають одне і те саме призначення, однакові технічні характеристики та вартість. Основні засоби, щодо яких ведеться груповий облік, вносяться до акта із зазначенням кількості.</p> <p>Акт складається в одному примірнику комісією, призначеною розпорядженням керівника суб'єкта державного сектору</p>

Основні засоби можуть надходити від постачальників за оплату, від вищестоящих організацій безоплатно, внаслідок введення в експлуатацію закінчених будівництвом об'єктів, як внесок до статутного капіталу засновниками підприємства та з інших джерел. У всіх випадках складається «Акт приймання - передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів» (ф. 03-1).

При отриманні (купівлі) основних засобів, наказом керівника підприємства призначається комісія, яка складає акт у двох примірниках: один - для сторони, що приймає, другий - для сторони, що передає. Акт складається на кожен об'єкт основних засобів та затверджується керівником. Складання загального акта на декілька об'єктів дозволяється лише при обліку господарського інвентарю, інструментів, обладнання і т.п., якщо ці об'єкти однотипні, мають однакову вартість та прийняті в одному календарному місяці. Після затвердження форма повинна бути передана до бухгалтерії разом з технічною документацією на об'єкт основних засобів.

При документальному оформленні господарських операцій та пов'язаних з ними змін на підприємстві відбувається рух облікової інформації між первинною документацією, регістрами синтетичного й аналітичного обліку та звітністю. Цей процес називається документообігом.

Документообіг - це рух бухгалтерських документів від моменту їх складання або одержання від інших підприємств до передачі в архів. Протягом цього часу бухгалтерські документи використовуються не тільки для перевірки й опрацювання, а й для оперативного управління. Оформлюються вони у вигляді графіку.

Графік документообіг встановлюється головним бухгалтером і відіграє суттєву роль у забезпеченні послідовності проходження документів, стабільної роботи кожної ланки, підвищення відповідальності конкретних виконавців за дотримання встановленого порядку і строків оформлення та опрацювання документів. Графік документообігу є запорукою злагодженої та якісної роботи бухгалтерської служби. Більше того, наявність затвердженого графіка документообігу на підприємстві передбачено чинним законодавством. Однак, як свідчать результати проведених аудиторами перевірок, на практиці цей важливий документ відсутній або ж має лише формальний характер, що негативним чином позначається на дотриманні облікової політики. В табл. 2.2 наведено графік документообігу з обліку основних засобів підприємства.

Таблиця 2.2

Графік документообігу з обліку основних засобів ПСП «Нива»

Назва первинного документу	Особа, яка складає	Особа, якій передає	В які терміни	За якою формою
Акт прийому-передачі основних засобів	Члени комісії, головний спеціаліст	Головний спеціаліст	до 28 числа	ф.№ОЗ-1
Акт на списання основних засобів	Члени комісії, головний спеціаліст	Головний спеціаліст	до 28 числа	ф. № ОЗ-3
Інвентарний список основних засобів	Матеріально відповідальні особи, головний спеціаліст	Головний спеціаліст	до 28 числа	ф. № ОЗ-11
Інвентарна картка групового обліку	Головний спеціаліст	Головний спеціаліст	до 28 числа	Ф. № ОЗ-9
Інвентарна картка основних засобів	Головний спеціаліст	Головний спеціаліст	до 28 числа	Ф. № ОЗ-6

Продовж.табл. 2.2

Назва первинного документу	Особа, яка складає	Особа, якій передає	В які терміни	За якою формою
Опис інвентарних карток	Начальник відділу	Головний спеціаліст	до 28 числа	ф.№ ОЗ-10
Відомості нарахування зносу основних засобів	Начальник відділу	Головний спеціаліст	до 28 числа	Ф. № ОЗ-12
Відомості і документи про витрати матеріалів на потреби установи	Начальник відділу	Головний спеціаліст	до 28 числа	
Акт списання	Начальник відділу	Головний спеціаліст	до 25-30 числа	(ф.№З-2)
Табель обліку використання робочого часу коригуючий табель за попередній період	Відповідальний працівник відділу кадрової роботи, відповідальні працівники у відділах	Начальник відділу	Не пізніше наступного дня після складання	(ф.№П-5)
Прибутковий касовий ордер	Головний спеціаліст - бухгалтер	Головний спеціаліст -бухгалтер	В день отримання готівки	
Видатковий касовий ордер	Головний спеціаліст - бухгалтер	Головний спеціаліст - бухгалтер	День видачі, або здачі готівки	
Акт списання бланків суворой звітності	Начальник відділу – Головний бухгалтер, головний	Головний спеціаліст	До 30 числа	ф.№ СЗ-З

2.2. Синтетичний та аналітичний облік основних засобів

В синтетичному обліку основних засобів виділяють облік надходження, амортизації та вибуття основних засобів.

Придбання будь-яких основних засобів є капітальними інвестиціями підприємства. Облік витрат на придбання, виробництво, модернізацію, реконструкцію, технічне переозброєння, а також витрати на розвідку та організацію (родовищ) корисних копалин ведеться на рахунку № 152 «Придбання (виготовлення) основних засобів». За дебетом субрахунку 152 протягом всього терміну накопичуються усі витрати, пов'язані з придбанням чи спорудженням (будівництвом) основних засобів, витрати на їх переобладнання,

реконструкцію або модернізацію. По завершенні операцій з придбання (спорудження) і введення об'єкта в експлуатацію усі витрати, зібрані за дебетом субрахунку 152 списуються в дебет субрахунків рахунка 10 чи 11 (субрахунок вибирається в залежності від того, який об'єкт придбаний чи споруджений). Таким чином визначається первісна вартість придбаного чи спорудженого об'єкта.

Облік введених в експлуатацію основних засобів ведеться на рахунку 10 «Основні засоби».

За дебетом відображається збільшення первісної вартості основних засобів внаслідок надходження (придбаних, створених, безоплатно отриманих) основних засобів на баланс підприємства, які обліковуються за первісною вартістю, сума витрат, яка пов'язана з поліпшенням об'єкта (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо), що призводить до збільшення майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання об'єкта; сума дооцінки вартості об'єкта основних засобів.

За кредитом відображається зменшення первісної вартості основних засобів внаслідок вибуття основних засобів внаслідок продажу, безоплатної передачі або невідповідності критеріям визнання активом, а також у разі часткової ліквідації об'єкта основних засобів, сума уцінки основних засобів.

Облік основних засобів, що використовуються у виробничій діяльності підприємств, за сумою витрат, пов'язаних із виготовленням, придбанням, доставкою, спорудженням, встановленням, страхуванням під час транспортування, державною реєстрацією, реконструкцією, модернізацією основних засобів, ведеться із застосуванням субрахунків таких до рахунку № 10 "Основні засоби" (рахунків другого порядку):

– На субрахунку №101 "Земельні ділянки" ведеться облік земельних ділянок.

– На субрахунку № 102 "Капітальні витрати на поліпшення земель" ведеться облік капітальних вкладень на поліпшення земель (меліоративні, осушувальні, іригаційні та інші роботи).

– На субрахунку № 103 "Будинки та споруди" ведеться облік руху та наявності будівель, споруд, їх структурних компонентів та передавальних пристроїв, включаючи частини будівель.

– На субрахунку № 104 "Машини та обладнання", Призначений для обліку й узагальнення інформації про наявність та рух машин та обладнання

– № 105 "Транспортні засоби", Призначений для обліку й узагальнення інформації про транспортні засоби, якими володіє підприємство

– № 106 "Інструменти, прилади та інвентар" ведеться облік руху та наявності автомобілів включаючи вузли і запасні частини, якими вони комплектуються (двигуни, мости, запасні колеса, підйомники, інструмент, інвентар тощо), меблів, побутових електронних, оптичних, електромеханічних приладів та інструментів, електронно-обчислювальних та інших машин для автоматичної обробки інформації, інформаційних систем, телефонів, мікрофонів, рацій, іншого конторського (офісного) обладнання, устаткування та приладдя до них.

– На субрахунках № 107 "Робоча і продуктивна худоба", Призначений для обліку й узагальнення інформації про тварин, що перебувають на вирощуванні та відгодівлі терміном, що перевищує один рік (або операційний цикл, якщо він менше року)

– На субрахунках № 108 "Багаторічні насадження" здійснюється облік відповідно робочої і продуктивної худоби, багаторічних насаджень.

– На субрахунку № 109 "Інші основні засоби" ведеться облік руху і наявності інших основних засобів, що не відображені на субрахунках № 101-108. У Плані рахунків для окремих видів основних засобів застосовується специфічний або спрощений порядок обліку.

Типові господарські операції з обліку основних засобів досліджуваного підприємства наведено в табл. 2.3.

Таблиця 2.3

Господарські операції з обліку основних засобів ПСП «Нива»

№ з/п	Зміст операції	Первинний документ	Дебет	Кредит
1	Отримано основні засоби від постачальників (за купівельною вартістю без ПДВ)	Накладна, товарно-транспортна накладна	152	631
	Відображено податковий кредит з ПДВ	Електронна податкова накладна	641	631
2	Відображено витрати на транспортування та розвантаження, монтаж основних засобів	Договір, акт виконаних робіт	152	631
3	Нараховано заробітну плату працівникам за транспортування, розвантаження та монтаж основних засобів	Трудовий договір, наряд, листок на доплату	152	661
4	Нараховано єдиний соціальний внесок від заробітної плати працівників, зайнятих транспортуванням, розвантаженням та монтажем основних засобів	Бухгалтерська довідка	152	651
5	Списано витрати на відрядження працівників, які здійснювали відбір та доставку основних засобів	Звіт про використання коштів, виданих на відрядження або у підзвіт	152	372
6	Відображено суму мита, митних зборів, непрямих податків, інших витрат, що включаються до вартості основних засобів	Накладна, квитанція, митна декларація	152	631,64, 685
7	Відображено витрати на страхування ризиків доставки основних засобів	Договір, квитанція	152	655
8	Введено основні засоби в експлуатацію (за первісною вартістю - сума за дебетом рахунку 152)	Акт приймання - передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів	10	152
9	Отримано основні засоби як внески до статутного капіталу	Акт приймання - передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів	10	46
10	Оприбутковано основні засоби, виявлені в результаті інвентаризації	Порівняльна відомість, інвентаризаційний опис	10	746
11	Відображено витрати на створення, реконструкцію або модернізацію основних засобів підрядним способом	Договір	152	631
12	Відображено витрати на створення, реконструкцію або модернізацію основних засобів господарським способом	Накладна, розрахунок амортизації, наряд, бухгалтерська довідка	152	13, 20, 661, 651
13	Списано витрати на створення, реконструкцію або модернізацію основні засоби	Акт приймання - передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів	10	152

У Балансі сальдо рахунків № 10 "Основні засоби" відображається за **статтею "Основні засоби" – первісна вартість.** Синтетичний облік ведеться в

журналі-ордері № 4. В цьому журналі вказується назва об'єкта, що поступив або вибув, первісна вартість, знос, залишкова вартість [23].

Списання з балансу підприємства об'єктів основних засобів здійснюється згідно з Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженою наказом Міністерства фінансів України 30.11.99 р. № 291, та Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 7 "Основні засоби".

Основні засоби можуть вибувати з підприємства унаслідок: продажу; ліквідації; безоплатної передачі; нестачі; остаточного псування; інших причин невідповідності критеріям визнання активом. Всі ці операції потребують належного документального оформлення та відображення на рахунках бухгалтерського обліку у певних облікових регістрах, складених за ручною чи автоматизованою формою обробки облікової інформації.

Реалізація - це продаж основних засобів з метою одержання грошової виручки. У бухгалтерському обліку цей процес відображається сукупністю операцій, що пов'язані з виведенням об'єкта основних засобів з експлуатації, переведенням до складу необоротних активів та груп вибуття, утримуваних для продажу і власне реалізації основних засобів іншим підприємствам і організаціям.

Типова кореспонденція рахунків з обліку реалізації основних засобів наведена в табл. 2.4.

Таблиця 2.4

Типова кореспонденція рахунків з обліку реалізації основних засобів

№	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	Прийнято рішення про реалізацію основного засобу	286	10
2	Списано суму зносу основного засобу	131	10
3	Відображено дохід від реалізації основного засобу Покупцям	361	712
	Відображено раніше нараховане податкове зобов'язання з ПДВ	712	643

Продовж. табл. 2.4

№	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
4	Списано собівартість реалізованого основного засобу	5943	286
	Отримано оплату за основні засоби на поточний рахунок від покупців	311	361

Списання основних засобів відбувається, якщо за певних обставин основний засіб не відповідає ознакам активу (не можливо відновити, моральний знос). Для визначення непридатності основних засобів до використання, неефективності ремонту, продажу керівником підприємства та документального оформлення наказом керівника створюється постійно діюча комісія. До її складу входять головний інженер або заступник керівника підприємства (голова комісії), керівник відповідного структурного підрозділу, головний бухгалтер або його заступник, особа, на яку покладена відповідальність за збереження основних засобів.

Комісія здійснює огляд основного засобу, що підлягає списанню, використовуючи для цього необхідну документацію, дані бухгалтерського обліку, встановлює його непридатність до подальшого використання і конкретні причини списання об'єкта, визначає можливість використання окремих вузлів, деталей, матеріалів, отриманих від демонтажу об'єкта, і оцінює їх тощо.

Типова кореспонденція рахунків з обліку списання основних засобів наведена в табл. 2.5.

Таблиця 2.5

Типова кореспонденція рахунків з обліку списання основних засобів

№	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	Списано суму накопиченої амортизації основного засобу	131	10
2	Списано залишкову вартість основного засобу	976	10
3	Відображено втрату податкового кредиту з ПДВ	976	641
4	Оприбутковано матеріали від ліквідації основного засобу	20	746

Продовж. табл. 2.5

№	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
5	Нараховано заробітну плату робітникам, зайнятим демонтажем основного засобу	976	661
6	Нараховано єдиний соціальний внесок на заробітну плату робітників, зайнятих демонтажем основного засобу	976	651
7	Відображено послуги сторонніх організацій щодо демонтажу основного засобу ПДВ	976 641	631 (685) 631 (685)

Аналітичний облік основних засобів **ведеться** для кожного об'єкта за допомогою карток основних засобів (форма № 03-8) - загальних для будівель та споруд, а також для верстатного обладнання. Виробничо-побутовий інвентар замість № 03-6 «Інвентаризаційна карта основних засобів (для будівель та споруд)» та № 03-7 «Опис інвентарних карток основних **засобів** (для верстатів, промислового та торгового обладнання)».

Інвентарний номер присвоюється кожному об'єкту основних засобів, який утримується на цьому об'єкті протягом усього періоду його роботи в певній компанії. Це записано у всіх первинних документах. Формалізація наявності та руху об'єктів: типова форма № 03-1 Акт про передачу (внутрішній рух) основних фондів Закон про списання основних фондів за формою № 03-3 тощо. Для контролю зберігання інвентарних карток виготовляються в одному примірнику Опис інвентарних карток основних **засобів** (типова форма № 03-7) в розрізі класифікаційних груп, що вказують повне найменування інвентарного номера та початкову вартість об'єкта вибуття (переміщення).

Аналітичний облік основних засобів відображає техніко-економічні характеристики об'єкта, на якому розташоване місце розташування, первинна оцінка та переоцінка (індексація), а також норма амортизації (норма амортизації) В аналітичному обліку відображаються всі зміни, що відбулися в процесі експлуатації основних засобів.

Аналітичний пооб'єктний облік основних засобів веде бухгалтерія в інвентарних картках у гривнях. Інвентарна картка форми ОЗ-6 використовується для обліку всіх видів основних засобів, а також для групового обліку однотипних об'єктів основних засобів, які введені в експлуатацію в одному календарному місяці й мають однакове виробничо-господарське призначення, технічну характеристику й вартість.

Інвентарну картку відкривають на кожний інвентарний об'єкт. Якщо до інвентарного об'єкта належать окремі пристрої та прилади, що становлять із ним одне ціле, в картці подають перелік цих частин. До інвентарних карток не вносять усіх показників технічної документації. Характеристика об'єктів і їхніх окремих конструктивних елементів має бути короткою і відображати індивідуальні особливості об'єкта. Проіндексовані об'єкти основних засобів записують за відновною вартістю в розділі картки «Реконструкція, модернізація». Картки недіючих основних засобів групують окремо.

Облік об'єктів основних засобів за місцем їхньої експлуатації здійснюють в інвентарному списку. Дані пооб'єктного обліку основних засобів за місяцями їхнього знаходження мають бути тотожні записам в інвентарних картках. В окремих випадках облік об'єктів за місцем їхньої експлуатації може здійснюватися на інвентарних картках, які бухгалтерія виписує у двох примірниках. Другий примірник передається за місцем знаходження об'єкта. У разі переміщення об'єкта інвентарна картка разом із накладною на переміщення передається за новим місцем експлуатації.

Кількість карток за об'єктами в місцях експлуатації має відповідати їхній кількості в бухгалтерії, що досягається підрахунком та зіставленням карток. Інвентарні картки, картки обліку руху основних засобів сумарно звіряють з даними синтетичного обліку основних засобів.

2.3. Порядок нарахування та облік амортизації основних засобів

Підприємство «Нива», як і всі інші підприємства, користуються П(с)БО 7 «Основні засоби». В якому вказано, що амортизація – це систематичний розподіл вартості, яка амортизується, необоротних активів протягом строку їх корисного використання.

Згідно з принципами бухгалтерського обліку, вартість основних засобів повинна рівномірно розподілятися протягом передбаченого строку їх експлуатації шляхом розподілу (списання) на звітні періоди, протягом яких вони будуть мати виробничу корисність (знос). Мета такого розподілу – списати вартість активів довгострокового використання на витрати передбаченого строку експлуатації на основі застосування систематичних та раціональних записів, тобто, шляхом нарахування амортизації.

Проте не всі витрати підлягають амортизації. Перелік амортизованих і не амортизованих витрат наведено в табл. 2.6.

Таблиця 2.6

Витрати, що амортизуються і не амортизуються

Підлягають амортизації	Не підлягають амортизації
Придбання основних засобів, нематеріальних активів та довгострокових біологічних активів для використання в господарській діяльності	утримання основних засобів, що знаходяться на консервації
Витрати на самостійне виготовлення (створення) основних засобів, нематеріальних активів, вирощування довгострокових біологічних активів для використання в господарській діяльності	ліквідація основних засобів
Витрати на проведення ремонту, реконструкції, модернізації та інших видів поліпшення основних засобів, що перевищують 10 відсотків сукупної балансової вартості всіх груп основних засобів, що підлягають амортизації, на початок звітного року	витрати на придбання / самостійне виготовлення та ремонт, а також на реконструкцію, модернізацію або інші поліпшення не виробничих основних засобів
Витрати на капітальне поліпшення землі, не пов'язане з будівництвом	витрати бюджетів на будівництво та утримання автомобільних доріг загального користування;
Вартість безоплатно отриманих об'єктів енергопостачання, газо- і теплозабезпечення, водопостачання, каналізаційних мереж, побудованих споживачами на вимогу спеціалізованих експлуатуючих підприємств згідно з технічними умовами на приєднання до вказаних мереж або об'єктів	витрати на придбання та збереження Національного архівного фонду України, а також бібліотечного фонду, що формується та утримується за рахунок бюджетів;
Вартість безоплатно отриманих для експлуатації підприємствами залізничного транспорту загального користування основних засобів транспортної інфраструктури, що перебували на балансі інших підприємств	придбання і відгодівлю продуктивної худоби, вирощування багаторічних плононосних насаджень

Продовж.табл. 2.6

Підлягають амортизації	Не підлягають амортизації
Вартість основних засобів, безоплатно отриманих або виготовлених чи споруджених за рахунок коштів бюджету або кредитів, залучених Кабінетом Міністрів України чи під гарантії Кабінету Міністрів України, у разі виконання зобов'язань за гарантією Кабінетом Міністрів України	придбання основних фондів або нематеріальних активів з метою їх подальшого продажу іншим особам чи їх використання як комплектуючих (складових частин) інших основних фондів, призначених для подальшого продажу іншим особам
Вартість основних засобів, визначена на рівні звичайної ціни, отриманих в концесію відповідно до Закону України "Про особливості передачі в оренду чи концесію об'єктів централізованого водо-, тепlopостачання і водовідведення, що перебувають у комунальній власності".	капітальні поліпшення землі, не пов'язані з будівництвом, а саме: іригація, осушення, збагачення та інші подібні капітальні поліпшення землі

Основні засоби, які приймають участь у процесі виробництва поступово втрачають свої властивості та первісні характеристики за рахунок природнього фізичного або морального зносу. Таким чином знос поділяється на моральний та фізичний (табл. 2.7).

Таблиця 2.7

Характеристика фізичного та морального зносу основних засобів

Фізичний знос основних засобів	Моральний знос основних засобів	
Поступова втрата основними засобами своєї первісної споживної вартості, що відбувається не лише у процесі їх функціонування, але й при їх бездіяльності (зруйнування від зовнішніх впливів, атмосферного впливу, корозії)	Моральний знос першої форми	Моральний знос другої форми
	зменшення вартості машин та обладнання під впливом скорочення суспільно необхідних витрат на їх відбудову	зменшення їх вартості у результаті введення нових, більш прогресивних економічно ефективних машин та обладнання

У П(С)БО 7 "Основні засоби" визначено 5 методів нарахування амортизації основних засобів: прямолінійний; зменшення залишкової вартості; прискореного зменшення залишкової вартості; кумулятивний; виробничий.

Згідно з методом прямолінійного нарахування річна сума амортизації визначається шляхом ділення амортизованої вартості на очікуваний період часу використання об'єкту основних засобів. За цим методом можна нараховувати амортизацію на будівлі і споруди, офісні меблі та обладнання.

Щорічні амортизаційні відрахування визначаються за формулою:

$$\text{Річна сума амортизації} = \frac{\text{Первісна вартість} - \text{Ліквідаційна вартість}}{\text{Термін корисного використання}} \quad (2.1)$$

Згідно з методом зменшення залишкової вартості річна сума амортизації визначається за формулами 2.2, 2.3. Цей метод застосовується до тих об'єктів основних засобів, які мають максимальну віддачу на початок терміну їх корисного використання.

$$\text{Річна сума амортизації} = \text{Залишкова вартість об'єкта} \times \text{Річна норма амортизації} \quad (2.2)$$

$$\text{Річна норма амортизації} = \left(1 - n \frac{\text{Ліквідаційна вартість}}{\text{Первісна вартість}} \times 100\% \right) \quad (2.3)$$

n - кількість років корисного використання об'єкта.

Згідно з методом прискореного зменшення залишкової вартості річна сума амортизації визначається як добуток залишкової вартості об'єкта на початок звітного року або первісної вартості на дату початку нарахування амортизації і річної норми амортизації, яка обчислюється виходячи з терміну корисного використання об'єкта і подвоюється. Цей метод не передбачає **обов'язкового визначення** ліквідаційної вартості об'єкта.

Річна сума амортизації визначається за формулою:

$$\text{Річна сума амортизації} = 2 \times \text{Норма амортизації} \times \text{Первісна вартість об'єкта} \quad (2.4)$$

Норма амортизації розраховується за прямолінійним методом.

Згідно з кумулятивним методом річна сума амортизації визначається як добуток амортизованої вартості і кумулятивного коефіцієнта. Кумулятивний коефіцієнт розраховується шляхом ділення кількості років, які залишаються до кінця очікуваного терміну корисного використання об'єкта основних засобів, на суму числа років його корисного використання.

Річна сума амортизації розраховується при цьому методі за формулою:

Річна сума амортизації =

$$\text{Кумулятивний коефіцієнт} \times (\text{Первісна вартість} - \text{Ліквідаційна вартість}) \quad (2.5)$$

Кумулятивний коефіцієнт розраховується за формулою:

Кумулятивний

$$\text{коефіцієнт} = \frac{\text{Число років, які залишаються до кінця терміну експлуатації}}{\text{Сума років терміну корисного використання об'єкту}} \quad (2.6)$$

Згідно з виробничим методом місячна сума амортизації визначається як добуток фактичного місячного обсягу продукції (робіт, послуг) і виробничої ставки амортизації. Виробнича ставка амортизації обчислюється діленням амортизованої вартості на загальний обсяг продукції (робіт, послуг), який підприємство очікує виробити з використанням об'єкта основних засобів.

Місячна сума амортизації =

$$\text{Фактичний обсяг продукції за місяць} \times \text{Виробнича ставка} \quad (2.7)$$

$$\text{Виробнича ставка} = \frac{\text{Первісна вартість} - \text{Ліквідаційна вартість}}{\text{Загальний обсяг продукції}} \quad (2.8)$$

Наведені методи нарахування амортизації можна умовно поділити на два види:

- методи амортизації, що базуються на часі використання основних засобів (прямолінійний, метод зменшення залишкової вартості, метод прискореного зменшення залишкової вартості, кумулятивний);

- метод амортизації, який базується на кількості одиниць, отриманих від використання об'єкта основних засобів (виробничий).

У бухгалтерському обліку відповідно до Плану рахунків амортизація основних засобів відображається на рахунку 13 «Знос необоротних матеріальних активів» субрахунок 131 «Знос основних засобів» в розрізі аналітичних **рахунків**. На даному рахунку відображається інформація про нараховану амортизації у пооб'єктному розрізі.

Нарахування зносу відображається за кредитом рахунку 131 «Знос основних засобів» у кореспонденції з рахунками обліку витрат на господарську діяльність. За дебетом рахунку 131 «Знос основних засобів» відображається списання зносу основних засобів, що вибули, у кореспонденції з рахунком 10 «Основні засоби» (табл. 2.8).

Таблиця 2.8

Відображення на рахунках бухгалтерського обліку амортизації основних засобів ПСП «Нива»

№ зп	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	Нарахована амортизація основних засобів, що експлуатуються у капітальному будівництві	151	131
2	Нарахована амортизація основних засобів, що використовуються у процесі виробництва продукції	23	131
3	Нарахована амортизація основних засобів, що використовуються у роботах, пов'язаних з освоєнням нових виробництв, а також підготовкою до сезонних робіт	39	131
4	Збільшується сума зносу об'єкту основних засобів у зв'язку з його дооцінкою (збільшення первісної вартості об'єкту основних засобів у частині його зносу)	423	131
5	Нарахована амортизація основних засобів загальновиробничого призначення	91	131
6	Нарахована амортизація основних засобів адміністративного призначення	92	131
7	Нарахована амортизація основних засобів, що використовуються при реалізації продукції	93	131
8	Нарахована амортизація основних засобів, що використовуються у дослідженнях та розробках	941	131
9	Нарахована амортизація вартості основних засобів, що експлуатуються у сфері обслуговування виробництва та житлово-комунальній сфері	949	131
10	Списання суми зносу об'єктів основних засобів у зв'язку з їх вибуттям. Зменшення суми зносу об'єкту основних засобів у зв'язку з його уцінкою при умові, що раніше наданий об'єкт не дооцінювався	131	10
11	Зменшення зносу раніше дооцінених об'єктів основних засобів	131	423

У ПСП «Нива» відповідно до Наказу про облікову політику використовують прямолінійний метод нарахування амортизації, за яким складають Розрахунок нарахованої амортизації. На підприємстві застосовується типова кореспонденція рахунків з обліку амортизації основних засобів.

2.4. Напрями вдосконалення обліку основних засобів та їх амортизації

Облік основних засобів є важливою ланкою в сфері бухгалтерського обліку та звітності. Його вдосконалення значною мірою може призвести до позитивних змін в діяльності підприємства. Організація будь-якої підприємницької діяльності розпочинається з формування матеріально-технічної бази, відсутність якої робить неможливим ведення господарської діяльності підприємства.

Для цілей магістерського дослідження було вивчено ринок сучасного програмного забезпечення, в тому числі з обліку основних засобів (табл. 2.9) і встановлено, що з метою формування інформації про стан та рух основних засобів в обліку і фінансовій звітності приватного сільськогосподарського підприємства «Нива» найбільш придатною є програма «1С: Підприємство 8». Ця програма не має макромови, однак у ній наявна вбудована об'єктно-орієнтована мова програмування і розвинуте інтерактивне середовище, що дає змогу змінювати типові конфігурації для своїх потреб чи навіть повністю переписати їх.

Крім того, за результатами дослідження можна порадити наступні шляхи удосконалення обліку основних засобів ПСП «Нива»

- 1) вибір оптимальної за складом і обсягом облікової інформації, яка забезпечить реалізацію тих завдань, які поставлені перед обліком основних засобів;

- 2) розробка та запровадження раціональних схем документообігу, що дозволяли би своєчасно виконувати поставлені завдання при мінімальних витратах трудових, матеріальних та фінансових ресурсів;

Таблиця 2.9

**Порівняльна характеристика програмного забезпечення
з обліку основних засобів**

Наявність типових документів	1С: Підприємство	Галактика	Парус	1С-ПРО
<i>Захист інформації</i>				
Можливість доопрацювання під конкретне підприємство	так	так	так	Так
Можливість ведення декількох підприємств одночасно	так	так	так	так
Підлаштування до законодавства	так	так	так	Так
Фінансовий контур	так	так	так	Так
Бухгалтерський контур	так	так	так	Так
Контур логістики	так	так	так	Так
Контур управління персоналом	так	так	так	Так
Контур керування виробництвом	ні	так	так	Так
<i>Функціональні можливості</i>				
Забезпечення електронного документообігу	так	так	так	Так
Наявність типових документів	так	так	так	Так
Можливість створення нових документів	так	так	ні	Так
Можливість ведення обліку оподаткування без додаткового налаштування	так	так	ні	Так
Складність освоєння	так	ні	ні	Ні
Проблеми з переносом інформації з однієї бази даних до іншої	так	ні	ні	Ні

3) удосконалення змісту та складу носіїв інформації з обліку основних засобів. Провівши аналіз змін у законодавчій базі, яка стосується обліку основних засобів, було доведено, що окремі графи типових форм первинних документів втратили свій зміст і на підприємствах не використовуються. Це, наприклад, такі реквізити, як код норми амортизаційних відрахувань, джерело придбання, дата початку сплати за основні засоби;

4) повна комп'ютеризація обліку основних засобів. Викликано це необхідністю оперативного одержання відомостей про рух основних засобів, своєчасного та правильного розрахунку амортизації, визначення зносу у відповідності до встановлених норм. Однією із найпоширеніших програм є «1С: Підприємство», впровадження якої забезпечило б оперативний, точний облік, що охоплює всю виробничу і фінансово-господарську діяльність. В сучасних умовах ця програма відповідає вимогам бухгалтерів не в повній мірі, але вона вдосконалюється, змінюється, з'являються її нові **версії**;

5) удосконалення методики нарахування амортизації. Це проблемне питання можна вирішити наступними шляхами: по-перше, необхідно визначити адекватний термін корисного використання об'єкта, який би не впливав на викривлення інформації про основні засоби у фінансовій звітності; по-друге, встановити необхідність нарахування амортизації після місяця, в якому об'єкт основних засобів було введено в експлуатацію;

б) удосконалення й відображення переоцінки основних засобів в обліку. Вважається недоцільним результати переоцінки основних засобів відображати як витрати або доходи звітного періоду, бо суть цієї операції полягає не у зміні результатів господарської діяльності підприємства, а у визначенні реальної вартості об'єкта. Це обумовлює доцільність відображення дооцінки та уцінки основних засобів як зміну сальдо рахунків додаткового капіталу. При операціях обміну варто оцінювати об'єкти основних засобів за справедливою вартістю, а не виходити з їх поділу на подібні чи неподібні об'єкти, що є досить абстрактним положенням.

Висновки за розділом 2

Бухгалтерський облік основних засобів потребує удосконалення в методико-організаційних аспектах, а також узгодженості вимог різних законодавчо-нормативних документів. Крім того, у П(С)БО 7 наявні істотні розбіжності із міжнародними стандартами. Тому запропоновані шляхи удосконалення нормативної бази бухгалтерського обліку основних засобів дозволять гармонізувати вітчизняний облік з міжнародними стандартами та зменшити невідповідності й проблемні питання в обліку основних засобів. Адже відсутність достовірної облікової інформації про основні засоби може призвести до формування даних фінансової звітності, що в спотвореному вигляді відображають фінансово-майновий стан підприємства. Саме облікова інформація дозволить сформулювати загальну концепцію ефективного управління основними засобами досліджуваного підприємства.

За результатами дослідження можна порадити наступні шляхи удосконалення обліку основних засобів ПСП «Нива»:

1) вибір оптимальної за складом і обсягом облікової інформації, яка забезпечить реалізацію тих завдань, які поставлені перед обліком основних засобів;

2) розробка та запровадження раціональних схем документообігу, що дозволяти би своєчасно виконувати поставлені завдання при мінімальних витратах трудових, матеріальних та фінансових ресурсів;

3) удосконалення змісту та складу носіїв інформації з обліку основних засобів. Провівши аналіз змін у законодавчій базі, яка стосується обліку основних засобів, було доведено, що окремі графи типових форм первинних документів втратили свій зміст і на підприємствах не використовуються. Це, наприклад, такі реквізити, як код норми амортизаційних відрахувань, джерело придбання, дата початку сплати за основні засоби;

4) повна комп'ютеризація обліку основних засобів. Викликано це необхідністю оперативного одержання відомостей про рух основних засобів, своєчасного та правильного розрахунку сум амортизації, визначення зносу у відповідності до встановлених норм тощо. Однією із найпоширеніших програм є «1С: Підприємство», впровадження якої забезпечило б оперативний, точний облік, охоплювало всю виробничу і фінансово – господарську діяльність господарства. В сучасних умовах ця програма відповідає вимогам бухгалтерів не в повній мірі, але вона вдосконалюється, змінюється, з'являються її нові версії;

5) удосконалення методики нарахування амортизації. Це проблемне питання можна вирішити наступними шляхами: по-перше, необхідно визначити адекватний термін корисного використання об'єкта, який би не впливав на викривлення інформації про основні засоби у фінансовій звітності; по-друге, встановити необхідність нарахування амортизації після місяця, в якому об'єкт основних засобів було введено в експлуатацію;

б) удосконалення й відображення переоцінки основних засобів в обліку. Вважається недоцільним результати переоцінки основних засобів відображати як витрати або доходи звітного періоду, бо суть цієї операції полягає не у зміні результатів господарської діяльності підприємства, а у визначенні реальної вартості об'єкта. Це обумовлює доцільність відображення дооцінки та уцінки основних засобів як зміну сальдо рахунків додаткового капіталу. При операціях обміну варто оцінювати об'єкти основних засобів за справедливою вартістю, а не виходити з їх поділу на подібні чи неподібні об'єкти, що є досить абстрактним положенням.

РОЗДІЛ 3

АУДИТ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ПІДПРИЄМСТВА ТА УЗАГАЛЬНЕННЯ ЙОГО РЕЗУЛЬТАТІВ

3.1. Організація і планування аудиту основних засобів

Аудит на підприємстві поділяється на внутрішній та зовнішній. Внутрішній аудит - організована на економічному суб'єкті в інтересах його власників і регламентована його внутрішніми документами система контролю над дотриманням установленого порядку ведення бухгалтерського обліку й надійності функціонування системи внутрішнього контролю.

Основними об'єктами внутрішнього аудита є вирішення окремих функціональних завдань управління, розробка й перевірка інформаційних систем підприємства. Об'єкти внутрішнього аудита можуть бути різними залежно від особливостей економічного суб'єкта й вимог його керівництва або власників. Внутрішній аудит - невід'ємна частина управлінського контролю; він може бути й незалежним, тобто безпосередньо підпорядковуватися не виконавчому органу підприємства, а зовнішнім засновникам.

Зовнішній аудит - виконують фірми аудиторів за договорами з замовниками. Зовнішній аудит проводиться тільки незалежними особами і аудитор має право його проводити, якщо відсутній тиск на аудитора з будь-якого боку. Якщо принцип незалежності порушений аудитор не має права проводити перевірку та формулювати свою думку.

Внутрішній і зовнішній аудит багато в чому доповнюють один одного. Багато функцій внутрішніх аудиторів можуть бути виконані запрошеними незалежними аудиторами; при рішенні багатьох завдань внутрішні й зовнішні аудиторів можуть використовувати однакові методи - різниця полягає лише в ступені точності й детальності застосування цих методів (табл. 3.1).

Таблиця 3.1

Таблиця відмінностей між внутрішнім і зовнішнім аудитом

Елементи	Внутрішній аудит	Зовнішній аудит
Коло питань	Визначається керівництвом підприємства, де працює внутрішній аудитор, або відповідно до плану	Передбачено законом або на прохання підприємства-замовника
Об'єкт перевірки	Визначається керівництвом підприємства, де працює аудитор. Переважають питання аудиту збереження майна і недопущення збитків	Домінує аудит стану бухгалтерського обліку і звітності
Методи	Тести перевірок майже однакові. Різниця в детальності перевірок	
Звітність	Перед керівництвом підприємства або перед аудиторським відділом	Перед керівництвом аудиторської фірми і підприємства-замовника

Процес аудиторської перевірки має здійснюватися упорядковано, у певній послідовності. Адже аудит конкретного підприємства являє собою цілісну систему, механізм контролю, ефективна дія якого забезпечується чітким дотриманням його технології і методики проведення.

Аудит можна розглядати як технологічний процес, у якому необхідні аудиторські процедури, що здійснюються в установленому порядку і реалізуються за допомогою сукупності організаційних, методичних і технічних методів, способів та прийомів. **Методичні прийоми планування та організації аудиту основних засобів наведено в табл. 3.2.**

Таблиця 3.2

Методичні прийоми планування та організації аудиту основних засобів на ПСП «Нива»

Методичні прийоми проведення аудиту	Методичні прийоми організації аудиту
1. Фактична перевірка	1. Суцільний
2. Документальна перевірка - формальна - арифметична - перевірка по суті	2. Вибірковий
3. Підтвердження	3. Аналітичний
4. Спостереження	4. Комбінований

Продовж.табл. 3.2

Методичні прийоми проведення аудиту	Методичні прийоми організації аудиту
5. Обстеження	
6. Опитування	
7. Перевірка методичної точності	
8. Аналітичні тести	
9. Сканування	
10. Спеціальна перевірка	
11. Зустрічна перевірка	

Виходячи із часу, змісту і призначення виконуваних аудитором процедур, процес аудиторської перевірки умовно можна поділити на окремі складові, тобто етапи.

Перший етап – планування. Цей етап включає попереднє ознайомлення з бізнесом клієнта і може бути поділений на такі складові:

1. Вибір клієнта і об'єкта аудиту.
2. Організаційна підготовка:
 - відбувається обмін листами між аудитором і клієнтом, відбувається збір інформації про клієнта;
 - складається Договір на проведення аудиту (надання аудиторських послуг);
 - формується бригада або підбирається окремих аудитор;
 - видається Наказ керівника аудиторської фірми на проведення аудиту;
 - видається Завдання на перевірку.
1. Методична підготовка:
 - відбувається збір і оцінка відомостей про клієнта з попереднім ознайомленням із його звітністю та станом внутрішнього контролю;
 - здійснюється попередня аналітична перевірка;
 - здійснюється перевірка системи внутрішнього контролю;
 - здійснюється попередня оцінка ризиків суттєвих викривлень фінансової звітності та пов'язаної з нею інформації;

- розробляється загальний план перевірки та плани за конкретними об'єктами;
- складається програма аудиту за конкретними об'єктами;
- розробляються процедури тестування;
- розробляються незалежні аудиторські процедури.

Результатом даного етапу є вибір підходу до перевірки: системно-орієнтованого або підтверджуючого. На основі отриманих результатів розробляється загальний план і програма аудиту **основних засобів**.

Документом організаційно-методичного характеру є план аудиту основних засобів, який містить основні стадії процесу аудиту, розміщені в логічній послідовності та відповідають вимогам виконавців табл 3.3.

Таблиця 3.3

План аудиту основних засобів ПСП «Нива»

№	Заплановані види робіт	Період проведення	Виконавець
1	Ознайомлення з обліковою політикою підприємства. З'ясування порядку забезпеченості бухгалтерії діючими нормативними документами щодо обліку основних засобів та формування уніфікації документа	03.04.2019	Аудитор
2	Перевірка правильності оцінки та відображення основних засобів	04.04.2019	Аудитор
3	Перевірка відповідності даних системного та аналітичного обліку основних засобів	05.04.2019 07.04.2019	Аудитор
4	Аудит правильності відображення операції з переміщення основних засобів	08.04.2019	Аудитор
5	З'ясування правильності нарахування амортизації основних засобів згідно встановлених норм	09.04.2019	Аудитор
6	Перевірка правильності відображення й оформлення операцій з проведення ремонту, модернізації та рекомендації основних засобів	10.04.2019 11.04.2019	Аудитор
7	Аудит матеріалів переоцінки основних засобів та їх відображення в обліку	12.04.2019 14.04.2019	Аудитор
8	Перевірка правильності обліку орендних основних засобів	15.04.2019	Аудитор
9	Аудит правильності відображення вибуття основних засобів	16.04.2019 17.04.2019	Аудитор
10	Перевірка документального оформлення договорів про матеріальну відповідальність по забезпеченню основних засобів та створення постійно діючої комісії по їх списанню	18.04.2019	Аудитор
11	Аудит відповідності даних обліку основних засобів з бухгалтерськими регістрами та фінансовою звітністю	19.04.2019	Аудитор

На підставі загального плану аудиту аудитор розробляє та документально оформлює аудиторську програму, яка деталізує пункти плану та є детальною інформацією для виконавців табл 3.4.

Таблиця 3.4

Програма аудиту основних засобів ПСП «Нива»

№	Перелік аудиторських процедур за розділами аудиту	Перелік проведення процедур перевірки	Виконавець	Назва робочих документів аудитора	Примітки
1	Ознайомлення з обліковою політикою підприємства. З'ясування порядку забезпеченості бухгалтерії діючими нормативними документами щодо обліку основних засобів та форми уніфікованої документації	03.04.2019	Аудитор	Облікова політика, графік документообігу щодо обліку основних засобів та інші	Порушення не встановлено
2	Перевірка правильності оцінки та відображення основних засобів	04.04.2019	Аудитор	Договори, інвентарні картки обліку основних засобів, акти приймання передачі, накладні, оборотно сальдові відомості по рах 10	Вибіркова перевірка первинними документами
3	Перевірка відповідності даних системного та аналітичного обліку основних засобів	05.04.2019 07.04.2019	Аудитор	Акти приймання - передачі накладні оборотно сальдові відомості по рах 10	Вибіркова перевірка первинними документами
4	Аудит правильності відображення операцій і переміщення основних засобів	08.04.2019	Аудитор	Розділ 1 журналу 4, відомість 4.1, журнал 5, 5а, оборотно сальдова відомість по рах 10	Дані журналів-ордерів підтвержені первинними документами, підсумки перенесені до фінансової звітності правильно

Продовж.табл.3.4

№	Перелік аудиторських процедур за розділами аудиту	Перелік проведення процедур перевірки	Виконавець	Назва робочих документів аудитора	Примітки
1	2	3	4	5	6
5	З'ясування правильності нарахування амортизації основних засобів згідно встановлених норм	09.04.2019	Аудитор	Оборотно сальдова відомість по рах 13, відомість нарахування амортизації	Приділити увагу на правильність розподілення основних засобів для нарахування амортизації за групи
6	Перевірка правильності відображення й оформлення операцій з проведення ремонту, модернізації та реконструкції основних засобів	10.04.2019 11.04.2019	Аудитор	Інвентарна карта обліку, акт приймання - передачі відремонтованих основних засобів, акт виконаних робіт	Окремо перевірити ремонт власними силами та сторонніми організаціями
7	Аудит матеріалів переоцінки основних засобів та їх відображення в обліку	12.04.2019 14.04.2019	Аудитор	Оборотно сальдова відомість по рах 10, акт переоцінки	В досліджуваному періоді не проводилось
8	Перевірка правильності обліку орендованих основних засобів	15.04.2019	Аудитор	Договори оренди, відомість орендованих основних засобів	В досліджуваному періоді не встановлено
9	Аудит правильності відображення вибуття основних засобів	16.04.2019 17.04.2019	Аудитор	Наказ, акт списання, картка обліку руху основних засобів	Перевірити правильність списання повністю амортизованих основних засобів
10	Перевірка документального оформлення договорів про матеріальну відповідальність за основні засоби та створення постійно діючої помісії по їх списанню	18.04.2019	Аудитор	Договори, акти інвентаризації, акти списання, накази	Перевірити своєчасність оформлення, наявність печаток та підписів

Продовж.табл.3.4

№	Перелік аудиторських процедур за розділами аудиту	Перелік проведення процедур перевірки	Виконавець	Назва робочих документів аудитора	Примітки
1	2	3	4	5	6
11	Аудит відповідності даних обліку основних засобів між бухгалтерськими регістрами та фінансовою звітністю	19.04.2019	Аудитор	Баланс, звіт про власний капітал, оборотно - сальдова відомість по рах. 10,13	Порушення не встановлено
12	Узагальнення результатів аудиту	20.04.2019	Аудитор	Аудиторський звіт, аудиторський висновок	Ознайомлення керівництва з результатами перевірки

Другий етап – основний. Він поділяється на дві стадії: тестування на відповідність та тестування класів операцій і залишків рахунків.

Тестування на відповідність передбачає оцінку клієнта. Він може бути пропущений, якщо аудитор на початку перевірки вирішить не проводити тестування, а одразу перейти до наступного етапу – безпосередньо перевірки фінансової звітності. Проте, як свідчить зарубіжний досвід, тестування може зменшити час на проведення аудиту, оскільки довіра до СВК (із визначеним рівнем ризику), отримана в результаті її перевірки, значно зменшує обсяг необхідних доказів для застосування тестів до сальдо рахунків і класів операцій. На цьому етапі визначаються критерії помилки для СВК, проводиться її тестування, за результатами якого здійснюється оцінка ризику контролю.

Результатом даного етапу є оцінка ризику контролю, розрахунок ризику не виявлення і на підставі цього – формування плану для тестів операцій і залишків рахунків.

На основі проведення тестів на відповідність аудитор приймає рішення про внесення корегувань до програми аудиту. На цій стадії аудиторі необхідно оцінити достовірність доказів, отриманих на першому та другому етапах, і

визначити критерії оцінки шахрайства та помилки для тестів на суттєвість. Далі розробляється план використання детальних тестів і аналітичних процедур залежно від встановленого рівня суттєвості. Потім проводяться процедури по суті, зокрема здійснюється тестування класів операцій, тестування елементів сальдо, за результатами яких уточняється розмір ризику і суттєвості. Після цього оцінюються та узагальнюються одержані результати.

Результатом даного етапу є отримання достатньої кількості доказів для висловлення думки аудитора, **оцінки відповідності її обліковій політиці встановленим критеріям**. Аудитор уже має достатньо доказів для складання попередньої думки.

Третій етап – завершальний. На цьому етапі аудитору необхідно:

- згрупувати виявлені недоліки;
- скласти накопичувальні відомості порушень, аналітичні таблиці, розрахунки, графіки;
- узагальнити та відобразити результати перевірки в Звіті аудитора про виконану роботу;
- обговорити результати аудитора з найвищим управлінським персоналом;
- розробити проект профілактичних та попереджувальних дій.

Результатом даного етапу є сформована думка, оформлена у вигляді аудиторського висновку відповідного виду.

3.2. Методика аудиту основних засобів, типові порушення в їх обліку

Метою аудиту операцій із основними засобами є дослідження: достовірності первинних даних щодо руху основних засобів; своєчасності і повноти відображення первинних даних у зведених облікових регістрах;

правильності ведення обліку основних засобів та його відповідності прийнятій обліковій політиці; достовірність відображення стану основних засобів у звітності суб'єкта господарювання; відповідність методики обліку та оподаткування операцій із основними засобами чинному законодавству.

Виходячи із мети аудиту операцій із основними засобами, формуються об'єкти аудиту. Об'єкти аудиту операцій із основними засобами включають:

- Елементи облікової політики: наказ про облікову політику; список осіб, які мають право підписувати документи; порядок оцінки і переоцінки основних засобів; термін корисної експлуатації основних засобів; метод обліку витрат і калькулювання; порядок і метод нарахування амортизації основних засобів; порядок обліку витрат на їх ремонт.
- Операції з обліку основних засобів та записи в первинних документах, облікових регістрах та звітності.
- Інформація про порушення ведення обліку, недостачі, зловживання, що документально підтверджені в актах ревізії, перевірок, висновках аудиторів, постановках правоохоронних органів.

Предметом аудиту операцій із основними засобами є господарські процеси та операції, пов'язані з наявністю, рухом і використанням основних засобів.

На початковому етапі аудиторської перевірки необхідно оцінити систему внутрішнього контролю на підприємстві, визначити методи перевірки та розробити програму аудиторських процедур по суті.

При оцінці системи внутрішнього контролю аудитор повинен перевірити:

- наявність і дію розпорядчих документів, що закріплюють способи ведення обліку операцій, пов'язаних з рухом основних засобів;
- здійснити експертизу порядку документального оформлення фактів господарської діяльності; вивчити затверджені графіки і схеми документообігу; провести експертизу застосовуваної форми обліку;

- встановити, чи дотримується встановлений порядок підготовки та подання внутрішньої бухгалтерської звітності;

- узагальнити інформацію про склад, масштаби і характер операцій в періоді, що перевіряється.

На досліджуваному підприємстві не розробляють програму аудиту основних засобів та відповідних господарських операцій, оскільки в них таких операцій небагато і витрати на спеціальний контроль не виправдовуються.

Проведення аудиту основних засобів розпочинається із оцінки збереження і перевірки наявності основних засобів на підприємстві. Виконуючи цю процедуру, аудитор повинен відповісти на наступні питання:

- чи призначені матеріально відповідальні особи за збереження об'єктів;
- чи укладені договори про матеріальну відповідальність із особами, які відповідають за збереження об'єктів;
- чи встановлені в приміщеннях пожежно-охоронні сигналізації;
- чи є наказ про призначення постійно діючої інвентаризаційної комісії;
- чи закріплений в обліковій політиці план проведення інвентаризацій основних засобів;
- чи проводяться інвентаризації основних засобів при зміні матеріально відповідальної особи.

При вивченні перерахованих питань аудитор повинен сформулювати думку про організацію збереження основних засобів. Основну увагу аудитор приділяє якості проведення та оформлення результатів інвентаризацій, для чого перевіряє дотримання термінів підведення їх підсумків, оцінює якість підготовки інвентаризаційних описів. Аудитор повинен вивчити рішення, прийняті за результатами інвентаризації, і перевірити правильність відображення цих результатів в обліку.

Одним з важливих аспектів аудиту основних засобів є перевірка точності їх оцінки. Проблема оцінки основних засобів - вирішальний фактор в організації їх бухгалтерського обліку. Так, при перевірці витрат на ремонти слід

установити: наявність планів і кошторисів ремонту, актів на виконання робіт, актів приймання-передачі виконаних робіт, актів технічного огляду будинків і споруд, правильність і своєчасність складання відповідних документів; правильність формування витрат за статтями затрат; чи не завищувалися норми витрат матеріалів і розцінки з оплати праці на ремонтні роботи; правильність віднесення робіт до поточного або капітального ремонту. Також установлюється доцільність і законність операцій з ремонту.

Наступний етап аудиту передбачає дотримання аудитором такої послідовності процедур:

- 1) перевірка за формою і змістом первинних документів з обліку основних засобів;
- 2) перевірка правильності формування первісної вартості основних засобів;
- 3) оцінка стану синтетичного та аналітичного обліку основних засобів;
- 4) перевірка правильності обліку та нарахування амортизації основних засобів;
- 5) перевірка своєчасності і правильності документального оформлення операцій з обліку основних засобів;
- 6) перевірка записів у головній книзі, облікових регістрах і формах звітності щодо відображення основних засобів за звітний період.

У процесі перевірки основних засобів, аудитор може виявити певні порушення, типовими з яких є:

- несвоєчасне оприбуткування основних засобів;
- основні засоби не закріплені за матеріально відповідальними особами, не укладені договори про матеріальну відповідальність;
- неправильне визначення первісної вартості об'єктів основних засобів;
- не включення різниці між залишковою та справедливою вартістю переданого об'єкта до складу витрат звітного періоду при отриманні основних

засобів в обмін на схожі активи; реконструкція основних засобів відображена як ремонт основних засобів;

- нарахування амортизації на повністю амортизовані об'єкти основних засобів некоректна кореспонденція рахунків при відображенні операцій з надходження та вибуття об'єктів основних засобів;

- неточності у визначенні термінів початку і закінчення нарахування амортизації для цілей бухгалтерського і податкового обліку формальне проведення інвентаризації об'єктів основних засобів;

- відсутність документації, що підтверджує факт переоцінки основних засобів, проведення переоцінки лише одного об'єкта основних засобів з групи;

- недотримання порядку документування господарських операцій з основними засобами;

- не оприбуткування матеріальних ресурсів за наслідками ліквідації основних засобів.

Виявлені під час перевірки помилки та порушення аудитори реєструють у робочих документах, а також визначають їх вплив на достовірність статей фінансової звітності.

3.3. Узагальнення результатів аудиту основних засобів

Результати аудиту оцінюються на заключному етапі аудиторської перевірки за такими критеріями:

- повнота виконання всіх пунктів програми;
- якість виконання всіх пунктів програми;
- адекватність розкриття інформації у звітності.

Для оцінки результатів аудиту необхідно виконати наступні дії:

1. Якщо після дати складання аудиторського звіту, але до його оприлюднення, аудитору стали відомі певні факти, що могли вплинути на думку аудитора щодо оцінки фінансової звітності, він повинен:

- обговорити це питання з управлінським персоналом, керівництвом чи власником підприємства;
- визначитися, чи потрібно внести зміни до фінансової звітності;
- здійснити запити до управлінського персоналу з метою визначення їхніх подальших дій щодо звітності;

- у випадку, якщо управлінський персонал вносить зміни до фінансової звітності, необхідно внести зміни до аудиторського висновку (Звіту незалежного аудитора) та видати новий аудиторський звіт з датою не раніше внесення змін до фінансової звітності управлінським персоналом;

- у випадку, коли аудиторський висновок (Звіт незалежного аудитора) уже було надано управлінському персоналу та керівництву аудитор повинен звернутися до них з вимогою не надавати фінансову звітність третім особам до внесення необхідних змін до неї. Якщо фінансова звітність оприлюднена аудитор повинен вжити необхідних заходів, щоб застерегти від недовіри до виданого аудиторського звіту.

- у випадку, коли управлінський персонал відмовляється від внесення змін до фінансової звітності, аудитор повинен повідомити власників та третіх осіб про недовіру до аудиторського звіту та надати модифікований аудиторський звіт.

2. Оцінити фактичну величину рівня суттєвості – у випадку виявлення помилок та порушень визначається їхня загальна сума з метою встановити, чи є вона суттєвою чи ні.

3. Провести повторний огляд робочих документів:

- для перевірки якості процедур, які виконано асистентом;
- для підтвердження відповідності аудиторської перевірки стандартам.

4. Провести огляд робочих документів особою, яка не брала участі в аудиті, або контролером:

- для виявлення можливих слабких місць аудиторської перевірки;
- для визначення можливості захисту якості аудиту перед незалежними спостерігачами.

Згідно з МСА 560 «Події після звітного періоду» аудиторів необхідно чітко відокремлювати наступні дати:

- дата фінансової звітності – дата, на яку припадає кінець останнього періоду, який охоплює фінансова звітність;
- дата затвердження фінансової звітності – дата, коли всі звіти, що входять до складу фінансової звітності, включаючи примітки, були складені, а ті, кого наділено визнаними повноваженнями, підписали її;
- дата звіту аудитора – дата, якою аудитор датує звіт аудитора щодо фінансової звітності відповідно до МСА 700.

Аудиторський звіт не може бути датований раніше дати затвердження фінансової звітності;

Дата оприлюднення фінансової звітності – дата, коли звіт аудитора і фінансова звітність, що підлягала аудиту, стали доступними третім сторонам. Дата оприлюднення повинна бути однаковою або пізнішою за дату звіту аудитора.

Події, що відбуваються у період між датою фінансової звітності та датою звіту аудитора, і факти, що стають відомими аудитору після дати звіту аудитора називають подіями після звітного періоду.

МСА 560 за часовим періодом розподіляє всі події після звітного періоду на такі:

- події, що відбуваються в період між датою фінансової звітності та датою аудиторського звіту. Аудитор зобов'язаний перевірити, чи такі події розкриті у Примітках а звітність скоригована на них і отримати письмові запевнення персоналу щодо цього;

- факти, що стали відомі аудитору після дати аудиторського звіту, але до дати оприлюднення фінансової звітності. Аудитор не зобов'язаний спеціально відслідковувати їх, але якщо йому стають відомі ці факти, він повинен обговорити їх із управлінським персоналом, визначитися, чи потрібно вносити зміни до звітності і чи управлінський персонал буде це робити і визначитися із своїми подальшими діями;

- факти, що стали відомі аудитору після дати оприлюднення фінансової звітності. Аудитор не зобов'язаний проводити аудиторські процедури після цієї дати, але якщо йому стає відомий факт, який зміг би призвести до модифікації висновку раніше, то аудитор зобов'язаний прийняти ряд заходів.

Стосовно впливу на дії аудитора та управлінського персоналу виділяють два основні види подальших подій:

- ті, що надають додаткові докази щодо умов, які існували на дату фінансових звітів. Вони можуть потребувати коригувань – тобто за такими подіями підприємство зобов'язане внести зміни до окремих статей балансу чи інших звітних форм;;

- ті, що вказують на умови, які виникли після дати фінансових звітів. Вони можуть потребувати розкриття – ці події не повинні бути відображені в основних формах річної фінансової звітності, а мають розкриватися в Примітках до річної фінансової звітності.

До подій, що відбулися після дати складання фінансових звітів, можна віднести:

- нове законодавство або постанова Уряду, що впливає на діяльність підприємства;

- істотні зміни в діяльності підприємства або в його фінансовому становищі;

- зміни в стані правових питань, або істотні нові правові питання;

- початок або зміна в стані перевірки, розпочатої органами державного контролю та врегулювання;

- додаткову інформацію відносно статей, відображених в обліку на основі попередньої або неповної інформації;
- випуск нових акцій або облігацій, реорганізація чи ліквідація підприємства;
- будь-які події, які поставлять під сумнів відповідність облікової політики, використаної щодо складених фінансових звітів;
- істотні дії, прийняті Радою директорів (нові зобов'язання, нові кредити, позики, гарантії);
- плани або наміри, які можуть вплинути на балансову вартість, класифікацію активів або зобов'язань (здійснені або планові продаж чи придбання суттєвих цінностей);
- здійснення будь-яких незвичних бухгалтерських коригувань;
- відчуження активів державою або надзвичайні події, які їх знищили.

Аудитор зобов'язаний отримати достатню впевненість стосовно всіх істотних подій ще до дати складання аудиторського висновку. Він має переконатися в тому, що подальші події прийняті клієнтом до уваги або розкриті у фінансових звітах. В іншому разі аудитор розглядає питання про модифікацію аудиторського висновку табл. 3.5.

Таблиця 3.5

Дії аудитора під час виявлення наступних подій

Стан фінансової звітності	Поведінка керівництва	Дії аудитора
Фінансова звітність неопублікована	Керівництво вносить необхідні зміни у фінансову звітність	Підготувати аудиторський висновок (звіт) зі зміненої фінансової звітності, що буде датовано не раніше дати її затвердження. При цьому провести процедури під час виявлення подальших подій аж до нової дати висновку.
	Керівництво не вносить необхідних змін у фінансову звітність	Якщо аудиторський висновок ще не надано, варто висловити думку з підтвердженням або негативну. Якщо аудиторський висновок надано суб'єктові, то повідомити керівництво про те, що воно не повинно давати звітність і висновок третім особам, а якщо ці документи все одно будуть подані, то попередити користувачів звітності про те, що їм не слід покладатися на аудиторський висновок.

Продовж.табл. 3.5

Стан фінансової звітності	Поведінка керівництва	Дії аудитора
	Керівництво переглядає дані фінансової звітності і інформує про це користувачів	Підготувати новий висновок з переглянутої звітності з параграфом, що пояснює та вказує на примітки до звітності, в яких докладно викладаються підстави для перегляду раніше наданих звітності та висновку
Фінансова звітність опублікована	Керівництво не переглядає фінансову звітність і не інформує користувачів про обставини, що склалися під час даної ситуації	Повідомити керівництво суб'єкта про те, що аудитор вживе заходів, щоби треті особи не покладалися на аудиторський висновок. Ці кроки будуть залежати від юридичних прав і обов'язків аудитора, а також від консультацій юристів

Узагальнення результатів аудиторської перевірки регулюється Законом України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність», МСА 230 «Аудиторська документація», МСА 500 «Аудиторські докази», МСА 560 «Події після звітного періоду», МСА 580 «Письмові запевнення», МСА 700 «Формулювання думки та надання звіту щодо фінансової звітності».

Процес узагальнення результатів аудиту слугує головним засобом оцінки того, що фінансові звіти подані відповідним чином за всіма суттєвими аспектами і відповідно до загальноприйнятих принципів бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

На цьому етапі аудитор повинен виконати комплекс методичних прийомів, необхідних для прийняття рішень керівництвом підприємства з виправлення й усунення недоліків.

Результати аудиту узагальнюються з використанням аналітичних, хронологічних, систематизованих, хронологічно-систематизованих групувань.

Аналогічне групування полягає в узагальненні однорідних порушень та недоліків за допомогою економіко-математичних методів, методів

економічного аналізу, статистичних розрахунків. При цьому складаються таблиці та відомості.

При хронологічному групуванні порушення та недоліки розглядаються послідовно, за періодами їх виникнення.

Систематизоване групування результатів аудиту – це групування за однорідністю і змістом виявлених порушень.

При узагальненні результатів аудиту аудитор повинен отримати письмові запевнення управлінського персоналу для підтвердження того, що:

- управлінський персонал несе відповідальність за складання фінансової звітності відповідно до застосовуваної концептуальної основи фінансової звітності;
- він надав аудитору всю доречну інформацію і доступ до неї, як узгоджено в умовах завдання з аудиту;
- був наданий необмежений доступ до працівників суб'єкта господарювання;
- усі операції були зареєстровані та відображені у фінансовій звітності;
- відносини пов'язаних сторін та операції з пов'язаними сторонами належним чином відображені в обліку;
- уся інформація, пов'язана з шахрайством була розкрита.

Ці запевнення подаються у формі листа-запевнення, адресованого аудитору.

Після проведення необхідних процедур і отримання необхідної інформації, аудитор складає висновок про достовірність фінансової звітності підприємства і зміст висновку не змінюється.

Результати аудиторської перевірки відображаються в аудиторському звіті. Аудиторський звіт містить відомості про стан обліку, внутрішнього контролю, достатність і достовірність фінансової звітності. У зв'язку з тим, що зміст аудиторського звіту залежить від конкретних обставин та наслідків

перевірки, він складається за довільною формою. Аудиторський звіт складається тільки для замовника і може бути опублікований тільки за його дозволом.

Аудитор оформлює звіт за наслідками аудиторської перевірки, який включає загальну (вступну), аналітичну і підсумкову частини:

- у вступній частині вказують місце і дату складання звіту, назву аудиторської організації та її адресу, № і дату видачі Сертифіката та Свідоцтва про включення до реєстру суб'єкта аудиторської діяльності, період, за який здійснюється перевірка, склад облікової та звітної документації, посилання на Закон і положення (стандарты) бухгалтерського обліку, Національні стандарти аудиту, якими керувався аудитор.

- в аналітичній частині аудиторського звіту наводять результати перевірки бухгалтерського обліку і фінансової звітності, стану внутрішнього контролю, спосіб перевірки (суцільний, вибірковий), факти порушень законодавчих, інших нормативно-правових актів і встановлених правил ведення бухгалтерського фінансового обліку і складання фінансової звітності.

У звіті за наслідками аудиторської перевірки повинна в обов'язковому порядку міститися наступна інформація:

- період часу, до якого відноситься документація підприємства, яка була перевірена в ході аудиту;
- вказівка про те, які бухгалтерські документи були перевірені суцільним методом, а які - вибірково та на підставі яких принципів здійснювалася аудиторська вибірка;
- перелік зауважень, недоліків. При цьому в обов'язковому порядку повинно бути вказано, які з наведених зауважень є суттєвими, а які - ні.

Звіт за наслідками аудиторської перевірки обліку **основних засобів** містить чотири розділи:

- 1) перевірка елементів облікової політики в частині **основних засобів** та порядку їх дотримання;

2) перевірка системи обліку стану та руху основних засобів, їх амортизації;

3) перевірка записів у первинних документах, облікових реєстрах і звітності;

4) перевірка інформації про порушення ведення обліку, нестачі, зловживання, які знайшли документальне підтвердження в актах попередніх перевірок.

У звіті за наслідками аудиторської перевірки результати аудиту групуються за напрямками: господарські операції з обліку основних засобів, які відображені у відповідності з діючим законодавством та внутрішніми вимогами підприємства; господарські операції з обліку основних засобів, які мають суперечливий характер; господарські операції з обліку основних засобів, які відображені не вірно та з порушенням чинних вимог.

Аудиторська перевірка закінчується заключним висновком. Аудитор складає висновок про те, чи відповідає інформація, відображена у фінансовій звітності щодо основних засобів, в усіх суттєвих аспектах нормативним документам, які регламентують порядок обліку, підготовки і подання фінансових звітів. Щоб скласти об'єктивну думку щодо інформації про основні засоби суб'єкта господарювання, аудитору необхідно: одержати обґрунтовану гарантію того, що інформація в бухгалтерській документації та інших джерелах даних із питань перевірки достовірна і достатня; вирішити, чи правильно відтворена в обліку і звітності відповідна інформація.

Аудитор у безумовно позитивному висновку зазначає, що:

1) облік основних засобів відповідає чинним вимогам діючого законодавства та внутрішнім положенням і розпорядженням;

2) первинна інформація стосовно основних засобів належно відображається обліковцями підприємства;

3) залишки й обороти за рахунками з обліку основних засобів дають достовірне та дійсне уявлення про стан речей на підприємстві;

4) звітна інформація про **основні засоби** достовірно відображає їх розмір;

5) первинний, аналітичний, синтетичний облік та звітність стосовно **основних засобів** підприємства відповідає вимогам законодавства.

У разі існування певних причин, за яких аудитор не може видати безумовно позитивного висновку, розглядаються такі причини, що дають можливість визначити конкретний вид підсумкового документу в конкретній ситуації. Причини невпевненості: обмеження в обсязі аудиторської роботи у зв'язку з тим, що аудитор не може отримати всю потрібну інформацію і пояснення (наприклад, через незадовільний стан обліку **основних засобів**), не має можливості виконати всі обов'язкові аудиторські процедури (через обмеження у часі); ситуаційні обставини, невпевненість у правильності висновку щодо ситуації (спірна ситуація у обліку **основних засобів**, багатоваріантність управлінського або технологічного рішення).

Причини незгоди: неприйнятність системи або способів обліку **основних засобів**; розходження у судженнях щодо відповідності фактів або сум фінансової звітності даним обліку **основних засобів**; незгода з повнотою та способом відображення фактів у обліку **основних засобів** і звітності; невідповідність здійснення або оформлення операцій з обліку **основних засобів** законодавству та іншим вимогам [21, с. 119].

Аудитор в **умовно-позитивному** висновку зазначає, що:

1) облік **основних засобів** не відповідає чинним вимогам діючого законодавства та внутрішнім положенням і розпорядженням, проте така невідповідність має обмежений вплив на стан обліку взагалі;

2) первинна інформація стосовно **основних засобів** не належно відображається обліковцями підприємства, хоча таке відображення суттєво не перекручує загальну оцінку системи обліку витрат;

3) звітна інформація про **основні засоби** не достовірно відображає їх розмір, але має не значний рівень відхилення, тому не є суттєвим з точки зору користувачів інформації про облік **основних засобів**.

На ПСП «Нива» аудитор формулює безумовно-позитивну думку, тому що виконуються всі наступні умови:

1) облікова політика підприємства відповідає концептуальній основі фінансової звітності та обставинам функціонування підприємства;

2) прийняті підприємством облікові оцінки відповідають фактичним обставинам функціонування підприємства;

3) інформація, яка представлена у фінансових звітах, є відповідною, надійною, порівняльною та зрозумілою;

4) фінансові звіти дозволяють розкрити та зрозуміти користувачам вплив суттєвих операцій та подій на інформацію, що міститься у фінансових звітах.

Проте в обліку основних засобів допускаються неточності, несвоєчасно оформлюються первинні документи та результати інвентаризації.

Після закінчення аудиту керівництво аудиторської фірми та підприємства-клієнта повинно виконати такі дії щодо реалізації матеріалів перевірки:

1) скласти Проект Рішення за матеріалами аудиту – підприємство-клієнт;

2) розглянути його на Загальних зборах (акціонерів, учасників тощо) – підприємство-клієнт;

3) скласти довідки, які необхідні для пояснення окремих питань користувачам аудиторського висновку, – аудиторська фірма;

4) передати матеріали аудиту:

- звіт та рекомендації – замовнику;
- аудиторський висновок (звіт незалежного аудитора) – зацікавленим користувачам;

користувачам;

- опублікувати аудиторський висновок (звіт незалежного аудитора) у періодичній пресі.

Аудиторська фірма, як звичайний суб'єкт господарювання, складає всі, визначені законодавством для підприємств (підприємців) форми місячної, квартальної та річної фінансової, податкової та статистичної звітності. Однак аудиторські фірми і ПП-аудитори є специфічними суб'єктами діяльності, тому повинні складати й подавати ще одну звітну форму в найвищий управлінський орган – Аудиторську палату України (АПУ).

Щорічно аудиторські фірми та аудитори подають звіти про виконані ними роботи до органу, що регулює аудиторську діяльність.

В умовах ринкової економіки значно розширилося коло користувачів інформації, яку надає аудит. Оскільки саме користувач результатів аудиту буде в подальшому приймати відповідні рішення, ґрунтуючись на результатах аудиту, які буде вважати достовірними.

Так, потенційних користувачів інформації найбільше цікавить, зокрема:

- управлінський персонал підприємства – оцінка ефективності господарських операцій;
- власників та акціонерів – прибутковість вкладених ними капіталів та ризик їхньої можливої втрати;
- інвесторів – ефективність праці вкладених ними коштів;
- кредиторів – можливість своєчасного погашення заборгованості;
- працівників підприємства – здатність підприємства забезпечити належний рівень оплати праці, пенсій та зайнятість;
- державу (державні органи) – повнота і вчасність розрахунків із бюджетом та ін.

Як відомо, в кожного користувача різні економічні інтереси, однак усі вони зацікавлені в отриманні найбільш достовірної інформації про реальний стан суб'єкта господарювання.

Звичайно, максимальні повноваження щодо результатів аудиту має власник аудиту та інших послуг.

Представники державних контролюючих органів та інші контрагенти можуть використовувати інформацію аудиту лише в межах, наданих їм законодавством або визначених певними угодами.

У процесі перевірки аудитор повинен інформувати управлінський персонал або орган, який на це уповноважений, щодо питань аудиту і проходження перевірки. Форми та характер цих повідомлень розглядає МСА 260 «Повідомлення інформації з питань аудиту тим, кого наділено найвищими управлінським повноваженнями», де сказано, що інформація може бути надана управлінському персоналу аудитором усно чи письмово, однак, незалежно від цього, все повинно бути задокументовано в робочих документах аудитора.

Висновки за розділом 3

Основні засоби суттєво впливають на результати господарської діяльності підприємства, тому контроль за станом їх збереження, наявності й ефективності використання повинен бути ретельним, повним, достовірним, обґрунтованим та відповідати чинному законодавству. На сьогодні аудит як вид контролю є необхідним та обґрунтованим, оскільки володіння достовірною інформацією – передумова успішного функціонування **аграрних** підприємств.

Аудит операцій з основними засобами є складовою аудиту активів підприємства і сприяє вчасному виявленню помилок і шахрайств, підвищенню ефективності використання основних засобів і забезпеченню належної якості **ведення обліку, достовірності показників фінансової звітності.**

Узагальнення результатів аудиту служить головним засобом оцінювання того, чи є фактичні дані, перевірені аудитором, підтвердженням, що фінансові звіти представлені відповідним чином за всіма суттєвими аспектами і **відповідають** загальноприйнятим принципам бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

Аудитор повинен бути впевненим, що пункти підсумкового документа **загалом** або в сукупності не спричинять суттєвого перекручення фінансової звітності. Однак, якщо це все-таки відбудеться, то фінансова звітність має бути переглянута клієнтом або аудитор повинен дати умовний чи негативний висновок. Звичайно, аудитор і клієнт можуть погодитись відносно того, що негативний висновок не потрібно складати. Виявлені неправильні дані можуть вплинути на аудиторську оцінку результатів перевірки. Проте аудитор повинен врахувати ту обставину, чи є повідомлення неправильних відомостей результатом помилок або зловживань. Оскільки останні є навмисними, їх значення виходить за межі грошового ефекту і аудитор повинен враховувати це під час оцінювання результатів перевірки. Для узагальнення результатів аудиту необхідно їх систематизувати і згрупувати за однорідними ознаками.

На ПСП «Нива» аудитор формулює безумовно-позитивну думку, тому **що виконуються всі наступні умови:**

1) **облікова політика підприємства відповідає концептуальній основі фінансової звітності та обставинам функціонування підприємства;**

2) **прийняті підприємством облікові оцінки відповідають фактичним обставинам функціонування підприємства;**

3) **інформація, яка представлена у фінансових звітах, є відповідною, надійною, порівняльною та зрозумілою;**

4) **фінансові звіти дозволяють розкрити та зрозуміти користувачам вплив суттєвих операцій та подій на інформацію, що міститься у них.**

Проте в обліку основних засобів допускаються неточності, несвоєчасно оформлюються первинні документи та результати інвентаризації.

ВИСНОВКИ

Вивчення економічної категорії основних засобів здійснюється в роботах багатьох вчених, які заявляють такі критерії їх визнання: суттєвість; цільова спрямованість; строк корисного використання; амортизаційні відрахування тощо. Обрані ключові критерії визнання базового активу є основою його бачення концепції основних засобів, під якими слід розуміти матеріальні цінності, які зберігають свою природну форму протягом строку корисного використання більше одного року так і під час виконання підприємством адміністративних чи соціально-культурних функцій та по частинах переносять свою вартість на результат власної діяльності – виготовлений продукт, надану послугу або реалізовані товари.

Порядок оцінки основних засобів здійснюється за первісною, справедливою, залишковою та ліквідаційною вартістю. Метод вимірювання справедливої вартості залежить від виду основного засобу та можливості вимірювання його вартості. Якщо ринкова оцінка неможлива, справедлива вартість приймається рівною дисконтованому доходу від використання цього активу протягом терміну його служби.

Важливість та значення бухгалтерського обліку основних засобів обумовлено тим, що від того, наскільки ефективно використовуються основні засоби, залежать результати діяльності підприємства. В свою чергу, ефективність використання основних засобів залежить напряду від вміль організації обліку, своєчасного одержання надійної та повної облікової інформації, адже на її основі приймаються управлінські рішення.

Перевірка своєчасності та повноти бухгалтерської інформації та відповідність чинному законодавству забезпечує незалежна аудиторська служба – аудит. Аудиторська перевірка основних засобів дає можливість об'єктивно оцінити їх стан, наявність та ефективність використання. А також встановлює правильність документального оформлення операцій стосовно

надходження, переміщення, використання, ліквідації та списання основних засобів.

В дипломній роботі узагальнено та охарактеризовано зміст основних нормативно-правових актів, якими регулюється порядок організації та ведення обліку основних засобів сільськогосподарських підприємств. Завдяки цьому визначено напрями та перспективи вдосконалення чинного законодавства в напрямку зближення вимог Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку та Податкового кодексу України. Дано критичну оцінку результатів останніх дисертаційних досліджень за темою дипломної роботи, що дало змогу сформулювати основні невирішені проблеми та напрями подальших наукових досліджень в обліку та аудиті основних засобів.

За результатами проведеного дослідження встановлено, що діяльність ПСП «Нива» є ефективною. Підприємство має позитивну динаміку до збільшення майна та покращення його структури. Загальна вартість активів підприємства за останні три роки поступово зростала і у 2018 році склала 63459 тис. грн., що на 8,5% більше порівняно з 2016 роком і на 6,4% - порівняно з 2017 роком. У складі майна відбулися позитивні зміни в напрямку збільшення вартості необоротних активів та оборотних активів, в тому числі за рахунок збільшення запасів і грошових коштів, зменшення дебіторської заборгованості. Структура активів ПСП «Нива» є типовою для сільськогосподарського підприємства. При цьому необоротні і оборотні активи знаходяться приблизно в однаковому співвідношенні. Позитивно слід відмітити збільшення частки оборотних активів у 2018 році за рахунок зменшення питомої ваги необоротних активів. Капітал досліджуваного підприємства теж має позитивну динаміку до зростання за рахунок збільшення власного капіталу на 6-7% щорічно і збільшення позикового капіталу. Проте негативно слід відмітити перевищення темпів зростання позикового капіталу над темпами росту власного капіталу майже у 2 рази. При цьому позитивно відмічаємо відсутність довгострокових і короткострокових кредитів банку, наявність власного оборотного капіталу і

високу питому вагу власного капіталу (97-98%) у вартості джерел формування активів.

Структура джерел формування активів ПСП «Нива» в цілому є задовільною і свідчить про фінансову стабільність підприємства, його незалежність від зовнішніх джерел фінансування, вкладання власного капіталу не лише в матеріально-технічну базу, а і в оборотні активи підприємства.

Баланс ПСП «Нива» є умовно ліквідним. Оскільки три з чотирьох нерівностей витримані. Позитивним є перевищення дебіторської заборгованості над короткостроковими кредитами банків, запасів над довгостроковими зобов'язаннями і власного капіталу над необоротними активами. Проте негативно слід відмітити нестачу наявних грошових коштів для термінового погашення поточної кредиторської заборгованості. Аналізуючи тип фінансової сталості з урахуванням ступеня ліквідності оборотних активів досліджуваного підприємства констатуємо, що він є нормальним як на дату складання, так і у короткостроковій та довгостроковій перспективі.

Бухгалтерський облік основних засобів потребує удосконалення в методико-організаційних аспектах, а також узгодженості вимог різних законодавчо-нормативних документів. Крім того, у П(С)БО 7 наявні істотні розбіжності із міжнародними стандартами. Тому запропоновані шляхи удосконалення нормативної бази бухгалтерського обліку основних засобів дозволять гармонізувати вітчизняний облік з міжнародними стандартами та зменшити невідповідності й проблемні питання в обліку основних засобів. Адже відсутність достовірної облікової інформації про основні засоби може призвести до формування даних фінансової звітності, що в спотвореному вигляді відображають фінансово-майновий стан підприємства. Саме облікова інформація дозволить сформулювати загальну концепцію ефективного управління основними засобами досліджуваного підприємства.

За результатами дослідження можна порадити наступні шляхи удосконалення обліку основних засобів ПСП «Нива»:

1) вибір оптимальної за складом і обсягом облікової інформації, яка забезпечить реалізацію тих завдань, які поставлені перед обліком основних засобів;

2) розробка та запровадження раціональних схем документообігу, що дозволяють би своєчасно виконувати поставлені завдання при мінімальних витратах трудових, матеріальних та фінансових ресурсів;

3) удосконалення змісту та складу носіїв інформації з обліку основних засобів. Провівши аналіз змін у законодавчій базі, яка стосується обліку основних засобів, було доведено, що окремі графи типових форм первинних документів втратили свій зміст і на підприємствах не використовуються. Це, наприклад, такі реквізити, як код норми амортизаційних відрахувань, джерело придбання, дата початку сплати за основні засоби;

4) повна комп'ютеризація обліку основних засобів. Викликано це необхідністю оперативного одержання відомостей про рух основних засобів, своєчасного та правильного розрахунку сум амортизації, визначення зносу у відповідності до встановлених норм тощо. Однією із найпоширеніших програм є «ІС: Підприємство», впровадження якої забезпечило б оперативний, точний облік, охоплювало всю виробничу і фінансово – господарську діяльність господарства. В сучасних умовах ця програма відповідає вимогам бухгалтерів не в повній мірі, але вона вдосконалюється, змінюється, з'являються її нові версії;

5) удосконалення методики нарахування амортизації. Це проблемне питання можна вирішити наступними шляхами: по-перше, необхідно визначити адекватний термін корисного використання об'єкта, який би не впливав на викривлення інформації про основні засоби у фінансовій звітності; по-друге, встановити необхідність нарахування амортизації після місяця, в якому об'єкт основних засобів було введено в експлуатацію;

6) удосконалення й відображення переоцінки основних засобів в обліку. Вважається недоцільним результати переоцінки основних засобів відображати

як витрати або доходи звітного періоду, бо суть цієї операції полягає не у зміні результатів господарської діяльності підприємства, а у визначенні реальної вартості об'єкта. Це обумовлює доцільність відображення дооцінки та уцінки основних засобів як зміну сальдо рахунків додаткового капіталу. При операціях обміну варто оцінювати об'єкти основних засобів за справедливою вартістю, а не виходити з їх поділу на подібні чи неподібні об'єкти, що є досить абстрактним положенням.

Основні засоби суттєво впливають на результати господарської діяльності підприємства, тому контроль за станом їх збереження, наявності й ефективності використання повинен бути ретельним, повним, достовірним, обґрунтованим та відповідати чинному законодавству. На сьогодні аудит як вид контролю є необхідним та обґрунтованим, оскільки володіння достовірною інформацією – передумова успішного функціонування аграрних підприємств.

Аудит операцій з основними засобами є складовою аудиту активів підприємства і сприяє вчасному виявленню помилок і шахрайств, підвищенню ефективності використання основних засобів і забезпеченню належної якості ведення обліку, достовірності показників фінансової звітності.

Узагальнення результатів аудиту служить головним засобом оцінювання того, чи є фактичні дані, перевірені аудитором, підтвердженням, що фінансові звіти представлені відповідним чином за всіма суттєвими аспектами і відповідають загальноприйнятим принципам бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

Аудитор повинен бути впевненим, що пункти підсумкового документа загалом або в сукупності не спричинять суттєвого перекручення фінансової звітності. Однак, якщо це все-таки відбудеться, то фінансова звітність має бути переглянута клієнтом або аудитор повинен дати умовний чи негативний висновок. Звичайно, аудитор і клієнт можуть погодитись відносно того, що негативний висновок не потрібно складати. Виявлені неправильні дані можуть вплинути на аудиторську оцінку результатів перевірки. Проте аудитор повинен

врахувати ту обставину, чи є повідомлення неправильних відомостей результатом помилок або зловживань. Оскільки останні є навмисними, їх значення виходить за межі грошового ефекту і аудитор повинен враховувати це під час оцінювання результатів перевірки. Для узагальнення результатів аудиту необхідно їх систематизувати і згрупувати за однорідними ознаками.

На ПСП «Нива» аудитор формулює безумовно-позитивну думку, тому що виконуються всі наступні умови:

1) облікова політика підприємства відповідає концептуальній основі фінансової звітності та обставинам функціонування підприємства;

2) прийняті підприємством облікові оцінки відповідають фактичним обставинам функціонування підприємства;

3) інформація, яка представлена у фінансових звітах, є відповідною, надійною, порівняльною та зрозумілою;

4) фінансові звіти дозволяють розкрити та зрозуміти користувачам вплив суттєвих операцій та подій на інформацію, що міститься у фінансових звітах.

Проте в обліку основних засобів допускаються неточності, несвоєчасно оформлюються первинні документи та результати інвентаризації.