

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ТЕРНОПІЛЬСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ТЕРНОПІЛЬСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Кваліфікаційна наукова праця
на правах рукопису

МАТВІЙЧУК ЛЮДМИЛА ОЛЕКСАНДРІВНА

УДК 657.42:657.63:658.27(477.81)

ДИСЕРТАЦІЯ

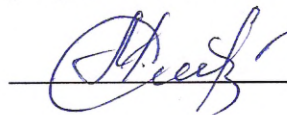
ОБЛІК І АУДИТ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ
(на матеріалах аграрних підприємств Рівненської області)

Спеціальність 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит
(за видами економічної діяльності)

Галузь знань – Економічні науки

Подається на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук

Дисертація містить результати власних досліджень. Використання ідей, результатів і текстів інших авторів мають посилання на відповідне джерело

 Л.О. Матвійчук

Науковий керівник:
Палюх Микола Степанович,
кандидат економічних наук, доцент

*Ці приписки
і фактичні за
всім своїм*



Олександр Р.Р.

АНОТАЦІЯ

Матвійчук Л.О. Облік і аудит основних засобів (на матеріалах аграрних підприємств Рівненської області). – Кваліфікаційна наукова праця на правах рукопису.

Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук за спеціальністю 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності). Тернопільський національний економічний університет МОН України, Тернопіль, 2020.

Дисертацію присвячено дослідженню теоретичних та практичних підходів до обліку й аудиту основних засобів аграрних підприємств, що дозволило розробити методичні та організаційні засади і практичні рекомендації з удосконалення управлінського обліку та внутрішнього аудиту основних засобів в аграрному секторі економіки.

Основним засобам в аграрному секторі характерна низка особливостей, які значно впливають на організацію обліку: сезонність використання більшості об'єктів основних засобів, що позначається на здійсненні обліку витрат; значну частину об'єктів основних засобів становить рухома сільськогосподарська техніка; висока вартість основних засобів, що зумовлює застосування різних напрямів їх надходження, зокрема використання кредитів чи лізингу; управління зношеною технікою, що впливає на доцільність її ремонту, модернізації, продажу чи ліквідації. Означені загальні та специфічні ознаки основних засобів формують специфіку облікового відображення та визначають низку інших важливих питань щодо їх оцінки, класифікації, амортизації тощо.

З огляду на це, уточнено поняття «основні засоби аграрних підприємств», які рекомендовано розглядати як матеріальні активи, що володіють тривалим терміном корисного використання, переносять свою достовірно визначену вартість на вартість виготовленої аграрної продукції частинами у вигляді амортизаційних відрахувань (відповідними частками) та

дозволяють отримати майбутні економічні вигоди.

У процесі дослідження встановлено, що збільшення вартісного порогу основних засобів з 6 тис. грн до 20 тис. грн не є реальною вартісною межею для ідентифікації таких активів в умовах високої вартості об'єктів у сільському господарстві. Тому більш доцільним було б запозичення європейського досвіду й встановлення вартісного критерію в сумі 40 тис. грн, що дозволить вивести зі складу основних засобів цінності, котрі хоча й використовуються понад 1 рік, однак не потребуватимуть обчислення зносу через їх маловартісність і несуттєвість ролі для аграрного виробництва.

З метою покращення діяльності аграрних підприємств запропоновано класифікувати основні засоби за такими ознаками: за формою придбання, за характером дії на предмети праці, за натурально-речовим складом, за характером відображення та за активністю у виробництві (постійно діючі, сезонно діючі, тимчасово не діючі, не заплановані до використання). Впровадження таких підходів до класифікації дає змогу формувати інформацію, необхідну для оптимізації структури основних засобів через використання інструментарію аналізу та аудиту.

Встановлено, що у процесі обліку та аудиту основних засобів аграрних підприємств необхідно врахувати: різновекторність інтересів між виконавцями та користувачами даної інформації; неприйнятність ухвалення управлінських рішень на основі необ'єктивної інформації, що призведе до виникнення негативних наслідків у діяльності підприємств; те, що користувач інформації, через специфіку сільськогосподарської галузі, часто не в змозі перевірити її достовірність. Враховуючи наведені аргументи, виникає потреба у формуванні тристоронніх відносин, пов'язаних із використанням наявної економічної інформації, котра продукується системами обліку та аудиту.

Встановлено, що однією із важливих умов забезпечення ефективного процесу проведення сільськогосподарської діяльності є обґрунтування

методологічних аспектів формування, управління, раціонального використання об'єктів основних засобів та їх обліку. Відмінною рисою основних засобів є їхнє багатократне використання у процесі виробництва аграрної продукції, зберігання початкового фізичного стану протягом тривалого періоду. Тривалий період експлуатації основних засобів пов'язаний з існуванням їх життєвого циклу, який поділяється на відповідні фази: інвестиційну, експлуатаційну та ліквідаційну.

Важливим завданням обліку основних засобів на даній стадії виступає формування первісної вартості їх об'єктів. З метою відмови від консервативного характеру цього питання (тобто застосування лише методу історичної собівартості) запропоновано використовувати облікові міжнародні стандарти, в яких вказано, що методи оцінки придбання об'єктів основних засобів є більш диференційованими й залежать від існуючих напрямів надходження: за поточною, експертною чи справедливою вартістю на ринку.

У фазі експлуатації основних засобів відбувається їх корисне використання в діяльності підприємств, яке сприяє трансформації вартісних та якісних характеристик об'єктів, зумовлює необхідність проведення процедур з їх поліпшення й підтримання в робочому стані. З метою формування комплексного підходу до ведення обліку витрат на ремонт при різних класифікаційних ознаках витрат (змінні витрати, постійні витрати, умовно-постійні витрати) запропоновано конструкцію їх ідентифікації у системі аналітичного обліку при різних способах здійснення ремонтних робіт.

Сформовано також пропозиції щодо реалізації амортизаційної політики: на початковій стадії експлуатації основних засобів доцільнішим спочатку є застосування прискорених методів амортизації (прискореного зменшення залишкової вартості та кумулятивного), а під час ліквідаційної стадії – пропорційних методів амортизації.

Запропоновано також організацію обліку амортизаційного фонду шляхом створення спеціального депозитарію для накопичення амортизаційних відрахувань із частини виручки сільськогосподарської продукції, що дозволить керівництву аграрних підприємств забезпечити спрямування коштів виключно на оновлення майна, аналізувати величину сформованого та використаного такого фонду, надавати точну інформацію про рівень забезпеченості коштами процесу відновлення основних засобів.

У роботі сформована фасетно-ієрархічна структура обліку основних засобів, яка дозволяє здійснювати накопичення інформації щодо кожного об'єкта за декількома ключовими ознаками (фасетами): джерело надходження (зокрема, як внесок до статутного капіталу); первісна вартість; центр відповідальності; функціональне призначення; знос (обчислення амортизації); витрати на ремонт (за видами); напрями вибуття. Дотримуючись інтегрованого підходу у цій системі, можна забезпечити ефективність менеджменту на підприємстві.

У роботі представлено основні напрями аналізу основних засобів, відповідно до яких можна ініціювати аудит, за результатами якого прийматимуться управлінські рішення щодо подальшої оптимізації виробничого використання наявних основних засобів. Виконання цих завдань можливе за наявності відповідної організаційно-інформаційної моделі аудиту основних засобів. У даному контексті аудит, в тому числі внутрішній, виступає як організована система контролю на підприємстві, яка регламентується відповідними документами. З огляду на вищезазначене, аргументовано необхідність організації роботи внутрішнього підрозділу з проведення контрольних та аналітичних процедур щодо ефективного використання основних засобів. Це дозволить аграрним підприємствам сформувати ієрархічну послідовність здійснення перевірки об'єктів, за результатами досліджень яких керівництво ухвалюватиме обґрунтовані управлінські рішення щодо основних засобів.

Орієнтуючись на цілі внутрішнього аудиту підприємства, рекомендовано проводити аудит об'єктів основних засобів за наступними напрямками: планування (встановлення обсягу перевірки та проведення проектування процедур), перевірка (оцінка наявних об'єктів основних засобів), контроль (документально-аналітична перевірка всіх господарських операцій щодо об'єктів основних засобів), результативність (представлення результатів роботи і формування аудиторського висновку).

На основі розробленої організаційної схеми та методики проведення внутрішнього аудиту здійснено оцінку рівня використання основних засобів досліджуваних аграрних підприємств, зокрема такої їх складової, як рухома сільськогосподарська техніка. За результатами внутрішнього аудиту встановлено, що ряд підприємств не використовують власну техніку для потреб виробництва, зокрема, такі об'єкти, як вантажні та вантажно-пасажирські автомобілі; за частиною об'єктів основних засобів не відображають амортизацію; не здійснюють індексацію техніки відповідно до змін на ринку.

Результати внутрішнього аудиту показали, що підприємства забезпечені основними засобами різною мірою, однак вікова структура техніки не перевищує терміну корисного використання, вони в робочому стані й придатні до активного використання. Для встановлення об'єктивного балу оцінки проведено анкетування керівників структурних підрозділів досліджуваних аграрних підприємств Рівненської області, які відповідають за стан і використання основних засобів.

Загалом запропонований підхід до організації діяльності та проведення аудиту за розробленою методикою забезпечить більш раціональне використання основних засобів аграрних підприємств і сприятиме посиленню їх конкурентних позицій на ринку сільськогосподарської продукції.

Ключові слова: бухгалтерський облік, аудит, внутрішній аудит, основні засоби, оцінка, амортизаційна політика, облікова політика, аграрні підприємства.

ABSTRACT

Matviychuk L.O. Accounting and audit of fixed assets (on the materials of agricultural enterprises of Rivne region). – Qualifying scientific work on the rights of the manuscript.

Thesis for the degree of the Candidate of Economic Sciences in specialty 08.00.09 – Accounting, Analysis and Audit (by types of economic activity). – Ternopil National Economic University of the Ministry of Education and Science of Ukraine, Ternopil, 2020.

The dissertation is devoted to the research of theoretical and practical approaches to accounting and auditing of fixed assets of agricultural enterprises, which allowed to develop methodological and organizational principles and practical recommendations for improving management accounting and internal audit of fixed assets in the agricultural sector.

Fixed assets in the agricultural sector are characterized by a number of features that greatly affect the organization of accounting: seasonality of the use of most fixed assets, which affects the implementation of cost accounting; a significant part of fixed assets is mobile agricultural machinery; the high cost of fixed assets, determines the use of various directions of their receipt, in particular, the use of loans or leasing; management of worn out equipment, affects the feasibility of its repair, modernization, sale or liquidation. These general and specific features of fixed assets form the specifics of accounting and determine a number of other important issues of their assessment, classification, depreciation and more.

Taking this into account, the concept of "fixed assets of agricultural enterprises" has been clarified, which are recommended to be considered as tangible assets with a long useful life, transfer their reliably determined value to the cost of manufactured agricultural products in parts in the form of depreciation deductions (corresponding shares) and allow to obtain future economic benefits.

In the course of the study, it was established that an increase in the cost threshold of fixed assets from 6 thousand UAH to 20 thousand UAH is not a real cost feature for identifying such assets in conditions of high value of objects in agriculture. Therefore, it would be more expedient to borrow European experience and establish a cost criterion in the amount of UAH 40 thousand, which will allow removing from the composition of fixed assets values that, although they have been used for more than 1 year, will not require calculating depreciation for their low artistry and insignificant role for agricultural production.

In order to improve the activities of agricultural enterprises, it was proposed to classify fixed assets according to the following criteria: by the form of acquisition, by the nature of the impact on objects of labor, by natural-material composition, by the nature of reflection and by activity in production (operating, seasonally operating, temporarily operating, not planned to use). The introduction of such approaches to classification allows you to generate the information necessary to optimize the structure of fixed assets for the use of analysis and audit tools.

It has been established that in the process of accounting for fixed assets of agricultural enterprises, it is necessary to take into account: the diversity of interests between the performers and users of this information; inadmissibility of making management decisions based on biased information, which will lead to negative consequences in the activities of enterprises; the user of information, due to the specifics of the agricultural industry, is often unable to verify its reliability. Considering the above arguments, there is a need for the formation of tripartite relations associated with the use of available economic information, produced by accounting systems.

It is established that one of the important conditions for ensuring an effective process of agricultural activity is the substantiation of methodological aspects of formation, management, rational use of fixed assets and their accounting. A distinctive feature of fixed assets is their repeated use in the production of

agricultural products, preservation of the initial physical condition for a long period. The long period of operation of fixed assets is associated with the existence of their life cycle, which is divided into appropriate phases: investment, operational and liquidation.

An important task of accounting for fixed assets at this stage is the formation of the initial value of their objects. In order to abandon the conservative nature of this issue (that is, the use of only the historical cost method), it is proposed to apply accounting international standards, which indicate that the valuation methods for the acquisition of fixed assets are more differentiated and depend on the existing directions of income: at current, expert or fair value. on the market.

In the phase of operation of fixed assets, their useful use in the activities of enterprises occurs, which leads to the transformation of the cost and quality characteristics of objects, necessitates procedures for their improvement and maintenance in working order. In order to form an integrated approach to keeping records of repair costs with various classification signs of costs (variable vitrats, post-vitrats, clear-post vitrats), a design of their identification in the analytical accounting system for various methods of carrying out repair work is proposed.

Proposals for the implementation of the depreciation policy were also formed: at the initial stage of the operation of fixed assets, it is more expedient to first use accelerated depreciation methods (accelerated depreciation and cumulative depreciation), and during the liquidation stage - proportional depreciation methods.

It is also proposed to organize the accounting of the depreciation fund by creating a special depository for the accumulation of depreciation deductions from part of the proceeds of agricultural products, which will allow the management of agricultural enterprises to ensure that funds are directed exclusively to the renewal of property, to analyze the amount of such a fund formed and used, to provide accurate information on the level of provision of funds for the restoration process fixed assets.

In the work, a faceted-hierarchical structure of fixed assets accounting was formed, which allows accumulating information for each object according to several key features (facets): source of income (in particular, as a contribution to the authorized capital); initial cost; center of responsibility; functional purpose; depreciation (amortization calculations) repair costs (by type); directions of disposal. Following an integrated approach in this system, you can ensure the effectiveness of management at the enterprise.

The paper presents the main directions of the analysis of fixed assets, according to which an audit can be initiated, based on the results of which management decisions are taken to further optimize the production use of existing fixed assets. The implementation of these tasks is possible if there is an appropriate organizational and information model for the audit of fixed assets. In this context, audit, including internal audit, acts as an organized control system at the enterprise, which is regulated by the relevant documents. Considering the above, there is a reasoned need for organizing the work of an internal division to conduct control and analytical procedures for the effective use of fixed assets. This will allow agricultural enterprises to form a hierarchical sequence of inspections of objects, based on the results of research of which the management will make informed management decisions on fixed assets.

Focusing on the objectives of the internal audit of the enterprise, it is recommended to audit the objects of fixed assets in the following areas: planning (establishing the scope of verification and design of procedures), verification (assessment of existing fixed assets), control (documentary and analytical verification of all business transactions on fixed assets), effectiveness (presentation of the results of work and the formation of an audit report).

On the basis of the developed organizational chart and methods of conducting an internal audit, an assessment of the level of use of fixed assets of the studied agricultural enterprises, in particular, such a component as mobile agricultural machinery, was carried out. According to the results of the internal

audit, it was found that a number of enterprises: do not use their own equipment for the needs of production, in particular, such objects as trucks and utility vehicles; for items of fixed assets do not reflect depreciation; do not index equipment in accordance with changes in the market.

The results of the internal audit showed that the enterprises are provided with fixed assets to varying degrees, but the age structure of the equipment does not exceed the useful life, they are in working order and are suitable for active use. To establish an objective score for the assessment, a questionnaire was conducted among the heads of structural divisions of the studied agricultural enterprises of the Rivne region, who are responsible for the condition and use of fixed assets.

In general, the proposed approach to organizing activities and conducting audits according to the developed methodology will ensure a more rational use of fixed assets of agricultural enterprises and will strengthen their competitive position in the agricultural market.

Keywords: accounting, audit, internal audit, fixed assets, valuation, depreciation policy, accounting policy, agricultural enterprises.

СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

Наукові праці, в яких опубліковані основні наукові результати дисертації

1. Палюх М.С., Матвійчук Л.О. Оцінка стану та використання основних засобів в аграрному секторі економіки. *Сталий розвиток економіки*. 2015. № 2 (27). С. 208–214. (Особистий внесок автора: проаналізовано особливості ефективного використання основних засобів аграрними підприємствами) (*індексується у наукометричних базах Index Copernicus та ін.*) (0,46 д.а./0,36 д.а.).

2. Палюх М.С., Матвійчук Л.О. Теоретичні засади організації обліку необоротних активів. *Збірник наукових праць Подільського державного аграрно-технічного університету. Економічні науки*. 2016. Вип. 24. Ч. 3. С. 172–180. (Особистий внесок автора: обґрунтовано нормативно-правове та організаційне забезпечення обліку основних засобів в аграрних підприємствах) (*індексується у наукометричних базах Index Copernicus та ін.*) (0,64 д.а./0,50 д.а.).

3. Матвійчук Л.О. Аудит основних засобів в аграрному секторі: специфіка, завдання та перспективи. *Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації*. 2020. Вип. 1. С. 38–48. (*індексується у наукометричних базах Index Copernicus та ін.*) (0,89 д.а.).

4. Матвійчук Л.О. Формування інформаційно-організаційної системи управління та обліку основними засобами аграрних підприємств. *Економічний дискурс*. 2020. Вип. 1. С. 41–51. (*індексується у наукометричних базах Index Copernicus та ін.*) (0,89 д.а.).

5. Матвійчук Л.О. Обґрунтування напрямів організації внутрішнього аудиту основних засобів сільськогосподарських підприємств. *Економічний аналіз*. 2020. Том 30. № 1. С. 231–240. (*індексується у наукометричних базах Index Copernicus та ін.*) (0,70 д.а.).

Наукові праці, які засвідчують апробацію матеріалів дисертації

6. Матвійчук Л.О. Основні відмінності обліку основних засобів за національними П(С)БО та МСФЗ. *Економічні, правові, інформаційні та гуманітарні проблеми розвитку України в умовах проведення системних реформ* : матеріали науково-практичної конференції професорсько-викладацького складу ТНЕУ (Тернопіль, 10 квітня 2013 р.). Тернопіль : Вектор, 2013. С. 70–72. (0,2 д.а.).

7. Матвійчук Л.О. Визнання необоротних активів як об'єкта обліку аграрних підприємств. *Бухгалтерський облік, аналіз і аудит та управління економічними процесами в світовій і національній економіці: історія, сучасність, перспективи*: матеріали міжнар. наук.-практ. конф. (Кам'янець-Подільський, 23 жовтня 2014 р.). Тернопіль : Крок, 2014. С. 58–60. (0,1 д.а.).

8. Матвійчук Л.О. Аудит основних засобів у фінансовій звітності за МСФЗ: проблемні аспекти. *Обліково-аналітичне забезпечення системи менеджменту підприємства* : тези доповідей II міжнар. наук.-практ. конф. (Львів, 24–25 жовтня 2014 р.). Львів : Видавництво львівської політехніки, 2014. С. 136–137. (0,2 д.а.).

9. Гнатюк А.А., Матвійчук Л.О. Оцінка, як спосіб вартісного вимірювання явищ. *Агросвіт*. 2014. № 22. С. 69–72. (Особистий внесок автора: обґрунтовано теоретичні засади впровадження на практиці оцінки активів за справедливою вартістю) (0,35 д.а. /0,20 д.а.).

10. Матвійчук Л.О. Формування необоротних активів та визнання їх як об'єкта обліку сільськогосподарських підприємств. *Збірник наукових праць Подільського державного аграрно-технічного університету. Економічні науки*. 2014. Вип. 22. Ч. 3. С. 123–128. (0,46 д.а.).

11. Матвійчук Л.О. Формування облікової політики щодо необоротних активів сільськогосподарських підприємств. *Глобалізаційні та євроінтеграційні процеси в розвитку національних економік* : матеріали II міжнар. наук.-практ. Інтернет-конф. (Львів, 29 квітня 2015 р.). Тернопіль :

Крок, 2015. С. 102–106. (0,22 д.а.).

12. Матвійчук Л.О. Порівняльна характеристика міжнародних та вітчизняних стандартів обліку необоротних матеріальних активів. *Стратегія збалансованого використання економічного, технологічного та ресурсного потенціалу країни* : зб. наук. праць міжнар. наук.-практ. інтернет-конф. (Кам'янець-Подільський, 4–5 червня 2015 р.). Тернопіль : Крок, 2015. С. 229–232. (0,22 д.а.).

13. Матвійчук Л.О. Оцінка міжнародних стандартів в умовах вітчизняної практики обліку необоротних активів. *Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації*. 2015. Вип. 4. С. 24–32. (0,60 д.а.).

14. Матвійчук Л.О. Методичні засади обліку основних засобів у складі необоротних активів сільськогосподарських підприємств. *Актуальні проблеми теорії і практики бухгалтерського обліку, аудиту, аналізу й оподаткування в Україні: сучасний стан та перспективи розвитку*: матеріали міжнар. наук.-практ. конф. (Кам'янець-Подільський, 14 грудня 2016 р.). Тернопіль : Крок, 2016. С. 53–56. (0,19 д.а.).

15. Матвійчук Л.О. Відтворення основних засобів сільськогосподарських підприємств та роль зносу у цьому процесі. *Обліково-аналітичне та правове забезпечення інституційних секторів економіки України в умовах євроінтеграції та інноваційного розвитку*: збірник наукових праць всеукр. наук.-практ. конф. (Тернопіль, 30 березня 2017 р.). Тернопіль : Крок, 2017. С. 35–38. (0,15 д.а.).

16. Палюх М.С., Матвійчук Л.О. Облік амортизації на довгострокові біологічні активи. *Інтеграційна система освіти, науки і виробництва в сучасному інформаційному просторі* : матеріали V міжнар. наук.-практ. конф. (Тернопіль, 24 жовтня 2019 р.). Тернопіль : Крок, 2019. С. 223–225. (Особистий внесок автора: обґрунтовано методичні підходи застосування методів нарахування амортизації в аграрному секторі економіки) (0,14 д.а.).

/0,07 д.а.).

17. Матвійчук Л.О. Перспективи розвитку аудиту основних засобів аграрних підприємств. *Облік, аналіз і контроль в стратегії розвитку економіки України*: матеріали VI міжнар. наук.-практ. конф. (Луцьк, 25 квітня 2020 р.). Вип. 13. Ч. 1. Луцьк : ІВВ Луцького НТУ, 2020. С. 268–271. (0,17 д.а.).

18. Матвійчук Л.О. Фасетно-ієрархічна система управлінського обліку основних засобів аграрних підприємств. *Актуальні проблеми економіки, обліку, фінансів і права*: збірник тез доповідей міжнар. наук.-практ. конф. (Полтава, 7 травня 2020 р.). у 10 ч. Полтава : ЦФЕНД, 2020. Ч. 3. С. 49–51. (0,17 д.а.).

ЗМІСТ

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ	3
ВСТУП	4
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ Й АУДИТУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ АГРАРНИХ ПІДПРИЄМСТВ	14
1.1. Сутнісні характеристики та ідентифікаційні ознаки основних засобів аграрного сектора	14
1.2. Визнання й класифікація основних засобів як основа їх раціонального обліку та використання	35
1.3. Трансформація ролі та завдань обліку та аудиту основних засобів у сучасних умовах	53
Висновки до розділу 1	73
РОЗДІЛ 2. ОБЛІК ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ АГРАРНИХ ПІДПРИЄМСТВ І ЙОГО РОЗВИТОК	75
2.1. Облік надходження основних засобів в аграрному секторі	75
2.2. Облік експлуатації та ремонтів основних засобів аграрних підприємств як основа ефективного їх використання	88
2.3. Облікове відображення вибуття основних засобів аграрних підприємств	104
2.4. Узагальнення даних про основні засоби для цілей управління їх використанням	121
Висновки до розділу 2	133
РОЗДІЛ 3. АУДИТ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ АГРАРНИХ ПІДПРИЄМСТВ І ЙОГО ІНСТРУМЕНТАРІЙ	136
3.1. Нормативні та організаційні засади аудиту основних засобів у аграрному секторі України	136
3.2. Організація внутрішнього аудиту основних засобів аграрних підприємств і його етапи	155
3.3. Удосконалення методики і техніки внутрішнього аудиту основних засобів	175
Висновки до розділу 3	190
ВИСНОВКИ	193
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	197
ДОДАТКИ	220

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ

- АПК – Агропромисловий комплекс
- АПУ – Аудиторська палата України
- ДПСУ – Державна податкова служба України
- МВО – матеріально-відповідальна особа
- МСА – Міжнародні стандарти аудиту
- МСБО – Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку
- МСВА - Міжнародні стандарти внутрішнього аудиту
- МСФЗ – Міжнародні стандарти фінансової звітності
- МТЦ – товарно-матеріальні цінності
- Н(П)СБО – Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку
- ОЗ – основні засоби
- П(С)БО – Положення (стандарт) бухгалтерського обліку
- ПДВ – податок на додану вартість
- ПКУ – Податковий кодекс України
- СПП – спільне приватне підприємство
- ТОВ – товариство з обмеженою відповідальністю

ВСТУП

Обґрунтування вибору теми дослідження. Одними із найважливіших об'єктів для аграрних підприємств є необоротні активи, які, незалежно від форми власності, організаційної структури, розмірів та обсягів діяльності суб'єктів господарювання, формують основу для їхнього майнового потенціалу та результативності сільськогосподарської діяльності. Як свідчить практика, найбільш ємною складовою таких активів є основні засоби, від ефективного використання та вчасного оновлення яких залежить конкурентоспроможність підприємств на ринку аграрної продукції.

За таких умов виникає потреба в розробці ефективного механізму управління процесами надходження, експлуатації та утримання основних засобів аграрних підприємств, важливу роль в інформаційному забезпеченні якого відіграє облік і аудит. Незважаючи на те, що сьогодні основні засоби є важливими та широко досліджуваними об'єктами бухгалтерського обліку та аудиту, існують проблеми у формуванні якісного інформаційного простору для управління, зокрема й через відсутність узгодженості між нормативно-правовими актами щодо їх облікового відображення на практиці. Це визначає передумови розвитку української системи обліку й аудиту відповідно до вимог міжнародних стандартів та формування єдиного інформаційного середовища за даними обліку та фінансової звітності. Тому важливо раціонально знайти компроміс і узгодженість як щодо категорійних означень, так і щодо усіх принципових питань організації та методики обліку й аудиту основних засобів.

Питання вдосконалення обліку основних засобів досліджувались у працях багатьох вітчизняних та зарубіжних учених-економістів: М. І. Бондаря, І. М. Виговської, С. Ф. Голова, З. В. Гуцайлюка, Л. В. Гуцаленко, В. А. Дерія, В. М. Диби, Р. Ентоні, В. М. Жука, З.-М. В. Задорожного, О. В. Зінкевич, Т. Г. Камінської, С. М. Кафки,

М. В. Корягіна, Я. Д. Крупки, В. А. Кулик, С. Ф. Легенчука, В. Б. Моссаковського, Л. В. Нападовської, О. А. Наумчук, М. Ф. Огійчука, Б. Ольчацької, Т. П. Остапчук, Н. А. Остап'юк, Р. Палчинської, О. М. Петрука, Н. Л. Правдюк, М. С. Пушкаря, Дж. Ріса, Я. В. Соколова, В. В. Сопко, М. Н. Ткаченко, Л. В. Чижевської, О. С. Яцунської. Проблематикою удосконалення аудиту основних засобів займалися такі вчені: В. П. Бондар, Ф. Ф. Бутинець, Н. П. Венгерук, О. В. Гамова, Р. Дассен, Є. В. Калюга, В. Ф. Максимова, В. П. Пантелєєва, Р. Петерсон, Н. Й. Радіонова, В. С. Рудницький, О. В. Філозоф, Р. Хайєс, Н. М. Хорунжак, Л. М. Янчева.

Однак, беручи до уваги вагомі наукові здобутки вчених, зазначимо, що сучасні умови розвитку вітчизняної системи бухгалтерського обліку й аудиту, зокрема конвергенція аграрних підприємств з міжнародним економічним середовищем, використання ними дороговартісних засобів виробництва, визначають нові аспекти та дискусійні питання теоретичного і практичного характеру щодо організаційно-методичного забезпечення обліку та аудиту основних засобів, в тому числі за стадіями життєвого циклу. Зокрема, недостатньо з'ясованими є: облікова інтерпретація категорійного апарату; класифікаційні ознаки та склад елементів облікової політики; організаційно-методичні аспекти здійснення управлінського обліку і внутрішнього аудиту використання основних засобів. Це обумовило вибір теми та напрямів дослідження, дало змогу окреслити його мету і завдання.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Дисертацію виконано відповідно до плану науково-дослідних робіт Тернопільського національного економічного університету за темою: «Концептуальні засади розвитку обліково-аналітичного забезпечення підприємств агропромислового виробництва» (державний реєстраційний номер 0115U001605), в межах якої автором обґрунтовано вплив галузевих особливостей на організацію обліку, а також розроблено пропозиції з

удосконалення обліку основних засобів аграрних підприємств; держбюджетного прикладного дослідження на тему «Модернізація бухгалтерського обліку з використанням комп'ютерно-комунікаційних технологій для забезпечення кібербезпеки підприємств» (державний реєстраційний номер 0120U102054), у рамках якої автором запропоновано методику ведення обліку основних засобів за фасетно-ієрархічною системою; науково-дослідної роботи за темою «Концептуальні засади розвитку обліково-аналітичного і організаційно-економічного забезпечення підприємств агропромислового бізнесу в умовах цифровізації» (державний реєстраційний номер 0120U101570), в межах якої автором обґрунтовано вплив цифрових технологій на організацію внутрішнього аудиту, а також госпдоговірної науково-дослідної роботи за темою: «Удосконалення розвитку обліку і аудиту в системі управління використанням основних засобів підприємств» (державний реєстраційний номер 0120U102831), в межах якої сформовано низку пропозицій з удосконалення системи обліку та здійснення аудиту основних засобів у площині гармонізації українських стандартів з вимогами міжнародної практики.

Мета роботи. Метою дослідження є розробка теоретичних засад, організаційно-методичних і науково-практичних положень щодо розвитку обліку й аудиту основних засобів аграрних підприємств в умовах наближення вітчизняної системи до міжнародних стандартів.

Відповідно до мети було поставлено такі завдання і запропоновано їх вирішення:

- узагальнити підходи до ідентифікації поняття «основні засоби аграрних підприємств» та їх сутності, ознак і функціональних особливостей;
- удосконалити класифікацію основних засобів з метою систематизації облікової інформації у системі управління;
- розвинути організаційні засади обліку й аудиту основних засобів та запропонувати порядок їх визнання в обліковій системі;

- окреслити методичні підходи до удосконалення системи обліку основних засобів в аграрних підприємствах;
- встановити особливості амортизаційної політики в аграрній галузі та надати рекомендації з її покращення;
- визначити та обґрунтувати склад елементів облікової політики аграрного підприємства щодо основних засобів для потреб управління;
- розвинути нормативні та організаційні положення аудиту основних засобів у системі управління ресурсним потенціалом аграрного підприємства;
- систематизувати зарубіжний досвід аудиторських перевірок та обґрунтувати практичні наслідки його впровадження в аграрному секторі економіки як чинника удосконалення обліку основних засобів;
- розробити методичні положення внутрішнього аудиту основних засобів аграрних підприємств.

Об'єктом дослідження є процеси формування, наявності і використання основних засобів в аграрних підприємствах.

Предметом дослідження є сукупність теоретичних, організаційно-методичних засад і практики бухгалтерського обліку та аудиту основних засобів аграрних підприємств Рівненської області.

Методи дослідження. Методологічне підґрунтя дослідження становлять загальнонаукові та спеціальні методи пізнання економічних явищ, зокрема застосовано: системний підхід – для оцінки стану обліку й аудиту основних засобів та визначення напрямів удосконалення облікової політики; індукції та дедукції – у процесі дослідження загальних тенденцій розвитку облікової та аудиторської практики; теоретичного порівняння – для удосконалення класифікації основних засобів в аграрному секторі економіки; статистичного спостереження та групування – для градації аграрних підприємств Рівненської області за показниками використання основних засобів; таблично-графічний метод – з метою наочного відображення

фактографічної інформації; метод експертних оцінок – при розробці методичних положень щодо оцінки основних засобів за справедливою вартістю; абстрактно-логічний, причинно-наслідкових зв'язків, конкретизації, формалізації – для удосконалення системи управлінського обліку та внутрішнього аудиту основних засобів; логічного узагальнення – під час формулювання висновків.

Інформаційною базою дослідження є нормативно-правові акти України та інших країн, які регулюють ведення обліку й аудиту основних засобів; матеріали науково-практичних конференцій; праці вітчизняних і зарубіжних учених з теорії, методології, організації та методики бухгалтерського обліку і аудиту основних засобів; дані Державної служби статистики України; фінансова та статистична звітність, внутрішні регламенти досліджуваних підприємств; довідкові та інформаційні видання професійних бухгалтерських організацій (Федерація аудиторів, бухгалтерів і фінансистів АПК України, Спілка аудиторів України); Інтернет-ресурси, а також результати власних досліджень.

Наукова новизна одержаних результатів полягає у розробленні теоретико-методичних засад і науково-практичних рекомендацій щодо розвитку бухгалтерського обліку та аудиту основних засобів в аграрному секторі економіки. Основні положення й результати дисертації, що виносяться на захист і характеризують наукову новизну, полягають у такому:

удосконалено:

– поняття «основні засоби аграрних підприємств» з позиції системного підходу, що враховує особливості сільськогосподарської діяльності, а також визначається як категорія з притаманними їй ознаками, функціями і взаємозв'язками. Це дало змогу конкретизувати їх як матеріальні активи, які володіють тривалим терміном корисного використання, переносять свою достовірно визначену вартість на вартість виготовленої аграрної продукції частинами у вигляді амортизаційних відрахувань та дозволяють отримати

майбутні економічні вигоди;

– класифікацію основних засобів через уведення ознаки за активністю у виробництві (постійно діючі, сезонно діючі, тимчасово не діючі, не заплановані до використання), що у поєднанні з групуванням за формою придбання, характером дії, натурально-речовим складом та характером відображення в обліку дозволяє ідентифікувати їх з позиції потреби нарахування амортизації та більш повно врахувати особливості кожної складової основних засобів, а також сприяє спрощенню проведення внутрішнього аудиту використання таких активів;

– склад елементів облікової політики аграрних підприємств щодо основних засобів, який, на відміну від існуючої, передбачає їх групування за фасетно-ієрархічною структурою та включення таких складових облікового забезпечення: джерело надходження, первісна вартість, центр відповідальності, функціональне призначення, знос (нарахування амортизації), витрати на ремонт (за видами), напрями вибуття, що дає можливість значно спростити загальну схему обліку їх надходження, експлуатації та вибуття на підприємстві;

– методичні положення внутрішнього аудиту основних засобів шляхом створення відповідного структурного підрозділу в аграрному підприємстві та розробки механізму застосування методів документального контролю, які покладено в основу формування плану і програми перевірки та форм робочих документів аудитора, що уможлиблює обґрунтоване документальне забезпечення аудитора під час виконання аудиторських процедур;

дістали подальший розвиток:

– процес організації обліку й аудиту в частині визнання основних засобів за вартісним критерієм, який, на відміну від існуючого, відповідає особливостям діяльності в аграрній галузі та європейській обліковій практиці. Це дозволить якісно ідентифікувати об'єкти основних засобів, зокрема технічного рухомого складу, та в оптимальній формі задовільнити

потреби управління;

– методика синтетичного та аналітичного обліку наявності та руху основних засобів, зокрема: запропоновано інструментарій їх облікового відображення за справедливою вартістю, доповнено типову кореспонденцію рахунків з обліку господарських операцій за стадіями життєвих циклів; сформовано оптимальну систему облікового відображення здійснення ремонтів основних засобів. Це дозволить забезпечити достовірне і повноцінне відображення основних засобів за кількістю і вартістю для потреб управління;

– методичні підходи із застосування елементів амортизаційної політики в аграрних підприємствах щодо основних засобів, зокрема технічного рухомого складу, що передбачає застосування пропорційних або прискорених методів амортизації залежно від стадії їх життєвого циклу та способу акумулювання грошових ресурсів, цільове призначення яких – відновлення основних засобів, що сприяє більш раціональному відображенню витрат і формуванню джерел відновлення цих активів;

– обґрунтування складових елементів системи аудиту на аграрних підприємствах, що знайшли відображення в запропонованих організаційних положеннях внутрішнього аудиту основних засобів через застосування принципів його проведення (взаємозалежності; ієрархії; результативності; об'єктивності; ефективного використання; розвитку) та ієрархічної послідовності здійснення перевірки, що сприяє підвищенню оперативності, якості та дієвості здійснюваного контролю;

– теоретико-методичне підґрунтя процесу впровадження європейських стандартів аудиторської діяльності на галузевому рівні, що дало змогу розробити модель аудиту в конкурентному середовищі аграрних підприємств, яка полягає у створенні ефективної функціональної системи у вигляді органу внутрішнього аудиту з забезпеченням виконання ним завдань щодо підвищення ефективності використання основних засобів.

Практичне значення одержаних результатів полягає в тому, що впровадження в практику розроблених рекомендацій сприятиме отриманню позитивних результатів щодо підвищення якості, оперативності та інформативності облікових і аудиторських даних про основні засоби, необхідних для ефективного управління ними. Отримані результати сприяють зростанню ефективності діяльності аграрних підприємств за рахунок поліпшення організації та методики обліку й аудиту як інформаційної бази для управління.

Науково-практичні результати дослідження пройшли апробацію і впроваджені у діяльність аграрних підприємств та аудиторської фірми, зокрема: пропозиції щодо порядку фасетно-ієрархічної структури відображення даних про основні засоби за їх стадіями життєвого циклу застосовано у СПП «Дружба» (довідка № 43 від 17 грудня 2019 р.); практично-методичні розробки щодо вдосконалення управлінського обліку основних засобів та посилення ролі аудиту в управлінні ними – у ТОВ «Райз-Захід» (довідка № 06 від 28 січня 2020 р.); розроблена модель внутрішнього аудиту основних засобів, а також запропонована методика оцінки ефективності рухомого складу їх об'єктів – у ТОВ «Агро-Прогрес-2» (довідка № 11 від 19 лютого 2020 р.); пропозиції щодо вдосконалення процедур аудиту основних засобів аграрних підприємств використано у практичній діяльності Аудиторської компанії ПП «Рівне-Консалтинг-Аудит» (довідка № 05 від 06 березня 2020 р.).

Рекомендації щодо удосконалення обліку та аудиту основних засобів для потреб менеджменту, а також формування моделі інформаційного забезпечення аграрної галузі застосовуються для здійснення аналітичної оцінки та прогнозування процесу використання ресурсного потенціалу аграрних підприємств Департаментом агропромислового розвитку Рівненської обласної державної адміністрації (довідка № 01/2-721 від 19 травня 2020 р.).

Результати дослідження використовуються у навчальному процесі Рівненського інституту ВНЗ «Відкритий міжнародний університет розвитку людини «Україна» при викладанні дисциплін «Бухгалтерський облік», «Аудит», «Звітність підприємств» (довідка № 01/21-44 від 13 травня 2020 р.).

Особистий внесок здобувача. Дисертація є самостійно виконаним науковим дослідженням. Усі наукові результати та рекомендації, викладені у роботі, одержані автором особисто. Із наукових праць, опублікованих у співавторстві, використано лише ідеї та результати, які становлять особистий внесок автора. Особистий внесок відображено окремо у списку опублікованих праць.

Апробація результатів дисертації. Основні положення й результати дисертації доповідались і обговорювались на 8 міжнародних науково-практичних конференціях: «Бухгалтерський облік, аналіз і аудит та управління економічними процесами в світовій і національній економіці: історія, сучасність, перспективи» (м. Кам'янець-Подільський, 23 жовтня 2014 р.); «Обліково - аналітичне забезпечення системи менеджменту підприємства» (м. Львів, 24–25 жовтня 2014 р.); «Глобалізаційні та євроінтеграційні процеси в розвитку національних економік» (м. Львів, 29 квітня 2015 р.); «Стратегія збалансованого використання економічного, технологічного та ресурсного потенціалу країни» (м. Кам'янець-Подільський, 4–5 червня 2015 р.); «Актуальні проблеми теорії і практики бухгалтерського обліку, аудиту, аналізу й оподаткування в Україні: сучасний стан та перспективи розвитку» (м. Кам'янець-Подільський, 14 грудня 2016 р.); «Інтеграційна система освіти, науки і виробництва в сучасному інформаційному просторі» (м. Тернопіль, 24 жовтня 2019 р.); «Облік, аналіз і контроль в стратегії розвитку економіки України» (м. Луцьк, 25 квітня 2020 р.); «Актуальні проблеми економіки, обліку, фінансів і права» (м. Полтава, 7 травня 2020 р.), всеукраїнській науково-практичній конференції «Обліково-аналітичне та правове забезпечення інституційних

секторів економіки України в умовах євроінтеграції та інноваційного розвитку» (м. Тернопіль, 30 березня 2017 р.), а також науково-практичній конференції професорсько-викладацького складу Тернопільського національного економічного університету «Економічні, правові, інформаційні та гуманітарні проблеми розвитку України в умовах проведення системних реформ» (м. Тернопіль, 10 квітня 2013 р.).

Обсяг і структура роботи. Дисертація складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел, додатків. Основний текст дисертації становить 184 сторінки друкованого тексту та містить 33 таблиці, 27 рисунків, з них 3 таблиці та 6 рисунків займають повну сторінку. Список використаних джерел налічує 236 найменувань на 23 сторінках. У дисертації подано 17 додатків на 48 сторінках.

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ Й АУДИТУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ АГРАРНИХ ПІДПРИЄМСТВ

1.1. Сутнісні характеристики та ідентифікаційні ознаки основних засобів аграрного сектора

Одними із найважливіших об'єктів для сільськогосподарських підприємств є необоротні активи, що попри різноманітні форми власності, організаційної будови (структури), розмірів та обсягів діяльності, потребують адекватного відображення в обліку і звітності. В розглядуваному аспекті згодом і назрілим є дослідження сучасного стану обліку необоротних активів в Україні та оцінка його відповідності вимогам міжнародних стандартів бухгалтерського обліку. Найбільш ємною складовою необоротних активів аграрних підприємств є основні засоби.

Вони відіграють ключову роль у формуванні кількісного і якісного складу сільськогосподарської продукції та в значній мірі впливають на конкурентоспроможність таких суб'єктів господарювання на ринку. У Рівненській області переважає виробництво продукції рослинництва (понад 66%), зокрема, зернових і технічних культур, картоплі, овочів та льону, а значні площі угідь перебувають під чагарниками і лісовими самосівами, що вимагає використання дороговартісних основних засобів.

Низка досліджуваних підприємств регіону вже сьогодні працює за правилами, що визначаються євроринком (при експорті аграрної продукції) і сучасними глобальними економічними відносинами (при імпорті об'єктів основних засобів). Це визначає засади вироблення єдиного інформаційного середовища, що продукується бухгалтерським обліком та фінансовою звітністю. Це, окрім іншого, свідчить про розвиток української системи обліку та звітності з урахуванням та орієнтацією на вимоги положень міжнародних стандартів. Тому важливо раціонально знайти компроміс і

узгодженість як щодо категорійних означень, так і по усіх принципових засадах організації обліку загалом.

Чинним нормативним документом, який регламентує облік основних засобів в Україні, є Положення (стандарт) бухгалтерського обліку (надалі – П(С)БО) 7 «Основні засоби». Іншим, не менш вагомим регламентуючим документом, який активно впроваджується до використання українськими сільськогосподарськими холдингами та іншими суб'єктами є норми Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку 16 «Основні засоби» (IAS 16 «Property, Plant and Equipment»). Критична оцінка цих документів та наявних дослідницьких здобутків свідчить, що в сучасній економічній літературі немає єдиної думки про означення економічної суті поняття «основні засоби», що певною мірою ускладнює розуміння алгоритму обліку операцій з ними та створює дефіцит інформаційного забезпечення управління цим видом ресурсу аграрних підприємств.

Різновекторність означень основних засобів у нормативно-правових документах, відсутність чіткого зв'язку між їх фінансовим і податковим обліком, а також розуміння його суті вченими веде до появи альтернативних оцінок і викривлення їх результатів щодо цього активу. Тому є потреба в дослідженні економічної категорії основних засобів, оскільки вони у процесі діяльності підприємства становлять матеріальну основу його продуктивних сил, а їх наявність визначає економічний потенціал суспільства загалом. В економічній площині основні засоби позиціонуються як частина постійного виробничого капіталу, який переносить впродовж усього циклу використання свою вартість на кінцевий продукт.

Першим вченим-дослідником цієї проблеми й поняття «основні засоби» в політичній економії був Сміт А., який розділив їх на основний і оборотний капітал. На його думку основний і оборотний капітал у різний спосіб дають прибуток. Сміт А. основний капітал розглядав як спрямування капіталу на поліпшення землі, устаткування, купівлю машин тощо, що

приносить прибуток лише одному власнику, не міняючи своєї натурально-грошової форми. Вчений був переконаний, що основний капітал в обігу не перебуває, а прибуток власнику приносить виключно оборотний капітал [193, с.74]. Його позиція містить елементи дискусійності, оскільки обидві частини капіталу беруть участь у процесі господарської діяльності, й прямо чи опосередковано впливають на фінансові результати. Основний капітал – це активи, тобто у виробництві прямо участі не бере, але в обігу буде впливати на їх вартість. Між категоріями «основний капітал» та «оборотний капітал» ряд сучасних науковців ставлять знак рівності, але така позиція містить певні дискусійні аспекти:

1) по-перше, хоча основний та оборотний капітал належить до засобів, які обслуговують (забезпечують) господарські процеси, між ними є низка відмінностей (рис. 1.1);

2) по друге, основний капітал представляє суму вартостей, отриманих з різних джерел та інвестованих в необоротні активи задля отримання економічної вигоди. Тоді як оборотний капітал – це частина як власного, так і позикового (залученого) капіталу, що інвестована у формування оборотних активів.

Як ілюструє рис. 1.1, у цих обох видах ресурсів існують суттєві відмінності як в означеннях, так і класифікації й оцінці. Та якщо стосовно перших двох випадків відмінності уможливають відокремлений облік, то в питанні оцінки основних засобів варто запозичити досвід, котрий притаманний оборотному капіталу, й досягти застосування методів її оптимізації. Складність використання таких методів в обліку може бути компенсована їх застосуванням в аудиті. Зокрема, використання аналітичних методів в аудиті, особливо внутрішньому, дозволить ефективніше керувати основними засобами аграрних підприємств і їх використанням. Повертаючись до нормативно-регламентуючих документів з обліку основних засобів, проведемо аналіз їх сутності з метою встановлення специфічних

ідентифікаційних ознак такого виду активу.

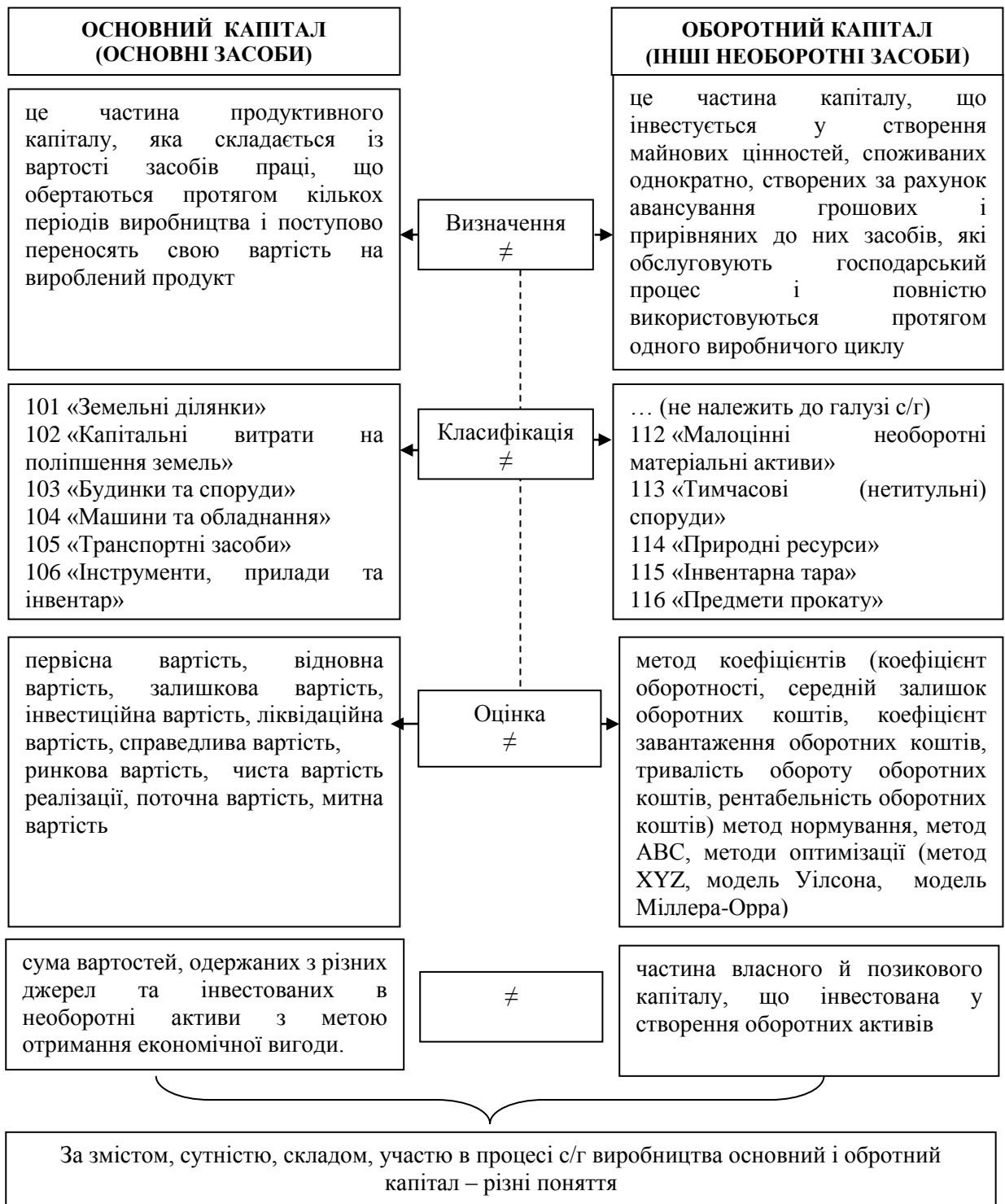


Рис. 1.1. Основний та оборотний капітали і їх риси

Джерело: авторське узагальнення на основі чинної практики.

Так, відповідно до П(С)БО 7, «Основні засоби – активи, які підприємство утримує з метою: використання їх у процесі виробництва або

постачання товарів і послуг; надання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних функцій; очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких більше одного року» [168].

Щодо міжнародних стандартів, то у Міжнародному стандарті бухгалтерського обліку (надалі – МСБО) 16 «Основні засоби» визначено, що до них належать матеріальні об'єкти, які: утримуються для використання у виробництві або постачанні товарів чи наданні послуг, для передачі їх в оренду іншим, або для адміністративних цілей; використовуватимуться більше, ніж один період [122]. Аналізовані та досліджені означення засвідчують, що попри наявні спільні характеристики, основні засоби в обох випадках відрізняються між собою через наявність щонайменше трьох основних специфічних ідентифікацій. По-перше, в міжнародному стандарті відсутнє чітке положення, що варто відносити до основних засобів (для прийняття такого рішення застосовується професійне судження, яке має базуватися на врахуванні умов і обставин експлуатації конкретного об'єкта). По-друге, відрізняється склад необоротних активів (наприклад, в Україні виокремлюється група «інші необоротні матеріальні активи»). По-третє, в Україні основним засобом визнається і частина об'єкта. В міжнародних стандартах таких положень і рекомендацій немає.

Детальніше характеристику українських та міжнародних стандартів обліку, що стосуються безпосередньо об'єкта, подано в додатку А.

З проведеного аналізу можна зробити висновок, що характеристика обох нормативних баз з обліку основних засобів (як складової необоротних матеріальних активів) свідчить, що більшість положень нормативного регулювання відображення інформації про ці об'єкти співпадають. Існування ж розбіжностей характеризує наявність національної специфіки та особливостей з оцінки та обліку основних засобів й інших необоротних матеріальних активів. Узгодження наявних проблемних аспектів і питань дозволить гармонізувати національну систему обліку відповідно до

міжнародних стандартів. Однак при цьому варто покладатися на логіку та національну специфіку, а також враховувати галузеві особливості основних засобів, котрі суттєво впливають на ідентифікацію таких об'єктів і їх відображення в обліку.

Зокрема, засоби виробництва в кожному виробничому процесі, згідно з класичною економічною теорією, в різних суспільних умовах поділяються на засоби й предмети праці. Перші охоплюють речі (цінності) чи їх комплекс, при допомозі яких відповідальна особа (працівник) впливає на предмети праці. До них належать, до прикладу, машини, станки, обладнання, інструменти, прилади чи різні пристрої, реманент і т. ін. У даному аспекті під засобами праці розуміють всі матеріальні умови, які закладені в основі процесу їх реалізації. До таких активаторів праці слід віднести виробничі будівлі й споруди, транспортні засоби (автомобілі, трактори тощо), а також інші умови матеріального характеру, без яких процес праці або зовсім не може відбуватися, або ж надто недосконалий.

При цьому слід пам'ятати, що засоби праці, особливо в сільському господарстві, відрізняються від решти активів такими ознаками:

1) вони застосовуються у процесі діяльності як предмети, за посередництва яких відповідальна особа впливає на предмети праці, або як матеріальні умови, необхідні як для здійснення, так і для вдосконалення самого процесу праці працівників у сільському господарстві. Важливим моментом виступає зміна фізико-хімічних властивостей предметів праці, яка відбувається під впливом засобів праці і перетворюється на готову продукцію сільського господарства;

2) багаторазово беруть участь у процесі сільськогосподарського виробництва, зберігаючи при цьому свою натуральну форму;

3) вони переносять свою вартість частинами на новостворений продукт у вигляді амортизаційних відрахувань.

Представлені ознаки засобів праці є визначальними при відображенні

їх в системі обліку, до них включають активи, що використовуються упродовж більше одного року (або операційного циклу, який більше одного року). До таких засобів, зокрема, відносять основні засоби.

Одним із критеріїв визнання основних засобів є строк їх використання як об'єктів необоротних активів, яким є період більше одного року або ж один виробничий цикл. Однак, враховуючи вагомість процесу визнання, доцільно систематизувати підходи до тлумачення понятійного апарату, що стосується предмета наших досліджень, саме категорії «необоротні активи». В чинних нормативних документах з бухгалтерського обліку подано таке означення: «необоротні активи – всі активи, що не є оборотними», *тобто активи, визначені для реалізації чи споживання протягом періоду більше операційного циклу чи протягом дванадцяти місяців з дати балансу* (ред. – курсивом уточнено автором) [131].

На нашу думку, в обліковій площині необоротними активами аграрних підприємств є активи, що використовуються у їхній діяльності упродовж тривалого періоду (більше одного року або операційного циклу), в тому числі ті, що не є поточними біологічними, та у процесі використання яких підприємство отримує майбутні економічні вигоди за умови достовірно визначеної їх вартості.

Ведення обліку за цими активами передбачає, насамперед, відображення здійснення довгострокових капіталовкладень інвесторів у виробництво сільськогосподарської продукції. Однак слід визнати, що запровадження національних стандартів бухгалтерського обліку практично нівелювало відмінності обліку та визнання основних засобів аграрного сектора від будь яких інших галузей української економіки (відмінності є лише у складі та найменуваннях основних засобів, що буде проаналізовано у дослідженні далі). Зокрема, підприємство, придбавши основні засоби, ставить їх на баланс за первісною вартістю та відображає в бухгалтерських рахунках, на основі яких проводиться облік та аналіз. Під первісною

вартістю розуміють фактичну собівартість необоротних активів, виражену в грошовій оцінці, або справедливу вартість інших активів, переданих чи витрачених, або ж використаних для одержання необоротних активів. Ця вартість (первісна) на підприємстві формується на основі як П(С)БО 7, так і МСБО 16 та включає наступні елементи: ціну придбання; витрати, пов'язані з доставкою та приведенням основних засобів у стан, придатний для експлуатації; первісну попередню оцінку витрат на демонтаж з усіма його наслідками. У П(С)БО 7, і МСБО 16 є і відмінності у формуванні первісної вартості, основні з яких прописані в табл. 1.1.

Таблиця 1.1

Витрати, що не входять у первісну вартість основних засобів

№ з/п	Критерії	Згідно з П(С)БО 7	Згідно з МСБО 16
1.	Придбання за рахунок грантів	Вартість основних засобів не може бути зменшена на суму отриманих урядових грантів	Балансова вартість основних засобів може бути зменшена на суму отриманих урядових грантів, якщо таке фінансування було пов'язане з придбанням саме цього об'єкта. Облік отримуваних грантів регулюється МСБО 20 «Облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу»
2.	Придбання в кредит	Витрати на виплату відсотків за кредит не включаються до первісної вартості об'єкта	Облік витрат на виплату відсотків за кредит здійснюється відповідно до МСБО 23 «Витрати на позики»
3.	Витрати на експлуатацію	Ремонт для підтримання об'єкта в робочому стані та понесені на його здійснення витрати включаються до складу витрат	Затрати на сервісне обслуговування і експлуатацію списуються на фінансовий результат
4.	Витрати на собівартість	Не надає переліку витрат, які не включаються у собівартість основних засобів	Визначає перелік витрат, які не включаються у собівартість основних засобів, а саме: витрати на збут, адміністративні та інші накладні витрати; встановлені випадки неефективності і початкові операційні збитки, понесені до досягнення планових показників роботи

Джерело: складено на основі [122, 158].

Проаналізувавши П(С)БО 7 та МСБО 16 можемо констатувати, що основні засоби є матеріальними активами, які підприємство використовує з метою ведення господарської діяльності, зараховує на баланс за первісною вартістю з очікуваним терміном використання більше одного року та здійснює обчислення амортизації відповідно до морального та фізичного зносу. На думку науковців [1, 11, 18, 66, 90, 135] важливою ознакою (елементом), що ідентифікує основні засоби, виступає амортизація.

Коваленко А.М. під основними засобами вбачає «матеріальні активи з очікуваним терміном корисного використання більш ніж один рік (або протягом операційного циклу, якщо він більше ніж рік), які підприємство утримує в цілях: використання під час виробництва або поставки товарів, надання послуг, надання оренди іншим особам: виконання адміністративних та соціальних функцій» [22, с.192].

Підтримує таку думку Агрес О.Г. [1, с.178] і доповнює її тим, що вартість засобів праці переноситься на вартість готової продукції та проводяться амортизаційні відрахування. Крупка М. І., Островерх П. І., Реверчук С. В. [90, с.182], Гетьман О. О. [35, с.165] та деякі інші автори зазначають, що основні засоби представляють собою засоби праці, які беруть участь у виробництві тривалий час, при цьому зберігають початкову фізичну форму та переносять свою вартість на продукт частинами, відповідно до амортизаційних відрахувань. Борисова А. Б. [14, с.487] відзначає, що «особливість основних засобів полягає в тому, що вони беруть участь у процесі виробництва тривалий час та зберігають свої основні властивості і первинні форми».

Ентоні Р., Ріс Дж. [59, с.21] щодо матеріальних активів вказують на фактор наявності основних елементів, а щодо нематеріальних – на відсутність основних засобів у фізичному розумінні (патенти, торгові марки тощо).

Дана позиція є дуже актуальною для сучасних аграрних підприємств і

їх діяльності в конкурентному середовищі. Проаналізуємо критерії визнання «основних засобів» у зарубіжних країнах та визначимо їх пріоритетність (табл. 1.2). Аналізуючи результати дослідження суті основних засобів у зарубіжних країнах, приходимо до висновку, що основним критерієм визнання основних засобів є їх вартість, що є злободенним і назрілим і для українських підприємств.

Таблиця 1.2

Критерії визнання основних засобів у різних країнах

Критерії	Україна	Польща	Угорщина	Білорусь	МСФЗ
Вартість на дату введення в експлуатацію перевищує 30 базових величин	-	-	-	+	-
Не передбачається перепродаж	+	-	-	+	-
Забезпечують діяльність безпосередньо чи опосередковано	-	-	+	-	-
Матеріально-речова форма	+	+	+	+	+
Вартість може бути достовірно визначена	+	-	+	-	+
Використовується в основній та іншій діяльності	-	+	-	-	+
Використовується більше 1 року	+	+	+	+	+
Ймовірність економічних вигод	+	+	-	-	+
Вартісна межа	+	+	+	+	+
Спосіб перенесення вартості (частинами у вигляді амортизаційних відрахувань)	+	+	+	+	+

Джерело: систематизовано автором.

Систематизуючи й узагальнюючи представлені характеристики основних засобів [1, 4, 5, 11, 18, 22, 121, 30, 35, 56, 59, 66, 98, 135, 181, 190, 199] у наукових публікаціях (Додаток Б), та критерії їх визнання, доцільно для бухгалтерського обліку (підходу) основними засобами вважати матеріальні активи, які використовуються більше одного року і переносять свою вартість на виготовлену продукцію частинами у вигляді амортизаційних відрахувань з метою отримання економічних вигод від результатів діяльності підприємства. Таке узагальнене означення доцільне до

вживання в усіх нормативно-правових актах і документах. Однак для навчальних цілей воно може бути деталізоване з урахуванням тієї галузі національного господарства, котрої стосується.

Зокрема, для аграрного сектора доцільним буде означення у такій редакції: «основні засоби аграрних підприємств» – *це матеріальні активи, що володіють тривалим строком корисного використання, переносять свою достовірно визначену вартість на вартість виготовленої аграрної продукції частинами у вигляді амортизаційних відрахувань (відповідними частками) та дозволяють отримати майбутні економічні вигоди.*

Після введення об'єкта основних засобів у експлуатацію починає нараховуватися амортизація відповідно до національних стандартів та згідно з зафіксованими положеннями в наказі про облікову політику. Не нараховується амортизація тільки в тому випадку, якщо об'єкт перебуває на реконструкції, модернізації, консервації. При умові, що в процесі господарської діяльності суб'єкта аграрного сектора відбулись зміни, вони прописуються в обліковій політиці. Суть визначення амортизації беремо із П(С)БО 7, а саме: амортизація означає «систематичний розподіл вартості необоротних активів, що амортизується впродовж терміну їх корисного використання (експлуатації); знос необоротних активів – сума амортизації об'єкта необоротних активів з початку його корисного використання» [158]. Важливим моментом в обліковому процесі основних засобів є вибір оптимального методу амортизації з урахуванням інтенсивності використання, експлуатації об'єкта, швидкого морального та фізичного зносу (табл. 1.3).

Проаналізувавши Міжнародні стандарти, спостерігаємо, що згруповані в них підходи не містять математичної формалізації розрахунку, тоді як в П(С)БО 7 наведений розрахунок за кожним із рекомендованих методів повністю. Особливістю при нарахуванні амортизації, згідно з рекомендаціями Міжнародних стандартів, є те, що по вартості землі

встановлення амортизації в окремих випадках (а саме, коли земля може мати обмежений термін корисної експлуатації) здійснюється через амортизаційний метод, який відображає вигоди, що мають бути отримані від неї [122]. У МСБО 16 не прописано моменту, коли починати та припиняти обчислення амортизації, проте в П(С)БО 7 така ситуація є окреслена, а саме: нарахування амортизації починається з наступного місяця після введення об'єкта основних засобів в експлуатацію. Обчислення амортизації основних засобів проводиться при використанні методів, які вказані у П(С)БО 7 (Додаток В).

Таблиця 1.3

Методи амортизації та їх сутнісні характеристики

№ з/п	Згідно з П(С)БО 7	Згідно з МСБО 16
1.	Прямолінійний метод: постійні рівноцінні відрахування протягом терміну корисної експлуатації	Прямолінійний метод: постійні відрахування впродовж терміну корисної експлуатації, якщо ліквідаційна вартість активу не змінюється
2.	Метод прискореного зменшення залишкової вартості: річна сума амортизації – це подвоєний добуток залишкової вартості об'єкта на початок звітного року та річної норми амортизації	Метод зменшення залишку: зменшення відрахувань протягом терміну корисної експлуатації
3.	Кумулятивний метод: річна сума амортизації – це добуток вартості, яка амортизується, та кумулятивного коефіцієнта	Метод суми одиниць продукції: відрахування, базовані на очікуваному використанні або продуктивності активу
4.	Метод зменшення залишкової вартості: річна сума амортизації визначається як добуток залишкової вартості об'єкта на початок звітного року та річної норми амортизації	
5.	Виробничий метод: місячна сума амортизації визначається як добуток фактичного місячного обсягу продукції (робіт, послуг) та виробничої ставки амортизації	

Джерело: складено на основі [122, 158].

Важлива роль у Податковому кодексі відводиться п'яти методам амортизації та їх використанню у практичній діяльності. У документі

визначено, що прямолінійний і виробничий методи можуть застосовуватись до всіх груп підприємств, а використання інших методів – тільки для певних груп основних засобів. У підприємницькій діяльності обчислення амортизації для цілей оподаткування прописується в обліковій політиці, і може переглядатись при зміні економічних вигод. При зміні методу обчислення амортизації керівництво підприємства має право на його застосування з наступного місяця після прийняття рішення про таку зміну (але це має бути оформлено відповідним наказом).

Бухгалтерський та податкові підходи є взаємодоповнюючими один одного, однак при цьому мають і певні відмінні риси. У податковій площині основні засоби визначаються матеріальними активами, якими володіє платник податку і встановлюється їх вартість, а термін користування ними після введення в експлуатацію становить один рік або операційний цикл активів. При цьому є певні відмінності в означеннях, котрі є в ПСБО 7 та Податковому кодексі України, які важливі для ведення обліку цих засобів. У ПСБО 7 не згадано про вартісний підхід, який ідентифікується за рекомендаціями Податкового кодексу.

Це недостатньо коректно з точки зору досягнення однозначності рекомендацій, адже не дозволяє чітко трактувати основні засоби. Тому варто узгодити тлумачення ПСБО 7 та привести його у відповідність до визначення, котре подається в Податковому кодексі. В наступному параграфі ця позиція служитиме основою пропозицій щодо удосконалення оцінки такого виду активів. До вагомих, з позиції підприємства, питань обліку основних засобів і виконання ним своєї контрольної функції варто віднести формування бази прийняття рішень для забезпечення ефективного використання такого роду ресурсу підприємства (його активу).

У даному контексті ключовим мотиваційним важелем є те, що ефективне використання основних засобів у діяльності підприємств дозволяє знизити обсяги витрат та максимізувати прибутковість. При цьому не варто

ігнорувати той факт, що зараз, попри усі технічні зростання й прогрес, продовжує бути актуальним питання, пов'язане з якістю сільгосппродукції, оскільки вона користується попитом і швидко реалізується. Управління основними засобами дозволить максимально ефективно їх використовувати, не впливаючи негативно на якість вироблюваної сільськогосподарської продукції. У цьому плані важливе значення має збалансоване поєднання усіх управлінських систем, що стосується основних засобів – обліку, контролю (аудиту) та аналізу.

Іншим варіантом такої комплексності може бути поєднання обліку й аудиту, в основу якого доцільно покласти використання не лише класичних його методів, а й аналітичного інструментарію. При цьому рекомендовано за основу обрати загальний результат – прибуток й ідентифікувати роль основних засобів у його формуванні. Тому варто звернути увагу на той факт, що ефективність управління основними засобами залежить від їх технічного стану та оновлення, оскільки незадовільний стан призводить до зменшення капіталовіддачі. Зворотний ефект, або ж підвищення продуктивності, ми отримуємо, коли є своєчасне оновлення основних засобів, реконструкція та ремонт. Таким чином, збалансованість усіх напрямів виробництва та використання нових, в тому числі інноваційних, технологій на всіх їх стадіях дозволить ефективно здійснювати керівництво основними засобами підприємства.

На рис. 1.2 наведено доцільні етапи управління основними засобами підприємства.

Використання запропонованої системи дозволить підприємству реалізувати свої цілі, мати стабільну прибутковість та обрати стратегію розвитку в конкурентному середовищі. Ефективність управління основними засобами підприємства буде досягнута за умови вдосконалення методики аудиту основних засобів, спроба якої буде здійснена нами у наступних розділах дослідження.



Рис. 1.2. Доцільний алгоритм управління основними засобами на підприємстві та місце в ньому систем обліку й аудиту***

Примітка. * - складовими цього пункту є: організація обліку (облікова політика щодо основних засобів); класифікація та оцінка основних засобів; вибір форми обліку; аналітичний і синтетичний облік; формування звітності та загалом інформаційної бази для усіх подальших етапів управління основними засобами; ** - аудит, що базується на застосуванні інструментарію аналізу ефективності; *** - розроблено автором самостійно.

Умовою модернізації, як свідчить досвід успішних підприємств, є не просто оцінка ефективності користування основними засобами, а

формування відповідної стратегії функціонування суб'єкта господарювання з урахуванням основних засобів, як її вагової складової. Такий підхід доцільно реалізовувати у довгостроковій перспективі, оскільки керівництво повинно врахувати вплив не тільки зовнішніх, а й внутрішніх факторів, зокрема наявності основних засобів і їх використання, на його прибутковість.

Застосування стратегічного підходу до управління основними засобами дасть змогу ідентифікувати взаємозв'язок між тактичними і стратегічними процесами на підприємстві, що сприятиме формулюванню тенденцій його розвитку та встановленню пріоритетності завдань.

Ключовими завданнями, що належить вирішити при застосуванні вищенаведеного алгоритму управління основними засобами, є: розробка цілей підприємства на довгострокову перспективу, яка досягається реальною наявністю та станом основних засобів на підприємстві та з урахуванням його ринкової частки та величини прибутку; моніторинг конкурентного середовища та скерування підприємства на впровадження сучасних і нових технологій та методів діяльності, оскільки застарілі основні засоби зменшують його конкурентні переваги на ринку; створення ефективної системи контролю основних засобів, в т. ч на засадах аудиту; встановлення обґрунтованих темпів відтворення основних засобів тощо.

Повертаючись до проблеми ідентифікації сутності основних засобів, на основі проведених досліджень можемо резюмувати, що узагальненими й спільними їх рисами для різних галузей української економіки є тривалість використання, підхід до оцінки, обчислення амортизації тощо (рис. 1.3), але в аграрному секторі є й специфічні їх характеристики. Для ідентифікації специфічних характеристик, які уможливлюють більш чітку ідентифікацію сутності основних засобів в аграрному секторі, необхідно детально звернути увагу на їх склад і структуру, практику їх обліку, контролю та використання. Однією з характерних рис основних засобів аграрного сектора, передусім, є загальна позитивна динаміка їх вартості за останні роки (рис. 1.4).

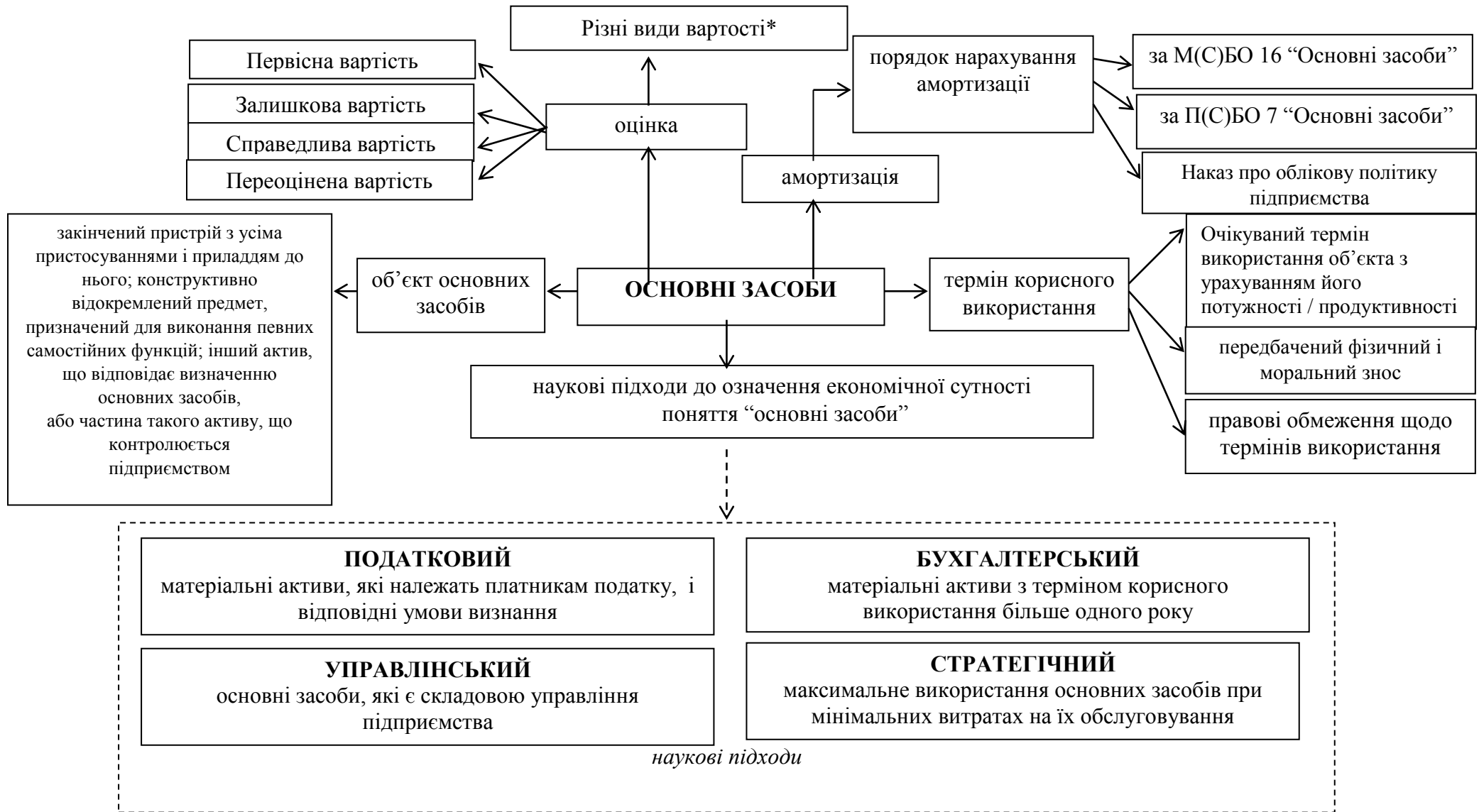


Рис. 1.3. Основні ідентифікаційні ознаки основних засобів

Примітка. * - ліквідаційна вартість, вартість, що амортизується, чиста вартість реалізації тощо.
Джерело: розроблено автором самостійно.



Рис. 1.4. Динаміка вартості основних засобів
в аграрному секторі економіки за 2013–2018 рр.

Примітка: побудовано на основі додатку Г.

Така динаміка засвідчує швидке зростання вартості основних засобів аграрних підприємств, що вказує на підвищення їх ролі у виробництві, а також потребу в посиленні ефективності використання. Збільшення вартості частково можна пов'язати зі зростанням цін, але також вагомий вплив має зростання кількості об'єктів основних засобів. Останнє, окрім іншого, пов'язане з появою новітніх машин і обладнання, які здатні виконувати нові сільськогосподарські функції та операції (наприклад, посадка сільськогосподарських рослин тощо).

Як видно з рис. 1.4, що загалом характеризує статистичні дані щодо вартості основних засобів в аграрному секторі економіки за 2013–2018 рр., динаміка цього показника позитивна. Це важлива характерна сучасна риса цього виду активів, яка визначається не стільки збільшенням кількості таких активів, як зростанням вартості і складу їх технічних характеристик (оснащеність сучасним модернізованим технічним обладнанням).

Для виявлення сутнісних ознак основних засобів аграрного сектора доцільно скористатися дослідженням їх структури. Саме динаміка структури уможлиблює обґрунтування більш предметних висновків про сутнісні та

ідентифікаційні ознаки основних засобів суб'єктів аграрного сектора.

У табл. 1.4 представлено динаміку структури основних засобів аграрних підприємств України за 2014–2018 рр.

Таблиця 1.4

Структура рухомої складової основних засобів аграрних підприємств України у 2014–2018 рр., %

Найменування основного засобу	2014	2015	2016	2017	2018
Трактори всіх марок, включаючи трактори, на яких змонтовані машини	30,00	30,1	30,64	30,67	30,70
Вантажні та вантажно-пасажирські автомобілі	20,00	20,00	19,73	19,80	19,81
Тракторні причепи	12,00	11,50	11,23	11,20	11,30
Сівалки всіх видів	15,00	15,46	15,54	15,50	15,52
Картоплесаджалки	0,40	0,40	0,42	0,42	0,40
Дощувальні машини	0,80	0,90	0,91	0,90	0,92
Сінокосарки тракторні	1,80	1,90	1,92	1,93	1,92
Жатки валкові	3,20	3,20	3,31	3,30	3,28
<i>Комбайни:</i>					
зернозбиральні	6,20	6,30	6,31	6,30	6,31
кукурудзозбиральні	0,40	0,3	0,31	0,33	0,34
кормозбиральні	1,20	1,20	1,12	1,10	1,11
льонозбиральні	0,05	0,04	0,04	0,3	0,3
картоплезбиральні	0,30	0,30	0,28	0,03	0,03
Бурякозбиральні машини (без машин для обрізання бурячиння)	0,60	0,60	0,51	0,50	0,46
Доїльні установки та апарати	2,40	2,40	2,40	2,40	2,35
Роздавачі кормів для:					
ВРХ	0,80	0,80	0,80	0,80	0,75
свиней	0,80	0,80	0,70	0,70	0,68
Транспортери для прибирання гною	4,05	3,80	3,83	3,82	3,82
ВСЬОГО	100	100	100	100	100

Примітка: розраховано самотійно на основі <http://www.ukrstat.gov.ua/>.

Як свідчать дані таблиці 1.4, основні засоби найбільш масово представлені групою тракторів різних марок (від 30 до 30,7%), і в останні роки, як свідчить практика, такі трактори мають у комплектації різні додаткові машини.

Друге місце посідають у структурі основних засобів аграрних підприємств України вантажні та вантажно-пасажирські автомобілі (від 19,73 до 20%), а третє – сівалки (від 15,00 до 15,54%). Проте щодо останніх, а також інших причіпних механізмів, варто застосувати укрупнювальний

підхід при класифікації.

Наступною за вартістю групою є зернозбиральні комбайни (від 6,20 до 6,31%), але вони за кількістю значно поступаються кількості тракторів. Суттєвий їхній відсоток у структурі пов'язаний зі значною грошовою оцінкою (вартістю) цих активів.

Щодо інших основних засобів, то варто звернути увагу на суттєвість частки транспортерів для прибирання гною (від 3,80 до 4,05%) і доїльних установок (від 2,35 до 2,40%). Усі інші складові основних засобів становлять менше, ніж 2% у загальній вартості.

Важливою ідентифікаційною характеристикою розглянутих вище основних засобів аграрних підприємств є їхня рухомість, що служить основою розподілу таких засобів рухомого та нерухомого складу.

У статистичній звітності до основних засобів не включається земля, що належить до цього виду активів сільського господарства та є природним ресурсом. Історично це пов'язано з тим, що земля донедавна була державною власністю. Її особливістю як природного ресурсу є те, що на неї не нараховують знос чи амортизацію, однак фінансують підвищення її родючості.

У цьому контексті земля до певної міри схожа до класичних основних засобів, адже щодо них також здійснюють витрати, які забезпечують їх працездатний стан чи кращі технічні характеристики. В обліку цей факт вимагає відповідних облікових операцій, котрі або ведуть, або не ведуть до збільшення вартості основних засобів.

Ще однією з ознак основних засобів аграрних підприємств є той факт, що значна їх частина, наприклад тварини (основне стадо), є живими організмами. Їх ідентифікаційною ознакою виступає призначення та роль у діяльності. Аналогічне можна сказати і про багаторічні насадження.

Окрім ідентифікаційних ознак, основні засоби в аграрному секторі мають низку особливостей, на яких варто коротко зупинитися у зв'язку з їх впливом на організацію обліку.

Найперше, – це сезонність використання більшості основних засобів. До прикладу, сівалки, косарки, бурякозбиральні машини, зерно-, картопле-, кукурудзо-, кормозбиральні та інші комбайни. Сезонність їхнього використання позначається на здійсненні обліку витрат і їх видах.

Іншою, не менш значущою особливістю, є вартість основних засобів; у сільському господарстві – це великі суми. Тому є специфіка щодо джерел купівлі таких засобів, зокрема, на їх придбання беруть кредити, або ж придбавають на основі лізингу.

Також є специфіка в питаннях поводження зі старою технікою. В Україні, на жаль, недостатньо розвинена практика утилізації машин і обладнання, яка існує в розвинених країнах. Тому часто перед успішними аграрними підприємствами постає питання продажу старої техніки та відображення цього процесу в обліку.

Аналогічні ситуації можуть виникати і щодо тварин, котрі обліковуються в складі основних засобів і будь-яких інших дороговартісних складових цієї групи активів.

І специфічні ідентифікаційні ознаки, і загальні (які властиві основним засобам різних галузей і були розглянуті нами вище), і особливості основних засобів аграрного сектора формують специфіку облікового відображення та визначають низку інших важливих питань щодо їх оцінки, класифікації, амортизації тощо.

1.2. Визнання й класифікація основних засобів як основа їх раціонального обліку та використання

Забезпечення підприємств аграрного сектора основними засобами – важливе стратегічне завдання, що вимагає наявності не лише можливостей, а й дотримання певних вимог. На рівні держави це питання окреслюється Постановою Кабінету Міністрів України «Деякі питання означення середньострокових пріоритетних напрямів інноваційної діяльності загальнодержавного рівня на 2017–2021 роки». Згідно з цим нормативним документом одним із пріоритетів є «технологічне оновлення та розвиток агропромислового комплексу (надалі – АПК), застосування технологій більш чистого виробництва та охорони навколишнього природного середовища». Відповідно, серед заходів, ініційованих з урахуванням таких вимог передбачено: «розробку й впровадження інноваційних технологій виробництва, технологічне оновлення виробництва тощо» [54].

Основні засоби як основна та активна складова процесу з виробництва сільськогосподарської продукції у цьому контексті об'єктивно належать до завдань, що прописані у вищеназваній постанові.

Формування основних засобів агропідприємств тісно пов'язане з організацією їх придбання (створення), обґрунтованим вибором джерел грошових коштів, а також підходу до їх визнання й зарахування до складу активів підприємства.

З урахуванням цього, а також зважаючи на суттєвість ролі основних засобів, котрі безпосередньо стосуються вищеназваних груп заходів, українські аграрні підприємства приділяють їм велику вагу. На це вказує динаміка їхньої вартості, яка була досліджена нами в п. 1.1.

Важливим завданням у цьому питанні для системи обліку є визнання таких засобів активом. Оскільки цей ресурс має свою власну специфіку, котра пов'язана, насамперед, з питанням ідентифікації серед інших активів, обліковці стикаються з цілою низкою проблем при визнанні.

Питання ідентифікації основних засобів уже досліджено вище. В ньому виокремлено одну з найважливіших характеристик цього активу – тривалий (понад 1 рік, або один операційний цикл, якщо він довший, ніж 1 рік) термін використання. Виявити цю характеристику зазвичай не складно. Адже вона в більшості випадків певним чином визначається самими виробниками, наприклад, ми вважаємо, що це може бути встановлений термін безкоштовного гарантійного обслуговування, який вказується при купівлі. До того ж, у чинному законодавстві України, яке визначає терміни корисного використання для обчислення амортизації (зносу), це також чітко прописано. Необхідно лише встановити, до якої з груп належить актив, котрий придбавається.

Дещо складнішим є встановлення критеріїв визнання основних засобів за вартісними параметрами. Розпочнемо з найпростішого. Чинним законодавством України було встановлено вартісну межу визнання основних засобів, якою керувалися і аграрні підприємства – 6000 грн за одиницю (до прийняття Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві» від 16.01.2020 р.)

Таке обмеження в умовах інфляції та швидкого розвитку інновацій в технічних галузях, а також зважаючи, що технічна складова становить понад 60 відсотків вартості від усіх основних засобів, які є в аграрних підприємствах, вимагає уточнень. Існує щонайменше 2 виходи з цього становища. Перший – встановлення вартісної межі за професійним судженням. Другий – законодавче закріплення цього критерію.

Щодо першого, то на його застосування орієнтують Міжнародні стандарти фінансової звітності (надалі – МСФЗ). Зокрема, цьому питанню приділено увагу в МСФЗ 8 у контексті застосування облікових політик та облікових оцінок. А саме: в п. 21 цього стандарту зазначено, що «за відсутності МСФЗ, котрі застосовуються конкретно до операції, іншої події або умови, управлінський персонал може застосовувати облікову політику

виходячи з найновіших (останніх) положень інших органів, які встановлюють стандарти щодо аналогічних (подібних) концептуальних основ і мають стосунок до облікових стандартів» [123].

У п. 76 МСБО 16 зазначено, що «відповідно до МСБО 8 суб'єкт господарювання розкриває характер і вплив зміни в обліковій оцінці, які впливають у поточному періоді, або очікується, що впливатимуть у подальших періодах. У випадку основних засобів розкриття такої інформації може бути результатом змін у попередніх оцінках щодо: ліквідаційної вартості; попередньо оцінених витрат на демонтаж, переміщення чи відновлення об'єктів основних засобів; строків корисної експлуатації; методів амортизації» [122].

За змістом така рекомендація передбачає здійснення попереднього дослідження тенденцій та характерних на конкретний момент особливостей відповідності чинної оцінки тим реаліям, які притаманні економіці загалом.

Зазначений підхід має своєю перевагою той факт, що оцінка основних засобів таким способом забезпечує дійсно реальну їхню вартість, яка з великою ймовірністю може бути отримана при продажі таких активів. Однак проблемність для України при застосуванні такого підходу полягає в тому, що вона стосується означення об'єкта оподаткування – податку на прибуток. Відповідно, застосування такого підходу не заборонене, але вимагатиме проведення відповідних облікових коригувань при його обчисленні.

Тому, простішим рішенням для бухгалтерів є використання встановленого Податковим кодексом вартісного критерію. Це не вимагатиме додаткових бухгалтерських перетворень і обчислень. Проблемність, як свідчать наші дослідження, виникає щодо обсягу цього критерію.

В Україні вартісна межа до прийняття Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві» від 16.01.2020 р. була зафіксована в Податковому кодексі на рівні 6000 грн Аналіз зарубіжної літератури [224], зокрема щодо досвіду

європейських країн, вказує на встановлення вартісного критерію визнання активу основним засобом, здебільшого обсягом 1500 євро. У деяких країнах, зокрема «Білорусі, при визначенні вартісної межі використовують за базу мінімальну заробітну плату» [18, с. 23–24].

Однак більш прагматичнішим варіантом є застосування все-таки фіксованої суми, але суми реально обґрунтованої.

У процесі нашого дослідження, як уже було зазначено, такою фіксованою сумою була вартість у 6000 грн. Однак наприкінці 2019 р. на обговорення оприлюднено проекти законів, котрі спрямовані на удосконалення оподаткування суб'єктів господарювання й безпосередньо зачіпають питання вартісного критерію визнання основних засобів в обліку. Передбачається збільшення вартісного порогу цих активів з 6000 грн до 20000 грн [167].

Це цілком обґрунтований крок українського законодавця, однак реальний стан такий, що 20 тис. грн – також, на думку керівників аграрного бізнесу, не є тією реальною вартісною межею, яка правильно ідентифікує такий актив як основні засоби сільського господарства. Тому більш доцільним було б запозичення зарубіжного, зокрема європейського, досвіду, й встановлення вартісного критерію в сумі, еквівалентній 1500 євро, яка приблизно відповідає 40 тис. грн, що дозволить вивести зі складу основних засобів цінності, котрі хоч і використовуються понад 1 рік, однак не потребуватимуть обчислення зносу через їх маловартісність і несуттєвість ролі для аграрного виробництва. (наприклад, персональні комп'ютери, щодо яких строк корисного використання для обчислення амортизації встановлено 2 роки, а їх вартість може становити понад 20000 грн, в той час як блок циліндрів двигуна (з консервації) для КАМАЗ 5320, 53212, 5410, 5511, 55102, 4310 вартує понад 50000 грн).

Визнання основних засобів аграрного сектору в обліку, зокрема застосування різних видів оцінок (за первісною (історичною) вартістю, залишковою, справедливою і т.д.), як свідчить дослідження доступних

літературних джерел, мають у своїй основі практично ідентичні підходи як у зарубіжній, так і в українській практиці.

Частково ці питання будуть висвітлені в 2 розділі дослідження. Однак варто зауважити, що попри достатню регламентованість і чітку ідентифікацію складу витрат (наприклад, що формують первісну вартість основних засобів), важливим завданням у сучасних умовах виступає проблема індексації вартості та ефективного використання основних засобів аграрного сектора.

Практика досліджуваних аграрних підприємств (в т.ч. корпоративна) засвідчує низку специфічних моментів, котрі можливо вирішити за посередництва систем обліку та аудиту. Одними з них є залишкова вартість (здебільшого основні засоби достатньо зношені, або й придбаваються не новими), що позначається в системі обліку, і оптимізація використання, яка можлива за результатами аудиту, зокрема внутрішнього. Ці проблеми розглянемо в наступних розділах нашої роботи.

Не менш вагомою у забезпеченні ефективності використання й збереження основних засобів є проблема спрощення їх обліку. В цьому контексті на перший план висувається досягнення якісної класифікації цих активів. Тож у сучасних умовах функціонування суб'єктів аграрного сектора необхідною умовою організації обліку основних засобів є їх класифікація.

В Україні у П(С)БО, Методичних рекомендаціях з бухгалтерського обліку основних засобів та Податковому кодексі України представлена класифікація основних засобів, в основу якої покладена видова ознака цих активів.

Основна роль класифікації основних засобів полягає у спрощенні їх обліку, складанні звітності про їх стан, що, одночасно, служить основою ефективного управління ними.

У науковому дослідженні розглянемо класифікаційні ознаки основних засобів та спробуємо оптимізувати їх структуру відповідно до специфіки виробництва аграрних підприємств, що дозволить підвищити ефективність їх

використання у виробничому процесі та організації бухгалтерського обліку.

Групуючи класифікаційні ознаки основних засобів за метою бухгалтерського обліку, вчені Ткаченко Н.М. [201, с. 181], Лишиленко О.В. [99, с.46] виділяють такі елементи, як: «земельні ділянки; капітальні витрати на поліпшення земель; будівлі, споруди та передавальні пристрої; машини та обладнання; транспортні засоби; інструменти, прилади та інвентар».

Іншої думки при формуванні цієї ознаки дотримується група науковців – Михайлов М.Г., Телегунь М.І., Кадецька А.М., Баранік О.О. [121, с. 49], які виділяють «інші необоротні матеріальні активи та незавершені капітальні інвестиції», класифікуючи основні засоби за метою бухгалтерського обліку.

Аналізуючи статті бухгалтерського обліку бачимо, що будівлі, споруди та передавальні пристрої належать до однієї групи, коли у податкових розрахунках вони виділяються в окрему групу з вказівкою мінімально допустимого терміну корисного використання (табл. 1.5).

Таблиця 1.5

**Класифікація основних засобів для цілей
бухгалтерського обліку й податкових розрахунків**

№ з/п	Групи основних засобів	Бухгалтерський облік	Податкові розрахунки
1.	земельні ділянки	+	+
2.	капітальні витрати на поліпшення земель, не пов'язані з будівництвом	+	+
3.	будівлі, споруди, передавальні пристрої	+	+
4.	Машини і обладнання	+	+
5.	транспортні засоби	+	+
6.	інструменти, прилади, інвентар (меблі)	+	+
7.	тварини	+	+
8.	багаторічні насадження	+	+
9.	інші основні засоби	+	+
10.	бібліотечні фонди (не встановлено)	-	+
	та 7 груп інших необоротних матеріальних активів:	+	-
11.	малоцінні необоротні матеріальні активи (не встановлено)	+	+

Продовження табл. 1.5

12.	тимчасові споруди	+	+
13.	природні ресурси	+	+
14.	інвентарна тара	+	+
15.	предмети прокату	+	+
16.	довгострокові біологічні активи	-	+
17.	інші необоротні матеріальні активи	+	-

Джерело: складено автором на основі [158, 155].

Відмінність у групуванні основних засобів між двома головними нормативними документами (П(С)БО 7 та Податковим кодексом) полягає у підході до розмежування в останніх групах. В П(С)БО 7 «Основні засоби» є група «Інші необоротні матеріальні активи», яка дозволяє підприємству визначити об'єкти, що належать до інших необоротних матеріальних активів.

А у Податковому кодексі України останньою групою в основних засобах є довгострокові біологічні активи. Порівняльний аналіз нормативних документів П(С)БО 7 «Основні засоби», Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку основних засобів та Податкового кодексу України показує єдину класифікацію основних засобів за їх видовою ознакою.

У практичній площині означення основних засобів прямо пов'язане з групуванням їх за класифікаційними ознаками, що характерні для діяльності підприємства й мають відповідати його цілям і завданням. Таким чином, необхідно провести їх групування за певними ознаками в однотипні групи. Основне завдання класифікації основних засобів полягає у створенні ефективної системи формування звітності, яка дозволить чітко вести поточний облік і відслідковувати рух основних засобів.

Так, на думку науковців Білоусової А.А. [6], Лишиленко О.В. [99], Садовської І.Б. [181], Завгороднього В.П., Савченко В. Я. [65], Баранніка О.О. [56], Борисової А.Б. [14], Домбровської Н.Р. [57], Радзивилюка Ю.В. [173], Кацевича В.К. [79], Оспіщева В.І. [143], Яременко Л.М. [219], Крупки Я.Д. [91], основні засоби необхідно поділити на виробничі та невиробничі. З економічної точки зору, вчені розглядають виробничі основні

засоби як знаряддя праці, використовуючи які працівники впливають на процес виробництва, та які безпосередньо беруть участь у виробничому процесі та виробничому циклі кінцевої продукції.

В аграрному секторі, як і в інших галузях національної економіки, існують ідентичні класифікації основних засобів, оскільки в їх основі лежать відповідні ознаки. До прикладу, залежно від характеру участі у господарській діяльності розрізняють виробничі та невиробничі основні засоби, що важливо для оподаткування податком на додану вартість та податком на прибуток.

В економічній площині невиробничі основні засоби виступають основною умовою суспільного відтворення та не беруть безпосередньо участі в основній діяльності, а призначені для обслуговування різних інших потреб, у тому числі побутово-соціальних. Невиробничі основні засоби поступово зношуються, проте участі у виробництві не беруть, тому відшкодування втраченої ними вартості здійснюється за рахунок національного доходу.

За цією ознакою багато науковців [6, 99, 181, 65, 56, 90, 14, 199, 56, 168, 66, 212] у своїх дослідженнях основні засоби поділяють на виробничі і невиробничі, але вже на макрорівні (залежно від характеру участі у процесі розширеного відтворення). У сфері матеріального виробництва, стверджують вони, функціонують виробничі основні засоби, а у невиробничій сфері – невиробничі основні засоби.

Аналізуючи визначення основних засобів в Податковому кодексі України, спостерігаємо аналогічний поділ, тобто на виробничі і невиробничі основні засоби, які в процесі господарської діяльності спрямовані на отримання прибутку та виконують соціально-культурні функції. Як свідчить аналіз літературних джерел, є й інші види класифікації.

Так, Бондар М.І. акцентує увагу на такій класифікаційній ознаці, як активи та пасиви й вважає, що «основні засоби – це сукупність матеріальних активів у формі засобів праці, які багаторазово приймають участь у процесі виробничо-комерційної діяльності і переносять на продукцію свою вартість»

[11, с.23]. Такої ж точки зору дотримуються Бабяк Н.Д. [4], Довгалюк Н.В. [56], Коваленко А.М. [22], які вважають, що активами виступає ступінь рухомості майна та предметний стан підприємства, а пасивами – розмір коштів, вкладених у господарську діяльність і ступінь терміновості повернення зобов'язань.

З погляду науковців Неміша Ю.В. [135], Чебанова Н.В. [212], Білоусова А.А. [6], Ткаченко Н.М. [201], Волкова І.А. [30], Садовської І.Б. [181], Домбровської Н.Р. [57], Радзивилюка Ю.В. [173], Кацевича В.К. [79], Оспіщева В.І. [143], Яременко Л.М. [219], Крупки Я.Д. [91] основні засоби доцільно поділити на орендовані і власні. Під власними основними засобами вони розуміють виключно засоби, що належать підприємству та формуються за рахунок статутного капіталу або власного прибутку. Але у господарській діяльності, окрім власних основних засобів, використовуються орендовані (на підставі договору оренди).

З метою забезпечення правильності ведення бухгалтерського обліку на підприємстві та виключення можливості їх подвійного обліку, орендовані основні засоби при операційній оренді відображають у балансі тільки орендодавача.

Більш повне визначення основних засобів, за даною класифікаційною ознакою, дав Неміш Ю.В. Він вважає, що це «вартісно виражені ресурси, які утримуються суб'єктом господарювання з метою використання у процесі виробництва, постачання товарів і послуг, надання в оренду іншим особам або для здійснення чи соціально-культурних функцій, очікуваний строк експлуатації яких становить не менше одного року, чи визначається межами операційного циклу понад один рік, вартість яких зменшується у процесі використання» [135, с. 66].

Інші науковці, такі, як: Бабяк Н.Д. [4], Завадський Й.С. [66], Борисова А.Б. [14], Яременко Л.М. [219], Крупка Я.Д. [91], критерієм і атрибутом основних засобів вважають «амортизацію, тобто поступове перенесення вартості основного засобу на продукцію, що виробляється».

Борисова А.Б. основні засоби визнає як «засоби праці виробничого та невиробничого призначення». Науковець також зазначає, що «характерною особливістю основних засобів є участь в процесі виробництва тривалий час, в перебігу багатьох циклів, при збереженні основних властивостей і первинної форми, при цьому вони поступово зношуються і їх вартість переноситься на продукцію, що виготовляється» [14, с.487].

Так, вчені Чебанова Н.В. [212], Ткаченко Н.М. [201], Волкова І.А. [30], Садовська І.Б. [181], Домбровська Н.Р. [57], Радзивилюк Ю.В. [173], Кацевич В.К. [79], Яременко Л.М. [219], Крупка Я.Д. [91] класифікують основні засоби залежно від їх належності до галузі національного господарства. У додатку Д наведено різні підходи до класифікації основних засобів за науковими переконаннями вчених.

Аналізуючи й досліджуючи питання класифікації основних засобів різними вченими, можемо стверджувати, що навіть за однаковими ознаками їх склад відрізняється. Зокрема, дещо відрізняються думки науковців при розмежуванні основних засобів за характером використання. Одна група науковців [210, 6, 201, 30, 99] поділяє їх на діючі й недіючі. Відповідно, під діючими основними засобами розуміють усі об'єкти основних засобів, що функціонують на підприємстві, а під недіючими – ті, що не використовуються в даний час у діяльності суб'єкта господарювання.

Інша група [57, 173, 79, 219, 91] доповнює цю класифікаційну ознаку запасними основними засобами, які, на їх переконання, призначені для заміни діючого обладнання повністю, частково або окремої деталі й зберігаються у складських приміщеннях до настання потреби в них.

Слід зауважити, що позиція другої групи вчених більш інформативна, адже дозволяє мати у віданні дані щодо тих основних запасів, котрі розглядаються як потенційно готові до використання, тоді як недіючі можуть мати в своєму складі поламані засоби. Тому доцільно в цій класифікації надати основним засобам таких характеристик: постійно діючі, сезонно діючі – ті, що використовуються у процесі виробництва сільськогосподарської

продукції; тимчасово не діючі – ті, що не використовуються у процесі виробництва з причин несправності чи недоукомплектованості; не заплановані до використання – ті, основні засоби, котрі готові до використання, але з різних причин не використовуються й не вводяться в експлуатацію.

Підставою такої позиції є той факт, що на досліджуваних аграрних підприємствах є в наявності придбані основні засоби, які, однак, з невідомих причин не вводяться в експлуатацію понад 1 рік. Уточнити причину такої ситуації не вдалося. Можливо, вони придбані для подальшого продажу, та, зважаючи на відсутність попиту, ця операція не відбулася. Також можливою причиною невикористання таких основних засобів може бути зміна спеціалізації. Наприклад, якщо було заплановано вирощення якоїсь культури, а насправді таким вирощуванням не займаються через, знову ж таки, відсутність попиту на неї, що було виявлено пізніше.

Важливе значення при класифікаційному поділі основних засобів відводиться ознаці належності, тобто їх поділу на власні й орендовані. Науковці [6, 135, 210, 201, 30, 181, 57, 173, 79, 143, 219, 91] вважають, що власні засоби формуються на основі внесків засновників, акціонерів або прибутків, отриманих від результатів діяльності підприємства та вносяться на баланс підприємства щонайменше через дві стадії, щоб прослідкувати рух основного засобу у процесі діяльності суб'єкта господарювання. А взяті в оренду основні засоби на підприємстві, що орендує, відображаються на позабалансовому рахунку, відповідно в балансі вони відображаються в орендодавця.

Заслуговує уваги погляд такого науковця, як Оспіщев В.І. [143], який вважає, що оскільки основні засоби є об'єктами амортизації (крім землі), то доцільно їх поділити на амортизовані, й ті, що не амортизуються. Щоправда, така класифікація більш цінна для галузей, що мають у своєму розпорядженні природні ресурси.

Щодо суб'єктів аграрного сектора, то вони володіють зазвичай одним

таким ресурсом – землею. Тож від такої класифікації можна і абстрагуватись.

Представлені в додатку Д підходи до класифікації основних засобів різними вченими є різновекторними, тобто немає стандартного поділу основних засобів на групи, що знижує можливість їх адекватного використання в господарській діяльності підприємств. Аналізуючи класифікаційні ознаки основних засобів, приходимо до висновку, що значну частину займають регламентовані класифікації основних засобів, цілю яких є єдина система обліку та проведення періодичних перевірок фінансово-економічної діяльності на мікро й макрорівнях.

Проведений аналіз нормативно-правових документів дозволяє зробити висновок, що основні засоби поділяються на основні та інші необоротні матеріальні активи. У Міжнародних стандартах бухгалтерського обліку 16 “Основні засоби” виділяють вісім груп, а у Податковому кодексі України – шістнадцять груп (рис. 1.5).

Класифікація основних засобів у Податковому кодексі України є наближеною до П(С)БО 7, що дозволяє зменшити розбіжності між податковим і бухгалтерським обліком. Представлені групи в Податковому законодавстві мають чітко визначені мінімально допустимі терміни корисного використання, які коливаються в межах від 2 років до 20. У своїй діяльності аграрні підприємства не можуть встановлювати менший термін використання основних засобів, ніж у Податковому кодексі. Позитивним моментом у поділі основних засобів на групи є створення об’єктивної інформаційної бази для їх обліку та аудиту, що дозволить сформулювати ефективну концепцію управління цими активами.

В цілому, систематизуючи усі представлені класифікаційні ознаки основних засобів [6, 135, 210, 201, 30, 181, 57, 173, 79, 143, 219, 91, 99, 98, 65, 56, 14, 121], які загалом притаманні суб’єктам різних галузей національної економіки та розглядаються в наукових працях і нормативно-правових документах, пропонуємо на підприємствах розробити класифікацію основних засобів, що дозволить оптимізувати їхню структуру, забезпечити ефективне

їх використання та відображення на бухгалтерських рахунках з урахуванням галузевої специфіки.

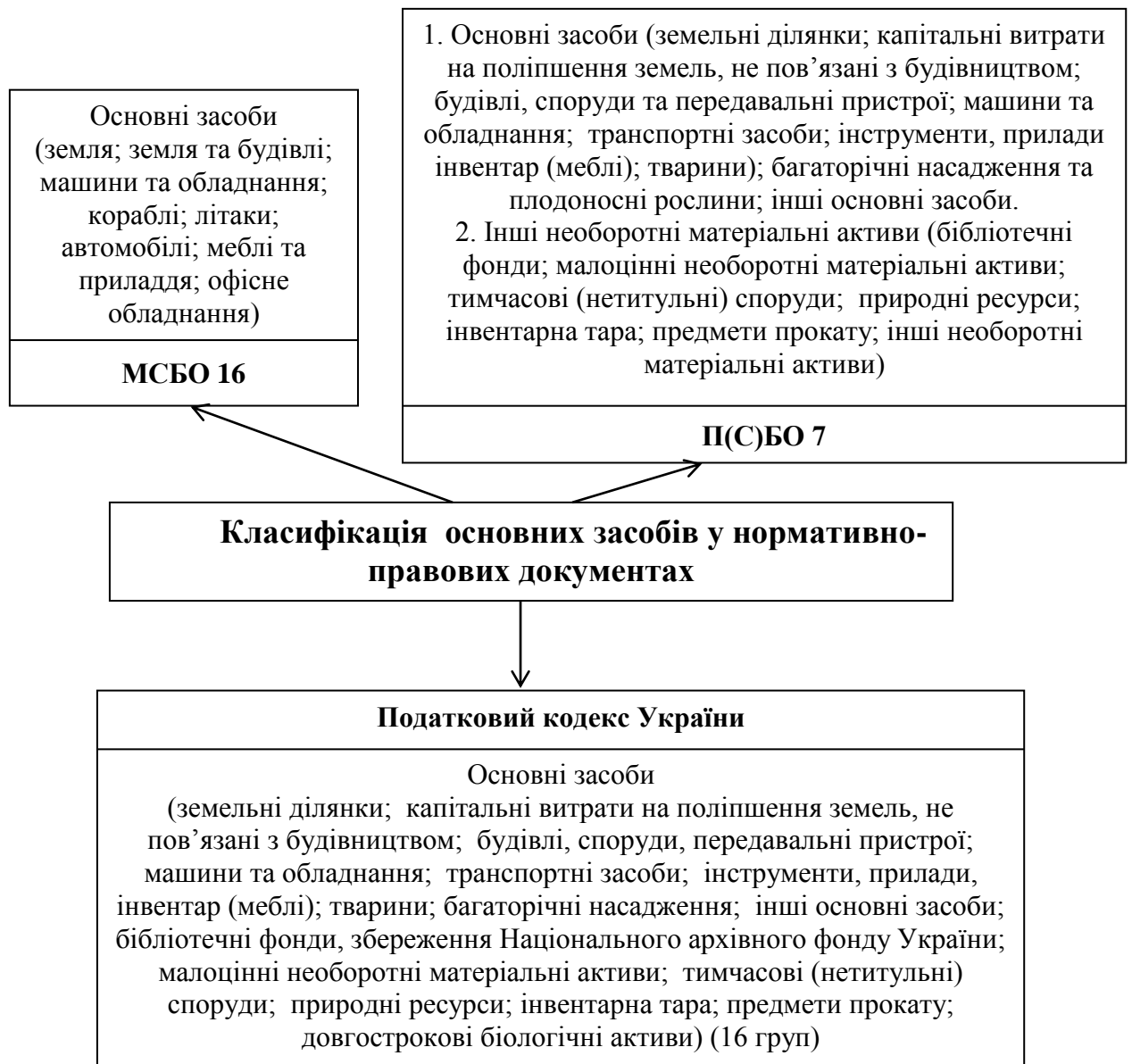


Рис. 1.5. Класифікація основних засобів у МСБО 16, П(С)БО 7 та Податковому кодексі України

Джерело: розроблено на основі [122, 155, 158].

Зокрема, з метою покращення діяльності аграрних підприємств запропоновано класифікувати основні засоби за такими ознаками: за формою придбання, за характером дії на предмети праці, за натурально-речовим складом, за характером відображення та за активністю у виробництві (постійно діючі, сезонно діючі, тимчасово не діючі, не заплановані до

використання). Також доцільно було б розділити виробничі і невиробничі основні засоби. З цією метою необхідно ввести рахунки третього порядку, тобто помітити їх у робочому плані рахунків відповідними позначеннями. Впровадження таких підходів до класифікації дають змогу збирати інформацію, необхідну для оптимізації структури основних засобів через використання інструментарію аналізу та аудиту.

Максимальну частку в структурі основних засобів аграрних підприємств України, як було досліджено в п. 1.1, займають: трактори різних марок – понад 30%, вантажні та вантажно-пасажирські автомобілі – понад 19% та сівалки – понад 15% від загальної вартості. Оцінка складу основних засобів досліджуваних суб'єктів господарювання за даними їхньої звітності свідчить про виокремлення в обліку таких груп цих активів: будівлі, споруди та передавальні пристрої; машини та обладнання; транспортні засоби; інструменти, прилади та інвентар (меблі); інші необоротні матеріальні активи. Таке групування досить укрупнене, що максимально спрощує аналітику при веденні обліку в межах відповідного синтетичного рахунку. При цьому є відкрита можливість деталізації. Щодо останньої, то вона важлива для проведення оптимізаційних розрахунків і заходів, які загалом можна віднести до інструментарію аудиту основних засобів, зокрема внутрішнього.

Дослідження практики обліку основних засобів різних аграрних підприємств, у тому числі через отримання доступу до їхніх даних в Інтернет мережі, дозволяє стверджувати, що найбільш вагомою причиною укрупнення класифікаційних груп (як і їх деталізації) є формування й подання звітних даних до органів статистики. Фактично лише вони займаються збиранням такої інформації для статистичних цілей і їх узагальненням у межах регіонів та України в цілому. Зокрема, частково інформація про основні засоби відображається у статистичному бюлетені «Наявність сільськогосподарської техніки та енергетичних потужностей у сільському господарстві», статистичному збірнику «Сільське господарство України» й інших

статистично-аналітичних матеріалах.

Статистичні дані охоплюють основні засоби, згруповані за призначенням у виробництві сільськогосподарської продукції. Зважаючи на значне різноманіття сільськогосподарських робіт, групування основних засобів, які становлять рухомий склад, є досить ємним. Одним із видів групування є виокремлення таких «груп основних засобів»:

- трактори всіх марок, включаючи трактори, на яких змонтовані машини (в тому числі трактори всіх марок без тракторів, на яких змонтовані машини);

- вантажні та вантажно-пасажирські автомобілі;
- тракторні причепа;
- сівалки усіх видів;
- картоплесаджалки;
- дощувальні машини;
- сінокосарки тракторні;
- жатки валкові;
- комбайни (в розрізі: зернозбиральні; кукурудзозбиральні; кормозбиральні; льонозбиральні; картоплезбиральні);
- бурякозбиральні машини (без машин для обрізання бурячиння);
- доїльні установки та апарати;
- роздавачі кормів (у розрізі: для великої рогатої худоби; для свиней);
- транспортери для прибирання гною» [186].

Інший, не менш деталізований варіант класифікації, спостерігаємо щодо основних засобів (також, до слова, рухомого складу), у якому окрім призначення у виробництві сільськогосподарської продукції, за основу поділу взято ще потужність, зокрема тракторів і їх види. При цьому виокремлюються такі «основні засоби»:

- трактори (в т.ч. потужністю менше 40 кВт; від 40 до 60 кВт; від 60 до 100 кВт; 100 кВт і більше);

– із загальної кількості тракторів: трактори колісні; трактори гусеничні; трактори без змонтованих машин; трактори, на яких змонтовані машини;

- вантажні та вантажно-пасажирські автомобілі;
- причепа та напівпричепа (в т.ч. тракторні);
- плуги;
- культиватори;
- борони (в т.ч. дискові);
- машини посівні для садіння (в т.ч. сівалки, картоплесаджалки, інші);
- розкидачі гною та добрив;
- обладнання іригаційне: стаціонарне; пересувне;
- дощувальні машини;
- машини і пристрої для поливу;
- водяні насоси і насосні станції;
- машини для захисту сільськогосподарських культур;
- дощувальні машини;
- машини і пристрої для поливу;
- водяні насоси і насосні станції;
- машини для захисту сільськогосподарських культур;
- сінокосарки (у т.ч. тракторні);
- жатки валкові;
- прес-пакувальники, включаючи прес-підбирачі;
- комбайни і машини: зернозбиральні; кукурудзозбиральні; кормозбиральні (включаючи причіпні) у т.ч. самохідні; льонозбиральні; картоплезбиральні й картоплекопачі (у т.ч. комбайни); бурякозбиральні (без машин для обрізання бурячиння); для збирання овочів і баштанних культур; для збирання плодів, ягід, винограду;
- техніка для післяурожайних робіт;

- доїльні установки та апарати;
- очищувачі-охолоджувачі молока;
- молочні сепаратори;
- інкубатори;
- машини і механізми для приготування кормів;
- роздавачі кормів: для великої рогатої худоби; для свиней;
- транспортери для прибирання гною» [186].

Дослідження статистичних даних щодо наявності основних засобів у аграрному секторі, окрім вищенаведених прикладів їх класифікації, містить інші групування. Зокрема, в українській статистиці відображаються дані про наявність іншої збиральної техніки та техніки для післяурожайних робіт у аграрних підприємствах за регіонами (Додаток Е, табл. 1). Такі основні засоби показуються в розрізі: сінокосарок (в т. ч тракторних); жаток валкових; прес-пакувальників (включаючи прес-підбирачі); техніки для післяурожайних робіт. Окрім цього, відомим є подання даних про обсяги основних засобів аграрних підприємств у розрізі регіонів (Додаток Е, табл. 2) і галузей національного господарства. В цьому вбачаємо класифікацію за регіонами і за галузями.

У цьому контексті варто зазначити, що розмежування основних засобів за регіонами в статистичних даних сформовано за адміністративно-територіальним поділом. Однак для потреб економічної оцінки й аналізу доцільніше здійснювати їх розмежування за соціально-економічними регіонами, а саме в розрізі таких регіонів: столичний (Київська, Чернігівська, Житомирська області); Північно-Східний (Харківська, Полтавська, Сумська області); Донецький (Донецька, Луганська області); Центральний (Кіровоградська, Черкаська області); Подільський (Вінницька, Хмельницька, Тернопільська області); Карпатський (Львівська, Івано-Франківська, Закарпатська, Чернівецька області); Північно-Західний (Волинська, Рівненська області); Причорноморський (Одеська, Миколаївська, Херсонська

області, АР Крим).

Для цих же цілей, а саме для проведення аналізу використання основних засобів (зокрема рухомого складу), у межах здійснення їх аудиту, в тому числі внутрішнього, і для розробки стратегії розвитку їх класифікація в статистиці є надто деталізованою. Тому, зважаючи на структуру, основних засобів, яка проаналізована в п. 1.1, пропонується класифікувати основні засоби в розрізі їх видів і участі у процесі виробництва й виокремлювати такі їх групи: трактори; автомобілі (в т.ч. вантажні та вантажно-пасажирські); комбайни; причіпні агрегати; інші основні засоби. Це загальна класифікація для усіх.

Однак більшої аналітичності можна досягти, виокремивши в запропонованому групуванні ті засоби, котрі найбільше використовуються конкретним суб'єктом господарювання й визначаються його спеціалізацією. Наприклад, у складі комбайнів виділити, скажімо, в т.ч. картоплезбиральні (якщо спеціалізація суб'єкта аграрного сектору – виробництво картоплі). Аналогічно доцільно поступати і щодо суб'єктів, котрі мають іншу спеціалізацію. У складі тракторів можна виділяти колісні, гусеничні тощо.

Загальна ж класифікація основних засобів аграрних підприємств може мати такий вигляд: земля; рухомий склад основних засобів (у розрізі відповідних груп, запропонованих вище); тварини; багаторічні насадження; інші основні засоби.

Внесені пропозиції щодо удосконалення класифікації основних засобів спрямовані не лише на ведення обліку за мінімальним складом їх об'єктів, а й на поліпшення інформаційного забезпечення управління ними на основі отримання більш точних і порівняльних даних в системах обліку й аудит, особливо внутрішнього.

1.3. Трансформація ролі та завдань обліку та аудиту основних засобів у сучасних умовах

Ведення господарювання сучасними суб'єктами аграрної економіки та його результативність значною мірою визначається наявністю, станом й ефективністю використання основних засобів. Увага, яка приділяється в останні роки цій ресурсній складовій, пов'язана не стільки з прагненням мати у розпорядженні високоякісну й сучасну сільськогосподарську техніку для виконання запланованих сільськогосподарських робіт, а й з метою досягнення конкурентних переваг перед іншими суб'єктами загалом. Тож агропідприємства активно оновлюють не лише рухомий склад основних засобів, а й будівлі, споруди, біологічні активи (в тому числі в частині, котра належить до основних засобів) тощо.

Однак, як свідчить практика, сама собою наявність сучасних основних засобів ще не свідчить про автоматичне зростання конкурентоздатності підприємства. Для їх раціонального й ефективного використання потрібна якісна організація управлінських інституцій аграрного підприємства. У їх складі можна назвати керівництво підприємства, бухгалтерську, економічну та інші служби, в тому числі технічну. Кожна з них певною мірою впливає, регулює та контролює процес використання основних засобів відповідно до своїх повноважень і можливостей.

З позиції інформаційного наповнення найбільш обізнаною щодо наявності, стану й використання основних засобів є бухгалтерська служба. Проте вона володіє даними, що зазвичай лише пов'язані з кількісно-вартісними параметрами, а не з ефективністю використання основних засобів. У незначних масштабах покладення на бухгалтерську службу обов'язків зі здійснення контролю за ефективністю використання основних засобів, безумовно, позитивно впливатиме на результативність їх застосування. Проте якісний контроль та оцінка в такому спрямуванні будуть забезпечені лише завдяки активізації використання або спеціалізованих

організацій (наприклад, аудиторських фірм), або ж запровадженням системи внутрішнього контролю, зокрема служби внутрішнього аудиту (внутрішнього аудитора для невеликих агрофірм).

Суттєве значення при цьому мають щонайменше два вагомні аспекти: ефективність аудиту чи аудиторської діяльності з точки зору аграрного підприємства (доцільність замовлення професійного аудиту чи формування власної служби/посади внутрішнього аудитора) та проблема якості аудиту. В цілому обидва ці моменти активно досліджуються вченими уже впродовж багатьох років.

Проте системні дослідження проблеми аудиту основних засобів аграрного сектора менш репрезентовані в українській науковій думці. Не применшуючи наявних здобутків вчених, зауважимо, що є об'єктивна потреба в ідентифікації наявних проблем у цих питаннях, критичній оцінці регулювання якості аудиту, а також вирішенні низки інших, не менш важливих моментів, пов'язаних з ним (ідентифікації завдань, дослідженні структури організаційної складової тощо).

Проблема проведення аудиту основних засобів у секторі аграрної економіки дискутується в різних площинах: теоретичній, організаційній, прагматичній. При цьому варто зауважити, що не менш вагомим є дослідження не лише такого конкретизованого об'єкта, як аудит основних засобів, а й вивчення наявного досвіду забезпечення якості аудиту загалом, оскільки це дає змогу реально оцінити доцільність чи недоцільність ведення такої практики щодо того чи іншого ресурсу.

До того ж, як свідчить дослідження доступних літературних джерел, більшість науковців займаються не вузькоспеціалізованими питаннями аудиту, а більш загальними. Наприклад, Хорунжак Н.М., Кошинець М. І. та Кондрюк Л.В. в цьому контексті досліджують проблематику забезпечення якості аудиту та аудиторської діяльності в Україні. Надаючи оцінку цьому питанню, науковці вважають, що «існуючі проблеми забезпечення якості аудиторської діяльності можна поділити на організаційні та методичні.

Перші охоплюють нормативно-правове регулювання (розробка, обговорення, затвердження) та формування інституційної складової. А другі – стосуються методики оцінки якості аудиторської діяльності: вона має бути уніфікованою щодо встановлення рівня якості для зовнішніх користувачів, але може бути індивідуальною для окремо взятого суб'єкта аудиторської діяльності» [210, с.70].

Аналогічний підхід прийнятний до застосування і щодо аудиту основних засобів. Причому в цьому випадку його доцільно застосувати як щодо зовнішнього, так і щодо внутрішнього аудиту.

Важливим завданням у процесі діяльності підприємства є означення облікової політики, в якій вона відображає форму ведення бухгалтерського обліку з дотриманням норм, визначених законодавством, і керується відповідними нормативно-правовими актами (рис. 1.6).

Облікову політику необхідно розглядати як «сукупність принципів, методів та процедур, які використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності» [68].

Формуючи наказ про облікову політику підприємства, необхідно прописати основні положення з обліку основних засобів. В ньому необхідно відобразити робочий план рахунків бухгалтерського обліку основних засобів, порядок проведення інвентаризації, порядок контролю за господарськими операціями з руху основних засобів, правила документообігу, методи обчислення амортизації та інші рішення щодо організації бухгалтерського обліку основних засобів на аграрних підприємствах.

Облікова інформація фіксується у бухгалтерських документах після здійснення господарських операцій, на основі яких пізніше складаються звітні форми обліку, котрі є основним джерелом отримання аналітичної інформації та проведення аудиторської перевірки.

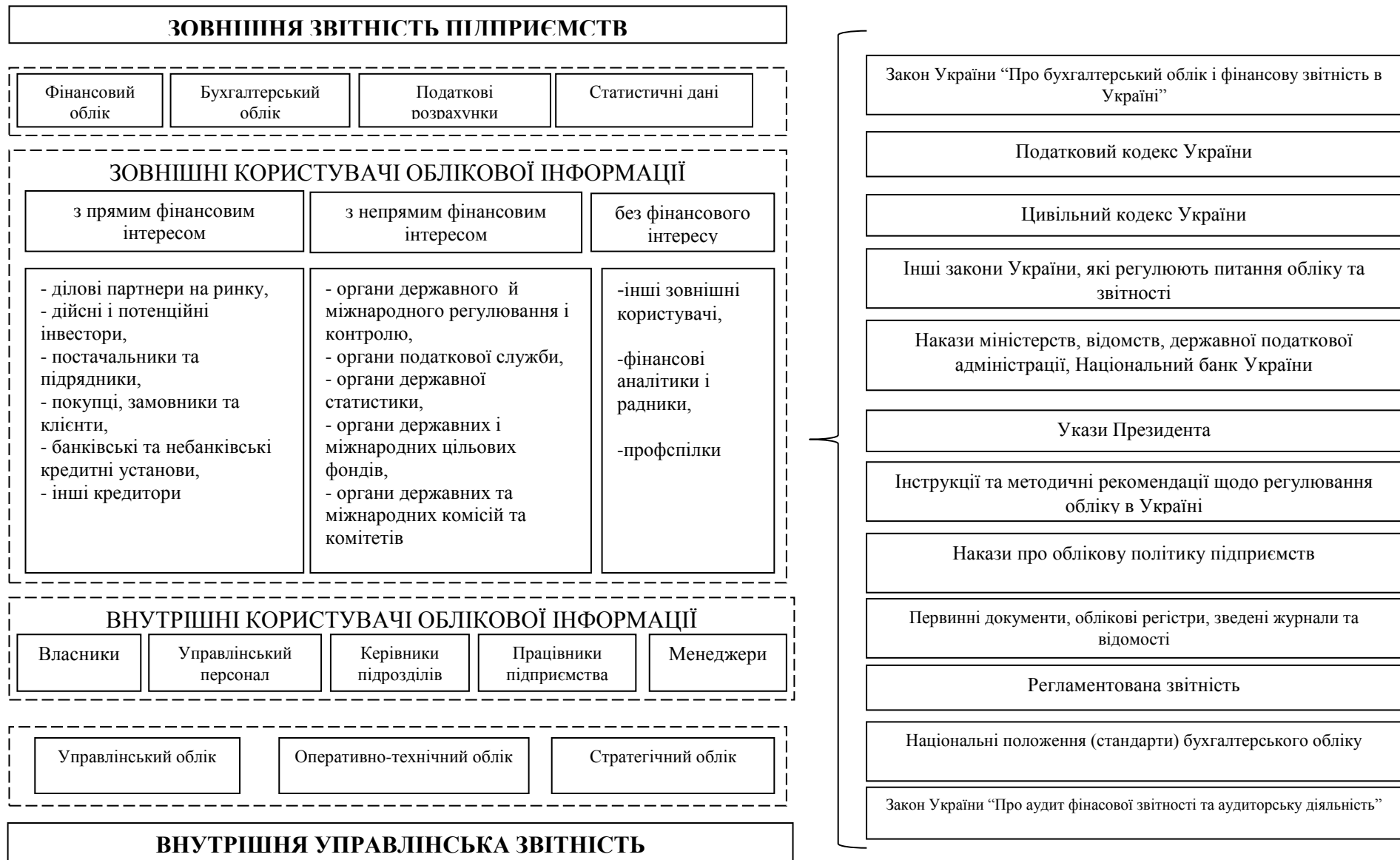


Рис.1.6. Нормативні документи регулювання обліку та формування звітності підприємств на основі облікової інформації
Джерело: систематизовано автором.

Використання облікової інформації дозволяє вирішити і облікові завдання, й завдання аудиту, що виникають у процесі діяльності підприємства на різних рівнях управління ним. Облікова інформація виступає ядром інформаційного забезпечення системи управління та прийняття адекватних управлінських рішень.

Правильно проведений облік відображає правдиву інформацію про діяльність підприємства, що дозволить аналітикам провести адекватну оцінку функціонування підприємства та визначити можливі резерви підвищення його конкурентоспроможності у галузі.

Розгляд питання проведення аудиту основних засобів загалом дозволив авторам Гуцаленко Л.В., Гловюк А.С. та Ковальчук І.В. зробити висновок про те, що він «допускає встановити їхній наявний та кількісний стан, відображення в обліку, витрати на ремонт і покращення, правильність обчислення амортизації та усунення їхніх недоліків, що дасть змогу досягнути високого рівня якісних характеристик фінансової звітності підприємства» [21, с. 746].

На основі аналізу практики функціонування аграрних підприємств різних організаційно-правових форм Бондар М.І. у своєму дослідженні обґрунтував висновок про те, що «аудит як форма контролю в управлінні повинна вважатись однією із складових функції управління, що дозволяє вишукувати можливості ефективного здійснення та використання капітальних інвестицій, вивчення стану основних засобів та розробляти оптимальну структуру основних засобів для конкретного підприємства. Для виконання цих завдань важливе значення має і належна організація внутрішнього аудиту на підприємстві» [11, с.12–13].

Варто підтримати цю позицію, оскільки практична її реалізація, на наш погляд, дозволить інформаційно посилити якість управління основними засобами, а також суттєво підвищити ефективність їх використання в процесі сільськогосподарського виробництва.

Основні засоби представляють собою матеріальні активи аграрних підприємств, очікуваний строк використання яких більше одного року, і які використовуються для потреб виробництва, тобто надання їх в експлуатацію, здійснення адміністративно-соціальних функцій тощо.

Облік таких активів виступає засобом відображення правдивої інформації про їх стан та можливості, який дозволить аналізувати й контролювати якісні характеристики їх використання у процесі діяльності.

Аналізуючи наукові роботи вчених-економістів, можна стверджувати, що немає єдиного формулювання завдань обліку основних засобів, проте вони дуже наближені між собою (табл. 1.6).

Таблиця 1.6

Завдання обліку основних засобів

№ з/п	Завдання обліку основних засобів	Джерело інформації						
		Ткаченко Н.М. [202]	Гринман Г.І.[49]	Васильєв Д.Г., Малишев І.В., Пізенгольд М.З.[24]	Кірейцев Г.Г., Іваніщенко Л.О.[81]	Голов С.В.[37]	Городянська Л.В..[44]	Коблянська О.І.[83]
1.	Всеохопне, детальне й своєчасне документальне оформлення руху основних засобів	+	+	+	+	+	+	+
2.	Облікове відображення та контроль за збереженням і використанням об'єктів основних засобів	+	+	+	+	+	+	+
3.	Відображення в обліку витрат на утримання основних засобів	-	-	-	-		+	+
4.	Правильне й своєчасне відображення в обліку амортизаційних відрахувань	+	+	-	-	+	-	-
5.	Контроль збереження основних засобів	+	-	-	-		+	
6.	Дієвий контроль витрат на основні засоби		-	-	+	-	-	-
7.	Облік і контроль витрат на ремонти основних засобів	+	-	-	-	+	+	-
8.	Обчислення та аналіз результатів ліквідації та списання основних засобів	+	-	+	+	-	+	+

Продовження табл. 1.6

9.	Відображення зайвих та морально застарілих основних засобів	+	-	-	-	-	-	-
10.	Розрахунок (аналіз) середньорічної вартості основних засобів і ін. показників	-	-	-	+	-	-	-

Примітка: сформовано автором на основі [24, 37, 44, 49, 81, 202, 83].

Досліджуючи визначення завдань основних засобів різних авторів, спостерігаємо, що перелік завдань в основному є ідентичним. Науковець Кірейцев Г.Г. відзначив, що необхідно проводити детальний «облік про наявність матеріально-речового складу, стан готовності до експлуатації, корисні зовнішні функції, щоб ефективно вирішувати завдання управління процесами виробництва, відтворення та утримання їх у придатному до використання стані» [81, с.12].

Пріоритетним завданням обліку основних засобів Ткаченко Н.М. вбачає «забезпечення контролю за ефективним використанням засобів праці, тобто обладнання, машин, транспортних засобів тощо, які не мають загальної взаємозамінності, а ефективність їх різна в залежності від окремих випадків. Аналізуючи кожний конкретний засіб праці спостерігаємо, що ефективність залежить від його технічного стану, ступеня фізичного й морального зносу. Важливе значення для прибуткової діяльності підприємства є правдива інформація про наявність засобів праці та постійний контроль за їх використанням» [202, с.182].

Погоджуючись зі всіма запропонованими завданнями обліку основних засобів, представленими вченими [37; 24; 49; 68; 81; 83; 202], пропонуємо їх доповнити пунктами, які визначаються сучасними викликами й потребами:

- вивчення правильності формування справедливої вартості основних засобів залежно від джерел їх надходження;
- вивчення питань віднесення об'єктів основних засобів до власних та орендованих;
- перевірка правильності обчислення амортизації основних засобів та

включення її до виробничої собівартості тощо.

Так, своєчасне виконання зазначених завдань і удосконалення обліку основних засобів дозволить ефективно використати наявні засоби виробництва на аграрних підприємствах, що буде позитивно впливати на їх систему бухгалтерського обліку та внутрішньогосподарського контролю.

Вчені Стригуль Л.С. та Тімонова А.С. вважають, що «перевірка обліку основних засобів є надзвичайно відповідальним і складним процесом, оскільки вони відображають матеріально-технічну базу підприємства. Контроль за якістю виконання облікового процесу на підприємстві здійснюють аудитори, тобто незалежні суб'єкти господарювання» [198, с. 48]. Іншої думки дотримується Радіонова Н.Й., яка вважає, що «аудит основних засобів відіграє важливу роль в діяльності підприємства та повинен відповідати основним критеріям здійснення перевірки, виходячи із мети її проведення» [174, с. 101].

Критична оцінка різноманітних думок вчених і практиків з цього приводу дозволяє виробити оптимальне формулювання мети здійснення аудиторських процедур на підприємстві.

Отже, метою аудиту основних засобів на підприємстві має бути отримання висновку щодо правильності їх відображення у звітності підприємств, а також раціональності використання.

Така мета виходить за межі зовнішнього аудиту в традиційному його розумінні (хоча і доступна для виконання), адже результатом зовнішньої аудиторської перевірки виступає інформація щодо якості відображення облікової інформації у фінансовій звітності господарських процесів на підприємстві. А більш предметною в цьому контексті і за методологією, і за інструментарієм та прийомами, вона досяжна з допомогою системи внутрішнього аудиту.

У процесі проведення аудиту основних засобів аудитор використовує фінансовий і управлінський облік, що дозволяє адекватно оцінити ситуацію

та виявити причини, які негативно впливають на відображення, організацію і оцінку цих активів. Результати проведеної аудиторської перевірки необхідні зовнішнім і внутрішнім користувачам, адже саме залежно від цілі користувачів встановлюються завдання аудиторської перевірки.

Аналізуючи наукові роботи вчених-економістів, можна стверджувати, що немає єдиного формулювання переліку завдань аудиту основних засобів, проте вони, як і у випадку обліку, теж дуже близькі між собою. Узагальнення їх переліку подано в табл. 1.7.

Таблиця 1.7

Завдання аудиту основних засобів

№ з/п	Завдання аудиту основних засобів	Джерело інформації						
		Подольнчук О.А. [153]	Хричкова М.О. [210]	Томчук В.В., Лєссік Є.С. [203]	Голов С.Ф. [37]	Ткаченко Н.М. [202]	Усач Б.Ф. [205]	Утенкова К.О. [206]
1.	Перевірка документального відображення операцій з основними засобами	+	+	+	+	+	+	+
2.	Підтвердження правильності та своєчасності відображення в обліку операцій з основними засобами	+	+	+	+	+	+	+
3.	Зіставлення даних аналітичного з даними синтетичного обліку основних засобів	+	-	-	-	-	-	-
4.	Зіставлення даних синтетичного обліку основних засобів з даними фінансової звітності	+	-	-	-	-	-	-
5.	Обчислення та відображення в обліку сум зносу	-	+	+	+	+	+	+
6.	Перевірка правильності класифікації та оцінки основних засобів	-	-	+	-	-	+	-
7.	Виявлення дати останньої інвентаризації основних засобів	+	-	-	-	-	-	-
8.	Обчислення фінансових результатів при вибутті основних засобів	-	+	-	-	+	-	-
9.	Підтвердження впевненості, що бухгалтерія веде картотеку основних засобів та інвентарні списки	+	+	-	-	-	-	-
10.	Перевірка фактичної наявності і технічного стану основних засобів	-	-	+	-	+	+	+
11.	Встановлення рівня забезпеченості бухгалтерії підприємства нормативними документами	+	-	-	-	-	-	+

Продовження табл. 1.7

12.	Перевірка операцій з орендованими і переданими в оренду основними засобами	-	-	+	-	-	+	-
13.	Контроль правильності обчислення фінансових результатів від реалізації основних засобів	-	-	+	-	-	-	-
14.	Аналіз показників використання основних засобів	-	-	+	-	-	-	+
15.	Перевірка правильності проведення індексації, переоцінки основних засобів	-	-	+	-	-	-	-
16.	Перевірка правильності витрат на ремонт основних засобів	-	-	-	+	+	-	-
17.	Встановлення результатів від ліквідації, а також збитків від списування не повністю амортизованих об'єктів основних засобів	-	-	-	-	+	+	-
18.	Виявлення зайвих та морально застарілих основних засобів	-	-	-	-	+	-	-
19.	Перевірка правильності списання недоамортизованої частини основних засобів під час їх ліквідації	-	-	-	-		+	+

Джерело побудовано на основі [37, 153, 202, 203, 205, 206, 211].

Проаналізувавши табл. 1.7, можемо констатувати, що метою аудиту основних засобів виступає повна, достовірна та правильна інформація щодо законності відображення в обліку основних засобів відповідно до нормативних документів регулювання обліку в Україні. Це найбільш лаконічне й зрозуміле окреслення мети. Цілком прийнятною та можливою буде і його деталізація. Її доцільно здійснювати, враховуючи цілі та місію самих підприємств як у даних питаннях, так і у загальній стратегії їхньої діяльності. Окрім того, мета може бути більш предметно адаптована до конкретного виду вищезазначених активів.

Автор погоджується зі всіма запропонованими завданнями обліку основних засобів, представленими вченими [24; 37; 49; 81; 83; 202], та пропонує їх доповнити такими пунктами:

- розмежування витрат поміж суміжними звітними періодами;
- відображення окремою статтею в бухгалтерському обліку основних засобів, які тимчасово не використовуються у виробничому процесі підприємства;
- проведення автоматизації типових документів з обліку основних

засобів.

Окрім цього, Дубініна М.В. і Сіренко Н.М. вважають, що «проведення аудиту основних засобів дозволяє встановити їхній наявний та кількісний стан, відображення в обліку, витрати на ремонт і покращення, правильність обчислення амортизації та усунення їхніх недоліків, що дасть змогу досягнути високого рівня якісних характеристик фінансової звітності підприємства» [58, с.78–80].

Загалом науковці обґрунтовано вважають аудит основних засобів аграрного сектора, в тому числі внутрішній, важливим інструментом підвищення ефективності їх використання й, у відповідному напрямі, розвивають власні наукові пошукування [44, 49, 53, 58, 83]. У цьому контексті зловоденним і назрілими проблемами є саме якість такого аудиту та теоретико-організаційні основи його здійснення.

Динамізм і конкуренція в аграрному секторі вимагають від власників бізнесу максимального використання усіх можливих шляхів підвищення ефективності діяльності. Загальноприйнято, що бухгалтерський облік виступає не лише функцією управління, а й його інформаційною базою для ефективного управління та регулювання діяльності.

Однак у сучасних умовах вже недостатньо просто мати облікову інформацію, щоб приймати рішення. Ключовим для досягнення успіху у стратегічній перспективі є активне використання й інтерпретація цієї інформації, проведення контрольно-аналітичних процедур і оцінки наявних можливостей і ресурсів для підвищення ефективності господарювання.

Основні засоби в аграрному секторі, за деякими оцінками, займають понад 60 відсотків у структурі матеріальних ресурсів аграрних підприємств [37].

Однак такий контроль малоприслужний до оцінки показників ефективності використання основних засобів. Причин цього є багато, але одна з них – це громіздкість самого процесу оцінки та потреба у фахівцях

відповідного профілю. Тому злободенним і назрілим є впровадження для виконання такого завдання інструментарію, який дає змогу його повністю реалізувати. Аудит повною мірою може справитися з цим, адже володіє відповідною методологією, інструментарієм і фахівцями.

Слід зазначити, що при опрацюванні доступних літературних джерел з питань аудиту загалом, і основних засобів в аграрному секторі зокрема, простежується деякий специфічний взаємозв'язок цих обох систем. Глибше дослідження такого зв'язку та виявлення його специфіки може дати поштовх до теоретичного й практичного розвитку та удосконалення аудиту, що особливо важливо в кризовий період.

Здійснюючи облік та аудит основних засобів, бухгалтер (обліковець) і аудитор, зокрема зовнішній, керується законодавчими актами та діючими нормами. Ці фахівці виявляють відповідність чи невідповідність інформації щодо основних засобів, отриманої з різних джерел, чинним нормативно-правовим вимогам і мають для цього усі важелі й можливості. Це важливо для отримання адекватної оцінки реального стану основних засобів. Основою ведення обліку й аудиту та їх методології є відповідні Закони України, які дають їх визначення, встановлюють принципи і правила (рис. 1.7).

Відповідно до цих визначень, у загальному вигляді можна отримати чітке уявлення про завдання обліку й аудиту основних засобів, а також про наявність певних логічних зв'язків між ними.

Одним із прикладів таких зв'язків є подібність розмежування видів обліку та видів аудиту. В літературі та практиці розрізняють, зокрема, фінансовий, управлінський, податковий, статистичний та стратегічний облік. Так, господарський облік у науковій літературі поділяють на оперативний, бухгалтерський і статистичний. Натомість у сфері аудиту прийнято розрізняти фінансовий, управлінський, податковий та стратегічний аудит. Звичайно, що існує ще низка інших видів аудиту, котрі активно використовуються в практиці, наприклад аудит відповідності тощо.



Рис. 1.7. Трактування понять «облік» та «аудит»
у чинних законодавчих актах

Джерело: розроблено автором самостійно.

Однак ми зупинимося лише на тих видах, що за назвами мають відповідність з видами обліку та проаналізуємо їх основні риси (табл. 1.8).

Таблиця 1.8

Види аудиту, які можуть застосовуватися щодо основних засобів аграрних підприємств та їх класифікаційні ознаки*

№ з/п	Вид аудиту	Мета	Регламентация	Користувачі	Класифікаційна ознака
1	Фінансовий	Перевірка відповідності представленої фінансової інформації щодо основних засобів вимогам стандартів фінансової звітності та нормативно-правових актів	Аудит здійснюється для виявлення відповідності правилам обліку, визначеним Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку №7; №12; №14; №16; №19; №27; №28; №30; №32 тощо	Внутрішні і зовнішні	Залежно від потреб користувачів

Продовження табл. 1.8

2	Управлінський	Перевірка організації та управління основними засобами, якісних сторін їх використання в діяльності, ефективності, продуктивності, раціональності витрачання коштів на придбання, ремонт і реконструкцію	Береться до уваги порядок облікового відображення, визначений в наказі про облікову політику підприємства, нормативно-правових документах України, Закон України «Про аудиторську діяльність»	Внутрішні	
3	Податковий	Перевірка інформації про оподаткування операцій з основними засобами, контроль достовірності та відповідності податковому законодавству	Правила перевірки визначені Державною податковою адміністрацією України, Податковим Кодексом України, Законом України «Про аудиторську діяльність», іншими доречними законодавчими та нормативно-правовими актами	Зовнішні	
7	Стратегічний	Перевірка оптимальної стратегії і програми розвитку фірми стосовно прогнозованого маркетингового середовища і розробка рекомендацій щодо їх удосконалення	Документації для регламентації немає, кожен суб'єкт аудиту може формувати власний підхід	Внутрішні	Залежно від способу прогнозування

Примітка. * - сформовано з урахуванням чинної практики.

Таким чином, можемо обґрунтувати й констатувати, що на практиці розрізняють різні види аудиту, котрі мають різну мету, а також користувачів результуючої інформації (результатів аудиту). Слід зазначити, що користувачі визначають мету аудиту, вимоги до тієї інформації, яка їм потрібна для керування процесами на підприємстві, у тому числі для управління основними засобами, склад даних тощо.

Користувачами результатів аудиторської перевірки, беззаперечно, в першу чергу є внутрішні користувачі, але її результатами цілком правомірно й доцільно буде скористатися і зовнішнім зацікавленим контрагентам. Тож логічно, що аудит поділяють на зовнішній та внутрішній (табл. 1.9).

Таблиця 1.9

Порівняльна характеристика зовнішнього і внутрішнього аудиту*

Ознаки	Зовнішній аудит	Внутрішній аудит
Завдання	Визначаються договором	Визначаються керівництвом підприємства
Суб'єкти аудиту	Незалежні аудитори	Працівники підприємства
Регламентация аудиту	Закон України «Про аудиторську діяльність», Міжнародні стандарти аудиту	Міжнародні стандарти внутрішнього аудиту, внутрішні положення
Методичні прийоми отримання аудиторських доказів	Органолептичні; розрахунково-аналітичні; документальні	Фактичні; документальні; оцінювальні; комп'ютерні
Характер проведення	Офіційний	Плановий; раптовий
Етапи контролю	Підготовчий (підписання договору та планування); проміжний (оцінка бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю); основний (перевірка активів підприємства, документів бухгалтерського обліку та фінансової звітності); заключний (складання звіту про аудиторську перевірку та аудиторського висновку)	Попередній (для здійснення господарських операцій); поточний (під час здійснення господарських операцій); подальший (після їх здійснення)
Користувачі інформації	Замовники (власники, інвестори, акціонери тощо) та треті особи	Керівники/ менеджери підприємств різних рівнів
Види послуг чи робіт	Визначаються договором на аудиторські послуги	Визначаються керівництвом підприємства, виходячи з потреб управління
Наявність ризику	Аудиторський ризик	Підприємницький ризик, тобто втрата репутації та бізнесу досліджуваного суб'єкта

*Примітка. * - складено автором самостійно.*

Результати внутрішнього аудиту використовують керівники підприємства з метою прийняття ефективних управлінських рішень, а зовнішнього – інвестори, які планують вкласти кошти в придбання основних засобів, і державні органи, в тому числі контролюючі.

Керівництво аграрного підприємства завжди зацікавлене в якісному аудиті, адже за одержаними результатами воно зможе приймати більш

обґрунтовані управлінські рішення, економити кошти, підвищувати ефективність використання основних засобів. З метою своєчасного виявлення помилок при управлінні підприємством керівникам необхідно проводити внутрішній аудит, що дозволить контролювати якість виконання усіх господарських процесів та вчасно реагувати на зміни. Здійснюючи внутрішню перевірку аудитор, самостійно визначає методику проведення, ведення робочих документів та управлінські рішення. Кількість робочих документів та їх формування визначається аудитором самостійно, відповідно до завдання проведення перевірки.

Отже, з метою проведення постійного контролю за надходженням, ремонтом та вибуттям основних засобів підприємства необхідно, щоб у штатний розпис був включений спеціаліст із внутрішнього аудиту. Аудитор повинен не тільки контролювати виробничий процес на підприємстві, а й розробляти систему рекомендацій щодо: організації обліку надходження, вибуття та ремонту основних засобів, ефективного використання основних засобів, удосконалення технології виробництва тощо.

Аудитор повинен проводити перевірку згідно з розробленою ним програмою за відповідними кроками, а саме:

1. Вивчення облікової політики аграрного підприємства щодо організації обліку основних засобів та нормативно-правової бази щодо їх бухгалтерського обліку.

2. Перевірка правильності ведення первинного обліку основних засобів та відображення операцій, пов'язаних із надходженням, ремонтом, реконструкцією, модернізацією, вибуттям, ліквідацією, а також фактів фіксування відповідних відміток бухгалтерією в інвентарних картках.

3. Перевірка правильності обчислення амортизації основних засобів відповідно до облікової політики досліджуваного підприємства та нормативно-правових актів України.

4. Перевірка результатів інвентаризації основних засобів та виявлення

розбіжностей в документальному їх оформленні.

5. Перевірка відповідності даних обліку основних засобів у бухгалтерських регістрах та фінансовій звітності.

6. Складання аудиторського висновку.

Результати проведеної перевірки дозволяють ідентифікувати загальну ситуацію на аграрному підприємстві та визначити проблемні питання щодо основних засобів, яким необхідно приділити увагу. Важливим аспектом у процесі проведення аудиторської перевірки є оформлення аудиторського висновку, тобто він має бути зрозумілим для іншого аудитора, який має досвід роботи в іншому напрямку аудиту.

Підводячи підсумок, можемо стверджувати, що початковим етапом проведення аудиторської перевірки є замовлення послуги в аудиторській фірмі, а завершальним – інформація, яку отримує замовник залежно від поставленої мети. Тобто, процес аудиту основних засобів спрямований на користувачів цієї інформації.

Проведені дослідження наводять на думку, що при здійсненні обліку та аудиту основних засобів аграрних підприємств з метою прийняття адекватних управлінських рішень необхідно врахувати наступні моменти, а саме:

- різновекторність інтересів між виконавцями та користувачами даної інформації, результатом якої може стати необ'єктивна інформація;
- прийняття управлінських рішень на основі необ'єктивної інформації призведе до виникнення негативних наслідків у діяльності підприємства і відобразиться на його стратегічному розвитку;
- користувач інформації, через специфіку сільськогосподарського виробництва, часто не в змозі перевірити її достовірність, оскільки для виконання даної роботи необхідні спеціальні знання й практичні навички.

Враховуючи наведені моменти щодо надання інформації різним категоріям користувачів інформації (внутрішнім та зовнішнім), виникає

потреба у формуванні тристоронніх відносин, пов'язаних із використанням наявної економічної інформації, котра продукується системами обліку та аудиту. Відповідно, існують три групи її користувачів:

- керівники підприємства (різних рівнів), які несуть відповідальність за управління підприємством і досягнення ним стратегічних цілей;
- користувачі з прямим фінансовим інтересом, тобто особи, які зацікавлені у розвитку підприємства та отриманні прибутків (інвестори, кредитори);
- користувачі з непрямим фінансовим інтересом (правові організації, державна податкова адміністрація, фондова біржа тощо).

Представлена група користувачів, залежно від поставленої мети, використовує різну економічну інформацію для власних потреб. Таким чином, основою виконання професійних завдань аудитора (зовнішнього чи внутрішнього) щодо контролю основних засобів є облікова інформація, отримана ним у результаті взаємодії з відповідною відповідальною особою і користувачами результатів його діяльності.

Перевагу у цих тристоронніх відносинах має група «користувач інформації – аудитор». У свою чергу, ця група визначає наступні зв'язки: «відповідальна особа – користувач – аудитор – користувач – відповідальна особа». Важливими у представленому ланцюжку є відносини між користувачем та відповідальною особою, оскільки ефективна та прибуткова діяльність підприємства дозволить залучати нових інвесторів і розширювати бізнес.

Аудитор у даній схемі виступає посередником між відповідальною особою за процес управління підприємством та користувачем, який прагне оцінити якість діяльності суб'єкта господарювання (рис. 1.8).

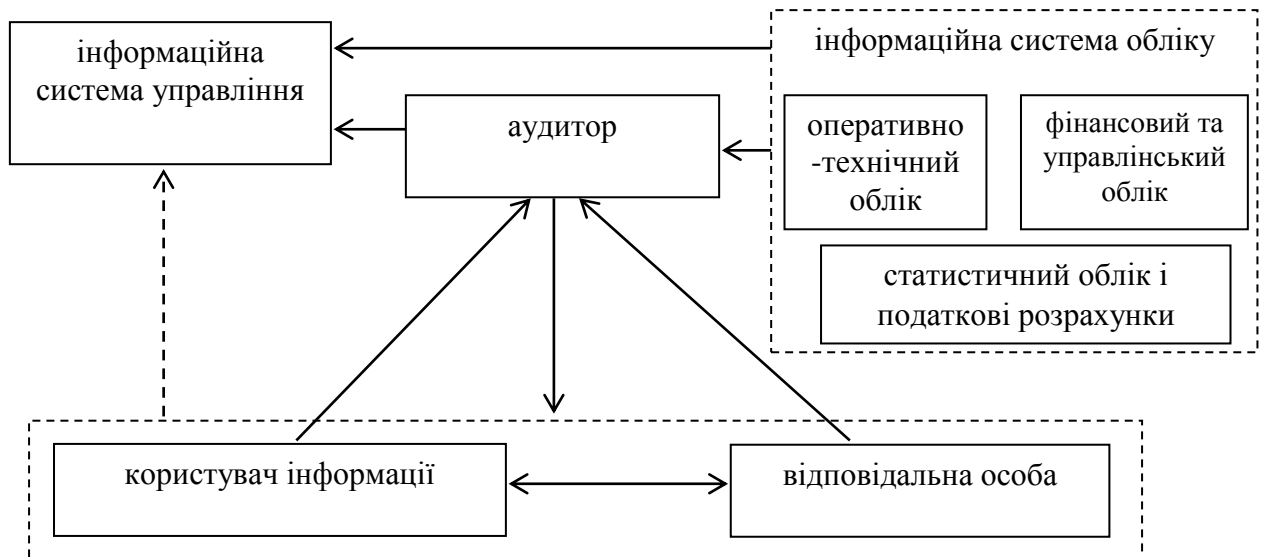


Рис. 1.8. Взаємозв'язок систем обліку та аудиту з користувачами інформації

Джерело: розроблено автором самостійно.

У кінцевому варіанті розвиток суб'єкта економічних відносин безпосередньо залежить від відповідальної особи, яка приймає управлінські рішення. Але ефективність цих рішень залежить від якості та достовірності інформації, наданої їй аудитором. Адже на основі результатів власних досліджень даних аудитор складає аудиторський висновок і подає для ознайомлення користувачеві інформації. Відповідно до завдань, аудитор опрацьовує облікову інформацію різного ступеня узагальнення та призначення. Її поділяють на три групи: перша група – оперативно-технічний облік; друга – бухгалтерський і управлінський облік; третя – статистичний облік і податкові розрахунки.

Підсумовуюче усе вищесказане, вважаємо, що у стрімкому розвитку економічної ситуації облік та аудит основних засобів є взаємозалежними категоріями, результати виконання завдань яких даються для ознайомлення користувачам інформації для прийняття обґрунтованих і зважених управлінських рішень (що дозволяє швидко реагувати) або для контролю за правильністю ведення обліку.

Сучасний стан розвитку економіки демонструє поступове введення

новітніх програм та технічних засобів у процес обліку та аудиту. Вони спрямовані на швидке оброблення облікових даних, що дозволяє аналізувати господарсько-фінансову діяльність аграрних підприємств з метою прийняття управлінських рішень та виконання завдань, націлених на оптимізацію господарювання.

Злободенним і назрілим при цьому є формування різнопланової інформації, яку традиційна облікова система вже не здатна надавати. Зокрема, до такої інформації повинні включатися дані щодо ефективності та раціональності використання ресурсів, в тому числі основних засобів. Вони носять розрахунковий характер і склад таких показників достатньо різноманітний. Аудитор як зацікавлена особа, залежно від власного судження, може обирати підходи до проведення такої оцінки.

Тож, окрім звичайної перевірки правильності ведення обліку та відображення інформації у відповідних бухгалтерських документах, перед ним ставляться завдання оціночно-аналітичного характеру, які вимагають застосування відповідного математичного інструментарію. Такі завдання найбільш вірогідно належать до компетенції системи внутрішнього аудиту.

Тому обґрунтованим є розвиток в аграрних підприємствах саме такого виду аудиту. Важливим досягненням у цьому плані буде створення програмних продуктів, що дозволяють швидко обробляти інформацію та миттєво реагувати на негативні впливи на діяльність суб'єктів господарювання. Такі програмні продукти можуть мати набір стандартних операцій оцінки, які контролюються і коригуються аудитором. Відповідно, робота над їх створенням вимагає відповідних досліджень та ідентифікації потреб аудиторів, що є перспективним напрямом подальших наукових пошукувань.

Висновок до розділу 1

Провівши дослідження теоретико-правових основ обліку й аудиту основних засобів аграрних підприємств зроблено ряд висновків і розроблено пропозиції, що спрямовані на вирішення проблем, пов'язаних із забезпеченням формування належної інформаційної системи управління цими активами.

1. У результаті оцінки позицій різних авторів і законодавчих вимог обґрунтовано уточнення категорій і понять, що відповідають сутності основних засобів у сучасних умовах (удосконалено визначення необоротних активів, основних засобів, в т. ч з акцентом на аграрний сектор), визначено специфіку встановлення вартісного критерію та внесено пропозиції щодо його обсягу, удосконалено класифікацію основних засобів, а для забезпечення ефективного використання основних засобів аграрних підприємств у процесі дослідження вироблено доцільний алгоритм управління ними на підприємстві та місце в ньому систем обліку й аудиту.

2. Дослідження динаміки основних засобів аграрного сектора вказує на динамічне зростання вартості основних засобів аграрних підприємств. Частково такий ріст можна пов'язати зі зростанням цін, однак одночасно вагомий вплив має зростання кількості об'єктів основних засобів. Останнє, окрім іншого, визначається також і появою нових машин і обладнання, які здатні виконувати нові сільськогосподарські функції та операції.

3. Для встановлення сутнісних ознак основних засобів аграрного сектора використано аналіз їх структури та характеристик. Проведений аналіз статистичних даних щодо цього активу свідчить, що основні засоби найбільш масово представлені групою тракторів різних марок, (від 30 до 30,7%), вантажних і вантажно-пасажирських автомобілів (від 19,73 до 20%) та сівалок (від 15,00 до 15,54%). Водночас цей аналіз дозволив обґрунтувати доцільність укрупнення класифікації основних засобів.

4. Через специфіку основних засобів агарного сектора і зважаючи, що технічна складова становить понад 60 відсотків вартості від усіх основних засобів галузі, запропоновано уточнення щодо встановлення вартісного критерію їх визнання, що набуває особливого значення в умовах інфляції та швидкого розвитку інновацій у технічних галузях. Обґрунтованим кроком, на думку українського законодавця, вважається вартісна межа у розмірі 20 тис. грн, хоча загальноєвропейська облікова практика ідентифікує такі активи й встановлює вартісний критерій в сумі 40 тис. грн (1,5 тис. євро), що є більш доцільним для вирішення завдань обліку й аудиту.

5. Дослідження запитів різних користувачів уможливило виявлення потреби в інформації щодо ефективності використання основних засобів агарних підприємств, яку може надавати система внутрішнього аудиту. На цій основі обґрунтовується доцільність розвитку даної системи та перспективи застосування у ній сучасних технологій опрацювання даних, зокрема аналізу. Побудована схема взаємозв'язку систем обліку, аудиту та користувачів їх інформації з урахуванням інтересів останніх.

Основні результати дослідження розділу опубліковані в наукових працях автора [41; 106; 110; 112; 115; 146; 147].

РОЗДІЛ 2. ОБЛІК ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ АГРАРНИХ ПІДПРИЄМСТВ І ЙОГО РОЗВИТОК

2.1. Облік надходження основних засобів в аграрному секторі

Стан функціонування і рівень здійснення виробничої діяльності будь-якого підприємства в аграрному секторі економіки залежить від наявності засобів виробництва та матеріальних умов, які формують його напрям економічної діяльності та виробничу програму. Однією із важливих умов забезпечення ефективного процесу проведення сільськогосподарської діяльності є обґрунтування методологічних аспектів формування, управління та раціонального використання об'єктів основних засобів.

У попередніх розділах дослідження вказано, що до основних засобів відносять об'єкти, якими аграрні підприємства володіють задля використання їх у процесі сільськогосподарського виробництва, надання послуг чи в оренду іншим суб'єктам господарювання, очікуваний термін корисного використання (експлуатації) яких більше одного року. У Додатку Ж відображено вартісні та структурні дані про необоротні активи та їх значну складову – основні засоби досліджуваних аграрних підприємств. Через те, що основні засоби використовуються тривалий час, вони проходять кілька життєвих циклів у діяльності підприємства.

Первинною стадією життєвого циклу основних засобів виступає стадія надходження, яка реалізується в ході інвестиційної фази діяльності аграрних підприємств. Як вказують економічні джерела, на даній стадії суб'єктом господарювання, залежно від способу надходження, здійснюється спорудження, придбання та доведення до придатного до використання стану об'єктів основних засобів, які, відповідно до вимог Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку (надалі – Н(П)СБО) 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [131] та Концептуальної основи

фінансової звітності [86], у разі відповідності критеріям визнання (отримання майбутніх економічних вигод та достовірної оцінки), визнаються як елемент фінансової звітності – актив.

За висновками економістів-дослідників організацію обліку основних засобів варто розпочинати, враховуючи наступні чинники:

- 1) довготривалий термін використання об'єктів основних засобів, протягом якого їх необхідно обліковувати;
- 2) технічно складну та багатокомпонентну їх побудову, яку необхідно детально відобразити в облікових регістрах;
- 3) необхідність проведення ремонтів, реконструкції, модернізації основних засобів призводить до зміни їх первісних характеристик, які потрібно своєчасно відобразити у регістрах обліку;
- 4) вартість об'єктів основних засобів вимагає адекватної організації обліку наявності та їх руху, які б забезпечували їх цілісність і збереження у робочому стані [198, с. 49].

Вирішення вказаних завдань обліку основних засобів, до яких належить, у першу чергу, інформаційне забезпечення потреб аграрного бізнесу, вимагає ефективної реалізації процесу організації обліку безпосередньо на аграрному підприємстві.

У формулюванні мети організації обліку серед вітчизняних вчених відсутній консенсус. Але вони одностайні у локалізації його предмета межами окремого підприємства, а завданням визначають або «забезпечення системного перетворення обліково-економічної інформації про господарські явища та процеси з метою активного впливу на них через систему управління» [73], або удосконалення та раціоналізацію обробки інформації, розподіл робіт між персоналом бухгалтерії, наукову організацію праці [33], або ефективне виконання обліком інформаційних і контрольних функцій [20].

Економісти Ганін В. І. та Синиця Т. В., Яровий К.О. розширюють цей

список наступними технічними завданнями організації обліку:

- своєчасне, всеохопне, достовірне, постійне відображення всіх фактів господарської діяльності, які були здійснені на підприємстві;
- оброблення інформаційних даних при допомозі відповідних процедур, прийомів та способів на основі вихідної інформації;
- узагальнення отриманого масиву опрацьованої інформації, зафіксованої у первинних документах та регістрах балансу і фінансової звітності, та надання її зацікавленим особам [33, с.192].

Враховуючи позиції вчених, вважаємо, що основним завданням обліку основних засобів на даній стадії виступає формування первісної вартості їх об'єктів. Відомо, що придбані або створені основні засоби зараховують на баланс за первісною вартістю. Це положення наведене як в національних, так і в міжнародних стандартах.

За МСБО 16, як і за П(С)БО 7 (з урахуванням останніх змін), до первісної вартості об'єкта включається сума витрат (за попередньою оцінкою) на демонтаж, переміщення об'єкта та на відновлення довкілля.

З'ясуємо, з яких витрат складається первісна вартість основних засобів за національними та міжнародними вимогами:

1. Придбання в кредит:

– П(С)БО 7 – витрати на виплату відсотків за кредит не включаються до первісної вартості об'єкта основних засобів;

– МСБО 16 – у разі якщо об'єкт основних засобів надходить за допомогою залучення кредитів, то облік витрат на виплату відсотків здійснюється відповідно до МСБО 23 «Витрати на позики», залежно від того, чи є цей об'єкт кваліфікованим активом, а також від умов і обставин сплати таких відсотків.

2. Обмін або негрошові операції:

– П(С)БО 7 – справедлива вартість основних засобів на дату отримання (при обміні на неподібний об'єкт). Залишкова вартість переданого основного

засобу (при обміні на подібний об'єкт), але якщо вона вища за справедливу вартість отриманого об'єкта, визначають справедливу вартість, а різницю відносять до витрат звітного періоду;

– МСБО 16 – собівартість такого об'єкта основних засобів оцінюється за справедливою вартістю, якщо операція обміну має комерційну сутність та справедливу вартість отриманого або відданого активу можна достовірно оцінити. Якщо придбаний об'єкт не оцінюється за справедливою вартістю, його собівартість оцінюють за балансовою вартістю відданого активу.

3. За рахунок пайових внесків:

– П(С)БО 7 – методики обліку будь-яких операцій, в яких брали б участь пайовики, у національному обліку не опрацьовано. Розрахунки з використанням пайових внесків (або вартості таких) розглядаються тільки у контексті виплат працівникам;

– МСБО 16 – якщо за отримані активи компанія розраховується пайовими внесками, в обліку така операція відображається за дебетом рахунку відповідних активів і за кредитом рахунку акціонерного капіталу; якщо ж – грошовими коштами (сума яких еквівалентна вартості запропонованих пайових інструментів) – дебетується також рахунок відповідних активів, але кредитується у такому разі рахунок зобов'язань.

4. Як внесок до статутного капіталу:

– П(С)БО 7 – погоджена засновниками (учасниками) підприємства справедлива вартість об'єктів основних засобів;

– МСБО 16 – не передбачено.

З цього приводу вчені-економісти неодноразово наголошували на відсутності облікового документа, який би відображав порядок формування первісної вартості основних засобів та витрат, пов'язаних із здійсненням капітальних інвестицій [101, с.7; 204, с.57].

Та вітчизняна система бухгалтерського обліку належить до континентальної організаційної моделі обліку, яка базується на використанні

оцінки за історичною собівартістю, що характерна високим консерватизмом [216, с. 365].

П(С)БО 7 «Основні засоби» [158], Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів [119] та П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств» [161] розкривають економічний зміст усіх існуючих видів оцінки, які розглянемо у табл. 2.1.

Таблиця 2.1

Характеристика видів оцінки основних засобів

Види вартості	Економічний зміст оцінки
Первісна вартість	Історична (фактична) собівартість основних засобів (надалі – ОЗ) у сумі грошових коштів або справедливої вартості інших активів, сплачених (переданих), витрачених для придбання (створення) ОЗ
Залишкова вартість	Первісна вартість за вирахуванням зносу
Вартість, яка амортизується	Первісна або переоцінена вартість основних засобів за вирахуванням їх ліквідаційної вартості
Ліквідаційна вартість	Сума коштів або вартість інших активів, яку підприємство очікує отримати від реалізації (ліквідації) ОЗ після закінчення терміну їх корисного використання (експлуатації), за вирахуванням витрат, пов'язаних із продажем (ліквідацією)
Переоцінена вартість	Вартість ОЗ після їх переоцінки
Справедлива вартість	Сума, за якою можна продати основний засіб або оплатити зобов'язання за звичайних умов на певну дату
Чиста вартість реалізації	Справедлива вартість ОЗ за вирахуванням очікуваних витрат на його реалізацію

Джерело: систематизовано на основі [158; 161].

Але використання оцінки основних засобів за історичною собівартістю, що визначається МСБО 16 «Основні засоби» [122], МСБО 38 «Нематеріальні активи» [124], МСБО 41 «Сільське господарство» [125] та вітчизняними П(С)БО 7, П(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість» [163], є не завжди прийнятним, відповідно до принципу превалювання сутності над формою, особливо при транзакціях між підприємствами однієї групи.

Випадок виникнення такої транзакції описано у нижченаведеному прикладі: Група компаній «Укрлендфармінг» має істотний вплив на діяльність підприємства ТОВ «Агро-Прогрес 2», оскільки володіє часткою

100% у вартості статутного капіталу. У 2017 році дирекцією корпоративної структури прийнято рішення придбати ветеринарну лабораторію вартістю 76,9 тис. грн (у т.ч. податок на додану вартість (надалі – ПДВ)), залишкова вартість якої становила 70,0 тис. грн. При цьому вартість такого об'єкта на ринку на дату перерахування була 85,0 тис. грн (у т.ч. ПДВ), враховуючи рівень зносу об'єкта. Витрати монтажу, які проводила стороння організація, склали 9,0 тис. грн (без ПДВ).

У табл. 2.2 відображено господарські операції ТОВ «Агро-Прогрес 2» з придбання основних засобів, відповідно до П(С)БО та з урахуванням оцінки за справедливою вартістю.

Таблиця 2.2

Відображення придбання основних засобів у бухгалтерському обліку
з урахуванням оцінки за справедливою вартістю

Дата	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн (відповідно до чинних П(С)БО)	Справедлива вартість, грн	Різниця, грн
		Д-т	К-т			
23.01	Перераховано кошти за вет. лабораторію	371	311	76900	85000	Х
23.01	Відображено под. кредит з ПДВ	641	644	12817	14167	1350
12.02	Відображено взяття на баланс вет. лабораторії	152	631	64083	70833	6750
12.02	Відображено закриття рахунку под. кредиту з ПДВ	644	631	12817	14167	х
12.02	Відображено взаємозалік розрахунків	631	371	76900	85000	х
18.02	Відображено витрати з монтажу вет. лабораторії	152	685	9000	9000	0
18.02	Відображено под. кредит з ПДВ	641	685	1800	1800	0
21.02	Відображено введення в експлуатацію вет. лабораторії за собівартістю	104	152	73083	79833	х
Загальна різниця						8100

Джерело: розроблено автором.

Таким чином, досліджуване аграрне підприємство відобразило основний засіб за ціною придбання, яка викривляє інформацію про основні засоби у фінансовій звітності, оскільки ринкова вартість ветеринарної лабораторії перевищує його вартість придбання на 8,1 тис. грн (у т.ч. ПДВ).

У таких ситуаціях, окрім викривлення фінансової інформації, державний бюджет може не доотримувати значні суми коштів. Тому для поліпшення якості фінансової інформації потрібно запровадити у відповідних МСФЗ та П(С)БО використання справедливої вартості для купівлі-продажу об'єктів основних засобів між пов'язаними сторонами, яка має бути не меншою за залишкову вартість відповідного об'єкта основних засобів. Це дозволить стороні, яка продала об'єкт, у разі перевищення справедливої вартості над залишковою вартістю, відображати доходи від звичайної діяльності, що збільшить базу оподаткування для наповнення бюджету. Зокрема, виходячи з даних прикладу, для ТОВ «Агро-Прогрес 2» таке перевищення становитиме 1350 грн.

У корпоративних підприємствах агросектора здійснюються операції щодо обміну основних засобів, в т. ч на інші активи. При цьому за основу зазвичай береться справедлива вартість з деякими поправками, або ж балансова вартість.

У п.п. 12, 13 П(С)БО 7 відзначається, що: «12. Якщо залишкова вартість переданого об'єкта перевищує його справедливу вартість, то первісною вартістю об'єкта основних засобів, отриманого в обмін на подібний об'єкт, є справедлива вартість переданого об'єкта зі включенням різниці у витрати звітного періоду. Первісна вартість об'єкта основних засобів, придбаного в обмін (або частковий обмін) на неподібний об'єкт, дорівнює справедливій вартості переданого об'єкта основних засобів, яку збільшено (зменшено) на суму коштів або їх еквівалентів, що була передана (отримана) під час обміну» [158].

Зважаючи на специфіку обліку таких операцій, доцільно приділяти

достатньо уваги питанням оцінки та видів вартості основних засобів.

У системі обліку відповідні господарські операції відображатимуться різними способами, залежно від обраних варіантів (Додаток 3).

Згідно з п. 11 МСФЗ 13 [229] при визначенні справедливої вартості об'єкта основного засобу підприємство має передбачити характеристики об'єкта таким чином, щоб учасники могли врахувати дані характеристики при визначенні ціни цього активу на дату оцінки. Такими характеристиками, наприклад, можуть бути: стан та місце розташування об'єкта основних засобів, обмеження щодо продажу або використання тощо. Крім того, означення справедливої вартості потребує транзакції на активному ринку, який є основним для певного активу, а за його відсутності – на найбільш вигідному ринку.

Вирішення такого питання можливе шляхом застосування рекомендацій МСФЗ (табл. 2.3), що встановлюють підходи до визначення вартості основних засобів з урахуванням їх виду.

Таблиця 2.3

Можливі методи визначення вартості основних засобів для потреб обліку

№ з/п	Канали надходження ОЗ	Методи визначення вартості ОЗ
1	Придбання за грошові кошти	За поточною вартістю За чистою реалізаційною вартістю За вартістю обміну
2	Придбання у позику	За ринковою вартістю За поточною вартістю майбутніх виплат, пов'язаних із придбанням ОЗ
3.	Придбання у вигляді акціонерного капіталу	За ринковою вартістю цінних паперів За ринковою вартістю придбаних основних засобів За незалежною вартістю оцінки
4	Обмін	За ринковою вартістю За ринковою вартістю ОЗ, переданих замість отриманих
5	Господарський спосіб будівництва	За вартістю усіх засобів для будівництва
6.	Безоплатна передача	За ринковою вартістю

Джерело: систематизовано автором.

При цьому суттєве значення має також спосіб придбання.

Тут слід звернути увагу на твердження Камінської Т.Г.: «дослідження підходів економістів і науковців з бухгалтерського обліку щодо сутності процесу придбання як етапу кругообороту капіталу, показують, що призначенням даного етапу є забезпечення безперебійного процесу виробництва, а також зменшення витрат на придбання у структурі собівартості продукції за рахунок альтернативної можливості укладання господарських договорів. Дані фактори підкреслюють необхідність ретельної організації обліку та контролю на етапі придбання» [76, с.80].

Не менш вагому аргументацію щодо процесу придбання основних засобів наводить Яремко І.Я., котрий стверджує, що «кожна стадія має цільовий характер та економічну доцільність» [220, с. 110].

Це засвідчує, у свою чергу, що основні засоби надходять на аграрне підприємство різними шляхами, які можна умовно поділити на дві частини: надходження, пов'язане з витрачанням як грошових, так і матеріальних ресурсів, та надходження, що не супроводжується витратами (рис. 2.1).

До першої групи належать операції з:

- придбання за грошові кошти готових основних засобів, їх виготовлення власними силами;
- обмін різноманітних активів підприємства на основні засоби (подібний та неподібний).

Також до цієї групи господарських операцій належать: операції, пов'язані з поліпшенням об'єкта основних засобів (модернізація, модифікація, добудова, реконструкція тощо), що супроводжуються різноманітними витратами і призводять до збільшення майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання об'єкта, та витрати на утримання об'єктів у робочому стані (поточний ремонт).

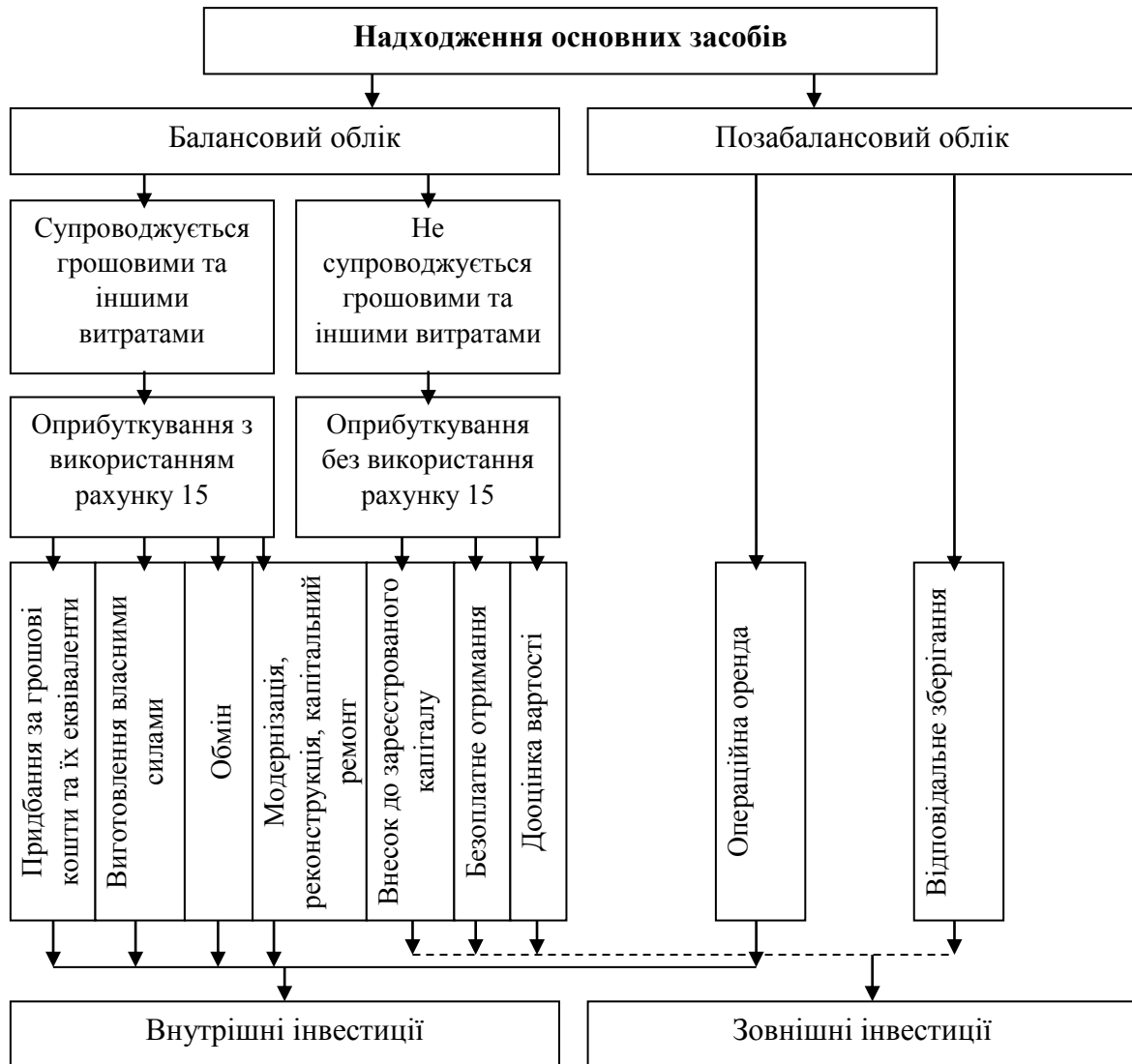


Рис. 2.1. Порядок відображення у бухгалтерському обліку надходження основних засобів

Джерело: узагальнено і систематизовано автором на основі [71].

До другої групи належить надходження основних засобів:

- у результаті ліквідації заборгованості учасниками за внесками до пайового капіталу;
- безоплатне одержання основних засобів (у тому числі отримання як цільове фінансування корпоративної структури).

Також до цієї групи належать операції, що відображають результат переоцінки (дооцінки) об'єктів основних засобів. Іншими напрямками надходження основних засобів на аграрне підприємство також є: переведення з оборотних активів; оприбуткування у результаті інвентаризації;

переведення зі складу позабалансових об'єктів.

В Україні, на відміну від міжнародної практики, при придбанні основних засобів спочатку зараховуються на рахунок «Капітальні інвестиції». Окрім цього до їх вартості включається дещо ширше коло витрат, тому використання рахунку 15 вимагає детальної оцінки і є випадки, коли його використання абсолютно невиправдане. До прикладу, при внесенні основних засобів в статутний капітал (zareєстрований), при безоплатному отриманні, дооцінці вартості тощо, а ще з урахуванням одночасного їх введення в експлуатацію, доцільним є пряме зарахування таких активів на рахунок 10. Враховуючи потребу в удосконаленні аналітичного обліку основних засобів, оскільки вони мають різну економічну та юридичну природу, аграрним підприємствам варто організувати бухгалтерську роботу з відображення даних про надходження основних засобів на рівні управлінського обліку, застосовуючи систему аналітичних рахунків. У додатку И наведено фрагмент пропонованого Плану рахунків, що відповідає цій позиції. Відповідно, пропонується і певна кодифікація, сутність котрої ілюструє рис. 2.2.

Формування ефективної системи бухгалтерського обліку, зорієнтованої на забезпечення достовірною і повною інформацією керівництва підприємства та інвесторів, потребує переорієнтації облікової політики, методики та організації обліку з урахуванням концепції життєвого циклу реальних інвестицій в основні засоби. У зв'язку із цим аналітичний облік має надавати інформацію в розрізі об'єктів внутрішнього та зовнішнього інвестування для визначення аналітичних показників, що характеризують ефективність освоєння інвестицій.

XX X X XX XX

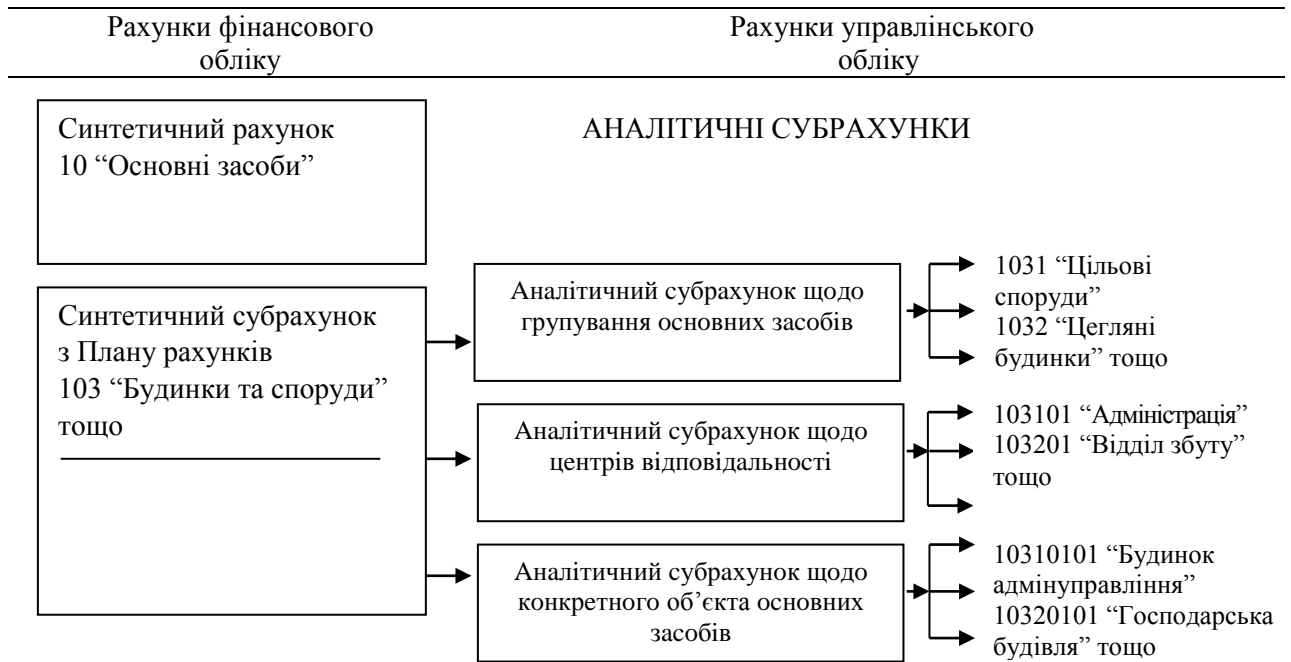
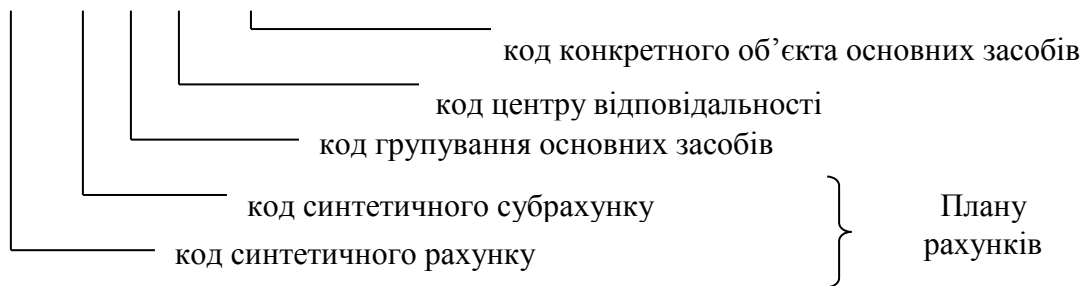


Рис. 2.2. Пропонована структура будови шифру рахунків з обліку основних засобів

Джерело: авторська розробка.

Для вирішення цього завдання пропонуємо використовувати аналітику на прикладі субрахунку 103 «Будинки та споруди» (рис. 2.3).

У первинних документах, що застосовуються під час відображення операцій з основними засобами, недостатньо інформації, яка може бути використана для чіткого віднесення відповідних об'єктів інвестицій в основні засоби до відповідного шифру, тому необхідно ввести додаткові реквізити.

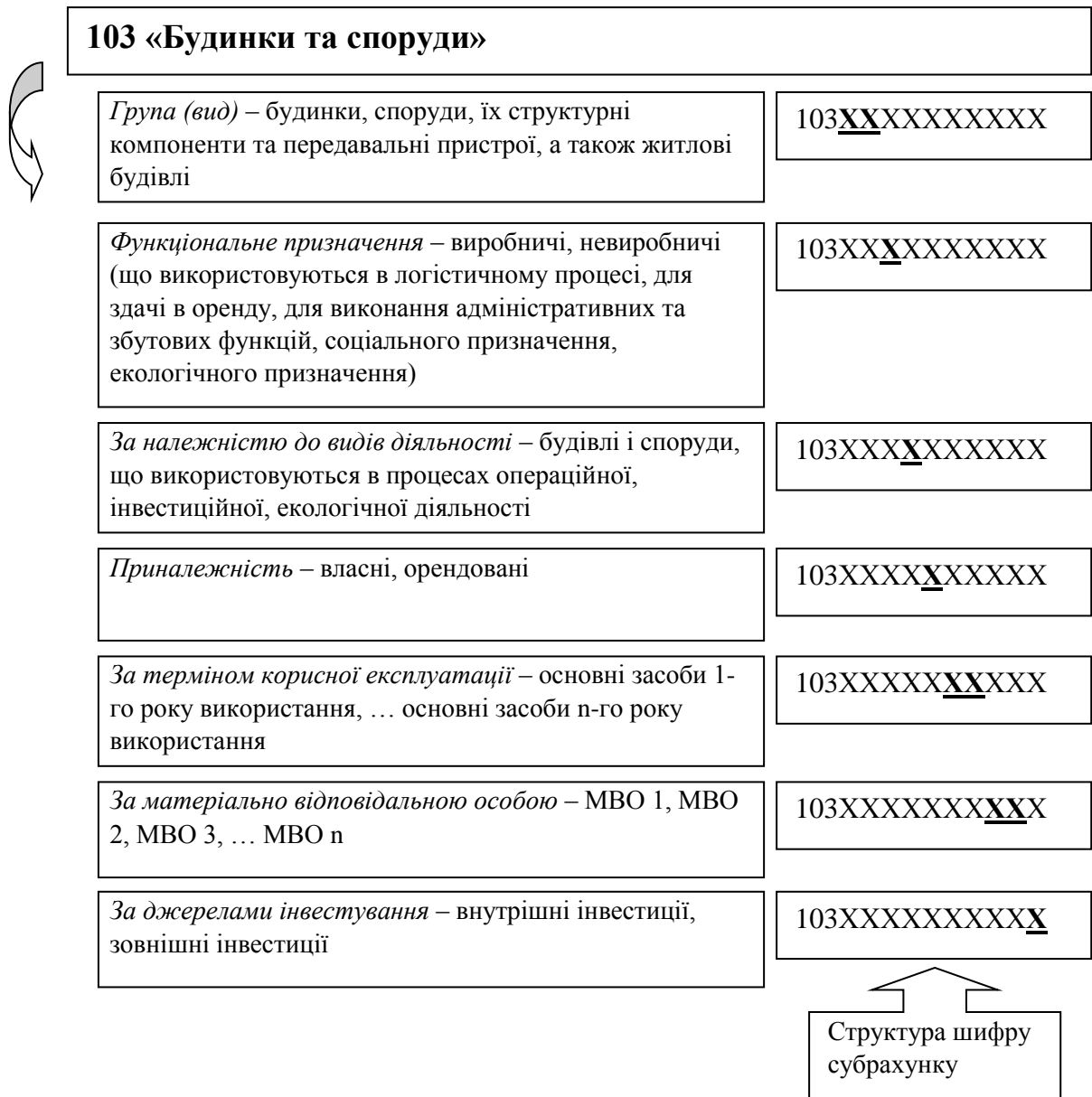


Рис. 2.3. Структура шифру субрахунку 103 «Будинки та споруди» за рівнем деталізації субрахунків

Джерело: узагальнено і систематизовано автором на основі [71].

На етапі реалізації інвестицій в основні засоби одним із питань, яке викликає багато дискусій, є питання відображення в бухгалтерському обліку операцій із надходження на підприємство. Основна частина суперечностей міститься у використанні рахунку 15 «Капітальні інвестиції» за первісного оприбуткування основних засобів. Таким чином, існує необхідність удосконалення теоретичних і практичних засад організації обліку основних

засобів у напрямі розширення її управлінських можливостей, максимально пристосовуючи до практичних потреб досліджуваних аграрних підприємств, що виникають у процесі ухвалення управлінських рішень щодо руху основних засобів та ефективності їх використання.

2.2. Облік експлуатації та ремонтів основних засобів аграрних підприємств як основа ефективного їх використання

Забезпеченість аграрних підприємств основними засобами є необхідною умовою для здійснення господарської діяльності, а також є одним із найважливіших факторів підвищення ефективності виробництва.

Відмінною рисою основних засобів є їхнє багатократне використання у процесі виробництва сільськогосподарської продукції, зберігання початкового фізичного стану протягом тривалого періоду.

Тривалий період експлуатації ОЗ пов'язаний з існуванням їх життєвого циклу, який поділяється на відповідні фази: інвестиційну, експлуатаційну та ліквідаційну. Схематично це відображено на прикладі рисунку 2.4.

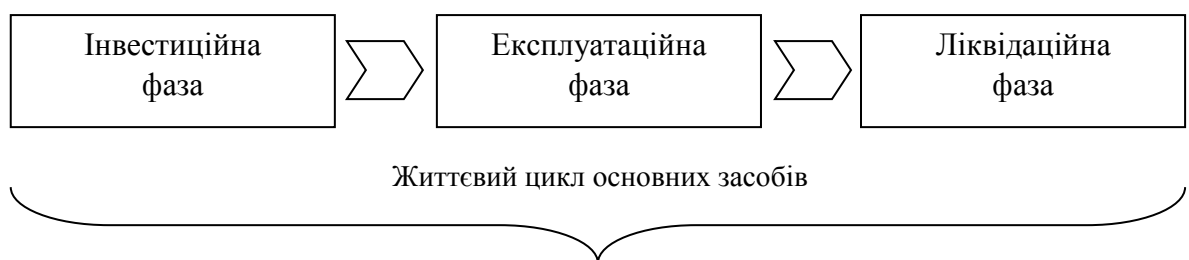


Рис. 2.4. Схема життєвого циклу основних засобів на підприємстві

Джерело: складено автором на основі [223; с. 28].

За висновками окремих вчених «життєвий цикл основних засобів» охоплює значну частину життєвого циклу інвестиційного проекту. І це не випадково, бо саме «його тривалість визначає економічний термін життя

інвестиції (в тому числі в основні засоби)» [15, с. 22], який, у свою чергу, залежить від життєвого циклу сільськогосподарської продукції, терміну корисної експлуатації основних засобів тощо.

Наприклад, Макеєва О.В. визначає життєвий цикл основних засобів як «...період від початку здійснення капітальних інвестицій в об'єкт до його вибуття» та наводить такі його стадії: «здійснення капітальних інвестицій, продуктивне використання, відновлення та поліпшення якісних характеристик об'єкта, вибуття» [102, с. 230–231].

Перша і третя фаза життєвого циклу основних засобів «працюють» з єдиною метою – забезпечити ефективну експлуатацію засобів виробництва для формування доданої вартості. У першому випадку йдеться про підготовку процесу виробництва – придбання, будівництво, реконструкцію чи безоплатне надходження, в іншому – підготовка до заміни об'єктів на більш продуктивні та енергоощадні під час їх експлуатації.

За висновками окремих вчених, відтворення основних засобів пов'язано з динамічним, циклічним кругообігом основного капіталу, що відбувається в розрізі інвестиційної, операційної та фінансової діяльності підприємства, у процесі яких за один цикл основний капітал проходить різні стадії і трансформації (рис. 2.5).

Значимість взаємозв'язку відтворювального процесу з видами діяльності підприємства обумовлена необхідністю обґрунтування взаємопов'язаних елементів інвестиційної, кредитної, амортизаційної політики підприємства та управління використанням основними засобами [126]. Тому варто наголосити, що процесом експлуатації основних засобів є їх корисне використання у господарській діяльності підприємства протягом терміну служби, яке веде до трансформації вартісних та якісних характеристик об'єктів, зумовлює необхідність проведення процедур з їх поліпшення й підтримання в робочому стані.

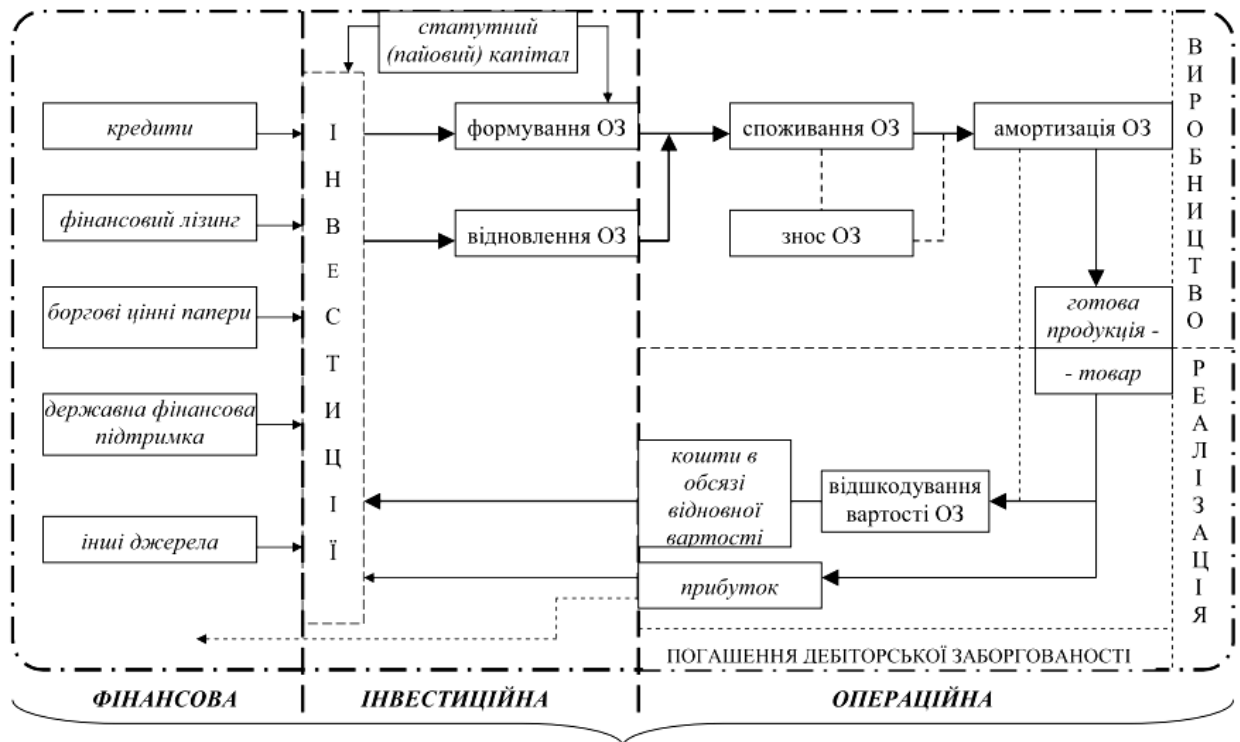


Рис. 2.5. Схема відтворення основних засобів за фазами їх життєвого циклу в аграрному підприємстві

Джерело: [126].

Теоретичні та практичні дослідження процесу експлуатації основних засобів дають можливість виокремити наступні інформаційні потоки, які підлягають відображенню у системі рахунків обліку аграрного підприємства.

1. Амортизація як системний розподіл вартості основних засобів протягом терміну його корисного використання – вартість об’єктів у процесі експлуатації поступово зменшується у зв’язку з фізичним або моральним зносом, що в обліку відображається через обчислення амортизації.

2. Витрати, спрямовані на підтримання об’єктів у робочому стані, тобто ті, які пов’язані з ремонтом основних засобів і здійснюються для відновлення або збереження первісних економічних вигод.

3. Капітальні витрати, що спрямовані на поліпшення основних засобів та пов’язані з модернізацією, модифікацією, добудовою, дообладнанням, реконструкцією об’єктів і сприяють зростанню майбутніх економічних вигод від їх застосування в господарській діяльності.

4. Переоцінка об'єктів як інструмент збереження економічної цінності активів зумовлює зміну (збільшення чи зменшення) первісної вартості та забезпечує відображення їх реальної ринкової вартості у фінансовій звітності.

5. Зменшення корисності об'єктів основних засобів – очікуваний розмір втрати економічної вигоди (у випадку невідповідності залишкової вартості до суми ймовірної реалізації).

На рис. 2.6 наведено модель руху інформаційних потоків у процесі експлуатації основних засобів за фазами їх відображення в бухгалтерських регістрах.

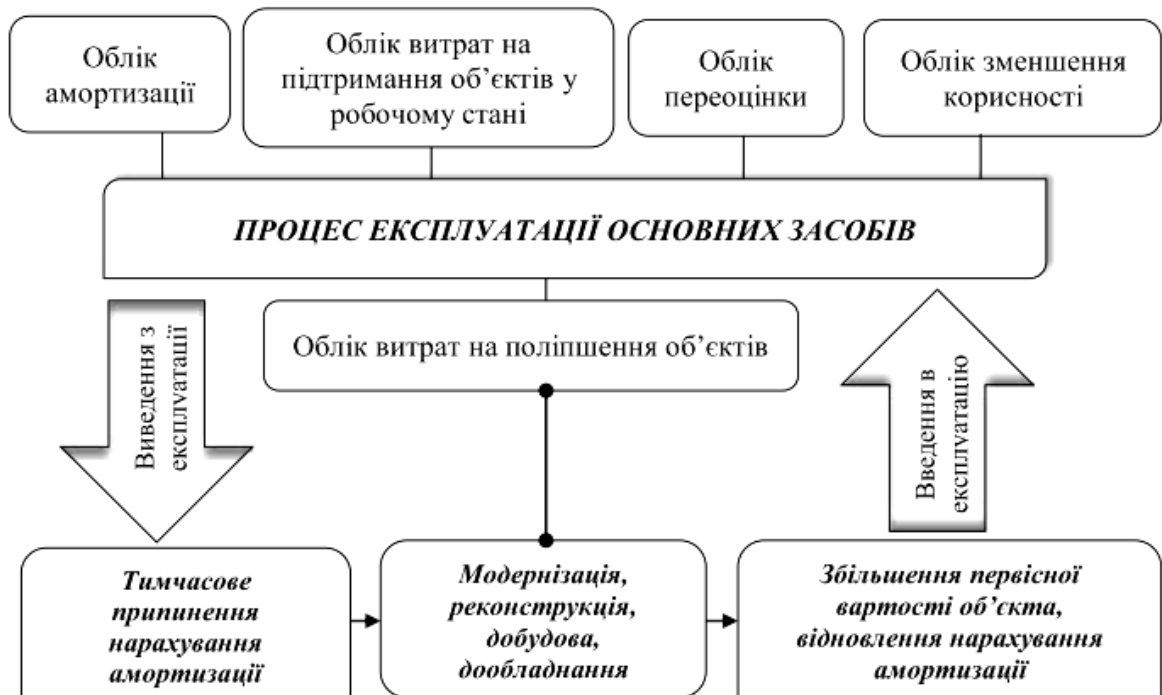


Рис. 2.6. Модель інформаційних потоків у процесі відображення в обліку операцій з експлуатації основних засобів

Джерело: [196].

Враховуючи побудовану модель інформаційних потоків, процес експлуатації основних засобів доцільно розглядати як сукупність організаційних дій щодо ступеня використання об'єктів у господарській

діяльності підприємства, які можна згрупувати в активну та пасивну форми.

Активна форма експлуатації – це операції, які передбачають безпосереднє використання основних засобів (амортизація, переоцінка, зменшення корисності), а також заходи щодо їх підтримання в робочому стані у вигляді поточних ремонтів та технічного обслуговування.

За пасивної форми об'єкти основних засобів тимчасово виводяться з експлуатації у зв'язку з проведенням робіт з їх реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання.

Рух облікової інформації про об'єкти основних засобів дає підстави стверджувати, що тільки чітко продумана та раціонально організована система інформаційного забезпечення дає можливість користувачам отримувати якісні, своєчасні та повні дані про використання. Підставою для фіксування фактів господарського життя в діяльності аграрного підприємства, а також юридичним доказом їх здійснення є правильне документування.

Враховуючи наявну структуру інформаційних потоків у процесі експлуатації основних засобів, головним завданням організації їх обліку є: вибір оптимальної за складом та обсягом облікової інформації, яка повинна знайти своє відображення в бухгалтерських документах; побудова раціональної схеми електронного документообігу, яка сприятиме найменшим затратам трудових, матеріальних та фінансових ресурсів.

Дефіцит облікових даних у чинних первинних документах, з одного боку, та їх перевантаження (зайвість інформації) – з іншого, свідчать про необхідність розроблення нових форм, більш уніфікованих, які забезпечать повноцінну реєстрацію господарських операцій, пов'язаних з експлуатацією основних засобів. Виходячи з побудованої моделі руху інформаційних потоків, процес документування операцій, пов'язаний з експлуатацією основних засобів, необхідно розглядати через призму нових (альтернативних) форм первинних документів, які ілюструють оптимальні

облікові дані та дають можливість отримувати більш об'єктивну інформацію.

Управління будь-яким процесом на аграрному підприємстві пов'язане з поняттям «ефективність», адже досягнення ефекту стає основним завданням, вирішення якого дасть можливість підвищити та забезпечити стабільність отримання позитивних фінансових результатів підприємства. Для прийняття стратегічних рішень і практичної реалізації концепції механізму управління основними засобами на аграрному підприємстві має бути побудована виважена амортизаційна політика, яка б поєднувала в собі інформаційні можливості фінансового обліку та норм податкового законодавства.

Реалізація амортизаційної політики уможлиблює віднесення сум зносу на собівартість сільськогосподарської продукції, але старіння основних засобів пов'язане зі зростанням витрат на капітальні ремонти. Це знижує ефективність їх використання, на що варто звертати особливу увагу в умовах зростання конкуренції в агросекторі.

Таким чином, амортизаційна політика є невід'ємним складником облікової політики і містить сукупність способів управління, порядок обчислення, відображення в обліку й використання зносу (амортизаційних відрахувань). Під час створення концепції амортизаційної політики в частині основних засобів підприємству доцільно виділяти такі елементи, які дадуть змогу впорядкувати обліковий процес та надати бухгалтерському обліку планованості, цілеспрямованості та забезпечити його ефективність.

Особливості організації та методичні засади формування інформації про елементи амортизаційної політики (у частині облікового аспекту) регламентуються П(С)БО 7 «Основні засоби» [158] та нормами Податкового кодексу України [155].

До таких елементів належать: вартісний критерій визнання основних засобів; установлення термінів корисного використання; означення вартості, яка амортизується; метод обчислення амортизації; зміна первісної вартості; перегляд методу амортизації та терміну експлуатації. Всі зазначені елементи

мають вагомий вплив на відображення інформації про амортизацію основних засобів у бухгалтерських документах.

Під впливом виробничого процесу і зовнішнього середовища об'єкти основних засобів поступово зношуються і переносять свою початкову вартість на витрати виробництва або витрати періоду частинами у вигляді амортизаційних відрахувань згідно із встановленими нормами.

На наш погляд, основним критерієм відбору методів обчислення амортизації є досягнення оптимального співвідношення між величиною амортизаційних відрахувань і їх впливом на конкурентоспроможність продукції підприємства. Аграрним підприємствам треба враховувати, що реалізаційні ціни на його продукцію можуть не витримати амортизаційного «перевантаження». Так, при збільшенні суми амортизаційних відрахувань необхідним заходом стає збільшення ціни на продукцію, що практично є неможливим в умовах значного зовнішнього і сезонного впливу на ціноутворення сільськогосподарської продукції.

Характерним для початку другої стадії життєвого циклу основних засобів є мінімальний рівень витрат на їх ремонт та модернізацію. У цей період має бути досягнутий максимальний ефект від використання необоротних активів. Очікування співпадають зі стабільним отриманням прибутків від господарської діяльності. У кінці другої стадії та наступній навпаки – такі витрати зростають, а також знижується рівень корисної експлуатації об'єктів. Це вимагає інтенсивного витрачання коштів на розширене відтворення основних засобів.

Отже, на цих стадіях доцільнішим спочатку є застосування прискорених методів амортизації: прискореного зменшення залишкової вартості та кумулятивного, а під час ліквідаційної стадії – пропорційних методів обчислення амортизації.

Таким чином, обираючи амортизаційну політику, потрібно дотримуватись певної послідовності дій щодо її формування:

- по-перше, чітко визначити стратегію діяльності аграрного підприємства;
- по-друге, керуючись ст. 138.3.1 та 138.3.2 Податкового кодексу України (надалі – ПКУ), визначити об'єкти обчислення амортизації;
- по-третє, визначитись із класифікацією груп основних засобів відповідно до ст. 138.3.3 ПКУ;
- по-четверте, встановити, відповідно до ст. 138.3.1 ПКУ, вартість основних засобів, що підлягає амортизації;
- по-п'яте, встановити критерії визначення очікуваного терміну корисного використання основних засобів. Відомо, що важливим моментом при формуванні амортизаційної політики на підприємствах, яким оперує норма пп. 138.3.3 ПКУ, є «очікуваний термін корисного використання (експлуатації)».

З приводу цього аграрні підприємства можуть стикнутися із проблемою, адже жоден чинний нормативний акт не містить будь-яких алгоритмів або критеріїв означення цього терміну.

Так, згідно з П(С)БО 7 «Основні засоби», він має встановлюватись підприємством самостійно з урахуванням умов та інтенсивності експлуатації, морального зносу та інших факторів. Проте серед практиків дотепер ведуться активні дискусії щодо варіантів його встановлення. Зокрема, перший варіант визначення очікуваного терміну корисного використання ґрунтується на накопиченому досвіді підприємства при експлуатації основних засобів.

Другий варіант – ґрунтується на визначенні терміну корисного використання згідно з технічними документами, що додаються до придбаного об'єкта основних засобів. Однак і цей варіант не є ідеальним, оскільки він не враховує специфіку експлуатації одного і того ж об'єкта в різних умовах.

Третій варіант – ґрунтується на визначенні терміну корисного використання з урахуванням галузевих особливостей шляхом розробки

класифікатора із глибокою деталізацією об'єктів основних засобів [151].

Останній – ґрунтується на визначенні терміну корисного використання відповідно до пункту 138.3.3 статті 138 ПКУ. Цей варіант, здавалось би, є найпростішим, однак, незважаючи на простоту, подібні терміни не можуть враховувати специфіку окремого об'єкта основних засобів, не кажучи вже про умови його використання і моральний знос.

Підводячи підсумок вищевикладеному, варто зауважити, що фізично можливий термін служби основних засобів не може бути основою для визначення терміну корисного використання і, відповідно, норм амортизації. Він повинен визначатися на основі «економічно доцільного терміну служби, який може бути менше фізично можливого» [188], але в будь-якому випадку не бути меншим від мінімального допустимого терміну, чітко регламентованого для кожної групи основних засобів п. 138.3.3 ст. 138 ПКУ.

Основним етапом формування амортизаційної політики має стати вибір методу обчислення амортизаційних відрахувань залежно від обраної стратегії діяльності підприємства. Згідно зі ст. 138.3.1 ПКУ, розрахунок амортизації основних засобів має здійснюватися відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності з урахуванням обмежень, встановлених п.п. 14.1.138 п. 14.1 ст. 14 р. І ПКУ, п.п. 138.3.2-138.3.4 п. 138.3 ПКУ та обраної аграрним підприємством стратегії розвитку (табл. 2.4).

Таблиця 2.4

Вибір методів обчислення амортизації основних засобів залежно від обраної стратегії розвитку аграрного підприємства

Стратегія розвитку	Оптимальні методи обчислення амортизації ОЗ	Характеристика вибору методів обчислення амортизації
Стратегія адаптації бізнесу на аграрному ринку	прямолінійний	Передбачає активне збільшення кількості ОЗ
	зменшення залишкової вартості	
	виробничий	
Стратегія розвитку	прямолінійний	
	зменшення залишкової вартості	
	виробничий	

Продовження табл. 2.4

Стратегія стабілізації бізнесу	прискореного зменшення залишкової вартості	Передбачає помірне зростання кількості ОЗ
	зменшення залишкової вартості	
	кумулятивний	
Стратегія перепрофілювання	прямолінійний	Передбачає удосконалення ОЗ при незмінному їх рівні
	зменшення залишкової вартості	
	виробничий	
Стратегія виживання	прямолінійний	Передбачає тимчасове припинення удосконалення ОЗ або їх ліквідацію
	зменшення залишкової вартості	
	виробничий	

Джерело: розроблено автором.

Критерії обрання методів обчислення амортизації та формування амортизаційної політики корелюються з положеннями стратегії розвитку аграрного підприємства. Відповідно, остання має чітко визначати наступні 4 складові елементи такої політики:

1. Оцінка вартості з відображенням зменшення вартості основних засобів внаслідок зносу (амортизації).
2. Облікове обґрунтування визнання та відображення частини вартості основних засобів у витратній частині фінансового результату.
3. Фіскальне обчислення неоподаткованої частини прибутку в розмірі, що регулюється законодавством.
4. Інвестиційні розрахунки щодо формування резервів на оновлення складу основних засобів.

Отже, обрана аграрним підприємством амортизаційна політика має бути спрямована на:

- забезпечення системою амортизації (методами і нормами амортизації) повного відображення величини зносу і, відповідно, об'єктивної величини перенесеної вартості основних засобів на витрати виробництва;
- формування амортизаційного фонду відповідно до процесів зношення основних засобів (з урахуванням як фізичного, так і морального зносу), відновлення їх вартості;

- створення системи розрахункових співвідношень щодо можливості формування амортизаційних відрахувань у складі грошової виручки від реалізації сільськогосподарської продукції;

- створення антикризової системи накопичення, страхування, зберігання та цільового використання фонду амортизаційних відрахувань;

- формування системи фінансового менеджменту, поточного і стратегічного планування витрачання амортизаційного фонду [2, с.19].

За цих умов вибору стратегії розвитку аграрних підприємств і методів обчислення амортизаційних відрахувань вважаємо за доцільне встановити спосіб акумулювання грошових ресурсів, цільове призначення яких – відновлення основних засобів. Зокрема, при надходженні виручки від реалізації готової продукції суму, еквівалентну амортизаційним відрахуванням, перераховувати на окремий рахунок – депозитарій, на якому будуть акумулюватися амортизаційні відрахування.

При відокремленні з виручки від реалізації готової продукції на окремий рахунок-депозитарій необхідно зробити такі проводки (Додаток К).

Запропонована організація обліку амортизаційного фонду дозволить керівництву аграрного підприємства забезпечити спрямування коштів виключно на оновлення майна, аналізувати розміри сформованого та використаного амортизаційного фонду, надавати точну інформацію про рівень забезпеченості процесу відновлення грошовою масою.

За умов прискореного розвитку аграрного сектора економіки необхідними у процесі здійснення ефективної діяльності аграрних підприємств стають раціональні витрати на ремонт і поліпшення, модернізацію та підтримання в належному стані основних засобів.

Для підтримки об'єктів основних засобів у робочому стані, а також досягнення оптимальних показників фінансово-господарської діяльності менеджменту аграрних підприємств необхідно виділяти кошти на поточний і капітальний ремонт, технічне обслуговування, модернізацію,

реконструкцію й інші види поліпшення.

Даний об'єкт займає вагоме місце в управлінні господарською діяльністю аграрного підприємства та проявляється в бухгалтерському обліку через витрати на ремонт основних засобів. Він також є досить дискусійним, що визначається податковим законодавством та комплексом законодавчих актів, які регулюють різні режими права власності на основні засоби.

Проблемні питання, пов'язані з визнанням і бухгалтерським обліком витрат на ремонт основних засобів, досліджувалися багатьма вітчизняними вченими та науковцями, що свідчить про складність та різноплановість даного об'єкта обліку й актуалізує потребу вироблення його комплексного розуміння здійснення ремонтів на практиці. Від вирішення відповідних питань теоретичного характеру залежить обґрунтованість подальших організаційно-методичних розробок, спрямованих на удосконалення бухгалтерського обліку витрат на ремонт основних засобів.

Для цілей даного дослідження ремонт, з точки зору бухгалтерського обліку відповідних господарських операцій, вважаємо комплексним об'єктом бухгалтерського обліку. У зв'язку з цим «поставлені для розв'язання наступні питання:

1) ідентифікація сутності ремонту основних засобів та витрат на нього у складі об'єктів бухгалтерського обліку;

2) конкретизація класифікаційного поділу ремонтів основних засобів для цілей забезпечення належної фіксації інформації про відповідні операції в бухгалтерському обліку та формування якісного обліково-аналітичного забезпечення процесом управління ремонтом основних засобів» [182].

Порядок відображення витрат на поліпшення основних засобів у бухгалтерському обліку залежить від того, приведе поліпшення до збільшення економічної вигоди чи його направлено на підтримку об'єкта у робочому стані. Регламентовано цей порядок П(С)БО 7 [158] і П(С)БО 16

[160]. Крім того, у Методичних рекомендаціях з бухгалтерського обліку основних засобів, затверджених наказом МФ України від 30.09.2003 р. № 561 [119], є спеціальний розділ «Облік ремонту і поліпшення основних засобів».

Поточний ремонт основних засобів передбачає виконання дрібних робіт із відновлення, виправлення, часткової заміни окремих швидкозношуваних деталей, налагодження об'єктів та їх регулювання. «Мета поточного ремонту – збереження основних засобів у придатному для експлуатації стані, для чого проводять регулярні ремонтно-профілактичні роботи з усунення дрібних неполадок, попередження прогресуючого фізичного спрацювання та морального старіння» [36]. Витрати на такий ремонт є відносно невеликими та здійснюються частіше порівняно з витратами на капітальний ремонт.

Капітальний ремонт, зумовлений нормальним закономірним фізичним зносом основних засобів, у підсумку сприяє оновленню об'єктів, і, на відміну від поточного, складніший за обсягом виконуваних робіт, потребує значних одноразових витрат і здійснюється значно рідше, ніж поточний ремонт. Капітальний ремонт основних засобів на підприємстві зазвичай поєднується з його модернізацією.

Важливою ознакою, як показує дослідження діяльності вітчизняних аграрних підприємств, в обліку ремонтів основних засобів є також існування різних режимів використання об'єктів, що підлягають ремонту. Тому необхідно виділити наступні правові режими використання основного засобу, що ремонтується:

- ремонт власних основних засобів;
- ремонт орендованих основних засобів;
- ремонт основних засобів у спільній діяльності.

Таким чином, можна зробити висновок, що підходи до обліку витрат на ремонт основних засобів не були однозначними і постійно змінювалися через зміни, які відбувалися у правовому та економічному середовищі.

Основною умовою, яка матиме позитивний вплив на якість обліку витрат на ремонти основних засобів, є те, що доцільно навіть при різних видах ремонтів використовувати позамовний метод щодо кожного об'єкта; при цьому склад витрат може бути таким, як подано в додатку Л.

З метою формування комплексного підходу до організаційно-методичного забезпечення бухгалтерського обліку витрат на ремонт при різних класифікаційних ознаках витрат пропонуємо наступну конструкцію їх ідентифікації у системі бухгалтерського обліку.

Розроблена конструкція бухгалтерського обліку витрат на ремонт основних засобів враховує особливості здійснення ремонтних робіт. Це дозволяє в комплексі підійти до організаційно-методичних положень бухгалтерського обліку витрат на ремонт, які враховують не лише економічну природу об'єкта, а й його правову форму, що проявляється через взаємодію з різними суб'єктами господарських відносин. Для формування комплексної системи облікового забезпечення є потреба у формуванні методичних рекомендацій облікового відображення операцій ремонту при різних способах здійснення ремонтних робіт (підрядний або господарський ремонт). Економічний зміст проявляється в комплексі господарських операцій між суб'єктами господарювання з приводу здійснення ремонтних робіт. Юридична форма даних господарських операцій визначається договірними відносинами, а кореспонденція рахунків буде такою, як репрезентовано в додатку Л.

Таким чином, окреслені підходи до формування інформації в бухгалтерських документах з обліку основних засобів дадуть змогу ефективніше задовольняти існуючі інформаційні потреби користувачів, що позитивно позначиться на якості та раціональності ухвалення управлінських рішень. Відповідно до вищезазначених пропозицій щодо первинної реєстрації облікової інформації процесу експлуатації основних засобів, організація їх документообігу набуває іншого вигляду (рис. 2.7).

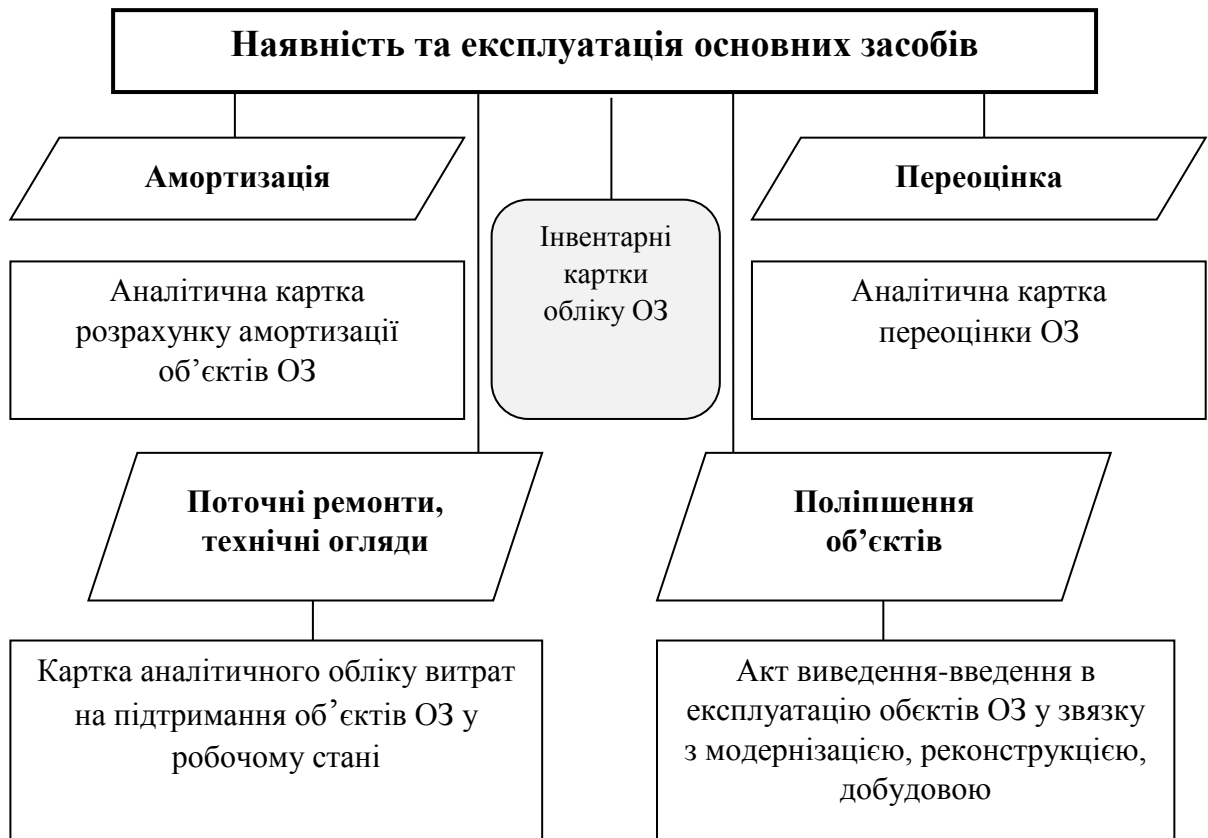


Рис. 2.7. Модель процесу документування наявності основних засобів та операцій з їх експлуатації

Джерело: систематизовано автором.

Практичне втілення запропонованого альтернативного підходу до фіксування фактів господарського життя про об'єкти основних засобів у бухгалтерських документах спрямоване на створення й ефективне використання електронного документообігу, який має ґрунтуватися на таких принципах:

1) під час розроблення системи електронного документообігу та його практичної адаптації необхідно урахувати встановлені, дійсні взаємовідносини між бухгалтерською службою та структурними підрозділами підприємства, за якими закріплено конкретні об'єкти;

2) урахувати можливість оновлення руху документів без порушення функціонального порядку; забезпечити раціональне співвідношення між затратами часу на їх створення, доповнення й зберігання. Тобто електронний

документообіг повинен бути системним, відкритим, ефективним. Він має забезпечувати мінімальний розрив у часі між здійсненням господарської операції та отриманням звітної інформації для прийняття обґрунтованих рішень щодо ефективності експлуатації (використання) основних засобів.

Запропонована методика відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій з проведення ремонту основних засобів враховує всі можливі варіанти організації аналітичного обліку поточного та капітального ремонту, які проводяться вітчизняними суб'єктами господарювання аграрного сектора економіки.

Отже, нами проведено аналіз основних проблем бухгалтерського обліку витрат на ремонт основних засобів, запропоновано їх класифікацію для потреб бухгалтерського обліку ремонтних операцій, яка передбачає, перш за все, виділення в окремі групи введених та невведених в експлуатацію основних засобів. Враховуючи вимоги чинного вітчизняного законодавства, визначено вплив витрат на ремонт на оподаткування суб'єкта господарювання шляхом включення їх до складу фінансового результату до оподаткування.

На основі запропонованої класифікації основних засобів, особливостей формування витрат на ремонт, запропонованих видів ремонту запропоновано власний підхід до організації обліку капітального та поточного ремонту основних засобів, рівні якого характеризують особливості проведення різних видів поліпшень, а також відповідають вимогам чинного законодавства України з бухгалтерського обліку та оподаткування.

2.3. Облікове відображення вибуття основних засобів аграрних підприємств

Основні засоби аграрних підприємств мають свій життєвий цикл: вони надходять на підприємство, використовуються в процесі господарської діяльності (експлуатація і ремонтування) і вибувають за різних обставин.

Кожен із вказаних етапів їх життя впливає на результати діяльності підприємства, тому повинен належним чином відображатися в бухгалтерському обліку. Розглянемо порядок відображення в обліку господарських операцій, пов'язаних з останнім етапом життєвого циклу основних засобів – з вибуттям.

Поряд із надходженням основних засобів на аграрні підприємства через різні причини (непридатність для подальшої експлуатації внаслідок повного зносу, застарілість, непотрібність, продаж, вимушену ліквідацію тощо) відбувається закономірний процес їх вибуття.

Перед тим як аналізувати шляхи вибуття таких основних засобів, необхідно встановити економічну сутність самого процесу «вибуття», що відбувається за таким господарським процесом (Додаток М).

Як свідчить аналіз літературних джерел, більшість авторів дане поняття визначають як списання активів внаслідок продажу, ліквідації, надзвичайних ситуацій та інших причин. Тобто вибуття – це припинення використання основних засобів, яке супроводжується виключенням їх зі складу діючих активів, їх списанням у випадку повного зношення. Таким чином, вибуттю основних засобів із балансу аграрного підприємства передують певні причини списання.

Проте деякі автори розглядають «вибуття основних засобів з юридичної точки зору, а саме описують як втрату або передачу права власності на основний засіб іншим підприємствам» [187; 28].

Водночас окремі автори економічних досліджень стверджують, що

основні засоби можуть вибувати з підприємства лише шляхом їх продажу, ліквідації, фінансової оренди (лізинг) та безоплатної передачі. Зокрема, Прохожая В.А. [171, с.42] вважає, що «основні засоби можуть вибувати з підприємства у зв'язку з їх продажем на аукціонах, конфіскацією, безоплатною передачею державним організаціям, передачею в межах однієї юридичної особи»; Сопко В.В. [192, с.252] – «вилученням засновниками» та Пасько А.І. [148, с.14] – «надзвичайними подіями».

Таким чином, більшість вчених у своїх працях вказують на дві основні групи напрямів вибуття основних засобів:

1) списання (ліквідація) – ліквідація у зв'язку з непридатністю; списання внаслідок зносу; знищення внаслідок надзвичайних подій; невідповідність критеріям визнання активом;

2) передача фізичним чи юридичним особам – продаж за грошові кошти, передача у фінансову оренду, внесок до статутного капіталу іншого підприємства, безоплатна передача, виявлена недостача в результаті проведення інвентаризації, списання у зв'язку з невідповідністю для визнання активами тощо.

У свою чергу, Зінкевич О.В. [70, с. 1128] відображає наступні напрями «вибуття ОЗ з підприємства з точки зору отримання економічних вигод:

- операції, що передбачають отримання економічних вигод;
- операції, що передбачають втрати від їх здійснення;
- операції, що передбачають призупинення надходження економічних вигод».

Ганін В. І. зазначає, що «основні засоби вибувають із підприємства внаслідок часткової чи повної ліквідації, безоплатної передачі їх іншим підприємствам або особам, реалізації, а також нестачі, виявленої під час інвентаризації» [33, с.89].

Отже, в економічних джерелах відображені різноманітні напрями вибуття основних засобів з аграрних підприємств. З метою удосконалення

методичних підходів із бухгалтерського обліку операцій з вибуття основних засобів підприємства вважається за доцільне виділити ряд типових операцій за даним напрямом (Додаток М).

Усі можливі напрями вибуття основних засобів з аграрного підприємства варто поділити на дві великі групи: передача основних засобів іншим особам та списання (ліквідація) основних засобів.

Передача основних засобів іншим суб'єктам господарювання передбачає дії, що призводять: або до отримання майбутніх економічних вигод, тобто їх реалізація за грошові кошти, здавання в найм або ж внесення як частку статутного капіталу; або до отримання витрат, тобто у зв'язку з передачею, виявленою нестачею тощо. Інший напрям передбачає списання із балансу підприємства та отримання витрат за вирахуванням одержаних запасних частин чи коштів від їх продажу.

Доцільно також виділити особливості вибуття основних засобів у досліджуваних аграрних підприємствах у вигляді внесення до статутного капіталу, що в межах управління корпоративними правами вважається фінансовою інвестицією, або ж сприймається як продаж. Тому вказаний напрям вибуття має спільні ознаки із першими двома шляхами: реалізація та безоплатна передача, що варто враховувати при організації бухгалтерського обліку основних засобів.

Як стверджує Кафка С.М., у «межах вказаних напрямів вибуття основних засобів із підприємства варто виділити декілька причин. Так, причинами вибуття об'єктів при передачі іншим фізичним або юридичним особам можуть бути: зміна виду діяльності та відсутність потреби в даному виді активу; придбання нової моделі основного засобу; неможливість використання основних засобів за функціональним призначенням; передача в оренду; безоплатна передача майбутньому бізнес-партнеру або для налагодження співпраці. Під час ліквідації основних засобів причинами є: фізичний знос; моральна застарілість; втрата в результаті надзвичайних

подій; невідповідність критеріям визнання активом; уцінка об'єкта; вилучення замовником» [78, с.67].

При цьому вибуття основних засобів може бути зумовлено невідповідністю їх певним критеріям, визначеним положеннями «П(С)БО 7:

- ймовірність того, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди, пов'язані з використанням цього об'єкта;

- вартість може бути достовірно визначена;

- матеріальність (мати матеріальну форму);

- призначення (утримуватися 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);

- термін корисного використання (термін експлуатації – більше року або операційного циклу, якщо він довший за рік)» [158].

Вибуття основних засобів також враховує операції, що зумовлюють виникнення доходів та/або понесення витрат, пов'язаних з напрямом вибуття. Так, при безоплатній передачі основних засобів зменшується чистий або нерозподілений прибуток минулих років; під час внесення основних засобів до статутного капіталу іншого підприємства автоматично збільшуються обсяги інвестицій інвестора; за умови реалізації основних засобів підвищується прибутковість підприємства; під час ліквідації основних засобів суб'єкт господарювання отримує збитки.

Отже, вибуття основних засобів може мати як позитивний (реалізація, внесок до статутного капіталу інших підприємств, обмін на неподібний актив, фінансова оренда), так і негативний фінансовий результат (безоплатна передача, недостача, втрати внаслідок надзвичайних ситуацій, списання/ліквідація). Нульовий вплив на фінансовий стан підприємства мають такі типи операцій з вибуття, як: обмін на подібні активи, передача основних засобів у рахунок погашення заборгованості перед іншим

суб'єктом господарювання.

Вплив господарських операцій з вибуття основних засобів на фінансовий стан і результати діяльності підприємства узагальнено в табл. 2.5.

Таблиця 2.5

Вплив господарських операцій з вибуття основних засобів
на фінансові результати діяльності підприємства

№ з/п	Зміст господарської операції	Вплив на фінансові результати діяльності підприємства
1.	Продаж	Формується фінансовий результат (прибуток чи збиток) від іншої реалізації, який збільшує (зменшує) прибуток підприємства. Зменшується розмір ОЗ, підвищується ліквідність балансу. Однак оцінка даної операції повинна в першу чергу відбуватися з точки зору виробничої потреби підприємства в об'єктах ОЗ, що реалізуються, можливості їх заміщення іншими
2.	Безоплатна передача	На величину витрат від безоплатної передачі ОЗ зменшується чистий прибуток або нерозподілений прибуток минулих років. Зменшується вартість ОЗ
3.	Внесок до статутного капіталу іншого підприємства	На вартість переданих ОЗ збільшуються фінансові інвестиції підприємства
4.	Ліквідація	Фінансовий результат визначається за кожним об'єктом, що ліквідується. При цьому підприємство, як правило, отримує збитки, які можуть бути зменшені на суму матеріальних цінностей, отриманих від ліквідації

Джерело: складено автором на основі [78].

При організації бухгалтерського обліку операцій щодо вибуття основних засобів аграрних підприємств необхідно вирішити наступні питання:

– визначення переліку документів, які є необхідними при оформленні операцій з вибуття основних засобів за кожною причиною (безоплатна передача, продаж, ліквідація чи інше);

– забезпечення точного виконання інструкцій щодо порядку списання непридатних основних засобів;

– встановлення графіка документообігу і порядку синтетичного та аналітичного обліку вибуття основних засобів.

Та головною передумовою реалізації процесу обліку вибуття об'єктів

основних засобів є юридична підстава, що в сучасних умовах може бути відображена у вигляді розпорядження вищої корпоративної організації управління, розпорядження керівництва підприємства, на балансі якого перебуває основний засіб, і висновок постійно діючої комісії спеціалістів аграрного підприємства.

Діяльність комісії на підприємстві має особливе значення, оскільки її рішення може бути підставою для подальших управлінських рішень вищого рівня. Вона визначає критерії ефективності експлуатації основних засобів всередині підприємства (встановлює рівень непридатності, технологічну неможливість або економічну недоцільність проведення їх ремонту, а також для оформлення необхідної документації на списання цих активів). На досліджуваних аграрних підприємствах, що є частиною володіння корпоративної структури така комісія може мати наступний склад:

- керівник або його заступник (голова комісії);
- представник материнської компанії з корпоративного управління;
- головний бухгалтер або його заступник (на підприємствах, у яких штатним розписом посада головного бухгалтера не передбачена, особи, на яких покладено ведення бухгалтерського обліку);
- керівники груп обліку матеріальних цінностей;
- особи, на яких покладено відповідальність за збереження матеріальних цінностей (основних засобів);
- інші посадові особи (на розгляд керівника підприємства).

Загалом документальне оформлення вибуття основних засобів здійснюється згідно із затвердженими наказом Міністерства фінансів України Положенням про документальне забезпечення записів в бухгалтерському обліку від 24.05.1995 № 88 (зі змінами від 20.06.2018 р.) [164], наказом Державного управління статистики України від 29.12.95 р. № 352 «Про затвердження типових форм первинного обліку» [170], яким затверджено типові форми з бухгалтерського обліку основних засобів, а

також наказом Міністерства аграрної політики України від 27.09.2007 р. № 701 «Про затвердження спеціалізованих форм первинних документів з обліку основних засобів і інших необоротних активів сільськогосподарських підприємств та методичних рекомендацій щодо їх застосування» [169].

Таким чином, вибуття основних засобів з підприємства оформляється актом на списання ОЗ (ф. № ОЗСГ-3 – для оформлення витрат на вибуття основних засобів (крім автотранспортних засобів) у разі повного або часткового їх списання/ліквідації) та актом на списання автотранспортних засобів (ф. № ОЗСГ-4 – для оформлення списання автомобіля вантажного або легкового, причепа чи напівпричепа в разі їх ліквідації), у якому вказується причина вибуття, первісна вартість об'єкта, що вибуває, сума нарахованого зносу, залишкова вартість, витрати, пов'язані з вибуттям (реалізацією, ліквідацією), а також сума одержаного доходу. На підставі оформлених актів роблять відповідні записи в бухгалтерському обліку.

Загальну систему документального оформлення вибуття основних засобів аграрних підприємств через різні причини ми відобразили у табл. 2.6.

Таблиця 2.6

Документи, що підтверджують вибуття основних засобів на підприємстві

№ з/п	Підстава	Документи для оформлення господарської операції
1.	Продаж	Договір купівлі-продажу ОЗ Первинні документи з передачі і транспортування Первинні інвентаризаційні документи Акт на списання ОЗ встановленої форми
2.	Безоплатна передача	Договір безоплатної передачі ОЗ Первинні документи з передачі і транспортування Первинні інвентаризаційні документи Акт на списання ОЗ встановленої форми
3.	Внесок до статутного капіталу іншого підприємства	Рішення засновника про внесення ОЗ до статутного капіталу іншого підприємства Первинні документи з передачі і транспортування Первинні інвентаризаційні документи Акт на списання ОЗ встановленої форми
4.	Ліквідація	

Продовження табл. 2.6

4.1	унаслідок неможливого використання за первісним призначенням	Висновок відповідної експертної комісії щодо неможливості використання в майбутньому цих засобів за первинним призначенням (це може бути або висновок з експертної оцінки фахівцями незалежної експертизи, або висновок, складений постійно діючою комісією на підприємстві) Первинні інвентаризаційні документи Акт на списання ОЗ встановленої форми
4.2	унаслідок дії обставин непереборної сили	Відповідні довідки (сертифікати) з Торгово-промислової палати про настання обставин непереборної сили Первинні інвентаризаційні документи Акт на списання ОЗ встановленої форми
4.3	без згоди підприємства	Документ з органу поліції (довідка, лист, акт тощо); акт про пожежу тощо Первинні інвентаризаційні документи Акт на списання ОЗ встановленої форми

Джерело: складено і узагальнено автором.

Розглянемо особливості організації та ведення бухгалтерського обліку вибуття основних засобів за основними видами господарських операцій – напрямами вибуття: продаж; ліквідація; передача до статутного капіталу іншого підприємства.

Методологічною основою формування інформації у бухгалтерському обліку та розкриття її у фінансовій звітності про основні засоби, які належать до вибуття шляхом продажу, є П(с)БО №27 [162]. Згідно з цим положенням «майно, яке використовувалося у господарській діяльності, але планується до вибуття шляхом продажу, має визнаватися таким, що утримується для продажу за умов:

- економічні вигоди очікується отримати від їх продажу, а не від їх використання за призначенням;
- вони готові до продажу у їх теперішньому стані;
- їх продаж, як очікується, буде завершено протягом року з дати визнання їх такими, що утримуються для продажу;
- умови їх продажу відповідають звичайним умовам продажу для подібних активів;
- здійснення їх продажу має високу ймовірність, зокрема якщо

керівництвом підприємства підготовлено відповідний план або укладено твердий контракт про продаж, здійснюється їх активна пропозиція на ринку за ціною, що відповідає справедливій вартості» [162].

У випадку виконання вищенаведених умов, основний засіб, який планується до вибуття шляхом продажу, має бути виведений зі складу необоротних активів, тобто на рахунку 10 «Основні засоби» таке майно більше не обліковується. Водночас зупиняється процес обчислення амортизації.

Згідно з Інструкцією до Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [74], основний засіб, який визнано утримуваним для продажу, буде обліковуватися у складі оборотних активів на субрахунку 286 «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу» та відобразатиметься у бухгалтерському обліку на дату балансу за найменшою з двох величин – балансовою вартістю або чистою вартістю реалізації. Проте у випадках, які не відповідають вказаним вище умовам (до таких випадків належить діяльність підприємств в умовах антикризового управління, зокрема у процедурі банкрутства, на будь якому з етапів якого відбувається продаж майна), Перетяцько Ю.М. та Іванова Л.Б. [149, с.81] пропонують застосувати «алгоритм відображення наслідків господарських операцій на рахунках бухгалтерського обліку у випадку продажу основного засобу» (рис. 2.8).

Позиція вчених полягає у тому, що у бухгалтерському обліку продаж основного засобу, який не визнаний утримуваним для продажу, можна розглядати як пряму реалізацію основних засобів, тобто з балансу підприємства основний засіб списувати із рахунку 10 «Основні засоби», де він обліковувався до моменту продажу. Така пропозиція відповідає рекомендації Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку № 16 «Основні засоби», який дозволяє різні шляхи вибуття основних засобів,

зокрема і продаж [122].



Рис. 2.8. Алгоритм відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій з продажу

Джерело: складено автором на основі [149, с.79-82].

Але у такому випадку необхідно врахувати наступне: переводити об'єкт основних засобів у запаси потрібно й у тому випадку, коли підприємство не планувало його реалізацію, а причина для продажу виникла несподівано.

Сукупність норм П(С)БО 7 і П(С)БО 27 надають підстави зробити проміжний висновок: основні засоби, що підлягають продажу, можуть сформувати групи вибуття – сукупність активів, які плануються до продажу

або відчуження в інший спосіб однією операцією; та зобов'язання, котрі прямо пов'язані з такими активами, що будуть передані (погашені) унаслідок такої операції (п. 4 П(С)БО 27). Аналогічно це зафіксовано в п. 40 Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку основних засобів: об'єкт списується з балансу при його вибутті внаслідок продажу, ліквідації, безоплатної передачі, нестачі, остаточного псування або інших причин невідповідності критеріям визнання активом. Розглянемо приклад такого продажу основних засобів у діяльності досліджуваного аграрного підприємства. ТОВ «Райз-Захід» перевело жатку Claas Vario 750 із залишковою вартістю 75000 грн (сума накопиченого зносу – 25000 грн) до складу основних засобів, утримуваних для продажу. Протягом року чиста вартість реалізації жатки спочатку зменшилася до 70000 грн, а потім зросла до 73000 грн. Жатку продано за 120000 грн (у тому числі ПДВ – 20000 грн). Зазначені операції відображено в обліку наступним чином (табл. 2.7).

Таблиця 2.7

Облік зміни вартості основних засобів, утримуваних для продажу

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		Дт	Кт	
1	Списано суму накопиченого зносу	131	104	25000,00
2	Переведено об'єкт ОЗ до складу необоротних активів, утримуваних для продажу	286	104	75000,00
3	Зменшено вартість об'єкта у зв'язку зі зменшенням чистої вартості реалізації (70000,00 грн - 75000,00 грн)	946	286	5000,00
4	Збільшено вартість об'єкта у зв'язку зі збільшенням чистої вартості реалізації (73000,00 грн - 70000,00 грн)	286	719	3000,00
5	Отримано передоплату за жатку	311	681	120000,00
6	Відображено податкові зобов'язання з ПДВ	643	641/ПДВ	20000,00
7	Відвантажено жатку покупцеві	377	712	120000,00
8	Списано раніше відображене податкове зобов'язання з ПДВ	712	643	20000,00
9	Списано собівартість об'єкта	943	286	73000,00
10	Здійснено залік заборгованостей	681	377	120000,00

Продовження табл. 2.7

11	Віднесено на фінансовий результат:			
	— суму доходу від продажу об'єкта ОЗ	712	791	100000,00
	— собівартість проданого об'єкта ОЗ	791	943	73000,00
	— витрати від зменшення вартості об'єкта ОЗ у зв'язку зі зменшенням чистої вартості реалізації	791	946	5000,00
	— доходи від збільшення вартості об'єкта ОЗ у зв'язку зі збільшенням чистої вартості реалізації	719	791	3000,00

Джерело: складено і узагальнено автором.

Існує також можливість виникнення ситуації, за якої актив не реалізували. В цьому випадку «потрібно знов перевести необоротний актив, утримуваний для продажу, до складу основних засобів, при цьому додатково нараховувати амортизацію і здійснювати переоцінку або визначати чисту вартість реалізації чи вартість використання. Крім того, виникнуть ще більші розбіжності між бухгалтерським і податковим обліком необоротних активів, адже в податковому обліку не передбачено припинення обчислення їх амортизації у зв'язку з майбутньою реалізацією» [118].

Наумчук О. А. вважає, що «перегрупування активів, тобто переведення їх зі складу необоротних активів до складу запасів і обліку на субрахунку 286 «Необоротні активи та групи вибуття, призначені для продажу», доцільне за наявності програми розвитку системи управління економічними процесами підприємства, і є наслідком зміни загальної концепції обліку на підприємстві в разі визнання його неплатоспроможним, реорганізації або ліквідації» [132, с. 224].

Таким чином, аналіз відповідної термінології окреслив не лише ключову характеристику операцій продажу основних засобів (передання прав власності), а й обов'язковість оформлення таких операцій відповідного виду договорами.

У бухгалтерському обліку при списанні об'єктів основних засобів потрібно керуватися нормами П(С)БО 7. Так, згідно з п. 33 цього П(С)БО, якщо з яких-небудь причин об'єкт основних засобів не відповідає критеріям визнання активом, то його списують з балансу. Зазвичай, це відбувається,

коли такий об'єкт повністю втрачає свої первісні якості (внаслідок фізичного і морального зносу або минулих подій), відновлення яких не є можливим або доцільним.

Як було зазначено раніше, «для означення непридатності основних засобів до подальшого використання й оформлення відповідних первинних документів керівник підприємства створює постійно діючу комісію» [119].

Важливим моментом в обліку ліквідації основних засобів є їх документальне оформлення. При цьому оформляють Акт списання основних засобів (форма № ОЗСГ-3) або Акт на списання автотранспортних засобів (форма № ОЗСГ-4).

В актах слід відобразити результати ліквідації об'єкта. Зокрема, вказати вартість отриманих у результаті розбирання об'єкта й оприбуткованих товарно-матеріальних цінностей (надалі – ТМЦ) або зробити запис, що ТМЦ, придатні для подальшої експлуатації, не виявлені. Інакше кажучи, акт повинен підтверджувати, що об'єкт дійсно непридатний для подальшої експлуатації, не підлягає ремонту і знищений або розібраний, а не просто використаний для якихось інших, «лівих» цілей. Окрім уже згаданої документації, в окремих випадках можуть також знадобитися:

- дозвільні документи на розбирання – при ліквідації деяких будівель, споруд, об'єктів підвищеної небезпеки, майна бюджетних організацій і підприємств, у статутному фонді яких державі належить більше 50 %;

- акт про технічний стан об'єкта – при ліквідації технічно складних об'єктів основних засобів;

- інші документи (акти виконаних робіт, кошториси витрат, акти приймання-передачі, накладні тощо), що підтверджують факт ліквідації (демонтажу) об'єкта, – якщо до цієї процедури залучалися сторонні організації;

- листи й інші подібні пояснення від контрагентів – якщо ліквідація відбувається через обставини, викликані діями контрагентів;

– висновки експертної комісії про неможливість використання об'єкта основних засобів за первісним призначенням унаслідок невідповідності чинним технічним або експлуатаційним нормам або неможливості здійснення ремонту.

Так, ТОВ імені Б. Хмельницького на підставі наказу керівника списало 2018 року тракторний розкидач РОУ-6 у зв'язку з поломкою, яка унеможлиблює його подальше використання. Проведення ремонту (модернізації) цього об'єкта також недоцільне, що підтверджує висновок експертної комісії. Витрати на ліквідацію – 450,00 грн (зарплата працівникові + ЄСВ на неї). Про об'єкт основних засобів, що ліквідується, є такі дані: первісна вартість – 4840 грн; ліквідаційна вартість – 640 грн; вартість, що амортизується, – 4200 грн; сума нарахованої амортизації – 4000 грн. Факт ліквідації тракторного розкидача РОУ-6 зафіксований в Акті списання основних засобів (форма № ОЗСГ-3), який разом із висновком експертної комісії наданий органу ДФСУ. У зв'язку із цим податкові зобов'язання з ПДВ при ліквідації цього об'єкта підприємство не нараховувало. У результаті ліквідації тракторного розкидача РОУ-6 за рішенням комісії підприємства оприбутковано запасні частини, вартість яких визначена на рівні 1200 грн. Запасні частини реалізовані покупцеві за 1320 грн (у тому числі ПДВ – 220 грн). В обліку підприємства операції, пов'язані з ліквідацією основних засобів, відображають таким чином (табл. 2.8).

Таблиця 2.8

Облік ліквідації основних засобів

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		Дт	Кт	
Ліквідація об'єкта ОЗ				
1	Списано суму нарахованого зносу об'єкта ОЗ, що ліквідується	131	104	4000,00
2	Списано залишкову вартість об'єкта ОЗ, що ліквідується (4840,00 грн - 4000,00 грн)	976	104	840,00
3	Відображено витрати на ліквідацію ОЗ	976	661, 651	450,00

Продовження табл. 2.8

4	Віднесено на фінансовий результат витрати, пов'язані зі списанням об'єкта ОЗ	793	976	450,00
Надходження ТМЦ, що залишилися після ліквідації об'єкта ОЗ				
5	Оприбутковано ТМЦ, що залишилися після ліквідації об'єкта ОЗ, придатні для подальшого використання	209	746	1200,00
6	Віднесено на фінансовий результат дохід у зв'язку з надходженням ТМЦ	746	793	1200,00
Реалізація ТМЦ, що залишилися після ліквідації об'єкта ОЗ				
7	Відвантажено покупцю ТМЦ, що залишилися після ліквідації об'єкта ОЗ	377	712	1320,00
8	Відображено суму податкових зобов'язань з ПДВ у складі вартості відвантажених покупцеві ТМЦ	712	641/ПДВ	220,00
9	Списано собівартість реалізованих ТМЦ	943	209	1200,00
10	Надійшли від покупця кошти в оплату реалізованих ТМЦ	311	377	1320,00
11	Віднесено на фінансовий результат:			
	— дохід від реалізації ТМЦ	712	791	1200,00
	— собівартість реалізованих ТМЦ	791	943	1200,00

Джерело: складено і узагальнено автором.

При безоплатній передачі необоротних активів у бухгалтерському обліку підприємства, згідно з п. 33–34 П(С)БО 7 «Основні засоби», об'єкт необоротних активів вилучається з активів (списується з балансу) [158].

Для цілей бухгалтерського обліку внесення основних засобів до статутного капіталу іншого підприємства розцінюється як їх продаж. Тому при відображенні таких операцій необхідно керуватися положеннями П(С)БО 27. Тобто такі основні засоби мають бути переведені до складу необоротних активів, утримуваних для продажу. Далі їх вибуття відображають на рахунках бухобліку аналогічно до їх продажу.

Відтак, підприємство відображає операцію щодо безоплатної передачі основних засобів на субрахунку 976 «Списання необоротних активів». Сума розрахованого зносу щодо безоплатно наданих основних засобів відображається за дебетом субрахунку 131 «Знос основних засобів» у кореспонденції з кредитом рахунку 10 «Основні засоби».

У досліджуваних аграрних підприємствах може виникати особлива процедура передачі об'єктів основних засобів на баланс іншим

підприємствам (з балансу материнської компанії корпоративного управління). Така операція з внесення основних засобів до статутного капіталу юридичної особи в обмін на емітовані нею корпоративні права вважається фінансовою інвестицією.

При цьому така інвестиція, зазвичай, є довгостроковою. Адже корпоративні права придбаваються з метою отримання доходу протягом часу, що перевищує 1 рік. Такі інвестиції рекомендовано відображати за дебетом рахунку 14 «Довгострокові фінансові інвестиції». Цей рахунок має три субрахунки:

- 141 – відображають інвестиції пов'язаним сторонам за методом участі в капіталі;
- 142 – обліковують інші інвестиції пов'язаним сторонам;
- 143 – показують інвестиції непов'язаним сторонам.

Передачу об'єктів основних засобів до статутного капіталу іншого підприємства здійснюють за вартістю, погодженою засновниками (учасниками) і зафіксованою в установчих документах. Ця вартість і вважатиметься справедливою вартістю переданих активів. І саме ця вартість вважається собівартістю фінансової інвестиції, за якою її зараховують на баланс при первісному визнанні.

Розглянемо приклад подібної господарської операції у Групі компаній «Укрлендфармінг», яка передала до статутного капіталу ТОВ «Дубенська аграрна компанія» автомобільну вагу (96,5 м.кв) (частка в статутному капіталі – 100 %). Її залишкова вартість на початок місяця вибуття – 315000 грн, а на кінець – 310000 грн. Сума нарахованого зносу на кінець місяця вибуття – 10000 грн. Автомобільна вага передається за погодженою засновниками вартістю – 360000 грн (у тому числі ПДВ – 60000 грн).

Оскільки були дотримані всі умови, передбачені п. 1 розд. II П(С)БО 27, будівля визнана необоротним активом, утримуваним для продажу.

В обліку досліджуваного аграрного підприємства зазначені операції

потрібно відобразити так (табл. 2.9):

Таблиця 2.9

Облік внесення основних засобів до статутного капіталу іншого підприємства

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		Дт	Кт	
1	Відображено переведення об'єкта до складу необоротних активів, утримуваних для продажу	286	103	310000,00
2	Списано суму нарахованого зносу за об'єктом	131	103	10000,00
3	Передано об'єкт ОЗ за справедливою вартістю, погодженою засновниками	377	712	360000,00
4	Відображено суму податкових зобов'язань з ПДВ виходячи з договірної (погодженої засновниками) вартості	712	641/ПДВ	60000,00
5	Нараховано податкові зобов'язання з ПДВ на різницю між балансовою (залишковою) вартістю об'єкта ОЗ на початок місяця вибуття і його договірною вартістю (315000,00 грн x 20 % : 100 % - 60000,00 грн)	949	641/ПДВ	3000,00
6	Списано балансову вартість переданого об'єкта ОЗ	943	286	310000,00
7	Відображено придбання фінансової інвестиції у вигляді частки в статутному капіталі	141	685	360000,00
8	Зроблено залік заборгованостей	685	377	360000,00
9	Віднесено на фінансовий результат:			
	— суму доходу від передачі об'єкта ОЗ	712	791	300000,00
	— балансову вартість переданого об'єкта ОЗ	791	943	310000,00
	— суму нарахованого ПДВ від суми перевищення мінбази над договірною вартістю	791	949	3000,00

Джерело: складено і узагальнено автором.

Аналіз організації аналітичного обліку основних засобів у досліджуваних аграрних підприємствах свідчить про доцільність удосконалити аналітичний облік вибуття в розрізі причин.

На наше переконання, це дозволить користувачам облікової інформації прослідкувати тенденцію вибуття основних засобів за різними причинами. Вважаємо, що такий аналітичний облік для внутрішнього користування на підприємстві дозволить суб'єкту господарювання підвищити ефективність контролю і бухгалтер зможе оперативно надати інформацію управлінському

персоналу для прийняття рішень щодо ефективного використання основних засобів.

Отже, для відображення в бухгалтерському обліку процесу вибуття основних засобів в аграрних підприємствах розроблено систему типових облікових кореспонденцій господарських операцій. Виділена у роботі сукупність операцій щодо основних засобів забезпечує точність, оперативність та достовірність облікових даних для управління ефективним використанням основних засобів та дозволяє удосконалити організаційно-методичні підходи до бухгалтерського обліку операцій з їх експлуатації та вибуття в аграрних підприємствах.

Для удосконалення інформаційного забезпечення процесу управління основними засобами досліджуваних аграрних підприємств запропонована система аналітичних рахунків з подальшим її включенням до робочого плану рахунків підприємств.

2.4. Узагальнення даних про основні засоби для цілей управління їх використанням

В умовах адаптації бухгалтерського обліку в Україні до міжнародних стандартів він має бути орієнтований на забезпечення оперативною інформацією всіх суб'єктів управління, а також на підготовку інформативної бухгалтерської звітності для інвесторів та кредиторів. Одним із найважливіших факторів, які впливають на результати діяльності кожного підприємства, є наявність ефективної системи управління основних засобів, від правильності функціонування якої залежить весь подальший процес обліку та використання основних засобів.

Неналежна увага до впровадження відповідної управлінської системи основних засобів вітчизняних підприємств аграрного сектора протягом

тривалого періоду призвела до загострення низки проблем: несвоєчасного залучення нових наукових технологій, неоптимального накопичення морального та фізичного зносу основних засобів, недостатньої кількості важливих ресурсів та дієвих мотивів вирішення зазначеної проблеми.

За висновками вчених, «актуальність проблеми ефективного управління процесом обліку основних засобів обумовлена потребою отримання власниками, кредиторами, вітчизняними й закордонними інвесторами оперативної та достовірної інформації щодо стану, руху, оновлення й ефективності використання основних засобів, від чого залежать і загальні результати діяльності підприємства» [100; 126].

У цьому питанні першочергову увагу необхідно приділяти організації і правильному відображенню основних засобів у виробничих звітностях. Саме «обсяги акумульованих основних засобів демонструють масштаби діяльності підприємства, його потенційні можливості та перспективи подальшого розвитку» [215, с.27–28].

У сучасних ринкових умовах вміла і ретельна організація процесу управління та бухгалтерського обліку у більшості досліджуваних аграрних підприємствах стає суттєвим фактором ефективного та раціонального використання основних засобів.

Це, у свою чергу, веде до того, що ступінь раціональності управлінсько-облікового процесу набуває першочергового значення в рамках забезпечення успішного розвитку підприємств. Оскільки бухгалтерський облік орієнтований на практику, він і сам безпосередньо формується залежно від практичних потреб, а «головне завдання бухгалтера при цьому полягає не в механічній реєстрації фактів, а вирішенні завдань, що виникають у процесі господарської діяльності [9, с.106-107].

Якісно організоване управління та облік основних засобів у аграрних підприємствах повинні бути цілісною, єдиною системою.

Пропонуємо розглянути комплексну систему управління та обліку

основних засобів в аграрних підприємствах у вигляді наступної схеми (рис. 2.9).

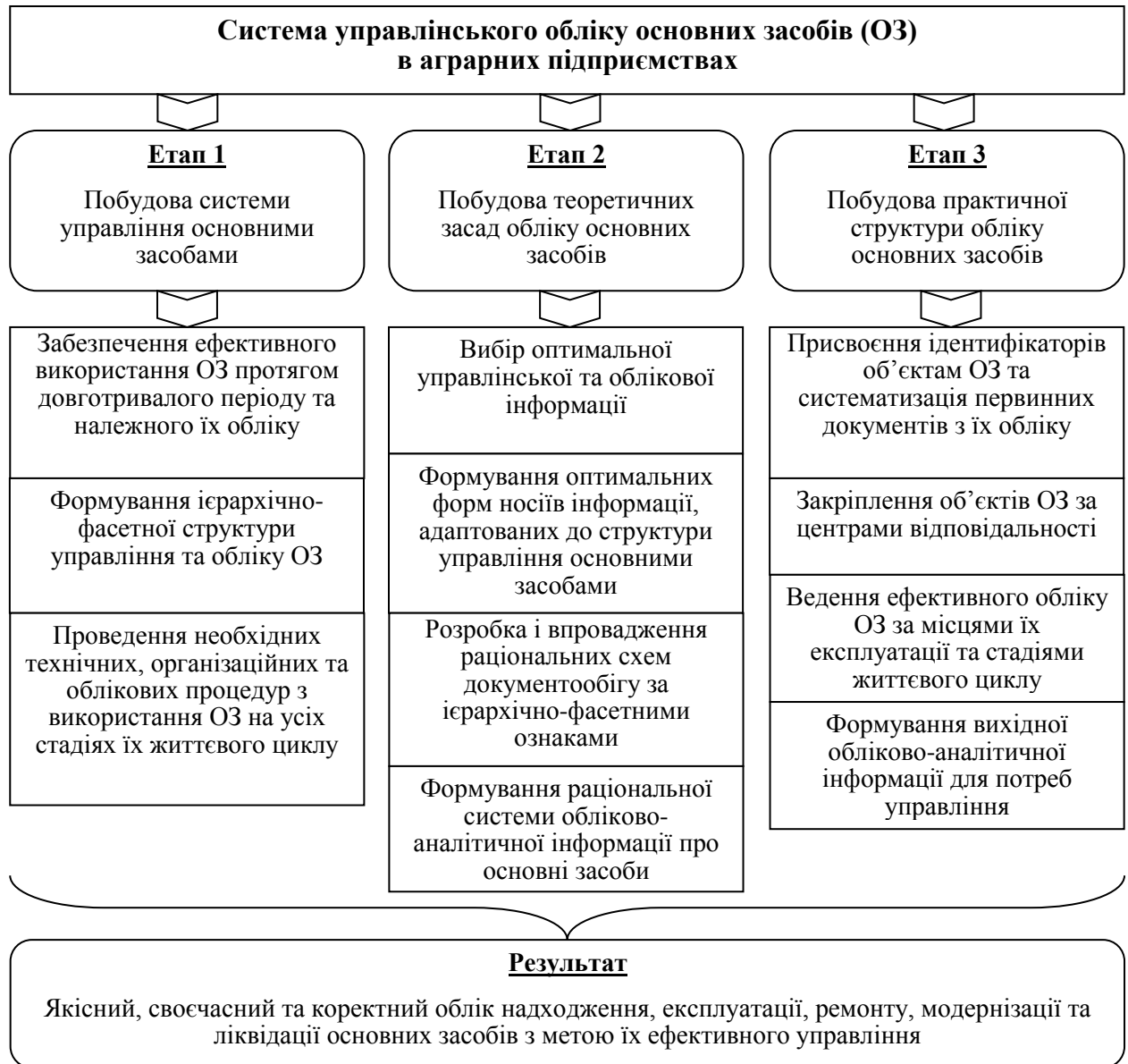


Рис. 2.9. Схема системи управління та обліку основних засобів в аграрних підприємствах для потреб менеджменту

Джерело: розробка автора.

Розглянутий механізм управління та обліку має також забезпечувати максимальну ефективність використання основних засобів на підприємстві з мінімальними затратами на їх утримання та обслуговування.

Така система охоплює елементи, котрі впливають на відповідні відносини, або інформацію як предмет управлінської діяльності. За

допомогою цієї інформації здійснюється керівний вплив на процеси, котрі відбуваються в системі, для досягнення необхідних бажаних станів (цілей) [37, с.35].

Система управління та обліку основних засобів в аграрних підприємствах має «такі складові:

– *цільову*: сукупність усіх цілей, на реалізацію яких спрямована управлінська діяльність аграрного підприємства (підвищення ефективності виконання основних функцій системи);

– *функціональну*: види управлінської діяльності, необхідні для реалізації основних функцій аграрного підприємства;

– *методологічну*: методи, які використовуються в процесі управлінської діяльності усіх видів, тобто забезпечують виконання функціональної частини;

– *інструментальну*: управлінські рішення, повноваження, засоби інформаційно-матеріального та енергетичного впливу на об'єкт управління;

технологічну: технологія підготовки, ухвалення і виконання управлінських рішень» [140, с. 134].

Для ефективного ведення обліку основних засобів необхідно враховувати «принципи, на яких він базується, а саме:

1. Досягнення стратегічних цілей економічного розвитку підприємства в контексті забезпечення ефективного використання ОЗ, що передбачає створення необхідних матеріальних та фінансових умов для реалізації його завдань загалом.

2. Планомірність та індивідуальність у забезпеченні ефективного використання ОЗ окремим підприємством у розрізі поліпшення його діяльності в перспективі на основі оптимізації співвідношення між вирішенням поточних та запланованих завдань розвитку.

3. Доцільність та оптимальність управлінських рішень за характером відтворення ОЗ підприємства. Обґрунтування потреб в рішеннях необхідно

проводити на основі кваліфікованого аналізу їх стану та вивчення резервів більш дієвого використання.

4. Ефективність формування відтворювальних процесів в окремому господарстві з метою досягнення максимального економічного ефекту» [18, с.33].

Дотримання цих принципів потребує безперервного збору, обробки та аналізу економічної та облікової інформації, що потребує застосування відповідного програмного забезпечення як важливої передумови ефективного функціонування механізму управління та обліку основних засобів в аграрних підприємствах.

Сучасне програмне забезпечення технооблікової системи дозволяє не тільки своєчасно формувати звітність, а й надавати можливість оперативно формувати дані для управлінського обліку. Тому одним із головних, першочергових завдань бухгалтерського обліку основних засобів є правильне документальне оформлення і своєчасне відображення в облікових регістрах їх наявності та руху (надходження, вибуття), забезпечення контролю за їх станом, виявлення ступеня зношеності та витрат на утримання таких об'єктів на підприємстві, зокрема за центрами відповідальності.

Ми погоджуємося з Дибою В.М., що «практика бухгалтерського обліку свідчить про те, що із введенням національних стандартів значна частина реквізитів первинних документів з обліку основних засобів, а також регістрів аналітичного обліку втратили своє значення і не використовуються в обліку. З іншого боку – відсутні такі обов'язкові реквізити, передбачені П(С)БО 7, як: корисний термін експлуатації, прийнятий обліковою політикою підприємства метод нарахування амортизації за відповідним об'єктом основних засобів та місячна норма амортизації, ліквідаційна вартість, переоцінка (дооцінка, уцінка) об'єкта тощо» [55, с.52].

Натомість управління основними засобами вимагає більш деталізованих даних, ніж ті, що формуються бухгалтерським обліком. Щодо

цього Моссаковський В.Б зауважує, що «сучасна система обліку більше придатна для контролю за виконанням планових показників, аналітична ж частина повнію мірою відповідає запитам управління» [128, с.43].

Ліквідувати таку прогалину можна, застосовуючи інструменти і методологію управлінського обліку.

Тому варто погодитися з думкою Жука В.М. щодо доцільності ведення обліку витрат, в тому числі пов'язаних з основними засобами з використанням підходу за центрами відповідальності, адже «центр відповідальності – це нова психологічна трактовка обліку, яка направлена на організацію діяльності адміністраторів, ціллю якої є не стільки контроль, скільки їх поміч в організації самоконтролю, оскільки розуміється, що жодна людина не стане порушувати вигідні йому цілі та критерії» [62, с.71].

Важливим питанням у випадку організації підсистеми управлінського обліку в агропідприємстві є обрання правильного підходу до класифікації інформації.

Існує два основні методи класифікації [72; 178; 207]: ієрархічний та фасетний. Ієрархічний метод класифікації характерний тим, що початкова множина об'єктів інформації послідовно поділяється на угруповання (класи) першого рівня поділу, далі – на угруповання наступного рівня тощо. Між створеними групами встановлюється певна ієрархія. Однак даний «метод володіє й недоліками, якими є: громіздкість при великій глибині, труднощі застосування через багатоступінчастість і великого числа взаємопов'язаних підмножин, інформаційна недостатність і неповне охоплення ознак» [82, с. 16].

Досить перспективним, з точки зору зручності, є фасетний метод. Блохін Ю.І. і Панфілов Є.О. [8, с. 64], описуючи його, стверджують, що «кожна ознака фасетної класифікації відповідає фасеті, яка представляє собою список значень поіменної ознаки класифікації. Тобто, система класифікації може бути надана переліком незалежних фасетів (списків), які

містять значення ознак класифікації» [222, с.43].

При цьому використовується така фасетна формула

$$F = (f_1, f_2, \dots, f_n), \quad (2.1)$$

де f_1, f_2, \dots, f_n – ознаки розмежування (класифікації), що формуються через наявну послідовність різних класифікаційних ознак, властивих об'єкту (чи залежать від завдань, що ставляться).

Щодо кожної фасетно формалізованої класифікації може бути також застосована ієрархічна класифікація. При цьому основними правилами є: неповторюваність ознак, вибір найбільш суттєвих ознак для класифікації.

Такий підхід доцільно використати при організації управлінського обліку основних засобів в аграрних підприємствах, а сам метод його побудови охарактеризувати як фасетно-ієрархічний синтез, тобто з додаванням елементів ієрархічної структури побудови обліку.

Класифіковані таким чином основні засоби аграрних підприємств є зручним об'єктом управління та обліку, що дозволяє здійснити процес прийняття рішень щодо управління їх використанням значно ефективніше. Так, за необхідності автоматизації системи обліку та обробки інформації щодо обсягу, напряму, регулярності, достатності або інших характеристик основних засобів, використовуючи даний підхід, можна описати та діагностувати з кількісних та якісних позицій будь-який об'єкт з певних наборів фасетів. Для цілей даного дослідження, а саме: для оцінювання якості використання основних засобів аграрних підприємств на усіх стадіях життєвого циклу, обрано 7 ключових критеріїв (табл. 2.10), які сукупно дозволяють отримати достатньо повне уявлення про той чи інший основний засіб.

Щодо основних засобів доцільний такий кодифікаційний підхід: для земельних ділянок – 101101-101999; для будинків і споруд – 103101-103999; устаткування – 104101-104999; транспортних засобів – 105101-105999 тощо. Кожен код містить певний перелік (набір) ознак: дані об'єкта, що збираються

в класифікаторі основних засобів з його паспорта; розподіл їх за центрами відповідальності (місцями експлуатації), матеріально-відповідальними особами. Наведена структура кодування об'єктів основних засобів для цілей управлінського обліку розшифровується у послідовності запропонованих фасетів.

Таблиця 2.10

Запропонована фасетна класифікація об'єктів основних засобів аграрного підприємства

Синтетичний рахунок	Субрахунок	Аналітичні рахунки, в т.ч. за об'єктами та інвентарними номерами	Фасети						
			Ф1	Ф2	Ф3	Ф4	Ф5	Ф6	Ф7
			Джерело надходження	Первісна вартість	Центр відповідальності	Функціональне призначення	Знос (обчислення амортизації)	Витрати на ремонт (за видами)	Напрями вибуття
10 «Основні засоби»	100	100101-100999							
	Інвестиційна нерухомість	Об'єкт «А»							
	101	101101-101999							
	Земельні ділянки	Об'єкт «Б»							
							
							
10 .. n	10n101-10n999								
		Об'єкт «п»							

Джерело: розробка автора.

У фасеті «Джерело надходження» (Ф1) проставляються коди синтетичних рахунків, що кореспондують між собою (63, 46, 424, 746, 23 тощо), пов'язаних із придбанням конкретного об'єкта основних засобів підприємства. Такими джерелами надходження, відповідно, можуть бути: запровадження в експлуатацію придбаних за плату в постачальників; внесок у статутний фонд; безоплатне одержання; у результаті обміну; оприбуткування джерел, виявлення нових при інвентаризації; модернізація та реконструкція; оприбуткування, виготовлених власними силами.

У фасеті «Первісна вартість» (Ф2) утворюється вартість основних засобів, котра відповідає чинним вимогам і дорівнює алгебраїчній сумі усіх

показників, що вписуються в дебет 10 рахунку та зараховуються відповідно до вимог нацстандартів.

Фасета «Центр відповідальності» (Ф3) містить дані, що акумулюються на рахунках управлінського обліку. Зокрема, йдеться про деталізацію інформації за місцями експлуатації: виробничі, обслуговуючі (ремонтні), загальновиробничі, логістичні та адміністративні структурні підрозділи, а також матеріально-відповідальними особами.

Фасета «Функціональне призначення» (Ф4) конкретизує інформацію про основні засоби підприємства за видами економічної діяльності, а саме: операційною (виробничою), згідно з основними КВЕД, іншою операційною, фінансовою та інвестиційною. Це визначає цільове призначення кожного об'єкта основного засобу.

Фасета «Знос (обчислення амортизації)» (Ф5) показує інформацію щодо: сум зносу за тими основними засобами, котрі надходять, та суму зносу за основними засобами в експлуатації. Ємність таких даних полягає в тому, що вони дозволяють робити висновки про рух, переоцінку, розподіл витрат на ремонти тощо, що для управління активами відіграє важливу роль.

У фасеті «Витрати на ремонт (за видами)» (Ф6) міститься два показники: поточний чи капітальний ремонт, а також реконструкція чи модернізація власних; ремонт орендованих; ремонт у спільній діяльності.

Фасета «Напрями вибуття» (Ф7) характеризує дані про основні засоби за напрямками вибуття з балансу підприємства, а саме: продаж, безоплатна передача, оренда його іншому суб'єкту господарювання, ліквідація тощо.

Використання фасетно-ієрархічної системи обліку основних засобів дозволяє здійснювати накопичення інформації щодо кожного об'єкта, який належить підприємству на праві власності за декількома ключовими ознаками. Логічність побудови та гнучкість використання фасетної системи обліку забезпечує швидке її впровадження при використанні комп'ютерних систем бухгалтерського обліку.

Фасетно-ієрархічна система обліку основних засобів повинна базуватися на використанні фасетів першого рівня (множини аналітичних рахунків, що характерна деяким набором однакових ознак для всіх основних засобів). Застосування фасетно-ієрархічної системи організації обліку основних засобів аграрних підприємств необхідно здійснювати за наступними рахунками бухгалтерського обліку (рис. 2.10).

Таким чином, дотримуючись інтегрованого підходу у фасетно-ієрархічній системі управлінського обліку основних засобів від розробки плану рахунків до формування звітної аналітичної інформації, можна забезпечити ефективність менеджменту на підприємстві як в горизонтальному, так і вертикальному зрізі.

Це означає, що облікові дані мають бути співвимірні, для чого вони мають бути горизонтально й вертикально інтегровані.

«Досить очевидно, що кожне підприємство змушене дотримуватись чітких правил обліку, які, по суті, є показниками його роботи. Управлінський облік представляє собою додаткову систему контролю, організовану всередині підприємства її працівниками, розроблену для конкретної галузі і конкретного підприємства. Він передбачає формування внутрішніх звітів для цілей періодичного планування, контролю й оцінки, для прийняття рішень у нестандартних ситуаціях і у виборі ринкової політики підприємства» [76, с.260].

Пропонована класифікація, яку можна іменувати як фасетно-ієрархічна, уможливорює групування основних засобів відповідно до запитів системи управління ефективністю їх використання. При цьому є всі необхідні можливості для трансформації інформації системи управлінського обліку у систему обліку фінансового.

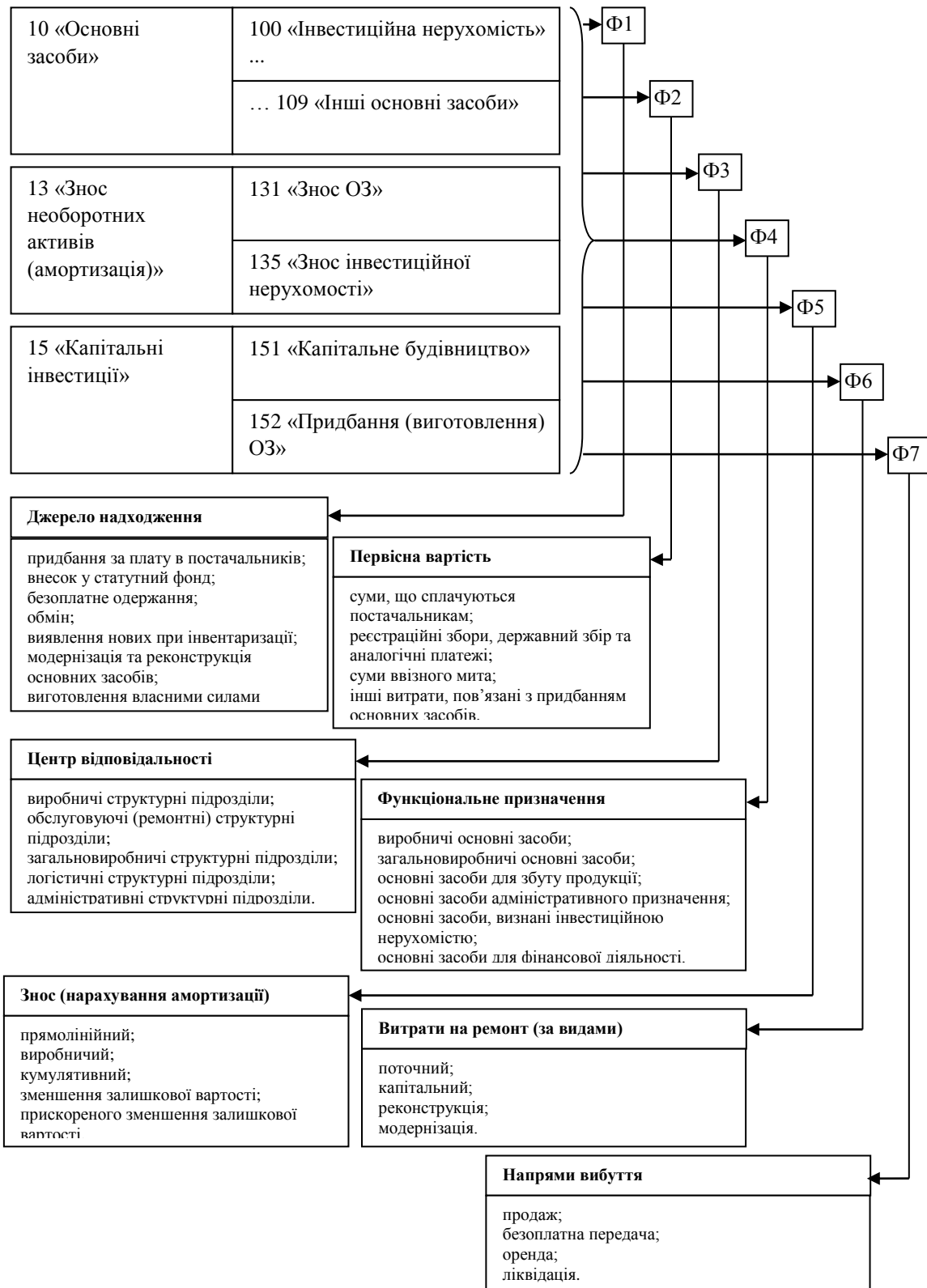


Рис. 2.10. Запропонована фасетно-ієрархічна система управлінського обліку основних засобів аграрних підприємств

Джерело: розробка автора.

Для цілей бухгалтерського обліку є необхідним також чіткий «розподіл заходів щодо ефективного управління основними засобами на:

1. Технічне вдосконалення основних засобів, яке передбачає:
 - технічне переозброєння на базі комплексної автоматизації та впровадження гнучких виробничих систем;
 - заміну застарілої техніки, модернізацію обладнання;
 - механізацію допоміжних та обслуговуючих виробництв.
2. Збільшення тривалості роботи машин та обладнання за рахунок:
 - ліквідації незадіяного обладнання;
 - скорочення термінів ремонту обладнання;
 - зниження простоїв: цілозмінних та всередині змін.
3. Покращення організації та управління виробництвом, а саме:
 - прискорення досягнення проектної продуктивності введених в експлуатацію основних фондів;
 - упровадження наукової організації праці та виробництва;
 - покращення забезпечення матеріально-технічними ресурсами;
 - вдосконалення управління виробництвом на базі сучасної комп'ютерної техніки;
 - розвиток матеріальної зацікавленості працівників, що сприяє підвищенню ефективності виробництва» [48, с. 25–32].

Таким чином, механізм управління основними засобами є сукупністю взаємопов'язаних методів та засобів, а особливість формування його організаційної структури полягає у конкретизації цілей, функцій і завдань щодо об'єктів, деталізації норм і нормативів споживання, системи планових й оцінюваних показників ефективності використання основних засобів. Комплексний, системний підхід передбачає всебічний аналіз і вивчення результатів заходів на стадії формування, використання, оновлення й вибуття основних засобів. Практичне застосування управлінського механізму

забезпечить високу якість оперативно-виробничої діяльності, науковий рівень і гнучкість планування, процес заготівлі високоякісної сировини, ритмічність виробництва та випуск конкурентоспроможної аграрної продукції.

Отже, для ефективного управління основними засобами в аграрних підприємствах запропоновано інформаційно-організаційну модель комплексного бухгалтерського обліку на основі фасетно-ієрархічної системи. Це дасть можливість підвищити облікову та аналітичну функцію для вирішення оперативних, тактичних та стратегічних цілей в управлінні основними засобами підприємств.

Висновок до розділу 2

У результаті проведення дослідження обліку основних засобів аграрних підприємств отримано ряд узагальнених висновків і розроблено низку прикладних рішень дійсних облікових проблем.

1. Вважаємо, що головною метою обліку на стадії надходження виступає формування справедливої вартості об'єктів основних засобів. При визначенні справедливої вартості об'єкта основного засобу підприємство має передбачити характеристики об'єкта таким чином, щоб учасники могли врахувати дані характеристики при визначенні ціни цього активу на дату оцінки. Такими характеристиками, наприклад, можуть бути: стан та місце розташування об'єкта основних засобів, обмеження щодо продажу або використання об'єкта тощо. Крім того, визначення справедливої вартості потребує транзакції на активному ринку, який є основним для певного активу, а за його відсутності – на найбільш вигідному ринку.

2. Дослідженням встановлено, що процесом експлуатації основних засобів є їх корисне використання у господарській діяльності підприємства

протягом терміну служби, яке веде до трансформації вартісних та якісних характеристик об'єктів, зумовлює необхідність проведення процедур з їх поліпшення й підтримання в робочому стані. Характерними рисами основних засобів, які перебувають в експлуатації, є такі: об'єкти приносять економічні вигоди; вартість об'єктів достовірно визначена та є більшою від установленого податковим законодавством обмеження; об'єкти активно експлуатуються та використовуються у діяльності підприємства.

3. Враховуючи існування життєвих стадій щодо основних засобів, доцільнішим спочатку є застосування прискорених методів амортизації: прискореного зменшення залишкової вартості та кумулятивного, а під час ліквідаційної стадії – варто застосовувати пропорційні методи обчислення амортизації. За цих умов вибору стратегії розвитку аграрних підприємств вважаємо за необхідне встановити спосіб акумулювання грошових ресурсів, цільове призначення яких – відновлення основних засобів. Зокрема, при надходженні виручки від реалізації готової продукції суму, еквівалентну амортизаційним відрахуванням, перераховувати на окремий рахунок – депозитарій, на якому будуть акумулюватися амортизаційні відрахування.

4. На основі сформованої класифікації основних засобів, особливостей формування витрат на ремонт, видів ремонту запропоновано власний підхід до організації обліку капітального та поточного ремонту основних засобів, рівні якого характеризують особливості проведення різних видів поліпшень основних засобів, а також відповідають вимогам чинного законодавства України з бухгалтерського обліку та оподаткування.

5. Для цілей даного дослідження, а саме: для оцінювання якості використання основних засобів аграрних підприємств на усіх стадіях життєвого циклу запропонований спосіб класифікації за допомогою 7 фасетів (джерело надходження, первісна вартість, центр відповідальності, функціональне призначення, знос (обчислення амортизації), витрати на ремонт (за видами), напрями вибуття), що є зручним об'єктом управління та

обліку. Так, за необхідності автоматизації системи обліку та обробки інформації щодо обсягу, напрямку, регулярності, достатності або інших характеристик основних засобів, використовуючи даний підхід, можна описати та діагностувати з кількісних та якісних позицій будь-який об'єкт з певних наборів фасетів.

6. Обґрунтування й розробка пропозицій щодо фасетно-ієрархічної системи кодування основних засобів і її принципів забезпечить підвищення рівня інформаційності продукованих даних про них у системах управлінського й фінансового обліку та суттєво спростить не лише організацію їх обліку, а й дасть змогу без додаткових зусиль з боку облікових працівників швидко й оперативно надавати потрібну інформацію для управлінських цілей.

Основні результати дослідження розділу опубліковані в наукових працях автора [107; 108; 110; 111; 112; 113; 115; 116; 145; 147].

РОЗДІЛ 3. АУДИТ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ АГРАРНИХ ПІДПРИЄМСТВ І ЙОГО ІНСТРУМЕНТАРІЙ

3.1. Нормативні та організаційні засади аудиту основних засобів у аграрному секторі України

Нормативно-правове законодавство, яке регулює здійснення аудиту основних засобів та проводить оцінку якості його аудиторської діяльності, поділяємо на міжнародне, національне та мікрорівневе (внутрішньофірмове) (табл. 3.1).

Суттєвий вплив на якість має запровадження нормативних актів і внутрішніх стандартів, а з позиції організації злободенним і назрілим є формування системи управління якістю надання аудиторських послуг. Щодо діяльності аудиторських фірм правова база в Україні сформована в два рівні. За першим рівнем підлягають регулюванню державні суб'єкти (державний рівень), за другим – здійснюється регулювання та контроль на мікрорівні (рівні аудиторських фірм і професійних організацій). Власне на завершальному етапі проводиться і регулювання системи управління якістю здійснення аудиту основних засобів.

Суб'єкти аудиторської діяльності для забезпечення якісного рівня своїх послуг (діяльності), беручи за основу рекомендації професійних організацій, розробляють власні нормативно-інструктивні матеріали, які дозволяють регулювати підходи не лише до надання послуг та їх контролю, а й встановлювати вимоги до процедур і методики аудиту різних облікових об'єктів, у тому числі й основних засобів. Окремі професійні організації тісно співпрацюють із законодавчими органами й розробляють проекти Законів, постанов, наказів. До таких організацій, насамперед, належить Аудиторська палата України (надалі – АПУ). Так, вона ініціює оприлюднення стандартів для оцінки та контролю якості аудиторської

діяльності.

Таблиця 3.1

Нормативно-правові документи внутрішнього і зовнішнього аудиту

	Внутрішній аудит	Зовнішній аудит
національні	Кодекс етики працівників підрозділу внутрішнього аудиту (Наказ Міністерства Фінансів України 29.09.2011 № 1217)	Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність», Закон України «Про фінансовий лізинг», Податковий кодекс України, Господарський кодекс України
	Стандарти внутрішнього аудиту (Наказ Міністерства Фінансів України 04.10.2011 № 1247)	Нормативні документи Аудиторської палати України
	Інші	План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій № 291 від 30.11.99 р., Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена наказом МФУ від 30.11.99 р. №291
		Наказ Міністерства статистики України від 29.12.1995 р. № 352 «Про затвердження типових форм первинного обліку»
		НП(С)БО 1 Загальні вимоги до фінансової звітності», П(С)БО 7 «Основні засоби», П(С)БО 14 «Оренда», П(С)БО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу та припинена діяльність», П(С)БО 28 «Зменшення корисності активів», П(С)БО 15 «Дохід», П(С)БО 16 «Витрати»
		Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань, Методичні рекомендації щодо бухгалтерського обліку основних засобів від 10.11.2009 р. №1307
міжнародні	Кодекс професійної етики внутрішнього аудитора	МСА 300 «Планування аудиту фінансової звітності», МСА 320 «Суттєвість в аудиті»
	Міжнародні стандарти професійної практики внутрішнього аудиту – переглянуті та дійсні з 01.01.2013 р.	МСА 800 «Звіт аудитора за спеціальними аудиторськими завданнями»
		МСА 400 «Оцінка ризиків і системи внутрішнього контролю»

Джерело: складено за результатами дослідження регламентуючих актів.

Але нормативним актом вищої юридичної дії до 01.10.2018 р. був Закон України «Про аудиторську діяльність». У питанні якості цей Закон (ст. 20) не дозволяв «проведення аудиту, якщо розмір винагороди за надання аудиторських послуг не враховував необхідного для якісного виконання таких послуг часу, належних навичок, знань, професійної кваліфікації та ступінь відповідальності аудитора» [165].

Натомість у названому Законі не регулювалися питання репутації, порядності, етики, моральності, довіри до аудитора та аудиторської фірми загалом. Певним чином вирішуються ці питання Законом України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» [166], який уведено в дію з 01.10.2018 р. В цілому, аналізований закон визначає не менше 4-х основних груп напрямів регулювання аудиторської діяльності (рис. 3.1).

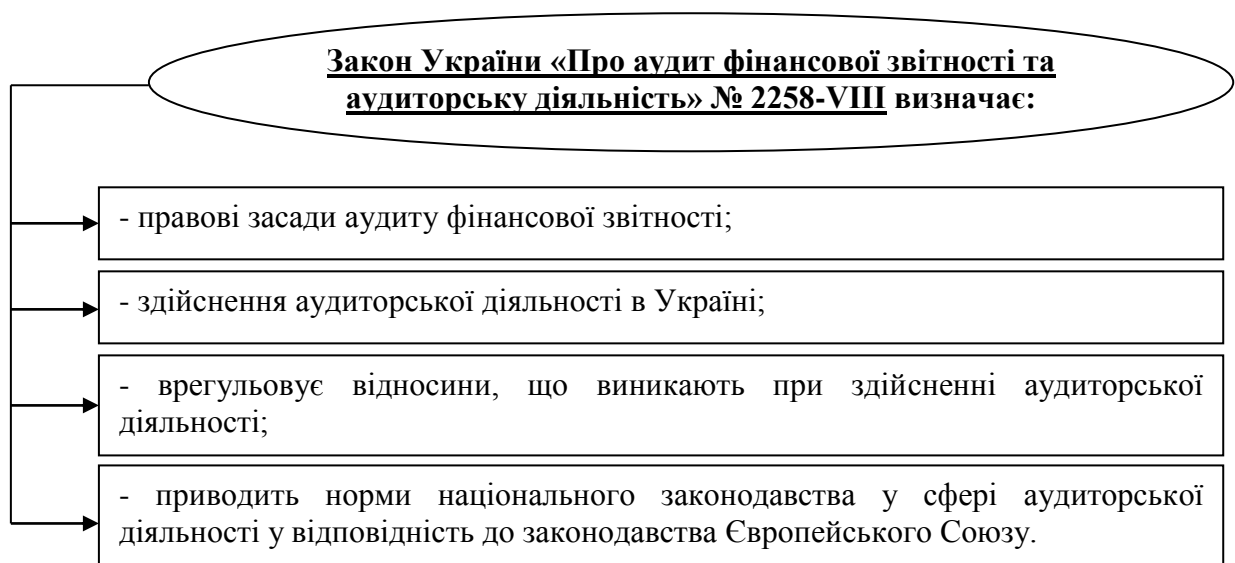


Рис. 3.1. Основні напрями регулювання аудиторської діяльності

Джерело: [166].

В останні роки і в структурі, і в складі, і в обсязі надання аудиторських послуг відбуваються постійні зміни. Підтвердженням цього служить не тільки зміна запитів на аудиторську діяльність, а й державне регулювання аудиту, його стандартизація, приведення до міжнародних вимог тощо.

Повну інформацію про кількість суб'єктів, результати аудиторської діяльності, якість наданих послуг та інші дані можна отримати з офіційного

сайту Аудиторської палати України (АПУ).

Попри зростання обсягів послуг з аудиту, варто відзначити, що зовнішній аудит, незважаючи наявність низки чинних на сьогодні нормативно-правових актів у площині регулювання якості аудиторської діяльності, якими керується АПУ та аудиторські фірми (Додаток Н), має достатній резерв її підвищення.

Тут же подаються звіти Комітету з контролю за якістю аудиторських послуг і узагальнені результати зовнішніх перевірок у динаміці (за роками).

Усі вищенаведені документи акцентують увагу на проблемах забезпечення якості аудиторської діяльності загалом, а також методологічної бази аудиту зокрема. Аналіз змісту, мети та положень цих нормативів свідчить про використання єдиного організаційно-методичного підходу до системи зовнішнього контролю за якістю, який здійснює АПУ.

Так, їх положення також дозволяють організувати внутрішній контроль самої аудиторської фірми. Таким чином, можемо акцентувати, що існує два види контролю якості аудиторських послуг (зовнішній, внутрішній). Перший провадить Комітет з контролю за якістю аудиторських послуг АПУ, а другий – самі суб'єкти аудиторської діяльності (юридичні та фізичні особи). Зовнішній – здійснюється відповідно до рекомендацій чинного законодавства, положень АПУ та затверджених нею інших документів. Внутрішній – відповідно до розроблених внутрішніх інструкцій та положень (внутрішньофірмової політики).

Проведений аналіз нормативно-правового забезпечення зосереджує увагу з боку законотворців і держави на якості аудиторської діяльності фірм і фізосіб-підприємців. Це суттєво впливає на рівень проведення аудиту і такої важливої ресурсної складової аграрного сектора, як основні засоби.

Основними нормативно-правовими документами для здійснення аудиту основних засобів є головна книга, звітність підприємства, облікова політика підприємства і установчі документи, первинні документи з обліку

основних засобів, облікові регістри, аудиторські висновки, акти та довідки попередніх ревізій. Аудитор, здійснюючи перевірку на підприємстві, повинен керуватися нормативно-правовими актами з метою виконання поставлених перед ним завдань замовником, оскільки за результатами проведеного дослідження будуть прийматись рішення щодо ефективного управління основними засобами. У цій площині основними завданнями аудиту окреслимо наступні:

а) перевірка формування матеріально-технічної бази (для підприємств аграрного сектора їх результати можуть використовуватись при розробці довгострокової стратегії розвитку);

б) оцінка й перевірка витрат на основні засоби (в перспективі результати аудиту можуть бути використані для побудови альтернативних моделей економічно обґрунтованого зменшення витрат відповідно до експлуатаційної діяльності та оптимізації витрат щодо обслуговування виробничих активів на підприємстві);

в) контроль фактичної наявності основних засобів (висновки перевірки можуть використовуватись для встановлення необхідної (оптимальної) кількості основних засобів відповідно до потреб виробництва);

г) перевірка правильності обчислення амортизації (за результатами можна здійснювати розроблення та формування плану дій відповідно до проведення ремонтної політики на підприємстві, здійснювати розробку заходів щодо удосконалення працездатності виробничих активів, встановлення граничних термінів експлуатації основних засобів).

В цілому, аудит основних засобів може бути основою розроблення системи вдосконалення використання обладнання й на цій основі підвищення прибутковості підприємства та максимізації прибутку.

Загалом, традиційною послугою у сфері зовнішнього аудиту щодо основних засобів є підтвердження достовірності. В такому контексті аудитор формує своє бачення щодо правдивості відображення основних засобів у

системі обліку й звітності, зокрема в частині їх вартості, зносу (амортизації), витрат на утримання чи поліпшення тощо. Такий вид аудиту найбільш цікавий для потенційних інвесторів.

Він реалізується у традиційній послідовності й формі та включає 4 етапи. Перший передбачає проведення оцінки системи внутрішнього контролю. Другий – формування плану й програми аудиту. Третій – власне аудит за сформованою програмою. Четвертий – підсумок та узагальнення результатів проведених контрольних дій.

Така поетапність достатньо широко репрезентована в науковій літературі й активно використовується в практичній аудиторській діяльності. Щодо аудиту основних засобів, то Сирцева С.В., Чебан Ю.Ю. виокремлюють такі «етапи його проведення: оцінка системи внутрішнього контролю операцій з основними засобами на підприємстві; складання плану та програми аудиту основних засобів; застосування ряду методичних аудиторських процедур відповідно до програми аудиту; узагальнення результатів перевірки, формулювання відповідного висновку, розробка рекомендацій з підвищення ефективності облікової роботи» [185, с.113].

Цими авторами запропонована досить оригінальна методика аудиту основних засобів з розробленою анкетною, яка містить 13 питань, що дозволяють адекватно оцінити стан обліку цих активів. Передбачається оптимізація даної анкети, якщо облік на аграрному підприємстві комп'ютеризований.

Доцільно анкету для визначення якості внутрішньої системи контролю обліку основних засобів сформувати відповідно до облікової специфіки обраної підприємством форми обліку. Переважно нею є в сучасних умовах комп'ютеризована форма обліку з певними відмінностями, пов'язаними з особливостями програмного забезпечення.

Достатньо широкоопційною в такому плані є загальнодоступна таблична форма Excel. Вона доступна, багатofункціональна, але її

застосування є обмеженим через потребу у здійсненні певних програмних дій. Не завжди бухгалтер має навички програмування в цьому редакторі для забезпечення своїх потреб і потреб, котрі мають користувачі облікової інформації, особливо внутрішні.

Фактично ці електронні таблиці можна запрограмувати на усі потреби. Проте обліковій службі з метою виконання своїх обов'язків і функцій, які вимагаються згідно з вимогами чинного законодавства, немає потреби ускладнювати собі професійну діяльність. Тому в більшості аграрних підприємств застосовують програмні продукти спеціального призначення, придбані у спеціалізованих фірм. Практично в усіх таких продуктах реалізовані одні й ті ж самі опції та функції, в основі яких відображено однотипні принципи, визначені в чинному українському законодавстві.

Констатуємо, що при веденні обліку основних засобів з їх використанням відпадає низка запитань. Так, оскільки в програмі закладено певні вимоги, недотримання яких призводить до того, що в діалоговому режимі вирішується питання заповнення усіх необхідних реквізитів документа, то відпадає потреба включення у питальник інформації щодо багатьох реквізитів. Адже якщо той чи інший реквізит не заповнено, то програма відмовиться проводити цей документ.

Наприклад, відпадає потреба внесення в анкету запитання «Чи проставляються в первинні документи інвентарні номери об'єктів основних засобів». Тут відповідь однозначна, в комп'ютеризованій формі – проставляються. Інша справа – інвентарні номери на самих об'єктах основних засобів. Їх відображення вимагає застосування та участі людського фактора. Тому таке питання варто включити в опитувальник. Необхідно визначити, чи застосовується штрихкод, чи інвентарний номер.

Так, при застосуванні комп'ютеризованої форми обліку доцільною буде така анкета для оцінки внутрішньої системи контролю за веденням обліку основних засобів і їх збереженням та використанням, яка

представлена в табл. 3.2.

Таблиця 3.2

Анкетне опитування системи обліку основних засобів аграрного підприємства*

№ з/п	Запитання	Відповідь		Примітка**
		так	ні	
1	Наявність номера на об'єкті ОЗ	+		
2	Достатність деталізації рахунків з обліку ОЗ		+	
3	Наявність постійно діючої комісії з інвентаризації (для корпоративних підприємств близько територіально розташованих можливий варіант однієї для всіх відокремлених підрозділів)	+		Одна на корпорацію (побажання)
4	Проведення незапланованих інвентаризацій	+		
5	Дотримання графіка документообороту***		+	
6	Проведення переоцінки ОЗ			
7	Використання ОЗ після повного обчислення зносу	+		
8	Наявність вирішених альтернатив щодо обліку ОЗ в наказі про облікову політику	+		Облік витрат на ремонт, підхід до амортизації
9	Проведення аналізу ефективності використання ОЗ		+	Системою менеджменту не затребувано
10	Наявність ОЗ, зданих в оренду		+	
11	Наявність орендованих ОЗ		+	
...				

*Примітка: * - пропозиція автора; ** - може заповнювати в контексті побажань тих, хто дає відповіді на анкету, а також управлінських працівників (з відміткою, що це побажання); *** - запитання щодо дотримання графіка документообороту в комп'ютеризованій формі може бути упущене, якщо реалізовано автоматичний контроль за своєчасністю формування документів і наявність опції попередження про дати їх складання з закриттям відповідного доступу після дати настання.*

Більшість замовників зовнішнього аудиту застосовують його як основну норму, котра вимагається законодавством щодо відповідних суб'єктів для підтвердження достовірності звітності. Однак ефективніше такий аудит можна використовувати і для самого аграрного підприємства. Зокрема, якби у план і програму проведення аудиту були включені завдання аналізу використання основних засобів. Нижче представлені основні напрями аналізу основних засобів, відповідно до яких можна ініціювати аудит. На підставі результатів такого аудиту можна буде ухвалювати управлінські рішення щодо подальшої оптимізації виробничого використання наявних

основних засобів у цілях розвитку підприємства в конкурентному середовищі. Узагальнена картина напрямів аналізу дозволить здійснювати аудит відповідно до завдань, представлених на рис. 3.2.



Рис. 3.2. Пріоритетні напрями аналізу при проведенні зовнішнього аудиту основних засобів аграрних підприємств

Джерело: розроблено автором.

Названі на рисунку напрями формують відповідну постановку завдань, які постають перед аудитором. Відтак, він має у програмі аудиту передбачити адекватні контролюючі процедури, ідентифікувати джерела, визначити підходи до реалізації. Наведемо доцільний формат програми (табл. 3.3), який дозволить вирішення аналітичних завдань та сприятиме зростанню

інформаційності результатів аудиту в плані прийняття рішень з питань підвищення ефективності використання основних засобів аграрних підприємств.

Таблиця 3.3

Програма зовнішнього аудиту основних засобів аграрного підприємства
 Дати проведення аудиту: з «___» _____ 20 р. по «___» _____ 20 р.
 Ймовірнісні ризики: аудиторський _____; суттєвості _____

Стадія (вид перевірки)	Джерело (документ)	Процедури аудиту	Дата та відповідальна особа
Ознайомча	Установчі документи. Наказ про облікову політику	Контроль наявності	
Основна:			
Наявність і збереження ОЗ	Накази про матеріальну відповідальність, інвентаризацію (+ описи), акти тощо	Контроль наявності, порівняння даних обліку	
Правильність обліку ОЗ: – перевірка документального відображення руху; – контроль обліку витрат; – контроль обліку амортизації (зносу); – перевірка повноти і достовірності даних про ОЗ в звітності	Договори, накладні, техпаспорти, реєстри аналітичного й синтетичного обліку	Встановлення правильності віднесення об'єкта до складу ОЗ, в т. ч. до тієї чи іншої класифікаційної групи; контроль наявності прав власності; арифметичні перевірки; перевірка достовірності оцінки, визнання доходів, витрат, фінансових результатів від продажу, правомірності продажу тощо.	
Ефективність використання ОЗ (за напрямками, обраними замовниками)	Те саме	Аналітичні методи відповідно до завдань (визначених на рис. 3.3)	
Заключна:			
Формування аудиторського висновку	Робочі записи аудитора, результати перевірок	Аудиторські судження	

Джерело: запропоновано автором.

При проведенні зовнішнього аудиту за такою схемою (вона не деталізована, а подана лише для прикладу) до виконання ідентифікованих

завдань фахівцями аудиторської фірми необхідно застосовувати чинні традиційні або розроблені ними методики. Окрім цього, в наступних пунктах нашого дослідження, цей напрям, але в контексті внутрішнього аудиту, буде також розвинутий, оскільки його використання відповідно до визначених завдань, може бути не менш дієвим. Значущість такого аудиторського контролю ідентифікує Міжнародний Інститут Внутрішніх Аудиторів, який визначає його: «зовнішній аудит – це незалежна, об'єктивна діяльність з надання впевненості та консультаційних послуг, що має приносити користь організації та покращувати її діяльність. Внутрішній аудит допомагає організації досягати поставлених цілей за допомогою системного, упорядкованого підходу до оцінки і підвищення ефективності процесів управління ризиками, контролю, і корпоративного управління» [31].

Виконання зазначених завдань можливе за наявності відповідної організаційно-інформаційної моделі аудиту основних засобів. Доцільною буде структура організаційно-інформаційної моделі, відповідно до здійснення внутрішнього аудиту на підприємстві, узагальнена у вигляді рис. 3.3.

З цієї позиції, аудит, в т.ч. внутрішній (який пропонується розвивати), виступає як організована система контролю на підприємстві, яка регламентується відповідними документами.

У контексті внутрішнього аудиту є деталізація щодо документів, адже вони можуть бути суто внутрішніми, або ж можна користуватися рекомендаціями Міжнародних стандартів аудиту (надалі – МСА). Так, даний аудит здійснюється не аудиторською фірмою чи зовнішнім аудитором (як це характерно для зовнішнього аудиту), а провадиться незалежним структурним підрозділом на підприємстві або внутрішнім аудитором.

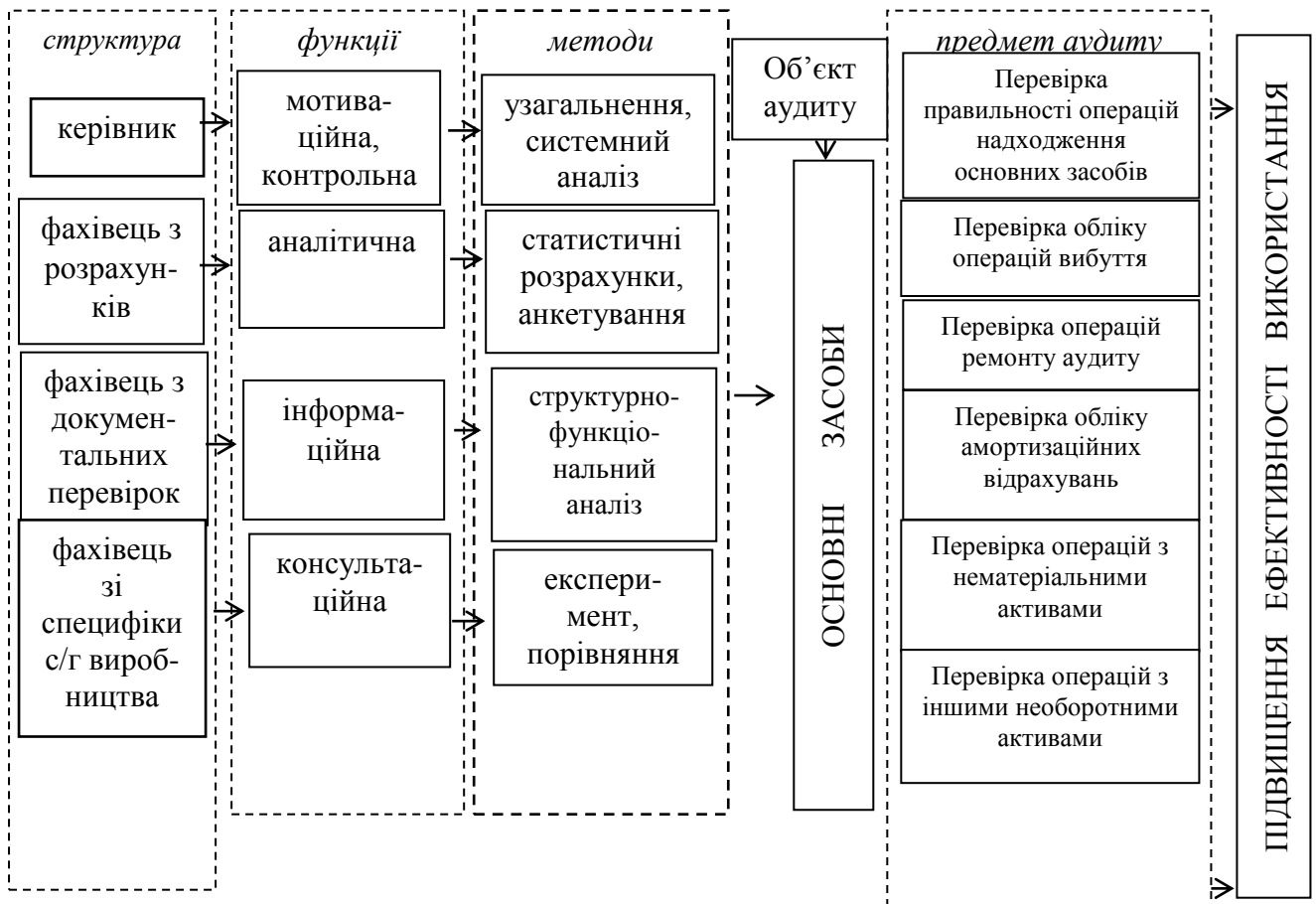


Рис. 3.3. Основні елементи організаційно-інформаційної моделі комплексної системи управління основними засобами в аграрному секторі на базі аудиту

Джерело: розроблено автором.

З метою проведення внутрішнього аудиту на підприємстві керівництво підприємства приймає рішення про створення відділу внутрішнього аудиту. У нормативних документах прописують посадові обов'язки працівників відділу, їх функції та принципи дій відповідно до визначених цілей підприємства.

Керівник внутрішнього відділу аудиту розподіляє між працівниками наступні функції:

- аналітичну, яка здійснює аналіз усіх служб підприємства;
- інформаційну, що передбачає забезпечення керівництва підприємства правдивою, об'єктивною та повною інформацією щодо діяльності підприємства;

– контрольну, яка передбачає контроль діяльності підприємства відповідно до нормативно-правового законодавства та наказу про облікову політику суб'єкта господарювання;

– консультаційну, яка передбачає надання консультацій кожному окремому підрозділу підприємства з метою підвищення його прибутковості.

Формуючи відділ внутрішнього аудиту на сільськогосподарському підприємстві, доцільно виділити фактори, які впливають на його організацію. Основними факторами вважаємо наступні: наявність у підприємства внутрішньофірмових стандартів, застосування у діяльності програмних продуктів з метою оптимізації бухгалтерських процесів та виробництва, об'єкти аудиторського контролю та організована система управління виробничими процесами.

Представлені в організаційно-інформаційній моделі системи управління основними засобами структурні блоки дозволять розділити обов'язки аудиторів при проведенні перевірок. Керівником відділу внутрішнього аудиту має бути тільки сертифікований аудитор, який розробляє графік проведення перевірок та здійснює контроль за виконанням наказів керівництва. Основна роль керівника полягає у проведенні аналізу фінансово-господарської діяльності підприємства та наданні консультацій з метою визначення її розвитку.

Керівник відділу внутрішнього аудиту повинен складати звіт про роботу відділу та надавати його директору підприємства. В обов'язки фахівця з розрахунків входить проведення аналізу стану розрахунків на підприємстві відповідно до чинного законодавства та надання рекомендацій з метою його удосконалення в довгостроковій перспективі. Спеціалісти даного відділу також проводять консультаційні роботи та роз'яснення у сфері розрахунків для інших служб підприємства. Завершивши роботу, фахівець повинен скласти звіт з позиції розрахунків підприємства і показати його керівнику відділу.

Основним елементом структури відділу внутрішнього аудиту є фахівець з документальних перевірок. Його прямими обов'язками є перевірка правильності складання документації підприємства відповідно до вимог законодавства та складання звіту за проведеними перевірками. В процесі перевірки, якщо виявлені розбіжності складання документації щодо вимог законодавства, то фахівець надає консультацію як правильно оформити документообіг. Створюючи внутрішній відділ аудиту на підприємстві, керівництво повинно включити у його склад спеціаліста зі знанням специфіки виробничого процесу аграрних підприємств, оскільки він компетентно підійде до аналізу та вивчення особливостей діяльності підприємства, зокрема при проведенні аудиту основних засобів.

Важливим завданням аудитора в процесі проведення внутрішнього аудиту на підприємстві є перевірка операцій надходження основних засобів на підприємстві. Ставиться за мету перевірка наступних операцій, а саме: законність надходження об'єктів основних засобів та правильність їх відображення у бухгалтерських документах; визначення джерел надходження основних засобів; рахунки підприємства щодо оплати постачальникам; правильність оформлення первинної документації щодо основних засобів (актів прийому-передачі, інвентарних карток); відображення оприбуткування об'єкта основних засобів у бухгалтерському обліку.

Наступним завданням аудиту основних засобів виступає оцінка правильності обліку операцій вибуття основних засобів, що передбачає відповідні витрати з боку підприємства. Аудитор зобов'язаний при даній перевірці визначити напрями вибуття об'єктів основних засобів та проконтролювати наявність, законність та правильність оформлення первинних документів. Останнім етапом перевірки є вивчення впливу операцій з вибуття основних засобів на прибутковість та обґрунтування доцільності виконання відповідних операцій.

Вчасно проведений ремонт об'єктів основних засобів дозволить керівникам підприємства ефективно їх застосовувати протягом виробничого циклу. Удосконалюючи роботу основних засобів та вчасно виконуючи ремонтні роботи, керівництво підприємства тим самим збільшує майбутні економічні вигоди, які планують отримати від його використання.

Здійснюючи перевірку щодо оцінки обліку амортизаційних відрахувань, аудитор повинен оцінити доцільність використання представлених методів обчислення амортизації щодо об'єктів основних засобів, перевірити строки корисного використання та їх норми амортизації. У представленому випадку аудитор повинен встановити спосіб визначення методів амортизації та обґрунтувати їх вплив на величину витрат та фінансовий результат досліджуваного підприємства.

Таким чином, проведення внутрішнього аудиту відповідно до організаційно-інформаційної моделі (див рис. 3.3) дозволить аграрному підприємству проводити реальну оцінку основних засобів, повноцінно виявляти ресурси з метою збільшення прибутковості, вчасно дослідити помилки та надавати рекомендації щодо удосконалення процесу обліку основних засобів.

Усі вищеперераховані позитивні моменти діяльності внутрішнього аудиту на підприємстві дозволять привабити зовнішніх інвесторів, і, як результат, збільшити обсяги виробництва і підвищити прибутковість підприємства.

Вчений Філозоф О.В. вважає, що «в процесі організації внутрішнього аудиту слід пам'ятати, що він повинен бути організований на такому рівні, щоб результат діяльності служби внутрішнього аудиту об'єктивно відображав діяльність підрозділу, який перевіряється, а також був доступний для розуміння всім користувачам такої інформації. Для виконання даної умови внутрішнім аудиторам необхідно дотримуватись принципів при організації внутрішнього аудиту» [209, с. 369–374].

Проведення ефективного внутрішнього аудиту можливе при дотриманні наступних принципів:

- принцип взаємозалежності – елементи внутрішньої системи взаємодіють між собою та реагують на зміни зовнішнього середовища;
- принцип ієрархії – розроблена програма аудиту відповідно до ієрархії поставлених завдань має відповідати завданням перевірки;
- принцип результативності – проведена перевірка окремих елементів повинна формувати систему, що має єдину мету, а результати будуть покладені в основу прийняття управлінських рішень;
- принцип об'єктивності – обґрунтування напрямів, параметрів та ключових проблем, вирішення яких націлене на виконання мети дослідження;
- принцип ефективного використання – результативність перевірки повинна бути представлена дієвим механізмом удосконалення наявної системи обліку;
- принцип розвитку – виявлені недоліки системи повинні враховуватись в управлінні підприємством та сприяти впровадженню нововведень з урахуванням змін середовища функціонування.

Запропоновані нами принципи дозволять відділу внутрішнього аудиту сформувати ієрархічну послідовність здійснення перевірки проблемних елементів системи, за результатами досліджень яких керівництво сформулює обґрунтовані управлінські рішення для розвитку аграрних підприємств у конкурентному середовищі. У даному напрямку недослідженим лишається питання впливу аудиту на ефективність використання основних засобів.

Доцільно буде обґрунтувати вплив аудиту на ефективність використання основних засобів (рис. 3.4).

Ціль внутрішнього аудиту полягає у створенні ефективною системи, спрямованою на виконання визначених перед нею завдань.

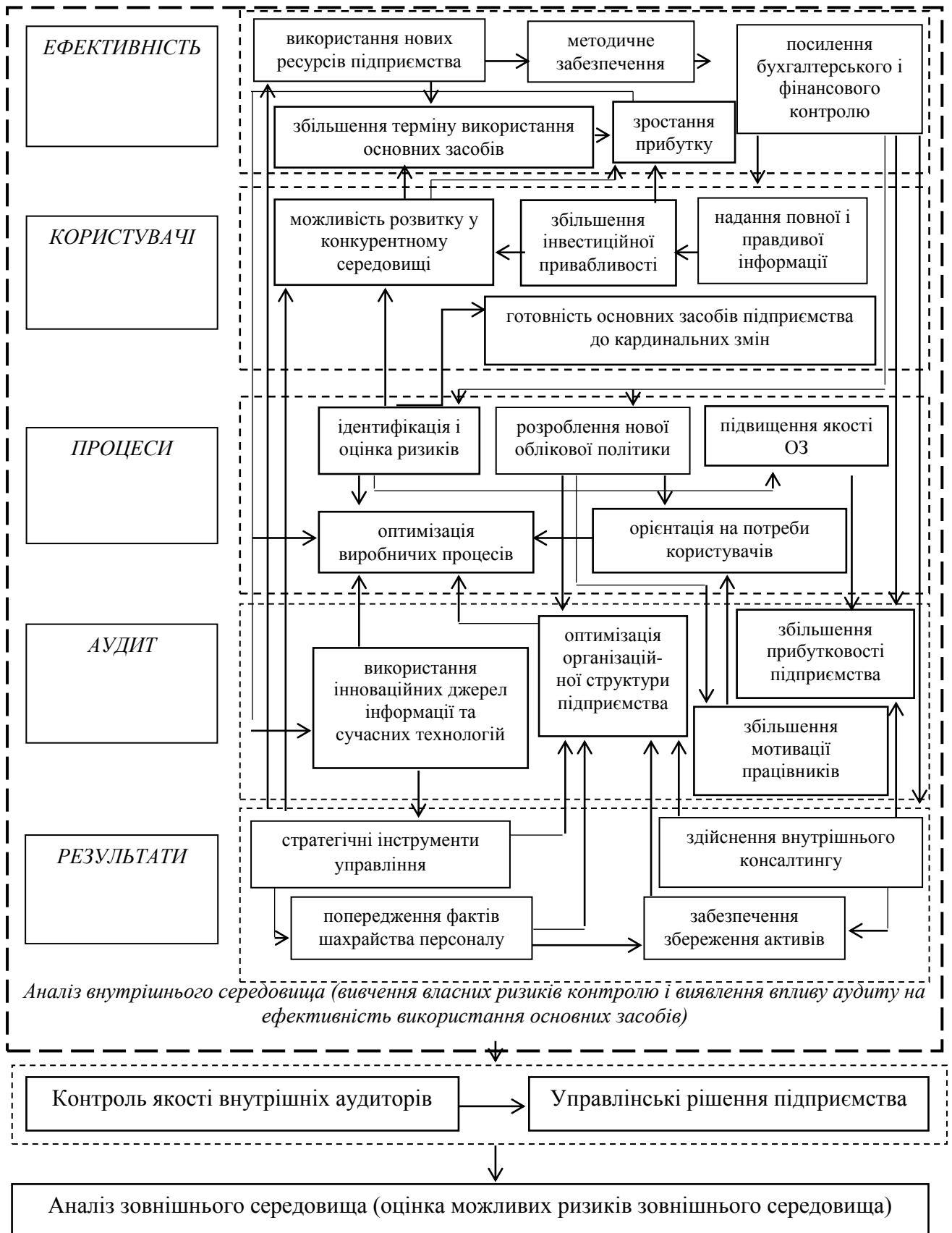


Рис. 3.4. Концептуальна модель аудиту в конкурентному середовищі

аграрних підприємств

Джерело: розроблено автором.

Оснoву здійснення внутрішнього аудиту становлять об'єкти основних засобів, що оцінюються фахівцями, які забезпечені необхідними матеріалами для здійснення роботи. Результати проведеної роботи потрібні як для внутрішніх, так і для зовнішніх користувачів.

Роль внутрішнього аудиту полягає у постійному контролі процесів на підприємстві, тобто оцінюванні діяльності відповідно до нормативно-правових актів та внутрішньої регламентації.

Представлені завдання вирішуються на підприємстві через комплекс взаємопов'язаних часткових цілей за наступними напрямками:

1) ефективність – застосування методичних прийомів та використання ресурсів підприємства з метою запобігання внутрішніх і зовнішніх ризиків та збільшення прибутковості підприємств;

2) користувачі – надання об'єктивної, точної і правдивої інформації, на основі якої керівництво буде приймати ефективні управлінські рішення та інвестуватимуться кошти новими інвесторами у розвиток своєї діяльності;

3) процеси – проведено вдосконалення системи управління і виробництва на основі оцінки різних напрямів діяльності підприємства з дотриманням нормативно-правових документів, що забезпечить конкурентні переваги та сприятиме задоволеності персоналу;

4) аудит – дозволить на основі результатів аудиторської перевірки розробити комплексну систему щодо удосконалення усіх процесів діяльності в конкурентному середовищі;

5) результати – формування раціональної безпеки життєздатності підприємства на основі проведеної аудиторської перевірки, що дозволить підприємству миттєво реагувати і виправляти усі негативні впливи, в т.ч щодо основних засобів.

Загалом, внутрішній аудит об'єктів основних засобів дозволить вибрати оптимальні управлінські рішення, проте на їх ефективність впливатимуть зовнішні фактори. Внутрішній аудит виконується на

підприємстві з метою коригування та введення нових методів управління основними засобами безпосередньо відділом аудиту, працівники якого (чи працівник, якщо це внутрішній аудитор в одній особі) включені в штат підприємства. Здійснення зовнішнього аудиту об'єктів основних засобів відбувається незалежними аудиторами, які за неадекватність та неточність його проведення несуть кримінальну відповідальність.

У роботі надалі буде представлено концептуальну модель аудиту основних засобів, що побудована за принципом ієрархії, та в основу якої покладено збалансовану систему показників, що дозволить оцінити ефективність функціонування внутрішнього аудиту у загальній системі управління підприємством. За результатами проведеного дослідження можемо зробити наступні висновки:

- у конкурентних умовах функціонування виникає необхідність у створенні відділу внутрішнього аудиту на аграрних підприємствах;
- запропонована концептуальна модель аудиту дозволить оптимізувати діяльність підприємства та підвищить ефективність управління об'єктами основних засобів на основі збалансованої системи показників за ієрархічним принципом побудови перевірки.

3.2. Організація внутрішнього аудиту основних засобів аграрних підприємств і його етапи

У практичній діяльності професійний аудитор керується не тільки нормативно-правовою базою України, а й використовує зарубіжний досвід проведення аудиту, використовуючи міжнародні стандарти аудиту. Злободенним і назрілим буде представлення порівняльної характеристики підходів щодо завдання аудиту основних засобів українськими та зарубіжними аудитором у практичній площині (табл. 3.4).

Таблиця 3.4

Порівняння завдань аудиторської перевірки основних засобів
в міжнародній та вітчизняній практиці

№ з/п	Завдання аудиту основних засобів	
	зарубіжний досвід	український досвід
1	Перевірка належності основних засобів, записаних на рахунках компанії або ж їх віднесення до орендованих нею	Перевірка відображення основних засобів на рахунках бухгалтерського обліку
2	Перевірка правильності відображення первісної вартості основних засобів	Перевірка правильності відображення первісної вартості основних засобів у формах звітності підприємства
3	Перевірка правильності застосування методів амортизації щодо усіх груп основних засобів	Перевірка правильності розрахунку амортизаційних сум і віднесення їх на собівартість продукції
4	Правильність віднесення засобів до основних	Правильність віднесення активів до основних засобів, що перебувають на балансі підприємства
5	Перевірка правильності обліку основних засобів після їх покупки	Встановлення правильності своєчасного відображення в обліку операцій з основними засобами, їх надходження, внутрішнє переміщення і вибуття
6	Перевірка правильності визначення вартості майна, яке передано під заставу, як додаткове забезпечення	Перевірка наявності на підприємстві «експертної оцінки» вартості майна, яке передано під заставу, як додаткове забезпечення.

Джерело: сформовано на основі [200].

Аналізуючи таблиці завдань аудиту основних засобів на міжнародному й українському рівні, вважаємо, що пріоритетними їх завданнями щодо

основних засобів аграрних підприємств є перевірка правильності документального забезпечення операцій з дотримання підприємством вимог П(С)БО 7 «Основні засоби» і Податкового кодексу України, та своєчасне відображення амортизації за всіма групами основних засобів і оцінка реальної ефективності їх використання.

На сучасному етапі розвитку аграрних підприємств нагальним є впровадження в їх діяльності органу внутрішнього аудиту, оскільки система бухгалтерського обліку не надає повної інформації, необхідної для ухвалення управлінських рішень. Здійснення такого виду контролю на аграрному підприємстві дозволить адекватно оцінити господарські процеси та своєчасно приймати рішення щодо ліквідації негативних впливів на діяльність суб'єкта господарювання. Результати функціонування такої внутрішньої інституції, як підрозділ внутрішнього аудиту (для великих корпорацій) чи фізична особа – внутрішній аудитор (для невеликих підприємств) дозволять сформувати систему резервів покращення діяльності і подолання можливих ризиків відповідно до ринкової ситуації, що забезпечить ефективне господарювання аграрного підприємства в конкурентному середовищі через досягнення більш раціонального використання його основних засобів.

Суттєвою перевагою функціонування служби внутрішнього аудиту є якісне проведення перевірки виробничого процесу з урахуванням специфіки діяльності підприємства, що дозволить вчасно виявити кризові ситуації та потенційні резерви підприємства з метою збільшення його прибутковості. Створюючи службу внутрішнього аудиту на аграрному підприємстві, керівництво повинно чітко визначити його основні напрями й завдання, які мають бути виконані.

Головними напрямками діяльності служби внутрішнього аудиту вважаємо такі:

- здійснення оцінки та аналізу системи внутрішнього контролю та

управління ризиками;

- перевірка підприємства зовнішніми аудиторами за участі фахівців служби внутрішнього аудиту;

- дослідження на підприємстві проблемних питань, пов'язаних зі зловживаннями, шахрайством та розкраданням майна.

У деяких випадках внутрішній аудит може втратити незалежність у проведенні перевірки у зв'язку із зацікавленістю керівництва відобразити високі показники прибутковості для їх власників. Орієнтуючись на визначені напрями діяльності служби внутрішнього аудиту, виділяємо наступні види аудиторських завдань:

- фінансовий аудит, що дозволить здійснювати перевірку показників фінансової звітності підприємств відповідно до нормативних вимог та наказу про облікову політику;

- аудит відповідності, в основі якого має бути перевірка щодо дотримання нормативно-правових актів та внутрішніх документів (стандартів, процедур, технічних умов тощо);

- аудит ефективності, що здійснює систематичне й об'єктивне дослідження діяльності підприємства, системи управління, бізнес-процесів і процедури з орієнтацією на досягнення поставлених цілей та оптимізацію усіх процесів з метою економії.

Фінансовий аудит та аудит відповідності проводяться на основі документальних методів і фактичних перевірок з використанням при цьому стандартизованих методів, і об'єктом дослідження виступає фінансово-господарська діяльність підприємства. Визначення ефективності самої системи аудиту на досліджуваному підприємстві повинно відбуватися за обраними аудиторами методами, а об'єктом дослідження виступає система внутрішнього аудиту, програми підприємства, функції та процеси.

Система внутрішнього контролю якості діяльності відділу аудиту, згідно з Міжнародними стандартами професійної практики внутрішнього аудиту,

повинна включати наступні елементи: професійні вимоги; професійна компетентність; доручення завдань; контрольні повноваження; консультування; моніторинг.

Однак, як було визначено раніше, стратегічний підхід до якості аудиту передбачає орієнтацію професійної діяльності відділу контролю не тільки на стандарти аудиторської діяльності, а й на стандарти якості, встановлені користувачами професійної думки аудитора. При цьому доцільно дотримуватися восьми принципів управління якістю, впровадження в діяльність служби внутрішнього аудиту яких має сприяти досягненню поставлених перед нею цілей, спрямованих на поліпшення виконання покладених на них функцій керівництвом підприємства.

До них належать: орієнтація на споживача; лідерство керівника; залучення працівників; процесний підхід; системний підхід до менеджменту; постійне поліпшення; прийняття рішень на підставі фактів; взаємовигідні відносини з постачальниками. Таким чином, щоб бути ефективною, система менеджменту повинна бути побудована з урахуванням даних принципів, а фахівці внутрішнього аудиту, спільно з бухгалтерською службою, зобов'язані забезпечити інформаційну складову прийняття рішень для якісного виконання менеджментом своїх функцій.

Фахівці служби внутрішнього аудиту на підприємстві повинні керуватись у своїй роботі спеціальними документами, тобто за визначеною організованою моделлю внутрішнього аудиту, узагальненою нами в табл. 3.5.

Правильна організація роботи служби внутрішнього аудиту дозволить раціонально використати час та надати достовірні дані аудиту, не упустивши при цьому жодної його складової. Для впровадження в діяльність служби внутрішнього аудиту всіх перерахованих елементів системи менеджменту потрібні значні матеріальні, трудові і фінансові витрати, та не кожне підприємство може собі це дозволити.

Таблиця 3.5

Організаційна модель внутрішнього аудиту

Об'єкти внутрішнього аудиту	Джерело інформації	Методичні прийоми і способи
Майнові ресурси (основні засоби, МШП, сировина, матеріали тощо)	Законодавчі акти, нормативні документи з обліку, зведені і первинні документи	Суцільні перевірки
Касові банкові операції (звіти касира, виписки банку)	Нормативні документи з обліку й аудиту	Вибіркові перевірки під час аудиторського тестування
Праця і заробітна плата	Первинні і зведені документи	Інвентаризація
Розрахунки з дебіторами, кредиторами	Регістри бухгалтерського обліку	Експертні перевірки
Власний капітал (зареєстрований, резервний, додатковий тощо)	Баланси і фінансові звіти	Економіко-математичне моделювання
Витрати	Засновницькі документи (статут, протоколи зборів засновників, свідоцтво, ліцензія)	Методи порівняльного аналізу
Фінансові результати	Акти перевірок (довідки, висновки) державної фіскальної служби, банку, державних фондів тощо	Прогнозування результатів. Оформлення результатів

Джерело: [117].

У діяльності служби внутрішнього аудиту основним є здійснення перевірки відповідно до потреб керівництва підприємства з урахуванням специфіки його діяльності. Тому, незважаючи на безумовні переваги наявності в організації служби внутрішнього аудиту, для забезпечення і управління якістю виконаних робіт аудиторами необхідно орієнтуватись на застосування різних принципів побудови системи якості, які будуть відповідати потребам і потенціалу аграрного підприємства.

З урахуванням вищевикладеного, вважаємо, що пріоритетним елементом для впровадження служби внутрішнього аудиту на підприємстві з практичної точки зору виступає постійна перевірка діяльності, що дозволить забезпечити його фінансову стабільність та інвестиційну привабливість.

Іншими словами, доцільно реалізувати принцип орієнтації на користувача як додатковий елемент системи внутрішнього контролю якості внутрішнього аудиту. Головним її завданням має бути налаштованість на

розуміння поточних і майбутніх потреб користувачів інформації щодо якості діяльності досліджуваного суб'єкта господарювання, виконання їхніх стратегічних програм розвитку і прагнення до отримання нових результатів. Відповідно до цього має бути сформована й організаційна складова контролю якості служби внутрішнього аудиту на підприємстві.

Досліджуючи питання створення внутрішнього аудиту на аграрному підприємстві, орієнтуємось на його цілі, принципи і функції, що він буде виконувати. Результатом дослідження даного питання виступає запропонована розроблена модель внутрішнього аудиту на аграрному підприємстві (рис. 3.5).

Дана модель внутрішнього аудиту дозволить посилити дієвість системи управління функціонування аграрних підприємств. У системі контролю якості служби внутрішнього аудиту використовуємо анкетне опитування, яке зводиться до формального переліку вимог до внутрішнього контролю якості служби внутрішнього аудиту, визначеного чинним законодавством і стандартами, а також індивідуальних внутрішніх вимог.

Від контролера в даному випадку вимагається описати, як застосовується кожна вимога. Однак недоліком такої методики є те, що вона не охоплює перевірку певних процедур із забезпечення якості служби внутрішнього аудиту щодо кожного елемента системи внутрішнього контролю якості.

Так, дослідження в галузі вивчення процедур і методів вимірювання та оцінки якості служби внутрішнього аудиту [12, 26, 42, 43 та ін.] з метою вибору методу його оцінки свідчить про те, що найбільш прийнятним методом є експертний. При застосуванні даного методу на практиці велику роль відіграють знання і досвід експерта. Найбільш поширеними й ефективними формами експертизи є анкетування та інтерв'ювання.

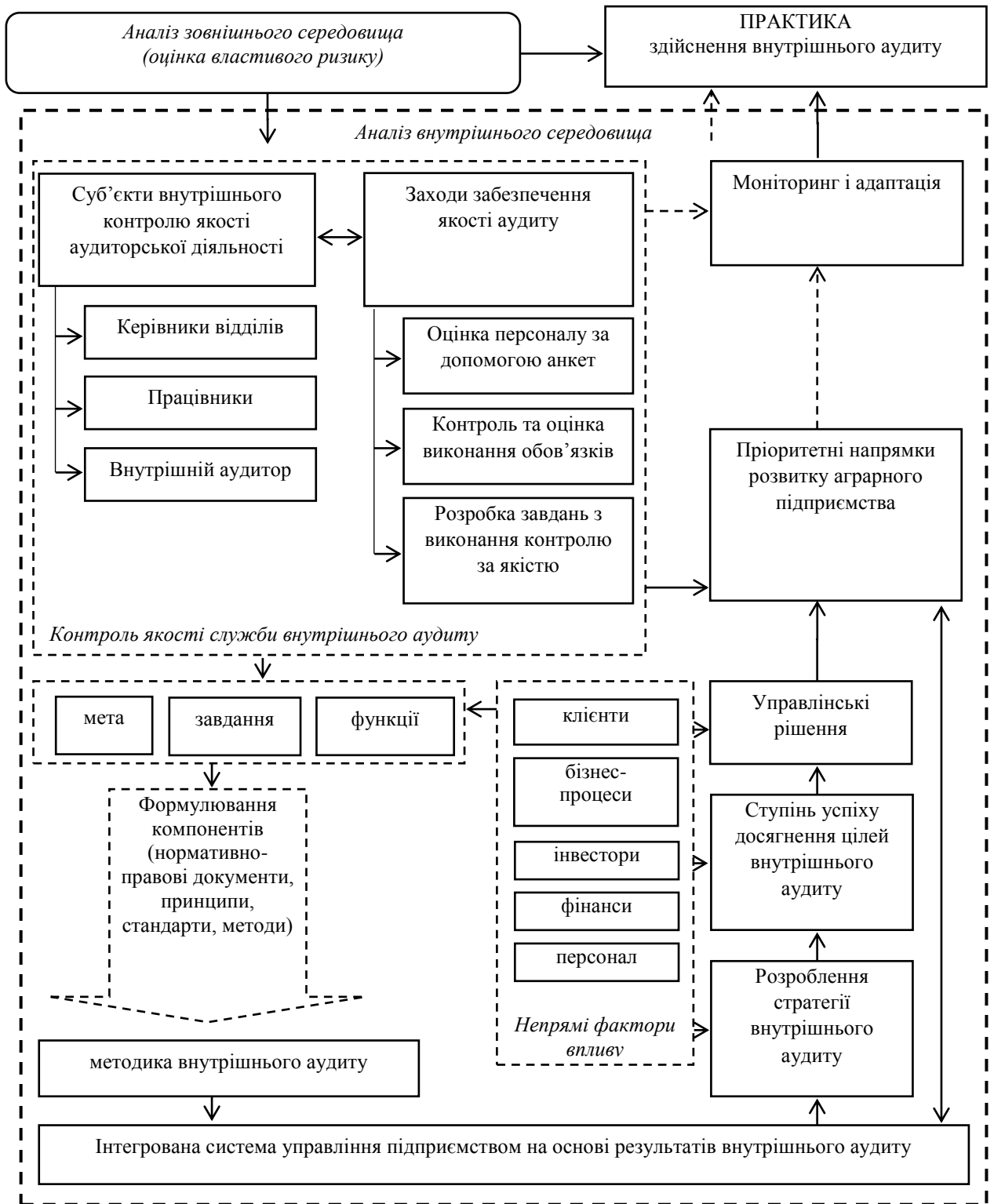


Рис. 3.5. Концептуальна модель внутрішнього аудиту в аграрних підприємствах

Джерело: розроблено автором.

Вони дозволяють поєднувати інформаційне забезпечення експертів із їх професійними знаннями. Доцільною у цьому плані видається розробка

опитувальних листів, які включають питання, відповіді на які полягають у виборі однієї або декількох чітко сформульованих думок. Причому такі листи рекомендовано розробляти на основі типових, і при цьому враховувати моменти удосконалення процесу управління основними засобами.

За результатами проведених досліджень пропонуємо методичку внутрішнього аудиту основних засобів представити за наступними напрямками:

1) ознайомлення з обліковою політикою підприємства щодо основних засобів (поняття, класифікація, методи обчислення амортизації тощо);

2) визначення рівня забезпечення бухгалтерії аграрного підприємства чинними нормативними документами щодо обліку основних засобів;

3) дослідження результатів останньої інвентаризації основних засобів на підприємстві;

4) дослідження наказів керівництва про функціонування на підприємстві комісії зі списання основних засобів та визначення матеріально відповідальних осіб;

5) перевірка правильності ведення інвентарних карток та картотеки основних засобів;

6) дослідження даних синтетичного та аналітичного обліку та встановлення відповідності щодо балансу підприємства;

7) визначення орендованих основних засобів та дослідження договорів оренди щодо правильності ведення їх обліку.

Служба внутрішнього аудиту повинна використовувати комплексне дослідження об'єктів основних засобів, охопивши всі його аспекти при прийнятному рівні аудиторського ризику. Правильно організований процес проведення аудиту об'єктів основних засобів на підприємстві дозволить підвищити ефективність діяльності аграрного підприємства. Орієнтуючись на цілі внутрішнього аудиту підприємства, пропонуємо провести аудит об'єктів основних засобів за наступними напрямками: планування, перевірка,

контроль, результативність (рис. 3.6).

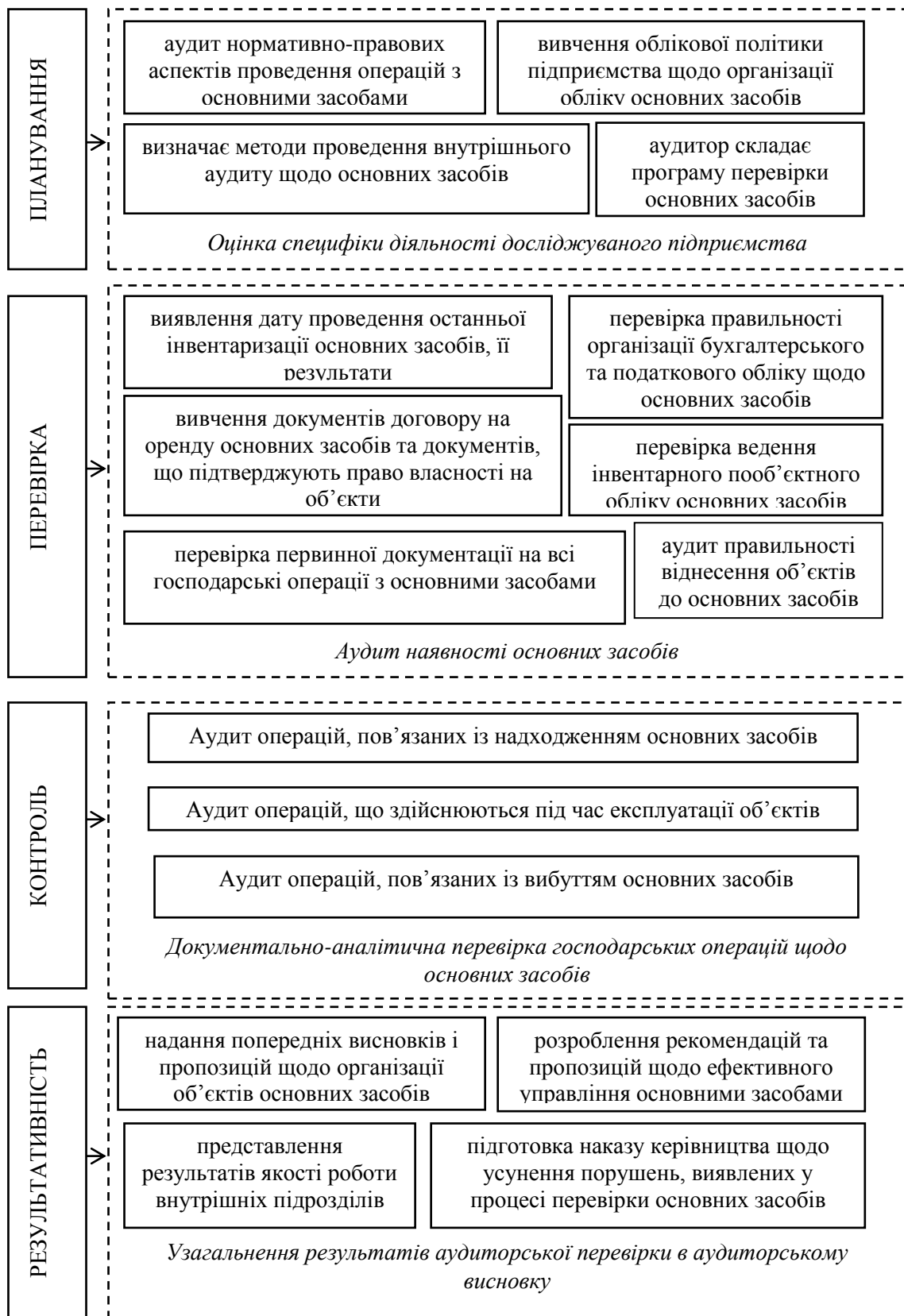


Рис. 3.6. Етапи проведення внутрішнього аудиту основних засобів

Джерело: розроблено автором.

Перед початком внутрішньої перевірки аудитор вивчає нормативно-правову документацію та особливості ведення обліку основних засобів у сільському господарстві, на основі вивченого матеріалу визначає обсяг перевірки та проводить її планування, у процесі якого розподіляє визначені елементи аудиту, в тому числі між асистентами (якщо на підприємстві створений окремий підрозділ внутрішнього аудиту).

Основне завдання служби внутрішнього аудиту на аграрному підприємстві полягає у правильній оцінці фінансового стану підприємства та визначенні комплексу заходів щодо збільшення прибутковості у довгостроковій перспективі розвитку.

На цьому етапі аудитор складає програму здійснення аудиту з метою оцінювання розмірів ризику внутрішнього контролю та вказує терміни проведення аудиторських тестів і процедур.

Важливим завданням на етапі планування виступає адекватна оцінка об'єктів основних засобів на підприємстві, адже вони виступають базовим ресурсом, який служить для провадження діяльності в цілому.

На етапі перевірки фахівці внутрішнього аудиту підприємства проводять оцінку наявних об'єктів основних засобів на підприємстві. Важливим аспектом аудиту на цьому рівні виступає розподіл основних засобів на власні та орендовані і наявність усіх необхідних документів на здійснення операцій з ними.

Також, важливим на даному етапі є: якість проведення інвентаризації, ведення інвентарного пооб'єктного обліку об'єктів основних засобів, а також рівень їх забезпеченості, ступінь зносу, матеріально відповідальних осіб, тобто, аудит наявності первинної документації на всі господарські операції з основними засобами.

Першочерговим завданням етапу контролю в аудиті виступає документально-аналітична перевірка всіх господарських операцій щодо об'єктів основних засобів. Оцінку операцій, пов'язаних із надходженням

основних засобів, пропонуємо здійснювати за такими напрямками, а саме: придбання основних засобів за кошти, придбання основних засобів в обмін на інші активи, безоплатне отримання основних засобів, отримання основних засобів як внесок до статутного капіталу, отримання основних засобів в оренду.

Оцінку блоку операцій, які здійснюються під час експлуатації основних засобів, пропонується здійснювати за такою схемою: порядок обчислення амортизаційних відрахувань, поліпшення (ремонт, реконструкція, модернізація тощо) основних засобів, порядок проведення переоцінки основних засобів, консервація основних засобів, порядок зменшення корисності основних засобів. Аудит операцій, пов'язаних із вибуттям основних засобів, пропонуємо здійснювати за наступними категоріями: продаж основних засобів за кошти, продаж основних засобів за бартер, безоплатна передача основних засобів, передача основних засобів як внесок до статутного фонду, повернення орендного об'єкта основних засобів, ліквідація основних засобів.

Останнім етапом здійснення внутрішнього аудиту відділом підприємства є результативність, тобто фахівці представляють результати проведеної ними роботи щодо здійснення аудиту основних засобів на аграрному підприємстві. На основі результатів перевірки вони формують аудиторський висновок, в якому пропонують варіанти уникнення помилок і можливості застосування резервів з метою покращення діяльності підприємства. В загальному, це традиційна методика аудиту.

Здійснюючи внутрішній аудит, фахівець може припускатися помилок при виконанні поставлених перед ним завдань. Тому важливим аспектом при проведенні аудиту виступає контроль за якістю його виконання.

Таким чином, з організаційної точки зору, дослідження зазначеного напрямку проведення аудиту основних засобів є пріоритетним щодо його стратегічної орієнтації на конкретний результат, в тому числі з урахуванням

рекомендованих принципів управління та відповідної побудови системи внутрішнього контролю. Складність опису даного підходу полягає в тому, що на практиці важко звести в єдине ціле велике різноманіття проведених оцінок щодо об'єктів основних засобів.

Важливим моментом у дослідженні питання внутрішнього аудиту основних засобів виступає оцінка його якості в аграрних підприємствах. Результати досліджень за даним напрямом представимо на рис. 3.7.

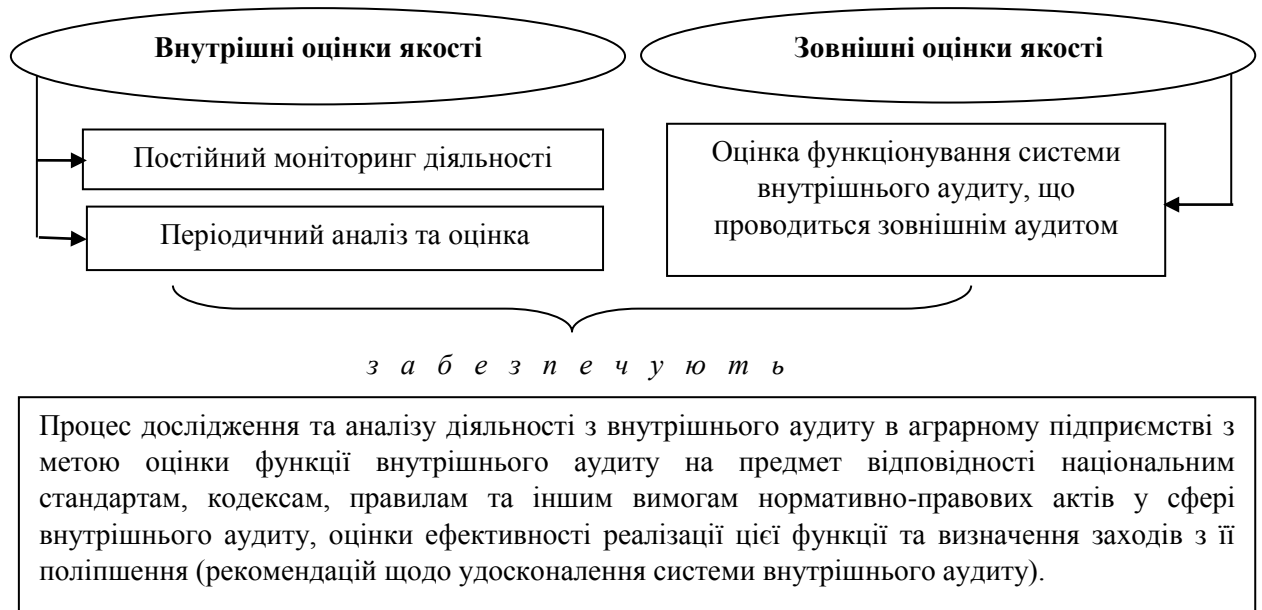


Рис. 3.7. Заходи з гарантування та підвищення якості внутрішнього аудиту в аграрному підприємстві

Джерело: узагальнено на основі [144, с. 5].

Оцінка якості внутрішнього аудиту в аграрному підприємстві, таким чином, проводиться керівником підрозділу внутрішнього аудиту (внутрішня оцінка якості) та іншими зовнішніми інституціями (зовнішня оцінка якості). Оцінювання якості відбувається як щодо роботи підрозділу внутрішнього аудиту зокрема, так і щодо діяльності з внутрішнього аудиту в аграрному підприємстві в цілому. При цьому також звертають увагу на діяльність вищого керівництва та керівництва операційних підрозділів, наприклад, у частині забезпечення керівником сільськогосподарського підприємства належних умов для здійснення внутрішнього аудиту (забезпечення

підрозділу необхідним технічними обладнанням, добору кадрів відповідної кваліфікації, забезпечення систематичного підвищення їх кваліфікації, вжиття відповідних заходів реагування за результатами проведення внутрішніх аудитів тощо).

При проведенні оцінок якості доцільно застосовувати також бенчмаркінг, тобто «оцінювати діяльність не лише з точки зору відповідності національному законодавству та стандартам, а й з точки зору порівняння з кращими практиками (національними та міжнародними)» [144, с. 6].

Важливими характеристиками складових внутрішньої і зовнішньої оцінки якості аудиторської діяльності сільськогосподарських підприємств є відповідність стандартам і чинному законодавству. А головне завдання такої оцінки – ідентифікувати сфери діяльності з внутрішнього аудиту суб'єкта сільськогосподарського підприємства, які вимагають удосконалення або розвитку.

Виконання поставленого завдання можливе за умови здійснення постійного моніторингу діяльності внутрішніх аудит-служб (внутрішніх аудиторів) та періодичних їх оцінок (самооцінок). У цьому плані можна скористатись досвідом і вимогами Міжнародних стандартів внутрішнього аудиту (надалі – МСВА). Згідно з ними постійний моніторинг входить до регулярних політик та практик управління функцією внутрішнього аудиту, а періодичні оцінки здійснюються для визначення відповідності кодексу етики та стандартам.

Відповідно до національних Стандартів, «внутрішня оцінка якості передбачає моніторинг діяльності з внутрішнього аудиту, що проводиться керівником підрозділу внутрішнього аудиту, періодичний аналіз діяльності такого підрозділу, що проводиться працівниками підрозділу внутрішнього аудиту шляхом самооцінки або іншими працівниками установи, що володіють практичними знаннями у сфері внутрішнього аудиту» [144, с. 6].

Моніторинг діяльності з внутрішнього аудиту має певні особливості.

Наприклад, з позиції організації такого внутрішнього контролю важливо ретельно підготувати необхідну шаблонну документацію. Адже практика здійснення процедур контролю вимагає наявності відповідного документального підтвердження.

Дотримання виконання умов та показників буде контролюватись та розроблятись, спираючись на досвід керівництва суб'єкта сільськогосподарського підприємства, але в даному напрямку є уже напрацювання, які можемо використати у дослідженні.

Наприклад, при здійсненні моніторингу діяльності з внутрішнього аудиту доцільно застосувати низку затверджених на рівні суб'єкта контролю форм. Вони можуть охоплювати:

- таблиці, довідки, контрольні листи тощо про проведення моніторингу;
- висновки до аудиторських звітів про проведення моніторингу (за наслідками внутрішнього контролю);
- контрольні анкети (Додаток П).

Періодичний аналіз теж здійснюється відповідно до управлінських запитів, але при його організації доцільно застосувати підходи, які враховують специфіку сільськогосподарських суб'єктів (аграрних підприємств). Порядок здійснення внутрішніх оцінок якості сільськогосподарських підприємств повинен бути визначений у внутрішніх документах підприємства.

Оскільки міжнародними стандартами рекомендовано складати щорічні програми внутрішнього періодичного аналізу (періодичних оцінок діяльності підрозділу внутрішнього аудиту), то з цього випливає, що він (вони) має проводитися з періодичністю 1 раз на рік.

При проведенні даного виду контролю обов'язково потрібно враховувати результати постійного моніторингу якості діяльності підрозділу внутрішнього аудиту. Окрім цього, звертається увага на результати

самооцінок, які проводились працівниками даного підрозділу.

Періодичні оцінки, з метою досягнення належного результату, мають максимально охоплювати внутрішню аудиторську діяльність суб'єктів підприємництва: організаційні та правові основи функціонування; кадри; документальне забезпечення; планування; організаційні аспекти; звітність; взаємодію та взаємозв'язки з іншими структурними підрозділами; документацію за результатами; заходи з реагування та реалізації результатів контролю тощо.

Особливістю внутрішнього аудиту, який дозволяє оцінити його якість на підприємстві, є те, що перелік питань, відповідно до яких здійснюється оцінка, має бути визначений внутрішніми документами. При цьому і внутрішня, і зовнішня оцінки здійснюються за ідентичними критеріями. Тому і питання теж мають бути ідентичними.

Пропонуємо провести дослідження відповідно до критеріїв оцінки діяльності сільськогосподарського підприємства. Розглядаємо внутрішньогосподарську діяльність за результатами оцінювання (відповідність/невідповідність) визначених критеріїв (за п'ятибальною системою), як це здійснюється в державному секторі. Тож застосувавши даний досвід, адаптуємо пропоновану систему до специфіки аграрних підприємств. Для цього розмежуємо: 1 рівень «Становлення», 2 рівень «Розвиток», 3 рівень «Діяльність», 4 рівень «Зрілість», 5 рівень «Приклад») [144, с. 38–39].

Оцінка здійснюється за кожним із вищевказаних видів внутрішньо-аудиторської діяльності у вигляді відповідей на запитання за кожним ключовим і другорядним критерієм (відповідає чи не відповідає встановленому критерію).

У додатках методичного посібника «Оцінка якості внутрішнього аудиту в державних органах» [144, с. 6] детально прописані всі критерії для оцінки й визначення кінцевих її результатів. Однак в ньому відсутні

рекомендації щодо того, яким чином можуть бути усунені виявлені недоліки, котрі негативно позначаються на якості аудиторської діяльності всередині суб'єкта господарювання.

На наш погляд, щодо кожного з вищевказаних рівнів доцільно провести наступні рекомендації.

Пропозиції щодо організаційно-правових засад функціонування підрозділу внутрішнього аудиту суб'єктів аграрного сектора (1 аспекту) подані в табл. 3.6.

Таблиця 3.6

Рекомендовані заходи, які доцільно реалізувати після проведення контролю якості внутрішнього аудиту на підприємстві

Рівні стану внутрішнього аудиту	Заходи з усунення недоліків
1 рівень «Становлення»	<p><i>1. Статус, структура та незалежність підрозділу внутрішнього аудиту:</i> - увести в штат сертифікованого аудитора (додаткові вимоги: стаж роботи не менше 1 року, освітній рівень – магістр, спеціалізація «Облік і оподаткування»).</p> <p><i>2. Спроможність підрозділу забезпечити ефективну реалізацію функції внутрішнього аудиту:</i> - здійснити аналіз посадових інструкцій та встановити можливі варіанти розширення обов'язків і повноважень внутрішніх аудиторів .</p> <p><i>3. Дотримання вимог Кодексу етики працівників підрозділу внутрішнього аудиту:</i> - застосувати адміністративне (або фінансове) покарання за недотримання етичних норм щодо внутрішнього аудитора _____ П.І.Б.</p> <p><i>4. Організаційно-правова взаємодія керівника підрозділу з керівником органу:</i> - впровадити безперешкодну комунікаційну мережу зв'язку внутрішнього аудитора з керівництвом різних ланок управління сільськогосподарським підприємством</p>
2 рівень «Розвиток»	<p><i>1. Статус, структура та незалежність підрозділу внутрішнього аудиту:</i> - забезпечити проходження підвищення кваліфікації сертифікованого аудитора та інших працівників відділу внутрішнього аудиту (додаткові вимоги: отримання сертифіката, отримання диплома).</p> <p><i>2. Спроможність підрозділу забезпечити ефективну реалізацію функції внутрішнього аудиту:</i> - реалізувати в програмному продукті додаток «Внутрішній оперативний контроль (аудит)».</p>

Продовження табл. 3.6

	<p>3. Дотримання вимог Кодексу етики працівників підрозділу внутрішнього аудиту:</p> <ul style="list-style-type: none"> - забезпечити участь аудиторів у психологічному тренінгу. <p>4. Організаційно-правова взаємодія керівника підрозділу з керівником підприємства:</p> <ul style="list-style-type: none"> - забезпечити телекомунікаційний комп'ютерний зв'язок у режимі реального часу.
3 рівень «Діяльність»	<p>1. Статус, структура та незалежність підрозділу внутрішнього аудиту:</p> <ul style="list-style-type: none"> - організація стажування, в тому числі закордонного. <p>2. Спроможність підрозділу забезпечити ефективну реалізацію функції внутрішнього аудиту:</p> <ul style="list-style-type: none"> - комп'ютеризувати процес аудиту та формування звітної документації. <p>3. Дотримання вимог Кодексу етики працівників підрозділу внутрішнього аудиту:</p> <ul style="list-style-type: none"> - регулярне проведення психологічних та релаксаційних заходів і навчань (в т.ч. з питань аудиторської етики).
4 рівень «Зрілість»,	<p>1. Статус, структура та незалежність підрозділу внутрішнього аудиту:</p> <ul style="list-style-type: none"> - забезпечити підвищення рівня заробітної плати аудитора. <p>2. Спроможність підрозділу забезпечити ефективну реалізацію функції внутрішнього аудиту:</p> <ul style="list-style-type: none"> - оптимізувати функціональні повноваження аудиторів і технічну складову аудиту.
5 рівень «Приклад»)	Закріпляти отримані результати через розвиток механізмів стимулювання до якісного виконання професійних обов'язків.

Джерело: розроблено автором на основі аналізу чинної практики.

Перспективним напрямом удосконалення якості внутрішнього аудиту є застосування засобів комп'ютерних інформаційних технологій, що дозволить оптимізувати практичну діяльність підприємств та надасть можливість її прогнозування.

Такі таблиці необхідно визначати щодо кожного окремо взятого аспекту. Розробка типових заходів оптимізує роботу, а їх практичне використання позитивно позначиться на забезпеченні якості аудиторської діяльності підрозділів (контролерів) внутрішнього аудиту.

Врахування науково-технічного прогресу в економічних процесах суб'єктів господарювання дозволить оперативно отримувати дані про реальний фінансовий стан суб'єкта. Нині на українському ринку широко представлені аналітичні програмні продукти, що відповідають запитам менеджменту аграрних підприємств загалом, і внутрішніх аудиторів зокрема (табл. 3.7).

Таблиця 3.7

Прикладні програми для аудиту діяльності підприємств

№ з/п	Призначення програм	Назви прикладних програм
1	Аудиторські програми	IT Аудит: Аудитор, Експрес Аудит: ПРОФ, BDO Advantage, Audit automation, Audit approach to computers, information systems audit, Computer-Assisted Audit Techniques – CAATs, SAP AG TER 10, Аудит-Майстер "ДАСО" "Аудит-Інформ", Audit Expert, Audit NET, Audit System / 2tm Deloitte and Touch Thomatsu
2	Бухгалтерські програми	«iScala», «Oracle Applications», «IFS Applications», «Парус-бухгалтерія 8.0», «1С:Підприємство 8.2», «FinExpert», «Акцент-бухгалтерія», «БЕСТ», «Електронна бухгалтерія», «Бухгалтерія без проблем»
3	Програми фінансового аналізу	«АНЗК-Аналітик», «Фінансовий аналіз» версії 3.0., «БЕСТ-Ф», «Microsoft Excel», « Три Кита», «Audit Expert», «Forecast Expert», «Project Expert», «Sales Expert», Marketing Optimization, Oros Analytics, Alcar Strategic Financial Planning System, ithink, iDecide 2000, Advanced Financial Statement Analysis
4	Статистичні пакети	«Statistics», «SAS», «Mathematics», «Quick»
5	Системи обліку за міжнародними стандартами	«Microsoft Business Solutions - Axapta», «Oracle E-Business Suite

Джерело: складено автором.

У випадку контролю якості аудиту на рівні суб'єкта підприємництва аграрного сектора частину контрольних процедур можуть виконувати прикладні програми. Основна їх роль полягає у зборі й узагальненні облікових даних, їх порівнянні та виявленні помилок. Зауважимо, що не усі підприємства аграрного сектора можуть дозволити собі використання таких програм, але розвиток їх ринку вказує на те, що в недалекому майбутньому попит і пропозиція значно зростуть. Причому пропозиція, через обмежену кількість замовників (у тому числі аудиторських фірм) в Україні, значно перевищуватиме попит, що, в свою чергу, матиме позитивний вплив на ціну для зацікавлених суб'єктів господарювання, які хочуть розвивати систему внутрішнього аудиту.

Використання аудиторських програмних продуктів у діяльності підприємства дозволить полегшити працю аудиторів, значно скоротити час

на збирання й обробку інформації, що, у свою чергу, уможливить отримання результатів не в ретроспективі, а негайно. Однак проблематичним продовжує бути саме контроль якості аудиторської діяльності, оскільки в комп'ютерних програмах поки що немає такої функції.

Це пов'язано з різними причинами, але однією з них є те, що жодна програма не здатна замінити висококласного аудитора та його професійне судження. Найперше, до програми можна занести тільки обмежений набір об'єктивних бухгалтерських даних. Але в аудиторській практиці використовується велика кількість необ'єктивних даних. Вони також впливають на кінцевий результат, на висновки, зроблені аудитором, які визначають подальший розвиток досліджуваного підприємства. Особливо вагомо це при здійсненні оцінки якості аудиту.

Програма може показати помилки, виявити проблемні місця, окреслити тренди, але вона ніяк не може запропонувати напрям більш ефективного розвитку. Що стосується змін, то варто очікувати, що професія аудитора буде глибше спеціалізованою. Перспективною є її діджиталізація. Індивідуальний аудитор поступово зникне з ринку аудиторських послуг, а аудиторські фірми з командою високопрофесійних вузькоспеціалізованих фахівців відіграватимуть все більшу роль. Окрім цього, більш важливими для ринку стануть розробники аудиторських програм та фахівці з оцінки.

Проаналізувавши основні елементи організаційно-інформаційної моделі комплексної системи управління та проведені дослідження, пов'язані з функціонуванням служби внутрішнього аудиту, можна виокремити переваги й недоліки їх існування у структурі підприємств. Результати такого дослідження представлені в табл. 3.8.

Проведений аналіз позитивних і негативних моментів щодо створення служби внутрішнього аудиту в аграрних підприємствах, в тому числі їх функціонування для проведення аудиту основних засобів, дозволяє сформулювати ймовірні проблеми, а саме:

Таблиця 3.8

Переваги й недоліки внутрішнього аудиту в аграрному секторі

Переваги	Недоліки
детальне дослідження прихованих резервів сільськогосподарського підприємства	складність сприйняття критики аудиторів керівними працівниками
збільшення прибутковості підприємства за рахунок постійних перевірок щодо дотримання нормативно-правових актів	недостатня кількість нормативно-правових актів щодо порядку проведення внутрішнього аудиту
знання специфіки діяльності свого підприємства та його внутрішньої культури	відсутність типових форм документів щодо ведення внутрішнього аудиту
використання результатів внутрішнього аудиту щодо розвитку діяльності	нестача кваліфікованих спеціалістів для проведення внутрішнього аудиту
наявність служби внутрішнього аудиту на підприємстві збільшує його інвестиційну привабливість	незацікавленість керівництва з метою приховування порушень чинного законодавства у діяльності підприємства
можливість використання конфіденційної інформації	збільшення витрат підприємства на утримання служби внутрішнього аудиту
зменшення витрат підприємства стосовно штрафів та неустойки	складність забезпечення необхідного рівня об'єктивної інформації щодо результатів перевірки
зменшення рівня розкрадання і шахрайства щодо активів підприємства	
порівняно невеликі витрати коштів на проведення аудиту	
посилення ефективності організаційної структури підприємства	
комп'ютеризація процесів внутрішнього аудиту	

Джерело: розроблено автором.

- узгодженість між власником і керівництвом підприємства щодо умов функціонування служби внутрішнього аудиту;
- розроблення внутрішніх стандартів аудиту відповідно до специфіки діяльності підприємства;
- кваліфікація фахівців щодо проведення внутрішнього аудиту на підприємстві;
- прийняття адекватних рішень щодо управління підприємством в умовах кризи;
- притягнення до відповідальності осіб, що допустили порушення у процесі діяльності;
- створення збалансованих взаємозв'язків між службою внутрішнього

аудиту та підрозділами підприємства з метою надання консультацій щодо розкриття сутності процесів відповідно до повноважень аудиторів.

Отже, проведене нами дослідження показує важливість впровадження служби внутрішнього аудиту у діяльності підприємств, що дозволить мінімізувати різноманітні ризики, пов'язані з веденням обліку і управління активами та зобов'язаннями. Роль внутрішнього аудиту в цьому контексті полягає у постійній перевірці та оцінюванні роботи підрозділів підприємства з метою забезпечення ефективного використання ними наявних ресурсів та зміцнення конкурентних позицій суб'єкта господарювання на ринку сільськогосподарської продукції.

3.3. Удосконалення методики і техніки внутрішнього аудиту основних засобів

У конкурентному середовищі розвитку та функціонуванні аграрних підприємств основні засоби виступають головним елементом виробничого потенціалу. Основною умовою розвитку аграрного сектора є, в першу чергу, своєчасно одержана надійна й повна облікова інформація про наявність і стан основних засобів, що дозволить контролювати та ефективно використовувати їх для управління виробничою діяльністю кожного підприємства. Тому виникає необхідність застосування аналізу як однієї з найважливіших функцій управління, що дозволить правильно оцінити та контролювати використання основних засобів. Його застосування як інструменту внутрішнього аудиту повною мірою відповідає завданням створення ефективної системи управління основними засобами, адже дозволить раціонально використовувати майно підприємства та відображати їх реальний стан на підприємстві.

Оскільки виробничо-технічна база основних засобів аграрних підприємств формує виробничу потужність, то необхідною умовою їх

розвитку постає ефективне виконання покладених на них завдань. Керівництво, проводячи аналіз основних засобів повинно чітко визначити мету і завдання даної перевірки, щоб за її результатами отримати правдиву й адекватну оцінку основних засобів.

Основною умовою проведення якісного аналізу основних засобів є чітке формулювання переліку завдань, згідно з якими будуть проводитись дослідження. Дослідження наукової літератури щодо завдань аналізу основних засобів, дозволяє зробити висновок про те, що у вчених-економістів [7; 46; 156; 180; 212] немає єдиної позиції.

Усі перераховані науковцями завдання аналізу основних засобів є доцільними, проте під час аналізу системою внутрішнього аудиту необхідно звернути особливу увагу не тільки на методи обчислення амортизації основних засобів (адже вони прямо впливають на суму зносу та ступінь фізичного і морального зносу), а й на раціональність використання цих активів.

Українські науковці [21; 94; 139; 205, 206] не мають єдиної постановки завдань з методології проведення аудиту основних засобів, на що вказує проведений нами аналіз доступних літературних джерел. Відповідно, кожен із них пропонує свій комплекс завдань для проведення аудиторської перевірки. Важливим завданням у процесі проведення аудиторської перевірки є оцінка правильності ведення внутрішнього аудиту щодо основних засобів на досліджуваних підприємствах, правильності обчислення зносу основних засобів і визначення витрат на їх ремонт.

З метою удосконалення проведення аудиторської перевірки необхідно представлені вченими-економістами завдання доповнити наступними пунктами, а саме:

- 1) перевірка правильності віднесення об'єктів до складу основних засобів щодо вимог нормативно-правових актів;
- 2) перевірка правильності проведення класифікації основних засобів та

визначення мінімально допустимих термінів корисного використання відповідно до норм Податкового кодексу України;

3) перевірка правильності обчислення сум дооцінки зносу та відображення їх у бухгалтерських документах;

4) перевірка обчислення амортизації та її термінів;

5) перевірка правильності обчислення ПДВ щодо основних засобів, котрі потребують монтажу та ремонту після придбання.

Аналізуючи наукові дослідження вчених, приходимо до висновку, що якісно проведений внутрішній аудит основних засобів на сільськогосподарських підприємствах за посередництва використання методів аналізу та його прийомів і підходів, передбачає використання широкого спектру інформаційних джерел, що дозволить якісне виконання поставлених завдань та забезпечить прийняття ефективних управлінських рішень для стратегічного розвитку. Базою для виконання зазначених завдань виступає облік основних засобів та додатково можуть використовуватись наступні інформаційні джерела, представлені в табл. 3.9.

Таблиця 3.9

Інформаційні джерела внутрішнього аудиту основних засобів

№ з/п	Інформаційні джерела дослідження основних засобів	Відповідно до завдань аналізу	Відповідно до завдань аудиту	Авторська пропозиція
1	Нормативні акти відповідних міністерств і відомств	+	+	+
2	Договір фінансового лізингу	+	+	+
3	Фінансова звітність	+	+	+
4	Статистична звітність підприємства	+	+	+
5	Облікова політика в частині обліку основних засобів	+	+	+
6	Фінансовий план підприємства	+	-	+
7	План економічного та соціального розвитку	+	-	+
8	План технічного розвитку	+	-	+
9	Акт приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів	+	+	+
10	Інвентарна картка та інвентарний список основних засобів	+	+	+

Продовження табл. 3.9

11	Документи про нарахування амортизації	+	+	+
12	Документальне оформлення операцій, які пов'язані з рухом основних засобів	-	+	+
13	Проектно-кошторисна документація	+	+	+
14	Аудиторські висновки та інша документація, що узагальнює результати контролю	-	+	+
15	Документація внутрішнього аудиту щодо контролю основних засобів	-	+	+
16	Відповіді на запити від постачальників основних засобів або підрядників	-	+	+
17	Акти і довідки попередніх перевірок	-	+	+
18	Акти на списання автотранспортних засобів	-	-	+
19	Опис інвентарних карток з обліку основних засобів тощо	-	-	+

Джерело: узагальнено автором.

Проведені дослідження дозволили диференціювати завдання аналізу та аудиту основних засобів аграрних підприємств, відповідно до їх різновекторності, у виконанні кожного окремого напрямку його проведення.

Запропоновані рекомендації щодо розширення завдань аналізу та аудиту основних засобів дозволять точніше оцінити ситуацію на досліджуваному підприємстві та нададуть можливість активізувати резерви з метою поліпшення функціонування аграрних підприємств. Досліджуючи завдання аналізу та аудиту основних засобів, можна констатувати факт їх подібності при виконанні певного спектру завдань, хоча і є відмінні риси.

З метою більш предметного висновку варто провести порівняльну характеристику завдань аналізу та аудиту основних засобів для їх узгодження й подальшої реалізації у практиці внутрішнього аудитора.

Для унаочнення перелік завдань подано на рис. 3.8.

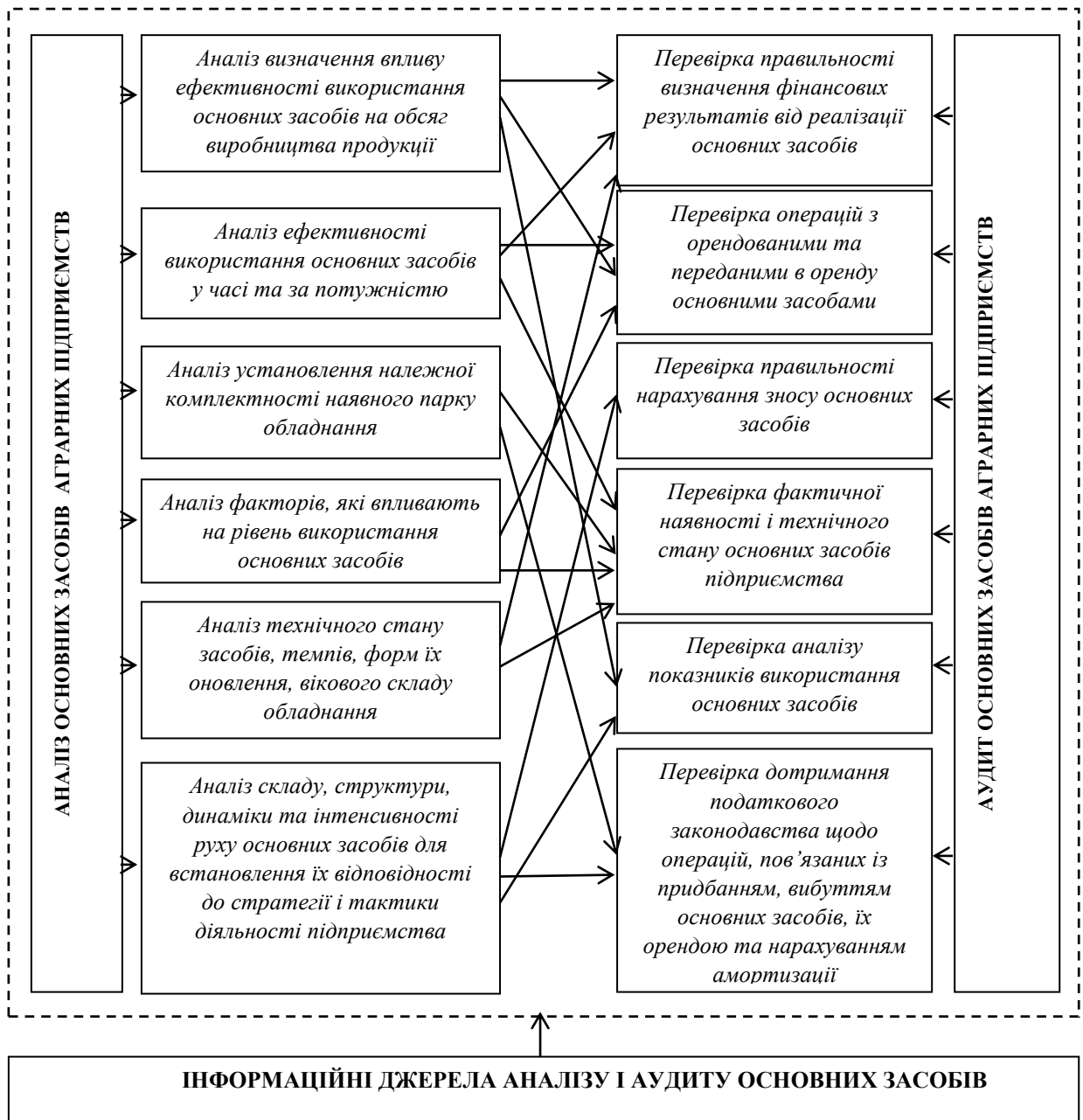


Рис. 3.8. Взаємозв'язок між завданнями аналізу та аудиту

Джерело: розроблено автором.

Використання аналітичного інструментарію при проведенні внутрішнього аудиту основних засобів на аграрних підприємствах є невід'ємною частиною забезпечення поліпшення фінансового стану суб'єктів господарювання та окреслення напрямів удосконалення їх діяльності в конкурентному середовищі.

У процесі проведення дисертаційного дослідження встановлено

взаємозв'язок між завданнями аналізу та аудиту.

Аналізуючи наукові дослідження вчених [7; 21; 80; 94; 139; 156; 205; 206], можна дійти висновку, що якісно проведений аналіз у процесі функціонування системи внутрішнього аудиту основних засобів на аграрних підприємствах дозволить провести якісний внутрішній контроль ефективності їх використання, стану й потреб у здійсненні нових закупівель чи, навпаки, доцільності продажу. Окрім цього, завдяки прийомам і способам, якими володіє аналіз, можна виявити негативні чинники впливу на ефективність використання основних засобів і оперативно їх усувати.

Проведення ефективного процесу контролю основних засобів повинно відбуватись за чітко визначеною схемою. У представленому напрямі дослідження запропоновано організувати внутрішній аудит за розробленою покроковою схемою та з урахуванням наявної специфіки основних засобів у сільському господарстві (рис. 3.9).

Необхідною умовою ефективного функціонування аграрного підприємства виступає правильно організований контроль за їх використанням, що дозволить вчасно визначати проблемні аспекти. Пропонуємо провести фінансовий моніторинг основних засобів за класифікаційними ознаками, виділеними в розділі першому, та з урахуванням встановленої там же питомої ваги різних видів техніки в складі основних засобів.

За результатами аналізу виявлено, що найбільшу питому вагу в складі основних засобів, а саме рухомого складу, займають трактори різних марок ((понад 30%) див. розділ перший). Статистичні дослідження сільськогосподарської техніки засвідчують суттєвість такої складової основних засобів, як трактор (різних видів).



Рис. 3.9. Етапи здійснення внутрішнього контролю основних засобів та їх характеристики

Джерело: розроблено автором.

Результати досліджень відповідають загальноукраїнській тенденції, яку можна виявити в статистичних даних табл. 3.10.

Після цього варто провести аудиторську перевірку аграрних підприємств за такою складовою основних засобів, як техніка. Для дослідження обрано наступні підприємства: ТОВ «Райз-Захід», СПП «Дружба», СГТзОВ «Дубенська Аграрна Компанія», ТОВ ім. Б.Хмельницького, ТОВ «Агро-Прогрес-2», ТОВ «Агро-Зоря».

Таблиця 3.10

Сільськогосподарська техніка аграрних підприємств України

№з/п	Види с/г техніки	2000	2005	2010	2014	2015	2016	2017	2018**
1	Трактори, тис.шт*	318,9	216,9	151,3	130,8	127,9	132,7	139,3	139,5
2	Зернозбиральні комбайни, тис.шт	65,2	47,2	32,8	27,2	26,7	27,4	26,8	27,2
3	Кукурудзозбиральні комбайни, тис.шт	7,9	4,8	2,5	1,8	1,6	1,5	1,5	1,6
4	Картоплюзбиральні комбайни, тис.шт	3,6	1,9	1,7	1,3	1,2	1,2	1,1	1,0
5	Бурякозбиральні машини, тис.шт	13,0	8,5	4,2	2,7	2,4	2,3	2,0	1,8
6	Льонозбиральні комбайни, тис.шт 1,7	1,0	0,5	0,2	0,2	0,2	0,2	0,1	0,1

Примітка: *- тут і далі, включаючи трактори, на яких змонтовані землерийні, меліоративні та інші машини; ** - неофіційні дані.

Джерело: [195].

Результати опрацювання інформації про наявність основних засобів на підприємствах представлені в таблиці 3.11. Аналізуючи її цифрові дані, аудитор чітко зрозуміє процеси, які відбуваються на підприємстві, та сформулює достовірну інформацію про реальний стан підприємства для внутрішніх і зовнішніх користувачів. При цьому, суттєвим питанням практики аудиту є окреслення найважливіших завдань, виконання яких дозволить сформувати дієві поради для розвитку підприємств у конкурентному середовищі. Основою проведення аудиту виступає аналіз. Загалом аналіз, який використовується як складова аудиту основних засобів, має певний відсоток ймовірності, однак його роль полягає в наданні інформації з метою проведення можливих коригувань використання техніки для подолання сезонності. Аналізуючи результати, отримані в таблиці 3.11, можна стверджувати, що існують підприємства, які не використовують власну техніку для потреб сільського господарства. Так, у СГТзОВ «Дубенська Аграрна Компанія» та ТОВ ім. Б. Хмельницького основні засоби за категорією «вантажні та вантажно-пасажирські автомобілі» протягом 2016–2018 років не відображають амортизації.

Саме цей факт свідчить про їх неналежне використання та не-ефективне використання грошових коштів у фінансово-господарській діяльності досліджуваних підприємств. Аналогічна ситуація прослідковується у ТОВ «Райз-Захід» за категорією «інші комбайни», тобто в оборотно-сальдовій відомості аграрного підприємства вартість даних основних засобів залишається стабільною протягом трьох досліджуваних років. Доцільно аудитору в процесі проведення внутрішньої перевірки основних засобів проаналізувати причини та вказати керівництву підприємства на нераціональне використання грошових коштів у господарській діяльності підприємства. Здійснюючи перевірку аудитор повинен звернути увагу на дотримання чинного законодавства щодо обчислення амортизації основних засобів та їх застосування на підприємстві. Для цього слід скласти таблицю про кількість найбільш вартісної техніки на досліджуваних аграрних підприємствах за період 2016–2018 рр. (табл. 3.12).

За результатами проведеного дослідження можна стверджувати, що основні засоби групи «трактори» найбільше використовуються в господарській діяльності аграрних підприємств. Тому наступні наукові пошукування доцільно спрямовувати на дослідження різного виду тракторів, які потребують особливого внутрішнього контролю. Тож варто продовжити аналітичні дослідження щодо визначення найбільш вартісних об'єктів основних засобів за категорією «трактори». У процесі проведення наукових пошуків нами проведено опитування відповідальних осіб різних керівних ланок (керівник, бухгалтер, інженер, агроном і бригадир) аграрних підприємств з метою визначення міри використання техніки у виробничому процесі суб'єкта господарювання, що дозволить встановити резерви використання обладнання.

Таблиця 3.11

Вартість груп основних засобів досліджуваних підприємств за 2016–2018 рр., грн

Група ОЗ	ТОВ “Райз-Захід”			СПП “Дружба”			СТТзОВ “Дубенська Аграрна Компанія”		
	2016	2017	2018	2016	2017	2018	2016	2017	2018
Трактори	9179 052	9 228 503	8 190 699	10 183	-	-	7 263 386	2 970 564	7 473 686
Комбайни	22 809 607	36 686 415	35 256 928	-	-	-	4 754 64 5	2 303 008	4 754 645
зернозбиральні комбайни	13 538 096	13 890 346	14 893 846	-	-	-	-	-	-
бурякозбиральні машини	22 680 569	22 680 569	20 247 582	-	-	-	4 754 64 5	2 303 008	4 754 64 5
інші комбайни	115 500	115 500	115 500	-	-	-	-	-	-
Вантажні та вантажно-пасажирські автомобілі	786 935	766 146	516057	19 184	-	-	99 416	99 416	99 416
Сівалки	2 193 652	1 489 149	2 036243	6068	-	-	2 188 416	3 436 749	3 436 749
інше	9 290 793	9 278 045	2 243 410	-	-	-	8 162 426	27 010 931	51 483 333
Всього по 10 рах.	56 997 662	55 959 109	48 243 337	2 106 849	454 808	433 759	22 468 289	35 820 668	67 247 829
Група ОЗ	ТОВ ім. Б. Хмельницького			ТОВ “Агро-Прогрес-2”			ТОВ “Агро-Зоря”		
	2016	2017	2018	2016	2017	2018	2016	2017	2018
Трактори	26 815	15 402	15 402	-	-	-	-	-	-
Комбайни	11 793	11 793	11 793	-	-	-	-	-	-
зернозбиральні комбайни	11 793	11 793	11 793	-	-	-	-	-	-
бурякозбиральні машини	-	-	-	-	-	-	-	-	-
інші комбайни	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Вантажні та вантажно-пасажирські автомобілі	26206	26 205	26 205	20 100	-	15740	37 923	37 923	31 350
Сівалки	5 845	-	-	-	-	-	-	-	-
інше	1 897 417	1 864 951	1 864951	2 433 623	2 453 723	2 430 404	1 538 011	1 491 769	1 492 101
Всього по 10 рах.	1 968 076	1 918 351	1 918 351	2 453 723	2 453 723	2 446 144	1 575 934	1 529 692	1 523 451

Джерело: оборотно-сальдові відомості за рахунком 10 досліджуваних аграрних підприємств.

Таблиця 3.12

Кількісний показник основних засобів досліджуваних підприємств за 2016–2018 рр., шт.

Група ОЗ	ТОВ “Райз-Захід”			СПП “Дружба”			СГТзОВ “Дубенська Аграрна Компанія”		
	2016	2017	2018	2016	2017	2018	2016	2017	2018
Трактори	29	29	27	1	-	-	4	2	4
Комбайни	21	20	21	-	-	-	2	1	2
зернозбиральні комбайни	10	9	10	-	-	-	-	-	-
бурякозбиральні машини	9	9	9	-	-	-	2	1	2
інші комбайни	2	2	2	-	-	-	-	-	-
Вантажні та вантажно-пасажирські автомобілі	24	22	20	2	-	-	1	1	1
Сівалки	10	9	7	2	-	-	1	2	2
Група ОЗ	ТОВ ім. Б.Хмельницького			ТОВ “Агро-Прогрес-2”			ТОВ “Агро-Зоря”		
	2016	2017	2018	2016	2017	2018	2016	2017	2018
Трактори	3	2	2	-	-	-	-	-	-
Комбайни	1	1	1	-	-	-	-	-	-
зернозбиральні комбайни	1	1	1	-	-	-	-	-	-
бурякозбиральні машини	-	-	-	-	-	-	-	-	-
інші комбайни	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Вантажні та вантажно-пасажирські автомобілі	3	3	3	3	-	2	2	2	1
Сівалки	1	-	-	-	-	-	-	-	-

Джерело: оборотно-сальдові відомості за рахунком 10 досліджуваних аграрних підприємств.

Отримані результати анкетування 30 осіб-керівників аграрних підприємств представлені в додатку Р (табл.1–6), а шаблон анкети для опитування наведений у таблиці 3.13.

Таблиця 3.13

Взірець анкети для опитування відповідальних осіб аграрних підприємств

№ з/п	Зміст питання	Оцінка (%)	Важко відповісти
1	Яке співвідношення основних засобів на підприємстві:		
	власні	20	-
	передані в оренду	0	-
	прийняті в операційну оренду	80	-
	передані в фінансовий лізинг	0	-
2	прийняті на підставі фінансового лізингу	0	-
	Які види основних засобів присутні на аграрному підприємстві:		
	трактори	10	-
	комбайни	0	-
	вантажні та вантажно-пасажирські автомобілі	30	-
	сівалки	0	-
3	інше	0	-
	Скільки відсотків основних засобів повністю зношені?	100	-
4	Збільшення вартість основних засобів у зв'язку з витратами на їх покращення:		
	реконструкція	0	-
	модернізація	0	-
	добудування	0	-
5	Яким на Вашу думку є відсоток використання основних засобів з порушенням правил експлуатації?	10	-
6	Відсоток обмеження експлуатації основних засобів?	25	-
7	Відсоток відповідності основних засобів потребам аграрного підприємства?	15	-
8	Наявність комбайнів зі строком використання до 5 років?	0	-
9	Наявність тракторів зі строком використання до 5 років?	0	-
10	Запланований (доцільний) відсоток оновлення основних засобів в майбутньому?	0	-
11	Відсоток нових основних засобів?	0	-

Примітка: авторська розробка; пояснення до заповнення: по п.6, існує практика, що стару техніку використовують на невеликих ділянках, а на ділянках більше 10 га використовують нову техніку. За умови надання відповіді «важко відповісти», шляхом проставляння плюса чи будь-якої позначки, можна зробити висновок про відсутність такої інформації системою обліку або відсутність комунікативного зв'язку для поширення (оприлюднення) такої інформації.

Узагальнивши результати опитування осіб за кожною окремою підприємством в одну анкету, буде сформована повна інформація про реальний стан основних засобів.

Оцінку до кожного питання слід прорангувати від 0 до 10, тобто 1 – низький показник використання основних засобів, 5 – нормальний показник використання основних засобів, 10 – достатній рівень використання основних засобів. Оскільки у переліку анкетного опитування в нас є 22 питання, то найвищий бал за анкетною кожного окремого підприємства буде дорівнювати 220 балів.

Результати анкетного опитування показали наступні бали, а саме: ТОВ «Райз-Захід» дорівнює 114 балів, СПП «Дружба» – 38 балів, СГТзОВ «Дубенська Аграрна Компанія» – 102 бали, ТОВ ім. Б.Хмельницького – 75 балів, ТОВ «Агро-Прогрес-2» – 58 балів, ТОВ «Агро-Зоря» – 49 балів.

За результатами анкетного опитування та за опрацьованими первинними документами (картки обліку основних засобів) встановлено вікову структуру основних засобів, тобто трактори є зношені і амортизація по них не нараховується. З проведеного аудиту можна стверджувати, що найкраще забезпечені основними засобами ТОВ «Райз-Захід» та СГТзОВ «Дубенська Аграрна Компанія», вікова структура тракторів яких не перевищує терміну корисного використання, вони в роботоздатному стані й придатні до активного використання.

Тому на цих двох підприємствах доцільно провести аудит ефективності використання основних засобів (рухомого складу) для розробки напрямів поліпшення використання основних засобів. Доцільно для ідентифікації ефективності використання основних засобів використовувати такий показник, як експлуатаційний індекс; методика його розрахунку проілюстрована у табл. 3.14.

Таблиця 3.14

Результати аналізу ефективності використання основних засобів, виявлені в процесі аудиту досліджуваних підприємств за результатами їх рейтингування

Найменування підприємства	Експлуатаційний індекс (вартість ОЗ, грн/ с/г угіддя, га)		
	2016	2017	2018
СГТзОВ «Дубенська Аграрна Компанія»	8987,32	14328,27	26899,13
СПП «Дружба»	5121,17	1105,51	1054,35
ТОВ «Агро-Прогрес-2»	4849,25	4849,26	4834,28
ТОВ «Агро-Зоря»	3190,15	3096,54	3083,91
ТОВ «Райз-Захід»	712,47	699,49	603,04

Джерело: розраховано автором.

Варто зауважити, що аудитори можуть скористатися і традиційними підходами до оцінки ефективності й розраховувати, наприклад, фондоозброєність, фондомісткість тощо.

При визначенні експлуатаційного індексу для ТОВ «Райз-Захід» враховано, що площа земельних його угідь 80 тис. га та СГТзОВ «Дубенська Аграрна Компанія» – 5 тис. га. На основі розрахунків встановлюється, наскільки використовуються основні засоби у діяльності аграрних підприємств. За результатами аналізу, можна стверджувати, що експлуатаційний індекс вищий у СГТзОВ «Дубенська Аграрна Компанія», адже практично в усі роки її індекс був вищий, тобто на 1 га земельних угідь в цій компанії припадає понад 8 тис. грн вартості основних засобів, а в 2018 р це співвідношення становило понад 26 тис. грн. Дане аграрне підприємство швидко обробляє свої земельні угіддя, але повністю не використовує виробничі потужності основних засобів, тому доцільно було б для нього здавати сільськогосподарську техніку в оренду, або ж надавати послуги іншим суб'єктам господарювання з виконання сільськогосподарських робіт. У цій ситуації СГТзОВ «Дубенська Аграрна Компанія» має можливість додатково заробити грошові кошти та використати їх для потреб

підприємства. Аналізуючи потреби орендаря, видно, що в такій ситуації він піддається ризику втрати урожаю через сезонність виробництва сільськогосподарської продукції, оскільки власник пріоритетним поставить виконання власних завдань. Результатом даного дослідження виступає обґрунтування доцільності надання в оренду основних засобів СГТзОВ «Дубенська Аграрна Компанія» при умові, що у цьому є потреба в інших аграрних підприємствах. Щодо ТОВ «Райз-Захід», то воно раціональніше використовує наявні основні засоби. Дослідження за визначеним напрямом і отримані результати дозволяють сформулювати наступні рекомендації щодо поліпшення використання основних засобів, а саме:

- оптимізувати структуру посівних площ з метою економії часу транспортним засобам у процесі їх оброблення та планування роботи техніки;
- дотримуватись використання більш сучасної техніки у сільськогосподарському виробництві, що покращить якість продукції та оптимізує роботу працівників;
- керівництву розширити зайнятість транспортних засобів і техніки з метою подолання сезонності роботи аграрних підприємств;
- виявити межу доцільності використання орендованих транспортних засобів у господарській діяльності підприємств;
- встановити поріг, при якому підприємству необхідно орендувати техніку, щоб не втратити урожай;
- використовувати на повну потужність основні засоби протягом господарської діяльності відповідно до їх технічних характеристик;
- раціонально підходити до використання на підприємствах зношених основних засобів;
- вчасно вводити в експлуатацію основні засоби, тобто не тримати їх в запасі;

– проводити навчання персоналу щодо правильного обслуговування основних засобів.

Запропонований підхід до організації діяльності та проведення аудиту за розробленою методикою забезпечить більш раціональне використання основних засобів аграрних підприємств й сприятиме посиленню їх конкурентних позицій на ринку сільськогосподарської продукції.

Висновок до розділу 3

Дослідження проблематики аудиту основних засобів аграрних підприємств і розвитку його інструментарію уможливило формування висновків та обґрунтування перспектив удосконалення цього важливого виду контролю.

1. Аналіз динаміки кількості суб'єктів господарювання, що провадять аудиторську діяльність, засвідчує негативний результат. Однак, попри зменшення кількості суб'єктів аудиторської діяльності, обсяги послуг, які ними надаються, мають стійку позитивну тенденцію. Це, в свою чергу, потребує посилення контролю за якістю надання аудиторських послуг. Щодо аграрних підприємств, то оскільки багато з них є товариствами з обмеженою відповідальністю, що не зобов'язані проводити обов'язковий зовнішній аудит, відповідно, вони не завжди це роблять. Проте для власних потреб такі опції проводяться, що слід позитивно оцінити, адже аграрний сектор – стратегічна галузь української економіки, тож забезпечення прозорості обліку в ній є важливим завданням.

2. Проведений аналіз нормативно-правового забезпечення засвідчує посилення уваги з боку законотворців і держави до якості аудиторської діяльності. Це суттєво впливає на рівень проведення аудиту і такої важливої ресурсної складової аграрного сектора, як основні засоби. Контроль якості реалізується в традиційній послідовності й формі та включає: проведення

оцінки системи внутрішнього контролю; формування плану й програми аудиту; аудит за складеною програмою; резюмування й узагальнення результатів проведених контрольних дій. У дисертаційному дослідженні запропоновано удосконалення методики проведення оцінки системи внутрішнього контролю з допомогою спрощення опитувальної анкети, у випадку, якщо облік в аграрному підприємстві комп'ютеризований.

3. Дослідження запитів користувачів інформації, в тому числі внутрішніх, уможливило розробку узагальнених напрямів аналізу, які доцільно використовувати при проведенні аудиту, та визначення його завдань. Запропоновані пріоритетні напрями аналізу при проведенні аудиту основних засобів аграрних підприємств зумовлюють потребу у включенні в програму аудиту відповідних контролюючих процедур, ідентифікації джерел, підходів до реалізації. Запропонована відповідна доцільна структура організаційно-інформаційної моделі здійснення внутрішнього аудиту та її елементи. Такий підхід уможливить вирішення аналітичних завдань та сприятиме зростанню інформаційності результатів аудиту в плані прийняття рішень з питань підвищення ефективності використання основних засобів.

4. На сучасному етапі розвитку сільськогосподарської галузі назрілим є впровадження у діяльності аграрних підприємств органу внутрішнього аудиту, оскільки система бухгалтерського обліку не надає повної інформації, необхідної для ухвалення управлінських рішень. Ціль запропонованої концептуальної моделі аудиту в конкурентному середовищі аграрних підприємств полягає у створенні ефективної системи, яка спрямована на оцінювання господарських процесів та своєчасне прийняття рішень щодо ліквідації негативних впливів на діяльність суб'єкта господарювання.

5. За прикладом позитивного досвіду оцінювання (відповідність/невідповідність) якості аудиту за визначеними критеріями в державному секторі за п'ятибальною системою проведено адаптацію системи оцінки до специфіки аграрних підприємств. Для цього розмежовано: 1 рівень – «Становлення», 2 рівень – «Розвиток», 3 рівень – «Діяльність», 4 рівень –

«Зрілість», 5 рівень – «Приклад» та зроблено детальний опис підходів до оцінки.

6. У процесі здійснення дисертаційного дослідження встановлено взаємозв'язок між завданнями аналізу та аудиту, зроблено висновок, що якісно проведений аналіз у процесі функціонування системи внутрішнього аудиту основних засобів на аграрних підприємствах дозволить провести їх якісний внутрішній контроль; побудована покрокова схема етапів здійснення такого контролю з детальним описом і ілюстрацією розробленої його методики. У результаті апробації запропонованої методики сформовано висновки щодо доцільності удосконалення структурного складу основних засобів і активізації використання практики внутрішньої оренди за умов дотримання термінів виконання сільськогосподарських робіт.

Основні результати дослідження розділу опубліковані в наукових працях автора [104; 105; 109].

ВИСНОВКИ

У дисертаційній роботі проведено теоретичне узагальнення та запропоновано нове вирішення важливого наукового завдання, що полягає в поглибленні теоретико-методичних положень і наданні практичних рекомендацій щодо вдосконалення обліку й аудиту основних засобів в аграрних підприємствах. Отримані результати дослідження дали змогу зробити такі висновки:

1. Основні засоби аграрних підприємств необхідно розглядати як активи, включаючи тварини й рослини, що використовуються у сільськогосподарській діяльності впродовж тривалого періоду (більше одного року або операційного циклу виробництва продукції), переносять свою вартість на вироблену сільськогосподарську продукцію частинами у вигляді амортизаційних відрахувань та від використання яких підприємство очікує отримати в майбутньому економічні вигоди, за умови, що їх вартість може бути достовірно визначена. Основними критеріями визнання основних засобів активами в складі необоротних активів у межах вітчизняної і зарубіжної облікової практики є вартісна межа та термін корисного використання.

2. З метою покращення системи аналітичного обліку основних засобів аграрного підприємства доцільно застосовувати такі класифікаційні ознаки групування цих активів: за формою придбання, за характером дії на предмети праці, за натурально-речовим складом, за характером відображення, за активністю у виробництві. Запропонований методичний підхід з удосконалення класифікації основних засобів за ознакою активності у виробництві передбачає надання основним засобам таких характеристик: постійно діючі, сезонно діючі – ті, що використовуються в процесі виробництва аграрної продукції; тимчасово не діючі – ті, що не використовуються у процесі виробництва з причин несправності чи недоукомплектованості; не заплановані до використання – ті основні засоби,

котрі готові до використання, але з різних причин не використовуються й не вводяться в експлуатацію.

3. Специфіка аграрного сектора економіки полягає в тому, що понад 60 відсотків у структурі засобів виробництва становить технічна рухома складова. Відтак, встановлення вартісного критерію їх визнання в обліку й аудиті необхідно здійснювати з двох позицій: професійного і законодавчого. Перший передбачає визначення вартісної межі за професійним судженням з відповідним прописуванням цього в обліковій політиці, а другий – законодавче закріплення цього критерію. Встановлення вартісної межі (критерію визнання) у розмірі 40 тис. грн більш якісно ідентифікує такі активи як основні засоби аграрної галузі та відповідає загальноєвропейському досвіду.

4. Дослідження організації та ведення бухгалтерського обліку основних засобів в аграрних підприємствах передбачає вивчення господарських операцій за стадіями життєвих циклів: надходження, експлуатації, ремонту (модернізації) та вибуття. Однією з важливих складових цього процесу є встановлення справедливої вартості конкретних об'єктів основних засобів, зокрема технічного рухомого складу, що забезпечить достовірне і повноцінне їх відображення для потреб управління. Особливого значення набули процеси з ремонту (модернізації) основних засобів, відповідно до поставлених завдань якого запропоновано класифікацію витрат на ці потреби, а також методичні підходи до обліку відображення витрат на здійснення ремонтів.

5. З метою ефективного розвитку аграрної галузі, а також для прийняття стратегічних рішень і практичної реалізації механізму управління основними засобами в аграрних підприємствах має бути побудована виважена амортизаційна політика, яка б поєднувала в собі інформаційні можливості обліку та норми податкового законодавства. Зміст та основні положення такої політики залежать від життєвих стадій основних засобів (інвестиційної, експлуатаційної та ліквідаційної) та застосування

пропорційних або прискорених методів амортизації. Залежно від стратегії розвитку аграрних підприємств і методів нарахування амортизаційних відрахувань доцільно здійснювати акумулювання грошових ресурсів на створеному депозитарії, цільове призначення яких – відновлення основних засобів.

6. Завданнями облікової політики щодо основних засобів є забезпечення максимальної ефективності їх використання та подання достовірної інформації для системи управління ними. Пропозиція з удосконалення елементів облікової політики передбачає розроблення фасетно-ієрархічної системи відображення облікової інформації, яка дозволяє здійснювати накопичення інформації щодо кожного об'єкта, який належить підприємству на праві власності за декількома ключовими ознаками: джерело надходження, первісна вартість, центр відповідальності, функціональне призначення, знос (нарахування амортизації), витрати на ремонт (за видами), напрями вибуття. Така організація процесу формування облікової інформації про основні засоби дозволить значно підвищити ефективність системи управління ними в аграрних підприємствах.

7. Розроблена структура організаційно-інформаційної моделі здійснення аудиту на аграрному підприємстві та обґрунтовані принципи забезпечення ефективного проведення внутрішнього аудиту основних засобів (взаємозалежності; ієрархії; результативності; об'єктивності; ефективного використання; розвитку) враховують нормативно-правове забезпечення аудиторської діяльності в Україні. Запропоновані принципи дозволять відділу внутрішнього аудиту сформувати ієрархічну послідовність здійснення перевірки проблемних елементів системи, за результатами досліджень яких керівництво прийме обґрунтовані управлінські рішення для розвитку аграрних підприємств у конкурентному середовищі.

8. Запропонована концептуальна модель аудиту в конкурентному середовищі аграрних підприємств враховує кращі практики аудиторської діяльності та полягає у створенні ефективної функціональної системи у

вигляді органу внутрішнього аудиту. Сформовані пропозиції щодо організації та методики внутрішнього аудиту забезпечать виконання ним завдань щодо підвищення ефективності використання основних засобів. Застосування в сільськогосподарській галузі внутрішніх підрозділів аудиту дозволить адекватно оцінити господарські процеси з використання основних засобів, своєчасно приймати рішення з ліквідації негативних впливів на діяльність підприємств та оптимізувати завдання відповідно до сучасних вимог і викликів менеджменту.

9. Результати функціонування такої внутрішньої інституції, як підрозділ внутрішнього аудиту (для великих корпорацій) чи посади – внутрішній аудитор (для невеликих підприємств) дозволять сформувати систему резервів покращення діяльності і подолання можливих ризиків відповідно до ринкової ситуації. Це забезпечить ефективне господарювання аграрних підприємств у конкурентному середовищі через формування достовірної інформації щодо основних засобів та, як наслідок, сприятиме більш раціональному їх використанню. З цією метою внесено пропозиції щодо удосконалення організаційно-правових засад функціонування підрозділу внутрішнього аудиту суб'єктів аграрного сектора й розроблено перелік рекомендованих заходів, які слід реалізувати після проведення контролю якості внутрішнього аудиту на підприємстві.

Науково-практичні результати дослідження пройшли апробацію і впроваджені у діяльність: СПП «Дружба», ТОВ «Райз-Захід», ТОВ «Агро-Прогрес-2», Аудиторської фірми ПП «Рівне-Консалтинг-Аудит», Департаменту АПР Рівненської обласної державної адміністрації та у навчальний процес Рівненського інституту ВНЗ «Відкритого міжнародного університету розвитку людини «Україна» (Додаток У).

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Агрес О. Г. Економічна ефективність використання основних засобів сільськогосподарських підприємств: автореферат дис. к.е.н.: спец. 08.00.04 “Економіка та управління підприємствами (за видами економічної діяльності)”; Львівський нац. аграр. ун-т. Львів, 2013. 20 с.
2. Антонова Л. В., Левченко Н. М., Белінська С. М. Вдосконалення систем управління та обліку процесів відтворення основних засобів підприємства як складових стратегії розвитку діяльності. *Економіка та держава*. 2017. №9. С. 16–20.
3. Азаровська Ю. В. Міжнародна практика та вітчизняний досвід обліку необоротних активів URL: <http://www.mnau.edu.ua/studentresearchjournal/studentresearchjournal021.pdf>.
4. Бабяк Н.Д. Амортизаційні відрахування як фінансове джерело відтворення основних засобів підприємств. *Вісник Сумського державного університету*. 2005. №10 (82). С. 177–185.
5. Бараннік О. О Проблемні питання податкового обліку витрат на ремонт та поліпшення основних засобів. URL: http://sophus.at.ua/publ/201_12_11_12_kampodilska/sekcija_2_2012_12_11_12_problemnij_pitannja_podatkovogo_obliku_vitrat_na_remont_ta_polipshennja_osnovnih_zasobiv/12-1-0-268.
6. Белоусов А. А. Облік і внутрішній аудит основних засобів в портах морського транспорту: дис. ...канд. екон. наук: 08.06.04 / Анатолій Анатолійович Белоусов. Київ, 2003. 167 с.
7. Білик М. Д., Павловська О. В., Притуляк Н. М., Невмержицька Н. Ю. Фінансовий аналіз: навч. посіб. Київ: КНЕУ, 2005. 592 с.
8. Блохин Ю. И., Панфилов Е. А. Классификация и кодирование технико-экономической информации. М.: Знание, 1975. 64 с.
9. Бобина М. Стратегические альянсы в глобальной экономике. *Мировая экономика и международные отношения*. 2001. № 11. С. 106–109.

10. Большой бухгалтерский словарь / [ред.-упоряд. А. Н. Азрилиян]. М. : Институт новой экономики, 1999. 574 с.
11. Бондар М. І. Облік і аудит основних засобів (на матеріалах агропромислових підприємств Київської області: автореф. дис....канд.ек.наук: спец. 08.06.04 / М.І. Бондар. Київ, 2011. 23 с.
12. Бондар В. П., Бондар Ю. В. Якість в аудиті та деякі аспекти управління якістю. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2015. № 1 (31). С. 36–64.
13. Бондаренко Н. М. Теоретичні основи організації обліку на підприємстві. *Науковий вісник Херсонського державного університету*. 2014. Випуск 4. С.10–14.
14. Борисов А. Б. Большой экономический словарь. М.: Книжный мир, 1999. 894 с.
15. Боярко І., Гриценко Л. Інвестиційний аналіз : навч. посіб. Київ : Центр учбової літератури, 2011. 400 с.
16. Блонська В. І. Діагностика управління капіталом підприємства. *Науковий вісник НЛТУ України*. 2015. Вип. 19. С. 252–258.
17. Брік С. В., Пинтя Г. К. Нові підходи до обліку основних засобів та ефективність обліку основних засобів у сучасних умовах. *Вісник НТУ «ХП»*. 2016. № 13 (1185). С. 76–78.
18. Бутинець Т. А. Основні засоби; точка зору економіста. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2012. Вип. 2(23). С.22–36.
19. Бутинець Ф. Ф., Бутинець Т. А. Продукт обліку і контролю: який він? *Вісник ЖДТУ*. 2012. № 1 (59). С. 7–14.
20. Бутинець, Ф. Ф. Войналович О. П., Томашевська І. Л. Організація бухгалтерського обліку / за ред. Ф. Ф. Бутинця. Житомир: Рута, 2005. 528 с.
21. Бутинець Ф. Ф. Аудит: Підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів. 2-е вид., перероб. та доп. Житомир: ПП «Рута», 2002. 672 с.

22. Бухгалтерський облік в Україні: від теорії до практики / за ред. А.М. Коваленко. Дніпропетровськ: Баланс-Клуб, 2006. 1024 с.
23. Бухгалтерский учет в промышленности и капитальном строительстве: учебник / П.П. Новиченко, Т.Н. Шеина, Ф.П. Васин и др.; под ред. П.П. Новиченко. М.: Финансы и статистика, 1983. 464 с.
24. Васильев Д. Г., Малышев И. В., Пизенгольц М. З. Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве с основами учета в других отраслях народного хозяйства : пособие / ред. М. И. Токарева. М. : Колос, 1970. 528 с.
25. Ватченко О. Б. Управління капіталом підприємства. *Економічний простір*. 2016. № 50. С. 193-200.
26. Венгерук Н. П. Контроль якості аудиту в Україні. *Інвестиції: практика та досвід*. 2013. № 24. С. 56-59.
27. Венгерук Н. П. Визнання основних засобів у фінансовому та податковому обліку. *Бухгалтерія в сільському господарстві*. 2013. Січень. С. 34.
28. Вещунова Н.Л., Фомина Л.Ф. Бухгалтерский учет: учебное пособие. М.: Финансы и статистика, 2000. 496 с.
29. Вигівська І. М., Пиріжок С. Є. Типізація операцій з експлуатації та вибуття основних засобів: напрями удосконалення бухгалтерського обліку. *Вісник ЖДТУ*. 2016. № 3 (77). С. 3–11.
30. Волкова І. А. Фінансовий облік-1. Навчальний посібник. Київ: Центр учбової літератури, 2008. 228 с.
31. Всеукраїнський Інститут внутрішніх аудиторів (ВІВА). URL: <http://www.iaa.com.ua>; <http://www.iaa.org.ua>.
32. Гамова О. В., Козачок І. А., Матюхіна С. О.. Удосконалення аудит стану та руху основних засобів на підприємстві. *Інвестиції: практика та досвід*. 2019. № 4. С. 62–71.
33. Ганін В. І., Синиця Т. В. Теоретичні основи бухгалтерського обліку : навч. посіб. Київ: Центр учбової літератури, 2008. 236 с.
34. Гарна С.О. Аналіз підходів до трактування економічної сутності та

класифікації основних засобів. *Наукові праці Південного філіалу Національного університету біоресурсів і природокористування України*. №152. 2013. С. 288-292. URL: http://www.irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe?C21COM=2&I21DBN=UJRN&P21DBN=UJRN&IMAGE_FILE_DOWNLOAD=1&Image_file_name=PDF/Npkaue_2013_152_44.pdf.

35. Гетьман О. О., Шаповал В. М. Економіка підприємства: навч. посіб. 2-ге видання. Київ : Центр учбової літератури, 2010. 488 с.

36. Гилка М. Д. Динаміка та структурні зміни основного капіталу сільськогосподарських підприємств: дис. ... канд. екон. наук : 08.00.04; Львів. нац. аграр. ун-т. Л., 2011. 225 с.

37. Голов С. Ф. Бухгалтерський облік в Україні: Аналіз стану та перспективи розвитку. Навчальний посібник. 2008. 522 с.

38. Голов С. Ф. Управлінський облік: підручник. Київ: Лібра, 2008. 704 с.

39. Голов С. Ф., Костюченко В. М., Кравченко І. Ю., Ямборко Г. А. Фінансовий облік: підручник. Київ: Лібра, 2005. 976 с.

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

41. Гнатюк А. А., Матвійчук Л. О. Оцінка як спосіб вартісного вимірювання явищ. *Агросвіт*. 2014. № 22. С. 69–72.

42. Гноєва І. М. Винник С. М. Якість аудиторських послуг. *Вісник КрНУ імені Михайла Остроградського*. 2013. №1 (78). С. 181–186.

43. Гончарук С. М. Контроль якості аудиторських послуг. *Науковий вісник НЛТУ України*. 2011. Вип. 21.9. С.156–160.

44. Городянська Л. В. Відтворення основних засобів на підприємствах України: теорія і практика обліку та аналізу : монографія. Київ: КНЕУ, 2008. 224 с.

45. Господарський кодекс України. *Відомості Верховної Ради*

України. 2003. №№ 18–22.

46. Грабовецький Б. Є. Економічний аналіз: Навчальний посібник. Київ: Центр учбової літератури, 2009. 256 с.
47. Грінько А. П. Теоретико-методологічні засади бухгалтерського обліку відтворення основного капіталу в умовах нової управлінської парадигми: монографія. Харків: Харківський державний університет харчування та торгівлі, 2015. 328 с.
48. Грецька Г. А. Розвиток підприємства в аграрному секторі України. *Агросвіт*. 2011. № 15. С. 25–32.
49. Гринман Г. И. Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве. 3-е изд., перераб. и доп. М: Агропромиздат, 1989. 495 с.
50. Гуля В. С. Особливості здійснення внутрішнього контролю використання основних засобів на підприємстві. *Вісник студентського наукового товариства «Ватра»*. 2015. Випуск 22. С. 91–102.
51. Гуренко Т. О. Особливості переоцінки основних засобів. *Бухгалтерія в сільському господарстві*. 2012. Липень. С. 18.
52. Гуцаленко Л. В., Божок І. І. Проблемні аспекти нарахування амортизації необоротних активів. *Інноваційна економіка*. 2014. № 1. С.176–181.
53. Гуцаленко Л. В., Гловюк А. С., Ковальчук І. В. Організація обліку та аудиту основних засобів. *Економіка і суспільство*. 2017. Випуск №8. С.741–747.
54. Деякі питання визначення середньострокових пріоритетних напрямів інноваційної діяльності загальнодержавного рівня на 2017–2021 роки: Постанова Кабінету Міністрів України від 28 грудня 2016 р. № 1056. URL: <https://www.kmu.gov.ua/ua/npas/249657691>.
55. Диба В. М. Облік та аналіз необоротних активів: монографія. Київ: КНЕУ, 2008. 288 с.
56. Довгалюк Н. В. Ефективність використання та відтворення основних засобів сільськогосподарських підприємств Центрального Полісся :

автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.00.04 / Н. В. Довгалюк. Житомир, 2010. 20 с.

57. Домбровська Н. Р. Економічна сутність основних засобів та їх класифікація. *Економічні науки*. 2012. Вип. 9 (1). С. 340–349.

58. Дубініна М. В., Сіренко Н. М. Особливості організації внутрішнього аудиту основних засобів. *Вісник аграрної науки Причорномор'я*. 2006. Випуск 2. С.78–83. URL: [http://base.dnsgb.com.ua/files/journal/Visnyk-agrarnoi-nauky-Prychornomorja/VANP2006/VANP2006-2\(34\)/Visnik_2006-2\(34\)_78-83.pdf](http://base.dnsgb.com.ua/files/journal/Visnyk-agrarnoi-nauky-Prychornomorja/VANP2006/VANP2006-2(34)/Visnik_2006-2(34)_78-83.pdf).

59. Энтони Р., Рис Дж. Учет: ситуации и примеры / пер. с англ.; под ред. и предисл. А.М. Петрачкова. Москва: Финансы и статистика, 1993. 560 с.

60. Економічний словник-довідник / ред.-упоряд. С. В. Мочерний. Київ: Феміна, 1995. 368 с.

61. Жолнер І. В. Фінансовий облік за міжнародними та національними стандартами : підруч. для студ. вищ. навч. закл. Київ: ЦУЛ, 2012. 368 с.

62. Жук В. М. Основи інституціональної теорії бухгалтерського обліку: монографія. Київ: ННЦ ІАЕ, 2013. 404 с.

63. Жук В. М. До проблем стратегії запровадження МСФЗ в Україні. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2010. № 10. С.16–22.

64. Жук В.М. Предмет та об'єкти бухгалтерського обліку для сільськогосподарської діяльності. *Міжнародний збірник наукових праць*. Випуск 2(17). С.100-105. URL: <http://eztuir.ztu.edu.ua/1255/1/15.pdf>.

65. Завгородний В. П., Савченко В. Я. Бухгалтерський учет, контроль и аудит в условиях рынка. Киев, 1997. 248 с.

66. Завадський Й.С., Осовська Т.В., Юшкевич О.О. Економічний словник. Київ: Кондор, 2006. 356 с.

67. Загородній А. Г., Вознюк Г. Л., Партин Г. О. Облік і аудит: Термінологічний словник. Львів : Центр Європи, 2002. 671 с.

68. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 № 996–XIV (зі змінами і доповненнями) URL:

<http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.

69. Захарчук М. А. Особливості бухгалтерського та податкового обліку витрат на ремонт засобів, що збільшують майбутні економічні вигоди URL: <http://repository.vsau.org/getfile/1758.pdf>.

70. Зінкевич О. В. Облік основних засобів на етапі реалізації реальних (капітальних) інвестицій. *Економіка і суспільство*. 2017. Випуск №9. С. 1127–1131.

71. Зінкевич О. В., Лазаришина І. Д. Організація і методика обліку та аналізу основних засобів в управлінні реальними інвестиціями: Монографія. Рівне: НУВГП, 2017. 208 с.

72. Зупарова Л. Б., Зайцева Т. А. Аналитико-синтетическая переработка информации / под ред. Ю.Н. Столярова. М.: ФАИР, 2007. 400 с.

73. Івахненко С. В. Інформаційні технології в організації бухгалтерського обліку та аудиту. 4-те вид., випр. Київ: Знання-Прес, 2008. 343 с.

74. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена Наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>.

75. Інформація про стан аудиторської діяльності в Україні у 2018 році. Звіт АПУ. URL: <https://www.apu.com.ua/wp-content/uploads/2019/06/Інформація-про-стан-аудит-діяльності-за-2018-рік.pdf/>.

76. Камінська Т. Г., Шатковська Л. С., Шиш А. М. та ін. Обліково-аналітичне забезпечення фінансового менеджменту в сільськогосподарських підприємствах: монографія / під ред. к.е.н., доц. Т. Г. Камінської. Київ: ЦП «Компринт», 2013. 338 с.

77. Карпінський Б. А. Герасименко О. В. Фінансово-інвестиційний словник: навчальний посібник. Львів: Магнолія Плюс, 2005. 304 с.

78. Кафка С. М. Відображення вибуття основних засобів в бухгалтерському обліку. *Вісник Хмельницького національного університету*.

2017, № 3, Том 1. С.66–73.

79. Кацевич В. К. Основні засоби: характеристика та класифікація. *Економічні науки*. 2011. Вип. 8. С. 230–236.

80. Кіндрацька Г. І., Білик М. С. Економічний аналіз: теорія і практика: Підручник / за ред. проф. А.Г. Загороднього. Вид. 2-ге, перероб. і доп. Львів: Магнолія 2006, 2008. 440 с.

81. Кірейцев Г. Г. Іваніщенко Л. О. Облік основних засобів у сільськогосподарських підприємствах: навч. пос. Київ: Урожай, 1987. 176 с.

82. Клименко О. В. Інформаційні системи і технології в обліку : навчальний посібник. Київ: Центр учбової літератури, 2008. 320 с.

83. Коблянська О. І. Фінансовий облік: навч. пос. Київ: Знання, 2007. 471 с.

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

85. Кононова І. В., Бакум А. О. Особливості обліку та аудиту основних засобів згідно з міжнародними стандартами. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. 2016. Випуск 6. Ч. 2. С. 19–23.

86. Концептуальна основа фінансової звітності, прийнята Радою з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку 01.09.2010 р. №929-009. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_009.

87. Контроль якості [Електронний ресурс] // Офіційний сайт Аудиторської палати України. – Режим доступу: <http://www.apu.com.ua/kontrol-yakosti>.

88. Косовиць Л. Облік основних засобів за МСФЗ. Головбух. 2008. № 35. С. 17–23.

89. Кравченко М. В. Управління та облік основних засобів на підприємстві. *Економіка і суспільство*. 2016. № 5. С. 425–430.

90. Крупка М. І., Островерх П. І., Реверчук С. В. Основи економічної

теорії: Підручник. Київ: Атіка, 2001. 344 с.

91. Крупка Я. Д. Задорожний З.В., Микитюк Н. Я. та ін. Фінансовий облік : підручник . 2-ге вид., доповн. і перероб. Київ : Кондор, 2013. 551 с.

92. Крупка, Я. Д. Облік інвестицій : монографія. Тернопіль : Економічна думка, 2001. 302 с.

93. Кудлаєва Н. В., Кравчук В. С. Проблеми обліку основних засобів. *Бухгалтерський облік, аналіз, аудит*. 2015. Випуск 2 (58). С. 180–188.

94. Кулаковська Л. П., Піча Ю. В. Організація і методика аудиту: навч. посіб. Київ: Каравела, 2004. 568 с.

95. Кулик В. А. Облікова політика підприємства: набутий досвід та перспективи розвитку: монографія. Полтава: РВВ ПУЕТ, 2014. 373 с.

96. Левицька І. В. Відтворення основних засобів: теорія і практика: моногр. Тернопіль: ТЗОВ «Терно-граф», 2010. 272 с.

97. Левченко О. П. Проблеми організації обліку основних засобів та шляхи їх вирішення. *Молодий вчений*. 2017. № 1.1 (41.1). С. 63–67.

98. Лень В., Гливенко В. Бухгалтерський облік в Україні: основи та практика: навчальний посібник. Київ: Центр навчальної літератури, 2004. 576 с.

99. Лишиленко О. В. Фінансовий облік: Підручник. 2-ге вид., перероб. і доп. Київ: Центр навчальної літератури, 2008. 556 с.

100. Ловінська Л. Г. Оцінка в бухгалтерському обліку : монографія. Київ: КНЕУ, 2006. 256 с.

101. Ловінська Л. Г. Оцінка в сучасній системі бухгалтерського обліку підприємств України : автореф. дис. ... д-ра екон. наук : спец. 08.00.09 / Ловінська Людмила Геннадіївна. Київ, 2007. 35 с.

102. Макеєва О. В. Життєвий цикл основних засобів – проблемні питання обліку та контролю. *Вісник соціально-економічних досліджень*. 2002. №12. С. 229–232.

103. Максименко І. Я., Філатова О. І. Особливості відображення в обліку операцій з ліквідації основних засобів в управлінні підприємством.

Інвестиції: практика та досвід. 2018. № 19. С. 37–40.

104. Матвійчук Л. О. Аудит основних засобів в аграрному секторі: специфіка, завдання та перспективи. *Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації*. 2020. Вип. 1. С. 38–48.

105. Матвійчук Л. О. Аудит основних засобів у фінансовій звітності за МСФЗ: проблемні аспекти. *Обліково-аналітичне забезпечення системи менеджменту підприємства* : тези доповідей II міжнар. наук.-практ. конф. (Львів, 24–25 жовтня 2014 р.). Львів : Видавництво львівської політехніки, 2014. С. 136–137.

106. Матвійчук Л. О. Визнання необоротних активів як об'єкта обліку аграрних підприємства. *Бухгалтерський облік, аналіз і аудит та управління економічними процесами в світовій і національній економіці: історія, сучасність, перспективи*: матеріали міжнар. наук.-практ. конф. (Кам'янець-Подільський, 23 жовтня 2014 р.). Тернопіль : Крок, 2014. С. 58–60.

107. Матвійчук Л. О. Відтворення основних засобів сільськогосподарських підприємств та роль зносу у цьому процесі. *Обліково-аналітичне та правове забезпечення інституційних секторів економіки України в умовах євроінтеграції та інноваційного розвитку*: збірник наукових праць всеукр. наук.-практ. конф. (Тернопіль, 30 березня 2017 р.). Тернопіль : Крок, 2017. С. 35–38.

108. Матвійчук Л. О. Методичні засади обліку основних засобів у складі необоротних активів сільськогосподарських підприємств. *Актуальні проблеми теорії і практики бухгалтерського обліку, аудиту, аналізу й оподаткування в Україні: сучасний стан та перспективи розвитку*: матеріали міжнар. наук.-практ. конф. (Кам'янець-Подільський, 14 грудня 2016 р.). Тернопіль : Крок, 2016. С. 53–56.

109. Матвійчук Л.О. Обґрунтування напрямів організації внутрішнього аудиту основних засобів сільськогосподарських підприємств. *Економічний аналіз*. 2020. Том 30. № 1. С. 231 – 240.

110. Матвійчук Л. О. Основні відмінності обліку основних засобів за

національними П(С)БО та МСФЗ. *Удосконалення економічного механізму в агропромисловому комплексі при різних формах власності* : матеріали науково-практичної конференції професорсько-викладацького складу ТНЕУ (Тернопіль, 10 квітня 2013 р.). Тернопіль : Вектор, 2013. С. 70–72.

111. Матвійчук Л. О. Оцінка міжнародних стандартів в умовах вітчизняної практики обліку необоротних активів. *Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації*. 2015. Вип. 4. С. 24–32.

112. Матвійчук Л. О. Порівняльна характеристика міжнародних та вітчизняних стандартів обліку необоротних матеріальних активів. *Стратегія збалансованого використання економічного, технологічного та ресурсного потенціалу країни* : зб. наук. праць міжнар. наук.-практ. Інтернет-конф. (Кам'янець-Подільський, 4–5 червня 2015 р.). Тернопіль : Крок, 2015. С. 229–232.

113. Матвійчук Л. О. Фасетно-ієрархічна система управлінського обліку основних засобів аграрних підприємств. *Актуальні проблеми економіки, обліку, фінансів і права*: збірник наукових праць міжнар. наук.-практ. конф. (Полтава, 7 травня 2020 р.). у 10 ч. Полтава : ЦФЕНД, 2020. Ч. 3. С. 49–51.

114. Матвійчук Л. О. Формування інформаційно-організаційної системи управління та обліку основними засобами аграрних підприємств. *Економічний дискурс*. 2020. Вип. 1. С. 41–51.

115. Матвійчук Л. О. Формування необоротних активів та визнання їх як об'єкта обліку сільськогосподарських підприємств. *Збірник наукових праць Подільського державного аграрно-технічного університету. Економічні науки*. 2014. Вип. 22. Ч. 3. С. 123–128.

116. Матвійчук Л. О. Формування облікової політики щодо необоротних активів сільськогосподарських підприємств. *Глобалізаційні та євроінтеграційні процеси в розвитку національних економік* : матеріали II міжнар. наук.-практ. Інтернет-конф. (Львів, 29 квітня 2015 р.). Тернопіль :

Крок, 2015. С. 58–60.

117. Матюшіна Ю. І., Сагайдак Н. В., Туржанська К. С. Формування системи внутрішнього аудиту на підприємстві. *Економіка і регіон*. 2015. №6 (55). С. 143–147.

118. Мельник С. Є. Облік операцій з передачі основних засобів іншим особам URL: <http://eztuir.ztu.edu.ua/150/1/425.pdf>.

119. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 30.09.2003 р. № 561. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0561201-03>.

120. Методичні рекомендації щодо складання розпорядчого документа про облікову політику підприємства: Наказ Міністерства аграрної політики України від 17.12.2007 № 921 URL: <http://ua-info.biz/legal/basexw/ua-ememvt.htm>.

121. Михайлов М. Г., Телегунь М. І., Кадецька А. М., Баранік О. О. Бухгалтерський фінансовий облік в сільськогосподарських підприємствах: Навчальний посібник. Київ: Центр учбової літератури, 2008. 472 с.

122. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 «Основні засоби» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.minfin.gov.ua/document/92427/МСБО_16.pdf.

123. Міжнародний стандарт фінансової звітності 8 «Операційні сегменти»: затв. Радою з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку зі змінами станом на 1 січня 2012 року №995_k53. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/995_k53).

124. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 38 (МСБО 38). Нематеріальні активи, виданий Радою з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, редакція від 01.01.2012 р. № 929_050. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_050.

125. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 41 (МСБО 41). Сільське господарство, виданий Радою з Міжнародних стандартів

бухгалтерського обліку, редакція від 01.01.2012 р. № 929_027. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_027.

126. Моголова М. М. Основні засоби сільськогосподарських підприємств: стан, оцінка, відтворення: монографія. Київ: ННЦ «ІАЕ», 2016. 404 с.

127. Моголова М. М. Оцінка основних засобів сільського господарства в контексті інформаційного забезпечення обґрунтування державної політики. *Економіка АПК*. 2013. №9. С. 20–25.

128. Моссаковський В. Б. Удосконалення обліку та контролю витрат в сільськогосподарських підприємствах. *Економіка АПК*. 2007. № 3. С. 42–46.

129. Мороз Ю. Ю. Моніторинг стану і розвитку амортизаційної політики в сільськогосподарських підприємствах. *Вісник ЖДТУ*. 2010. № 2 (52). С.153–156.

130. Наказ Державного комітету України по стандартизації, метрології та сертифікації «Про затвердження Державного класифікатора України «Класифікація основних фондів» від 19.08.1997 р. № 507. URL: http://zakon.nau.ua/doc/?doc_id=269821.

131. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» : Наказ Міністерства фінансів України №73 від 07.02.2013 р.

132. Наумчук О. А. Про доцільність обліку необоротних активів, призначених для продажу. *Науковий вісник ДонНУЕТ. Серія Економіка*. 2009. № 18. С. 224–227.

133. Наумчук О. А. Основні засоби: методика обліку і формування облікової політики: Автореф. дис... канд. екон. наук: 08.06.04 / О.А. Наумчук; Укоопспілка. Львів. комерц. академ. Львів., 2005. 26 с.

134. Нашкерська Г. В. Види оцінок та їх використання в обліковій системі підприємств. *Вісник Львівського університету*. 2008. № 40. С. 176–181.

135. Неміш Ю. В. Поняття “основні засоби” у сучасних наукових

дослідження. *Аграрна економіка*. 2012. Т.5.-№3-4. С.181–186.

136. Обліково-аналітичне забезпечення фінансового менеджменту в сільськогосподарських підприємствах: монографія; під ред. к.е.н., доц. Т.Г. Камінської / Камінська Т.Г., Шатковська Л.С., Шиш А.М. та ін. К.: ЦП «Компринт», 2013. 338 с.

137. Облік, контроль та аналіз: словник-довідник / ред.-упоряд. В. П. Пантелеев, В. О. Шевчук / Я. І. Пилипенко, В. П. Пантелеев, В. О. Шевчук та ін. Київ : Бізнес Медіа Консалтинг, 2011. 368 с.

138. Облікова політика підприємства: Навчальний посібник / за ред. Гаврилюка В.М., Жука В.М., Михайлова М.Г. Київ: Видавництво ТОВ «Юр-Агро-Веста», 2007. 326 с.

139. Огійчук М. Ф., Новіков І. Т., Рагуліна І. І. Аудит: організація і методика: Навч. посібник. 2-ге вид., перероб. допов. Київ: Алерта, 2012. 664 с.

140. Одношевна О. Концепція управління процесом обліку основних засобів. *Економіка природокористування і охорони довкілля*. 2017. №1. С. 130–137.

141. Олійник Я. В. Правові імперативи розвитку організації бухгалтерського обліку в Україні в системі макроекономічного управління. *Проблеми економіки*. 2013. № 1. С. 124–135.

142. Організація та методика аудиту: посібник / Л.М. Янчева, Н.С. Акімова, А.О. Баранова, О.В. Топоркова, Т.А. Наумова, А.І. Кашперська, М.О. Ільченко. Харків: Форт, 2014. 121 с.

143. 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.

144. Оцінка якості внутрішнього аудиту в державних органах [Електронний ресурс] : методичний посібник. Київ: Міністерство фінансів України, 2018. 152 с. URL: https://www.minfin.gov.ua/uploads/redactor/files/Posibnyk_Q_2018.pdf.

145. Палюх М. С., Матвійчук Л. О. Облік амортизації на довгострокові біологічні активи. *Інтеграційна система освіти, науки і виробництва в сучасному інформаційному просторі* : матеріали V міжнар. наук.-практ. конф. (Тернопіль, 24 жовтня 2019 р.). Тернопіль : Крок, 2019. С. 223–225.

146. Палюх М. С., Матвійчук Л. О. Оцінка стану та використання основних засобів в аграрному секторі економіки. *Сталий розвиток економіки*. 2015. № 2 (27). С. 208–214.

147. Палюх М. С., Матвійчук Л. О. Теоретичні засади організації обліку необоротних активів. *Збірник наукових праць Подільського державного аграрно-технічного університету. Економічні науки*. 2016. Вип. 24. Ч. 3. С. 172–180.

148. Пасько А. І. Відтворення основних засобів аграрних підприємств (на прикладі Сумської області) : Автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.07.02 / О.В. Пасько ; Сумський нац. аграр. ун-т. Суми, 2005. 20 с.

149. Перетятко Ю. М., Іванова Л. Б. Бухгалтерський облік продажу основних засобів в різних умовах господарювання. *Науковий вісник Полісся*. 2017. № 4 (12). Ч. 2. С. 79–83.

150. План рахунків бухгалтерського обліку банків України, затверджений постановою Правління національного банку України від 11.09.2017 р. № 89. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0089500-17>.

151. Платонова І. А. Проблеми обліку основних засобів в Україні. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://intkonf.org/platonova-ia-problemi-obliku-osnovnih-zasobiv-v-ukrayini/>.

152. Подолянчук О. А. Внутрішній аудит: сучасна інтерпретація його змісту. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2016. Випуск 12. С. 527–531. URL: <http://global-national.in.ua/archive/12-2016/109.pdf>.

153. Подолянчук О.А., Химич Г.М. Методика і аналіз аудиту обліку основних засобів. *Економічні науки*. 2012. Вип. 4(70). С. 76–80 URL: <http://econjournal.vsau.org/files/pdfa/794.pdf>.

154. Подмешальська Ю. В., Феофанов Л. К., Качан К. А. Удосконалення аудиту основних засобів. *Агросвіт*. 2020. №3. С. 118–129.
155. Податковий кодекс України: Закон України від 2 грудня 2010 року №2755-VI. URL: [http:// www.rada.gov.ua](http://www.rada.gov.ua).
156. Попович П. Я. Економічний аналіз діяльності суб'єктів господарювання : підручник. Тернопіль: Економічна думка, 2004. 416 с.
157. Постанова Правління Національного банку України «Про затвердження Інструкції з бухгалтерського обліку основних засобів і нематеріальних активів банку України» від 20.12.2005 р. № 480. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0040-06>.
158. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби»: Наказ Міністерства фінансів України від 27 квітня 2000 р. № 92. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00>.
159. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи» : Наказ Міністерства фінансів України №242 від 18.10.199 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99>.
160. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>.
161. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 19 «Об'єднання підприємств», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 07.07.99 р. № 163. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0499-99>.
162. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 07.11.2003 р. № 617. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1054-03>.
163. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 32 «Інвестиційна нерухомість», затверджене наказом Міністерства фінансів України від

02.07.2007 р. № 779. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0823-07>.

164. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 24.05.1995 р. № 88. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95>.

165. Про аудиторську діяльність: Закон України від 22.04.1993 р. № 3125-XII (в редакції від 06.12.2018 р.). URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/3125-12>.

166. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність : Закон України від 21.12.2017 р. №2258-VIII (в редакції від 20.03.2020 р.) URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19>.

167. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві : Проект Закону України від 30.08.2019 р. №1210. URL: <https://ips.ligazakon.net/document/ЛІ00230І>.

168. Про затвердження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі : Наказ Міністерства фінансів України від 12.10.2010 р. № 1202. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1017-10>.

169. Про затвердження спеціалізованих форм первинних документів з обліку основних засобів і інших необоротних активів сільськогосподарських підприємств та методичних рекомендацій щодо їх застосування, затверджене наказом Міністерства аграрної політики України від 27.09.2007 р. № 701. URL: https://zakononline.com.ua/documents/show/20289___20289.

170. Про затвердження типових форм первинного обліку, затверджене наказом Міністерства статистики України від 29.12.95 р. № 352. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0352202-95#o2>.

171. Прохожая В. А. Основные средства: учет и налогообложение. Минск : Гревцова, 2006. 184 с.

172. Пушкар М. С., Щирба М. Т. Теорія і практика формування облікової політики: монографія. Тернопіль: Карт-бланш, 2010. 260 с.

173. Радзивилюк Ю. В. Особливості класифікації основних засобів на промислових підприємствах. *Економічні науки*. 2010. Вип. 7 (3). С. 64–68.

174. Радіонова Н. Й., Бунда О. М. Удосконалення методології аудиту основних засобів. *Регіональна бізнес економіка та управління*. 2015. № 3 (47). С. 100–111.

175. Радіонова Н. Й., Губська Д. В. Особливості обліку та аудиту основних засобів відповідно вимог міжнародних стандартів. *Економічний простір*. 2019. №146. С. 113–124.

176. Радіонова Н. Й., Ременюк Л. М. Шляхи удосконалення бухгалтерського обліку і контролю основних засобів. *Ефективна економіка*. 2015. № 11. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/efek_2015_11_76.

177. Райзберг Б. А., Лозовский Л. Ш., Стародубцева Е. Б., Райзберг Б.А. Современный экономический словарь. 2-е изд., испр. М. : ИНФРА-М, 1999. 479 с.

178. Ранганатан Ш. Р. Классификация двоеточием. Основная классификация. Пер. с англ. / Под. ред. Т.С. Гомолицкой. М.: ГПНТБ СССР, 1970.

179. Руденко Л. М. Відмінності в обліку основних засобів за МСБО 16 і П(С)БО 7. *Бизнес и налоги*. URL: <http://biznesinalogi.com/vidminnosti-v-oblikuosnovnix-zasobiv-za-msbo-16-i-psbo-7/>.

180. Савицька Г. В. Економічний аналіз діяльності підприємства: Навчальний посібник. 3-тє вид., випр. і доп. Київ: Знання, 2007. 668 с.

181. Садовська І. Б., Божидарнік Т. В., Нагірська К. Є. Бухгалтерський облік: навч. посіб. Київ: Центр учбової літератури, 2013. 688 с.

182. Самчик М. Ю. Основні засоби ремонту та модернізації. *Регіональна бізнес-економіка та управління*. 2015. №2(46). С. 108–114.

183. Семйон В. С. Бухгалтерський облік необоротних активів в Україні та Угорщині: порівняльний аспект: дис. на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук: спеціальність 08.00.09 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит” / В.С. Семйон. Житомир, 2010.

184. Серединська В. М., Загородня О. М., Федорович Р.В. Економічний

аналіз. Навчальний посібник. Тернопіль: Видавництво Астон, 2010.

185. Сирцева С. В., Чебан Ю. Ю. Методичні підходи щодо проведення аудиту основних засобів у сільськогосподарських підприємствах. *Modern Economics*. 2017. №5. С. 111–121. URL: <https://modecon.mnau.edu.ua/issue/5-2017/UKR/syrtseva.pdf>.

186. Сільське господарство України за 2018: статистичний щорічник / Відповідальний за випуск О. М. Прокопенко. Київ: Державна служба України, 2019. 235 с.

187. Скирпан О. П., Палюх М. С. Бухгалтерський облік: навчальний посібник для студентів економічних спеціальностей вищих навчальних закладів освіти III-IV рівнів акредитації. Тернопіль: Економічна думка, 2002. 496 с.

188. Скрипник М. І., Похільок Н. П. Економічний зміст амортизації основних засобів та проблеми її нарахування в умовах соціально орієнтованої ринкової економіки. Збірник наукових праць *Державного економіко-технологічного університету транспорту*. Сер.: Економіка і управління. 2013. Вип. 25. С. 297–306.

189. Смоленюк П. С. Облік основних засобів в нових умовах господарювання. *Наука й економіка*. 2012. № 1 (25). С. 108–116.

190. Соколов Я. В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней. Москва: Аудит ЮНИТИ, 1999. 628 с.

191. Сопко В. В., Завгородній В. П. Організація бухгалтерського обліку, економічного контролю та аналізу : підруч. для студ. вищ. навч. закл. Київ: КНЕУ, 2004. 411 с.

192. Сопко В. В. Бухгалтерський облік : навч. посібник. Київ: КНЕУ, 2000. 578 с.

193. Сміт А. Исследование о природе и причинах богатства народов / [Пер. с англ. Е.М. Майборода] / отв. ред. Л.И. Абалкин. Москва: Наука, 1993. 570 с.

194. Стадницький Ю. І. Амортизація основних засобів: класифікація

підходів. *Наука і економіка: науково-теоретичний журнал Хмельницького економічного університету*. 2011. Вип. 4 (24). С. 72–78.

195. Статистичний збірник. Сільське господарства України. Київ, 2019. 235 с.

196. Степаненко О. І. Документування операцій у процесі експлуатації основних засобів підприємства. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. 2019. Випуск 24. Частина 3. С. 86–94.

197. Столяр Л. Г. Особливості обліку поточного та капітального ремонту основних засобів. *Економіка. Управління. Інновації*. 2016. Випуск № 2 (17). URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/eui_2016_2_29.

198. Стригуль Л. С., Тимонова А. С. Шляхи удосконалення організації обліку і аудиту основних засобів на підприємстві. *Вісник НТУ «ХПИ»*. 2014. №32 (1075). С. 47–50.

199. Сук Л. К., Сук П. Л. Фінансовий облік: навч. посіб. 2-ге вид., перероб. і доп. Київ, 2012. 647 с.

200. Тимощук Н. С. Перспективи вдосконалення аудиту основних засобів на шляху інтеграції до зарубіжного досвіду. *Економічні науки. Облік і аудит*. URL: http://www.rusnauka.com/17_APSN_2009/Economics/47983.doc.htm.

201. Ткаченко Н. М. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність: Підручник. 2-ге вид. доповнене і перероблене. Київ: Алерта, 2013. 982 с.

202. Ткаченко Н. М. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність: підручник. 3-є вид., перероб. та допов. Київ: Алерта. 2008. 926 с.

203. Томчук В. В., Лесік Є. С. Сучасні аспекти аудиту основних засобів. *Економіка і організація управління*. 2018. №4 (32). С. 100–110.

204. Урбан Н. М. Методика та організація оцінки активів підприємства в обліку та аудиті : дис. ... канд. екон. наук : 08.06.04 / Урбан Наталія Михайлівна. Тернопіль, 2004. 215 с.

205. Усач Б. Ф. Душко З. О., Колос М. М. Організація і методика аудиту: Підручник. Київ: Знання, 2006. 295 с.

206. Утенкова К. О. Аудит: навчальний посібник. Київ: Алерта, 2011. 408 с.
207. Фасетная классификация [Электронный ресурс]. URL: www.klgtu.ru/students/literature/inf_asu/1210.html.
208. Філозоп О. В. Внутрішній аудит та внутрішній контроль: розмежування понять. *Вісник ЖДТУ: Економіка, управління та адміністрування*. 2009. № 4 (50). URL: <http://ven.ztu.edu.ua/article/view/89461/86183/>.
209. Філозоп О.В. Організація процесу внутрішнього аудиту на підприємстві. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2009. Випуск1(13). С. 369–374.
210. Хорунжак Н., Кощинець М., Кондрюк Л. Інституційні засади якості аудиту й аудиторської діяльності в Україні. *Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації*. 2018. №3. С.67-76. DOI: <https://doi.org/10.35774/ibo2018.03.067>.
211. Хричікова М.О. Особливості аудиту основних засобів. *Управління розвитком*. 2014. №12. С. 89-91. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Uproz_2014_12_46.
212. Чебанова Н., Василенко Ю. Бухгалтерський фінансовий облік: посібник. Київ: Академія, 2002. 576 с.
213. Череп А. В. Економічний аналіз: навчальний посібник. Київ: Кондор, 2005. 160 с.
214. Чернишенко Я. Г. Формування облікової інформації про придбання та введення в експлуатацію основних засобів підприємства. *Молодий вчений*. 2016. № 6 (33). С. 135–141.
215. Чорна О. М., Мацнева О. О. Концептуальні підходи до розвитку фінансів суб'єктів господарювання в Україні. *Науковий вісник: фінанси, банки, інвестиції*. 2011. № 3. С. 26–32.
216. Швець В. Г. Теорія бухгалтерського обліку: підручник. 3-тє вид., перероб. і допов. Київ: Знання, 2006. 535 с.
217. Шендригоренко М. Т. Облік і аудит вибуття основних засобів:

проблемні питання та напрями їх вирішення. *Торгівля і ринок України*. 2017. № 2(42). С. 97–102.

218. Юрків Д. І. Удосконалення документального оформлення обліку основних засобів. *Управління розвитком*. 2014. № 9 (172). URL: <http://irbis-nbuv.gov.ua>.

219. Яременко Л. М. Теоретичні підходи до сутності та класифікації основних засобів. *Економічний вісник університету*. 2015. Вип. 27 (1). С. 144–148.

220. Яремко І. Й. Теорія бухгалтерського обліку: навч. посіб. Львів: Новий Світ. 2004. 240 с.

221. Яремко І. Й. Економічні категорії в методології бухгалтерського обліку: монографія. Львів: Каменяр, 2002. 192 с.

222. Ясенев В. Н. Автоматизированные информационные системы в экономике: учебно-методическое пособие. Н. Новгород, 2007. 80 с.

223. Яцунська О. С. Облік основних засобів за стадіями життєвого циклу : монографія. Херсон : ФОП Грінь Д.С., 2017. 188 с.

224. Яцунська О. С. Деякі проблемні питання обліку основних засобів в умовах реформування системи бухгалтерського обліку України. *Збірник наукових праць Черкаського державного технологічного університету. Серія: Економічні науки*. 2013. Вип. 34. С. 25–28.

225. Behrend J., Eulerich M. The evolution of internal audit research: a bibliometric analysis of published documents (1926–2016). *Accounting History Review*. Volume 29, 2019. P.103-139. DOI : <https://doi.org/10.1080/21552851.2019.1606721>.

226. Christopher J. Napier. Fixed Asset Accounting in the Shipping Industry: P&O 1840–1914. *Accounting, Business & Financial History*. <https://www.tandfonline.com/toc/rabf20/currentVolume 1. 1990. Issue 1. P. 23-50>. DOI: <https://doi.org/10.1080/09585209000000013/>.

227. Edwards John R. Accounting for the erosion of fixed assets 1863–1900. A case study. *Accounting History Review*. Volume 29, 2019. P.287-304. DOI :

<https://doi.org/10.1080/21552851.2019.1590892>.

228. Handelsgesetzbuch (Ausfertigungsdatum: 10.05.1897)
Bundesministerium der Justiz und für Verbraucherschutz. URL:
https://www.bmjv.de/DE/Startseite/Startseite_node.html.

229. IFRS 13 “Fair value measurement” – Mode of access:
<http://www.ifrs.org/IFRSs/Pages/IFRS.aspx>.

230. Like Jiang, Paul André & Chrystelle Richard/ An international study of internal audit function quality. *Accounting and Business Research*. Volume 48, 2018. Issue 3. P.264-298. DOI: <https://doi.org/10.1080/00014788.2017.1357461>.

231. Olczacka B. Pałczyńska-Gościńska R. Leksykon zarządzania finansami. Ośrodek Doradstwa i Doskonalenia Kadr. Gdańsk, 1998. 370 s.

232. Peterson Raymond H. Accounting for Fixed Assets. 2nd Edition. New York: Jon Wiley and Son, Inc. 2002. 194 p.

233. Principles of Auditing: An Introduction to International Standards on Auditing / Rick Hayes, Roger Dassen, Arnold Schilder, Philip Wallage. Prentice Hall: 2004. 2 Edition. 712 p.

234. Shigeto Sasaki. The historical significance of the revaluation of fixed assets in Japan's state-owned railway system, 1955–6. *Accounting, Business & Financial History*. <https://www.tandfonline.com/toc/rabf20/currentVolume> 11. 2001. Issue 3. P. 293-309. DOI: <https://doi.org/10.1080/09585200126620/>.

235. Waymond R., Salem Al Fayi. Ethical pathways of internal audit reporting lines. *Accounting Forum*. Volume 43, 2019. Issue 2. P. 220-245. DOI: <https://doi.org/10.1080/01559982.2019.1605871/>.

236. Zöllner W. Die Bilanzierung des Anlagevermögens. Heidelberger Arbeitsbücher, vol 2. Springer, Berlin, Heidelberg. pp 46-78. DOI: https://doi.org/10.1007/978-3-642-53375-4_4/.

ДОДАТКИ

Додаток А

Таблиця А.1

Окремі характеристики вітчизняних та міжнародних стандартів
з обліку основних засобів

П(С)БО 7	МСБО 16
1. Елементи первісної вартості (оцінка на дату визнання)	
Деталі визначення первісної вартості відсутні, внаслідок чого до первісної вартості об'єкта може потрапити вся сума прогнозованих витрат на демонтаж, а не теперішня вартість цієї суми	До первісної вартості об'єкта слід включати не всю суму очікуваних майбутніх витрат на демонтаж, а теперішню вартість цієї суми. Щорічно суму забезпечення слід переглядати, і її збільшення слід відносити до витрат на позики (фінансові витрати), а не до первісної вартості об'єкта
2. Формування первісної вартості	
2.1. Придбання в кредит	
Витрати на виплату відсотків за кредит не включаються до первісної вартості об'єкта	У разі, якщо об'єкт надходить за допомогою залучення кредитів, то облік витрат на виплату відсотків здійснюється відповідно до МСБО 23 «Витрати на позики», залежно від того, чи є цей об'єкт кваліфікованим активом, а також від умов і обставин сплати таких відсотків
2.2. Обмін або не грошові операції	
Справедлива вартість основних засобів на дату отримання (при обміні на неподібний об'єкт). Залишкова вартість переданого основного засобу (при обміні на подібний об'єкт), але якщо вона вища за справедливую вартість отриманого об'єкта, визнається справедливою вартістю, а різниця відноситься до витрат звітного періоду	Собівартість такого об'єкта основних засобів оцінюється за справедливою вартістю, якщо операція обміну має комерційну сутність та справедливую вартість отриманого активу або відданого активу можна достовірно оцінити. Якщо придбаний об'єкт не оцінюється за справедливою вартістю, його собівартість оцінюють за балансовою вартістю відданого активу
2.3. За рахунок пайових інструментів	
Методики обліку будь-яких операцій, в яких брали б участь пайові інструменти або їх (інструментів) вартість, у національному обліку не опрацьовано. Розрахунки з використанням пайових інструментів (або вартості таких) розглядаються тільки у контексті виплат працівникам	Якщо за отримані активи компанія розраховується пайовими інструментами, в обліку така операція відображається за дебетом рахунку відповідних активів і за кредитом рахунку акціонерного капіталу; якщо ж грошовими коштами (сума яких еквівалентна вартості запропонованих пайових інструментів) – дебетується також рахунок відповідних активів, але кредитується у такому разі рахунок зобов'язань

Продовження таблиці А.1

2.4. Як внесок до статутного капіталу	
Погоджена засновниками (учасниками) підприємства справедлива вартість об'єктів основних засобів	Не передбачено
3. Відображення в обліку переоцінки	
Підприємство може переоцінювати об'єкт основних засобів, тобто стандартом передбачено тільки одну модель З прийняттям Податкового кодексу України внесено зміни до П(С)БО 7, зокрема дозволено застосовувати «індексацію» вартості основних засобів залежно від офіційного рівня інфляції	Стандарт дає підприємству право обирати для відображення в обліку одну з двох моделей оцінки основних засобів після визнання: модель собівартості або модель переоцінки Вказана норма є суто податковою, і, звичайно, не застосовується
4. Періодичність перегляду ліквідаційної вартості	
Така норма як чітка вказівка відсутня Таке положення відсутнє	Передбачено, що ліквідаційну вартість та термін корисної експлуатації об'єкта необхідно переглядати, принаймні на кінець кожного фінансового року Вказано, що зміна ліквідаційної вартості та терміну корисного використання об'єкта основних засобів відображається як зміна облікових оцінок (а не облікової політики)

Джерело: систематизовано на підставі доступних літературних джерел.

Трактування сутності поняття «основні засоби»

Й.С. Завадський та ін. [66, с.289]	Основні засоби – це засоби праці, що беруть участь у процесі виробництва багатьох циклів, зберігаючи при цьому свою натуральну форму, і поступово, в міру зношення, переносять свою вартість на продукцію, що виробляється.
Л.К. Сук, П.Л. Сук [199, с.262]	Основні засоби підприємства, установи – це сукупність матеріально-речових цінностей, що діють у натуральній формі протягом тривалого часу як у сфері матеріального виробництва, так і у невиробничій сфері.
А.Б.Борисов [14, с.487]	Основні засоби – засоби праці виробничого та невиробничого призначення. Характерною особливістю основних засобів є участь в процесі виробництва тривали час, в перебігу багатьох циклів, при збереженні основних властивостей і первинної форми, при цьому поступове зношування і їх вартість переноситься на продукцію, що виготовляється.
А.М. Коваленко [84, с.192]	Основні засоби – це матеріальні активи з очікуваним терміном корисного використання більш ніж один рік (або протягом операційного циклу, якщо він більше ніж рік), які підприємство утримує в цілях: використання під час виробництва або поставки товарів, надання послуг, надання оренди іншим особам: виконання адміністративних та соціальних функцій.
Т.А. Бутинець [18, с.12]	Основні засоби розглядаються як вкладений капітал і, відповідно, повинні обліковуватись за собівартістю, їх можна прирівняти до витрат майбутніх періодів (динамічний баланс); основні засоби розуміються як ресурс, що знаходиться на підприємстві (статичний баланс).
О.Г. Агрес [1, с.178]	Основні засоби – це засоби праці у формі матеріальних активів, які утримує підприємство з метою використання у виробничому процесі або здійсненні адміністративних чи соціально-культурних функцій, очікуваний термін корисного використання яких становить більше ніж один рік, не змінюючи при цьому своїх форм і розмірів, вартість яких є не меншою від законодавчо встановленого розміру та поступово переноситься в міру фізичного спрацювання та (або)морального старіння на вартість готової продукції проведення амортизаційних відрахувань.
М.І.Бондар [11, с.23]	Сукупність матеріальних активів у формі засобів праці, які багаторазово беруть участь у процесі виробничо-комерційної діяльності і переносять на продукцію свою вартість
Ю.В. Неміш [135, с.66]	Основні засоби – це вартісно виражені ресурси, які утримуються суб'єктом господарювання з метою використання в процесі виробництва, постачання товарів і послуг, надання в оренду іншим особам або для здійснення соціально-культурних функцій, очікуваний строк експлуатації яких становить не менше одного року чи визначається межами операційного циклу понад один рік, вартість яких зменшується в процесі використання.

Продовження таблиці Б.1

Н.В. Довгалюк [56, с.20]	Основні засоби – матеріальні активи підприємства будь-якої форми власності, що неодноразово використовуються у виробництві для впливу на предмети праці і їх перетворення на придатні до споживання продукти
Н.Д. Бабяк [4, с.178]	Основні засоби – це активи з терміном корисного використання більше одного року, які використовуються на підприємствах у декількох операційних циклах з метою отримання економічної вигоди, не втрачаючи при цьому матеріально-речової форми, та переносять свою вартість на знов створену продукцію частинами у вигляді нарахованих амортизаційних відрахувань
Барбара Ольчацька (Barbara Olczacka), Рената Палчинська Гошцінял (Renata Pałczyńska-Gościńial) [231, с. 287]	Основні засоби – частини майна, які мають період використання більше одного року і первісну вартість, яка перевищує визначену суму (надається в положеннях, що стосуються амортизації)
Р. Ентоні, Дж. Піс [59, с. 21]	Основні засоби – це матеріальні активи, до яких можна торкнутися (фіксовані), і нематеріальні фіксовані, які не існують у фізичному розумінні (патенти, торгові марки)
Я.В. Соколов [190, с. 62, 109]	Основні засоби – це капітал, вкладений у своє підприємство, який включає матеріальні (тілесні) та нематеріальні (безтілесні) цінності; капітал, вкладений в інше підприємство (фінансові вкладення)

Джерело: систематизовано на підставі доступних літературних джерел.

**Вимоги МСБО 16, П(С)БО 7 та Податкового кодексу України
до визначення та оцінки основних засобів***

Визначення	МСБО 16	П(С)БО 7	Податковий кодекс**
Об'єкти активу	Достовірна оцінка	Достовірна оцінка	Згідно Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність"
	Майбутні економічні вигоди	Майбутні економічні вигоди	
Основні засоби	Матеріальна форма	Матеріальна форма	Матеріальна форма
	Використовується в господарській діяльності	Використовується в господарській діяльності	Використовується в господарській діяльності
	Термін використання	Термін використання	Термін використання
	-	-	Вартісний критерій (20000 грн)
Об'єкт основних засобів	Не визначено	Закінчений пристрій з усіма пристосуваннями і приладдям до нього; конструктивно відокремлений предмет; відокремлений комплекс конструктивно з'єднаних предметів; інший актив, що відповідає визначенню основних засобів, або частина такого активу, що контролюється підприємством	Не визначено
Нарахування амортизації**	Окремо за кожним об'єктом основних засобів раз на місяць	окремо за кожним об'єктом основних засобів раз на місяць	за кожним об'єктом раз на місяць, виходячи з терміну корисного використання, починаючи з місяця, наступного за місяцем зміни терміну корисного використання (крім виробничого методу нарахування амортизації)

Продовження таблиці В.1

Подальші витрати, пов'язані з використанням об'єктів основних засобів	Обслуговування	Витрати, що здійснюються для підтримання об'єкта в робочу стані та одержання первісно очікуваної суми майбутніх економічних вигод від його використання	Витрати на утримання, експлуатацію та ремонт
	Зміна частинами об'єкта	Витрати, пов'язані з поліпшенням об'єкта (модернізація, модифікація, добудова дообладнання, реконструкція тощо), що призводять до збільшення майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання об'єкта, або у порядку, встановленому податковим законодавством	Витрати, пов'язані з ремонтом та поліпшенням об'єктів основних засобів, що призводять до зростання майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання об'єктів
	Добудова та дообладнання		

Джерело: * - [224]; ** - П.14.1.138. Податкового кодексу України основні засоби - матеріальні активи, у тому числі запаси корисних копалин наданих у користування ділянок надр (крім вартості землі, незавершених капітальних інвестицій, автомобільних доріг загального користування, бібліотечних і архівних фондів, матеріальних активів, вартість яких не перевищує 20000 гривень, невиробничих основних засобів і нематеріальних активів), що призначаються платником податку для використання у господарській діяльності платника податку, вартість яких перевищує 20000 гривень і поступово зменшується у зв'язку з фізичним або моральним зносом та очікуваний термін корисного використання (експлуатації) яких з дати введення в експлуатацію становить понад один рік (або операційний цикл, якщо він довший за рік); *** - виділене косим доповнено автором дослідження

Додаток Г
Таблиця Г.1

Вартість основних засобів України за видами економічної діяльності (КВЕД-2010) у 2013–2018 роках¹

(млн. грн)

КВЕД	Код за КВЕД	2013	2014	2015	2016	2017	2018
Усього²		10401324	13752117	7641357	8177408	7733905	9610000
Сільське господарство, лісове господарство та рибне господарство	A	156013	171392	210169	270467	341622	407146
Сільське господарство, мисливство та надання пов'язаних із ними послуг	01	151833	167283	205575	264859	335303	399526
Лісове господарство та лісозаготівлі	02	3054	3294	3793	4513	5308	6295
Рибне господарство	03	1126	815	801	1095	1011	1325
Промисловість	E	1749110	1937821	3842517	3072954	2454483	3271669
Будівництво	F	82646	64352	62090	72810	78704	91715
Оптова та роздрібна торгівля; ремонт автотранспортних засобів і мотоциклів	G	123041	125507	135378	175422	195377	215625
Транспорт, складське господарство, поштова та кур'єрська діяльність	H	6403272	9752902	1418312	1562079	1280369	1729587
Тимчасове розміщення й організація харчування	I	32622	27276	27985	29772	28786	30964
Інформація та телекомунікації	J	70222	69440	76546	94243	111757	127085
Фінансова та страхова діяльність	K	57048	49718	51238	70977	66275	68695
Операції з нерухомим майном	L	652366	533328	666855	804040	928615	1064119
Професійна, наукова та технічна діяльність	M	35188	29626	31347	38671	35319	35681
Діяльність у сфері адміністративного та допоміжного обслуговування	N	380938	333493	407506	1173933	1376683	1487471
Державне управління й оборона; обов'язкове соціальне страхування	O	380	389	581	615	264	307
Освіта	P	3246	3117	3117	3596	3785	4102
Охорона здоров'я та надання соціальної допомоги	Q	14001	11124	12912	21245	17359	27717
Мистецтво, спорт, розваги та відпочинок	R	24684	23038	23581	20901	22306	22466
Надання інших видів послуг	S	2020	1822	2110	2775	2652	3201

¹ Дані наведено без урахування вартості основних засобів місцевих органів виконавчої влади та органів місцевого самоврядування, а також за 2014–2018 роки – без урахування тимчасово окупованої території Автономної Республіки Крим, м. Севастополя та частини тимчасово окупованих територій у Донецькій та Луганській областях.

² Інформація щодо вартості земельних ділянок, інвестиційної нерухомості, тварин (які використовуються в іншій, ніж сільськогосподарська, діяльності) та вартості основних засобів бюджетних установ (головних розпорядників бюджетних коштів) включена тільки до загального підсумку без розподілу за видами економічної діяльності.

Джерело: <http://www.ukrstat.gov.ua/>

Класифікаційні ознаки основних засобів відповідно до позицій вчених

№ з/п	Класифікаційна ознака	Вчені-економісти	Підстава класифікації
1.	Належність до галузі народного господарства	Чебанова Н.В. [212], Ткаченко Н.М. [201], Волкова І.А. [30], Садовська І.Б. [181], Домбровська Н.Р. [57], Радзивиліюк Ю.В. [173], Кацевич В.К. [79], Яременко Л.М. [219], Крупка Я.Д. [91]	Галузі народного господарства
3.	Участь у господарській діяльності	Білоусов А.А. [6], Лишиленко О.В. [99], Садовська І.Б. [181], Завгородний В.П., Савченко В. Я. [65], Бараннік О.О. [5], Борисова А.Б. [14], Домбровська Н.Р. [57], Радзивиліюк Ю.В. [173], Кацевич В.К. [79], Оспіщев В.І. [143], Яременко Л.М. [219], Крупка Я.Д. [91]	Виробничі та невиробничі
4.	Приналежність основних засобів	Ю.В. Неміш [135], Чебанова Н.В. [212], Білоусов А.А. [6], Ткаченко Н.М. [202], Волкова І.А. [30], Садовська І.Б. [181], Домбровська Н.Р. [57], Радзивиліюк Ю.В. [173], Кацевич В.К. [79], Оспіщев В.І. [143], Яременко Л.М. [219], Крупка Я.Д. [91]	Власні та орендовані
5.	Функціональне призначення	Білоусов А.А. [6], Ткаченко Н.М. [202], Домбровська Н.Р. [57], Крупка Я.Д. [91]	Промислово-виробничі, виробничі інших галузей, невиробничі
6.	За характером відображення	Оспіщев В.І. [143]	Основні засоби, що амортизуються Основні засоби, що не амортизуються

Продовження таблиці Д.1

7.	Наявність натуральної форми	Лень В.С. [98], Радзивилук Ю.В. [173]	Інвентарні та неінвентарні
8.	За характером використання	Чебанова Н.В. [212], Білоусов А.А. [6], Ткаченко Н.М. [201], Волкова І.А. [30], Лишиленко О.В. [99]	Діючі і недіючі
		Домбровська Н.Р. [57], Радзивилук Ю.В. [173], Кацевич В.К. [79], Яременко Л.М. [219], Крупка Я.Д. [91]	Діючі, недіючі і запасні
9.	Мета бухгалтерського обліку	Ткаченко Н.М. [201], Лишиленко О.В. [99], Яременко Л.М. [219]	Земельні ділянки; капітальні витрати на поліпшення земель; будівлі, споруди та передавальні пристрої; машини та обладнання; транспортні засоби; інструменти, прилади та інвентар
		Михайлов М.Г., Телегунь М.І., Кадецька А.М., Баранік О.О. [121]	Інші необоротні матеріальні активи, незавершені капітальні інвестиції
10.	Види основних засобів	Чебанова Н.В. [212], Білоусов А.А. [6], Ткаченко Н.М. [201], Волкова І.А. [30]	Машини та обладнання; транспортні засоби; інструменти, прилади та інвентар; будівлі, споруди та передавальні пристрої; земельні ділянки, капітальні витрати на поліпшення земель, не пов'язані з будівництвом; тварини; багаторічні насадження; інші основні засоби; інші необоротні матеріальні активи
11.	За характером дії на предмети праці	Бабяк Н.Д. [4], Довгалюк Н.В. [56], Оспіщев В.І. [143],	Активні і пасивні
12.	Мета податкового обліку (для розрахунку амортизації)	Ткаченко Н.М. [201], Лишиленко О.В. [99], Михайлов М.Г., Телегунь М.І., Кадецька А.М., Баранік О.О. [121]	Групи 1–16
13.	За формою придбання	Оспіщев В.І. [143]	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

Джерело: узагальнено автором на основі відповідних літературних джерел.

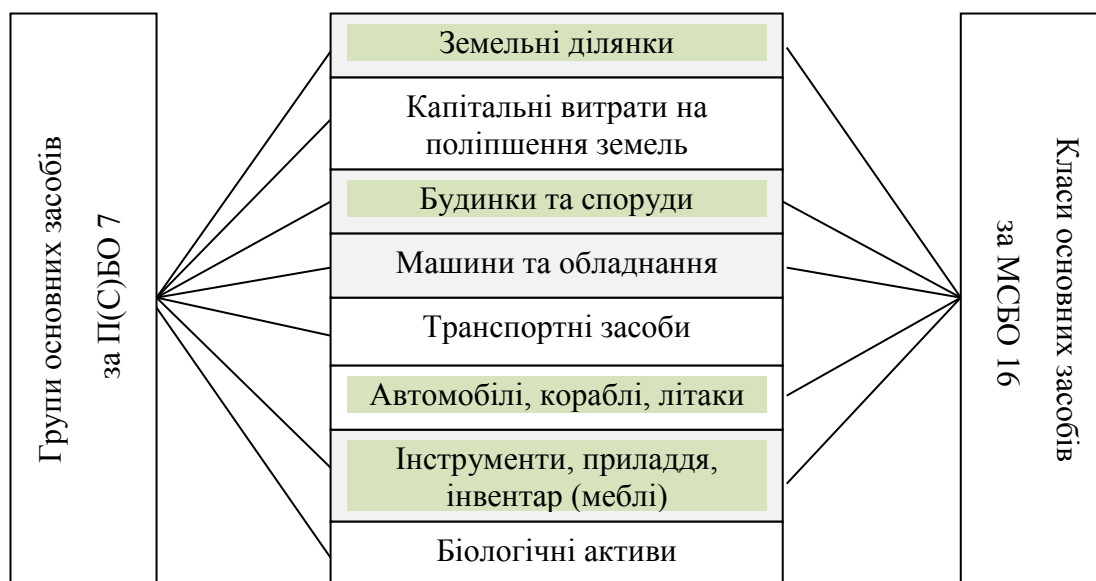


Рис. Д.1. Класифікація об'єктів основних засобів за П(С)БО та МСБО

Джерело: систематизовано на основі [158; 122].

Примітка: кольором виділено ті групи основних засобів, які співпадають у двох стандартах.

Додаток Е

Таблиця Е.1

Наявність сільськогосподарської техніки аграрних підприємств за регіонами України у 2017 році

(на кінець року)

Регіони	Сінокосарки		У т.ч. тракторні		Жатки валкові		Прес-пакувальники, вкл. прес-підбирачі		Техніка для післяурожайних робіт	
	штук	у % до наявності на початок року	штук	у % до наявності на початок року	штук	у % до наявності на початок року	штук	у % до наявності на початок року	штук	у % до наявності на початок року
Україна	10 929	102,1	7 990	102,3	15 389	109,5	7 547	102,3	20 743	106,1
Вінницька	730	100,4	558	103,0	1 200	108,6	590	106,1	1 466	106,1
Волинська	260	95,2	229	95,8	151	122,8	185	99,5	308	100,7
Дніпропетровська	571	101,8	415	103,0	1 214	110,2	455	97,6	1 518	104,5
Донецька	319	101,6	236	104,9	618	114,4	257	103,6	711	100,6
Житомирська	426	97,7	344	96,6	345	114,6	262	104,0	559	106,3
Закарпатська	59	111,3	54	108,0	19	135,7	15	100,0	74	112,1
Запорізька	602	105,4	403	105,2	1 137	107,7	486	101,3	1 339	106,7
Івано-Франківська	96	69,1	76	63,9	98	100,0	58	59,2	201	108,6
Київська	848	106,1	479	107,4	1 026	109,1	493	102,3	1 191	105,8
Кіровоградська	584	102,3	379	105,9	1 208	107,5	467	103,3	1 636	107,6
Луганська	346	104,8	222	105,7	572	109,2	152	95,6	497	110,9
Львівська	266	104,3	201	105,8	128	140,7	106	108,2	351	111,4
Миколаївська	339	111,5	217	116,0	808	108,5	424	103,7	1 340	108,6
Одеська	522	104,6	343	104,6	1 145	111,8	389	104,6	1 458	106,8
Полтавська	1 091	102,3	932	103,0	1 109	108,3	597	103,1	1 283	101,6
Рівненська	174	98,3	136	97,8	89	123,6	103	99,0	232	100,9
Сумська	506	104,5	389	104,0	568	108,4	336	104,7	802	106,2

Продовження таблиці Е.1

Тернопільська	203	102,0	144	102,1	329	114,2	164	110,1	502	107,5
Харківська	762	103,3	565	104,2	1 084	110,5	502	103,3	1 320	104,0
Херсонська	287	104,4	139	104,5	568	112,5	241	104,8	1 148	112,8
Хмельницька	464	102,0	374	101,1	538	115,7	243	101,3	834	111,9
Черкаська	580	99,5	415	96,5	600	97,9	395	102,3	865	100,1
Чернівецька	93	104,5	73	101,4	98	114,0	49	104,3	131	108,3
Чернігівська	708	100,9	616	100,7	545	110,8	471	104,0	780	107,1
м. Київ	93	89,4	51	85,0	192	86,9	107	96,4	197	100,0

¹ Дані наведено без урахування тимчасово окупованої території Автономної Республіки Крим, м. Севастополя та частини тимчасово окупованих територій у Донецькій та Луганській областях.

Джерело: <http://www.ukrstat.gov.ua/>

Продовження додатка Е

Таблиця Е.2

Вартість основних засобів України за видами економічної діяльності (КВЕД-2010) у 2013–2018 роках¹

(млн. грн)

КВЕД	Код за КВЕД	2013	2014	2015	2016	2017	2018
Усього²		10401324	13752117	7641357	8177408	7733905	9610000
<i>Сільське господарство, лісове господарство та рибне господарство</i>	A	156013	171392	210169	270467	341622	407146
Сільське господарство, мисливство та надання пов'язаних із ними послуг	01	151833	167283	205575	264859	335303	399526
Лісове господарство та лісозаготівлі	02	3054	3294	3793	4513	5308	6295
Рибне господарство	03	1126	815	801	1095	1011	1325
Промисловість	В+С+D+E	1749110	1937821	3842517	3072954	2454483	3271669
Добувна промисловість і розроблення кар'єрів	B	309757	362722	379055	410018	422959	411806
Переробна промисловість	C	599980	756277	1656971	1792101	1168230	1257573
Постачання електроенергії, газу, пари та кондиційованого повітря	D	773134	758886	1736058	796558	781271	1423237
Водопостачання; каналізація, поводження з відходами	E	66239	59936	70433	74277	82023	179053
Будівництво	F	82646	64352	62090	72810	78704	91715
Оптова та роздрібна торгівля; ремонт автотранспортних засобів і мотоциклів	G	123041	125507	135378	175422	195377	215625
Транспорт, складське господарство, поштова та кур'єрська діяльність	H	6403272	9752902	1418312	1562079	1280369	1729587
Тимчасове розміщення й організація харчування	I	32622	27276	27985	29772	28786	30964
Інформація та телекомунікації	J	70222	69440	76546	94243	111757	127085
Фінансова та страхова діяльність	K	57048	49718	51238	70977	66275	68695
Операції з нерухомим майном	L	652366	533328	666855	804040	928615	1064119
Професійна, наукова та технічна діяльність	M	35188	29626	31347	38671	35319	35681

Продовження таблиці Е.2

Діяльність у сфері адміністративного та допоміжного обслуговування	N	380938	333493	407506	1173933	1376683	1487471
Державне управління й оборона; обов'язкове соціальне страхування	O	380	389	581	615	264	307
Освіта	P	3246	3117	3117	3596	3785	4102
Охорона здоров'я та надання соціальної допомоги	Q	14001	11124	12912	21245	17359	27717
Мистецтво, спорт, розваги та відпочинок	R	24684	23038	23581	20901	22306	22466
Надання інших видів послуг	S	2020	1822	2110	2775	2652	3201

¹ Дані наведено без урахування вартості основних засобів місцевих органів виконавчої влади та органів місцевого самоврядування, а також за 2014–2018 роки – без урахування тимчасово окупованої території Автономної Республіки Крим, м. Севастополя та частини тимчасово окупованих територій у Донецькій та Луганській областях.

² Інформація щодо вартості земельних ділянок, інвестиційної нерухомості, тварин (які використовуються в іншій, ніж сільськогосподарська, діяльності) та вартості основних засобів бюджетних установ (головних розпорядників бюджетних коштів) включена тільки до загального підсумку без розподілу за видами економічної діяльності.

Джерело: <http://www.ukrstat.gov.ua/>

Структура необоротних активів досліджуваних аграрних підприємств

(тис. грн)

Аграрне підприємство	Вид необоротних активів	Рік, станом на 01.01.			
		2016 р.	2017 р.	2018 р.	2019 р.
ТОВ «Агро-Зоря»	Незавершені капітальні інвестиції	–	–	–	–
	Основні засоби залишкова вартість	23,0	–	–	–
	знос	(1731,0)	(1577,0)	(1577,0)	(1577,0)
	Довгострокові біологічні активи	–	–	–	–
	Довгострокові фінансові інвестиції	–	–	–	–
	Інші необоротні активи	8690,0	8690,0	8690,0	8690,0
ТОВ «Агро-Прогрес-2»	Незавершені капітальні інвестиції	–	–	–	–
	Основні засоби залишкова вартість	4,0	3,0	1,4	–
	знос	(4025,0)	(2451,0)	(2452,6)	(2446,1)
	Довгострокові біологічні активи	–	–	–	–
	Довгострокові фінансові інвестиції	–	–	–	–
	Інші необоротні активи	6517,0	6517,0	6517,0	6517,2
ТОВ ім. Б. Хмельницького	Незавершені капітальні інвестиції	24598,5	24598,5	24598,5	57,0
	Основні засоби залишкова вартість	880,6	721,0	567,0	322,1
	знос	(1087,5)	(1197,3)	(1351,4)	(1447,9)
	Довгострокові біологічні активи	–	–	–	–
	Довгострокові фінансові інвестиції	5,2	7,4	7,4	7,4
	Інші необоротні активи	–	–	–	–
СПП «Дружба»	Незавершені капітальні інвестиції	4367,8	4367,8	–	–
	Основні засоби залишкова вартість	1423,4	1376,5	4570,8	185,4
	знос	(784,1)	(701,0)	(251,8)	(248,4)
	Довгострокові біологічні активи	–	–	–	–
	Довгострокові фінансові інвестиції	–	–	–	–
	Інші необоротні активи	–	–	–	–
ТОВ «Райз-Захід»	Незавершені капітальні інвестиції	–	–	–	–
	Основні засоби залишкова вартість	33745,0	30682,0	27917,0	21792,0
	знос	(23329,0)	(26321,0)	(28074,0)	(26451,0)
	Довгострокові біологічні активи	–	–	–	–
	Довгострокові фінансові інвестиції	1030559	360000	360000	360000
	Інші необоротні активи	–	–	–	–

Джерело: складено автором за даними фінансової звітності та бухгалтерського обліку досліджуваних аграрних підприємств.

Продовження додатка Ж

Таблиця Ж.2

Вартість основних засобів досліджуваних аграрних підприємств

(тис. грн)

Рік, станом на 01.01.	Первісна вартість основних засобів				
	ТОВ «Агро- Зоря»	ТОВ «Агро- Прогрес-2»	ТОВ ім. Б. Хмельни- цького	СПП «Дружба»	ТОВ «Райз- Захід»
2016 р.	1753,1	4028,8	1968,1	2207,5	57075,0
2017 р.	1575,9	2453,7	1918,4	2077,5	57003,0
2018 р.	1529,7	2453,7	1918,4	454,8	55991,0
2019 р.	1523,4	2446,1	1770,0	433,8	48243,0
Відхилення 2019 р. до 2016 р., +/-	-229,7	-1582,7	-198,1	-1773,7	-8832
Відхилення 2019 р. до 2016 р., %	86,9	60,7	89,9	19,7	84,5

Джерело: складено автором за даними фінансової звітності та бухгалтерського обліку досліджуваних аграрних підприємств.

Структура основних засобів досліджуваних аграрних підприємств

(тис. грн)

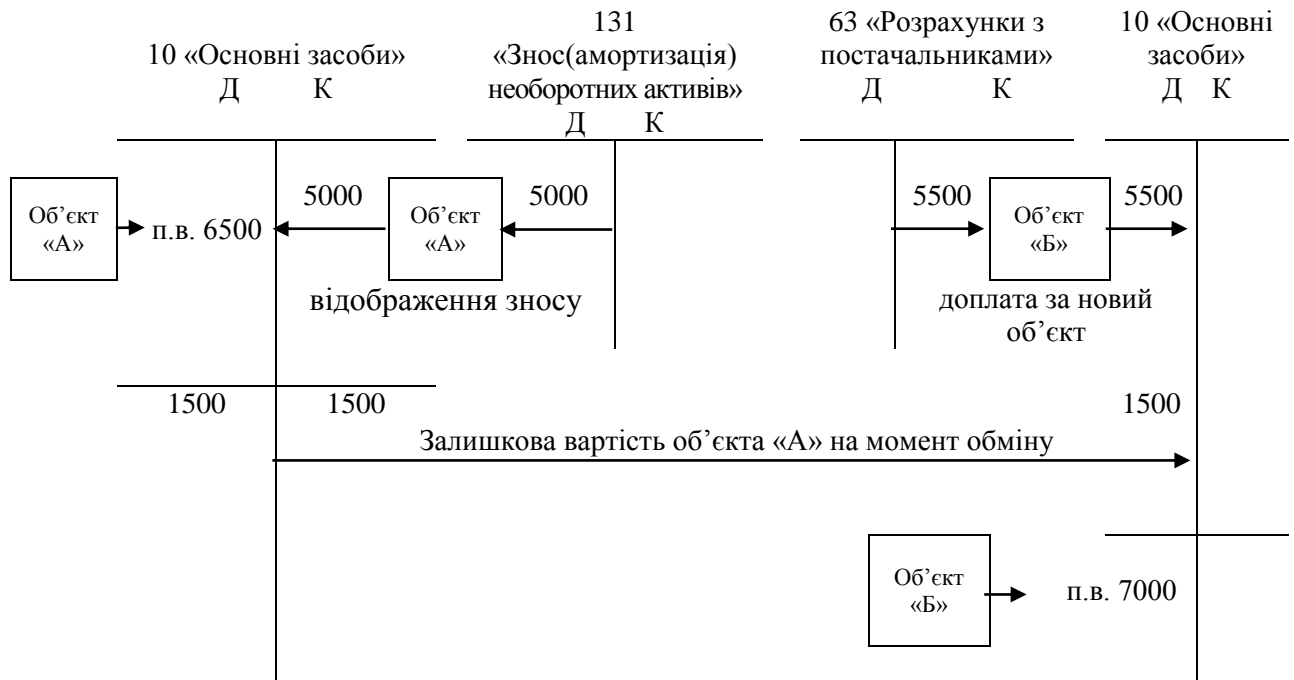
Аграрне підприємство	Рік, станом на 01.01.	Рахунок 10	Субрахунки							
			103	%	104	%	105	%	106	%
ТОВ «Агро-Зоря»	2016 р.	1753,1	1471,0	83,9	221,2	12,6	59,0	3,4	1,9	0,1
	2017 р.	1575,9	1401,4	88,9	134,6	8,5	37,9	2,4	1,9	0,1
	2018 р.	1529,7	1361,8	89,0	134,6	8,8	31,5	2,1	1,9	0,1
	2019 р.	1523,4	1361,8	89,4	130,3	8,6	31,5	2,1	0,0	0,0
ТОВ «Агро-Прогрес-2»	2016 р.	4028,8	3782,0	93,9	25,8	0,6	101,8	2,5	0,0	0,0
	2017 р.	2453,7	2327,5	94,9	7,6	0,3	101,8	4,1	0,0	0,0
	2018 р.	2453,7	2327,5	94,9	7,6	0,3	101,8	4,1	0,0	0,0
	2019 р.	2446,1	2327,5	95,2	0,0	0,0	101,8	4,2	0,0	0,0
ТОВ ім. Б. Хмельницького*	2016 р.	1968,1	1552,7	78,9	291,1	14,8	32,4	1,6	90,7	4,6
	2017 р.	1918,4	1552,7	80,9	246,9	12,9	26,8	1,4	90,7	4,7
	2018 р.	1918,4	1552,7	80,9	246,9	12,9	26,8	1,4	90,7	4,7
	2019 р.	1770,0	1552,7	87,7	212,4	12,0	4,8	0,3	90,7	5,1
СПП «Дружба»	2016 р.	2207,5	2115,2	95,8	62,9	2,8	29,4	1,3	0,0	0,0
	2017 р.	2077,5	2034,1	97,9	43,3	2,1	29,4	1,4	0,0	0,0
	2018 р.	454,8	411,4	90,5	43,3	9,5	29,4	6,5	0,0	0,0
	2019 р.	433,8	411,4	94,8	22,3	5,1	29,4	6,8	0,0	0,0
ТОВ «Райз-Захід»**	2016 р.	57075,0	2399,0	4,2	53647,6	94,0	890,6	1,6	137,3	0,2
	2017 р.	57003,0	2399,0	4,2	53551,7	93,9	909,6	1,6	137,3	0,2
	2018 р.	55991,0	1495,1	2,7	53484,1	95,5	842,5	1,5	137,3	0,2
	2019 р.	48243,0	654,4	1,4	47041,0	97,5	412,5	0,9	135,3	0,3

Примітки: * Дані у стовпці 106 вказані за субрахунком 101

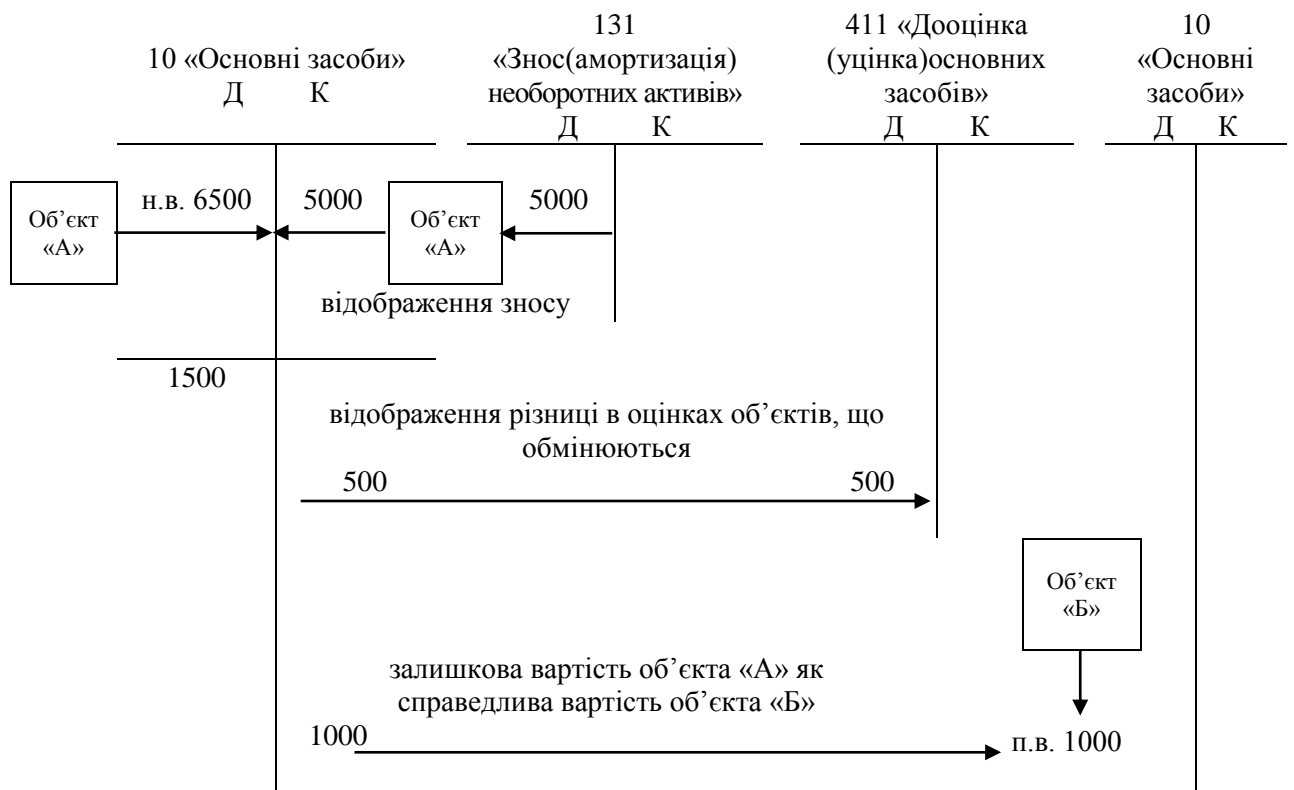
** Дані у стовпці 106 вказані за субрахунком 109

Джерело: складено автором за даними фінансової звітності та бухгалтерського обліку досліджуваних аграрних підприємств.

Додаток 3



1) залишкова вартість переданого об'єкта нижча від справедливої вартості нового



2) залишкова вартість переданого об'єкта вища, ніж справедлива вартість нового

Рис. 3.1. Бухгалтерський облік обміну основних засобів при різних варіантах
Джерело: складено автором на основі [47].

Додаток И

Таблиця И.1

Робочий план рахунків для цілей бухгалтерського та управлінського обліку
в частині основних засобів досліджуваних аграрних підприємств (фрагмент) за фасетно-ієрархічною структурою

Рахунки бухгалтерського обліку				Рахунки управлінського обліку					
Синтетичні рахунки		Субрахунки другого порядку		Субрахунки третього порядку		Субрахунки четвертого порядку		Субрахунки п'ятого порядку	
Код	Назва	Код	Назва	Код	Назва	Код	Назва	Код	Назва
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Клас I. Необоротні активи									
10	Основні засоби	101	Земельні ділянки	<u>За групами класифікації</u>		<u>За центрами відповідальності</u>		<u>За конкретними об'єктами</u>	
		102	Капітальні витрати на поліпшення земель						
		103	Будинки та споруди	1031	«Цегляні»	1031-01	«Адміністрація»	1031-01-12	«Будинок адміністрування»
						1031-02	«Відділ збуту»	1031-02-12	«Склад 1»
						тощо			
				1032	«Металево-бетонні»	1032-01	«Виробничий відділок»	1032-01-11	«Тік 1»
						1032-02	«Тракторна бригада»	1032-01-21	«Гараж 1»
				
		104	Машини та обладнання	1041	«Силові машини та обладнання»	1041-01	«Виробничий відділок»	1041-01-31	«Трактор МТЗ-80»
						1041-02	«Тракторна бригада»	1041-02-22	«Обприскувач самохідний»
					

Схема кореспонденції рахунків бухгалтерського обліку щодо операцій із формування амортизаційного фонду на підприємстві

1. Надійшла виручка від реалізації сільськогосподарської продукції:

Д-т 311 «Поточний рахунок в національній валюті»;

К-т 361 «Розрахунки з покупцями і замовниками».

2. Перерахування суми амортизаційних відрахувань на спеціальний рахунок-депозитарій після отримання виручки від реалізації сільськогосподарської продукції:

Д-т 315 «Рахунок-депозитарій для відтворення основних засобів»;

К-т 311 «Поточний рахунок в національній валюті».

3. Здійснення капітальних інвестицій:

Д-т 15 «Капітальні інвестиції»;

К-т 631 «Розрахунки з постачальниками».

4. Погашення заборгованості за здійсненими капітальними інвестиціями (використання амортизаційного фонду за рахунок акумульованих грошових коштів на рахунку-депозитарії):

Д-т 631 «Розрахунки з постачальниками»;

К-т 315 «Рахунок-депозитарій для відтворення основних засобів».

Класифікація витрат на відтворення основних засобів для ремонтних робіт

Класифікаційні ознаки	Найменування витрат
Змінні витрати	Матеріали
	Витрати з розробки та затвердження проектно-кошторисної документації Послуги підрядників
	Електроенергія
Постійні витрати	Знос основних засобів
	Оренда основних засобів
	Послуги з охорони будівельних майданчиків
	Витрати з охорони праці
	Ліцензування
Умовно-постійні витрати	Заробітна плата (погодинна) робітників, які займаються ремонтом
	Відрахування у позабюджетні фонди від ФОП робітників-ремонтників
	Послуги зв'язку
	Послуги тепло-, електро-, водопостачання, в тому числі власні
	Транспортні послуги, в тому числі власний транспорт
	Витрати на відрядження персоналу
	Витрати на ремонт та обслуговування об'єктів основних матеріальних активів
	Експертні та консультаційні послуги з питань відтворення об'єктів основних засобів

Джерело: систематизовано автором.

Продовження додатка Л

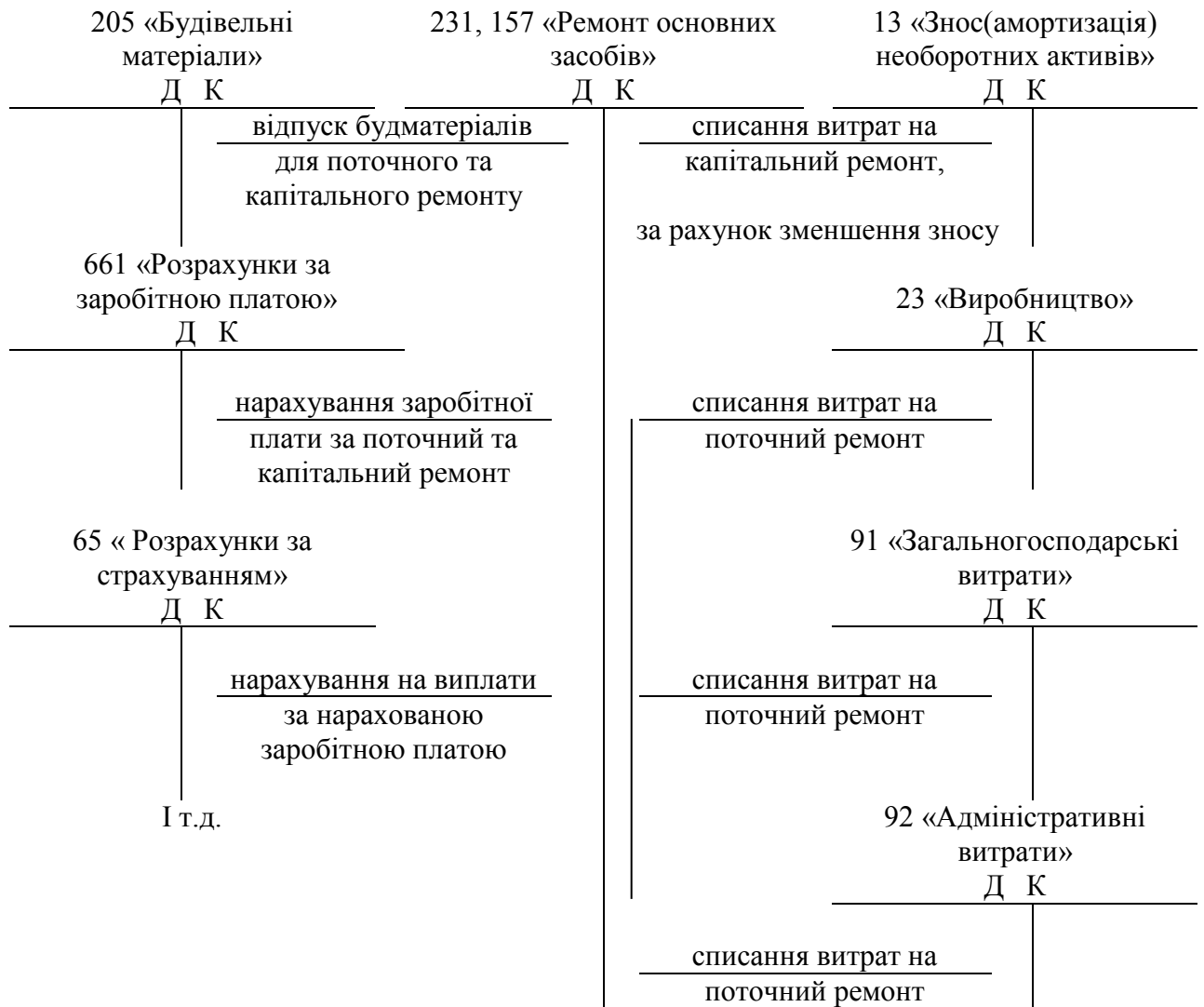


Рис. Л.1. Запропонована схема кореспонденції рахунків з обліку витрат, пов'язаних з ремонтом основних засобів

Джерело: систематизовано автором.

Поняття «вибуття основних засобів» в економічних джерелах

№ з/п	Автор	Характеристика терміна
1.	Азрилиян А. Н. [10]	Вибуття – ліквідація, реалізація, передача іншим підприємствам і загибель від стихійних лих об'єктів, що знаходяться у складі основних засобів
2.	Загородній А. Г., Вознюк Г. Л., Партич Г. О. [67]	Вибуття – списання основних засобів за їх балансовою вартістю у разі їх повної зношеності, знищення внаслідок стихійного лиха чи аварії, безоплатної передачі іншим підприємствам, реалізації на сторону, недостачі під час проведення інвентаризації тощо
3.	Сопко В. В. [191]	Вибуття – ліквідація, реалізація, передача іншим підприємствам і загибель від стихійних лих об'єктів, що є у складі основних засобів
4.	Жолнер І. В [61]	Вибуття – основний засіб припиняють визнавати активом у тому випадку, коли не очікуються майбутні економічні вигоди від його використання або продажу
5.	Карпінський Б.А., Герасименко О.В. [77]	Вибуття – ліквідація, реалізація, передача іншим підприємствам і загибель від стихійних лих об'єктів, що значаться у складі основних засобів
6.	Мочерний С. В. [60]	Вибуття – припинення використання основних засобів, яке супроводжується виключенням їх зі складу діючих. Воно відбувається з таких причин: фізичне зношення, старіння, внаслідок чого основні засоби стають непридатними для експлуатації; моральне зношення
7.	Пилипенко Я. І., Пантелеєв В. П., Шевчук В. О. [137]	Вибуття – вибуття основних засобів зі складу активів суб'єкта господарювання.

Джерело: систематизовано автором.

Продовження додатка М

Таблиця М.2

Вартість вибуття основних засобів досліджуваних аграрних підприємств

(тис. грн)

Аграрне підприємство	Рік	Рахунок 10	Субрахунки							
			103	%	104	%	105	%	106	%
ТОВ «Агро-Зоря»	2016 р.	177,2	69,6	39,3	86,6	48,9	21,1	11,9	0,0	0,0
	2017 р.	46,2	39,7	85,9	0,0	0,0	6,6	14,3	0,0	0,0
	2018 р.	6,2	0,0	0,0	4,3	69,4	0,0	0,0	1,9	30,6
ТОВ «Агро-Прогрес-2»	2016 р.	1575,0	1454,9	92,4	18,2	1,2	0,0	0,0	0,0	0,0
	2017 р.	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
	2018 р.	1582,6	1454,9	91,9	25,8	1,6	0,0	0,0	0,0	0,0
ТОВ ім. Б. Хмельницького	2016 р.	50,4	0,0	0,0	44,2	87,7	6,2	12,3	0,0	0,0
	2017 р.	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
	2018 р.	148,3	0,0	0,0	34,4	23,2	21,9	14,8	0,0	0,0
СПП «Дружба»	2016 р.	100,6	81,1	80,6	19,5	19,4	0,0	0,0	0,0	0,0
	2017 р.	1622,7	1622,7	100,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
	2018 р.	21,0	0,0	0,0	21,0	100,0	0,0	0,0	0,0	0,0
ТОВ «Райз-Захід»	2016 р.	1157,2	0,0	0,0	1157,2	100,0	0,0	0,0	0,0	0,0
	2017 р.	1391,9	903,9	64,9	420,9	30,2	67,1	4,8	0,0	0,0
	2018 р.	7715,7	840,7	10,9	6443,1	83,5	429,9	5,6	2,0	0,0

Джерело: складено автором за даними фінансової звітності та бухгалтерського обліку досліджуваних аграрних підприємств.

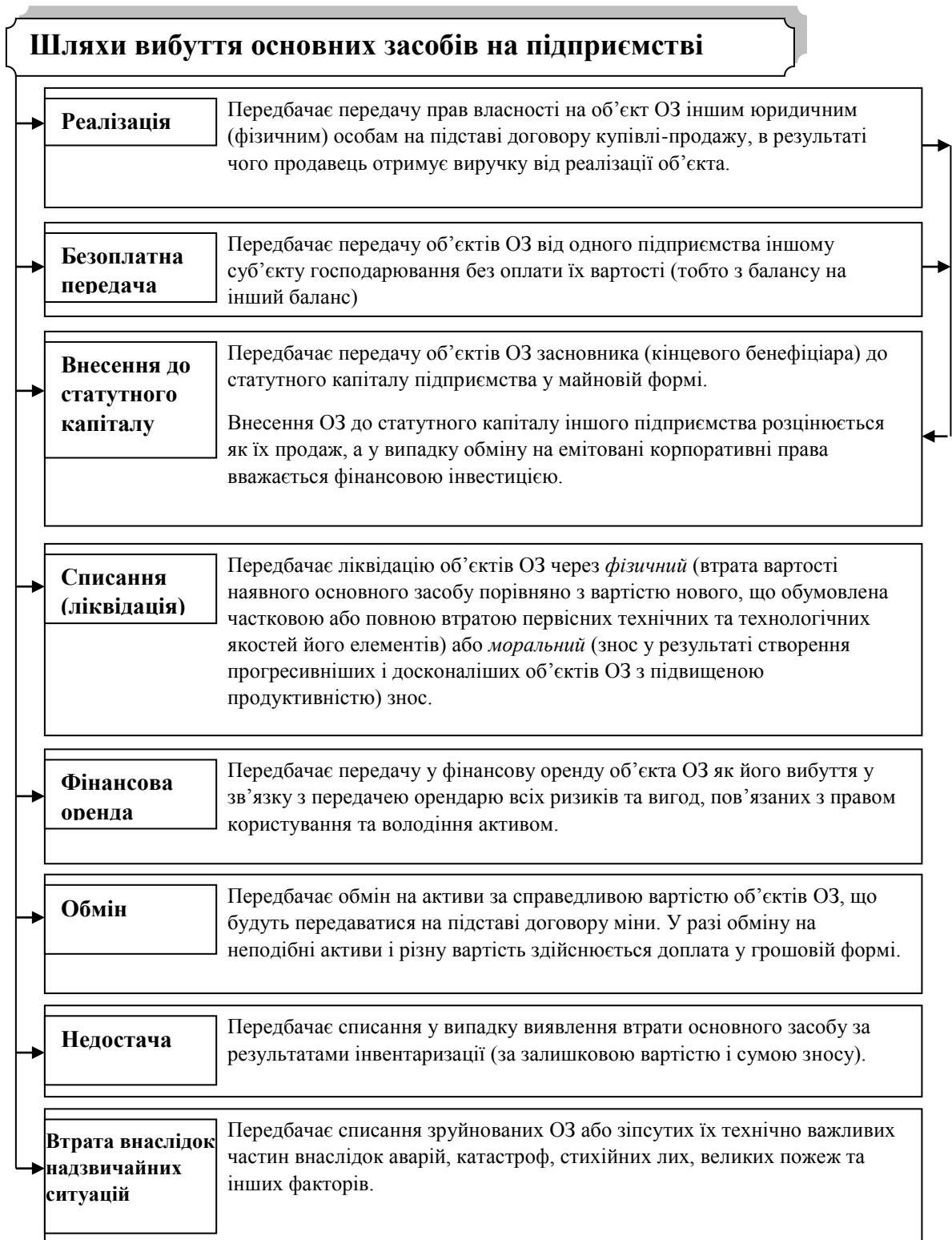


Рис. М.1. Шляхи вибуття основних засобів досліджуваних аграрних підприємств

Джерело: систематизовано автором.

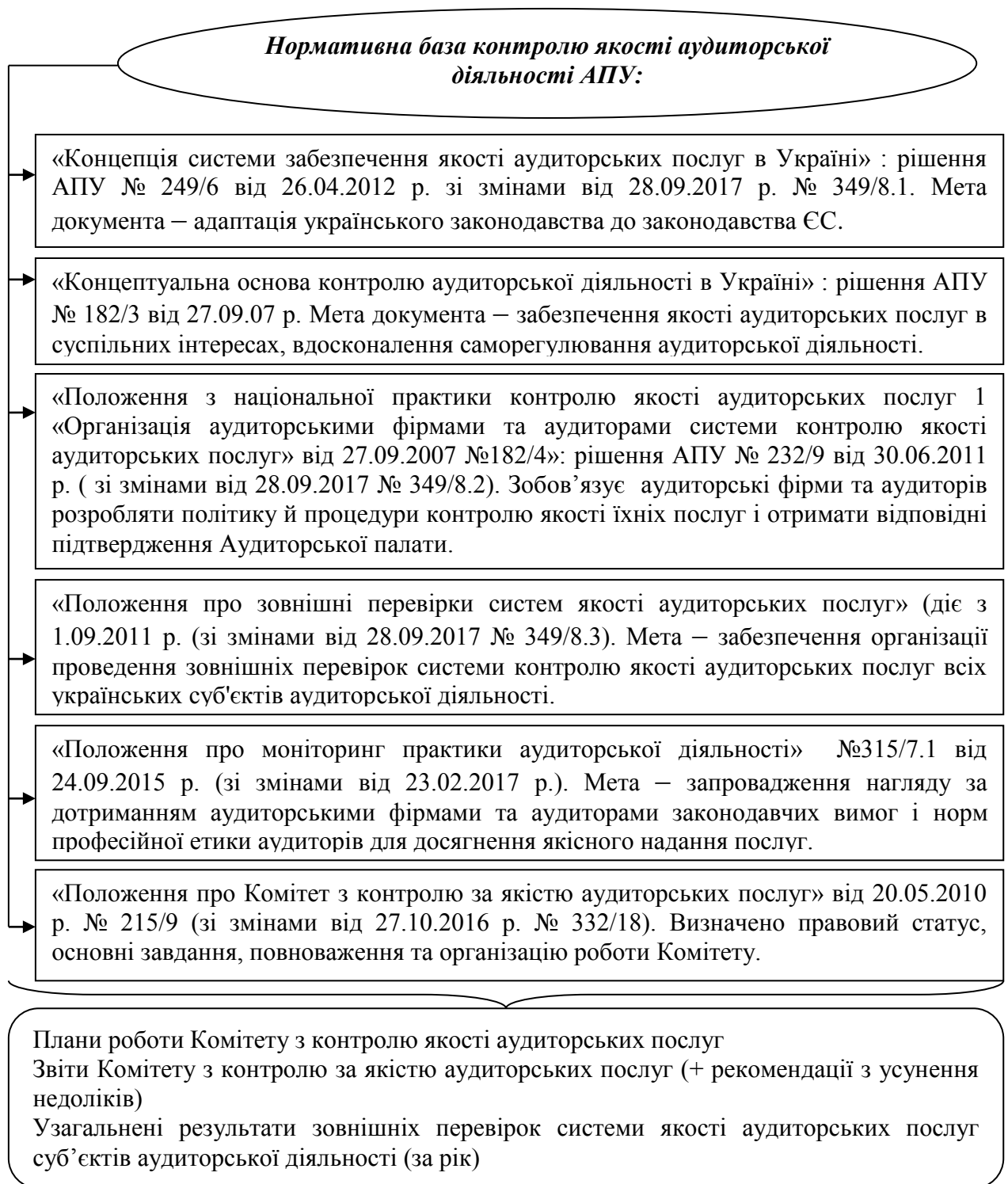


Рис. Н.1. Основні нормативно-правові акти з питань регулювання якості аудиторської діяльності АПУ

Джерело: сформовано з урахуванням [87].

КОНТРОЛЬНИЙ ЛИСТ
здійснення заходів постійного моніторингу
під час проведення внутрішнього аудиту
 _____,
реалізації його
матеріалів та моніторингу впровадження рекомендацій

№	Дата	Зміст заходу постійного моніторингу	Висновок та/або надані рекомендації	Підпис про ознайомлення	Дата	Заходи з виконання наданих рекомендацій	Підпис про виконання рекомендацій
	Заповнюється особою, яка здійснює моніторинг			Заповнюється особою, щодо якої здійснюється моніторинг		Заповнюється особою, яка здійснює моніторинг	
1							
2							
...							

Посада особи, яка здійснювала моніторинг _____
 (підпис)

П.І.Б.

Керівник підрозділу внутрішнього аудиту _____
 (підпис)

П.І.Б.

ВИСНОВОК ДО АУДИТОРСЬКОГО ЗВІТУ

До матеріалів внутрішнього аудиту _____

„_____” _____ 200__ року

I. Зауваження щодо якості матеріалів внутрішнього аудиту, дотримання термінів його проведення: _____

II. Рекомендації з усунення недоліків щодо якості матеріалів внутрішнього аудиту: _____

III. Завдання щодо реалізації матеріалів внутрішнього аудиту:

Керівник підрозділу внутрішнього аудиту _____

П.І.Б.

(підпис)

Із висновком ознайомлений: „_____” _____ 200__ р. _____

П.І.Б.

(підпис)

IV. Рекомендації та завдання щодо реалізації матеріалів внутрішнього аудиту виконано „_____” _____ 200__ р.

Керівник підрозділу внутрішнього аудиту _____

П.І.Б.

(підпис)

**Анкета для
здійснення заходів постійного моніторингу
під час проведення внутрішнього
аудиту _____**

№ з/п	Питання	Висновок (так/ні)	Надані рекомендації	Відмітка про виконання
<i>Для моніторингу процесу планування аудиту</i>				
1	Проведено попереднє вивчення об'єкта аудиту та питань, що з ним пов'язані			
2	Визначено суттєвість помилки, ризику та здійснено оцінку ступеня їх можливого впливу			
3	Сформовано цілі внутрішнього аудиту			
4	Виконано усі необхідні процедури складання, узгодження і затвердження програми аудиту			
5	Визначений обсяг робіт достатній для досягнення цілей аудиту			
	...			
<i>Для моніторингу дій на стадії планування</i>				
1	Усі процедури виконано відповідно до затвердженої програми аудиту			
2	Досліджено всі закріплені питання програми			
3	Використані методи і процедури відповідають вимогам внутрішніх документів та цілям дослідження			
4	Усі виконані етапи належним чином задокументовані			
5	Зібрано достатню доказову базу для обґрунтування висновків			
6	Складено необхідні робочі документи			
	...			
<i>Для моніторингу дій на стадії безпосередньо проведення внутрішнього аудиту</i>				
1	Проект аудиторського звіту своєчасно надано для ознайомлення відповідальним за діяльність			
2	Надані аудиторські рекомендації стосуються усіх виявлених порушень та недоліків			

Продовження додатка П

3	Надані аудиторські рекомендації відповідають вимогам Стандартів та внутрішніх документів (конструктивні, практичні, реальні до впровадження, визначають очікувані результати тощо)			
4	Коментарі установи об'єкта аудиту розглянуто вчасно та в повному обсязі з урахуванням встановлених вимог			
	...			
<i>Для моніторингу дій на стадії реалізації результатів внутрішнього аудиту</i>				
1	Надані рекомендації після проведення аудиту виконані в повному обсязі			
	..			

Посада особи, яка здійснювала моніторинг _____ П.І.Б.
(підпис)

Керівник підрозділу внутрішнього аудиту _____ П.І.Б.
(підпис)

Результати опитування відповідальних осіб аграрного підприємства

ТОВ «Райз-Захід» (5 осіб опитаних)

№ з/п	Зміст питання	Оцінка (бали)	Важко відповісти
1	Яке співвідношення основних засобів на підприємстві:		
	власні	9	
	передані в оренду	1	
	прийняті в операційну оренду	1	
	передані в фінансовий лізинг	0	
	прийняті на підставі фінансового лізингу	0	
2	Які види основних засобів присутні на аграрному підприємстві:		
	трактори	8	
	комбайни	8	
	вантажні та вантажно-пасажирські автомобілі	9	
	сівалки	7	
	інше	8	
3	Скільки відсотків основних засобів повністю зношені?		
4	Збільшення вартості основних засобів у зв'язку з витратами на їх покращення:		
	реконструкція	8	
	модернізація	6	
	добудування	6	
5	Яким, на Вашу думку, є відсоток використання основних засобів з порушенням правил експлуатації?	2	
6	Відсоток обмеження експлуатації основних засобів?	2	
7	Відсоток відповідності основних засобів до потреб аграрного підприємства?	9	
8	Наявність комбайнів з терміном використання до 5 років?	7	
9	Наявність тракторів з терміном використання до 5 років?	7	
10	Запланований (доцільний) відсоток оновлення основних засобів в майбутньому?	8	
11	Відсоток нових основних засобів?	8	

Результати опитування відповідальних осіб аграрного підприємства

СПП «Дружба» (5 осіб опитаних)

№ з/п	Зміст питання	Оцінка (бали)	Важко відповісти
1	Яке співвідношення основних засобів на підприємстві:		
	власні	0	
	передані в оренду	0	
	прийняті в операційну оренду	9	
	передані в фінансовий лізинг	0	
	прийняті на підставі фінансового лізингу	0	
2	Які види основних засобів присутні на аграрному підприємстві:		
	трактори	0	
	комбайни	0	
	вантажні та вантажно-пасажирські автомобілі	0	
	сівалки	0	
	інше	8	
3	Скільки відсотків основних засобів повністю зношені?		
4	Збільшення вартості основних засобів у зв'язку з витратами на їх покращення:		
	реконструкція	5	
	модернізація	0	
	добудування	3	
5	Яким, на Вашу думку, є відсоток використання основних засобів з порушенням правил експлуатації?	4	
6	Відсоток обмеження експлуатації основних засобів?	2	
7	Відсоток відповідності основних засобів до потреб аграрного підприємства?	2	
8	Наявність комбайнів з терміном використання до 5 років?	0	
9	Наявність тракторів з терміном використання до 5 років?	0	
10	Запланований (доцільний) відсоток оновлення основних засобів в майбутньому?	3	
11	Відсоток нових основних засобів?	2	

Результати опитування відповідальних осіб аграрного підприємства

СГТЗОВ “Дубенська Аграрна Компанія” (5 осіб опитаних)

№ з/п	Зміст питання	Оцінка (бали)	Важко відповісти
1	Яке співвідношення основних засобів на підприємстві:		
	власні	8	
	передані в оренду	0	
	прийняті в операційну оренду	3	
	передані в фінансовий лізинг	0	
	прийняті на підставі фінансового лізингу	0	
2	Які види основних засобів присутні на аграрному підприємстві:		
	трактори	8	
	комбайни	7	
	вантажні та вантажно-пасажирські автомобілі	9	
	сівалки	6	
	інше	5	
3	Скільки відсотків основних засобів повністю зношені?	2	
4	Збільшення вартості основних засобів у зв'язку з витратами на їх покращення:		
	реконструкція	6	
	модернізація	5	
	добудування	2	
5	Яким, на Вашу думку, є відсоток використання основних засобів з порушенням правил експлуатації?	1	
6	Відсоток обмеження експлуатації основних засобів?	2	
7	Відсоток відповідності основних засобів до потреб аграрного підприємства?	8	
8	Наявність комбайнів з терміном використання до 5 років?	8	
9	Наявність тракторів з терміном використання до 5 років?	8	
10	Запланований (доцільний) відсоток оновлення основних засобів в майбутньому?	6	
11	Відсоток нових основних засобів?	9	

Результати опитування відповідальних осіб аграрного підприємства

ТОВ ім. Б.Хмельницького (5 осіб опитаних)

№ з/п	Зміст питання	Оцінка (бали)	Важко відповісти
1	Яке співвідношення основних засобів на підприємстві:		
	власні	9	
	передані в оренду	1	
	прийняті в операційну оренду	1	
	передані в фінансовий лізинг	0	
2	прийняті на підставі фінансового лізингу	0	
	Які види основних засобів присутні на аграрному підприємстві:		
	трактори	8	
	комбайни	6	
	вантажні та вантажно-пасажирські автомобілі	10	
3	сівалки	0	
	інше	8	
3	Скільки відсотків основних засобів повністю зношені?	5	
4	Збільшення вартості основних засобів у зв'язку з витратами на їх покращення:		
	реконструкція	6	
	модернізація	2	
5	добудування	3	
	Яким, на Вашу думку, є відсоток використання основних засобів з порушенням правил експлуатації?	2	
6	Відсоток обмеження експлуатації основних засобів?	1	
7	Відсоток відповідності основних засобів до потреб аграрного підприємства?	5	
8	Наявність комбайнів з терміном використання до 5 років?	1	
9	Наявність тракторів з терміном використання до 5 років?	1	
10	Запланований (доцільний) відсоток оновлення основних засобів в майбутньому?	5	
11	Відсоток нових основних засобів?	1	

Результати опитування відповідальних осіб аграрного підприємства

ТОВ «Агро-Прогрес-2» (5 осіб опитаних)

№ з/п	Зміст питання	Оцінка (бали)	Важко відповісти
1	Яке співвідношення основних засобів на підприємстві:		
	власні	0	
	передані в оренду	0	
	прийняті в операційну оренду	9	
	передані в фінансовий лізинг	0	
	прийняті на підставі фінансового лізингу	1	
2	Які види основних засобів присутні на аграрному підприємстві:		
	трактори	2	
	комбайни	1	
	вантажні та вантажно-пасажирські автомобілі	8	
	сівалки	0	
	інше	5	
3	Скільки відсотків основних засобів повністю зношені?	7	
4	Збільшення вартості основних засобів у зв'язку з витратами на їх покращення:		
	реконструкція	8	
	модернізація	0	
	добудування	4	
5	Яким, на Вашу думку, є відсоток використання основних засобів з порушенням правил експлуатації?	3	
6	Відсоток обмеження експлуатації основних засобів?	3	
7	Відсоток відповідності основних засобів до потреб аграрного підприємства?	4	
8	Наявність комбайнів з терміном використання до 5 років?	0	
9	Наявність тракторів з терміном використання до 5 років?	0	
10	Запланований (доцільний) відсоток оновлення основних засобів в майбутньому?	3	
11	Відсоток нових основних засобів?	0	

Результати опитування відповідальних осіб аграрного підприємства

ТОВ «Агро-Зоря» (5 осіб опитаних)

№ з/п	Зміст питання	Оцінка (бали)	Важко відповісти
1	Яке співвідношення основних засобів на підприємстві:		
	власні	0	
	передані в оренду	8	
	прийняті в операційну оренду	0	
	передані в фінансовий лізинг	0	
	прийняті на підставі фінансового лізингу		
2	Які види основних засобів присутні на аграрному підприємстві:		
	трактори	0	
	комбайни	0	
	вантажні та вантажно-пасажирські автомобілі	9	
	сівалки	0	
	інше	7	
3	Скільки відсотків основних засобів повністю зношені?	7	
4	Збільшення вартості основних засобів у зв'язку з витратами на їх покращення:		
	реконструкція	8	
	модернізація	0	
	добудування	0	
5	Яким, на Вашу думку, є відсоток використання основних засобів з порушенням правил експлуатації?	3	
6	Відсоток обмеження експлуатації основних засобів?	2	
7	Відсоток відповідності основних засобів потребам аграрного підприємства?	3	
8	Наявність комбайнів з терміном використання до 5 років?	0	
9	Наявність тракторів з терміном використання до 5 років?	0	
10	Запланований (доцільний) відсоток оновлення основних засобів в майбутньому?	2	
11	Відсоток нових основних засобів?	0	

СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗДОБУВАЧА ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

Наукові праці, в яких опубліковані основні наукові результати дисертації

1. Палюх М.С., Матвійчук Л.О. Оцінка стану та використання основних засобів в аграрному секторі економіки. *Сталий розвиток економіки*. 2015. № 2 (27). С. 208–214. (Особистий внесок автора: проаналізовано особливості ефективного використання основних засобів аграрними підприємствами) (*індексується у наукометричних базах Index Copernicus та ін.*) (0,46 д.а./0,36 д.а.).

2. Палюх М.С., Матвійчук Л.О. Теоретичні засади організації обліку необоротних активів. *Збірник наукових праць Подільського державного аграрно-технічного університету. Економічні науки*. 2016. Вип. 24. Ч. 3. С. 172–180. (Особистий внесок автора: обґрунтовано нормативно-правове та організаційне забезпечення обліку основних засобів в аграрних підприємствах) (*індексується у наукометричних базах Index Copernicus та ін.*) (0,64 д.а./0,50 д.а.).

3. Матвійчук Л.О. Аудит основних засобів в аграрному секторі: специфіка, завдання та перспективи. *Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації*. 2020. Вип. 1. С. 38–48. (*індексується у наукометричних базах Index Copernicus та ін.*) (0,89 д.а.).

4. Матвійчук Л.О. Формування інформаційно-організаційної системи управління та обліку основними засобами аграрних підприємств. *Економічний дискурс*. 2020. Вип. 1. С. 41–51. (*індексується у наукометричних базах Index Copernicus та ін.*) (0,89 д.а.).

5. Матвійчук Л.О. Обґрунтування напрямів організації внутрішнього аудиту основних засобів сільськогосподарських підприємств. *Економічний аналіз*. 2020. Том 30. № 1. С. 231 – 240. (*індексується у наукометричних*

базах *Index Copernicus* та ін.) (0,70 д.а.).

Наукові праці, які засвідчують апробацію матеріалів дисертації

6. Матвійчук Л.О. Основні відмінності обліку основних засобів за національними П(С)БО та МСФЗ. *Економічні, правові, інформаційні та гуманітарні проблеми розвитку України в умовах проведення системних реформ* : матеріали науково-практичної конференції професорсько-викладацького складу ТНЕУ (Тернопіль, 10 квітня 2013 р.). Тернопіль : Вектор, 2013. С. 70–72. (0,2 д.а.).

7. Матвійчук Л.О. Визнання необоротних активів як об'єкта обліку аграрних підприємства. *Бухгалтерський облік, аналіз і аудит та управління економічними процесами в світовій і національній економіці: історія, сучасність, перспективи*: матеріали міжнар. наук.-практ. конф. (Кам'янець-Подільський, 23 жовтня 2014 р.). Тернопіль : Крок, 2014. С. 58–60. (0,1 д.а.).

8. Матвійчук Л.О. Аудит основних засобів у фінансовій звітності за МСФЗ: проблемні аспекти. *Обліково-аналітичне забезпечення системи менеджменту підприємства* : тези доповідей II міжнар. наук.-практ. конф. (Львів, 24–25 жовтня 2014 р.). Львів : Видавництво львівської політехніки, 2014. С. 136–137. (0,2 д.а.).

9. Гнатюк А.А., Матвійчук Л.О. Оцінка, як спосіб вартісного вимірювання явищ. *Агросвіт*. 2014. № 22. С. 69–72. (Особистий внесок автора: обґрунтовано теоретичні засади впровадження на практиці оцінки активів за справедливою вартістю) (0,35 д.а. /0,20 д.а.).

10. Матвійчук Л.О. Формування необоротних активів та визнання їх як об'єкта обліку сільськогосподарських підприємств. *Збірник наукових праць Подільського державного аграрно-технічного університету. Економічні науки*. 2014. Вип. 22. Ч. 3. С. 123–128. (0,46 д.а.).

11. Матвійчук Л.О. Формування облікової політики щодо необоротних активів сільськогосподарських підприємств. *Глобалізаційні та євроінтеграційні процеси в розвитку національних економік* : матеріали II міжнар. наук.-практ. Інтернет-конф. (Львів, 29 квітня 2015 р.). Тернопіль :

Крок, 2015. С. 102–106. (0,22 д.а.).

12. Матвійчук Л.О. Порівняльна характеристика міжнародних та вітчизняних стандартів обліку необоротних матеріальних активів. *Стратегія збалансованого використання економічного, технологічного та ресурсного потенціалу країни* : зб. наук. праць міжнар. наук.-практ. інтернет-конф. (Кам'янець-Подільський, 4–5 червня 2015 р.). Тернопіль : Крок, 2015. С. 229–232. (0,22 д.а.).

13. Матвійчук Л.О. Оцінка міжнародних стандартів в умовах вітчизняної практики обліку необоротних активів. *Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації*. 2015. Вип. 4. С. 24–32. (0,60 д.а.).

14. Матвійчук Л.О. Методичні засади обліку основних засобів у складі необоротних активів сільськогосподарських підприємств. *Актуальні проблеми теорії і практики бухгалтерського обліку, аудиту, аналізу й оподаткування в Україні: сучасний стан та перспективи розвитку*: матеріали міжнар. наук.-практ. конф. (Кам'янець-Подільський, 14 грудня 2016 р.). Тернопіль : Крок, 2016. С. 53–56. (0,19 д.а.).

15. Матвійчук Л.О. Відтворення основних засобів сільськогосподарських підприємств та роль зносу у цьому процесі. *Обліково-аналітичне та правове забезпечення інституційних секторів економіки України в умовах євроінтеграції та інноваційного розвитку*: збірник наукових праць всеукр. наук.-практ. конф. (Тернопіль, 30 березня 2017 р.). Тернопіль : Крок, 2017. С. 35–38. (0,15 д.а.).

16. Палюх М.С., Матвійчук Л.О. Облік амортизації на довгострокові біологічні активи. *Інтеграційна система освіти, науки і виробництва в сучасному інформаційному просторі* : матеріали V міжнар. наук.-практ. конф. (Тернопіль, 24 жовтня 2019 р.). Тернопіль : Крок, 2019. С. 223–225. (Особистий внесок автора: обґрунтовано методичні підходи застосування методів нарахування амортизації в аграрному секторі економіки) (0,14 д.а. /0,07 д.а.).

17. Матвійчук Л.О. Перспективи розвитку аудиту основних засобів аграрних підприємств. *Облік, аналіз і контроль в стратегії розвитку економіки України*: матеріали VI міжнар. наук.-практ. конф. (Луцьк, 25 квітня 2020 р.). Вип. 13. Ч. 1. Луцьк : ІВВ Луцького НТУ, 2020. С. 268–271. (0,17 д.а.).

18. Матвійчук Л.О. Фасетно-ієрархічна система управлінського обліку основних засобів аграрних підприємств. *Актуальні проблеми економіки, обліку, фінансів і права*: збірник тез доповідей міжнар. наук.-практ. конф. (Полтава, 7 травня 2020 р.). у 10 ч. Полтава : ЦФЕНД, 2020. Ч. 3. С. 49–51. (0,17 д.а.).

Апробація результатів дисертації

№ з/п	Назва конференції, конгресу, симпозиуму, семінару, школи	Місце проведення	Дата проведення	Форма участі
1	Удосконалення економічного механізму в агропромисловому комплексі при різних формах власності	Тернопіль	10.04.2013 р.	Очна
2	Бухгалтерський облік, аналіз і аудит та управління економічними процесами в світовій і національній економіці: історія, сучасність, перспективи	Кам'янець-Подільський	23.10.2014 р.	Очна
3	Обліково-аналітичне забезпечення системи менеджменту підприємства	Львів	24-25.10.2014 р.	Очна
4	Глобалізаційні та євроінтеграційні процеси в розвитку національних економік	Львів	29.04.2015 р.	Очна
5	Стратегія збалансованого використання економічного, технологічного та ресурсного потенціалу країни	Кам'янець-Подільський	04-05.06.2015 р.	Заочна
6	Актуальні проблеми теорії і практики бухгалтерського обліку, аудиту, аналізу й оподаткування в Україні: сучасний стан та перспективи розвитку	Кам'янець-Подільський	14.12.2016 р.	Заочна
7	Обліково-аналітичне та правове забезпечення інституційних секторів економіки України в умовах євроінтеграції та інноваційного розвитку	Тернопіль	30.03.2017 р.	Очна
8	Інтеграційна система освіти, науки і виробництва в сучасному інформаційному просторі	Тернопіль	24.10.2019 р.	Заочна
9	Облік, аналіз і контроль в стратегії розвитку економіки України	Луцьк	25.04.2020 р.	Заочна
10	Актуальні проблеми економіки, обліку, фінансів і права	Полтава	07.05.2020 р.	Заочна

Довідки про впровадження результатів дисертаційного дослідження

СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКЕ ПРИВАТНЕ ПІДПРИЄМСТВО «ДРУЖБА»

34512, Рівненська обл., Сарненський район, село Стрільськ, і.к. 30715312

вих. № 43
від 14.12.2019р.**ДОВІДКА**

про впровадження результатів дисертаційної роботи

Матвійчук Людмили Олександрівни

на тему:

«Облік і аудит основних засобів (на матеріалах аграрних підприємств Рівненської області)», поданої на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук за спеціальністю 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)

Розроблені здобувачем Тернопільського національного економічного університету Матвійчук Людмилою Олександрівною за підсумками проведеного дослідження пропозиції, спрямовані на удосконалення обліку та аудиту основних засобів аграрних підприємств розглянуті та використані при формуванні стратегії розвитку ТОВ «Дружба», як такі, що забезпечують вирішення низки проблем щодо використання потенціалу підприємства та посилення його позиції на ринку.

Зокрема, можливе підвищення ефективності функціонування підприємства через впровадження в його облікову практику пропозицій щодо порядку фасетно-ієрархічної структури відображення даних про основні засоби за їх стадіями життєвого циклу. Такий підхід забезпечує формування більш якісної інформаційної бази управління використанням основних засобів, оптимальність і вмотивованість в питаннях придбання нової техніки та її модернізації.

Розглянуті в дисертаційному дослідженні Матвійчук Л.О. теоретичні основи обліку й аудиту основних засобів та розроблені рекомендації щодо їх удосконалення також корисні для досягнення цілей підвищення ефективності діяльності підприємства та його подальшого розвитку.

Довідка видана для подання спеціалізованій вченій раді за місцем захисту кандидатської дисертації.



Директор ТОВ «Дружба»

Свиридон К.Т.

ТОВАРИСТВО З ОБМЕЖЕНОЮ ВІДПОВІДАЛЬНІСТЮ «РАЙЗ-ЗАХІД»
 35622, Рівненська обл., Дубенський район, село Привільне, ВУЛИЦЯ ГРУШЕВСЬКОГО,
 будинок 6, ідентифікаційний код 33246716;
 ІПН № 332467117151 Витяг з реєстру платників ПДВ № 1717044500002
 Тел. (03656)3-31-84 факс: (03656) 3-33-32

вих. № 06
 від 28.01.2020р

ДОВІДКА

про впровадження результатів дисертаційної роботи
 на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук,
 здобувача Тернопільського національного економічного університету
 Матвійчук Людмили Олександрівни

Цією довідкою засвідчуємо, що рекомендації Матвійчук Людмили Олександрівни, висвітлені у дисертаційному дослідженні на тему: «Облік і аудит основних засобів (на матеріалах аграрних підприємств Рівненської області)», взяті до уваги та враховані в діяльності ТОВ «Райз захід».

Практична цінність рекомендацій дисертації полягає у:

- обґрунтуванні пропозицій з ведення обліку основних засобів в розрізі запропонованих груп для спрощення методики та посилення ролі аудиту в управлінні ними через активізацію шляхів подолання сезонності, виявлених на основі його результатів;
- підвищенні якості системи документального забезпечення обліку основних засобів через удосконалення формування облікової політики в частині їх оцінки за справедливою вартістю;
- розробленій системі управлінського обліку типових господарських операцій з надходження, експлуатації, ремонту і вибуття об'єктів основних засобів на основі фасетно-ієрархічної класифікації процесів, характерних для сільськогосподарської галузі, а також підприємств із корпоративною ознакою управління.

Директор ТзОВ «Райз Захід»

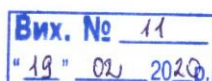


Тучак О.А.

ТОВАРИСТВО З ОБМЕЖЕНОЮ ВІДПОВІДАЛЬНІСТЮ
«АГРО-ПРОГРЕС-2»

Місцезнаходження: 34160, Рівненська область, Дубровицький район, село Бережки

ідентифікаційний код 30715899



Спеціалізованій вченій раді
 Тернопільського національного
 економічного університету

ДОВІДКА

про впровадження результатів дисертаційної роботи
Матвійчук Людмили Олександрівни

До ТОВ «Агро-прогрес 2» надійшли пропозиції щодо вдосконалення аудиту основних засобів, отримані в процесі написання Матвійчук Людмилою Олександрівною кандидатської дисертації на тему: «Облік і аудит основних засобів (на матеріалах аграрних підприємств Рівненської області)».

Практичну цінність має розроблена авторкою модель внутрішнього аудиту та сформована покрокова схема його реалізації щодо основних засобів, а також запропонована методика аналізу для оцінки ефективності рухомого складу основних засобів через обчислення індексу їх використання. Результати такого аналізу дозволяють робити висновки про можливість поліпшення використання наявних основних засобів, зокрема, рухомого технічного складу, і мінімізувати сезонність і витрати на них.

Напрацювання здобувачки, що стосуються організаційно-методичних питань розвитку внутрішнього аудиту основних засобів використано в практичній діяльності ТОВ «Агро-прогрес 2» для поліпшення використання та підвищення ефективності основних засобів.



Шеремета В. А.



ПП «Рівне-Консалтинг-Аудит»

33028, м. Рівне,
вул. Міцкевича, 32, оф 37,
тел. +380676581381, (0362)609008

*Свідоцтво про включення до Реєстру аудиторських фірм № 106 від 30 січня 2002 року,
Свідоцтво до продовжено до 27 жовтня 2021 року рішенням Аудиторської палати України від
27 жовтня 2016 року №332/3.*

Вих. №5 від 6.03.2020р.

Спеціалізована вчена рада
по захисту дисертацій

**Довідка про впровадження результатів
дисертаційного дослідження
Матвійчук Людмили Олександрівни**

До Аудиторської компанії ПП «Рівне-Консалтинг-Аудит» надійшли пропозиції щодо вдосконалення аудиту основних засобів, отримані в процесі написання кандидатської дисертації на тему: «Облік і аудит основних засобів (на матеріалах аграрних підприємств Рівненської області)».

Практичну цінність має розроблена автором модель аудиту, зокрема внутрішнього, та сформована покрокова схема його реалізації щодо основних засобів і запропонована методика аналізу для оцінки ефективності рухомого складу основних засобів через обчислення індексу їх використання. Результати такого аналізу дозволяють робити висновки про можливість поліпшення використання наявних основних засобів і мінімізувати сезонність витрат на них.

Напрацювання автора, що стосуються організаційно-методичних питань розвитку аудиту основних засобів використано в практичній діяльності Аудиторської компанії ПП «Рівне-Консалтинг-Аудит» для поліпшення проведення аудиторських процедур у сільськогосподарських товариствах з обмеженою відповідальністю щодо їх використання та підвищення ефективності.

Директор
ПП «Рівне-Консалтинг-Аудит»



Різник Г.В.



УКРАЇНА

РІВНЕНСЬКА ОБЛАСНА ДЕРЖАВНА АДМІНІСТРАЦІЯ
ДЕПАРТАМЕНТ АГРОПРОМИСЛОВОГО РОЗВИТКУ

майдан Прогресу, 1, м. Рівне, 33028 тел.: (0362)26-74-40, факс: (0362)26-74-40.
 E-mail: agroprom@rv.gov.ua, www.agroprom-rivne.gov.ua. Код ЄДРПОУ 00732884

Спеціалізованій вченій раді Д 58.082.03
 Тернопільського національного
 економічного університету

ДОВІДКА

**про впровадження результатів дисертаційної роботи
 Матвійчук Людмили Олександрівни
 на тему: «Облік і аудит основних засобів (на матеріалах аграрних
 підприємств Рівненської області)»,
 поданої на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук
 за спеціальністю 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит
 (за видами економічної діяльності)**

Розроблені теоретичні положення та практичні рекомендації щодо обліку й аудиту основних засобів аграрних підприємств, представлені для апробації в департамент агропромислового розвитку Рівненської облдержадміністрації, мають наукову та практичну цінність.

Зокрема, запропоновані автором підходи до групування основних засобів для потреб менеджменту, а також моделі їх обліку й аудиту взяті до уваги й ефективно використані для цілей подолання ірраціональності структури цих активів і підвищення ефективності їх використання в сільськогосподарській галузі.

Розроблені в дисертації пропозиції з удосконалення інструментарію обліку та аудиту взяті до уваги департаментом агропромислового розвитку Рівненської облдержадміністрації для здійснення аналітичної оцінки, прогнозування та регулювання процесу використання ресурсного потенціалу сільськогосподарських підприємств регіону.

Директор департаменту
 агропромислового розвитку



Надія ПЕРЕХОДЬКО

арк. 1
 М2 Департамент агропромислового розвитку
 №01/2-721 від 19.05.2020



Продовження додатка У

Відкритий
міжнародний УНІВЕРСИТЕТ
розвитку людини
"УКРАЇНА"



Open
International UNIVERSITY
of Human Development
"UKRAINE"

Вищий навчальний заклад
„Відкритий міжнародний університет розвитку людини „Україна”
Рівненський інститут
Україна, 33028, м. Рівне, вул. Котляревського, 1, т/ф. 63-80-09, 63-69-18, email: univer.rv@ukr.net

“13.”.....05..... 2020 р. № 01/21-44

Голові спеціалізованої ради
Д 58.082.03
Тернопільського національного
економічного університету
д.е.н., професору
Зеновію - Михайлу Задорожному

ДОВІДКА

Видана **Матвійчук Людмилі Олександрівні** про те, що результати її дисертаційної роботи «Облік і аудит основних засобів (на матеріалах аграрних підприємств Рівненської області)» на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук отримали практичне використання у навчальному процесі Рівненського інституту ВНЗ «Відкритого міжнародного університету розвитку людини «Україна» при викладанні наступних дисциплін: «Бухгалтерський облік», «Аудит», «Звітність підприємств».

Директор



Т.О. Макух