

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-методичні та практичні аспекти обліку та аудиту необоротних активів підприємства

Виконала: **Колеганова Вікторія Олександрівна**
здобувач спеціальності
071 «Облік і оподаткування»

Керівник: **Гаркуша Сергій Анатолійович**
доцент 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:

« 21 » вересня

М.І. Гордієнко

2021 р.

ЗАВДАННЯ

НА КВАЛІФІКАЦІЙНУ РОБОТУ ЗДОБУВАЧУ

Колегановій Вікторії Олександрівні

(прізвище, ім'я, по батькові)

1.Тема роботи: Організаційно-методичні та практичні аспекти обліку та аудиту необоротних активів підприємства.

2. База практичного дослідження:

ТОВ «Сумимістобуд» м. Суми

керівник роботи **Гаркуша Сергій Анатолійович, к.е.н., доцент**

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

затверджена наказом по університету від

04.05. 2022 р. № 498-н

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 необоротних активів, монографії, наукові праці зарубіжних вчених,

фахові наукові статті та доповіді на міжнародних, всеукраїнських науково-практичних конференціях з питань сучасного стану та вдосконалення обліку, аудиту необоротних активів підприємства.

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

Дослідити організаційно-методичні аспекти обліку та аудиту необоротних активів;

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 необоротних активів та надати пропозиції щодо

вдосконалення; основні напрями аудиту необоротних активів 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

_____ Колеганова В.О.

Керівник роботи

_____ Гаркуша С.А.

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

Колеганова В.О. Організаційно-методичні та практичні аспекти обліку та аудиту необоротних активів підприємства. Рукопис кваліфікаційної роботи. Суми. 2022.

Кваліфікаційна робота спрямована на обґрунтування організаційно-методичних та практичних аспектів обліку та аудиту необоротних активів підприємства, а також ідентифікацію пріоритетних напрямів щодо вдосконалення організації обліку та аудиту, імплементація яких дозволить вдосконалити з практичної точки зору систему внутрішнього контролю, структуру локального нормативного документу.

У роботі узагальнені організаційно-методичні аспекти обліку та аудит необоротних активів. Автором проведена організаційно-економічна характеристика досліджуваного підприємства, розраховані та проаналізовані основні економічні показники (платоспроможності, ліквідності, ділової активності, рентабельності). Встановлено, що потенціал підприємства дозволяє покращити результативні показники, що, відповідно, сприятиме розвитку підприємства по підвищенню його потенціалу, оскільки досліджуваний суб'єкт господарювання є конкурентоспроможним на ринку.

Детально досліджено процес організації бухгалтерського обліку на підприємстві з практичної позиції. Визначено пріоритетні напрями вдосконалення організації бухгалтерського необоротних активів.

Встановлено, що розробка облікової політики – питання доволі складне, оскільки можуть виникнути проблемні ситуації, сутність яких пов'язана з відсутністю корелювання положень різних нормативних документів, недоцільністю застосування у практичному аспекті певних елементів облікової політики, відсутністю рекомендацій, затверджених відповідної інстанцією щодо застосування певних елементів облікової політики, несвоєчасним коригуванням облікової політики, формальним підходом до розробки облікової політики та ін.

Означуване вище дозволяє зазначити, що керівник та головний бухгалтер мають відповідально підійти до розробки облікової політики, врахувати всі чинники, фактори, оскільки якісно розроблений даний нормативний документ –

запорука успішного ведення бухгалтерського обліку. Контрольний процес забезпечується реалізацією контрольних процедур на рівня підприємства. Оцінюючи ефективність даної контрольної системи не можна дати чіткого обґрунтування його ефективності та дієвості, оскільки іноді може порушуватися перманентність реалізації контрольних функцій, відсутність належно оформленої та обґрунтованої системи документування.

Доведено, що у перспективі доцільно керівництву підприємства скористатися послугами незалежних аудиторських фірм для проведення незалежного контролю. Аргументовано, що на підприємстві має бути таким чином організований контроль, щоб він був результатом ефективних дій менеджменту підприємства в контексті планування, організації, моніторингу фінансово-господарської діяльності підприємства. У алгоритмічній послідовності визначено перелік етапів внутрішнього контролю необоротних активів. Запропоновано створення на підприємстві окремого структурного підрозділу – Служби внутрішнього контролю.

Ключові слова: необоротні активи, основні засоби, облік, контроль, інвентаризація.

ANNOTATION

Koleganova V. Organizational, methodological and practical aspects of accounting and auditing non-current assets of the enterprise. The manuscript of the qualifying work. Sumy. 2022.

Qualification work is aimed at substantiating the organizational, methodological and practical aspects of accounting and auditing non-current assets of an enterprise, as well as identifying priority areas for improving the organization of accounting and auditing, the implementation of which will improve the internal control system, the structure of a local regulatory document from a practical point of view.

The paper summarizes the organizational and methodological aspects of accounting and audit of non-current 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). It has been established that the potential of the enterprise allows to improve performance indicators,

which, accordingly, will contribute to the development of the enterprise to increase its potential, since the enterprise under study is competitive in the market.

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 an accounting non-current asset have been identified.

It has been established that the development of an accounting policy is a rather complicated issue, since problematic situations may arise, the essence of which is related to the lack of correlation between the provisions of various regulatory documents, the inexpediency of applying certain elements of the accounting policy in a practical aspect, and the lack of recommendations approved by the appropriate authority on the application of certain elements. accounting policies, untimely adjustment of accounting policies, a formal approach to the development of accounting policies, etc.

The above allows us to note that the head and chief accountant must take a responsible approach to the development of accounting policies, take into account all factors, factors, since a well-developed regulatory document is the key to successful accounting. The control process is ensured by the implementation of control procedures at the company level. Assessing the effectiveness of this control system, it is impossible to give a clear justification for its effectiveness and efficiency, since sometimes the permanence of the implementation of control functions may be violated, the lack of a properly designed and justified documentation system.

It is proved that in the future it is advisable for the management of the enterprise to use the services of independent audit firms for independent control. It is argued that the control should be organized in the enterprise in such a way that it is the result of effective actions of the enterprise management in the context of planning, organizing, monitoring the financial and economic activities of the enterprise. In the algorithmic sequence, a list of stages of internal counter-circulation of non-current assets is defined. It is proposed to create a separate structural unit at the enterprise the Internal Control Service.

Key words: non-current assets, fixed assets, accounting, control, inventory.

ЗМІСТ

	ВСТУП	7
РОЗДІЛ 1	ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ ТА АУДИТ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ	11
1.1	Нормативне регулювання обліку необоротних активів	11
1.2	Теоретичні основи обліку необоротних активів	15
1.3	Теоретико-організаційні аспекти аудиту необоротних активів	19
РОЗДІЛ 2	ОБЛІК НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ У ТОВ «СУМИМОСТОБУД»	23
2.1	Організаційно-економічна характеристика підприємства	23
2.2	Організація обліку необоротних активів підприємства	33
2.3	Вдосконалення організації обліку необоротних активів	44
РОЗДІЛ 3	АУДИТ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ	50
3.1	Мета, завдання, джерела інформації та процедурне забезпечення аудиту необоротних активів	50
3.2	Методичні аспекти аудиторської перевірки необоротних активів	55
3.3	Напрями вдосконалення організації контрольного процесу	62
	ВИСНОВКИ	68
	СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	72
	ДОДАТКИ	77

ВСТУП

Актуальність теми. Необоротні активи – домінантна компонента майна суб'єкта господарювання. Здійснення господарської діяльності підприємств різних форм власності передбачає обов'язкову наявність необоротних активів. Це свідчить, що бухгалтерський облік необоротних активів має бути організований на належному рівні з урахуванням всіх ключових моментів, які ідентифіковані в законодавчо-нормативних документах. Проте, на сьогодні факти засвідчують, що в практичній діяльності підприємств різних форм господарювання існує значна кількість питань, пов'язаних як з організацією бухгалтерського обліку необоротних активів, так і з розробкою Облікової політики, як локального нормативного документа.

Належна організація бухгалтерського обліку необоротних активів також залежить від дієвості системи контролю. Беззаперечним є факт, що аудиторська перевірка забезпечить управлінський процес достовірним, незалежно оціненим інформаційним ресурсом, використання якого дасть змогу здійснити ефективне управління бізнес-процесами. Відповідно, тематика кваліфікаційної роботи є актуальною.

Фундаментальні дослідження організації бухгалтерського обліку та аудиту необоротних активів висвітлено в наукових працях вітчизняних вчених: Бондаренко О.М. [1], Проскуріної Н.М. [25], Харламової О.В. [27], Ясишева В.В. [28], Яременко Л.М. [29] та ін.

Беззаперечно, що зазначені вчені власними науковими працями здійснили вагомий внесок в розвиток як бухгалтерського обліку, так і незалежного контролю, а ключові положення їхніх доробок є актуальними для практичної сфери. Проте, на сьогодні досліджувана проблематика залишається також актуальною і потребує подальшого дослідження.

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. Мета написання кваліфікаційної роботи полягає в обґрунтуванні організаційно-методичних та практичних аспектів обліку та аудиту необоротних активів підприємства, а також ідентифікації пріоритетних напрямів щодо вдосконалення організації обліку та аудиту, імплементація яких дозволить вдосконалити з практичної точки зору систему внутрішнього контролю, структуру локального нормативного документу.

Для досягнення мети в роботі поставлені для вирішення наступні завдання:

- проаналізувати систему нормативного регулювання обліку необоротних активів;
- охарактеризувати теоретичні основи обліку необоротних активів;
- узагальнити теоретико-організаційні аспекти аудиту необоротних активів;
- проаналізувати та оцінити показники діяльності підприємства;
- охарактеризувати процес організації бухгалтерського обліку операцій з необоротними активами на досліджуваному підприємстві;
- ідентифікувати пріоритетні напрями вдосконалення організації бухгалтерського обліку операцій з необоротними активами;
- визначити мету, завдання, джерела інформації, процедурне та методичне забезпечення аудиту необоротних активів;
- обґрунтувати напрями вдосконалення організації контрольного процесу.

Об'єктом дослідження є система організації бухгалтерського обліку та незалежного контролю операцій з необоротними активами в досліджуваному підприємстві.

Предметом дослідження є сукупність теоретичних, методичних і практичних аспектів бухгалтерського обліку та аудиту операцій з необоротними активами.

Методи дослідження. Виконання кваліфікаційної роботи базувалося на використанні системи загальних методів наукового дослідження (аналізу, групування, дедукції, індукції, історичного, порівняння, узагальнення та ін.), а

також прийомів документального контролю (формальна перевірка, арифметична перевірка). Крім того, були застосовані прийоми формальної логіки.

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

Елементи наукової новизни. Результати наукового дослідження мають елементи наукової новизни і полягають в наступному:

удосконалено:

- структуру облікової політики в частині обґрунтування переліку необхідних елементів у розрізі наявних необоротних компонент активів підприємства (нематеріальних активів, незавершених капітальних інвестицій, основних засобів);

набуло подальшого розвитку:

- теоретичне обґрунтування системи нормативного регулювання обліку основних засобів, базисом якого є нормативні документи в рамках міжнародного, державного та локального рівнів;

- обґрунтування етапів розробки Облікової політики в частині обліку необоротних активів з чіткою деталізацією етапів та завдань, що, своєю чергою, забезпечить створення дієвого нормативного документу локального рівня для організації бухгалтерського обліку досліджуваного підприємства;

- параметри організаційно-функціональної спрямованості діяльності служби внутрішнього контролю, яка, на відміну від існуючих, передбачає характеристику штату служби, періодичність роботи, систему відповідальності, рівень підзвітності, принципи діяльності;

- формалізована структура Положення про службу внутрішнього контролю в частині організаційного, практичного аспектів, що дозволить підвищити ефективність та результативність діяльності служби внутрішнього контролю.

Практичне значення одержаних результатів. Основні положення кваліфікаційної роботи можуть бути прийняті до впровадження в освітній процес в контексті викладання обліково-контрольних дисциплін, а також в практичну діяльність досліджуваного суб'єкта господарювання.

Особистий внесок здобувача. Кваліфікаційна робота є самостійно виконаною працею, наукові положення та висновки, які представлені в праці, одержані здобувачем вищої освіти особисто. Принципи академічної доброчесності дотримані.

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 - 77 сторінок, робота містить 8 таблиць, 14 рисунків. Список використаних джерел налічує 34 найменування.

РОЗДІЛ 1

ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ ТА АУДИТ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ

1.1 Нормативне регулювання обліку необоротних активів

Ведення обліку необоротних активів є актуальним питанням, якому приділена значна увага як на міжнародному, так і державному рівні.

У процесі дослідження зазначеного питання потрібно акцент зробити на сутності, отже, нормативне регулювання обліку необоротних активів – це система взаємопов’язаних законодавчих, нормативних, методичних, інструктивних актів, які затверджені як на державному рівня, так і на міжнародному, сутність яких зводиться до обґрунтування правил, методик ведення бухгалтерського обліку зазначеної компоненти активів, а також відображення про необоротні активи інформації у річній фінансовій звітності.

Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» є одним з найважливіших нормативних документів у сфері бухгалтерського обліку, який чітко представляє широкий перелік термінів облікового призначення, розкриває інформацію щодо методологічних особливостей облікового процесу та обґрунтовує ключові аспекти організаційних засад облікового процесу [24].

Не менш важливу роль у системі нормативного регулювання обліку необоротних активів відіграє Податковий кодекс України, положення якого деталізовано обґрунтовують ключові аспекти застосування у практичному аспекті класифікації основних засобів, а також нюансів амортизаційної політики [21].

Беручи за основу факт, що досліджуване підприємство для ведення бухгалтерського обліку використовує підхід, який задекларовано у НП(С)БО, відповідно дослідимо питання, які обґрунтовані у зазначених нормативних документах.

Склад фінансової звітності у формах яких відображається інформація про необоротні активи з чіткою деталізацією елементів, а також конкретизація якісних характеристик та принципів складання фінансової звітності визначено нормами НП(С)БО 1 [17].

Нюанси визнання основних засобів, їх класифікація, оцінка, а також питання проведення переоцінки, підходів щодо нарахування амортизації, відображення в обліку витрат, пов'язаних зі зменшенням корисності зазначеного активу та розкриття інформації про нього у формі 5 «Примітки до річної фінансової звітності» визначені НП(С)БО 7 [18].

Аналогічні питання, які пов'язані з нематеріальними активами, обґрунтовані в НП(С)БО 8 [19].

Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів визначають, коли зазначений вид активів можна відносити до основних засобів, які ключові питання мають бути вирішені у процесі організації бухгалтерського обліку, нюанси класифікації основних засобів, а також обґрунтування ключових питань, пов'язаних з обліком щодо надходження, амортизації, амортизаційних нюансів, ремонтів, закриття та переоцінки та можливих варіантів кореспонденції рахунків [10].

Аналогічна інформація щодо нематеріальних активів зазначена у Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку нематеріальних активів [11].

Значна кількість питань, яка є актуальною щодо інвентаризаційного процесу необоротних активів обґрунтовано в Положенні про інвентаризацію активів та зобов'язань [22], а саме:

- організація інвентаризації;
- правила проведення інвентаризації;
- порядок проведення інвентаризації основних засобів;
- порядок інвентаризації нематеріальних активів;
- порядок інвентаризації незавершених капітальних інвестицій;
- підходи щодо обґрунтування висновків за результатами інвентаризації;

- нюанси документального оформлення результатів інвентаризації.

Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства в контексті необоротних активів деталізують інформацію щодо:

- загальних положень розробки Облікової політики на рівні підприємства;
- відображення нюансів, пов'язаних з нарахуванням амортизації;
- умов переоцінки необоротних активів;
- умов зміни положень Облікової політики [14].

Варто наголосити, що питання розробки Облікової політики в якості одного з основних нормативних документів підприємства у сфері бухгалтерського обліку є досить кропітке питання, адже обов'язково необхідно:

- створити комісію, яка буде займатися розробкою зазначеного документа;
- підготувати Положення про облікову політику;
- підготувати додатки до облікової політики;
- затвердити Облікову політику;
- ознайомити всіх працівників, які залучені до ведення бухгалтерського обліку, з положеннями зазначеного документу.

Розглядаючи систему документального оформлення зазначеного нормативного документу у сфері бухгалтерського обліку доцільно зазначити, що в якості додатків до облікової політики мають бути:

- інформація про структуру бухгалтерської служби;
- список посадових осіб, які мають право розпорядчого підпису;
- робочий план рахунків;
- графік документообігу;
- склад інвентаризаційної комісії;
- графік проведення інвентаризації;
- посадові інструкції працівників бухгалтерії підприємства.

Порядок ведення рахунків бухгалтерського обліку необоротних активів, а також методики складання кореспонденцій рахунків визначено Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [6].

Інформація про необоротні активи відображається у фінансовій звітності, відповідно існує певний перелік нормативних документів, положення яких мають бути враховані у процесі формування показників фінансової звітності, її оприлюдненні. У таблиці 1.1 узагальнено та проаналізовано зазначену групу нормативного регулювання.

Таблиця 1.1 – Нормативне регулювання питань розкриття інформації про нематеріальні активи у фінансовій звітності та особливості її подання

Назва нормативного документа	Зміст норм
Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності	конкретизації інформації, яка повинна бути відображена за статтями «нематеріальні активи», «основні засоби», «незавершені капітальні інвестиції»
Методичні рекомендації з перевірки порівнянності показників фінансової звітності	обґрунтовує підходи щодо перевірки статей форми 1 «Звіт про фінансовий стан (Звіт про сукупний дохід)», які призначені для обліку необоротних активів з статтями інших форм фінансової звітності, в яких узагальнюється інформація про необоротні активи.
Порядок подання фінансової звітності	деталізує нюанси подання форм фінансової звітності до органів відповідної сфери управління.

**Джерело: узагальнено автором за матеріалами [12, 13, 23].*

Варто зазначити, якщо суб'єкт господарювання складає фінансову звітність відповідно до вимог Міжнародних стандартів фінансової звітності, то до переліку нормативних документів з питань обліку необоротних активів необхідно додати наступні положення та інші нормативні документи міжнародного рівня:

- Концептуальна основа фінансової звітності;
- МСБО 1 «Подання фінансової звітності»;
- МСБО 16 «Основні засоби»;
- МСБО 38 «Нематеріальні активи».

1.2 Теоретичні основи обліку необоротних активів

Розглядаючи питання організації бухгалтерського обліку необоротних активів, колектив авторів Дмитрук Б.П., Германенко Л.М., Светлова С.М. наголошують, що на сьогодні сформована дієва система бухгалтерського обліку необоротних активів, яка задовольняє потреби різних категорій стейкхолдерів та ринку в цілому. Оскільки на сьогодні суттєво збільшився перелік господарських операцій, пов'язаних з необоротними активами, відповідно система обліку забезпечує належний інформаційний супровід, оскільки у точній та правдивій інформації зацікавлене широке коло користувачів. Беззаперечно, важливу роль у питаннях організації бухгалтерського обліку відіграє Облікова політика [4].

Рибалко О.М., Уколова О.Г. наголошують, що система облікового процесу основних засобів має бути єдиною системою, яка забезпечує симбіозне взаємоузгодження методів, способів бухгалтерського обліку, що забезпечує імплементацію всього комплексу облікових процедур, які дозволяють виявити, виміряти, зареєструвати, накопичити, узагальнити інформацію, ідентифікувати пріоритетні шляхи удосконалення облікового процесу і при цьому досягти мінімізації фінансовий, трудових витрат і досягнути своєчасного виконання ідентифікованих завдань [26].

Кравченко О.В., Селезньова О.В. визначають наступні проблеми, які є актуальними для бухгалтерського обліку основних засобів, як складової компоненти необоротних активів, а саме:

- відсутність чіткої, затвердженої методи відображення у бухгалтерському обліку процесів, пов'язаних з ремонтами;

відсутнє обґрунтоване співвідношення терміну корисного використання та нормативного терміну служби [16].

Відносно обліку капітальних інвестицій, то потрібно зазначити наступне, що умовою їх визнання є

- умова часу (коли розпочався але не завершений процес інвестування);

- умова контролю (суб'єкт господарювання здійснює контроль за процесом капітального інвестування);
- умова вартості (можна достовірно оцінити проміжні результати капітального інвестування);
- умова економії (процес інвестування завершиться отриманням активу).

Отже, варто зазначити, що для того, щоб визнати капітальні інвестиції у бухгалтерському обліку потрібно здійснити їх вартісне оцінювання. У діючих нормативних документах у сфері бухгалтерського обліку передбачено два підходи, використання яких є актуальним у зазначеному контексті, а саме:

- за витратами на придбання та виготовлення;
- за справедливою вартістю.

Відповідно до витратного підходу актуальними є наступні види оцінок:

- первісна вартість;
- залишкова вартість;
- відновна вартість.

Якщо використовується підхід, який базується на застосування справедливої вартості, то потрібно врахувати, що капітальні інвестиції використовують для отримання активу, який буде придатним для використання [20].

Практично у кожного суб'єкта господарювання необоротні активи займають значну частку у структурі активів. Складовими компонентами необоротних активів є нематеріальні активи, незавершені капітальні інвестиції, основні засоби, інвестиційна нерухомість, довгострокові біологічні активи, довгострокові фінансові інвестиції, довгострокова дебіторська заборгованість, відстрочені податкові активи, гудвіл та ін. По суті наявність такого переліку різновиду необоротних активів актуалізує необхідність організації дієвої системи контролю. Відповідно, акцент у даній науковій праці буде зроблено на інвентаризації основних засобів як прийому фактичного контролю або органолептичного прийому незалежного контролю (аудиту).

З норм Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» слідує, що для забезпечення достовірності даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності підприємства зобов'язані проводити інвентаризацію активів і зобов'язань, під час якої перевіряються і документально підтверджуються їх наявність, стан і оцінка [24].

На підставі аналізу Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань інвентаризація обов'язково проводиться в наступних випадках:

- перед складання фінансової звітності,
- при зміні матеріально-відповідальної особи,
- за судовим рішенням,
- при переході складання фінансової звітності з НП(С)БО на МСФЗ,
- при крадіжках та ін. [22].

Інвентаризаційний процес складається з відповідних етапів, які на практиці реалізуються в такій послідовності:

- 1) створення інвентаризаційної комісії;
- 2) практичне виконання комплексу підготовчих робіт з питань інвентаризації;
- 3) перевірка фактичної наявності основних засобів як складової компоненти необоротних активів;
- 4) перевірка та документальне оформлення результатів інвентаризації.

Досліджуючи особливості проведення інвентаризації доцільно наголосити, що при проведенні МСФЗ-інвентаризації підприємству потрібно самостійно розробити інвентаризаційні описи (акти інвентаризації) за об'єктами. В інвентаризації повинні приймати участь не тільки працівники, які здійснюють підрахунки фактичної наявності об'єктів інвентаризації, але і посадові особи, які мають право на винесення професійного судження, зокрема щодо критеріїв визнання активів і зобов'язань [27, с. 299].

Для якісного проведення інвентаризації (в т.ч. основних засобів) необхідні види забезпечень. Колектив авторів Височан О.С. та Височан О.О.

забезпечувальну підсистему інвентаризаційного процесу обґрунтовують в такому складі:

- кадрове забезпечення;
- організаційне забезпечення;
- техніко-технологічне забезпечення;
- нормативне забезпечення;
- фінансове забезпечення;
- інформаційне забезпечення [2, с. 112].

Результати інвентаризації основних засобів мають бути оформлені за допомогою наступних документів:

- інвентаризаційний опис необоротних активів,
- акт інвентаризації незакінчених ремонтів основних засобів,
- звіряльна відомість результатів інвентаризації необоротних активів,
- звіряльна відомість результатів інвентаризації основних засобів,

протокол інвентаризаційної комісії.

Проведене дослідження свідчить, що інвентаризація є важливим прийомом фактичного контролю, у результатах якого зацікавлене широке коло стейкхолдерів. Відповідно, на кожному підприємстві в обліковій політиці має бути передбачено склад інвентаризаційної комісії та графік її проведення.

Ясишена В. В., Головай Н. М. вважають, що для обліково-аналітичного процесу та потреб управління потрібно уточнити та і доповнити класифікацію нематеріальних активів. Відповідно, для потреб фінансового обліку класифікаційними ознаками мають бути:

- результат переоцінки;
- наявність активного ринку;
- НМА як інвентаризаційний об'єкт;

Для управлінського обліку класифікацію нематеріальних активів підприємства необхідно доповнити наступними ознаками:

- потреба у захисті;
- вплив на стратегічний розвиток підприємства;

- здатність до відтворення [28].

Варто зазначити, що на сьогодні існує значна кількість дискусійних питань, пов'язаних з обліком необоротних активів, які потребують вирішення як на державному рівні, так і на рівні підприємства.

1.3 Теоретико-організаційні аспекти аудиту необоротних активів

Аудит необоротних активів включає в себе перевірку обліку придбання, безоплатного отримання, поліпшення, модернізацію дообладнання відповідних об'єктів необоротних активів. У процесі перевірки аудитор фокусує увагу на всіх зазначених операціях, оскільки вони є своєрідним способом збільшення економічних вигід.

Досліджуючи процес аудиту необоротних активів Бондаренко О.М., Чайковська Т.С. акцентують увагу, що процес аудиту повинен бути чітко спланованим, всі фактори зовнішнього, внутрішнього середовища, які можуть здійснити вплив на аудиторську перевірку, повинні бути врахованими. Відповідно, актуальним питанням є визначення послідовності проведення аудиторського дослідження, яке варто розглядати в такій послідовності:

- 1) перевірка на певну дату існування відповідних активів;
- 2) перевірка правильності оформлення всіх господарських процесів, які відбуваються з необоротними активами та пов'язані з надходженням, вибуттям, внутрішнім переміщенням;
- 3) перевірка достовірності відображення інформації про необоротні активи у бухгалтерському обліку, а також встановлення достовірності показників фінансової звітності;
- 4) перевірка правильності оцінки необоротних активів;
- 5) перевірка правильності нарахування амортизації;
- 6) перевірка правильності та достовірності показників про необоротні активи, які відображені у фінансовій звітності, а відповідна інформація зафіксована у податковій звітності;

7) перевірка правильності відображення у бухгалтерському обліку інформації про необоротні активи, які перебувають у лізингу [1].

Дядюн О.О. розглядаючи питання щодо аудиту нематеріальних активів (НМА) з урахуванням особливостей аудиту виокремлює такі необхідні аудиторські процедури:

1) аудит фінансової звітності:

- ознайомлення з наказом про облікову політику в частині обґрунтування особливостей обліку НМА;

- дослідити графік документообігу щодо НМА;

- ознайомитися з робочим планом рахунків в частині НМА;

- перевірити особливості умов визнання НМА;

- перевірити правильність визначення первісної вартості НМА;

- перевірити правильність нарахування амортизації;

- перевірити правильність відображення операцій з НМА на рахунках бухгалтерського обліку;

- перевірити правильність документального оформлення всіх господарських операцій, пов'язаних з НМА;

- перевірити правильність та повноту розкриття інформації про НМА у фінансовій звітності;

2) аудит в умовах сталого розвитку:

- співставлення напрямів використання НМА з стратегією розвитку підприємства;

- розрахунок питомої ваги НМА;

- перевірка кадрової політики підприємства;

- розрахунок та оцінка показників ефективності використання НМА;

- перевірка повноти, правильності розкриття інформації про НМА у фінансовій та нефінансовій звітності;

3) узагальнення результатів:

- складання Звіту аудитора у частині обліку НМА [5].

Досліджуючи питання аудиту НМА Яременко Л. М., Пономаренко Я. А. наголошують, що чітко спланована аудиторська перевірка допоможе отримати реалістичні показники, використання яких дозволить здійснити оптимізацію витрат для забезпечення розширеного виробництва, адже НМА є специфічним об'єктом бухгалтерського обліку. Важливу роль у процесі аудиту потрібно приділити проведенню оцінки ефективності використання НМА, шляхом використання аналітичних процедур [29].

Своєрідний підхід застосовує Матвійчук Л. в контексті виокремлення видів аудиту основних засобів, а саме:

- 1) фінансовий аудит, сутність якого полягає у перевірці інформації про основні засоби нормативним документам, в т.ч. МСФЗ і в такій інформації зацікавлені як зовнішні, так і внутрішні користувачі;
- 2) управлінський аудит, сутність якого зводиться до перевірки процесу управління основними засобами з метою підвищення ефективності, обґрунтованому витрачанні коштів на ремонт, відповідно в такій інформації зацікавлені внутрішні стейкхолдери;
- 3) податковий аудит, сутність якого зводиться до перевірки правильності операцій, які пов'язані з оподаткуванням, відповідно у такій інформації зацікавлені зовнішні стейкхолдери;
- 4) бухгалтерський аудит, сутність якого зводиться до перевірки документації, яка підтверджує наявність та введення в експлуатацію, а в результатах зацікавлені як внутрішні, так і зовнішні користувачі [9].

Поданий перелік видів аудиту не є кінцевим, хоча, на нашу думку, деякі виокремлені види аудиту є дещо сумнівними, але то авторська думка, відповідно не буде поглиблено акцентувати увагу на даному питанні.

Досліджуючи питання удосконалення аудиту Гамова О. В., Козачок І. А., Данько Е. С. пропонують удосконалену форму програми аудиторської перевірки НМА, реквізитами якої є:

- 1) етап перевірки:
 - аудит облікової політики;

- аудит операцій по надходженню та руху НМА;
- аудит амортизації;
- аудит пов'язаний з наданням прав на використання НМА;
- інвентаризація НМА;
- перевірка показників фінансової звітності в частині відповідності

показникам аналітичного та синтетичного обліку.;

- 2) процедури перевірки;
- 3) критерії якості;
- 4) методи перевірки;
- 5) код робочого документу;
- 6) перевірів;
- 7) примітки [3].

РОЗДІЛ 2

ОБЛІК НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ У ТОВ «СУМИМОСТОБУД»

2.1 Організаційно-економічна характеристика підприємства

ТОВ «СУМИМОСТОБУД» зареєстроване та розташоване в м. Суми. Підприємство спеціалізується на будівництві мостів та тунелів, виготовленні виробів із бетону для будівництва.

Для більш детального ознайомлення з діяльністю товариства та його економічними показниками, використовуючи дані фінансової звітності (додаток А) буде проведена характеристика.

Важливу роль у діяльності досліджуваного підприємства відіграють активи, інформація про які у динаміці за три роки узагальнена у таблиці 2.1.

Таблиця 2.1 – Склад та структура активів

Показники	2019 рік		2020 рік		2021 рік		Відх. +, - 2021р. від 2019р., 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	-	-	-	-	59,00	0,03	+59,00
Незавершені капітальні інвестиції	-	-	-	-	1789,40	1,14	+1789,40
Основні засоби	14287,40	31,91	14073,90	15,78	13830,30	8,83	-457,10
Всього необоротних активів	14287,40	31,91	14073,90	15,78	15678,70	10,00	+1391,30
Запаси	9468,90	21,15	10451,10	11,72	40106,50	25,60	+30637,60
Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги	8491,50	18,97	3584,70	4,02	21247,30	13,56	+12755,80
Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом	-	-	1,80	0,01	13,90	0,01	+13,90
Інша поточна дебіторська заборгованість	8132,70	18,17	35182,30	39,44	50110,80	31,98	+41978,10

Продовження таблиці 2.1

1	2	3	4	5	6	7	8
Гроші та їх еквіваленти	3731,6	8,34	20907,00	23,44	10498,40	6,70	+6766,80
Витрати майбутніх періодів	-	-	2646,60	2,96	10405,40	6,64	+10405,40
Інші оборотні активи	656,60	1,46	2351,10	2,63	8628,10	5,51	+7971,50
Всього оборотних активів	30481,30	68,09	75124,60	84,22	141010,40	90,00	+110529,10
Всього активів	44768,70	100	89198,50	100	156689,10	100	+111920,40

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

Дані таблиці 2.1 засвідчують, що активи товариства у динаміці мають тенденцію до зростання, що підтверджено зростанням вартості, а саме: у 2021 році вартість склала 156689,10 тис. грн., що на 111920,40 тис. грн. більше порівняно з 2019 роком. Аналіз структурного співвідношення необоротних до оборотних активів показав таке співвідношення за даними компонентами: 2019 рік - 31,91 % : 68,09 %; 2020 рік – 15,78 % : 84,22 %; 2021 рік – 10% : 90 %.

Розглядаючи склад необоротних активів, доцільно наголосити, що у 2021 році у складі знайшли відображення нематеріальні активи на суму 59,00 тис. грн. та незавершені капітальні інвестиції на суму 1789,00 тис. грн. Основні засоби в якості складової компоненти були постійно, їх розмір за період дослідження зменшився на 457,10 тис. грн.

Аналіз оборотної складової активів засвідчив, що всі складові у 2021 році порівняно з 2019 роком збільшилися, а саме: запаси – на 30637,60 тис. грн., дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги – на 12755,80 тис. грн., дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом – на 13,90 тис. грн., інша поточна дебіторська заборгованість – на 41978,10 тис. грн., гроші – на 6766,80 тис. грн., витрати майбутніх періодів - 10405,40 тис. грн., інші оборотні активи – на 7971,50 тис. грн.

Аналізуючи активи потрібно для чіткості розуміння про ситуацію з джерелами їх утворення в розрізі власного капіталу та поточних зобов'язань розглянути дані таблиці 2.2.

Таблиця 2.2 – Склад та структура пасивів

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, %	
Зареєстрований (пайовий) капітал	700,00	1,56	700,00	0,78	700,00	0,45	-
Нерозподілений прибуток	1927,20	4,30	4122,00	4,62	7096,80	4,53	+5169,60
Всього власного капіталу	2627,20	5,87	4822,00	5,41	7796,80	4,98	+5169,60
Поточна кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги	27650,90	61,76	54680,70	61,30	80695,60	51,50	+53044,70
Поточна кредиторська заборгованість за розрахунками з бюджетом	629,20	1,41	420,80	0,46	680,80	0,43	+51,6
Поточна кредиторська заборгованість зі страхування	-	-	0,5	0,01	-	-	-
Поточна кредиторська за розрахунками з оплати праці	2,90	0,01	0,4	0,01	18,1	0,01	+15,20
Інші поточні зобов'язання	13858,50	30,96	29274,10	32,81	67497,80	43,08	+53639,30
Всього поточних зобов'язань і забезпечень	42141,50	94,13	84376,50	94,59	148892,30	95,02	+106750,80
Всього пасивів	44768,70	100	89198,50	100	156689,10	100	+111920,40

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

Згідно даних таблиці 2.2, активи фінансуються за рахунок власного капіталу та поточних зобов'язань. У складі власного капіталу розмір зареєстрований капітал протягом трьох років не змінювався і склав 700,00 тис. грн. У 2021 році розмір власного капіталу збільшився на 5169,60 тис. грн., що відбулося в результаті збільшення нерозподіленого прибутку. З означуваного потрібно зазначити, що власний капітал представлений зазначеними вище двома складовими.

Аналізуючи поточні зобов'язання (забезпечення не обліковувалися у підприємства протягом трьох досліджуваних періодів) представлені кредиторською заборгованістю, значення якої в розрізі видів з кожним роком

мало тенденцію до зростання, а саме: заборгованість за товари, роботи, послуги збільшилася на 53044,70 тис. грн., за розрахунками з бюджетом – на 51,6 тис. грн., з оплати праці – на 15,20 тис. грн., інші поточні зобов’язання – на 53639,30 тис. грн. Виключення складає поточна кредиторська заборгованість зі страхування, яка у балансі була відображена тільки у 2020 році у сумі 0,5 тис. грн.

Отже, поточні зобов’язання переважають у структурі пасивів досліджуваного товариства.

На рисунку 2.1 у динаміці зображені розрахункові значення показників ліквідності.

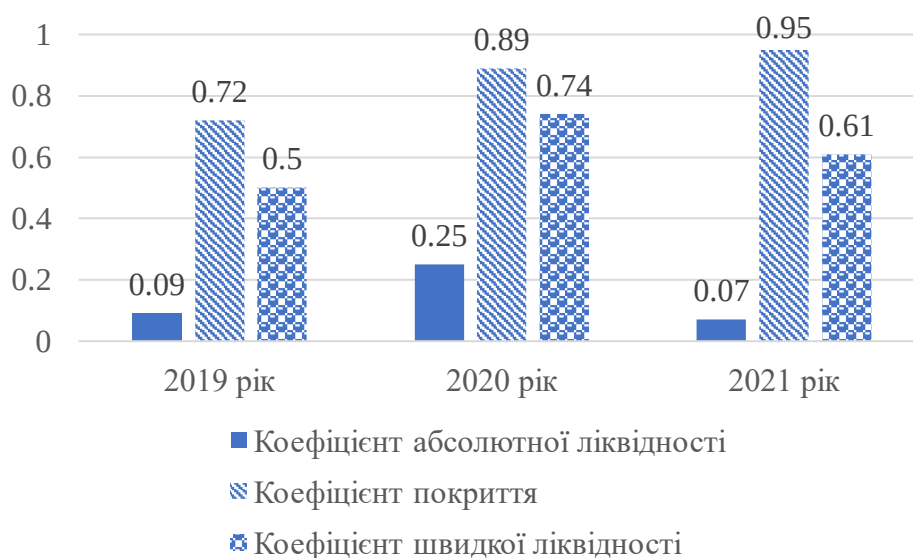


Рисунок 2.1 - Показники ліквідності

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

Аналізуючи перелік показників, розрахункові значення яких візуалізовано на рисунку 2.1, варто зазначити, що коефіцієнту абсолютної ліквідності властива тенденція до невідповідності нормативному значенню, оскільки у 2021 році порівняно з 2019 роком відбулося зменшення розрахункового значення на 0,02, що не відповідає нормативу, обґрунтована тенденція якого в динаміці повинна мати спрямування до зростання. Щодо коефіцієнта покриття, практична також аналогічна ситуація, оскільки нормативним значенням передбачено бути в межах більше одиниці, але фактично ситуація не відповідає нормативу, оскільки

розрахункове значення суттєво відрізняється від нормативу, хоча в динаміці помітною є ситуація до зростання (у 2021 році – 0,95, що на 0,23 більше ніж у 2019 році). практично на 0,23 відбулося збільшення. Розрахункове значення коефіцієнта швидкої ліквідності за період дослідження також не відповідало нормативу, але в динаміці помітною є ситуацію максимальної спрямованості до відповідності, оскільки за аналізований період збільшення відбулося на 0,11 з урахуванням того, що у 2020 році значення даного показника склало 0,74, а в 2021 – 0,61, що відповідає мінімальній межі нормативу.

Наступний етап дослідження сфокусований на дослідження коефіцієнтів платоспроможності (фінансової стійкості), розрахункові значення яких візуалізовано на рисунках 2.2 та 2.3.

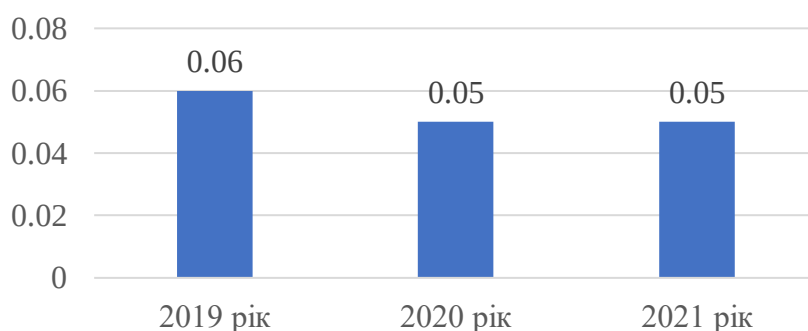


Рисунок 2.2 - Коефіцієнт платоспроможності

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

Розрахункові значення коефіцієнта платоспроможності, які візуалізовані на рисунку 2.2 у черговий раз підтвердили, що аналізуємий оціночний індикатор у динаміці зменшується, що не відповідає нормативу.

Практично ідентична ситуація характерна для коефіцієнта фінансування (рисунок 2.3), оскільки в динаміці відповідно до нормативу має бути тенденція до зменшення, але розрахунок на даних підприємства, яке є основою дослідження, засвідчує протилежну тенденцію, яка підтверджує у 2021 році зростання розрахункового значення на 3,06.

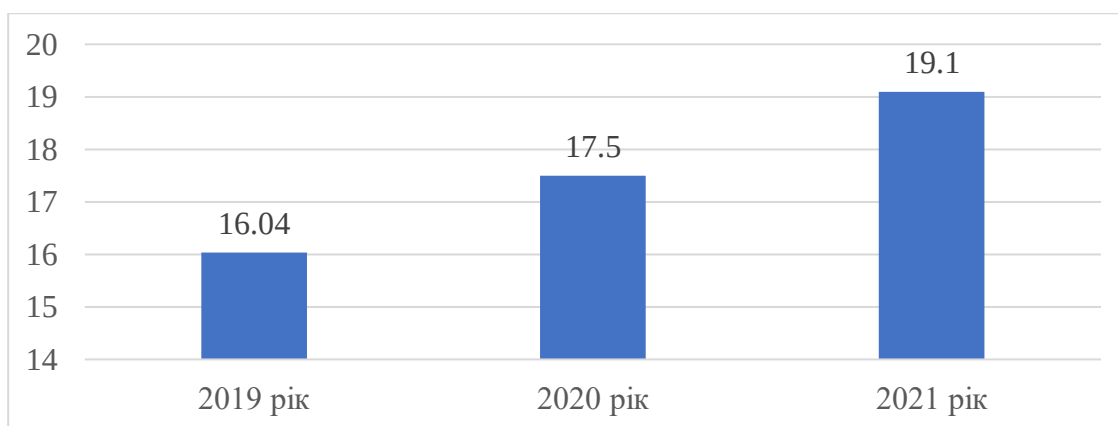


Рисунок 2.3 - Коефіцієнт фінансування

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

Наступний етап дослідження буде спрямований на аналіз показників маневреності власного капіталу та забезпеченості власними оборотними запасами, що узагальнено у таблиці 2.3.

Таблиця 2.3 – Показники маневреності власного капіталу та забезпеченості власними оборотними запасами

Показники	2019 рік	2020 рік	2021 рік
Коефіцієнт маневреності власного капіталу	-4,44	-1,92	-1,01
Коефіцієнт забезпеченості власними оборотними запасами	-0,38	-0,12	-0,06

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

Дані таблиці 2.3 засвідчують, що коефіцієнт маневреності власного капіталу не відповідає нормативу, в динаміці ситуація практично не покращується, оскільки відсутня тенденція до перевищення значення «0», хоча в динаміці помітною є тенденція до максимального наближення до нормативу. Аналогічна ситуація з розрахунковими значеннями коефіцієнта забезпеченості власними оборотними запасами – не відповідність нормативу, від’ємне розрахункове значення, але в динаміці помітною є тенденція до покращення.

Наступний етап дослідження буде спрямований на оцінку показників рентабельності, які розраховані в контексті аналізу активів, власного капіталу та діяльності підприємства в цілому (таблиця 2.4).

Таблиця 2.4 – Показники рентабельності

Показники	2019 рік	2020 рік	2021 рік
Рентабельність активів, %	0,002	2,5	1,9
Рентабельність власного капіталу, %	19,43	46,25	38,15
Рентабельність діяльності, %	0,88	2,15	2,56

**Джерело: розраховано автором за даними фінансової звітності підприємства.*

Відповідно даним таблиці 2.4 практично всім показникам групи рентабельності властиві тенденціальні зростання, окрім оціночного індикатора рентабельності власного капіталу, оскільки за досліджуваний часовий діапазон, порівнюючи дані 2021 року з даними 2019 року характерним є зростання, але порівнюючи значення зазначеного показника у часовому діапазоні 2021 року з 2020 роком потрібно зазначити істотні зміни у контексті зниження рентабельності.

Реалістична оцінка результативності діяльності товариства буде базувати на даних таблиці 2.5.

Таблиця 2.5 – 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.	64745,00	125509,80	140610,20	+75865,20
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг), тис. грн.	57998,00	103829,2	116385,90	+58387,90
Інші операційні доходи, тис. грн.	706,60	2722,70	2936,20	+2229,60
Інші операційні витрати, тис. грн.	7015,00	21871,80	23862,40	+16847,40
Інші витрати, тис. грн.	49,20	28,80	1,40	-47,8
Інші доходи, тис. грн.	299,20	216,80	331,10	+31,9
Чистий прибуток, тис. грн.	510,50	2230,00	2974,80	+2464,30

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

Дані таблиці 2.5 засвідчують позитивний момент щодо зростання значення чистого доходу (виручки) від реалізації продукції на 75865,20 тис. грн., інших операційних доходів на 2229,60 тис. грн., інших доходів на 31,90 тис. грн. Проте, аналіз Звіту про фінансові результати дають основу для аргументування збільшення розміру собівартості реалізованої продукції на 58387,90 тис. грн.,

інших операційних витрат – на 16847,40 тис. грн., інших витрат - на 47,80 тис. грн. Зазначена інформація дає основу для аргументування висновку, що домінування значень показників, тенденція яких орієнтована на зростання фінансового результату перевищує тенденцію до зростання показників, які з урахуванням нормативу та апіорних практичних обґрунтуваннях, а саме: у 2021 році порівняно з 2019 роком чистий прибуток збільшився на 2464,30 тис. грн., що є позитивним та засвідчує впровадження та застосування дієвої стратегії діяльності та розвитку підприємства, сфокусованої на покращення основних результативних показників.

Аналіз основних економічних показників, розрахунок яких пов'язаний для підвищення чіткості розуміння, має базуватися на урахуванні показників ділової активності, які представлені коефіцієнтом оборотності дебіторської та кредиторської заборгованості. (рисунок 2.4).

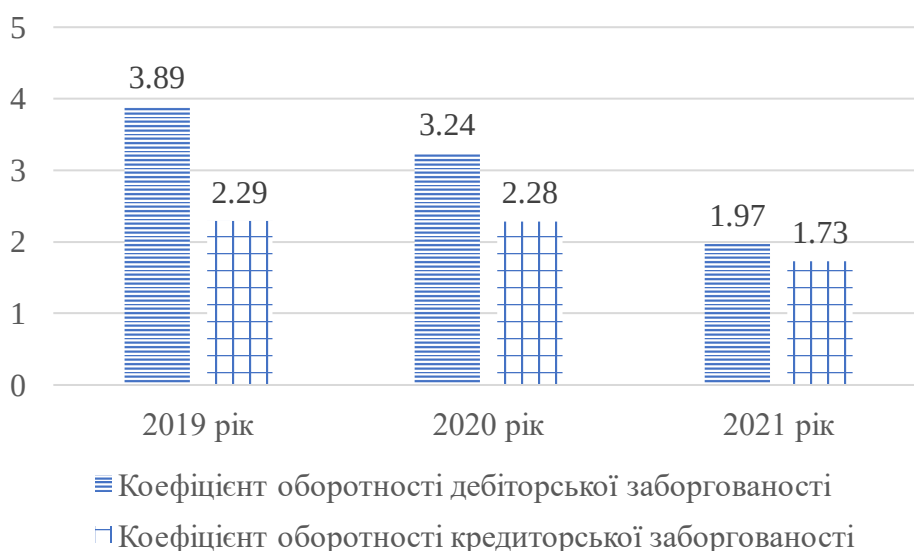


Рисунок 2.4 – Коефіцієнти оборотності дебіторської та кредиторської заборгованості, рази

**Джерело: розраховано автором за даними фінансової звітності підприємства.*

Відповідно до даних рисунка 2.4 значення показників має тенденцію до зниження, що засвідчує зменшення оборотності дебіторської заборгованості. Дану

ситуацію доцільно розглядати як виклик, який може поставити під сумнів здатність суб'єкта господарювання в режимі реального часу оперативного погасити свої зобов'язання, оскільки кошти, які належать підприємству, виконують свої функції поза межами досліджуваного товариства.

Безпосередньо зазначені факти створюють основу для мінімізації умов для оперативного погашення кредиторської заборгованості (рисунк 2.5).

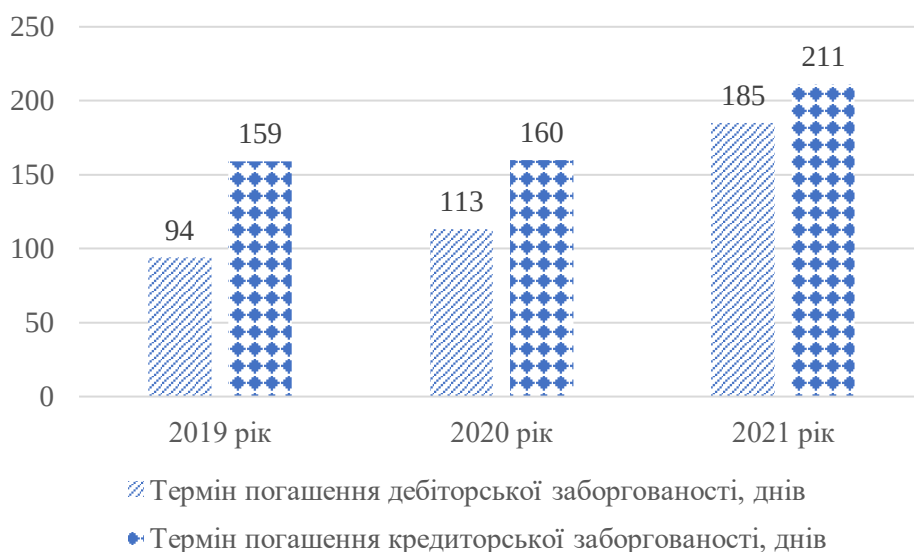


Рисунок 2.5 – Термін погашення дебіторської та кредиторської заборгованості

**Джерело: розраховано автором за даними фінансової звітності підприємства.*

Конкретизуючи результати розрахунку показників, які характеризують терміни погашення дебіторської та кредиторської заборгованостей, доцільно зазначити, що по ідентифікованим показниках відбулося істотне збільшення необхідної кількості днів для повного погашення зазначених видів заборгованостей (по дебіторській заборгованості – на 91 день, а по кредиторській – на 52 дні).

Враховуючи тематику дослідження на рисунку 2.6 представлено розрахункове значення показника майнового стану підприємства.

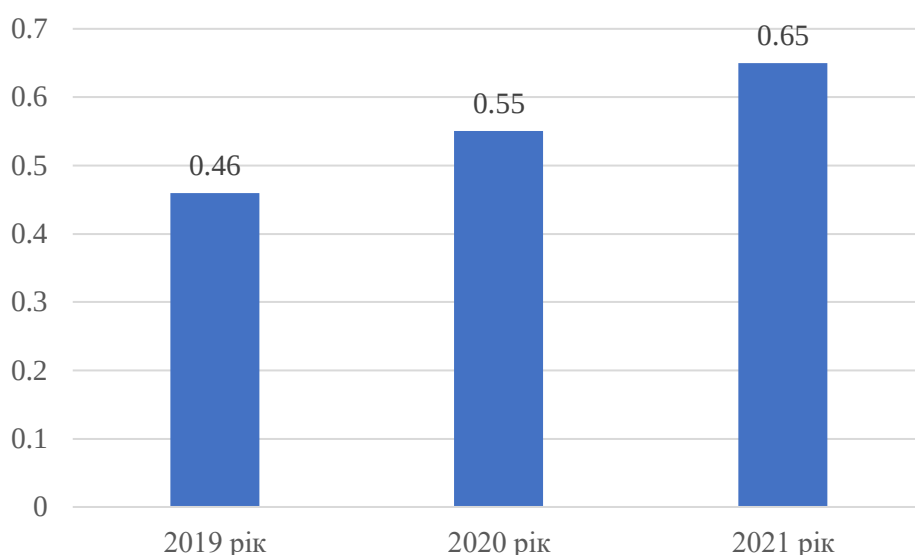


Рисунок 2.6 - Коефіцієнт майнового стану

**Джерело: розраховано автором за даними фінансової звітності підприємства.*

Відповідно до даних рисунка 2.6 коефіцієнт майнового стану у динаміці має тенденцію до зростання (у 2021 році порівняно з 2019 роком на 0,19 більше), що є не бажаним, оскільки не відповідає нормативу.

Важливу роль у діяльності будь-якого підприємства відіграють трудові ресурси, тому наступний етап буде сфокусований саме на дослідженні середньорічної чисельності працівників, які є складовою трудового потенціалу підприємства (рисунок 2.7).

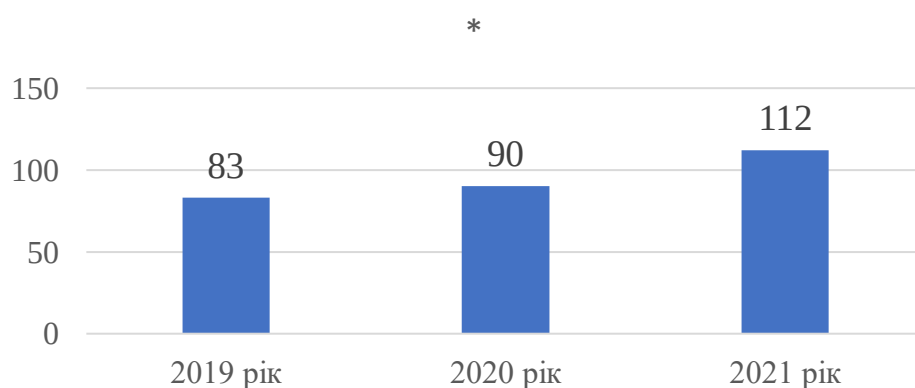


Рисунок 2.7 – Середньорічна чисельність працівників, осіб

**Джерело: розраховано автором за даними підприємства.*

Зафіксовані на рисунку 2.7 дані підтверджують, що середньорічна чисельність працівників у 2021 році істотно збільшилася порівняно з іншими роками, оскільки у зазначеному звітному періоді у штаті працювало 112 осіб, що на 29 осіб більше ніж у 2019 році.

Підводячи підсумки аналізу показників діяльності підприємства, варто зазначити, що потенціал підприємства дозволяє покращити результативні показники, що відповідно сприятиме розвитку підприємства по підвищенню його потенціалу, оскільки досліджуваний суб'єкт господарювання є конкурентоспроможним на ринку.

2.2 Організація обліку необоротних активів підприємства

У ТОВ «СУМИМОСТОБУД» для ведення бухгалтерського обліку застосовується програма «1 С : Підприємство 7.7». Дана програма дозволяє на належному рівні організувати обліковий процес з урахуванням вимог нормативних документів як державного, так і локального рівня. Всі ключові аспекти ведення обліку в контексті активів, які задекларовані у тематиці кваліфікаційної роботи, обґрунтовані в обліковій політиці. Враховуючи автономію кожного підприємства щодо моделювання зазначеного нормативного документа локального рівня, необхідно зазначити, на недоліки його структури, які не відповідають нормативним документам, що чітко регламентують підходи до структури та методики обґрунтування відповідних положень. ураховуючи означуване, з метою удосконалення Облікової політики, як основного нормативного документа, який затверджено на рівні підприємства з метою однозначного регламентування методики ведення бухгалтерського обліку у наступному пункті будуть обґрунтовані та запропоновані для вдосконалення відповідні положення Облікової політики.

Варто зазначити, що у досліджуваному підприємстві за останній звітний період істотно розширився перелік необоротних активів, порівняно з іншими періодами дослідження. Відповідно, на рисунку 2.8 ідентифіковано та

візуалізовано складові необоротних активів у розрізі яких буде проведено дослідження з практичної позиції методики ведення бухгалтерського обліку.

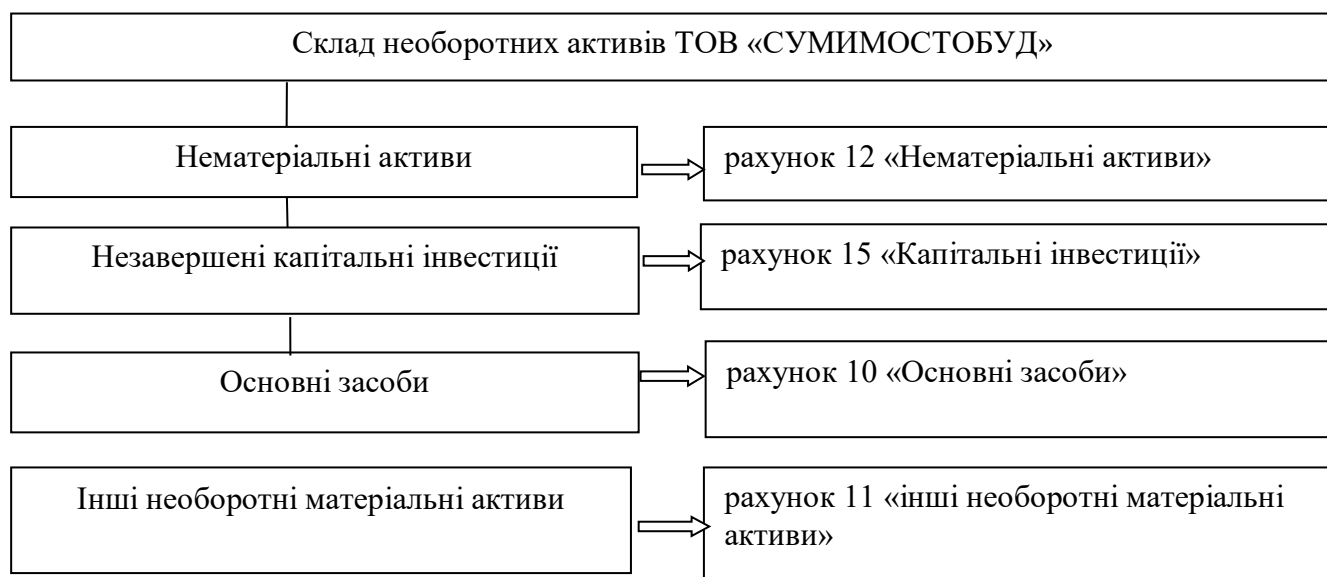


Рисунок 2.8 - Склад необоротних активів ТОВ «СУМИМОСТОБУД»

**Джерело: складено автором.*

Враховуючи ідентифіковані об'єкти необоротних активів, які є у наявності та обліковуються в досліджуваному товаристві, вважаємо за потрібне конкретизувати основні завдання працівників бухгалтерії, які забезпечують ведення та організацію облікового процесу:

- якісна розробка облікової політики підприємства, яка в розрізі трьох складових (організаційної, методичної, технічної) з урахуванням всіх ключових елементів відображатиме задекларовані правила, особливості організації облікового процесу (в т.ч. досліджуваної компоненти майна);
- своєчасний документальний супровід всіх господарських операцій, які пов'язані з наявністю, рухом, модернізацією об'єктів, які є складовими необоротних активів;
- належну організацію бухгалтерського обліку всіх витрат, які пов'язані з модернізацією, ремонтом, оновленням об'єктів необоротних активів;

- своєчасне, з урахуванням вимог законодавства та внутрішньої політики підприємства, проведення інвентаризації та належне документальне оформлення;
- розробку та впровадження дієвої, обґрунтованої амортизаційної політики, яка базуватиметься на дотриманні ключових положень НП(С)БО, оскільки на досліджуваному підприємстві зазначені нормативні документи є основним методологічним інструментом, та використанні обґрунтованого, оптимального методу нарахування амортизації;
- у випадку ліквідації, правильне застосування підходів щодо визначення ліквідаційної вартості відповідного об'єкта необоротних активів;
- у випадку, якщо певні об'єкти необоротних активів не використовуються на підприємстві, забезпечення належного документування даних активів за допомогою облікових документів та реєстрів;
- своєчасне узагальнення інформації про необоротні активи у відповідних реєстрах обліку (у зв'язку з тим, що обліковий процес у товаристві автоматизований, відповідно використовуються стандартизовані звіти);
- правильне та достовірне акумулювання інформації про складові необоротних активів у фінансовій звітності (регламентованих звітах);
- перевірка наявності договорів про повну матеріальну відповідальність осіб, які згідно функціональних обов'язків та посадових інструкцій є МВО;
- дотримання чіткості розмежування активів у контексті основних засобів та малоцінних активів з метою належного відображення на рахунках бухгалтерського обліку.

Беззаперечним є факт, що працівники бухгалтерії максимально докладають зусиль для успішної імплементації ідентифікованих завдань, які з практичного аспекту є актуальними. Необхідно відзначити, що програмне забезпечення, яке застосовується товариством дозволяє виконати зазначені завдання, сформувати потужну інформаційну базу для управлінського процесу, враховуючи навіть той факт, що програмні продукти серії «1 С» на сьогодні є заборонені, що задекларовано на законодавчому рівні.

Таким чином, розглядаючи обліковий процес необоротних активів, який забезпечується автоматизований програмним забезпеченням проаналізуємо особливості його ведення, які відповідають практичним реаліям ТОВ «СУМИМОСТОБУД».

Функціональні можливості автоматизованої інформаційної системи передбачають ведення обліку необоротних активів за допомогою наступних підсистем:

- нематеріальні активи;
- основні засоби;
- малоцінні активи.

Відповідно, існує спеціальний документообіг для кожної ідентифікованої підсистеми. При заповненні первинних документів потрібно обов'язково враховувати номенклатурні позиції, рахунки обліку, які є доцільними для використання, оскільки у момент створення первинного документа відбувається вибір рахунку бухгалтерського обліку.

Якщо на підприємство надходять певні види комплектуючих, відповідно бухгалтер створює електронний документ «Надходження товарів і послуг» з чіткою ідентифікацією виду господарської операції «Устаткування».

Детальний аналіз форми зазначеного електронного документу дозволяє виокремити наступні реквізити, які в обов'язковому порядку повинні бути заповнені при оформленні господарської операції, а саме:

- назва підприємства;
- назва контрагента;
- номер, дата документа;
- інформація про договір;
- інформація про склад;
- назва устаткування;
- кількість, одиниці виміру;
- ціна;
- сума;

- відсоток ПДВ;
- сума ПДВ;
- загальна сума.

Методика заповнення зазначеного електронного документу первинного обліку є однаковою для різних складових необоротних активів.

Для введення відповідного об'єкта в експлуатацію, наприклад основного засобу, необхідно його включити у довідник, тобто довідник «Основні засоби». Коли всі необхідні витрати, які пов'язані з введенням в експлуатацію, будуть накопичені, сформується первісна вартість відповідного необоротного активу.

У випадку, якщо зазначений електронний документ потрібно отримати у паперовому вигляді, його можна роздрукувати, відповідно паперовою формою буде «прибуткова накладна».

Якщо відбувається надходження малоцінних необоротних активів, відповідно, доцільно також застосовувати зазначений вище електронний документ для організації облікового процесу первинного рівня.

У 2021 році у фінансовій звітності було відображено в першому розділу активу форми 1 нематеріальні активи (далі НМА). Детальне ознайомлення з організацією бухгалтерського обліку в товаристві дозволяє зазначити, що було за допомогою програми створено електронний первинний документ «Надходження НМА», який відображав наступну інформацію:

- номер та дата створення електронного первинного документа;
- назва підприємства;
- назва контрагента;
- документ розрахунків⁴
- номер договору;
- назва НМА;
- сума;
- ПДВ;
- сума з ПДВ.

Для створення та заповнення зазначеного електронного документу актуальним є застосування довідника «Нематеріальні активи», та відповідних кнопок, які забезпечують автоматичне заповнення відповідних реквізитів (наприклад, «Додати», «Підбір», «Податкове призначення»).

Для того, щоб ввести основних засіб в експлуатацію програмою передбачено створення первинного документа «Введення в експлуатацію». Заповнюючи даний електронний документ, актуальним є використання довідників. Основними реквізитами документа є:

- номер та дата створення;
- назва підприємства;
- матеріально-відповідальна особа;
- підрозділ;
- рахунок бухгалтерського обліку;
- податкове призначення;
- ідентифікація необхідності нарахування амортизації;
- деталізація способу нарахування амортизації;
- конкретизація інформації щодо терміну корисного використання⁴
- метод нарахування амортизації;
- сума ліквідаційної вартості;
- коментар.

Відносно обліку малоцінних активів, то потрібно зазначити, що програмою передбачено створення відповідного електронного документу первинного обліку, який дозволяє зафіксувати факт введення в експлуатацію. Тобто, бухгалтер має створити документ «Передача малоцінних активів в експлуатацію», реквізитами якого є:

- номер та дата створення документа;
- назва підприємства;
- підрозділ;
- склад;
- відповідальна особа;

- назва активу;
- призначення активу;
- кількість;
- одиниці виміру;
- рахунок бухгалтерського обліку;
- податкове призначення ПДВ.

У випадку, якщо виникає потреба відобразити у бухгалтерському обліку господарську операцію, яка пов'язана з прийняттям нематеріальних активів, то створюється електронний документ «Прийняття до обліку НМА», реквізитами якого є:

- номер та дата створення документа⁴
- назва підприємства;
- відповідальна особа;
- підрозділ;
- рахунок бухгалтерського обліку;
- первісна вартість;
- розрахункова сума;
- інформація щодо особливостей нарахування амортизації;
- податкова група;
- термін корисного використання.

Для нарахування амортизації на складові необоротних активів в автоматизованому режимі призначений документ «Закриття місяця», який відображає інформацію щодо:

- номер та дата створення;
- назва підприємства;
- нарахування амортизації з деталізацією відповідного об'єкта;
- розподіл ТЗВ;
- коригування фактичної вартості;
- списання витрат та ін.

Для списання основних засобів створюється електронний документ «Списання ОЗ», а для фіксування ремонту відповідного компонента необоротних активів формується електронний документ «Модернізація та ремонт ОЗ».

Також за допомогою даної програми в автоматизованому режимі заповнюється «Інвентарна книга».

Особливістю ведення бухгалтерського обліку та створення первинних документів за допомогою програми є те, що назви електронних документів при перетворенні їх у паперовий варіант у деяких випадках є іншими, що конкретизовано на рисунку 2.9.

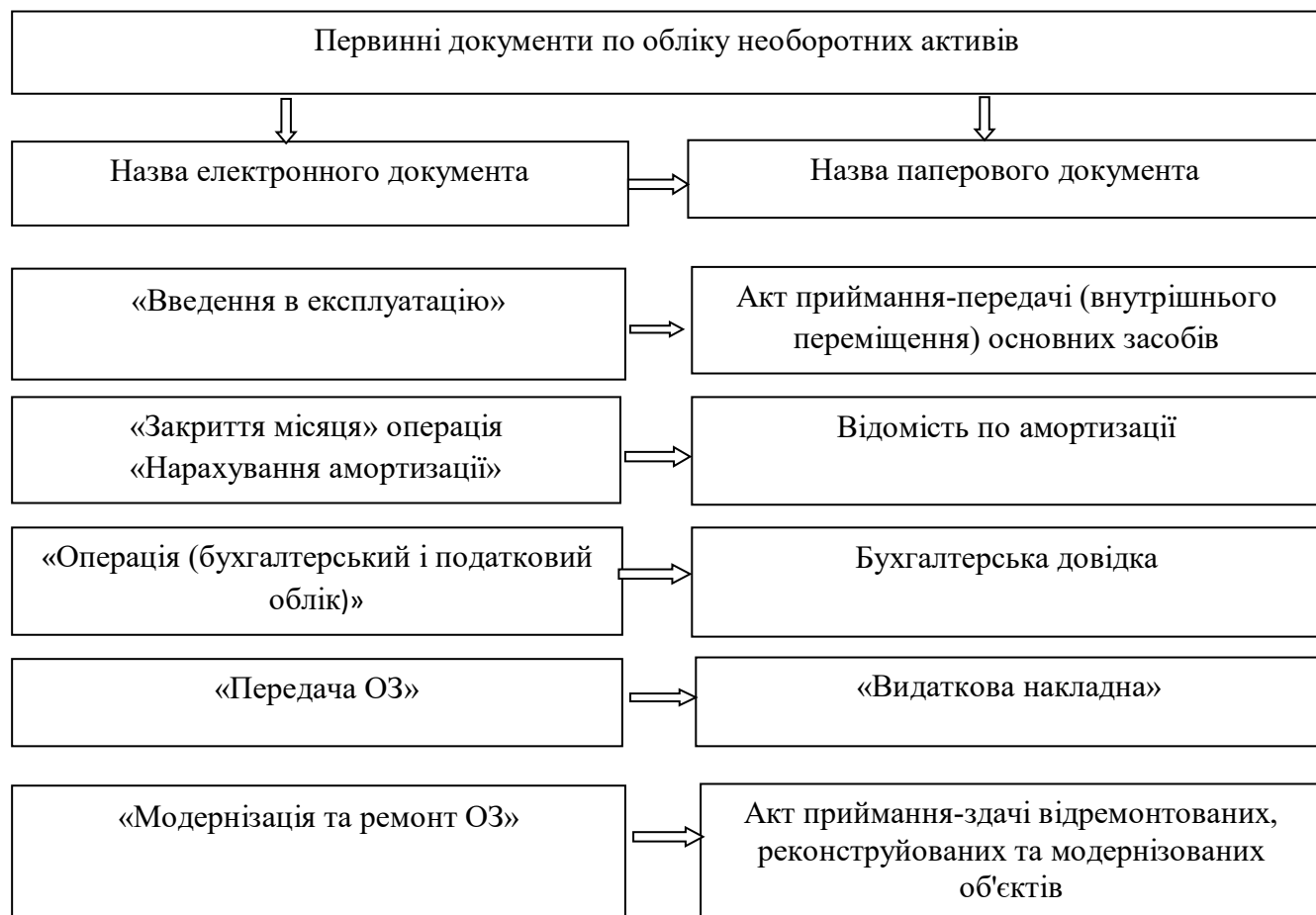


Рисунок 2.9 – Первинні документи по обліку необоротних активів

**Джерело: складено автором.*

На даному рисунку представлено перелік первинних документів, назви яких у електронному та паперовому варіанті відрізняються.

Досліджуване підприємство для обліку необоротних активів використовує наступні рахунки: 10, 11, 12, 13, 15.

У розрізі зазначених рахунків створюються стандартні звіти, а саме:

- оборотно-сальдова відомість;
- картка рахунку;
- аналіз рахунку;
- обороти по рахунку.

За допомогою програмного забезпечення є можливість створення інших форм стандартних звітів, проте бухгалтер досліджуваного товариства не вбачає у даному питанні необхідності, оскільки зазначені 4 види звітів достатньою мірою забезпечують інформаційні потреби працівників бухгалтерії та дозволяють успішно відобразити необхідну інформацію на у відповідних форма регламентованої звітності.

ТОВ «СУМИМОСТОБУД» складає фінансову звітність, яка передбачена для малого підприємства. Відповідно, інформація про необоротні активи фіксується тільки у формі 1 «Баланс». Враховуючи складові компоненти необоротних активів у зазначеному регламентованому звіті інформація відображається наступним чином:

- 1) рядок 1000 «нематеріальні активи»;
рядок 1001 «первісна вартість» - сальдо Дт. 12;
рядок 1002 «накопичена амортизація» - сальдо Кт. 13;
- 2) рядок 1005 «незавершені капітальні інвестиції» - сальдо Дт. 15;
- 3) рядок 1010 «основні засоби»;
рядок 1011 «первісна вартість» - сальдо Дт. 10, 11;
рядок 1012 «знос» - сальдо Кт. 131, 132.

Формуючи показники у фінансовій звітності бухгалтери дотримуються вимог методичних рекомендацій, які детально обґрунтовують особливості заповнення фінансової звітності. Варто також зазначити, що основним джерелом для відображення інформації у балансі є оборотно-сальдова відомість по рахунках, яка є унікальним, зручним стандартним звітом.

Перш ніж формувати фінансову звітність щорічно на підприємстві проводиться інвентаризація. Інвентаризацію проводить інвентаризаційна комісія, щорічно даний процес проводиться у листопаді.

Проводячи інвентаризацію необоротних активів, інвентаризаційна комісія дотримується таких ключових правил.

1) Інвентаризаційна комісія інвентаризує необоротні активи, дотримуючись правил, що окремо потрібно перевірити об'єкти, які належать підприємству, об'єкти, які знаходяться в ремонті. Раніше підприємство орендувало основні засоби, тому коли проводилася інвентаризація, такі активи були включені в іншу групу. Щодо документального відображення, то потрібно зазначити, що на кожну групу зазначену інвентаризаційна комісія складає окремі документи інвентаризаційного процесу.

2) Всі об'єкти необоротних активів, які є в наявності на підприємстві, мають інвентарні номери, які фіксуються у документах, що складаються перед / в процесі / після проведення інвентаризації.

3) Перш ніж розпочати інвентаризаційний процес, інвентаризаційна комісія здійснює перевірку документації, яка засвідчує підтверджує право власності підприємства на активи.

4) У підприємства обліковуються основні засоби, які є однотипними та закріплені за однією МВО, відповідно, у документах інвентаризаційного процесу інформація про такі активи записується з зазначенням їх кількості та загальної суми.

5) За минулі роки були випадки, що інвентаризаційна комісія виявила основні засоби, які вже не доцільно використовувати, і було складено окремий інвентаризаційний опис, обґрунтовано необхідність списання даного активу та на підставі складеного акт ліквідації об'єкта основних засобів дана складова необоротних активів була списана.

У процесі проведення інвентаризації інвентаризаційна комісія чітко дотримується правил, які зафіксовані у Положенні про інвентаризацію активів та зобов'язань.

Обґрунтовуючи чинні практичні аспекти організації бухгалтерського обліку в товаристві, вважаємо за необхідне у таблиці 2.6 представити перелік кореспонденцій рахунків, які застосовуються у процесі ведення бухгалтерського обліку.

Таблиця 2.6 – Кореспонденції рахунків по обліку необоротних активів

Зміст господарської операції	Дебет	Кредит
Підприємство отримало безкоштовно основні засоби	10	46
Підприємство оприбуткувало основні засоби, які раніше були не оприбутковані	10	746
Об'єкт капітальних інвестицій зарахований після введення в експлуатацію	10	15
Первісна вартість основних засобів збільшена на суму витрат, пов'язаних з транспортуванням	10	15
На об'єкт виробничого призначення нарахована амортизація	23	131
Нематеріальний актив введено у використання	12	154
У бухгалтерському обліку відображено списання залишкової вартості основного засобу, який проданий	972	10

**Джерело: складено автором.*

Отже, результати проведеного дослідження дозволяють зазначити, що облік необоротних активів у ТОВ «СУМИМОСТОБУД» організовано відповідно до вимог нормативних документів, всі процеси, які пов'язані з досліджуваними активами знаходять своє відображення в бухгалтерському обліку у відповідних документах / звітах та на рахунках бухгалтерського обліку.

Інвентаризаційний процес проводиться відповідно до вимог нормативних документів, документація для відображення результатів проведення інвентаризації застосовується затвердженої форми, яка корелює з Положенням про інвентаризацію активів та зобов'язань.

У якості недоліка доцільно виокремити недосконалу форму Облікової політики, положення якої є не змістовними в частині організації бухгалтерського обліку бізнес-процесів товариства. Відповідно, дане питання буде основою для обґрунтування перспективних напрямів вдосконалення обліку досліджуваних активів.

2.3 Вдосконалення організації обліку необоротних активів

Враховуючи інформацію, яка зазначена у попередньому розділі щодо недоліків організації обліку необоротних активів, у даному пункті роботи обґрунтуємо власні пропозиції, які будуть спрямовані на покращення облікового процесу.

Беручи до уваги, що основним документом, якому властивий статус нормативного на рівні підприємства, є Облікова політика, яка повинна детально обґрунтовувати з чіткою деталізацією інформації щодо первинного, аналітичного та синтетичного обліку, особливостей застосування кореспонденцій рахунків та ключових нюансів щодо проведення інвентаризації у розрізі кожної компоненти бухгалтерського обліку, необхідно інформаційну, змістовну наповненість даного документа вдосконалити.

Розробляючи облікову політику головний бухгалтер в першу чергу повинен здійснити реалістичну оцінку факторів, які можуть здійснити вплив на якість Облікової політики та організацію бухгалтерського обліку в цілому. Отже, до даних факторів необхідно віднести наступне:

- цілі діяльності товариства;
- матеріально-технічне забезпечення товариства;
- система управління товариством;
- вид та обсяг діяльності;
- бізнес-процеси товариства;
- рівень кваліфікації облікового персоналу;
- форма організації бухгалтерського обліку;
- система звітності;
- вплив цифровізації на організацію бухгалтерського обліку;
- підхід щодо застосування НП(С)БО чи МСФЗ / МСБО;
- взаємовідносини з контролюючими органами;
- система внутрішнього контролю та ін.

Враховуючи факт, що відповідно до бухгалтерського балансу необоротні активи представлені трьома складовими, відповідно в такому розрізі візуалізуємо узагальнений перелік елементів облікової політики, який має бути розкритий у зазначеному нормативному документі.

На рисунку 2.10 представлено елементи Облікової політики в частині нематеріальних активів.

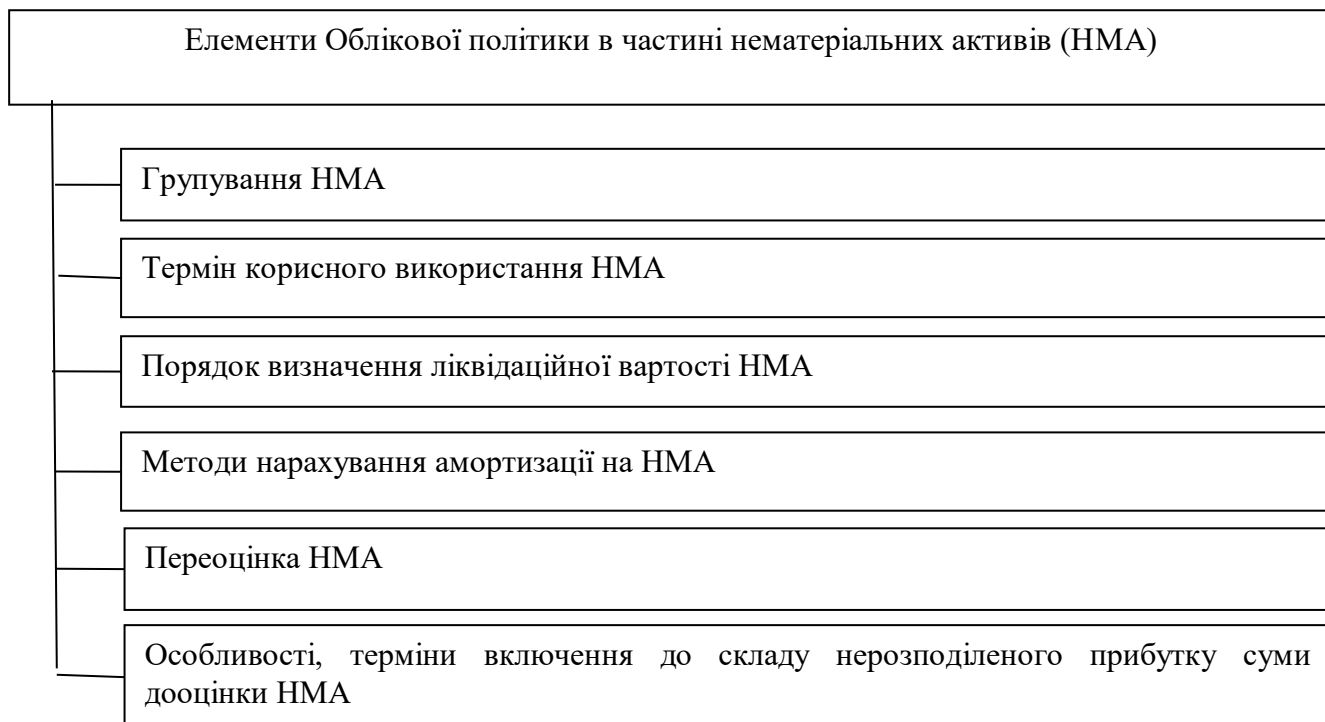


Рисунок 2.10 - Елементи Облікової політики в частині нематеріальних активів

**Джерело: складено автором за матеріалами [4].*

У процесі обґрунтування ідентифікованих елементів облікової політики в частині НМА, потрібно врахувати положення, які зазначені в НП(С)БО 8 «Нематеріальні активи» та ПКУ.

В контексті деталізації елементів облікової політики щодо незавершених капітальних інвестицій, то потрібно зазначити наступне:

- критерії визнання незавершених капітальних інвестицій активами;
- об'єкти бухгалтерського обліку капітальних інвестицій.

На рисунку 2.11 представлено елементи Облікової політики в частині основних засобів.

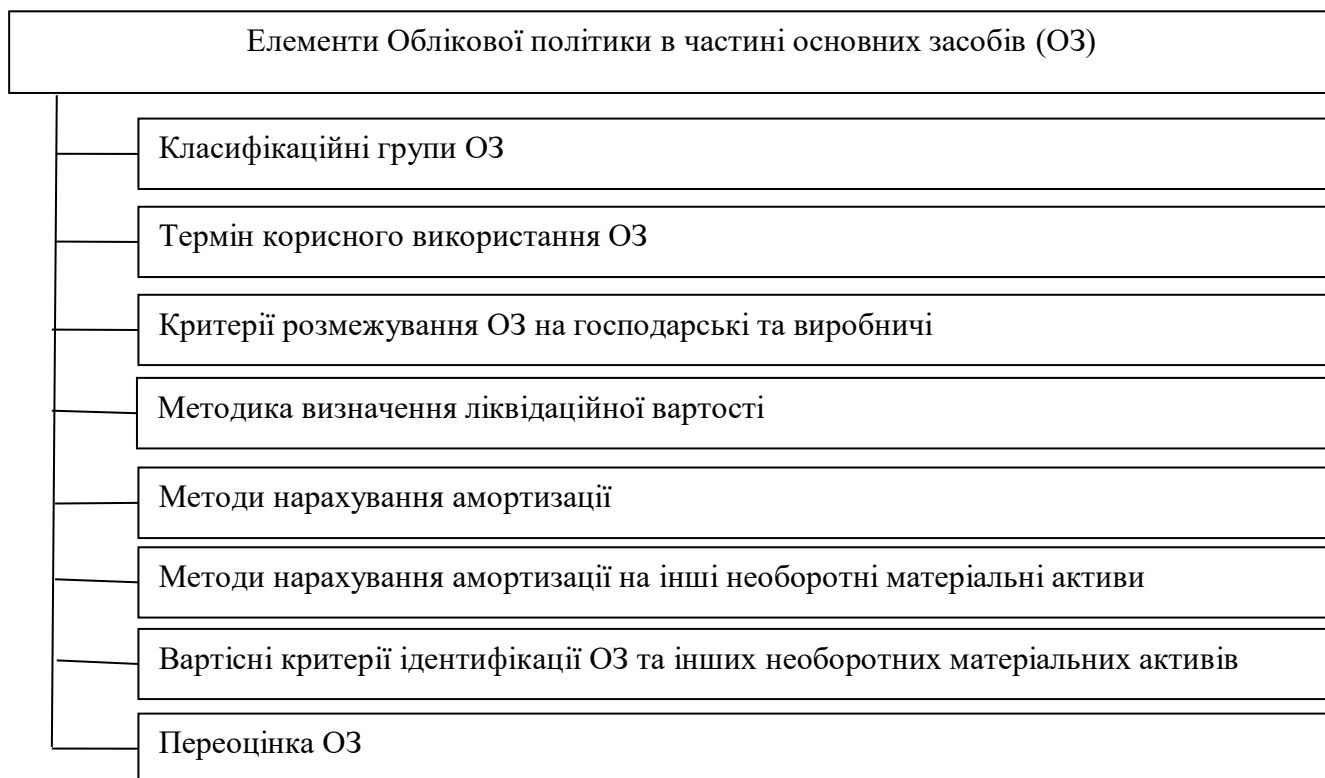


Рисунок 2.11 - Елементи Облікової політики в частині основних засобів

** Джерело: складено автором за матеріалами*

Також в Обліковій політиці має бути зафіксована інформація щодо нарахування амортизації та терміну корисного використання відповідних необоротних компонент (таблиця 2.7).

Таблиця 2.7 – Методи нарахування амортизації на компоненти необоротних активів

Назва та група необоротного активу	Метод нарахування амортизації	Термін корисного використання (мінімальний)
1	2	3
Будівлі	Прямолінійний	20
Споруди		15
Передавальні пристрої		10
Машини та обладнання		5
Транспортні засоби		5
Інструменти, прилади, інвентар		4
Інші основні засоби		2

Продовження таблиці 2.7

1	2	3
Малоцінні необоротні матеріальні активи	В першому місяці використання 100 % вартості	

** Джерело: складено автором.*

У контексті обґрунтування методів організації обліку необоротної компоненти майна підприємства необхідно врахувати такий чинник, що існують такі методи обліку, які збільшують фінансовий результат, або навпаки – зменшують. Відносно методів організації обліку, які спрямований на збільшення фінансового результату варто зазначити:

- існують методи нарахування амортизації, які спрямовані на уповільнення амортизації;
- встановлення максимального терміну використання об'єктів необоротних активів;
- використання для інших малоцінних необоротних активів підходу відповідно до якого амортизація нараховується пропорційно 50 %: 50 % у першому місяці використання та у місяці списання.

Відносно методів організації обліку, які спрямований на зменшення фінансового результату варто зазначити:

- існують методи нарахування амортизації, які спрямовані зменшити прибуток, а саме метод прискореного зменшення залишкової вартості;
- встановлення мінімального терміну використання об'єктів необоротних активів;
- використання для інших малоцінних необоротних активів підходу відповідно до якого амортизація нараховується 100 % у першому місяці.

Означуване дає підстави зазначити, що до формування облікової політики потрібно підходити відповідально (формальний підхід є не актуальним та недоцільним), оскільки від цього залежить фінансовий результат суб'єкта господарювання.

На рисунку 2.12 візуалізовано алгоритмізації процесу побудови облікової та умов її зміни.

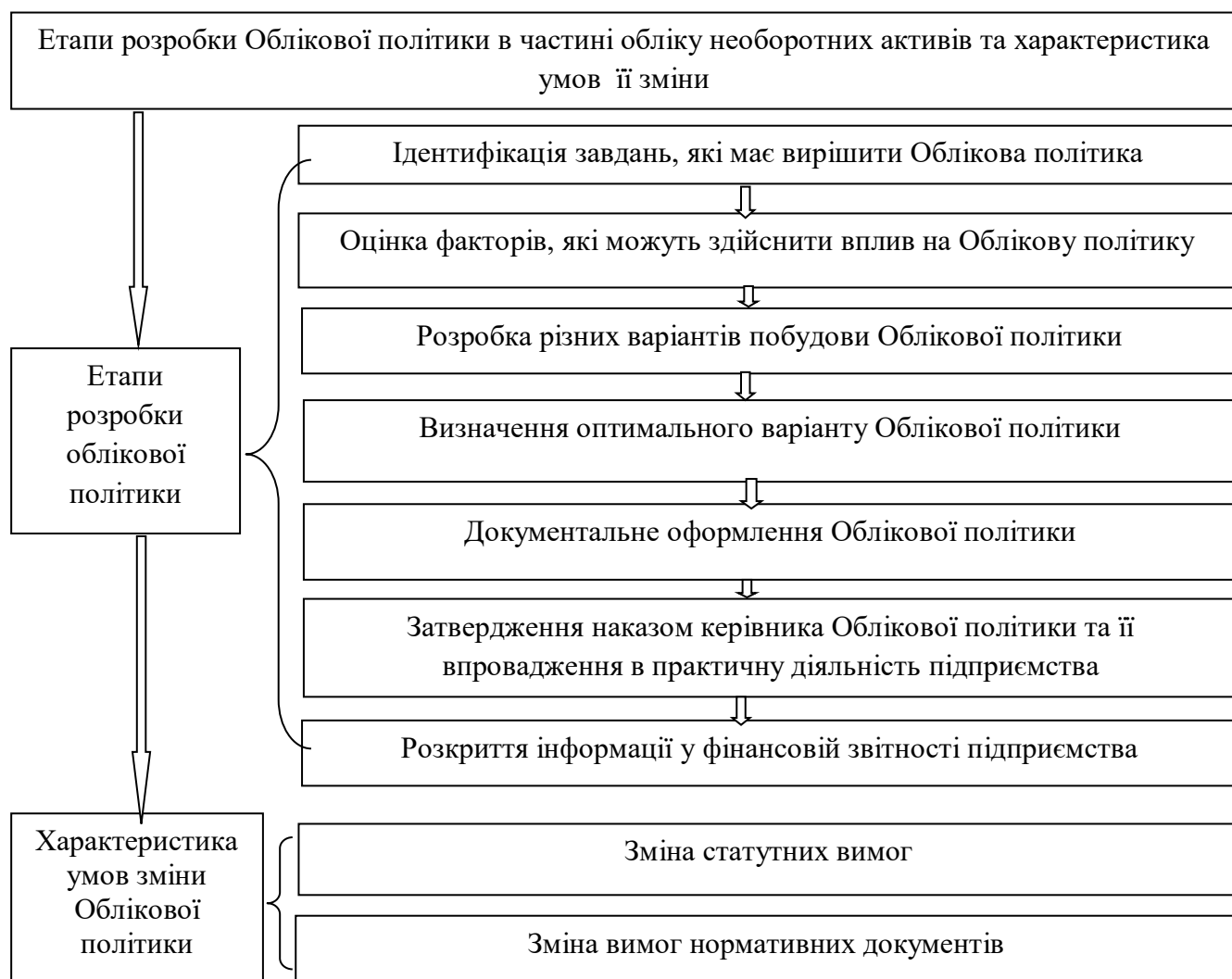


Рисунок 2.12 - Етапи розробки Облікової політики в частині обліку необоротних активів та характеристика умов її зміни

**Джерело: складено автором за матеріалами [15].*

Розробка облікової політики – питання доволі складне, оскільки можуть виникнути проблемні ситуації, сутність яких пов’язані з відсутністю корелювання положень різних нормативних документів, недоцільністю застосування у практичному аспекті певних елементів облікової політики, відсутність рекомендацій, затверджених відповідної інстанцією щодо застосування певних

елементів облікової політики, несвоєчасне коригування облікової політики, формальний підхід до розробки облікової політики та ін.

Означуване вище дозволяє зазначити, що керівник та головний бухгалтер мають відповідально підійти до розробки облікової політики, врахувати всі чинники, фактори, оскільки якісно розроблений даний нормативний документ – запорука успішного ведення бухгалтерського обліку.

РОЗДІЛ 3

АУДИТ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ

3.1 Мета, завдання, джерела інформації та процедурне забезпечення аудиту необоротних активів

У ТОВ «СУМИМОСТОБУД» контрольний процес забезпечується реалізацією контрольних процедур на рівня підприємства, тобто внутрішній контроль реалізується на досліджуваному суб'єкті господарювання. Оцінюючи ефективність даної контрольної системи не можна дати чіткого обґрунтування його ефективності та дієвості, оскільки іноді може порушуватися перманентність реалізації контрольних функцій, відсутність належно оформленої та обґрунтованої системи документування. Всі ці фактори дають підстави для формування думки, що внутрішньому контролю властивий формальний характер. Обґрунтовуючи напрями вдосконалення більш детально проаналізуємо проблемні моменти, оскільки необхідно буде ідентифікувати відповідні напрями покращення контролю локального рівня.

Відносно зовнішнього контролю, то тривалий час він не здійснювався. У контексті проведення дослідження вважаємо за потрібне саме акцентувати увагу на аудиторському контролю, як формі незалежного контролю. Аудиторський контроль на сьогодні є актуальним, дієвим, постійно вдосконалюється, оскільки турбулентність економічних систем створюють виклики аудиторам, для подолання яких суб'єкти аудиту опановують нові знання, навички, методики проведення перевірки, а також застосовують сучасні цифрові інструменти.

У даному пункті будуть розкриті питання, які відповідають назві в контексті необоротних активів, а саме тих складових, які у 2021 році були відображені у фінансовій звітності досліджуваного підприємства.

Отже, мета аудиту необоротних активів полягає у підтвердженні достовірності показників, які відображені у бухгалтерському балансі за статтями

нематеріальні активи, основні засоби та незавершені капітальні інвестиції, а також перевірка дотримання підприємством вимог НП(С)БО 7 та 8 та інших нормативних документів, які регламентують питання щодо організації обліку зазначеної компоненти майна підприємства.

Зазначена мета аудиторської процедури дозволяє ідентифікувати наступні завдання, вирішення яких у контексті тематики дослідження є актуальним та необхідним:

- перевірка законності, правильності ведення бухгалтерського обліку необоротних активів з акцентуванням уваги на кожній складовій компоненті, яка відображена у звітності;
- перевірка правильності дотримання критеріїв розмежування складових компонент необоротних активів;
- оцінка правильності порядку оцінки складових компонент необоротних активів;
- перевірка узгодженості показників щодо складових компонент, які зафіксовані у балансі та формах стандартної звітності, а також правильності перенесення сум про складові компоненти необоротних активів, які зафіксовані у первинній документації з даними, узагальненими у стандартних звітах;
- перевірка правильності нарахування амортизації на відповідні компоненти необоротних активів, а також встановлення чи дотримується підприємство підходу щодо нарахування амортизації з методом, який зафіксований у Обліковій політиці;
- оцінка результатів інвентаризації складових компонент необоротних активів;
- перевірка правильності відображення у бухгалтерському обліку, а також на рахунках бухгалтерського обліку інформації щодо капітальних інвестицій;
- перевірка правильності відображення на рахунках бухгалтерського обліку господарських операцій, які пов'язані з нематеріальними активами, основними засобами;

- оцінка системи внутрішнього контролю в частині необоротних активів підприємства;
- перевірка наявності документів, які підтверджують приналежність необоротних активів, а саме основних засобів та нематеріальних активів, підприємству;
- перевірка дотримання вимог щодо матеріальної відповідальності осіб, які відповідальні за об'єкти необоротних активів;
- перевірка правильності визначення первісної вартості основних засобів;
- перевірка правильності віднесення витрат, які пов'язані з ремонтом або модернізацією основних засобів, які є власністю підприємства;
- у випадку, якщо суб'єкт орендує необоротні активи, перевірка дотримання вимог, зафіксованих у договорах оренди, а також правильності відображення зазначених операцій у бухгалтерському обліку;
- перевірка інформації, яка підтверджує дані щодо капітальних інвестицій;
- перевірка співставності показників, які зафіксовані у першому розділі активу бухгалтерського балансу з інформацією по аналогічним показникам, які в аналітичному форматі узагальнені у першому та другому розділах форми 5 «Примітки до річної фінансової звітності» (враховуючи факт, що звітність досліджуваного підприємства складається з форми 1 «Баланс» та форми 2 «Звіт про фінансові результати», відповідно здійснити взаємоузгодженість показників неможливо).

Інформаційне забезпечення аудиту необоротних активів доцільно розмежовувати у розрізі нормативних документів, які регламентують питання організації бухгалтерського обліку, проведення інвентаризаційного процесу, відображення відповідних господарських операцій, пов'язаних з необоротними активами на рахунках бухгалтерського обліку, а також узагальнення інформації у звітності підприємства. Тобто, всі нормативні документи, на яких акцентована увага у першому розділі кваліфікаційної роботи є своєрідним інформаційним

джерелом для аудитора, оскільки суб'єкт аудиту має в обов'язковому випадку перевірити дотримання підприємством вимог зазначених документів у процесі здійснення фінансово-господарської діяльності, веденні бухгалтерського обліку та організацій системи внутрішнього контролю.

Також у процесі проведення аудиту важливу роль відіграють бухгалтерська інформація про необоротні активи, яку аудитор може отримати з наступних джерел:

- облікова політика;
- регламентована звітність;
- стандартні звіти;
- первинні документи;
- матеріали інвентаризаційного процесу;
- матеріали, якими оформлюються результати виконання контрольних

процедур суб'єктами внутрішнього контролю.

Із зазначеного переліку документів, найбільш інформативним джерелом є фінансова звітність, але це забезпечується у тому випадку, коли фінансова звітність відповідає наступним якісним характеристикам:

- доречність;
- достовірність;
- зрозумілість;
- обґрунтованість;
- порівнюваність.

Також у процесі аудиту аудитор може використовувати інформацію, яка отримана за результатами роботи внутрішнього аудитора. Використовуючи інформацію з такого джерела, аудитор обов'язково повинен за основу взяти до уваги норми МСА 610 (переглянутий в 2013 р.) «Використання роботи внутрішніх аудиторів» та перш ніж використовувати дану інформацію провести оцінку діяльності відділу внутрішнього аудиту. Результати такої оцінки можуть створити основу як для використання інформації, так і ні [33].

Якщо за результатами оцінки будуть підтверджені зазначені нижче умови, відповідно доцільно використовувати результати роботи внутрішніх аудиторів, тобто:

- політика внутрішніх аудиторів є об'єктивною;
- внутрішні аудитори – компетентні фахівці;
- перманентний характер діяльності відділу внутрішніх аудиторів;
- має місце системність у роботі відділу внутрішнього аудиту.

Якщо результати оцінки роботи відділу внутрішнього аудиту засвідчать наступні результати, які будуть зафіксовані нижче, відповідно у такому випадку відсутня доцільність використання зовнішнім аудитором результатів роботи внутрішнього аудиту, а саме:

- відділ внутрішнього аудиту не має чітко задекларованої політики щодо своєї діяльності;
- внутрішні аудитори не мають достатніх компетенцій;
- для роботи та функціонування відділу внутрішнього аудиту системність та перманентність не є ключовими принципами.

Відповідно до МСА 620 «Використання роботи експерта аудитора» аудитор може у процесі перевірки використовувати роботу / інформацію експерта аудитора [33].

Аудит необоротних активів забезпечується за допомогою виконання відповідних контрольних процедур, які визначаються аудитором самостійно. До таких процедур можна включити наступні:

- перевірка правильності оформлення первинних документів, стандартних звітів, бухгалтерського балансу;
- перевірка правильності перенесення залишків в розрізі компонент необоротних активів з бухгалтерського балансу попереднього звітного періоду в баланс, який формується на теперішню звітну дату, тобто перевірка правильності формування залишку на початок звітного періоду;
- логічна перевірка, яка може забезпечити встановлення узгодженості показників між звітними формами, з даними, які зафіксовані у попередніх

бухгалтерських балансах з метою встановлення правильності перенесення суми на початок звітного періоду поточного балансу за відповідною статтею форми 1;

- аналітична перевірка – проведення горизонтального або вертикального аналізу;

- перевірка по суті – перевірка статей бухгалтерського балансу, які відображають інформацію про необоротні активи, щодо правильності їх формування та відповідності вимогам нормативних документів.

Аудитор може використовувати й інші методи, процедури, прийоми дослідження.

3.2 Методичні аспекти аудиторської перевірки необоротних активів

Методичні аспекти аудиту необоротних активів доцільно розглядати у наступному контексті.

Враховуючи, що найбільшу частку у структурі необоротних активів займають основні засоби, спочатку акцентуємо увагу на даній складовій.

У зв'язку з тим, що на підприємстві застосовується значна кількість видів основних засобів, відповідно, аудитор повинен перевірити дотримання підприємством вимог ПКУ у частині виокремлення груп основних засобів та правильності застосування методу нарахування амортизації, який зазначений у Обліковій політиці та практично використовується. У даному контексті аудитор повинен звернути уваги чи дотримано умови щодо термінів корисного використання за відповідними групами основних засобів, які ідентифіковані на підприємстві для ведення бухгалтерського обліку. Аудитор повинен переконатися, що на підприємстві дотримано правильний підхід відносно віднесення відповідного основного засобу до групи, яка передбачена ПКУ.

Обов'язково мають бути перевірити господарські операції, які пов'язані оцінкою / переоцінкою основних засобів. у процесі проведення оцінки, аудитор повинен обов'язково врахувати, що можуть бути різні канали, які забезпечують надходження основних засобів, а саме:

- придбання за рахунок власних грошових коштів;
- придбання за рахунок кредитних коштів;
- отримання на безоплатній основі;
- придбання у результаті обміну;
- виготовленні самостійно;
- внесені до статутного капіталу.

При проведенні зазначеної перевірки аудитор має врахувати інформацію, яка зафіксована у первинних документах, що підтверджує факт та канал надходження певного об'єкта. увага аудитора повинна бути сфокусована на моменті, чи дотримані умови переоцінки, які зазначені у НП(С)БО 7.

потрібно перевірити правильність відображення результатів переоцінки на рахунках бухгалтерського обліку, тобто правильність створення кореспонденцій рахунків.

Наступним напрямом аудиту є перевірка операцій, які пов'язані з надходженнями основних засобів. Для виконання зазначеного завдання актуальними для виконання є наступні процедури:

- оцінка порядку, спрямованого на визначення термінів експлуатації основних засобів в розрізі груп, що зазначено у Обліковій політиці;
- перевірити проектно-кошторисну документацію;
- перевірити наявність договорів щодо придбання відповідного основного засобу;
- перевірка правильності оформлення первинної документації;
- перевірка правильності віднесення активу до складу основних засобів, а також його визнання активом;
- перевірка наявності інвентарних номерів на кожному об'єкті основних засобів;
- оцінити систему внутрішнього контролю за основними засобами;
- перевірити правильність використання первинних документів для оформлення господарських операцій, пов'язаних з надходженням основного засобу з урахуванням каналу надходження.

Аудитору необхідно перевірити правильність введення будівель в експлуатацію та документальне оформлення зазначеного процесу.

У зв'язку з тим, що досліджуване підприємство періодично оновлює офісну техніку, аудитор має також перевірити правильність відображення операцій, пов'язаних з таким оновленням.

Якщо підприємство придбало майно, аудитор має перевірити чи було раніше дане майно в експлуатації, оскільки така перевірка може підтвердити доцільність такої покупки. Для правильності перевірки аудитору потрібно застосувати прийом зустрічної перевірки з постачальником. Аналогічно перевіряються операції, пов'язані з перевіркою майна, яке отримано безоплатно.

Для того, що перевірити правильність визначення первісної вартості, потрібно інформацію, яка фіксується по рахунку 15 перевірити з первинними документами, якими оформлена господарська операція.

Якщо мала місце подія безоплатного отримання відповідного необоротного активу, то потрібно врахувати факт, що такі активи оцінюються не за залишковою вартістю, а за первісною. Крім того, отриманий актив у такий спосіб забезпечує збільшення додаткового капіталу, що має бути також перевірено. У процесі доставки основного засобу на підприємство, можуть мати місце витрати, пов'язані з транспортуванням, відповідно, такі витрати мають бути включені до первісної вартості.

Щодо перевірки інформації, яка пов'язана з вибуттям основних засобів, потрібно зазначити наступне. Вибуття основних засобів може бути пов'язане з продажем або у випадку, коли фізично не можливо використовувати об'єкт основних засобів. Для того, щоб здійснити перевірку операцій, пов'язаних з вибуттям, потрібно наступне:

- перевірити склад комісії, яка була залучена до процесу, пов'язаного з списанням основного засобу;
- оцінити з позиції об'єктивності висновки комісії з питань списання основного засобу;
- перевірити правильність визначення залишкової вартості;

- перевірити правильність відображення у бухгалтерському обліку витрат, пов'язаних з ліквідацією основного засобу;
- перевірити чи були оприбутковані запасні частини від об'єктів, які списані у зв'язку з фізичним зносом;
- перевірити правильність відображення у бухгалтерському обліку доходу (виручки), яка пов'язана з продажем основного засобу;
- перевірити правильність визначення фінансового результату при реалізації певного об'єкта основного засобу;
- у випадку, якщо на підприємстві мала місце подія, яка пов'язана з тим, що матеріально-відповідальна особа пошкодила основний засіб, аудитор повинен перевірити чи МВО відшкодувала відповідні витрати.

Перевіряючи операції, пов'язані з реалізацією об'єктів основних засобів, обов'язково має бути встановлена економічна доцільність від такого процесу, а також має бути перевірена правильність визначення фінансового результату, що буде відображено на рахунку 79.

У випадку, якщо основний засіб вибув в результаті аварії, то аудитор повинен перевірити підтвердження актом або відповідним висновком. Якщо на підприємстві мають місце події, пов'язані з консервацією основного засобу, то потрібно детально перевірити таку подію, оскільки це може здійснити вплив на достовірність та правильність нарахування амортизації. Аудитор має переконатися, що була створена комісія, яку очолював керівник підприємства.

Аудитор повинен перевірити правильність нарахування амортизації на об'єкти основних засобів. У процесі проведення перевірки у даному напрямку, обов'язково враховуються вимоги стандартів бухгалтерського обліку 7, 8. Аудитору бажано застосувати вибірковий метод для перевірки норм нарахування амортизації.

Окремо у процесі перевірки акцент робиться на операції, які виникають у результаті заходів, спрямованих на поліпшення, ремонт, модернізацію необоротних активів. За результатами виконання робіт, пов'язаних з модернізацією, модифікацією, добудовою, реконструкцією, їх вартість збільшити

очікувані вигоди, які пов'язані з використанням зазначеного основного засобу після поліпшення, та включено до капітальних інвестицій.

Якщо підприємство має витрати, пов'язані з покращенням робочого стану необоротного активу, тобто відбувається технічний огляд, здійснюється технічне обслуговування, поточний та капітальний ремонт, відповідно такі витрати відносяться до витрат звітного періоду.

Аудитор повинен перевірити всю документацію, яка підтверджує процес проведення ремонтних робіт.

Здійснюючи перевірки нематеріальних активів, аудитор повинен перевірити:

- чи правильно об'єкт віднесений до нематеріальних активів;
- наявність ліцензій у підприємства;
- перевірити правильність застосуванням підприємством методики визначення первісної вартості;
- перевірити чи правильно нараховується амортизація да активи даного виду, чи відповідає даний підхід положенням Облікової політики;
- перевірити правильність оприбуткування активів даного виду;
- оцінити результати інвентаризації нематеріальних активів.

У процесі проведення оцінки результатів інвентаризації нематеріальних активів, аудитору бажано створити робочий документ, у якому зафіксує результати даного прийому контролю.

Перевіряючи права власності на нематеріальні активи, аудитору бажано зафіксувати результати у робочій документації, які відобразять інформацію щодо наявності інвентарного номера, найменування нематеріального активу, інформація про документи, які підтверджують право власності на даний актив (назва, номер, дата), примітки.

Аудитор повинен перевірити правильність проведення інвентаризації нематеріальних активів.

Проводячи аудит капітальних інвестицій, аудитор має виходити з тієї позиції, що об'єктами перевірки є:

- капітальне будівництво;
- придбання / виготовлення основних засобів;
- придбання нематеріальних активів.

Аудитор має перевірити всі господарські операції у яких кореспондує рахунок 15. Увага має бути спрямована напрями використання капітальних інвестицій. Аудитор повинен отримати аудиторські докази стосовно наступних фактів:

- плани використання капітальних інвестицій є обґрунтованими;
- на підприємстві діє потужна система контролю за виконанням планів;
- підтверджена реальність виконання будівельно-монтажних робіт;
- витрати на капітальні інвестиції формуються на достовірних даних;
- на підприємстві дотримується порядок щодо прийняття в експлуатацію закінчених об'єктів необоротних активів.

Процес аудиторської перевірки повинен бути на належному рівні задокументованим. Аудитор формує робочу документацію, а потім створює Звіт аудитора.

Розглядаючи робочу документацію, в якості прикладу у таблиці 3.1 представлено тест внутрішнього контролю необоротних активів.

Таблиця 3.1 – Тест внутрішнього контролю необоротних активів

№ з/п	Питання	Відповідь (так / ні)
1	2	3
Основні засоби		
1.	Наявність у підприємства основних засобів: - власних; - орендованих; - придбаних у фінансовий лізинг	
2.	Чи фіксуються на підприємстві інвентарні номери у первинних документах?	
3.	Чи здійснюється інвентаризація основних засобів?	
4.	Чи є у складі основні засоби, які не підлягають використанню?	
5.	Витрати на покращення основних засобів збільшують їх вартість?	
6.	Які шляхи / напрями вибуття основних засобів?	
7.	Чи проводиться на підприємстві класифікація основних засобів?	
Нематеріальні активи		
1.	Чи є в наявності документи, які підтверджують право власності підприємства на нематеріальні активи?	
2.	Нематеріальні активи поділені на групи?	
3.	Які канали вибуття нематеріальних активів?	

Продовження таблиці 3.1

1	2	3
4.	Чи проводиться періодично інвентаризація нематеріальних активів?	
Малоцінні необоротні матеріальні активи		
1	Яка вартісна межа розмежування основних засобів та малоцінних необоротних нематеріальних активів?	
2	Чи на підприємстві проводиться інвентаризація малоцінних необоротних матеріальних активів?	
3	Які причини вибуття активів даної групи?	
Капітальні інвестиції		
1	Чи проводить підприємство будівництво, оновлення, модернізацію основних засобів?	
2	Які джерела фінансування капітального будівництва?	
3	Чи всі господарські операції, пов'язані з капітальними інвестиціями документально підтверджені у бухгалтерському обліку?	

**Джерело: складено автором за матеріалами [25]*

Обґрунтовуючи у Звіті аудитора думку, аудитор попередньо повинен також провести відповідні аудиторські процедури:

- здійснити оцінку всіх викривлень (від рівня рахунків до рівня фінансової звітності);
- здійснити оцінку сукупності всіх викривлень;
- обґрунтувати чи потрібні додаткові аудиторські процедури;
- оцінити важливість всіх викривлень;
- прийняти рішення чи потрібна модифікація у звіті думки аудитора.

Відповідно до вимог Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» стаття 14, аудиторський звіт передбачає надання впевненості користувачам шляхом висловлення незалежної думки аудитора про відповідність в усіх суттєвих аспектах фінансової звітності та/або консолідованої фінансової звітності вимогам національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, міжнародних стандартів фінансової звітності або іншим вимогам.

3.3 Напрями вдосконалення організації контрольного процесу

Обґрунтування напрямів удосконалення контрольного процесу вважаємо за потрібне здійснити щодо внутрішнього контролю, оскільки даному питанню відводиться важлива роль у процесі проведення незалежної перевірки.

Для підсилення аргументованості вважаємо за потрібне зазначити, що система внутрішнього контролю, вона не є дієвою, навіть з властивий певний формальний підхід до організації, оскільки у процесі проведення аудиту, завжди проводиться її оцінка, яка базується на положеннях МСА 265 «Повідомлення інформація про недоліки внутрішнього контролю тим, кого наділено найвищими повноваженнями, та управлінському персоналу».

Відповідно до зазначеного стандарту, у процесі аудиту оцінка діючої системи внутрішнього контролю передбачає наступне:

- 1) у процесі аудиту аудитор має отримати чітке уявлення про дієвість системи внутрішнього контролю на підприємстві;
- 2) всі наявні недоліки у системі внутрішнього контролю мають бути ідентифіковані аудитором;
- 3) у випадку, якщо аудитор виявить недоліки у системі внутрішнього контролю, він обов'язково повинен повідомити про це керівництво підприємства;
- 4) аудитор має визначити та обґрунтувати вплив виявлених недоліків системи внутрішнього контролю;
- 5) при оцінюванні значущості недоліків внутрішнього контролю потрібно виходити з позиції, що система внутрішнього контролю не може в оперативному режимі виявити всі ймовірні неточності.

Чітко вираженими ознаками того, що в системі внутрішнього контролю мають місце недоліки є наступні ситуації:

- відсутній контроль за операціями, в яких фінансову зацікавленість має управлінський персонал;
- зі сторони управлінського персоналу має місце шахрайство;

- управлінський персонал не може запровадити дієві заходи, які будуть спрямовані на ліквідацію недоліків у системі внутрішнього контролю підприємства;
- на підприємстві відсутня процедура, яка може забезпечити оцінювання ризиків;
- за наявними ризиками відсутні заходи контролю;
- мають місце викривлення, які не виявлені системою внутрішнього контролю;
- мають місце помилки, виникнення яких пов'язано з шахрайством;
- управлінський персонал не може здійснювати нагляд за процесом складання звітності [33].

Враховуючи визначену важливість внутрішнього, доцільно виокремити основні завдання внутрішнього контролю у частині необоротних активів:

- оцінка доцільності придбання необоротних активів;
- оцінка правильності застосування норм експлуатації основних засобів;
- своєчасне оновлення основних необоротних активів, виконання заходів, спрямованих на поліпшення внутрішнього контролю;
- організація дієвої системи внутрішнього контролю, спрямованої на оцінку рух необоротних активів;
- дотримання кошторису витрат на придбання необоротних активів;
- визначення суми збитків від нестач та псування необоротних активів.

Діяльність внутрішнього контролю має забезпечити впорядковану діяльність підприємства, дотримання цілей та завдань, які покладаються на службу внутрішнього контролю, забезпечити збереження необоротної компоненти майна підприємства.

Тобто, на підприємстві має бути таким чином організований контроль, щоб він був результатом ефективних дій менеджменту підприємства в контексті планування, організації, моніторингу фінансово-господарської діяльності підприємства.

Відповідно, внутрішній контроль в контексті необоротних активів має бути організовано таким чином, щоб етапи контрольних заходів забезпечили своєчасну ідентифікацію недоліків, проблемних питань, а також документальне оформлення та оперативне інформування керівництва, що, своєю чергою, забезпечить своєчасне виявлення шляхів, способів вирішення проблемних питань. На рисунку 3.2 представлено в алгоритмічній послідовності етапи внутрішнього контролю за операціями з необоротними активами.



Рисунок 3.2 – Етапи організації внутрішнього контролю за операціями з необоротними активами підприємства

**Джерело: побудовано автором.*

Враховуючи значний перелік завдань, які покладаються для вирішення на працівників внутрішнього контролю, вважаємо за необхідне запропонувати створити на підприємстві окремий структурний підрозділ – Службу внутрішнього

контролю, яка буде постійно діючим внутрішнім контрольним органом, функціональні обов'язки якого будуть зведені не тільки для перевірки правильності ведення обліку необоротних активів, але й для перевірки бухгалтерського обліку в цілому.

У рисунку 3/3 представлено запропоновану структуру служби внутрішнього контролю.



Рисунок 3.3 - Запропонована структура служби внутрішнього контролю підприємства

**Джерело: розроблено автором.*

Чітка структура служби внутрішнього контролю може бути в практичному аспекті дієвою в тому випадку, якщо на локальному рівні будуть задекларовані внутрішнім нормативним документом обов'язки та повноваження працівників внутрішнього контролю. У зв'язку з цим, вважаємо за потрібне розробити та впровадити положення про службу внутрішнього контролю на підприємстві, яке чітко ідентифікуватиме складові характеристики в розрізі організаційних та практичних аспектів. У таблиці 3.2 представлено узагальнену, запропоновану структуру Положення про службу внутрішнього контролю на підприємстві.

Таблиця 3.2 – Запропонована структура Положення про службу внутрішнього контролю

Аспект	Деталізація інформації
Організаційний	Обґрунтування прав, функціональних обов'язків та відповідальності працівників служби внутрішнього контролю підприємства
	Обґрунтування взаємодії керівництва, керівників структурних підрозділів із службою внутрішнього контролю
	Деталізація місії, ключових принципів діяльності служби внутрішнього контролю
Практичний	Деталізація інформаційного забезпечення служби внутрішнього контролю
	Ідентифікація методичного забезпечення внутрішнього контролю
	Обґрунтування взаємодії, участі працівників служби внутрішнього контролю з інвентаризаційною комісією у процесі проведення інвентаризації
	Деталізація документального забезпечення

**Джерело: розроблено автором.*

Підводячи підсумки запропонованих пропозицій в контексті удосконалення системи внутрішнього контролю, спрямованої на створення служби внутрішнього контролю, а також ідентифікації чіткості етапів визначеного алгоритму проведення внутрішнього контролю за операціями, пов'язаними з необоротними активами, у загальній сукупності позитивно вплине на результативні показники, сприятиме покращенню системи бухгалтерського обліку, оскільки оперативна реалізація контрольних процедур на локальному рівні забезпечить своєчасну ідентифікацію прогалин, які в режимі реального часу будуть мінімізовані, що, відповідно, створить ціннісне підґрунтя не тільки для побудови дієвого

менеджменту, але й сформує інформаційний базис, який, у випадку необхідності, можуть використати незалежні аудитори, якщо керівництво суб'єкта господарювання прийме рішення скористатися послугами незалежних аудиторів з метою отримання незалежної оцінки щодо достовірності показників фінансової звітності, а також дієвості системи внутрішнього контролю та системи бухгалтерського обліку.

ВИСНОВКИ

Результати дослідження в контексті тематики кваліфікаційної роботи дозволяють зробити наступні висновки.

1. За результатами проведеної організаційно-економічної характеристик діяльності ТОВ «СУМИМОСТОБУД» встановлено:

- активи товариства у динаміці мають тенденцію до зростання, що підтверджено зростанням їх вартості, а саме: у 2021 році вартість склала 156689,10 тис. грн., що на 111920,40 тис. грн. більше порівняно з 2019 роком;

- аналіз структурного співвідношення необоротних до оборотних активів показав таке співвідношення за даними компонентами: 2019 рік - 31,91 % : 68,09 %; 2020 рік – 15,78 % : 84,22 %; 2021 рік – 10% : 90 %.

- розглядаючи склад необоротних активів, доцільно наголосити, що у 2021 році у складі знайшли відображення нематеріальні активи на суму 59,00 тис. грн. та незавершені капітальні інвестиції на суму 1789,00 тис. грн; основні засоби в якості складової компоненти були постійно, їх розмір за період дослідження зменшився на 457,10 тис. грн.;

- активи фінансуються за рахунок власного капіталу та поточних зобов'язань; у складі власного капіталу розмір зареєстрований капітал протягом трьох років не змінювався і склав 700,00 тис. грн.; в 2021 році розмір власного капіталу збільшився на 5169,60 тис. грн., що відбулося в результаті збільшення нерозподіленого прибутку;

- у 2021 році порівняно з 2019 роком чистий прибуток збільшився на 2464,30 тис. грн., що є позитивним та засвідчує впровадження та застосування дієвої стратегії діяльності та розвитку підприємства, сфокусованої на покращення основних результативних показників;

- середньорічна чисельність працівників у 2021 році істотно збільшилася порівняно з іншими роками, оскільки у зазначеному звітному періоді у штаті працювало 112 осіб, що на 29 осіб більше ніж у 2019 році.

2. У ТОВ «СУМИМОСТОБУД» для ведення бухгалтерського обліку застосовується програма «1 С : Підприємство 7.7». Дана програма дозволяє на належному рівні організувати обліковий процес з урахуванням вимог нормативних документів як державного, так і локального рівня. Функціональні можливості автоматизованої інформаційної системи передбачають ведення обліку необоротних активів за допомогою наступних підсистем:

- нематеріальні активи;
- основні засоби;
- малоцінні активи.

3. Для організації первинного обліку основних засобів використовуються на підприємстві наступні первинні електронні документи: «Надходження товарів і послуг», «Надходження НМА», «Введення в експлуатацію», «Передача малоцінних активів в експлуатацію», «Прийняття до обліку НМА», «Закриття місяця», «Списання ОЗ», «Модернізація та ремонт ОЗ», «Інвентарна книга».

4. Досліджуване підприємство для обліку необоротних активів використовує наступні рахунки: 10, 11, 12, 13, 15. У розрізі зазначених рахунків створюються стандартні звіти, а саме: оборотно-сальдова відомість; картка рахунку; аналіз рахунку; обороти по рахунку.

5. ТОВ «СУМИМОСТОБУД» складає фінансову звітність, яка передбачена для малого підприємства. Відповідно, інформація про необоротні активи фіксується тільки у формі 1 «Баланс». Враховуючи складові компоненти необоротних активів у зазначеному регламентованому звіті інформація відображається наступним чином:

- рядок 1000 «нематеріальні активи»;
- рядок 1001 «первісна вартість» - сальдо Дт. 12;
- рядок 1002 «накопичена амортизація» - сальдо Кт. 13;
- рядок 1005 «незавершені капітальні інвестиції» - сальдо Дт. 15;
- рядок 1010 «основні засоби»;
- рядок 1011 «первісна вартість» - сальдо Дт. 10, 11;

рядок 1012 «знос» - сальдо Кт. 131, 132.

6. Беручи до уваги, що основним документом, якому властивий статус нормативного на рівні підприємства, є Облікова політика, яка повинна детально обґрунтовувати з чіткою деталізацією інформації щодо первинного, аналітичного та синтетичного обліку, особливостей застосування кореспонденцій рахунків та ключових нюансів щодо проведення інвентаризації у розрізі кожної компоненти бухгалтерського обліку, необхідно інформаційну, змістовну наповненість даного документа вдосконалити. Відповідно, в обліковій політиці потрібно чітко в розрізі всіх складових компонент обґрунтувати елементи облікової політики.

7. У ТОВ «СУМИМОСТОБУД» контрольний процес забезпечується реалізацією контрольних процедур на рівня підприємства, тобто внутрішній контроль реалізується на досліджуваному суб'єкті господарювання. Оцінюючи ефективність даної контрольної системи не можна дати чіткого обґрунтування його ефективності та дієвості, оскільки іноді може порушуватися перманентність реалізації контрольних функцій, відсутність належно оформленої та обґрунтованої системи документування. Всі ці фактори дають підстави для формування думки, що внутрішньому контролю властивий формальний характер. Відповідно, у перспективі доцільно керівництву підприємства скористатися послугами аудиторських фірм для проведення незалежного контролю.

8. Доведено, що на підприємстві має бути таким чином організований контроль, щоб він був результатом ефективних дій менеджменту підприємства в контексті планування, організації, моніторингу фінансово-господарської діяльності підприємства. У алгоритмічній послідовності визначено перелік етапів внутрішнього контролю необоротних активів.

9. Запропоновано створення на підприємстві окремого структурного підрозділу – Служби внутрішнього контролю, яка буде постійно діючим внутрішнім контрольним органом, функціональні обов'язки якого будуть зведені не тільки для перевірки правильності ведення обліку необоротних активів, але й для перевірки бухгалтерського обліку в цілому.

10. Запропонована структура Положення про службу внутрішнього контролю та в межах організаційних та практичних аспектів деталізовано інформацію, яка повинна бути відображена у запропонованому документі.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Бондаренко О.М., Чайковська Т.С. Аудит необоротних активів на авіаційному підприємстві. *Економіка. Фінанси. Право*. 2020. № 4/1. с. 14 – 16.
2. Височан О.С., Височан О.О. Регулювання інвентаризаційних різниць у бухгалтерському обліку. *Науковий погляд: економіка та управління*. 2018. № 3 (61). С. 110 – 117.
3. Гамова О.В., Козачок І.А., Данько Е.С. Шляхи вдосконалення обліку та аудиту нематеріальних активів на підприємстві. *Ефективна економіка*. 2019. № 1.
URL: [file:///C:/Users/Asus/Downloads/1770-%D0%A2%D0%B5%D0%BA%D1%81%D1%82%20%D1%81%D1%82%D0%B0%D1%82%D1%82%D1%96-3476-1-10-20190204%20\(1\).pdf/](file:///C:/Users/Asus/Downloads/1770-%D0%A2%D0%B5%D0%BA%D1%81%D1%82%20%D1%81%D1%82%D0%B0%D1%82%D1%82%D1%96-3476-1-10-20190204%20(1).pdf/) (дата звернення 23.20.2022).
4. Дмитрук Б., Германенко Л., Світлова Н. (2021). Особливості та напрямки забезпечення облікової політики необоротних активів в обліку і оподаткуванні. *Економіка та суспільство*. 2021. № 30. URL: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2021-30-5> (дата звернення 23.20.2022).
5. Дядюн О.О. Планування та етапи аудиту нематеріальних активів підприємства. 2021. № 2 (119). с. 79 – 85
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. Кафка С.М. Облікова політика щодо основних засобів. *Науковий вісник ІФНТУНГ. Серія: Економіка та управління в нафтовій і газовій промисловості*. 2017. № 2 (16). С. 59 – 70.
8. Кравченко О.В., Селезньова О.В. Стан розвитку обліку та контролю основних засобів на вітчизняних підприємствах та напрями їх удосконалення. *Вісник СумДУ. Серія «Економіка»*, 2022. № 2. с. 9 - 16

9. Колеганова В.О. Проблемні аспекти обліку основних засобів занаціональними та міжнародними стандартами фінансової звітності. Наукові читання професора Григорія Герасимовича Кірейцева (до 90-річчя від дня народження). Збірник тез доповідей Всеукраїнської науково-практичної онлайн-конференції (м. Київ, 22 лютого 2022 р.) / За заг. ред. Гуцаленко Л.В. Київ: НУБіП України, 2022., С. 64 – 67.

10. Колеганова В.О. Інвентаризації необоротних активів як органолептичний прийом контролю. 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. 41 – 43.

11. Матвійчук Л. Аудит основних засобів в аграрному секторі: специфіка, завдання та перспективи. *Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації*. 2020. Вип. 1. С. 38-48.

12. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів : наказ МФУ від 30.09.03 р. № 561. URL: <https://tax-ifs.com.ua/standarts/unas/recommendations561> (дата звернення 15.11.2022).

13. у Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку нематеріальних активів : наказ МФУ від 16.11.09 р. № 1327. URL: <https://tax-ifs.com.ua/standarts/unas/recommendations1327> (дата звернення 12.11.2022).

14. Методичні рекомендації з перевірки порівнянності показників фінансової звітності : наказ МФУ від 11.04.13 р. № 476. URL: <https://tax-ifs.com.ua/standarts/unas/recommendations476> (дата звернення 15.11.2022).

15. Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності : наказ МФУ від 28.03.13 р. № 433. URL: <https://tax-ifs.com.ua/standarts/unas/recommendations433> (дата звернення 15.11.2022).

16. Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства : наказ МФУ від 27.06.13 р. № 635. URL: <https://tax-ifs.com.ua/standarts/unas/recommendations635> (дата звернення 17.11.2022).

17. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» : наказ Міністерства фінансів України № 73 від 07.02.2013. URL: <https://cutt.ly/0N1FfJ8> (дата звернення 18.10.2022).

18. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» : наказ МФУ від 07.02 2013 р. № 73. URL: <https://tax-ifs.com.ua/standarts/unas/unas1> (дата звернення 22.11.2022).

19. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи» : наказ МФУ від 18 жовтня 1999 року № 242. URL: <https://tax-ifs.com.ua/standarts/unas/unas8> (дата звернення 19.10.2022).

20. Пилипенко Л.М., Ємець З.Р. Проблемні аспекти визнання й оцінювання капітальних інвестицій в бухгалтерському обліку. Приазовський економічний вісник. 2019. Вип. 2 (13). С. 359 - 364

21. Податковий кодекс України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (дата звернення 16.10.2022).

22. 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 03.10.2022).

23. Порядок подання фінансової звітності : постанова КМУ 28.02.2000 р. № 419. URL: <https://tax-ifs.com.ua/standarts/unas/legal-act-419> (дата звернення 19.10.2022).

24. 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 07.10.2022).

25. Проскуріна Н.М. Розвиток процедур аудиту: теорія та методологія. 08.00.09-бухгалтерський облік, аналіз та аудит: автореферат дисертації на здобуття наукового ступеня доктора економічних наук / Н. М. Проскуріна. К.: НАСОНА, 2012. 38 с.

26. Рибалко, О., Уколова, О. (). Шляхи удосконалення організації обліку основних засобів. *Логос. мистецтво наукової думки*, 2019. №7. С. 19-22.

27. Харламова О.В. Особливості інвентаризації для цілей складання МСФЗ-звітності. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету*. 2015. № 11. С. 298 – 300.
28. Ясишена В.В., Головай Н.М. Класифікаційні й амортизаційні аспекти обліку нематеріальних активів. *Економіка та держава*. 2022. № 3. С. 4–9.
29. Яременко Л.М., Пономаренко Я.А. Організація і методологія бухгалтерського обліку та аудиту нематеріальних активів. *Агросвіт*. 2019. № 20. С. 76 – 81.
30. Abdullah H., Tursoy T. Capital structure and firm performance: evidence of Germany under IFRS adoption. *Review of Managerial Science*. 2019. URL: <https://doi.org/10.1007/s11846-019-00344-5> (accessed 09.11.2022).
31. 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 16.11.2022).
32. 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).
33. 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 07.08.2022).
34. Hashim H. Impact of quality and management in accounting information systems on decision-making for smes enterprises. *Academy of Accounting and Financial Studies Journal*. 2022. Volume 26, Issue 6. URL:

<https://www.abacademies.org/articles/Impact-of-quality-and-management-in-accounting-information-systems-on-decision-making-for-smes-enterprises-1528-2635-26-6-456.pdf> (дата звернення 23.11.2022).

ДОДАТКИ