

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ЗАХІДНОУКРАЇНСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
Факультет фінансів та обліку
Кафедра фінансового контролю та аудиту

Корильчук Богдан Тарасович

АУДИТ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ТА АНАЛІЗ ЕФЕКТИВНОСТІ ЇХ
ВИКОРИСТАННЯ

спеціальність – 071 «Облік і оподаткування»

освітній ступінь – магістр

Науковий керівник:

Д.е.н., професор В. М. Панасюк

Тернопіль-2020

ЗМІСТ

ВСТУП	3
РОЗДІЛ 1. Обліково-аналітичне забезпечення аудиту основних засобів	6
1.1 Економічна сутність та генезис розвитку категорії «основні засоби»	6
1.2 Класифікація основних засобів	16
1.3 Бухгалтерський та податковий облік основних засобів	26
Висновки до розділу 1	35
РОЗДІЛ 2. Організація та методика аудиту основних засобів вітчизняних підприємств	36
2.1 Мета і завдання аудиту основних засобів	36
2.2 Методика аудиту основних засобів	43
2.3 Теоретико-методичні засади управління основними засобами	53
Висновки до розділу 2	59
РОЗДІЛ 3. Аналіз ефективності використання основних засобів	61
3.1 Теоретичні аспекти аналізу ефективності використання основних засобів	61
3.2 Аналіз динаміки основних засобів підприємства	68
3.3 Облікова політика щодо основних засобів як фактор підвищення ефективності управління	76
Висновки до розділу 3	85
ВИСНОВКИ	86
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	90
ДОДАТКИ	100

ВСТУП

Актуальність теми. Сучасні ринкові відносини характеризуються рядом негативних подій в політичному, соціальному та економічному розвитку економіки України, а саме: нестабільність, кризи, високий рівень корупції в органах влади, велика кількість фінансових порушень, недосконалість системи контролю за використанням бюджетних коштів, вимагають точної та формальної форми звітності та результатів. Оскільки основні засоби – матеріально-технічна основа господарської діяльності підприємства будь-якої форми власності, вони визначають обсяг виробництва та потужності, тому їх сфера контролю вимагає спеціального уваги. У той же час ефективне управління виробничими потужностями покращує загальні показники діяльності компанії, забезпечує зростання виробництва та зниження його собівартості, сприяє підвищенню її конкурентоспроможності, розширенню асортименту та підкорення нових ринків. Тобто, організована відповідно до норм законодавства щодо потреб підприємницької діяльності, система бухгалтерського обліку та внутрішнього аудиту сприяє їх ефективному та раціональному функціонування.

Швидкий розвиток економічних та соціальних відносин в Україні зумовлений необхідністю посилення контролю, одним із методів якого є аудит основних засобів. Метою його реалізації є підтвердження наявних залишків основних засобів, перевірка методу амортизації, наявності об'єктів, що перебувають на балансі, умов їх списання та ліквідації, а також обґрунтування незалежної думки щодо надійності і повнота рахунку.

Значний внесок у розробку теоретичних основ та методологічних підходів до проблем аудиту та аналізу ефективності використання основних засобів здійснили вчені-економісти: Бутинець Ф. Ф., Гільорме Т.В., Гречко С.М., Зінкевич О.В., Лазаришина І.Д., Кіндрацька Г. І., Малюга Н. М., Лучко М. Р., Могилова М. М., Неміш Ю. В., Оспіщев В. І., Єремія Є. Є. Однак викладені ними результати досліджень щодо покращення

аналітичного забезпечення управління основними засобами є в результаті зміни часу та виникнення нових об'єктів обліку потребують удосконалення і уточнення для вітчизняних підприємств.

Мета і завдання дослідження. Основною метою є дослідження аудиту основних засобів та аналіз ефективності їх використання. Для реалізації мети дослідження визначено наступні завдання:

- порівняти особливості ведення бухгалтерського та податкового обліку основних засобів;
- сформулювати основну мету та завдання аудиту основних засобів досліджуваного підприємства;
- сформулювати методіку проведення аудиту основних засобів досліджуваного підприємства;
- узагальнити особливості управління основними засобами;
- проаналізувати динаміку зміни основних засобів досліджуваного підприємства;
- дослідити особливості складання облікової політики в частині обліку основних засобів

Об'єктом дослідження є аудит основних засобів та ефективності їх використання Товариства з додатковою відповідальністю «Зелене господарство».

Предметом дослідження є теоретичні, організаційні, методичні та практичні засади аудиту основних засобів та ефективності їх використання на вітчизняних підприємствах.

Методи дослідження. Методологічною основою дослідження стали сукупність діалектичних методів, фундаментальні положення класичної політичної економії, економічних теорій, наукові концепції провідних вітчизняних та іноземних фахівців із питань її теорії і практики. Для реалізації поставлених у магістерській роботі завдань використано такі методи та прийоми: історичний і діалектичний, абстрактно-логічний, аналізу і синтезу, порівняння, графічний, коефіцієнтів.

Наукова новизна отриманих результатів полягає у наступному:

- визначено особливості та відмінності ведення податкового та бухгалтерського обліку основних засобів;
- узагальнено мету, завдання, інформаційні джерела аудиту основних засобів досліджуваного підприємства;
- запропоновано програму проведення аудиту досліджуваного підприємства, яка складається з етапів перевірки та деталізацією мети, критеріїв якості, переліку аудиторських процедур, аудиторських доказів, обраних методів перевірки та термінів проведення.
- визначено інформаційне забезпечення стратегічного та тактичного управління основними засобами;
- проведено аналіз зміни основних засобів протягом досліджуваного періоду і визначено основні характеристики та причини зміни показників з розподілом на промислово-виробничі та невиробничі;
- на основі аналітичних розрахунків зміни основних засобів визначено особливості складання облікової політики

Практичне значення отриманих результатів. Результати проведеного наукового дослідження придатні для їх застосування з метою вдосконалення методики та практики аудиторської діяльності.

Апробація результатів дипломної роботи. За результатами магістерської роботи опубліковано одну статтю в збірниках наукових праць кафедри фінансового контролю та аудиту Західноукраїнського національного університету.

Обсяг і структура роботи. Випускна кваліфікаційна робота складається з вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел, додатків.

РОЗДІЛ 1. ОБЛКОВО-АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ АУДИТУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ

1.1. Економічна сутність та генезис розвитку категорії «основні засоби»

У будь-якій соціально-економічній формації вирішальну роль у функціонуванні підприємства відіграє наявність та органічна єдність засобів та предметів праці, землі, робочої сили, та підприємництва. Протягом історичних етапів визнання та рівень значущості цих факторів змінювалися. Незалежно від виробничих відносин, обов'язковим природно-матеріальним елементом матеріального виробництва є основний засіб виробництва. Розуміння економічної природи основних засобів відповідно до теоретичних положень різних наукових течій дозволяє обґрунтувати їх склад відповідною класифікацією, що є фундаментальним з позицій методологічних та прикладних принципів визначення фінансово-економічних показників суб'єктів господарювання з точки зору різних видів діяльності та оптимальні джерела фінансування. параметри.

Розкриття економічної сутності основних засобів вимагає її вивчення за трьома ключовими напрямками: вивчення генезису та еволюції понять «основний капітал», «основні засоби» та «основні фонди» в контексті діалектичного підходу; реалізація порівняльної характеристики основних засобів з іншими факторами виробництва з метою окреслення їх особливостей та характеристик; розкриття поняття "основні засоби" в економічному, правовому, соціальному, екологічному, управлінському та бухгалтерському аспектах з метою уніфікації науково-практичної термінології.

Представники базових економічних теорій при вивченні економіки основних засобів діють за категоріями засобів виробництва, засобів праці, ресурсів, основного капіталу, основних засобів та основних засобів тощо. У

роботах класиків, які чітко класифікували фактори виробництва за характером їх участі у виробничому процесі, вперше дається наукова інтерпретація основного капіталу. Він був запропонований А. Смітом на основі розмежування основного та оборотного капіталу, паралельно окреслюючи відмінності між фондом та капіталом.

З розвитком економічної думки поглибилися суттєві особливості основних засобів завдяки особливостям їх участі у виробничому процесі, взаємозв'язку цін на них і виробів, виготовлених з їх використанням, їх ролі в тріаді Людина-Природа-Суспільство.

Згідно з положеннями класичної школи економіки [76, 71], основні засоби є одним із факторів виробництва з такими характеристиками: зберігають свою матеріальну форму протягом тривалого періоду часу; передавати вартість готової продукції частинами за кілька виробничих циклів; потрібне розмноження в кінці терміну корисного використання, який становить більше року; є результатом людської праці; у вартісному вираженні – основні засоби, якщо вони приносять дохід, не потрапляючи в обіг і не змінюючи власника.

У розвитку цих ідей неокласики стверджували, що основні фонди забезпечують максимальний синергетичний ефект у поєднанні з іншими факторами виробництва, одночасно усвідомлюючи важливість кожного та їх раціональних взаємозв'язків. Основою неокласичних положень про основні фонди є формування їх ціни відповідно до принципів їх граничної корисності, граничної продуктивності та ринкової рівноваги попиту та пропозиції.

Оригінальність підходу до основних засобів як факторів виробництва встановлюється австрійською школою: не вартість витрачених ресурсів впливає на вартість продукції, а навпаки - вартість кожного фактора виробництва (товари вищого порядку) визначається виключно вартістю випуску (товари нижчого порядку) [46].

Ціна попиту на основні засоби визначається з цін на продукцію, вироблену з їх використанням, а вартість основних засобів впливає на вартість (і ціну пропозиції) продукції. Згідно з теорією А. Маршалла, формування цін на основні фонди, як фактор виробництва, здійснюється під впливом попиту та пропозиції [43, с. 100–101]. Ціна попиту на основний засіб визначається його граничною продуктивністю, а ціна пропозиції - граничними витратами на їх створення.

Протягом строку використання споживча вартість основних засобів змінюється через фізичний знос, застарілість, під впливом зовнішнього економічного та інституційного середовища тощо. Основними засобами характеризуються фізичний, моральний, зовнішній, соціальний, екологічний типи зносу.

В контексті фізичної економіки основні засоби - це засоби праці, використання яких забезпечує збільшення кількості перетвореної енергії, коефіцієнта взаємодії людини з Природою шляхом протидії розсіюванню енергії, забезпечення її перетворення та накопичення. Цю ідею заклав С. А. Подолинський [65, с. 79, 84, 133] і був розроблений у працях М. Д. Руденка, П. Г. Кузнєцова та Ш.Г.-М. Шаміль [73, 33, 87].

Основоположним принципом концепції фізичної економіки Л. Ларуша є зростання економіки праці (економіки праці) як єдино вірного показника вартості людської продукції [35]. Без постійного збільшення економії робочої сили за рахунок технічного прогресу економічний прогрес неможливий.

Технічний прогрес проявляється у розробці та застосуванні машин з більшою ефективністю, яка визначається відношенням людських зусиль, що витрачаються на обслуговування машини, до обсягу виконуваних машиною робіт. Роль основних засобів полягає в забезпеченні економії праці (економії праці) без негативних наслідків для суспільства та працівників.

Для інституціональної теорії важливо, що основні фонди є об'єктом відносин власності, тому на ефективність їх використання та параметри

відтворення впливають такі основні економічні інститути, як власність, контракти та влада.

Досить глибоке розкриття економічної природи основних засобів можливо при порівнянні їх з іншими факторами виробництва шляхом аналізу їх властивостей, загальних та відмінних рис. Метод порівнянь дає змогу змістовно охарактеризувати цю категорію.

Виділення певної економічної категорії ґрунтується на наявності характерних ознак у групах предметів чи явищ. Економічна природа основних засобів була детально розкрита вченими, порівнявши їх з оборотними з низькими характеристиками, що відображають взаємозв'язок та відмінності цих засобів виробництва: характер використання виробництва, споживання, участь в обігу, особливості компенсації [36, с. 9; 61, с. 5-6; 30, с. 7].

З розвитком економічних систем, а саме від аграрної до постіндустріальної моделі розширилась видова сукупність чинників виробництва від визнання продуктивним лише земельного капіталу до тріади «земля – праця – капітал» з поступовою трансформацією і диференціацією в «земля – праця – основні засоби – оборотні засоби – фінансові ресурси – підприємництво – інтелектуальний капітал».

Будучи складовою факторів виробництва, кількість і рівень значимості кожного з яких у різних соціально-економічних формаціях варіює, основні засоби мають специфічні ознаки, що розкривають природу цієї категорії і дають можливість їх ідентифікувати (табл. 1.1) [48].

Розкриття економічної природи основних засобів через їх сутнісні характеристики, окреслені шляхом порівняння з іншими факторами виробництва, дозволяє обґрунтувати їх складові.

Основні засоби включають наступні види: будівлі, споруди, передавальні пристрої, машини та обладнання, транспортні засоби, інструменти, прилади, інвентар, капітальні витрати на земельні поліпшення

сільськогосподарського призначення, інші основні засоби та необоротні матеріальні активи.

Таблиця 1.1

Економічна природа основних засобів за їх сутнісними ознаками – особливостями в контексті порівняльної характеристики за принциповими відмінностями з іншими факторами виробництва

Фактори виробництва		Основні засоби		
Земля		<p><i>основні засоби</i> збільшуються в розмірах, підлягають заміні, переміщуються в просторі, мають обмежений термін експлуатації, підлягають різним видам зносу;</p> <p><i>земля</i> - просторово обмежена, відповідно до своїх властивостей незамінний фактор виробництва (особливо в сільському господарстві), стаціонарна (не підлягає переміщенню), має необмежений термін використання і не зношується за умови правильного використання</p>		
Худоба та птиця, інші біологічні активи тваринництва		<p><i>основні засоби</i> – результат суто людської праці;</p> <p><i>земля, біологічні активи рослинництва і тваринництва</i> мають природне походження</p>		
Сільськогосподарські насадження (біологічні активи рослинництва)				
Праця	фізична	<p><i>основні засоби</i> – агреговані неперсональні фактори виробництва;</p> <p><i>праця і підприємництво</i> не відчужуються від людини</p>		
	розумова			
Підприємництво		<p><i>основні засоби</i> мають матеріально-речову форму,</p> <p><i>розумова праця, підприємництво і нематеріальні активи</i> не мають матеріальної форми</p>		
Нематеріальні активи	об'єкти інтелектуальної власності			<p><i>основні засоби</i> – знецінюються через всі види зносу;</p> <p><i>нематеріальним активам</i> – не притаманний фізичний знос, впродовж експлуатації можуть не знецінюватись</p>
	ідентифіковані активи			<p><i>основні засоби</i> – відчужуються від підприємства; <i>неідентифіковані нематеріальні активи</i> – невідчужуваний від підприємства фактор виробництва</p>
Оборотні засоби		<p><i>основні засоби</i>: зберігають матеріальну форму впродовж терміну корисного використання, який більше року чи операційного циклу у випадку його перевищення за рік; потребують відтворення по завершенню цього терміну; їх вартість на готову продукцію переноситься частинами у розмірі амортизаційних відрахувань впродовж кількох виробничих циклів;</p> <p><i>оборотні засоби</i>: втрачають свою первісну матеріальну форму впродовж одного операційного циклу; повністю споживаються в кожному операційному циклі та переносять вартість на готову продукцію;</p> <p>вимагають свого відтворення в первісній натуральній формі після кожного виробничого циклу</p>		
Фінансові ресурси		<p><i>основні засоби</i> – мають матеріально-речову і вартісну форму,</p> <p><i>фінансові ресурси</i> – грошову</p>		

У плановій соціалістичній економіці, крім традиційних, до складу основних засобів входили також багаторічні культури, продуктивна худоба та птиця. Сьогодні, з прийняттям П(С)БО 30 у 2007 році, вони класифікуються як довгострокові біологічні активи врожаю та худоби. Як зазначають більшість вчених, основні фонди неправильно включають те, що не є результатом людської праці, а має природне походження (земля, худоба, птиця, плодово-ягідні культури, виноградники).

Відповідно до фізичної економіки, функції основних засобів полягають у збереженні енергії людини, збереженні природної енергії від розсіювання, збільшенні кількості перетвореної енергії та ефективності обміну з Природою. Відповідно до цих положень продуктивна худоба та багаторічні рослини не відповідають суті основних засобів.

На користь їх невизнання як такого свідчить економічний зміст показників пропозиції капіталу сільськогосподарського виробництва. Згідно з їх класичним розумінням, виникають сумніви щодо логіки включення біологічних активів врожаю та худоби до основних засобів, оскільки в цьому випадку штучно завищують капітал сільськогосподарських угідь та робочий капітал, хоча насправді через вартість багаторічних та продуктивних худоба та птиця.

З 2000 р., згідно з П(С)БО 7 [55], до складу основних засобів входять земельні ділянки. Відповідь на питання походження їх визнання такими може дати економічна теорія різних наукових течій.

Усі наукові школи розглядали землю як окремий фактор виробництва, зокрема фізіократи як єдиний фактор виробництва та джерело "чистого продукту" та збагачення суспільства. Відокремлення земель є послідовним і його слід враховувати для обґрунтування складу основних засобів в економіці та бухгалтерії.

Аргументом цієї позиції автора є наукові положення класичної школи економіки щодо різного характеру доходів від землі, праці та капіталу (відповідно, орендна плата за землю, заробітна плата, прибуток чи відсотки).

У теорії А. Сміта основний капітал включає такі елементи: машини та обладнання, що полегшують або зменшують кількість праці; будівлі, що є джерелом доходу як власників, так і тих, хто здає їх за плату; поліпшення земель, тобто тих вкладень у землю, які призвели до приведення їх у стан, найбільш придатний для обробітку та іншого використання; всі набуті корисні людські здібності. Якщо заробітна плата та рентабельність капіталу є прямими факторами ціноутворення, розмір орендної плати є результатом ціни на сільськогосподарську продукцію, як непряма складова ціни [76, с. 408–409].

Доцільність виключення земельних ділянок із основних засобів пояснюється їх особливостями згідно з теоретичними положеннями Д. Рікардо, згідно з якими земельна рента, на відміну від доходу інших факторів виробництва, не включається до ціни виробництва. Особливості землі зумовлені її одночасним функціонуванням у сільськогосподарському виробництві як засобу та предмета праці.

А. Маршалл, представник школи маржиналізму, підкреслював ознаку походження основного капіталу - це об'єкти, корисність яких створюється людською працею. Тому основний капітал не може включати дари природи, включаючи землю [43, с. 214].

На підтвердження висновку про незаконність включення землі до основних засобів можна навести і методологічні положення неокласиків, зокрема М. Але, в дослідженнях яких засобами виробництва випускаються товари, що використовуються для виробництва інших товарів [1]. Це дає підстави розглядати землю як окремий фактор виробництва, не пов'язаний з основними фондами, оскільки останні повинні бути результатом виробництва.

Відокремлення земельних ділянок від основних засобів обґрунтовано пояснюється теорією фізичної економії, яка базується на характері участі та функціях землі та засобів праці в процесі енергозбереження. Земля є прямим

запасом сонячної енергії, тоді як засоби праці збільшують кількість перетвореної енергії, запобігаючи її розсіюванню.

Інші ознаки, що дають підстави для розмежування земель із основними засобами, включають: обмеженість; неамортизація; інший характер створення. Всі перераховані вище особливості основного капіталу та основних засобів, викладені в різних наукових тенденціях, слугують аргументами для обґрунтування складу основних засобів, зокрема невизнання такої землі.

Сучасний етап розвитку України характеризується тим, що держава намагається побудувати власну, незалежну і, перш за все, ефективну економічну систему, що, в свою чергу, вимагає постійного вдосконалення економічних процесів у всіх галузях економіки, особливо у виробництві. Необхідною умовою господарської діяльності є забезпечення підприємства основними засобами.

Основними нормативно-правовими актами, що регулюють внутрішній облік основних засобів, є Податковий кодекс України та положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 7 "Основні засоби".

Оскільки основні засоби становлять підґрунтя матеріального виробництва більшості підприємств та забезпечують функціонування господарюючого суб'єкта, у науковій літературі вітчизняних та іноземних науковців спостерігається інтерес до окресленої економічної категорії. Через значний вплив на ефективність діяльності, вчені-економісти досліджують сутність поняття та його основні складові. З розвитком економіки та виникненням нових сфер діяльності, вчені розширюють склад основних засобів та формують їх більшу деталізацію

Основні засоби згідно чинного законодавства – це сукупність засобів праці, що діють у природному вигляді протягом декількох років у галузі матеріального виробництва або нематеріальної сфери, що відповідно до бухгалтерських звітів, включені до складу основних засобів [20].

Визначення терміна «основні засоби» в науково-методичних працях вчених наведено в таблиці 1.2.

Таблиця 1.2

Концептуальні підходи трактування поняття «основні засоби»

Автор	Визначення
Довгалюк Н.В.	Основні засоби - матеріальні активи підприємства будь-якої форми власності, що неодноразово задіюються у виробничих циклах, зберігають свою натуральну форму, переносячи свою вартість на вироблену продукцію частинами, строк використання яких перевищує один рік (або операційний цикл), призначені для експлуатації самим підприємством, для надання в оренду іншим фізичним чи юридичним особам, що в сукупності дає змогу одержувати економічну вигоду для підприємства
Бланк І.О.	Основні фонди (засоби) – сукупність матеріальних активів у формі засобів праці, які багаторазово беруть участь у процесі виробничо-комерційної діяльності і переносять на продукцію свою вартість частинами
Янчев А.В.	Основні засоби - частину постійного продуктивного капіталу у формі засобів праці, що поступово, протягом багатьох виробничих циклів, перекосить свою вартість на виготовлений продукт
Бабаєв Ю.А.	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
Бабяк Н.Д.	Основні засоби – засоби праці, що є матеріально-речовими елементами, грошовим вираженням яких є основні виробничі і невиробничі фонди
Бутинець Ф.Ф.	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)
Дем'яненко М.Я.	Основні засоби – це термін бухгалтерського обліку, синонім економічного поняття «необоротні матеріальні активи»; матеріальні цінності (виробниче майно), що споживається у виробничому процесі, тобто фізичний капітал

Узагальнюючи погляди науковців, можна стверджувати, що основні засоби – це матеріально-технічні засоби, що перебувають в довготривалому використанні у вигляді пасивної та активної частини активу підприємства,

також переносять свою вартість на собівартість виготовленої готової продукції частками зберігаючи при цьому свою натуральну форму.

Сучасний стан основних засобів характеризується їх значним зменшенням (Додаток А), внаслідок старіння матеріально-технічної бази та складного економічного становища вітчизняних підприємств. Динаміка наявних основних засобів та ступінь їх зносу на основі даних Державної служби статистики України за останні п'ять років представлена на рис. 1.1.

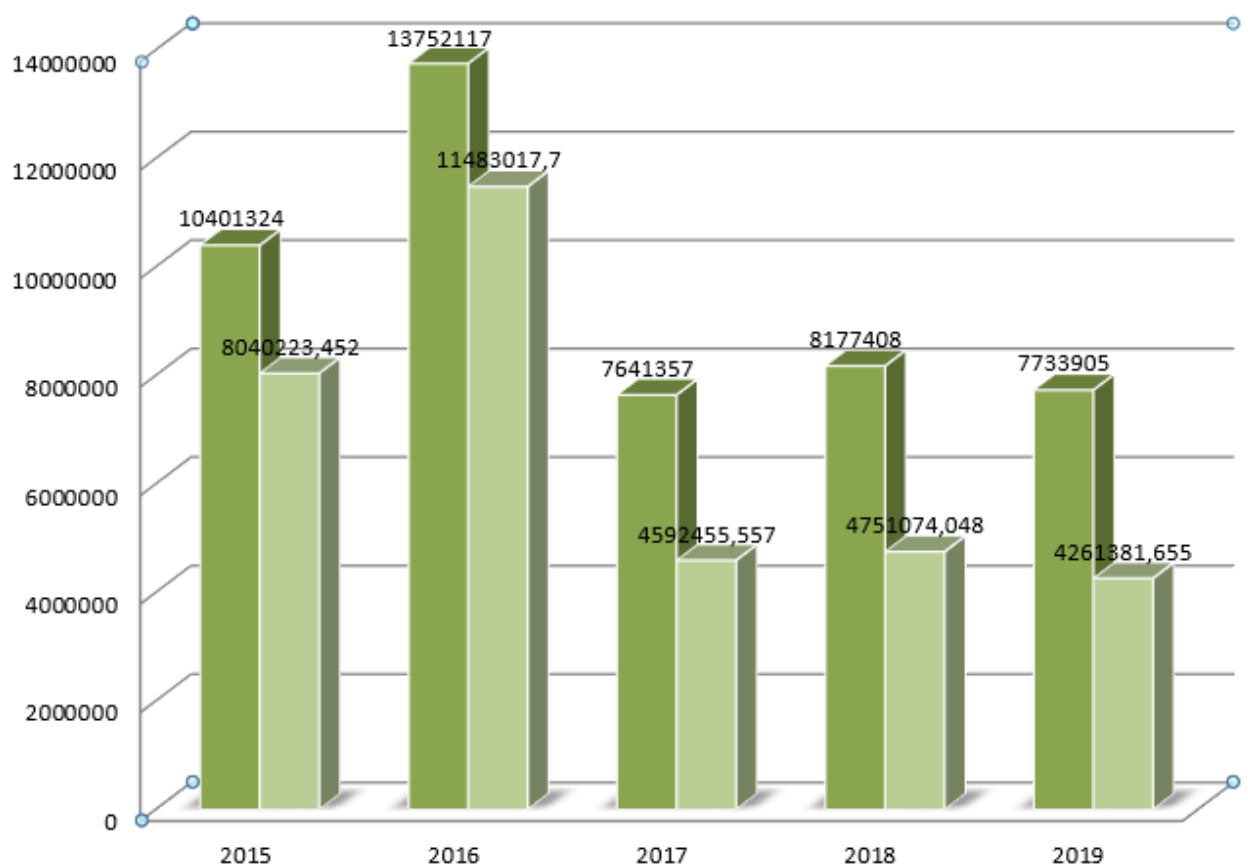


Рис. 1.1. Динаміка наявності основних засобів в Україні протягом 2015-2019 рр.

Протягом п'яти років спостерігається зменшення вартості основних засобів на підприємствах України. Така ситуація спричинюється моральним та фізичним старінням обладнання, яке використовують, відсутністю коштів на оновлення, економією коштів, використанням старого обладнання і відсутністю оновлення внаслідок високих відсотків банківських кредитів.

1.2. Класифікація основних засобів

Основні засоби відіграють важливу роль у сфері підприємництва, оскільки вони є основою формування матеріально-технічної бази, відсутність якої унеможлиблює діяльність та ведення бізнесу. Саме основні засоби визначають виробничу потужність підприємства, рівень віддачі активів, фондомісткість, достатність капіталу та інші техніко-економічні показники підприємства.

Вони становлять значну частку в загальній сумі активів і є одними з найважливіших об'єктів бухгалтерського обліку, що вимагають контролю та аналізу їх наявності, стану та руху на підприємстві.

Аналізуючи склад і структуру основних фондів, слід враховувати, що різні види основних фондів по-різному беруть участь у процесі господарської діяльності підприємства. Отже, для того, щоб мати єдиний обліково-аналітичний супровід управління основними засобами, їх слід правильно класифікувати, тобто згрупувати за певними однорідними характеристиками.

Поняття "основні засоби" в економічній літературі має багато тлумачень і визначень. Узагальнюючи погляди як зарубіжних, так і українських вчених, можна зробити висновок, що більшість із них під терміном «основні засоби» означає матеріальні активи підприємства, які використовуються у виробництві або поставці товарів, послуг, здачі в оренду іншим особам або адміністративні цілі та соціально-культурні функції. Важливим доповненням до визначення є те, що основні засоби беруть участь у виробничому процесі протягом тривалого часу, протягом багатьох циклів, зберігаючи основні властивості та первісну форму та деталі переносять свою вартість на готовий продукт, як амортизацію.

Згідно з П(с)БО 7 «Основні засоби», «основні засоби – це 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 більший ніж один рік (або операційного циклу, якщо він довший за рік)». [55].

За вимогами Податкового кодексу України, «основні засоби — це матеріальні активи, у тому числі запаси корисних копалин, наданих у користування ділянок надр, які призначаються платником податку для використання в господарській діяльності платника податку, вартість яких перевищує 20 000 гривень і поступово зменшується в зв'язку з фізичним або моральним зносом та очікуваний термін корисного використання (експлуатації) яких з дати введення в експлуатацію становить більше ніж один рік (або операційного циклу, якщо він довший за рік)» [62].

У 2020 році відбулися зміни у податковому законодавстві щодо основних засобів. Відтак з 23 травня 2020 р. для визнання основних засобів в податковому обліку відбулось підвищення вартісної межі з 6000 грн. до 20000 грн. згідно пункту 14.1.138 і 138.3.3 Податкового кодексу України.

Отже, Податковим кодексом України зазначено, що основні засоби мають визначену вище вартісну межу, але в бухгалтерському обліку підприємство її визначає самостійно і зазначає в обліковій політиці.

Поняття «основні засоби», яке наведено в П (С) БО 7 "Основні засоби", є ширшим, ніж у Податковому кодексі, оскільки воно включає невиробничі основні засоби, тоді як Податковий кодекс до основних засобів включає лише матеріальні активи, які призначені для використання в господарській діяльності, тобто для цілей оподаткування, враховуються лише виробничі «основні засоби».

Раціональна організація обліку основних засобів передбачає їх класифікацію за певними ознаками. Так, Н. Домбровська зазначає, що орієнтація класифікації на загальні для всіх видів господарської діяльності ознаки — визначення різних груп основних засобів та їх поєднання загальними функціями у виробничому процесі є домінуючим для організації бухгалтерського обліку [22].

На сьогодні існує значна кількість класифікацій основних засобів, серед найпоширеніших є: виробничі та невиробничі; промислового призначення, для цілей сільського господарства, транспорту, торгівлі, будівництва, зв'язку тощо; власні та орендовані. У таблиці 1.3. проведено аналіз наукових джерел та систематизовано класифікаційні ознаки основних засобів вітчизняними теоретиками та практиками.

Таблиця 1.3

Дослідження науковцями класифікацій основних засобів

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

Враховуючи наведену класифікацію основних засобів, доцільно згрупувати характеристики їх за різними класифікаційними ознаками (табл. 1.4).

Таблиця 1.4

Класифікація основних засобів

№ з/п	Класифікаційна ознака	Групи основних засобів
1	за функціональним призначенням	Виробничі Невиробничі
2	за галузевою ознакою	Промисловості Сільського господарства Транспорту Торгівлі Будівельні Зв'язку тощо
3	за використанням	Діючі Недіючі Запасні
4.	за належністю	Власні Орендовані
5	за речовим характером	Інвентарні Неінвентарні
6	за джерелами фінансування	Внесені до статутного фонду підприємства Придбані за власні кошти підприємства Придбані за рахунок позикових коштів Безоплатно отримані основні засоби Отримані внаслідок обміну на подібний або неподібний актив (бартерні операції)
7	за характером відображення зносу	Основні засоби, які амортизуються Основні засоби, які не амортизуються
8	за натурально-речовим складом	Земельні ділянки, будинки, споруди та передавальні пристрої Машини й пристрої Транспортні засоби Прилади, інвентар Багатолітні насадження Інші необоротні матеріальні активи
9	за характером участі	Активні Пасивні

За функціональним призначенням розкривають виробничі та невиробничі основні фонди. Основні засоби – це активи, які одночасно беруть участь у виробництві та сприяють його реалізації протягом трьох років. До таких об'єктів належать будівлі, споруди (цехи, майстерні), машини, обладнання, транспортні засоби, багатонаціональні плантації та інші основні фонди, що працюють у галузі матеріального виробництва. Невиробничі основні фонди - це основні засоби, які не беруть участі у виробничому процесі, призначені для соціально-культурних потреб підприємства. До таких об'єктів належать будівлі та споруди (адміністративна будівля на виробничому заводі), машини, обладнання та інші засоби, що використовуються у невиробничому секторі.

Крім того, Н. П. Кондрати з метою основних фондів розподіляє основні фонди основних засобів, виробничі основні фонди інших галузей та невиробників; О. А. Левкович класифікує основні фонди у виробництві основних фондів основної діяльності, підсобних виробництв та невиробників; І. Є. Тишкова, А. І. Прищепа - промислові та виробничі, виробничі основні фонди інших галузей та невиробники [28].

Однак, незважаючи на різницю в суті, виробничі та невиробничі основні фонди мають багато спільного: подібні елементи - будівлі, споруди, машини, обладнання тощо, а виробничі та невиробничі основні фонди довгостроково, поступово зношуються, потрібен ремонт (приватне формування) та повна заміна. після закінчення терміну дії.

За галузевими ознаками основні фонди розподіляються за галузями промисловості, сільського господарства, транспорту, торгівлі, зв'язку тощо. Кожна галузь діяльності має свою особливість, яка впливає на вибір основних фондів та їх використання в майбутньому.

У літературі вчені виділяють поділ основних фондів для використання (поточних, неактивних, запасних). До існуючих основних фондів відновити всі основні фонди, що функціонують на підприємстві в даний час.

Реагування на неактивне відновлення тих об'єктів, які в даний час не використовуються в діяльності підприємства (огляд консервації). Західні основні фонди зберігаються на складах і призначені для заміни існуючого обладнання повністю або окремо, окремими частинами, якщо вони зареєстровані як об'єкт основних засобів. Така класифікація необхідна для аналізу зносу основних фондів та прийняття управлінських рішень щодо неактивних основних фондів.

Крім того, на основі його використання О. П. Кундря-Висоцька розподіляє основні засоби на тілі, які перебувають на огляді (в експлуатації), на реконструкції, в запасі (резерві) та на консервацію.

В бухгалтерському обліку основні засоби використовуються для позначення можливостей власної та орендованої діяльності.

Власні фонди формуються для розрахунку внесків засновників або акціонерів, власників прибутку, цільового фінансування та відображення на балансі підприємства. Основні засоби, що здані в оренду, визнаються в балансі орендодавця та на позабалансових рахунках орендаря.

Заслуговує на увагу погляд Ф. Ф. Бутинця (і його підтримує Ю. В. Радзивілюк) вимагає необхідності класифікації основних фондів за матеріальним характером в інвентарі, тобто тих, що мають матеріальну форму та мають власний інвентарний номер, а не інвентар, оскільки ті, що існують при грошових вкладеннях у землю, лісові землі (крім будинків та будівель) [70].

За винятком основних фондів, згідно з П(С)БО 7, існують об'єкти амортизації, за винятком земель, їх точна класифікація за характером відображення амортизації. Тобто ті, що амортизуються і не амортизуються. Цю думку підтримує В. І. Оспіщев [56].

За натурально-речовим складом основні засоби діляться на:

- будинки. Будинки - це будівлі, а саме: приміщення, пристосовані для постійного або тимчасового перебування в них людей, а також об'єкти власності, функціонально пов'язані з такими приміщеннями.

Будівлі поділяються на будинки (включаючи готелі, мотелі, кемпінги та іншу подібну туристичну інфраструктуру), квартири, кімнати у багатомісних (комунальних) квартирах, окремі гаражі або місця на гаражних стоянках або в гаражних кооперативах, заміські будинки та інші дачна (садова) інфраструктура, крім земельної [41];

- споруди. До споруд належать об'єкти нерухомості, відмінні від будівель;
- машини і пристрої. Під машинами і пристроями розуміють механізм чи сукупність механізмів для виконання роботи;
- транспортні засоби. До них належать засоби, пов'язані з переміщенням вантажу і людей, а також магістральні трубопроводи;
- прилади та інвентар. Інструментами, приладами та інвентарем є засіб (зазвичай ручний) для здійснення роботи;
- багаторічні насадження. Багаторічними насадженнями можна вважати: кущові або трав'янисті багаторічні насадження, призначені для отримання врожаю плодово-ягідної, сільськогосподарське угіддя, що використовується під штучно створені дерев'яні, технічної та лікарської продукції та декоративного оформлення території підприємства;
- земельні ділянки. Земельні ділянки це частина земної поверхні, що має фіксовану межу, має певне місце розташування, природні властивості, фізичні параметри, правовий і господарський стан та інші характеристики;
- передавальні пристрої. Під передавальними пристроями розуміють електромережі, трубопроводи, теплові і газові мережі, трансмісії;
- інші основні засоби. До цієї категорії відносять будь-який основний засіб, який не включений до попередніх груп.

За характером участі у виробничому процесі І. І. Бочкарьова, В. А. Биков та інші науковці розрізняють активні основні засоби, тобто ті, що безпосередньо впливають на предмет праці в процесі виробництва, і пасивні,

що забезпечують умови для нормального перебігу виробничого процесу. Ця класифікація дещо схожа на класифікацію за функціональним призначенням.

Аналітичний облік об'єктів основних засобів у розрізі груп, які визначені П(С)БО 7, проводиться з використанням Державного класифікатора України «Класифікація основних фондів» – ДК 013-97 (КОФ).

Класифікатор має призначення вирішувати ряд завдань, а саме:

- організації систематичного обліку та звітності в частині основних фондів;
- визначати норми амортизації основних фондів та включення амортизаційних відрахувань до витрат виробництва;
- проводити роботи із перепису, оцінки та переоцінки обсягу складу і стану основних фондів;
- реалізовувати комплекс облікових функцій з основних засобів у межах робіт державної статистики;
- здійснювати міжнародні зіставлення за станом і структурою основних фондів;
- визначати розрахунки похідних економічних показників, включаючи фондоємність, фондоозброєність, фондівіддачу тощо, та рекомендованих нормативів проведення капітальних ремонтів основних фондів [21].

Кожному об'єкту основних засобів згідно з Класифікатором визначено шестизначний цифровий код та найменування відповідних класифікаційних груп.

При визначенні групи, до якої належить об'єкт основних засобів, доцільно класифікувати за типом і класом основних засобів, наведених у даному Класифікаторі, і з обов'язковим врахуванням технічних характеристик, функціонального призначення та умов використання об'єкта.

Формально Класифікатор діє і на даний час, але з ухваленням Податкового кодексу 2010 року більшість його положень втратили чинність. Окрім цього, варто зазначити, що на сьогодні в обліку відсутній термін

«основні фонди», яке зазначено у Класифікаторі. Для бухгалтерського обліку, згідно чинного П(С)БО 7 та Плану рахунків бухгалтерського обліку України ґрунтуючись на основі Наказу Міністерства фінансів України № 291 від 30 листопада 1999, основні засоби поділяються на основні засоби й інші необоротні матеріальні активи, які, у свою чергу, теж поділяють на групи.

Для нарахування амортизації у Податковому кодексі України основні засоби зазнали поділу на 16 груп. У Міжнародному стандарті бухгалтерського обліку 16 «Основні засоби» передбачено їх поділ на вісім класів (табл. 1.5).

Таблиця 1.5

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

Класифікація основних засобів згідно в П(с)БО 7	Класифікація основних засобів згідно з Податковим кодексом України	Класифікація основних засобів згідно з МСБО 16
1. Основні засоби земельні ділянки	- земельні ділянки - капітальні витрати на поліпшення земель, не пов'язані з будівництвом	- земля - земля та будівлі - машини та обладнання
<ul style="list-style-type: none"> - капітальні витрати на поліпшення земель, не пов'язані з будівництвом - будівлі, споруди та передавальні пристрої - машини та обладнання - транспортні засоби - інструменти, прилади інвентар (меблі) - тварини 2. Інші необоротні матеріальні активи <ul style="list-style-type: none"> - бібліотечні фонди - малоцінні необоротні матеріальні активи - тимчасові (нетитульні) споруди - природні ресурси - інвентарна тара - предмети прокату - інші необоротні матеріальні активи 	<ul style="list-style-type: none"> - будівлі, споруди, передавальні пристрої - машини та обладнання - транспортні засоби - інструменти, прилади, інвентар (меблі) - тварини - багаторічні насадження - інші основні засоби - бібліотечні фонди, збереження Національного архівного фонду України - малоцінні необоротні матеріальні активи - тимчасові (нетитульні) споруди - природні ресурси - інвентарна тара - предмети прокату - довгострокові біологічні активи 	<ul style="list-style-type: none"> - кораблі - літаки - автомобілі - меблі та приладдя - офісне обладнання

Згідно класифікації, наведеної в Податковому кодексі, кожна окрема група має визначені встановлені мінімально допустимі терміни корисного використання об'єктів, які коливаються від двох до 20 років. Це означає, що підприємство не може встановити строк використання окремих груп основних засобів коротший за очікуваний в Податковому кодексі. Класифікація, яка наведена в Податковому кодексі України, наближена до П(С)БО 7, чим зменшило відмінності між бухгалтерським і податковим обліком.

Проте на думку Е. Югас: «Такий деталізований розподіл є досить громіздким та дещо утруднює бухгалтерський і податковий облік основних засобів, а також способи нарахування амортизації по кожній групі основних засобів окремо» [91].

Оскільки під час переоцінки основного засобу певної групи підприємство змушене переоцінювати всі об'єкти, які входять до даної групи, виникає необхідність удосконалення підходу щодо класифікації основних засобів у системі обліку за різноманітними критеріями, які враховують корисність, інтенсивність використання та ліквідність (табл. 1.6).

Таблиця 1.6

Класифікація основних засобів за критеріями використання

№ з/п	Класифікаційна ознака	Група основних засобів	Характеристика
1	Рівень участі у виробничій (операційній) діяльності	Операційні	активи, необхідні для діяльності підприємства
		Надлишкові	активи, що знаходяться у власності підприємства, але вважаються надлишковими у процесі виробництва товарів або надання послуг
2	Спеціалізація	Спеціалізовані	майно, яке у силу своєї специфіки володіє корисністю лише в обмеженій сфері його використання або для обмеженого кола конкретних користувачів і яке рідко продається на відкритому ринку інакше як у складі бізнесу або підприємства у володінні
		Неспеціалізовані	активи, які характеризуються наявністю розвиненого ринку, наявністю цінової інформації щодо здійснюваних трансакцій, відсутністю специфічних обмежень щодо використання поза бізнесом підприємства

Розподіл основних засобів на групи має важливе значення в інформаційному забезпечення проведення економічного аналізу їх використання та визначенні ефективності.

Саме облікова інформація є інформаційним забезпеченням, що дозволить сформулювати загальну концепцію ефективності управління основними засобами. Тому підприємству доцільно роздрібнювати інформацію про групи основних засобів за їх функціональним призначенням.

1.3. Бухгалтерський та податковий облік основних засобів

Діяльність суб'єктів господарювання здійснюється за рахунок використання всієї сукупності ресурсів: нематеріальних і матеріальних, трудових та фінансових, а також їх основної складової - основних фондів, які є важливим фактором підвищення ефективності діяльності підприємства. При раціональній роботі основних фондів збільшується обсяг виробництва і реалізації без додаткових зовнішніх інвестицій в умовах нестачі інвестиційних ресурсів [18].

Основними нормативно-правовими актами, які регулюють бухгалтерський та податковий облік основних засобів є :

- Податковий Кодекс України, у якому визначено правила обліку основних засобів з метою оподаткування діяльності підприємства [62];
- Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», який визначає основні правила ведення бухгалтерського обліку на підприємстві, складання та подання фінансової звітності [67];
- Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», який визначає в бухгалтерському обліку правила оцінки та визнання основних засобів, їх переоцінки, відображення витрат на ремонт, нарахування амортизації тощо [55];
- Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів [3].

У наведених законодавчо-нормативних документах існують невеликі відмінності між визначеннями поняття «основні засоби». Так, в П(С)БО 7 на відміну від Податкового кодексу України не вказано яка саме вартість повинна відповідати основним засобам. Тому, у практиці для усунення розбіжностей вартість основних засобів визначають саме за нормами Податкового кодексу.

Придбані (самостійно виготовлені) основні засоби зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю відповідно до п.8 П(С)БО 7 «Основні засоби». Тож надамо визначення терміна «первісна вартість» та склад витрат, що її формують.

П(С) БО 7 «Основні засоби» визначає, що первісна вартість – «історична (фактична) собівартість необоротних активів у сумі грошових коштів або справедливої вартості інших активів, сплачених (переданих), витрачених для придбання (створення) необоротних активів».

Первісна вартість об'єкта основних засобів відповідно до п. 8 П(С)БО 7 в бухгалтерському обліку складається з ряду витрат а саме включає:

- 1) сума, що сплачують постачальникам активів і підрядникам за виконання будівельно-монтажних робіт (без врахування непрямих податків);
- 2) реєстраційний збір, державне мито та аналогічні платежі, що здійснюються в зв'язку з придбанням (або отриманням) права на об'єкти основних засобів;
- 3) сума ввізного мита;
- 4) сума непрямих податків внаслідок придбання (створенням) основних засобів (якщо вони не будуть відшкодовуватися підприємству);
- 5) витрати на страхування ризиків щодо доставки основних засобів;
- 6) витрати на транспортування, монтаж, налагодження, установку основних засобів;
- 7) інші витрати, які безпосередньо пов'язані з доведенням основних засобів до стану, в якому вони стають придатні для використання із запланованою метою [55].

Фінансові витрати не можуть включатися до первісної вартості основних засобів, які придбані або створені, повністю або частково за рахунок запозичень (за винятком фінансових витрат, які включатися до собівартості кваліфікаційних активів відповідно до П(С)БО 31 «Фінансові витрати»).

Відповідно до пункту 14 П(С)БО 7 первісна вартість основних засобів збільшується на величину витрат, пов'язаних із вдосконаленням об'єкта (модернізація, добудова, модифікація, дообладнання і реконструкція тощо), що призводить збільшення майбутніх економічних вигод, спочатку очікуваних від використання об'єкта.

Первісна (переоцінена) вартість основних засобів може бути збільшена на величину витрат, пов'язаних з ремонтом та поліпшенням об'єкта, визначеною в порядку, встановленому податковим законодавством [55].

У податковому обліку сьогодні витрати на ремонт та вдосконалення основних засобів відображаються в правилах, встановлених в бухгалтерському обліку. Тобто, якщо мова йде про поліпшення об'єкта основних засобів, вартість такої діяльності буде капіталізована і впливатиме на фінансові результати діяльності суб'єкта господарювання лише за рахунок амортизації об'єкта основних засобів. А вартість ремонту буде обліковуватися так само, як і в бухгалтерському обліку - буде відображена в поточних витратах.

Щодо визначення залишкової вартості основних засобів, можна зазначити, що відбулася зміна відповідно до Податкового кодексу України. Таким чином, до 01.01.2015 р. залишкова вартість основних засобів визначалася в ньому як різниця між первісною вартістю з урахуванням переоцінки та сумою накопиченої амортизації, а з 01.01.2015 р. визначається як різниця між первісною вартістю мінус сума амортизації відповідно до розділу III Податкового кодексу України [62]. Тобто, зараз у Податковому кодексі та П(С)БО 7 "Основні засоби" визначення залишкової вартості є однаковим.

Але визначення ліквідаційної вартості основних засобів створює складність оцінити активу в майбутньому. Так, для обладнання необхідно робити прогноз на 5-10 років, для будівель – 30-40 років. У цьому випадку практично неможливо врахувати вплив багатьох факторів на кінцеву вартість, тому результат буде досить приблизним.

До введення в експлуатацію основні засоби обліковуються як частина капітальних інвестицій. Підставою для зарахування залишку основних засобів є Акт приймання-передачі (введення в експлуатацію) основних засобів (форма № ОЗ-1). Під час введення об'єкта основних засобів в експлуатацію визначається первісна вартість та строк його корисного використання (експлуатації). Ці показники дуже важливі, оскільки вони використовуються при розрахунку амортизації.

Згідно з пунктом 23-24 Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 7 "Основні засоби" амортизація проводиться протягом строку корисного використання (експлуатації) об'єкта, який встановлюється підприємством за умови визнання цього об'єкта активом (при зарахуванні на баланс) і призупиняється на час його реконструкції, модернізації, добудови, обладнання та консервації [55].

Амортизація основних засобів (крім інших необоротних матеріальних активів) нараховується за допомогою таких методів: прямолінійний, прискореного зменшення залишкової вартості, зменшення залишкової вартості, кумулятивний, виробничий. Метод амортизації вибирається підприємством самостійно з урахуванням очікуваного ефекту отримання економічних вигод від його використання. У цьому випадку прямолінійні та виробничі методи дозволяється застосовувати до всіх груп, а три інші методи амортизації можуть застосовуватися лише для певних груп основних фондів.

Як зазначено в П(С)БО 7, термін корисного використання (експлуатації) – це очікуваний період часу, протягом якого підприємство використовуватиме необоротні активи або коли їх використання буде здійснено (виконано) очікуваний обсяг продукції (робіт, послуг) [55].

При визначенні строку корисного використання (експлуатації) слід враховувати очікуване використання об'єкта підприємством, враховуючи його потужність або продуктивність; очікуваний фізичний та моральний знос; правові чи інші обмеження життя об'єкта та інші фактори [62].

Коли на підприємстві відбуваються зміни, які потенційно можуть вплинути на строк корисного використання основних засобів, виникає потреба переглянути їх. Строк корисного використання можна збільшити або зменшити.

Зміна строку корисного використання (експлуатації) об'єкта основних засобів переглядається, якщо очікувані економічні вигоди від його використання змінюються. У цьому випадку амортизація основних засобів розраховується виходячи з нового строку корисного використання, починаючи з місяця, наступного за місяцем зміни строку корисного використання.

Так, ст. 138.3.3 Податкового кодексу України "Мінімально допустима амортизація основних засобів та інших необоротних матеріальних активів", містить мінімально допустимий строк корисного використання основних засобів для різних класифікаційних груп [62]. Зазначені в Податковому кодексі України та П(С)БО 7 "Основні засоби" групи основних засобів збігаються.

Однак в бухгалтерському обліку амортизаційні відрахування можуть бути розраховані з урахуванням мінімально допустимого строку корисного використання основних засобів, встановленого податковим законодавством (за винятком випадку виробничого методу).

Визначення строку корисного використання, містить суттєві відмінності та суперечності щодо використання подібних об'єктів. Таким чином, втрачається об'єктивність бухгалтерської інформації щодо амортизації, що призводить до неточностей у фінансовій звітності

Податковий кодекс України виділяє 16 груп основних засобів та інших необоротних активів, для яких він встановлює окремі мінімальні строки корисного використання [62]. Відобразіть цю інформацію в табл.1.

Таблиця 1.7

Мінімально допустимі строки амортизації основних засобів та інших
необоротних активів

Групи	Мінімально допустимі строки корисного використання, років
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 2500 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, збереження Національного архівного фонду України	-
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

Мінімально допустимі строки амортизації основних засобів та інших необоротних активів згідно з Податковим кодексом України використовуються з урахуванням наступного:

- якщо строк корисного використання (експлуатації) основних засобів в бухгалтерському обліку менший за мінімально допустиму амортизацію основних засобів та інших необоротних активів, використовується період

амортизації, який використовується для розрахунку амортизації 138.3.3 Податкового кодексу України;

- якщо строк корисного використання (експлуатації) основних засобів в бухгалтерському обліку дорівнює або перевищує встановлений у пунктах. 138.3.3 Податкового кодексу при розрахунку амортизаційних відрахувань використовується термін корисного використання (експлуатації) основних засобів, встановлений в бухгалтерському обліку [62].

Підсумовуючи вищевикладене, доцільно зазначити, що класифікація груп основних засобів та інших необоротних активів та мінімально допустимого періоду їх корисного використання, представлена в Податковому кодексі України, є цілком економічно виправданою. Термін корисного використання здебільшого такий самий, як зазначений виробниками цих активів у супровідних документах та технічній документації. Також встановлений мінімальний строк використання основних фондів сприяє розумному розподілу амортизаційних витрат та виключає завищення вартості продукції (робіт, послуг).

Амортизація нараховується протягом встановленого терміну. Строк корисного використання об'єкта може бути призупинений на час його тимчасового виведення з експлуатації на підставі документів, що засвідчують виведення з експлуатації таких основних засобів. Знос основних засобів проводиться до залишкової вартості об'єкта його ліквідаційної вартості.

Основні засоби можуть бути тимчасово виведені з експлуатації з таких причин:

- модернізація основних засобів з метою продовження строку їх корисного використання або збільшення виробничих потужностей;
- заміна певних частин обладнання для поліпшення якості продукції (робіт, послуг);
- впровадження більш ефективного технологічного процесу, який дозволить зменшити спочатку оцінювані виробничі витрати;

- добудова (надбудова) будівлі, що призведе до збільшення кількості місць (площі) будівлі, обсягу та / або якості виконуваних робіт (послуг) або умов їх виконання.

Відповідно до пункту 31 Методичних рекомендацій з обліку основних засобів дані про змінені техніко-економічні характеристики (вартість, потужність, площа тощо) в результаті їх вдосконалення вносяться до технічних паспортів, інвентарних карток або інших реєстрів аналітичний облік відповідних основних засобів. Виходячи з нового строку корисного використання, амортизація основних засобів нараховується, починаючи з місяця, наступного за місяцем зміни строку корисного використання (крім виробничого методу амортизації) [62].

Мінімально допустимі періоди амортизації основних засобів та інших необоротних активів згідно з Податковим кодексом України використовуються з урахуванням наступного:

- якщо строк корисного використання (експлуатації) основних засобів в бухгалтерському обліку менший за мінімально допустиму амортизацію основних засобів та інших необоротних активів, використовується період амортизації, який використовується для розрахунку амортизації. 138.3.3 ПКУ;

- якщо строк корисного використання (експлуатації) основних засобів в бухгалтерському обліку дорівнює або перевищує встановлений у пунктах 138.3.3 ПКУ при розрахунку амортизаційних відрахувань використовується термін корисного використання (експлуатації) основних засобів, встановлений в бухгалтерському обліку [62].

Бухгалтерський облік основних засобів проводиться на рахунку 10 «Основні засоби». Деталізація рахунку за субрахунками відповідно до чинного Плану рахунків подана на рисунку 1.2.

10 «ОСНОВНІ ЗАСОБИ»	→	100	«Інвестиційна нерухомість»
	→	101	«Земельні ділянки»
	→	102	«Капітальні витрати на поліпшення земель»
	→	103	«Будинки та споруди»
	→	104	«Машини та обладнання»
	→	105	«Транспортні засоби»
	→	106	«Інструменти, прилади та інвентар»
	→	107	«Тварини»
	→	108	«Багаторічні насадження»
	→	109	«Інші основні засоби»

Рис 1.2. Рахунок 10 «Основні засоби»

Рахунок «Основні засоби» кореспондує за дебетом та кредитом з іншими рахунками, а саме 13 «Знос (амортизація) необоротних активів», 15 «Капітальні інвестиції», 16 «Довгострокова дебіторська заборгованість та інші необоротні активи», 37 «Розрахунки з різними дебіторами» та ін.

Облікове відображення основних засобів створює достовірні інформаційні джерела даних, які придатні для використання у аналізі, контролі та аудиті і з метою прийняття ефективних управлінських рішень.

Висновки до розділу 1.

Змістове наповнення економічної категорії «основні засоби» сформувався протягом багатьох років. Узагальнюючи погляди науковців, можна стверджувати, що основні засоби – це матеріально-технічні засоби, що перебувають в довготривалому використанні у вигляді пасивної та активної частини активу підприємства, також переносять свою вартість на собівартість виготовленої готової продукції частками зберігаючи при цьому свою натуральну форму. Сучасний стан основних засобів характеризується їх значним зменшенням, внаслідок старіння матеріально-технічної бази та складного економічного становища вітчизняних підприємств. Така ситуація спричинюється моральним та фізичним старінням обладнання, яке використовують, відсутністю коштів на оновлення, економією коштів, використанням старого обладнання і відсутністю оновлення внаслідок високих відсотків банківських кредитів.

Раціональна організація обліку основних засобів передбачає їх класифікацію за певними ознаками. На сьогодні існує значна кількість класифікацій основних засобів, серед найпоширеніших є: виробничі та невиробничі; промислового призначення, для цілей сільського господарства, транспорту, торгівлі, будівництва, зв'язку тощо; власні та орендовані. Розподіл основних засобів на групи має важливе значення в інформаційному забезпеченні проведення економічного аналізу їх використання та визначенні ефективності. Саме облікова інформація є інформаційним забезпеченням, що дозволить сформулювати загальну концепцію ефективності управління основними засобами. Тому підприємству доцільно роздрібнювати інформацію про групи основних засобів за їх функціональним призначенням.

Бухгалтерський та податковий облік основних засобів має деякі відмінності. Проте в результаті гармонізації вітчизняних положень бухгалтерського обліку та Податкового кодексу України відмінності зведені

до мінімальних. Такий підхід дозволяє уникнути помилок у веденні обліку та сприяє однозначному трактуванню облікової інформації.

РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА АУДИТУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ВІТЧИЗНЯНИХ ПІДПРИЄМСТВ

2.1. Мета і завдання аудиту основних засобів

Негативні явища в політичному, соціальному та економічному розвитку економіки України: нестабільність, кризи, високий рівень корупції в органах влади, велика кількість фінансових порушень, недосконалість системи контролю за використанням бюджетних коштів вимагають точного та реального відображення результатів, а саме формування правдивої фінансової інформації.

У зв'язку з тим, що основні засоби є матеріально-технічною базою та основою господарської діяльності підприємства будь-якої форми власності, визначають обсяги виробництва та потужності, їх облік та контроль вимагають особливої уваги. У той же час ефективне управління об'єктами покращує загальну результативність роботи компанії, забезпечує зростання виробництва та зниження його собівартості, сприяє підвищенню його конкурентоспроможності, розширенню асортименту та виходу на нові ринки. Тобто, організована відповідно до законодавства та потреб підприємницької діяльності, система бухгалтерського обліку та внутрішнього аудиту сприяє їх ефективному та результативному використанню.

Основні засоби виробництва – сукупність засобів праці, які використовуються в процесі діяльності підприємства в натуральному вигляді протягом декількох років. В процесі експлуатації вони переносять свою вартість на собівартість продукції частинами, тобто амортизація нараховується і відображається в обліку та звітності про фактичні витрати на їх придбання, транспортування, коригування, що є їх початковою вартістю [11].

Підприємства та організації можуть отримувати основні засоби з різних джерел, а саме:

- від постачальників у формі оплати;
- від засновників - внесок до статутного фонду;
- різними підприємствами безкоштовно [12].

Незалежно від джерела отримання основних засобів, всі вони підлягають обліку з присвоєнням інвентарного номера, який проставляється на всіх первинних документах, що є основою для відображення їх наявності чи руху. Це створює труднощі при проведенні внутрішнього аудиту та інвентаризації, які все ще проводяться на папері та перелічуються особисто. Тому аудит слід починати з перевірки забезпечення та наявності об'єктів шляхом проведення інвентаризації, яка встановлює наявність та технічний стан основних засобів.

Наступним етапом аудиту є перевірка правильності відображення в бухгалтерському обліку руху основних засобів на підставі первинного документа – акту приймання. Саме на його основі вводяться в експлуатацію об'єкти інвентаризації, для кожного з яких видається інвентаризаційна картка, тобто створюється реєстр аналітичного обліку засобів виробництва. Це дозволяє контролювати їх присутність, переміщення та утилізацію [63].

У цьому випадку утилізація предметів відбувається шляхом: продажу, безкоштовної передачі у разі зносу або повної несправності. При проведенні аудиту важливо звертати увагу на списання основних фондів, особливо на державні підприємства, активи яких перебувають у власності держави, для запобігання зловживанням, шахрайству та фінансовим порушенням.

Таким чином, продаж або безоплатна передача об'єктів здійснюється на підставі рішення або дозволу: протоколу загальних зборів засновників, дозволу Фонду державного майна тощо. Аудитор повинен ознайомитися з актом приймання-передачі вибулих основних фондів, в яких зазначений адресат їх передачі, а у разі ліквідації внаслідок зносу або пошкодження - з актом ліквідації. У цьому випадку фахівець перевіряє правильність

оформлення документів: підпис керівника підприємства, відмітка бухгалтерської служби для фіксації вибуття об'єкта товарно-матеріальних цінностей, а також умови та підстави списання. Наступний етап - перевірка відображення в бухгалтерському обліку порядку надходження або продажу основних засобів. Важливо пам'ятати, що на державних підприємствах вони виникають із зміною розміру статутного капіталу, а на підприємствах інших форм власності його розмір повинен залишатися незмінним.

На завершальному етапі вивчається та аналізується відповідність первинних документів синтетичним регістрам бухгалтерського обліку, тобто інформація інвентарних карток порівнюється з даними журналу-ордеру № 13, Головної книги та фінансової звітності. Крім того, важливо встановити правильне застосування норм амортизації, тобто амортизації (таблиця 2.1).

Таблиця 2.1.

Витрати підприємства на основні засоби, які підлягають або не підлягають амортизаційним нарахуванням

<i>Підлягають амортизації</i> <i>витрати на:</i>	<i>Не підлягають амортизації</i> <i>витрати на:</i>
Придбання основних фондів для власного виробничого використання	Придбання і відгодівлю продуктивної худоби
Самостійне виготовлення основних фондів для власних виробничих потреб	Вирощування багаторічних плодоносних насаджень
Проведення усіх видів ремонтів, реконструкції, модернізації та інших видів поліпшення основних засобів	Утримання законсервованих основних фондів
Поліпшення якості земель, не пов'язаних з будівництвом	Придбання основних фондів з метою їх подальшої реалізації

Відтак, можна зробити висновок, що основною метою проведення перевірки – це встановлення достовірності і правильності первинних даних, повноти та своєчасності відображення їх руху в облікових регістрах та документах, правильності ведення обліку відповідно до чинного законодавства, фактичної наявності основних засобів на підприємстві та підстав для їх вибуття. Аудит стану та руху основних засобів означає перевірку відповідності методологічним принципам бухгалтерського обліку формування інформації про них, а також відображення інформації у фінансовій звітності [83]. Мета аудиту основних фондів, на думку різних українських вчених, наведена в таблиці 2.2.

Таблиця 2.2.

Мета аудиту стану та руху основних засобів

№	Автор	Мета аудиту основних засобів
1	Білик М.С., Загородній А.Г., Кіндрацька Г.І.	Формулювання думки з приводу правильності класифікації основних засобів, реальності їх оцінки та достовірності відображення в обліку та звітності
2	Гордієнко Н.І., Харламова О.В., Карпенко М.Ю.	Підтвердження достовірності відображення в бухгалтерському обліку і фінансовій звітності: початкової вартості основних засобів; сум нарахованої амортизації; операцій, пов'язаних з рухом основних засобів; витрат на поліпшення і ремонт основних засобів; результатів переоцінки.
3	Іванова Н.А., Ролінський О.В.	Підтвердити інформацію щодо повноти, достовірності, законності та правильності відображення в обліку основних засобів, а також встановити дотримання підприємством вимог П(С)БО 7 «Основні засоби».
4	Кулаковська Л.П., Піча Ю.В.	Об'єктивний збір і оцінка свідчень про економічні дії і події з основними засобами з метою встановлення ступеня відповідності цих тверджень прийнятим нормам податкового і бухгалтерського обліку та надання результатів перевірки зацікавленим користувачам.
5	Сахарцева І.І.	Отримання достатніх доказів впевненості в ефективності використання основних засобів, достовірності відображення та розкриття інформації відповідно до діючих принципів та тверджень (якісних аспектів) подання фінансової звітності, підтвердження стратегії розвитку та оновлення основних засобів для подальшої безперервної діяльності підприємства.

Виходячи з усього вищесказаного, можна припустити, що метою аудиту стану та руху основних засобів є формування незалежного висновку аудитора щодо надійності, рішучості.

Аудит статусу та руху основних засобів - один із етапів аудиту, який потребує особливостей уваги, адже правдивості визначення залежності вартості, повного виділення у формі основних засобів залежать достовірність своєї економічної діяльності, що характеризує свою економічну діяльність, створену за рахунок економічної діяльності. подальше використання основних фондів, а також достовірність інформації у фінансовій звітності. Основні завдання аудиту основних засобів наведено в таблиці 2.3.

Таблиця 2.3

Завдання аудиту основних засобів

Завдання аудиту основних засобів:					
Оцінка обліку у бухгалтерії та за МВО	Оцінка ефективності використання основних засобів	Аудит результатів переоцінки та індексації, а також віднесення їх сум на бухгалтерські рахунки	Аудиторська перевірка дотримання податкового законодавства	Перевірка правильності розрахунку амортизації та незалежне відображення її суми	Перевірка своєчасності і законності відображення у первинних, зведених документах, регістрах бухгалтерського обліку

Окрім окреслених завдань у економічній літературі теоретики та практики вважають за доцільне доповнити перелік завдань наступними:

- ✓ вивченням правильності формування вартості об'єктів не враховуючи джерел їх надходження;
- ✓ визначення умов віднесення об'єктів до власних та орендованих;
- ✓ перевірка правильності проведення амортизаційних нарахувань та порядку включення їх до собівартості продукції.

Джерелами інформації для проведення аудиту є:

- звіт про фінансові результати,
- баланс,
- регістри та первинні документи з обліку інвентарних об'єктів [66].

Тобто, в першу чергу, перевірці підлягає дослідження:

- правильність формування первісної вартості об'єктів на рахунку 15 «Капітальні інвестиції»;
- своєчасність оприбуткування основних засобів – у журналі № 4 10 «Основні засоби»;

- законність внутрішнього руху в інвентаризаційних описах та первинних документах з обґрунтуванням виробничої необхідності і переміщення основних засобів [12].

Слід підкреслити, що аудитору потрібно задокументувати операції, пов'язані з амортизацією, обліком основних фондів, їх вибуттям, правильністю конструкції, а також доцільністю їх списання, тобто неможливістю експлуатації, відновлення та продажу.

Під час проведення аудиторської перевірки основних засобів і документального їх оформлення аудитор має розглянути ряд питань, які відображено в таблиці 2.4.

Одним із методів досягнення ефективного використання наявних на підприємстві засобів та ведення їх обліку відповідно до чинного законодавства є запровадження внутрішнього аудиту, найважливішими завданнями якого є:

- мінімізація ризику неефективного використання засобів виробництва; розробка передумов та заходів щодо їх збереження;
- доцільність застосування діючого методу амортизації;
- уникнення покарання за порушення закону [66].

Таблиця 2.4.

Основні питання, які має з'ясувати аудитор при проведенні перевірки

Правильність розрахунку амортизаційних сум і віднесення їх на собівартість продукції	Наявність наказу керівника підприємства про створення постійно діючої комісії зі списання основних засобів	Своєчасність і правильність списання недоамортизованої частини основних засобів на фінансові результати підприємства
Правильність виявлення й списання доходів або витрат	Дотримання вимог податкового законодавства й правильного нарахування податку на додану вартість по кожному факту вибуття основних засобів	Правомірність реалізації основних засобів, а також їх оцінка при реалізації
Достовірність індексації вартості і віднесення сум на рахунки бухгалтерського обліку	Правомірність списання ліквідованих основних засобів, повнота оприбуткування цінностей, які надійшли в наслідок їх ліквідації	Правомірність списання витрат на проведення ремонту основних засобів

Для забезпечення належного та правового порядку ведення бухгалтерського обліку та достовірного відображення операцій у документації слід дотримуватися норм, регламентованих законодавством України, з метою формування ефективного використання основних засобів на підприємстві. Метою проведення аудиту основних засобів є підтвердження точності даних про вартість об'єктів, їх наявність, умови ліквідації та порядок нарахування амортизації.

2.2. Методика аудиту основних засобів

Основні засоби як матеріальні активи, які поділяються на активні та пасивні, займають важливе місце в господарській діяльності підприємства та забезпечують його функціонування. Їх частка, що займає більшість активів, дозволяє оцінити рівень забезпечення необхідних умов для діяльності суб'єкта господарювання, дозволяє оцінити фінансовий стан підприємства. Успішне вирішення завдань управління основними фондами та обґрунтування інвестиційної політики в їх частині вимагає ефективного обліку та різнобічного використання інформації. Завдяки широкому використанню програм бухгалтерського обліку та аудиту корпоративне управління стає надзвичайно важливим завдяки широкому використанню управління основними засобами.

Основними методами, які використовує аудитор при приведенні перевірки основних засобів відносять:

- перевірку: документальну та фізичну;
- опитування;
- перерахунок;
- вибіркоче дослідження [13].

Насамперед аудитор перевіряє склад та структуру існуючих на підприємстві об'єктів за переліком, наданим керівником або уповноваженою особою, який відображає назву об'єкта, дату та вартість придбання, характеристики, норму амортизації [45].

Вибір методології аудиту залежить від мети перевірки та кваліфікації фахівця. Загалом, аудит повинен проводитися на таких етапах:

I. Ознайомлення з нормативними актами, згідно з якими проводяться операції з об'єктами інвентаризації та організація їх обліку. Такі дані дають можливість отримати загальне уявлення про систему бухгалтерського обліку на підприємстві та допомагають виявити проблемні питання, на які слід звернути увагу.

II. Перевірка наявності коштів двома методами: інвентаризація та документальна перевірка.

III. Аудит господарських операцій з основними засобами.

Важливо підкреслити, що результати аудиту відображаються в робочих документах аудитора: поясненнях і заявах відповідальних працівників, копіях документів, що відображають первісну вартість основних засобів, актах, документах інвентаризації, копіях фінансової звітності.

Однак обов'язковий перелік робочих документів не затверджений, тому він визначається аудитором, що проводить аудит, відповідно до його кваліфікації та використовуваних методів. Вони повинні бути надійними, переконливими, доказовими та детальними [66].

Останнім етапом перевірки є аналіз ефективності використання об'єктів, тобто розрахунок коефіцієнтів зносу, оновлення, рентабельності активів, фондомісткості та ін. Під час аналізу основних фондів виділяють чотири групи показників :

1. Показники, що характеризують зміни майнового стану підприємства;
2. Показники забезпеченості підприємства необоротними активами;
3. Показники необоротних активів;
4. Показники ефективності використання основних засобів підприємства [74].

Узагальнюючи наукову та періодичну економічну літературу сформовано методику проведення аудиту основних засобів, яка подана в таблиці 2.5.

Проведення аудиту основних засобів повинен відбуватися на основі загальної методики, яка містить основні етапи процесу аудиту і складається до початку проведення перевірки. На наступному етапі формуються тести внутрішнього контролю. Вони проводяться для оцінки ризиків суттєвого викривлення облікової інформації на рівні облікових регістрів та фінансових звітів. На цьому етапі аудитор оцінює ефективність контрольних процедур.

На третьому етапі аудитор складає програму аудиту, визначає перелік аудиторських процедур. В ході перевірки формуються робочі документи та визначається методологічний підхід до перевірки. Завершальним етапом є формування аудиторського висновку.

Таблиця 2.5

Методика аудиту основних засобів

<i>Загальний план</i>	
Містить основні етапи процесу аудиту, розміщені у логічній послідовності	Складається до початку проведення аудиту
<i>Тест внутрішнього контролю</i>	
Для оцінки ризиків суттєвого викривлення облікової інформації на рівні облікових регістрів та фінансових звітів	За результатами аналізу відповідей аудитор оцінює ефективність контрольних процедур
<i>Програма аудиту</i>	
Перелік аудиторських процедур, які відповідають критеріям твердження управлінського персоналу про достовірність інформації, поставленій меті аудиторської перевірки і завданням	
<i>Робочі документи аудитора</i>	
Визначають методологічний підхід до процесу аудиторської перевірки	Їх дані є підтвердженням висновків і пропозицій в аудиторському звіті
<i>Аудиторський звіт</i>	
Містить зведення про усі виявлені недоліки і порушення в обліку й звітності, а також виділятися ті помилки і виправлення які можуть вплинути на вірогідність звітності з посиланням на законодавчі нормативні документи	

Одним із важливих моментів виконання плану аудиторських робіт досліджуваного підприємства ТДВ «Зелене господарство» з обліку стану та руху основних засобів є програма аудиту, яка вміщує критерії якості (наявність – А; правдивість – Б; права та зобов'язання – В; повнота – Г; вимірювання – Д; оцінку вартості – Е; подання і розкриття – Є), докази, перелік процедур, коди робочих документів, методи та строки перевірки, виконавців, представлена в таблиці 2.6.

Таблиця 2.6

Програма проведення аудиту стану та руху основних засобів

№ з/п	Мета	Критерії якості	Перелік аудиторських процедур	Аудиторські докази	Метод перевірки	Код робочого документу	Термін	Виконавець
1	Підготовчий етап перевірки							
1.1	Проведення тестів внутрішнього контролю, визначення суттєвості та аудиторського ризику		Опитування й тестування персоналу; вивчення матеріалів попередньої перевірки та спостереження	Анкети та опитувальник	Опитування й анкетування керівництва підприємства й персоналу, вивчення матеріалів попередньої аудиторської перевірки	А-О	03.03.20-04.03.20	Квас Н.П
1.2	Складання програми аудиту основних засобів ПАТ МК «Запоріжсталь»		Вивчення матеріалів попередньої перевірки та спостереження	Програма аудиту основних засобів	Співставлення, аналітичні процедури	ПА	04.03.20-05.03.20	Квас Н.П
2	Фактична перевірка основних засобів							
2.1	Впевнитись у наявності основних засобів, прийнятих до обліку	А, Б, Г, Є, Е	Вибіркова інвентаризація основних засобів	Інвентаризаційні відомості, описи, інвентарні картки	Співставлення, спостереження, документальна перевірка	РД-1	05.03.20	Квас Н.П
3	Документальна перевірка основних засобів							
3.1	Аудит надходження, оцінки, вибуття, ліквідації, списання та ремонту основних засобів							
3.1.1	Перевірити правомірність віднесення активів до основних засобів	Б, Г	Визначення правомірності віднесення активів до основних засобів	Наказ про Облікову політику, розрахунки первісної вартості основних засобів	Документальна, нормативно-правова, аналітична перевірка	РД-2		Тимчук С.В
3.1.2	Впевнитись в правильності оцінки основних засобів	Б, Г	Перевірка оцінки основних засобів	Наказ про облікову політику, розрахунки первісної вартості основних засобів	Документальна, нормативно-правова, аналітична перевірка	РД-3		Тимчук С.В.

3.1.3	Впевнитись у наявності та правильності заповнення первинних документів обліку надходження основних засобів	А, Б, Г, Е	Перевірка надходження основних засобів та їх оприбуткування Перевірка наявності та правильності заповнення первинних документів, використання затверджених типових форм	Акти приймання-передачі ОЗ, інвентарні картки, описи	Документальна, нормативно-правова, співставлення, арифметична перевірка	РД-4		Тимчук С.В.
3.1.4	Впевнитись у правильності складання Балансу з обліку основних засобів	А, Б, Г, Е	Перевірка правильності складання Балансу	Баланс	Документальна, співставлення, арифметична перевірка	РД-5		Тимчук С.В.
3.1.5	Впевнитись у повноті відображення в обліку надходження ОЗ та відповідності даних реєстрів аналітичного та синтетичного обліку даним рахунків Головної книги	Б, Г, Е	Проведення підрахунків та співставлення даних аналітичного та синтетичного обліку надходження основних засобів з даними рахунків Головної книги	Реєстри обліку, Головна книга	Арифметична перевірка, співставлення	РД-6		Тимчук С.В.
3.1.6	Впевнитись у правильності встановлення строку корисного використання об'єктів основних засобів	Б, Г, Е	Перевірка правильності встановлення строку корисного використання об'єктів основних засобів	Наказ про облікову політику інвентарні картки, описи, акти	Арифметична перевірка, співставлення	РД-7		Тимчук С.В.
3.1.7	Перевірити кореспонденцію рахунків та впевнитись у правильності відображення надходж. основних засобів на бух. рахунках	А, Б, Г	Перевірка правильності віднесення надходження основних засобів на відповідні рахунки обліку .	Відомості, Ж-4 Облікові реєстри	Документальна, нормативно-правова, аналітична перевірка	РД-8		Тимчук С.В.

3.1.8	Перевірити кореспонденцію рахунків та впевнитись у правильності відображення вибуття основних засобів на бух. рахунках	А, Б, Г	Перевірка правильності віднесення вибуття основних засобів на відповідні рахунки обліку .	Відомості, Ж-4 Облікові регістри	Документальна, нормативно-правова, аналітична перевірка	РД-9		Тимчук С.В.
3.1.9	Перевірити правильність капітального будівництва	Б, Г, Е	Перевірка обґрунтованості здійснення витрат на капітальне будівництво щодо відповідності кошторису та правильності віднесення на об'єкти	Проектно-кошторисна документація.	Документальна перевірка	РД-15		Тимчук С.В.
3.1.0	Перевірити правильність формування первісної вартості об'єктів будівництва	Б, Г, Е	Перевірка правильності формування первісної Вартості об'єктів будівництва	Акти приймання-передачі кошторис, акти приймання-передачі ОЗ, накладні, договір-підряд	Документальна перевірка, арифметична, співставлення	РД-16		Тимчук С.В.
4	Заключний етап перевірки							
4.1	Підготовка до складання аудиторського звіту		Обробка отриманих даних в ході перевірки шляхом систематизації отриманої інформації	Робочі документи, записи, результати спостереження	Співставлення , аналіз			Тимчук С.В.
4.2	Узагальнення результатів перевірки та донесення думки аудитора до керівництва		Складання аудиторського звіту і презентація звіту керівництву	Аудиторський звіт	Аналіз	АЗ		Тимчук С.В.

Наступним етапом аудиту є узагальнення результатів та підготовка висновків, розробка пропозицій щодо усунення виявлених недоліків та підготовка звіту про аудит.

Впровадження та використання аудиту засобів виробництва на сучасному етапі має ряд проблем, а саме в практичній діяльності аудитор стикається з:

- його загальні принципи, процедури та методи не визначені;
- інформація та програмне забезпечення на низькому рівні;
- функції, права та обов'язки аудиторів чітко не визначені;
- форми поточних та вихідних документів не визначені;
- низький рівень відносин між державними органами щодо аудиту та використання його результатів;
- відсутні фахівці з відповідним рівнем професійної підготовки;
- невідповідності та суперечності в нормативних актах.

Тому методологія аудиту вимагає вдосконалення та застосування міжнародного досвіду. Окрім реформування законодавства, процедури обліку основних засобів, умов їх надходження та ліквідації, для підвищення ефективності аудиту необхідно затвердити типовий перелік робочих та вихідних документів. Дійсно, серйозною проблемою при обробці результатів аудиту є документація аудитора, складена на власний розсуд, яка в майбутньому може бути неоднозначною для інших фахівців. Тому робоча документація повинна бути зрозумілою для інших, а отже типовою, інформативною та надійною [9].

На основі проведеного дослідження узагальнено перелік форм типових робочих документів аудитора у таблиці 2.7. Документи згруповано за призначенням документів, а саме для перевірки правильності створення первісної вартості при надходженні, методу нарахування амортизації, відображення нарахованої амортизації на рахунках обліку, тотожності даних у первинних і зведених документах, правильності відображення інформації у фінансовій звітності.

Таблиця 2.7

Форми робочих документів аудитора

Робочий документ	Мета	Аудиторські докази	Критерії якості
Перевірка правильності створення первинної вартості при їх надходженні	Отримати впевненість у правильності визначення первинної вартості	П(С)БО 7 "Основні засоби", Наказ про облікову політику, первинні документи обліку засобів виробництва	Оцінка, точність
Перевірка методу нарахування амортизації	Визначити правильність амортизаційних нарахувань відповідно обраного методу	Наказ про облікову політику, П(С)БО 7, довідка розрахунків	Оцінка, точність
Перевірка відображення нарахованої амортизації на рахунках обліку	Визначення правильності відображення амортизації на рахунках	Довідки розрахунків, рахунки обліку, реєстри обліку	Повнота, точність
Перевірка тотожності даних Журналу і Головної книги, Відомості і Головної книги	Отримати впевненість у тотожності даних синтетичного обліку об'єктів	Головна книга, Журнал, Відомість	Повнота, точність
Перевірка достовірності інформації Балансу про засоби виробництва обліковій інформації	Отримати достатню впевненість у достовірності, неупередженості відображення засобів виробництва у Балансі	Інформація рахунку 10 "Основні засоби", субрахунку 131 "Знос основних засобів", Баланс	Повнота, оцінка, достовірність

Сформовані в табл. 2.7 форми робочих документів доповнюють план та програму аудиту, підтверджуючи доцільність його висновків та наданих рекомендацій.

Відповідно до МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до міжнародних стандартів аудиту», метою проведення аудиту є висловлення незалежної професійної думки щодо правильності складання, ведення та звітності про основні засоби.

Відповідно до міжнародної практики аудитор роз'яснює питання, пов'язані з:

- зміною методології амортизації;
- наявністю амортизаційних відрахувань на час реконструкції або модернізації об'єкта;
- наявністю зношених основних фондів;
- наявністю засобів виробництва, щодо яких є позови, або були передані в заставу, тощо [45].

Тому систему бухгалтерського обліку та внутрішнього аудиту слід будувати з урахуванням таких факторів, як:

1. тривалий період використання інвентарних об'єктів, протягом якого вони повинні бути враховані;
2. складна система відображення надходження, переміщення та вибуття основних засобів у регістрах бухгалтерського обліку;
3. необхідність відображати витрати, пов'язані з ремонтом, модернізацією об'єктів, що призводить до зміни їх первісної вартості та зносу;
4. вартість основних засобів вимагає ефективної організації процесів їх приймання, переміщення, списання, ліквідації та наявності, що забезпечує їх збереження в робочому стані.

Тому керівництво повинно дбати про майно та основні засоби підприємства, не допускати крадіжок та знищення об'єктів для покращення їх економічних показників та фінансових показників.

Для проведення аудиторських процедур професіонали часто стикаються з порушеннями бухгалтерського обліку, найбільш типовими з яких є:

- неправильне формування первісної вартості об'єкта;
- незаконне переведення оборотних активів в основні засоби;
- помилкове визначення собівартості та зносу;
- включення у витрати витрат на модернізацію та реконструкцію;
- відсутність документації, що підтверджує дії, спрямовані на переоцінку засобів виробництва, акти приймання-передачі об'єктів тощо [13].

Виявлені помилки впливають на достовірність фінансової звітності підприємства, оскільки вони призводять до спотворення інформації про амортизацію та помилок у формуванні собівартості продукції.

Загалом, більшість проблем виникає насамперед через недосконалість системи бухгалтерського обліку компанії та законодавства загалом. Таким чином, можна зробити висновок, що організація бухгалтерського обліку на підприємстві – це комплексний процес реєстрації, зберігання та передачі інформації про основні засоби, а також контроль за їх відображенням та доступністю для користувачів з метою забезпечення ефективної господарської діяльності. На основі отриманої інформації проводиться ряд управлінських дій з метою отримання ефективного використання основних засобів.

2.3. Теоретико-методичні засади управління основними засобами

Методології управління такими особливими об'єктами, як основні засоби, мають відмінні риси. Таким чином, вивчення змісту визначення поняття «основні фонди» та їх економічної природи дозволило вченим довести необхідність їх розгляду в контексті функціонування постійного (основного) капіталу [22]. З позицій методології управління основними засобами це означає врахування фінансової складової господарської діяльності, а саме вибору та обґрунтування більш відповідних джерел фінансування придбання та відтворення основних засобів, вивчення умов запозичення та вартості позикових коштів.

Ефективне управління основними засобами передбачає наявність управлінських впливів на всіх етапах їх руху, а саме: формування, використання, оновлення, вибуття [50, с.93]. Доцільність такої пропозиції пояснюється змістом та параметрами управлінських рішень на кожному з цих етапів, складом внутрішніх та зовнішніх факторів, що впливають на їх прийняття, змістом інформаційного забезпечення, критеріями оцінки ефективності рішень та іншими факторами.

Заява про впровадження процесів управління основними фондами «з урахуванням особливостей процесів відтворення та стратегічних цілей розвитку підприємства» [53] заслуговує на підтримку менеджменту, що зумовлено такими обставинами: динаміка сучасного зовнішнього середовища на підприємствах існує необхідність використовувати нестандартні підходи при прийнятті управлінських рішень, оскільки можливість екстраполяції минулого досвіду обмежена; актуалізовані завдання об'єктивної оцінки поточних та перспективних позицій підприємства на ринку; акцент на визнанні важливості ресурсів підприємства від матеріальних до нематеріальних; широко застосовується розуміння необхідності чіткого визначення цілей розвитку підприємства в довгостроковій перспективі" [53].

Особливості, властиві їм як об'єктам управління, є суттєвими для побудови системи управління основними засобами:

- в економічному плані є активами, тобто можуть приносити економічні вигоди власнику,
- у переважній більшості випадків є результатом інвестиційної діяльності підприємства,
- неоднорідний склад і змінну оцінку з часом,
- фінансування доходів, відтворення основних засобів здійснюється з різних джерел,
- використовуються в діяльності суб'єктів господарювання з різними цілями (виробництво, продаж послуг, управління підприємством, оренда, погашення зобов'язань тощо),
- мають довгостроковий характер експлуатації, що дозволяє виділити певні стадії (фази) їх життєвого циклу, які, враховуючи функціональне призначення основних фондів, тісно пов'язані з життєвим циклом інвестиційних проектів, продукції та підприємств,
- операції з основними засобами, відповідно до стадій процесу відтворення, здійснюються в процесі стадії (фази) їх життєвого циклу (придбання, оновлення), операційної (експлуатація, використання) та фінансової (формування джерел фінансування відтворення основних засобів) діяльності,
- суттєво впливати на результати діяльності підприємства (собівартість, обсяг виробництва, якість продукції, прибуток від реалізації, фінансовий результат від операційної та іншої діяльності, рентабельність тощо).

У процесі використання основних засобів проявляються сильні та слабкі сторони [50, с.119-120]. Такі особливості певним чином впливають на характер управлінських рішень, що з ними пов'язані (рис. 2.1).

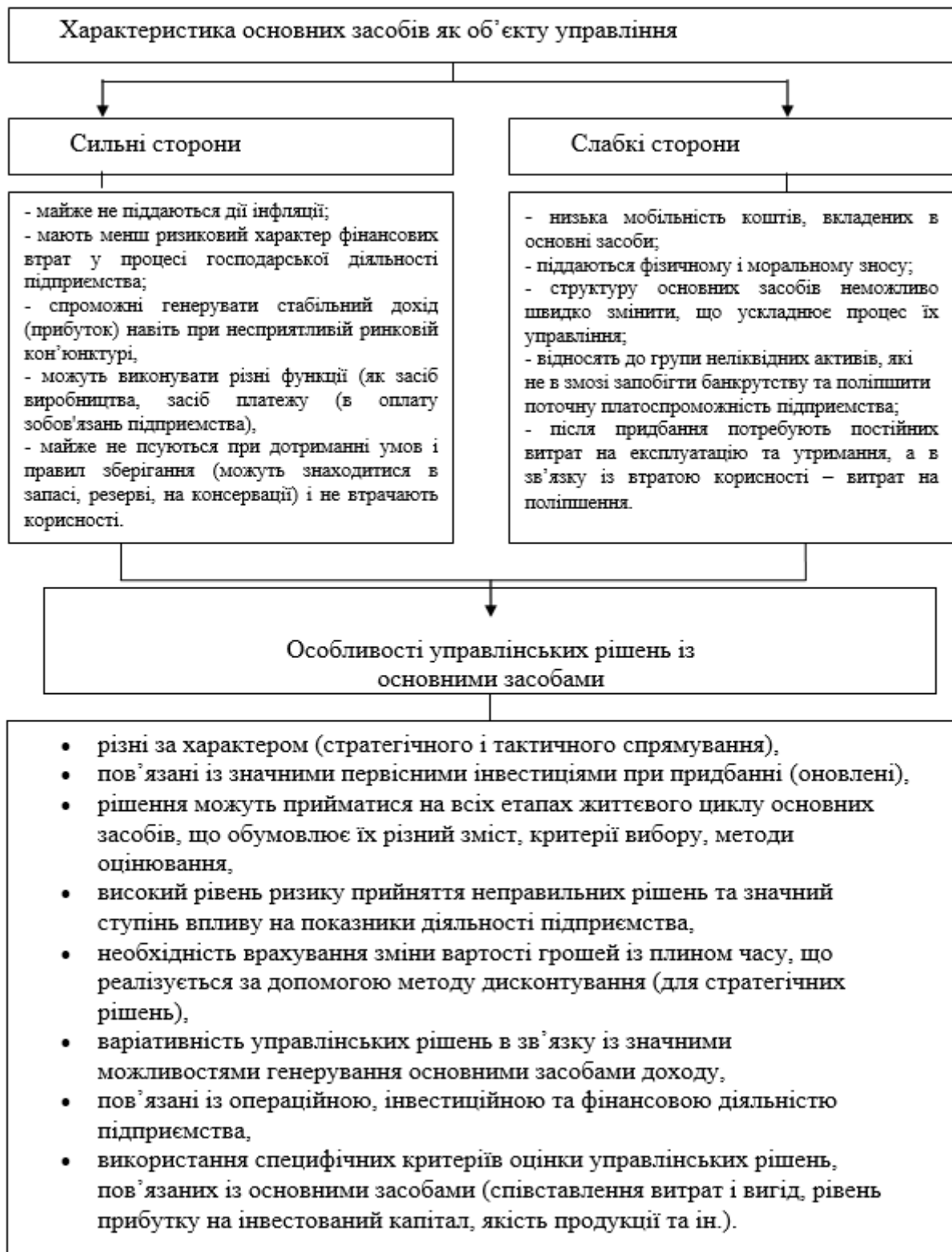


Рис. 2.1. Вплив характеру основних засобів на особливості управлінських рішень

Узагальнення особливостей методології управління основними засобами з урахуванням основних завдань і, відповідно, складу інформації, необхідної для їх вирішення, дозволяє визначити методологічні принципи

управлінського обліку основних засобів, а саме: його призначення, об'єкти та завдання.

Виходячи з функціонального призначення та місця управлінського обліку в системі управління, ми вважаємо, що основною метою управлінського обліку основних засобів є створення інформаційного забезпечення системи управління придбанням, оновленням та використанням основних засобів. Для досягнення цієї мети управлінський облік основних засобів повинен ґрунтуватися на їх економічній природі як матеріальній формі існування основного капіталу, формуватися за етапами придбання, відтворення та використання основних засобів з урахуванням стратегічного та тактичного характеру управлінських рішень. Використання такого підходу дозволило систематизувати теоретичні основи управлінського обліку основних засобів (рис. 2.2).

Очевидно, що ці завдання вирішуються в контексті стратегічного і тактичного управління. Відповідно до характеру та спрямованості завдань, інформаційне забезпечення, яке формується підсистемою управлінського обліку основних засобів, має відрізнятися джерелами інформації та їх співвідношенням, характером даних: лише фактичні або прогнозні значення і, відповідно враховувати ступінь їх вірогідності та інформаційний зміст.

Завдання стратегічного управлінського обліку вимагають моніторингу та експертної оцінки зовнішнього середовища (державна амортизаційна політика, рівень інфляції, стабільність національної валюти, вартість кредитних (позикових) ресурсів, податкове законодавство), внутрішніх (ендогенних) факторів (наявність та зміст стратегії підприємства, техніко-технологічний стан виробництва, внутрішній ремонтно-ресурсний потенціал, фінансові ресурси, організація основного та допоміжного виробництва), порівняння фактичних та прогнозних показників з урахуванням зміни вартості грошей (для оцінки інвестиційних проектів), імовірності виникнення ризиків та невизначеностей.

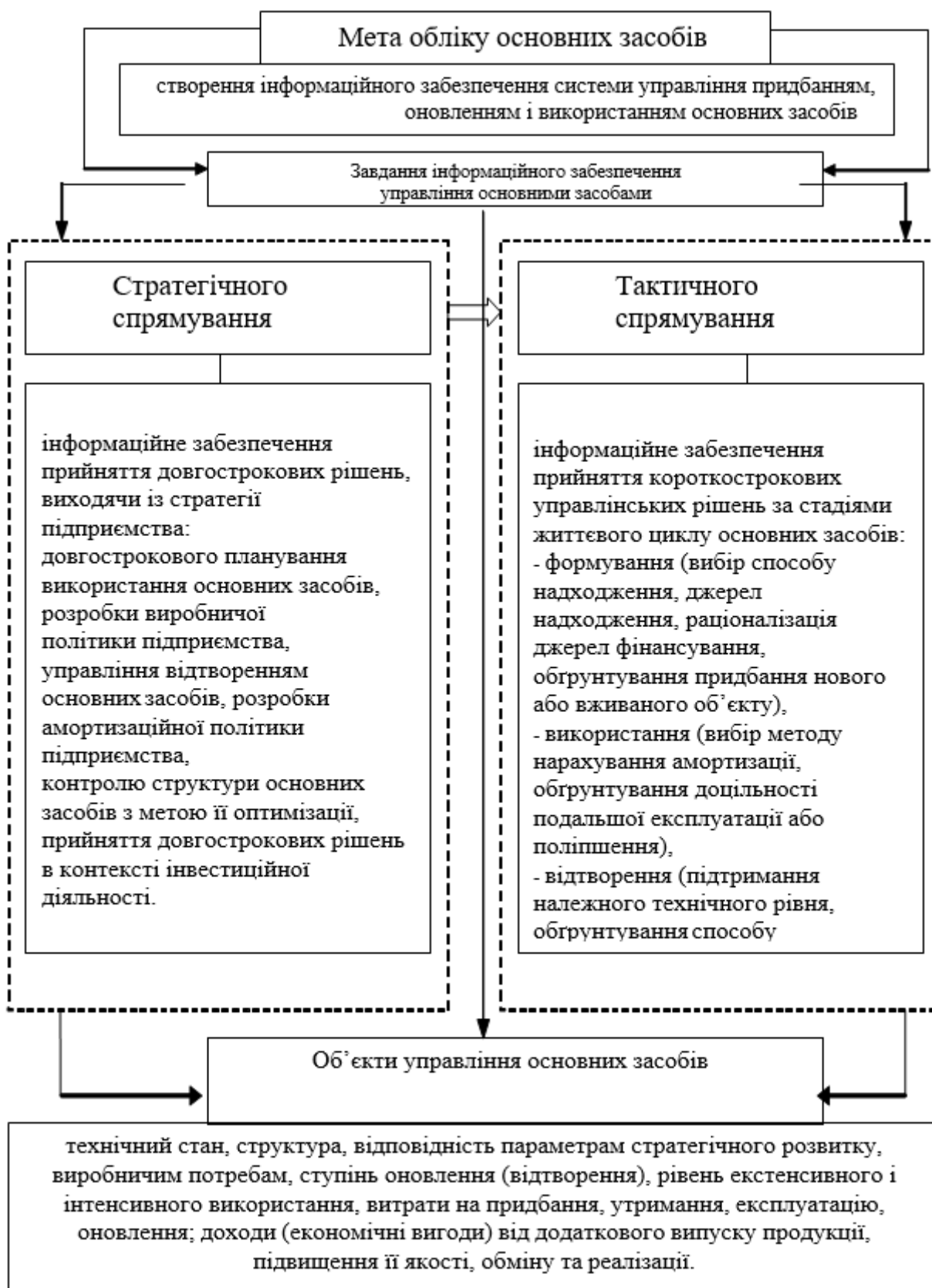


Рис. 2.2. Концепція управління основними засобами

Завдання тактичного управління щодо придбання, оновлення основних засобів, підтримання їх у придатному стані та створення умов для найбільш

ефективного використання вимагають збору та систематизації техніко-економічної інформації про основні техніко-технологічні характеристики обладнання, графік робочого часу та простої з точки зору груп обладнання; витрат про обсяги ремонтних робіт, витрат, пов'язаних з експлуатацією виробничих потужностей тощо. Вирішення цих проблем дозволить визначити та порівняти показники доцільності та економічної ефективності подальшої експлуатації основних засобів, підтримання їх у робочому стані, підвищення їх корисності, формування фінансових ресурсів на оновлення тощо.

Для обробка наведеної інформації передбачено застосування інструментарію різноманітних методичних прийомів управлінського обліку, а саме:

документування, хронометраж, вибіркове дослідження – з метою узагальнення та систематизації технічних характеристик обладнання, часу простоїв, робочого часу, обсягу ремонтних робіт, витрат, які пов'язані з здійсненням операцій на всіх етапах життєвого циклу основних засобів підприємства;

загально статистичні прийоми економічного аналізу – з метою вивчення складу, динаміки, структури, технічного стану, придатності основних засобів;

методи елімінування – з метою оцінки ефективності використання основних засобів і їх впливу на обсяг випуску продукції, покращення її якості;

експертні методи – з метою обґрунтування доцільності ремонту і оновлення основних засобів, оцінки зменшення споживчих якостей та доходності, визначення ефективного віку їх використання;

методи стратегічного аналізу (збалансована система показників, SWOT-аналіз) – з метою оцінки відповідності поставленим стратегічним цілям;

методи варіантного аналізу – з метою вибору найбільш раціонального з альтернативних варіантів управлінських рішень.

Висновки до розділу 2

Основні засоби є матеріально-технічним підґрунтям виробництва та основою господарської діяльності. Вони визначають обсяги виробництва та потужностей, тому їх дослідження вимагає особливої ретельності. Аудит основних засобів проводиться в декілька етапів. На першому етапі відбувається фактична перевірка їх наявності, відповідності присвоєння інвентарного номера, визначення їх технічного стану. Наступним етапом аудиту є перевірка правильності відображення в бухгалтерському обліку руху основних засобів на підставі первинного документа – акту приймання-передачі. На третьому етапі відбувається перевірка відображення в бухгалтерському обліку порядку надходження або продажу основних засобів. Завершальний етап передбачає аналіз відповідності первинних документів синтетичним регістрам бухгалтерського обліку.

Проведення аудиту основних засобів повинен відбуватися на основі загальної методики, яка містить основні етапи процесу аудиту і складається до початку проведення перевірки. На наступному етапі формуються тести внутрішнього контролю. Вони проводяться для оцінки ризиків суттєвого викривлення облікової інформації на рівні облікових регістрів та фінансових звітів. На цьому етапі аудитор оцінює ефективність контрольних процедур. Для досліджуваного Товариства з додатковою відповідальністю «Зелене господарство» запропоновано програму аудиту стану та руху основних засобів. У сформованій програмі визначено основні етапи: підготовчий, фактичної і документальної перевірки а заключний. На кожному етапі сформована його мета, критерії якості, перелік запропонованих аудиторських процедур, визначено аудиторські докази, методи перевірки, коди робочих документів та терміни проведення.

Управління основними засобами повинно відбуватися в залежності від його особливостей та функціональних характеристик. З точки зору управління їх основними перевагами є відсутність впливу інфляції, низький

ризиковий характер фінансових втрат протягом господарської діяльності, здатність генерувати постійний дохід навіть в умовах несприятливої ринкової кон'юнктури, здатність виконувати різні функції і бути засобом виробництва чи платежу, відсутність псування за дотримання правильних умов зберігання чи використання. Водночас при управлінні необхідно врахувати їх основні недоліки, які полягають в низькій мобільності вкладених коштів, впливу фізичного і морального зносу, неможливості швидко змінити структуру, неможливості вплинути на процес банкрутства внаслідок низької ліквідності, наявності постійних витрат на обслуговування. Ці характеристики впливають на термін реалізації управлінських рішень та створюють ризики прийняття неправильних дій.

РОЗДІД 3. АНАЛІЗ ЕФЕКТИВНОСТІ ВИКОРИСТАННЯ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ

3.1. Теоретичні аспекти аналізу ефективності використання основних засобів

У балансі основні засоби відображаються за залишковою вартістю, тобто за первісною вартістю за вирахуванням нарахованої амортизації [8]. У додатку до балансу та звіту про фінансові результати основні засоби відображаються за первісною вартістю, а також зазначаються суми нарахованої на них амортизації [12].

Гаріфулліна А.А. зазначає, що в нових економічних умовах поряд із традиційними методами оцінки основних фондів за первісною, замісною та залишковою вартістю у вітчизняній практиці бухгалтерського обліку при оцінці основних засобів доцільно використовувати амортизовані, ліквідаційні, відшкодовані, з дисконтованою та справедливою вартістю. рекомендований МСБО 16, МСБО 41, МСБО 36.

Економічне значення основних фондів на мікрорівні, рівні підприємств полягає в тому, що основні засоби як необоротні активи підприємства є основою економічного потенціалу суб'єкта господарювання, визначають його матеріально-технічний стан; створюють умови для збільшення виробництва, а, отже, впливають на ефективність роботи підприємства в цілому. Основні засоби значною мірою визначають технічний і технологічний рівень підприємства, якість та асортимент його продукції чи послуг та виконуваних робіт. Результат функціонування основних фондів виражається в обсязі виробленої продукції.

Шестерняк М. М. виділяє сукупність аналітичних та бухгалтерських процедур, реалізація яких сприятиме побудові ефективної системи управління основними фондами підприємств різних галузей [90]. Ці елементи моделі бухгалтерського обліку та аналітичного управління

основними фондами є єдиною основою для формування інформації, необхідної для аналізу основних фондів. Результати аналізу ефективності використання основних фондів дозволяють приймати стратегічні рішення та покращувати якість управління.

Аналіз ефективності використання основних фондів є складовою управлінського обліку і дає відповіді на наступні питання:

- як стан основних фондів вплинув на продуктивність праці та яка динаміка;
- яка ступінь завантаження обладнання;
- чи потрібно ремонтувати основні засоби та наскільки економічно обґрунтованими будуть додаткові інвестиції.

Слід зазначити, що аналіз ефективності використання основних фондів дозволяє приймати стратегічні рішення:

- про збільшення або зменшення обладнання (придбання, консервація, продаж, оренда / оренда);
- з проведення ремонтів (з визначенням його масштабу), модернізації;
- про зміну чисельності обслуговуючого персоналу та необхідність їх навчання.

Ефективність використання основних фондів виявляється через показники рентабельності активів, фондомісткості та рентабельності активів. Ми зупинимось детальніше на методах їх розрахунку, а також на їх значенні в загальному аналізі організації.

Ключовим показником ефективності використання основних фондів є віддача основних фондів - показник, що відображає собівартість продукції та наданих послуг, що є середньорічною залишковою вартістю основних фондів у гривні.

Наступним показником ефективності використання основних засобів є протилежність віддачі активів і відображає вартість основних засобів, необхідних для виробництва однієї гривні продукції або послуг.

Ефективність використання основних засобів підприємства формується під впливом внутрішніх та зовнішніх факторів. Факторний аналіз - це метод комплексного та систематичного вивчення та вимірювання впливу факторів на значення показника ефективності. Фактори в результаті аналізу отримують кількісну та якісну оцінку. Кожен показник може, у свою чергу, виступати фактором та ефективно.

Для вирішення проблеми підвищення ефективності використання основних засобів та отримання бажаних результатів на кожному підприємстві доцільно сформулювати детальні шляхи вдосконалення їх використання, практичне застосування яких дозволить використовувати наявні резерви підприємств для підвищення їх ефективності, а також визначити ключові фактори, що сприяють цьому.

Таким чином, важливою умовою ефективного використання основних засобів є гарантією безпеки цього виду майна та запобігання крадіжкам, нестачам, пошкодженням, збиткам, для чого підприємство повинно створити належні умови для зберігання основних засобів у виробничих підрозділах та об'єктах.

Основним завданням збереження основних засобів є внутрішній контроль, для чого заздалегідь під час періодичних планових перевірок необхідно виявити порушення правил зберігання матеріальних цінностей, що може призвести до: крадіжки, нестачі, пошкодження та інших втрати основних фондів. Необхідно заздалегідь повідомити керівника підприємства, щоб негайно вжити заходів щодо усунення згаданих фактів.

При контролі основних засобів необхідно використовувати документальні та фактичні прийоми. Більшу увагу в господарській діяльності слід приділяти інвентаризації основних фондів, що є одним із важливих етапів контролю, оскільки інвентаризація контролює роботу матеріально відповідальних осіб щодо збереження товарно-матеріальних цінностей.

При контролі наявності основних засобів, тобто в процесі інвентаризації, доцільно окремо перевірити відповідність даних аналітичного

та синтетичного обліку та фактичну наявність цінностей за результатами інвентаризації. Таким чином, ревізійній комісії насамперед потрібно подбати не лише про повний, але і, за необхідності, частковий контроль або вибірккові запаси основних фондів. Для ефективної інвентаризації основних засобів необхідно підбирати та укомплектувати інвентаризаційні комісії із досвідченими фахівцями, а саме бухгалтерський облік основних засобів (агрономи, інженери, працівники бухгалтерії, представники органів виконавчої влади).

Напрями підвищення ефективності використання основних засобів повинні визначатися сучасним станом підприємства внаслідок впливу зовнішніх та внутрішніх факторів середовища його функціонування. Підвищення ефективності використання основних фондів є важливим резервом підвищення ефективності роботи самого підприємства і полягає у досягненні найбільших результатів на належному рівні розвитку.

Поліпшення використання основних засобів можна досягти двома шляхами: інтенсивним та екстенсивним [58]. Інтенсивний спосіб характеризується збільшенням завантаження устаткування та збільшенням рівня використання їх потужностей підприємства.

Основними напрямками збільшення інтенсивного використання обладнання є:

- 1) вдосконалення технології та організації праці;
- 2) правильний вибір машин та робочого обладнання;
- 3) впровадження сучасних технологій.

Основними шляхами широкого вдосконалення використання обладнання на підприємстві є:

- 1) безперебійне постачання на підприємство сировини, палива, електроенергії;
- 2) своєчасне усунення виявлених диспропорцій, в окремих цехах та виробничих дільницях, що дозволить підприємству постійно здійснювати свою діяльність;

3) усунення причин нерівномірної роботи підприємства, що призводить до недостатнього використання обладнання в цілому.

Таким чином, модернізація основних засобів має велике практичне значення на шляху зменшення витрат та підвищення ефективності використання основних засобів у виробництві, що дуже важливо в період економічної дестабілізації. Таким чином, підприємства повинні не лише прагнути модернізувати їх, а й використовувати якомога ефективніше, особливо в сучасних умовах дефіциту фінансів та виробничих інвестицій.

Щоб використання основних фондів було рентабельним та ефективним, необхідно не тільки стежити за його технічним станом, а й:

- 1) залучати фахівців до складного ремонту;
- 2) вивчити ринки виробництва;
- 3) залучити спеціалістів відділу маркетингу;
- 4) підвищення рівня спеціалізації виробництва;
- 5) застосовувати передові технології; усунути прості;
- 6) модернізувати обладнання;
- 7) поліпшити склад, структуру та стан основних фондів підприємства;
- 8) зменшити фондомісткість;
- 9) підвищення фондівіддачі та продуктивності на підприємстві;
- 10) поліпшити якість ремонту.

Всі ці заходи допоможуть підприємству більш повно та ефективно використовувати основні засоби, що неминуче позначиться на зростанні прибутковості.

Вивчаючи ефективність використання основних засобів на підприємстві, слід зазначити, що під ефективністю розуміють результат, отриманий у вигляді ефекту, порівнянного із витратами, понесеними на його досягнення.

Серед завдань аналізу ефективності використання основних засобів є: визначення ефективності їх використання, визначення складу та динаміки змін їх вартості [86]; встановлення відповідності вартості основних фондів

виробничим потребам, визначення ступеня та повноти їх використання та технічного стану [34]; аналіз продуктивності виробничих потужностей, економічної та екологічної ефективності використання основних засобів, визначення впливу ефективності використання основних засобів на показники діяльності підприємства [20], виявлення резервів підвищення ефективності використання основних засобів тощо .

Загалом, наявні підходи до оцінки ефективності використання основних фондів можна розділити на три блоки, які показані на рисунку 3.1.

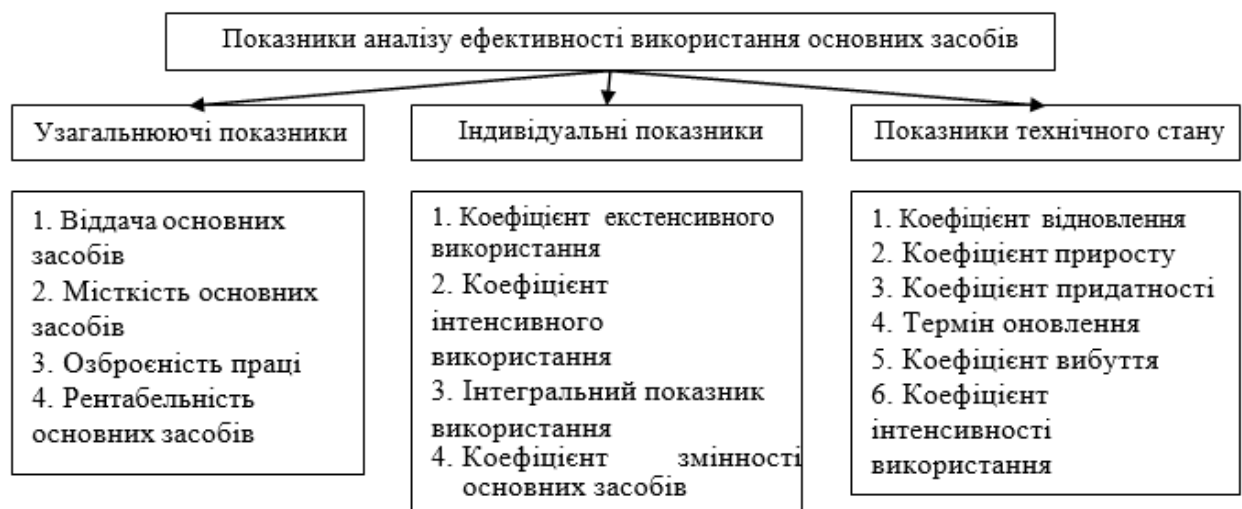


Рис. 3.1. Показники аналізу ефективності використання основних засобів

Джерелами інформації для проведення розрахунків та аналізу підприємства є: Форма № 1 "Баланс"; Форма № 2 "Звіт про фінансові результати"; Форма № 3 "Звіт про рух грошових коштів"; Форма № 4 "Звіт про власний капітал"; Форма № 5 "Примітки до річної фінансової звітності".

Аналітичне дослідження повинне бути раціональним, а саме це означає, що витрати на його проведення повинні бути найменшими при оптимальній глибині аналізу і його комплексності. З цією метою при його проведенні повинні широко використовуватися передові методики, засоби, які полегшують роботу аналітика.

3.2. Аналіз динаміки основних засобів підприємства

Ефективність виробничо-господарської діяльності підприємства значною мірою залежить від забезпеченості основними засобами. Їх стан і використання має велике економічне значення, що визначається роллю, яку відіграють новостворені або модернізовані засоби праці у виробництві матеріальних благ. Розвиток виробництва невіддільний від проблеми ефективного використання основних засобів. Як фактор суспільного відтворення вони сприяють зміцненню матеріально-технічної бази та створюють умови для зростання та вдосконалення суспільного виробництва. Розумне використання основних засобів підприємства сприяє поліпшенню всіх техніко-економічних показників, у тому числі – збільшенню обсягу виробництва, зниженню його собівартості, трудомісткості виробництва. Згідно з цією теорією, особливо важливим є вивчення проблемних питань ефективності використання основних засобів підприємства та напрямків для вдосконалення, як наслідок, збільшення прибутку від реалізації.

Основні засоби – один з найважливіших факторів виробництва будь-якого підприємства. Їх стан і використання має велике економічне значення, що визначається роллю, яку відіграють новостворені або модернізовані засоби праці у виробництві матеріальних благ. Як фактор суспільного відтворення вони сприяють зміцненню матеріально-технічної бази та створюють умови для зростання та вдосконалення суспільного виробництва.

Раціональне використання основних засобів підприємства сприяє поліпшенню всіх техніко-економічних показників, у тому числі – збільшенню обсягу виробництва, зниженню його собівартості, трудомісткості виробництва. Отримати результати формування та використання основних засобів на підприємстві можна лише шляхом аналізу.

Залучення аналітика при аналізі основних засобів підприємств сприяє досягненню ефективних наслідків і дозволяє приймати прогресивні управлінські рішення.

Зробивши аналіз у послідовності – алгоритмі за граничних умов задачі – маємо ідеальне рішення нагальних проблем науково-практичного характеру стосовно формування та використання основних виробничих засобів на підприємстві.

Алгоритм аналізу, послідовність етапів аналізу основних фондів на підприємстві має велике значення, він дозволяє поетапно досліджувати і робити висновки про стан та ефективність використання основних засобів. В результаті дослідження алгоритм аналізу основних фондів на підприємстві, який наведений на рис. 3.2.

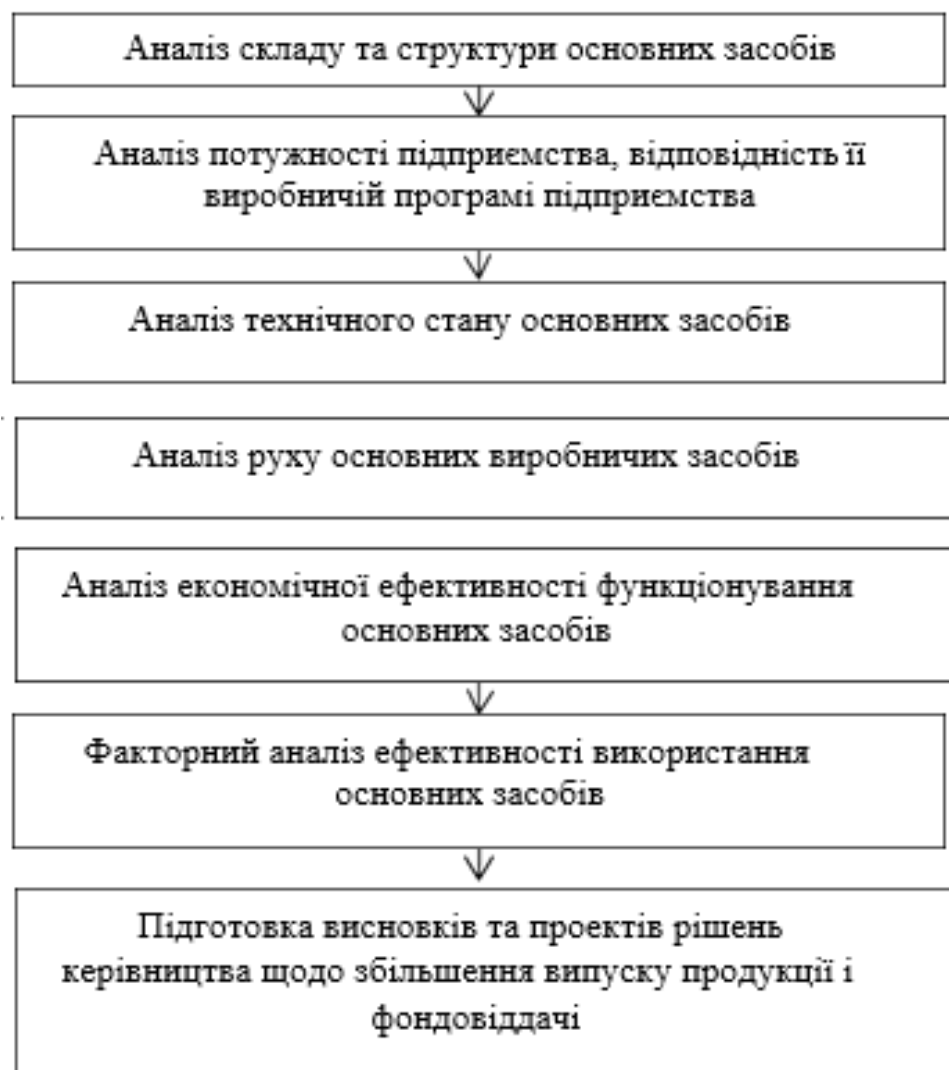


Рис 3.2. Алгоритм аналізу основних засобів на підприємстві

Аналіз проводиться в кілька етапів, які в сукупності допомагають оцінити структуру, динаміку та ефективність використання основних фондів на підприємстві. На першому етапі аналізу проводиться оцінка динаміки та наявності основних засобів на підприємстві. Абсолютні та відносні показники дозволяють аналізувати зміни та темпи зростання основних засобів Товариства з додатковою відповідальністю «Зелене господарство» (табл. 3.1).

Таблиця 3.1

Оцінка зміни наявності основних засобів та їх динаміки на Товаристві з додатковою відповідальністю «Зелене господарство»

Показник	Наявність на початок року	Надійшло за рік	Вибуло за рік	Наявність на кінець періоду	Зміна за рік (+,-)	Темп зростання %
1. Вартість основних засобів (первісна вартість)	17658,9	3394,4	307	20746,3	3087,4	1,17
2. Зношення основних засобів	10789,8			11452,3	662,5	1,06
3. Залишкова вартість основних засобів	6869,1			9294	2424,9	1,35

Зростання основних засобів на кінець періоду свідчить про розвиток підприємства. Позитивна динаміка дозволяє відтворювати основні засоби, сприяє їх поновленню, особливо активної частини, а також підвищувати ефективність роботи підприємства. Крім того, перший етап аналізу передбачає розгляд змін, що відбулися в динаміці, наявності та структурі основних фондів підприємства.

Динаміка зміни основних засобів на Товаристві з додатковою відповідальністю «Зелене господарство» відображено на рис. 3.3.

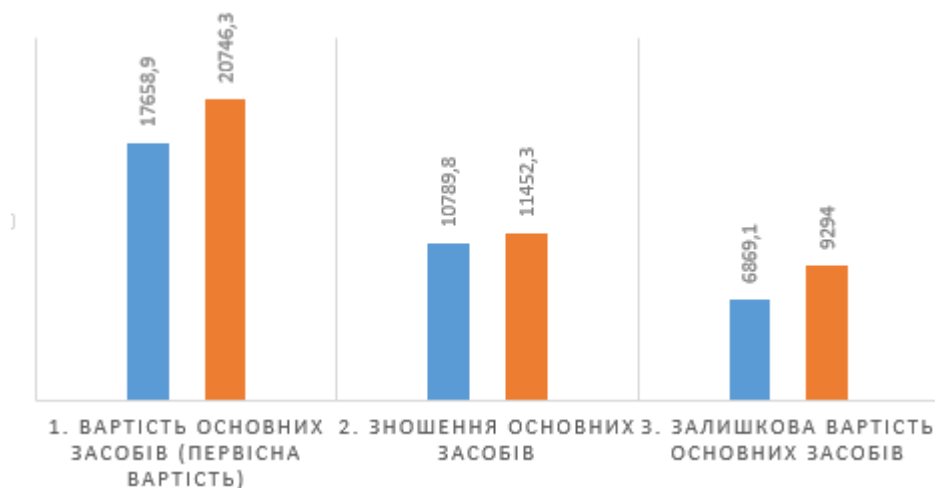


Рис. 3.3. Динаміка зміни основних засобів на Товаристві з додатковою відповідальністю «Зелене господарство» протягом 2019 р.

Згідно представлено діаграми спостерігається динаміка наявних основних засобів на початок та кінець 2019 р. Протягом року Товариство з додатковою відповідальністю «Зелене господарство» придбало на 3394,4 тис. грн основних засобів з метою покращення діяльності та розширення виробництва.

Оскільки підприємство придбало нове обладнання, на яке амортизація почала нараховуватись з наступного після введення в експлуатацію, тому відбувається дисбаланс показників вартості основних засобів, їх зношення та залишкової вартості. Динаміку окреслених показників подано на графіку рисунка 3.4.

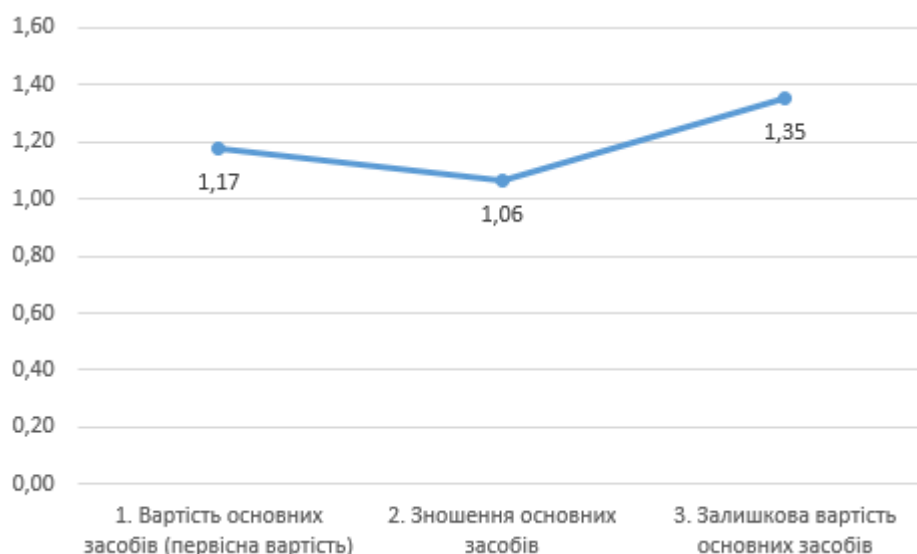


Рис. 3.4. Динаміка темпів зростання основних засобів

Характерною особливістю основних засобів є їх участь у виробничому процесі, адже саме так визначають їх ефективність за функціональним призначенням. Залежно від участі у виробничому процесі основні фонди поділяються на виробничі (безпосередньо беруть участь у виробничому процесі або створюють необхідні умови для роботи) та невиробничі (не беруть безпосередньої участі у виробництві, а перебувають на балансі).

До основних засобів виробництва належать засоби праці, що беруть участь у виробничому процесі (будівлі, споруди, робочі машини та обладнання, транспортні засоби та інші основні фонди, що діють у галузі матеріального виробництва). Таким чином вартість виробничого обладнання відтворюється безпосередньо за рахунок виготовленої продукції.

Основні невиробничі засоби безпосередньо не беруть участь у виробничому процесі (кошти житлово-комунального господарства, будинків відпочинку, спортивних таборів, дошкільних закладів, соціальних закладів тощо). Невиробничі основні засоби безпосередньо не приймають участь у виробництві, проте без їх існування інколи не може відбуватися господарська діяльність підприємства. Розмір та кількість основних засобів повинна відповідати об'єктивним розмірам підприємства та на створювати додаткового амортизаційного навантаження. Адже основні засоби, які не є необхідним чи корисними для функціонування, можуть тільки створювати додаткове навантаження, шляхом збільшення вартості продукції методом включення амортизаційних витрат.

Для аналізу змін структури основних засобів Товаристві з додатковою відповідальністю «Зелене господарство» використано метод порівняння питомої ваги кожної групи основних засобів щодо їх загальної вартості на кінець звітної періоду з аналогічними показниками на початок періоду (табл. 3.2). З метою проведення аналізу доцільності та обґрунтованості придбання основних засобів проведено аналіз динаміки часток кожного з видів основних засобів.

Таблиця 3.2.

Аналіз складу та структури основних засобів Товаристві з додатковою відповідальністю «Зелене господарство»

Назва основних засобів	На початок року		На кінець року		Відхилення за рік, (+,-)	
	сума тис. грн	питома вага, %	сума тис. грн	питома вага, %	сума тис. грн	питома вага, %
1. Промислово-виробничі основні засоби	6458,2	0,94	8894,4	0,96	2436,2	0,02
2. Невиробничі основні засоби	410,9	0,06	399,6	0,04	-11,3	-0,02
Усього	6869,1	100	9294	100	2424,9	-

Зростання промислово-виробничих основних засобів у зіставленні з невикористаними свідчать про позитивну динаміку зміни виробничих фіксованих активів підприємства. Особливого значення набуває розподіл виробничих основних засобів підприємства на дві частини: активну і пасивну. Причому зростання питомої ваги активної частини є показником прогресивності структури основних засобів, підвищення технічної оснащеності підприємства.

Згідно представленого розрахунку видно, що протягом року придбано основних засобів на 2424,9 тис. грн (за даними обліку, тобто за залишковою вартістю). Згідно обраної класифікації за участю у виробничому процесі (виробничі та невикористані) представлено графік зміни обсягів кожного виду основних засобів. Динаміка графіку зміни виробничих та невикористаних основних засобів Товариства з додатковою відповідальністю «Зелене господарство» представлено на рисунку 3.5.

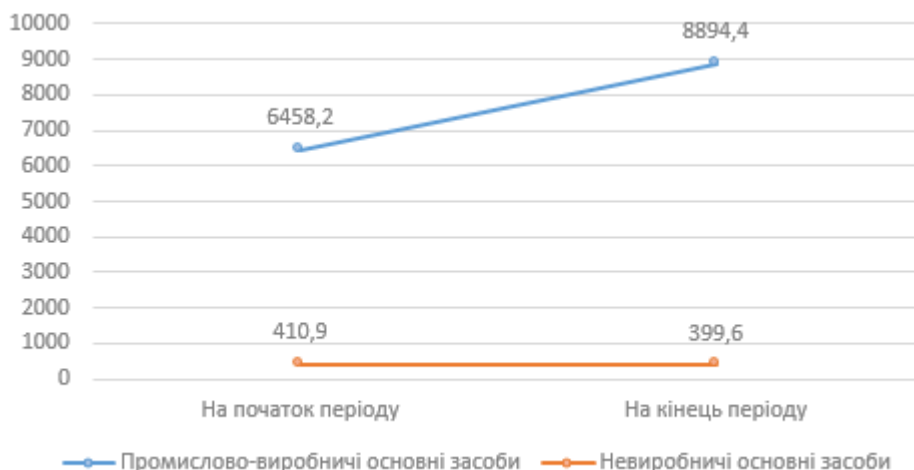


Рис. 3.5. Графік зміни виробничих і невиробничих основних засобів Товариства з додатковою відповідальністю «Зелене господарство»

Як видно з графіку рисунка 3.5 кількість промислово-виробничих основних засобів значно збільшилась (на 2436,2 тис. грн.), а невиробничих основних засобі кількість навпаки зменшилась (на 11,3 тис. грн.) Згідно інформації Товариство з додатковою відповідальністю «Зелене господарство» протягом 2019 р. не купляло невиробничі основні засоби, а їх вартісне вираження зменшилось за рахунок зносу. Протягом року Товариство з додатковою відповідальністю «Зелене господарство» придбало велику кількість промислово-виробничого обладнання. Таким чином значне оновлення виробничого процесу позитивно впливає на ефективність діяльності підприємства та його фінансовий стан.

Більш детально динаміку зміни питомої ваги промислово-виробничого та невиробничого обладнання і приладів демонструє рисунок 3.6.

Із таблиці 3.2 та рисунку 3.6 видно, що питома вага промислово-виробничих і невиробничих основних засобів зазнала зміни. Відтак, на початок року невиробничі основні засоби становили 6 %, а на кінець періоду їх кількість вже становила 4 % від загального обсягу. Проте фактично обсяг невиробничого майнового фонду не змінився. Внаслідок придбання промислово-виробничих основних засобів відбулося збільшення їх кількості в загальному обсягу. Таким чином їх стало на 2 % більше (було 94 %, а стало 96 %).



Рис. 3.6. Динаміка питомої ваги промислово-виробничих та невиробничих основних засобів Товариства з додатковою відповідальністю «Зелене господарство»

Оцінку зміни питомої ваги промислово-виробничих та невиробничих основних засобів Товариства з додатковою відповідальністю «Зелене господарство» доцільно розглянути частку активної частини виробничого обладнання. Тобто проаналізувати яка частина обладнання використовується, а яка є допоміжною і процесі виробництва.

Другий етап – це аналіз використання виробничих потужностей підприємства - один з найважливіших етапів аналізу основних фондів. Ступінь використання потужності характеризується такими показниками: коефіцієнт інтенсивного використання потужності, коефіцієнт завантаження потужності, середньодобовий випуск, коефіцієнт екстенсивного використання потужності.

Третім етапом аналізу є аналіз технічного стану основних засобів, який проводиться на основі таких основних показників, як коефіцієнт придатності та коефіцієнт зносу.

Для узагальнювальної оцінки руху основних засобів і характеру їх змін на підприємстві здійснюється четвертий етап аналізу. Розраховуються та аналізуються коефіцієнти введення, оновлення та вибуття основних засобів.

Уведення в дію нових потужностей веде до оновлення основних засобів і характеризується коефіцієнтом оновлення.

За умов ринкової економіки процес господарювання в цілому має передбачати достатні економічні стимули для забезпечення ефективного використання основних засобів, усього майна підприємства. Для запровадження економічних стимулів на підприємстві слід розробити механізм оплати праці залежно від кінцевих результатів виробництва, а також переглянути облікову політику в частині нарахування амортизації. Також доцільною була б державна підтримка великих інвестиційних проектів, підприємницької діяльності.

На основі отриманої інформації щодо основних засобів Товариства з додатковою відповідальністю «Зелене господарство» доцільно провести ряд управлінських робіт, які сприятимуть більш ефективному та раціональному їх використанню.

3.3. Облікова політика щодо основних засобів як фактор підвищення ефективності управління

Досягнення тактичних і стратегічних цілей, поставлених компанією, неможливе без продуманої облікової політики як основи ефективної системи бухгалтерського обліку. На основі отриманої аналітичної інформації на підприємстві кваліфікований спеціаліст має можливість давати рекомендації щодо інформаційно-тактичного вдосконалення обліку основних засобів. Зміни в цій стратегії повинні бути відображені в спеціальному документі – обліковій політиці підприємства.

Органи державної влади, визнаючи важливість цього компоненту системи бухгалтерського обліку на мікрорівні, розробили поради щодо методів формування політики за сферами бухгалтерського обліку. Але на практиці багато підприємств формально ставляться до розробки облікової політики, дублюючи керівні принципи або нормативні акти, не враховують особливостей своєї діяльності та облікового циклу. Тому вивчення змісту облікової політики цікаве з точки зору підвищення ефективності управління, зокрема основними засобами.

Облікова політика повинна передбачати методологію збору, обробки та формування бухгалтерських даних, щоб забезпечити керівництво повною, надійною та своєчасною інформацією для прийняття ефективних управлінських рішень. Цей документ повинен розроблятися відповідно до чинного законодавства, враховувати всі аспекти організації бухгалтерського обліку на підприємстві та оформлятися спеціальним документом – Наказом про облікову політику.

Як внутрішні, так і міжнародні нормативні акти герламентують облікову політику щодо підготовки та подання фінансової звітності: відповідно до Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" облікова політика - це сукупність принципів, методів та процедур, що використовуються підприємством для підготовки та подання

фінансової звітності [67] та Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки» визначає облікову політику як конкретні механізми, принципи, основи, правила і практики, що застосовуються суб'єктом господарювання при підготовці та поданні фінансової звітності [52].

З врахуванням великої питомої ваги основних засобів у активах і їх участі в виробничому процесі більшості підприємств складання облікової політики щодо основних засобів це один із важливих етапів формування принципів ефективного управління. [82] Методологічну основу облікової політики щодо основних засобів складають МСБО 16 «Основні засоби», П(С)БО 7 «Основні засоби» та П(С)БО 14 «Оренда», а також Податковий кодекс України, Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства, затверджені наказом Міністерства фінансів України, Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів, затверджені наказом Міністерства фінансів України.

Визначення структурних елементів в обліковій політиці допоможе отримати своєчасну, надійну інформацію, яка сприятиме прийняттю ефективних управлінських рішень.

Елементи облікової політики щодо основних засобів відповідно до цих нормативних актів та потреб фінансового і податкового обліку наведені на рис. 3.7.

Розглянемо докладніше кожен із цих елементів.

1. Строк корисного використання основних засобів визначається підприємством самостійно з урахуванням положень Податкового кодексу України (п. 138.3.3). Але якщо строк корисного використання (експлуатації) основних засобів в бухгалтерському обліку менше мінімально допустимого періоду амортизації, слід використовувати терміни, встановлені Податковим кодексом України.

2. Методи амортизації вибираються підприємством самостійно, виходячи з очікуваного методу отримання економічної вигоди від його

використання, з наступних: прямих, прискореного зменшення залишкової вартості, зменшення залишкової вартості, кумулятивний або виробничий [62].

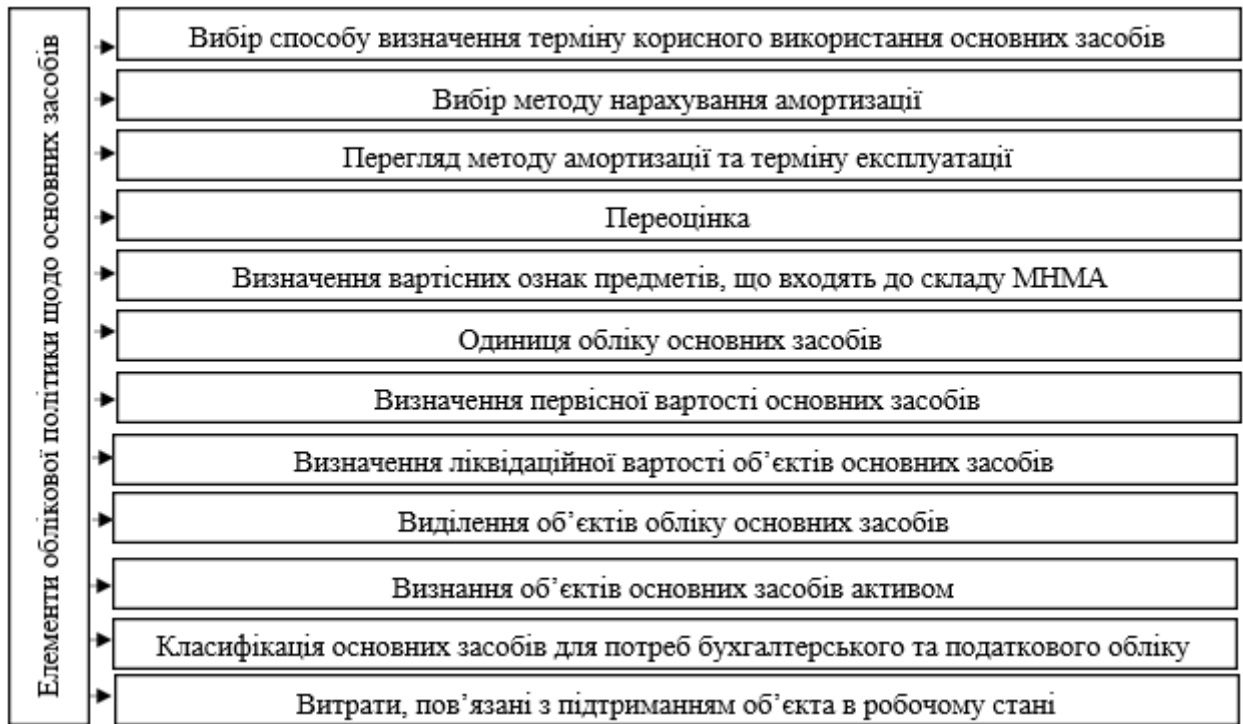


Рис.3.7. Елементи облікової політики щодо основних засобів

Різні методи амортизації основних засобів по-різному впливають на величину амортизації та фінансові результати підприємства: група прискорених методів (зменшення залишкової вартості, прискорене зменшення залишкової вартості, кумулятивний,) дозволяє в перші роки експлуатації списати велику частку вартості основних засобів, і тому їх доцільно використовувати для амортизації об'єктів, схильних до швидкого морального зносу (засоби зв'язку, високоточне обладнання, комп'ютери).

Прискорені методи можуть обирати підприємства, які хочуть мінімізувати розмір прибутку в перші роки функціонування. [26]

3. Метод амортизації та строк корисного використання основних засобів переглядаються у разі зміни способу отримання економічних вигод від використання основних засобів [16].

4. Переоцінку основних засобів здійснює підприємство, якщо залишкова вартість суттєво відрізняється від справедливої вартості на дату балансу. Критерій суттєвості та порядок переоцінки встановлюється підприємством самостійно. Але законодавчі вимоги такі:

- у разі переоцінки одного об'єкта основних засобів на ту саму дату проводиться переоцінка всіх об'єктів цієї групи основних засобів;

- у майбутньому переоцінка основних засобів групи, статті якої були переоцінені, повинна проводитися з такою регулярністю, щоб їх залишкова вартість на дату балансу не суттєво відрізнялася від справедливої вартості (зазвичай щороку) [47].

5. Підприємство самостійно визначає вартісні ознаки цінностей, що включені до складу малоцінних необоротних матеріальних активів. При цьому можна враховувати норми Податкового кодексу України в частині вартісного розмежування, а станом на 2020 рік їх визначено у розмірі менше 20000 грн., інтереси оптимізації обліку, власний досвід, середній рівень вартості засобів праці тощо [62].

6. Одиниця обліку основних засобів встановлюється самим підприємством як конкретний об'єкт із власною назвою або однорідною групою об'єктів.

7. Визначення первісної вартості основних засобів залежить від способу їх отримання на підприємстві: в результаті будівництва, виготовлення, придбання або безоплатного отримання, шляхом внеску засновників до статутного капіталу, обміну на подібні та різнорідні активи, з урахуванням наступних правил П(С)БО 7:

- якщо об'єкт основних засобів придбаний за грошові кошти, його первісна вартість включає ціну за договором, вартість монтажу, транспортування, а також податок на додану вартість та суму інших податків та зборів;

- якщо основні засоби отримуються безкоштовно, вартість включає справедливу вартість та витрати, пов'язані з транспортуванням, монтажем та платежами до бюджету;

- вартість основних засобів, виготовлених власноруч, включає суму заробітної плати, а також вартість використаних запасів;

- первісна вартість основних засобів, отриманих в обмін на подібні предмети, дорівнює залишковій вартості переданого об'єкта або його справедливій вартості через перевищення першої над другою;

- первісна вартість основних засобів, отриманих в обмін на різні предмети, дорівнює справедливій вартості, скоригованій на суму грошових коштів (або їх еквівалентів), отриманих (переданих) під час обміну.

8. Визначення ліквідаційної вартості основних засобів у розмірі, який підприємство очікує отримати від реалізації основних засобів після закінчення строку їх корисного використання (експлуатації), за вирахуванням витрат, пов'язаних з продажем (ліквідацією), також здійснюється самостійно. На практиці, на жаль, більшість компаній ігнорують цей показник, встановлюючи ліквідаційну вартість рівною нулю.

9. Розподіл основних засобів також є доволі довільним, оскільки відповідно до нормативних вимог об'єктом є:

- готовий пристрій з усіма приладами та аксесуарами до нього;
- структурно відокремлений об'єкт, призначений для виконання певних незалежних функцій;

- окремий набір конструктивно пов'язаних предметів однакового або різного призначення, які мають для свого обслуговування загальні пристрої, аксесуари, елементи керування та єдиний фундамент, щоб кожен предмет міг виконувати свої функції, а комплекс - певну роботу лише як частину комплексу, не самостійно;

- інший актив, який відповідає визначенню основних засобів, або частина такого активу, що контролюється підприємством;

- у випадку, коли один об'єкт основних засобів складається з частин, які мають різний строк корисного використання, кожна з частин може бути визнана в бухгалтерському обліку окремим об'єктом основних засобів [5].

10. Об'єкт основних засобів визнається згідно з П (С) БО 7, якщо існує ймовірність того, що майбутні економічні вигоди, пов'язані з цим об'єктом, надходять на підприємство і його вартість може бути достовірно визначено.

11. Класифікація основних засобів для цілей податкового обліку визначена законодавством (чіткий перелік груп, для кожної з яких існує відповідна норма амортизації), а класифікація для цілей бухгалтерського обліку може відповідати субрахункам рахунку 10 "Основні засоби", а також для аналітичного обліку доповнюється самостійно розробленою класифікацією за групами та підгрупами, виходячи з управлінських потреб підприємства.

12. Компанія повинна також визначити склад і структуру витрат, пов'язаних з підтриманням об'єкта в робочому стані (технічний огляд, нагляд, технічне обслуговування, ремонт тощо), та встановити облік таких витрат [57].

Об'єкти обліку основних засобів підлягають обов'язковому розкриттю відповідно до національних та міжнародних стандартів. Крім того, доцільно додатково (у додатках до наказу про облікову політику) розкрити:

- суттєві аспекти процедур, пов'язаних з обліком основних засобів;
- межі суттєвості для переоцінки або знецінення;
- списки посадових осіб, які мають право підписувати документи та які здійснюють ліквідацію об'єктів;
- порядок контролю за матеріально відповідальними особами;
- порядок документообігу в розрізі операцій з основними фондами;
- порядок інвентаризації (особливо в частині необов'язкових перевірок)

[90].

На сьогоднішній день формування облікової політики на підприємствах України має низку таких проблем:

- вибір інформаційної бази для побудови облікової політики;
- визначення користувачів облікової інформації;
- обґрунтування факторів впливу, що виникають під час складання облікової політики;
- узагальнення сфери застосування облікової політики.

Тому доцільно з точки зору підвищення якості управлінських рішень щодо основних засобів розробити алгоритм процесу формування облікової політики.

Першим кроком у процесі формування облікової політики є аналіз сутності нормативних актів (як національних, так і міжнародних) для окремих галузей бухгалтерського обліку, для яких рекомендується створювати базу даних документів з постійним оновленням.

Другим кроком є визначення тих, хто зацікавлений в отриманні бухгалтерської інформації (внутрішньої та зовнішньої). Види, обсяги інформації, рівень доступу відповідних користувачів повинні визначатися компанією у внутрішніх правилах.

Третім кроком є вивчення основних факторів, що впливають на формування облікової політики підприємства на макро- та мікрорівнях, які представлені на рисунку 3.8.

Тому доцільно групувати зацікавлені сторони та сферу їх зацікавленості за такими напрямками:

1. Фінансовий облік: форма обліку, методи оцінки запасів; основні принципи задоволення інформаційних потреб облікової системи; методи нарахування амортизації; порядок здійснення інвентаризації; порядок та форми нарахування заробітної плати; порядок документального оформлення, документообігу тощо.

2. Управлінський облік: методи оцінки та розподілу витрат і доходів за центрами витрат, доходів, відповідальності; алгоритм

інформаційного забезпечення рішень; алгоритм прийняття управлінського рішення.

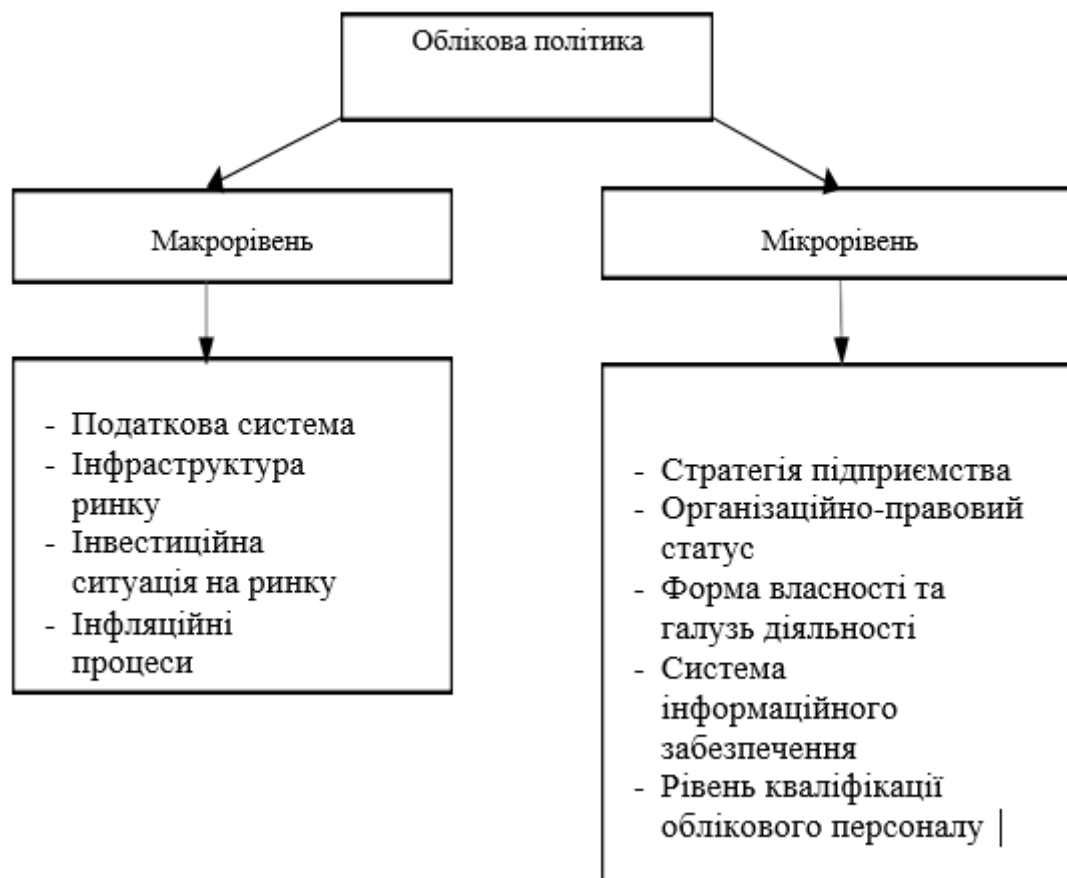


Рис. 3.8. Фактори впливу на формування облікової політики підприємства

3. Аудит: організація поточного внутрішнього контролю для запобігання викривлень та помилок у процесі формування облікових показників.

4. Аналіз: оцінка дотримання підприємством встановлених нормативними регламентами вимог, принципів, методів формування показників фінансової звітності.

5. Менеджмент: алгоритм потреб для прийняття ефективних рішень, оцінка їх інформаційного забезпечення, ефективності реалізації, наслідків.

Четвертим кроком є формалізація результатів дослідження у конкретному документі – Наказі про облікову політику.

Висновки до розділу 3

На основі проведеного узагальнення наукових джерел інформації визначено ключові показники дослідження основних засобів підприємства, а саме узагальнюючі, які характеризують віддачу, місткість, рентабельність основних засобів; показники індивідуального використання з метою визначення екстенсивного та інтенсивного значення, інтегральні показники; показники технічного стану для знаходження відновлення, приросту, придатності, оновлення, вибуття, інтенсивності використання. Аналітичне дослідження повинне бути раціональним, а саме це означає, що витрати на його проведення повинні бути найменшими при оптимальній глибині аналізу і його комплексності. З цією метою при його проведенні повинні широко використовуватися передові методики, засоби, які полегшують роботу аналітика.

Раціональне використання основних засобів підприємства сприяє поліпшенню всіх техніко-економічних показників, у тому числі – збільшенню обсягу виробництва, зниженню його собівартості, трудомісткості виробництва. Отримати результати формування та використання основних засобів на підприємстві можна лише шляхом аналізу. Залучення аналітика при аналізі основних засобів підприємств сприяє досягненню ефективних наслідків і дозволяє приймати прогресивні управлінські рішення. Аналіз основних засобів Товариства з додатковою відповідальністю «Зелене господарство» проведено з метою визначення структури основних засобів, формування причинно-наслідкових зв'язків динаміки змін у структурі, дослідження зміни промислово-виробничого та невиробничого обладнання. Зростання основних засобів Товариства з додатковою відповідальністю «Зелене господарство» на кінець періоду свідчить про розвиток підприємства. Позитивна динаміка дозволяє відтворювати основні засоби, сприяє їх поновленню, особливо активної частини, а також підвищувати ефективність роботи підприємства. Крім того,

перший етап аналізу передбачає розгляд змін, що відбулися в динаміці, наявності та структурі основних фондів підприємства.

З метою отримання ефективного управління основними засобами підприємства при розробці облікової політики необхідно враховувати коло зацікавлених осіб у обліковій інформації. Така інформація може створюватись для: фінансової звітності (за основу береться ведення бухгалтерського обліку та основні принципи задоволення інформаційних потреб облікової системи; метод нарахування амортизації; метод оцінки запасів; порядок здійснення інвентаризації; порядок та форми нарахування заробітної плати, порядок документального оформлення, документообігу); прийняття управлінських рішень (основою є ведення управлінського обліку, а саме враховуються алгоритм інформаційного забезпечення рішень; методи оцінки та розподілу витрат і доходів за центрами витрат, доходів, відповідальності; алгоритм прийняття управлінського рішення); проведення аудиторської перевірки (враховується організація поточного внутрішнього контролю для запобігання викривлень та помилок у процесі формування облікової інформації); проведення поточного та загального аналізу (проводиться оцінка дотримання підприємством встановлених нормативними регламентами вимог, принципів, методів формування показників фінансової звітності).

ВИСНОВКИ

1. Найбільш повно економічна природа основних засобів розкривається в контексті порівняльних характеристик принципових відмінностей з іншими факторами виробництва, що дає можливість їх ідентифікувати за суттєвими принципами-ознаками. Основні засоби збільшуються в розмірах, підлягають заміні, переміщуються в просторі, мають обмежений термін експлуатації, піддаються різному виду зносу і є результатом людської праці. Основні засоби зберігають свою матеріальну форму протягом всього строку корисного використання, який перевищує рік або операційний цикл у разі перевищення року; їх вартість для готової продукції передається частинами в розмірі амортизації протягом декількох виробничих циклів. За цими характеристиками до основних засобів належать будівлі, споруди, передавальні пристрої, машини та обладнання, транспортні засоби, інструменти, прилади, інвентар, капітальні витрати на земельні поліпшення сільськогосподарського призначення, інші основні засоби та необоротні матеріальні активи.
2. Раціональна організація обліку основних засобів передбачає їх класифікацію за певними ознаками. Загальноприйнятою вважається, класифікація основних засобів згідно П(С)БО, Податкового кодексу України та Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку 16. Розподіл основних засобів на групи має важливе значення в інформаційному забезпечення проведення економічного аналізу їх використання та визначенні ефективності господарської діяльності.
3. Наявність майже однакової класифікації основних засобів, ідентичність методів амортизації (за винятком виробничого методу, який не передбачений у податковому обліку), правил визначення залишкової вартості, а також визначення вартості ремонтів та вдосконалення вказує на наближення ведення податкового та бухгалтерського обліку. Гармонізація бухгалтерського та податкового обліків у частині основних

засобів сприяє зменшенню помилок, усуває розбіжності, які впливають на визначення понять та створює прозорішу облікову інформацію для усіх контрагентів підприємства.

4. Негативні явища в політичному, соціальному та економічному розвитку економіки України: нестабільність, кризи, високий рівень корупції в органах влади, велика кількість фінансових порушень, недосконалість системи контролю за використанням бюджетних коштів вимагають точного та реального відображення результатів, а саме формування правдивої фінансової інформації. У зв'язку з тим, що основні засоби є матеріально-технічною базою та основою господарської діяльності підприємства будь-якої форми власності, визначають обсяги виробництва та потужності, їх облік та контроль вимагають особливої уваги. Метою проведення аудиту основних засобів є підтвердження точності даних про вартість об'єктів, їх наявність, умови ліквідації та порядок нарахування амортизації.
5. Проведення аудиту основних засобів повинен відбуватися на основі загальної методики, яка містить основні етапи процесу аудиту і складається до початку проведення перевірки. На наступному етапі формуються тести внутрішнього контролю. Вони проводяться для оцінки ризиків суттєвого викривлення облікової інформації на рівні облікових регістрів та фінансових звітів. На цьому етапі аудитор оцінює ефективність контрольних процедур. Для досліджуваного Товариства з додатковою відповідальністю «Зелене господарство» запропоновано програму аудиту стану та руху основних засобів. У сформованій програмі визначено основні етапи: підготовчий, фактичної і документальної перевірки а заключний. На кожному етапі сформована його мета, критерії якості, перелік запропонованих аудиторських процедур, визначено аудиторські докази, методи перевірки, коди робочих документів та терміни проведення.

6. У складних обставинах основні засоби як стратегічні ресурси забезпечують функціонування підприємств у кризових ситуаціях, проте вони також є джерелом стабільного економічного зростання. Це актуалізує необхідність управління основними засобами з метою забезпечення їх розширеного відтворення та більш ефективного використання з мінімальними витратами на експлуатацію. Априорі, властиві основним засобам в результаті інвестиційної діяльності та формам основного капіталу, специфічні особливості визначають особливості методології управління ними, характер управлінських рішень, визначають мету та завдання стратегічного та тактичного управлінського обліку. Розроблені теоретичні принципи управління дозволять сформулювати його методіку, практичне використання якої сприятиме інформаційному забезпеченню прийняття зважених управлінських рішень щодо комплексного та системного управління основними засобами на підприємствах.
7. Для вирішення проблеми підвищення ефективності використання основних засобів та отримання бажаних результатів на кожному підприємстві доцільно сформулювати детальні шляхи вдосконалення їх використання, практичне застосування яких дозволить використовувати наявні резерви підприємств для підвищення їх ефективності, а також визначити ключові фактори, що сприяють цьому. Основними напрямками збільшення інтенсивного використання обладнання є: вдосконалення технології та організації праці; правильний вибір машин та робочого обладнання; впровадження сучасних технологій. Таким чином, модернізація основних засобів має велике практичне значення на шляху зменшення витрат та підвищення ефективності господарської діяльності особливо у період економічної дестабілізації.
8. Ефективність виробничо-господарської діяльності підприємства значною мірою залежить від забезпеченості основними засобами. Їх стан і використання має велике економічне значення, що визначається роллю,

яку відіграють новостворені або модернізовані засоби праці у виробництві матеріальних благ. Розвиток виробництва невіддільний від проблеми ефективного використання основних засобів. Як фактор суспільного відтворення вони сприяють зміцненню матеріально-технічної бази та створюють умови для зростання та вдосконалення суспільного виробництва. Раціональне використання основних засобів підприємства сприяє поліпшенню всіх техніко-економічних показників, у тому числі – збільшенню обсягу виробництва, зниженню його собівартості, трудомісткості, зменшенню витрат.

9. За результатами дослідження встановлено, що зважене формування облікової політики щодо основних засобів здатне підвищити ефективність управління, досягти поставлених цілей, оптимізувати витрати підприємства. Структурування осіб, зацікавлених в отриманні облікової інформації, врахування факторів впливу на облікову політику підприємства на макро- і мікрорівні, визначення сфери її застосування у фінансовому, управлінському обліку, аудиті, аналізі, менеджменті уможлиблює використання даного інструменту підвищення якості управління.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Allais M. Erreurs et impasses de la construction europeenne. Ottawa : C. Juglar, 1992. 122 pp.
2. Андрійчук В. Г. Економіка підприємств агропромислового комплексу : підручник. Київ : КНЕУ, 2013. 779 с.
3. Бабаєв Ю. А. Теорія бухгалтерського обліку. Київ : Вища школа, 2017. 692 с.
4. Бабяк Н. Д. Амортизаційна політика підприємства на сучасному етапі реформування економіки України. Теорія і практика перебудови економіки. 2001. С. 61–64.
5. Бойко Л. Г. Облікова політика підприємства. Харк. нац. акад. міськ. госп-ва. Х. : ХНАМГ, 2013. 141 с.
6. Бойчук Т. Формування облікової політики підприємства: мета, побудова та сфера застосування. Економічний аналіз. 2010. Вип. 6. С. 36-38.
7. Бондар В.П. Удосконалення системи організації аудиторської діяльності в Україні. Формування ринкових відносин в Україні. 2015. № 9. С.16 - 19.
8. Борисов А. Б. Большой экономический словарь Москва : Книжный мир, 1999. 894 с.
9. Бразілій М. Н. Організація і методика аудиту основних засобів та шляхи його вдосконалення. Економіка та держава. 2014. № 24. С. 104-109.
10. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський словник. Житомир : ПП «Рута», 2001. 224 с.
11. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський фінансовий облік: Підручник. 8-е вид., доп. і перероб. Житомир ПП «Рута». 2009. 912 с.

- 12.Бутинець Ф.Ф. Чижевська Л. В., Герасимчук Н. В. Бухгалтерський управлінський облік : курс лекцій. Житомир. інж.-технол. ін-т. Житомир : ПП Рута", 2000. 448 с.
- 13.Бутинець, Т.А. Внутрішній аудит основних засобів: виявлення типових порушень в обліку. Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. 2014. № 3. С. 3-12.
- 14.Воронцова А. С. Особливості відображення основних засобів в обліковій політиці. Молодіжний науковий вісник УАБС НБУ. Серія І: Економічні науки. 2014. № 2 (7). С. 501-508.
- 15.Гевлич І. Г. Облікова політика в рамках системи регулювання бухгалтерського обліку сучасного будівельного підприємства. Збірник наукових праць Буковинського університету. Економічні науки. 2012. Вип. 4. С. 68- 76.
- 16.Гевлич Л. Л. Облікова політика підприємства. / В. М. Сердюк, І. В. Бешуля, Л. Л. Гевлич, М. М. Панкова. Донецьк: Донецький національний університет,2013. 308 с.
- 17.Герасимчук О.М. Управління основними фондами в період трансформаційних змін в підприємствах АПК. Збірник наукових праць ВАНУ. Серія: Економічні науки. 2012. № 1 (56). Том 4. С. 37–43.
- 18.Гільорме Т.В., Данилова В.Є. Методичні аспекти організації обліку основних засобів на промисловому підприємстві. Глобальні та національні проблеми економіки. 2017. № 18. С. 515–520.
- 19.Гільорме Т.В., Данилова В.Є. Основні засоби як складник облікової політики промислового підприємства. Сучасний стан та проблеми розвитку статистики, обліку та аудиту в умовах глобалізації та енергозбереження: матеріали 5 міжнар. наук.-практ. конф. (Дніпро, 4-5 квітня 2017 р.). Дніпро: ДНУ ім. О. Гончара, 2017. Том. 1. С. 60-64.
- 20.Гречко С.М. Місце економічного аналізу основних засобів в системі управління. URL:
http://archive.nbu.gov.ua/portal/soc_gum/ptmbo/2012_3/13.pdf

21. Державний класифікатор України ДК 013-97 «Класифікація основних фондів» від 19.08.1997 № 507. URL: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/FIN678.html.
22. Домбровська Н. Р. Економічна сутність основних засобів та їх класифікація. Економічні науки : Облік і фінанси. 2012. Вип. 9 (1). С. 340-349.
23. Єрмак О. І. Фінансовий облік I (облік активів) : навчальний посібник. Київ : Видавничий дім «Слово», 2008. 376 с.
24. Зінкевич О.В., Лазаришина І.Д. Організація і методика обліку та аналізу основних засобів в управлінні реальними інвестиціями: монографія. Рівне: НУВГП, 2017. 208 с.
25. Капітал, основні та оборотні засоби підприємства : навчальний посібник. [Круш П. В., Клименко О. В., Подвігіна В. І., Гулевич В. О.]. Київ : Центр учбової літератури, 2008. 328 с.
26. Карпушенко М. Ю. Організація обліку. Харк. нац. акад. міськ. госп-ва. Харків: ХНАМГ, 2011. 241 с.
27. Кафка С. М. Основні засоби: класифікація для цілей обліку. Вісник ЖДТУ. 2013. Вип. 1 (63). С. 87-92.
28. Кацевич В. К. Основні засоби: характеристика та класифікація. Економічні науки. 2011. Вип. 8. С. 230—236.
29. Кіндрацька Г. І., Білик М. С., Загородний А. Г. Економічний аналіз : підручник Київ : Знання, 2008. 487 с.
30. Колыванов, Г. Н. Эффективность использования производственных фондов в сельском хозяйстве. Москва : Колос, 1980. 144 с.
31. Красота О.Г., Гринь В. І., Кравець О. М., Пономаренко Т. В. Аспекти управлінського обліку експлуатації основних засобів. URL: <https://www.pdaa.edu.ua/sites/default/files/nppdaa/2010/01/105.pdf>.
32. Крупка Я. Д. Фінансовий облік : підручник / Я. Д. Крупка, З. В. Задорожний, Н. Я. Микитюк та ін. Київ : Кондор, 2013. 551 с.

33. Кузнецов, О. Л., Кузнецов П. Г., Большаков Б. Е. Система – общество – человек: устойчивое развитие. Москва : Ноосфера, 2000. 187 с.
34. Кундеус О. Економічна діагностика ефективності використання основних засобів в умовах інноваційної економіки. URL: http://archive.nbu.gov.ua/portal/soc_gum/Ecan/2010_6/pdf/kundeus.pdf.
35. Кундря-Висоцька О. П. Бухгалтерський фінансовий облік : навч. посібник / О. П. Кундря-Висоцька. Київ : УБС НБУ, 2012. 399 с.
36. Ларуш, Л. Вы на самом деле хотели бы знать все об экономике? Москва : Шиллеровский институт, 1992. URL: <http://bourabai.kz/larouche/economics2.htm>.
37. Мужевич Н. В. Нормативно-правове регулювання обліку витрат у будівництві / Н. В. Мужевич // Інноваційна економіка. – 2013. – № 9. – С. 196–201.
38. Мужевич Н. В. Вибір оптимального методу амортизації на будівельну техніку / Н. В. Мужевич // Економічний аналіз. – 2010. – Вип. 6. – С. 272– 277.
39. Мельничук І. В. Мужевич Н. В. Проблемні аспекти оцінки й обліку інвестиційно-інноваційних проектів та програм / І. В. Мельничук, Н. В. Мужевич // Галицький економічний вісник. – Тернопіль, 2018. – № 2. – С. 129-139, URL : http://elartu.tntu.edu.ua/bitstream/lib/27924/2/GEB_2019v56n1_Melnychuk_I-Problems_of_evaluation_123-130.pdf.
40. Мельничук І. В. Мужевич Н. В. Облік фінансового забезпечення відтворення основних засобів будівельних підприємств / І. В. Мельничук, Н. В. Мужевич // Галицький економічний вісник. – Тернопіль, 2019. – № 1. – С. 123-130, URL : http://elartu.tntu.edu.ua/bitstream/lib/27888/2/GEB_2018v55n2_Melnuchyk_I-Accounting_of_financial_129-139.pdf
41. Малюга Н. М., Зеленіна О. О. Об'єкти бухгалтерського обліку згідно з Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань

- і господарських операцій підприємства і організацій : словник. Житомир : ЖДТУ, 2009. 56 с.
42. Мужевич Н. В. Імітаційне моделювання дослідження витрат на експлуатацію будівельної техніки / Н. В. Мужевич // Культура народів Причорномор'я. – 2013. – Вип. № 265, т. 2. – С. 151–157.
43. Маршалл А. Принципы экономической науки. Москва : Издательская группы «Прогресс», 1993. 310 с.
44. Мужевич Н. В. Організаційні аспекти аналізу парку будівельних машин та механізмів / Н. В. Мужевич // Облік, аналіз та контроль в системі управління підприємницькими структурами : тези доп. Наук. конф. асп., пошукувачів та магістрів (м. Львів, 21–22 берез. 2013 р.). – Львів : Вид-во НУ «Львів. політехніка», 2013. – С. 132–134.
45. Меліхова Т.О. Розробка програми аудиту ефективності використання основних засобів на підприємстві. Інвестиції: практика та досвід. 2017. № 20. С. 33-37.
46. Менгер К., Бем-Баверк Е., Визер Ф. Основания политической экономии. Австрийская школа в политической экономии : Сборник. Москва : Экономика, 1992. С. 31-242. URL: http://www.libertarium.ru/lib_mbv.
47. Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства: наказ міністерства фінансів України від 27.06.2013 р. № 635. URL: <https://zakon.help/law/635/>.
48. Моголова М. М. Сутнісні ознаки основних засобів як визначальні положення обґрунтування їх складу. Збірник наукових праць Подільського державного аграрно-технічного університету. Економічні науки. 2016. Вип. 24(3). С. 156-164
49. Мужевич Н. В. Принципи економічного аналізу витрат та виконаних робіт будівельними машинами та механізмами / Н. В. Мужевич // 20-річчя аудиту: досягнення, проблеми та перспективи розвитку : Міжнар.

- наук.- практ. конф., (м. Сімферополь, 19–20 квітня 2013 р.). – Сімферополь : ДІАЙП, 2013. – С. 308–311.
50. Неміш Ю. В. Методологія визначення формування, управління та використання основних засобів на підприємствах із переробки сільськогосподарської продукції. Науковий вісник Ужгородського університету: Серія: Економіка. Ужгород : УжНУ, 2013. Вип. 3(40). С. 74–80.
51. Облік і податки : від епохи Цибуліно до реалій сьогодення : підручник / за заг. ред. В. М. Панасюк. Тернопіль : Економічна думка, 2020. – 240с.
52. Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки: Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку (IAS) 8. URL: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_020.
53. Олійник Є.В. Концепція стратегічного управління відтворенням основних засобів промислових підприємств. URL: http://www.economy.nauka.com.ua/pdf/10_2015/77.pdf
54. Основні засоби : Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16. URL: www.minfin.gov.ua.
55. Основні засоби : Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 : затверджено наказом Міністерства фінансів України від 27 квітня 2000 р. за № 92. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0288-00>
56. Оспіщев В. І., Єремія Є. Є. Сучасний підхід до класифікації основних засобів на підприємствах роздрібної торгівлі. Економічна стратегія і перспективи розвитку сфери торгівлі та послуг. 2010. Вип. 1. С. 146-152.
57. Панасюк В. М. Інформатизація та цифровізація: тенденція та напрями розвитку в Україні. Науковий журнал «Інтелект XXI», 2020. Випуск 1. С. 110-126.

58. Панасюк В. М., Мельничук І. В., Москалюк Н. Б. Обліково-аналітичне забезпечення економічної безпеки суб'єктів господарювання. Тернопіль : ТНЕУ, 2020. 264 с.
59. Панасюк В. М. Мельничук І. В., Мужевич Н. В. Бухгалтерський облік [Електронний ресурс] : навч. посібник. Тернопіль : ТНЕУ. 2020. 330 с.
60. Панасюк В. М., Ковальчук Є. К., Мельничук І. В., Мужевич Н. В. Бухгалтерський облік: від знань до компетентностей: навчальний посібник для дистанційного навчання. – Тернопіль : [б. в.], 2020. – 363 с.
61. Підлісецький, Г. М. Підвищення віддачі основних фондів у сільському господарстві. Київ : Урожай, 1986. 136 с.
62. Податковий кодекс України : Кодекс України від 02.12.2017 № 2755-VI / Верховна Рада України. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2755-17>
63. Подмешальська Ю.В. Оцінка якості обліку в аудиті. Вісник Дніпропетровського університету. Серія "Економіка". 2016. Вип. 5 (4). С. 265—270.
64. Подмешальська Ю.В., Троян О.В., Біла Л.В. Теоретико-практичні аспекти проведення аудиту основних засобів. Економічна наука. Інвестиції: практика та досвід. 2019. № 2. С. 64-70.
65. Подолинский, С. А. Труд человека и его отношение к распределению энергии. Москва : Белые Альвы, 2005. 160 с.
66. Подолянчук О.А., Химич Г.М. Методика і аналіз аудиту обліку основних засобів. Збірник наукових праці ВНАУ. Серія: Економічні науки. 2017. № 4(70). С. 76 – 80.
67. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність: Закон України № 996-XIV від 16.07.1999 р. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.

68. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність : Закон України № 524-IX від 2017 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19#Text>
69. Радєва О.Г. Методологічні засади управління основними засобами з метою забезпечення ефективної роботи машинобудівних підприємств. Агросвіт. 2015. № 14. С. 41–44.
70. Радзивилюк Ю. В. Особливості класифікації основних засобів на промислових підприємствах. Економічні науки. 2010. Вип. 7 (3). С. 64—68.
71. Рикардо Д. Начала политической экономии и налогового обложения. Москва :
72. Рожелюк В.М., Денчук П.Н. Організація документообігу як основного інструмента забезпечення функціонування ефективної системи комунікації на переробному підприємстві. Сталий розвиток економіки. 2014. № 2. С. 114-121.
73. Руденко, М. Енергія прогресу. Нариси з фізичної економії. Тернопіль : Джура, 2005. 412 с.
74. Савченко А. М., Олянецька М. С. Особливості аналізу необоротних активів на прикладі підприємства ПАТ «Харківська бісквітна фабрика». Ефективна економіка. 2019. № 11. URL: <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=7457> (дата звернення: 29.11.2019). DOI:10.32702/2307-2105- 2019.11.88
75. Самбурська Н.І. Обліково-аналітичне забезпечення управління основними засобами: теорія і практика (на прикладі підприємств водопровідно-каналізаційного господарства): монографія. Полтава: РВВ ПУЕТ, 2015. 289 с.
76. Сміт А. Дослідження про природу і причини багатства народів. URL: <http://bibliograph.com.ua/adam-smit/index.htm>.
77. Сук Л. К., Сук П. Л. Облік власного капіталу. Бухгалтерія в сільському господарстві. 2015. № 14. С. 43–47.

- 78.Ткаченко Н. М. Бухгалтерський (фінансовий) облік, оподаткування і звітність : підручник. Київ : Алерта, 2013. 982 с.
- 79.Утенкова К.О. Аудит основних засобів підприємств АПВ в контексті вимог міжнародних стандартів аудиту. Облікі фінанси АПК: бухгалтерський портал. URL: <http://magazine.faaf.org.ua/audit-osnovnih-zasobiv-pidpriemstv-apv-v-konteksti-vimog-mizhnarodnih-standartiv-audit.html>.
- 80.Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва : Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 25 : затв. наказом Міністерства фінансів України від 25 лютого 2016 р. № 39. URL: www.minfin.gov.ua.
- 81.Фінансовий словник-довідник / [Дем'яненко М. Я., Лузан Ю. Я., Саблук П. Т. та ін.] ; за ред. М. Я. Дем'яненко. Київ : ІАЕ УААН, 2003. 555 с.
- 82.Черешнюк О. М. Концепція аналізу ефективності реалізації проектів. економічний і соціальний розвиток України в XXI столітті : національна візія та виклики глобалізації : зб. тез доп. XV Ювілейної Міжнар. наук.-практ. конф. молодих вчених (м. Тернопіль, 29-30 берез. 2018 р.). Тернопіль : ТНЕУ, 2018. С. 228–230.
- 83.Черешнюк О. М. Панасюк В. М. Problems of informational support of valuation activity. Theoretical and practical aspects of the development of the European Research Area: monograph. Latvia : "Baltija Publishing", 2020. P. 159-171
- 84.Чернишенко Я. Г. Формування облікової політики підприємства в частині основних засобів. Молодий вчений, 2016. № 3. С. 229-233.
- 85.Чобіток В.І., Пасько Н. О. Ефективне управління основними фондами на підприємстві. Вісник НТУ «ХП». 2014. № 32 (1075). С. 197–201.
- 86.Чорна І. О. Ефективність використання основних виробничих фондів та розробка пропозицій щодо її поліпшення. URL: http://archive.nbu.gov.ua/portal/Soc_gum/Dtr_ep/2009_2/files/Econ_02_2009_Chorna.pdf

- 87.Шамиль, Ш. Г.-М. На пути к практическому применению энергетического подхода в экономике (развитие идей П. Г. Кузнецова). Устойчивое инновационное развитие: проектирование и управление. 2013. Т. 9, № 4 (21). С. 10–35.
- 88.Шестерняк М. М. Аудиторська діяльність в Україні: особливості європейської інтеграції. Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні: матеріали V міжнар. наук.-практ. конф., (м. Тернопіль, 31 травня - 1 червня 2018 р.). Тернопіль: ТНЕУ, 2018. С. 204-206.
- 89.Шестерняк М. М. Облік і аудит в цифровій економіці: виклики глобалізації та перспективи. International Scientific Conference Digital and Innovative Economy: Processes, Strategies, Technologies: Conference Proceedings, January 25th, 2019. Kielce, Poland: Baltija Publishing. 220 pages. P. 187-189.
- 90.Шестерняк М. М. Проблемні питання розвитку аудиту та формування його теорії. Розвиток науки і аудиторської діяльності в Україні за 20 років: матеріали наук.-практ. конф., (м. Тернопіль, 26-27 квітня 2013 р.). Тернопіль: ТНЕУ, 2013. С. 133-135.
- 91.Югас Е. Економічна сутність та класифікація основних засобів підприємства/ Економічний аналіз. 2011. Вип. 9. Ч. 1.
- 92.Яременко Л. М. Теоретичні підходи до сутності та класифікації основних засобів. Економічний вісник університету. 2015. Вип. 27 (1). С. 144-148.
- 93.Яцунська О.С. Облік основних засобів за стадіями життєвого циклу: монографія. Херсон, 2017. 188 с.