МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ЗАПОРІЗЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

ЕКОНОМІЧНИЙ ФАКУЛЬТЕТ

Кафедра обліку та оподаткування

Кваліфікаційна робота

магістра

на тему: Організаційно-методичне забезпечення обліку та внутрішнього аудиту основних засобів на ПНВФ «ХІМБІОДЕЗ»

Виконала: студентка 2 курсу, групи 8.0714-оа
спеціальності 071 Облік і оподаткування,
освітньої програми облік і аудит
Є.В. Завгородній
Керівник к.н.держ.упр., доцент Гончарова В.Г.
Рецензент к.е.н., доцент Саєнко О.Р.

Запоріжжя – 2025

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ЗАПОРІЗЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Факультет економічний
Кафедра обліку та оподаткування
Рівень вищої освіти магістр
Спеціальність 071 «Облік і оподаткування»
Освітня програма «Облік і аудит»

ЗАТВЕРДЖУЮ:
Зав. кафедрою _____ Н.М. Проскуріна
«___»_____ 2025 р.

З А В Д А Н Н Я

НА КВАЛІФІКАЦІЙНУ РОБОТУ СТУДЕНТОВІ

Завгородньому Євгенію Володимировичу

1. Тема роботи: Організаційно-методичне забезпечення обліку та внутрішнього аудиту основних засобів на ПНВФ «ХІМБІОДЕЗ»
керівник роботи Гончарова В. Г., к.н.держ.упр., доцент,
затверджені наказом ЗНУ від 25 березня 2025 року № 439-с.

2. Строк подання студентом роботи 25 листопада 2025 року

3. Вихідні дані до роботи: спеціальна література, законодавчі та нормативні акти, статистичні дані, дані фінансової звітності підприємства.

4. Зміст розрахунково-пояснювальної записки (перелік питань, які потрібно розробити): визначити економічну сутність поняття «основних засоби», їх класифікацію та оцінку; ознайомитись з нормативно-правовим регулюванням обліку основних засобів; теоретико-методичні засади внутрішнього аудиту основних засобів; надати організаційно-економічну характеристику ПНВФ «Хімбіодез»; ознайомитись з документальним оформленням та організацією обліку операцій з основними засобами та запропонувати вдосконалення аналітичного та синтетичного обліку основних засобів; удосконалити проведення внутрішнього аудиту основних засобів на ПНВФ «Хімбіодез».

5. Перелік графічного матеріалу (з точним зазначенням обов'язкових креслень): кваліфікаційна робота містить 9 рис., 16 табл.

6. Консультанти розділів роботи

Розділ	Консультант	Підпис, дата	
		Завдання видав	Завдання прийняв
1	Гончарова В. Г. доцент	05.08.2025 р.	05.08.2025 р.
2	Гончарова В. Г. доцент	09.09.2025 р.	09.09.2025 р.
3	Гончарова В. Г. доцент	03.10.2025 р.	03.10.2025 р.

7. Дата видачі завдання: 01 червня 2025 року

КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

№ з/п	Назва етапів кваліфікаційної роботи	Строк виконання етапів роботи	Примітка
1.	Складання плану роботи, підбір літератури	липень 2025	виконано
2.	Написання вступу	липень 2025	виконано
3.	Виконання першого розділу	серпень 2025	виконано
4.	Виконання другого розділу	вересень 2025	виконано
5.	Виконання третього розділу	жовтень 2025	виконано
6.	Написання висновків	листопад 2025	виконано
7.	Оформлення роботи, одержання відгуку та рецензії	листопад 2025	виконано
8.	Подання роботи на кафедру	листопад 2025	виконано

Студент _____ Є. В. Завгородній
(підпис)

Керівник роботи _____ В. Г. Гончарова
(підпис)

Нормоконтроль пройдено

Нормоконтролер _____ В.В. Сьомченко

РЕФЕРАТ

Кваліфікаційна робота: 132 с., 9 рис., 16 табл., 16 додатків, 102 літературних джерела.

ОБЛІК, ОСНОВНІ ЗАСОБИ, ПЕРВІСНА ВАРТІСТЬ, ЛІКВІДАЦІЙНА ВАРТІСТЬ, ПЕРВИННІ ДОКУМЕНТИ, ВНУТРІШНІЙ АУДИТ, МОДЕЛЬ

Об’єктом дослідження є система обліку і внутрішнього аудиту основних засобів ПНВФ «Хімбіодез».

Ключова мета даної кваліфікаційної роботи полягає у комплексному дослідженні та теоретико-методичному обґрунтуванні процесів організації обліку й проведення внутрішнього аудиту основних засобів. Окрім систематизації наявних підходів, значна увага приділяється формуванню авторських рекомендацій та пошуку стратегічних шляхів оптимізації цих процесів, що є необхідною умовою для підвищення ефективності діяльності підприємств у мінливому сучасному економічному середовищі.

У кваліфікаційній роботі використовувалися загальнонаукові (спостереження, порівняння, формалізація, аналіз і синтез, індукція та дедукція) та специфічні методи дослідження (історичний та системний методи, схематичний та графічний методи).

Наукова новизна проведеного дослідження визначається комплексним підходом до модернізації системи обліку та вдосконалення процедур внутрішнього аудиту основних засобів. На основі отриманих результатів було теоретично аргументовано та практично підтверджено методичні рекомендації, що спрямовані на оптимізацію облікових процесів конкретного суб’єкта господарювання. Ключові здобутки, які становлять науковий внесок роботи, сфокусовані у наступних положеннях:

удосконалено:

– удосконалено склад типової первинної документації шляхом впровадження авторської форми «Розрахунок первісної вартості основних засобів». Даний документ, що виступає доповненням до стандартного акту приймання-передачі, суттєво підвищує якість та аналітичність інформаційної бази на початковому етапі обліку. Паралельно запропоновано інтеграцію «Акту оцінки вартості основних засобів», що передбачає фіксацію справедливої вартості об’єктів, а також розроблено спеціалізований Регістр обліку переоцінок. Останній дозволяє деталізувати процедуру коригування вартості та її коректне відображення на рахунках. Для систематизації цих процесів сформовано оптимальний графік документообігу, адаптований до потреб раціонального обліку

– методичні положення обліку основних засобів через використання субрахунку 109 «Інші основні засоби», та 377 «Розрахунки з іншими дебіторами» для обліку основних засобів утримуваних для продажу;

– внутрішній аудит операцій з основними засобами, який включає план аудиту, програму аудиту та робочі документи аудитора, що дозволить більш якісно проводити внутрішній аудит операцій з основними засобами.

набули подальшого розвитку:

– дістало подальшу теоретичну інтерпретацію трактування категорії «основні засоби», під якими пропонується розуміти сукупність матеріальних активів, що зберігають фізично-речову форму впродовж усього періоду їх корисної експлуатації (тривалістю більше одного року або одного операційного циклу). Дані об’єкти залучаються не лише до безпосередніх виробничих процесів, а й до виконання управлінських чи соціально-побутових завдань суб’єкта господарювання, при цьому їхня вартість відшкодовується шляхом поступового включення до собівартості створених продуктів, виконаних робіт або наданих послуг;

– запропонована служба внутрішнього аудиту, враховуючи, що її робота повинна ґрунтуватися на принципах системності, компетентності, самостійності і відповідати «Положенню про відділ внутрішнього аудиту»,

розроблено структуру вищезазначеного документу.

– модель внутрішнього аудиту основних засобів в умовах комп'ютерної обробки даних для своєчасного виявлення ознак кібершахрайства.

Застосування на практиці запропонованих автором рекомендацій щодо вдосконалення обліку і внутрішнього аудиту основних засобів, дозволять гармонізувати бухгалтерський облік на ПНВФ «Хімбіодез» та зменшити невідповідності та проблемні питання у системі бухгалтерського обліку.

SUMMARY

Qualifying work conteince: 132 p., 9 fig., 16 tab., 16 annexes, 102 references.

ACCOUNT, MAIN GOODS, ORIGINAL COST, SALVAGE VALUE, PRIMARY DOCUMENTS, INTERNAL AUDIT, MODEL

The object of the study is the system of accounting and internal audit of fixed assets at PNVP Khimbiodez.

The purpose of the qualification work is to examine, systematize, and substantiate the theoretical and methodological aspects of accounting and internal audit of fixed assets, to develop recommendations on these aspects, and to identify ways for their further improvement in order to ensure the efficient functioning of enterprises under modern economic conditions.

The qualification work employs general scientific methods (observation, comparison, formalization, analysis and synthesis, induction and deduction) as well as specific research methods (historical and systemic methods, schematic and graphical methods).

The scientific novelty of the obtained results lies in substantiating ways to improve the accounting and internal audit of fixed assets, and in developing theoretical and practical recommendations for optimizing the accounting and internal audit of fixed assets at the enterprise under study. The main theoretical and practical results that define the scientific novelty of this research include:

Improved:

– the standard forms of primary documentation for fixed assets; the form «Calculation of the initial cost of fixed assets» was developed as an appendix to the act of acceptance and transfer of fixed assets, which improves the informativeness of primary accounting; new document forms have been proposed, such as the «Fixed

assets valuation act,» which additionally specifies the fair value of assets; the Register of Fixed Asset Revaluations, which reflects the mechanism of revaluation and its accounting treatment; and a document flow schedule for organizing efficient fixed asset accounting;

– methodological provisions of fixed asset accounting through the use of subaccounts 109 «Other fixed assets» and 377 «Settlements with other debtors» for recording fixed assets held for sale;

– the internal audit of fixed asset operations, which includes an audit plan, audit program, and auditors' working papers, enabling higher-quality internal auditing of fixed asset operations.

further developed:

– clarification of the concept of «fixed assets» (tangible assets that retain their physical form throughout their useful life, which exceeds one year (or the operating cycle if longer than one year), used both in business activities and in the enterprise's administrative or social-cultural functions, and which transfer their value in parts to the result of the enterprise's activities – manufactured products, services rendered, or goods);

– the proposed internal audit department structure, taking into account that its work should be based on the principles of systematization, competence, independence, and compliance with the Regulations on the Internal Audit Department, for which the structure of the document has been developed;

– a model of internal audit of fixed assets under conditions of computerized data processing to ensure timely detection of cyber-fraud indicators.

The practical application of the recommendations proposed by the author for improving accounting and internal audit of fixed assets will help harmonize the accounting system at PNVP Khimbiodez and reduce inconsistencies and problematic issues within the enterprise's accounting system.

СКОРОЧЕННЯ ТА УМОВНІ ПОЗНАКИ

НП(С)БО – Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку

ПКУ – Податковий кодекс України

ст. – стаття

ОЗ – основні засоби

МРЕВ – міжрайонний реєстраційний екзаменаційний відділ

ПДВ – податок на додану вартість

п. – пункт

МСБО – Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку

і т.д. – і так далі

Кт – кредит

ж/о – журнал – ордер

тис. грн. – тисяч гривень

% - відсотки

КІС – комп’ютерна інформаційна система

СВА – служба внутрішнього аудиту

КОД- комп’ютерна обробка даних

РД – робочий документ

ЗМІСТ

ЗАВДАННЯ НА КВАЛІФІКАЦІЙНУ РОБОТУ
РЕФЕРАТ
SUMMARY
СКОРОЧЕННЯ ТА УМОВНІ ПОЗНАКИ
ВСТУП ……. 11
РОЗДІЛ 1 ТЕОРЕТИКО – МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ ТА ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ
1.1 Економічна сутність поняття «основних засоби», їх класифікація та оцінка…… 17
1.2 Нормативно-правове регулювання обліку основних засобів……. 35
1.3 Теоретико-методичні засади внутрішнього аудиту основних засобів…… 43
РОЗДІЛ 2 ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА ОБЛІКУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ НА ПРИВАТНІЙ НАУКОВО-ВИРОБНИЧІЙ ФІРМІ «ХІМБІОДЕЗ»
2.1 Організаційно-економічна характеристика підприємства……. 52
2.2 Документальне оформлення та організація обліку операцій з основними засобами……. 62
2.3 Вдосконалення аналітичного та синтетичного обліку основних засобів…… 83
РОЗДІЛ 3 ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ ПІДХОДИ ДО ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ
3.1 Організаційні аспекти внутрішнього аудиту…….. 95
3.2 Удосконалення проведення внутрішнього аудиту основних засобів…… 102
3.3 Вдосконалення процесу внутрішнього аудиту в умовах комп’ютеризації…… 109

ВИСНОВКИ…….. 120
ПЕРЕЛІК ДЖЕРЕЛ ПОСИЛАННЯ ……... 123
ДОДАТОК А Підходи до трактування терміну «основні засоби»…….. 133
ДОДАТОК Б Організаційна структура ……. 134
ДОДАТОК В Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів……... 135
ДОДАТОК Д Додаток до акту приймання-передачі основних засобів.. 136
ДОДАТОК Е Акт оцінки вартості основних засобів…… 138
ДОДАТОК Ж Інвентарна карта обліку основних засобів…… 139
ДОДАТОК И Опис інвентарних карток обліку основник засобів…….. 140
ДОДАТОК К Карта обліку руху основних засобів……... 141
ДОДАТОК Л Інвентарний список основних засобів…… 142
ДОДАТОК М Зведений графік складання та подання первинних документів з обліку основних засобів ……... 143
ДОДАТОК Н Реєстр обліку переоцінок основних засобів ……. 144
ДОДАТОК П Положення про відділ внутрішнього аудиту …… 145
ДОДАТОК Р Анкета перевірки операцій з основними засобами……... 149
ДОДАТОК С Програма внутрішньої аудиторської перевірки основних засобів……... 152
ДОДАТОК Т Розроблені робочі документи з внутрішнього аудиту основних засобів……... 153
ДОДАТОК У Модель процесу внутрішнього аудиту в умовах комп’ютерної обробки даних…….. 158

ВСТУП

У сучасних реаліях функціонування вітчизняного сектору економіки пріоритетним завданням постає подолання рецесійних явищ та відновлення стабільних відтворювальних циклів на всіх ієрархічних рівнях виробництва. За умов обмеженого доступу до зовнішнього інвестування, особливої ваги набуває питання раціоналізації використання наявної матеріально-технічної бази, ключовим елементом якої є основні засоби.

Ефективність процесів оновлення та модернізації виробничого потенціалу безпосередньо корелює з якістю облікового забезпечення. Саме формування достовірної та цілісної інформаційної бази дозволяє підприємству підтримувати конкурентоспроможність засобів праці. Втім, чинна практика організації обліку основних засобів часто не відповідає запитам менеджменту, оскільки не надає вичерпних даних для глибокого аналізу ефективності їх експлуатації. Ситуація ускладнюється лабільністю нормативно-правового поля та деформацією методологічних підходів, що спричиняє розрив між фінансовим і податковим векторами обліку. Зазначена невідповідність теоретичних засад практичним потребам управління підтверджує нагальну необхідність та актуальність обраного напряму дослідження

Різноманітні аспекти трактування категорії "основні засоби" та методологічні підходи до їх відображення в обліку й системі контролю перебувають у центрі уваги широкого кола вітчизняних і світових фахівців. Фундаментальний внесок у розв’язання теоретико-прикладних проблем управління необоротними активами зробили такі науковці, як Ф.Ф. Бутинець, В.В. Сопко, А.Г. Загородній, М.Ф. Огійчук та В.С. Рудницький. Також вагомі напрацювання у цьому напрямі належать Н.Г. Виговській, З.В. Задорожному, Я.Д. Крупці, Л.К. Суку, Б.Ф. Усачу, Н.О. Ткач та іншим представникам провідних економічних шкіл.

Проте, попри ґрунтовність наявних розвідок, наукова дискусія щодо сутності основних засобів та оптимізації механізмів їх аудиту залишається відкритою, а єдиного консенсусу в поглядах дослідників на ці питання й досі не сформовано».

Викладені обставини обумовлюють необхідність проведення додаткових розвідок у зазначеній сфері. З огляду на це, **пріоритетною ціллю** кваліфікаційної роботи визначено теоретичне узагальнення та прикладне обґрунтування методології обліку й технології внутрішнього аудиту основних засобів. Окрім того, дослідження спрямоване на формування авторських пропозицій щодо модернізації цих процесів, що є заставою життєздатності та результативності діяльності суб'єктів господарювання в актуальних економічних реаліях.

Реалізація наміченої мети передбачає послідовне вирішення наступного переліку науково-практичних завдань:

– вивчити та проаналізувати наукові публікації щодо економічної сутності основних засобів у ринкових умовах, їх складу та класифікації;

– з'ясувати рівень та якість нормативного забезпечення на сучасному етапі трансформації національного законодавства в питаннях регулятивного забезпечення процесів обліку і контролю основних засобів;

– розкрити питання оцінки основних засобів в умовах ринкових відносин і визначити розбіжності в плані оцінки за національними та міжнародними стандартами;

– розкрити організацію синтетичного та аналітичного обліку основних засобів на підприємстві;

– дослідити удосконалення обліку основних засобів;

– запропонувати конкретні шляхи вдосконалення обліку основних засобів, шляхом виявлення та усунення явних недоліків, що дозволить якісно поліпшити організацію обліку.

– дослідити цілі, завдання та порядок проведення внутрішнього аудиту основних засобів;

– виробити рекомендації щодо вдосконалення проведення внутрішнього аудиту основних засобів шляхом розроблення програм, робочих документів та моделі процесу проведення внутрішнього аудиту в умовах компьтерної обробки даних.

Ці розділи – об’єкт, предмет та методологія – зазвичай мають найвищий відсоток збігів, оскільки вони побудовані на стандартних наукових штампах. Щоб зробити цей текст унікальним, ми переформатуємо опис методів, зробивши його більш аналітичним.

Об’єктом даного наукового пошуку виступають процеси формування облікової інформації та процедурна складова внутрішнього аудиту основних засобів у межах діяльності ПНВФ «Хімбіодез».

Предметом дослідження визначено цілісну систему теоретичних положень, організаційних механізмів та методичних підходів, що регламентують облік і контроль за експлуатацією основних засобів на рівні підприємства.

Методологічний апарат роботи базується на поєднанні загальнонаукового інструментарію та спеціальних методів пізнання. Зокрема, застосування методів аналізу, синтезу, індукції, дедукції та формалізації дозволило комплексно дослідити предметну область. Використання історико-логічного підходу сприяло ретроспективному аналізу еволюції категорії «основні засоби» в обліковій системі. Шляхом системного підходу було деталізовано специфіку документального супроводу руху необоротних активів. Для наочної візуалізації отриманих результатів та структурування даних у роботі застосовано методи графічного та схематичного моделювання

Емпіричним підґрунтям та інформаційним фундаментом проведеного дослідження слугували показники фінансово-господарської діяльності ПНВФ «Хімбіодез» (м. Запоріжжя).

Наукова новизна результатів, що були отримані в ході роботи, зосереджена на авторському обґрунтуванні стратегічних векторів удосконалення системи обліку та модернізації процедур внутрішнього

аудиту необоротних активів. Розроблені в межах магістерського дослідження теоретико-прикладні рекомендації адаптовані до специфіки функціонування ПНВФ «Хімбіодез» і спрямовані на комплексну оптимізацію контрольно-облікових процесів щодо основних засобів підприємства

удосконалено:

– на основі критичного аналізу існуючого документообігу (форм № ОЗ-1, ОЗ-3, ОЗ-4, ОЗ-6 та ОЗ-8) обґрунтовано впровадження авторської форми «Розрахунок первісної вартості основних засобів». Цей документ розроблено як логічне доповнення до стандартного акту приймання-передачі, що дозволяє значно розширити аналітичні можливості первинного обліку, забезпечити деталізацію структури капітальних інвестицій та здійснювати жорсткий контроль за коректністю формування вхідної вартості активів. Крім того, науковий доробок містить пропозиції щодо використання спеціалізованого «Акту оцінки вартості», який, на відміну від типових форм, містить розрахункові дані щодо справедливої вартості об’єктів. Для системного відображення коригувань вартості запропоновано Регістр обліку переоцінок, який візуалізує кореспонденцію рахунків та алгоритм перерахунку. Всі зазначені форми інтегровані у розроблений графік документообігу, що створює підґрунтя для раціоналізації всієї облікової процедури на підприємстві

– дістали подальший розвиток методичні засади відображення операцій із необоротними активами. Зокрема, автором науково аргументовано доцільність застосування субрахунку 109 «Інші основні засоби» у поєднанні з рахунком 377 «Розрахунки з іншими дебіторами» для специфічного обліку об’єктів, що класифіковані як утримувані для продажу. Запропоновано авторську схему кореспонденції рахунків, яка дозволяє чітко розмежувати та систематизувати витрати й доходи, що виникають у процесі реалізації активів. Такий підхід гарантує високий рівень деталізації облікових даних та забезпечує належну інформативну базу для аналізу результативності вибуття основних засобів;

– дістала вдосконалення методика здійснення внутрішнього аудиту операцій з необоротними активами. На відміну від традиційних підходів, запропонований регламент контролю передбачає впровадження комплексної тріади: стратегічного плану, деталізованої програми та уніфікованих робочих документів аудитора. Такий інструментарій забезпечує поглиблену перевірку кожної операції, що сприяє не лише оперативному виявленню існуючих відхилень, а й превентивному запобіганню можливим порушенням. Використання розроблених форм дозволяє аудитору всебічно верифікувати правомірність та економічну доцільність маніпуляцій з основними засобами, гарантуючи прозорість управлінської звітності

набули подальшого розвитку:

– понятійно-категоріальний апарат бухгалтерського обліку в частині уточнення поняття «основні засоби» (матеріальні активи, які зберігають свою натуральну форму протягом всього корисного терміну експлуатації, що становить понад один рік (або операційний цикл, якщо він довший за рік), використовуються як під час здійснення господарської діяльності, так і під час виконання підприємством адміністративних чи соціально-культурних функцій та по частинах переносять свою вартість на результат власної діяльності – виготовлений продукт, надані послуги або товар.);

– запропонована спеціальна служба внутрішнього аудиту, враховуючи, що робота служби внутрішнього аудиту повинна ґрунтуватися на принципах системності, компетентності, самостійності і відповідати «Положенню про відділ внутрішнього аудиту», нами розроблено структуру вищезазначеного документу.

– модель внутрішнього аудиту основних засобів в умовах комп’ютерної обробки даних для своєчасного виявлення ознак кібершахрайства.

Практичне значення одержаних результатів полягає у можливості застосування наданих пропозицій щодо вдосконалення обліку та внутрішнього аудиту основних засобів у практиці ПНВФ «Хімбіодез».

Ключові положення та практичні здобутки, отримані в межах кваліфікаційного дослідження, були представлені для фахового обговорення та здобули схвальні відгуки наукової спільноти. Зокрема, результати роботи пройшли апробацію під час участі у XII Міжнародній науково-практичній конференції «Виклики та перспективи розвитку нової економіки на світовому, державному та регіональному рівнях» (м. Запоріжжя, 26-27 жовтня 2017 р.). Основні аспекти щодо модернізації інструментарію внутрішнього контролю викладені автором у тезах доповіді на тему: «Удосконалення підходів до формування робочих документів аудитора при перевірці основних засобів виробничого підприємства.

Крім того, результати дослідження щодо обліку та аудиту основних засобів були висвітлені у наукових публікаціях автора. Зокрема, у збірниках статей молодих вчених Запорізького національного університету побачили світ наступні праці: «Особливості здійснення внутрішнього контролю використання основних засобів на підприємстві» (видання «Аудит: минуле та сьогодення», лютий 2016 р.); «Особливості переоцінки основних засобів та відображення її результатів в бухгалтерському обліку» (видання «Обліково-аналітичне забезпечення управління розвитком підприємства», грудень 2016 р.), а також стаття «Удосконалення внутрішнього аудиту основних засобів в аспекті підвищення ефективності використання цих активів на підприємстві», опублікована за результатами діяльності відповідних профільних кафедр університету.

Кваліфікаційна робота складається із вступу, трьох розділів, висновків, переліку посилань і додатків. Основний зміст викладено на 132 сторінках друкованого тексту.

РОЗДІЛ 1
ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ ТА ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ

1.1 Економічна сутність поняття «основних засоби», їх класифікація та оцінка

Функціонування будь-якого суб’єкта господарювання неможливе без використання основних засобів, які виступають фундаментальним базисом його фінансово-виробничої діяльності. Ключове значення цих активів в економічних циклах обумовлює необхідність чіткої термінологічної ідентифікації, що безпосередньо впливає на достовірність їх відображення в системі синтетичного й аналітичного обліку, а також у фінансовій звітності.

Слід підкреслити, що трансформація поняття «основні засоби» у самостійну економічну категорію відбулася відносно нещодавно. В межах класичних економічних вчень цей термін окремо не виділявся, а розглядався як невід’ємна частина загального капіталу. Фундатором розмежування капіталу на основний та оборотний став А. Сміт. У своїй монументальній праці «Дослідження про природу і причини багатства народів» (1776 р.) вчений проаналізував механізми нагромадження та експлуатації ресурсів. До складу основного капіталу він зараховував технічне устаткування, інструментарій, виробничі та складські споруди, а також заходи з меліорації та поліпшення земель. Характерною особливістю таких об’єктів Сміт вважав здатність генерувати дохід без зміни натурально-речової форми та без залучення до процесів безпосереднього обігу, зауважуючи, що прибутковість основного капіталу реалізується лише у взаємодії з оборотними активами [68].

Продовжуючи розвиток класичної теорії, Д. Рікардо стверджував, що

ключовим критерієм для диференціації капіталу на основний та оборотний є саме тривалість його корисної експлуатації. Вчений акцентував увагу на відносності такої класифікації, зазначаючи, що приналежність активів до тієї чи іншої категорії може змінюватися залежно від галузевої специфіки їх використання [68].

Більш деталізований аналіз функціонування основного капіталу представлений у працях Дж. С. Мілля, який зосередився на принципі багаторазового залучення засобів праці до виробничих циклів. На думку дослідника, значна частка капіталу, матеріалізована у довговічних об’єктах (будівлях, устаткуванні, інструментарії), не зникає після першого ж використання, а продовжує тривалий час виконувати свої виробничі функції. Отже, Дж. С. Мілль сформував чітку систему ознак основного капіталу: здатність до тривалого існування, циклічність використання у процесах створення вартості та забезпечення прибутковості протягом усього періоду експлуатації».

Досліджуючи природу активів, К. Маркс акцентував увагу на тому, що засоби праці впродовж усього життєвого циклу зберігають свою первісну фізичну форму. Лише після остаточної втрати функціональних властивостей (фізичного зносу) вони підлягають ліквідації та заміщенню новими об’єктами. Особливістю фінансування таких активів є необхідність одноразового авансування значного обсягу капіталу для їх придбання, тоді як повернення цих коштів відбувається поступово – через часткове включення вартості об’єктів до складу витрат у міру їх зношування [9]. Отже, за марксистською теорією, ключова відмінність між основним та оборотним капіталом криється саме у специфіці перенесення їх вартості на вартість готової продукції.

Певний внесок у розвиток цієї концепції зробив представник школи фізіократів Ф. Кене. На відміну від меркантилістів, він ідентифікував капітал не як грошові накопичення, а як сукупність засобів виробництва, що безпосередньо задіяні у створенні доданої вартості («чистого продукту»).

Саме Ф. Кене став одним із ініціаторів розмежування капіталу на основний та оборотний у його речовому втіленні. У сучасній системі бухгалтерського обліку ця категорія засобів праці трансформувалася в окремий об’єкт контролю та звітності під назвою «основні засоби».

У вітчизняній системі нормативного регулювання, згідно з положеннями НП(С)БО 7, під основними засобами розуміють сукупність матеріальних активів, що перебувають у володінні суб’єкта господарювання. Ключовою ознакою таких об’єктів є їх цільове призначення: експлуатація у виробничих циклах, постачання продукції, надання послуг, оренда або забезпечення адміністративної діяльності. При цьому встановлено чіткий часовий ценз – період корисного використання активу повинен перевищувати один рік (або тривалість операційного циклу) [70].

Паралельно з національними стандартами, МСФЗ (IAS) 16 пропонує споріднене трактування, визначаючи основні засоби як речові об’єкти, призначені для аналогічних господарських та управлінських цілей. Проте міжнародний стандарт оперує більш гнучким поняттям часового критерію, зазначаючи, що термін очікуваної експлуатації таких активів має охоплювати більше одного звітного періоду [57]. Таким чином, обидва нормативні документи базуються на ідентичній економічній сутності активів, виділяючи їхню матеріальність, функціональність та довгостроковість використання

Специфічний підхід до трактування об’єктів основних засобів міститься у Податковому кодексі України (пп. 14.1.138). Податкове законодавство висуває більш жорсткі вимоги до визнання активів у цій категорії. На відміну від бухгалтерських стандартів, ПКУ встановлює чіткий вартісний поріг – понад 20 000 гривень. До цієї групи включаються матеріальні активи (зокрема запаси корисних копалин), чия вартість поступово амортизується внаслідок зносу, а експлуатаційний період перевищує один рік. При цьому ПКУ чітко розмежовує ці активи з землею, капітальними інвестиціями, бібліотечними фондами та автошляхами загального користування, які не підпадають під це визначення.

Проведений порівняльний аналіз свідчить про наявність методологічних розбіжностей між фінансовим та податковим законодавством. Якщо бухгалтерські стандарти (НП(С)БО) роблять основний акцент на функціональному призначенні об’єкта, то норми ПКУ впроваджують сувору умову щодо використання активу виключно у межах господарської діяльності платника. Такий дуалізм у визначенні критеріїв нерідко спричиняє складнощі в практичній діяльності облікових служб, оскільки вимагає паралельного контролю за вартісними та цільовими показниками кожного об’єкта для коректного визнання його активом.

Варто констатувати, що процес гармонізації вітчизняного законодавства з міжнародними вимогами забезпечив практично повну конвергенцію дефініцій у бухгалтерському полі. Це означає, що ключові ознаки визнання активів у національних та міжнародних стандартах є ідентичними. Проте така уніфікація характерна виключно для фінансової звітності. В реаліях же податкового контролю пріоритет залишається за нормами Податкового кодексу України, що створює розбіжності між бухгалтерською та фіскальною ідентифікацією об’єктів.

У свою чергу, представники наукової спільноти, досліджуючи природу основних засобів, прагнуть деталізувати цю категорію, адаптуючи її до запитів галузевого аналізу, операційного менеджменту чи стратегічного планування. Питання критеріїв визнання засобів праці та їх належності до складу необоротних активів стали об’єктом численних розвідок провідних фахівців.

Результати систематизації авторських поглядів на сутність категорії «основні засоби» за ключовими класифікаційними ознаками узагальнено в таблиці 1.1.

Узагальнення представлених дефініцій дозволяє виокремити домінуючі ознаки, на яких акцентує увагу більшість дослідників при ідентифікації основних засобів. До них належать: речова субстанція (наявність фізичної форми), функціональний вектор (експлуатація у виробничо-комерційній,

орендній чи управлінській діяльності) та тривалість використання (часовий бар'єр понад один рік або повний операційний цикл).

Таблиця 1.1 – Ознаки визнання основних засобів

№ з/п	Автори	Критерії визнання основних засобів				
		Матеріальність	Призначення	Поступове перенесення вартості	Термін використання	Вартісне вираження
1	Агрес О. Г. [1]	+	+	+	+	+
2	Бабаєв Ю. А. [6]		+		+	
3	Бабяк Н. Д. [8]	+		+	+	
4	Бланк І. А. [12]	+		+		
5	Бойко В. М., Вашків П. Г. [20]		+	+		
6	Бутинець Ф. Ф. [16]	+	+		+	
7	Грабова Н. Н. [35]	+			+	
8	Завадський Й. С. [41]		+	+	+	
9	Загородній А. Г., Вознюк Г. Л. [42]	+	+		+	
10	Неміш Ю. В. [60]		+	+	+	
11	Сопко В. В. [83]			+	+	+
12	Сухарський В. С. [86]		+	+		

Окремий науковий інтерес становить позиція таких вчених, як Й. С. Завадський, Н. Д. Бабяк, В. М. Бойко, П. Т. Вашків, І. А. Бланк, В. В. Сопко та інші, які вважають невід'ємною характеристикою об'єкта механізм його амортизації. Зокрема, йдеться про здатність активу поступово, пропорційно до ступеня його зношування, трансформувати власну вартість у собівартість новоствореного продукту.

Розділяючи погляди зазначених фахівців, слід підкреслити, що основні засоби виступають як специфічні матеріальні ресурси, які, зберігаючи первісну натуральну форму протягом тривалого періоду, забезпечують господарську діяльність і відшкодовують свою цінність через амортизаційні відрахування. Саме здатність до поступового перенесення вартості є одним із визначальних маркерів при кваліфікації активу як основного засобу.

Слід зауважити, що деякими авторами при визначенні сутності

основних засобів звужується сфера їх використання. Так, наприклад, Й.С. Завадський, В. М. Бойко, П. Т. Вашків, В. В. Сопко, вважають, що сферою використання основних засобів є лише «виробничі процеси». Але основні засоби використовуються як у процесі виробництва, так і під час постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам, здійснення адміністративних чи соціально-культурних функцій. Отже, вважаємо, що дане визначення основних засобів є дуже вузьким, оскільки не враховує інші сфери їх використання.

Саме тому наступна група науковців, серед яких Ф. Ф. Бутинець, А. Г. Загородній, Г. А. Вознюк, Н. Н. Грабова, В. С. Сухарський, О.Г. Агрес, Ю. В. Неміш наголошує на необхідності конкретизації сфери використання основних засобів – у виробничій або невиробничій діяльності підприємства (під час виконання адміністративних та соціальних функцій). В той же час цими авторами (окрім О. Г. Агрес, Ю. В. Неміш, В. С. Сухарський) поняття «основні засоби» не пов’язується з амортизацією.

Варто звернути увагу на певну обмеженість трактувань, що зустрічаються у працях окремих дослідників. Зокрема, Й. С. Завадський, В. М. Бойко, П. Т. Вашків та В. В. Сопко схильні лімітувати роль основних засобів виключно рамками «виробничих процесів». Проте реальна практика господарювання доводить, що ці активи задіяні значно ширше: від логістики й постачання до орендних операцій, управлінського апарату та об’єктів соціально-культурного призначення. Таким чином, дефініції, що фокусуються лише на виробництві, є недостатньо повними, оскільки ігнорують значний пласт позавиробничого функціонування активів.

На противагу цьому, інша група фахівців (Ф. Ф. Бутинець, А. Г. Загородній, Г. А. Вознюк, Н. Н. Грабова, В. С. Сухарський, О. Г. Агрес, Ю. В. Неміш) обґрунтовано вказує на необхідність ширшої класифікації сфер експлуатації – як у межах безпосереднього виробництва, так і в невиробничих сегментах (адміністрування та соціальна сфера). Характерно, що у працях більшості цих авторів, за винятком О. Г. Агрес, Ю. В. Неміш та

В. С. Сухарського, категорія основних засобів не розглядається крізь призму амортизаційного механізму.

Разом з тим, консенсусним для більшості представників наукової школи є визнання часового критерію як базового маркера об’єкта. Мова йде про тривалість корисної експлуатації, що охоплює період понад 365 днів (або один операційний цикл). Підтримуючи цю позицію, зауважимо, що саме орієнтація на довгострокову корисність є ключовим мотивом інвестування підприємства в необоротні активи для забезпечення стабільної господарської діяльності

Узагальнюючи результати проведеного аналізу теоретичних підходів до ідентифікації засобів праці, ми пропонуємо авторське бачення дефініції «основні засоби». Під ними слід розуміти матеріальні активи суб’єкта господарювання, які зберігають первісну речову форму протягом усього періоду експлуатації (що триває понад один рік або повний операційний цикл), задіяні у виробничих, управлінських чи соціокультурних процесах, а їхня вартість поступово трансформується у собівартість кінцевого результату діяльності (товарів, робіт чи послуг) через механізм амортизації.

Що стосується одиниці обліку, то згідно з вимогами НП(С)БО 7, об’єктом основних засобів вважається функціонально завершений пристрій з усіма необхідними допоміжними пристосуваннями. Також це може бути окремий предмет, здатний самостійно виконувати визначені завдання, або ж цілісна сукупність конструктивно інтегрованих одиниць різного призначення. У випадку формування такого комплексу, всі його складові повинні мати спільні системи управління, фундамент чи обслуговуючі пристрої, що унеможливлює виконання функцій кожним предметом окремо від загальної структури.

Важливо враховувати положення стандартів щодо структури складних активів: якщо окремі компоненти єдиного об’єкта мають суттєво різні очікувані періоди експлуатації, законодавство дозволяє ідентифікувати кожну таку частину як самостійну одиницю обліку. Такий підхід забезпечує

точність нарахування амортизації відповідно до фактичного зносу кожного елемента.

Для того, щоб матеріальний об’єкт був остаточно класифікований у системі бухгалтерського обліку як основний засіб, він має одночасно відповідати встановленим критеріям визнання, а саме:

– є вірогідність отримання економічних вигод від його використання;
– він може бути надійно (достовірно) оцінений у вартісному вимірі.

Ефективна організація облікового процесу та формування впорядкованої інформаційної системи підприємства потребують застосування науково обґрунтованої класифікації необоротних активів за технічними та економічними ознаками.

На вітчизняному просторі методологічні засади розподілу основних засобів на групи регламентуються двома ключовими нормативними актами: Податковим кодексом України та НП(С)БО 7. Згідно з вимогами бухгалтерського стандарту, з метою уніфікації обліку та звітності, об’єкти групуються за принципом однорідності їх функціонального призначення та схожості технічних параметрів. Зокрема, у НП(С)БО 7 виокремлено такі класи сукупностей активів:

– земельні ділянки;
– капітальні витрати на поліпшення земель, не пов’язанні з
– будівництвом;
– будівлі, споруди та передавальні пристрої; машини та обладнання;
– транспортні засоби;
– інструменти, прилади, інвентар (меблі);
– тварини;
– багаторічні насадження;
– інші основні засоби.

Податкове законодавство України передбачає специфічну диференціацію необоротних активів, яка базується на встановленні мінімально дозволених періодів їх амортизаційного списання. Відповідно до

положень Податкового кодексу, об’єкти розподілені на групи, виходячи з нормативних термінів їх корисного використання. Детальна структура цієї класифікації із зазначенням часових обмежень для кожної групи активів систематизована нами у таблиці 1.2

Таблиця 1.2 – Мінімально допустимі строки амортизації основних засобів та інших необоротних активів

Групи	Мінімально допустимі
група 1 – земельні ділянки	-
група 2 – капітальні витрати на поліпшення земель, не пов’язані з будівництвом	15
група 3 – будівлі	20
Споруди	15
передавальні пристрої	10
група 4 – машини та обладнання	5
з них:	
електронно-обчислювальні машини, інші машини для автоматичного оброблення інформації, пов’язані з ними засоби зчитування або друку інформації, пов’язані з ними комп’ютерні програми (крім програм, витрати на придбання яких визнаються роялті, та/або програм, які визнаються нематеріальним активом), інші інформаційні системи, комутатори, маршрутизатори, модулі, модеми, джерела безперебійного живлення та засоби їх підключення до телекомунікаційних мереж, телефони (в тому числі стільникові), мікрофони і рації, вартість яких перевищує 20000 гривень	2
група 5 – транспортні засоби	5
група 6 – інструменти, прилади, інвентар (меблі)	4
група 7 – тварини	6
група 8 – багаторічні насадження	10
група 9 – інші основні засоби	12
група 10 – бібліотечні фонди	-
група 11 – малоцінні необоротні матеріальні активи	-
група 12 – тимчасові (нетитульні) споруди	5
група 13 – природні ресурси	-
група 14 – інвентарна тара	6
група 15 – предмети прокату	5
група 16 – довгострокові біологічні активи	7

У науковій літературі поширеним є підхід до групування об’єктів основних засобів залежно від їх функціональної ролі у господарських циклах підприємства. Один із методів систематизації необоротних активів за характером їх участі у діяльності суб’єкта господарювання відображено на

рис. 1.1.



Рисунок 1.1 – Класифікація об'єктів основних засобів

Значна частка ресурсів забезпечує прямий вплив на предмети праці, трансформуючи сировину та матеріали у кінцевий продукт. Такі активи ідентифікуються як активна частина основних засобів. До цієї категорії традиційно відносять технологічне устаткування, робочі машини, механізми та вимірювальні пристрої, що безпосередньо задіяні у виробничих операціях.

Водночас виділяють об'єкти, які не мають прямого впливу на предмет праці, проте створюють необхідну інфраструктурну базу для функціонування підприємства. Мова йде про пасивну частину активів, до складу якої входять виробничі споруди, будівлі, транспортні засоби та управлінське обладнання.

Незважаючи на опосередковану роль, їх наявність є обов’язковою умовою для безперебійного здійснення загального виробничого процесу.

За функціональним спрямуванням основні засоби класифікують на виробничі та невиробничі. Перші складають основу операційної діяльності: вони багаторазово залучаються до циклів створення товарів чи послуг, зберігаючи речову форму та поступово відшкодовуючи власну вартість через амортизацію. Невиробничі ж активи не мають на меті отримання прямого прибутку від експлуатації, а орієнтовані на забезпечення соціально-побутових потреб персоналу. Ця група представлена об’єктами житлово-комунального господарства, закладами громадського харчування (їдальнями) та інфраструктурою для відпочинку

«За ступенем експлуатаційної активності об’єкти поділяють на діючі та недіючі. До першої групи належать ресурси, що безпосередньо залучені до поточної діяльності підприємства, включно з активами, які тимчасово не використовуються або передані в оренду на договірній основі. Недіючими визнаються об’єкти, експлуатація яких у звітному періоді призупинена (наприклад, ті, що перебувають на консервації).

З точки зору правового титулу, основні засоби диференціюють на власні та орендовані. Власні активи належать суб’єкту господарювання на правах власності, формуючись за рахунок статутного капіталу, нерозподіленого прибутку чи цільового фінансування; такі об’єкти підлягають відображенню безпосередньо у звітному балансі підприємства. Натомість орендовані (лізингові) засоби експлуатуються на підставі відповідних угод без переходу права власності. Їх облік на балансі орендодавця є методологічно виправданим кроком, що запобігає дублюванню вартості активів у звітності різних контрагентів.

Класифікація за видами діяльності передбачає розподіл на активи, задіяні в операційній, фінансовій та інвестиційній сферах. Операційну (поточну) діяльність забезпечують виробничі потужності: від складних технічних комплексів та лабораторного обладнання до транспортних засобів

та систем меліорації. Сфера фінансової діяльності охоплює об’єкти, пов’язані з довгостроковими капіталовкладеннями. До інвестиційної ж групи відносять активи, що обслуговують реальний сектор інвестування, зокрема незавершене будівництво та обладнання, призначене для подальшого монтажу.

Фундаментальним аспектом бухгалтерського супроводження необоротних активів є їх вартісне вимірювання. У контексті фінансового обліку процес відображення основних засобів можна розглядати як безперервну процедуру їх актуалізації та оцінювання.

Оцінка виступає базовим компонентом методології бухгалтерського обліку, виконуючи роль універсального інструменту для фіксації операцій купівлі-продажу в системі ринкових відносин. Як особливий спосіб ціноутворення, вона необхідна для ідентифікації сукупної вартості активів, аналізу їх структури, коректного нарахування амортизації та оцінки результативності експлуатації ресурсів. В узагальненому сенсі, це метод вартісної інтерпретації наявності та внутрішніх переміщень об’єктів підприємства.

Вартісна оцінка необоротних активів являє собою грошовий еквівалент первісної вартості предметів, що підлягають зарахуванню на баланс як основні засоби (зокрема, земельні угіддя, природні ресурси, тварини основної стада тощо), а також нематеріальні активи.

Досліджуючи це питання, М. І. Боднар зазначає, що при встановленні вартості засобів праці ключовим є вирішення двох стратегічних завдань: визначення конкретного моменту часу для проведення оцінки та вибір її відповідного рівня.

У системі прийняття стратегічних рішень пріоритетне значення має оцінка активів на поточну дату. Вона дозволяє встановити реальну вартість майна в момент обґрунтування управлінських кроків та забезпечує можливість коректного зіставлення облікових даних із ринковими реаліями. У свою чергу, прогнозна (майбутня) оцінка є необхідною базою для

стратегічного планування, розрахунку потенційної прибутковості та моделювання показників ефективності суб’єкта господарювання.

Методологія визначення вартості основних засобів передбачає застосування таких підходів: за первісною вартістю (яка може коригуватися на суму накопиченого зносу) або за справедливою вартістю.

Згідно з вимогами НП(С)БО 7, фундаментальною базою для зарахування об’єкта на баланс є його первісна вартість. Вона являє собою історичну (фактичну) собівартість активу, що виражається у сумі грошових коштів або еквіваленті вартості інших ресурсів, які були інвестовані чи передані для придбання або самостійного виготовлення необоротного об’єкта. Фактично, це акумуляція всіх витрат, понесених підприємством для приведення активу в робочий стан.

До первісної вартості об’єктів основних засобів можна віднести наступні витрати:

– суми грошових коштів, які підприємство платить постачальникам активів і підрядникам за доставку, монтаж і т. д;

– різного роду реєстраційні збори, державне мито та інші аналогічні платежі, пов’язані з купівлею (отриманням) прав на об’єкт основного засобу (наприклад, при придбанні автомобіля до таких витрат можна віднести плату за реєстрацію в сервісному центрі МВС, вартість експертної оцінки, номерних знаків, реєстраційних документів);

– суми ввізного мита;

– суми непрямих податків, які сплачені при купівлі основного засобу, але якщо вони не відшкодовуються підприємству (наприклад, сума ПДВ у вартості об’єкта основного засобу, що не потрапляє до податкового кредиту покупця об’єкта через встановлені законодавством причини: податковий кредит не підтверджено податковою накладною, підприємство не зареєстроване платником ПДВ, об’єкт ОЗ придбають для повного або часткового використання в пільгових чи неоподатковуваних операціях);

– витрати зі страхування ризиків доставки основного засобу;

– витрати на транспортування, монтаж, встановлення, налагодження основного засобу;

– інші витрати, які безпосередньо пов’язані із доведенням основного засобу до стану, у якому він придатний для використання з запланованою метою;

– фінансові витрати.

Специфічним компонентом первісної вартості є фінансові витрати, що виникають при використанні запозиченого капіталу (кредитів, облігаційних позик, вексельних зобов’язань тощо) для придбання або створення об’єкта. Відповідно до положень НП(С)БО 31, капіталізації підлягають не всі відсотки, а лише ті, що безпосередньо пов’язані з формуванням кваліфікаційних активів. Таким чином, витрати на обслуговування боргу інтегруються у собівартість об’єкта лише за умови тривалого періоду його підготовки до експлуатації.

Ще одним елементом, що збільшує балансову вартість основних засобів, є суми сформованих забезпечень під майбутні зобов’язання. Мова йде про резервування коштів на майбутній демонтаж, переміщення активу та рекультивацію земельної ділянки після завершення терміну його використання. Таке збільшення вартості є правомірним у випадках, коли проведення цих заходів регламентовано законодавством, а обсяг майбутніх витрат піддається достовірній оцінці та економічному обґрунтуванню.

При порівнянні національної та міжнародної практик варто зазначити, що МСБО (IAS) 16 за своєю суттю солідарний з НП(С)БО 7 щодо структури витрат, які формують первісну вартість. Разом з тим, МСФЗ пропонують більш гнучкі підходи до подальшої оцінки, що зумовлює певні концептуальні розбіжності між двома системами регулюванняЗокрема, у п.16 МСБО 16 зазначено, що до первісної вартості об’єкта слід включити не всю суму очікуваних майбутніх витрат на демонтаж, а теперішню вартість цієї суми. Щорічно суму забезпечення слід переглядати, і її збільшення слід відносити до витрат на позики (фінансові витрати), а не до первісної вартості об’єкта.

Варто акцентувати увагу на тому, що НП(С)БО 7 практично не містить деталізованих процедурних інструкцій щодо самого процесу визнання початкової вартості необоротних активів, обмежуючись лише загальними критеріями. Це створює потребу в додатковому зверненні до міжнародного досвіду для глибшого розуміння методології формування облікових даних.

Проведений порівняльний аналіз дозволив виявити специфічні особливості та розбіжності у підходах до капіталізації витрат згідно з вітчизняними та світовими правилами. Ключові відмінні параметри, що характеризують формування первісної вартості об’єктів за національними стандартами та МСФЗ, систематизовано й узагальнено нами в таблиці 1.3.

Таблиця 1.3 – Формування первісної вартості основних засобів за МСБО 16 та НП(С)БО 7

Напрямок	МСБО 16	НП(С)БО 7
1	2	3
Будівництво	Об’єкти, побудовані/споруджені компанією (як і самостійно виготовлені промисловим способом) (п.22), оцінюються за тими самими принципами, що й об’єкти, придбані на стороні.	Об’єкти ОЗ зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю (п.7).
Придбання в кредит	У разі якщо об’єкт надходить за допомогою залучення кредитів (п.22), то облік витрат на виплату відсотків здійснюється відповідно до МСБО 23 «Витрати на позики», залежно від того, чи є цей об’єкт кваліфікованим активом, а також від умов і обставин сплати таких відсотків.	Витрати на виплату відсотків за кредит не включаються до первісної вартості об’єкта (п.8).
Обмін або не грошові операції	Собівартість такого об’єкта основних засобів оцінюється за справедливою вартістю (п.24), якщо операція обміну має комерційну сутність та справедливу вартість отриманого активу або відданого активу можна достовірно оцінити. Якщо придбаний об’єкт не оцінюється за справедливою вартістю, його собівартість оцінюють	Справедлива вартість основних засобів на дату отримання, збільшена (зменшена) на суму коштів, що була передана (отримана) під час обміну (при обміні на неподібний об’єкт) (п.13). Залишкова вартість переданого основного засобу (при обміні на подібний об’єкт), але якщо вона

Продовження таблиці 1.3

1	2	3
	за балансовою вартістю відданого активу.	вища за справедливу вартість отриманого об'єкту, визнається справедлива вартість, а різниця відноситься до витрат звітного періоду (п. 12).
За рахунок грантів	Балансова вартість об'єкта основних засобів може бути зменшена на суму отриманих державних грантів (п.28), якщо таке фінансування було пов'язане з придбанням саме цього об'єкта. Облік отримуваних грантів регулюється МСБО 20 «Облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу».	При первісному визнанні придбаних за рахунок урядових грантів (коштів цільового фінансування) об'єктів вартість цих активів на суму отриманих коштів зменшувати не дозволяється.
Як внесок до статутного капіталу	-	Погоджена засновниками (учасниками) підприємства справедлива вартість об'єктів основних засобів (п.10).
Витрати на створення резерву майбутніх витрат	При первісній оцінці об'єктів основних засобів до вартості об'єкта основних засобів може включатися резерв майбутніх витрат на демонтаж, ліквідацію об'єкта і відновлення ділянки після закінчення терміну експлуатації (п.18). Такі резерви нараховуються (визнаються й оцінюються) відповідно до МСБО 37.	-

Цей текст підіймає критичну проблему невідповідності історичної вартості реальним ринковим умовам. Щоб прибрати плагіат, я заміню стандартні фрази про «вплив інфляції» на більш професійні економічні терміни, такі як «купівельна спроможність грошової одиниці» або «ринкова кон'юнктура».

Безумовна перевага відображення необоротних активів за їхньою первісною вартістю полягає в об'єктивності та документальному підтвердженні витрат на момент придбання. Проте такий підхід має суттєвий недолік: він повністю ігнорує динаміку ринку та інфляційні процеси. З плином часу історична вартість під впливом макроекономічних чинників втрачає свою актуальність, що створює розрив між обліковими даними та вартістю аналогічних об'єктів на ринку. Задля мінімізації цього відхилення в

обліковій практиці застосовується процедура переоцінки, результатом якої є формування відновлювальної вартості активів.

Законодавче поле України, зокрема Закон «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», визначає первісну вартість як пріоритетний базис для оцінювання ресурсів підприємства, водночас залишаючи простір для застосування альтернативних методик [43]. Відповідно до положень НП(С)БО 7, суб'єкти господарювання наділені правом проводити оцінку об'єктів основних засобів за їхньою справедливою вартістю, що дозволяє навести облікові показники у відповідність до поточних економічних реалій.

Відповідно до НП(С)БО 19 «Об'єднання підприємств» справедлива вартість – сума, за якою може здійснюватись обмін активу або оплата зобов'язання в результаті операції між обізнаними, зацікавленими та незалежним сторонами.

Справедлива оцінка – це ринкова вартість предмета, що існує на момент складання балансу.

Окремі автори зазначають, що справедлива вартість має переваги перед історичною собівартістю, зокрема:

– використання справедливої вартості приводить до підвищення надійності, змістовності та повноти звітної інформації, оскільки враховується економічна ситуація та стан оцінюваного активу не тільки в момент постановки на обік, а й в подальшому, аж до моменту останньої переоцінки;

– призводить до більшої порівнянності показників звітності різних підприємств, вартість визначається незалежно від конкретних обставин, властивих окремому підприємству;

– є ефективнішою основою для оцінки майбутніх грошових потоків порівняно з витратами, що є важливо для зовнішніх користувачів;

– це краща основа для порівняння інформації в процесі аналізу ефективності використання основних засобів;

– надає можливість підприємству розширити сферу заставного кредитування, вирішити питання про внесення інвестицій, обґрунтовано

визначити орендні платежі.

Недоліками оцінки за справедливою вартістю:

– вона має умовний характер, тому що визначається не за реальною господарською операцією і не підтверджується первинними документами, а визначається за допомогою різних підходів.

– відображає не реальні угоди, які здійснює підприємство, а певну умовну суму, що могла б бути отримана у випадку, якщо основний засіб був би проданий станом на певну дату [44].

У багатьох літературних джерелах термін «справедлива вартість» ототожнюється з терміном «ринкова вартість». Проте це припущення вважаємо дещо помилковим, оскільки у НП(С)БО 19 йдеться про те, що як справедлива вартість можуть виступати ринкова вартість, відновлювальна вартість за вирахуванням зносу, «поточна ринкова вартість» і т. д.

Разом із тим ринкова вартість є розрахунковою величиною, для визначення якої можуть бути застосовані різні методи, зокрема: затратний і зіставлення продажу; капіталізованого доходу; дисконтованих грошових потоків. Ці самі методи можуть бути основою для розрахунку справедливої вартості, але остаточна справедлива вартість враховуватиме стан активів та їх призначення.

Умови, при яких можна використати справедливу вартість: наявність активного ринку, доступність інформації про ціни, обізнаність і незалежність сторін угоди, компетентність, можливе підтвердження незалежним професійним оцінювачем.

За наявності активного ринку за справедливу вартість приймається справедлива ціна, при його відсутності – суб’єктивні оцінки, які пропонують на основі професійного судження оцінювача.

Оптимальним індикатором справедливої вартості вважається ринкова ціна на активному ринку. У разі його відсутності або недостатньої ліквідності, доцільно застосовувати метод дисконтування очікуваних доходів, що генеруються об’єктом. Якщо ж і рівень майбутньої

прибутковості не піддається достовірному вимірюванню, пріоритет надається відновлювальній вартості. Остання обчислюється на основі поточних ринкових цін на аналогічні засоби зі схожими технічними параметрами, з обов'язковим коригуванням на ступінь фізичної деградації та морального застарівання активу.

Об'єктивність вартісних показників має базуватися на верифікованих даних. Джерелами такої інформації можуть слугувати офіційні прайс-листи виробників, галузеві періодичні видання та спеціалізовані аналітичні огляди ринку.

Враховуючи високу складність розрахунково-аналітичних процедур при встановленні справедливої вартості, суб'єкт господарювання має право скористатися послугами зовнішнього незалежного оцінювача. Ключовими вимогами до такого фахівця є наявність профільної підготовки, практичного досвіду та діючого кваліфікаційного сертифіката.

Результатом роботи фахівця є офіційний документ – висновок про вартість об'єкта, сформований на підставі затверджених державних стандартів оцінки. Показники, визначені незалежним експертом, мають бути належним чином легітимізовані: відображені в індивідуальній обліковій політиці підприємства, підтверджені первинною документацією та деталізовані у регістрах аналітичного обліку.

1.2 Нормативно-правове регулювання обліку основних засобів

Критично важливим елементом побудови достовірної системи обліку та формування звітності за операціями з необоротними активами є ґрунтовний аналіз чинного законодавчого поля. Систематизація наявних нормативно-правових актів дозволяє диференціювати їх за ієрархічним принципом, виокремивши чотири рівні регулювання (рис. 1.2).

Така багаторівнева структура забезпечує послідовність у застосуванні облікових принципів: від загальних державних законів до внутрішніх розпорядчих документів самого підприємства



Рисунок 1.2 – Рівні нормативно-правового регулювання обліку основних засобів

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 – Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», який регулює методологічні засади ведення обліку основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, та ряд інших НП(С)БО.

III рівень – методичний – Інструкція про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій; Інструкція з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків; 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.

Фундаментом нормативної бази першого рівня є Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996-XIV. Цей акт закладає базові правові принципи побудови облікової системи та регламентує порядок формування фінансових звітів. Відповідно до його норм, ведення бухгалтерського обліку є безумовним обов’язком кожного суб’єкта господарювання, оскільки саме його показники слугують першоджерелом для підготовки статистичної, податкової та інших форм звітності. Окрему увагу закон приділяє управлінському аспекту: стратегічні рішення щодо організації облікового процесу та персональна відповідальність за його достовірність покладаються на власника або керівний орган підприємства згідно з установчими документами.

Паралельно з цим, фіскальний аспект обліку необоротних активів регулюється Податковим кодексом України. Цей кодекс встановлює чітку термінологічну базу для цілей оподаткування, деталізуючи зміст категорій амортизації, різних видів вартості (первісної, ліквідаційної, тієї, що амортизується) та визначає критерії включення активів до складу об’єктів амортизації. Крім того, ПКУ закріплює жорстку класифікацію груп основних засобів, базуючись на нормативних термінах їх корисної експлуатації.

У контексті сучасної податкової реформи ключовим механізмом коригування фінансового результату є врахування амортизаційних різниць. Відповідно до чинних норм, прибуток до оподаткування підлягає збільшенню на суму амортизації, нарахованої за правилами бухгалтерського

обліку, та одночасному зменшенню на суму аналогічних відрахувань, розрахованих за вимогами Податкового кодексу України (ПКУ). Варто зауважити, що наразі ПКУ зберігає лише одну принципову розбіжність із бухгалтерськими стандартами – дотримання мінімально дозволених періодів експлуатації активів. Ці ліміти стають пріоритетними, якщо внутрішні строки, встановлені підприємством для бухгалтерських цілей, є коротшими за податкові нормативи.

Історичний аспект переходу до діючої системи регулюється Перехідними положеннями ПКУ, згідно з якими балансова вартість об’єктів станом на початок 2015 року мала відповідати показникам податкового обліку на кінець 2014 року. Важливою позитивною зміною є уніфікація інструментарію: підприємствам дозволено використовувати ідентичні методи нарахування амортизації в обох видах обліку, за єдиним винятком – виробничого методу, який залишається недоступним для податкових розрахунків.

Сучасна редакція ІІІ розділу ПКУ демонструє тенденцію до зближення з НП(С)БО, оскільки вона не встановлює окремих обмежень на визнання витрат, пов’язаних із поточним обслуговуванням, модернізацією чи відновленням засобів праці; такі витрати відображаються за загальнобухгалтерськими правилами. При вибутті активу (внаслідок реалізації чи списання) також застосовується механізм коригування: фінансовий результат збільшується на залишкову вартість об’єкта за даними бухгалтерського обліку та зменшується на його залишкову вартість, розраховану за податковою методикою.

Незважаючи на активні процеси реформування нормативного поля, методичне забезпечення обліку основних засобів все ще потребує вдосконалення. Динамічність законодавчих змін часто не супроводжується вчасними роз’ясненнями, що створює труднощі в їх практичній імплементації. Зокрема, надання підприємствам повної автономії у визначенні строків експлуатації активів виявило суттєву проблему: значну

варіативність термінів використання однотипних об’єктів у різних суб’єктів господарювання. Для нівелювання цієї суб’єктивності обґрунтованою є пропозиція щодо розробки деталізованого галузевого класифікатора, який би враховував специфіку експлуатації засобів праці в окремих секторах економіки [69].

У системі оподаткування об’єкти основних засобів розподіляються за групами, для кожної з яких встановлено жорсткий нижній поріг – мінімально допустимий строк амортизації. На противагу цьому, фінансовий облік не обмежує підприємство у виборі періоду корисного використання, орієнтуючись на очікувану економічну вигоду. Класифікація, закріплена у ст. 145 ПКУ, максимально адаптована до бухгалтерських груп, проте має свої особливості. Наприклад, для 5-ї групи (транспортні засоби) передбачено п’ятирічний мінімальний термін амортизації. Важливо розуміти, що законодавство дозволяє платнику податків подовжувати цей період за власним рішенням. Така стратегія призводить до зменшення щомісячних амортизаційних відрахувань, що, як наслідок, розширює базу оподаткування поточного періоду.

Варто відзначити, що положення Податкового кодексу України забезпечують значно вищу чіткість у регламентації амортизаційних періодів порівняно з раніше діючим Законом «Про оподаткування прибутку підприємств. Попри встановлення конкретних нижніх меж корисного використання для кожної групи активів та наявність логічно обґрунтованих рекомендацій щодо їх ідентифікації, ми вважаємо, що законодавчі норми все ще потребують деталізації для усунення неоднозначностей у практичних розрахунках.

Ключовим інструментом методологічного регулювання на другому рівні виступає НП(С)БО 7 «Основні засоби». Цей стандарт формує фундамент для побудови інформаційної системи про матеріальні активи в бухгалтерському обліку та визначає параметри їх відображення у фінансових звітах.

Зокрема, нормативний акт деталізує умови, за яких об’єкт набуває статусу активу, регламентує процедури первісного та подальшого оцінювання (включаючи механізми переоцінки), а також визначає варіативність методів нарахування амортизації. Крім того, стандарт встановлює чіткий алгоритм дій при виявленні ознак зменшення корисності об’єктів, регулює процеси їх вибуття та визначає обсяг і структуру інформації, що підлягає обов’язковому оприлюдненню у примітках до річної звітності.

Окрім НП(С)БО 7 ведення обліку основних засобів регулюють ще ряд стандартів, а саме:

– НП(С)БО 14 «Оренда» визначає методологічні засади формування інформації в бухгалтерському обліку про оренду необоротних активів та розкриття її у фінансовій звітності. Зокрема, виділяє фінансову та операційну оренду, і відповідним чином надає інформацію про ведення обліку оренди як в орендаря, так і в орендодавця, а також розкриття інформації у примітках до фінансової звітності;

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

– НП(С)БО 28 «Зменшення корисності активів» наводяться критерії визнання та оцінки зменшення корисності активів, зокрема необоротних активів, визначає 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;

– НП(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 у примітках до фінансової звітності.

Для систематизації відомостей про наявність та рух об’єктів у системі бухгалтерського обліку передбачено використання рахунку 10 "Основні засоби". Порядок експлуатації цього та інших рахунків деталізовано у відповідній Інструкції, головною метою якої є уніфікація реєстрації однорідних за своєю суттю господарських подій.

Цей нормативний акт містить стислу методологічну характеристику синтетичних рахунків та субрахунків, а також пропонує стандартизовану модель групування облікових даних, що забезпечує цілісність інформаційного простору підприємства.

Окрему роль у забезпеченні достовірності балансових показників відіграє Положення про інвентаризацію активів та зобов’язань. Даний регламент встановлює безальтернативні вимоги до процедури фактичної перевірки майна, визначає ключові цілі інвентаризаційного процесу та фіксує граничні терміни його здійснення. Крім того, інструкція чітко окреслює перелік об’єктів, що підлягають обов’язковій верифікації, та механізми документального оформлення виявлених розбіжностей.

Вагоме місце у системі роз’яснювальних актів посідають Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів. Цей документ виконує роль практичного посібника, що деталізує процедурні аспекти класифікації активів, а також розкриває специфіку відображення в обліку процесів модернізації, ремонтних робіт, переоцінки вартості та операцій з орендованим майном. Особливу цінність для практикуючих фахівців має додаток до цих Рекомендацій, де систематизовано типові моделі кореспонденції рахунків для реєстрації ключових подій, пов’язаних з обігом необоротних активів.

Завершальним, організаційним рівнем регулювання є внутрішні нормативи самого суб’єкта господарювання, що втілюються у Наказі про облікову політику. Саме цей документ дозволяє адаптувати загальні вимоги

законодавства до специфіки конкретного підприємства, реалізуючи право вибору між дозволеними методами обліку. Зокрема, у розділі Наказу, присвяченому основним засобам, зазвичай фіксуються такі параметри:

Що є об’єктом основних засобів на підприємстві. Адже в різних нормативних документах представлені альтернативні варіанти визначення об’єкта основних засобів. Зокрема в НП(С)БО 7, Методичних рекомендаціях з бухгалтерського обліку основних засобів надані такі визначення об’єкта основних засобів: закінчений пристрій з усіма пристосуваннями і приладдям до нього; конструктивно відокремлений предмет, призначений для виконання певних самостійних функцій тощо.

1. Порядок визначення ліквідаційної вартості основних засобів. При зарахуванні об’єктів до складу основних засобів визначити їх ліквідаційну вартість через декілька років досить складно, тому, як варіант, підприємство у наказі про облікову політику може вказати, що ліквідаційна вартість об’єкта дорівнює нулю, а вартість, що амортизують, відповідає первісній вартості об’єкта.

2. Методи нарахування амортизації основних засобів, оскільки чинним законодавством передбачено наступні методи нарахування амортизації основних засобів: прямолінійний, зменшення залишкової вартості, прискореного зменшення залишкової вартості, кумулятивний і виробничий метод. Підприємство може обрати і використовувати різні методи амортизації для різних груп об’єктів основних засобів.

3. Встановлення терміну корисного використання основних засобів. Експлуатацією об’єкта є період часу, упродовж якого підприємство планує використовувати відповідний об’єкт або кількість одиниць продукції (послуг), яку підприємство очікує отримати від використання основного засобу. При встановлені яких важливо враховувати наведені у Податковому кодексі наведені мінімальні терміни корисного використання об’єктів груп основних засобів , і термін, який буде встановлений не може бути менший за той, що встановлено кодексом.

4. Порядок й умови переоцінки основних засобів. Вартість об’єктів основних засобів, що відображена в обліку і балансі, може не відповідати їх реальній вартості. Тому підприємства мають право здійснювати переоцінку об’єктів основних засобів. Діючі стандарти не відносять переоцінку до обов’язкових заходів. Тому підприємство самостійно приймає рішення щодо необхідності її проведення. Слід пам’ятати, що коли здійснюється переоцінка окремого об’єкта основних засобів, то переоцінці підлягають всі об’єкти цієї групи основних засобів одночасно, щоб уникнути вибіркової переоцінки активів і відображення достовірної інформації у фінансовій звітності.

Формування наказу про облікову політику має базуватися на ретельній селекції методологічних прийомів у тих сферах, де законодавство передбачає варіативність рішень. Ключовим завданням при цьому є побудова такої облікової моделі, яка б не просто формально відповідала стандартам, а забезпечувала репрезентативність та достовірність фінансових індикаторів.

Обираючи конкретні принципи та інструменти оцінки необоротних активів, менеджмент підприємства повинен орієнтуватися на максимальну прозорість звітних даних. Це дозволяє нівелювати суб’єктивізм та представити реальну картину фінансових результатів діяльності, що є критично важливим для зовнішніх користувачів та інвесторів.

1.3 Теоретико-методичні засади внутрішнього аудиту основних засобів

Функціонування сучасних суб’єктів господарювання нерозривно пов’язане з безперервною модернізацією систем внутрішнього контролю. Сукупність деструктивних факторів – від затяжних кризових явищ в економіці України до втрати активів та надійних логістичних ланцюгів на тимчасово окупованих територіях – змушує бізнес адаптуватися до роботи в екстремальних умовах. За таких обставин пріоритетним вектором діяльності

власників та топменеджменту стає забезпечення цілісності майнового комплексу, зокрема об’єктів основних засобів.

Ефективний контроль покликаний не лише гарантувати раціональну експлуатацію ресурсів, а й превентивно діяти проти внутрішніх загроз: зловживань, посадових порушень або халатного ставлення персоналу до своїх обов’язків. Кризові періоди часто створюють підґрунтя для неправомірного збагачення окремих осіб за рахунок активів підприємства, що вимагає впровадження жорстких механізмів моніторингу. Водночас актуальною залишається проблема суворого дотримання регуляторних норм, адже ризики застосування фінансових санкцій з боку держави за порушення законодавства в умовах форс-мажорних обставин лише зростають.

Аналіз правозастосовної практики підтверджує, що операції з необоротними активами – від їх придбання та капітального будівництва до модернізації, оренди чи ліквідації – часто стають інструментами для здійснення економічних правопорушень. За таких умов внутрішній аудит трансформується у стратегічну функцію управління. Він являє собою комплексну систему контрольних заходів, інтегрованих у бізнес-процеси, що реалізуються профільним підрозділом компанії для моніторингу поточної діяльності та ретроспективного аналізу операцій.

Специфіка та глибина завдань, що покладаються на службу внутрішнього аудиту, безпосередньо корелюють із пріоритетами власників та обраною стратегією розвитку бізнесу. Ключовим активом для керівництва є отримання оперативної та валідованої інформації про реальний стан справ, що є базовою передумовою для прийняття ефективних управлінських рішень.

Діяльність аудиторів спрямована на вибудову надійного бар’єру проти ненавмисних помилок та свідомих зловживань. Вони спеціалізуються на виявленні потенційних «точок вразливості», ідентифікації прихованих ризиків та наданні рекомендацій щодо зміцнення слабких ланок у системі економічної безпеки суб’єкта господарювання [10, с. 51].

Процедура аудиторської перевірки передбачає опрацювання значного

масиву документації, де кожна категорія паперів потребує застосування індивідуалізованих аналітичних методів. Документальні свідчення в аудиті відіграють подвійну роль: вони можуть як верифікувати реальність господарських подій, так і слугувати інструментом для вуалювання правопорушень чи маніпуляцій. Слід розуміти, що будь-яка деформація даних, які подаються менеджменту, неминуче призводить до прийняття хибних стратегічних рішень, що ставить під загрозу фінансову стабільність компанії.

Внутрішній аудит доцільно трактувати як органічний компонент загального менеджменту. Його функціональне призначення та інституційна структура визначаються вектором цілей, що формує керівництво суб'єкта господарювання. Попри певну професійну автономію, внутрішні контролери залишаються підзвітними вищій управлінській ланці, реалізуючи як регламентовані графіком, так і оперативні (позапланові) перевірки за запитом топменеджменту.

Фінальним продуктом аудиторського циклу є комплексний звіт, який містить не лише оцінку поточного стану справ, а й обґрунтовані пропозиції та консультації щодо оптимізації процесів. Ключові стратегічні завдання, які постають перед внутрішнім аудитом у частині контролю за обігом основних засобів, систематизовано на рис. 1.3.

Для вирішення поставлених завдань внутрішнім аудиторам необхідно розробити комплексну технологію проведення перевірки операцій з основними засобами. Технологія проведення внутрішнього аудиту повинна складатися з визначення класифікації та особливостей групування основних засобів, інформаційного забезпечення, яке спрямоване на розкриття питань, пов'язаних з проведенням аудиту, а також виділенням основних етапів та напрямів проведення перевірок за планом та програмою внутрішнього аудиту. Для того, щоб ефективно провести перевірку та сформувати рекомендації, внутрішньому аудитору необхідно мати весь можливий перелік інформації стосовно основних засобів на підприємстві.

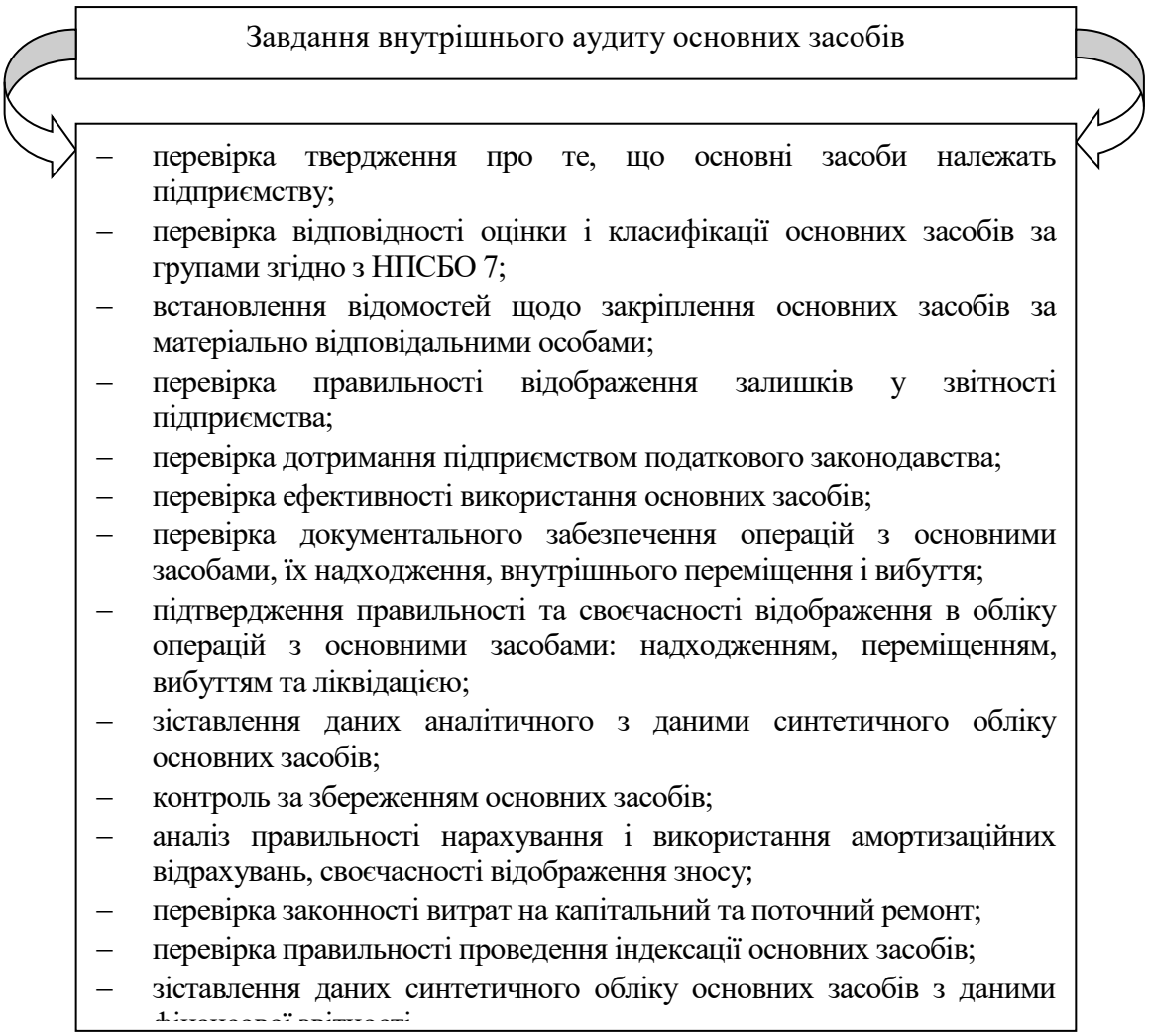


Рисунок 1.3 – Завдання внутрішнього аудиту основних засобів

При цьому, чим більше буде обсяг цієї інформації та особливо висновків або довідок різноманітних відділів, тим більш обґрунтованими, виваженими та доцільними будуть внутрішні аудиторські висновки та рекомендації. Виділити основні порушення операцій з обліку основних засобів та отримати аудиторські докази можливо за допомогою наступних методів внутрішнього аудиту:

– інвентаризації, яка використовується для підтвердження фактичної наявності та стану основних засобів. В ході перевірки аудитори можуть самі здійснювати інвентаризацію або спостерігати за процесом її проведення;

– перерахунку даних для підтвердження достовірності арифметичних

підрахунків з обліку основних засобів, відповідності їх кількості, відображеній в первинних документах і облікових реєстрах бухгалтерського обліку;

– підтвердження, яке використовується для отримання інформації про правильне відображення в бухгалтерському обліку проведених господарських операцій на рахунках обліку основних засобів;

– перевірки дотримання правил обліку окремих господарських операцій, яка застосовується при контролі за обліковими роботами, що виконуються бухгалтерією та кореспонденцією рахунків з руху основних засобів;

– усного опитування, яке використовується в ході отримання відповідей на запитання аудитора для попередньої оцінки стану обліку основних засобів;

– перевірки документів, яка застосовується аудитором для підтвердження правильності відображення в бухгалтерському обліку надходження, наявності і вибуття основних засобів, а також обґрунтованості їх оцінки і своєчасності відображення в регістрах бухгалтерського обліку;

– дослідження використовується в ході перевірки операцій, відображених в первинному обліку, журналах-ордерах, відомостях, Головній книзі, фінансовій звітності. Особливу увагу слід приділяти відповідності сум оборотів і залишків в регістрах синтетичного і аналітичного обліку;

– аналітичні процедури застосовуються при зіставленні наявності основних засобів в різні періоди, даних звіту про їх рух з даними бухгалтерського обліку при оцінці співвідношень між різними статтями звіту і порівнянні їх з даними за попередні періоди.

Ефективне застосування аудиторських процедур залежить від затвердженого плану, програми та методики проведення перевірки. Слід зазначити, що методика перевірки розробляється на стадії планування.

Вона спрямована на збір аудиторських доказів з метою проведення аналізу та впровадження заходів щодо підвищення ефективності

використання та управління основними засобами на підприємстві.

Проведення внутрішнього аудиту операцій з обліку основних засобів повинно складатися з наступних етапів рис. 1.4.



Рисунок 1.4 – Етапи проведення внутрішнього аудиту операцій з обліку основних засобів

Визначення наявності усіх заявлених у документах об’єктів основних засобів та достовірність оцінки даних об’єктів обліку. На даному етапі

внутрішній аудитор повинен переконатися у тому, що усі об’єкти віднесені до основних засобів згідно до законодавством та обліковою політикою підприємства. Для цього аудитор порівнює вимоги віднесення об’єктів до основних засобів в Наказі про облікову політику підприємства, керуючись НП(С)БО 7 «Основні засоби», з даними інвентарних карток.

Перевірка правильності документального оформлення, доцільність і законність придбання, повноти, правильності оцінки і своєчасність оприбутковування основних засобів, які надійшли на підприємство.

Перевірка правильності застосування способів нарахування амортизації, а також термінів її нарахування. Для цього внутрішній аудитор перевіряє «Наказ про облікову політику підприємства» з вимогами чинного законодавства, а також порівнює прийняті методи амортизації з тими, які використовує підприємство.

З метою перевірки правильності нарахування сум внутрішній аудитор проводить арифметичну перевірку, використовуючи наступні джерела: розрахунки амортизації, інвентарний опис, інвентарні картки, відомості розрахунку амортизації, відомості по Кт рахунку 13 «Знос (амортизація) необоротних активів».

Необхідно перевірити правильність обліку переоцінки основних засобів, використовуючи для цього документи, які підтверджують ринкові ціни, розрахунки переоцінки, ж/о № 4.

Внутрішній аудитор повинен перевірити операції з ремонту основних засобів. Особливу увагу необхідно приділити тому, які види ремонтів були проведені (поточний чи капітальний), а також перевірити правильність віднесення витрат на ремонт.

Аудитор здійснює перевірку операцій з вибуття основних засобів. Перевірку доцільно починати з перевірки наявності договорів (за умов продажу основних засобів) і актів списання основних засобів (за умов ліквідації основних засобів), а також формальної перевірки усіх обов’язкових реквізитів документів.

Здійснити перевірку об’єктів основних засобів, які передані (взяті) в оперативну (фінансову) оренду. У процесі внутрішнього аудиту перевіряється правильність оформлення договорів та інвентарних карток на наявність у них усіх підписів та заповнених реквізитів.

Проведення аналізу ефективності використання основних засобів на підприємстві. На даному етапі на підставі первинних документів та аудиторських процедур внутрішній аудитор повинен дати оцінку:

– загальному рівню забезпеченості підприємства основними засобами;

– технічному стану основних засобів;

– раціональності структури основних засобів з урахуванням особливостей технологічних процесів на підприємстві;

– фонду його робочого часу, аналізу використання потужності підприємства;

– належної комплектності наявного парку основних засобів;

– впливу використання машинного часу на обсяг випуску продукції та ін.

У ході проведення внутрішнього аудиту основних засобів здійснюється аналіз за наступними напрямами:

– аналіз складу, структури і динаміки основних засобів;

– аналіз стану та руху основних засобів;

– аналіз забезпеченості підприємства основними засобами;

– аналіз ефективності використання основних засобів;

– аналіз використання машинного часу та обладнання.

Складання і подання аудитором аудиторського висновку, в якому розкриваються результати перевірки. В разі виявлення порушень чи недоліків, аудитор визначає заходи щодо вирішення та поліпшення проблемних питань. Таким чином, аудитору при перевірці бухгалтерської інформації щодо основних засобів підприємства необхідно провести перевірку усіх можливих операцій з основними засобами на підприємстві: надходження, вибуття, знос, ремонт, оренда, ліквідація та ін. Особливу увагу

необхідно приділити порівнянню даних первинних документів з обліковими регістрами та формами звітності з метою надання особі, яка приймає рішення, впевненості у достовірності даних з обліку операцій з основними засобами для подальшого обґрунтування ним управлінських рішень.

Виділені етапи проведення внутрішнього аудиту основних засобів, а також аудиторські процедури, які будуть застосовуватися у ході перевірки, повинні затверджуватися на стадії планування та регламентуватися внутрішніми стандартами (положеннями) аудиту. Внутрішній аудит основних засобів повинен бути спрямований на збір аудиторських доказів, проведення аналізу, застосування моделей і методів з метою розробки рекомендацій щодо оптимізації роботи облікового апарату, а також напрямів підвищення ефективності управління основними засобами.

РОЗДІЛ 2
ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА ОБЛІКУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ НА ПРИВАТНІЙ НАУКОВО-ВИРОБНИЧІЙ ФІРМІ «ХІМБІОДЕЗ»

2.1 Організаційно-економічна характеристика підприємства

Заснування приватної науково-виробничої фірми «Хімбіодез» відбулося згідно з ухвалою установчих зборів її учасників, що закріплено в протоколі № 1 від 01.02.2000 р. Юридична особа зареєстрована під повною офіційною назвою – приватна науково-виробнича фірма «Хімбіодез». Правовий базис функціонування приватної науково-виробничої фірми «Хімбіодез» (надалі скорочено – ПНВФ «Хімбіодез») складають норми Кодексу законів про працю України та інші чинні законодавчі акти.

Офіційне місцезнаходження суб'єкта господарювання: м. Запоріжжя, пр-т Соборний, буд. 180-А, Запорізька область. Майновий комплекс підприємства базується на фінансових і матеріальних внесках засновників, виторгу від реалізації товарів, надання послуг чи виконання робіт, а також прибутках від інших видів економічної активності. Додатково активи можуть поповнюватися коштами від цінних паперів, залученими банківськими позиками та іншими незабороненими джерелами.

Організація провадить діяльність задля отримання комерційної вигоди (прибутку) через виробничі процеси, сервісне обслуговування, виконання замовлень та здійснення будь-яких інших операцій, включаючи зовнішньоекономічний напрямок, якщо це не суперечить правовому полю України. Статус юридичної особи ПНВФ «Хімбіодез» набуває з дати проведення її державної реєстрації, після чого підприємство отримує право:

– від свого імені укладати угоди (договори, контракти), в тому числі угоди купівлі-продажу, міни (бартеру), підряду, оренди, схову, доручення,

набувати майнові та особисті немайнові права, виступати позивачем та відповідачем в суді та господарському суді, здійснювати інші дії, що не суперечать чинному законодавству України.

– страхувати власне майно.

– передавати юридичним та фізичним особам, в тому числі безкоштовно, продавати, обмінювати, здавати в оренду, надавати у тимчасове користування споруди, обладнання, транспортні засоби та інші матеріальні цінності.

– створювати на території України та за її межами філії і представництва, засновувати в установленому порядку свої підприємства та брати участь в заснуванні та діяльності спільних підприємств, господарських товариств і об’єднань, в тому числі спільно з іноземними особами.

– самостійно встановлювати ціни на товари, роботи та послуги, що реалізуються, виконуються та надаються Підприємством;

– направляти, в тому числі і за кордон, у відрядження для стажування і на перепідготовку фахівців для навчання і ознайомлення з досвідом організації діяльності фірм, бірж, банків, брати участь у переговорах, встановлювати ділові контакти.

– залучати для виконання робіт (надання послуг) фахівців, в тому числі і іноземних, на підставі договору підряду, доручення, трудових угод та інших договорів, з оплатою праці за домовленістю сторін.

– на підставі доручень здійснювати представництво інтересів юридичних та фізичних осіб, як українських так і іноземних.

– відраховувати кошти на будівництво житла, об’єктів соціально-культурного і побутового призначення для засновників і працівників Підприємства.

– користуватися на договірній основі банківським кредитом та надавати банку право використовувати свої вільні грошові кошти.

– приймати на роботу працівників на умовах договорів (контрактів), самостійно встановлювати для своїх працівників додаткові відпустки та інші

пільги, не заборонені діючим законодавством України.

– за встановленим порядком вступати до зовнішньоекономічних відносин, самостійно проводити експортно-імпортні операції.

– отримувати позику від Учасників та інших фізичних та юридичних осіб у встановленому законодавством України порядку.

– надавати безпроцентні позики та позички працівникам та Учасникам в порядку, передбаченому законодавством.

Предметом діяльності ПНВФ «Хімбіодез» є:

– оптова торгівля фармацевтичними товарами;

– виробництво інших основних органічних хімічних речовин;

– оптова торгівля хімічними продуктами;

– інші види роздрібної торгівлі в неспеціалізованих магазинах;

– вантажний автомобільний транспорт;

– діяльність у сфері права;

– роздрібна торгівля медичними й ортопедичними товарами в спеціалізованих магазинах.

Згідно з установчими документами, під час заснування організації було затверджено Статутний фонд, що становить 100 000,00 (сто тисяч) гривень. Також у структурі активів передбачено створення резервного (страхового) фонду, обсяг якого визначено на рівні 25% від величини Статутного фонду підприємства. Поповнення цього резерву здійснюється шляхом регулярних щорічних відрахувань у розмірі 5% від отриманого чистого прибутку.

Щодо майнових зобов’язань, ПНВФ «Хімбіодез» відповідає за власні борги та контракти всім належним фірмі майном, на яке, відповідно до чинних норм права, може бути спрямоване стягнення за запитами кредиторів.

Управління суб’єктом господарювання здійснюється через загальні збори учасників, які є його вищим органом. У межах цього органу кількість голосів кожного учасника залежить від розміру його частки у статутному капіталі. Окремо регулюється діяльність трудового колективу: його збори визнаються правомочними, якщо присутні не менше 2/3 співробітників. Це

дає право приймати рішення через відкрите голосування за умови підтримки більшістю присутніх.

Взаємовідносини між трудовим колективом та адміністрацією підприємства, що стосуються виробничих, економічних і трудових питань, а також заходи з охорони праці та соціального забезпечення, базуються на положеннях колективного договору.

Суб'єкт господарювання володіє автономним балансом і має відкриті у банківських установах розрахункові, валютні та додаткові рахунки, затверджені керівництвом компанії. Також організація використовує власну печатку із офіційним найменуванням. ПНВФ «Хімбіодез» функціонує як незалежна господарська одиниця зі статусом юридичної особи, що наділяє її правом здійснювати комерційну діяльність відповідно до статутних цілей, укладати договори та нести повну відповідальність за своїми зобов'язаннями.

Діяльність підприємства базується на засадах самоокупності, повного господарського розрахунку та самофінансування. Соціальна підтримка та матеріальне заохочення персоналу забезпечуються за рахунок сформованих фондів компанії. Організація відповідає за результати своєї роботи та виконання контрактних і законодавчих обов'язків перед замовниками, партнерами, банківськими структурами, державним бюджетом, а також працівниками фірми.

З метою формування стратегічного маркетингового плану, а також ретельного аудиту поточної економічної, фінансової та збутової ситуації, проводиться комплексне дослідження результативності роботи підприємства. Такий аналіз охоплює вивчення ключових техніко-економічних індикаторів, зокрема: зміну обсягів виручки від продажу товарів, показники собівартості, динаміку валового та чистого прибутку, а також загальний рівень рентабельності господарської діяльності.

Динаміка показників виробничо-господарської діяльності ПНВФ «Хімбіодез» за 2014 – 2016 рр. наведена у табл. 2.1.

Таблиця 2.1 – Динаміка показників виробничо-господарської діяльності підприємства ПНВФ «Хімбіодез» за 2022 – 2024 рр.

Показники	2022	2023	2024	2023 у % до 2022	2024 у % до 2023
Дохід від реалізації продукції (товарів, робот, послуг), тис. грн.	15288,0	17985,9	19784,5	117,7	110,0
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робот, послуг), тис. грн.	12688,8	14927,5	16419,9	117,7	110,0
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робот, послуг), тис. грн.	12102,8	14239,2	15662,4	175,6	110,0
Валовий прибуток, тис. грн.	586,0	688,3	757,5	117, 5	110,1
Рентабельність, %	3,8	3,9	3,8	102,6	97,4
Адміністративні витрати, тис. грн.	377,5	473,3	530,6	125,4	112,1
Витрати на збут, тис. грн..	147,3	146,7	151,0	99,59	102,9
Фінансовий результат до оподаткування, тис. грн.	61,2	68,3	75,9	111,6	111,1
Чистий прибуток, тис. грн.	50,2	56,00	62,2	111,6	111,1

Дохід від реалізації продукції ПНВФ «Хімбіодез», у 2023 р. склав 17985,9 тис. грн., що на 17,7% більше за попередній рік, а у 2024 р. – 19784,5 тис. грн., що склало 110% від 2023 р. Динаміка показників доходу за 2022 – 2024 рр. зображена на рис. 2.1

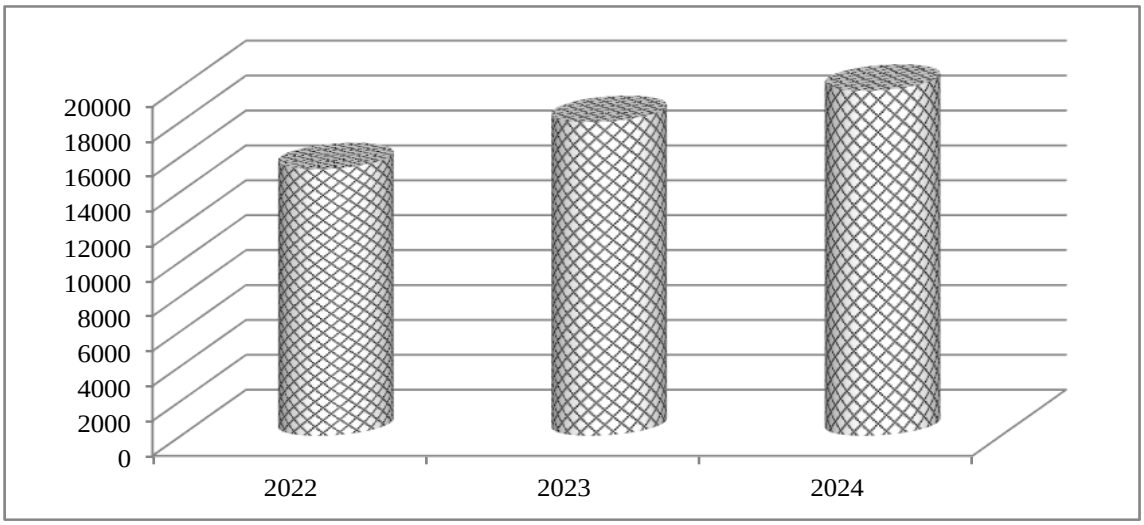


Рисунок 2.1 – Динаміка доходу від реалізації продукції ПНВФ «Хімбіодез» за 2022 – 2024 рр.

Чистий прибуток, виріс з 50,2 тис. грн. у 2023 р. (що склало 11,6% від

рівня 2022 р.) до 56,8 тис. грн. і зріс, таким чином, на 11,1%. Зростання собівартості продукції та зниження асортименту також обумовили зменшення рівня зростання прибутків і рентабельності. Собівартість продукції у 2024 р. виросла на 10%. Дані про стан активів підприємства ПНВФ «Хімбіодез» за основними показниками (стан та динаміка змін власного та статутного капіталів, необоротних та оборотних активів) за період 2022 – 2024 рр. надані в таблиці 2.2.

Таблиця 2.2 – Динаміка активів підприємства ПНВФ «Хімбіодез» за основними техніко-економічними показниками за 2022 – 2024 рр.

Показники	2022	2023	2024	2023 у % до 2022	2024 у % до 2023
Власний капітал, тис. грн.	122,1	169,3	186,3	138,66	110,0
Статутний капітал, тис. грн.	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0
Необоротні активи, тис. грн.	252,7	280,8	308,9	111,2.	110,0
Оборотні активи, тис. грн.	2153,2	2392,4	2631,6	111,2	109,9

Власний капітал підприємства, збільшувався у аналізованому періоді. Він зріс на 38,66% у 2023 р. і на 10% у 2024 р. Темпи зростання знизилися майже у 3,5 рази, причини цього явища були викладені вище. Динаміка показників активів за 2022 – 2024 рр. показана на рис. 2.2.

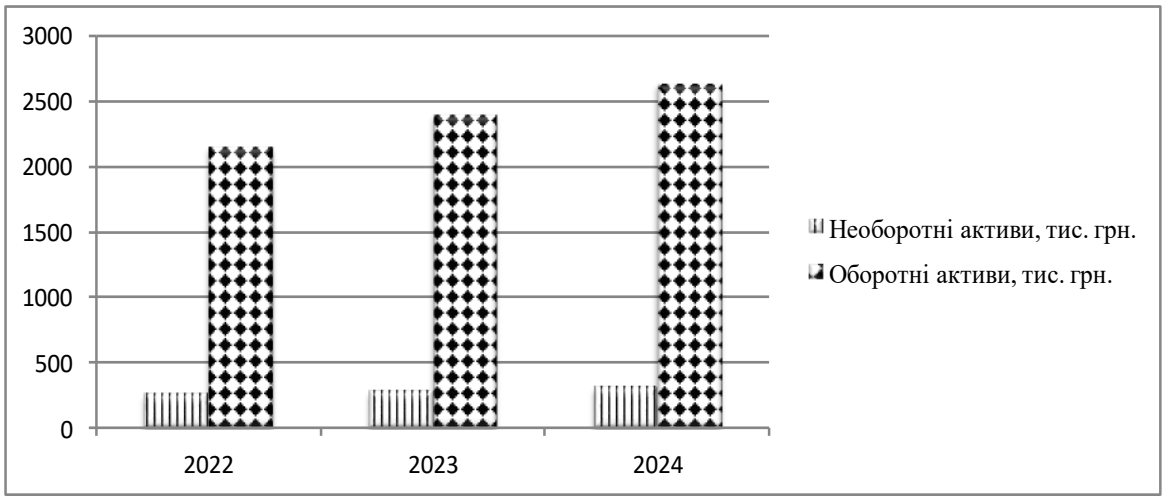


Рисунок 2.2 – Динаміка показників активів ПНВФ «Хімбіодез» за 2022 – 2024 рр.

З метою оцінки фінансового стану підприємства, проведемо оцінку даних, наведених у табл. 2.1 і 2.2. Для цього розрахуємо основні фінансові показники.

Таблиця 2.3 – Ключові фінансові показники діяльності підприємства ПНВФ «Хімбіодез», в динаміці, за 2022 – 2024 рр.

Фінансовий показник	2022	2023	2024	2023 у % до 2022	2024 у % до 2023
Коефіцієнт фінансової стійкості (платоспроможності або автономії)	0,063	0,062	0,065	98,41	104,84
Коефіцієнт структури капіталу (фінансування)	14,78	14,78	14,81	100,0	100,2
Коефіцієнт зносу основних засобів	0,1357	0,1358	0,1357	100,07	99,93
Чистий оборотний капітал	519,4	577,0	634,7	111,09	110,0
Коефіцієнт забезпеченості власними оборотними коштами	0,318	0,318	0,317	100,0	99,7
Коефіцієнт оборотності активів	5,96	5,88	5,85	98,66	99,49
Коефіцієнт оборотності основних засобів (фондовіддача)	46,17	48,36	48,13	104,74	99,52
Коефіцієнт оборотності власного капіталу	87,72	92,80	92,35	105,80	99,52
Коефіцієнт рентабельності власного капіталу	0,2876	0,2871	0,2857	99,83	99,51
Коефіцієнт рентабельності діяльності	0,0040	0,0031	0,0025	77,31	81,86
Коефіцієнт рентабельності продукції	0,0132	0,0146	0,0259	177,4	110,61

Спираючись на відомості, наведені у таблицях 2.1 та 2.2, було виконано аналіз головних фінансових результатів функціонування об’єкта господарювання в динаміці. Підсумкові результати цих розрахунків згруповано у таблиці 2.3.

Показник фінансової стійкості (що відображає рівень автономії або платоспроможності) протягом досліджуваного періоду демонструє стабільність. Його значення у 2022–2024 рр. перебували в діапазоні 0,063–0,065. Зокрема, у 2023 році відносно 2022 року спостерігалося незначне зниження коефіцієнта на 1,6%. Проте вже наприкінці 2024 року, порівняно з попереднім роком, частка власного капіталу в загальному обсязі авансованих ресурсів збільшилася на 4,8%. Розрахований коефіцієнт структури капіталу свідчить, що ступінь дистанціювання підприємства від зовнішніх запозичень

лишається фактично на одному рівні протягом усього часу спостереження. Аналогічна незмінність характерна і для коефіцієнта зносу основних засобів, який визначає частку активів, перенесених на витрати у звітному періоді.

Окрему увагу варто приділити чистому оборотному капіталу (тис. грн), динаміка якого вказує на спроможність компанії вчасно погашати поточні борги та фінансувати розвиток виробництва. Протягом 2023 року обсяг цього показника зріс на 11,1% відносно рівня 2022 року, а у 2024 році – ще на 10% порівняно з показниками 2023 року. У грошовому еквіваленті величина чистого оборотного капіталу становила 519,4 тис. грн, 577,0 тис. грн та 634,7 тис. грн відповідно за роками.

Рівень оснащеності компанії власними оборотними ресурсами, відповідно до значень профільного коефіцієнта, демонстрував стабільність протягом усього досліджуваного періоду. Порівняно з 2022 роком, у 2023 та 2024 роках коливання показника були мінімальними та склали лише -0,3%. Ефективність експлуатації основних засобів, яку відображає коефіцієнт фондовіддачі (обсяг випуску продукції на 1 гривню вартості фондів), у 2023 році продемонструвала позитивну динаміку, збільшившись на 4,74% відносно попереднього року. Проте у 2024 році спостерігалося незначне зниження темпів до рівня 99,52% від показника 2023 року. Загальна оборотність активів ПНВФ «Хімбіодез» мала тенденцію до поступового скорочення: з 5,96 у 2022 році до 5,88 у 2023 році (що було зумовлено звуженням товарного асортименту) та до 5,85 у 2024 році.

Показники рентабельності загальної діяльності підприємства демонстрували негативний тренд: у 2023 році результативність склала лише 77,31% від рівня 2022 року, а у 2024 році – 81,86% відносно показника 2023 року. Водночас варто зауважити, що темпи падіння цього індикатора поступово сповільнюються. Рентабельність продукції у 2023 році показала суттєвий ріст (177,4% до рівня 2022 року), тоді як у 2024 році динаміка зростання уповільнилася до 110,61%. Узагальнюючи ці дані, можна стверджувати, що прибутковість залишається на низькому рівні, а темпи

розвитку фірми не відповідають її потенційним можливостям.

Незважаючи на стабільний приріст доходів (на 17,7% у 2023 році та на 10% у 2024 році), спостерігається згасання динаміки розвитку, що свідчить про ознаки стагнації. Додатковим негативним чинником виступає інфляція, вплив якої фактично нівелює досягнуті результати збільшення прибутковості ПНВФ «Хімбіодез».

Попри позитивну динаміку доходів, одночасно відбулося збільшення витрат на виробництво. Для виправлення цієї ситуації та підвищення загальної рентабельності, менеджменту організації необхідно розробити стратегію оптимізації собівартості, а також провести ревізію товарного портфеля для виявлення та виведення з обороту неперспективних позицій. Валовий прибуток у 2023 році зріс на 11,1% відносно показників 2022 року, а у 2024 році цей приріст становив 10,0% щодо рівня 2023 року. Подібно до інших фінансових індикаторів, темпи зростання прибутковості демонструють схильність до зниження. Така тенденція вказує на гостру потребу у впровадженні інноваційних управлінських підходів, зокрема маркетингового менеджменту, оскільки результативність фірми безпосередньо залежить від ефективності взаємодії з ринком.

Адміністративні видатки підприємства також зазнали зростання, досягнувши показників у 377,5 тис. грн у 2022 році, 473 тис. грн у 2023 році та 530,6 тис. грн у 2024 році. Водночас спостерігається позитивний тренд у сповільненні темпів їхнього приросту – з 25,4% до 12,1%, що стало можливим завдяки реалізації більш зваженої та раціональної кадрової стратегії. Інформація, систематизована у таблицях 2.1 та 2.2, відображає комплексні результати та продуктивність роботи ПНВФ «Хімбіодез» протягом звітного періоду, створюючи необхідну базу для глибинного економічного аналізу. Дослідження виробничих та господарських процесів організації спрямоване на встановлення динаміки ключових техніко-економічних параметрів на основі офіційної річної звітності.

Для проведення комплексної оцінки ефективності менеджменту

кадрових ресурсів організації доцільно проаналізувати зміну ключових параметрів управління персоналом ПНВФ «Хімбіодез» за період 2022–2024 рр. У межах цього дослідження розглядається загальна чисельність співробітників та їхня структурна класифікація, зокрема кількісні показники й темпи руху адміністративно-управлінської ланки та персоналу, задіяного безпосередньо у виробничих процесах. Окрім цього, аналізу підлягають рівень середньої оплати праці та показники її продуктивності. Детальні відомості за цими напрямами систематизовано та представлено у таблиці 2.4.

Таблиця 2.4 – Динаміка основних показників з управління персоналом підприємства ПНВФ «Хімбіодез» за 2022 – 2024 рр.

Показник	2022	2023	2024	2023 у % до 2022	2024 у % до 2023
Кількість працюючих, чол.	57	57	55	100,0	96,5
В т. ч. адміністративно-управлінського персоналу, чол.	41	37	37	90,2	100,0
Виробничого персоналу, чол.	16	18	18	112,5	100,0
Середня заробітна плата, грн.	3897	4205	4973	107,9	118,3
Продуктивність праці, тис. грн./чол.	268,21	315,54	359,72	117,7	114,0

Аналіз кадрового складу свідчить про незначне скорочення штату – лише на дві особи за весь досліджуваний період. Чисельність адміністративно-управлінського апарату протягом 2022–2024 років становила 41, 37 та 37 осіб відповідно (детальну схему організаційної структури фірми представлено в Додатку Б). Водночас кількість персоналу, задіяного у виробничих процесах, у зазначений час складала 16, 18 та 18 працівників. Під впливом загальнодержавних інфляційних процесів та загального зростання рівня оплати праці в країні, на підприємстві відбулося підвищення середньої заробітної плати: з 389,7 у 2022 році до 420,5 у 2023 році, сягнувши 497,3 у 2024 році.

Відповідно, темпи зростання виплат персоналу склали 107,9% у 2023 році (відносно 2022 р.) та 118,3% у 2024 році (відносно 2023 р.). Показники продуктивності праці також демонстрували помірну позитивну динаміку

протягом 2022–2024 років: від 268,21 тис. грн/чол. до 315,54 тис. грн/чол. та 359,72 тис. грн/чол. відповідно. У відсотковому еквіваленті приріст продуктивності становив 117,7% у 2023 році та 114,0% у 2024 році порівняно з попередніми звітними періодами.

Функціонування суб'єкта господарювання протягом трирічного циклу можна охарактеризувати як результативне. Такий висновок базується на позитивній динаміці всіх ключових індикаторів: спостерігається стабільне збільшення обсягів збуту товарів, що, у свою чергу, призвело до покращення фінансових показників. Зазначені тенденції підтверджують ефективність обраної стратегії управління виробничими та комерційними процесами, а також свідчать про виваженість управлінських рішень.

2.2 Документальне оформлення та організація обліку операцій з основними засобами

Ефективне управління підприємством безпосередньо залежить від отримання актуальних, вичерпних та точних відомостей про всі господарські операції. Ключова роль у забезпеченні керівного апарату необхідним інформаційним масивом належить саме системі первинного обліку, де відбувається початкове формування даних.

У науковій літературі існує багато підходів до визначення змісту поняття «первинний облік». Наприклад, дослідник В. Я. Фаріон розглядає його як цілісний, циклічний та структурований процес, що охоплює етапи збирання, квантифікації, фіксації, акумулювання та збереження даних. Автор також додає, що в межах автоматизації систем управління цей процес додатково включає дистанційну передачу та базову обробку інформації [92].

Своєю чергою, І. М. Бабин характеризує первинний облік як систематизовану та періодичну структуру, призначену для збору,

вимірювання, реєстрації та накопичення відомостей з подальшим їх відображенням у документах встановленого зразка [7]. На наше переконання, до зазначеного переліку функцій доцільно додати систематизацію та групування даних, а також наділити первинний облік контрольно-аналітичними властивостями. Це дозволить здійснювати моніторинг та аналізувати будь-які відхилення безпосередньо в момент їхнього прояву в господарській діяльності.

Альтернативний підхід пропонує А. М. Прохоров, який визначає первинний облік як процес вихідної фіксації подій, господарських фактів та явищ шляхом оформлення відповідних бланків спостереження та інших форм документації, що використовуються в межах бухгалтерського, статистичного та оперативного обліку [42].

Зі свого боку, О. В. Приставка наголошує на необхідності відокремлення первинного обліку в самостійну систему. Така позиція обґрунтована тим, що сформована на цьому етапі інформація є фундаментальною не лише для бухгалтерії, а й для інших управлінських функцій, таких як стратегічне планування, прогнозування та комплексний аналіз комерційної активності суб’єкта господарювання [75].

Досить слушним є твердження З-М. В. Задорожного, який розглядає первинний облік як початкову фазу створення звітної документації. На цьому етапі здійснюється базове акумулювання облікових відомостей із застосуванням інструментарію та методів, властивих бухгалтерському обліку [42].

Як підкреслює А. Загородний, первинний облік виступає стартовим етапом усього облікового циклу. Він охоплює безпосереднє спостереження за господарськими процесами, їхню кількісну оцінку (вимірювання) та офіційну фіксацію в первинних документах. Зважаючи на фундаментальність цієї стадії, вона потребує належної та чіткої організації [41].

Процес організації первинного обліку при надходженні об’єктів основних засобів передбачає оперативне та вичерпне заповнення відповідної

документації в межах бухгалтерської системи.

Сьогодні суб’єкти господарювання наділені правом використовувати типові форми обліку та ліквідації основних засобів, затверджені наказом Міністерства фінансів України № 818 від 13.09.2016 р. [76]. Хоча ці бланки першочергово розроблялися для державного сектору, вони стали зручною базою для приватних підприємств, замінивши застарілі форми наказу Мінстату № 352 (який втратив чинність восени 2021 року). Слід зазначити, що згідно з нормами Положення № 88 (п. 2.6), підприємства мають право на самостійне проектування первинних документів. Це дозволяє їм обирати найбільш прийнятний варіант: продовжувати роботу зі звичними формами, розробляти унікальні внутрішні бланки, адаптувати документацію для держсектору під власні потреби або модифікувати шаблони, запропоновані органами статистики.

Попри існуючу свободу вибору, сучасна система документування руху активів зазнає критики з боку науковців. Наприклад, Л. Т. Богуцька вказує на значні недоліки чинного порядку, серед яких – висока трудомісткість обробки даних, надмірне дублювання інформації в різних реєстрах та низька швидкість документообігу, що загалом знижує ефективність облікового процесу.

У практичній діяльності ПНВФ «Хімбіодез» для фіксації операцій з основними засобами застосовується чітко визначений перелік форм, склад яких схематично представлено на рисунку 2.3.

Під час введення об’єктів в експлуатацію та їхнього офіційного зарахування до складу основних засобів на підприємстві оформлюється «Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів» за типовою формою № ОЗ-1. Для проведення цієї процедури за наказом керівництва створюється спеціальна комісія, яка відповідає за приймання активів. Як правило, на кожен окремий об’єкт складається індивідуальний акт в одному примірнику. Проте, у випадках надходження однотипних інструментів, господарського інвентарю чи обладнання, що мають ідентичну

вартість і прийняті протягом одного звітного місяця, дозволяється формування єдиного загального акта на групу об’єктів. Після належного оформлення та підписання документа керівником і головним бухгалтером, акт разом із супровідною технічною документацією передається до бухгалтерської служби.

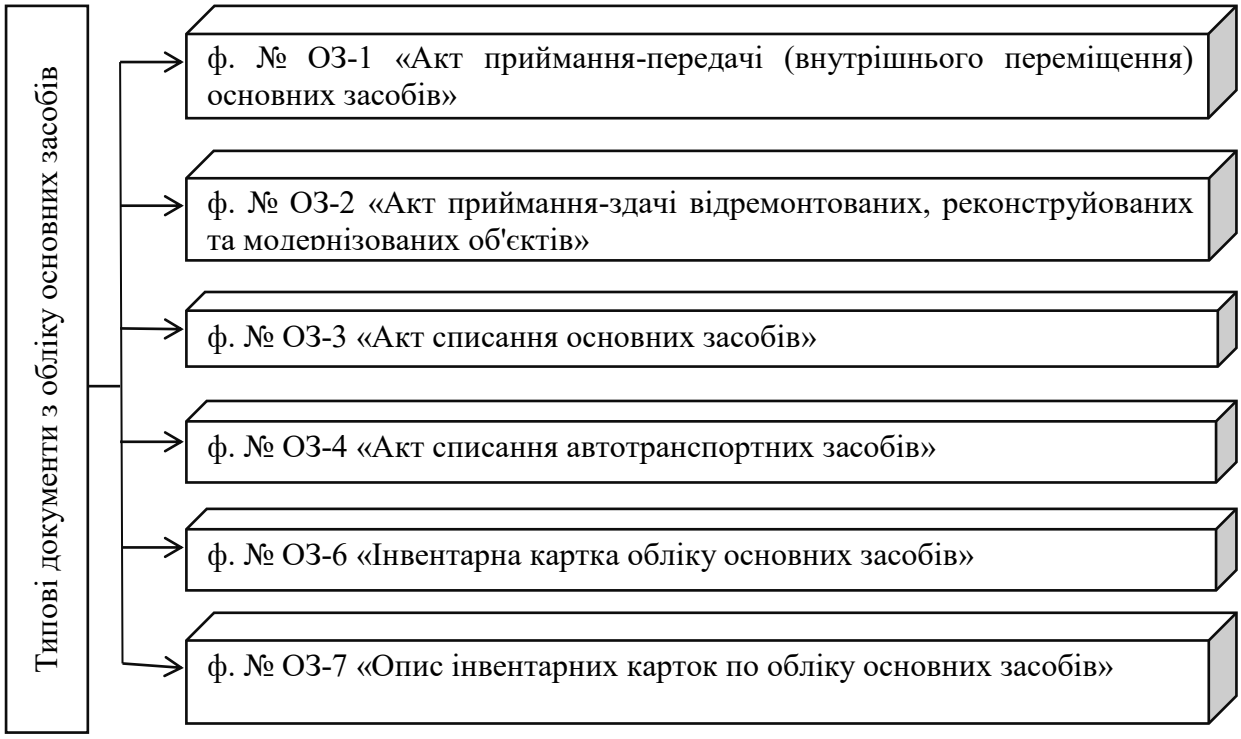


Рисунок 2.3 – Типові форми первинних документів, які використовує ПНВФ «Хімбіодез»

У разі внутрішньої ротації активів між підрозділами підприємства, документ готується у двох примірниках представником відділу, що передає майно. Один примірник, завірений підписами сторін, надходить до бухгалтерії, а інший зберігається у матеріально відповідальної особи, яка передала об’єкт. Схожий порядок діє і при безоплатній передачі засобів іншим організаціям: у такому разі оформлюється два примірники акта – по одному для кожної сторони операції.

Окремий алгоритм передбачено для операцій з купівлі-продажу

(реалізації) основних засобів. У цій ситуації акт складається вже у трьох примірниках. Два з них залишаються у продавця: один стає додатком до звітності, а другий використовується для повідомлення про передачу та подальшого акцепту. Третій же примірник акта в обов'язковому порядку надається покупцеві для підтвердження факту набуття майна.

Варто зауважити, що на сучасному етапі певні реквізити вищезгаданого акта втратили свою актуальність. Зокрема, нормативи амортизаційних відрахувань на капітальний ремонт чи повне відновлення сьогодні практично не використовуються. Натомість під час прийняття активу члени комісії зобов'язані визначити такі ключові параметри, як метод нарахування амортизації, ліквідаційна вартість та прогнозований термін корисного використання. Включення цих даних безпосередньо в текст акта було б раціональним кроком, що вказує на доцільність модернізації типової форми цього документа.

Для систематизації відомостей про всі об'єкти, що перебувають в експлуатації, бухгалтерська служба використовує «Інвентарну картку обліку основних засобів» (форма № ОЗ-6). Цей документ оформлюється в одному примірнику на кожну одиницю активів. У картці фіксується повна інформація: найменування та індивідуальний інвентарний номер, локація використання, дата введення в роботу, рік виробництва (або завершення будівництва), технічні параметри, норми зносу, а також дані про проведені переоцінки, модернізації чи реконструкції. При веденні групового обліку однотипних предметів картка заповнюється за допомогою позиційних записів по кожному об'єкту окремо.

Інформаційним базисом для оформлення інвентарних карток слугують акти за формами ОЗ-1, ОЗ-2, ОЗ-3 та ОЗ-4, а також наявна технічна документація на майно.

Окрему увагу приділяють розділу «Коротка індивідуальна характеристика об'єкта». Тут відображаються ключові якісні та кількісні параметри, а також перелік основних пристосувань та аксесуарів, що

належать до об’єкта. При заповненні цього розділу рекомендується виділяти лише 2–3 найважливіші характеристики, щоб уникнути зайвого дублювання інформації, яка вже міститься в інших реєстрах підприємства.

При застосуванні методу групового обліку активів опис ключових індивідуальних параметрів наводиться сукупно для всієї категорії об’єктів, що зафіксовані в конкретній інвентарній картці.

Якщо внаслідок проведення реконструкції, добудови або модернізації відбуваються суттєві зміни технічних чи якісних характеристик об’єкта, або ж коли наявна картка не дозволяє коректно відобразити оновлені параметри, її слід замінити новою. При цьому попередній документ не знищується, а зберігається як довідковий матеріал.

На наше переконання, чинна структура інвентарної картки не повною мірою розкриває інформаційний потенціал об’єкта. Вважаємо за доцільне розширити її такими реквізитами: канал надходження активу, його справедлива вартість, встановлений термін експлуатації, ліквідаційна вартість та обраний метод амортизації. Крім того, важливо фіксувати витрати на поліпшення об’єкта та величину залишкової вартості безпосередньо на дату його вибуття.

Окремим напрямом первинного обліку є документування процесів підтримання засобів у робочому стані. Під час передачі активів на ремонт вони тимчасово вилучаються з виробничого процесу, а після повернення знову інтегруються до складу діючих основних засобів.

Для фіксації таких операцій використовується «Акт прийому-передачі відремонтованих, реконструйованих і модернізованих об’єктів» (форма № ОЗ-2). Якщо роботи виконувалися власними силами, складається один примірник, який підписують відповідальні за приймання та виконання робіт особи. Після цього документ подається до бухгалтерії для візування головним бухгалтером та остаточного затвердження керівником компанії. На підставі цього акта дані про технічні зміни вносяться до техпаспорта об’єкта. У разі залучення зовнішнього підрядника акт готується у двох примірниках:

перший залишається в бухгалтерії замовника, а другий передається виконавцю робіт.

Завершення ремонтних робіт фіксується випискою акта здачі, а процес їхнього завершення – актом приймання. На основі цих первинних документів (типова форма № ОЗ-2) фахівці бухгалтерії вносять відповідні записи до інвентарних карток про проведення реконструкції, модернізації або капітального ремонту. Крім того, у технічних паспортах об’єктів обов’язково відображаються всі зміни технічних характеристик, що виникли внаслідок проведених робіт.

Для систематизації та реєстрації самих інвентарних карток використовується «Опис інвентарних карток по обліку основних засобів» (форма № ОЗ-7). Цей реєстр ведеться у розрізі видів активів і містить інформацію про інвентарний номер, назву об’єкта та номер відповідної картки. В описі для кожної класифікаційної групи передбачено окремий розділ із власною серією інвентарних номерів, при цьому кожен такий розділ підлягає обов’язковому шифруванню.

Для контролю наявності майна за місцями його зберігання та матеріально відповідальними особами застосовуються «Інвентарні списки основних засобів» (форма № ОЗ-9), які є допоміжним інструментом до основних карток. Списки оформлюються у двох примірниках на основі даних із актів форми № ОЗ-1. Важливо, щоб підсумкові показники кількості та вартості активів у цих списках повністю збігалися з відомостями в інвентарних картках.

Процес вибуття активів через їхню ліквідацію (внаслідок морального чи фізичного старіння) документується за допомогою «Акта на списання основних засобів» (форма № ОЗ-3) або «Акта на списання автотранспортних засобів» (форма № ОЗ-4). Спеціальна комісія, склад якої затверджується керівником, готує ці акти у двох примірниках: перший надходить до бухгалтерії для відображення в обліку, а другий залишається у матеріально відповідальної особи. Цей примірник слугує підставою для взяття на облік

запчастин, брухту чи інших матеріалів, отриманих у процесі демонтажу або ліквідації об’єкта.

Слід підкреслити, що типова форма № ОЗ-3 також потребує суттєвої модернізації. На сьогодні такі реквізити, як код і нормативи амортизаційних відрахувань (як на відновлення, так і на капітальний ремонт), а також поправкові коефіцієнти, втратили своє правове підґрунтя згідно з чинним законодавством. Видалення цих неактуальних граф дозволило б значно спростити процес документування.

Таким чином, існуюча система документального оформлення операцій з основними засобами базується на формах, які потребують доопрацювання та адаптації до сучасних вимог. Чинні бланки часто не виправдовують себе через наявність застарілих показників. Зокрема, у формі № ОЗ-1 слушно критикується ототожнення балансової вартості з первісною, а також недоречна згадка про норми амортизації на капітальний ремонт. Схожі прогалини характерні і для акта на списання (№ ОЗ-3). На наше переконання, ці документи доцільно збагатити графами, що мають реальне практичне значення: класифікаційна група активу, встановлений строк корисного використання, обраний метод амортизації та величина ліквідаційної вартості.

Для узагальнення інформації в межах синтетичного обліку основних засобів на підприємстві застосовуються такі облікові регістри:

– Журнал ордер №13 при журнально-ордерній формі обліку;

– Журнал № 4 при журнальній формі обліку:

– Машинограма з обліку основних засобів - при автоматизованій формі обліку.

У згаданих регістрах акумулюються дані про стан та динаміку об’єктів основних засобів, нарахований знос, а також здійснені капітальні інвестиції. Записи в цих документах систематизуються на основі як окремих первинних документів, так і попередньо сформованих зведених реєстрів.

Методологія обліку необоротних активів на досліджуваному підприємстві ПНВФ «Хімбіодез» базується на вимогах НП(С)БО 7 «Основні

засоби» (затвердженого Наказом МФУ № 92 від 27.04.2000 р. з актуальними правками), а також на положеннях оновленого Плану рахунків та відповідної Інструкції щодо його практичного впровадження.

Керуючись вищезазначеними нормативними актами, бухгалтерська служба відображає наявність та рух активів на рахунку 10 «Основні засоби», який за своєю структурою є активним. Відповідно, зарахування об'єктів на баланс супроводжується зростанням показників за дебетом цього рахунку, тоді як їхнє вибуття фіксується за кредитом. Згідно з положеннями Інструкції № 291, дебетова частина рахунку 10 призначена для відображення таких операцій [46]:

– надходження (придбаних, створених, безоплатно отриманих) основних засобів на підприємство (за первісною вартістю);

– сума витрат, яка пов'язана з поліпшенням об'єкта (реконструкція, модернізація), що призводить до збільшення майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання об'єкта;

– сума дооцінки вартості об'єкта основних засобів.

Ключові канали, за якими основні засоби надходять у розпорядження ПНВФ «Хімбіодез», представлені у вигляді схеми на рисунку 2.4.

Варто зауважити, що згідно з обліковою політикою підприємства, отримані активи не підлягають миттєвому зарахуванню до складу основних засобів. Початково всі витрати, пов'язані з їхнім отриманням або створенням, акумулюються на субрахунку 152 «Придбання (виготовлення) основних засобів». Лише після завершення всіх підготовчих заходів та офіційного оформлення процедури введення об'єкта в експлуатацію, його вартість переноситься на відповідний субрахунок рахунку 10 «Основні засоби». Така послідовність дозволяє коректно сформувати первісну вартість активу до моменту початку його використання.

Відповідно до встановленої в Україні методології бухгалтерського обліку, накопичення всіх витрат, що складають первісну вартість новостворених або закуплених активів, здійснюється на активному рахунку

15 «Капітальні інвестиції».

У положеннях НП(С)БО 7 чітко окреслено дефініцію капітальних інвестицій у необоротні матеріальні активи, а також зазначено, що дія цього стандарту безпосередньо поширюється на облік таких операцій. Під цим терміном розуміють сукупність витрат підприємства на придбання, спорудження, монтаж, а також на технічне переозброєння (реконструкцію, модернізацію) об’єктів, що належать до матеріальних необоротних активів.

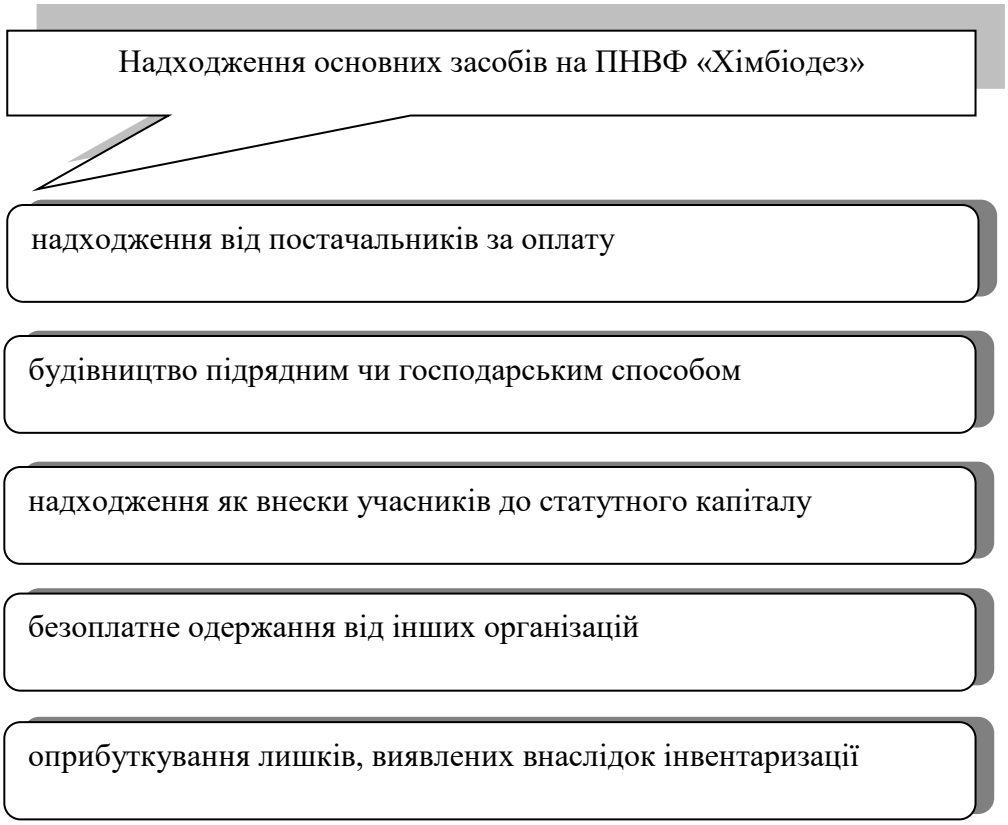


Рисунок 2.4 – Основні шляхи надходження основних засобів на ПНВФ «Хімбіодез»

Під час надходження об’єктів основні засоби спочатку фіксуються за дебетом субрахунку 152 «Придбання (виготовлення) основних засобів». На цьому субрахунку акумулюються всі фактичні видатки підприємства, пов’язані як із закупівлею активів у сторонніх постачальників, так і з їхнім створенням власними силами. У ситуаціях, коли закуповується обладнання,

що потребує проведення монтажних робіт перед початком експлуатації, бухгалтерські записи здійснюються відповідно до алгоритму, наведеного у таблиці 2.5.

Таблиця 2.5 – Бухгалтерські проведення з обліку надходження об’єктів основних засобів

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
1.	Отримано обладнання за договором постачання	152	631
2.	Відображено суму податкового кредиту	641	631
3.	Проведено оплату за договором постачання	631	311
4.	Витрати на транспортування обладнання	152	631
5.	Відображено суму податкового кредиту у складі транспортних витрат	641	631
6.	Витрати з монтажу обладнання (власними силами)	152	66,65
7.	Проведено оплату транспортних послуг	631	311
8.	Зарахування обладнання до об’єктів основних засобів	104	152

Крім прямої купівлі, активи можуть надходити до організації від її засновників. Зокрема, у процесі формування або збільшення статутного капіталу учасники мають право вносити свої частки не лише у грошовій формі, а й шляхом передачі майна, зокрема об’єктів основних засобів. Такі операції також проходять через етап капітальних інвестицій для формування коректної первісної вартості.

Первісна вартість об’єктів, що передаються як внесок до статутного фонду, базується на їхній справедливій вартості, яку офіційно узгоджують засновники (учасники) організації.

Процес зарахування таких активів на баланс ПНВФ «Хімбіодез» супроводжується низкою бухгалтерських записів.

Зокрема, відображення основних засобів, отриманих у рахунок часток статутного капіталу, здійснюється через систему кореспонденцій, що деталізовані у таблиці 2.6.

Таблиця 2.6 – Кореспонденція рахунків з обліку надходження основних засобів, внесених засновниками до статутного капіталу ПНВФ «Хімбіодез»

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
1.	Відображена сума статутного фонду	46	40
2.	Отримано від учасника об’єкт основних засобів	104	46
3.	Витрати на транспортування і монтаж вказаного об’єкта основних засобів	152	631
4.	Відображено суму податкового кредиту	641	631
5.	Проведено оплату транспортування та монтажу	631	311
6.	Списано витрати на транспортування і монтаж до первісної вартості об’єкта основних засобів, що внесено до статутного фонду.	104	152

Процедура оприбуткування основних засобів, що надходять на підприємство на безоплатній основі, базується на визначенні їхньої первісної вартості на рівні справедливої вартості станом на момент отримання. У бухгалтерському обліку таке надходження фіксується як приріст додаткового капіталу, що відображається за кредитом субрахунку 424 «Безоплатно одержані необоротні активи». Важливою особливістю є подальший облік: у міру експлуатації такого об’єкта та отримання від нього економічних вигод, сума, що відповідає нарахованому зносу, поступово визнається доходом звітного періоду. Одночасно на цю ж суму проводиться коригування (зменшення) залишку додаткового капіталу. Основні бухгалтерські записи, що супроводжують процес безоплатного одержання необоротних активів, систематизовано у таблиці 2.7.

Тривала експлуатація основних засобів без належного оновлення призводить до того, що активи перестають відповідати актуальним техніко-технологічним вимогам, стають неекономічними та незручними у використанні. За таких умов виникає потреба в їхньому відновленні або вдосконаленні. Перед суб’єктом господарювання постає вибір: проводити модернізацію, реконструкцію чи здійснити капітальну перебудову об’єктів. З погляду бухгалтерського обліку критично важливо правильно класифікувати ці видатки – чи повинні вони збільшувати первісну вартість активу, чи

підлягають включенню до складу витрат поточного звітного періоду.

Таблиця 2.7 – Кореспонденція рахунків з обліку безоплатно одержаних основних засобів

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
1.	Зарахування до складу основних засобів підприємства безоплатно одержаного об’єкта	15	424
2.	Відображення в обліку витрат підприємства на доставку і монтаж безоплатно одержаного об’єкта основних засобів	15	685
3.	Відображений податковий кредит	641	685
4.	Зараховано до складу основних засобів	10	15
5.	Відображення амортизації безоплатно одержаного об’єкта основних засобів	23	131
6.	Визнання доходу у зв’язку з безоплатним одержанням об’єкта основних засобів	424	745

Методологічні аспекти обліку таких операцій регулюються НП(С)БО 7 «Основні засоби», Податковим кодексом України та Методичними рекомендаціями № 561. Проте варто зауважити, що вказана нормативна база не містить прямого визначення терміну «ремонт». Замість нього використовуються категорії «поліпшення», «модернізація» та «підтримання об’єкта в робочому стані». Чітке трактування поняття «ремонт» наведено у Наказі № 102 від 30.03.1998 р., де він визначається як сукупність технологічних операцій, спрямованих на відновлення справності, працездатності та ресурсу обладнання або його окремих компонентів [72].

Дослідниця Л. Т. Богуцька трактує ремонт як сукупність технічних заходів, що мають на меті збереження працездатності активів або відновлення їхніх вихідних експлуатаційних параметрів. Це включає заміну зношених компонентів, вузлів та механізмів, усунення несправностей, а також проведення налагоджувальних робіт [13]. Водночас авторка наголошує на принциповій необхідності розрізняти категорії «ремонт» та «поліпшення» для потреб обліку.

Історично поняття «поліпшення» з’явилося у Законі України «Про

оподаткування прибутку підприємств», хоча чіткого термінологічного визначення воно тоді не отримало. Під цією категорією розуміли широкий спектр робіт: від поточних і капітальних ремонтів до модернізації, реконструкції та повного технічного переозброєння.

У сучасному Податковому кодексі України (ПКУ) даний термін також не деталізовано, оскільки з 2015 року механізм розрахунку податку на прибуток базується на показниках бухгалтерського обліку з подальшим коригуванням на податкові різниці. Важливою віхою стали зміни в ПКУ, якими було скасовано так званий «10-відсотковий ліміт». Раніше підприємства мали право включати витрати на ремонт і поліпшення до складу поточних витрат у межах 10% від загальної балансової вартості основних засобів на початок року. Нині ж класифікація витрат повністю залежить від того, чи призводять проведені роботи до зростання майбутніх економічних вигод від використання об’єкта.

Таким чином, на сучасному етапі методика визначення об’єкта оподаткування податком на прибуток у частині витрат на ремонт та модернізацію активів майже повністю збігається в обох видах обліку. Єдиною суттєвою відмінністю залишається підхід до необоротних активів невиробничого призначення: у податковому обліку амортизація на такі об’єкти не нараховується, тоді як бухгалтерські стандарти вимагають нарахування зносу на всі без винятку основні засоби. Отже, витрати на поліпшення активів, які не використовуються в господарській діяльності підприємства, формують податкові різниці, що потребують відповідного коригування фінансового результату до оподаткування.

Ремонти основних засобів класифікуються за видами ремонтів та способами їх проведення:

– за видами поділяються на: поточні; середні; капітальні, детальна характеристика яких наведена у таблиці 2.8;

– за засобом здійснення ремонти поділяються на: ремонти, що виконуються господарським способом; ремонти, що виконуються підрядним

способом; ремонти, що виконуються змішаним способом.

Таблиця 2.8 – Види ремонтів основних засобів

Вид ремонту	Характеристика
Поточний ремонт	Виконується для забезпечення або відновлення працездатності виробу і полягає у виконанні дрібних робіт з виправлення і часткової заміни окремих деталей устаткування, цехового транспорту та інструментів і приладів із складу основних виробничих засобів. Поточний ремонт основних засобів виконується за необхідності (за результатами діагностування технічного стану об'єкта або за наявності несправностей). Поточні ремонти основних засобів здійснюються з незначними проміжками часу, до одного року, і дають можливість постійно підтримувати їх в робочому стані.
Середній ремонт	Здійснюється для виробничого та підйомно-транспортного устаткування, цехового транспорту та інструментів і приладів із складу основних виробничих засобів з періодичністю понад один рік і пов'язані із значними витратами на їх проведення.
Капітальний ремонт	Це ремонт, що виконується для відновлення справності та повного або близького до повного відновлення ресурсу виробу і полягає у виконанні робіт, пов'язаних із заміною або ремонтом найважливіших і відповідальних його частин або основних конструкцій. Для обладнання капітальним ремонтом вважається ремонт, при якому проводиться повне розбирання агрегату, заміна або відновлення зношених деталей, вузлів, ремонт базових і інших деталей і вузлів, збирання, регулювання і випробування агрегату. Вказані види робіт повинні проводитись з урахуванням можливостей покращання технічних параметрів обладнання та його модернізації.

Зазначені критерії класифікації безпосередньо визначають порядок бухгалтерського відображення витрат на відновлення необоротних активів. Згідно з положеннями Методичних рекомендацій № 561, видатки на ремонтні роботи, що мають на меті збереження об'єкта в належному технічному стані та забезпечення отримання спочатку очікуваного рівня економічних вигод, не капіталізуються. Такі суми підлягають включенню до складу витрат того звітного періоду, у якому вони були фактично здійснені [54].

Іншими словами, якщо ремонт лише повертає активу його робочу здатність без підвищення його первісних характеристик, ці кошти списуються на рахунки загальногосподарських, адміністративних або збутових витрат (залежно від призначення об'єкта), не змінюючи його

вартості в балансі.

На противагу поточному обслуговуванню, кошти, спрямовані на модернізацію чи реконструкцію, що мають на меті зростання очікуваного рівня економічних вигод від активу, підлягають капіталізації. Тобто первісна вартість таких об’єктів збільшується на суму фактично понесених витрат, пов’язаних із їхнім поліпшенням. Водночас навіть капітальний ремонт може бути визнаний витратами періоду, якщо його проведення лише відновлює первісно закладений ресурс об’єкта, не додаючи йому нових якісних характеристик.

Таким чином, ключовим фактором для бухгалтерського відображення є не формальна назва робіт (поточний чи капітальний ремонт), а їхній економічний ефект: чи призводять вони до зростання майбутніх вигод, чи лише підтримують їх на початковому рівні. Обидва види ремонтів можуть як списуватися на поточні витрати, так і збільшувати вартість активу.

На наше переконання, цей аспект потребує суттєвого методологічного уточнення на рівні законодавства. Відсутність чітких критеріїв розмежування створює підґрунтя для двоякого трактування операцій під час податкових перевірок, що несе додаткові фіскальні ризики для підприємства при розрахунку податку на прибуток.

Розмежування ремонтних робіт за рівнем їхнього впливу на майбутні економічні вигоди не повинно входити до безпосередніх обов’язків бухгалтера. Його компетенція обмежується опрацюванням вартісних показників, кількісних характеристик та аналітичних відомостей на основі отриманої первинної документації, що засвідчує факт здійснення операції.

Відповідно до пункту 29 Методичних рекомендацій № 561, повноваження щодо визначення характеру робіт покладено на керівника підприємства. Саме він, спираючись на аналіз конкретних обставин та оцінку суттєвості витрат, має право прийняти рішення про те:

– чи спрямовані заходи на розширення техніко-економічного потенціалу активу (через модернізацію, добудову чи реконструкцію), що

забезпечить зростання прибутків у перспективі;

– чи ці дії мають на меті лише підтримання об’єкта в робочому стані для стабільного отримання початково запланованого рівня економічних вигод.

Таким чином, бухгалтер лише відображає в обліку технічне рішення керівництва, що допомагає уникнути суб’єктивізму у фінансовій звітності та перекласти відповідальність за технологічні зміни на профільних фахівців або менеджмент.

Слід підкреслити, що в умовах сучасного підприємства, такого як ПНВФ «Хімбіодез», остаточне рішення щодо класифікації витрат на відновлення активів мають приймати саме представники технічних служб (головні механіки, інженери-технологи).

Саме на підставі їхніх висновків у первинних документах бухгалтер формує відповідні записи. Якщо технічна документація підтверджує, що проведені роботи лише забезпечують працездатність об’єкта, витрати списуються на поточну діяльність. Якщо ж фіксується підвищення потужності чи подовження строку служби – витрати капіталізуються.

Узагальнюючи підходи до відображення витрат на поліпшення та ремонтні заходи відповідно до стандартів НП(С)БО 7 та рекомендацій № 561, представимо механізм їх обліку в наступній таблиці:

Методика відображення в бухгалтерському обліку вибуття об’єктів основних засобів ґрунтується на нормах НП(С)БО 7.

Так, об’єкт основних засобів вилучається з активів (списується з балансу) в разі його вибуття шляхом:

– продажу;

– ліквідації через невідповідність визнання активом;

– безоплатної передачі іншим підприємствам (організаціям);

– списання у випадку виявлення нестачі.

Дослідимо детальніше механізм відображення в обліку операцій з реалізації основних засобів. Згідно з чинними нормами законодавства, у разі

вибуття об’єкта внаслідок його продажу, він підлягає обов’язковому вилученню зі складу необоротних активів підприємства.

Таблиця 2.9 – Порядок відображення в бухгалтерському обліку витрат на поліпшення та ремонт основних засобів ПНВФ «Хімбіодез»*

Вид ремонтів	Економічні вигоди	Вид витрат	Рахунки бухгалтерського обліку, які використовуються для їх відображення
Поточний ремонт Середній ремонт	Призводять до збільшення майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання об’єкта основних засобів	Первісна вартість основних засобів збільшується на суму витрат, пов’язаних з поліпшенням об’єкта	Витрати, що пов’язані з поліпшенням акумулюються за дебетом рахунку 15 «Капітальні інвестиції», а по закінченню всіх робіт списуватися з кредиту рахунку 15 у дебет рахунку 10 «Основні засоби» відповідно до кожного об’єкту
Капітальний ремонт	Призводять до одержання первісно визначеної суми майбутніх економічних вигод від використання об’єкта основних засобів	Включаються до складу витрат звітного періоду, в залежності від використання об’єкта основних засобів	Ремонт виробничого обладнання - дебет рахунку 23 «Виробництво»; ремонт основних засобів загальновиробничого призначення - дебет рахунку 91; адміністративного призначення - дебет 92 та основних засобів збуту - дебет 93

[узагальнено автором]

Методологія обліку активів, призначених для реалізації, регламентується положеннями НП(С)БО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність». Цей стандарт встановлює засади формування в бухгалтерському обліку даних про активи (або їх сукупні групи), що готуються до вибуття через продаж. Також він визначає порядок відображення інформації про припинену діяльність та вимоги до розкриття відповідних показників у фінансовій звітності.

Важливою умовою застосування цього стандарту є те, що з моменту прийняття рішення про продаж і виконання критеріїв визнання, актив перестає амортизуватися та переводиться до складу оборотних активів.У

зв’язку з цим при ознайомлені зі змістом НП(С)БО 27 не виникає заперечень стосовно відокремленого обліку довгострокових активів, які утримуються з метою продажу. Проте, коли сфера застосування стандарту 27 накладається на сферу дії Інструкції про застосування плану рахунків, викликає непорозуміння.

Згідно з положеннями НП(С)БО 27, активи, балансова вартість яких підлягає відшкодуванню через операцію реалізації, а не в процесі їхнього безпосереднього використання, мають бути виділені в специфічну облікову категорію. Чинний План рахунків передбачає для таких операцій субрахунок 286 «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу», а для фіксації відповідних зобов’язань – субрахунок 680.

Варто акцентувати на дискусійності чинної методології: на наше переконання, класифікація необоротних активів, що готуються до продажу, як складської одиниці (запасів) є недостатньо обґрунтованою. Це вказує на потребу в удосконаленні методико-організаційних підходів та усуненні суперечностей у нормативно-правовій базі для більш точного відображення природи таких активів у звітності.

Окрім реалізації, існують інші механізми припинення визнання необоротних активів, які мають свої облікові особливості. Розглянемо їх детальніше.

Відповідно до положень НП(С)БО 7, операція з безоплатної передачі призводить до припинення визнання об’єкта основних засобів як активу підприємства. Оскільки така процедура за своєю суттю є вибуттям, усі пов’язані з нею витрати (зокрема, залишкова вартість об’єкта) акумулюються на субрахунку 976 «Списання необоротних активів». Процес списання супроводжується ліквідацією накопиченого зносу, що відображається кореспонденцією за дебетом субрахунку 131 та кредитом рахунку 10.

Важливою особливістю є відсутність доходу при даруванні активів. Це зумовлено тим, що не виконуються базові критерії визнання доходу: операція не супроводжується ані приростом активів, ані скороченням зобов’язань, що

могли б призвести до збільшення власного капіталу (окрім випадків внесків від учасників). Отже, суб'єкт господарювання, що передає майно, не задіює рахунки класу 7 для фіксації результатів цієї операції.

З точки зору податкового законодавства, безоплатна передача розглядається як відчуження активів. Згідно з нормами Податкового кодексу України, такі операції підлягають відображенню у податковому обліку через порівняння доходів від відчуження (які в даному випадку зазвичай дорівнюють нулю або справедливій вартості для цілей ПДВ) із витратами на придбання та поліпшення. Результат такого порівняння – перевищення первісної вартості над доходами – включається до складу податкових витрат платника.

У ситуації, коли ПНВФ «Хімбіодез» виступає інвестором і передає власні основні засоби до статутного капіталу іншої організації, відбувається зміна права власності на об'єкти в обмін на отримання корпоративних прав. Така операція класифікується як здійснення прямих фінансових інвестицій. Згідно з нормами Податкового кодексу України, цей процес прирівнюється до реалізації, тому визнання доходів та витрат відбувається в порядку, аналогічному до звичайного продажу. Водночас у бухгалтерському обліку набуті корпоративні права фіксуються як довгострокові фінансові інвестиції. Вартісна оцінка такого внеску базується на паритетних засадах між учасниками та інвестором, виходячи зі справедливої вартості переданих активів.

Іншим поширеним способом вибуття є ліквідація об'єктів у зв'язку з їхнім повним фізичним руйнуванням або моральним старінням. Якщо подальше використання чи утримання активу на балансі є економічно недоцільним, на підприємстві ініціюється процедура списання. Для цього постійно діюча комісія проводить інспекцію об'єкта та документально підтверджує необхідність його ліквідації.

Залишкова вартість таких активів, а також супутні витрати на їхній демонтаж чи розбирання акумулюються за дебетом субрахунку 976

«Списання необоротних активів». Варто враховувати податковий аспект: якщо об’єкт виробничого призначення ліквідується за рішенням платника податку і він не є повністю амортизованим, на його залишкову вартість можуть нараховуватися податкові зобов’язання з ПДВ (якщо не дотримано спеціальних умов ПКУ щодо документального підтвердження неможливості подальшої експлуатації).

Одним із найбільш дискусійних питань у процедурі ліквідації основних засобів є порядок бухгалтерського відображення ТМЦ (матеріалів, комплектуючих, металобрухту), отриманих внаслідок розбирання об’єктів. Попри те, що такі запаси підлягають обов’язковому оприбуткуванню в бухгалтерському обліку, податкове законодавство не передбачає для них симетричного відображення. Більше того, чинні стандарти НП(С)БО 9 та НП(С)БО 16 не містять чітких інструкцій щодо методики визначення вартості таких активів. У податковому вимірі вартість отриманих матеріалів трансформується в дохід платника, тоді як право на витрати при їхньому подальшому використанні залишається під питанням. Для розв’язання цієї колізії важливо визначити, чи коректно ототожнювати ліквідацію об’єкта з процесом придбання запасів.

Дослідник З.-М. В. Задорожний справедливо зауважує, що згідно з НП(С)БО 7, поняття «ліквідаційна вартість» безпосередньо корелює з базою нарахування амортизації, зменшуючи її. Фактичні видатки на демонтаж та ліквідацію об’єкта мають відніматися від вартості активів, отриманих у процесі розбирання. Отже, будь-яке коригування ліквідаційної вартості на суму витрат на ліквідацію автоматично впливає на вартість основних засобів, що амортизуються. Це дає підстави стверджувати, що в обліковій системі витрати на ліквідацію логічно пов’язувати не з новоствореними запасами, а безпосередньо з самим об’єктом необоротних активів, що вибуває.

Як бачимо методика відображення руху об’єктів основних засобів у системі бухгалтерського обліку містить значну кількість недоліків, які потребують подальшого доопрацювання на законодавчому ріні.

2.3 Вдосконалення аналітичного та синтетичного обліку основних засобів

В умовах інтеграції національної системи обліку України до міжнародних стандартів, бухгалтерська інформація має трансформуватися у стратегічний ресурс. Її ключове завдання – забезпечення оперативності даних для суб’єктів господарювання та прозорості фінансової звітності для зовнішніх стейкхолдерів, зокрема інвесторів і кредиторів.

Розвиток ринкової економіки вимагає постійного вдосконалення методології обліку основних засобів, оскільки саме він є інструментом підвищення ефективності експлуатації машин, обладнання та виробничих потужностей. Якісний облік дозволяє не лише здійснювати моніторинг активів, а й вчасно виявляти надлишкові чи морально застарілі об’єкти, формуючи вірогідну базу для економічного аналізу.

Проте аналіз сучасних інформаційних систем підприємств виявляє парадоксальну проблему: бухгалтерський облік часто накопичує значний масив надлишкової інформації, яка не має цінності для прийняття управлінських рішень. Водночас спостерігається дефіцит дійсно важливих, релевантних та своєчасних даних. Таким чином, система страждає від одночасного надлишку "інформаційного шуму" та браку аналітичних відомостей, необхідних для ефективного менеджменту.

Тож в умовах ринкової економіки зростає потреба в реєстрації та формуванні конкретної інформації, необхідної для контролю за діяльністю підприємства як зовні (з боку власника), так і всередині (з боку управлінського персоналу). Це ж саме стосується і досліджуваного підприємства.

Тому, виходячи з виявлених недоліків стосовно документального оформлення операцій з основними засобами, вказуємо на необхідність вдосконалення первинної облікової документації та регістрів аналітичного

обліку таких об’єктів для підвищення рівня інформаційного забезпечення.

У бухгалтерському обліку інформація про основні засоби має містити дані про надходження і вибуття основних засобів, стан їх збереження і використання, правильне і своєчасне нарахування зносу (амортизації), результати реалізації, ліквідації основних засобів, обсяги витрат на ремонтні роботи і поліпшення основних засобів.

Фундаментальним етапом облікового процесу є первинне спостереження, оскільки виключно належним чином оформлений документ може бути підставою для будь-якого бухгалтерського запису. Таке письмове свідчення складається безпосередньо в момент здійснення господарської операції або одразу після її завершення, фіксуючи фактичну реальність події.

Варто зауважити, що з моменту впровадження НП(С)БО 7 «Основні засоби» методологія обліку суттєво трансформувалася, що спричинило невідповідність чинних типових форм сучасним вимогам. Зокрема, низка реквізитів у застарілих бланках (наприклад, коди норм амортизації чи джерела фінансування придбання) втратили свою актуальність і фактично не використовуються в практичній діяльності.

Водночас виникає гостра потреба в реєстрації специфічних показників, які вимагаються національними стандартами, але відсутні у типових формах. Для оптимізації аналітичного обліку та підвищення якості інформаційного забезпечення, первинну документацію та регістри підприємства необхідно доповнити такими параметрами, як строк корисного використання, ліквідаційна вартість, обраний метод амортизації та справедлива вартість об’єкта. Окрім цього, важливо забезпечити фіксацію результатів переоцінок та відображення сум ПДВ, що виникають при надходженні активів. Таке вдосконалення документальної бази дозволить сформувати максимально повну та достовірну інформаційну систему для управління необоротними активами.

Розглянемо зміст пропозицій щодо змін у чинних типових формах документів з обліку основних засобів, наведений у таблиці 2.10.

Таблиця 2.10 – Пропозиції щодо змін у типових формах первинного обліку основних засобів

Типові форми первинного обліку	Показники типових форм первинного обліку основних засобів, які потрібно	
	вилучити	додати
1	2	3
ОЗ-1 «Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів»	Балансова (гр. 7)	Первісна (справедлива)
	Код норми амортизаційних відрахувань (гр. 11)	Група основних засобів
	Норми амортизаційних відрахувань: на повне відновлення, на капітальний ремонт (гр. 12-13)	Строк корисного використання
		Метод нарахування амортизації
	Поправочний коефіцієнт (гр. 14)	Ліквідаційна вартість
	На 20 р. (гр. 17)	-
ОЗ-3 «Акт на списання основних засобів»	За даними переоцінки на 20__ р. за документами придбання (гр. 7)	-
	Код норми амортизаційних відрахувань (гр. 11)	Група основних засобів
	Норми амортизаційних відрахувань: на повне відновлення, на капітальний ремонт (гр. 12-13)	Строк корисного використання
		Метод нарахування амортизації
	Дата початку сплати за основні засоби (місяць, рік) (гр. 18)	Ліквідаційна вартість
ОЗ-4 «Акт на списання автотранспортних засобів»	За даними переоцінки на 20__р. за документами придбання (гр. 7)	Знос
	Код норми амортизаційних відрахувань (гр. 11)	Група основних засобів
	Норми амортизаційних відрахувань: на повне відновлення, на капітальний ремонт (гр. 12-13)	Строк корисного використання
		Метод нарахування амортизації
	Пробіг після останнього капітального ремонту, км (гр. 19)	Ліквідаційна вартість
ОЗ-6 «Інвентарна картка обліку основних засобів»	Балансова (гр. 4)	Первісна (справедлива)
	Норми амортизаційних відрахувань: на повне відновлення, на капітальний ремонт (гр. 6-7)	Група основних засобів
		Строк корисного використання
	Норми амортизаційних відрахувань: на повну відбудову, на капітальний ремонт (гр. 8-9)	Метод нарахування амортизації
		Ліквідаційна вартість
	Поправочний коефіцієнт (гр. 10)	-
	Дата початку сплати за основні засоби (місяць, рік) (гр. 15)	-
	На 20 р. (гр. 22)	-
	Придбання (фінансування)	Надходження
	(для державних підприємств)	-
	Добудування модернізація,, доустаткування, індексація	Витрати на поліпшення об’єкта
	Ремонт (бухгалтерський запис)	Витрати на підтримання об’єкта в робочому стані, переоцінка, вид переоцінки

Продовження таблиці 2.10

1	2	3
ОЗ-8 «Картка обліку руху основних засобів»	На повне відновлення (гр. 7-8)	-
	Амортизація (за січень - повністю, згодом – змінена); на капітальний ремонт; +,-; сума (гр. 9-10)	Витрати на поліпшення основних засобів (гр. 9)
	Витрати на капітальний ремонт (гр. 11)	Витрати на підтримання об’єкта в робочому стані (гр. 10)

Сучасні умови господарювання та використання комп’ютеризованих систем обліку дозволяють підприємству самостійно адаптувати типові форми первинної документації до актуальних вимог законодавства. З огляду на це, бухгалтерії ПНВФ «Хімбіодез» доцільно інтегрувати відсутні реквізити безпосередньо у програмні шаблони документів. Приклад такої модернізації наведено на основі Акту приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів, змістову структуру якого деталізовано у Додатку В.

Крім невідповідності наявних форм вимогам НП(С)БО 7, суттєвою проблемою залишається повна відсутність уніфікованих бланків для окремих критично важливих операцій. Зокрема, особливої уваги потребує процедура формування первісної вартості. Оскільки об’єкти можуть надходити різними шляхами (придбання, будівництво, внесок до капіталу), склад супутніх витрат суттєво варіюється.

Хоча кожна окрема складова витрат (транспортування, монтаж, митні збори) підтверджується власним документом, фінальний розрахунок загальної суми первісної вартості залишається документально не обґрунтованим. Це створює розрив у ланцюгу доказів, адже сума, що вноситься в інвентарну картку, фактично не має єдиного підсумкового первинного документа з детальним розрахунком (калькуляцією) усіх понесених капітальних інвестицій.

Для усунення вказаного недоліку пропонується ввести форму «Розрахунок первісної вартості основних засобів» (Додаток Д), як додаток до акта приймання-передачі основних засобів. Ведення такого документа, на наш погляд, дасть змогу поліпшити інформативність первинного обліку

основних засобів, проводити докладний аналіз складових первісної вартості основних засобів і контролювати правильність її визначення.

У випадку ж необхідності проведення переоцінки крім вибору методу переоцінки необхідно зібрати додаткову інформацію в розрізі кожного об’єкта, що переоцінюється. Зокрема: збір відомостей про об’єкт оцінки (його місцезнаходження, дата оцінки, визначення вихідної вартості на основі даних бухгалтерського обліку) та збір і аналіз додаткової інформації (рік введення основного засобу в експлуатацію, сума зносу, технічний стан об’єкта, спосіб і умови його використання, вивчення ринкової вартості аналогів).

Остаточне рішення про величину вартості слід зафіксувати у відповідному документі. Тож у якості такого первинного документа пропонуємо використовувати Акт (Додаток Е), де крім загальних даних про об’єкт на підставі розрахунку за обраним методом буде зазначатись і справедлива вартість об’єктів. Зазначений акт буде складати комісія призначена керівником підприємства.

Аналітичний облік необоротних активів на ПНВФ «Хімбіодез» наразі має певні недосконалості, що обмежують можливості менеджменту в прийнятті точних управлінських рішень. Для забезпечення достовірності даних, посилення контролю за рухом майна та підвищення ефективності експлуатації кожного об’єкта, ми пропонуємо модернізувати типову форму № ОЗ-6 «Інвентарна картка обліку основних засобів» (Додаток Ж).

Оскільки такі параметри, як ліквідаційна вартість, термін корисного використання та обраний метод нарахування зносу, є специфічними для кожного окремого активу, їх фіксація саме в інвентарній картці є методологічно виправданою. Це дозволить сконцентрувати всю ключову інформацію про об’єкт в одному обліковому реєстрі.

Паралельно з удосконаленням карток, для систематизації їхнього зберігання та запобігання втраті облікових даних, пропонується впровадити «Опис інвентарних карток з обліку основних засобів» (форма № ОЗ-7)

(Додаток И). Цей реєстр має вестися бухгалтерією в єдиному примірнику. Структурування записів в Описі за класифікаційними групами (видами) активів дозволить не лише контролювати наявність карток, а й оперативно отримувати зведену інформацію про склад технічного парку підприємства.

Наразі на ПНВФ «Хімбіодез» функціонує Журнал обліку руху основних засобів, що за змістом подібний до типової форми № ОЗ-8. Проте його головним недоліком є узагальнення даних по рахунку 10 «Основні засоби» в цілому, без належної деталізації. Для покращення аналітичності ми пропонуємо структурувати подання інформації у цьому журналі в розрізі класифікаційних груп активів, що детально відображено у Додатку К.

Для забезпечення оперативного контролю за збереженням майна безпосередньо у місцях його експлуатації, вкрай важливо впровадити пооб'єктний облік за кожною матеріально відповідальною особою. З цією метою пропонується застосування типової форми № ОЗ-9 «Інвентарний список основних засобів» (Додаток Л). Використання цього реєстру дозволить закріпити відповідальність за конкретними працівниками та полегшить процес проведення інвентаризації.

Усі вищезазначені пропозиції щодо модернізації та заповнення документів систематизовано в таблиці 2.10, де наведено конкретний перелік змін для кожної форми.

Підсумовуючи критичний огляд системи документального оформлення, слід констатувати, що на державному рівні питанням первинного обліку приділяється недостатньо уваги. Незважаючи на тривалий термін дії НП(С)БО 7, типові форми обліку так і не були офіційно адаптовані до його методологічних вимог. На наше переконання, впровадження запропонованих нами змін дозволить ПНВФ «Хімбіодез» самостійно усунути ці суперечності, значно покращивши якість первинної документації та аналітичних регістрів, що є запорукою достовірності фінансової звітності.

Для мінімізації часових витрат на обробку даних та оптимізації шляху проходження документів від місць здійснення операцій до бухгалтерії, ми

пропонуємо впровадити на підприємстві чіткий графік документообігу. Цей захід є фундаментальним кроком до раціональної побудови облікової системи.

Рекомендований нами загальний графік документообігу (проєкт якого представлено у Додатку М) має містити вичерпну інформацію: від назви та призначення документа до конкретних термінів його подання, переліку підписантів та відповідальних осіб, що приймають дані до обробки. Впровадження такого регламенту забезпечить візуальну наочність процесу для виконавців, усуне дублювання функцій та суттєво посилить контрольний потенціал бухгалтерської служби.

Дотримання запропонованого графіка в поєднанні з оновленими формами первинних та аналітичних документів дозволить підприємству гарантувати своєчасність та, що найважливіше, безумовну достовірність відображення всіх операцій з основними засобами.

У ширшому контексті, перехід економіки України до ринкових засад вимагає не лише організаційних змін, а й глибокої модифікації самої методології обліку відповідно до світових стандартів. На сучасному етапі розвитку вдосконалення механізмів господарювання стає пріоритетом, де бухгалтерський облік відіграє ключову роль. Він трансформується з технічного процесу реєстрації фактів у потужну систему стратегічного спостереження, аналізу та узагальнення інформації, необхідної для ефективного управління капіталом підприємства.

Саме тому, щоб керівництво підприємства мало можливість приймати більш ефективні та правильні рішення, йому необхідно приділяти значну увагу проведенню дослідження основних засобів. Бо саме раціональна експлуатація основних засобів є важливим чинником оптимізації собівартості продукції, робіт, послуг та оподаткування підприємства, що безпосередньо впливає на загальний кінцевий фінансовий результат діяльності.

Вказуючи на необхідність проведення переоцінки основних засобів, то крім труднощів, пов’язаних із визначенням справедливої вартості об’єктів,

існують складнощі в правильному проведенні всіх розрахунків і відображенні в обліку результатів переоцінки. Процес проведення переоцінки досить трудомісткий, тому доцільно всі розрахунки і бухгалтерські проводки узагальнити в допоміжному регістрі.

Для чого пропонуємо використовувати Регістр обліку переоцінок основних засобів, у якому буде відображатися механізм переоцінки та відображення її на рахунках бухгалтерського обліку, наведений в Додатку Н.

У першу чергу до графи 1 Регістру заносимо з первинних документів вартість об'єктів основних засобів до переоцінки, що складається з первинної вартості і суми, яка є результатом раніше проведених переоцінок. Сума в гр.3 може бути як додатньою (якщо, сума попередніх дооцінок перевищує суму попередніх уцінок) так і від'ємною (якщо, сума попередній дооцінок менша за суму попередніх уцінок). Проте якщо об'єкт раніше не переоцінювався (або сума попередній дооцінок дорівнює сумі попередніх уцінок), значення гр.3=0 і, відповідно, гр.1=гр.2.

Аналогічно до графи 4 заноситься величина зносу до переоцінки, що складається із суми нарахованого зносу (гр.5) і результату раніше проведених переоцінок (гр.6).

Далі розраховується і заноситься до графи 7 залишкова вартість об'єктів основних засобів на момент переоцінки, а до графи 8 - справедлива вартість об'єктів, визначена підприємством і відображена в акті проведення переоцінки.

Після цього розраховується індекс переоцінки (In), який визначається діленням справедливої вартості об'єкта на його залишкову вартість.

Якщо In < 0,9 або In >1,1, то об'єкт основних засобів необхідно переоцінювати, оскільки його залишкова вартість відрізняється від справедливої більше ніж на 10%.

Для розрахунку переоціненої первинної вартості необхідно первинну вартість до переоцінки помножити на In. Аналогічно розраховується величина переоціненого зносу. У результаті залишкова вартість об'єкта

дорівнює його справедливій вартості.

Далі розрахуємо суму дооцінки (уцінки) первинної вартості та суми зносу. Якщо ми проводимо уцінку, то суми в графах 10 та 11 відображаються зі знаком мінус.

Згідно з п.19 НПСБО 7 сума дооцінки основних засобів включається до складу додаткового капіталу, що зазначається у 12 та 14 графах Регістру.

Сума ж уцінки залишкової вартості об'єкта основних засобів, згідно з п. 19 НПСБО 7, включається до складу витрат звітного періоду і відображається відповідно з коригуванням суми зносу у 15 та 17 графах.

Виникають ситуації, коли амортизація нарахована на всю первинну вартість об'єктів, тобто залишкова вартість їх дорівнює нулю, однак об'єкти продовжують використовуватися підприємством.

У такому випадку необхідно визначити справедливу вартість об'єкта, після чого дооцінити його первинну вартість до справедливої проводкою: Дт 10 Кт 423 (графа10). Значення графи 23 буде дорівнювати нулю, оскільки в цьому випадку знос недооцінюється.

До графи 18 переноситься сума з графи 2 – це первинна вартість об'єкта, а отже, величина в графах 2 і 18 залишається незмінною при проведенні переоцінок протягом усього строку використання об'єкту. З гр.5 до гр.22 переноситься сума нарахованого зносу. Графа ж 20 містить суму, на яку переоцінена первинна вартість об'єкта, а графа 23 – сума переоцінки зносу. Інформація, що міститься в графах 20 і 23, необхідна для того, щоб при наступних переоцінках даного об'єкта було видно, яка частина його вартості включена до складу додаткового капіталу. Якщо ж йдеться про уцінку об'єкта значення граф 20 і 23 буде від'ємним.

На практиці можуть існувати випадки до оцінки раніше уцінених та уцінки раніше до оцінених активів, що також зазначається в Регістрі.

Тож заповнений регістр надасть можливість правильно відобразити кореспонденції операцій на рахунках синтетичного обліку, що наведені в таблиці 2.11

Таблиця 2.11 – Відображення переоцінки основних засобів

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
1.	Відображення результатів дооцінки	10	423
2.	Знос при дооцінці	423	13
3.	Відображення уцінки зносу	13	10
4.	Відображення уцінки залишкової вартості	975	10
5.	Відображення уцінки раніше дооцінених активів	13	10
		423	
		975	
6.	Відображення результатів до оцінки раніше уцінених активів	10	746
			423
			13

Облік необоротних активів, які готуються до реалізації, регулюється нормами НП(С)БО 27. Однак практичне застосування Інструкції до Плану рахунків № 291 у цій частині містить певні методологічні суперечності. Згідно з офіційними роз’ясненнями, для відображення ТМЦ, придбаних спеціально для перепродажу, використовується рахунок 28 «Товари».

Проте важливо враховувати специфіку основних засобів: вони початково зараховуються на баланс для використання у господарській діяльності, а не для комерційного збуту. На момент ухвалення рішення про продаж такі об’єкти вже певний час експлуатувалися, пройшли процес амортизації та втратили статус «новопридбаних» активів.

З огляду на це, відображення колишніх основних засобів у складі оборотних активів на рахунках другого класу (зокрема, субрахунку 286) вбачається методологічно необґрунтованим. Така класифікація викривляє економічну сутність активу, оскільки він за своєю природою залишається об’єктом, що вилучається з експлуатації, а не класичним товаром, придбаним для перепродажу.

Об’єкти основних засобів, які плануються до реалізації протягом наступних дванадцяти місяців або термін експлуатації яких добігає кінця, за своєю економічною природою зберігають характер довгострокових активів. Вони залишаються засобами праці, а не перетворюються на предмети праці, незалежно від способу відшкодування їхньої вартості – чи то через продаж до

наступної дати балансу, чи шляхом тривалого використання у виробничому процесі.

З огляду на це, логічно обліковувати такі активи у складі першого класу Плану рахунків «Необоротні активи», а не переводити їх до оборотних засобів. Зокрема, для відображення основних засобів, що утримуються для продажу, доцільно використовувати рахунок 10, виділивши для цього субрахунок 109 «Інші основні засоби». Такий підхід дозволить зберегти методологічну цілісність обліку та забезпечить достовірне відображення природи активів у звітності. Детальні пропозиції щодо вдосконалення обліку таких об’єктів відповідно до вимог НП(С)БО 27 систематизовано у таблиці 2.12.

Таблиця 2.12 – Шляхи удосконалення обліку основних засобів, утриманих для реалізації згідно НП(С)БО 27

Джерело	Проблемне питання	Причини	Шляхи вирішення
План рахунків та Інструкція по застосуванню Плану рахунків	На субрахунку 286 відображають реалізацію не оборотних активів та груп вибуття, утримуваних для продажу	Відображення основних засобів, утримуваних для реалізації, як оборотних активів	Відображення таких активів на субрахунку 109 «Інші основні засоби»
Інструкція по застосуванню Плану рахунків	Використання субрахунків 943 та 712 для відображення доходів і витрат від реалізації необоротних активів, утримуваних для продажу	Відображення доходів і витрат аналогічно відображенню доходів і витрат від реалізації виробничих запасів	Використання субрахунків 977 та 746 для відображення доходів та витрат від реалізації необоротних активів, утримуваних для продажу

[запропоновано автором]

Застосування рахунку 680 «Розрахунки, пов’язані з необоротними активами та групами вибуття, утримуваними для продажу» для відображення реалізації активів вбачається методологічно невиправданим. Основна причина полягає в тому, що під час відвантаження таких об’єктів у підприємства виникає дебіторська заборгованість, а не поточні зобов’язання

перед контрагентами.

На наше переконання, використання рахунку 680 є доцільним виключно у випадках отримання передоплати (авансу) за зазначені активи. Для обліку всіх інших операцій з реалізації варто застосовувати субрахунок 377 «Розрахунки з іншими дебіторами», що дозволить коректно класифікувати борги покупців у складі дебіторської заборгованості.

Комплексне виправлення виявлених методологічних помилок, впровадження запропонованих форм первинної та аналітичної документації, а також оптимізація синтетичного обліку дозволять гармонізувати облікову систему ПНВФ «Хімбіодез». Це мінімізує кількість суперечливих питань у системі бухгалтерського обліку та забезпечить високу якість фінансової інформації підприємства.

РОЗДІЛ 3
ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ ПІДХОДИ ДО ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ

3.1 Організаційні аспекти внутрішнього аудиту

Ефективність внутрішнього аудиту в Україні безпосередньо корелює з якістю його побудови, що охоплює організацію контрольного процесу, роботу відповідної служби та персональну діяльність аудиторів.

Однак у науковій літературі спостерігається певний дисбаланс: праці відомих дослідників (таких як Я.А. Гончарук, Л.В. Сотникова, В.С. Рудницький, Е.А. Аренс, Дж.К. Лоббек та інші) переважно зосереджені на зовнішньому аудиті. Питання методології саме внутрішнього контролю, а особливо досвід його впровадження на специфічних галузевих об’єктах, як-от молокопереробні підприємства, залишаються висвітленими фрагментарно.

На практиці організаційна модель, роль та функціональне наповнення внутрішнього аудиту не є універсальними. Вони формуються власником або керівником підприємства індивідуально, базуючись на:

- організаційно-правовій формі та чинній системі управління;
- галузевій специфіці та масштабах фінансової діяльності;
- поточному стані системи внутрішнього контролю.

Об’єктами організації внутрішнього аудиту виступають технологічний цикл внутрішньогосподарського контролю, безпосередня діяльність виконавців, а також комплексна система організаційного, технічного та інформаційного супроводу.

Особливе значення в цьому процесі має розбудова раціональної структури аудиторського апарату та ефективна організація робочого часу фахівців. На ПНВФ «Хімбіодез» застосовується децентралізована модель, що

передбачає розосередження контрольних функцій. Для вдосконалення цього механізму нами розроблено та запропоновано оптимальну схему побудови внутрішнього аудиту, візуалізовану на рис. 3.1.

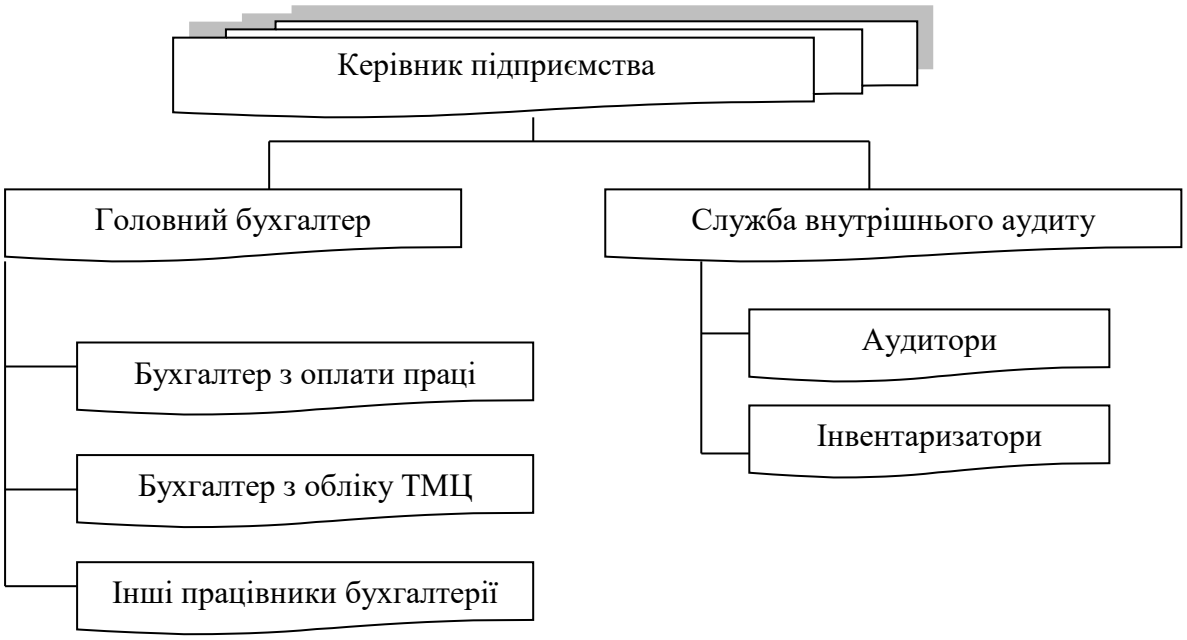


Рисунок 3.1 – Запропонована форма організації внутрішнього аудиту на ПНВФ «Хімбіодез»

За обраної децентралізованої моделі керівник служби внутрішнього аудиту перебуває у прямому підпорядкуванні директора підприємства, що гарантує високий статус контрольної функції та оперативність реагування на виявлені ризики.

Функціонування системи внутрішнього аудиту базується на засадничих принципах, серед яких ключовими є системність, комплексність, безперервне планування, обов’язкове документування, а також постійне інформування та підзвітність вищому керівництву.

Принцип системності передбачає цілісний погляд на всі об’єкти перевірки. Він реалізується через застосування специфічних аналітичних методів, як-от системний аналіз прибутку, собівартості та інших результуючих показників діяльності, що дозволяє виявити взаємозв’язки між

різними бізнес-процесами підприємства.

У свою чергу, комплексність визначає глибину дослідження кожного об’єкта. Цей підхід формується відповідно до стратегічних завдань, поставлених менеджментом перед аудиторською службою. Реалізація цього принципу на практиці дозволяє проводити всебічні перевірки, що охоплюють як фінансові, так і господарські аспекти функціонування суб’єкта господарювання, надаючи повну картину його стану.

Планування виступає фундаментом організації внутрішнього аудиту, оскільки воно дозволяє чітко визначити об’єкти перевірки, відповідальних виконавців та часові межі контрольних заходів. Кожна аудиторська процедура знаходить своє детальне відображення в програмі аудиту, зміст якої безпосередньо залежить від специфіки послуг, що надаються. При цьому важливо розмежовувати планування самого контрольного процесу та планування безпосередньої діяльності служби й робочого часу персоналу.

Ключовими принципами завершального етапу аудиту є поінформованість та підзвітність. Принцип поінформованості зобов’язує аудитора забезпечувати безперервний зворотний зв’язок із керівництвом, оперативно повідомляючи про виявлені критичні недоліки, факти зловживань або нестачі ще до офіційного завершення перевірки.

Фінальним етапом роботи є підготовка звітності. Її форма та структура не є жорстко регламентованими й адаптуються залежно від мети аудиторського завдання, що дозволяє керівництву отримати найбільш релевантну інформацію для прийняття управлінських рішень.

Розглянуті принципи формують фундамент для побудови раціональної моделі внутрішнього аудиту. Сучасний розвиток ринкових відносин в Україні, зміна управлінських пріоритетів на користь внутрішніх потреб підприємств та впровадження стратегічних методів господарювання вимагають перегляду традиційних підходів до організації контролю. У таких умовах зростає роль оперативності отримання інформації, що спонукає до пошуку нових рішень у сфері внутрішнього аудиту.

На основі цього раціональну організацію внутрішнього аудиту можна визначити як цілісну систему практичного впровадження контрольних заходів, спрямовану на досягнення стратегічних і поточних цілей підприємства. Головним критерієм такої організації є забезпечення максимальної ефективності аудиторського процесу за умови мінімізації трудових і фінансових витрат.

Раціональна побудова внутрішнього аудиту на підприємстві має бути спрямована на створення цілісної та гнучкої системи, що відповідає сучасним вимогам менеджменту. Основні параметри такої організації включають:

– структурно-технологічна чіткість: формування логічної послідовності контрольних операцій, що виключає дублювання функцій та забезпечує взаємодію аудиторів із іншими підрозділами;

– методологічна оптимізація: розробка спеціалізованих контрольних номенклатур та носіїв інформації, які б максимально задовольняли потреби управління, гарантуючи при цьому високу доказовість і зрозумілість аудиторських висновків;

– професійний розвиток та автоматизація: підвищення продуктивності через впровадження наукової організації праці, чіткий розподіл обов’язків, постійне навчання персоналу та інтеграцію сучасних комп’ютерних технологій у контрольний процес;

– стратегічне планування: охоплення аудиторським плануванням усіх фаз і стадій перевірки з можливістю подальшого вдосконалення методів контролю.

Важливою передумовою успішної організації є поглиблення горизонтальних зв’язків між службами підприємства. Оптимізація цих взаємодій за обсягом та термінами створює необхідний організаційний фундамент для ефективного виконання аудиторських процедур і досягнення стратегічних цілей суб’єкта господарювання.

Організацію технології контрольного процесу розглядають професори

А.М. Кузьмінський, В.В. Сопко і В.П. Завгородній [49, с.150] у ракурсі його розчленування на етапи: підготовчий етап, контрольна обробка даних, підсумковий етап. На думку цих вчених, підготовчий етап включає такі види робіт: вибір об'єкта, визначення мети перевірки, вибір інформації (даних показників) та систематизації її, складання плану (програми) перевірки, перевірка вихідних даних та показників (логічна, арифметична, технічна та ін.), обробка інформації об'єкта контролю, підготовка даних і показників до контролю.

На етапі безпосередньої контрольної обробки даних реалізується комплекс аналітичних процедур: від вибору методичних та технічних прийомів перевірки до побудови контрольно-розрахункових таблиць, графіків і діаграм. Цей процес передбачає виконання детальних розрахунків, встановлення причин виявлених відхилень та визначення ступеня відповідальності посадових осіб.

Завершальний етап організації технології контролю зосереджений на узагальненні результатів та формуванні бази для прийняття управлінських рішень. Він включає наступні кроки:

– формування загальної оцінки результатів перевірки та підготовку аргументованих висновків.

– розробку конкретних пропозицій та практичних заходів щодо ліквідації виявлених порушень і недоліків.

– офіційне оформлення результатів, їх обговорення з керівництвом та подальшу реалізацію рекомендацій у повсякденну діяльність підприємства. [51, с. 186].

Проф. М.Т. Білуха при розгляді контрольно-аудиторського процесу виділяє такі стадії: організаційну, дослідну й узагальнення та реалізацію результатів [9, с.151].

Зарубіжні вчені Е.А. Аренс і Дж.К. Лоббек [99, с. 360], розглядаючи процес операційного аудиту, що є різновидом внутрішнього аудиту, виділяють три фази: планування, збір доказів (свідчень) і оцінку, складання

звіту (висновку) та його реалізацію.

Найбільш обґрунтованим і доцільним вважаємо таку послідовність організації контрольного процесу:

– організаційна стадія, яка включає вибір об’єкта і організаційно-методичну підготовку;

– дослідна стадія складається з двох етапів: переддослідний, що включає низку процедур організаційного характеру, спрямованих на створення необхідних умов для якісного проведення перевірки у встановлені строки і дослідний – це безпосереднє здійснення перевірки виробничої і фінансово-господарської діяльності підприємства;

– завершальна стадія, яка передбачає групування і систематизування виявлених недоліків в хронологічній послідовності, узагальнення і остаточне формування результатів у відповідних розділах аудиторського висновку, обговорення результатів у трудовому колективі, прийняття рішень за результатами перевірки, контроль за виконанням прийнятих рішень.

Отже, узагальнюючи викладене, зазначимо, що при розгляді процесу контролю одні автори виділяють етапи, другі – фази, а треті – стадії. Але для процесу контролю взагалі та процесу внутрішнього аудиту зокрема, вважаємо необхідним використання стадій та етапів.

Як і для зовнішніх аудиторів, для внутрішніх аудиторів однією з умов успішного проведення аудиторської перевірки є ефективно організований процес планування.

Процес планування внутрішнього аудиту потребує глибокого аналізу середовища функціонування об’єкта перевірки, де першочергово враховуються стратегічні цілі підрозділу та наявні інструменти контролю за їх реалізацією. Ключовим елементом підготовчого етапу є ідентифікація істотних ризиків, що можуть негативно вплинути на господарську діяльність, використання ресурсів або досягнення встановлених показників. При цьому аудитор має оцінити дієвість методів мінімізації цих ризиків до прийнятного рівня та проаналізувати ефективність чинних систем управління порівняно з

оптимальними моделями контролю. Такий підхід дозволяє не лише виявити слабкі місця, а й визначити реальні можливості для системного вдосконалення процесів управління ризиками та підвищення надійності внутрішньогосподарського контролю.

Таким чином, діяльність внутрішнього аудиту на підприємстві спрямована передусім на комплексне оцінювання системи управління ризиками та внутрішнього контролю з метою їхнього подальшого аналізу та вдосконалення. Фундаментальною умовою об'єктивності такої перевірки є високий ступінь незалежності аудиторської служби в загальній ієрархії управління суб'єкта господарювання. Наповнення, часові межі та глибина аудиторських заходів безпосередньо корелюють із рівнем ідентифікованих ризиків, важливістю конкретного об'єкта для діяльності компанії та результатами попереднього моніторингу. Практичний інструментарій аудиторів у цьому контексті охоплює тестування раніше перевірених ділянок, поглиблене вивчення критично значущих об'єктів, систематичний нагляд за дотриманням встановлених контрольних процедур, а також застосування інших специфічних прийомів перевірки, що визначаються професійним судженням фахівців залежно від ситуації.

Ефективність діяльності служби внутрішнього аудиту є важливим фактором управління економічним суб'єктом і залежить від її організаційного статусу, компетентності, професіоналізму, функціональних обмежень, рівня значущості [4, с. 78].

Результати проведеного дослідження свідчать про те, що на ПНВФ «Хімбіодез» функція внутрішнього аудиту практично не реалізується, попри її критичну роль у забезпеченні ефективності управління. Така ситуація створює суттєві ризики, оскільки вище керівництво відсторонене від прямого контролю за поточними бізнес-процесами, що спричиняє дефіцит оперативної та достовірної інформації з нижчих ланок управління. Через значне навантаження менеджери позбавлені можливості особисто перевіряти якість виконання розпоряджень, а відсутність доступу до спеціалізованого

інструментарію аудиторської перевірки робить контроль поверхневим. Відтак, впровадження внутрішнього аудиту на підприємстві є не просто формальністю, а необхідністю для подолання інформаційного розриву між рівнями управління та забезпечення прозорості фінансово-господарської діяльності. Тому вони не можуть своєчасно вияви ти недоліки і відхилення. Внутрішні аудитори до помагають їм – забезпечують захист від помилок і зловживань, визначають «зони ризику», можливості усунення майбутніх недоліків чи нестач, допомагають ідентифікувати і «посилити» слабкі сто рони в системах управління.

Ефективність внутрішнього аудиту безпосередньо залежить від якості його побудови та професійного рівня виконавців. Підсумовуючи викладене, варто наголосити, що ключовою передумовою раціональної організації цієї служби є висока кваліфікація, а також професійні та особистісні якості керівника й персоналу. Аудитори повинні володіти ґрунтовною спеціальною підготовкою, відповідним практичним досвідом та широкою ерудицією, що дозволяє їм адекватно оцінювати господарські події. Крім того, успішна діяльність служби вимагає від фахівців високої загальної культури та дотримання професійної етики, що в сукупності забезпечує формування об’єктивних висновків та дієвих рекомендацій для менеджменту.

3.2 Удосконалення проведення внутрішнього аудиту основних засобів

Якісне управління необоротними активами неможливе без доступу до своєчасної, повної та достовірної інформації. Дефіцит таких даних або їхня низька якість можуть призвести до викривлення показників фінансово-майнового стану підприємства у звітності. Саме облікова інформація виступає фундаментом для побудови стратегії ефективного використання основних засобів. Водночас гарантією надійності та точності цих відомостей

є проведення системного аудиту, який підтверджує відповідність облікових даних реальному стану активів.

Трансформація ринкових відносин зумовлює перегляд вимог до бухгалтерського обліку та внутрішнього аудиту основних засобів, суттєво розширюючи коло їхніх завдань. Сучасна організація облікового процесу має бути орієнтована на внутрішньогосподарський контроль, що дозволяє детально аналізувати ефективність та раціональність експлуатації кожного об’єкта. Такий підхід сприяє запровадженню персональної відповідальності менеджерів середньої ланки за збереження та продуктивне використання закріплених за ними активів. Для забезпечення повноти контролю необхідно не лише фіксувати кількісні зміни у складі та структурі необоротних активів, а й інтегрувати в загальну систему обліку попередньо опрацьовані якісні показники, які характеризують реальний стан використання технічного потенціалу підприємства.

Впровадження внутрішнього аудиту на ПНВФ «Хімбіодез» виступає стратегічним інструментом, що забезпечує превентивний захист від незаконних дій, необґрунтованих операцій та помилкових управлінських рішень. Функціональна спрямованість такої служби полягає у систематичному дослідженні господарських процесів, оцінці коректності їх відображення в обліку та моніторингу надійності всієї системи внутрішнього контролю підприємства.

Головна мета аудиторської діяльності полягає в забезпеченні злагодженого та оптимального функціонування кожного структурного підрозділу, що дозволяє підприємству гнучко адаптуватися до мінливих умов ринкового середовища. Оскільки внутрішній аудит зосереджений безпосередньо на внутрішніх процесах установи, він виступає надійним гарантом інформаційної прозорості та операційної ефективності. Практична реалізація цього завдання здійснюється через виконання ключових функцій, які охоплюють безперервний контроль за організацією систем бухгалтерського обліку та моніторинг дієвості механізмів внутрішнього

контролю підприємства.

Здійснення нагляду за організацією бухгалтерського обліку та функціонуванням внутрішнього контролю є реалізацією частини управлінських функцій керівництва. Служба внутрішнього аудиту несе відповідальність перед топменеджментом за безперервне спостереження та перевірку дієвості цих систем, виступаючи незалежним консультантом.

Діяльність аудиторів охоплює надання обґрунтованих рекомендацій щодо вдосконалення облікових процесів, проведення експертизи фінансових та оперативних даних, а також оцінку інструментів, що використовуються для ідентифікації та вимірювання показників діяльності. Важливою складовою є підготовка оглядів загальної ефективності роботи підприємства, що включає аналіз нефінансових засобів управління. Крім того, внутрішній аудит забезпечує суворий контроль за дотриманням норм чинного законодавства та дотриманням кожним підрозділом внутрішньої політики й стандартів діяльності компанії.

Функції внутрішнього аудиту спрямовані на якісне покращення контрольного середовища підприємства та реалізацію захисної місії, що полягає у забезпеченні цілісності активів і отриманні прецизійної інформації про майно власника.

Предметом внутрішнього аудиту є сукупність економічних, організаційних та інформаційних параметрів діяльності суб’єкта господарювання. Дослідження цих характеристик дозволяє виявляти та попереджати будь-які відхилення, що безпосередньо сприяє зростанню загальної ефективності управління.

Вибір конкретних об’єктів перевірки є варіативним і залежить від галузевої специфіки підприємства, його організаційної структури, а також пріоритетних завдань, сформульованих власниками чи керівництвом.

Варто зауважити, що наявність результативної служби внутрішнього аудиту суттєво полегшує роботу зовнішніх аудиторів. Це дозволяє їм коригувати характер перевірок, оптимізувати терміни та скорочувати обсяги

вибірки. Проте, згідно з професійними стандартами, діяльність внутрішніх контролерів не може бути підставою для повного скасування раніше запланованих процедур зовнішнього аудиту.

Для зміцнення надійності обліку необоротних активів та забезпечення достовірності фінансових звітів ПНВФ «Хімбіодез», критично важливим є перехід до системного внутрішнього аудиту. Найбільш ефективним рішенням для підприємства стане створення автономної служби внутрішнього аудиту, укомплектованої фахівцями з обліку, контролю та аналізу, які вже працюють у штаті. Залучення внутрішніх експертів дозволить максимально використати їхнє знання специфіки господарських процесів компанії, забезпечуючи при цьому безперервний моніторинг операцій з основними засобами та оперативне виявлення облікових ризиків.

Організація і функціонування служби внутрішнього аудиту повинні схилятися на принцип регламентації і неухильного дотримання прав і обов'язків. Необхідно відмітити, що права і обов'язки являють собою дворівневу структуру:

– права і обов'язки служби внутрішнього аудиту, що регламентуються в «Положенні про відділ внутрішнього аудиту»;

– права і обов'язки працівників відділу внутрішнього аудиту, що регламентуються в посадових інструкціях.

Тому основними правами відділу внутрішнього аудиту є наступні:

– самостійна розробка і застосування на практиці форм і методів аудиторської перевірки;

– самостійний вибір об'ємів, об'єктів і суб'єктів внутрішнього аудиту;

– встановлення інформаційних баз, а також інших носіїв інформації для прийняття адекватних рішень;

– розробка і застосування на практиці первинних, зведених і звітних форм документації відділу внутрішнього аудиту;

– перевірка бухгалтерської, економічної, проектно-кошторисної і іншої документації;

– огляд складських приміщень, території, майстерень та інших об’єктів підприємства;

– співробітники відділу внутрішнього аудиту не мають права поєднувати свою роботу в відділу з якою-небудь іншою на даному підприємстві;

– організація оперативного контролю за діяльністю відділів і підрозділів підприємства, на основі проведення постійних перевірок;

– відділ внутрішнього аудиту несе відповідальність за обґрунтованість і своєчасність аудиторських звітів, рекомендацій і консультацій;

– відділ несе відповідальність за нерозголошення інформації, отриманої в ході проведення внутрішнього аудиту, за збереження архіву документації відділу.

Права, обов’язки і відповідальність відділу внутрішнього аудиту знайшли своє відображення в «Положенні про відділ внутрішнього аудиту», що розроблений для ПНВФ «Хімбіодез» (додаток П).

Досягнення відчутного економічного ефекту від організації внутрішнього аудиту на підприємстві можливо лише при забезпеченні відповідного ефективного контролю якості процедур внутрішнього аудиту, а також його організаційних моментів.

Об’єктами внутрішнього аудиту основних засобів є стан їх бухгалтерського і податкового обліку, внутрігосподарський контроль, аналіз, а також організація, мотивація і планування забезпеченості та використання об’єктів на підприємстві.

До основних завдань внутрішнього аудиту відносяться:

– перевірка правильного ведення бухгалтерського обліку;

– визначення достовірності бухгалтерської звітності;

– аналіз господарської діяльності підприємства;

– управлінське консультування;

– перевірка виконання визначених процедур, норм і правил;

– контроль за формуванням повноти і достовірності інформації щодо

руху ТМЦ, у т. ч. й основних засобів, та визначення результатів діяльності підприємства.

Перевірка повинна розпочинатися з анкетування співробітників підприємства. Нами розроблена анкета перевірки операцій з основними засобів, яка представлена у Додатку Р.

Оцінивши систему внутрішнього контролю на підприємстві, аудитор переходить до наступного етапу. При внутрішньому аудиті основних засобів необхідно сформувати стратегію перевірки, яка буде виражена у вигляді плану перевірки. План аудиту - це аудиторський документ, який має вигляд таблиці і містить перелік аудиторських процедур, що мають бути проведені під час внутрішнього аудиту. Внутрішній аудит основних засобів доцільно проводити в кілька етапів, які представлено в табл. 3.2.

Таблиця 3.2 – Загальний план проведення внутрішньої аудиторської перевірки основних засобів

Етап	Завдання	Аудиторські процедури	Термін	Виконавець
1	2	3	4	5
Підготовчий	Планування аудиторської перевірки	Ознайомлення з направленням на перевірку;		
	Проведення тестів внутрішнього контролю, визначення суттєвості та аудиторського ризику	Опитування й тестування персоналу; вивчення матеріалів попередньої перевірки та спостереження		
	Складання програми аудиту основних засобів			
Основний етап	Впевнитись у наявності основних засобів прийнятих до обліку	Фактична перевірка основних засобів		
	Впевнитись в правильності, повноті та своєчасності обліку основних засобів	Перевірка повноти і своєчасності обліку, оцінки ОЗ, оприбуткування, надходження, вибуття, ліквідації, списання, витрат на ремонт		

Продовження таблиці 3.2

1	2	3	4	5
	Впевнитись у правильності визначення вартості, що амортизується, перевірити щомісячне нарахування амортизації, впевнитись у правильності та повноті відображення амортизації на бухгалтерських рахунках та відповідності даних регістрів синтетичного і аналітичного обліку даним Головної книги та звітності	Перевірка правильності відображення у бухгалтерському обліку амортизаційних відрахувань, зносу та відображення в облікових регістрах та звітності амортизації		
	Впевнитись у правильності визначення вартості, що капіталізується впевнитись у правильності та повноті відображення обліку капітального будівництва, капітальних вкладень, введення в дію ОЗ на бухгалтерських рахунках та відповідності даних регістрів синтетичного і аналітичного обліку даним Головної книги та звітності	Перевірка правильності ведення аналітичного обліку капітального будівництва, капітальних вкладень, введення в дію ОЗ		
Заключний етап	Підготовка та складання аудиторського звіту і презентація звіту керівництву	Обробка отриманих даних в ході перевірки шляхом систематизації отриманої інформації		
	Виявлення слабких ділянок обліку та впровадження процедур покращення обліку			

Методика внутрішнього аудиту на ПНВФ «Хімбіодез» базується на чіткому розподілі завдань між чотирма ключовими етапами: підготовчим, стадією фізичної перевірки, основним та заключним етапами. Для кожного з них визначаються специфічні цілі, завдання та відповідний комплекс аудиторських процедур.

Ефективність перевірки забезпечується формуванням повного пакету аудиторських доказів, який включає широке коло джерел інформації – від установчих документів та фінансової звітності до робочих файлів попередніх

перевірок. Враховуючи високу трудомісткість кожного етапу, регламентація аудиту передбачає призначення відповідальних осіб за кожну ділянку роботи та встановлення жорстких часових меж їх виконання.

Для узагальнення результатів внутрішнього аудиту основних засобів, на основі програми нами розроблені робочі документи, в яких фіксується отримана в ході перевірки інформація, і формулюються відповідні висновки про виявлені відхилення, неточності та порушення (Додаток Т.1-Т.16).

Розроблена програма внутрішнього аудиту основних засобів спрямована на комплексне підвищення ефективності використання активів підприємства. На відміну від стандартних підходів, вона базується на вдосконаленому загальному плані та містить деталізовану програму дій, що доповнюється авторськими формами робочих документів для фіксації результатів перевірки кожної операції.

Впровадження запропонованої програми на ПНВФ «Хімбіодез» дозволить внутрішньому аудитору охопити всі критичні аспекти обліку: від перевірки законності та своєчасності відображення операцій у регістрах до глибокого аналізу раціональності експлуатації майна. Такий інструментарій забезпечить не лише оперативне виявлення порушень, а й формування дієвих рекомендацій для керівництва щодо оптимізації активів та усунення системних недоліків в управлінні матеріально-технічною базою.

3.3 Вдосконалення процесу внутрішнього аудиту в умовах комп’ютеризації

В умовах розвитку і широкого використання комп’ютерних систем та технологій зростає кількість шахраїв, що користуються недосконалістю наявних на підприємстві систем протидії комп’ютерному шахрайству і привласнюють активи підприємства або маніпулюють комп’ютерними

даними, що призводить до викривлення фінансової звітності з метою навмисного покращення або погіршення фінансових показників ПНВФ «Хімбіодез».

Сучасні виклики вимагають поглибленого вивчення методів боротьби з комп'ютерним шахрайством, де внутрішній аудит стає центральним елементом системи превентивного захисту підприємства. Впровадження спеціалізованого аудиту у сфері кібербезпеки дозволяє менеджменту ідентифікувати критичні вразливості в системі захисту облікових даних та оперативно реагувати на них.

Завдяки системному аналізу внутрішніх і зовнішніх факторів впливу, внутрішній аудит сприяє розробці комплексних запобіжних заходів. Це забезпечує не лише фіксацію порушень, а й формування стійкої моделі профілактики, яка мінімізує ризики несанкціонованого втручання в інформаційні системи та фальсифікації фінансових показників.

Складність процесу ідентифікації ознак шахрайства в комп'ютерних інформаційних системах (КІС) вимагає від керівників служби внутрішнього аудиту (СВА) та внутрішніх аудиторів визначення та запровадження в систему управління дієвих методів протидії кібершахрайству як серед персоналу підприємства, так і від зовнішніх агентів загроз шахрайства.

Зазначені обставини з урахуванням змін, що відбуваються під впливом стрімкого розвитку КІС потребують від науковців та практиків проведення додаткових досліджень щодо визначення найбільш ефективних методів і процедур профілактики та протидії кібершахрайству в корпоративному секторі економіки.

Різноманітність методів та процедур, що можуть застосовуватись у процесі проведення внутрішнього аудиту кібершахрайства в системі управління насамперед обумовлено складністю побудови алгоритмів обробки та захисту даних в КІС.

Необхідно зазначити, що для ефективної протидії комп'ютерному шахрайству на підприємстві керівнику СВА необхідно:

– визначити найбільш вразливі місця в системі, що дозволяють шахраям проводити незаконні операції з активами та зобов’язаннями підприємства;

– розробити алгоритм тестування спеціалізованих комп’ютерних програм: бухгалтерських, складських, банківських, систем підтримки рішень та стороннього програмного забезпечення, що використовується управлінським персоналом у межах єдиного інформаційно-аналітичного простору системи управління підприємством;

– ініціювати перед керівництвом пропозицію щодо обов’язкового інтегрування в КІС підприємства, необхідні програмні модулі для ефективної реалізації ключових функцій внутрішнього аудиту.

Необхідність інтеграції програмних модулів в комп’ютерну інформаційну систему управління підприємством є пріоритетним напрямом у створенні інтерактивної системи моніторингу та контролю за ключовими показниками ефективної діяльності підприємства з метою виявлення нетипових операцій або закономірностей у процесі роботи управлінського персоналу в КІС.

Керівнику СВА у процесі розробки програми протидії шахрайству в КІС, необхідно враховувати, що найбільш ефективними методами виявлення (ідентифікації) ознак шахрайства та протидії йому є прості комп’ютерні програмні методи тестування - порівняльний метод тестування.

Застосування програмного методу тестування дозволяє:

– визначати ступінь захищеності системи від несанкціонованого введення та модифікації даних до інформаційної системи підприємства;

– здійснити експрес-перевірку правильності введення до КІС бухгалтерських записів і формування форм первинних облікових документів та звітності підприємства;

– виявити нетипові відхилення або незвичайні взаємозалежності між окремо взятими показниками та даними, що введено в КІС ПНВФ «Хімбіодез».

Варто підкреслити, що впровадження комп'ютеризованих методик у межах внутрішнього аудиту в ІТ-середовищі зобов'язує фахівців до реалізації допоміжних аудиторських процедур. Останні мають бути націлені на верифікацію програмних алгоритмів опрацювання облікових відомостей, а також на моніторинг операцій із внесення та редагування масивів даних у корпоративній інформаційній системі (КІС).

З метою розв'язання зазначеної проблеми запропоновано модель функціонування внутрішнього аудиту в середовищі комп'ютерної обробки даних (див. Додаток У). У межах даної моделі встановлено параметри складності як інформаційної інфраструктури в цілому, так і безпосередньо процедур автоматизованої обробки інформації, зважаючи на стратегічні цілі та професійні обов'язки фахівців з внутрішнього аудиту:

а) система має складні запити, пов'язані з обробкою даних і формуванням документів, регістрів та звітів - внутрішньому аудитору необхідно дослідити та дати оцінку можливості маніпулювання даними у процесі побудови запитів з метою попередження фальсифікації вхідних та вихідних запитів;

б) система побудована на процедурах обробки даних (запитів) з низкою логічних дій, що дають можливість користувачу вибирати необхідне значення (перелік можливих дій), а системі проводити складні арифметичні та логічні обчислення. Внутрішньому аудитору необхідно дослідити транзакції та процедури КОД з метою визначення можливості несанкціонованого проведення нетипових операцій;

в) на автоматизованому робочому місці в автоматичному режимі формуються результативні операції, суттєві для бізнесу підприємства - внутрішній аудитор застосовує до КОД процедури тестування на можливість фальсифікації або викривлення показників фінансової звітності;

г) обсяг операцій, проведених з використанням КІС, досить значний, у результаті чого складно відстежити помилки, допущені в процесі введення та обробки даних - внутрішнім аудиторам необхідно запровадити контрольні

процедури з метою підсилення контролю за процесом введення інформації до КІС.

Для посилення контролю за КОД в КІС внутрішнім аудиторам необхідно застосувати такі методи:

1) метод формально-правової перевірки бухгалтерської документації, що дозволяє отримати аудиторські докази відносно дотримання правил складання, оформлення та змісту операції (результативній інформації) відповідно до вимог чинного законодавства та внутрішних регламентів;

2) метод фактичної перевірки, що дозволяє отримати аудиторські докази щодо наявності або відсутності фактів шахрайства в процесі документального та облікового оформлення господарських операцій в КІС.

Використання зазначеного інструментарію дає змогу очільнику підрозділу внутрішнього аудиту ідентифікувати випадки зловживань. На підґрунті отриманих даних стає можливим формування дієвих механізмів нейтралізації ймовірних загроз шахрайства в межах контрольного середовища та облікової політики суб’єкта господарювання в умовах впровадження комп’ютерної обробки даних (КОД ;

д) системою використовуються процедури обміну даними з іншими користувачами через комунікаційні Інтернет-технології – внутрішньому аудитору необхідно:

1) використати методи тестування з метою оцінки надійності захисту КІС;

2) визначити можливість несанкціонованого доступу користувачів (агентів загроз шахрайства) до конфіденційної інформації за ключовими бізнес-операціями (бізнес-процесами) або викривленням даних через незахищеність наявних в системі управління комунікаційних технологій;

е) в програмний модуль системи інтегровано програмні модулі

сторонніх розробників - внутрішнім аудиторам необхідно провести незалежне тестування програм (програмних модулів) з метою нівелювання ризику промислового шпигунства та шахрайства з використанням стороннього програмного забезпечення;

ж) в системі управління запроваджено механізми захисту комп'ютерної бази даних та ієрархічну структуру доступу до введення і обробки інформації - внутрішнім аудиторам необхідно визначити можливість шахрайства серед персоналу підприємства, пов'язаного з маніпулюванням (фальсифікацією) бухгалтерських проведень.

Запропонована модель дозволить внутрішнім аудиторам:

– на стадії організації перевірки визначити перелік процедур роботи з КІС і ступінь складності комп'ютерної системи обробки даних;

– знизити аудиторський ризик, пов'язаний з використанням автоматизованих (комп'ютерних) методів і процедур, виходячи із поставленої мети та завдань.

З метою інтенсифікації превентивних заходів щодо недопущення зловживань з боку менеджменту організації та посилення боротьби з махінаціями в умовах КОД, пропонується впровадження внутрішніми аудиторами наступного переліку контрольних дій:

– перевірку наявності затвердженого керівництвом переліку осіб, відповідальних за експлуатацію системи КОД. Застосування даної процедури дозволяє визначити перелік осіб та умови (регламент) внесення змін у алгоритми КОД;

– перевірку повноважень і прав доступу співробітників до бази даних комп'ютерної інформаційної системи. Використання даної процедури спрямоване на виявлення порушень і/або попередження шахрайства серед користувачів програмного забезпечення за рівнями АРМ і доступу до даних, відповідно до затверджених на підприємстві посадових інструкцій та регламентів;

– перевірку плану заходів з резервного копіювання інформаційних баз

і відновлення програмного забезпечення. За допомогою цієї процедури внутрішній аудитор визначає потенційно можливі порушення в частині відсутності плану заходів, пов’язаних з резервним відновленням програмного забезпечення та інформаційної бази даних у випадку їх програмного або фізичного пошкодження;

– контроль за введенням інформації до КІС - дозволяє внутрішнім аудиторам визначити найбільш уразливі з позиції шахрайства процедури введення та подальшого корегування управлінським персоналом підприємства даних в КІС;

– визначення ступеня (рівня) автоматизації процесів обробки даних, результати яких мають суттєве значення для бізнесу суб’єкта господарювання - дозволяє отримати аудиторські докази стосовно ефективності та прозорості оформлення операцій з використанням комп’ютерних та ручних (неавтоматизованих) методів обробки даних;

– тестування та контроль процедур, що застосовуються у процесі експорту (імпорту) файлів (даних) з використанням технологій розподіленої обробки даних - спрямовано на контроль за процесом експорту-імпорту даних в КІС з метою протидії шахрайству в структурних підрозділах підприємства, що мають регіональну віддаленість від головного офісу;

– контроль процедур комп’ютерної обробки даних - передбачає застосування фрагментарного методу тестування комп’ютерних процедур і алгоритмів обробки даних на можливість здійснення управлінським персоналом маніпуляцій, що приводять до викривлення облікових та управлінських даних;

– перевірка на відповідність функціонування програмного забезпечення до вимог чинного законодавства відносно правильності формування первинних документів, облікових регістрів та форм звітності. Застосування даної процедури дозволяє внутрішньому аудитору отримати аудиторські докази щодо правових результатів функціонування КІС та програмного забезпечення, а також визначити проблемні місця у

документальному оформленні операцій відповідно до вимог чинного законодавства України та внутрішних регламентів підприємства;

– визначення слабких (вузьких) місць в системі КОД - передбачає застосування методів тестування, аналізу, фінансової математики з метою визначення наявних або потенційних порушень в КІС.

З метою зміцнення системи превенції посадових зловживань з боку адміністративного апарату та вдосконалення методів боротьби з махінаціями в цифровому середовищі, внутрішнім аудиторам доцільно впроваджувати оновлений комплекс контрольних заходів.

Варто наголосити, що результативність вищезгаданих процедур суттєво зростає за умови їхньої системної інтеграції з інструментами аналітичного контролю. Така методологія надає можливість фахівцям СВА детектувати завуальовані випадки зловживань як на етапі документальної фіксації господарських операцій, так і під час їхнього автоматизованого опрацювання в спеціалізованих програмних комплексах.

Фундаментальну роль у контексті детермінації передумов шахрайства та формування стратегії нейтралізації подібних загроз відіграє впровадження в загальну систему алгоритму розпізнавання ризиків. Даний механізм ґрунтується на технології кількісного вимірювання ризикових факторів через призму ключових індикаторів ефективності (KPI) суб’єкта господарювання.

Використання зазначеної методики в середовищі КОД забезпечує можливість:

а) сформувати точкові рекомендацій з проблемних питань щодо ймовірності настання кризових явищ і можливості їх нівелювання у поточному періоді та недопущенні їх у майбутньому.

б) отримати такі результати:

1) систему аналітичних показників, за допомогою яких можна визначити перелік можливих заходів щодо поліпшення стану досліджуваної системи;

2) економічні та прогнозні розрахунки ефективності реалізації

запропонованих аудитором заходів, спрямованих на поліпшення досліджуваної системи;

в) визначити нетипові коливання за ключовими показниками ефективності, що з позиції внутрішнього аудиту шахрайства слід розглядати як ймовірні факти шахрайства;

г) розкрити логічні та функціональні зв'язки між різними елементами системи управління, що дозволять визначити пріоритетні напрями та об'єкти, які є найбільш схильними до шахрайства.

Необхідно підкреслити, що цифрові методики внутрішнього аудиту зловживань мають ґрунтуватися на регламентованих алгоритмах виконання перевірочних процедур, які органічно вписані в загальну управлінську архітектуру суб'єкта господарювання.

Задля оптимізації системи запобігання махінаціям на ПНВФ «Хімбіодез» у середовищі функціонування сучасних ІТ-систем, доцільним вбачається впровадження в КІС організації авторської моделі внутрішнього аудиту в умовах автоматизованої обробки інформації (див. рис. 3.2). Така інтеграція забезпечить фахівцям СВА можливість реалізації пріоритетних завдань, що орієнтовані на:

– внутрішній аудит комп'ютерної, програмної та інформаційної безпеки систем управління підприємством;

– застосування розглянутих в аудиторській практиці методів, процедур та алгоритмів, що рекомендовано використовувати в автоматизованих інформаційно-аналітичних системах внутрішнього аудиту для контролю, аналізу та оцінки в он-лайн режимі системи збалансованих показників діяльності підприємства;

– визначення чинників, що призводять до відхилень показників або зловживань серед управлінського персоналу;

– збір аудиторських доказів з метою формування аудиторського судження про наявні факти шахрайства та зловживання на підприємстві;

– розробку проекту рішення щодо усунення потенційних або наявних

фактів шахрайства;

– визначення сильних і слабких місць в системі управління підприємством в умовах КОД.

Використання на практиці запропонованого підходу до реалізації моделі процесу внутрішнього аудиту в умовах комп'ютерної обробки даних дозволить внутрішнім аудиторам:

– підвищити ефективність внутрішнього аудиту шахрайства в КІС;

– здійснювати моніторинг та оперативне реагування на відхилення ключових показників ефективності підприємства;

– проводити комплексний аналіз ефективності діяльності підприємства;

– нівелювати ризики шахрайства з активами та зобов'язаннями підприємства;

– попередити фальсифікацію фінансової звітності та даних бухгалтерського обліку;

– здійснювати моніторинг та контроль за процесом КОД на різних ланках системи управління, що дозволить нівелювати ризики шахрайства серед управлінського персоналу підприємства.

Резюмуючи вищевикладене, необхідно зауважити, що внутрішній аудит виступає фундаментальним компонентом управлінського механізму. Саме він, за умови синергетичного поєднання правового інструментарію та цифрових технологій, дозволяє впроваджувати дієві механізми нейтралізації зловживань і здійснювати превентивний контроль як щодо внутрішніх учасників правовідносин, так і стосовно зовнішніх джерел загроз.

Ефективність застосування комп'ютеризованих методик у межах внутрішнього аудиту безпосередньо залежить від наявності в організації розвинених інформаційних систем управління. Такі системи мають включати профільне бухгалтерське та аудиторське програмне забезпечення, спроможне виконувати автоматизовану обробку відомостей (КОД), а також проводити верифікацію програмних алгоритмів і модулів. За відсутності такої

технологічної бази використання комп’ютерних методів детектування та боротьби з шахрайством стає недоцільним. Більш того, у ряді випадків це є технічно нездійсненним або економічно необґрунтованим через суттєве затягування строків ревізії та падіння загальної продуктивності аудиторської діяльності в умовах КОД.

Практичне втілення методик та алгоритмів, передбачених у розробленій комп’ютерній моделі внутрішнього аудиту, закладає фундамент для подальших наукових пошуків у сфері аудиторського інструментарію. Це дозволяє вдосконалювати перевірочні процедури в КІС, орієнтовані на оперативну ідентифікацію симптомів кібершахрайства.

ВИСНОВКИ

Аналіз наукової літератури та нормативного базису, що регламентують порядок обліку та функціонування основних засобів, дозволив сформулювати низку узагальнюючих висновків.

У процесі вивчення економічної природи терміна «основні засоби» було систематизовано погляди провідних науковців щодо ознак їх визнання. До таких критеріїв віднесено: речову субстанцію (наявність матеріальної форми); функціональну спрямованість (експлуатація у виробничих циклах, постачанні, сервісній діяльності або для забезпечення управлінських та соціальних потреб); тривалість використання (період, що перевищує дванадцять місяців або один операційний цикл); амортизаційний характер (поступове включення вартості активу до собівартості кінцевого продукту в міру його зносу).

Спираючись на виділені характеристики, було сформовано авторське трактування поняття «основні засоби». Це матеріальні об’єкти, що не змінюють фізичної форми протягом усього терміну корисної експлуатації (тривалістю понад рік або один операційний цикл), залучаються до основної, адміністративної чи соціально-культурної діяльності організації та поетапно трансформують свою вартість у витрати на виробництво товарів, виконання робіт чи надання послуг.

Обґрунтовано необхідність корекції типових форм первинного обліку (зокрема, ф. № ОЗ-1, ф. № ОЗ-3 та ф. № ОЗ-6) задля посилення їхнього аналітичного потенціалу та інформативності. Сучасна практика свідчить, що чинні бланки за рухом необоротних активів є частково застарілими: значна кількість реквізитів залишається незаповненою через втрату їхньої економічної актуальності.

У зв’язку з цим, запропоновано модернізувати форму № ОЗ-1 шляхом вилучення надлишкових граф 12 і 13 та інтеграції нових показників, як-от

очікуваний період корисної експлуатації та обраний метод нарахування амортизації, що повністю відповідає діючим стандартам обліку.

Крім того, структуру інвентарної картки доцільно розширити за рахунок таких параметрів: шлях надходження активу, його справедлива та ліквідаційна вартості, встановлений термін служби, спосіб амортизації, витрати на модернізацію та реконструкцію, а також розмір залишкової вартості на дату списання. Оскільки такі характеристики, як ліквідаційна сума та метод амортизації, є специфічними для кожного окремого об’єкта, їхня фіксація безпосередньо в інвентарній картці є найбільш раціональною.

Аргументовано нераціональність відображення інформації про необоротні активи та специфічні групи вибуття, призначені для реалізації, на рахунку 286. Натомість обґрунтовано доцільність ведення обліку таких об’єктів у межах першого класу Плану рахунків «Необоротні активи», зокрема із залученням субрахунку 109 «Інші основні засоби».

У роботі проаналізовано засади нормативного регулювання, методику організації та алгоритм відображення в облікових регістрах операцій з відновлення (ремонту) основних засобів. Встановлено, що розмежування ремонтних робіт на капітальні та поточні безпосередньо корелює з характером майбутніх економічних вигод, які очікує отримати суб’єкт господарювання від подальшої експлуатації активу. На основі проведеного дослідження висловлено позицію щодо необхідності реформування системи обліку витрат на поліпшення та ремонт об’єктів основних засобів на загальнодержавному законодавчому рівні.

Задля підвищення рівня достовірності облікової інформації щодо необоротних активів та якості фінансової звітності ПНВФ «Хімбіодез», обґрунтовано доцільність формування автономного підрозділу внутрішнього аудиту. Оскільки функціонування такої служби має базуватися на фундаментальних засадах системності, професійної компетентності та незалежності, у межах дослідження було сформовано оптимальну структуру «Положення про відділ внутрішнього аудиту», що регламентує його

діяльність.

З метою інтенсифікації використання ресурсного потенціалу підприємства, нами було підготовлено авторську програму внутрішнього аудиту основних засобів. На відміну від існуючих типових підходів, дана розробка передбачає комплексне впровадження модернізованого загального плану аудиторської перевірки, а також містить пакет адаптованих робочих документів (РДА), призначених для верифікації операцій із основними засобами на кожному етапі їхнього життєвого циклу.

У межах дослідження обґрунтовано доцільність автоматизації методичного інструментарію внутрішнього аудиту необоротних активів. Задля реалізації цього завдання було сформовано концептуальну модель аудиторської перевірки в умовах функціонування комп’ютерної обробки даних (КОД).

Практичне впровадження методів та алгоритмів, закладених у дану цифрову модель, створює підґрунтя для подальшої модернізації контрольних процедур у середовищі КІС. Це дозволяє трансформувати підходи до аудиту, фокусуючи їх на оперативному детектуванні та запобіганні проявам кібершахрайства й інших цифрових ризиків в обліковій системі.

ПЕРЕЛІК ДЖЕРЕЛ ПОСИЛАННЯ

1. Агрес О. Г. Економічна ефективність використання основних засобів сільськогосподарських підприємств : автореф. дис. ... к. е. н.: спец. 08.00.04. Львів, 2017. 20 с.

2. Азмірян А. Н. Великий економічний словник : словник 6-е видання, доп. / за ред. А. Н. Азміряна. Миколаїв : Інститут нової економіки, 2018. 376 с.

3. Андросова О. Ф., Калугіна К. А. Особливості класифікації груп основних засобів та методи нарахування амортизації згідно з новим податковим кодексом України. *Вісник Хмельницького національного університету*. 2023. № 5. С. 102-106.

4. Атамас П. Й. Управлінський облік : навч. посіб. 2-ге вид. Київ : Центр учбової літератури, 2014. 440 с.

5. Аудит : методика і організація : навч. посіб. 2-ге / Н. І. Гордієнко, О. В. Харламова, Ю. І. Мізік, О. О. Конопліна; Харків : ХНУМГ ім. О. М. Бекетова, 2021. 319 с.

6. Бабаєв Ю. А. Теорія бухгалтерського обліку : підручник. Київ : Вища школа, 2018. 692 с.

7. Бабин І. М. Методологічні та організаційні основи первинного обліку на підприємствах сфери послуг. *Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету: Економічні науки*. Вип. 7, ч. 1. Кіровоград : КНТУ, 2015. С. 288-290.

8. Бабяк Н. Д. Амортизаційна політика підприємства на сучасному етапі реформування економіки України. *Теорія і практика перебудови економіки*. 2019. С. 61-64.

9. Базилевич В. Д. Історія економічних вчень : підручник. Київ : Знання, 2015. 567 с.

10. Барановська Т. В. Сутність аналітичних процедур в аудиті через

призму економічного аналізу. *Вісник ЖДТУ*. 2023. № 4. С. 11-16.

11. Безверхий К. Принципи бухгалтерського обліку та їх вплив на обліково-звітну інформацію підприємства. *Галицький економічний вісник*. 2022. № 6 (39). С. 76-92.

12. Бланк И. А. Управление активами и капиталом предприятия / Бланк И.А. Киев : Эльга, Ника-Центр, 2003. 446 с.

13. Бутинець Т. А., Петренко Н. І. Господарський контроль : правомірність збирання доказів. URL : www.nbuv.gov.ua.

14. Бутинець Ф. Ф., Малюга Н. М., Петренко Н. І. Аудит : Стан і тенденції розвитку в Україні та світі. Житомир. держ. технол. ун-т. Житомир : 2014. 563 с.

15. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський облік в Україні. Міфологія : монографія в 2 частинах. Житомир. держ. технол. ун-т. Житомир : 2016. 524 с.

16. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський словник. Житомир : ПП «Рута», 2015. 224 с.

17. Богуцька Л. Т. Облік і аналіз інвестиційної нерухомості будівельних організаціях : дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09. Тернопіль : ТНЕУ, 2018. 211 с.

18. Богуцька Л. Т. Деякі аспекти обліку інвестиційної нерухомості. *Економічний аналіз* : зб. наук. праць каф. екон. аналізу ТНЕУ. Тернопіль, 2018. Вип. 6. С. 183-191.

19. Богуцька, Л. Т. Інвестиційна нерухомість як об’єкт облікової політики підприємства. *Науковий вісник Ужгородського університету*. Сер. Економіка. 2015. Вип. 1(45), т. 2. С. 64-67.

20. Бойко В. М., Вашків П. Г. Бізнес : словник-довідник. Київ : Україна, 2018. 565 с.

21. Болмат Г. А., Михайлов М. Г., Глушаченко А. І. , Гончар В. П. Бухгалтерський облік (теорія) : навч. посіб. Київ : ЦУЛ, 2017. 52 с.

22. Бразілій Н. М., Муренко А. А. Класифікація необоротних активів

за групами та ознаками – передумова вдосконалення обліку. *Вісник Хмельницького національного університету*. 2019. № 6. С. 123-129.

23. Бразілій Н. М., Тимошенко М. М. Організація та методика аудиту основних засобів та шляхи його вдосконалення. *Збірник наукових праць Чернівецького державного технічного Університету*. Серія: Економічні науки. 2018. № 24. С. 104-109.

24. Бурова Т. Експрес-аудит необоротних активів підприємства. *Науковий Вісник МНУ ім. В. О. Сухомлинського*. Економічні науки. 2016. № 1 (6). С. 33-38.

25. Бутинець Ф.Ф. Аудит : підручник [для спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів]. – друге видання, перероб. та доп. – Житомир : ЖІТІ : ПП «Рута», 2015. 672 с.

26. Бутинець Ф.Ф. Аудит : стан і тенденції розвитку в Україні та світі : підручник. Житомир : ЖДТУ, 2015. 564 с.

27. Виговська Н. Г. Господарський контроль в соціально орієнтованій економіці: проблеми, методології і теорії : монографія. Житомир: ЖДТУ, 2016. 288 с.

28. Виноградова М. О., Жидєєва Л. І. Аудит : навч. посіб. Київ : «Центр учбової літератури», 2018. 654 с.

29. Гавриловський О. С. Облік переоцінки основних засобів. *Економічний аналіз*. 2014. № 2. С. 130-135.

30. Гавришко Н. В. Амортизація та знос в теорії обліку: проблема дефініцій. *Наукові записки Тернопільського державного педагогічного університету ім. В. Гнатюка*. 2014. № 17. С. 212-215.

31. Гавришко Н. В. Аналіз ефективності використання методів амортизаційних відрахувань. *Наукові записки* : зб. наук. праць каф. екон. аналізу. Тернопіль : Економічна думка. 2018. № 17. С. 131-133.

32. Галушко О. С. Амортизаційна політика та її вплив на інноваційний розвиток підприємства. *Економічний вісник Національного гірничого університету*. 2019. № 1. С. 65-76.

33. Голов С. Ф, Костюченко В. М. Бухгалтерський облік за Міжнародними стандартами. Київ : Екаунтінг, 2020. 376 с.

34. Головачко В. М. Методика обліку витрат на ремонт і поліпшення основних засобів. *Науковий вісник Мукачівського державного університету*. Серія Економіка. 2014. № 2(2). С. 95-98.

35. Грабова Н. М. Теорія бухгалтерського обліку : підручник. Київ : А.С.К., 2018. 266 с.

36. Гринчуцький В. І., Карапетян Е. Т., Погріщук Б. В. Економіка підприємства : навч. посіб. Київ : «Центр учбової літератури». 2019. 266 с.

37. Гуцайлюк З. В. Аудит (теорія, методика, збірник завдань) / Гуцайлюк З. В., Мех. Я. В., Щирба М. Т. / Тернопіль : Економічна думка, 2018. 190 с.

38. Домбровська Н. Р. Економічна сутність основних засобів та їх класифікація. *Економічні науки*. Серія: Облік і фінанси. 2022. Вип. 9 (1). С.340-349.

39. Дорош Н. І. Аналітичні процедури в обліку. *Фінанси України*. 2020. № 7. С. 45-47.

40. Жарікова О. О. Первинний облік основних засобів: удосконалення типових форм. *Вісник Сев НТУ* : зб. наук. пр.. Серія : Економіка і фінанси. 2021. Вип. 116. С. 55-59.

41. Завадський Й. С. Економічний словник / Й. С. Завадський, Т. В. Осовська, О.О. Юшкевич. Київ : Кондор, 2016. 356 с.

42. Загородній А.Г., Вознюк Г. Л. Фінансово-економічний словник. Київ : Знання, 2019. 1072 с.

43. Задорожний, З.-М. В. Актуальні питання облікової політики підприємств щодо необоротних активів : монографія / З.-М. В. Задорожний, Л. Г. Семеген, Л. Т. Богуцька. Тернопіль : ТНЕУ, 2017. 237 с.

44. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 19.07.1999 р. № 996-XIV. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text (дата звернення : 11.10.2025).

45. Зябченкова Г. В. Застосування справедливої оцінки основних засобів в обліку. *Формування ринкових відносин в Україні*. 2024. № 2. С. 129-133.

46. Ільяш Л. Придбання основних засобів. *Головбух*. 2023. № 6. С. 12-16.

47. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій від 30.11.99 № 291. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99#Text (дата звернення : 09.10.2025).

48. Проскурін П. В. Історія економіки та економічних учень. Нариси економічної історії індустріальної цивілізації : навч. посіб. Київ : КНЕУ, 2005. 372 с.

49. Каменська Т. О. Внутрішній аудит. Сучасний погляд : монографія. Київ : Інформ.-аналіт. агентство, 2020. 499 с.

50. Крупка Я. Д. Облік інвестицій : монографія. Тернопіль : Економічна думка, 2021. 302с.

51. Кулаковська Л. П., Піча Ю.В. Організація і методика аудиту : навч. посіб. Київ : Каравела, 2022. 568 с.

52. Кундеус О.М. Нарахування амортизації згідно нового податкового кодексу України. *Інноваційна економіка*. 2016. № 7. С. 120-127.

53. Ловінська Л. Г., Стефанюк І. Б. Організація бухгалтерського обліку та фінансового контролю в сучасних умовах господарювання в Україні. Київ : НДФІ, 2016. 240 с.

54. Манухіна М. Ю. Особливості аудиту операцій з основними засобами на підприємстві. *Інноваційна економіка*. 2023. № 10. С. 128-132.

55. Малюга Н. М. Бухгалтерський облік в Україні: теорія й методологія, перспектива розвитку : монографія. Житомир, 2019. 548 с.

56. Міжнародний стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, видання 2021 року. МСА 520

«Аудиторські процедури». С. 462-477. URL : https://mof.gov.ua/uk/international_quality_control_standards_quality_management_audit_review_other_assurance_and_related_services-779 (дата звернення : 15.10.2025).

57. Основні засоби : Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_ 014#Text (дата звернення : 09.09.2025).

58. Непоточні активи, утримувані для продажу, і припинена діяльність : Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 5. URL : https://mof.gov.ua/storage/files/%D0%9C%D0%A1%D0%A4%D0%97%205_ukr_2020(1).pdf (дата звернення : 09.09.2025).

59. Мордвінцева Т. В. Основні засоби підприємства: економічна сутність. *Сталий розвиток економіки*. 2019. № 19. С. 90-93.

60. Неміш Ю.В. Поняття «основні засоби» у сучасних наукових дослідженнях. *Аграрна економіка*. 2019. Т. 5. № 3-4. С. 181-187.

61. Павлюк І. Облік придбання, іншого надходження і будівництва основних засобів. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2023. № 11. С. 31-38.

62. Падченко Н. С., Луівська Л. А. Амортизаційна політика підприємства в контексті реформування податкової системи. *Науковий вісник Полтавського університету економіки та торгівлі*. 2024. № 6. С. 74-82.

63. Пирець Н.М., Псюк Ю. А. Порівняльний аналіз національних та міжнародних стандартів обліку основних засобів. *Інноваційна економіка*. 2023. Вип. № 6. С. 325-330.

64. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій від 30.11.1999 р. № 291. URL : http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1557-11 (дата звернення : 09.09.2025).

65. Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань, затв. Міністерством фінансів України від 02.09.2014 р. № 879. URL : http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14 (дата звернення : 09.09.2025).

66. Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 р.

№ 2755-VI. URL : http://zakon.rada.gov.ua/cgi- bin/laws/main.cgi?nreg=2755-17 (дата звернення : 09.09.2025).

67. Пойда Ю. М. Особливості обліку фінансового операційного лізингу. *Економічні науки*. 2019. № 7. С. 515-527.

68. Політична економія: навч. Посіб. [для студентів вищих навчальних закладів] / За ред. Рибалкіна В. О., Бодрова В. Г. Київ : Академвидав, 2016. 672 с.

69. Об'єднання підприємств : Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 19 : Наказ Міністерства фінансів України від 07.07.1999 р. № 163. URL : http://zakon3.rada.gov.ua/ laws/show/z0499-99 (дата звернення : 09.09.2025).

70. Основні засоби : Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 : Наказ Міністерства фінансів України від 27.04.2000 р. №92. URL : http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00 (дата звернення : 09.09.2025).

71. Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність : Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 27 : Наказ Міністерства фінансів України від 07.11.2003 р. № 617. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1054-03 (дата звернення : 09.09.2025).

72. Положення про технічне обслуговування і ремонт дорожніх транспортних засобів автомобільного транспорту : Наказ Міністерства транспорту України від 30.03.1998 р. № 102. URL : [http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0268-98 (дата звернення : 09.09.2025).

73. Оренда : Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 14 : Наказ Міністерства фінансів України від 28.07.2000 р. № 181. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0487-00#Text (дата звернення : 09.09.2025).

74. Пантелеєв В. П. Аудит : навч. посіб. Київ : «Видавничий дім «Професіонал», 2018, 400 с.

75. Плиса В. Й., Плиса З. П. Бухгалтерський облік : навч. посіб.

Київ : Каравела, 2020. 480 с.

76. Про затвердження типових форм з обліку та списання основних засобів суб'єктами державного сектору та порядку їх складання : Наказ Міністерства фінансів України від 13.09.2016 р. № 818. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1336-16#Text (дата звернення : 09.09.2025).

77. Рудницький В. С. Використання аналітичних процедур у процесі прийняття рішень в аудиті. *Вісник Львівської комерційної академії. Серія економічна*. 2018. Вип. 44. С. 153-158.

78. Серікова Т. М., Понікаров В. Д., Кожанова Є. П. Облік, аналіз і аудит : навч. посіб. Харків : ВД «Інжек», 2023. 235 с.

79. Семенів М. І. Роль аналітичних процедур при здійсненні внутрішньогосподарського контролю. *Економічні науки*, Серія «Облік і фінанси». 2021. № 8. С. 41-47.

80. Серединська В. М., Загородна О. М., Федорович Р. В. Теорія економічного аналізу : підручник. Тернопіль : «УкрМедКнига», 2022. 324 с.

81. Серпенінова Ю. С. Порядок проведення переоцінки основних засобів та відображення її результатів в обліку. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю та аналізу.* 2023. № 3. С. 335-341.

82. Скирпан, О. П., Палюх М. С. Фінансовий облік: навч. посіб. Київ : ТНЕУ, 2018. 407 с.

83. Сопко В. В. Бухгалтерський облік : навч. посіб. Київ : КНЕУ, 2015. 578 с.

84. Столяр Л. Г. Особливості обліку поточного та капітального ремонту основних засобів. *Економіка. Управління. Інновації*. 2016. № 2. С. 22-30.

85. Сук Л. К., Сук П. Л. Фінансовий облік : навч. посіб. Київ : Знання, 2023. 631 с.

86. Сухарський, В. С. Економічний словник-довідник. Тернопіль : Богдан, 2022. 328 с.

87. Сук Л. К., Сук П. Л. Облік власного капіталу. *Бухгалтерія в сільському господарстві*. 2017. № 14. С. 43-47.

88. Ткач Н. О. Переоцінка основних засобів: нюанси обліку. *Вісник Національного університету водного господарства та природокористування*, Серія «Економіка». 2022. № 2. С. 197-203.

89. Турило А. М., Філіппова Л. Д. Новий метод нарахування амортизації основних засобів. *Економічний вісник НГУ*. 2023. № 2. С. 61-64.

90. Усач Б. Ф. Аудит: навч. посібн. Київ : Знання-Прес, 2022. 223 с.

91. Федоронько Н. І. Моделювання внутрішньогосподарського контролю витрат на підприємствах. *Вісник Чернівецького торговельно-економічного інституту. Економічні науки*. 2018. Вип. 3 (55). С. 334-340.

92. Фінансовий облік : підручник / Я. Д. Крупка, З. В. Задорожний, Н. Я. Микитюк [та ін.]. Київ : Хай-Тек Прес, 2019. 544 с.

93. Фаріон В. Я. Управління витратами в умовах автоматизації обліку на підприємствах спиртової промисловості. *Економічний аналіз* : зб. наук. пр. каф. економічного аналізу ТНЕУ. Тернопіль : ТНЕУ, 2018. Вип. 3. С. 321-323.

94. Фаріон В.Я. Аналітична оцінка ділової активності та рентабельності підприємств. *Інноваційна економіка*. 2018. № 10. С. 257-33.

95. Чижевська Л. В. Бухгалтерський облік як професійна діяльність: теорія, організація, прогноз розвитку: монографія. Житомир : ЖДТУ, 2017. 528 с.

96. Юрків Д. І. Удосконалення організації обліку основних засобів на підприємстві. *Управління розвитком*. 2017. № 11. С. 60-62

97. Яремчук Н. Ф. Інформаційне забезпечення обліку та контролю

нерухомості. *Економіка АПК.* 2018. № 8. С. 84-89.

98. Arens A. A., Elder R. J., Beasley M. S. Auditing and Assurance Services: An Integrated Approach. Pearson, 2017. 936 p.

99. Qudratovich, E.A. (2022). INTERNATIONAL AND NATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARDS ON CASH FLOWS. *Web of Scientist: International Scientific Research Journal*, [online] 3(4), pp.1081–1085.

100. Eshonqulov, A. Q. (2023). Assessing the Impact of International Cash Accounting Standards on Financial Statements of Enterprises. European *Journal of Contemporary Business Law & Technology: Cyber Law, Blockchain, and Legal Innovations*, 1(2), 54–62.

101. Chang, S.I., Chang, L.M., & Liao, J.C. (2020). Risk factors of enterprise internal control under the internet of things governance: A qualitative research approach. *Information & Management*, 57(6), 103335. https://doi.org/10.1016/j.im.2020.103335.

102. Janpolat, K., Odilova, S., Nodira, A., Salahodjaev, R., & Khachaturov, A. (2021). Financial Development and Energy Consumption Nexus in 32 Belt and Road Economies. *International Journal of Energy Economics and Policy*, 11(2), 368-373. https://doi.org/10.32479/ijeep.10862.

ДОДАТОК А

Таблиця А.1 – Підходи до трактування терміну «основні засоби»

№ з/п	Джерело	Визначення
1	Бабаєв Ю. А. [6]	Основні засоби – це частина майна, використовувана як засоби праці при виробництві продукції, виконанні робіт або наданні послуг або для управління організацією протягом періоду, що перевищує 12 місяців, або звичайний операційний цикл, якщо він перевищує 12 місяців.
2	Бабяк Н. Д. [8]	Основні засоби – засоби праці, що є матеріально-речовими елементами, грошовим вираженням яких є основні виробничі і невиробничі фонди.
3	Бойко В. М., Вашків П. Г. [20]	Основні засоби – 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.
4	Бутинець Ф. Ф. [16, с. 125] Василенко Ю. А., Чебанова Н. В. Коваленко А. М. Хом'як Р. Л.	Основні засоби – матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх у процесі виробництва або постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він перевищує один рік).
5	Грабова Н. Н. [35]	Основні засоби – це матеріальні активи, що функціонують в натуральній формі як у виробничій сфері, так і в невиробничій протягом довгого часу (більш за один рік).
6	Сухарський В. С. [86]	Основні засоби (основні фонди) – це засоби праці виробничого і невиробничого призначення (будівлі, споруди, машини, передавальні пристрої, інвентар і т.п.), що беруть участь у процесі виробництва в продовж багатьох циклів, зберігаючи при цьому свою натуральну форму, і поступово (в міру зношення) переносять свою вартість на вироблену продукцію.
7	Сопко В. В. [83]	Основні засоби – засоби праці, що експлуатуються довше ніж один рік і мають вартість понад встановлений ліміт; виняток становить лабораторне обладнання, повністю і багаторазово беруть участь у процесі виробництва; переносять свою вартість на готову продукцію частинами, по мірі зносу.

ДОДАТОК Б

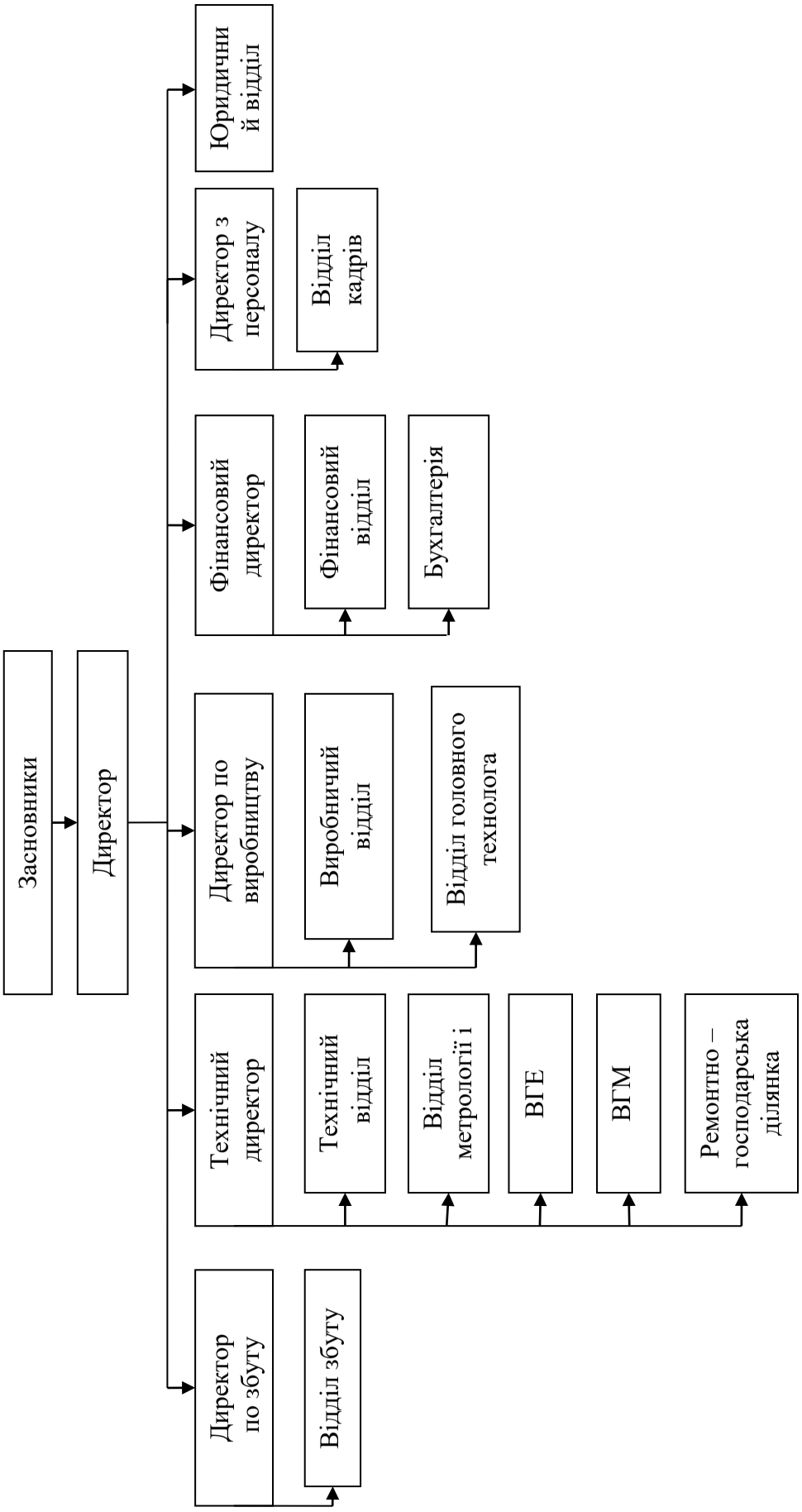


Рисунок Б.1 – Організаційна структура ПНВФ «Хімбіодез»

Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів

ПНВФ «Хімбіодез»

Номер документа	дата складання	код особи, яка відповідає за збереження основних засобів	код виду операції

Цех, відділ, дільниця		Дебет		Кредит		Первісна, справедлива вартість	Дата введення в експлуатацію (місяць, рік)	Рік випуску (побудови)	Шифр		Строк корисного використання	Методи нарахування амортизації	Група основних засобів	Ліквідаційна вартість	Розрахунок аналітичного обліку (для віднесення амортизаційних відрахувань)
Здавач	Одержувач	Рахунок, субрахунок	Код аналітичного обліку	Рахунок, субрахунок	Код аналітичного обліку				Інвентарний	Заводський					
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16

На підставі наказу, розпорядження _____ від "___" _____ 20__ р. № _____
проведений огляд _____, що приймається (передається) в експлуатацію від _____
(найменування об'єкта)
В момент приймання (передачі) об'єкт знаходиться в _____
(місцезнаходження об'єкта)
Коротка характеристика об'єкта _____
Об'єкт технічним умовам відповідає (не відповідає) _____
(вказати, що саме не відповідає)
доробка не потрібна (потрібна) _____
(вказати, що саме потрібн
Підсумки іспитів об'єкта _____
Висновок комісії _____
Додаток. Перелік технічної документації _____

Голова комісії	_____ (посада)	_____ (підпис)	_____ (прізвище, ім'я, по батькові)
Члени комісії	_____ (посада)	_____ (підпис)	_____ (прізвище, ім'я, по батькові)
	_____	_____	_____
Об'єкт основних засобів прийняв	_____ (посада)	_____ (підпис)	_____ (прізвище, ім'я, по батькові)
Здав	_____ (посада)	_____ (підпис)	_____ (прізвище, ім'я, по батькові)

Відмітка бухгалтерії про відкриття картки або переміщення об'єкта "___" _____ 20__ р. Головний бухгалтер (бухгалтер)

ДОДАТОК В

Додаток до акту приймання-передачі основних засобів

Додаток до акту приймання-передачі основних засобів № ____ від «____» _____ 20____р.

Розрахунок первісної (справедливої) вартості основних засобів

_____

(найменування об’єкта)

об’єкт призначений для виробничого / невиробничого використання.

Вид витрат	Джерела надходження об’єкта основних засобів				
	Придбання за грошові кошти	Створено господарським способом	Внесення до статутного фонду	Переведення об’єкта із складу оборотних активів	Безоплатне отримання об’єкта
1. Вартість придбання об’єкта основних засобів за документами постачальника, підрядника (без ПДВ)					
2. Сума фактичних витрат, пов’язаних із виготовлення об’єкта господарським способом					
3. Вартість (внесеного одо статутного фонду, безоплатно отриманого, неохопленого обліком) об’єкта, яка визначена на підставі					
4. Сума зносу (внесеного одо статутного фонду, безоплатно отриманого, неохопленого обліком) об’єкта					
5. Собівартість об’єкта, переведеного до основних засобів із оборотних активів, яка визначена на підставі					
6. Сума витрат на установку, монтаж, налагодження основних засобів					
7. Сума ввізного мита					

8. Сплачені суми реєстраційних зборів державного мита або аналогічних платежів					
9. Витрати зі страхування ризику доставки основних засобів					
0. Інші витрати, пов’язані з доведенням об’єкта до робочого стану					
ВСЬОГО(без урахування суми непрямих податків)					
Сума ПДВ					
ВСЬОГО					

Розрахунок склав _____

Розрахунок перевірив _____ «_____» _____20_____р.

ДОДАТОК Е

Акт оцінки вартості основних засобів

ЗАТВЕРДЖУЮ
_____
«_____» _____20 ____р.

АКТ
оцінки вартості основних засобів

станом на «_____» _____ 20_____р.
Комісія, призначена наказом керівника підприємства від «___» _____ 20__р. № ____
у складі:
голова комісії. _____ (посада, П.І.Б.)
члени комісії: _____(посада, П.І.Б.)
_____(посада, П.І.Б.)
_____(посада, П.І.Б.)

на засіданні (протокол від «___» _____ 20____ р. № ____) розглянула документи, необхідні для оцінки вартості основних засобів , і підтверджує, що справедлива вартість нижчеперелічених об’єктів основних засобів складає:

№ з/п	Інвентарний номер	Найменування об’єкту	Рік введення в експлуатацію	Строк корисного використання	Справедлива вартість
1.					
2					
3					
4					
5					
6					

Підписи

Інвентарна карта обліку основних засобів

Інвентарна картка обліку основних засобів
ПНВФ «Хімбіодез»
Ідентифікаційний код ЄДРПОУ 31473689

Бухгалтерський запис (акт, накладна)		Первісна вартість всіх об’єктів
дата	номер	

ІНВЕНТАРНА КАРТКА
обліку основних засобів

_____
повне найменування та призначення об’єкта

_____
найменування заводу-виготовлювача

_____
модель, тип, марка

Відділ	Рахунок	Код аналітичного	Первісна (справедлива вартість)	Надходження	Дата введення в експлуатацію	Номера		Строк корисного використання	Код рахунка для віднесення амортизаційних відрахувань	Метод нарахування амортизації	Група основних засобів	Ліквідаційна вартість
						інвентарний	заводський					
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13

Зворотній бік форми № ОЗ-6

Надходження			Витрати на поліпшення об’єкта			Вибуття		
дата	номер	сума	дата	номер	сума	дата	номер	сума

Коротка характеристика об’єкта

Найменування елементів об’єкта	Матеріали, розміри та інша відомість	
	об’єкт	найменування приладдів основного об’єкта

Картку заповнив _____ _____ _____
(посада) (підпис) (П.І.Б)

ДОДАТОК И

Опис інвентарних карток обліку основник засобів

ПНВФ «Хімбіодез»
(підприємство)
Ідентифікаційний код
ЄДРПОУ 31473689

Опис інвентарних карток по обліку основних засобів

за період з «____» _____ 20____ р.

по «___» _____ 20____ р.

Найменування класифікаційної групи		Машини та обладнання	
Номер		Найменування об’єкта	Відмітка про вибуття
картки	інвентарний		

ДОДАТОК К

Карта обліку руху основних засобів

ПНВФ «Хімбіодез»
(підприємство)
Ідентифікаційний код
ЄДРПОУ 31473689

_____
«____»_____ 20_____р.
(відділ, цех, дільниця, лінія)

Карта обліку руху основних засобів

_____
(найменування класифікаційної групи)

Звітні періоди	Наявність основних засобів на 1-е число звітної дати	Надійшло всього	Вибуло			Витрати на поліпшення основних засобів
			Всього	У тому числі		
				внаслідок старіння та зносу	внаслідок стихійного лиха	
1	2	3	4	5	6	7
Січень						
Лютий						
Березень						
Разом за 1 квартал						
Квітень						
Травень						
Червень						
Разом за 2 квартал						

Зворотній бік форми № ОЗ-8

Липень						
Серпень						
Вересень						
Разом за 3 квартал						
Жовтень						
Листопад						
Грудень						
Разом за 4 квартал						
Всього (оборот за рік)						
На кінець року						

ДОДАТОК Л

Інвентарний список основних засобів

ПНВФ «Хімбіодез»
(підприємство)
Ідентифікаційний код
ЄДРПОУ 31473689

ІНВЕНТАРНИЙ СПИСОК ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ
(за місцем їх знаходження, експлуатація)

_____
відділ, цех, дільниця, лінія

_____
найменування класифікаційної групи

Інвентарна картка або запис в інвентарній книзі		Інвентарний номер	Повне найменування об'єкта	Первісна (балансова) вартість	Вибуття (переміщення)		
					документа		причина вибуття (переміщення)
номер	дата				дата	номер	
1	2	3	4	5	6	7	8

Зведений графік складання та подання первинних документів з обліку основних засобів ПНВФ «Хімбіодез»

№ форми	Найменування документа	Призначення документа	Кількість екземплярів	Строк, на який складається	Посадова особа, яка складає документ	Посадова особа, яка підписує документ	Куди і у який строк подається	Відповідальна особа за приймання документів
03-1	Акт приймання-передачі ОЗ	Облік приймання кожного придбаного об’єкту.	1	При здачі об’єкта в експлуатацію, на момент вибуття.	Комісія, призначена наказом керівника.	Голова і члени комісії..	До бухгалтерії на другий день після складання..	Бухгалтер з обліку основних засобів.
03-2	Акт приймання-здачі відремонтованих, модернізованих об’єктів.	Для оформлення приймання-здачі основних засобів після капремонту, реконструкції.	1 (2-у випадку виконання операції підрядником).	При здачі об’єкта в експлуатацію після ремонтних робіт, на момент вибуття.	Особа, яка купує, а друга та що продає.	Керівник підрозділу, головний бухгалтер, керівник, представник зі сторони виконувача.	До бухгалтерії на другий день після складання..	Бухгалтер з обліку основних засобів.
03-3, 03-4	Акт на списання основних засобів. Акт на списання транспортних засобів.	Для вибуття основних засобів, транспорту.	2	На момент списання основних засобів, транспорту.	Комісія, призначена наказом керівника.	Голова і члени комісії, керівник.	До бухгалтерії на другий день після складання, а 2-й екземпляр передається МВО	Бухгалтер з обліку основних засобів.

Реєстр обліку переоцінок основних засобів

Назва об'єкту	Вартість ОЗ поточної переоцінки			Сума зносу до поточної переоцінки			Залишкова вартість	Справедлива вартість	Індекс переоцінки	Сума переоцінки		дооцінка			Уцінка			Вартість ОЗ після переоцінки			Сума зносу після переоцінки		
	усього	у т.ч.		усього	у т.ч.							Первинної вартості Дт 10 в Кт рахунків		Сума	Первинної вартості Дт 10 в Кт рахунків		Сума	у т.ч.		усього	усього	у т.ч.	
		Первинна вартість	Результат попередніх переоцінок		Нарахований	Результат попередніх переоцінок				Первинна вартість	Сума зносу	423	746		975	423		Первинна вартість	Результат переоцінок			Нарахований	Результат переоцінки
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23
Група 3. Будинки, споруди і передавальні пристрої																							
Група 5. Транспортні засоби																							
Група 6. Інструменти, прилади, інвентар (меблі)																							
Разом																							

ДОДАТОК П

Положення про відділ внутрішнього аудиту ПНВФ «Хімбіодез»

1. Загальні положення

1.1. Відділ внутрішнього аудиту є самостійним структурним підрозділом.

Відділ створюється і ліквідовується за наказом директора за згодою і підпорядковується безпосередньо директору.

Безпосереднє керівництво відділом здійснює начальник відділу, який призначається наказом директора.

На посаду керівника відділу призначається висококваліфікований спеціаліст, який має вищу економічну освіту, досвід бухгалтерської роботи не менше 5 років або досвід роботи у аудиті не менше 3 років. Керівник відділу внутрішнього аудиту призначається і звільняється з посади, що обіймає, директором.

1.2. Відділ внутрішнього аудиту створюється з метою забезпечення ефективної діяльності апарату управління із захисту законних майнових інтересів компанії, удосконалення системи бухгалтерського та податкового обліку і сприяння підвищенню ефективності роботи ПНВФ «Хімбіодез», зміцненню його фінансового стану.

У своїй практичній роботі відділ внутрішнього аудиту керується чинним законодавством України, наказами, розпорядженнями директора, цим Положенням.

2. Структура відділу

2.1. Склад відділу внутрішнього аудиту включає керівника відділу і аудиторів. Чисельний склад відділу затверджується директором Підприємства за пропозицією керівника відділу. Обов’язки працівників відділу регламентуються посадовими інструкціями, які розробляються керівником відділу внутрішнього аудиту та коригуються у разі зміни функцій або об’єму і затверджуються директором.

3. Завдання

3.1. Надання директору на вимогу висновків (звітів):

– про стан активів, виробничо-господарську та фінансову дисципліну;

– про оцінку якості інформації, що видається управлінською інформаційною системою;

– про оцінку економічної безпеки систем бухобліку і системи внутрішнього контролю;

– про дотримання внутрішніх правил і процедур.

Продовження ДОДАТКУ П

3.2. Підготовка консультацій і інформаційне забезпечення:

– розробка методичних вказівок, рекомендацій, інструкцій з бухгалтерського обліку, оподаткування, аудиту;

– інформаційне обслуговування і консультування з питань бухгалтерського обліку, оподаткування і правового регулювання підприємницької діяльності;

– проведення семінарів, підвищення кваліфікації, навчання персоналу, надання допомоги кадровій службі у підборі і тестуванні бухгалтерського персоналу;

– рекомендації з комп'ютеризації бухгалтерського та податкового обліку, складання звітності, розрахунків з оподаткування, аудиту тощо.

4. Функції

До функцій працівників відділу внутрішнього аудиту належить:

4.1. Проведення аудиторської перевірки бухгалтерського обліку та фінансової звітності:

– правильності складання і оформлення первинних документів, облікових регістрів за ділянками обліку, включаючи експертизу засобів, що використовуються для ідентифікації, оцінки, класифікації такої інформації і складання на її основі звітності, а також вивчення окремих статей звітності і операцій, залишків за бухгалтерськими рахунками;

– достовірності обліку витрат на виробництво, повноти відображення доходу від реалізації, доходів від позареалізаційних операцій, точності визначення розміру прибутків, правильності розподілу прибутків і оформлення розрахунків.

4.2. Здійснення тематичних перевірок:

– дотримання законодавства, нормативних актів, установчих документів, системи внутрішніх регламентів і процедур контролю (наказів, розпоряджень, інструкцій, розподілу повноважень і відповідальності між співробітниками тощо);

– правильності складання і точності виконання умов господарських договорів;

– перевірка наявності, стану, правильності оцінки активів, ефективності використання всіх видів ресурсів, дотримання розрахункової дисципліни, повноти і своєчасності внесення податкових платежів;

– оцінка програмного забезпечення, що використовується підприємством;

– оцінка ефективності механізму внутрішнього контролю, вивчення і оцінка контрольних перевірок у структурних підрозділах.

4.3. Розробка пропозицій:

– з формування облікової політики;

– з поліпшення організації бухгалтерського обліку;

Продовження ДОДАТКУ П

– підвищення системи внутрішнього контролю;

– посилення матеріальної відповідальності посадових осіб;

– з забезпечення збереження ресурсів;

– з попередження зловживань;

– з матеріального стимулювання працівників, дисциплінарних та фінансових стягнень.

4.4. Проведення за дорученням керівництва перевірок ефективності використання матеріальних, фінансових та трудових ресурсів:

– перевірка системи внутрішнього контролю і розробка пропозицій з поліпшення організації системи внутрішнього контролю, бухгалтерського обліку, розрахунків, зміни структури виробництва і управління, підвищення ефективності програм розвитку.

4.5. Консультування і інформаційне обслуговування засновників, адміністрації і співробітників з питань бухгалтерського обліку, оподаткування.

4.6. Участь у підготовці матеріалів для зовнішнього аудиту, податкових перевірок і перевірок інших контролюючих органів.

5. Права

Відділ внутрішнього аудиту має право на:

5.1. Перевірку бухгалтерських облікових регістрів і первинних документів, цінних паперів, планів і інших документів з фінансово-господарської діяльності підприємства;

5.2. Ознайомлення з наказами, розпорядженнями, рішеннями керівництва і посадових осіб ПНВФ «Хімбіодез»;

5.3. Перевірка наявності, стану і збереження товарно-матеріальних цінностей у матеріально-відповідальних осіб;

5.4. Отримання необхідних для аудиторської перевірки документів, довідок, розрахунків, усних та письмових пояснень з питань, що виникають у ході перевірок;

5.5. Надання рекомендацій з матеріального стимулювання і фінансових та дисциплінарних стягнень.

6. Взаємовідносини (службові зв’язки)

6.1. Відділ внутрішнього аудиту отримує від підрозділів у міру потреби:

6.1.1. Від Бухгалтерії:

– первинні документи, діючі нормативи і інші відомості, необхідні для проведення перевірок, експертиз, аналізу;

– проміжну та річну фінансову звітність, облікові регістри та іншу облікову інформацію;

– звіти про роботу, що проведена відповідним підрозділом за

Продовження ДОДАТКУ П

результатами аудиторської перевірки.

6.1.2. Від договірного відділу:

– господарські договори з додатками, угоди, акти тощо.

6.1.3. Від юридичного відділу:

– установчі документи, векселі, страхові свідоцтва, сертифікати, ліцензії, довіреності і інші юридичні документи.

6.1.4. Від відділу персоналу:

– накази, штатні розписи, документи з кадрової роботи.

6.1.5. Від інших підрозділів:

– необхідні для проведення аудиту матеріали.

6.2. Відділ внутрішнього аудиту видає Бухгалтерії, відділу персоналу і іншим підрозділам:

– акти перевірок, висновки, пропозиції і рекомендації з питань обліку і контролю.

7. Відповідальність.

7.1. Відповідальність за якість і своєчасність виконання функцій відділом несе керівник відділу.

7.2. На начальника відділу покладається особиста відповідальність за:

– дотримання чинного законодавства в процесі керівництва відділом;

– складання, затвердження і представлення достовірної інформації про діяльність відділу;

– своєчасне і якісне виконання наказів керівництва.

7.3. Відповідальність інших працівників відділу встановлюється відповідними інструкціями.

8. Заключні положення.

8.1. До цього Положення можуть вноситися доповнення та зміни за згодою з Правлінням, що затверджуються наказом (розпорядженням) керівника.

8.2. Строк дії цього Положення не обмежений.

Начальник відділу внутрішнього аудиту

ПОГОДЖЕНО

Директор _____/ _____

Начальник відділу кадрів _____/ _____

Начальник юридичного відділу _____/ _____

ДОДАТОК Р

Таблиця Р.1 – Анкета перевірки операцій з основними засобами

№ з/п	Зміст питання	Варіанти відповіді			
		Інформація відсутня	Так	Ні	Примітки
1	Скільки років Ви працюєте на підприємстві? 0-1				
	1-5				
	5 і більше				
2	Надходження основних засобів на підприємство оформляється Актом прийому-передачі (внутрішнього переміщення) за формою ОЗ-1?				
3	Чи ведуться регістри аналітичного обліку для різноманітних об'єктів основних засобів: картки; відомості?				
4	Чи закріплені основні засоби за матеріально відповідальними особами у місцях їх експлуатації?				
5	Чи укладені договори з матеріально відповідальними особами				
6	Хто повинен підписувати ОЗ-1: бухгалтер				
	керівник комісії;				
	головний бухгалтер;				
	керівник;				
	одержувач				
	члени комісії				
7	Хто встановлює реальну вартість основних засобів : 1. комісія, призначена керівником; 2. головний інженер; 3. головний бухгалтер; 4. інвентаризаційна комісія;				
8	Хто дає дозвіл на списання основних засобів: 1. керівник; 2. уповноважений статутом орган; 3. керівник з подальшим схваленням уповноваженого органу				
9	На якому рахунку обліковується «Машини та обладнання»: 104; 102; 107				
10	На якому рахунку обліковується «Капітальне будівництво»: - 152				
	- 155				
	- 151				

Продовження ДОДАТКУ Р

№ з/п	Зміст питання	Варіанти відповіді			
		Інформація відсутня	Так	Ні	Примітки
11	Інформація про зміни первісної вартості та суми зносу (накопиченої амортизації) заноситься у регістри аналітичного обліку на основі: Відомості переоцінки; Висновку експерта; Бухгалтерських довідок; Інших документів				
12	Справедлива вартість визначається на основі: Експертної оцінки; Результатів роботи внутрішньої комісії підприємства; Висновків бухгалтерії; Інших джерел				
13	За яким методом нараховується амортизація основних засобів: прямолінійним; зменшення залишкової вартості; прискореного зменшення залишкової вартості; кумулятивним; виробничим				
14	Чи є на підприємстві наказ про облікову політику.				
Перевірка правильності обліку основних засобів підприємства					
15	Отримано ОЗ як внесок до статутного капіталу Д-т 153 К-т 46				
	Д-т 46 К-т 152				
	Д-т 152 К-т 46				
16	Введено ОЗ в експлуатацію: Д-т 10 К-т 15				
	Д-т 15 К-т 10				
	Д-т 11 К-т 15				
17	Оплачено послуги з транспортування ОЗ з поточного рахунку Д-т 301 К-т 685				
	Д-т 311 К-т 685				
	Д-т 685 К-т 311				
18	Перераховано аванс підрядчику за майбутні роботи Д-т 371 К-т 301				
	Д-т371 К-т 311				
	Д-т 631 К-т 311				
19	Відображені послуги підрядчика: Д-т151 К-т 631				
	Д-т 361 К-т 152				
	Д-т 152 К-т 631				

Продовження ДОДАТКУ Р

№	Зміст питання	Варіанти відповіді			
		Інформація відсутня	Так	Ні	Примітки
20	Відображено витрати пов’язані з поліпшенням основних засобів: Д-т 151 К-т 91				
	Д-т151 К-т 20				
	Д-т151 К-т 66				

[розроблено автором]

ДОДАТОК С

Таблиця С.1 – Програма внутрішньої аудиторської перевірки основних засобів

Етапи аудиторської перевірки	Основні завдання внутрішнього аудита основних засобів	Аудиторські процедури	Аудиторські докази
Підготовчий	Оцінка систем контролю і бух обліку основних засобів, визначення аудиторського ризику, планування аудиту основних засобів	Вивчення матеріалів попередньої аудиторської перевірки, документальної внутрішньої перевірки	Звіт попередньої перевірки, інвентаризаційні картки, дані синтетичного та аналітичного обліку
Фізичної перевірки	Оцінка достовірності результатів проведення інвентаризації основних засобів	Спостереження за проведенням інвентаризації основних засобів, вибіркова перевірка її результатів	Матеріали інвентаризації, облікові записи
Основний	Контроль оцінки основних засобів, встановлення їх належності, перевірка достовірності облікових записів та залишків на Балансі, перевірка правильності нарахування зносу і визначення витрат на ремонт основних засобів	Співставлення даних інвентаризації, синтетичного та аналітичного обліку наявності та руху основних засобів, перевірка арифметичних підрахунків та їх аналіз	Акти інвентаризації, первинна документація, облікові регістри синтетичного та аналітичного обліку, Баланс
Заключний	Складання внутрішнього аудиторського звіту	Систематизація і обґрунтування отриманої інформації про основні засоби та їх аналіз, складання внутрішнього аудиторського звіту	Робоча документація, яка була складена на етапах перевірки

ДОДАТОК Т

Таблиця Т.1 – Робочий документ аудитора з перевірки фактичної наявності основних засобів РД-1

№ з/п	Найменування об'єкта ОЗ	Інв. №	За даними підприємства		За даними аудиту		Відхилення		Примітки
			кількість, шт.	вартість, грн.	кількість, шт.	вартість, грн.	кількість, шт.	вартість, грн.	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10

Таблиця Т.2 – Робочий документ аудитора з перевірки правомірності віднесення активів обліку основних засобів в облікових регістрах РД-2

№ з\п	Дата акту приймання	№ акту	Найменування об'єкта ОЗ	Інв. №	Критерії віднесення активів до ОЗ				Відхилення	Характер порушення
					Строк корисного використання більше 1 року		Вартість більше 6000 грн.			
					За даними підприємства	За даними аудиту	За даними підприємства	За даними аудиту		
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10

Таблиця Т.3 – Робочий документ аудитора з перевірки відповідності даних обліку основних засобів в облікових регістрах РД-3

Місяць	За даними підприємства, грн.		За даними аудитора, грн.		Відхилення	
	Журнал № 4	Головна книга	Журнал № 4	Головна книга	Журнал № 4	Головна книга
1	2	3	4	5	6	7

Таблиця Т.4 – Робочий документ аудитора з перевірки наявності та правильності заповнення первинних документів з обліку основних засобів РД-4

№ з/ п	Дата документа	№ акта	Первісна вартість, грн.	Інвентарний №	Заводський номер	Найменування об'єкта	Рік випуску	Дата введення в експлуатацію	Висновки комісії	Печатка	Підписи	Примітки
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13

Таблиця Т.5 – Робочий документ аудитора з перевірки правильності складання Балансу РД-5

№ з/п	Показник	За даними підприємства, грн.	За даними аудитора, грн.	Відхилення та виправлення(-,+)
1	2	3	4	5
1	Залишкова вартість (р.1010)			
2	Первісна вартість (р .1011)			
3	Знос (р. 1012)			

Таблиця Т.6 – Робочий документ з перевірки відповідності даних синтетичного та аналітичного обліку основних засобів РД-6

Період	Головна книга, грн.	Відомість, грн.	Баланс, грн.	Відхилення		
				Відомості від головної книги	Головної книги від Балансу	Балансу від Відомості
1	2	3	4	5	6	7
Залишок на 01.01.						
Залишок на 01.04.						
Залишок на 01.07.						
Залишок на 01.10.						
Залишок на 01.01.						

Таблиця Т.7 – Робочій документ з перевірки правильності встановлення строку корисного використання об’єктів основних засобів РД-7

№ акту	Дата акту - приймання	Інв. №	Найменування об’єкта ОЗ	Первісна вартість, грн.	Строк корисного використання об’єкта ОЗ		Відхилення
					За даними підприємства	За даними аудитора	
1	2	3	4	5	6	7	8

Таблиця Т.8 – Робочий документ аудитора з перевірки операцій з надходження основних засобів РД-8

№ з/п	Зміст господарської операції	За даними підприємства			За даними аудитора			Відхилення			Примітки
		Д-т	К-т	Сума, грн.	Д-т	К-т	Сума, грн.	Д-т	К-т	Сума, грн.	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12

Таблиця Т.9 – Робочий документ з перевірки правильності відображення ліквідації основних засобів РД-9

№ з/п	Зміст господарської операції	За даними підприємства			За даним аудитора			Відхилення			Примітки
		Д-т	К-т	Сума, грн.	Д-т	К-т	Сума, грн.	Д-т	К-т	Сума, грн.	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12

Таблиця Т.10 – Робочий документ аудитора з перевірки кореспонденції рахунків з обліку ремонту основних засобів РД-10

Зміст операції	За даними підприємства			За даними аудитора			Відхилення та виправлення		
	Д-т	К-т	Сума, грн.	Д-т	К-т	Сума, грн.	Д-т	К-т	Сума, грн.
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10

Таблиця Т.11 – Робочий документ аудитора з правильності відображення та наявності первинних документів з ремонту основних засобів РД-11

№ з\п	Витрати, пов'язані з покращенням основних засобів	Спосіб виконання робіт	Відображення в обліку			Наявність документів						Примітки
						Проектно-кошторисна документація		Акти виконаних робіт		Приймально-здавальні акти		
			Дата	Рахунок	Сума, грн.	Дата	Сума, грн.	Дата	Сума, грн.	Дата	Сума, грн.	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13

Таблиця Т.12 – Робочий документ аудитора з перевірки нарахування амортизації РД-12

№ з\п	Назва об'єкту	Первісна вартість	Застосований метод нарахування зносу	Відображення в обліку			Нараховано за даними аудиту			Відхилення		
				Д-т	К-т	Сума, грн.	Д-т	К-т	Сума, грн.	Д-т	К-т	Сума, грн.
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13

Таблиця Т.13 – Робочий документ аудитора з перевірки кореспонденції рахунків з обліку амортизації основних засобів РД-13

№ з\п	Зміст операції	За даними підприємства			За даними аудитора			Відхилення та виправлення		
		Д-т	К-т	Сума, грн.	Д-т	К-т	Сума, грн.	Д-т	К-т	Сума, грн.
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10

Таблиця Т.14 – Робочий документ з перевірки правильності оформлення договорів РД-14

№ з/п	Назва підприємств, з яким укладено контракт	№ та дата контракту	Предмет контракту	Загальна сума контракту, грн.	Умови розрахункі в	Термін дії контракту	№ у книзі реєстрації контрактів
1	2	3	4	5	6	7	8

Таблиця Т.15 – Робочий документ з перевірки правильності відображення в обліку капітального будівництва РД-15

№ з/ п	Зміст господарської операції	За даними підприємства			За даними аудитора			Відхилення			Примітки
		Д-т	К-т	Сума, грн.	Д-т	К-т	Сума, грн.	Д-т	К-т	Сума, грн.	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12

Таблиця Т.16 – Робочий документ з перевірки правильності формування первісної вартості побудованих основних засобів РД-16

№ з/п	Об’єкт капітального будівництва	Сума по кошторису грн.	За даними аудиту					За даними обліку	Відхилення
			Вартість послуг, грн.	Будівельні матеріали	Обладнання	Інші витрати	Разом		
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10

ДОДАТОК У

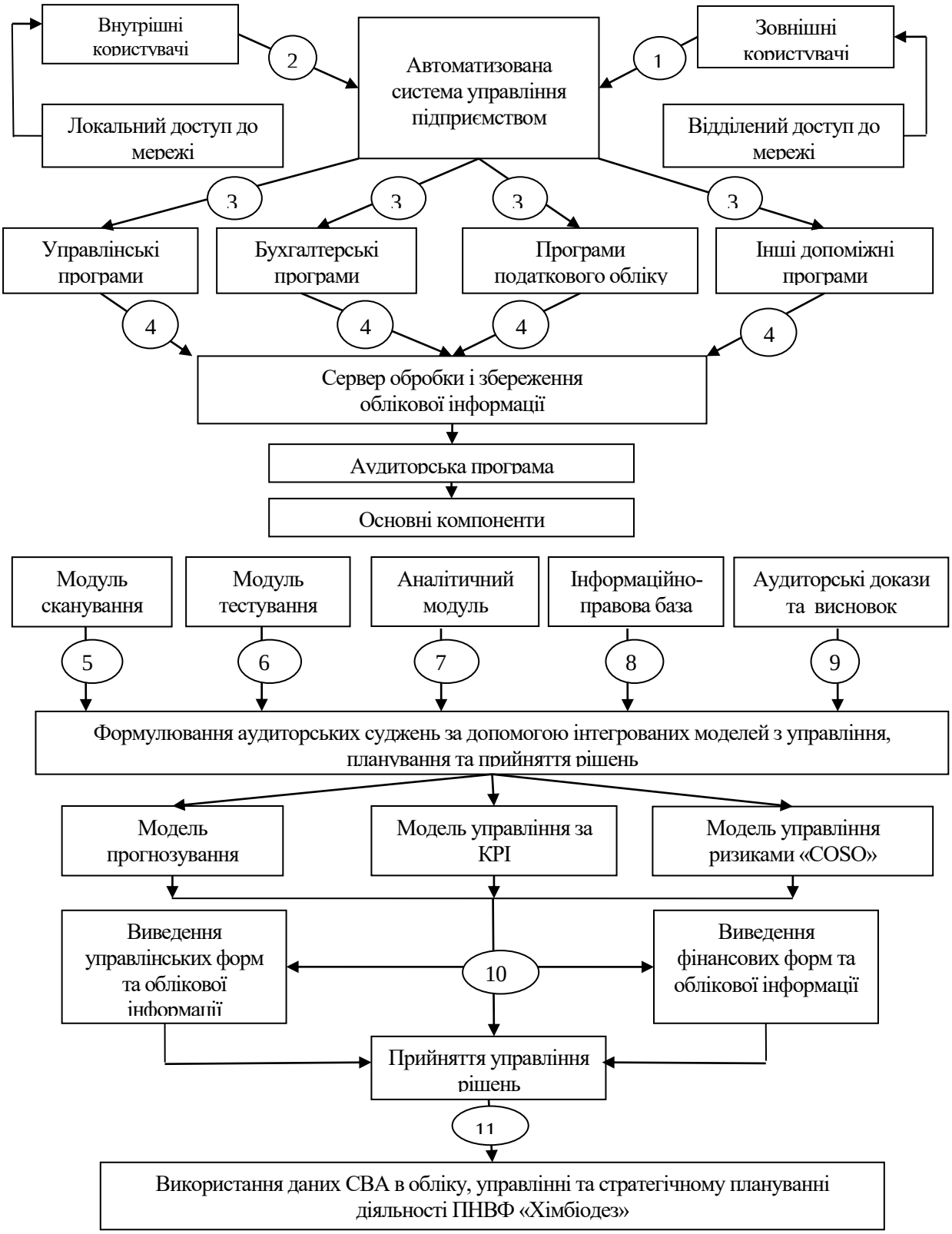


Рисунок У.1 – Модель процесу внутрішнього аудиту в умовах комп'ютерної обробки даних

Продовження ДОДАТКУ У

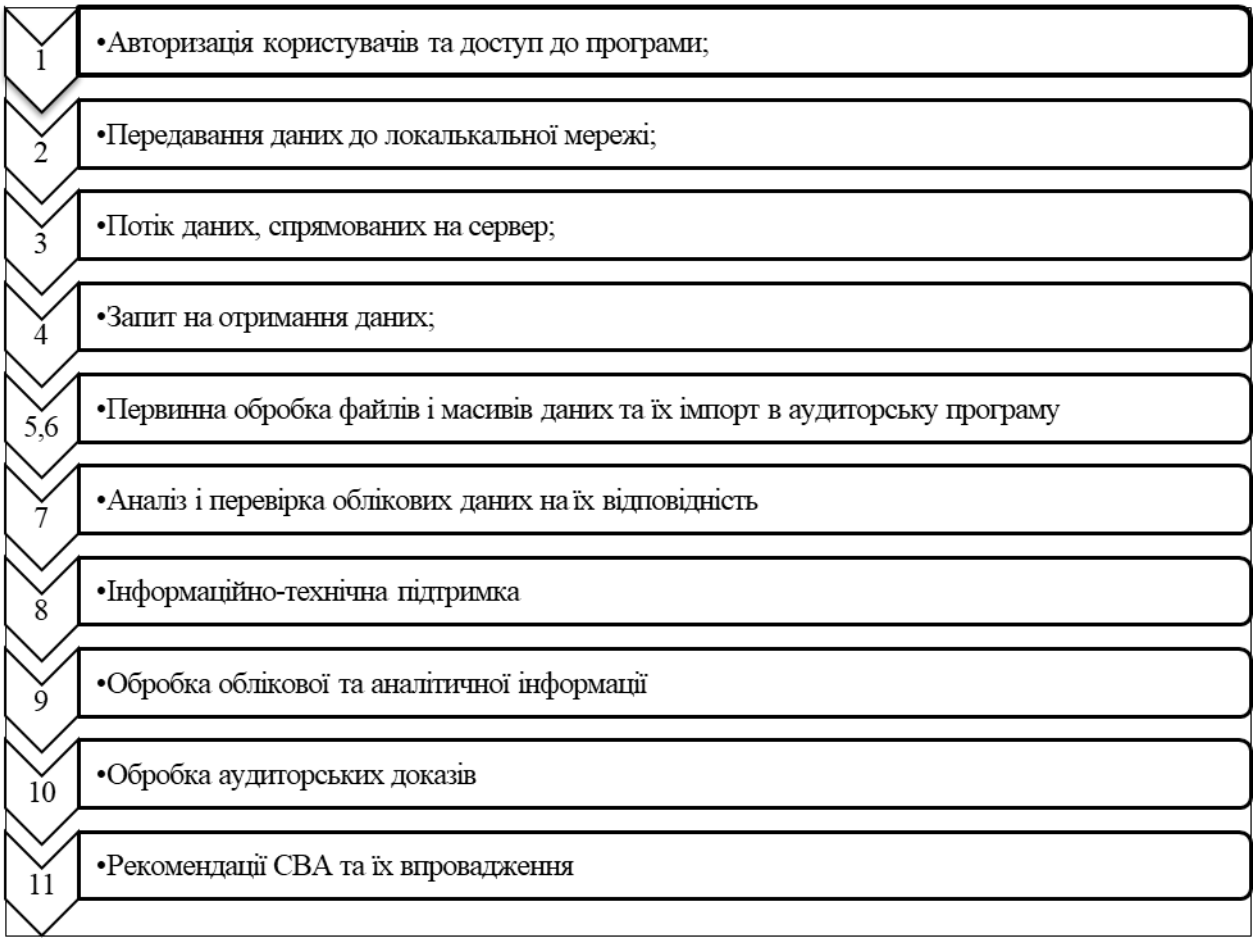


Рисунок У.2 – Модель процесу внутрішнього аудиту в умовах комп’ютерної обробки даних