

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
СУМСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ АГРАРНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ФАКУЛЬТЕТ ЕКОНОМІКИ І МЕНЕДЖМЕНТУ
Кафедра обліку і оподаткування

КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

освітній ступінь – «Магістр»

**на тему: Організаційно-методологічні та практичні аспекти обліку і
аудиту основних засобів підприємства**

Виконала:

Ростовська Тетяна Сергіївна
здобувач спеціальності
071 «Облік і оподаткування»

Керівник:

Назаренко Інна Миколаївна
професор кафедри обліку і оподаткування

Рецензент:

Мазіна Наталія Миколаївна
головний бухгалтер Сумського національного
аграрного університету

Суми – 2022

СУМСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ АГРАРНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Факультет

Економіки і менеджменту

Кафедра

Обліку і оподаткування

Освітній ступінь

Магістр

Спеціальність

071 «Облік і оподаткування»

Завідувач кафедри

Затверджую:

М.І. Гордієнко

« 21 » вересня

2021 р.

ЗАВДАННЯ

НА КВАЛІФІКАЦІЙНУ РОБОТУ ЗДОБУВАЧУ

Ростовській Тетяні Сергіївні

(прізвище, ім'я, по батькові)

1.Тема роботи: Організаційно-методологічні та практичні аспекти обліку і аудиту основних засобів підприємства.

2. База практичного дослідження:

ФГ «Колос» Сумського району Сумської області

керівник роботи **Назаренко Інна Миколаївна, д.е.н., професор**

(прізвище, ім'я, по-батькові, науковий ступінь, вчене звання)

затверджена наказом по університету від

3. Строк подання здобувачем закінченого проекту (роботи) 12 грудня 2022 року

4. Вихідні дані до проекту (роботи):

первинні та зведені документи, реєстри синтетичного та аналітичного обліку, статутні та установчі документи, фінансова, статистична звітність, законодавчо - нормативні акти з питань обліку, аудиту основних засобів, монографії, наукові праці зарубіжних вчених, фахові наукові статті та доповіді на міжнародних, всеукраїнських науково-практичних конференціях з питань сучасного стану та вдосконалення обліку, аудиту основних засобів підприємства.

5. Зміст розрахунково-пояснювальної записки (перелік питань, які потрібно розробити):

Дослідити теоретичні основи обліку і аудиту основних засобів підприємства;
вивчити організаційно-правові засади з теми дослідження;
провести підбір та аналіз наукових літературних джерел з тематики дослідження;
навести організаційно – економічну характеристику підприємства;
розкрити особливості обліку основних засобів та надати пропозиції щодо вдосконалення;
обґрунтувати основні напрями аудиту основних засобів та ідентифікувати пріоритетні напрями вдосконалення; сформулювати висновки.

6. Дата видачі завдання

« 21 » вересня 2021 р.

КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

№ з/п	Назва етапів підготовки кваліфікаційної роботи	Термін виконання етапів роботи	Примітка
1.	Визначення та затвердження теми дослідження, складання плану – графіку виконання роботи	вересень 2021 р.	
2.	Підбір та аналіз літературних джерел, підготовка першого теоретичного розділу	жовтень - грудень 2021 р.	
3.	Збір аналітичної інформації, обробка результатів дослідження та підготовка другого розділу роботи	січень-липень 2022 р.	
4.	Підготовка третього розділу кваліфікаційної роботи	вересень - жовтень 2022 р.	
5.	Підготовка висновків, пропозицій та узгодження з керівником	листопад 2022 р.	
6.	Підготовка кінцевого варіанту кваліфікаційної роботи	грудень 2022 р.	
7.	Опрацювання зауважень керівника, перевірка на автентичність	01-05 грудня 2022 р.	
8.	Рецензування кваліфікаційної роботи	05-07 грудня 2022 р.	
9.	Представлення кваліфікаційної роботи на кафедрі, деканат	12 грудня 2022 р.	
10.	Підготовка доповіді, презентації до кваліфікаційної роботи та її попередній захист	12-14 грудня 2022 р.	
11.	Захист кваліфікаційної роботи	15-16 грудня 2022 р.	

Здобувач вищої освіти за
другим (магістерським) рівнем

Ростовська Т.С.

Керівник роботи

Назаренко І.М.

Перевірку на автентичність проведено.

Баранік Н.М.

Кваліфікаційна робота допущена до захисту

Гарант освітньої програми

Назаренко І.М.

Декан факультету економіки і менеджменту

Лищенко М.О.

АНОТАЦІЯ

Ростовська Т.С. Організаційно-методологічні та практичні аспекти обліку і аудиту основних засобів підприємства. Рукопис кваліфікаційної роботи. Суми. 2022.

Кваліфікаційна робота спрямована на дослідження організаційно-методологічних та практичних аспектів обліку і аудиту основних засобів підприємства. У роботі узагальнені теоретичні основи обліку та аудиту основних засобів підприємства. Автором проведена організаційно-економічна характеристика досліджуваного підприємства, розраховані та проаналізовані основні економічні показники (платоспроможності, ліквідності, ділової активності, рентабельності). Детально досліджено процес організації бухгалтерського обліку на підприємстві з практичної позиції. Визначено пріоритетні напрями вдосконалення організації бухгалтерського обліку основних засобів. Проаналізовано альтернативні програми бухгалтерського обліку, які є доцільними для використання в практичному аспекті. Обґрунтовано перелік документів, які необхідно використовувати у процесі ведення бухгалтерського обліку з використанням запропонованої програми.

Доведено, що інформаційно-аналітичний та організаційний базис аудиту основних засобів доцільно розглядати в якості взаємодії інформаційно-аналітичної складової, яка формує основу для успішної імплементації аудиторських процедур, спрямованих на виконання завдань аудиту, та організаційної складової, в основу якої покладено сукупність організаційно-методологічних принципів планування, проведення аудиту та документального супроводу незалежного контролю. У роботі акцентовано увагу на особливостях аудиту основних засобів. Визначено мету перевірки, основні завдання, сформовано інформаційне забезпечення, конкретизовані принципи планування аудиту та методологічні принципи аудиту. Обґрунтовано, що у процесі проведення аудиторської перевірки основних засобів аудитор повинен ключові аспекти, які формують аудиторські докази, важливі для обґрунтування аудиторської думки, фіксувати у робочій документації, сутність якої крім зазначеного також зводиться до наступного: підтвердження виконання

процедур аудиту, вирішення спірних питань, контроль якості, обґрунтування тверджень, управління аудиторською перевіркою. Склад робочої документації аудитор повинен визначити самостійно, але всі важливі нюанси мають бути задокументованими. Робоча документація після перевірки є власністю аудитора, який здійснює їх архівування та зберігання. Підсумкова документація – це Звіт аудитора, форма якого залежить від завдання та типу думки аудитора.

Запропоновано в якості шляхів вдосконалення незалежного контролю запропонувати digital-аудит. Digital-аудит – це реальність, яка трансформує функції та методи аудиту. Суб'єкти аудиторської діяльності з метою відповідності викликам сьогодення повинні в практичну діяльність в оперативному режимі впроваджувати та використовувати інноваційні digital-інструменти. Розроблено матрицю-змін – документ, який доцільно використовувати у процесі аудиту. Запропоновано форму тесту контролю у контексті тематики дослідження.

Ключові слова: актив, аудит, бухгалтерський облік, основні засоби, фінансова звітність.

ANNOTATION

Rostovska T. Organizational, methodological and practical aspects of accounting and audit of fixed assets of an enterprise. The manuscript of the qualifying work. Sumy. 2022.

Qualification work is aimed at the study of organizational, methodological and practical aspects of accounting and audit of fixed assets of the enterprise. The paper summarizes the theoretical bases for accounting and auditing the company's fixed assets. The author carried out the organizational and economic characteristics of the enterprise under study, calculated and analyzed the main economic indicators (solvency, liquidity, business activity, profitability). The process of organization of accounting at the enterprise from a practical point of view has been studied in detail. Priority directions for improving the organization of accounting of fixed assets have been determined. Alternative accounting programs that are suitable for use in practical terms are analyzed.

the list of documents that must be used in the accounting process using the proposed program is substantiated.

It is proved that the information-analytical and organizational basis of the audit of fixed assets should be considered as the interaction of the information-analytical component, which forms the basis for the successful implementation of audit procedures aimed at fulfilling the tasks of the audit and the organizational component, which is based on a set of organizational and methodological principles of planning, conducting an audit and documentary support of independent control. The paper focuses on the features of the audit of fixed assets. The goals of the audit, the main tasks are determined, information support is formed, the principles of planning the audit and the methodological principles of the audit are specified. It is substantiated that in the process of conducting an audit of fixed assets, the auditor should fix the key aspects that form audit evidence that is important for substantiating the audit opinion in the working documentation, the essence of which, in addition to the above, also boils down to the following: confirmation of the implementation of audit procedures, resolution of disputes, control quality, substantiation of assertions, audit management. The auditor must determine the composition of the working documentation on his own, but all-important nuances must be documented. Working documentation after verification is the property of the auditor who archives and stores them. The final documentation is the Auditor's Report, the form of which depends on the task and the type of auditor's opinion.

It is proposed as a way to improve independent control to offer a digital audit. Digital audit is a reality that transforms the functions and methods of audit. The subjects of audit activity, in order to meet today's challenges, must promptly implement and use innovative digital tools in practice. A change matrix has been developed is a document that is advisable to use in the audit process. The form of the control test in the context of the subject of the study is proposed.

Key words: asset, audit, accounting, fixed assets, financial statements.

ЗМІСТ

	ВСТУП	7
РОЗДІЛ 1	ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ТА АУДИТУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ПІДПРИЄМСТВА	11
1.1	Організаційно-правові засади обліку основних засобів	11
1.2	Організаційно-методичні аспекти обліку основних засобів в умовах цифровізації	15
1.3	Теоретичні основи аудиту основних засобів	19
РОЗДІЛ 2	ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ У ФГ «КОЛОС»	26
2.1	Організаційно-економічна характеристика підприємства	26
2.2	Організація обліку основних засобів у фермерському господарстві «Колос»	38
2.3	Вдосконалення організації бухгалтерського обліку основних засобів	46
РОЗДІЛ 3	АУДИТ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ	55
3.1	Інформаційно-аналітичний та організаційно- методологічний базис аудиту основних засобів	55
3.2	Методичні аспекти аудиту основних засобів	63
3.3	Напрями вдосконалення аудиту основних засобів	69
	ВИСНОВКИ	74
	СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	78
	ДОДАТКИ	83

ВСТУП

Актуальність теми. Основні засоби – важлива компонента необоротних активів підприємства, оскільки вони забезпечують здійснення господарської діяльності. Кожний суб'єкта господарювання у фінансовій звітності відображає інформацію про наявні основні засоби. На законодавчому рівні розроблено та затверджено значну кількість нормативних документів, які встановлюють єдині правила ведення обліку та складання фінансової звітності.

Враховуючи факт, що практично кожна форма фінансової звітності акумулює інформацію про господарські операції, пов'язані з основними засобами, відповідно, можна аргументува, що у процесі аудиту фінансової звітності, актуальність якого з кожним днем зростає, оскільки навіть на законодавчому рівні задекларовано необхідність для відповідних груп підприємства обов'язковість підтвердження показників звітності Звітом аудитора, перевірка інформації щодо досліджуваної компоненти є актуальною.

Враховуючи означуване, доцільно зазначити, що тематика наукового дослідження є актуальною.

Окреслена проблема є об'єктом наукових досліджень вітчизняних вчених: Бондар Ю.В. [3], Макаренка А.П. [10], Меліхової Т.О. [13], Назаренко І.М. [24], Петрик О.А. [23], Плаксієнка В.Я. [24] та ін.

Зв'язок роботи з науковою темою. Кваліфікаційна робота виконувалася в межах науково-дослідної теми Сумського національного аграрного університету кафедри обліку і оподаткування: «Обліково-інформаційне забезпечення діагностики діяльності бізнес-суб'єктів (номер державної реєстрації 0119U103685)».

Мета і завдання дослідження. Метою написання кваліфікаційної роботи є дослідження організаційно-методологічних та практичних аспектів обліку і аудиту основних засобів підприємства та обґрунтування пріоритетних напрямів вдосконалення в контексті тематики дослідження.

Досягнення ідентифікованої мети обумовило необхідність постановки та вирішення комплексу завдань:

- ідентифікація організаційно-правових засад обліку основних засобів;
- обґрунтування організаційно-методичних аспектів обліку основних засобів в умовах цифровізації;
- проведення організаційно-економічної характеристики діяльності ФГ «Колос»;
- характеристика практичних аспектів ведення бухгалтерського обліку основних засобів;
- обґрунтування напрямів вдосконалення організації бухгалтерського обліку основних засобів;
- характеристика інформаційно-аналітичного та організаційно-методологічного базису аудиту основних засобів;
- деталізація методичних аспектів аудиту основних засобів;
- обґрунтування пріоритетних напрямів вдосконалення аудиту основних засобів.

Об'єктом дослідження є організаційно-методологічні та практичні аспекти обліку і аудиту основних засобів підприємства.

Предметом дослідження є сукупність теоретичних, методологічних та практичних аспектів, пов'язаних з обліком і аудитом основних засобів підприємства.

Методи дослідження. Виконання кваліфікаційної роботи базувалося на використанні системи загальних та спеціальних методів наукового дослідження: монографічний, графічний, вибірковий, порівняння, систематизації, групування та ін.

Інформаційна база дослідження. Інформаційну базу дослідження становлять закони, положення, стандарти, наукові праці вітчизняних вчених, дані річної фінансової звітності досліджуваного підприємства за період 2019 – 2021 рр., дані бухгалтерського обліку та інвентаризаційного процесу, внутрішні нормативні документи підприємства.

Елементи наукової новизни. Результати наукового дослідження мають елементи наукової новизни та полягають в обґрунтуванні положень, яким притаманний статус вдосконалення або подальшого розвитку, а саме:

вдосконалено:

- перелік та склад робочої документації аудитора - матриці змін - документа у форматі резюме, інформаційним базисом для заповнення якого є інформація, яка відображається у стандартних та регламентованих звітах, відповідно використання зазначеного документа забезпечить отримання крос-посилання на інформацію, яка зафіксована в документах бухгалтерського обліку.

набуло подальшого розвитку:

- узагальнення організаційно-методичних аспектів обліку основних засобів в умовах цифровізації, сутність яких зводиться до аналізу різновидів програмного забезпечення та характеристики елементів метода бухгалтерського обліку, які трансформуються в умовах діджиталізації;

- напрями вдосконалення організації бухгалтерського обліку основних засобів, сутність яких зводиться до обґрунтування підходів щодо використання в практичному аспекті альтернативного програмного забезпечення «BAS : Бухгалтерія», яке, поряд з належною організацією бухгалтерського обліку, забезпечить можливість роботи із зовнішніми джерелами інформації, обмін інформації між різними контрагентами;

- обґрунтування доцільності використання при проведенні аудиторської перевірки digital-інструментів, використання яких дозволить аудиторам якісно спланувати аудиторську перевірку, сформувати інформаційне забезпечення та практично імплементувати в автоматизованому режимі аудиторські процедури.

Практичне значення одержаних результатів. Основні положення кваліфікаційної роботи можуть бути прийняті до впровадження в освітній процес, а також в практичну діяльність досліджуваного підприємства.

Особистий внесок здобувача. Кваліфікаційна робота є самостійно виконаною працею, наукові положення та висновки, які представлені в роботі, одержані здобувачем вищої освіти особисто.

Апробація результатів дослідження. Основні результати наукових досліджень були обговорені на міжнародних науково-практичних конференціях, зокрема: Міжнародній науково-практичній конференції «Проблеми та перспективи розвитку економіки: світові та національні аспекти» (м. Одеса, 18 листопада 2022 року), Міжнародній науково-практичній інтернет-конференції «Стратегічні пріоритети розвитку бухгалтерського обліку, аудиту та оподаткування в умовах глобалізації» (м. Суми, 22 листопада 2022 р.).

Публікації. Основні результати кваліфікаційної роботи викладено в 2 наукових працях загальним обсягом 0,4 ум. друк. арк.

Структура і обсяг роботи. Кваліфікаційна робота складається з вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел, додатків. Загальний обсяг кваліфікаційної роботи - 83 сторінки, робота містить 9 таблиць, 22 рисунки. Список використаних джерел налічує 39 джерел.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ТА АУДИТУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ПІДПРИЄМСТВА

1.1 Організаційно-правові засади обліку основних засобів

Організація бухгалтерського обліку ОЗ регулюється значною кількістю нормативно-правових документів. Дослідження організаційно-правових засад обліку ОЗ є важливим питанням, оскільки кожен суб'єкт господарювання використовує у своїй діяльності певні об'єкти ОЗ, відповідно, актуалізується питання щодо облікового відображення операцій, пов'язаних з даними активами. На сьогодні сформована потужна нормативно-правова база, яка складається з кодексів, законів, стандартів, методичних рекомендацій, порядків, інструкцій.

Враховуючи тему дослідження, детально зупинимося на системі нормативно-правового регулювання обліку ОЗ. Розглядаючи перелік нормативних документів, які визначають ключові аспекти організації облікового процесу зазначеної складової необоротних активів, доцільно виокремити три рівні регулювання: міжнародний, державний, локальний.

До міжнародного рівня належать наступні документи.

Концептуальна основа фінансової звітності, яка спрямована на допомогу користувачам фінансової звітності з питань інтерпретації інформації, що узагальнена у формах звіту (в т.ч. інформації про ОЗ). Відповідно до п. 4.11 ОЗ – активи у матеріальній формі, проте дана форма активу згідно даного нормативного документу не є суттєвою в контексті існування активу [7].

МСБО 16 «Основні засоби» чітко обґрунтовує загальні принципи визнання, оцінки, переоцінки, амортизації та методики розкриття інформації про ОЗ у фінансовій звітності підприємства, а також особливості припинення визнання балансової вартості ОЗ [17].

МСБО 17 «Оренда», який характеризує підходи щодо класифікації оренди, відображення інформації про операції з оренди у звітності, а також деталізує інформацію про особливості облікового супроводу операцій продажу майна з подальшою його орендою [18].

МСФЗ 18 «Дохід» передбачено відображення в обліку доходів, які виникають в результаті продажу активів, надання послуг та надання права використання активів іншим підприємствам [19].

Державний рівень нормативного регулювання обліку основних засобів включає акти таких груп:

1) *закон*: Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» (регламентує загальні питання організації бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності) [30];

2) *кодекс*: Податковий кодекс України (визначає особливості інтерпретації поняття «основні засоби», питання щодо нарахування амортизації та відображення в бухгалтерському обліку) [26];

3) *НП(С)БО*:

- НП(С)БО 7 «Основні засоби» (розкриває інформацію щодо особливостей визнання та оцінки основних засобів, методів нарахування амортизації, відображення в обліку витрат від зменшення корисності об'єктів основних засобів та особливостей акумулювання інформації у Примітках до річної фінансової звітності) [20];

- НП(С)БО 14 «Оренда» (методологічно обґрунтовує аспекти відображення у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності питання щодо оренди необоротних активів) [21];

- НП(С)БО 28 «Зменшення корисності активів» (регламентує питання щодо розкриття в бухгалтерському обліку інформації про зменшення корисності активів та її розкриття у фінансовій звітності) [22];

4) *методичні рекомендації*:

- Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів, якими визначено підходи щодо класифікації, організації обліку надходження,

вибуття основних засобів, деталізовано особливості облікового супроводу процесу нарахування амортизації, ремонту, поліпшення стану, переоцінки та зменшення корисності досліджуваної компоненти необоротних активів [14];

- Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності, які конкретизують методику відображення інформації за статтями фінансової звітності, а саме в ф. 1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)» у статті «Основні засоби» наводиться вартість власних та отриманих на умовах фінансового лізингу об'єктів і орендованих цілісних майнових комплексів, які віднесені до складу основних засобів згідно з НП(С)БО 7 «Основні засоби», а також вартість основних засобів, отриманих у довірче управління або на праві господарського відання чи праві оперативного управління [16];

- Методичні рекомендації з перевірки порівнянності показників фінансової звітності узагальнюють перелік статей форм фінансової звітності, які потрібно використовувати у процесі проведення перевірки інформації по статті «Основні засоби» [15];

5) *положення*: Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань, яке визначає особливості проведення інвентаризації основних засобів, випадки обов'язкового проведення інвентаризаційного процесу, а також підходи щодо документального відображення результатів даного методичного прийому [28].

Нормативне регулювання організації бухгалтерського обліку на рівні підприємства представлено обліковою політикою.

Формування облікової політики щодо основних засобів складний процес, який передбачає проходження ряду взаємопов'язаних етапів:

- 1) ідентифікація завдань облікової політики;
- 2) оцінка чинників зовнішнього та внутрішнього середовища, які можуть здійснити вплив на процес організації бухгалтерського обліку, що повинні бути обов'язково враховані у процесі моделювання облікової політики;
- 3) ідентифікація потрібних елементів облікової політики;
- 4) визначення варіантів облікової політики та обґрунтування оптимального;

- 5) визначення переліку додатків до облікової політики;
- 6) документальне оформлення облікової політики;
- 7) затвердження наказом керівника облікової політики;
- 8) впровадження облікової політики у практичну діяльність.

Облікова політика в частині обліку ОЗ повинна моделюватися в розрізі таких елементів:

- особливості визнання об'єкта ОЗ активом;
- ідентифікація вартісних ознак у контексті розмежування ОЗ та МНА;
- особливості визначення первісної вартості ОЗ, складу витрат, які повинні бути включені, умови збільшення, зменшення первісної вартості;
- обґрунтування терміку корисного використання ОЗ;
- умови переоцінки основних засобів та відображення результатів у бухгалтерському обліку;
- характеристика ключових аспектів облікової політики підприємства, обґрунтування доцільного для практичного використання методу нарахування амортизації;
- особливості визначення ліквідаційної вартості ОЗ;
- деталізація інформації, яка повинна бути відображена у формі 5 «Примітки до річної фінансової звітності».

У якості додатків до облікової політики доцільно виокремити

- робочий план рахунків;
- графік документообігу;
- періодичність (графік) проведення інвентаризації;
- склад інвентаризаційної комісії та ін.

Результати дослідження дозволяють зазначити, що на сьогодні діє ґрунтовна нормативна регламентація організації обліку основних засобів, проте інтеграція у світовий простір створює базис для реформування системи бухгалтерського обліку відповідно до міжнародних стандартів, що, своєю чергою, формує платформу для оновлення нормативного регулювання обліку як на державному рівні, так і на локальному.

1.2 Організаційно-методичні аспекти обліку основних засобів в умовах цифровізації

На сьогодні цифровізація здійснює вплив практично на всі ділянки обліку, відповідно, кожен елемент методу бухгалтерського обліку (документування, інвентаризація, оцінка, калькулювання, рахунки, подвійний запис, балансове узагальнення, звітність) трансформується в процесі цифровізації.

На рисунку 1.1 візуалізовано компоненти цифровізації системи бухгалтерського обліку.

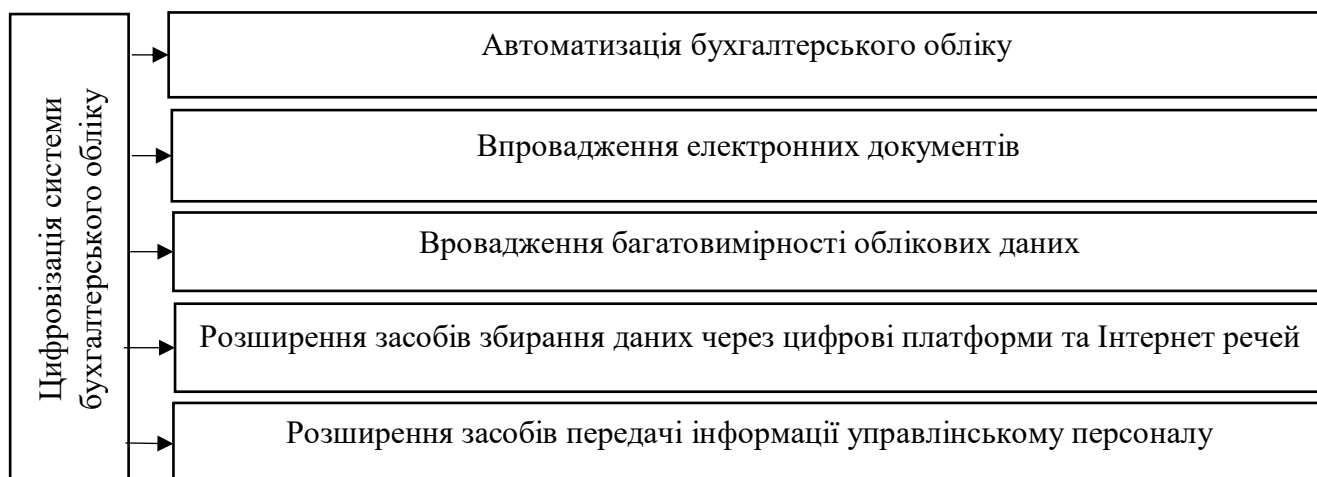


Рисунок 1.1 - Цифровізація системи бухгалтерського обліку

**Джерело: складено автором за матеріалами [31, с. 203].*

Враховуючи, що одним з проявів цифровізації системи бухгалтерського обліку є автоматизація, відповідно, в контексті обліку ОЗ буде проведено дослідження.

Для організації бухгалтерського обліку ОЗ можна використовувати значну кількість програмних продуктів (в т.ч. автоматизованих хмарних бухгалтерських систем), функціональні можливості даних програм дозволяють в автоматизованому режимі вести облік починаючи з первинної реєстрації до узагальнення інформації у фінансовій звітності підприємства. На сьогодні у практичному аспекті значна кількість суб'єктів господарювання використовує програму «BAS: Бухгалтерія».

Господарські операції в «BAS: Бухгалтерія» класифікуються за відповідними групами, які передбачають обліковий процес операцій, які повторюються протягом місяця, які виконуються один раз, регламентовані операції, операції, які пов'язані з визначенням фінансового результату.

Ключовою особливістю організації бухгалтерського обліку за допомогою програми «BAS: Бухгалтерія» є те, що програма передбачає використання окремих розділів, які забезпечують ведення господарських операцій, пов'язаних з надходженням, вибуттям, модернізацією та нарахуванням амортизації:

- розділ «Надходження основних засобів» акумулює всі документи, які необхідні для ведення обліку, пов'язаного з надходженням основних засобів та введення їх в експлуатацію;
- розділ «Облік основних засобів» акумулює всі документи, які необхідно використовувати у процесі оформлення господарських операцій, пов'язаних з переміщенням, модернізацією, а також інвентаризацією основних засобів;
- розділ «Вибуття основних засобів» акумулює документи, які необхідні для оформлення господарських операцій, пов'язаних зі списанням, передачею / переміщенням основних засобів;
- розділ «Амортизація основних засобів» забезпечує процес проведення амортизаційних розрахунків та нарахувань, а також документального відображення зазначених операцій.

Бухгалтерський облік основних засобів за допомогою програми «BAS: Бухгалтерія» передбачає фіксування всіх операцій у первинній документації, стандартній та регламентованій звітності, які формуються за допомогою зазначеного програмного забезпечення.

Таким чином, «BAS: Бухгалтерія» забезпечує на належному рівні ведення обліку основних засобів, наявний склад документації дозволяє відображати всі господарські операції. Крім того, функціональними можливостями програмного забезпечення є автоматичний підбір кореспонденцій рахунків, які акумулюються в Журналі кореспонденцій, який є складовою даної програми, а у випадку, якщо для

відображення господарської операції не передбачено відповідного документу, то бухгалтер має можливість ввести операції вручну [1].

ДЕБЕТ Плюс також забезпечує належне ведення бухгалтерського обліку, оскільки є спеціальний розділ «Облік у сільському господарстві», який дозволяє в автоматизованому режимі здійснювати наступні види операцій з ОЗ: оприбутковувати, змінювати параметри обліку, нараховувати амортизацію, здійснювати облік консервації ОЗ, часткової / повної ліквідації. Крім того, за допомогою даного програмного забезпечення можна в автоматизованому режимі формувати документи за результатами проведення інвентаризації ОЗ, оборотні відомості ОЗ, реєстри, які акумулюють інформацію про оприбуткування, вибуття та переміщення ОЗ. Також дана програма передбачає наявність значної кількості довідників, які забезпечують належне ведення бухгалтерського обліку з поглибленою аналітикою [4].

MASTER: Бухгалтерія дозволяє вирішити питання організації обліку з урахуванням галузевих особливостей, оскільки складовою зазначеної програми є MASTER: Агро - програмний продукт, який забезпечує ведення обліку агропідприємств. Дана програма для користувачів доступна як у стаціонарному, так і хмарному середовищі. Довідник «ОЗ і НМА» забезпечує належне ведення обліку ОЗ в частині надходження та вибуття об'єктів, амортизації, обліку ремонтів, оцінки / переоцінки [11].

Цифровізація здійснює вплив на метод бухгалтерського обліку, трансформуючи його такі елементи:

- документування (безконтактна ідентифікація інформації; можливість уніфікації форм електронних первинних документів; електронний документообіг);
- інвентаризація (радіочастотна ідентифікація ОЗ; проведення інвентаризації ОЗ у відділеному режимі; створення порівняльних відомостей у режимі реального часу);
- оцінка (підвищення точності оцінки);
- калькулювання (збір інформації про витрати у режимі реального часу);

- рахунки (можливість застосування багаторівневої аналітики для рахунків бухгалтерського обліку);
- подвійний запис (мінімізація помилок при складанні кореспонденцій рахунків);
- балансове узагальнення (можливість введення додаткових статей / вписуваних рядків до форм фінансової звітності);
- звітність (електронне звітування) [31, с. 206 - 207].

Результати проведеного дослідження засвідчили, що цифровізація здійснює позитивний вплив на організацію та ведення бухгалтерського обліку.

Методика відображення інформації про ОЗ у фінансовій звітності чітко обґрунтована Методичними рекомендаціями № 433 [16]. Проте, аналіз наукової літератури дозволяє зазначити, що на сьогодні науковці пропонують різні способи удосконалення підходів щодо відображення інформації про ОЗ у фінансовій звітності.

Коритний В.О. вважає за доцільне, у формі 1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)» крім передбаченої на законодавчому рівні інформації додатково виокремлювати статті, які будуть пов'язані з відображенням інформації про основні засоби, які не амортизуються (рядок 1013), в т.ч. земельні ділянки (рядок 1014). До форми 5 «Примітки до річної фінансової звітності» включити розділ, який окремо відображатиме інформації про об'єкти ОЗ, які взяті в оренду [8, с. 57].

Враховуючи взаємозв'язок бухгалтерського обліку та управління, колектив авторів Кравченко М.В., Дроздова Ю.А. запропонували механізм управління ОЗ з акцентуванням уваги на оптимізаційному спрямуванні, сутність якого зводиться до двох етапів, а саме:

- 1) моделювання ефективного облікового процесу, який має базуватися на урахуванні таких факторів, як:
 - довготермінове використання ОЗ;
 - відображення технічної складової ОЗ, яку потрібно обов'язково враховувати в бухгалтерському обліку;

- постійна необхідність у модернізації, вдосконаленні, оновленні ОЗ;

2) забезпечення збереження ОЗ в нормальному стані, що забезпечується за наступних умов:

- кожен об'єкт ОЗ має власний інвентарний номер;
- облік ОЗ здійснюється обов'язково в інвентарних картках;
- закріплення ОЗ за МВО;
- облік ОЗ вести за місцями експлуатації.

У зв'язку з тим, щоб налагодити ефективну систему управління бухгалтерським обліком ОЗ, необхідно забезпечити реалізацію таких заходів:

- ідентифікація оптимальної інформації бухгалтерського обліку;
- використання безпечних, удосконалених носіїв облікової інформації;
- впровадження дієвого графіку документообігу;
- вирішення завдань з бухгалтерського обліку ОЗ з урахуванням прогресивних технологій [9, с. 166 - 167].

Доцільно зазначити, що неякісно організованих бухгалтерський облік ОЗ може здійснити деструктивний вплив навіть на фінансовий результат, що доцільно пов'язати з наступними подіями:

- конкурентоспроможність підприємства / продукції може бути знижена, якщо використовується немодернізоване устаткування;
- низька інвестиційна активність підприємства може бути пов'язана з невірною оцінкою ОЗ, що негативно впливає на показники ефективності;
- вартість майнових комплексів може бути викривлена через відсутність реальної оцінки ОЗ [34, с. 207].

1.3 Теоретичні основи аудиту основних засобів

Питання теоретично-практичного спрямування щодо проведення аудиту основних засобів поглиблено вивчалися вченими, дослідниками та практиками. Єдиного універсального підходу щодо проведення незалежної перевірки на жаль

на сьогодні не сформовано, оскільки кожен підхід, який висвітлений у наукових доробках має свої позитивні моменти.

Васильків М.Р., Чубай В.М. серед основних етапів аудиту ОЗ виділяють:

- 1) вибіркова інвентаризація ОЗ;
- 2) аналіз облікової політики в частині обліку ОЗ;
- 3) перевірка правильності класифікації, переоцінки, уцінки / дооцінки ОЗ;
- 4) перевірки правильності відображення господарських операцій з ОЗ у первинній документації;
- 5) перевірка правильності ведення аналітичного обліку ОЗ;
- 6) перевірка правильності ведення синтетичного обліку ОЗ;
- 7) перевірка правильності ведення обліку витрат, пов'язаних з ремонтом, модернізацією ОЗ;
- 8) перевірка дотримання положень нормативних документів державного та локального рівнів у частині нарахування амортизації;
- 9) перевірка правильності та достовірності інформації про ОЗ, зафіксованої у відповідних формах фінансової звітності;
- 10) оцінка результатів попередньої інвентаризації та їх урахування (у випадку необхідності) [5, с. 293].

Дещо інший підхід пропонують Бондаренко Н.М., Дорофієнко А.В. в контексті виокремлення етапів аудиту ОЗ, а саме:

- 1) підготовчий етап;
- 2) фізична перевірка;
- 3) основний етап;
- 4) завершальний етап [2, с. 51].

Матвійчук Л. вважає, що послідовність етапів аудиту ОЗ має бути наступною:

- 1) планування аудиту, яке обов'язково повинно базуватися на урахуванні специфіки господарюючого суб'єкта та забезпечити:
 - перевірку дотримання підприємством вимог законодавчих документів;
 - вивчення облікової політики підприємства;

- визначення та оцінка проведення внутрішнього контролю ОЗ;
- складання документів у яких відображені питання планування перевірки ОЗ;

2) перевірка, яка спрямована на аудит наявності ОЗ та передбачає виконання наступних завдань:

- визначення дати проведення останньої інвентаризації та оцінка результатів інвентаризаційного процесу ОЗ;
- перевірка правильності організації та достовірності показників бухгалтерського обліку та податкового обліку ОЗ;
- ознайомлення з документами, які засвідчують право власності суб'єкта господарювання, а у випадку використання орендованих ОЗ – перевірка договорів оренди;
- перевірка наявності інвентарних номерів на кожен ОЗ та правильності веденні інвентарного пооб'єктного обліку ОЗ;
- перевірка правильності організації первинного обліку;
- перевірка правильності віднесення активів до складу ОЗ відповідної групи;

3) контроль, завдання якого спрямовані на здійснення документально-аналітичної перевірки господарських операцій, які пов'язані з ОЗ та передбачають:

- аудит господарських операцій, що пов'язані з надходженням ОЗ;
- аудит господарських операцій, що пов'язані з вибуттям ОЗ;
- аудит господарських операцій, що пов'язані з оновленням, модернізацією ОЗ;

4) результативність, тобто етап на якому узагальнюються результати перевірки та відповідно виконуються наступні завдання:

- надання попередній висновків за результатами аудиту ОЗ;
- представлення аудитором замовнику Звіту аудитора;
- обговорення виявлених під час аудиту недоліків;
- розроблення рекомендацій, пов'язаних з ліквідацією виявлених недоліків [12, с. 236].

Обґрунтовуючи завдання та напрями аудиту ОЗ потрібно оцінити та врахувати чинники, які можуть впливати на аудиторську перевірку та сутність яких зводиться до наступного:

- вид діяльності підприємства;
- права власності підприємства на відповідні об'єкти ОЗ;
- структура підприємств з урахуванням відділів, які використовують ОЗ;
- стан об'єктів ОЗ [5, с. 292].

У процесі проведення аудиту ОЗ аудитор має використовувати значну кількість методів дослідження: органолептичних (інвентаризація, спостереження, експеримент); розрахунково-аналітичних (прийоми економічного аналізу, арифметична перевірка), документальні (зустрічна, документальна, нормативно-правова перевірки), загальнонаукові (синтез, аналіз, дедукція) та ін.

Важливу місію та роль у процесі аудиту (у т.ч. аудиту ОЗ) відіграє документальне забезпечення, яке представлене робочою та підсумковою документацією. Аналіз нормативних вимог, наукових статей засвідчує, що чіткий перелік потрібної робочої документації відсутній, оскільки науковці та дослідники пропонують один перелік, професійні організації (наприклад, Спілка аудиторів України) вважають за доцільне використовувати дещо інший перелік документації, тому, що суб'єкти господарювання повинні проходити контроль якості, відповідно, будуть враховуватися також питання надання суб'єктами аудиту послуг замовнику, що, своєю чергою, знаходить підтвердження якості у робочій документації, тому перелік документації значно розширений по кожній стадії перевірки. Зазначене вище підтверджує дискусійність досліджуваного питання, не акцентуючи уваги на даному аспекті, розглянемо який перелік документації пропонують науковці.

Меліхова Т.О., Гребенюк О.В. у якості переліку, який повинен супроводжувати аудиторський процес, виокремлюють наступні робочі документи:

- 1) план аудиту ОЗ, у якому в розрізі етапів аудиторської перевірки конкретизовано аудиторські процедури та завдання перевірки, виконавці;
- 2) програма аудиту ОЗ, яка передбачає перелік завдань, які повинні бути виконані; ідентифікацію критеріїв якості виконання завдань аудиту; перелік

аудиторських процедур та склад аудиторських доказів; методи аудиту; коди робочої документації; термін проведення; виконавець та примітки;

3) анкета внутрішнього контролю надходження ОЗ, яка акумулює перелік питань, отримані відповіді на які забезпечать оцінити дієвість системи внутрішнього контролю в частині ОЗ, а також ймовірні варіанти відповідей (інформація відсутня /так / ні);

4) робочий документ «Перевірка права власності на об'єкти ОЗ», в якому в розрізі конкретного об'єкта ОЗ деталізується інформація щодо місця зберігання, інвентарного номера, права власності на ОЗ, виду оренди (операційна / фінансова), примітки, які передбачають фіксування інформації про підтверджувальний документ;

5) робочий документ «Перевірка первинних документів з обліку основних засобів», у якому по конкретному об'єкту ОЗ в розрізі всіх затверджених форм первинних документів по обліку ОЗ, фіксується інформація щодо первинного документу, який підтверджує господарську операцію, подію, пов'язану з відповідним ОЗ;

6) робочий документ «Перевірка правильності формування капітальних інвестицій», реквізитами якого є період, залишок капітальних інвестицій на початок року, надходження ОЗ (у т.ч. отримані від постачальника, побудовані, безоплатно отримані, отримані в якості внеску до зареєстрованого (статутного) капіталу), введення в експлуатацію, залишок капітальних інвестицій на кінець року;

7) робочий документ «Перевірка правильності відображення основних засобів», який передбачає акумулювання інформації в розрізі конкретного рахунку / субрахунку деталізацію інформації щодо залишку на початок року, надходження ОЗ, вибуття ОЗ (ліквідація, реалізація з укладанням договору, безоплатна передача), залишок на кінець року [13, с. 28 - 30].

Більш розширений перелік робочої документації пропонує до використання колектив авторів Подмешальська Ю.В., Феофанов Л.К., Качан К.А. у процесі аудит ОЗ, а саме:

- 1) план аудиту ОЗ;
- 2) програма аудиту ОЗ;
- 3) тест внутрішнього контролю ОЗ;
- 4) робочий документ «Перевірка дотримання умов визнання основних засобів активами»;
- 5) робочий документ «Перевірка правильності визначення первинної вартості при надходженні основних засобів»;
- 6) робочий документ «Перевірка правильності визначення первинної вартості при надходженні основних засобів (безоплатне отримання)»;
- 7) робочий документ «Перевірка правильності визначення первинної вартості основних засобів, створених власними силами»;
- 8) робочий документ «Перевірка правильності нарахування амортизації»;
- 9) робочий документ «Перевірка відображення нарахованої амортизації на рахунках обліку»;
- 10) робочий документ «Перевірка тотожності даних Журналу і Головної книги»;
- 11) робочий документ «Перевірка тотожності даних Відомості і Головної книги»;
- 12) робочий документ «Перевірка достовірності інформації Балансу про основні засоби обліковим даним» [27, с. 66 – 70].

Макаренко А.П., Курсон О.О. також дотримуються практично аналогічної позиції щодо складу робочої документації, проте додатково пропонують ще два документи:

- 1) робочий документ «Розроблений графік документообігу для удосконалення аудиторської перевірки основних засобів», який має наступні реквізити: назва документа; ППП особи, яка відповідальна за складання та передачу документа; термін передачі документа для наступного опрацювання; інформація про відділ, який опрацьовує документ; інформація про надходження документа до бухгалтерії та терміни його опрацювання;

2) робочий документ аудитора з перевірки фактичної наявності основних засобів, який має наступні реквізити: назва об'єкта ОЗ; дані обліку підприємства (місце зберігання, інвентарний номер, залишкова вартість); дані аудиту (місце зберігання, інвентарний номер, залишкова вартість); відхилення (дані підприємства, дані аудиту) [10].

Підводячи підсумки дослідження, необхідно зазначити, що даний перелік робочої документації є орієнтованим, оскільки залежить як від мети аудиту та завдань, так і від специфіки діяльності суб'єкта господарювання, кожна аудиторська фірма має формувати власний файл з аудиторською документацією, проте, головною умовою процесу документування є забезпечення та підтвердження отримання аудиторських доказів, які забезпечать формування Звіту аудитора та належне обґрунтування думки аудитора.

РОЗДІЛ 2

ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ У ФГ «КОЛОС»

2.1 Організаційно-економічна характеристика підприємства

ФГ «Колос» є юридичною особою, правонаступником С(Ф)Г «Колос», ПП «Деметра». Предмет діяльності досліджуваного господарства сфокусований на виробництві та реалізації сільськогосподарської продукції. У статуті задекларовані й інші види діяльності, якими може займатися підприємства (овочівництво, рекультивація земель, оптова / роздрібна торгівля товарами, які вироблені особисто та ін.). Збори засновників є вищим органом управління ФГ. Господарство засновано двома засновниками, частка яких у статутному капіталу представлена у співвідношенні 51 % : 49 %.

Для чіткості розуміння складу майна, джерел його утворення, результатів діяльності буде проведено оцінку відповідних показників, які представлені у фінансовій звітності (додаток А), або розраховані за даними форм фінансової звітності.

У таблиці 2.1 узагальнені показники, які характеризують склад та структуру майна ФГ.

Таблиця 2.1 – Склад та структура майна

Показники	2019 рік		2020 рік		2021 рік		Відх. +, - 2021 р. від 2019 р., тис. грн.
	Вартість, тис. грн.	Питома вага, %	Вартість, тис. грн.	Питома вага, %	Вартість, тис. грн.	Питома вага, %	
1	2	3	4	5	6	7	8
Нематеріальні активи	598,00	1,65	598,00	1,05	507,00	0,58	-91,00
Незавершені капітальні інвестиції	97,00	0,27	404,00	0,71	46,00	0,05	-51,00
Основні засоби	13797,00	38,02	18810,00	32,91	24304,00	27,77	+10507,00
Довгострокові біологічні активи	130,00	0,36	182,00	0,31	194,00	0,22	+64,00
Всього необоротних активів	14622,00	40,30	19994,00	34,98	25051,00	28,62	+10429,00

Продовження таблиці 2.1

1	2	3	4	5	6	7	8
Запаси	17848,00	49,18	28215,00	49,37	46590,00	53,22	+28742,00
Поточні біологічні активи	979,00	2,70	1012,00	1,77	771,00	0,88	-208,00
Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги	810,00	2,23	3391,00	5,93	10676,00	12,20	+9866,00
Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом	95,00	0,26	210,00	0,37	473,00	0,54	+378,00
Інша поточна дебіторська заборгованість	767,00	2,11	2140,00	3,74	2655,00	3,03	+1888,00
Гроші та їх еквіваленти	651,00	1,80	2193,00	3,84	1323,00	1,51	+672,00
Інші оборотні активи	516,00	1,42	-	-	-	-	-516,00
Всього оборотних активів	21666,00	59,70	37161,00	65,02	62488,00	71,38	+40822,00
Всього активів	36288,00	100	57155,00	100	87539,00	100	+51251,00

**Джерело: розраховано автором за даними ф. 1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)».*

Узагальнені показники таблиці 2.1 засвідчують, що вартість майна підприємства у 2021 році склала 87539,00 тис. грн., що на 51251,00 тис. грн. більше, порівняно з 2019 роком. Майно представлено необоротними та оборотними компонентами активів, співвідношення між якими наступне: 2019 рік – 40,30% : 59,70%; 2020 рік – 34,98% : 65,02%; 2021 рік – 28,62 % : 71,38 %.

Аналізуючи необоротну складову майна, відзначимо, що вартість нематеріальних активів та незавершених капітальних інвестицій за досліджуваний період зменшилися на 91,00 тис. грн. та 51,00 тис. грн. відповідно, але при цьому вартість основних засобів та довгострокових біологічних активів збільшилася на 10507,00 тис. грн. та 64,00 тис. грн. відповідно. У структурі необоротних активів основні засоби займають найбільшу частку.

Детальний аналіз показників оборотної складової засвідчив істотне зростання у 2021 році порівняно з 2019 роком вартості запасів (на 28742,00 тис.

грн.), дебіторської заборгованості за товари, роботи, послуги (на 9866,00 тис. грн.), іншої поточної дебіторської заборгованості (на 1888,00 тис. грн.), грошей та їх еквівалентів (на 672,00 тис. грн.) та дебіторської заборгованості за розрахунками з бюджетом (на 378,00 тис. грн.). Такі складові як поточні біологічні активи та інші оборотні активи у 2021 році порівняно з 2019 роком зменшилися на 208,00 тис. грн. та 516,00 тис. грн. відповідно.

У контексті дослідження майна підприємства вважаємо за потрібне проаналізувати у розрізі груп основних засобів їх первісну вартість та суму зносу в динаміці (таблиця 2.2).

Таблиця 2.2 – Первісна вартість та знос основних засобів в розрізі груп на кінець року

Групи основних засобів	2019 рік		2020 рік		2021 рік		Відх. +, - 2021 р. від 2019 р.	
	Первісна вартість, тис. грн.	Знос, тис. грн.	Первісна вартість, тис. грн.	Знос, тис. грн.	Первісна вартість, тис. грн.	Знос, тис. грн.	Первісна вартість, тис. грн.	Знос, тис. грн.
Будинки, споруди та передавальні пристрої	2277,00	918,00	2069,00	935,00	2069,00	981,00	-208,00	+63,00
Машини та обладнання	21228,00	11936,00	27648,00	14221,00	37498,00	17545,00	+16270,00	+5609,00
Транспортні засоби	9111,00	6379,00	11155,00	7367,00	11049,00	8365,00	+1938,00	+1986,00
Інструменти, прилади, інвентар (меблі)	161	57	190,00	73,00	300,00	100,00	+139,00	+43,00
Інші основні засоби	658,00	348,00	738,00	394,00	884,00	505,00	+226,00	+157,00
Разом	33435,00	19638,00	41800,00	22990,00	51800,00	27496,00	+18365,00	+7858,00

**Джерело: розраховано автором за даними ф. 5 «Примітки до річної фінансової звітності»*

Аналізуючи дані таблиці 2.2 варто наголосити, що практично по всіх групах основних засобів у 2021 році порівняно з 2019 роком збільшилася первісна вартості та сума зносу, а саме: збільшення первісної вартості машин та обладнання, транспортних засобів, інструментів, приладів, інвентаря (меблі), інших основних засобів відбулося на 16270,00 тис. грн., 1938,00 тис. грн., 139,00 тис. грн., 226,00 тис. грн. відповідно, в аналогічній послідовності груп доцільно відмітити збільшення суми зносу 5609,00 тис. грн., 1986,00 тис. грн., 43,00 тис. грн., 157,00

тис. грн. відповідно. Відносно будинків, споруд та передавальних пристроїв, то у 2021 році порівняно з 2019 роком їх первісна вартість зменшилася на 208,00 тис. грн., а сума зносу зросла на 63,00 тис. грн.

На рисунку 2.1 подано інформацію щодо розміру капітальних інвестицій, які у 2019 – 2021 роках були спрямовані на придбання / виготовлення основних засобів.

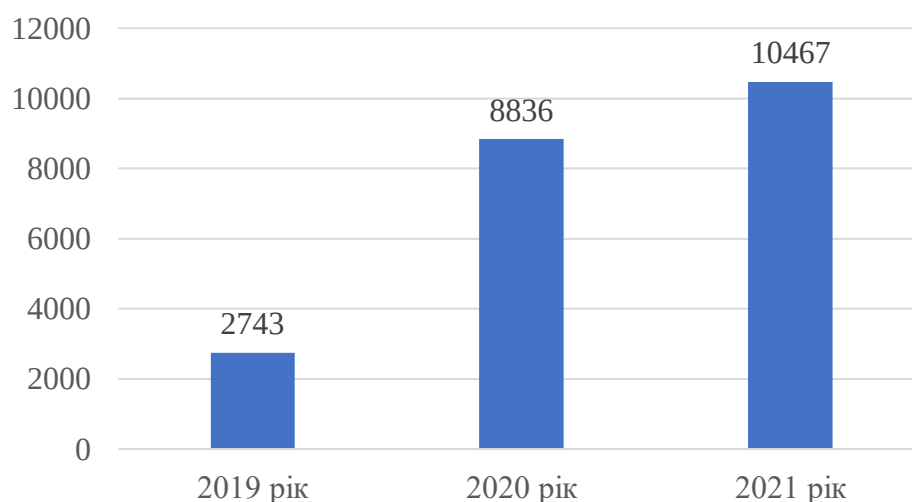


Рисунок 2.1 - Розмір капітальних інвестицій, спрямованих на придбання (виготовлення) основних засобів, тис. грн.

**Джерело: побудовано автором за даними ф. 5 «Примітки до річної фінансової звітності»*

З кожним роком ФГ більше спрямовує капітальних інвестицій на придбання / виготовлення основних засобів. Для прикладу, у 2021 році було відображено у звітності капітальних інвестицій на суму 10467,00 тис. грн., що на 7724,00 тис. грн. більше порівняно з 2019 роком.

Для чіткості розуміння ситуації щодо майнового стану підприємства у частині необоротної компоненти на рисунку 2.2 представлено розрахункові значення показників, які розраховані за даними фінансової звітності досліджуваного суб'єкта господарювання.

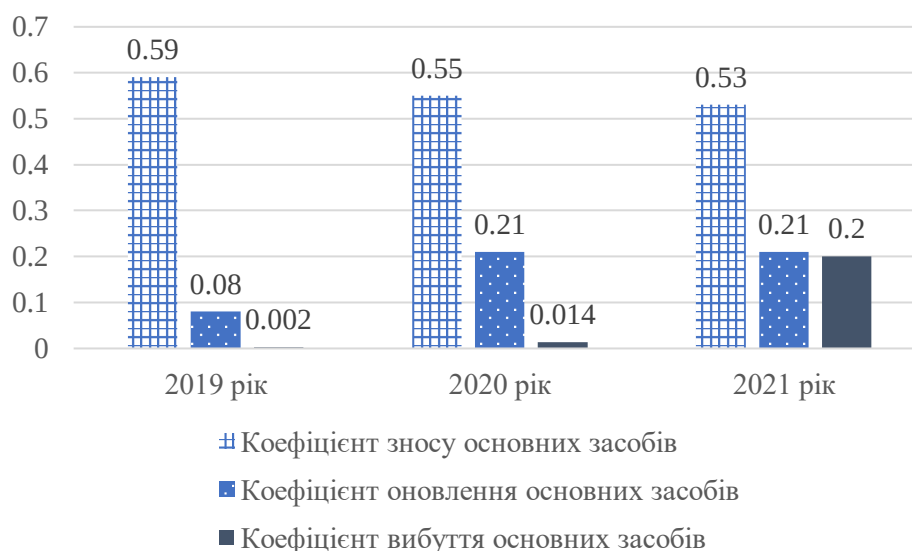


Рисунок 2.2 – Показники майнового стану підприємства

**Джерело: розраховано автором за даними ф.1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)», ф. 5 «Примітки до річної фінансової звітності»*

У контексті даного дослідження, доцільно зазначити, що значення коефіцієнта зносу основних засобів у 2021 році порівняно з 2019 роком зменшилося на 0,06, що є позитивним та відповідає нормативу. Відносно коефіцієнта оновлення основних засобів, то даний показники має тенденцію до зростання, що також є позитивним. Незначне збільшення характерне для показника вибуття основних засобів, проте темпи зростання даного коефіцієнта значно менші ніж темпи збільшення значення коефіцієнта оновлення, тому ситуацію можна оцінити як позитивну.

У таблиці 2.3 подано інформацію про джерела формування майна підприємства.

Таблиця 2.3 – Склад та структура джерел формування майна підприємства

Показники	2019 рік		2020 рік		2021 рік		Відх. +, - 2021 р. від 2019 р.
	Вартість, тис. грн.	Питома вага, %	Вартість, тис. грн.	Питома вага, %	Вартість, тис. грн.	Питома вага, %	
1	2	3	4	5	6	7	8
Зареєстрований капітал	565,00	1,56	565,00	0,99	565,00	0,65	-
Додатковий капітал	2233,00	6,15	2233,00	3,91	2233,00	2,55	-
Резервний капітал	235,00	0,65	235,00	0,41	235,00	0,27	-

Продовження таблиці 2.3

1	2	3	4	5	6	7	8
Нерозподілений прибуток	26696,00	73,57	45576,00	79,74	71559,00	81,75	+44863,00
Всього власного капіталу	29729,00	81,93	48609,00	85,05	74592,00	85,22	+44863,00
Поточна кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги	366,00	1,01	562,00	0,98	7074,00	8,08	+6708,00
Поточна кредиторська заборгованість за одержаними авансами	-	-	-	-	4184,00	4,78	+4184,00
Поточна кредиторська заборгованість за розрахунками з бюджетом	26,00	0,07	54,00	0,11	-	-	-26,00
Поточна кредиторська заборгованість зі страхування	4,00	0,01	14,00	0,02	-	-	-4,00
Поточна кредиторська заборгованість з оплати праці	87,00	0,24	106,00	0,19	10,00	0,01	-77,00
Поточна кредиторська заборгованість за розрахунками з учасниками	2980,00	8,21	2980,00	5,22	1510,00	1,72	-1470,00
Інші поточні зобов'язання	3096,00	8,53	4820,00	8,43	169,00	0,19	-2927,00
Всього поточних зобов'язань і забезпечень	6559,00	18,07	8546,00	14,95	12947,00	14,78	+6388,00
Всього пасивів	36288,00	100	57155,00	100	87539,00	100	+51251,00

*Джерело: розраховано автором за даними ф. 1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)».

Відповідно даним таблиці 2.3 джерелами формування майна є власний капітал та поточні зобов'язання. Питома вага власного капіталу у структурі пасивів знаходиться за період дослідження в діапазоні 81,93 % – 85,22 %. За період дослідження розмір зареєстрованого, додаткового та резервного капіталу не змінювався і склав відповідно 565,00 тис. грн., 2233,00 тис. грн., 235,00 тис. грн. Нерозподілений прибуток у 2021 році склав 71559,00 тис. грн., що на 44863,00 тис. грн. більше ніж у 2019 році. На суму збільшення нерозподіленого прибутку збільшилася й загальна сума власного капіталу.

Щодо поточних зобов'язань, то потрібно зазначити, що в цілому їх частка у загальній структурі з кожним роком має тенденцію до зменшення (у 2019 році – 18,07 %, 2020 році – 14,95 %, 2021 році – 14,78 %). У складі поточних зобов'язань кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги у 2021 році порівняно з 2019 роком збільшилася на 6708,00 тис. грн., при цьому зменшилася заборгованість з оплати праці на 77,00 тис. грн., за розрахунками з учасниками на 1470,00 тис. грн., а також інші поточні зобов'язання зменшилися на 2927,00 тис. грн. Також помітною є ситуація, що в 2021 році у якості складової поточних зобов'язань була заборгованість за одержаними авансами у сумі 4184,00 тис. грн., але відсутня заборгованість за розрахунками з бюджетом та зі страхування. В загальному розмір поточних зобов'язань у 2021 році порівняно з 2019 роком збільшився на 6388,00 тис. грн.

На рисунку 2.3 представлені розрахункові значення показників ліквідності.

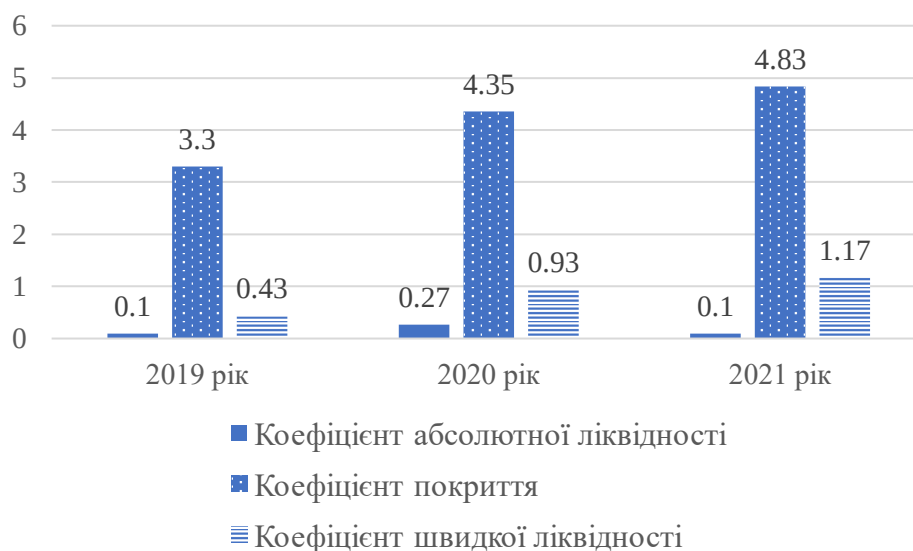


Рисунок 2.3 – Показники ліквідності

**Джерело: розраховано автором за даними ф. 1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)».*

На підставі даних рисунку 2.3 зазначимо, що коефіцієнт абсолютної ліквідності у 2019 та 2021 роках склав 0,1, а в 2020 році – 0,27. Значення показника у динаміці відповідає нормативу. Щодо коефіцієнта покриття, також має місце відповідність нормативу, а в динаміці спостерігається позитивна динаміка до

зростання, а саме у 2021 році порівняно з 2019 роком доцільно зафіксувати збільшення на 1,53. Коефіцієнт швидкої ліквідності збільшився на 0,74, в 2020 році склад 0,93, а в 2021 році – 1,17, що перевищує нормативний діапазон 0,6 – 0,8.

Наступною групою для аналізу будуть показники платоспроможності (фінансової стійкості), розрахункові значення яких подані на рисунку 2.4.

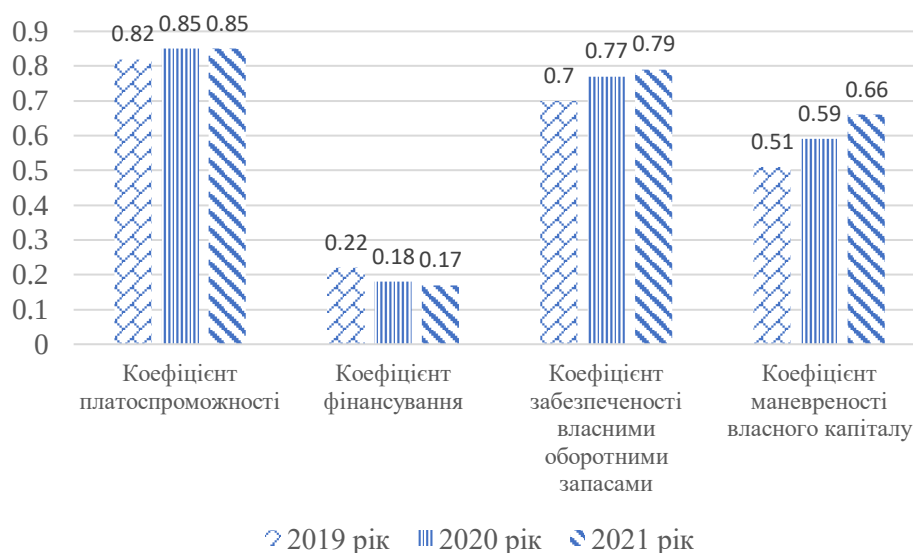


Рисунок 2.4 – Показники платоспроможності (фінансової стійкості) підприємства

* Джерело: розраховано автором за даними ф. 1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)».

Відносно показників, розрахункові значення яких зафіксовані на рисунку 2.4, наголосимо, що всі вони відповідають нормативу. Зокрема, коефіцієнт платоспроможності засвідчує домінування власного капіталу та в динаміці має тенденцію до зростання (у 2021 році порівняно з 2019 роком збільшився на 0,03). Коефіцієнт фінансування за досліджуваний період був менше від 1, в динаміці помітною є тенденція до зменшення, що є позитивним фактом. Коефіцієнт забезпеченості власними запасами знаходиться в діапазоні 0,70 – 0,79, що підтверджує відповідність нормативу (0,1 і вище) та в динаміці має тенденцію до зростання (у 2021 році порівняно з 2019 роком збільшився на 0,09). Також в динаміці збільшується коефіцієнт маневреності власного капіталу, а саме у 2021 році – 0,66, що на 0,15 більше порівняно з 2019 роком.

Для чіткості розуміння основних результативних показників ФГ «Колос» проаналізуємо дані таблиці 2.4.

Таблиця 2.4 – Основні економічні показники діяльності підприємства

Показник	Роки			Відхилення 2021 р. від 2019 р.(+/-)
	2019	2020	2021	
Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), тис. грн.	22245,00	45390,00	55286,00	+33041,00
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг), тис. грн.	17851,00	24147,00	25079,00	+7228,00
Валовий прибуток, тис. грн.	4394,00	21243,00	30207,00	+25813,00
Інші операційні доходи, тис. грн.	2829,00	2291,00	1681,00	-1148,00
Адміністративні витрати, тис. грн.	1519,00	1666,00	2051,00	+532,00
Витрати на збут, тис. грн.	919,00	822,00	427,00	-492,00
Інші фінансові доходи, тис. грн.	32,00	34,00	57,00	-25,00
Інші операційні витрати, тис. грн.	4099,00	2510,00	3912,00	-187,00
Інші доходи, тис. грн.	-	323,00	519,00	+519,00
Інші витрати, тис. грн.	-	13,00	91,00	+91,00
Чистий фінансовий результат, тис. грн.	718,00	18880,00	25983,00	+25265,00

**Джерело: розраховано автором за даними ф. 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)».*

Відповідно даним таблиці 2.4 діяльність ФГ є прибутковою, що підтверджує показник чистий фінансовий результат, значення якого у 2021 році – 25983,00 тис. грн., що на 25265,00 тис. грн. більше порівняно з 2019 роком. Також за період дослідження збільшився валовий прибуток (на 25813,00 тис. грн.). Позитивно даній ситуації сприяло збільшення чистого доходу від реалізації (на 33041,00 тис. грн. Проте одночасно збільшувався розмір собівартості реалізованої продукції (на 7228,00 тис. грн.), адміністративних витрат (на 532,00 тис. грн.), інших витрат (на 91,00 тис. грн.).

Оцінку рентабельності буде проведено на підставі показників, які представлені на рисунку 2.5.

Всі показники, розрахункові значення яких представлені на рисунку 2.5 є позитивними, в динаміці мають тенденцію до зростання та засвідчують рентабельність активів, власного капіталу та діяльності підприємства в цілому.

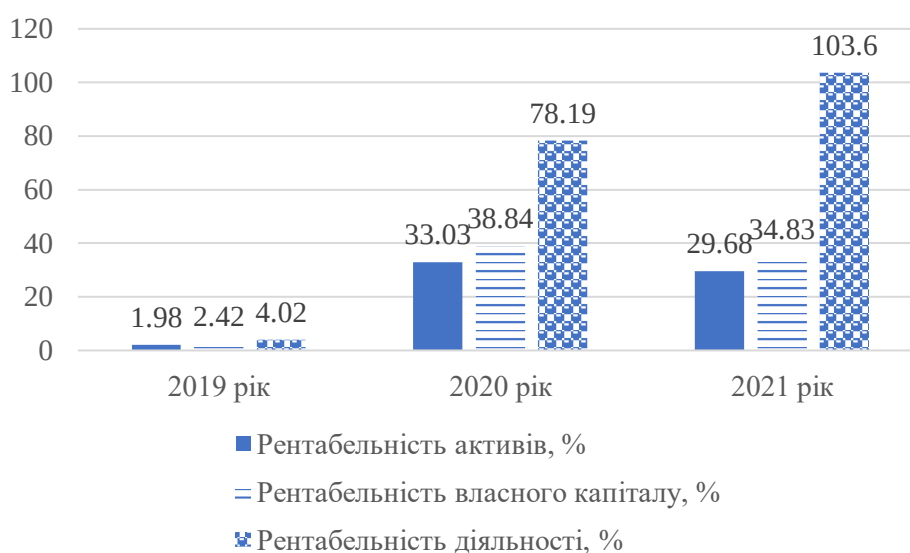


Рисунок 2.5 – Показники рентабельності

*Джерело: розраховано автором за даними ф. 1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)», ф. 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)».

В контексті аналізу ділової активності ФГ необхідно проаналізувати показники, які представлені на рисунку 2.6 та 2.7.

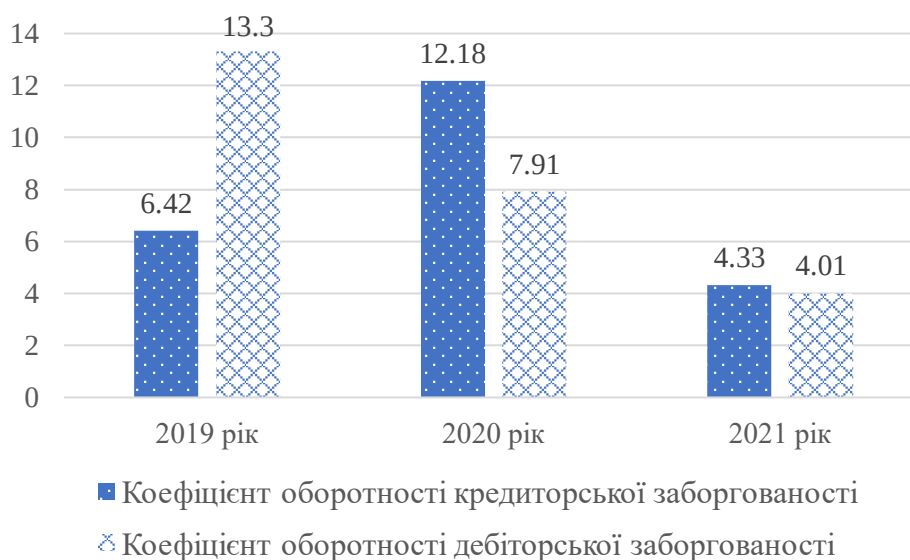


Рисунок 2.6 – Коефіцієнти оборотності кредиторської та дебіторської заборгованостей

*Джерело: розраховано автором за даними ф. 1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)», ф. 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)».

Коефіцієнти оборотності кредиторської заборгованості у динаміці мають тенденцію до зменшення (у 2021 році - 4,33 рази, що 2,09 рази менше порівняно з 2019 роком). Аналогічна ситуація щодо коефіцієнта оборотності дебіторської заборгованості (у 2021 році – 4,01 рази, що на 9,29 рази менше порівняно з 2019 роком). Дана ситуація не є позитивною, оскільки в динаміці дані показники повинні мати тенденцію до збільшення. крім того, це вплинуло на терміни погашення даних видів заборгованостей.



Рисунок 2.7 – Терміни погашення дебіторської та кредиторської заборгованостей

**Джерело: розраховано автором.*

Розрахунки засвідчують, що для того, щоб погасити кредиторську заборгованість у 2021 році потрібно 84 дні, що на 27 днів більше ніж у 2019 році. Відносно дебіторської заборгованості, то ситуація аналогічна, тобто для погашення дебіторської заборгованості 2021 року потрібно 91 день, що на 64 дні більше у порівнянні з 2019 роком. Враховуючи, що значення даних показників повинні мати тенденцію до зменшення, а в підприємства навпаки зростають, відповідно можна вважати, що існують проблемні місця на які керівництво ФГ повинно звернути увагу.

У таблиці 2.5 представлено склад та структура елементів операційних витрат підприємства.

Таблиця 2.5 – Склад та структура елементів операційних витрат підприємства

Показники	2019 рік		2020 рік		2021 рік		Відх., - 2021 р. від 2019 р.
	Розмір, тис. грн.	Питома вага, %	Розмір, тис. грн.	Питома вага, %	Розмір, тис. грн.	Питома вага, %	
Матеріальні витрати	17458,00	62,34	17560,00	38,70	24011,00	56,77	+6553,00
Витрати на оплату праці	2697,00	9,63	3958,00	8,72	4559,00	10,78	+1862,00
Відрахування на соціальні заходи	585,00	2,09	878,00	1,93	972,00	2,30	+387,00
Амортизація	3564,00	12,73	3463,00	7,63	5058,00	11,96	+1494,00
Інші операційні витрати	3701,00	13,21	19517,00	43,02	7697,00	18,19	+3996,00
Всього операційних витрат	28005,00	100	45376,00	100	42297,00	100	+14292,00

**Джерело: розраховано автором за даними ф. 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)».*

Відповідно даним таблиці 2.4 всі елементи операційних витрат в динаміці мають тенденцію до зростання. Найбільшу частку займають матеріальні витрати, інші операційні витрати та амортизація. У 2021 році операційні витрати склали 42297,00 тис. грн., що на 14292,00 тис. грн. більше порівняно з 2019 роком.

Наступним етапом є аналіз середньої кількості працівників (рисунок 2.8).

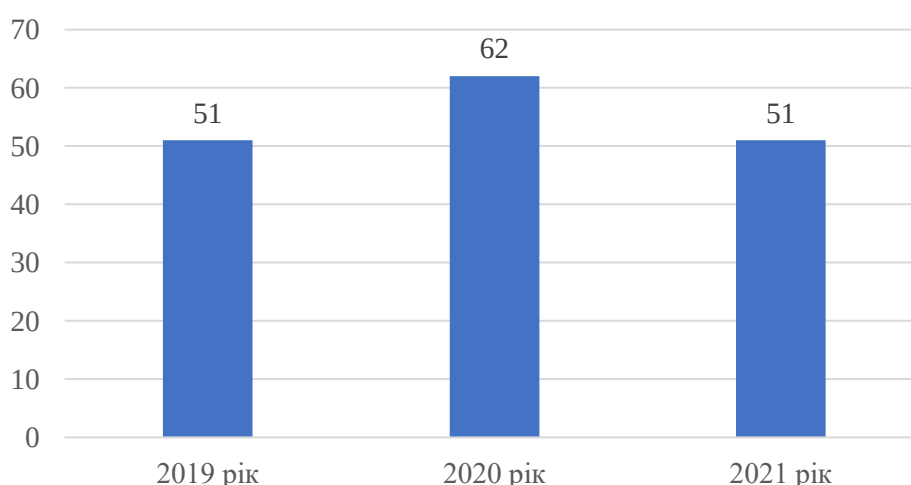


Рисунок 2.8 – Середня кількість працівників, осіб

**Джерело: побудовано автором за матеріалами підприємства.*

Дані рисунку 2.8 засвідчують, що у 2019 та 2021 роках середньорічна чисельність працівників склала 51 особу, а в 2020 році – 62 особи.

Результати досліджень дають підстави зробити висновок, що показники діяльності господарства – задовільні, суб'єкт господарювання є конкурентоспроможним.

2.2 Організація обліку основних засобів у фермерському господарстві «Колос»

Бухгалтерський облік у ФГ – автоматизований за допомогою програми «1 С : Підприємство 7.7» з урахуванням ключових положень облікової політики, яка чітко обґрунтовує ключові питання організації облікового процесу. На рисунку 2.9. представлено перелік груп основних засобів (далі - ОЗ), в межах яких ведеться обліковий процес.

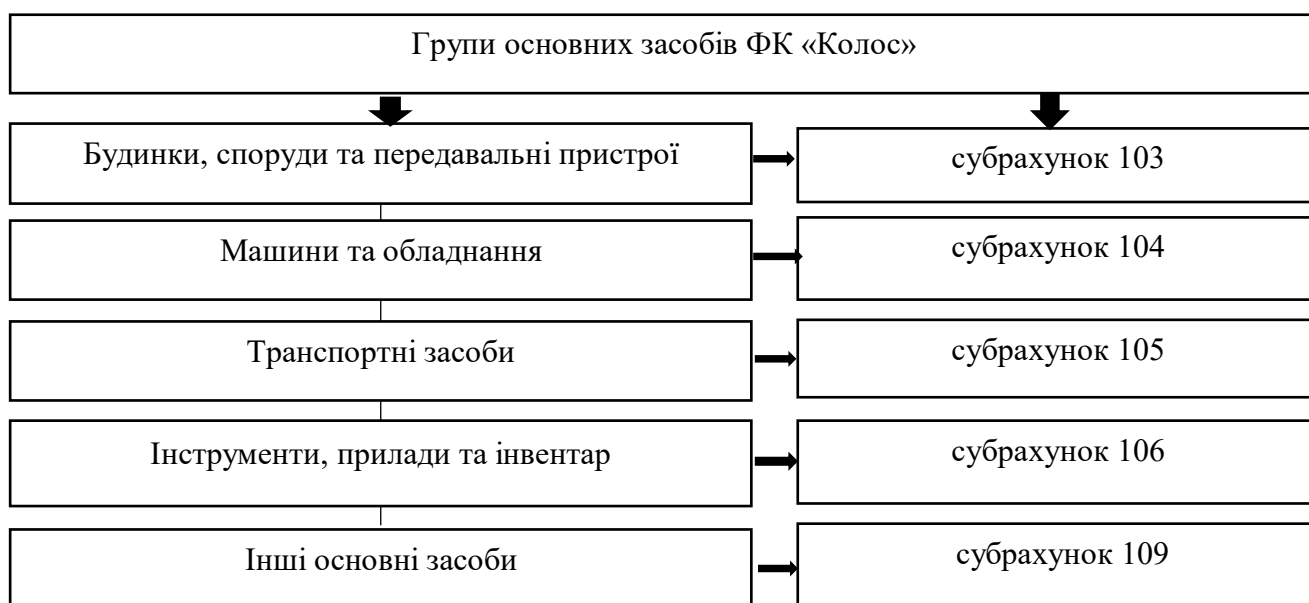


Рисунок 2.9 - Групи основних засобів ФК «Колос»

**Джерело: складено автором*

Всі об'єкти ОЗ, які надходять до підприємства, оформлюються за допомогою зазначеного програмного продукту, створюючи документ «Надходження товарів і послуг», реквізитами якого є:

- номер електронного документа;
- назва підприємства;
- контрагент;
- склад;
- договір;
- номенклатура;
- кількість;
- одиниці виміру;
- ціна;
- сума;
- відсоток ПДВ;
- сума ПДВ;
- загальна сума.

Враховуючи особливості обліку ПДВ, потрібно в графі ПДВ зафіксувати податкове призначення ПДВ.

Зазначений документ, після заповнення, має бути доданий до довідника «Основні засоби».

Для того, щоб ввести об'єкт ОЗ в експлуатацію необхідно створити документ «Введення в експлуатацію ОЗ», основними реквізитами якого є:

- номер електронного документа;
- назва підприємства;
- підрозділ;
- ППП матеріально-відповідальної особи;
- рахунок / субрахунок бухгалтерського обліку;
- податкове призначення (оподатковується ПДВ);
- параметри нарахування амортизації (нарахування амортизації;

податкова група ОЗ; ідентифікація групи ОЗ; рахунок нарахування амортизації;

рахунок обліку дооцінок; спосіб нарахування амортизації; термін корисного використання; графік амортизації по року; ліквідаційна вартість).

Особливістю введення в експлуатацію ОЗ, використовуючи програмний продукт, є те, що обов'язково потрібно зафіксувати інформація про амортизацію, а саме спосіб відображення витрат, пов'язаних з амортизацією. До прикладу, якщо податкове призначення «господарська діяльність», відповідно, необхідно вибрати рахунок 92 «Адміністративні витрати», але при цьому в довіднику зафіксувати, що витрати спрямовані на поліпшення ОЗ з аналітикою, яка деталізуватиме інформацію щодо підрозділу або статті витрат амортизації.

Процес введення в експлуатацію ОЗ забезпечує кнопка «ОК», але даний процес можливий після заповнення всіх реквізитів зазначеного електронного документа.

Документальне оформлення процесу модернізації ОЗ забезпечується шляхом створення електронного документа «Модернізація та ремонт ОЗ», основними реквізитами якого є:

- номер електронного документа;
- назва підприємства;
- об'єкт модернізації;
- вид поліпшення;
- назва ОЗ;
- інвентарний номер;
- сума витрат на поліпшення ОЗ;
- інформація про термін використання ОЗ (фактичний, новий, залишковий).

Списання об'єкта ОЗ документально підтверджується за допомогою електронного документа «Списання ОЗ», основними реквізитами якого є:

- номер електронного документа;
- назва підприємства;
- причина списання;
- інвентарний номер ОЗ;

- інформація про амортизацію ОЗ;
- вартість ОЗ;
- залишкова вартість ОЗ.

Варто зазначити, що у всіх електронних документах, які використовуються для введення в експлуатацію ОЗ або переміщення / списання обов'язково фіксується інформація про склад комісії.

У кінці кожного місяця програмним забезпеченням передбачено створення електронного документа «Закриття місяця», який забезпечує відображення в обліку операцій, які потребують закриття, наприклад операції, пов'язані з нарахуванням амортизації.

Вся інформація в розрізі кореспондуючих рахунків з первинних документів в автоматизованому режимі переноситься до Оборотно-сальдової відомості. Особливістю зазначеного електронного документа є те, інформація, яка подана в даному стандартному звіті, є підставою для заповнення регламентованої звітності, а також для здійснення перевірки щодо повноти фіксування господарських операцій у електронних первинних документах.

Також у ФГ «Колос» створюється електронний стандартний звіт «Картка рахунку», який забезпечує перевірку інформації, пов'язаної з обліком ОЗ, оскільки акумулює інформацію щодо:

- періоду акумулювання інформації;
- назви підприємства;
- рахунку бухгалтерського обліку;
- облікового періоду;
- назви документу, який підтверджує відповідну господарську операцію, пов'язану з відповідним ОЗ;
- аналітика інформації по дебету, кредиту.

Також ФГ створює електронний документ «Аналіз рахунку», який теж відноситься до регламентованого звіту та відображає інформацію щодо:

- назви підприємства;
- дати створення електронного документа;

- рахунку бухгалтерського обліку;
- кореспонденції рахунків.

Інформація про основні засоби обов'язково фіксується у регламентованих звітах, а саме ф. 1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)», формі 4 «Звіт про власний капітал», формі 5 «Примітки до річної фінансової звітності».

Обліковою політикою підприємства передбачено, що перед складанням річної фінансової звітності необхідно провести інвентаризацію основних засобів. У ФГ інвентаризація проводиться у листопаді кожного року, про що зафіксовано у зазначеному внутрішньому нормативному документі, інвентаризаційною комісією. Організація інвентаризаційного процесу відповідає вимогам нормативних документів (Положення про інвентаризацію активів і зобов'язань).

Інвентаризаційний процес у фермерському господарстві проводиться з урахуванням наступних методичних особливостей, які у контексті обліку основних засобів доцільно розглядати у такому контексті.

По-перше, реалізується комплекс підготовчих робіт, сутність яких зводиться до перевірки наявності технічних паспортів, іншої документації по всім ОЗ; ймовірних розбіжностей інформації, яка зафіксована у технічній та обліковій документації (у випадку, якщо даний факт має місце, то необхідно інвентаризаційній комісії зафіксувати уточнюючу інформацію).

По-друге, до особливостей інвентаризації ОЗ слід віднести те, що інвентаризаційні описи складаються за кожною МВО. При цьому у зазначеному документі у розрізі кожного об'єкта ОЗ інформація фіксується щодо його призначення, інвентарного номера, дати випуску, первісної вартості, терміну корисного використання та суми амортизації.

У ФГ в процесі інвентаризації мали місце випадки, які були пов'язані з виявленням ОЗ, які були не придатні для використання, відповідно, для їх склалися окремі інвентаризаційні описи.

Результати інвентаризації також фіксуються у порівняльній відомості результатів інвентаризації ОЗ.

Процес акумулювання інформації про ОЗ у регламентованій звітності (фінансовій) за допомогою програмного забезпечення відбувається автоматично. На рисунку 2.10 деталізовано інформацію про основні засоби у формі 1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)».



Рисунок 2.10 – Відображення інформації про ОЗ у формі 1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)»

**Джерело: складено автором.*

У форматі, який зафіксований на рисунку 2.10 інформація про основні засоби відображалася у 2021 році.

У 2019 році ФГ провело уцінку основних засобів, відповідно на 1 тис. грн. був зменшений додатковий капітал, що було зафіксовано у ф. 4 «Звіт про власний капітал» рядок 4111 графа 5. Відповідно, дана операція зменшила на зазначену суму розмір додаткового капіталу. Враховуючи, що додатковий капітал, як складова власного також відображається у формі 1 в пасиві по рядку 1410, тому доцільно враховувати дану статтю у процесі обґрунтування узагальнення інформації про основні засоби у регламентованій звітності.

Інформація про втрати від уцінки відображається у формі 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)» по рядку 2270 «Інші витрати» у якому відображає ФГ витрати від уцінки ОЗ, які акумулюються по Кредиту субрахунку 975 «Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій».

На рисунку 2.11 представлено відображення інформації про основні засоби у формі 5 «Примітки до річної фінансової звітності». У контексті означуваного доцільно зазначити, що інформація про основні засоби у даній формі зазначається у II розділі «Основні засоби».

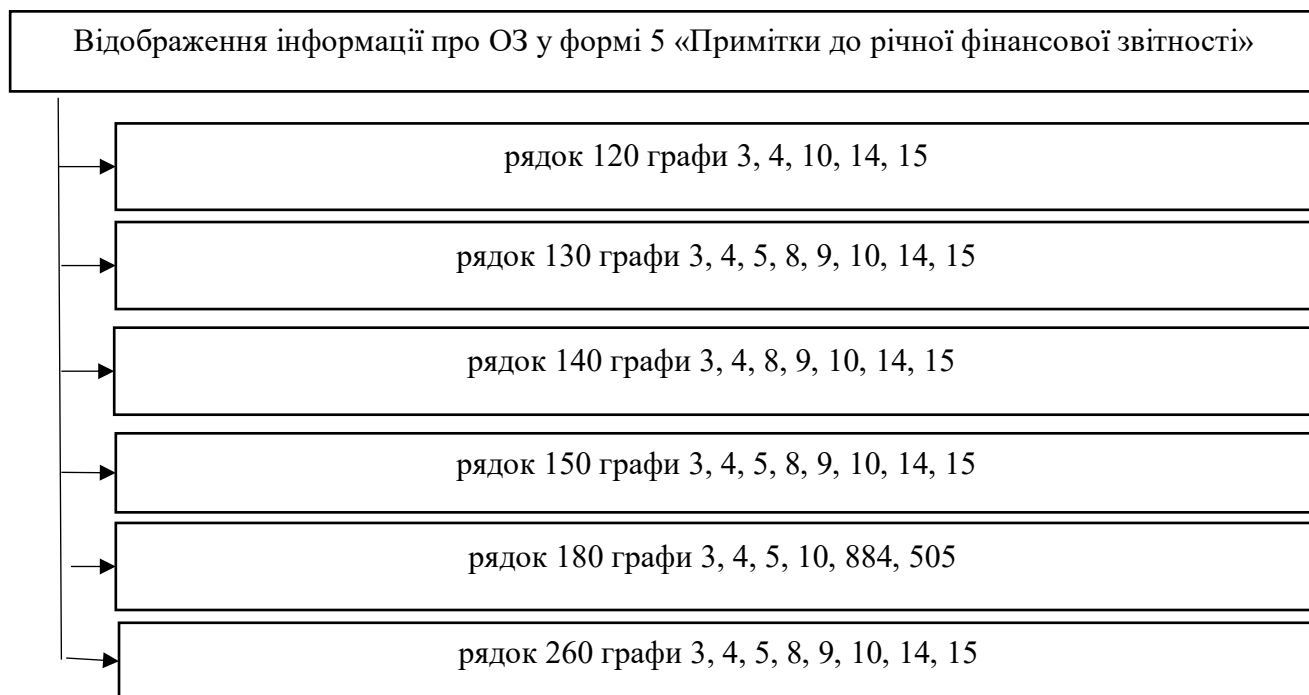


Рисунок 2.11 - Відображення інформації про ОЗ у формі 5 «Примітки до річної фінансової звітності»

**Джерело: складено автором.*

На рисунку 2.12 подано узагальнений процес документального оформлення операцій, пов'язаних з основними засобами, який акумулює всі первинні електронні документи, стандартні, регламентовані звіти, що створюються за допомогою програмного забезпечення.

Однією з особливостей програми є наявність журналу кореспонденцій, що є зручним для використання на практиці, у якому зазначаються всі кореспонденції, які потрібно ФГ для відображення операцій, пов'язаних з бізнес-процесом, на рахунках бухгалтерського обліку.

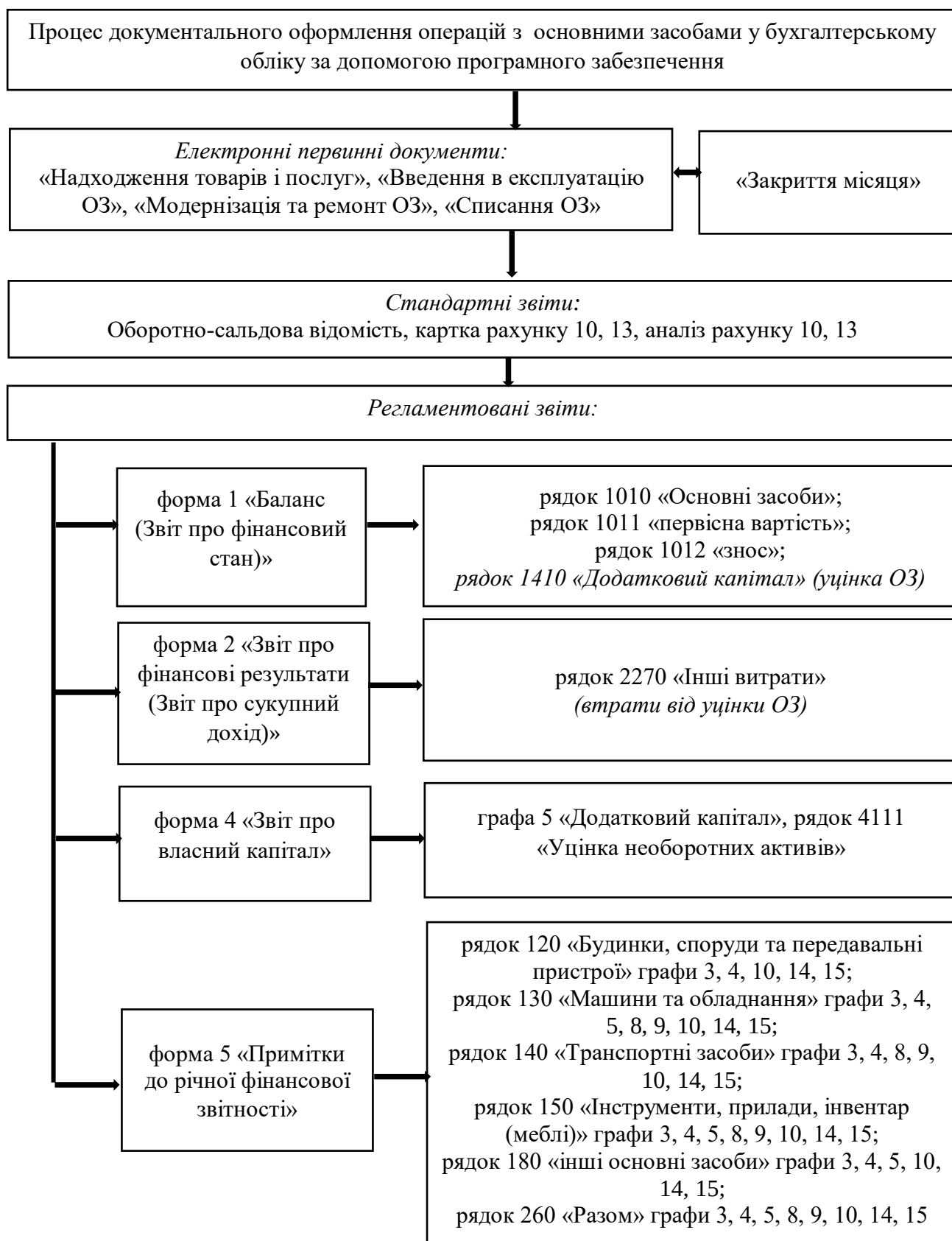


Рисунок 2.12 - Процес документального оформлення операцій з основними засобами у бухгалтерському обліку за допомогою програмного забезпечення

*Джерело: складено автором.

У випадку необхідності, бухгалтер може до зазначеного журналу додати додаткові кореспонденції. У таблиці 2.65 наведені кореспонденції, які зафіксовані у програмі в Журналі кореспонденцій.

Таблиця 2.6 – Кореспонденції рахунків по обліку основних засобів

Зміст господарської операції	Дебет	Кредит
Придбано ОЗ у постачальника	152	63
Введення ОЗ в експлуатацію	10	15
Нарахована амортизація на ОЗ виробничого призначення	23	131
Нарахована амортизація на ОЗ адміністративного / загальногосподарського призначення	91 / 92	131
Відображено результати дооцінки ОЗ	10	411
Відображено результати уцінки ОЗ	975	10
Списання залишкової вартості ОЗ (реалізованих)	972	10

**Джерело: складено автором.*

За результатами представленого дослідження, яке спрямоване на обґрунтування практичних аспектів організації обліку основних засобів у ФГ «Колос», нами встановлено належну організацію облікового процесу, але враховуючи, що господарюючий суб'єкт використовує програму, яка підпадає під санкції, це дозволить обґрунтувати шляхи вдосконалення організації обліку основних засобів в контексті використання альтернативного програмного забезпечення.

2.3 Вдосконалення організації бухгалтерського обліку основних засобів

Обґрунтовуючи перспективи вдосконалення організації облікового процесу, вважаємо за потрібне запропонувати програму «BAS : Бухгалтерія», яка може забезпечити якісне ведення обліку, так як програмний продукт має такі розділи «Надходження основних засобів», «Облік основних засобів», «Вибуття основних засобів», «Амортизація основних засобів», які дозволяють всі можливі господарські операції, що пов'язані з обліком ОЗ своєчасно, на належному рівні, в повному обсязі фіксувати у відповідних електронних документах.

На рисунку 2.13 наведено процес налаштування параметрів обліку ОЗ за допомогою запропонованого програмного продукту.

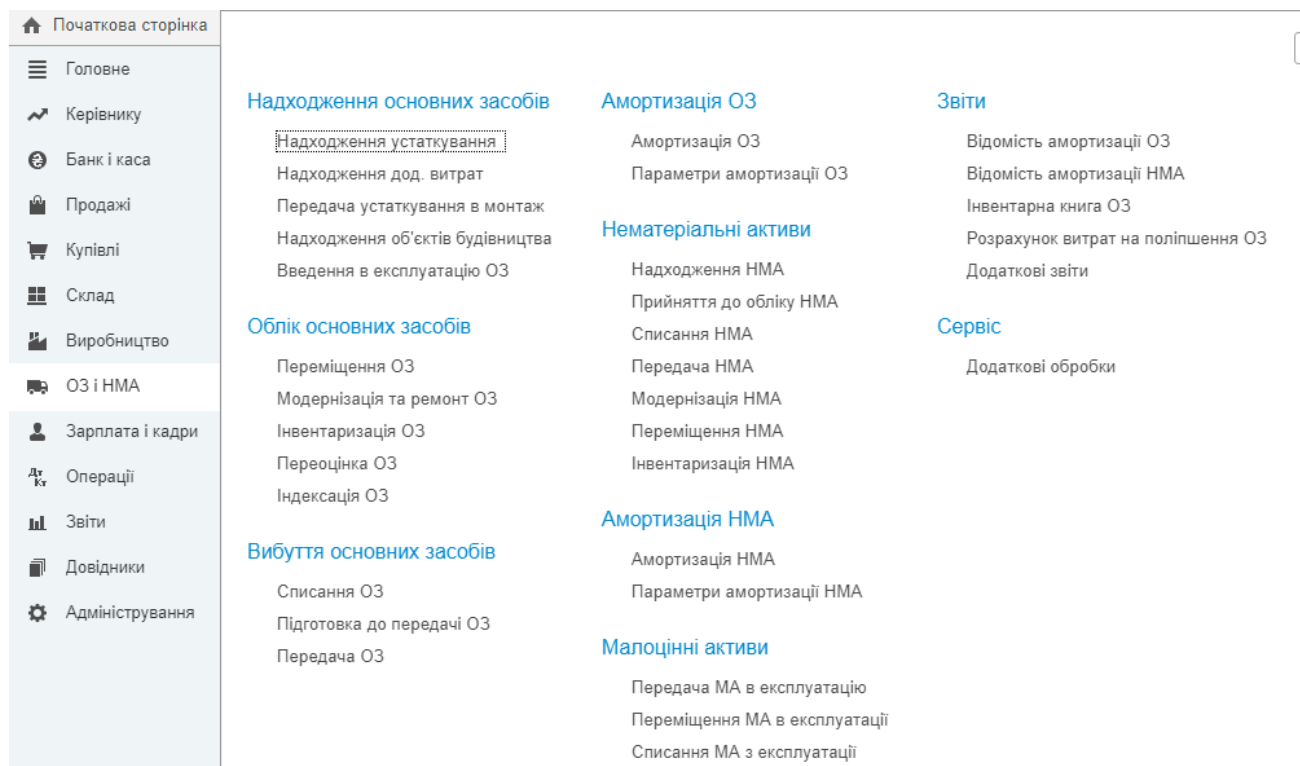


Рисунок 2.13 – Візуалізація параметрів обліку основних засобів в програмі «BAS : Бухгалтерія»

**Джерело: створено автором за допомогою програмного забезпечення.*

Процес організації обліку ОЗ за допомогою запропонованої програми є дещо ідентичним до обліку з використанням програмного продукту «1С : Підприємство 7.7», проте актуальність доцільно підтвердити тим фактом, запропонована програма дозволена для використання підприємствами в Україні, а іншою перевагою є те, що забезпечується належне відображення результатів інвентаризації у автоматизованому режимі, що є дуже важливим.

Таким чином, для того, щоб документально оформити процес надходження ОЗ на підприємство, потрібно використати документ «Надходження товарів і послуг» з видом операції «Устаткування». Даний документ є підставою для створення електронного документа «Надходження дод. витрат», створення якого є доцільним, коли використовуються послуги інших підприємств. а витрати пов'язані з використанням зазначених груп підприємств збільшують собівартість ОЗ.

Реквізитами документу «Надходження дод. витрат» є:

- дата створення;

- назва підприємства;
- контрагент;
- договір (дата, номер);
- сума;
- відсоток та сума ПДВ;
- назва ОЗ;
- кількість та одиниці виміру;
- сума товару;
- сума дод. витрат;
- сума ПДВ;
- загальна сума.

Процес введення ОЗ в експлуатацію забезпечується документом «Введення в експлуатацію ОЗ». Після введення в експлуатацію ОЗ, йому присвоюється інвентарний номер, відповідно, в автоматизованому режимі фіксується інформація в електронному звіті «Інвентарна книга ОЗ» в якому відображається наступна інформація:

- порядковий номер;
- назва ОЗ;
- інвентарний номер;
- інформація про ОЗ, який введений в експлуатацію (на підставі якого документу, дата прийняття до бухгалтерського обліку, структурний підрозділ, відповідальна особа);
- початкова вартість;
- термін корисного використання;
- сума нарахованої амортизації;
- залишкова вартість.

У процесі використання ОЗ, може виникнути необхідність щодо модернізації ОЗ. У такому випадку, всі господарські операції, які пов'язані з придбанням запасів, які необхідні для реконструкції, дообладнання, модернізації ОЗ, повинні бути відображені в обліку за допомогою електронного документа «Надходження

товарів і послуг», але з видом операції «Покупка, комісія». Відповідно, коли документ буде проведений, будуть в автоматизованому режимі сформовані кореспонденції рахунків, які засвідчать факт оприбуткування матеріалів, потрібних для відповідного вдосконалення / оновлення ОЗ.

Крім зазначених функціональних особливостей електронного документу «Надходження товарів і послуг» також він є актуальним для застосування, коли оформлюються послуги сторонніх організацій з модернізації ОЗ, але при цьому потрібно використовувати вид операцій «Об'єкт будівництва».

Якщо ремонтні роботи виконуються господарством для обліку цінностей, які потрібні для ремонту, необхідно сформувати електронний документ «Вимога-накладна», здійснюючи комбінацію «Виробництво» → «Вимога-накладна», та у графі зазначеного документа «Матеріали» зафіксувати потрібний вид цінностей, який необхідний для здійснення ремонтних робіт.

Для того, щоб здійснити списання всіх сум витрат, які пов'язані з модернізацією, необхідно створити електронний документ «Модернізація та ремонт ОЗ».

У випадку, якщо в бухгалтерському обліку потрібно документально зафіксувати операції, пов'язані з передачею ОЗ (наприклад, продаж), відповідно, потрібно створити електронний документ «Підготовка до передачі ОЗ» (рисунк 2.14).

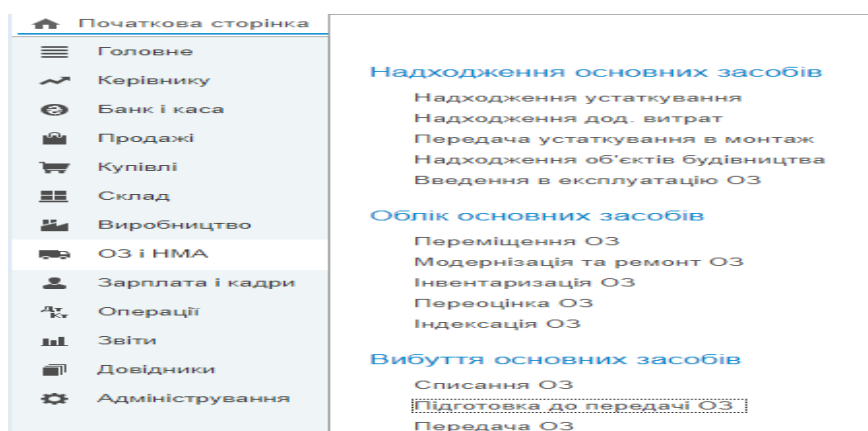


Рисунок 2.14 - Створення електронного документа «Підготовка до передачі ОЗ»

*Джерело: створено автором за допомогою програмного забезпечення.

Реквізитами даного документу є:

- назва та дата створення електронного документу;
- назва підприємства;
- подія, яка пов'язана з ОЗ (наприклад, підготовка до продажу);
- назва ОЗ;
- інвентарний номер ОЗ;
- вартість;
- залишкова вартість;
- амортизація;
- вартість ОЗ на момент продажу;
- амортизація за місяць.

Коли бухгалтер буде проводити зазначений документ, сформується кореспонденції рахунків, які пов'язані з нарахуванням доходу та нарахуванням витрат (дохід від продажу ОЗ Дт 71 - Кт. 64).

Якщо з операціями, пов'язаними з передачею ОЗ, виникають податкові зобов'язання з ПДВ, то потрібно дану подію оформити за допомогою документа «Податкова накладна».

Зручність даного програмного забезпечення у процесі ведення бухгалтерського обліку полягає також в тому, що всі події інвентаризаційного процесу оформлюються електронними документами.

На рисунку 2.15 подано процес створення електронного документа «Інвентаризація ОЗ», основними реквізитами зазначеного документа є:

- номер та дата створення електронного документа;
- назва підприємства;
- інформація про структурний підрозділ;
- назва ОЗ;
- інвентарний номер ОЗ;
- вартість за даними обліку;
- фактична вартість;
- сума надлишку / нестачі;

- наявність за даними обліку;
- фактична наявність;
- кількість надлишку / нестачі.

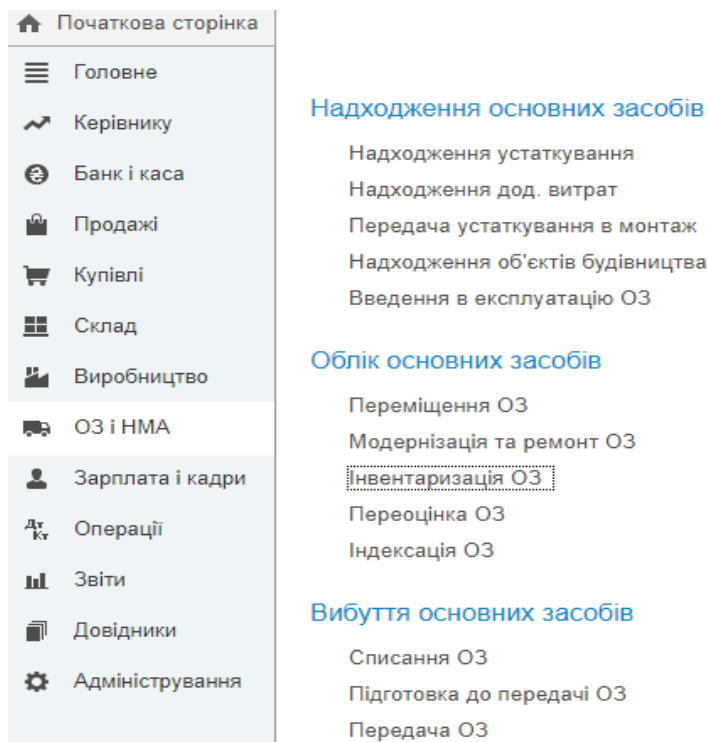


Рисунок 2.15 – Створення електронного документа «Інвентаризація ОЗ»

**Джерело: створено автором за допомогою програмного забезпечення.*

Особливість заповнення закладки «Основні засоби» - автоматичний спосіб шляхом використання кнопки «Заповнити».

Функціональні можливості програми дозволяють на момент інвентаризаційного процесу здійснити аналіз залишків ОЗ та ввести необхідну інформацію про ОЗ (назва, інвентарний номер, вартість). Крім того, за замовчуванням потрібно встановити відмітки «Фактична наявність» та «Наявність за даними обліку». У випадку, коли у процесі інвентаризації об'єкт ОЗ не виявлено, відповідно, потрібно зняти відмітку «Фактична наявність». Якщо ситуація обернена, тобто ОЗ був виявленим, то необхідно зняти відмітку «Наявність за даними обліку» та додати даний ОЗ, використовуючи кнопку «Додати».

У аналізуємому документі є закладка «Додатково», реквізити якої спрямовані на деталізацію інформації щодо документа-підстави для заповнення, терміну інвентаризації та причин організації інвентаризаційного процесу.

У документі є графи, які дозволяють зафіксувати склад інвентаризаційної комісії.

Результатом інвентаризації може бути виявлення лишків або нестач. Якщо було виявлено ОЗ, якій в обліку не відображений, потрібно його ввести в експлуатацію, шляхом створення документу «Введення в експлуатацію», формування якого відбувається комбінацією дій: «Інвентаризація ОЗ» → «Створити на підставі» → «Введення в експлуатацію ОЗ», що також буде супроводжуватися наступною кореспонденцією: Дт. 10 – Кт. 746. Всі реквізити створюваного документа заповнюються аналогічно (не залежно від того, що електронний документ створюється за результатами проведення інвентаризації), але на закладці «Основні засоби», графи заповнюються наступним чином:

- «рахунок доходів» - фіксується рахунок 746 «Інші доходи»;
- «вартість» - фіксується вартість з електронного документу «Інвентаризація ОЗ».

Якщо за результатами інвентаризації встановлено нестачу ОЗ, потрібно на підставі документа «Інвентаризація ОЗ» створити електронний документ «Списання ОЗ».

Якщо за результатами інвентаризації буде встановлена потреба у переміщенні ОЗ, відповідно на підставі документа «Інвентаризація ОЗ» створюється документ «Переміщення ОЗ».

Як і в програмі «1 С : Підприємство 7.7» потрібно створити електронний документ «Закриття місяця» у кінці місяця, функціональні можливості якого забезпечують закрити місяць та провести нарахування амортизації.

Також за допомогою даного програмного продукту можна створити стандартні звіти (оборотно-сальдова відомість, аналіз рахунку 10, 13, картка рахунку 10, 13) та в автоматизованому режимі сформулювати регламентовану

звітність, яка забезпечить відображення інформації про ОЗ у потрібних формах річної фінансової звітності.

На рисунку 2.16 схематично представлено документальне забезпечення облікового процесу ОЗ за допомогою програми «BAS : Бухгалтерія».

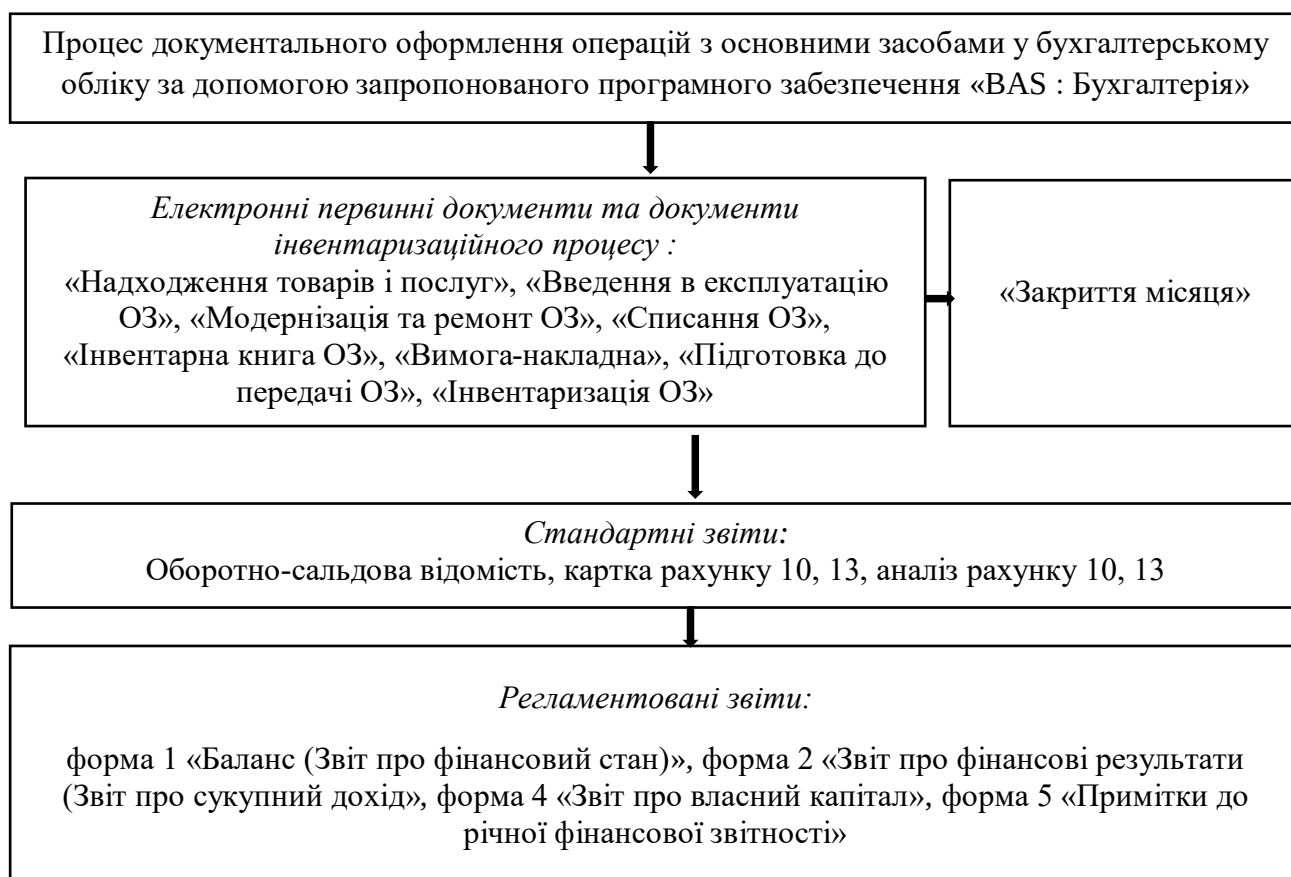


Рисунок 2.16 - Процес документального оформлення операцій з основними засобами у бухгалтерському обліку за допомогою запропонованого програмного забезпечення «BAS : Бухгалтерія»

**Джерело: складено автором.*

На основі проведених досліджень, які спрямовані на обґрунтування пропозицій, можемо зробити наступні висновки.

1) Використання запропонованого програмного забезпечення дозволить вести облік в господарстві шляхом використання програми, яка на сьогодні на законодавчому рівні не заборонена.

2) В частині ведення обліку ОЗ, то програма надає можливості паралельно з документами, які використовуються для наявності, руху ОЗ, формувати електронні документи по інвентаризаційному процесу, які дозволяють створювати електронні документи, які забезпечують супровід оприбуткування, списання, переміщення ОЗ, які виявлені за результатами інвентаризації.

3) Є можливість створення типових операцій нового виду.

4) Забезпечується можливість для роботи із зовнішніми джерелами інформації.

5) Є можливість здійснення обміну інформації між різними контрагентами.

Тобто, практичне впровадження даного програмного продукту забезпечить бухгалтерів зручним інструментом для ведення бухгалтерського обліку (в т.ч. ОЗ).

РОЗДІЛ 3

АУДИТ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ

3.1 Інформаційно-аналітичний та організаційно-методологічний базис аудиту основних засобів

Інформаційно-аналітичний та організаційний базис аудиту основних засобів доцільно розглядати в якості взаємодії інформаційно-аналітичної складової, яка формує базис для успішної імплементації аудиторських процедур, спрямованих на виконання завдань аудиту, та організаційної складової, в основу якої покладено сукупність організаційно-методологічних принципів планування, проведення аудиту та документального супроводу незалежного контролю.

Для належного проведення аудиту ОЗ аудитор повинен спланувати перевірку, яка базуватиметься на взаємозв'язку ключових етапів аудиту (попереднього ознайомлення з діяльністю ФГ, укладання договору, планування, безпосереднього аудиту, заключного), оскільки перевірка зазначеної складової компоненти обліку є частиною аудиту фінансової звітності.

Метою аудиту ОЗ – формування обґрунтованої думки аудитора, яка базується на підтвердженні достовірності даних, пов'язаних з обліком ОЗ, які зафіксовані в первинній документації, своєчасності, повноти відображення та акумулювання зазначених даних у регістрах аналітичного та синтетичного обліку, фінансовій звітності, а також правильності та відповідності організації обліку з урахуванням вимог облікової політики та інших ключових нормативних документів, які регламентують організацію облікового процесу за даним напрямом.

Враховуючи зазначену мету, завдання перевірки потрібно ідентифікувати в наступному контексті:

- оцінка правильності віднесення активів до необоротної компоненти майна підприємства, а саме до складу ОЗ;

- ознайомлення з структурою, складом, групами ОЗ, які є в наявності у ФГ;
- ознайомлення з положеннями облікової політики щодо організації облікового процесу ОЗ, а також оцінка дотримання задекларованих у зазначеному нормативному документі положень;
- оцінка правильності визначення первісної вартості ОЗ, джерела отримання яких є різними;
- ознайомлення з результатами інвентаризації ОЗ та їх оцінка;
- перевірка правильності ведення первинного обліку, а також послідовності та достовірності перенесення даних у стандартні, регламентовані звіти;
- перевірка правильності нарахування амортизації та встановлення королювання застосованого ФГ методу нарахування амортизації та інформації, яка стосується амортизаційної політики, що зафіксована у обліковій політиці;
- перевірка доцільності проведення робіт, пов'язаних з модернізацією, ремонтом ОЗ та встановлення правильності відображення даних процесів, витрат у бухгалтерському обліку;
- перевірка правильності відображення господарських операцій, пов'язаних з ОЗ, на відповідних рахунках бухгалтерського обліку.

Успішне виконання зазначених завдань та досягнення поставленої мети можливе за умови ретельного планування.

Алгоритмізацію процесу планування передбачає симбіоз завдань, дій, сутність яких зводиться до наступного.

Процесу планування має передувати отримання аудитором листа-пропозиції щодо проведення аудиту ОЗ, а також узгодженості між суб'єктом аудиту та замовником умов, основних завдань перевірки, що, своєю чергою, забезпечує успішне виконання завдань, які властиві підготовчому етапу.

Наступний етап – процес попереднього планування, завдання якого зводяться до виконання сукупності дій, процедур, результат виконання яких дозволить отримати чітке розуміння особливостей специфіки діяльності ФГ, оцінити дієвість

як системи бухгалтерського обліку, так і внутрішнього контролю, а також визначення групи із виконання завдання та реалістична оцінка проведення аудиторського дослідження.

Після прийняття рішення щодо проведення аудиту, аудитору потрібно узгодити всі ключові питання з клієнтом, які сприятимуть якісному наданню аудиторських послуг. Після узгодження, має бути підписаний договір, в якому будуть зафіксовані всі ключові моменти, пов'язані з аудитом (в т.ч. аудитом ОЗ).

Наступним (одним з найважливіших) етапів є розробка стратегії перевірки та плану, які повинні корелювати та базуватися на попередньому оцінюванні інформації, ідентифікованих завданнях, встановленому рівню суттєвості, визначеному аудиторському ризику, обґрунтованому аудиторському підходу до аудиторської перевірки, а також визначеному в алгоритмічному порядку обсягу робіт.

Розроблена стратегія та план перевірки мають бути погоджені між аудиторами, які потім повинні створити базис для розробки програми перевірки, яка передбачатиме обґрунтуванням необхідності проведення процедур по суті та тестів контролю.

Кінцевим моментом етапу планування є підготовка меморандуму планування.

Тобто на етапі планування аудитор повинен сфокусувати увагу обов'язково на питаннях аудиторського ризику та суттєвості.

Суттєвість потрібно розглядати з трьох аспектів:

- розмір відхилень граничний;
- критерії вибору об'єкта аудиту, а також визначення процедур перевірки;
- фактори, які визначають тип думки аудитора.

Алгоритмічну послідовність оцінки рівня суттєвості доцільно розглядати у такому форматі:

- 1) попередня оцінка суттєвості по статтях звітності;
- 2) моделювання стратегії, плану, програми аудиту;

- 3) проведення тестів;
- 4) визначення загальної суми помилки;
- 5) проведення порівняння загальної суми помилки з попередньою оцінкою суттєвості.

Варто наголосити, запорукою якісної аудиторської перевірки (в т.ч. аудиту ОЗ) є дотримання основоположних організаційних принципів аудиту, перелік та сутність яких зводиться до наступного:

- планування – ефективність перевірки можлива за умови якісного планування;
- документування – всі ключові моменти, результати аудиторської мають бути зафіксовані у робочій документації, інформація з яких буде підставою для обґрунтування незалежної думки аудиту та підтвердженням виконання всіх запланованих завдань;
- відповідальність за підготовлений висновок – за інформацію, яка представлена у Звіті аудитора несе відповідальність аудитор;
- взаємодія аудиторів – головний аудитор може використовувати матеріали, які отримані / сформовані іншим аудитором або внутрішнім аудитором;
- залучення експертів – у випадку необхідності за попереднім погодженням з керівником ФГ може бути залучений експерт;
- повне (об'єктивне) інформування клієнтів – аудитор має повідомити клієнта про виявлені недоліки у процесі аудиту (в т.ч. аудиту ОЗ);
- контроль якості – аудитори повинні дотримуватися політики якості, яка розроблена та впровадженя у фірмі;
- договірні відносини – всі ключові моменти співпраці аудитора та замовника повинні бути обґрунтовані та задекларовані у договорі;
- взаємодія із клієнтом у процесі проведення аудиту – замовник аудиту повинен сприяти проведенню перевірки, а також виконанню всіх запланованих аудитором завдань;
- дотримання принципів професійної етики – у процесі проведення перевірки аудитор повинен дотримуватися етичних принципів, які задекларовані у

Законі України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» та Міжнародному кодексі етики професійних бухгалтерів;

- дотримання послідовності процесу аудиту – стратегія, план та програма аудиту мають бути дотримані та виконані завдання у послідовності, яка зафіксована у зазначених документах, а у випадку необхідності змін, потрібно відкоригувати дані документи.

Досліджуючи принципи організації аудиту доцільно також акцентувати увагу на принципах методології, оскільки аудит має власну методологія та власне процедурне забезпечення.

Склад принципів методології аудиту наступний:

- оцінка значимості та достовірності аудиторських доказів – перевага надається найбільш достовірним доказам;

- оцінка системи внутрішнього контролю та системи бухгалтерського обліку – аудитор має оцінити зазначені системи, оскільки це впливає на зміст завдань з аудиту, термін їх виконання та обсяг процедур аудиту;

- вибір методів, прийомів, методики аудиту – аудитор має самостійно визначити методику та обґрунтувати процедурне забезпечення аудиту ОЗ з урахуванням власного професійного досвіду;

- визначення критеріїв достовірності та суттєвості – аудитор повинен самостійно визначити відсоток суттєвості, а також ідентифікувати ймовірні помилки, які потрібно розглядати в якості суттєвих;

- дотримання методики оцінки аудиторського ризику – аудитор повинен визначити аудиторський ризик з урахуванням вимог МСА 315 (переглянутий) «Ідентифікація та оцінювання ризиків суттєвого викривлення через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища»;

- дотримання правил здійснення аудиторської вибірки – аудиторська вибірка має здійснюватися з урахуванням вимог МСА 530 «Аудиторська вибірка»;

- аналіз інформації, її узагальнення та формулювання висновків – результати виконання аудиторських процедур повинні забезпечити отримання

достатніх, прийнятних аудиторських доказів, які створять базис для обґрунтування достовірної думки аудитора, яка знайде своє відображення у Звіті аудитора.

Аудит ОЗ повинен здійснюватися у алгоритмічній послідовності, яка є оберненою до облікового процесу, що візуалізовано на рисунку 3.1

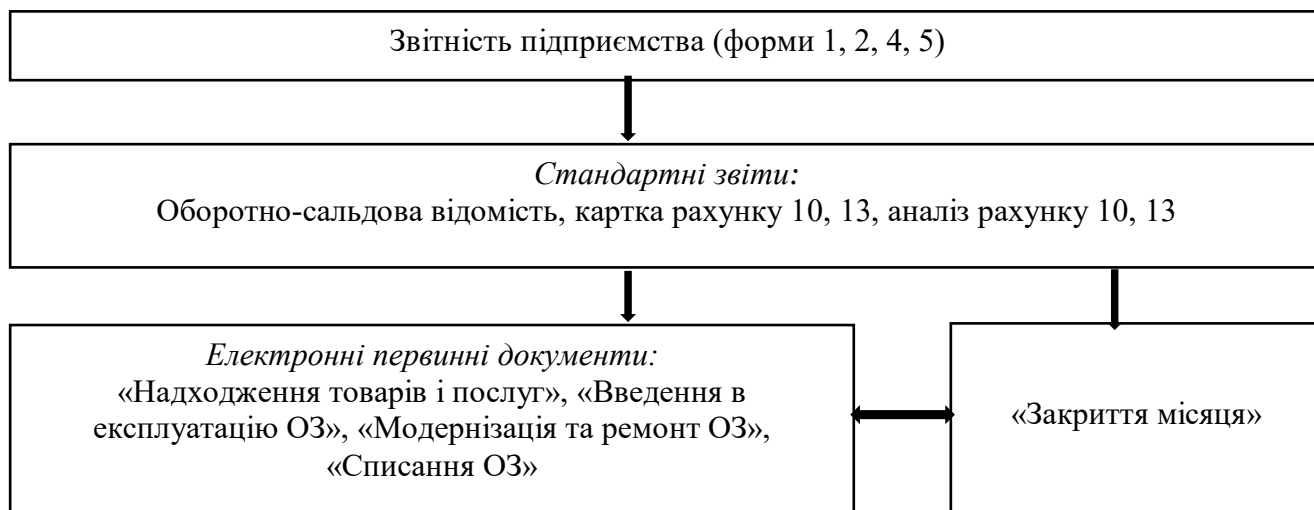


Рисунок 3.1 - Алгоритмізація аудиту основних засобів

**Джерело: складено автором.*

Зазначені документи є інформаційною базою для проведення аудиту. Крім того, у якості інформаційних ресурсів доцільно використовувати систему нормативно-правових документів, які є актуальними у процесі здійснення діяльності та організації обліку у ФГ, а саме:

- Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»;
- Податковий кодекс України;
- НП(С)БО 7 «Основні засоби», НП(С)БО 14 «Оренда», НП(С)БО 15 «Дохід», НП(С)БО 16 «Витрати», НП(С)БО 28 «Зменшення корисності активів»;
- Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів;
- Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності;
- Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань;
- облікова політика підприємства.

Відповідно до вимог МСА 250, для отримання чіткого розуміння нормативно-правової бази підприємства аудиторів потрібно виконати відповідні дії, які узагальнені на рисунку 3.2.

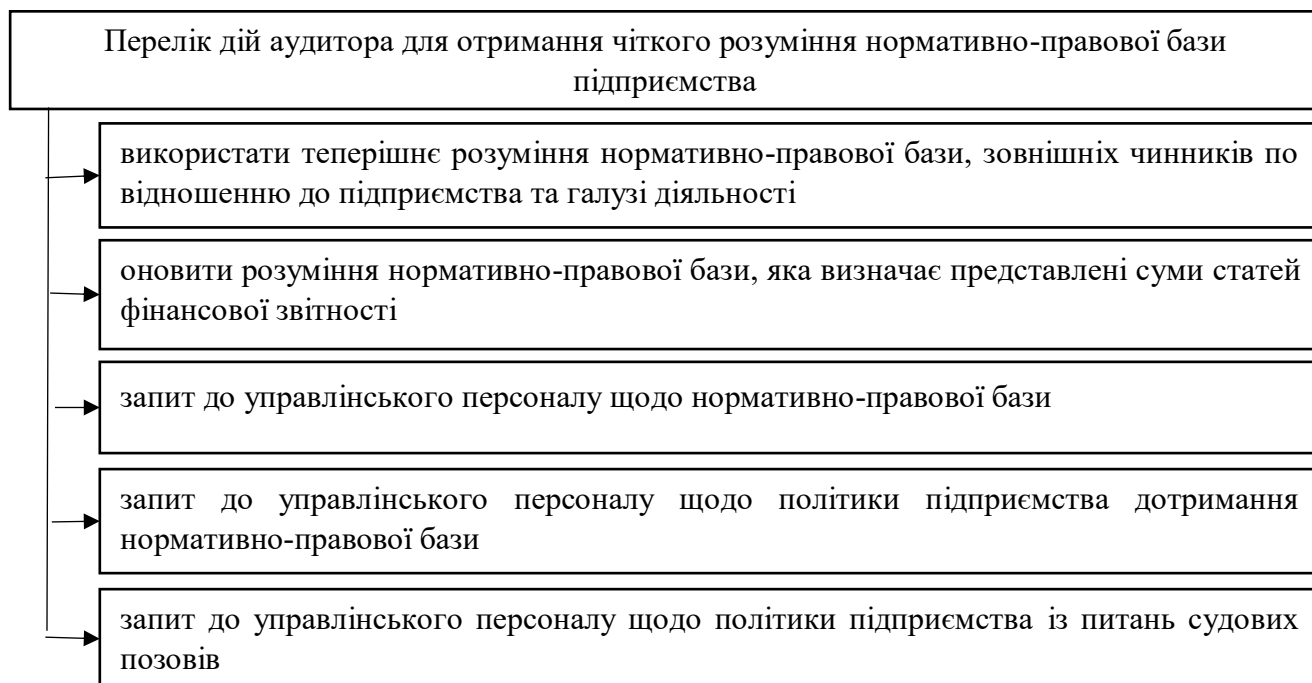


Рисунок 3.2 - Перелік дій аудитора для отримання чіткого розуміння нормативно-правової бази підприємства

**Джерело: складено автором за матеріалами [38].*

Процес аудиту ОЗ має базуватися на використанні загальнонаукових, власних (специфічних) методів, прийомів дослідження та аудиторських процедур, які забезпечать отримання аудиторських доказів. Перелік аудиторських процедур повинен базуватися з урахуванням вимог МСА 500, а також у процесі їх ідентифікації мають бути враховані наступні чинники:

- складність питання, яке досліджує аудитор;
- ризик суттєвого викривлення;
- характер, заходи системи внутрішнього контролю.

На рисунку 3.3 узагальнено перелік прийомів, методів та аудиторських процедур, які є актуальними для застосування аудитором у процесі проведення аудиту ОЗ.

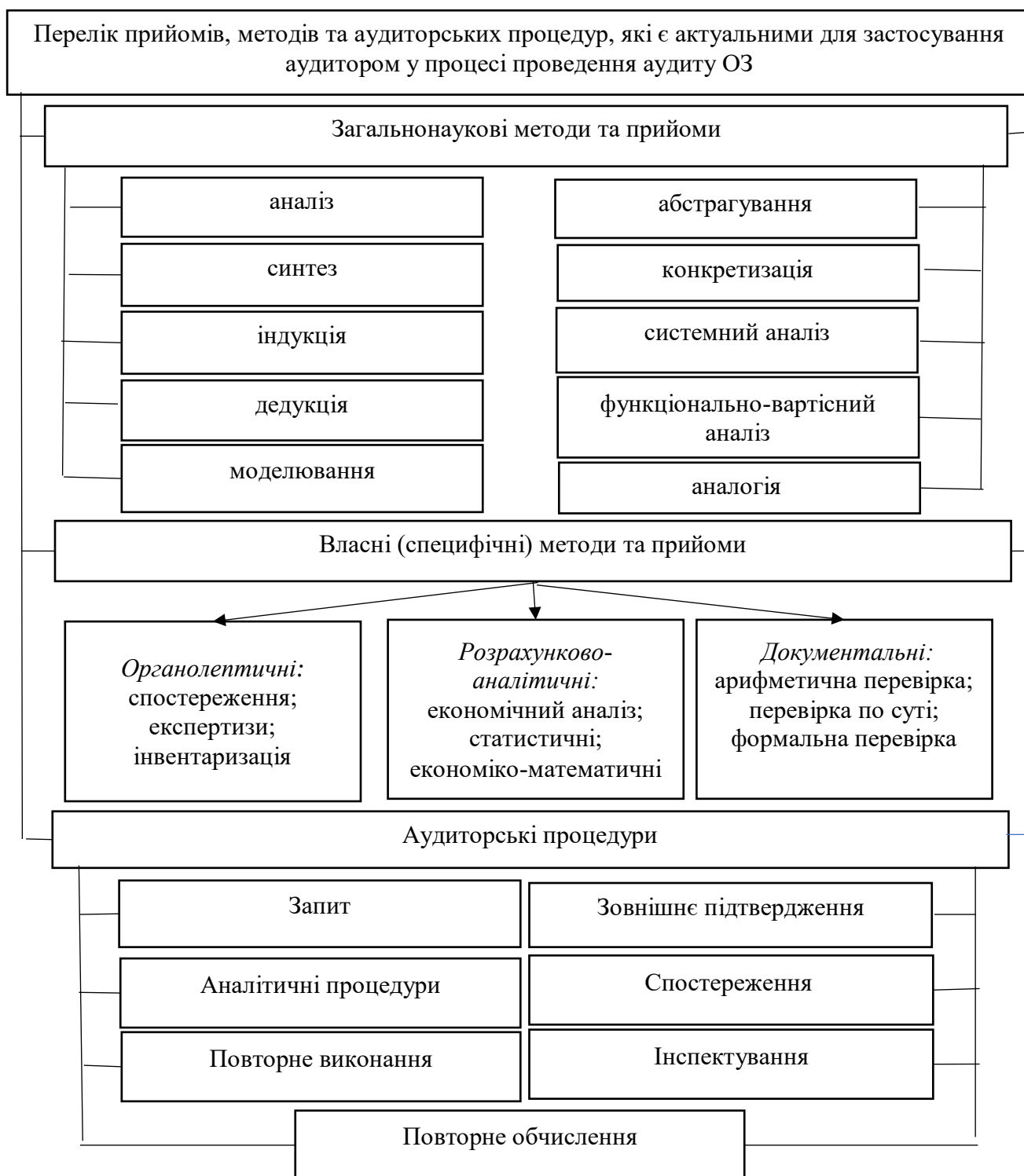


Рисунок 3.3 - Перелік прийомів, методів та аудиторських процедур, які є актуальними для застосування аудитором у процесі проведення аудиту ОЗ

**Джерело: складено автором за матеріалами [38].*

Використання зазначених методів, прийомів та аудиторських процедур забезпечить успішне виконання зазначених завдань.

3.2 Методичні аспекти аудиту основних засобів

Для того, щоб провести якісно аудит ОЗ, потрібно аудиторів на стадії планування здійснити як оцінку системи бухгалтерського обліку, так і внутрішнього контролю, що має бути реалізовано за наступними напрямками:

- перевірка фіксування всіх господарських операцій у первинних документах;
- перевірка дотримання посадовими особами функціональних обов'язків;
- перевірка забезпечення належних умов експлуатації та зберігання ОЗ;
- перевірка наявності всіх дозволів керівництва на відповідні операції, які пов'язані з ОЗ;
- перевірка своєчасності проведення інвентаризації ОЗ відповідно до графіку та правильності документального оформлення.

Враховуючи, що ОЗ займають значну частку у структурі активів ФГ, потрібно значну кількість часу аудиторів для проведення перевірки, тому актуальності набуває питання застосування аудиторської вибірки. При цьому, формуючи аудиторську вибірку необхідно, щоб обов'язково були перевірені наступні операції:

- господарські операції, залишки по рахунках обліку ОЗ, вартість яких перевищує рівень суттєвості або знаходиться в межах;
- господарські операції, які мали місце у кінці року або після звітної дати;
- нетипові господарські операції.

У процесі проведення аудиту ОЗ актуальним є проведення інвентаризації та здійснення документальної перевірки. Адже, інвентаризація – одна з важливих процедур будь-яких видів контролю.

Аудитор може виступати в якості спостерігача за проведенням інвентаризації, оскільки її проводить інвентаризаційна комісія. У випадку, коли замовник вирішив, щоб інвентаризацію проводив аудитор, то це має бути

зафіксовано в договорі. У даному контексті доцільно зазначити, що присутність аудитора при інвентаризації у якості спостерігача доцільно оцінювати не тільки у якості тестування системи внутрішнього контролю, але і в якості процедури аудиту, яка забезпечить підтвердження твердження щодо існування ОЗ в якості активу.

Якщо у процесі аудиту будуть виявлені ОЗ, які підприємство не використовує, то обов'язково необхідно перевірити чи відповідають дані ОЗ критеріям щодо визнання їх активами, а також встановити відповідність балансової вартості ринковій.

Здійснюючи аудит за допомогою методів документального контролю потрібно в першу чергу проаналізувати показники фінансової звітності (форми, 1, 5), які акумулюють інформацію про ОЗ, а також перевірити їх взаємоузгодженість та порівняти інформацію в первинній документації, стандартних звітах на та рахунках бухгалтерського обліку.

Обов'язково аудитор повинен проаналізувати положення облікової політики, ознайомитися з посадовими інструкціями бухгалтера, який веде облік ОЗ, та МВО. Також необхідно акцентувати увагу на наступних ключових моментах:

- оцінити граничну вартість ОЗ, що засвідчить правильність розмежування ОЗ із МНА;
- особливості організації аналітичного обліку та фіксування інформації у стандартній звітності;
- методи нарахування амортизації;
- термін експлуатації ОЗ;
- особливості складання звітності МВО;
- наявність у ФГ робочого плану рахунків та його використання у практичній діяльності;
- дотримання графіка документообігу.

Також потрібно перевірити правильність перенесення інформації, а саме залишку на кінець року із сумою, яка зафіксована в балансу шляхом проведення тестування на відповідність.

Необхідно перевірити інформацію, яка зафіксована в первинних електронних документах з інформацією у стандартних звітах.

Варто зазначити, у процесі аудиту за допомогою документальної перевірки аудитор може отримати підтвердження наявності основних засобів, що можливо здійснити за допомогою перевірки документа, який засвідчує факт введення в експлуатацію, тобто перевірити акт введення в експлуатацію ОЗ, інвентарну картку. Якщо інформацію не можливо буде підтвердити, то відповідно, в балансі не можна відображати даний актив.

Після того, як буде здійснена перевірка, яка забезпечила підтвердження наявності ОЗ, аудитор перевіряє дотримання критеріїв віднесення відповідного об'єкта до складу необоротних активів. Тобто, це критерій, сутність якого зводиться до того, що об'єкт ОЗ є активом, якщо ФГ у майбутньому отримає економічні вигоди у результаті його використання, а також його вартість є достовірно оціненою.

У процесі такої перевірки аудитор має бути впевнений, що всі ризики, які пов'язані з використанням ОЗ перейшли до ФГ, тобто підтверджене твердження прав та обов'язків. Варто зазначити, що момент передачі ризиків, вигоди повинен залежати від умов, які зафіксовані у договорі.

Достовірна оцінка ОЗ регламентується НП(С)БО 7 «Основні засоби» і залежить від господарської операції.

Аудитор повинен обов'язково перевірити правильність оформлення всіх електронних документів, які також є в паперовому вигляді, перевірити, чи відповідають дані документи встановленим вимогам, чи вірно заповнені всі реквізити.

Акцент у процесі аудиту ОЗ має також бути зроблений на наступному:

- наявності та правильності збереження технічної документації;
- наявності договорів про придбання ОЗ;
- правильності визначення первісної вартості;
- правильності віднесення витрат, які пов'язані з придбанням ОЗ, його транспортуванням, модернізацією (у випадку необхідності);

- перевірити закріпленість ОЗ за МВО та наявність договорів ФГ з МВО щодо матеріальної відповідальності;
- перевірити правильність заповнення стандартних звітів;
- наявності інвентарних номерів на всіх об'єктах ОЗ;
- повноті фіксування інформації у електронній інвентарній книзі;
- правильності проведення інвентаризації ОЗ;
- достовірності показників фінансової звітності щодо ОЗ.

Аудитор повинен використовувати наступні твердження:

- 1) існування та закриття реєстрів – ОЗ реально існують і відображаються у відповідному звітному періоді;
- 2) повнота – ОЗ у повному обсязі відображені у документах бухгалтерського обліку;
- 3) права та обов'язки – документально підтверджено права на ОЗ ФГ та його обов'язки;
- 4) оцінка та розподіл – оцінка ОЗ здійснюється відповідно вимогам НП(С)БО 7 «Основні засоби»;
- 5) повнота, точність (оцінка / розподіл), закриття реєстрів – амортизація та залишкова вартість ОЗ, які вибули, відповідно до вимог законодавства відображено на рахунках бухгалтерського обліку;
- 6) подання та розкриття – ОЗ, як складова необоротних активів, у фінансовій звітності належним чином класифікуються; інформація про ОЗ розкрита Примітках до річної фінансової звітності.

У таблиці 3.1 узагальнено ключові питання методики аудиту ОЗ.

Таблиця 3.1 – Ключові питання методики аудиту ОЗ

Операція	Документи	Предмет перевірки	Методи перевірки
1	2	3	4
Придбання ОЗ	Електронні документи «Надходження товарів і послуг», «Введення в експлуатацію ОЗ», договори, Інвентарна книга	Своєчасність введення в експлуатацію, суми, які зафіксовані в договорах	Тестування, порівняння, арифметична перевірка, документальна перевірка

Продовження таблиці 3.1

Безоплатне отримання ОЗ	Електронні документи «Надходження товарів і послуг», «Введення в експлуатацію ОЗ», Інвентарна книга	Зустрічна перевірка сум в стандартних звітах по рахункам ОЗ	Тестування, аналіз, документальна перевірка
Модернізація ОЗ	Електронні документи «Надходження товарів і послуг», «Модернізація та ремонт ОЗ»	Вартість ремонтів	Порівняння, документальна перевірка, арифметична перевірка
Переоцінка ОЗ	Рішення комісії, яка проводила переоцінку, акт переоцінки	Кореспонденції рахунків, інформація, зафіксована у формі 1, 2, 4, 5 фінансової звітності	Тестування, порівняння, арифметична та документальна перевірка
Зменшення корисності ОЗ	Розпорядження керівника	Збільшення суми на рахунку 13 на суму зменшення корисності ОЗ	Порівняння
Продаж	Договір, електронні документи «Списання ОЗ», видаткова накладна, Інвентарна книга	Сума, отримана від продажу ОЗ та її відображення в обліку	Тестування, документальна та арифметична перевірка
Ліквідація	Електронні документи «Списання ОЗ», «Інвентарна книга»	Перевірка обґрунтованості рішення про списання ОЗ	Порівняння, тестування, документальна перевірка
Втрата (псування) ОЗ	Електронні документи «Інвентаризація ОЗ», «Списання ОЗ», інвентаризаційний опис, висновок комісії щодо списання ОЗ	Перевірка правильності документального оформлення інвентаризації, обґрунтованості писання	Тестування, документальна перевірка, суцільне дослідження
Амортизація ОЗ	Облікова політика, електронний документ «Закриття періоду»	Перевірка дотримання вимог облікової політики та правильності розрахунку амортизації	Порівняння, арифметична перевірка

*Джерело: складено автором

У процесі аудиту можуть бути виявлені наступні порушення:

- неправильний підхід щодо класифікації ОЗ;
- неправильне формування та заповнення електронних первинних документів, стандартних звітів;
- неправильне визначення первісної вартості ОЗ;
- відсутність або формальний підхід до організації процесу матеріальної відповідальності;
- неузгодженість інформації про ОЗ у стандартних та регламентованих звітах;
- неузгодженість інформації між показниками різних форм фінансової звітності;
- невірне відображення в обліку витрат, пов'язаних з ремонтом ОЗ;
- недотримання умов зберігання ОЗ;
- неправильний розрахунок амортизації та відображення даної інформації у документах бухгалтерського обліку;
- невірне списання ОЗ;
- формальний підхід до інвентаризації ОЗ та ін.

У процесі проведення аудиторської перевірки ОЗ аудитор повинен ключові аспекти, які формують аудиторські докази, важливі для обґрунтування аудиторської думки, фіксувати у робочій документації, сутність якої крім зазначеного також зводиться до наступного: підтвердження виконання процедур аудиту, вирішення спірних питань, контроль якості, обґрунтування тверджень, управління аудиторською перевіркою. Склад робочої документації аудитор повинен визначити самостійно, але всі важливі нюанси повинні бути задокументованими.

Робоча документація після перевірки є власністю аудитора, який здійснює їх архівування та зберігання.

Підсумкова документація – це Звіт аудитора, форма якого залежить від завдання та типу думки аудитора. Тобто, аудиторська думка може бути у двох видів:

- немодифікована (аудитор висловлює безумовно-позитивний висновок);
- модифікована (аудитор висловлює думку із застереженням, негативні думку або взагалі відмовляється від висловлення думки аудитора).

3.3 Напрями вдосконалення аудиту основних засобів

Обґрунтовуючи напрями вдосконалення аудиту ОЗ, вважаємо за потрібне зробити акцент на вдосконаленні організаційних питань, а також документальному оформленні в частині робочої документації аудиторської перевірки.

На сьогодні цифрова трансформація здійснила вагомий вплив на всі бізнес-сфери, не виключенням є й аудиторська діяльність. Діджиталізація створила конструктивний базис для актуалізації та необхідності застосування аудиторськими фірмами нових цифрових інструментів.

Виклики часу та нові очікування суспільства щодо реалізації аудиторами не тільки традиційної інформаційної та контрольної функцій, а передусім соціальної, викликають необхідність парадигмальних змін в аудиті. Однією з причин даної ситуації є те, що запроваджуються інноваційно-технологічні, «хмарні» сервіси, які значно розширюють можливості, однак вимагають спеціальних принципів і регламентів застосування (упровадження процесів діджиталізації) [23].

Відповідно, вважаємо за потрібне в якості шляхів вдосконалення аудиту запропонувати digital-аудит. Digital-аудит – це реальність, яка трансформує функції та методи аудиту. Суб'єкти аудиторської діяльності з метою відповідності викликам сьогодення повинні в практичну діяльність в оперативному режимі впроваджувати та використовувати інноваційні digital-інструменти. Адже, на сьогодні значна кількість суб'єктів господарювання все більше віддають переваги елементам цифровізації, які представлені цифровим середовищем, цифровим управлінням, цифровою культурою та цифровою стратегією, що значно покращує систему управління та модернізує систему бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю. Відповідно, аудиторські фірми, що проводять перевірку на

підприємствах, які активно адаптуються під виклики процесу цифровізації, повинні також використовувати digital-інструменти у процесі аудиту.

На рисунку 3.4 представлено характеристику інноваційних digital-інструментів, використання яких є актуальним у процесі аудиту



Рисунок 3.4 - Характеристика інноваційних digital-інструментів, використання яких є актуальним у процесі аудиту

**Джерело: складено автором за матеріалами [24].*

Базуючись на положеннях Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність», вважаємо за доцільне зазначити, що значні переваги отримує аудитор при використанні digital-інструментів у процесі проведення аудиторської перевірки, однак дотримання принципу професійного скептицизму є

обов'язковою та важливою умовою, тому що базис для цього задекларовано в статті 9 зазначеного Закону з якої слідує, що «аудитори та суб'єкти аудиторської діяльності при наданні аудиторських послуг зобов'язані дотримуватися принципу професійного скептицизму, що передбачає допущення можливості суттєвого викривлення інформації, яка розкрита у фінансовій звітності, внаслідок виявлених при проведенні аудиту фактів чи поведінки, що вказують на порушення, у тому числі шахрайство або помилку, незважаючи на попередній досвід аудитора та суб'єкта аудиторської діяльності щодо чесності та порядності посадових осіб юридичної особи, фінансова звітність якої перевіряється» [29].

На рисунку 3.5 продемонстровано узагальнені переваги використання digital-інструментів в аудиті.

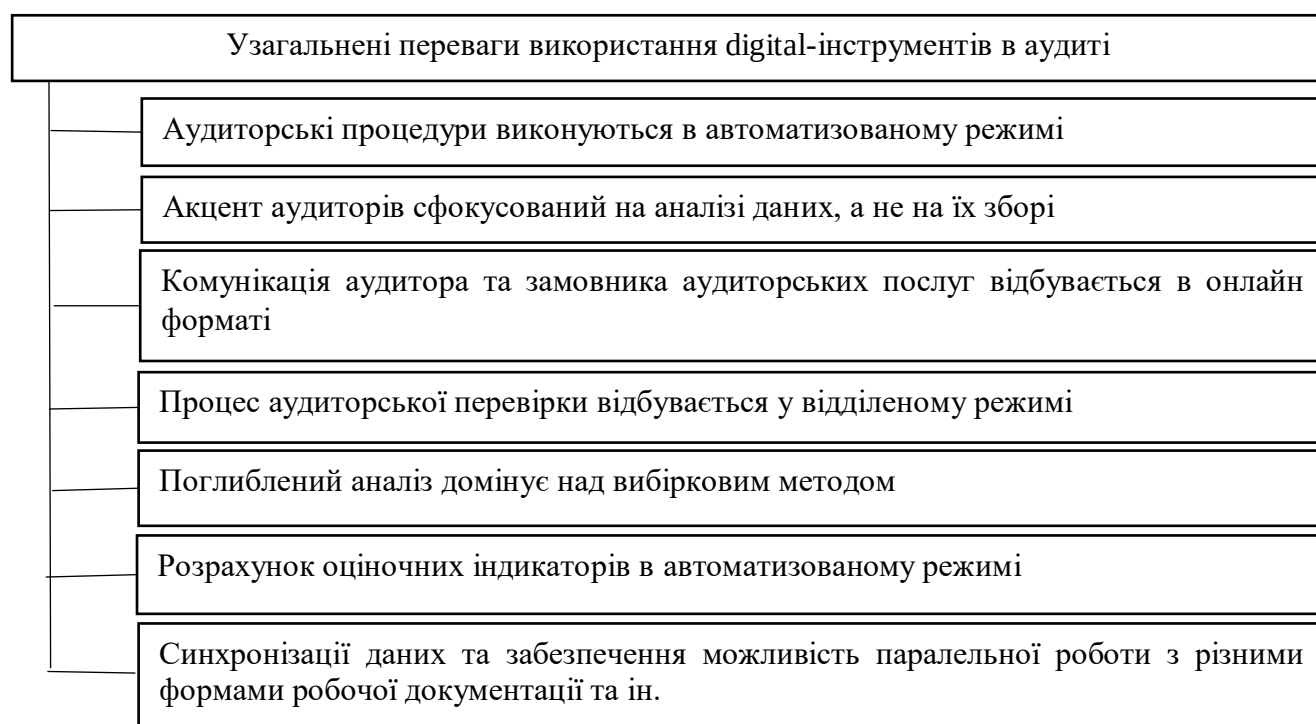


Рисунок 3.5 - Узагальнені переваги використання digital-інструментів аудиторами

**Джерело: складено автором за матеріалами [24].*

Також у якості пропозиції вважаємо за потрібне надати рекомендації щодо впровадження нової форми робочої документації, пропонуємо доповнити аудиторський файл документом – матриця змін, тобто це документ у форматі

резюме, джерелом інформації для якого є інформація, яка відображається у стандартних та регламентованих звітах. За допомогою даного документа відбувається крос-посилання на інформацію, яка зафіксована в документах бухгалтерського обліку.

Матрицю змін необхідно створювати в розрізі субрахунків, що, своєю чергою, значно полегшує проведення аудиторської перевірки.

У таблиці 3.2 представлено запропоновану для використання форму матриці змін в частині обліку основних засобів.

Таблиця 3.2 - Запропонована для використання форма матриці змін в частині обліку основних засобів

Клієнт: ФГ «Колос»			Дата : 26 квітня 2022 рік			
Період, що закінчився: 2021 рік						
Тема: Основні засоби						
1. Фінансова звітність						
ф. 1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)»						
Назва статті ф. 1	Сальдо на початок року (тис. грн.)	Сальдо на кінець року (тис. грн.)	Коригування	Рекласифікація	Відкориговане сальдо	Коментар
Основні засоби	18810,00	24304,00	0,00	0,00	0,00	-
ф. 5 «Примітки до річної фінансової звітності»						
Група основних засобів	Залишок на 01.01.2021		Надійшло за рік	Нараховано амортизації за рік	Залишок на 31.12.2021	
	Первісна вартість (тис. грн.)	Амортизація (тис. грн.)			Первісна вартість (тис. грн.)	Амортизація (тис. грн.)
Машини та обладнання	27648,00	14221,00	10581,00	3770,00	37498,00	17545,00
.....						
2. Облікова політика						
Відповідно до облікової політики амортизація нараховується за прямолінійним методом відповідно до НП(С)БО 7 «Основні засоби».						
3. Тести						
Тести контролю не проводилися.						
Висновок: за результатами перевірки відхилень не виявлено						

**Джерело: розроблено автором за матеріалами [3].*

Для підсилення аргументованості інформації, представленої у матриці змін, доцільно також проводити тести контролю.

У таблиці 3.3 представлено запропоновану форму тесту контролю, використання якої є доцільним у процесі аудиту ОЗ.

Таблиця 3.3 – Запропонована форма тесту контролю щодо ОЗ

Питання	Відповідь (так /ні)	Коментар
Чи затверджено список МВО, які відповідальні за ОЗ?		
Чи створені належні умови для збереження ОЗ?		
Чи проводиться інвентаризація ОЗ?		
Чи проводиться перевірка своєчасності фіксування у бухгалтерському обліку інформації, пов'язаної з ОЗ?		
Чи здійснюється перевірка використання ОЗ за відповідними напрямками?		
Чи встановлюються (у випадку необхідності) особи, які мають відношення до пошкодження ОЗ?		
Чи здійснюються контроль за оприбуткуванням матеріалів при списанні ОЗ?		
Чи дотримуються критерії віднесення активів до складу ОЗ?		
Чи класифікуються ОЗ за відповідними групами згідно вимог ПКУ?		
Чи обґрунтовано в обліковій політиці методи нарахування амортизації на об'єкти ОЗ та чи дотримуються вони на практиці?		
Чи розроблений на підприємстві робочий план рахунків?		
Чи визначено порядок формування первісної вартості об'єкта ОЗ та чи відповідає він вимогам НП(С)БО 7 «Основні засоби»?		
Чи ефективно організований бухгалтерський облік ОЗ?		

**Джерело: розроблено автором.*

Дослідження питання, спрямованого на обґрунтування пріоритетних напрямів удосконалення аудиту ОЗ, дозволило запропонувати використання аудиторськими фірмами digital-інструментів, а також розробку та впровадження у практичну діяльність матриці змін та тестів внутрішнього контролю, що, своєю чергою, забезпечить полегшення перевірки та отримання додаткових доказів в контексті незалежної перевірки ОЗ.

ВИСНОВКИ

Результати проведення дослідження у контексті тематики кваліфікаційної роботи дозволяють зробити наступні висновки.

1. Доведено, що організація бухгалтерського обліку ОЗ регулюється значною кількістю нормативно-правових документів. На сьогодні діє ґрунтовна нормативна регламентація організації обліку основних засобів, проте інтеграція у світовий простір створює базис для реформування системи бухгалтерського обліку відповідно до міжнародних стандартів, що, своєю чергою, формує платформу для оновлення нормативного регулювання обліку як на державному рівні, так і на локальному.

2. За результатами проведеної організаційно-економічної характеристики ФК «Колос» встановлено наступне:

- вартість майна підприємства у 2021 році склала 87539,00 тис. грн., що на 51251,00 тис. грн. більше, порівняно з 2019 роком; майно представлено необоротними та оборотними компонентами активів, співвідношення між якими наступне: 2019 рік – 40,30% : 59,70%; 2020 рік – 34,98% : 65,02%; 2021 рік – 28,62% : 71,38 %;

- з кожним роком ФГ більше спрямовує капітальних інвестицій на придбання / виготовлення основних засобів (у 2021 році було відображено у звітності капітальних інвестицій на суму 10467,00 тис. грн., що на 7724,00 тис. грн. більше порівняно з 2019 роком);

- джерелами формування майна є власний капітал та поточні зобов'язання, питома вага власного капіталу у структурі пасивів за період дослідження знаходиться в діапазоні 81,93 % – 85,22 %;

- діяльність ФГ є прибутковою, що підтверджує показник чистий фінансовий результат, значення якого у 2021 році – 25983,00 тис. грн., що на 25265,00 тис. грн. більше порівняно з 2019 роком, також за період дослідження збільшився валовий прибуток (на 25813,00 тис. грн.);

- у 2019 та 2021 роках середньорічна чисельність ФГ «Колос» працівників склала 51 особу, а в 2020 році – 62 особи.

3. Бухгалтерський облік у ФГ – автоматизований за допомогою програми «1 С : Підприємство 7.7» з урахуванням ключових положень облікової політики, яка чітко обґрунтовує ключові питання організації облікового процесу.

4. Ведення первинного обліку ОЗ забезпечується за допомогою наступних електронних первинних документів: «Надходження товарів і послуг», «Введення в експлуатацію ОЗ», «Модернізація та ремонт ОЗ», «Списання ОЗ». Для нарахування амортизації використовується електронний документ «Закриття місяця».

5. Для обліку ОЗ застосовуються наступні форми стандартних звітів: Оборотно-сальдова відомість, картка рахунку 10, 13, аналіз рахунку 10, 13. Крім того, інформація про ОЗ відображається у формах регламентованої звітності: ф. 1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)», ф. 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)», ф. 4 «Звіт про власний капітал», ф. 5 «Примітки до річної фінансової звітності».

6. Обґрунтовуючи перспективи вдосконалення організації облікового процесу, вважаємо за потрібне запропонувати програму «BAS : Бухгалтерія», яка може забезпечити якісне ведення обліку, так як програмний продукт має такі розділи «Надходження основних засобів», «Облік основних засобів», «Вибуття основних засобів», «Амортизація основних засобів», які дозволяють всі можливі господарські операції, що пов'язані з обліком ОЗ своєчасно, на належному рівні, в повному обсязі фіксувати у відповідних електронних документах.

7. Процес документального оформлення операцій з основними засобами у бухгалтерському обліку за допомогою запропонованого програмного забезпечення «BAS : Бухгалтерія» передбачає використання таких електронних документів: «Надходження товарів і послуг», «Введення в експлуатацію ОЗ», «Модернізація та ремонт ОЗ», «Списання ОЗ», «Інвентарна книга ОЗ», «Вимога-накладна», «Підготовка до передачі ОЗ», «Інвентаризація ОЗ». Як і в «1 С :

Підприємство 7.7» для нарахування амортизації використовується документ «Закриття місяця» та аналогічні форми стандартних та регламентованих звітів.

8. Доведено, що досліджуваному ФГ «Колос» доцільно періодично користуватися послугами незалежних аудиторів для проведення незалежного контролю фінансової звітності (в т.ч. основних засобів, як складової необоротних активів). Метою аудиту ОЗ – формування обґрунтованої думки аудитора, яка базується на підтвердженні достовірності даних, пов'язаних з обліком ОЗ, які зафіксовані в первинній документації, своєчасності, повноти відображення та акумулювання зазначених даних у регістрах аналітичного та синтетичного обліку, фінансовій звітності, а також правильності та відповідності організації обліку з урахуванням вимог облікової політики та інших ключових нормативних документів, які регламентують організацію облікового процесу за даним напрямом.

9. Процес аудиту ОЗ має базуватися на використанні загальнонаукових, власних (специфічних) методів, прийомів дослідження та аудиторських процедур, які забезпечать отримання аудиторських доказів. Перелік аудиторських процедур має бути визначений з урахуванням вимог МСА 500, а також у процесі їх ідентифікації мають бути враховані наступні чинники: складність питання, яке досліджує аудитор; ризик суттєвого викривлення; характер, заходи системи внутрішнього контролю.

10. Встановлено, що у процесі проведення аудиторської перевірки ОЗ аудитор повинен ключові аспекти, які формують аудиторські докази, важливі для обґрунтування аудиторської думки, фіксувати у робочій документації, сутність якої крім зазначеного також зводиться до наступного: підтвердження виконання процедур аудиту, вирішення спірних питань, контроль якості, обґрунтування тверджень, управління аудиторською перевіркою. Склад робочої документації аудитор має визначити самостійно, але всі важливі нюанси повинні бути задокументованими. Робоча документація після перевірки є власністю аудитора, який здійснює їх архівування та зберігання. Підсумкова документація – це Звіт аудитора, форма якого залежить від завдання та типу думки аудитора.

11. Враховуючи факт, що на сьогодні цифрова трансформація здійснила вагомий вплив на всі бізнес-сфери, не виключенням є й аудиторська діяльність. Діджиталізація створила конструктивний базис для актуалізації та необхідності застосування аудиторськими фірмами нових цифрових інструментів (наприклад, Aura, Connect, Robotic Process Automation, Halo, GL.ai).

12. За результатами дослідження обґрунтовано необхідність впровадження нової форми робочої документації – матриця змін, тобто це документ у форматі резюме, джерелом інформації для якого є інформація, яка відображається у стандартних та регламентованих звітах. За допомогою даного документа відбувається крос-посилання на інформацію, яка зафіксована в документах бухгалтерського обліку. Матрицю змін необхідно створювати в розрізі субрахунків, що, своєю чергою, значно полегшує проведення аудиторської перевірки.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. BAS: Бухгалтерія. URL: <https://www.bas-soft.eu/soft/bas-mass/bas-accounting> (дата звернення 26.10.2022).
2. Бондаренко Н.М., Дорофієнко А.В. Аудит основних засобів на промисловому підприємстві. *Вісник Хмельницького національного університету*. Серія: Економічні науки. 2019. № 1. С. 46 – 52
3. Бондар Ю. Робочі документи аудитора. Лід Скедьюли та програми. Аудиторська вибірка: посібник. Київ: ДП «Інформ.-аналіт. агентство». 2017. 396 с.
4. ДЕБЕТ Плюс. URL: <https://debet.com.ua/uk> (дата звернення 26.10.2022).
5. Васильків М.Р., Чубай В.М. Аудит операцій з основними засобами: методика, чинники, які потрібно враховувати, помилки та порушення, що виявляються. *Молодий вчений*. 2021. № 4 (92). С. 288 – 296.
6. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : наказ МФУ від 30.11.99 р. № 291. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99> (дата звернення 15.11.2022).
7. Концептуальна основа фінансової звітності. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_009#Text (дата звернення 12.11.2022).
8. Коритний В.О. Шляхи вдосконалення документального забезпечення обліку основних засобів в сільськогосподарських підприємствах. *Облік і фінанси*. 2018. № 1 (79). С. 53 – 58.
9. Кравченко М.В., Дроздова Ю.А. Складові управління процесом обліку основних засобів. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. Серія: Міжнародні економічні відносини та світове господарство. 2017. Вип. 14. Ч. 1. С.164 – 167.
10. Макаренко А.П., Курсон О.О. Удосконалення аудиту основних засобів на підприємстві. *Ефективна економіка*. 2019. № 12. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=7484> (дата звернення 07.11.2022).

11. MASTER: Бухгалтерія. URL: <https://masterbuh.com> (дата звернення 26.10.2022).
12. Матвійчук Л. Обґрунтування напрямів організації внутрішнього аудиту основних засобів сільськогосподарських підприємств. *Економічний аналіз*. 2020. Том 30. № 1. Ч. 1. С. 231-240.
13. Меліхова Т.О., Гребенюк О.В. Удосконалення методичних підходів до аудиту надходження основних засобів для підвищення рівня економічної безпеки підприємства. *Економіка та держава*. 2020. № 1. С. 27–32.
14. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів : наказ МФУ від 30.09.03 р. № 561. URL: <https://tax-ifers.com.ua/standarts/unas/recommendations561> (дата звернення 20.10.2022).
15. Методичні рекомендації з перевірки порівнянності показників фінансової звітності : наказ МФУ від 11.04.13 р. № 476. URL: <https://tax-ifers.com.ua/standarts/unas/recommendations476> (дата звернення 20.10.2022).
16. Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності : наказ МФУ від 28.03.13 р. № 433. URL: <https://tax-ifers.com.ua/standarts/unas/recommendations433> (дата звернення 20.11.2022).
17. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 «Основні засоби». URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_014#Text (дата звернення 20.11.2022).
18. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 17 «Оренда». URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_018#Text (дата звернення 20.11.2022).
19. Міжнародний стандарт фінансової звітності 18 «Дохід». URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_025#Text (дата звернення 20.11.2022).
20. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» : наказ МФУ від 07.02 2013 р. № 73. URL: <https://tax-ifers.com.ua/standarts/unas/unas1> (дата звернення 22.11.2022).
21. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 14 «Оренда» : наказ МФУ від 28.07.2000 р. № 181. URL: <https://tax-ifers.com.ua/standarts/unas/unas14> (дата звернення 22.11.2022).

22. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 28 «Зменшення корисності активів» : наказ МФУ від 24.12. 2004 р. № 817. URL: <https://tax-ifs.com.ua/standarts/unas/unas28> (дата звернення 22.11.2022).

23. Петрик О.А. Формування нової парадигми та концептуальних засад незалежного аудиту в умовах сталого розвитку. *Аудит в умовах сталого розвитку: колективна монографія / за загальною редакцією проф. О.А. Петрик*. К.: КНЕУ, 2021. С. 7 – 29.

24. Плаксієнко В., Назаренко І. Digital-аудит: тенденції розвитку та виклики в умовах сьогодення. *Проблеми обліково-аналітичного забезпечення управління підприємницькою діяльністю* : матеріали IV Міжнар. наук. – практ. конф. (м. Полтава, 20-21 квітня 2022 р.) / за ред. проф. Пилипенко К.А. Полтава : ПДАУ, 2022. С. 246 – 249.

25. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : наказ МФУ від 30.11.99 р. № 291. URL: <https://tax-ifs.com.ua/standarts/unas/plan291> (дата звернення 18.10.2022).

26. Податковий кодекс України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (дата звернення 26.10.2022).

27. Подмешальська Ю. В., Троян О.В., Біла Л.В. Теоретико-практичні аспекти проведення аудиту основних засобів. *Інвестиції: практика та досвід*. 2019. № 2. С. 64 – 70.

28. Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань : наказ Міністерства фінансів України № 879 від 02.09.2014. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14#Text> (дата звернення 03.11.2022).

29. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність: Закон України № 2258-VIII (редакція від 01.08.2021). URL: <https://cutt.ly/IFDGDyx> (дата звернення 12.10.2022).

30. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України № 996-XIV від 14.11.2020. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text> (дата звернення 09.11.2022).

31. Назаренко І.М., Соколенко Л.Ф. Цифровізація як вектор модернізації системи бухгалтерського обліку. Бухгалтерський облік як наука: від основ до наукової картини світу [колективна монографія] / за заг. ред. В.Я. Плаксієнка. К. : Центр учбової літератури. 2021. 350 с.

32. Ростовська Т.С. Організаційно-методичні аспекти обліку основних засобів в умовах цифровізації. *Стратегічні пріоритети розвитку бухгалтерського обліку, аудиту та оподаткування в умовах глобалізації : матеріали Міжнародної науково-практичної інтернет- конференції (м. Суми, 22 листопада 2022 р.)* / за ред. проф. Назаренка О.В. Суми: СНАУ, 2022. С. 29 – 31.

33. Ростовська Т.В., Назаренко І.М. Організаційно-правові засади обліку основних засобів. *Проблеми та перспективи розвитку економіки: світові та національні аспекти: Збірник матеріалів Міжнародної науково-практичної конференції, 18 листопада 2022 року*. Одеса, ОДАУ. 2022. С. 365 – 367.

34. Феофанова І.В., Антонова О.Д. Проблеми обліку основних засобів на підприємстві. *Молодий вчений*. 2020. № 11 (87). С. 205 – 208.

35. Ali Naeem Jassim Al Ghani. Achieving total quality audit through proper auditing management practices. *Academy of Accounting and Financial Studies Journal*. 2019. Volume 23, Issue 2. URL: <https://www.abacademies.org/articles/Achieving-Total-Quality-Audit-Through-Proper-Auditing-Management-Practices-1528-2635-23-2-369.pdf>. (accessed 19.10.2022).

36. Baah G. Auditing and society: structuration theory perspective on auditor interactions with their clients. *Academy of Accounting and Financial Studies Journal*. 2022. Volume 26. Issue 6. URL: <https://www.abacademies.org/articles/Auditing-and-society-structuration-theory-perspective-on-auditor-interactions-with-their-clients-1528-2635-26-6-449.pdf> (accessed 07.10.2022).

37. Garbowski M., Tiutiunnyk S., Tiutiunnyk Y., Kondukotsova N., Karpenko O. Digitalization of transfer pricing as an element of the management accounting system in the company. *Academy of Accounting and Financial Studies Journal*. 2021. Volume 25, Issue 1. URL: <https://www.abacademies.org/articles/Digitalization-of-Transfer->

Pricing-As-An-Element-of-The-Management-1528-2635-25-1-648.pdf. (accessed 13.11.2022).

38. Handbook of international quality control, auditing, review, other assurance, and related services pronouncements. Edition 2015. International Federation of Accountants. Volume 1. 1146 p. URL: <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IAASB-2018-HB-Vol-1.pdf>. (дата звернення 07.09.2022).

39. Susanto Y., Pradipta A., Esther S. Audit decision: interaction between earnings management and audit specialization. *Academy of Accounting and Financial Studies Journal*. 2021. Volume 25, Issue 1. URL: <https://www.abacademies.org/articles/Audit-Decision-Interaction-between-Earnings-Management-and-Audit-Specialization-1528-2635-25-1-668.pdf>. (accessed 19.10.2022).

ДОДАТКИ