

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
Західноукраїнський національний університет
Навчально-науковий інститут новітніх освітніх технологій
Кафедра обліку і оподаткування

КРАСНОВСЬКА Олена Василівна

**Облік і аудит необоротних матеріальних активів підприємства:
методика та організація / Accounting and audit of non-current tangible
assets: methods and organization**

Спеціальність: 071 – Облік і оподаткування
Освітньо-професійна програма – Облік і оподаткування підприємництва

Кваліфікаційна робота

Виконала студентка групи ОПДзм-21
Красновська О. В.

Науковий керівник:
к.е.н., доцент
Мужевич Н. В.

Тернопіль – 2024

ЗМІСТ

Вступ	3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ І АУДИТУ НЕОБОРОТНИХ МАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ.....	7
1.1. Економічна сутність, класифікація та оцінка необоротних матеріальних активів.....	7
1.2. Нормативно-правове регулювання обліку та аудиту необоротних матеріальних активів.....	14
РОЗДІЛ 2. МЕТОДИКА ТА ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ НЕОБОРОТНИХ МАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ.....	23
2.1. Документування операцій з надходження, руху та вибуття необоротних матеріальних активів	23
2.2. Методика та організація обліку необоротних матеріальних активів.....	30
РОЗДІЛ 3. АУДИТ ТА АНАЛІЗ НЕОБОРОТНИХ МАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ.....	38
3.1. Організація аудиту необоротних матеріальних активів.....	38
3.2. Аналіз необоротних матеріальних активів в ПрАТ «Тернопільський молокозавод».....	46
Висновки	57
Список використаних джерел.....	64
Додатки	70

ВСТУП

Актуальність роботи. Оновлення національних та міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (МСБО, НП(С)БО) вимагає перегляду підходів до обліку необоротних матеріальних активів. Це створює потребу в розробці нових методик та інструментів для адаптації бізнесу до змін. Актуальність дослідження обліку та аудиту необоротних матеріальних активів пояснюється кількома важливими аспектами, пов'язаними з економічною діяльністю підприємств і сучасними викликами.

Важливим аспектом є те, що необоротні матеріальні активи (наприклад, будівлі, машини, обладнання) є ключовими для функціонування підприємств, оскільки забезпечують довгострокову підтримку бізнес-процесів. Правильний облік цих активів впливає на фінансову звітність і стратегічне управління, допомагає підприємствам мінімізувати витрати на утримання та експлуатацію необоротних матеріальних активів, а також приймати обґрунтовані рішення щодо їхньої модернізації чи вибуття.

Аудит необоротних матеріальних активів дозволяє підтвердити їхню вартість, правильність відображення у фінансовій звітності та забезпечує довіру інвесторів, кредиторів та інших зацікавлених сторін. Аналіз використання та рентабельності необоротних матеріальних активів є важливим інструментом для оцінки ефективності їхньої експлуатації, виявлення слабких місць і розробки стратегій для підвищення продуктивності.

Економічна нестабільність, інфляція, зростання цін на ресурси та інші зовнішні фактори підвищують необхідність вчасного й точного оцінювання необоротних матеріальних активів для коригування бізнес-стратегій. Таким чином, дослідження обліку та аудиту необоротних матеріальних активів є актуальним для забезпечення прозорості фінансової звітності, ефективного управління активами підприємств та адаптації до сучасних викликів у сфері економіки та здійснення господарської діяльності.

Дослідження теоретичних та практичних аспектів обліку та аудиту необоротних матеріальних активів згідно вимог НП(С)БО та МСФЗ, здійснює

ряд вчених-економістів, серед яких Ф. Ф. Бутинець, М. І. Бондар, С. Ф. Голов, В. А. Дерій, З. В. Задорожний, Я. Д. Крупка, В. А. Кулик, І.Д. Лазаришина, М. Р. Лучко, Н. М. Малюга, Н. М. Ткаченко, Н. М. Чижевська, М. С. Пушкар та ін. Проте, питання обліку та аудиту необоротних матеріальних активів залишаються предметом дискусій, що обумовлено проблемами оцінки необоротних матеріальних активів, як на етапі первісного визнання, так і на дату складання звітності, необхідністю удосконалення методики обліку, аудиту та аналізу для підвищення ефективності управління необоротними матеріальними активами та їх окремими складовими.

Недостатній рівень розробки теоретичних і методичних аспектів у сфері обліку та аудиту необоротних матеріальних активів в підприємствах, а також їх наукова й практична значущість обумовили вибір теми кваліфікаційної роботи та визначили головні напрями дослідження.

Мета і завдання дослідження полягає у вдосконаленні теоретико-методичних аспектів та розробці практичних рекомендацій щодо обліку, аудиту та аналізу необоротних матеріальних активів з метою ефективного управління даними активами та їх окремими складовими.

Досягнення мети кваліфікаційної роботи вимагає вирішення наступних завдань:

- дослідити економічну сутність, класифікацію та оцінку необоротних матеріальних активів;
- проаналізувати законодавче, нормативне та методично-інструктивне забезпечення обліку, аудиту та аналізу необоротних матеріальних активів;
- дослідити документальне оформлення операцій з надходження, руху та вибуття необоротних матеріальних активів;
- розкрити методику та організацію обліку необоротних матеріальних активів;
- дослідити організацію та методику аудиту необоротних матеріальних активів;

➤ здійснити аналіз необоротних матеріальних активів в ПрАТ «Тернопільський молокозавод» та надати пропозиції щодо ефективності їхнього використання.

Об’єктом дослідження є процес обліку, аудиту та аналізу необоротних матеріальних активів в ТОВ «Тернопільський Молокозавод» (м. Тернопіль).

Предметом дослідження є теоретичні, методичні та практичні аспекти, а також сукупність методів і процедур, пов’язаних із визнанням, оцінкою, обліком, аудитом, аналізом і контролем необоротних матеріальних активів в підприємстві.

У кваліфікаційній роботі застосовувались наступні методи дослідження: діалектичний, історичний та системний – щодо вивчення теоретичних основ сутності та класифікації необоротних матеріальних активів; огляду і вивчення документів – для перевірки дотримання вимог законодавства та стандартів; спостереження – для безпосередньої перевірки стану активів у процесі інвентаризації; порівняння – для аналізу показників підприємства з аналогічними підприємствами галузі; моделювання – для прогнозування ефективності використання необоротних матеріальних активів залежно від змін у їх обліку чи управлінні.

Інформаційною базою для виконання кваліфікаційної роботи слугували теоретичні напрацювання вітчизняних та зарубіжних учених за темою дослідження; чинна законодавчо-нормативна, методична та інструктивна база; фактичні дані діяльності ТОВ «Тернопільський Молокозавод» (м. Тернопіль).

Наукова новизна одержаних результатів кваліфікаційної роботи полягає в наданні пропозицій щодо удосконалення методики проведення аудиту. Зокрема запропоновано при проведенні аудиту застосовувати робочий документ з перевірки відповідності залишкової вартості до справедливої (ринкової) вартості основних засобів та інших необоротних матеріальних активів, що дасть змогу встановлювати відхилення, здійснювати переоцінку даних активів відповідно до їх ринкової вартості та достовірно відображати інформацію у фінансовій звітності.

Практичне значення одержаних результатів полягає у можливості використання наведених у кваліфікаційній роботі пропозицій щодо особливостей організації обліку, аудиту та аналізу необоротних матеріальних активів в ТОВ «Тернопільський Молокозавод».

Інформація про апробацію результатів роботи та публікації. За результатами дослідження обліку та аудиту необоротних матеріальних активів опубліковано одноосібну наукову працю загальним обсягом 0,25 д. а.

Обсяг і структура роботи. Кваліфікаційна робота складається із вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел із 56 найменувань, робота містить 12 рисунків та 14 таблиць.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ І АУДИТУ НЕОБОРОТНИХ МАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ

1.1. Економічна сутність, класифікація та оцінка необоротних матеріальних активів

Нестабільність та конкуренція за ресурси та ринки збуту формують потребу в оперативній та достовірній інформації про активи, власний капітал та зобов'язання суб'єктів господарювання. Важливою складовою майна підприємства є необоротні активи, оскільки вони займають значну частку активів та суттєво впливають на результативність господарської діяльності. Їх достатній обсяг забезпечує безперервність виробничих процесів, що підкреслює необхідність ефективного їх використання та відображення точної та достовірної інформації про необоротні активи в системі бухгалтерського обліку.

Як свідчить практика, здебільшого, у структурі необоротних активів значну частку займають необоротні матеріальні активи (далі по тексту – НМА). Вони розглядаються як ключовий фактор при виготовленні продукції, тому їх стан та рух мають бути чітко відображені в системі бухгалтерського обліку та фінансовій звітності. Сучасні бухгалтери не тільки фіксують факти господарського життя підприємства, а й здійснюють аналіз інформації щодо необоротних матеріальних активів, що допомагає керівництву підприємства вибирати стратегічні альтернативи.

Для чіткого розуміння економічної сутності поняття «необоротні активи» та «необоротні матеріальні активи» як об'єктів обліку та управління доцільно звернутися до досліджень вітчизняних та зарубіжних науковців, законодавчої та нормативної бази.

Гнатишина Н. Д. трактує поняття «необоротні активи» як «комплекс майнових цінностей, життєвий цикл яких перевищує один рік, що становлять

основу стратегічного потенціалу підприємства і забезпечують здійснення різних видів господарської діяльності, які формуються за рахунок основного капіталу» [3].

Дерун І. А. необоротні активи пропонує розглядати як «сукупність малоліквідних матеріальних засобів, фінансових ресурсів, нематеріальних ресурсів і прав, які контролюються суб'єктом господарювання і використовуються в господарській діяльності протягом більше одного року або операційного циклу за умови, що підприємство очікує отримати від них економічну вигоду в майбутньому» [9].

Задорожний З.В., Муравський В. В. та ін. пропонують трактувати необоротні активи як «активи, які підприємство утримує з метою використання їх у своїй господарській діяльності, очікуваний термін використання яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік)» [12].

Виходячи з вищезазначеного, вчені-економісти основну характеристику необоротних активів вбачають у термінах використання (більше одного року) та очікуваних економічних вигодах.

Законодавчо-нормативна база трактування поняття «необоротні активи» подає значно вужче. Так, визначення даного терміну в Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» відсутнє. Відповідно до НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» – «необоротні активи це всі активи, що не є оборотними» [33]. Відповідно до НП(С)БО 7 «Основні засоби» [34] та МСБО 16 «Основні засоби» [29] визначення даного поняття також відсутнє, але подано трактування поняття «основні засоби» досить деталізовано.

Як бачимо, тлумачення поняття «необоротні активи» вченими-економістами є більш деталізованим у порівнянні з законодавчо-нормативними документами.

Досліджуючи трактування поняття «необоротні матеріальні активи», зазначимо, що Гур'єва І. М. пропонує тлумачити так: «сукупність уведених в

експлуатацію матеріальних активів, що належать установі, забезпечують її функціонування в процесі діяльності й амортизуються впродовж строку їх корисного використання (експлуатації), який триває більше одного року» [5].

Курило Г. М. надав наступне визначення необоротних матеріальних активів «...як активів, що беруть участь у діяльності суб'єкта господарювання, слугують протягом періоду, довшого за операційний цикл або більше дванадцяти місяців з дати балансу, можуть бути достовірно оцінені й вартість яких переноситься на готовий продукт» [22].

Погоджуємось із вченими-економістами щодо тлумачення терміну «необоротні матеріальні активи», та, на основі проведених досліджень та аналізу, пропонуємо визначення згаданого терміну трактувати так: «необоротні матеріальні активи – це частина необоротних активів підприємства, що мають матеріальну форму, введенні в експлуатацію, використовуються у господарській діяльності протягом тривалого часу (понад один рік або операційний цикл, якщо він довший за рік), виконують роль засобів виробництва, поступово переносячи свою вартість на продукцію, роботи чи послуги через механізм нарахування амортизації. Вважаємо, що додавання такої характеристики для визначення необоротних матеріальних активів як «введенні в експлуатацію» є досить правильним, адже капітальні інвестиції також можна вважати необоротними матеріальними активами. Саме даний аспект виокремлює необоротні матеріальні активи від капітальних інвестицій.

Класифікація необоротних матеріальних активів здійснюється за різними критеріями залежно від їх характеристик, призначення та облікових потреб. Основні класифікаційні ознаки та групи відображено на рис. 1.1. Подана на рис. 1.1 класифікація необоротних матеріальних активів допомагає більш ефективно управляти необоротними матеріальними активами, забезпечуючи їх раціональне використання та достовірний облік.



Рис. 1.1. Класифікація необоротних матеріальних активів для потреб бухгалтерського обліку

Дискусійним залишається питання віднесення до необоротних матеріальних активів капітальних інвестицій у необоротні матеріальні активи. Вважаємо (відповідно до вище запропонованого трактування поняття «необоротні матеріальні активи»), що капітальні інвестиції у НМА не доцільно відносити до необоротних матеріальних активів, оскільки вони не є введеними в експлуатацію.

Використання запропонованої класифікації сприятиме підвищенню якості інформаційного забезпечення завдяки деталізації в аналітичних розрізах, які відображають стан і рух необоротних матеріальних активів. Це дозволить ефективно управляти активами в підприємствах будь-якої форми власності, забезпечуючи їх раціональне використання, обґрунтоване планування та контроль за їх збереженням і оновленням.

Оцінка необоротних матеріальних активів є важливим етапом обліку та управління активами підприємства. Вона дозволяє забезпечити достовірність фінансової звітності шляхом точного відображення вартості основних засобів, реально оцінити майновий стан підприємства для прийняття управлінських рішень, оцінки кредитоспроможності або інвестиційної привабливості, визначити базу для нарахування амортизації і, відповідно, коректно розрахувати витрати підприємства, забезпечити контроль за збереженням активів та ефективністю їх використання, підготувати дані для оцінки економічної ефективності діяльності підприємства.

Відповідно до Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку є такі види оцінки необоротних матеріальних активів:

- Первісна вартість – це фактична вартість придбання, виготовлення чи отримання основного засобу. Включає витрати на транспортування, установку, монтаж та інші витрати, пов'язані з введенням активу в експлуатацію.
- Справедлива вартість – це ринкова ціна активу, яка визначається на дату оцінки за умови операції між обізнаними, зацікавленими і незалежними сторонами.

- Залишкова вартість – це первісна вартість активу за вирахуванням накопиченої амортизації та зменшення корисності. Відображає фактичну вартість, яка залишилася для використання у діяльності підприємства.
- Відновлювальна вартість – це вартість, яка потрібна для відновлення аналогічного об'єкта основних засобів у сучасних умовах. Використовується при переоцінці активів.
- Ліквідаційна вартість – це очікувана сума, яку підприємство може отримати від продажу або ліквідації активу після завершення строку його корисного використання, за вирахуванням витрат на реалізацію.
- Амортизована вартість – це частина вартості активу, яка амортизована протягом періоду його використання.

Оцінка необоротних матеріальних активів залежить від мети, для якої вона здійснюється (облік, переоцінка, продаж, страхування), і суттєво впливає на відображення в бухгалтерському обліку, фінансовій звітності, для прийняття управлінських рішень.

Даценко Г. В., Гладій І. О., Майстер Л. А. вважають, що: «...однією важливою проблемою є недосконалість методів оцінки. Наприклад, методи оцінки, що використовуються, можуть бути недостатньо точними або не враховувати реальний стан активів. Це може призвести до переоцінки або недооцінки їх вартості, а також спотворення облікових показників» [6].

Вчені-економісти Феофанова І. В. та Антонова О. Д. зазначають «...існують проблеми методологічного та практичного характеру, що мають відношення до переоцінки основних засобів. Згідно з МСБО 16, переоцінка основних засобів за справедливою вартістю об'єкта можлива у разі достовірної оцінки справедливої вартості основних засобів. Проте в Україні відсутнє законодавче врегулювання процедури визначення справедливої вартості в жодному законодавчому акті. Така ситуація ускладнює процес оцінки та може призвести до недоліків у фінансовій звітності підприємства» [49]. Цілком погоджуємось із думкою вчених-економістів щодо відсутності законодавчого врегулювання процедури визначення справедливої (ринкової) вартості, разом

➤ Дооцінено знос

Дт 131 Кт 105

Згідно з проведеним дослідженням, в більшості підприємств ліквідаційна вартість не розраховується і часто встановлюється на рівні нуля в рамках прийнятої облікової політики. Однак, «ліквідаційна вартість – це сума коштів або вартість інших активів, яку підприємство очікує отримати від продажу або ліквідації необоротних активів після завершення строку їх корисного використання, з урахуванням витрат на продаж чи ліквідацію» [34]. Тому для визначення ліквідаційної вартості доцільно орієнтуватися на ринкову вартість подібного активу, який завершив строк корисного використання (звичайно, якщо можливо отримати таку інформацію про актив).

Отже, створення ефективної системи обліку необоротних матеріальних активів неможливе без деталізованого дослідження їхньої сутності та класифікаційних характеристик. Вважаємо, що запропоноване трактування поняття «необоротні матеріальні активи» конкретизує та деталізує особливості даного виду активів підприємства. Проведений аналіз різних підходів до класифікації активів вченими-економістами за різними класифікаційними ознаками дозволив узагальнити погляди на це питання, запропонувати власні пропозиції щодо класифікації необоротних матеріальних активів та виділити основні, які є важливими для потреб бухгалтерського обліку.

1.2. Нормативно-правове регулювання обліку та аудиту необоротних матеріальних активів

Метою нормативно-правового регулювання обліку та аудиту необоротних матеріальних активів є забезпечення достовірного відображення інформації про дані активи в облікових документах та фінансовій звітності підприємства, відповідно до встановлених стандартів та законодавства. Це сприяє:

1. Контролю за наявністю та рухом НМА – відображення процесів придбання, експлуатації, ремонту, модернізації, вибуття чи списання основних засобів та малоцінних необоротних матеріальних активів.
2. Забезпеченню обґрунтованості фінансової звітності – для формування правдивої інформації про фінансовий стан підприємства.
3. Оптимізації оподаткування – правильний облік амортизації та вартості основних засобів впливає на розрахунок податків.
4. Прийняття управлінських рішень – на основі облікових даних щодо стану та ефективності використання основних засобів.
5. Дотримання законодавчих вимог – виконання національних і міжнародних стандартів фінансової звітності (наприклад, НП(С)БО або МСФЗ). Це важливо для отримання достовірних даних як для внутрішніх користувачів (менеджменту), так і для зовнішніх (інвесторів, аудиторів, державних органів).

Розглянемо основні аспекти щодо необоротних матеріальних активів, відображені у Господарському (рис. 1.2), Цивільному та Земельному кодексах України (рис. 1.3).

У Господарському кодексі України (ГКУ) необоротні матеріальні активи (основні засоби, інші необоротні матеріальні активи) розглядаються у контексті майнових прав, обліку, використання та управління господарською діяльністю. Отже, Господарський кодекс України встановлює загальні принципи управління НМА, регламентує порядок їх обліку та використання для забезпечення ефективної господарської діяльності.

У Цивільному кодексі України (ЦКУ) питання необоротних матеріальних активів не розглядається окремо або спеціально, оскільки кодекс спрямований на загальне регулювання майнових прав, зобов'язань і правовідносин фізичних та юридичних осіб. Однак є положення, які мають відношення до необоротних матеріальних активів. По-перше, щодо права власності: ст. 316 ЦКУ: право власності – це право особи володіти, користуватися і розпоряджатися майном на свій розсуд (основні засоби (наприклад, будівлі, обладнання) є об'єктами права власності); ст. 317 ЦКУ: власник має право вчиняти будь-які дії щодо

свого майна, якщо це не суперечить закону. По-друге – відносно договорів

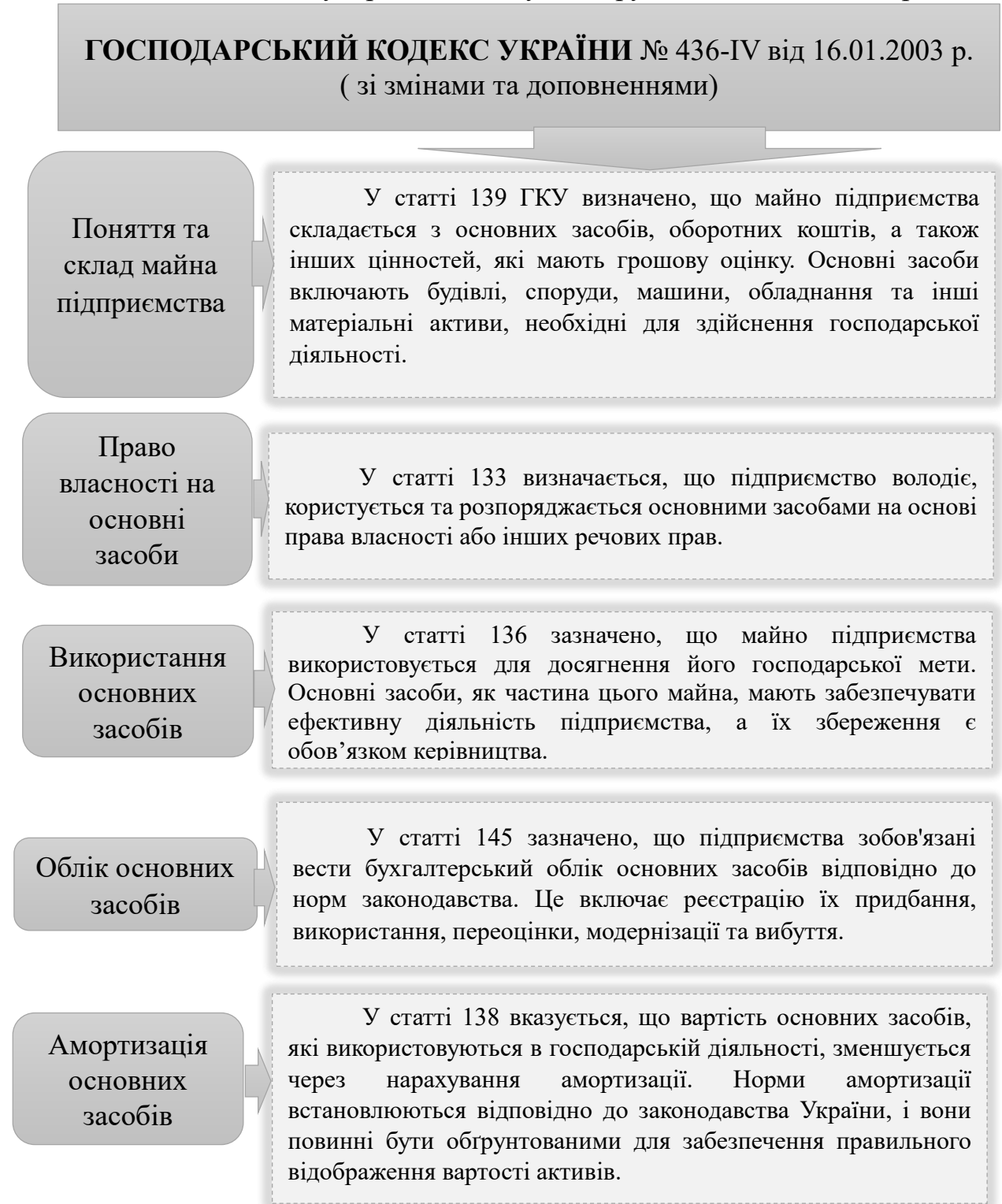


Рис. 1.2. Основні положення щодо необоротних матеріальних активів, зазначені в Господарському кодексі України [4]

щодо майна: ст. 655 ЦКУ – основні засоби та інші необоротні матеріальні активи можуть бути предметом договорів купівлі-продажу, міни, оренди, дарування тощо; ст. 793 ЦКУ – нерухоме майно (до якого часто належать

основні засоби) передається за договором оренди на особливих умовах, з обов'язковим укладенням договору в письмовій формі.

Як бачимо, ЦКУ не регулює безпосередньо питання щодо обліку необоротних матеріальних активів, його положення стосуються загальних норм про майно, право власності, користування та розпорядження майном, які застосовуються до всіх видів активів, включаючи основні засоби та інші необоротні матеріальні активи (далі по тексту – ІНМА).

Земельний кодекс України (ЗКУ) №2768-III від 25.10.2001р. здебільшого регулює відносини, пов'язані із землею як особливим об'єктом права власності та користування. Однак певні положення стосуються використання земельних ділянок, на яких можуть розташовуватися основні засоби підприємств, зокрема будівлі, споруди, інфраструктура (рис. 1.3).

З вищезазначеного робимо висновок, що у Господарському, Цивільному та Земельному кодексах України положення щодо необоротних матеріальних активів стосуються загальних норм їхнього використання та правового режиму. Більш детально питання обліку, амортизації та переоцінки НМА регулюються спеціалізованими нормативними актами, такими як Податковий кодекс України, Закон «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку.

У Податковому кодексі України (ПКУ) міститься інформація про основну складову необоротних матеріальних активів – основні засоби з позиції оподаткування та бухгалтерського обліку. Зокрема, основні засоби розглядаються як об'єкти, пов'язані з оподаткуванням податку на прибуток і ПДВ. Ключові аспекти включають класифікацію основних засобів, методи амортизації, податкові різниці, особливості вибуття, а також відображення витрат, пов'язаних із їх придбанням та модернізацією. Основними статтями, що регулюють ці питання, є статті 14, 138, 146 та 198-199.

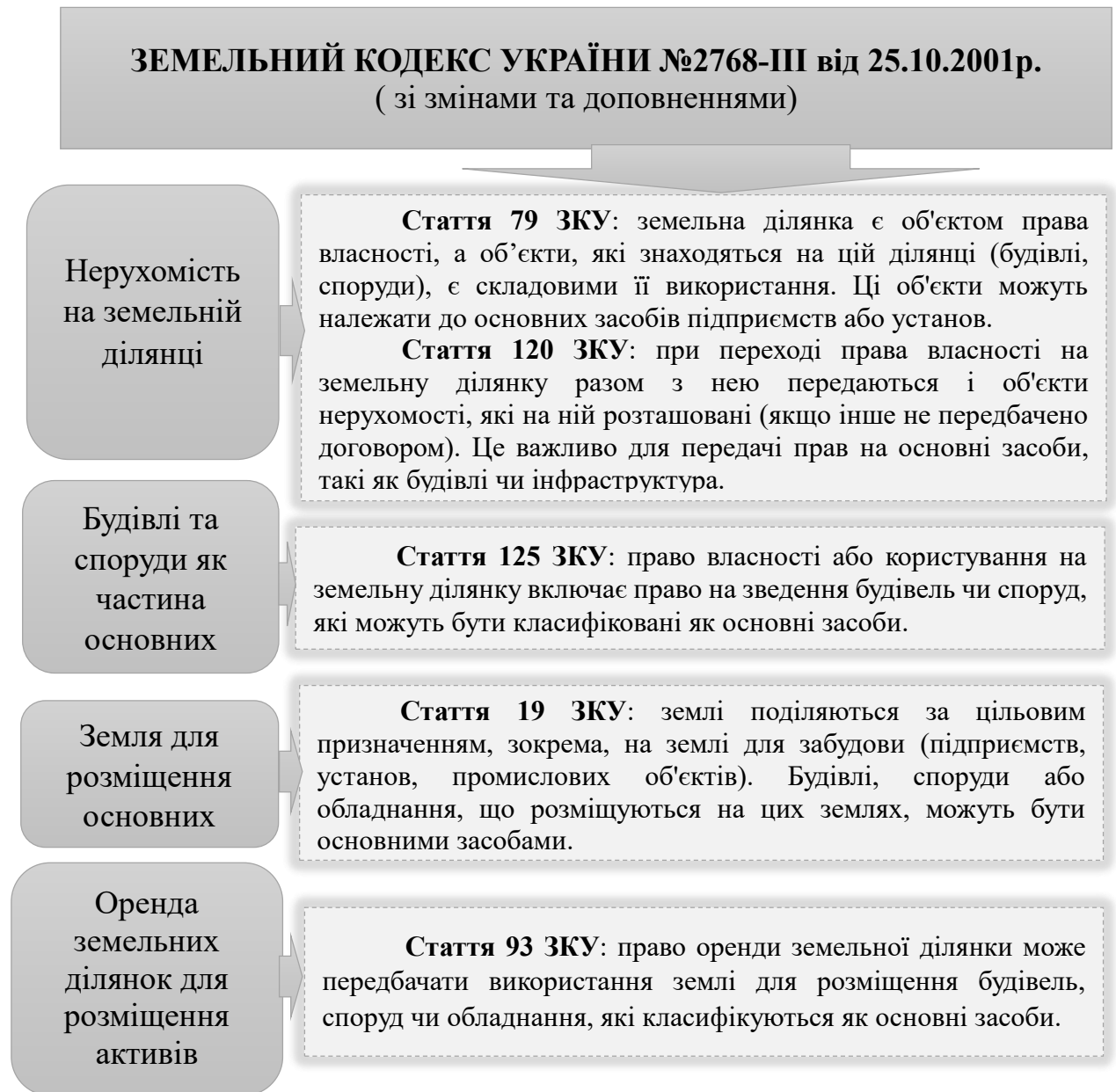


Рис. 1.3. Основні положення щодо необоротних матеріальних активів, зазначені у Земельному кодексі України [15]

Закон «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» встановлює загальні вимоги до обліку та оцінки активів. Закон встановлює загальні принципи обліку, звітності та оцінки активів, які є об'єктом бухгалтерського обліку. Детальніші правила щодо класифікації, амортизації та переоцінки необоротних матеріальних активів регламентуються національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку (основний – НП(С)БО 7 «Основні засоби») та міжнародними стандартами фінансової

звітності (МСФЗ).

Нормативно-правове регулювання методичних аспектів бухгалтерського обліку необоротних матеріальних активів структуровано в табл. 1.1.

Таблиця 1.1

Нормативно-правове регулювання методичних засад бухгалтерського обліку необоротних матеріальних активів

Тип	Назва	Дата	Номер
НП(С)БО	№ 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» – визначає загальні принципи складання фінансової звітності, у якій основні засоби відображаються у розділі «Необоротні активи». Вказує на необхідність розкриття інформації про основні засоби у балансі, примітках до фінансової звітності, зокрема про їх вартість, амортизацію, переоцінку тощо [33].	07.02. 2013 р.	73
НП(С)БО	№ 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах» – визначає порядок коригування фінансової звітності, якщо допущені помилки в обліку основних засобів або методах їх амортизації [35].	28.05. 1999 р.	137
НП(С)БО	№ 7 «Основні засоби» - основний стандарт, який регулює визначення основних засобів, класифікацію основних засобів, порядок їх обліку, оцінки, амортизації та переоцінки, відображення вибуття основних засобів (реалізація, списання тощо), формування собівартості об'єкта (первісна, залишкова, справедлива вартість), методи амортизації (прямолінійний, виробничий, зменшення залишкової вартості тощо) [34].	27.04. 2000 р.	92
НП(С)БО	№ 16 «Витрати» – визначає порядок відображення витрат, пов'язаних з ремонтом, модернізацією та іншими операціями з основними засобами, витрати на поліпшення об'єкта можуть капіталізуватися або списуватися на витрати звітного періоду залежно від характеру операції [36].	31.12. 1999 р.	318
НП(С)БО	№ 19 «Об'єднання підприємств» – регламентує облік основних засобів у випадку їх передачі під час об'єднання підприємств [37].	07.07. 1999 р.	163
НП(С)БО	№ 28 «Зменшення корисності активів» – встановлює порядок обліку і відображення у звітності зменшення корисності основних засобів, регламентує тестування основних засобів на зменшення вартості, методику визначення витрат і їх відображення [38].	24.12. 2004 р.	817

Продовження табл. 1.1			
НП(С)БО	№ 32 «Інвестиційна нерухомість» – визначає правила обліку об’єктів нерухомості (будівель, споруд), які не використовуються у господарській діяльності, але утримуються з метою отримання орендних платежів або для подальшого продажу [39].	02.07. 2007 р.	779
МСБО	№ 16 «Основні засоби» – це основний міжнародний стандарт, що регулює облік основних засобів. Він охоплює визначення основних засобів, методи оцінки, амортизацію, Витрати на обслуговування, ремонт та модернізацію, вибуття основних засобів [29].	01.01. 2012 р.	929_014
МСБО	№ 36 «Зменшення корисності активів» – регулює методологію оцінки відновлюваної вартості, визнання збитків від зменшення корисності та їх відновлення [30].	01.01. 2014 р.	929_047
МСБО МСФЗ	МСБО № 23 «Витрати на позики», МСБО 40 «Інвестиційна нерухомість», МСФЗ № 5 «Непоточні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність», МСФЗ «Оренда». Ці стандарти забезпечують всебічне регулювання різних аспектів обліку основних засобів у міжнародній практиці.		

З табл. 1.1 робимо висновок, що законодавча та нормативна база України щодо обліку необоротних матеріальних активів є достатньою.

Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів, затверджені наказом Міністерства фінансів України №561 від 30.09.2003 р. є детальним керівництвом для підприємств. Дані рекомендації визначають правила обліку основних засобів, їх оцінки, амортизації, переоцінки, документального оформлення та вибуття, забезпечують відповідність обліку національним стандартам і дозволяють правильно відображати операції з основними засобами у фінансовій звітності.

Так, між Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» та Методичними рекомендаціями №561 є певні розбіжності. Це зумовлено різницею в їхньому характері: НП(С)БО 7 має нормативний характер і є обов'язковим до застосування, тоді як Методичні рекомендації №561 носять рекомендаційний характер, тобто є допоміжним

документом для більш детального роз'яснення методики обліку основних засобів (табл. 1.2).

Таблиця 1.2

**Порівняльна характеристика НП(С)БО 7 «Основні засоби» [34]
та Методичних рекомендацій №561 [27]**

Характеристика	НП(С)БО 7 «Основні засоби»	Методичні рекомендації №561
Сфера застосування	Регулює загальні принципи бухгалтерського обліку ОЗ. Має обов'язковий характер для всіх підприємств, окрім банків та бюджетних установ.	Мають консультативний характер і деталізують положення НП(С)БО 7. Використовуються як практичний посібник для застосування норм НП(С)БО 7.
Методи амортизації	Визначає 5 методів амортизації: Прямолінійний, зменшення залишкової вартості. прискореного зменшення залишкової вартості. кумулятивний, виробничий.	Також описують ці методи, але додатково дають рекомендації щодо вибору методу залежно від характеру використання об'єкта основних засобів. Уточнюють деталі розрахунків амортизації для окремих видів основних засобів.
Витрати на ремонт і поліпшення	Не містить детальних пояснень щодо розподілу витрат на ремонт і поліпшення. Зазначає лише, що витрати на поліпшення, які збільшують майбутні економічні вигоди від використання активу, капіталізуються.	Деталізують порядок обліку витрат на ремонт, модернізацію, реконструкцію: Ремонтні витрати включаються у витрати періоду. Поліпшення (модернізація, реконструкція) збільшують первісну вартість основних засобів.
Оцінка при первісному визнанні	Встановлює загальні правила оцінки основних засобів за первісною вартістю (включення витрат на придбання, монтаж, доведення до робочого стану тощо).	Більш детально розкривають склад витрат, що входять до первісної вартості.
Переоцінка ОЗ	Встановлює право підприємства переоцінювати основні засоби до справедливої вартості. Переоцінка проводиться за всією групою основних засобів.	Надають додаткові практичні пояснення щодо порядку переоцінки: 1) як визначити справедливую вартість, 2) як обліковувати результати дооцінки та уцінки.
Документальне оформлення	Не регламентує форми документів для обліку основних засобів.	Містять рекомендації щодо використання первинних документів.
Вибуття ОЗ	Встановлює лише загальні принципи обліку вибуття (списання, продаж, ліквідація).	Детально описують порядок документального оформлення вибуття: 1) як визначити залишкову вартість; 2) як розрахувати фінансовий результат від операції.

Аналізуючи дані табл. 1.2 бачимо, розбіжності між НП(С)БО 7 і Методичними рекомендаціями №561 переважно стосуються рівня деталізації. НП(С)БО 7 встановлює загальні обов'язкові правила, тоді як Методичні рекомендації №561 пояснюють їх практичне застосування. Тому рекомендації корисні для глибшого розуміння положень стандарту та їх адаптації до специфіки підприємства.

За результатами дослідження законодавчого, нормативного та інструктивного регулювання обліку необоротних матеріальних активів встановлено, що у Господарському, Цивільному та Земельному кодексах України положення щодо необоротних матеріальних активів стосуються загальних норм їхнього використання та правового режиму. Більш детально питання обліку, амортизації та переоцінки необоротних матеріальних активів регулюються спеціалізованими нормативними актами, такими як Податковий кодекс України, Закон «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку. Незважаючи на те, що Методичні рекомендації №561 мають рекомендаційний характер, практикуючи бухгалтери застосовують їх в бухгалтерській практиці, тому відповідність Методичні рекомендації №561 Національному положенню (стандарту) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» є важливим з метою покращення організації та методики обліку необоротних матеріальних активів в підприємствах.

РОЗДІЛ 2

МЕТОДИКА ТА ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ НЕОБОРОТНИХ МАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ

2.1. Документування операцій з надходження, руху та вибуття необоротних матеріальних активів

Документування операцій з необоротними матеріальними активами полягає в забезпеченні правильного обліку, контролю та ефективного управління активами підприємства. Належне документальне оформлення операцій є обов'язковим для дотримання норм податкового та бухгалтерського обліку, адже документи слугують основою для відображення операцій у бухгалтерських регістрах та фінансовій звітності. Документування дозволяє контролювати рух і використання необоротних матеріальних активів, так, завдяки документам можна відстежувати придбання, введення в експлуатацію, амортизацію, ремонти, модернізацію чи вибуття активів. Офіційно оформлені документи можуть бути використані як доказ у спірних ситуаціях, зокрема під час перевірок або судових розглядів. Окрім того, документування сприяє підвищенню ефективності управління активами, оскільки дозволяє аналізувати стан основних засобів та ІНМА, приймати обґрунтовані рішення щодо їх подальшого використання.

Таким чином, якісне та своєчасне документування операцій з основними засобами та ІНМА є необхідною умовою дотримання норм законодавства, стабільного функціонування та розвитку підприємства.

Аналізуючи наукові дослідження і публікації бачимо, що питання інформаційного забезпечення обліку необоротних матеріальних активів завжди привертало значну увагу вчених-економістів. Вагомий внесок у вивчення теоретичних, практичних та методологічних аспектів обліку необоротних матеріальних активів зробили провідні вчені-економісти, серед яких М. І. Бондар, Ф. Ф. Бутинець, В. А. Дерій, З. В. Задорожний,

М. В. Кужельний, Я. Д. Крупка, Н.М. Малюга, І. В. Мельничук, Н. В. Мужевич, Є.В. Мних, А.А. Пилипенко, М.Г. Чумаченко, В.Г. Швець. Проте, ряд актуальних проблем документального оформлення операцій з необоротними матеріальними активами існує й сьогодні.

Сучасна практика бухгалтерського обліку необоротних матеріальних активів ускладнюється тим, що одними з головних труднощів є документування операцій, пов'язаних із надходженням, рухом та вибуттям даних активів. Такі труднощі виникли після скасування у жовтні 2021 року обов'язковості застосування типових форм первинної документації для обліку основних засобів № 352 «Про затвердження типових форм первинного обліку» від 29.12.1995р. З того часу підприємствам надана прерогатива самостійно розробляти такі документи з урахуванням обов'язкових реквізитів, визначених нормативними актами. Інший варіант – використання рекомендованих форм документів, які розроблені та затверджені для державного сектору.

Степаненко О. І., Чернишенко О. Я. зазначають: «...процес документування облікової інформації, у тому числі і про наявність, рух та використання основних засобів, повинен відповідати основним принципам (рис. 2.1), тобто правилам, які визначають його зміст, організаційні форми і методи» [48, с. 152].

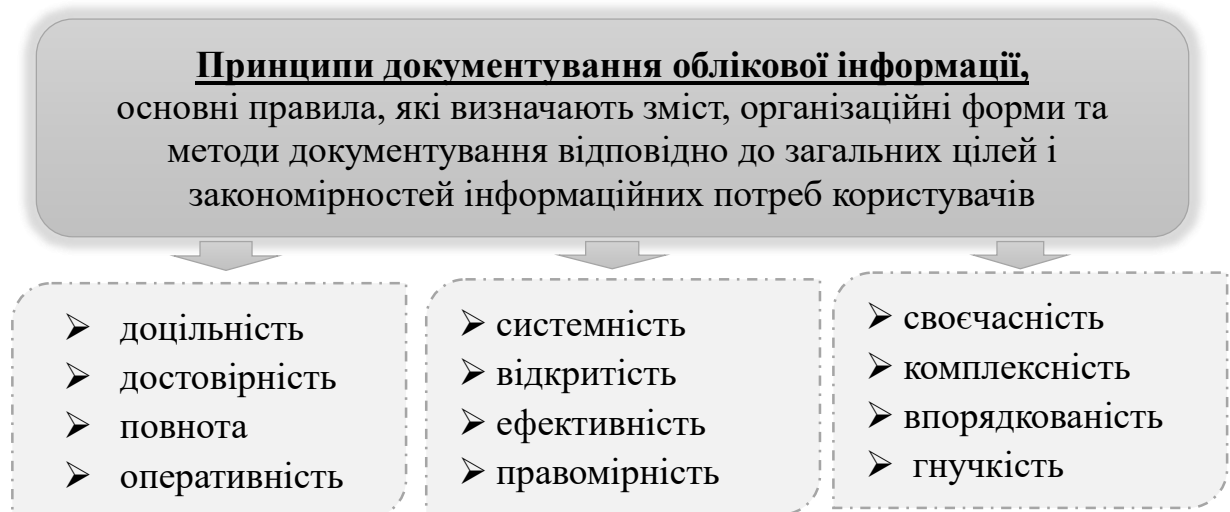


Рис. 2.1. Принципи документування облікової інформації для задоволення інформаційних потреб користувачів [48, с. 152]

Вимоги, які доцільно встановлювати до облікових документів, які підприємства мають право розробляти самостійно та стосуються необоротних матеріальних активів, зводяться до наступного:

1. **Повнота інформації документу** – у документі повинні бути відображені всі суттєві аспекти операції: дата, сума, вид операції, учасники (підрозділи, особи), деталі щодо необоротних матеріальних активів. Інформація, відображена в документі повинна бути зрозумілою і не викликати двозначностей, структурованою і логічною.
2. **Правильність оформлення та достовірність даних** – документ має бути оформлений відповідно до вимог законодавства та нормативних актів, з дотриманням усіх необхідних реквізитів. Усі дані, зазначені в документі, повинні відповідати реальному стану справ на підприємстві, бути перевіреними та підтвердженими відповідними особами. Документ повинен бути підписаний уповноваженими особами, що підтверджують правильність і законність операції, а також можуть бути застосовані печатки чи інші засоби підтвердження.
3. **Унікальність документу** – кожен документ повинен мати унікальний номер і бути частиною певного порядку ведення документації, що забезпечує його ідентифікацію та можливість знаходження в майбутньому.
4. **Збереження та доступність** – облікові документи повинні зберігатися відповідно до встановлених норм і бути доступними для перевірок та аналізу в разі потреби.
5. **Відповідність стандартам та специфічним вимогам підприємства** – документи повинні відповідати внутрішнім стандартам підприємства та вимогам щодо належної організації обліку необоротних матеріальних активів.

Вважаємо, що дотримання даних вимог забезпечить чітку, достовірну та оперативну фіксацію інформації в розроблених на підприємстві формах

первинних та зведених документах щодо обліку необоротних матеріальних активів.

Степаненко О. І., Чернишенко О. Я. досліджуючи питання документування господарських операцій зазначають: «...облік основних засобів як складова процесу бухгалтерського обліку, є логічною послідовністю стадій, які відбуваються у чітко визначеному порядку та не можуть відокремлюватися одна від одної. При цьому відбувається обробка отриманих інформаційних даних та узагальнення отриманих результатів у вигляді звітної інформації» [48, с. 153]. У розробленій моделі автори виділяють чотири стадії формування облікової інформації щодо даних активів: «Стадія 1: організаційні аспекти побудови обліку основних засобів (визначення елементів Облікової політики, вибір первинних документів (у відповідності до затверджених форм) або розробка власних, побудова графіків документообігу, визначення обов'язків облікових працівників (затвердження посадових інструкцій); Стадія 2: спостереження, фіксування та документування операцій, які засвідчують факти господарського життя; Стадія 3: Систематизація та групування облікової інформації; Стадія 4: Узагальнення отриманої облікової інформації про об'єкти основних засобів для формування показників фінансової звітності» [48, с. 153].

Враховуючи вищезазначене, відмітимо, що типові форми, які були затверджені наказом Міністерством статистики України від 29 грудня 1995 р. № 352 (втратили чинність 22.10.2021р.) дійсно були застарілими, не адаптованими до сучасних потреб та досить громіздкими. Разом з тим, відповідно до п. 2.7 Положення №88 приватний сектор і до цього часу мав право самостійно розробляти форми первинних документів для обліку необоротних матеріальних активів. Тому, підприємства мають вибір, або ж використовувати рекомендовані форми документів, які розроблені та затвердженні для державного сектору, або ж розробляти індивідуальні форми документів для обліку основних засобів та ІНМА самостійно, адаптувати їх до конкретних умов виробництва і підприємства, але з обов'язковим

дотриманням вимог законодавства. На нашу думку, у будь-якому випадку рішення щодо вибору форм первинних та зведених документів (розроблені самостійно чи використання форм державного сектору) доцільно відобразити в Наказі «Про облікову політику підприємства».

Пропонуємо альтернативні підходи щодо окремих форм первинних документів з надходження (табл. 2.1, Додаток А), нарахування амортизації (табл. 2.2, Додаток Б), вибуття ОЗ (табл. 2.3, Додаток В) як вагової складової необоротних матеріальних активів. Дані документи можна використовувати й для малоцінних необоротних матеріальних активів.

Таблиця 2.1

Документальне оформлення операцій з надходження основних засобів

Шлях надходження	Рекомендована форма первинного документу	Інформація, яку необхідно відображати в документі (крім обов'язкових реквізитів)
Придбання у постачальника	Акт введення в експлуатацію об'єктів основних засобів	1. Інвентарний номер
Придбання через підзвітну особу		2. Назва об'єкта
Внесок у статутний капітал		3. Шлях надходження
Безкоштовне отримання		4. Вид первісної вартості (капітальні інвестиції на придбання (створення)/справедлива вартість)
Обмін на подібний об'єкт		5. Первісна вартість (сума, грн.)
Обмін на неподібний об'єкт		6. Ліквідаційна вартість
Виготовлені власними силами		7. Рік випуску об'єкта
		8. Результати огляду
		9. Висновок комісії
		10. Перелік документів щодо об'єкта та матер.-відпов. особа
		11. Бухгалтерські дані (рахунок, код аналітичного обліку, первісна вартість, дата початку нарахування амортизації, метод амортизації, строк корисного використання, рахунок обліку витрат (для нарахування амортизації))

Вважаємо, що правильне оформлення реквізитів зазначених у табл. 2.1 забезпечує достовірність облікової інформації, її відповідність законодавству та полегшує подальший контроль за використанням основних засобів. Цей перелік інформації є важливим та необхідним для забезпечення повноти і

достовірності обліку основних засобів. Таким чином, наявність таких даних в акті введення в експлуатацію сприяє правильному документальному оформленню, ефективному контролю та обґрунтованості бухгалтерських операцій.

Таблиця 2.2

Документальне оформлення нарахування амортизації об'єктів
основних засобів

Призначення	Рекомендована форма первинного документу	Інформація, яку необхідно відображати в документі (крім обов'язкових реквізитів)
Амортизація	Розрахунок амортизації об'єктів основних засобів (окремо за кожним методом амортизації)	1. Субрахунок амортизації для об'єкта 2. Інвентарний номер 3. Назва об'єкта 4. Дата введення в експлуатацію 5. Первісна вартість (сума, грн.) 6. Ліквідаційна вартість 7. Вартість, що амортизується 8. Річна сума амортизації 9. К-сть місяців корисного використання у періоді 10. Сума зносу на початок 11. Сума нарахованої амортизації за період 12. Нагромаджена сума амортизації на кінець періоду 13. Залишкова вартість об'єкта 14. Субрахунок витрат 15. Відповідальні особи

Вважаємо, що коректне відображення даних у Розрахунку амортизації об'єктів основних засобів (окремо за кожним методом амортизації) забезпечить точність бухгалтерського обліку, відповідність законодавчим вимогам і спрощує процес аналізу та контролю за станом основних засобів.

На нашу думку, Акт вибуття з експлуатації об'єктів основних засобів є важливим документом, що забезпечує належне оформлення господарських операцій, пов'язаних із вибуттям основних засобів. Зокрема, документ є офіційним підтвердженням факту припинення використання об'єкта та його вилучення з обліку, що знижує ризики непорозумінь із контролюючими

Таблиця 2.3

Документальне оформлення операцій вибуття основних засобів

Шлях вибуття	Рекомендована форма первинного документу	Інформація, яку необхідно відобразити в документі (крім обов'язкових реквізитів)
Ліквідація	Акт вибуття з експлуатації об'єктів основних засобів	1. Інвентарний номер
Внесок у статутний капітал інших підприємств		2. Назва об'єкта
Безкоштовна передача		3. Номер паспорта
Обмін на подібний об'єкт		4. Первісна вартість (сума, грн.)
Обмін на неподібний об'єкт		5. Знос (амортизація)
		6. Ліквідаційна вартість
		7. Рік випуску об'єкта
		8. Результати огляду
		9. Висновок комісії
		10. Бухгалтерські дані (рахунок, код аналітичного обліку, первісна вартість, дата початку нарахування амортизації, строк корисного використання, рахунок обліку витрат (для нарахування амортизації))

органами. Акт деталізує підстави (причини) для списання основних засобів, містить дані про первісну, залишкову вартість, ліквідаційну вартість та результати оцінки об'єкта, що сприяє точності фінансового обліку.

В ПрАТ «Тернопільський молокозавод» для обліку надходження, руху та вибуття об'єктів основних засобів та необоротних матеріальних активів застосовують типові форми, що використовуються суб'єктами державного сектору згідно Наказу Міністерства фінансів України №818 від 13.09.2016р.

Отже, запропоновані альтернативні форми первинних документів з надходження, руху та вибуття об'єктів основних засобів є доцільними і необхідними для забезпечення юридичної, бухгалтерської та управлінської коректності операцій, пов'язаних з основними засобами. Це сприятиме дотриманню законодавства, прозорості обліку та ефективному управлінню необоротними матеріальними активами підприємства.

2.2. Методика та організація обліку необоротних матеріальних активів

Актуальність дослідження методики та організації обліку необоротних матеріальних пов'язана з тим, що дані активи становлять значну частину ресурсів підприємств, їх ефективне використання безпосередньо впливає на фінансові результати та конкурентоспроможність. Періодичні зміни в нормативно-правових актах та стандартах, в тому числі й міжнародних стандартах фінансової звітності (МСФЗ), вимагають адаптації бухгалтерського обліку до відповідних змін. Як зазначалось у питанні 2.1, скасування типових форм первинних документів створило потребу в розробці нових, більш ефективних форм для обліку операцій з необоротними матеріальними активами. Впровадження автоматизованих систем управління обліком вимагає перегляду традиційних методів фіксації і аналізу операцій з НМА. Важливою є й аналітична складова, оскільки необоротні активи потребують ефективного аналітичного обліку для прийняття обґрунтованих управлінських рішень щодо їх придбання, модернізації чи списання. Тому дослідження методики та організації обліку необоротних матеріальних активів є необхідним з метою підвищення якості бухгалтерського обліку, забезпечення прозорості фінансової звітності та підтримки ефективного управління підприємствами в сучасних умовах. Це дозволить вирішувати актуальні питання документування, оцінки та бухгалтерського обліку активів, адаптуватися до змін законодавства та сучасних цифрових технологій.

Даценко Г. В., Гладій І. О., Майстер Л. А. зазначають: «роль необоротних активів в діяльності підприємства важлива та багатогранна. По-перше, вони визначають виробничий потенціал підприємства, оскільки необоротні активи безпосередньо впливають на обсяги виробництва продукції, робіт або послуг. Крім того, вони мають великий вплив на фінансові показники підприємства, а саме на їх вартість і витрати, пов'язані з експлуатацією, впливають на прибуток, рентабельність та інші фінансові показники. Їхня вартість є одним

із ключових чинників, які визначають ринкову ціну підприємства, тому вони є важливим аспектом у процесі оцінки бізнесу та у прийнятті стратегічних рішень» [6, с. 26].

Попри значну увагу регулюючих органів і науковців до обліку необоротних матеріальних активів, на підприємствах все ще існують певні труднощі та недоліки в цій сфері. Основними з них є проблеми, пов'язані з нормативно-правовою базою, методологією обліку та організацією облікових процесів. Нормативно-правові аспекти розглянуто й надано певні пропозиції у питанні 1.2. Тому в даному питанні розглянемо особливості методики та організації обліку необоротних матеріальних активів, зокрема основних засобів та інших необоротних матеріальних активів.

Згідно НП(С)БО 7 «Основні засоби» – це «матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх у процесі виробництва або постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік)» [34]. Основні засоби, які мають специфічні особливості і згідно Податкового кодексу України їхня вартість не перевищує 20 тис. грн. відображаються в обліку як інші необоротні матеріальні активи.

Активами визнаються основні засоби якщо: «існує ймовірність того, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди, пов'язані з використанням цього об'єкта, і його вартість може бути достовірно визначена» [34]. Порядок відображення надходження основних засобів у бухгалтерському обліку та формування їх первісної вартості залежить від того, яким чином і на яких умовах вони придбані.

В ПрАТ «Тернопільський молокозавод» НМА можуть надходити різними шляхами, серед яких: придбання за грошові кошти (найпоширеніший шлях, коли підприємство купує НМА за рахунок власних, позикових або залучених коштів); створення власними силами (НМА можуть бути

виготовлені самим підприємством, наприклад, будівництво власних будівель або виробництво обладнання); безоплатне отримання (надходження активів у вигляді благодійної допомоги, грантів або подарунків); внесення до статутного капіталу (НМА можуть бути внесені засновниками як внесок до статутного капіталу підприємства); обмін (бартер) (надходження НМА в обмін на інші активи, роботи чи послуги); оренда з правом викупу (лізинг) (НМА можуть надійти на підприємство через фінансовий або операційний лізинг із подальшим правом викупу); придбання в результаті об'єднання підприємств (активи можуть бути отримані внаслідок злиття або приєднання інших компаній); надходження в результаті модернізації або реконструкції (поліпшення існуючих об'єктів основних засобів може збільшувати їхню вартість або створювати нові об'єкти); виявлення необлікованих об'єктів (під час інвентаризації можуть бути виявлені основні засоби, що раніше не були обліковані). Як бачимо, різноманітність шляхів надходження основних засобів зумовлює необхідність чіткого документального оформлення кожної операції, адже це впливає на правильність обліку первісної вартості та подальшого відображення у фінансовій звітності.

Згідно НП(С)БО 7 «Основні засоби» об'єкти, які потребують встановлення, тобто виконання комплексу робіт для приведення його у експлуатаційний стан, облік таких витрат здійснюється за дебетом рахунку 15 «Капітальні інвестиції». Після завершення монтажних робіт і введення об'єкта в експлуатацію накопичені витрати списуються з рахунку 15 на рахунок основних засобів.

В ПрАТ «Тернопільський молокозавод» облік основних засобів згідно Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій ведеться на рахунку 10 «Основні засоби». Складовими основних засобів згідно Плану рахунків є: «інвестиційна нерухомість, земельні ділянки, капітальні витрати на поліпшення земель, будинки та споруди, машини та обладнання, транспортні

засоби, інструменти, прилади та інвентар, тварини, багаторічні насадження, інші основні засоби» [16].

Облік ІНМА згідно Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій ведеться на рахунку 11 «Інші необоротні матеріальні активи». Складовими ІНМА згідно Плану рахунків є: «бібліотечні фонди, малоцінні необоротні матеріальні активи, тимчасові (нетитульні) споруди, природні ресурси, предмети прокату, інші необоротні матеріальні активи» [16].

Відмітимо, що з 23.05.2020р. змінилась вартісна межа визнання основних засобів відповідно до змін у Податковому кодексі. Так, актив відображається у складі основних засобів, якщо вартість його придбання чи створення перевищує 20 тис. грн. Первісна вартість визначається за правилами НП(С)БО 7 «Основні засоби». В даному випадку необхідно врахувати наступний аспект: при придбанні активу підприємством-платником ПДВ (за умови, якщо продавець також платник ПДВ), вхідний ПДВ не включається до первісної вартості об'єктів основних засобів. Якщо ж підприємство-покупець не є платником ПДВ, тоді до первісної вартості активу включається вся сума разом з ПДВ (навіть якщо підприємство-продавець є платником ПДВ). Це один з важливих критеріїв щодо зарахування придбаного активу до основних засобів або ж ІНМА.

Разом з тим, важливим є правильне розмежування та віднесення активу до ІНМА (зокрема малоцінного необоротного матеріального активу) чи малоцінного швидкозношуваного активу (далі по тексті – МШП). Досить часто на практиці активи з незначною вартістю відносять до МШП, хоча такі активи використовуються більше одного року (наприклад, калькулятори чи дрібний ремонтний інструмент). Вважаємо це некоректним і рекомендуємо активи з терміном експлуатації більше одного року відображати на субрахунку 112 «Малоцінні необоротні матеріальні активи». Таким чином, важливим критерієм віднесення до ІНМА чи МШП є строк експлуатації об'єктів.

Врахування вищезазначеного сприятиме правильному відображенню у бухгалтерському обліку і фінансовій звітності вартості даних активів.

Ряд проблемних аспектів щодо діючої практики обліку безоплатно отриманих основних засобів чи МНМА було вирішено завдяки зближенню бухгалтерського та податкового обліку. Згідно Податкового кодексу України та НП(С)БО безоплатно отримані необоротні матеріальні визначаються оподатковуваним доходом. Дані господарські операції та кореспонденцію рахунків відобразимо в табл. 2.4.

Таблиця 2.4

Кореспонденція рахунків з обліку безоплатно отриманих
необоротних матеріальних активів

№	Зміст господарських операцій	Дт	Кт
1	До складу основних засобів зараховано безоплатно отримані активи (основні засоби, ІНМА) за їх справедливою вартістю	10,11	424
2	Нараховано амортизацію за безоплатно отриманими основними засобами	23, 91-93	13
3	Відображено дохід у сумі нарахованої амортизації	424	745

Амортизаційна політика підприємства суттєво впливає на розмір його податкових зобов'язань і, відповідно, на фінансові результати діяльності. Тому підприємству важливо обрати таку стратегію нарахування амортизації, яка дозволить мінімізувати податкові платежі, підвищити рівень рентабельності та покращити фінансовий стан.

Сума амортизаційних відрахувань також безпосередньо впливає на прибуток: із зростанням амортизаційних витрат прибуток зменшується, і навпаки. Зменшення оподаткованого прибутку через високі суми амортизаційних відрахувань сприяє зниженню податку на прибуток, що, своєю чергою, забезпечує збільшення власних фінансових ресурсів підприємства.

Згідно з НП(С)БО 7 «Основні засоби», амортизація визначається як «систематичний розподіл вартості основних засобів, яка амортизується, протягом строку їх корисного використання (експлуатації)» [34]. Методи амортизації основних засобів визначають порядок розподілу їхньої вартості на

витрати протягом строку корисного використання. В Україні використовуються такі основні методи амортизації: прямолінійний, кумулятивний, виробничий, зменшення залишкової вартості, прискореного зменшення залишкової вартості. Вибір методу амортизації залежить від характеру використання активу. В ПрАТ «Тернопільський молокозавод» прямолінійний метод найчастіше застосовується для об'єктів, що забезпечують рівномірну користь, тоді як виробничий метод доцільний для активів із нерівномірним навантаженням, прискорені методи доцільно застосовувати до об'єктів основних засобів, які зношуються у перші роки експлуатації. Дані аспекти зазначені в Наказі про облікову політику підприємства.

У податковому обліку правила нарахування амортизаційних відрахувань значною мірою узгоджуються з нормами НП(С)БО. Як у бухгалтерському, так і в податковому обліку, основні засоби та інші необоротні матеріальні активи класифікуються на 16 груп. Для кожної групи встановлюються не фіксовані норми амортизації, а мінімально допустимі строки корисного використання, які визначаються відповідно до ПКУ. Строк корисного використання конкретного об'єкта встановлюється наказом підприємства під час його зарахування на баланс. Важливо, що цей строк не може бути меншим за мінімальний, визначений законодавством. Це забезпечує узгодженість між бухгалтерськими та податковими вимогами й дозволяє уникнути порушень у процесі обліку.

Відповідно до пп. 138.3.1. ПКУ, нарахування амортизації призупиняється на період його добудови, модернізації, консервації, дообладнання та реконструкції тощо.

Нарахована амортизація необоротних матеріальних активів відображається на рахунку 13 «Знос (амортизація) необоротних активів» з наступною деталізацією на відповідних субрахунках.

Зазначимо, що нарахування амортизації відіграє певною мірою технічну функцію, адже, фактично, амортизаційні відрахування ніде не акумулюються, не є внутрішнім джерелом інвестицій та не забезпечують відтворення основних засобів. Тому, вважаємо, що створення на підприємствах, як великих, так і середніх, амортизаційного резерву для заміни, ремонту чи оновлення ОЗ

та ІНМА є доцільним. Для цього, управлінському персоналу необхідно розробити механізм створення такого резерву, забезпеченого реальними грошовими коштами. Пропонуємо наступний механізм амортизаційного резерву для заміни, ремонту чи оновлення ОЗ та ІНМА: частину виручки від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг (10-15%) акумулювати на окремому рахунку в банківській установі. Кошти, на короткостроковій основі, можна ставити на депозитні рахунки (сьогодні дану послугу для підприємств широко пропонують банківські установи). Таким чином кошти не будуть заморожені, та можуть бути доступними для використання за основним призначенням у потрібний час. Облік коштів доцільно відображати на субрахунку 317 «Амортизаційний резерв для заміни, ремонту чи оновлення необоротних матеріальних активів». Необоротні матеріальні активи можуть вибувати з підприємства різними шляхами (рис. 2.2).



Рисунок 2.2. Шляхи вибуття необоротних матеріальних активів

Реалізація НМА – це процес його продажу іншій особі (юридичній або фізичній). У бухгалтерському обліку це операція, яка включає списання залишкової вартості (НМА переводиться до групи необоротних активів, утримуваних для продажу), амортизації, а також відображення доходів від продажу та фінансового результату (прибутку чи збитку). Кореспонденція рахунків з обліку реалізації НМА відображено в Додатку Г.

Відображення кореспонденції рахунків щодо господарських операцій, пов'язаних з обміном на подібний або неподібний об'єкт, як внесок у статутний капітал іншого підприємства відображено в Додатку Д.

Для операцій з безоплатної передачі, ліквідації та форс-мажорних обставин Планом рахунків передбачено субрахунок 976 «Списання необоротних активів». Залишкова вартість НМА та витрати щодо ліквідації відображаються за дебетом даного рахунку. Вважаємо, що аналітичний облік НМА з безоплатної передачі, ліквідації та форс-мажорних обставин доцільно деталізувати аналітичними рахунками 4 та 5 порядку з деталізацією причин вибуття:

➤ 976.1 «Списання ліквідованих НМА»

976.1.1 «Списання МНА у результаті морального зносу та непридатності до використання»

976.1.2 «Списання НМА у результаті форс-мажорних подій»

976.1.3 «Списання НМА у результаті інших подій»

➤ 976.2 «Списання безкоштовно переданих НМА»

Запропонована деталізація аналітичного обліку на рахунку 976 дозволяє підприємству вести більш структурований, точний і достовірний для управління облік НМА, посилить контроль за операціями при їх вибутті, полегшить перевірку даних під час внутрішнього та зовнішнього аудиту, дозволить підприємству швидше визначати фінансові наслідки від різних типів вибуття та приймати обґрунтовані рішення.

РОЗДІЛ 3

АУДИТ ТА АНАЛІЗ НЕОБОРОТНИХ МАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ

3.1. Організація аудиту необоротних матеріальних активів

Актуальність здійснення аудиту необоротних матеріальних активів зумовлена їх значною часткою у структурі активів підприємства та важливістю для забезпечення стабільної фінансової діяльності. Необоротні матеріальні активи, такі як основні засоби (будівлі, обладнання, транспортні засоби), є основою виробничого процесу та забезпечують тривале використання ресурсів у діяльності компанії. Вони забезпечують безперервний виробничий процес та підвищують ефективність виробництва, є запорукою економічної стабільності та спрямовані на прискорення процесу відтворення. Від ефективного управління необоротними матеріальними активами залежить не лише рівень продуктивності підприємства, але й його фінансова стійкість та конкурентоспроможність на ринку.

В сучасних умовах економічної нестабільності, швидких змін законодавства та високих ризиків заниження або завищення вартості активів, здійснення аудиту необоротних матеріальних активів набуває особливої важливості. Аудит дозволяє забезпечити достовірність і точність даних у фінансовій звітності, виявити помилки або зловживання у відображенні активів, а також оцінити ефективність використання ресурсів підприємства.

Застосування якісного аудиту сприяє підвищенню прозорості управління активами, зниженню фінансових ризиків та покращенню інвестиційної привабливості компанії. Таким чином, проведення аудиту необоротних матеріальних активів є невід'ємною складовою ефективною системи внутрішнього контролю та управління підприємством, що підкреслює актуальність цієї теми у сучасних економічних умовах.

Як зазначалось у Розділі 1 до необоротних матеріальних активів відносяться основні засоби та інші необоротні матеріальні активи. Тому

розглянемо детально організаційні та методичні особливості аудиту даних видів необоротних активів.

Вчені-економісти Кулаковська Л. П., Піча Ю. В. метою аудиту необоротних матеріальних активів вважають: «... об'єктивний збір і оцінку даних про економічні дії і події з необоротними матеріальними активами, з метою встановлення ступеня відповідності цих тверджень прийнятим нормам бухгалтерського обліку та надання результатів перевірки зацікавленим користувачам» [21, с. 255].

Давидов Г. М. мету аудиту необоротних матеріальних активів розглядає у взаємозв'язку із завданнями: «... встановлення правильності документального оформлення і своєчасного відображення в обліку операцій з необоротними матеріальними активами, їх надходження, внутрішнього переміщення і вибуття; перевірку правильності розрахунку, своєчасного відображення в обліку зносу необоротних матеріальних активів; перевірку правильності відображення в обліку фінансових результатів від вибуття необоротних матеріальних активів, контроль за збереженням необоротних матеріальних активів; перевірку правильності проведення індексації необоротних матеріальних активів; перевірку порядку відображення ремонту» [7, с.83].

Вважаємо, що основною метою аудиту необоротних матеріальних активів є перевірка правильності обліку, ефективності використання та збереження активів підприємства, а ключові завдання аудиту необоротних матеріальних активів спрямовані на забезпечення достовірності та обґрунтованості фінансової інформації, що відображається у звітності підприємства.

Джерела інформації для отримання аудиторських доказів з обліку необоротних матеріальних активів відображені на рис. 3.1.

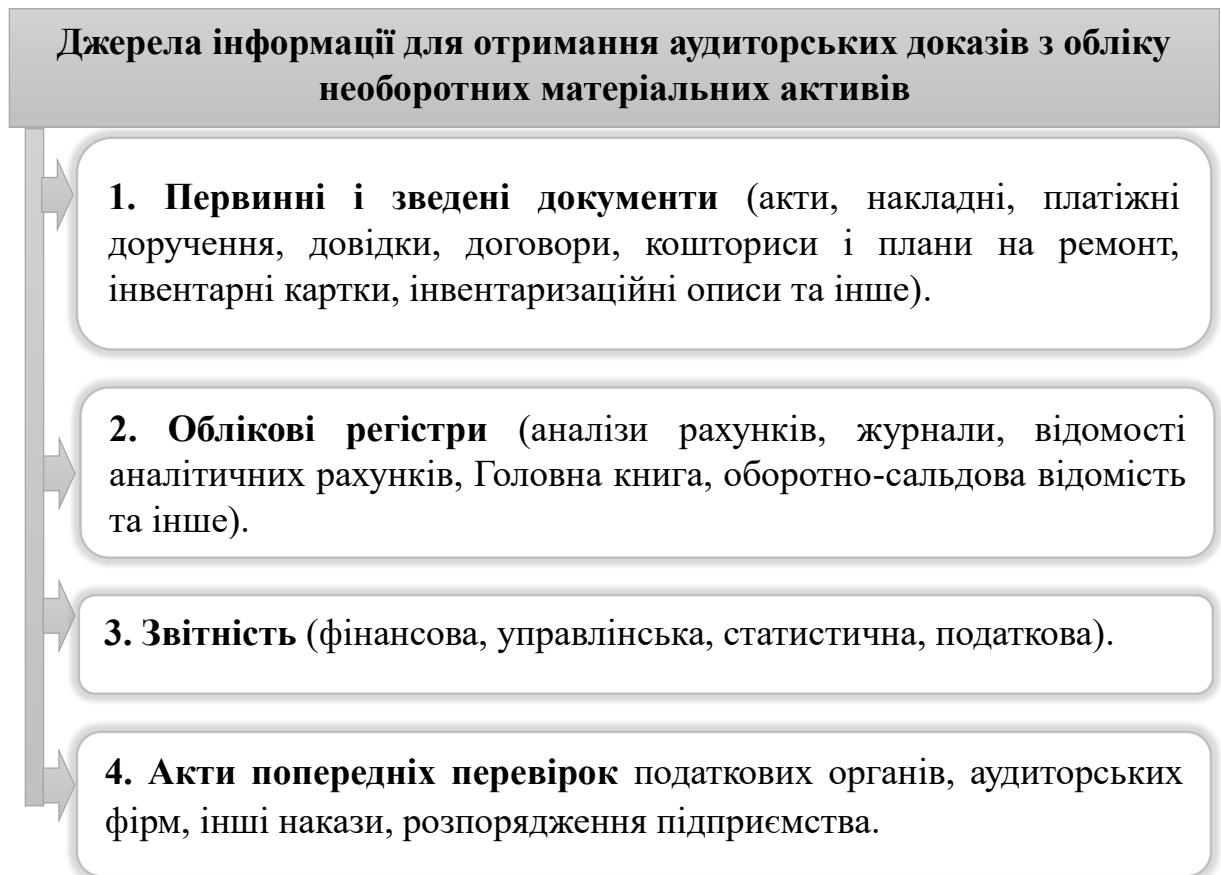


Рис. 3.1. Джерела інформації для отримання аудиторських доказів з обліку необоротних матеріальних активів

Виходячи з основної мети та завдань аудиту необоротних матеріальних активів рекомендуємо наступну модель (етапи перевірки) аудиту надходження, використання та вибуття необоротних матеріальних активів в підприємстві (рис. 3.2).

Розглянемо детально дані етапи перевірки, відображені на рис. 3.2.

1. Перевірка наявності та збереження необоротних матеріальних активів передбачає:

-  Встановлення фактичної наявності основних засобів та ІНМА шляхом інвентаризації та звірки з даними обліку. Інвентаризація проводиться згідно Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань відповідно до Наказу МФУ від 02.09.2014 р. № 879.
-  Оцінку стану та збереження активів, включаючи аналіз фізичного зносу та амортизації.

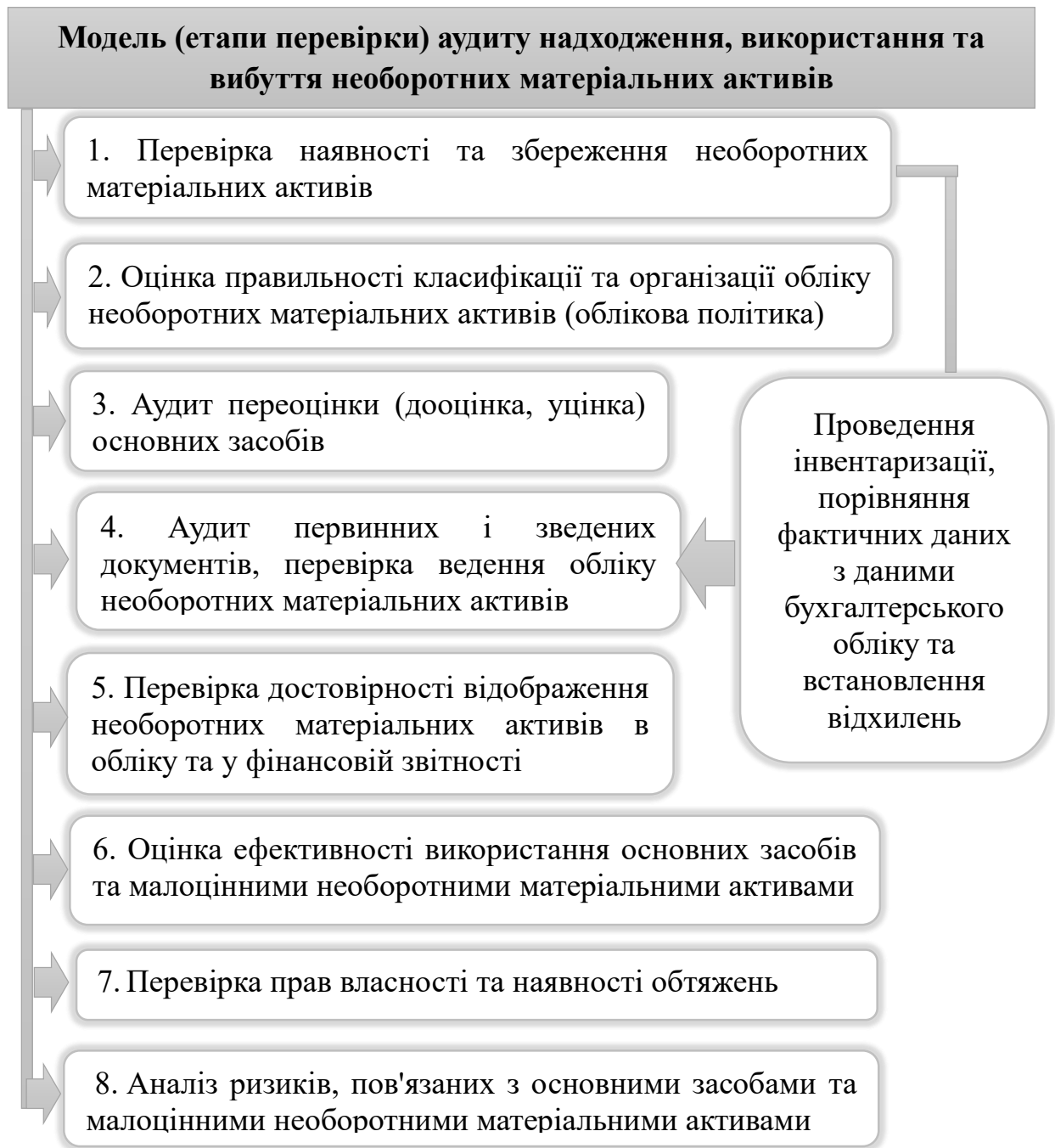


Рис. 3.1. Модель (етапи перевірки) аудиту надходження, використання та вибуття необоротних матеріальних активів в підприємстві
[розроблено автором]

Необхідно зазначити, що на даному етапі аудиторської перевірки аудитору також слід звернути увагу на відповідність даних бухгалтерського обліку щодо залишкової вартості об'єктів основних засобів та їхньої ринкової вартості. У випадку суттєвої різниці між вартістю за даними бухгалтерського обліку та ринковою, надати рекомендації керівництву підприємства щодо

усунення таких недоліків. Вважаємо, що дане порівняння вартості (залишкової та справедливої) доцільно застосовувати до об'єктів основних засобів, які експлуатуються терміном більше 5 років.

З цією метою пропонуємо застосовувати робочий документ з перевірки відповідності залишкової вартості до справедливої (ринкової) вартості основних засобів та ІНМА (табл. 3.1).

Таблиця 3.1

Аудиторська фірма _____
 Підприємство _____
 Термін перевірки _____
 Період перевірки _____

Перевірка відповідності залишкової вартості об'єктів основних засобів та ІНМА до їх справедливої (ринкової) вартості

№ з/п	Назва об'єкта	Термін експлуатації	Первісна вартість за даними бухгалтер. обліку	Залишкова вартість за даними бухгалтер. обліку	Справедлива (ринкова) вартість *	Відхилення (+/-)	Рекомендації
1	2	3	4	5	6	7	8
1.							
2.							
3.							
і т. д.							
Аудитор _____							
* Оцінка основних засобів та ІНМА згідно зі статтею 3 Закону № 2658 повинна проводитись професійним оцінювачем, а дані відображатись у Звіті про оцінку майна.							

У випадку суттєвих відхилень, підприємству доцільно вжити певні заходи на предмет відповідності залишкової вартості справедливій ринковій вартості.

2. Оцінка правильності класифікації та організації обліку необоротних матеріальних активів (облікова політика) має на меті:

- ✚ Перевірку правильності класифікації основних засобів за групами (будівлі, обладнання, транспортні засоби тощо).
- ✚ Визначення відповідності методів оцінки та амортизації встановленим стандартам бухгалтерського обліку та політиці підприємства. Бурова Т. А.

зазначає, що «...аудит організації обліку базується на вивченні: а) наказу про облікову політику підприємства, компанії; б) перевірці правильності віднесення основних засобів у складі активів в бухгалтерському обліку згідно П(С)БО 7 і податковому – Податкового кодексу України (ПКУ); в) класифікації основних засобів в бухгалтерському обліку згідно діючого Плану рахунків – 10 груп і податкового обліку згідно ПКУ – 16 груп; г) достовірності строку корисної експлуатації обладнання, транспортних засобів та інше; д) правильності визначення ліквідаційної вартості основних засобів; е) наявності і виконанні графіку документообігу» [1, с. 35].

3. Аудит переоцінки (дооцінки, уцінки) основних засобів передбачає аналіз доцільності проведення переоцінки та відображення даних щодо зміни вартості в відповідних документах (інвентарних картках) та облікових регістрах.

4. Аудит первинних і зведених документів, перевірка ведення обліку необоротних матеріальних активів включає перевірку повноти змісту первісної вартості (рах. 63,685, 372), якості складання документів, аналізується та перевіряється законність та доцільність вибуття основних засобів та ІНМА.

Даний етап аудиторської перевірки включає наступні питання: а) співставлення даних первинних документів і облікових регістрів; б) порівняння залишків вартості основних засобів в синтетичних і аналітичних регістрах; в) перевірку бухгалтерських записів згідно діючих нормативних документів, особливо по їх руху, ремонту, модернізації та реконструкції; г) співставлення фактичних методів нарахування зносу необоротних активів з даними наказу про облікову політику та економічна ефективність їх використання; д) нарахування амортизації та облік руху основних засобів (ремонт, реконструкція); е) правильність віднесення сум зносу основних засобів та ІНМА в складі витрат за видами діяльності [1, с. 35].

5. Перевірка достовірності відображення необоротних матеріальних активів у фінансовій звітності включає:

- ✚ Аналіз точності відображення вартості основних засобів та ІНМА у балансі підприємства.
- ✚ Перевірка правильності розрахунку амортизації та її відображення у звітності.
- ✚ Оцінка коректності обліку переоцінки основних засобів, їхнього вибуття або продажу.

6. Оцінка ефективності використання основних засобів та ІНМА:

- ✚ Аналіз ефективності використання основних засобів, визначення рівня їх завантаженості та продуктивності.
- ✚ Виявлення неефективно використовуваних або простоюючих активів та надання рекомендацій щодо їх оптимізації.

7. Перевірка прав власності та наявності обтяжень:

- ✚ Перевірка документів, що підтверджують право власності на основні засоби (договори купівлі-продажу, акти приймання-передачі тощо).
- ✚ Встановлення наявності можливих обтяжень, застав або інших юридичних обмежень щодо основних засобів.

8. Аналіз ризиків, пов'язаних з основними засобами та ІНМА:

- ✚ Оцінка можливих ризиків, пов'язаних із знеціненням активів, фізичним зносом або змінами на ринку.
- ✚ Виявлення можливих випадків шахрайства, зловживань або недбалого відображення інформації щодо основних засобів у звітності.

Виконання даних завдань дозволяє аудитору забезпечити достовірність та точність даних про основні засоби та ІНМА у фінансовій звітності, підвищити прозорість та ефективність управління активами підприємства, а також надати рекомендації для покращення їх використання та обліку.

На основі визначених завдань, аудитор складає План та програму перевірки необоротних матеріальних активів, попередньо здійснивши аналіз якості стану внутрішнього контролю в підприємстві. За результатами

перевірки формується Звіт аудитора з аналізом існуючого стану та наданням пропозицій щодо усунення недоліків та приведення бухгалтерського обліку необоротних матеріальних активів у задовільний стан.

В ПАТ «Тернопільський молокозавод» аудит здійснює незалежна аудиторська компанія ТОВ «Нексія ДК Аудит», м. Львів на підставі Договору про надання професійних послуг від 23 листопада 2023 року. Аудит господарської діяльності за 2023р. проводився у період з 06 серпня 2024 р. та завершено 26 серпня 2024 р. За результатами аудиту складено та подано на сайті ПАТ «Тернопільський молокозавод» фінансову звітність за 2023р. та Звіт незалежного аудитора.

Отже, аудит необоротних матеріальних активів є трудомістким і відповідальним процесом, метою якого є отримання достовірної інформації для прийняття управлінських рішень. Аудит необоротних матеріальних активів базується на перевірці відповідності обліку вимогам законодавства та стандартів (перевірка правильності оцінки, амортизації, переоцінки, списання та ліквідації активів); оцінці ефективності використання основних засобів (аналізі раціонального використання активів підприємства та виявленні нерентабельних чи невикористовуваних активів), перевірці збереження основних засобів (встановлення фактичної наявності активів через інвентаризацію), виявленні можливих порушень або шахрайств (контроль за рухом активів (придбання, продаж, оренда тощо), розробці пропозицій щодо покращення управління основними засобами. Результатом аудиту є не лише підтвердження достовірності даних, але й важливі рекомендації для керівництва щодо покращення облікової політики та мінімізації ризиків з метою ефективного управління матеріальними необоротними активами.

3.2. Аналіз необоротних матеріальних активів ПАТ «Тернопільський молокозавод»

Актуальність проведення аналізу необоротних матеріальних активів визначається їхньою важливою роллю у діяльності підприємства. Основні засоби, будівлі, машини та інше обладнання є ключовими ресурсами, які забезпечують виробничий процес і формують основу для досягнення стратегічних цілей підприємства, а технічний стан та прогресивність основних засобів значною мірою визначають виробничий потенціал і конкурентоспроможність підприємства.

Окрім вище зазначеного, аналіз необоротних матеріальних активів є необхідним для оцінки забезпеченості виробництва основними засобами, тобто визначення того, чи достатньо ресурсів для виконання запланованих виробничих програм. Вивчення технічного стану активів дозволяє встановити рівень їх зносу, потребу в модернізації або заміні застарілого обладнання. Оцінка ефективності використання основних засобів визначає рівень завантаження, простоїв і продуктивності.

Зростання обсягів виробництва залежить від модернізації основних засобів, адже нові технології та обладнання сприяють збільшенню продуктивності. Зниження собівартості продукції можливе завдяки оптимальному використанню сучасних засобів виробництва, що знижує витрати на ремонт, енергію та інші ресурси. Збільшення прибутку досягається через зростання ефективності та зменшення витрат, що дозволяє підприємству краще конкурувати на ринку. Проведення аналізу необоротних активів дає змогу оптимізувати виробничі процеси, забезпечити довгострокову стабільність і підвищити конкурентоспроможність.

Таким чином, аналіз необоротних активів є важливим інструментом для прийняття ефективних управлінських рішень, орієнтованих на покращення технічного рівня виробництва, підвищення економічної ефективності та забезпечення сталого розвитку підприємства.

Інформаційні джерела для проведення аналізу необоротних матеріальних активів підприємства поділяються на внутрішні (рис. 3.4) (отримані з облікової системи підприємства) та зовнішні (інформація, отримана з ринку або від регуляторних органів) (рис. 3.5). Вони забезпечують аудитора чи аналітика необхідними даними для оцінки стану та ефективності використання активів.

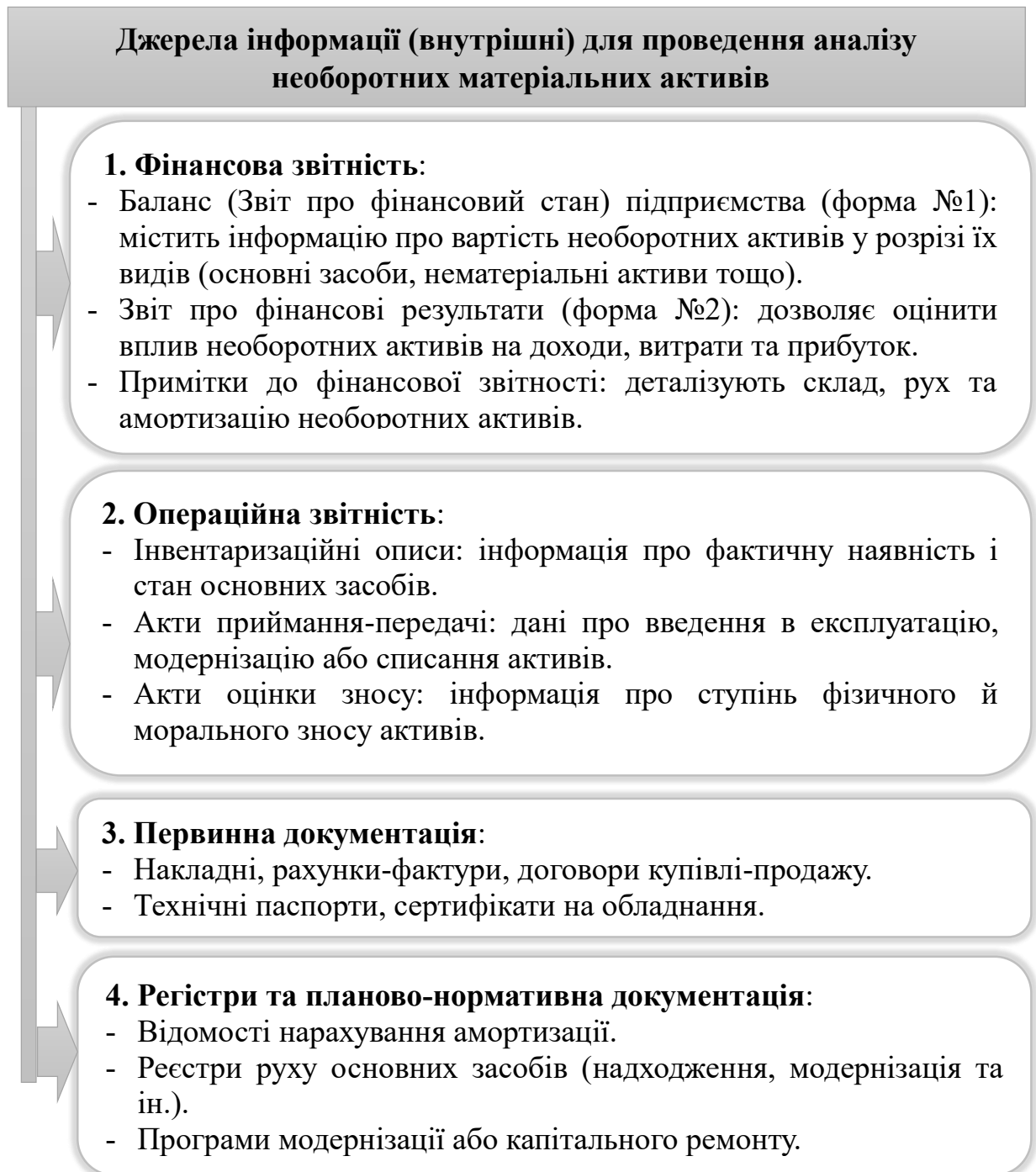


Рис. 3.4. Джерела інформації (внутрішні) для проведення аналізу необоротних матеріальних активів

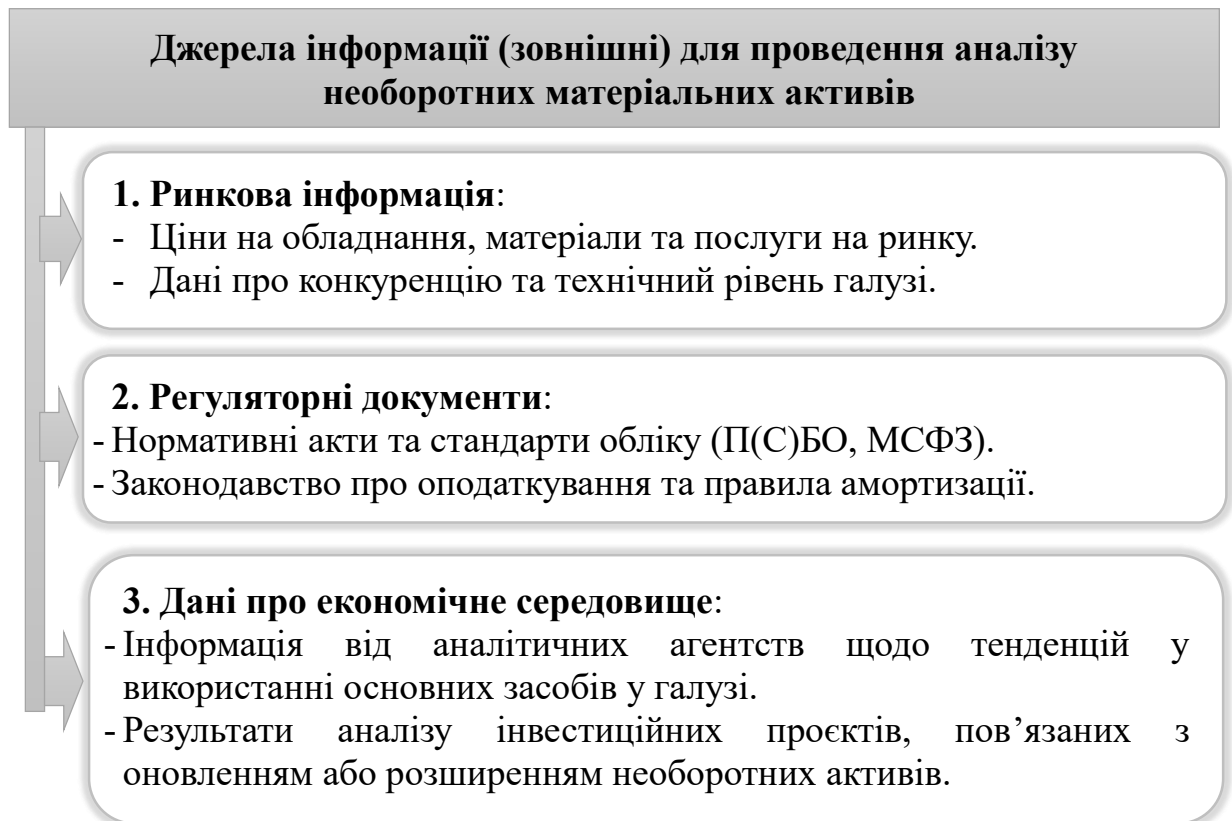


Рис. 3.5. Джерела інформації (зовнішні) для проведення аналізу необоротних матеріальних активів

Використання вищезазначених джерел дозволяє отримати комплексну картину стану необоротних матеріальних активів, здійснити аналіз, оцінити їх вплив на діяльність підприємства та розробити ефективні рекомендації для їх оптимального використання. Алгоритм аналізу необоротних матеріальних активів доцільно проводити в такій послідовності (рис. 3.6):

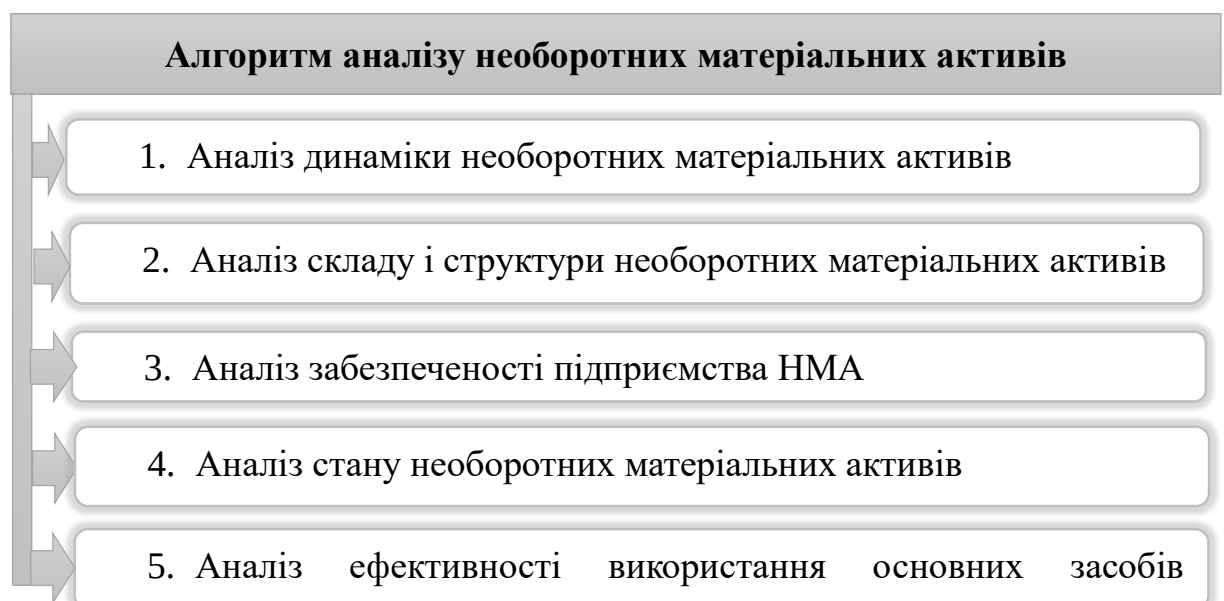


Рис. 3.6. Алгоритм аналізу необоротних матеріальних активів

Аналіз динаміки необоротних матеріальних активів показує зміни в структурі та вартісних обсягах наявних необоротних активів підприємства протягом певного періоду. Він дозволяє оцінити, як ці активи впливають на фінансові результати та загальний стан підприємства (табл. 3.2).

Таблиця 3.2

Аналіз динаміки необоротних активів форми №1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)» ПрАТ «Тернопільський молокозавод»
в 2022 - 2023 рр., тис. грн.

Показники	Рік		Абсолютний приріст (відхилення), +,-	Відносний приріст (відхилення), %
	2022	2023	2023 / 2022	2023 / 2022
Нематеріальні активи	615	364	-251	-40,81
Незавершені капітальні інвестиції	236 199	550 072	313 873	132,88
Основні засоби:	439 242	422 802	-16 440	-3,74
Інші фінансові інвестиції	2 785	789	-1 996	-71,67
НЕОБОРОТНІ АКТИВИ	678 841	974 027	295 186	43,48

Структура необоротних активів ПрАТ «Тернопільський молокозавод» в 2022-2023 рр., складалась з нематеріальних активів, незавершених капітальних інвестицій, основних засобів та інших фінансових інвестицій. Згідно даних табл. 3.2 вартість основних засобів у 2023р. зменшилась на 16440 тис. грн., або 3,74%. Таке незначне зменшення вартості основних засобів у 2023р. пов'язане із вибуттям активів через їхній фізичний та моральний знос. Враховуючи, що стратегія розвитку ПрАТ «Тернопільський молокозавод» пов'язана із збільшенням асортименту продукції, покращенням якості та збереженням корисних властивостей, придбанню сучасного виробничого обладнання повинна відводитись велика увага. У 2023р. значно зросли капітальні інвестиції, на 313 873 тис. грн, або 132,88%. Зазначимо, що значне збільшення обсягу незавершених капітальних інвестицій свідчить про активну інвестиційну діяльність підприємства, зокрема про реалізацію великих інфраструктурних або виробничих проєктів.

Незважаючи на зниження окремих компонентів (нематеріальних активів, основних засобів, фінансових інвестицій) в ПрАТ «Тернопільський молокозавод», загальне зростання необоротних активів (на 295 186 тис. грн. або 43,48%) відбулося завдяки суттєвому збільшенню незавершених капітальних інвестицій. Це свідчить про пріоритетність розвитку виробничих потужностей і потенційне збільшення вартості основних засобів у майбутньому.

Аналіз складу і структури необоротних активів показує розподіл активів за їхніми складовими елементами, їхню частку в загальній структурі активів підприємства та зміни в цьому розподілі протягом певного періоду. Цей аналіз допомагає оцінити ресурсний потенціал підприємства, виявити диспропорції у використанні активів та їхній вплив на ефективність діяльності (табл. 3.3).

Таблиця 3.3

Аналіз складу і структури необоротних активів згідно форми №1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)» ПрАТ «Тернопільський молокозавод» в 2022 - 2023 рр., тис. грн.

Показники	Рік		Рік		Абсолютний приріст (відхилення), +,-
	2022	2023	2022	2023	2023 / 2022
Нематеріальні активи	615	364	0,05	0,02	-0,03
Незавершені капітальні інвестиції	236 199	486 677	18,54	35,08	16,54
Основні засоби:	439 242	422 802	34,48	26,96	-7,52
Інші фінансові інвестиції	2 785	2 785	0,22	0,05	-0,17
НЕОБОРОТНІ АКТИВИ	678 841	912 628	53,28	62,12	8,84
ОБОРОТНІ АКТИВИ	595 154	657 662	46,72	37,88	-8,84
БАЛАНС	1 273 995	1 570 290	100	100	0

З табл. 3.3 бачимо, що у 2023р. частка незавершених капітальних інвестицій та основних засобів у структурі активів є найбільшою, відповідно 35,08% та 26,96%. Однак, вартість основних засобів у 2023р. зменшилася на 16 440 тис. грн, а частка у балансі знизилася з 34,48% до 26,96% (відбулось

зменшення на 7,52 п.п.). Це пов'язано зі списанням з балансу підприємства основних засобів.

Також спостерігаємо у 2023р. значне зростання капітальних інвестицій в абсолютній вартості – на 250 478 тис. грн (збільшення частки з 18,54% до 35,08%, приріст на 16,54 п.п.). Це є результатом активізації інвестиційної діяльності ПрАТ «Тернопільський молокозавод», спрямованої на розширення та модернізацію виробничих потужностей.

Отже, у 2023 р. загальна вартість необоротних активів зросла на 233 787 тис. грн, а їхня частка у балансі збільшилася з 53,28% до 62,12% (приріст на 8,84 п.п.). Це свідчить про збільшення інвестицій у довгострокові активи, що може мати позитивний вплив на виробничий потенціал у майбутньому.

Здійснимо аналіз складу основних засобів ПрАТ «Тернопільський молокозавод» за 2022-2023 рр. на основі Приміток до річної фінансової звітності (табл. 3.4; рис. 3.7).

Таблиця 3.4

Аналіз складу основних засобів за видами (за первісною вартістю)

ПрАТ «Тернопільський молокозавод» за 2022-2023 рр., тис. грн.

Види основних засобів	Рік		Абсолютний приріст (відхилення), +,–	Відносний приріст (відхилення), %
	2022	2023	2023 / 2022	2023 / 2022
Будівлі та споруди	165977.00	170272.00	4295,00	2,59
Машини та обладнання	532536.00	571592.00	39056,00	7,33
Транспортні засоби	22667.00	34691.00	12024,00	53,05
Земельні ділянки	2028.00	113.00	-1915,00	-94,43
Інші основні засоби	19624.00	25148.00	5524,00	28,15
Всього	742832.00	801816.00	58984,00	7,94

З табл. 3.4. спостерігаємо у 2023р. збільшення первісної вартості будівель і споруд (+4295тис. грн. або на 2,59%), машин та обладнання (+39056тис. грн. або на 7,33%), транспортних засобів (+12024тис. грн. або на

53,05%) та інших основних засобів (+5524тис. грн. або на 28,15%). Загалом, первісна вартість основних засобів у 2023р. в ПрАТ «Тернопільський молокозавод» зросла на 58984тис. грн. або на 7,94%.

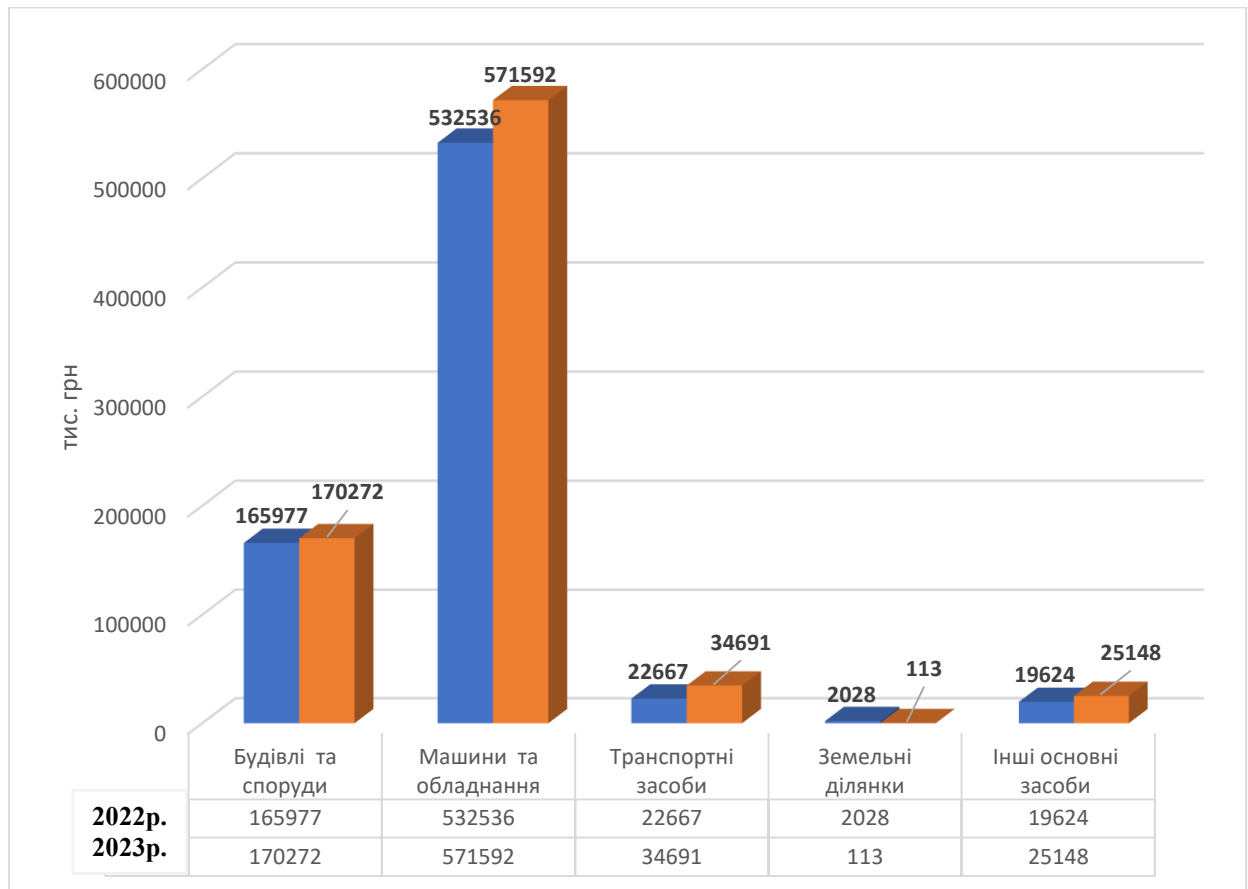


Рис. 3.7. Оцінка структури основних засобів за видами (за первісною вартістю) ПрАТ «Тернопільський молокозавод» за 2022-2023 рр., тис. грн.

Аналіз балансової вартості основних засобів відображено в табл. 3.5

Таблиця 3.5

Аналіз балансової вартості основних засобів згідно форми №1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)» ПрАТ «Тернопільський молокозавод» в 2022 - 2023 рр., тис. грн.

Показники	Рік		Абсолютний приріст (відхилення), +,-	Відносний приріст (відхилення), %
	2022	2023	2023 / 2022	2023 / 2022
Основні засоби:	439 242,00	422 802,00	-16440,00	-3,74
Первісна вартість	742832,00	801816,00	58984,00	+7,94
Знос	303590,00	379014,00	75424,00	+24,84

Порівняння табл. 3.4 та табл. 3.5 свідчить про те, що хоча первісна вартість основних засобів зросла на 58984 тис. грн. або на 7,94%, балансова (залишкова) вартість зменшилась на 16440 тис. грн. або 3,74%. Вважаємо, що поясненням таких даних є те, що в 2023р. в ПрАТ «Тернопільський молокозавод» було введено в експлуатацію машини та обладнання, транспортні засоби – тобто види основних засобів мінімальні терміни експлуатації яких 5 років, тому амортизаційні відрахування є досить значними, що й вплинуло на залишкову вартість основних засобів.

Аналіз забезпеченості необоротними матеріальними активами відображає зміни в ефективності використання основних засобів підприємства та їхній вплив на виробничу діяльність (табл. 3.6)

Таблиця 3.6

Аналіз забезпеченості ПрАТ «Тернопільський молокозавод»
необоротними матеріальними активами за 2022-2023рр., тис. грн.

Показники	Рік		Абсолютний приріст (відхилення), +, –
	2022	2023	2023 / 2022
Фондоозброєність (ФО) 2022р.=742832000/1245 2023р.=801816000/1184	596652,21	677209,46	80557,25
Коефіцієнт реальної вартості основних засобів у майні підприємства (КРВоз) 2022р.=439242000/1273995000 2023р.=422802000/1568016000	0,345	0,269	-0,075
Коефіцієнт виробничої місткості (фондомісткості) основних засобів (КФМоз) 2022р.=439242000/3526358000 2023р.=422802000/4038979000	0,125	0,105	-0,020

Зростання фондоозброєності свідчить про підвищення технічної забезпеченості працівників основними засобами, що може позитивно вплинути на продуктивність праці, абсолютний приріст у 2023р. становить 80557,25 грн/працівника.

Зниження частки основних засобів у загальній структурі активів може свідчити про переорієнтацію на інші види активів, зокрема, незавершені

капітальні інвестиції. Спостерігаємо зниження коефіцієнта реальної вартості основних засобів з 0,345 у 2022р. до 0,269% у 2023р., абсолютний приріст становить -0,075.

Коефіцієнт виробничої місткості (фондомісткості) основних засобів (КФМоз) у 2022 р. 0,125 та у 2023 р. 0,105, абсолютний приріст: -0,020. Зменшення коефіцієнта свідчить про зростання обсягу реалізованої продукції порівняно з вартістю основних засобів, що вказує на підвищення ефективності їхнього використання.

Отже, аналіз забезпеченості ПрАТ «Тернопільський молокозавод» необоротними матеріальними активами за 2022-2023рр., тис. грн. свідчить про покращення забезпечення працівників основними засобами, що може сприяти зростанню продуктивності та підвищення ефективності використання основних засобів у виробництві.

У табл. 3.7. проведемо аналіз стану необоротних матеріальних активів в ПрАТ «Тернопільський молокозавод» за 2022-2023рр.

Таблиця 3.7

Аналіз стану необоротних матеріальних активів в ПрАТ «Тернопільський молокозавод» за 2022-2023рр.

Показники	Рік		Абсолютний приріст (відхилення), +,-
	2022	2023	2023 / 2022
Коефіцієнт зносу основних засобів (КЗоз) 2022р.=303590000/742832000 2023р.=379014000/801816000	0,409	0,473	0,064
Коефіцієнт придатності основних засобів (КПоз) 2022р.=1-0,409 2023р.=1-0,473	0,591	0,527	-0,064
Коефіцієнт оновлення основних засобів (КОоз) 2022р.=(742832000-718103000)/439242000 2023р.=(801816000-742832000)/422802000	0,056	0,140	+0,083

Зростання коефіцієнта зносу на 0,064% та зменшення коефіцієнта придатності на 0,064% вказують на зростання зношеності основних засобів, що може негативно вплинути на ефективність діяльності підприємства. Однак коефіцієнт зносу основних засобів знаходиться в межах норми. Підвищення коефіцієнта оновлення з 0,056 у 2022р. до 0,14 у 2023р. свідчить про оновлення матеріально-технічної бази. Отже, хоч є незначне збільшення зношеності основних засобів, зростання коефіцієнта оновлення вказує на позитивну динаміку у розвитку матеріально-технічної бази ПрАТ «Тернопільський молокозавод», що сприятиме його конкурентоспроможності у майбутньому.

У табл. 3.8 проведемо аналіз ефективності використання необоротних матеріальних активів в ПрАТ «Тернопільський молокозавод» за 2022-2023рр.,

Таблиця 3.8

Аналіз ефективності використання необоротних матеріальних активів в ПрАТ «Тернопільський молокозавод» за 2022-2023рр., тис. грн.

Показники	Рік		Абсолютний приріст (відхилення), +,–
	2022	2023	2023 / 2022
Коефіцієнт рентабельності основних засобів (КРоз) 2022р.=113192000/439242000 2023р.=181710000/422802000	0,258	0,430	+0,172
Коефіцієнт фондovіддачі (продуктивності) основних засобів (КФВоз) 2022р.= 2870720000/439242000 2023р.=3480057000/422802000	6,536	8,231	+1,695

Зростання коефіцієнта рентабельності з 0,258 у 2022р. до 0,43 у 2023р. свідчить про підвищення ефективності використання основних засобів. Це означає, що кожна вкладена гривня в основні засоби принесла більше прибутку у 2023 році порівняно з 2022 роком.

Збільшення коефіцієнта фондovіддачі свідчить про ефективніше використання основних засобів для створення виручки (6,54 грн. виручки на 1 грн основних засобів у 2022р. та 8,23 грн виручки на 1 грн основних засобів у

2023р.). Це позитивна тенденція, яка вказує на поліпшення виробничої продуктивності та раціональніше використання ресурсів.

Отже, ПрАТ «Тернопільський молокозавод» у 2023р. демонструє позитивну динаміку ефективності використання основних засобів. Підприємство забезпечило вищу віддачу від вкладених ресурсів, що сприяє підвищенню фінансової стійкості та конкурентоспроможності. Підприємство й надалі повинно зберегти тенденцію до покращення використання основних засобів шляхом інвестування у новітні технології та модернізацію обладнання, а також проводити регулярний моніторинг ефективності використання основних засобів, щоб виявляти резерви для подальшого підвищення продуктивності.

ВИСНОВКИ

У кваліфікаційній роботі здійснено дослідження методичних і організаційних аспектів обліку і аудиту необоротних матеріальних активів підприємства та запропоновано шляхи їх удосконалення. За результатами дослідження сформульовані такі висновки:

1. Під необоротними матеріальними активами слід розуміти частину необоротних активів підприємства, що мають матеріальну форму, введенні в експлуатацію, використовуються у господарській діяльності протягом тривалого часу (понад один рік або операційний цикл, якщо він довший за рік), виконують роль засобів виробництва, поступово переносячи свою вартість на продукцію, роботи чи послуги через механізм нарахування амортизації. Така характеристика для визначення необоротних матеріальних активів як «введенні в експлуатацію» є досить правильною, адже капітальні інвестиції також можна вважати необоротними матеріальними активами. Саме даний аспект виокремлює необоротні матеріальні активи від капітальних інвестицій.

2. Для потреб ведення бухгалтерського обліку та формування інформації про дані активи у фінансовій звітності потрібно дотримуватись класифікації необоротних матеріальних активів відповідно до Плану рахунків бухгалтерського обліку, активів, капіталу та зобов'язань, форми №1 Баланс «Звіт про фінансовий стан» та НП(С)БО 7 «Основні засоби». Разом з тим, класифікація відповідно до методу нарахування амортизації, функціонального призначення, ступеня участі у виробничому процесі, за належністю та обліковим відображенням сприятиме більш ефективному управлінню необоротними матеріальними активами, забезпечуючи їх раціональне використання та достовірний облік, обґрунтоване планування та контроль за їх збереженням і оновленням.

3. Оцінка необоротних матеріальних активів дозволяє забезпечити достовірність фінансової звітності шляхом точного відображення вартості основних засобів, реально оцінити майновий стан підприємства,

можливо отримати таку інформацію про актив).

6. Типові форми первинних документів з обліку основних засобів та інших необоротних матеріальних активів, які були затверджені наказом Міністерством статистики України від 29 грудня 1995 р. № 352 та втратили чинність 22.10.2021р. дійсно були застарілими, досить громіздкими та не адаптованими до сучасних потреб обліку. Оскільки сьогодні підприємства мають право самостійно розробляти індивідуальні форми документів, але з обов'язковим дотриманням вимог законодавства пропонуємо альтернативні підходи щодо окремих форм документів, зокрема «Акт введення в експлуатацію об'єктів основних засобів» (Додаток А), «Розрахунок амортизації об'єктів основних засобів (окремо за кожним методом амортизації)» (Додаток Б), «Акт вибуття з експлуатації об'єктів основних засобів» (Додаток В). Інформація, яку запропоновано відображати в даних документах є, на нашу думку, доцільною і необхідною для забезпечення юридичної, бухгалтерської та управлінської коректності операцій, пов'язаних з основними засобами та іншими необоротними матеріальними активами.

7. Нарахування амортизації відіграє певною мірою технічну функцію, адже, фактично, амортизаційні відрахування ніде не акумулюються, не є внутрішнім джерелом інвестицій та не забезпечують відтворення основних засобів. Тому, вважаємо, що створення на підприємствах, як великих, так і середніх, амортизаційного резерву для заміни, ремонту чи оновлення ОЗ та ІНМА є доцільним. Для цього, управлінському персоналу необхідно розробити механізм створення такого резерву, забезпеченого реальними грошовими коштами. Пропонуємо наступний механізм амортизаційного резерву для заміни, ремонту чи оновлення ОЗ та ІНМА: частину виручки від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг (10-15%) акумулювати на окремому рахунку в банківській установі. Кошти, на короткостроковій основі, можна ставити на депозитні рахунки (сьогодні дану послугу для підприємств широко пропонують банківські установи). Таким чином, кошти не будуть «заморожені», та можуть бути доступними для використання за основним

призначенням у потрібний час. Облік коштів доцільно відображати на субрахунку 317 «Амортизаційний резерв для заміни, ремонту чи оновлення необоротних матеріальних активів».

8. Аналітичний облік НМА з безоплатної передачі, ліквідації та форс-мажорних обставин слід деталізувати аналітичними рахунками 4 та 5 порядку до субрахунку 976 «Списання необоротних активів» з деталізацією причин вибуття:

➤ 976.1 «Списання ліквідованих НМА»

976.1.1 «Списання МНА у результаті морального зносу та непридатності до використання»

976.1.2 «Списання НМА у результаті форс-мажорних подій»

976.1.3 «Списання НМА у результаті інших подій»

➤ 976.2 «Списання безкоштовно переданих НМА»

Запропонована деталізація аналітичного обліку на рахунку 976 дозволить підприємству вести більш структурований, точний і достовірний облік НМА, посилить контроль за операціями при їх вибутті, полегшить перевірку даних під час внутрішнього та зовнішнього аудиту, дозволить підприємству швидше визначати фінансові наслідки від різних типів вибуття та приймати обґрунтовані рішення.

9. Виходячи з основної мети та завдань аудиту НМА запропоновано модель (етапи перевірки) аудиту надходження, використання та вибуття необоротних матеріальних активів в підприємстві, яка включає: 1) перевірку наявності та збереження необоротних матеріальних активів, 2) оцінку правильності класифікації та організації обліку необоротних матеріальних активів (облікова політика), 3) аудит переоцінки (дооцінка, уцінка) основних засобів, 4) аудит первинних і зведених документів, перевірка ведення обліку необоротних матеріальних активів, 5) перевірку достовірності відображення необоротних матеріальних активів в обліку та у фінансовій звітності, 6) оцінку ефективності використання ОЗ та МНМА, 7) перевірку прав власності та наявності обтяжень, 8) аналіз ризиків, пов'язаних з ОЗ та МНМА. Вважаємо,

що дана модель аудиторської перевірки забезпечить достовірність та точність даних про основні засоби та ІНМА в обліку та фінансовій звітності, підвищить прозорість та ефективність управління активами підприємства, та забезпечить надання ефективних рекомендацій.

10. Для достовірного відображення в обліку та звітності залишкової вартості об'єктів їхній ринковій вартості доцільно застосовувати Робочий документ з перевірки відповідності залишкової вартості до справедливої (ринкової) вартості об'єктів основних засобів та ІНМА. У випадку суттєвої різниці між вартістю за даними бухгалтерського обліку та ринковою, надати рекомендації керівництву підприємства щодо усунення таких недоліків. Вважаємо, що дане порівняння вартості (залишкової та справедливої) доцільно застосовувати до об'єктів основних засобів, які експлуатуються терміном більше 5 років.

11. В ПАТ «Тернопільський молокозавод» аудит здійснює незалежна аудиторська компанія ТОВ «Нексія ДК Аудит», м. Львів на підставі Договору про надання професійних послуг від 23 листопада 2023 року. Аудит господарської діяльності за 2023р. проводився у період з 06 серпня 2024 р. та завершено 26 серпня 2024 р. За результатами аудиту складено та подано на сайті ПАТ «Тернопільський молокозавод» фінансову звітність за 2023р. та Звіт незалежного аудитора.

12. За результатами проведеного аналізу встановлено, що в ПАТ «Тернопільський молокозавод» в 2023 р. вартість основних засобів зменшилась на 16440 тис. грн., або 3,74%, це пов'язано із вибуттям активів через їхній фізичний та моральний знос. Враховуючи, що стратегія розвитку ПАТ «Тернопільський молокозавод» пов'язана із збільшенням асортименту продукції, покращенням якості та збереженням корисних властивостей, придбання сучасного виробничого обладнання відводиться велика увага. Разом з тим, частка основних засобів у 2023р. у структурі активів становить 26,96%, дещо більшою є частка капітальних інвестицій – 35,08%.

13. За результатами проведеного аналізу складу основних засобів за видами в ПАТ «Тернопільський молокозавод» встановлено, що у 2023р. відбулось збільшення первісної вартості будівель і споруд (+4295тис. грн. або на 2,59%), машин та обладнання (+39056тис. грн. або на 7,33%), транспортних засобів (+12024тис. грн. або на 53,05%) та інших основних засобів (+5524тис. грн. або на 28,15%). Загалом, первісна вартість основних засобів у 2023р. в ПрАТ «Тернопільський молокозавод» зросла на 58984тис. грн. або на 7,94%.

14. Аналіз забезпеченості ПрАТ «Тернопільський молокозавод» необоротними матеріальними активами за 2022-2023рр., тис. грн. свідчить про покращення забезпечення працівників основними засобами, що може сприяти зростанню продуктивності та підвищення ефективності використання основних засобів у виробництві, оскільки фондоозброєність зросла, абсолютний приріст у 2023р. становить 80557,25 грн/працівника.

15. Коефіцієнт зносу основних засобів ПрАТ «Тернопільський молокозавод» знаходиться в межах норми (у 2022р – 0,409, у 2023р – 0,473). Підвищення коефіцієнта оновлення з 0,056 у 2022р. до 0,14 у 2023р. свідчить про оновлення матеріально-технічної бази. Отже, хоч спостерігається незначне збільшення зношеності основних засобів, зростання коефіцієнта оновлення вказує на позитивну динаміку у розвитку матеріально-технічної бази ПрАТ «Тернопільський молокозавод», що сприятиме його конкурентоспроможності у майбутньому.

16. Аналіз ефективності використання НМА вказує на те, що зростання коефіцієнта рентабельності з 0,258 у 2022р. до 0,43 у 2023р. свідчить про підвищення ефективності використання основних засобів. Це означає, що кожна вкладена гривня в основні засоби принесла більше прибутку у 2023 році порівняно з 2022 роком. Збільшення коефіцієнта фондовіддачі свідчить про ефективніше використання основних засобів для створення виручки (6,54 грн. виручки на 1 грн основних засобів у 2022р. та 8,23 грн виручки на 1 грн основних засобів у 2023р.). Це позитивна тенденція, яка вказує на поліпшення виробничої продуктивності та раціональніше використання ресурсів.

Отже, ПрАТ «Тернопільський молокозавод» у 2023р. демонструє позитивну динаміку ефективності використання основних засобів. Підприємство забезпечило вищу віддачу від вкладених ресурсів, що сприяє підвищенню фінансової стійкості та конкурентоспроможності. Підприємство й надалі повинно зберегти тенденцію до покращення використання основних засобів шляхом інвестування у новітні технології та модернізацію обладнання, а також проводити регулярний моніторинг ефективності використання основних засобів, щоб виявляти резерви для подальшого підвищення продуктивності.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Бурова Т. Експрес-аудит необоротних активів підприємства. [Науковий вісник Миколаївського національного університету імені В. О. Сухомлинського. Економічні науки](#). 2016. № 1. С. 33-38. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/nvmduce_2016_1_83
2. Вакун О., Зарудна Н., Фурса Т. [Парадигма стратегічного обліку](#). Галицький економічний вісник. 2020. Том. 6. Випуск 67. С. 67-38.
3. Гнатишина Н. Д. Формування необоротних активів торговельних підприємств: автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.00.04. Київ, 2012. 23 с.4
4. Господарський кодекс України. URL : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/436-15>.
5. Гур'єва І. М. Економічна та облікова сутність необоротних матеріальних активів. Бізнес Інформ. 2014. № 10. С. 312-317.
6. Даценко Г. В., Гладій І. О., Майстер Л. А. Необоротні активи підприємства: проблеми організації обліку. Інвестиції: практика та досвід. № 10/2024
7. Давидов Г.М. Аудит: теорія і практика: Монографія. Кіровоград: ТОВ «Імекс-ЛТД», 2006. 324 с.
8. Денчук П. Н. Концептульні підходи до дослідження тенденцій розвитку системи обліку // Трансформація бухгалтерського обліку, аналізу та контролю в умовах соціально-економічних викликів: матеріали Міжнар. круглого столу [Тернопіль, 28 трав. 2021 р.]. Тернопіль: ЗУНУ, 2021. Т. 1. С. 45-46.
9. Дерун І. А. Обліково-аналітичне забезпечення управління необоротними активами: автореф. дис. ... канд. екон.наук: 08.00.09. Київ, 2015. 22с.
10. Духновська Л. М., Скоморохова С. Ю., Горбунова С. Є. Аналіз необоротних активів підприємств харчової промисловості. Держава та регіони. Серія : Економіка та підприємництво. 2018. № 1. С. 4-9.

11. Задорожний З.-М. В. Актуальні питання облікової політики підприємств щодо необоротних активів : моногр. / З.-М. В. Задорожний, Л. Г. Семенен, Л. Т. Богуцька. Тернопіль. ТНЕУ. 2012. 237 с.
12. Задорожний З.-М., Муравський В., Костецький Я., Задорожний М. Удосконалення обліку необоротних активів у системі ефективного управління ними. *Financial and Credit Activity Problems of Theory and Practice*. 2022. № 5(46), 149–160. URL :<https://doi.org/10.55643/fcaptp.5.46.2022.3791>
13. Зарудна Н. Я., Пугаченко Н. Б, Кундеус О. М. Визначення терміну «документооборот» у законодавчих та літературних джерелах. *Економіка та суспільство*. 2023. №47. URL : <http://doi.org/10/32782/2524-0072/2023-47-57>
14. Зарудна Н. Я., Пугаченко Н. Б. Базові, специфічні, глобальні принципи управлінського облік: склад і кількість. *Економічний простір*. 2021. №172, с. 73-80. URL : <http://doi.org/10/32782/2224-6282/172-13>
15. Земельний кодекс України. URL : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/436-15>.
16. 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.
17. Кафка С. М., Степанюк О. С. Методичні підходи до обліку операцій з надходження необоротних активів. *Вісник Національного університету «Львівська політехніка»*. Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку. 2014. № 797. С. 225-234.
18. Клим Н., Мужевич Н., Грицак О. Адаптація податкового аудиту до умов воєнного стану: організаційний та методичний аспект. *Галицький економічний вісник*. Т. : ТНТУ, 2023. Том 82. № 3. С. 38–46.
19. Коритник Л., Клименко О. Необоротні активи бюджетних установ: обліковий аспект управління. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2015. № 11. С. 10-18. 6.

20. Корінько М. Д. Аудит. Державна академія статистики обліку та аудиту Державного комітету статистики України, 2011. 247 с.
21. Кулаковська Л. П., Піча Ю. В. Організація і методика аудиту. К.: Каравела, 2006. 560 с.
22. Курило Г. М. Первісна та наступна (переоцінена) вартість необоротних матеріальних активів: у контексті світової інтеграції національної системи бухгалтерського обліку. Бухгалтерський облік, аналіз та аудит: проблеми теорії, методології, організації. 2014. № 2. С. 116-123.
23. Мельничук І. В. Мужевич Н. В. Діагностика економічної безпеки підприємства // Трансформація бухгалтерського обліку, аналізу та контролю в умовах соціально-економічних викликів : матеріали Міжнар. круглого столу [Тернопіль, 28 трав. 2021 р.]. Тернопіль : ЗУНУ, 2021. Т. 1. С. 96-99.
24. Мельничук І. В. Мужевич Н. В. Облік фінансового забезпечення відтворення основних засобів будівельних підприємств. [Галицький економічний вісник](http://nbuv.gov.ua/UJRN/gev_2018_2_16). 2018. № 2. С. 129-139. URL : http://nbuv.gov.ua/UJRN/gev_2018_2_16
25. Мельничук І. В. Мужевич Н. В. Проблемні аспекти оцінки й обліку інвестиційно-інноваційних проектів та програм. Галицький економічний вісник. Тернопіль, 2019. Том 56. № 1. С. 123-130.
26. Мельничук І., Мужевич Н., Фрицький В. Облік витрат для забезпечення економічної безпеки підприємства в умовах цифрових трансформацій. ГЕВ. Т. : ТНТУ, 2023. Том 85. № 6. С. 60–66.
27. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів № 561 від 30.09.2003р. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0561201-03#Text14>
28. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 «Подання фінансової звітності». URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_013#Text
29. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 «Основні засоби». URL : https://mof.gov.ua/storage/files/IFRS16-ukr_AH-compressed-1.pdf

30. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 36 «Зменшення корисності активів». URL : https://mof.gov.ua/storage/files/IFRS16-ukr_AH-compressed-1.pdf
31. Міжнародний стандарт фінансової звітності 9 «Фінансові інструменти». URL : https://mof.gov.ua/storage/files/IFRS_9_Ukrainian-compressed.pdf
32. Міжнародні стандарти обліку та звітності : підручник / А. І. Крисоватий, В. М. Панасюк, І. В. Мельничук, Т. Г. Бурденюк ; за заг. ред. А. І. Крисоватого, В. М. Панасюк. Тернопіль : Економічна думка, 2021. 580 с.
33. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». URL : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13.24>
34. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» URL : http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00#Text_9
35. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах». URL : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13.24>
36. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати». URL : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13.24>
37. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 19 «Об'єднання підприємств». URL : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13.24>
38. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 28 «Зменшення корисності активів» URL : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13.24>
39. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 32 «Інвестиційна нерухомість» URL : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13.24>
40. Панасюк В. М. Мельничук І. В., Мужевич Н. В. Бухгалтерський облік: навч. посібник. Тернопіль : ТНЕУ. 2020. 330 с.

41. Панасюк В. М., Бурденюк Т. Г., Мужевич Н. В. Особливості цифрової трансформації обліку. Галицький економічний вісник. Т. : ТНТУ, 2021. Том 68. № 1. С. 70-76. URL : <https://elartu.tntu.edu.ua/handle/lib/34842>
42. Панасюк В. М., Ковальчук Є. К., Мельничук І. В., Мужевич Н. В. Бухгалтерський облік: від знань до компетентностей: навчальний посібник для дистанційного навчання. Тернопіль. 2020. 363 с.
43. Панасюк В. М., Мельничук І. В., Мужевич Н. В. Цифрова трансформація обліку в умовах форс-мажорних обставин. Галицький економічний вісник. Тернопіль, 2022. № 5-6 (78-79). С. 51-58.
44. Панасюк В. М., Мужевич Н. В. Особливості впливу цифровізації бухгалтерського обліку на бізнес-процеси підприємств // ГЕВ. Тернопіль: ТНТУ, 2024. Том 89. № 4. С. 42–48.
45. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI. URL : <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
46. Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань, затверджене наказом МФУ від 02.09.2014 р. № 879. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14#Text>
47. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV. URL : <http://zakon1.rada.gov.ua.22>
48. Степаненко О. І. Чернишенко Я. Г. Альтернативні підходи в документуванні облікової інформації про об'єкти основних засобів підприємства. URL : http://www.visnyk-econom.uzhnu.uz.ua/archive/5_2015ua/35.pdf
49. Феофанова, І., Антонова, О. Проблеми обліку основних засобів на підприємстві. URL: <https://molodyivchenyi.ua/index.php/journal/article/view/>
50. Фінансовий облік. Підручник: 3-тє видання доп. і перероб. / Я. Д. Крупка, З. В. Задорожний, П. Н. Денчук, Н.В. Починок, Р. В. Романів. Тернопіль. ЗУНУ. 2023.
51. Цивільний кодекс України. URL : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/435-15>. 14

52. Щодо суттєвості у бухгалтерському обліку і звітності. Лист МІНФІНУ від 29.07.2003 N 04230-04108. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v4108201-03#Text>
53. Muzhevych Nataliia. Current aspects of accounting settlements with responsible persons. VII International Scientific and Practical Conference «Innovative areas of solving problems of science and practice», November 8-11, 2022. Oslo. Norway.
54. Ruslana Andrushko, Nataliia Muzhevych, Taras Burdeniuk. Expenditure of innovative technologies of accounting and control in the modern information spase. Digital economy trends: global challenges, strategy and technologies / monograph / edited by Ghenadie Ciobanu, Olha Pavlykivska. Galati. Romania. 2021. pp. 212-222
55. Panasyuk V., Ovsiuk N., Volchek R., ...Volenshchuk N., Tyvonchuk O. The process of forming accounting policies of ukrainian enterprises by international financial reporting standards. Universal Journal of Accounting and Finance. 2021. 9(5). pp. 1199-1211. URL: https://www.researchgate.net/publication/356432606_The_Process_of_Forming_Accounting_Policies_of_Ukrainian_Enterprises_by_International_Financial_Reporting_Standards
56. Panasyuk V., Lalakulych M., Yuhas E., Rybakova L., Bobrivets V. Improving the accounting and auditing of payroll calculations. International Journal of Management. 2020. 11(5). pp. 307-319 URL: https://iaeme.com/MasterAdmin/Journal_uploads/IJM/VOLUME_11_ISSUE_5/IJM_11_05_030.pdf