

*ВИЩИЙ НАВЧАЛЬНИЙ ЗАКЛАД УКООПСПІЛКИ
«ПОЛТАВСЬКИЙ УНІВЕРСИТЕТ ЕКОНОМІКИ І ТОРГІВЛІ»*

Навчально-науковий інститут заочно-дистанційного навчання
Форма навчання заочна
Кафедра бухгалтерського обліку і аудиту

Допускається до захисту

Завідувач кафедри _____ Алла МІЛЬКА
« ____ » грудня 2022 р.

КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

на тему: «Облік та внутрішній аудит основних засобів підприємства»

(за матеріалами Державного підприємства для постачання медичних установ
«Укрмедпостач» Міністерства охорони здоров'я України)

зі спеціальності 071 «Облік і оподаткування»

освітня програма «Облік і аудит»

ступеня «магістр»

Виконавець роботи Довбенко Олександр Романович

_____ 01.12.2022 р.

Науковий керівник д.е.н., професор Педченко Наталія Сергіївна

_____ 01.12. 2022 р.

Полтава 2022

ЗМІСТ

Вступ.....	3
Розділ 1. Теоретичні основи обліку та внутрішнього аудиту основних засобів підприємства	7
1.1. Економічна сутність основних засобів, порядок їх визнання, оцінки та класифікації	7
1.2. Значення та завдання обліку і внутрішнього аудиту основних засобів	17
1.3. Характеристика фінансово-господарської діяльності та постановки обліку ДП “Укрмедпостач” МОЗ України	25
Висновки за розділом 1.....	33
Розділ 2. Організація і методика обліку основних засобів підприємств.....	35
2.1. Організація бухгалтерського обліку основних засобів.....	35
2.2. Методика бухгалтерського обліку основних засобів.....	46
2.3. Удосконалення обліку основних засобів в умовах застосування інформаційних систем і технологій	54
Висновки за розділом 2.....	64
Розділ 3. Організація і методика внутрішнього аудиту основних засобів підприємства	66
3.1. Організація внутрішнього аудиту основних засобів	66
3.2. Методика внутрішнього аудиту основних засобів.....	74
3.3. Узагальнення результатів внутрішнього аудиту основних засобів	83
Висновки за розділом 3.....	97
Висновки.....	99
Список використаних інформаційних джерел.....	104
Додатки.....	114

ВСТУП

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

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

Питання вдосконалення обліку основних засобів досліджувались у працях багатьох вітчизняних та зарубіжних учених-економістів: М. І. Бондаря, І. М. Виговської, С. Ф. Голова, З. В. Гуцайлюка, Л. В. Гуцаленко, В. А. Дерія, О. В. Зінкевич, Т. Г. Камінської, С. М. Кафки М. В. Корягіна, Я. Д. Крупки, С. Ф. Легенчука, В. Б. Моссаковського, Л. В. Нападовської, О. А. Наумчук, М. Ф. Огійчука, Б. Ольчацької, Т. П. Остапчук, Н. А. Остап'юк, Р. Палчинської, О. М. Петрука, Н. Л. Правдюк, М. С. Пушкаря, Дж. Ріса, Я. В. Соколова, В. В. Сопко, М. Н. Ткаченко, Л. В. Чижевської, О. С. Яцунської.

Проблематикою удосконалення аудиту основних засобів займалися такі вчені: В. П. Бондар, Ф. Ф. Бутинець, Н. П. Венгерук, О. В. Гамова, Р. Дассен, Є. В. Калюга, В. Ф. Максимова, В. П. Пантелеєва, Р. Петерсон, Н. Й. Радіонова, В. С. Рудницький, О. В. Філозоф, Р. Хайєс, Н. М. Хорунжак, Л. М. Янчева.

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

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

Для досягнення зазначеної мети у роботі поставлені такі завдання:

- дослідити економічну сутність основних засобів, порядок їх визнання, оцінки та класифікації;
- розкрити значення та завдання обліку і внутрішнього аудиту основних засобів;
- надати характеристику фінансово-господарської діяльності та постановки обліково-аналітичної роботи суб'єкта дослідження;
- розкрити організацію та методику обліку основних засобів;
- обґрунтувати напрями удосконалення обліку основних в умовах застосування інформаційних систем і технологій;

- дослідити організацію та методику внутрішнього аудиту основних засобів;
- обґрунтувати та узагальнити результати внутрішнього аудиту основних засобів.

Об'єктом дослідження є процеси формування, наявності і використання основних засобів підприємства.

Предметом дослідження є сукупність теоретичних, організаційно-методичних засад і практики бухгалтерського обліку та аудиту основних засобів підприємства.

Суб'єктом дослідження обрано Державне підприємство для постачання медичних установ «Укрмедпостач» Міністерства охорони здоров'я України (далі – ДП «Укрмедпостач» МОЗ України).

Методологічне підґрунтя дослідження становлять загальнонаукові та спеціальні методи пізнання економічних явищ, зокрема застосовано: системний підхід – для оцінки стану обліку й аудиту основних засобів та визначення напрямів удосконалення облікової політики; індукції та дедукції – у процесі дослідження загальних тенденцій розвитку облікової та аудиторської практики; теоретичного порівняння – для удосконалення класифікації основних засобів; таблично-графічний метод – з метою наочного відображення аналітичної інформації; метод експертних оцінок – при розробці методичних положень щодо оцінки основних засобів; логічного узагальнення – під час формулювання висновків.

Інформаційною базою дослідження є нормативно-правові акти України та інших країн, які регулюють ведення обліку й аудиту основних засобів; матеріали науково-практичних конференцій; праці вітчизняних і зарубіжних учених з теорії, методології, організації та методики бухгалтерського обліку і аудиту основних засобів; дані Державної служби статистики України; фінансова та статистична звітність, внутрішні регламенти досліджуваного підприємства; Інтернет-ресурси, а також результати власних досліджень за матеріалами ДП «Укрмедпостач» МОЗ України за 2019-2021 роки.

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

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ТА ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ

ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ПІДПРИЄМСТВА

1.1. Економічна сутність основних засобів, порядок їх визнання, оцінки та класифікації

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

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

Різновекторність означень основних засобів у нормативно-правових документах, відсутність чіткого зв'язку між їх фінансовим і податковим обліком, а також розуміння його суті вченими веде до появи альтернативних оцінок і викривлення їх результатів щодо цього активу. Тому є потреба в

дослідженні економічної категорії основних засобів, оскільки вони у процесі діяльності підприємства становлять матеріальну основу його продуктивних сил, а їх наявність визначає економічний потенціал суспільства загалом. В економічній площині основні засоби позиціонуються як частина постійного виробничого капіталу, який переносить впродовж усього циклу використання свою вартість на кінцевий продукт.

Першим вченим-дослідником цієї проблеми й поняття «основні засоби» в політичній економії був Сміт А., який розділив їх на основний і оборотний капітал. На його думку основний і оборотний капітал у різний спосіб дають прибуток. Сміт А. основний капітал розглядав як спрямування капіталу на поліпшення землі, устаткування, купівлю машин тощо, що приносить прибуток лише одному власнику, не міняючи своєї натурально-грошової форми. Вчений був переконаний, що основний капітал в обігу не перебуває, а прибуток власнику приносить виключно оборотний капітал [86, с.74]. Його позиція містить елементи дискусійності, оскільки обидві частини капіталу беруть участь у процесі господарської діяльності, й прямо чи опосередковано впливають на фінансові результати. Основний капітал – це активи, тобто у виробництві прямо участі не бере, але в обігу буде впливати на їх вартість. Між категоріями «основний капітал» та «оборотний капітал» ряд сучасних науковців ставлять знак рівності, але така позиція містить певні дискусійні аспекти:

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

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

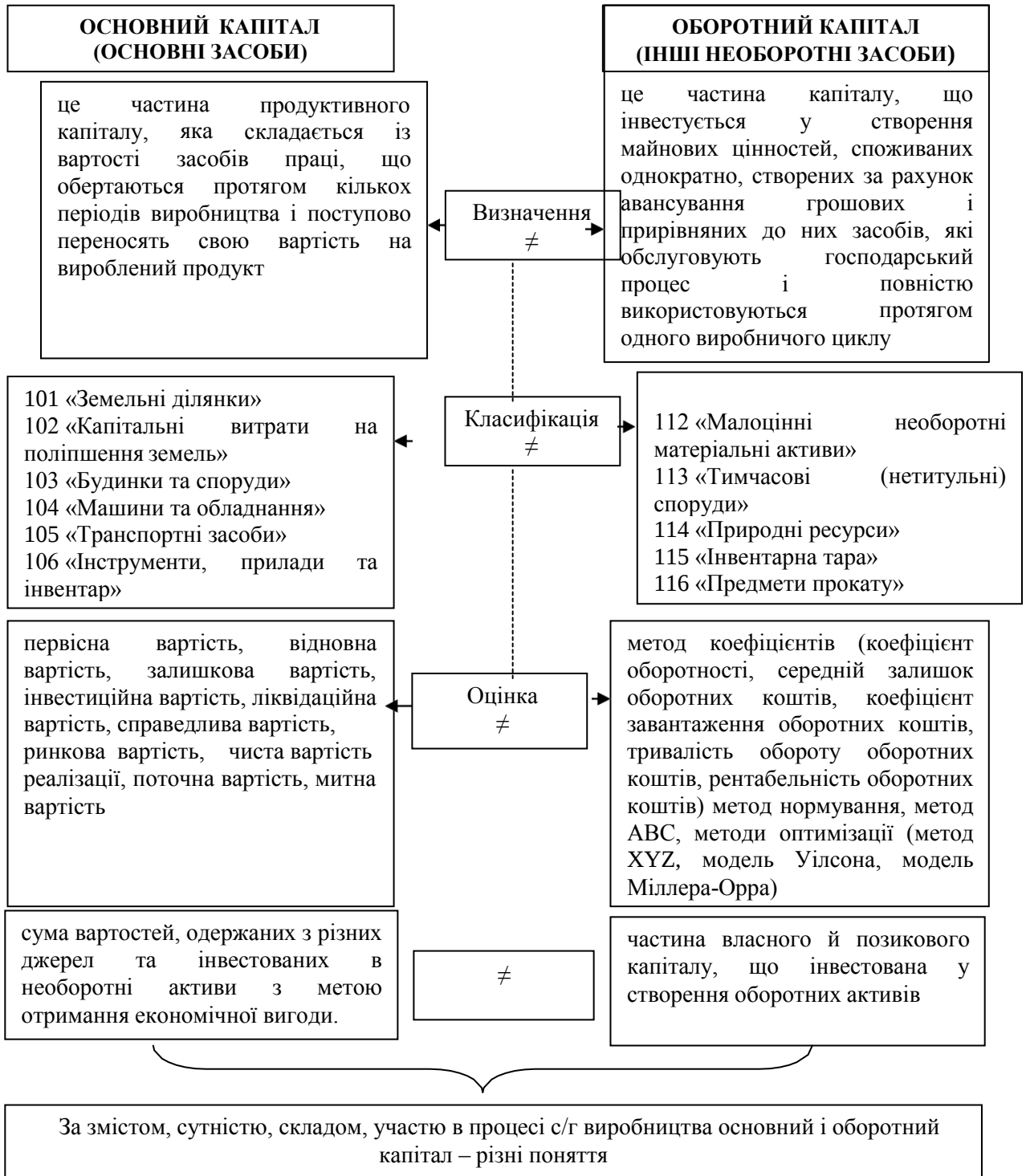


Рис. 1.1. Основний та оборотний капітали і їх риси

Як ілюструє рис. 1.1, у цих обох видах ресурсів існують суттєві відмінності як в означеннях, так і класифікації й оцінці. Та якщо стосовно перших двох випадків відмінності уможливлюють відокремлений облік, то в питанні оцінки основних засобів варто запозичити досвід, котрий притаманний

оборотному капіталу, й досягти застосування методів її оптимізації. Складність використання таких методів в обліку може бути компенсована їх застосуванням в аудиті. Зокрема, використання аналітичних методів в аудиті, особливо внутрішньому, дозволить ефективніше керувати основними засобами підприємств і їх використанням. Повертаючись до нормативно-регламентуючих документів з обліку основних засобів, проведемо аналіз їх сутності з метою встановлення специфічних ідентифікаційних ознак такого виду активу.

Так, відповідно до П(С)БО 7, «Основні засоби – активи, які підприємство утримує з метою: використання їх у процесі виробництва або постачання товарів і послуг; надання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних функцій; очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких більше одного року» [72].

Щодо міжнародних стандартів, то у Міжнародному стандарті бухгалтерського обліку (надалі – МСБО) 16 «Основні засоби» визначено, що до них належать матеріальні об'єкти, які: утримуються для використання у виробництві або постачанні товарів чи наданні послуг, для передачі їх в оренду іншим, або для адміністративних цілей; використовуватимуться більше, ніж один період [54]. Аналізовані та досліджені означення засвідчують, що попри наявні спільні характеристики, основні засоби в обох випадках відрізняються між собою через наявність щонайменше трьох основних специфічних ідентифікацій. По-перше, в міжнародному стандарті відсутнє чітке положення, що варто відносити до основних засобів (для прийняття такого рішення застосовується професійне судження, яке має базуватися на врахуванні умов і обставин експлуатації конкретного об'єкта). По-друге, відрізняється склад необоротних активів (наприклад, в Україні відокремлюється група «інші необоротні матеріальні активи»). По-третє, в Україні основним засобом визнається і частина об'єкта. В міжнародних стандартах таких положень і рекомендацій немає.

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

З проведеного аналізу можна зробити висновок, що характеристика обох нормативних баз з обліку основних засобів (як складової необоротних матеріальних активів) свідчить, що більшість положень нормативного регулювання відображення інформації про ці об'єкти співпадають. Існування ж розбіжностей характеризує наявність національної специфіки та особливостей з оцінки та обліку основних засобів й інших необоротних матеріальних активів. Узгодження наявних проблемних аспектів і питань дозволить гармонізувати національну систему обліку відповідно до міжнародних стандартів. Однак при цьому варто покладатися на логіку та національну специфіку, а також враховувати галузеві особливості основних засобів, котрі суттєво впливають на ідентифікацію таких об'єктів і їх відображення в обліку.

Одним із критеріїв визнання основних засобів є строк їх використання як об'єктів необоротних активів, яким є період більше одного року або ж один виробничий цикл. Однак, враховуючи вагомість процесу визнання, доцільно систематизувати підходи до тлумачення понятійного апарату, що стосується предмета наших досліджень, саме категорії «необоротні активи». В чинних нормативних документах з бухгалтерського обліку подано таке означення: «необоротні активи – всі активи, що не є оборотними» [57].

Зокрема, підприємство, придбавши основні засоби, ставить їх на баланс за первісною вартістю та відображає в бухгалтерських рахунках, на основі яких проводиться облік та аналіз. Під первісною вартістю розуміють фактичну собівартість необоротних активів, виражену в грошовій оцінці, або справедливую вартість інших активів, переданих чи витрачених, або ж використаних для одержання необоротних активів. Ця вартість (первісна) на підприємстві формується на основі як П(С)БО 7, так і МСБО 16 та включає наступні елементи: ціну придбання; витрати, пов'язані з доставкою та приведенням основних засобів у стан, придатний для експлуатації; первісну попередню оцінку витрат на демонтаж з усіма його наслідками.

Проаналізувавши П(С)БО 7 та МСБО 16 можемо констатувати, що основні засоби є матеріальними активами, які підприємство використовує з

метою ведення господарської діяльності, зараховує на баланс за первісною вартістю з очікуваним терміном використання більше одного року та здійснює обчислення амортизації відповідно до морального та фізичного зносу. На думку науковців [2, 11, 27, 40, 58] важливою ознакою (елементом), що ідентифікує основні засоби, виступає амортизація.

Коваленко А.М. під основними засобами вбачає «матеріальні активи з очікуваним терміном корисного використання більш ніж один рік (або протягом операційного циклу, якщо він більше ніж рік), які підприємство утримує в цілях: використання під час виробництва або поставки товарів, надання послуг, надання оренди іншим особам: виконання адміністративних та соціальних функцій» [14, с.192].

Підтримує таку думку Агрес О.Г. [2, с.178] і доповнює її тим, що вартість засобів праці переноситься на вартість готової продукції та проводяться амортизаційні відрахування. Крупка М. І., Островерх П. І., Реверчук С. В. [40, с.182] та деякі інші автори зазначають, що основні засоби представляють собою засоби праці, які беруть участь у виробництві тривалий час, при цьому зберігають початкову фізичну форму та переносять свою вартість на продукт частинами, відповідно до амортизаційних відрахувань. Борисова А. Б. [9, с.487] відзначає, що «особливість основних засобів полягає в тому, що вони беруть участь у процесі виробництва тривалий час та зберігають свої основні властивості і первинні форми».

Ентоні Р., Ріс Дж. [10] щодо матеріальних активів вказують на фактор наявності основних елементів, а щодо нематеріальних – на відсутність основних засобів у фізичному розумінні (патенти, торгові марки тощо).

Систематизуючи й узагальнюючи представлені характеристики основних засобів у наукових публікаціях (Додаток Б), та критерії їх визнання, доцільно для бухгалтерського обліку основними засобами вважати матеріальні активи, які використовуються більше одного року і переносять свою вартість на виготовлену продукцію частинами у вигляді амортизаційних відрахувань з метою отримання економічних вигод від результатів діяльності підприємства.

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

Після введення об'єкта основних засобів у експлуатацію починає нараховуватися амортизація відповідно до національних стандартів та згідно з зафіксованими положеннями в наказі про облікову політику. Не нараховується амортизація тільки в тому випадку, якщо об'єкт перебуває на реконструкції, модернізації, консервації. При умові, що в процесі господарської діяльності суб'єкта дослідження відбулись зміни, вони прописуються в обліковій політиці. Суть визначення амортизації беремо із П(С)БО 7, а саме: амортизація означає «систематичний розподіл вартості необоротних активів, що амортизується впродовж терміну їх корисного використання (експлуатації); знос необоротних активів – сума амортизації об'єкта необоротних активів з початку його корисного використання» [72]. Важливим моментом в обліковому процесі основних засобів є вибір оптимального методу амортизації з урахуванням інтенсивності використання, експлуатації об'єкта, швидкого морального та фізичного зносу (табл. 1.1).

Проаналізувавши Міжнародні стандарти, спостерігаємо, що згруповані в них підходи не містять математичної формалізації розрахунку, тоді як в П(С)БО 7 наведений розрахунок за кожним із рекомендованих методів повністю. Особливістю при нарахуванні амортизації, згідно з рекомендаціями Міжнародних стандартів, є те, що по вартості землі встановлення амортизації в окремих випадках (а саме, коли земля може мати обмежений термін корисної експлуатації) здійснюється через амортизаційний метод, який відображає вигоди, що мають бути отримані від неї [54]. У МСБО 16 не прописано моменту, коли починати та припиняти обчислення амортизації, проте в П(С)БО 7 така ситуація є окреслена, а саме: нарахування амортизації починається з наступного місяця після введення об'єкта основних засобів в експлуатацію. Обчислення амортизації основних засобів проводиться при використанні методів, які вказані у П(С)БО 7 (Додаток В).

Таблиця 1.1

Методи амортизації та їх сутнісні характеристики

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

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

Проведений аналіз нормативно-правових документів дозволяє зробити висновок, що основні засоби поділяються на основні та інші необоротні

матеріальні активи. У Міжнародних стандартах бухгалтерського обліку 16 “Основні засоби” виділяють вісім груп, а у Податковому кодексі України – шістнадцять груп (рис. 1.2).

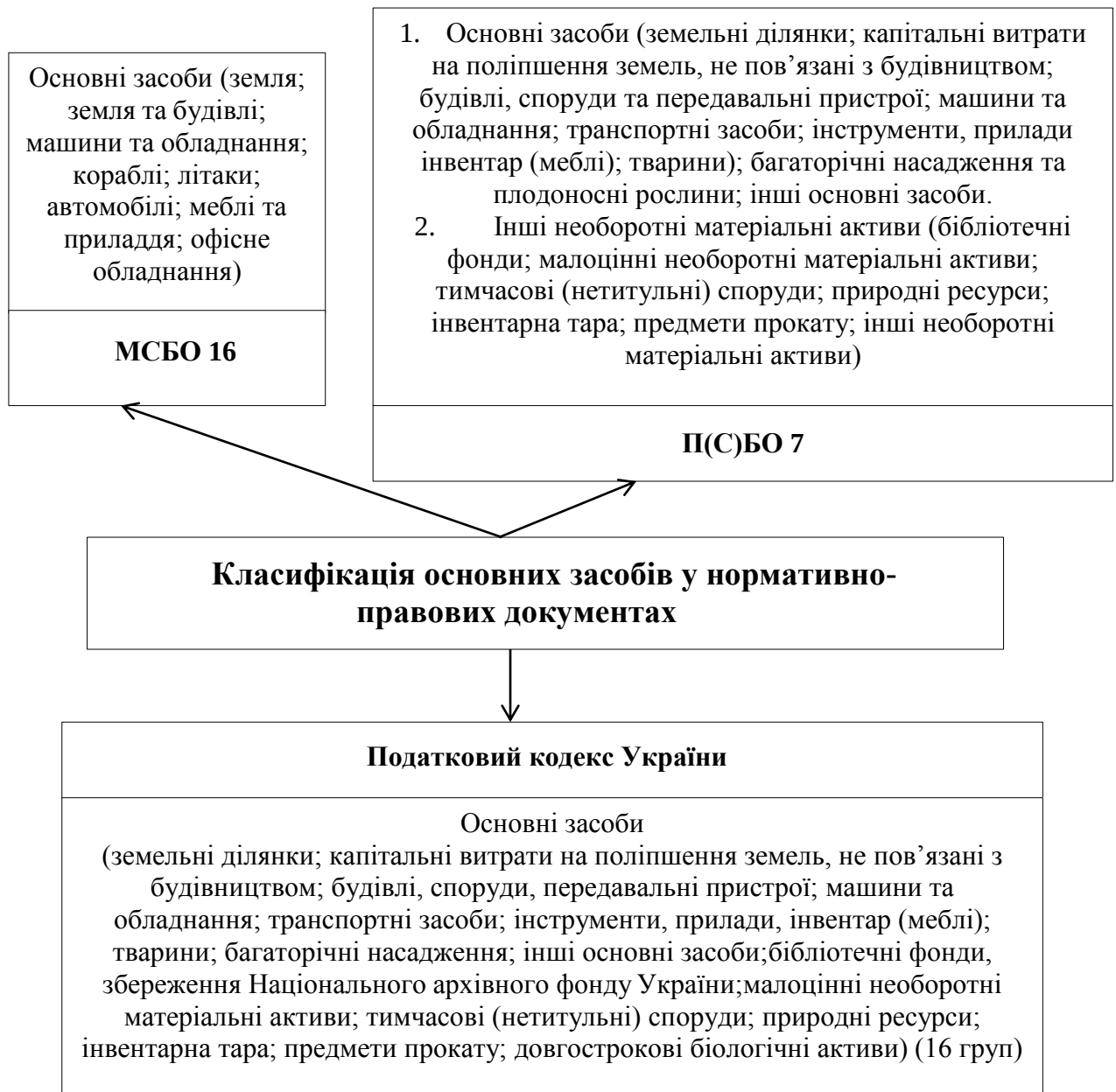


Рис. 1.2. Класифікація основних засобів у МСБО 16, П(С)БО 7 та Податковому кодексі України

Класифікація основних засобів у Податковому кодексі України є наближеною до П(С)БО 7, що дозволяє зменшити розбіжності між податковим і бухгалтерським обліком. Представлені групи в Податковому законодавстві мають чітко визначені мінімально допустимі терміни корисного використання,

які коливаються в межах від 2 років до 20. У своїй діяльності підприємства не можуть встановлювати менший термін використання основних засобів, ніж у Податковому кодексі. Позитивним моментом у поділі основних засобів на групи є створення об'єктивної інформаційної бази для їх обліку та аудиту, що дозволить сформулювати ефективну концепцію управління цими активами.

В цілому, систематизуючи усі представлені класифікаційні ознаки основних засобів, які загалом притаманні суб'єктам різних галузей національної економіки та розглядаються в наукових працях і нормативно-правових документах, пропонуємо на підприємствах розробити класифікацію основних засобів, що дозволить оптимізувати їхню структуру, забезпечити ефективне їх використання та відображення на бухгалтерських рахунках з урахуванням галузевої специфіки.

Зокрема, з метою покращення діяльності підприємств запропоновано класифікувати основні засоби за такими ознаками: за формою придбання, за характером дії на предмети праці, за натурально-речовим складом, за характером відображення та за активністю у виробництві (постійно діючі, сезонно діючі, тимчасово не діючі, не заплановані до використання). Також доцільно було б розділити виробничі і невиробничі основні засоби. З цією метою необхідно ввести рахунки третього порядку, тобто помітити їх у робочому плані рахунків відповідними позначеннями. Впровадження таких підходів до класифікації дають змогу збирати інформацію, необхідну для оптимізації структури основних засобів через використання інструментарію аналізу та аудиту.

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

1.2. Значення та завдання обліку і внутрішнього аудиту основних засобів

Ведення господарювання сучасними суб'єктами економіки та його результативність значною мірою визначається наявністю, станом й ефективністю використання основних засобів.

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

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

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

років.

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

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

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

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

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

Розгляд питання проведення аудиту основних засобів загалом дозволив авторам Гуцаленко Л.В., Гловюк А.С. та Ковальчук І.В. зробити висновок про те, що він «допускає встановити їхній наявний та кількісний стан, відображення

в обліку, витрати на ремонт і покращення, правильність обчислення амортизації та усунення їхніх недоліків, що дасть змогу досягнути високого рівня якісних характеристик фінансової звітності підприємства» [12, с. 746].

На основі аналізу практики функціонування підприємств різних організаційно-правових форм Бондар М.І. у своєму дослідженні обґрунтував висновок про те, що «аудит як форма контролю в управлінні повинна вважатись однією із складових функції управління, що дозволяє вишукувати можливості ефективного здійснення та використання капітальних інвестицій, вивчення стану основних засобів та розробляти оптимальну структуру основних засобів для конкретного підприємства. Для виконання цих завдань важливе значення має і належна організація внутрішнього аудиту на підприємстві» [6, с.12–13].

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

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

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

Аналізуючи наукові роботи вчених-економістів, можна стверджувати, що немає єдиного формулювання завдань обліку основних засобів, проте вони дуже наближені між собою (табл. 1.2).

Досліджуючи визначення завдань основних засобів різних авторів, спостерігаємо, що перелік завдань в основному є ідентичним. Науковець Кірейцев Г.Г. відзначив, що необхідно проводити детальний «облік про наявність матеріально-речового складу, стан готовності до експлуатації, корисні зовнішні функції, щоб ефективно вирішувати завдання управління

процесами виробництва, відтворення та утримання їх у придатному до використання стані».

Таблиця 1.2

Завдання обліку основних засобів

№ з/п	Завдання обліку основних засобів	Джерело інформації			
		Ткаченко Н.М. [91]	Голов С.В. [20]	Горodянська Л.В. [23]	Коблянська О.І. [36]
1.	Всеохопне, детальне й своєчасне документальне оформлення руху основних засобів	+	+	+	+
2.	Облікове відображення та контроль за збереженням і використанням об'єктів основних засобів	+	+	+	+
3.	Відображення в обліку витрат на утримання основних засобів	-		+	+
4.	Правильне й своєчасне відображення в обліку амортизаційних відрахувань	+	+	-	-
5.	Контроль збереження основних засобів	+		+	
6.	Дієвий контроль витрат на основні засоби	-	-	-	-
7.	Облік і контроль витрат на ремонти основних засобів	+	+	+	-
8.	Обчислення та аналіз результатів ліквідації та списання основних засобів	+	-	+	+
9.	Відображення зайвих та морально застарілих основних засобів	+	-	-	-
10.	Розрахунок (аналіз) середньорічної вартості основних засобів і ін. показників	-	-	-	-

Пріоритетним завданням обліку основних засобів Ткаченко Н.М. вбачає «забезпечення контролю за ефективним використанням засобів праці, тобто обладнання, машин, транспортних засобів тощо, які не мають загальної взаємозамінності, а ефективність їх різна в залежності від окремих випадків. Аналізуючи кожний конкретний засіб праці спостерігаємо, що ефективність залежить від його технічного стану, ступеня фізичного й морального зносу.

Важливе значення для прибуткової діяльності підприємства є правдива інформація про наявність засобів праці та постійний контроль за їх використанням» [91, с.182].

Погоджуючись зі всіма запропонованими завданнями обліку основних засобів, представленими вченими [20; 23; 36; 91], пропонуємо їх доповнити пунктами, які визначаються сучасними викликами й потребами:

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

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

Вчені Стригуль Л.С. та Тімонова А.С. вважають, що «перевірка обліку основних засобів є надзвичайно відповідальним і складним процесом, оскільки вони відображають матеріально-технічну базу підприємства. Контроль за якістю виконання облікового процесу на підприємстві здійснюють аудитори, тобто незалежні суб'єкти господарювання» [89, с. 48]. Іншої думки дотримується Радіонова Н.Й., яка вважає, що «аудит основних засобів відіграє важливу роль в діяльності підприємства та повинен відповідати основним критеріям здійснення перевірки, виходячи із мети її проведення» [80, с. 101].

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

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

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

У процесі проведення аудиту основних засобів аудитор використовує фінансовий і управлінський облік, що дозволяє адекватно оцінити ситуацію та виявити причини, які негативно впливають на відображення, організацію і оцінку цих активів. Результати проведеної аудиторської перевірки необхідні зовнішнім і внутрішнім користувачам, адже саме залежно від цілі користувачів встановлюються завдання аудиторської перевірки.

Аналізуючи наукові роботи вчених-економістів, можна стверджувати, що немає єдиного формулювання переліку завдань аудиту основних засобів, проте вони, як і у випадку обліку, теж дуже близькі між собою. Узагальнення їх переліку подано в табл. 1.3.

Проаналізувавши табл. 1.3, можемо констатувати, що метою аудиту основних засобів виступає повна, достовірна та правильна інформація щодо законності відображення в обліку основних засобів відповідно до нормативних документів регулювання обліку в Україні. Це найбільш лаконічне й зрозуміле окреслення мети. Цілком прийнятною та можливою буде і його деталізація. Її доцільно здійснювати, враховуючи цілі та місію самих підприємств як у даних питаннях, так і у загальній стратегії їхньої діяльності. Окрім того, мета може бути більш предметно адаптована до конкретного виду вищезазначених активів.

Ми погоджуємося зі всіма запропонованими завданнями обліку основних засобів, представленими вченими [20; 68; 97; 91; 92; 94; 95], та пропонуємо їх доповнити такими пунктами:

Завдання аудиту основних засобів

№ з/п	Завдання аудиту основних засобів	Джерело інформації						
		Подольнчук О.А [68]	Хричікова М.О. [97]	Томчук В.В., Лєсік Є.С. [92]	Голов С.Ф. [20]	Ткаченко Н.М. [91]	Усач Б.Ф [94]	Утенкова К.О. [95]
1.	Перевірка документального відображення операцій з основними засобами	+	+	+	+	+	+	+
2.	Підтвердження правильності та своєчасності відображення в обліку операцій з основними засобами	+	+	+	+	+	+	+
3.	Зіставлення даних аналітичного з даними синтетичного обліку основних засобів	+	-	-	-	-	-	-
4.	Зіставлення даних синтетичного обліку основних засобів з даними фінансової звітності	+	-	-	-	-	-	-
5.	Обчислення та відображення в обліку сум зносу	-	+	+	+	+	+	+
6.	Перевірка правильності класифікації та оцінки основних засобів	-	-	+	-	-	+	-
7.	Виявлення дати останньої інвентаризації основних засобів	+	-	-	-	-	-	-
8.	Обчислення фінансових результатів при вибутті основних засобів	-	+	-	-	+	-	-
9.	Підтвердження впевненості, що бухгалтерія веде картотеку основних засобів та інвентарні списки	+	+	-	-	-	-	-
10.	Перевірка фактичної наявності і технічного стану основних засобів	-	-	+	-	+	+	+
11.	Встановлення рівня забезпеченості бухгалтерії підприємства нормативними документами	+	-	-	-	-	-	+
12.	Перевірка операцій з орендованими і переданими в оренду основними засобами	-	-	+	-	-	+	-
13.	Контроль правильності обчислення фінансових результатів від реалізації основних засобів	-	-	+	-	-	-	-
14.	Аналіз показників використання основних засобів	-	-	+	-	-	-	+
15.	Перевірка правильності проведення індексації, переоцінки основних засобів	-	-	+	-	-	-	-
16.	Перевірка правильності витрат на ремонт основних засобів	-	-	-	+	+	-	-
17.	Встановлення результатів від ліквідації, а також збитків від списування не повністю амортизованих об'єктів основних засобів	-	-	-	-	+	+	-
18.	Виявлення зайвих та морально застарілих основних засобів	-	-	-	-	+	-	-
19.	Перевірка правильності списання недоамортизованої частини основних засобів під час їх ліквідації	-	-	-	-	-	+	+

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

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

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

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

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

1.3. Характеристика фінансово-господарської діяльності та постановки обліку ДП “Укрмедпостач” МОЗ України

ДП "Укрмедпостач" МОЗ України, як уповноважене підприємство Міністерства охорони здоров'я України на виконання державних цільових програм і комплексних заходів з охорони здоров'я, згідно відповідних Договорів доручень, укладених із Міністерством охорони здоров'я України здійснює організацію приймання, митного оформлення, зберігання та доставку до кінцевих одержувачів лікарських засобів та медичних виробів, передбачених до закупівлі із міжнародними спеціалізованими організаціями.

У своїй діяльності ДП “Укрмедпостач” МОЗ України керується Конституцією України та законами України, актами Президента України та Кабінету Міністрів України, наказами Уповноваженого органу управління, нормативно-правовими актами, які видаються міністерствами, іншими органами виконавчої влади.

Відповідно до Статуту (Додаток Д) ДП “Укрмедпостач” МОЗ України утворено з метою провадження господарської комерційної діяльності для досягнення економічних і соціальних результатів з метою отримання прибутку шляхом надання послуг із забезпечення закладів охорони здоров'я та інші підприємств й організацій, незалежно від форм власності, обладнанням, інвентарем (непродовольчі товари), продовольчими товарами, лікарськими засобами, виробами медичного призначення, медичною технікою, автотранспортом тощо.

Предметом діяльності ДП “Укрмедпостач” МОЗ України є забезпечення ефективного використання державного майна за рахунок максимальної експлуатації виробничих потужностей та розширення послуг, що надаються з метою отримання прибутку.

Основними завданнями ДП “Укрмедпостач” МОЗ України є:

- організація забезпечення закладів охорони здоров'я матеріальними ресурсами;

- організація забезпечення закладів охорони здоров'я лікарськими засобами, виробами медичного призначення, медичною технікою, інвентарем, обладнанням, автотранспортом тощо;
- надання транзитно-експедиторських послуг, надання послуг з розвантажування та навантажування, пакування товарів, їх сортування та зберігання;
- забезпечення технологічних та ремонтно-експедиторських потреб лікувально-профілактичних закладів, установ та організацій в обладнанні, матеріальних, інвентарі тощо;
- організація оптової, роздрібною, комісійної та аукціонної торгівлі лікарськими засобами, медичною технікою та обладнанням, в тому числі придбаними по імпорту або на основі спільної діяльності.

Основним показником фінансових результатів господарської діяльності ДП “Укрмедпостач” МОЗ України є прибуток.

Прибуток ДП “Укрмедпостач” МОЗ України формується за рахунок надходжень від провадження господарської діяльності після покриття матеріальних та прирівняних до них витрат, витрат на оплату праці, сплати відсотків за кредитами банків, сплати передбачених законодавством податків та інших платежів до бюджету, відрахувань до цільових та інших фондів, залишається у повному його розпорядженні та використовуються відповідно до законодавства.

ДП “Укрмедпостач” МОЗ України відраховує та сплачує до державного бюджету частину прибутку відповідно до порядку та номативу, визначених законодавством.

Результати аналізу показників фінансово-господарської діяльності ДП “Укрмедпостач” МОЗ України здійснено на основі додатків Е, Ж, К та представлено у табл. 1.4.

Як свідчать дані табл. 1.4 загальна величина капіталу у 2021 році становила 45424 тис. грн, що на 189354 тис. грн, або на 80,7% менше, ніж на кінець 2019 року та на 33415 тис. грн, або у 3,8 рази більше показника 2020

року (рис. 1.3).

Таблиця 1.4

**Показники фінансово-господарської діяльності ДП “Укрмедпостач”
МОЗ України за 2019-2021 роки**

Показники	Значення за роками			Відхилення 2021 року від		2021 рік у % до:	
	2019 р.	2020 р.	2021 р.	2019	2020	2019	2020
1. Капітал (станом на кінець періоду), тис.грн.	234778	12009	45424	-189354	33415	19,3	У 3,8 рази
1.1. Власний капітал:	6918	6964	13536	6618	6572	195,7	194,4
- у тому числі власний оборотний капітал	229285	4309	-9053	-238338	-13362	-3,9	- 210,1
1.2. нерозподілений прибуток	5406	5452	9623	4217	4171	178,0	176,5
непокритий збиток	-	-	-	-	-	-	-
1.3. Позиковий капітал ,у т.ч.:	227860	12009	31888	-195972	19879	14,0	У 2,7 рази
поточні зобов'язання за розрахунками	2513	4147	30101	27588	25954	У 12 разів	У 7 разів
2. Ресурси, тис.грн.							
2.1. Середньорічна вартість основних засобів основного виду діяльності	5796	6594	18624	12828	12031	У 3 рази	У 2,8 рази
2.2. середньорічна вартість оборотних активів, у т.ч.:	390657	120956	16095	-374562	-104862	4,1	13,3
- запасів	75	293	591	516	298	У 7,9 рази	У 2 рази
2.3 Середньооблікова чисельність робітників, чол.	38	41	42	4	1	110,5	102,4
2.4. Фонд оплати праці, тис.грн.	9625	10061	15426	5801	5365	160,3	153,3
3. Економічні показники:							
3.1. Чистий дохід від реалізації, тис.грн.	38286	39760	85306	47020	45546	У 2 рази	У 2 рази
3.2. Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	27811	31203	43847	16036	12644	157,7	140,5

Продовж. табл. 1.4

Показники	Значення за роками			Відхилення 2021 року від		2021 рік у % до:	
	2019 р.	2020 р.	2021 р.				
				2019	2020	2019	2020
3.3. Витрати, тис. грн.							
3.3.1. від операційної діяльності	38683	42098	59687	21004	17589	154,3	141,8
3.4. Витрати на 1 грн. Виручки від реалізації	1,01	1,06	0,70	-0,31	-0,36	69,3	66
3.5. Прибуток (збиток), тис.грн:							
3.5.1. валовий прибуток (збиток)	10475	8557	41459	30984	32902	У 4 рази	У 5 рази
3.5.2. від операційної діяльності	174	424	26799	26625	26375	У 15 разів	У 6 разів
3.5.3. від звичайної діяльності до оподаткування	283	499	26825	26542	26326	У 9,4 рази	У 5,3 рази
3.5.4. чистий прибуток (збиток)	232	228	21986	21754	21758	У 9,5 рази	У 9,6 рази
3.6. Продуктивність праці, тис.грн	1007,5	969,8	2031,1	1023,6	1061,3	У 2 рази	У 2 рази
3.7. Середньомісячна заробітна плата, грн.	21107	20449	30607	9500	10158	145,0	149,7
3.8. Фондовіддача основних засобів, грн.	6,61	6,03	4,58	-2,03	-1,45	69,3	76,0
4.Фінансові коефіцієнти:							
4.1. Автономії	0,029	0,580	0,298	0,269	-0,282	-	-
4.2. Фінансової незалежності	33,937	1,724	3,356	-30,581	1,631	-	-
4.3. Абсолютної ліквідності	1,939	0,468	0,611	-1,328	0,143	-	-
4.4. Загальної ліквідності	0,977	0,549	0,717	-0,260	0,168	-	-

Власний капітал ДП «Укрмедпостач» МОЗ України у 2021 році становив 13536 тис. грн, що на 6618 тис. грн, або на 95,7% більше, ніж на кінець 2019 року та на 6572 тис. грн, або на 94,4% більше показника 2020 року.

Позиковий капітал підприємства на кінець 2021 року становив 31888 тис. грн., що на 195972 тис. грн, або на 14,0% менше, ніж на кінець 2019 року та на 19879 тис.грн, або у 2,7 рази більше показника 2020 року, що характеризую діяльність підприємства негативно.

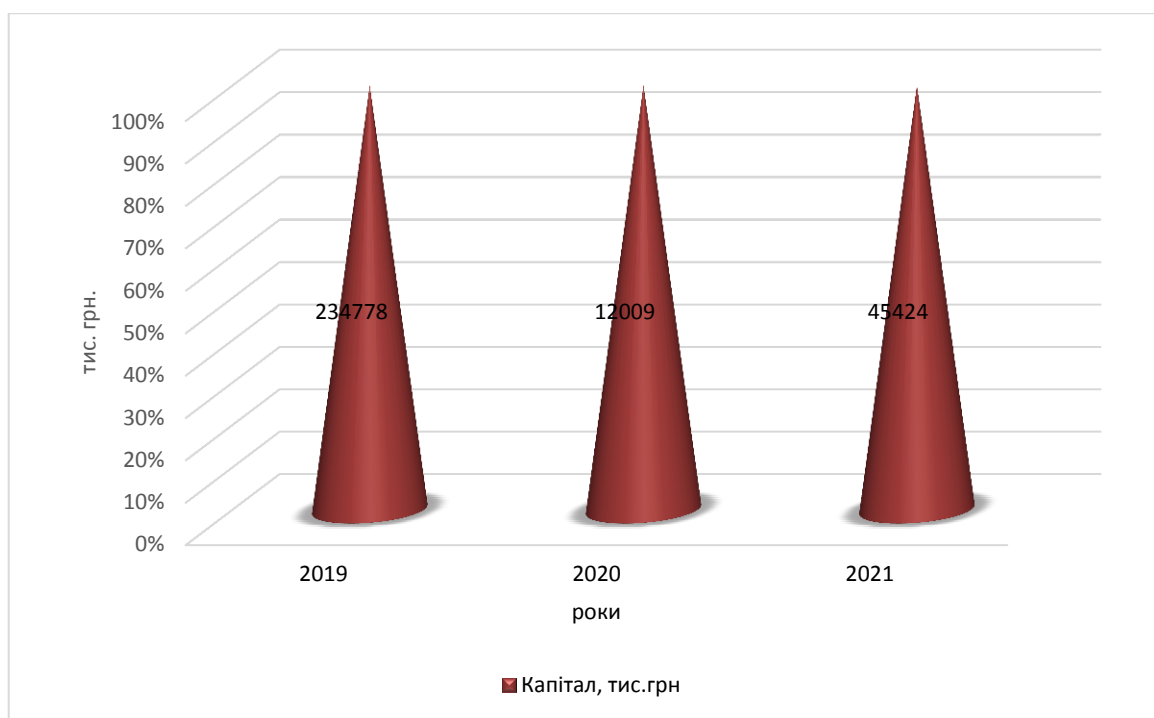


Рис. 1.3. Динаміка капіталу ДП “Укрмедпостач” МОЗ України

Середньорічна вартість основних засобів основного виду діяльності (за первісною вартістю) у 2021 році склала 18624 тис. грн. Так, у порівнянні з 2019 роком їх вартість зросла на 12828 тис. грн, або у 3 рази, а у порівнянні з минулим 2020 роком зросла на 12031 тис. грн., або у 2,8 рази.

Фондовіддача основних засобів у 2021 році становила 4,58 грн, що менше, ніж у 2019 році на 2,03 грн, або на 90,7% та на 1,45 грн менше, ніж у 2021 році, або на 24,0%.

Середньорічна вартість оборотних активів у 2021 році становила 16095 тис. грн, що на 374562 тис. грн, або на 95,9% менше, ніж у 2019 році, та на 104862 тис.грн, або на 86,7% менше показника минулого року (рис. 1.4).

Фонд оплати праці у 2021 році становив 15426 тис.грн, у порівнянні з 2019 роком фонд оплати праці збільшився на 5801 тис. грн, або на 60,3%, та у 2020 році збільшився на 5364 тис. грн., або на 53,3% за рахунок зростання чисельності персоналу.

Середньомісячна заробітна плата має тенденцію до зростання і становить у 2021 році 30607 грн, що на 9500 грн або на 45,0% більше, ніж у 2019 році та на 10158 грн, або на 49,7% більше, ніж у 2020 році, що характеризує діяльність

підприємства позитивно.

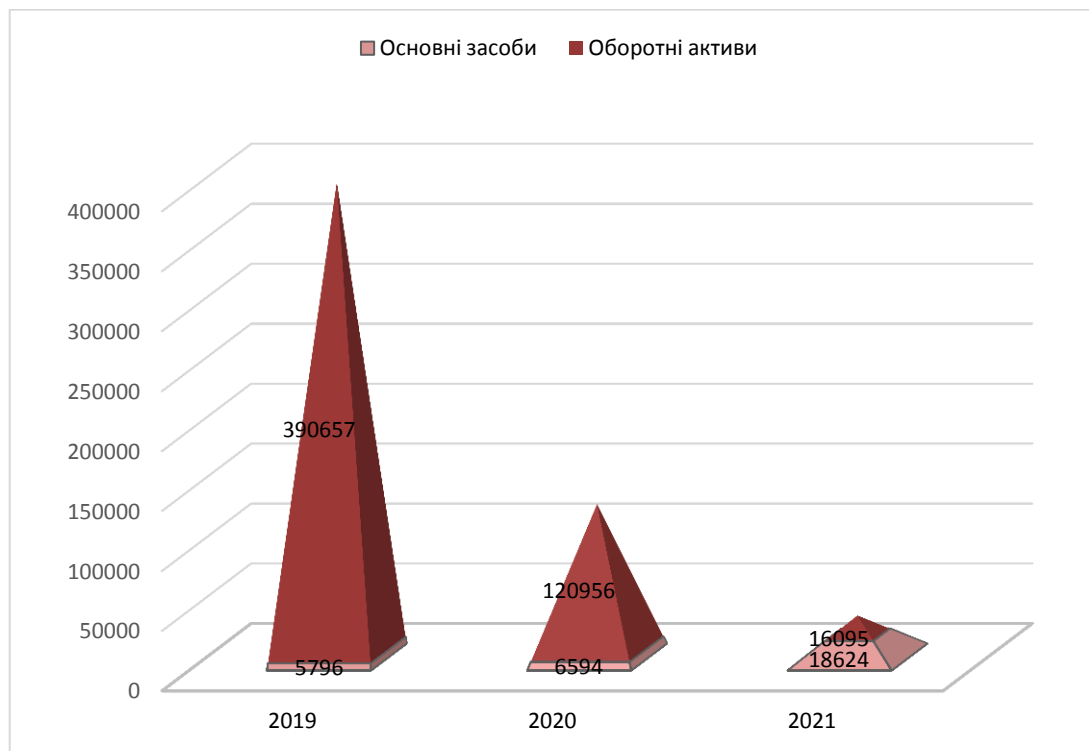


Рис. 1.4. Структура активів ДП «Укрмедпостач» МОЗ України

Чистий дохід від реалізації товарів, робіт, послуг є основним обсяговим показником діяльності ДП «Укрмедпостач» МОЗ України, отже його зростання варто оцінити позитивно. Чистий дохід від реалізації у 2021 році становив 85306 тис. грн, що більше показника 2019 року на 47020 тис. грн, або у 2 рази та більше, ніж у минулому році на 45546 тис. грн, або у 2 рази (рис. 1.5).

Динаміка собівартості реалізації має також тенденцію до зростання, так, цей показник у 2021 році становив 43847 тис. грн, що на 16036 тис. грн., або на 57,7% більше, ніж у 2019 році та на 12644 тис. грн, або на 40,5% більше, ніж у 2020 році.

Аналіз валового прибутку ДП «Укрмедпостач» МОЗ України протягом 2019-2021 років свідчить, що валовий прибуток у 2021 році становив 41459 тис. грн, що на 30984 тис. грн, або у 4 рази більше, ніж у 2019 році, та на 32902 тис. грн, або у 5 разів більше, ніж у 2020 році.

За результатами операційної діяльності підприємство у 2021 році одержало прибуток у сумі 26799 тис. грн, що на 26625 тис. грн, або у 15 разів

більше показника 2019 року та на 26375 тис. грн. або у 6 разів більше розміру прибутку 2020 року.

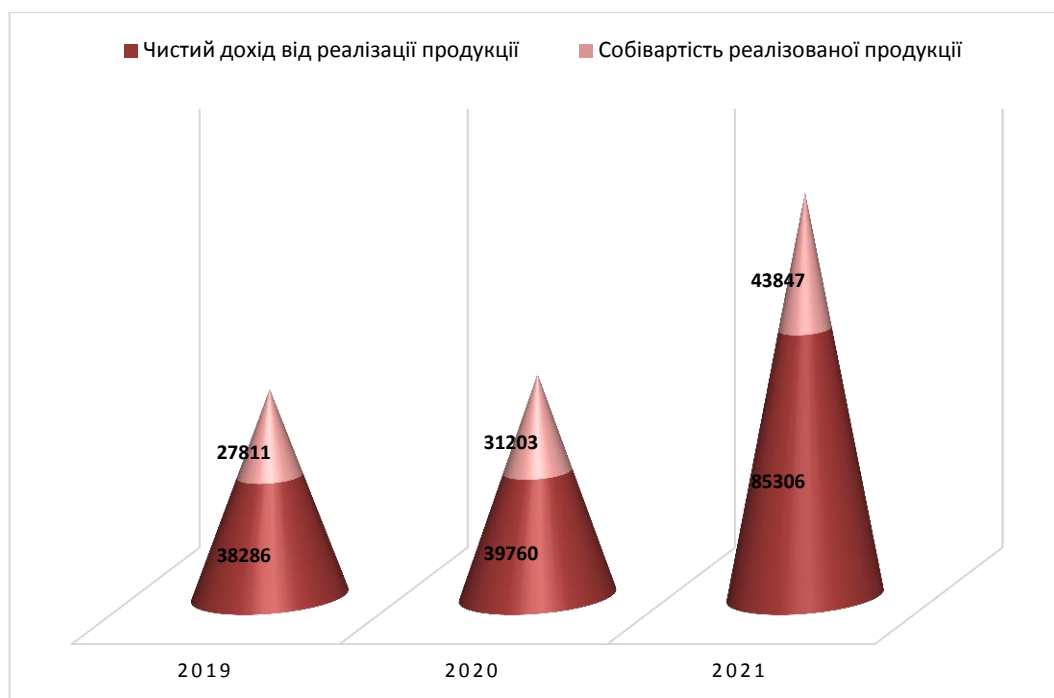


Рис. 1.5. Динаміка чистого доходу від реалізації продукції та собівартості реалізованої продукції ДП «Укрмедпостач» МОЗ України

Чистий прибуток у 2021 році становив 21986 тис. грн, що на 21754 тис. грн. або на у 9,5 разів більше показника 2019 року, та на 21758 тис. грн., або у 9,6 разів більше розміру прибутку 2020 року (рис. 1.6).

Оцінку фінансового стану підприємства дають фінансові коефіцієнти. Коефіцієнт автономії (фінансової незалежності) - показує, яку частину у загальних вкладеннях у підприємство складає власний капітал. Оптимальне значення більше 50%. У ДП «Укрмедпостач» МОЗ України станом на кінець 2021 року коефіцієнт автономії склав 0,298, що свідчить про фінансову залежність підприємства від зовнішніх джерел фінансування його діяльності.

Коефіцієнт абсолютної ліквідності (платоспроможності) - показник, що характеризує ту частину короткотермінових фінансових зобов'язань підприємства, яка може бути сплачена за рахунок першокласних ліквідних активів (грошових коштів та їх еквівалентів), тобто спроможність підприємства негайно погасити свою короткотермінову кредиторську заборгованість.

Теоретичне оптимальне значення цього показника становить приблизно 0,2-0,25. У ДП «Укрмедпостач» МОЗ України станом на кінець 2021 року коефіцієнт абсолютної ліквідності склав 0,611, що менше від нормативного значення, а отже характеризує діяльність ДП «Укрмедпостач» МОЗ України позитивно.

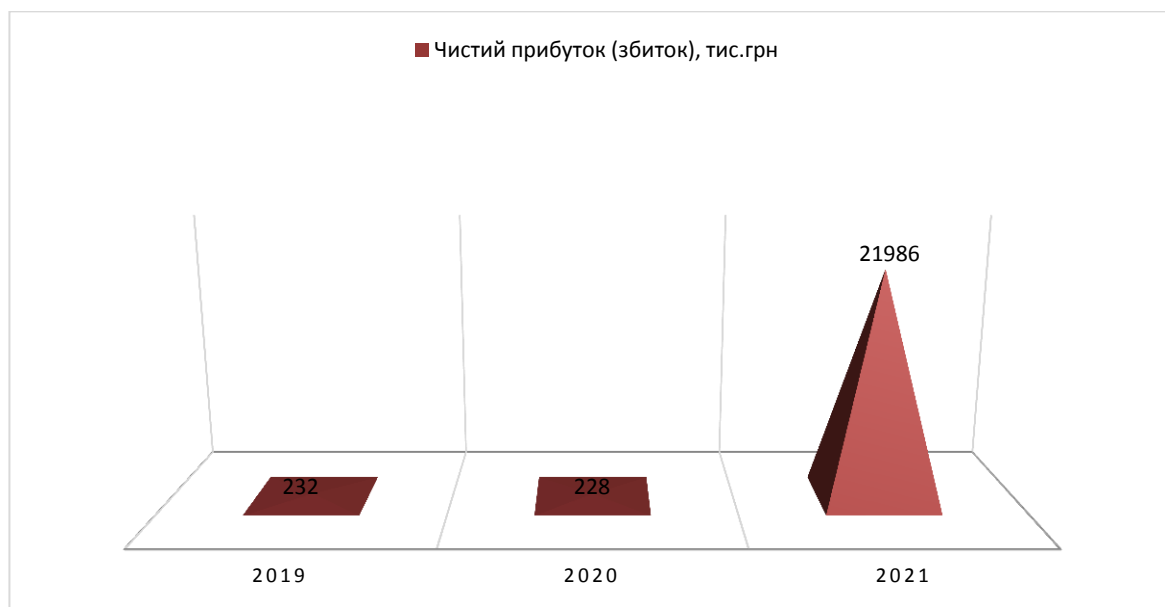


Рис. 1.6. Динаміка чистого прибутку ДП «Укрмедпостач» МОЗ України

Коефіцієнт загальної ліквідності показує, яку частину поточних зобов'язань підприємство спроможне погасити, якщо воно реалізує усі свої оборотні активи, в тому числі і матеріальні запаси. У ДП «Укрмедпостач» МОЗ України станом на кінець 2021 року коефіцієнт загальної ліквідності склав 0,717, що нижче від нормативного значення 1. Отже, керівництву ДП «Укрмедпостач» МОЗ України необхідно звернути увагу на значення цього показника.

Отже, показники діяльності підприємства ДП «Укрмедпостач» МОЗ України протягом аналізованого періоду необхідно оцінити позитивно, адже результатом його діяльності є отримання прибутку. Проведені розрахунки підтверджують тенденцію до покращення основних показників діяльності підприємства.

Висновки за розділом 1

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

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

2. У стрімкому розвитку економічної ситуації облік та внутрішній аудит основних засобів є взаємозалежними категоріями, результати виконання завдань яких даються для ознайомлення користувачам інформації для прийняття обґрунтованих і зважених управлінських рішень або для контролю за правильністю ведення обліку.

3. Дослідження запитів різних користувачів уможливило виявлення потреби в інформації щодо ефективності використання основних засобів підприємств, яку може надавати система внутрішнього аудиту. На цій основі обґрунтовується доцільність розвитку даної системи та перспективи застосування у ній сучасних технологій опрацювання даних.

4. Середньорічна вартість основних засобів основного виду діяльності (за первісною вартістю) ДП “Укрмедпостач” МОЗ України у 2021 році склала 18624 тис. грн. Так, у порівнянні з 2019 роком їх вартість зросла на 12828 тис. грн, або у 3 рази, а у порівнянні з минулим 2020 роком зросла на 12031 тис. грн., або у 2,8 рази. Фондовіддача основних засобів у 2021 році становила 4,58 грн, що менше, ніж у 2019 році на 2,03 грн, або на 90,7% та на 1,45 грн менше, ніж у 2021 році, або на 24,0%.

5. Проаналізувавши фінансово-господарську діяльність та постановку обліково-аналітичної роботи ДП “Укрмедпостач” МОЗ України зроблено висновок, що протягом аналізованого періоду показники діяльності підприємства необхідно оцінити позитивно, адже результатом його діяльності є отримання прибутку. Проведені розрахунки підтверджують тенденцію до покращення основних показників діяльності підприємства.

РОЗДІЛ 2

ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА ОБЛІКУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ПІДПРИЄМСТВА

2.1. Організація бухгалтерського обліку основних засобів

Інформація є важливим ресурсом при здійсненні господарської діяльності, особливо в умовах становлення інформаційної економіки. Якість інформації визначається рядом характеристик: повнотою, достовірністю, точністю, порівнянністю тощо. Таку інформаційну базу може забезпечити дієва система бухгалтерського обліку.

Наявність сучасних, інноваційних засобів праці створює конкурентні переваги суб'єкта господарювання, а ефективність їх використання впливає на показники виробництва продукції та рентабельності. Тому, правильна система організації обліку основних засобів дозволить формувати якісну інформацію про стан та ступінь використання основних засобів для прийняття обґрунтованих управлінських рішень.

Враховуючи системний підхід, організація бухгалтерського обліку основних засобів має включати такі обов'язкові елементи: нормативно-методичне забезпечення прямого впливу, оцінка об'єкта обліку, облікова політика, графік документообігу, робочий план рахунків.

Належна організація обліку основних засобів на ДП «Укрмедпостач» МОЗ України, яка має включати запропоновані нами обов'язкові елементи, дозволить працівникам облікового апарату забезпечувати зацікавлених осіб інформацією про стан та ступінь використання основних засобів в господарській діяльності підприємства.

В умовах становлення інформаційної економіки найважливішим ресурсом є інформація. Якість інформації для прийняття управлінських рішень визначається її повнотою, достовірністю, точністю, порівнянністю, єдиною

методикою збору та оцінки, грошового вимірника, вчасністю, актуальністю. Таку інформацію можна отримати тільки завдяки налагодженій системі бухгалтерського обліку, на яку, згідно з законодавством, покладено завдання щодо виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання інформації про діяльність підприємства.

Основні засоби є важливою складовою господарської діяльності підприємства. Наявність сучасних, інноваційних засобів праці створює конкурентні переваги суб'єкта господарювання, а ефективність їх використання впливає на показники виробництва продукції та рентабельності. Тому, правильна система організації обліку основних засобів дозволить формувати якісну інформацію про стан та ступінь використання основних засобів для прийняття обґрунтованих управлінських рішень.

Чинне законодавство з питань бухгалтерського обліку не дає трактування терміну “організація обліку” та не визначає її складові (елементи). В Законі України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” зазначено, що “Питання організації бухгалтерського обліку на підприємстві належать до компетенції його власника (власників) або уповноваженого органу (посадової особи)...” [28, п. 2 ст. 8]. В. С. Лень у своїй праці [44] визначає “організацію бухгалтерського обліку” як “сукупність дій зі створення цілісної системи бухгалтерського обліку, підтримання і підвищення рівня її організованості, функціонування якої спрямоване на забезпечення інформаційних потреб користувачів облікової інформації, включаючи вибір форм організації та формування матеріального й інформаційного забезпечення облікового процесу”. Елементами такої системи є: положення про бухгалтерію (організація обліку); облікова політика; робочий план рахунків бухгалтерського обліку; документація; управлінський облік; порядок проведення інвентаризації; інші політики (дивідендна, договірна тощо); організація внутрішнього контролю; організація матеріальної відповідальності; організація звітності [44].

Запропоновані В. С. Ленем елементи системи бухгалтерського обліку враховують всі суттєві аспекти ведення бухгалтерського обліку і складання

фінансової звітності для надання користувачам інформації про діяльність суб'єкта господарювання в цілому. Проте, на організацію обліку окремих об'єктів обліку суттєвий вплив будуть мати не всі перелічені елементи, а лише частина (рис. 1.1), інші елементи мають опосередкований вплив.

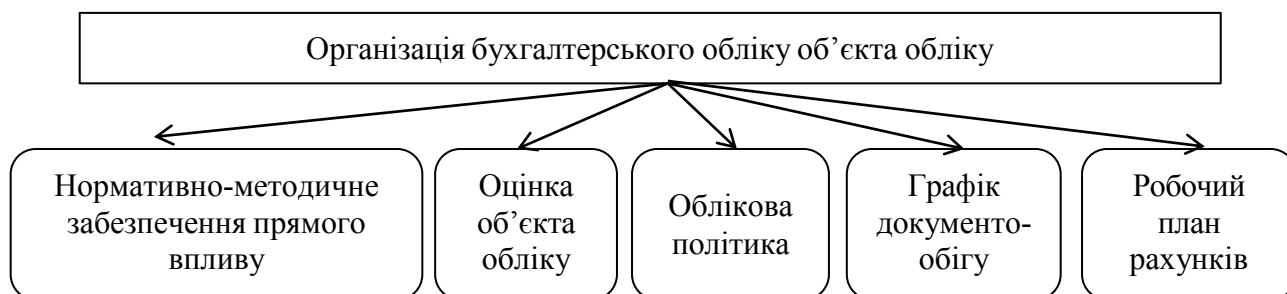


Рис. 2.1. Головні елементи системи організації обліку об'єкта обліку

Запропоновані елементи організації обліку окремого об'єкта, з точки зору системного підходу, дають змогу в повному обсязі сформувати інформацію про об'єкт обліку.

Створення законодавчо-нормативної бази щодо питань бухгалтерського обліку, фінансового аналізу та контролю використання основного капіталу є одним із головних чинників ефективного обліку та економічного росту підприємств, який покликаний оновлювати стан та ефективність основного капіталу. Відтак, відстеження законодавчо-нормативної бази надає об'єктивну інформацію про групи існуючих законодавчо-нормативних документів, що впливають на систему управління конкретного підприємства.

Методологічні засади формування інформації про основні засоби у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності визначені у Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку № 7 “Основні засоби”, норми, якого застосовуються підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами усіх форм власності (крім бюджетних установ та підприємств, які відповідно до законодавства складають фінансову звітність за міжнародними стандартами фінансової звітності) [72]. Інші нормативно-методичні акти, норми яких мають прямий вплив на організацію обліку основних засобів наведено в

табл. 2.1.

Таблиця 2.1

Нормативно-правові акти, які регулюють питання обліку основних засобів

Нормативно-методичний акт	Сфера застосування
Податковий кодекс України	Формування інформації про основні засоби для податкових розрахунків. Коригування фінансового результату до оподаткування різницею, яка виникає при нарахуванні амортизації необоротних активів
Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 14 «Оренда»	Формування інформації у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності про орендовані основні засоби
Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 28 «Зменшення корисності активів»	Формування інформації у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності про зменшення корисності основних засобів
Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 32 «Інвестиційна нерухомість»	Формування інформації у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності про інвестиційну нерухомість
Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів	Відображення операцій із основними засоби у бухгалтерському обліку
Наказ Міністерства статистики України «Про затвердження типових форм первинного обліку»	Склад первинних документів з обліку основних засобів
Положенням про інвентаризацію активів та зобов'язань	Проведення інвентаризації основних засобів та оформлення її результатів
План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій	Акумуляування інформації на рахунках бухгалтерського обліку інформації про основні засоби

Важливим об'єктом дослідження є оцінка основних засобів, яка залежить від способів їх надходження. Зокрема, перевірки підлягають свідчення про правильність формування первісної вартості основних засобів та визначення їх справедливої вартості. Особливу увагу слід звернути на порядок включення фінансових витрат до складу первісної вартості основних засобів (якщо вони передбачені положеннями наказу про облікову політику) та їх оподаткування при надходженні.

Отже, надважливого значення при організації обліку основних засобів має їх оцінка, яка залежить від способу надходження об'єкта основного засобу на підприємство (табл. 2.2).

**Оцінка об'єкта основного засобу залежно від способу його
надходження**

Спосіб надходження	Оцінка
Придбання за плату	Первісна вартість
Самостійне виготовлення	Собівартість, яка визначається згідно з Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку 9 “Запаси” та 16 “Витрати”
Придбані (побудовані) за рахунок бюджетних асигнувань	Визначається без суми непрямих податків та із зменшенням цільового фінансування і цільових надходжень
Внесок до статутного капіталу	Справедлива вартість, яка погоджена засновниками (учасниками) підприємства
Безоплатно отримані	Справедлива вартість на дату отримання основного засобу
Обмін на подібний актив	Залишкова вартість переданого об'єкта основних засобів. Якщо залишкова вартість переданого об'єкта перевищує його справедливую вартість, то первісною вартістю об'єкта основних засобів, отриманого в обмін на подібний об'єкт є справедлива вартість переданого об'єкта з включенням різниці до витрат звітного періоду
Обмін (або частковий обмін) на неподобний актив	Справедлива вартість переданого немонетарного активу, збільшена (зменшена) на суму грошових коштів чи їх еквівалентів, що була передана(отримана) під час обміну
Переведення до основних засобів із оборотних активів, товарів, готової продукції	Собівартість, яка визначається у відповідності до П(с)БО 9 “Запаси” та П(с)БО 16 “Витрати”

Документування господарських операцій є важливим, первинним етапом бухгалтерського обліку і становить собою організований процес спостереження, вимірювання та записування даних про господарські операції в документах типової форми або створених на підприємстві згідно з вимогами нормативних актів; включає сукупність даних і бухгалтерських документів у письмовій або електронній формі, у яких ведеться реєстрація фактів господарського життя на підприємстві.

Факт здійснення операцій щодо основних засобів на ДП «Укрмедпостач» МОЗ України засвідчується первинним документом, форми яких затверджено Наказом Міністерства статистики України “Про затвердження типових форм первинного обліку” від 29.12.95 №352 (табл. 2.3).

Призначення первинних документів (реєстрів) з обліку основних засобів ДП «Укрмедпостач» МОЗ України

Форма документу	Назва первинного документу	Призначення
ОЗ-1	Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів	Для зарахування до складу основних засобів окремих об'єктів та при вводі їх в експлуатацію
ОЗ-2	Акт приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів	Для оформлення приймання-здачі основних засобів із ремонту, реконструкції та модернізації
ОЗ-3	Акт на списання основних засобів	Для оформлення вибуття основних засобів (крім автотранспортних засобів) при повному або частковому їх списання
ОЗ-4	Акт на списання автотранспортних засобів	Для оформлення списання автомобіля вантажного чи легкового, причепа чи напівпричепа при їх ліквідації.
ОЗ-5	Акт про установку, пуск та демонтаж будівельної машини	Для оформлення передачі, установки та пуску будівельних машин та наступного їх демонтажу і передачі підприємству. Застосовується будівельно-монтажними організаціями
ОЗ-6	Інвентарна картка обліку основних засобів	Для обліку всіх видів основних засобів, а також для групового обліку однотипних об'єктів основних засобів, що надійшли в експлуатацію в одному календарному місяці та таких, що мають одне і те ж виробничо-господарське призначення, технічну характеристику та вартість.
ОЗ-7	Опис інвентарних карток по обліку основних засобів	Для реєстрації інвентарних карток обліку основних засобів
ОЗ-8	Картка обліку руху основних засобів	Для обліку руху основних засобів по класифікаційних групах при ручній обробці облікової документації
ОЗ-9	Інвентарний список основних засобів	Для пооб'єктного обліку основних засобів за місцем їх знаходження (експлуатації) по матеріально-відповідальних особах.
ОЗ-14	Розрахунок амортизації основних засобів (для промислових підприємств)	Для визначення суми амортизації основних засобів, що належить до нарахування у звітному місяці. Застосовується промисловим підприємством
ОЗ-15	Розрахунок амортизації основних засобів (для будівельних організацій)	Для визначення суми амортизації основних засобів, що належить до нарахування у звітному місяці. Застосовується будівельними організаціями
ОЗ-16	Розрахунок амортизації по автотранспорту	Для визначення сум амортизації автотранспортних засобів, що належать до нарахування у звітному місяці.

Аналіз форм первинних документів з обліку основних засобів доводить, що типові форми №ОЗ-6 «Інвентарна картка обліку основних засобів» та № ОЗ - 1 «Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів», затверджених наказом № 352 від 29.12.1995 р., не відповідають вимогам сучасного обліку. Тому М.М. Зюкова, Р.Л. Цебень [31, с. 10; 98, с. 82] вважають за доцільне ввести до форм № ОЗ-1 та № ОЗ-6 додаткову інформацію, зокрема: термін корисного використання об'єкту; ліквідаційну вартість; справедливу вартість; вартість, що амортизується; метод амортизації, у разі зміни якого вносити помітки про це, а також суми дооцінки та уцінки об'єкту. Таке доповнення типових форм первинних документів щодо обліку основних засобів значно підвищить їх інформативність.

Крім того, доведено необхідність при передачі об'єктів основних засобів іншим власникам і переміщення об'єктів у межах підприємства застосовувати дві форми замість однієї, зокрема: Акт приймання-передачі основних засобів та Накладну на внутрішнє переміщення об'єктів основних засобів, а також розроблено їх форми. На нашу думку, розроблені форми «перевантажені» показниками, що дає право вважати дану пропозицію не зовсім правильною.

Досліджуючи систему документування основних засобів А. Білоусов [5] розробив пропозиції щодо змін у типових формах первинного обліку основних засобів, які наведено в додатку Л. На думку автора документального підтвердження потребує також така операція, як формування первісної вартості основних засобів. Автор пропонує ввести форму «Розрахунок первісної вартості основних засобів» як додаток до «Акта приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів», що дозволить проводити детальний аналіз складових первісної вартості основних засобів і контролювати правильність її визначення.

Взагалі, погоджуємося з пропозиціями дослідників про доцільність вилучення непотрібних показників та/або доповнення новою інформацією типових форм первинних документів з обліку основних засобів. Крім того,

при формуванні цих показників слід враховувати специфіку підприємства.

Отже, первинні документи є основним інструментом гарантування юридичної доказовості. На основі дослідження проблем упорядкованості облікової інформації в первинних документах та реєстрах обґрунтовано доцільність застосування для обліку основних засобів типових форм первинних документів та внесено пропозиції щодо їх удосконалення. Їх практичне використання сприятиме підвищенню аналітичності та інформативності документування операцій, пов'язаних з основними засобами та якості їх бухгалтерського обліку.

Загалом проведене дослідження документального оформлення руху основних засобів на ДП «Укрмедпостач» МОЗ України свідчить, що бухгалтерський облік здійснюється відповідно до вимог чинного законодавства та норм Наказу про облікову політику підприємства.

Так, на підставі проведених досліджень, були виявлені наступні недоліки:

- у первинних документах з обліку основних засобів часто не всі реквізити заповнені, значна кількість інвентарних карток мають тільки електронний вигляд;

- на підприємстві не використовується рахунок 286 «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу» згідно з законодавством переведення основних засобів до необоротних активів і груп вибуття при реалізації;

- внутрішнє переміщення об'єктів не завжди оформлюється Актом приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів.

З метою забезпечення своєчасності оформлення документів та передачу їх в обробку, а також для підвищення контрольної функції бухгалтерського обліку ДП «Укрмедпостач» МОЗ України шляхом встановлення відповідальних за створення первинних документів, доцільно створювати графік документообігу первинних документів щодо руху основних засобів. Графік документообігу має включати такі складові: місце створення первинного документа, посадові особи, які підписують його, підстава для створення, термін

створення, передача в обробку (табл. 2.4).

Таблиця 2.4

**Витяг з графіку документообігу первинних документів щодо руху
основних засобів ДП «Укрмедпостач» МОЗ України**

Назва первинного документу	Місце створення	Посадові особи, які підписують	Підстава для створення документа	Термін створення документа	Куди подається для обліку та обробки	Граничний термін передачі після виконання	Відділ, відповідальний за своєчасну передачу
Акт приймання-передачі основних засобів	Структурний підрозділ, який отримує основний засіб (ОЗ)	Комісія з прийому ОЗ в експлуатацію згідно наказу	Визнання ОЗ придатним до експлуатації	На дату визнання ОЗ придатним до експлуатації	До бухгалтерії на наступний день після складання акту	До бухгалтерії на наступний день після складання Акту прийому-передачі	Структурний підрозділ, який передав ОЗ
Акт внутрішнього переміщення основних засобів	Структурний підрозділ (склад), який передає ОЗ	Керівник структурних підрозділів, що передають та приймають ОЗ	Виробнича необхідність, наказ по підприємству	На дату передачі ОЗ	До бухгалтерії	До бухгалтерії на наступний день після оформлення передачі ОЗ	Структурний підрозділ, який передав ОЗ
Акт приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів	Відділ капітального будівництва. Структурний підрозділ	Комісія згідно з наказом по підприємству. Затверджується директором з виробництва	Наказ по підприємству. Визнання ОЗ придатним до експлуатації	На дату визнання ОЗ придатним до експлуатації	До бухгалтерії на наступний день після приймання	До бухгалтерії 4 числа наступного місяця за звітним	Відділ капітального будівництва. Структурний підрозділ

Принципи, техніка і технологія, методи і процедури бухгалтерського обліку формують основу облікової політики, як методологічного інструменту для відображення інформаційних потоків в системі бухгалтерського обліку та звітності.

Законодавчо визначено, що облікова політика – це сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності

У зв'язку з тим, що чинні Положення (стандарты) бухгалтерського обліку містять альтернативи у виборі принципів, методів та процедур при веденні бухгалтерського обліку, то вибір тієї чи іншої альтернативи зазначається в обліковій політиці. Склад обов'язкових елементів облікової політики щодо основних засобів викладений у Методичних рекомендаціях щодо облікової політики підприємства (табл. 2.5).

Таблиця 2.5

**Обов'язкові елементи облікової політики щодо основних засобів ДП
«Укрмедпостач» МОЗ України**

Елемент облікової політики	Альтернатива вибору
Методи нарахування амортизації основних засобів	Один із методів: — прямолінійний; — зменшення залишкової вартості, — прискореного зменшення залишкової вартості; — кумулятивний; — виробничий
Вартісні ознаки предметів, що входять до складу малоцінних необоротних матеріальних активів	Встановлюються підприємством самостійно
Підходи до переоцінки основних засобів	Встановлюються підприємством самостійно у діапазоні до 10 відсотків справедливої вартості активу (об'єктів обміну)
Критерії розмежування об'єктів операційної нерухомості та інвестиційної нерухомості	Підприємство самостійно розроблює критерії розмежування.
Періодичність зарахування сум дооцінки основних засобів до нерозподіленого прибутку	Один із періоду: — щомісячно; — щокварталу; — раз на рік

Елемент облікової політики	Альтернатива вибору
Дата первісного визнання основних засобів та групи вибуття як утримуваних для продажу	Одна із дат: — дата, коли щодо активів, групи вибуття задовольняються умови, у разі якщо: економічні вигоди очікується отримати від їх продажу, а не від їх використання за призначенням; вони готові до продажу у їх теперішньому стані; їх продаж, як очікується, буде завершено протягом року з дати визнання їх такими, що утримуються для продажу; умови їх продажу відповідають звичайним умовам продажу для подібних активів; здійснення їх продажу має високу ймовірність, зокрема якщо керівництвом підприємства підготовлено відповідний план або укладено твердий контракт про продаж, здійснюється їх активна пропозиція на ринку за ціною, що відповідає справедливій вартості; — дата оприбуткування активів, придбаних з метою продажу.
Підходи довіднесення витрат, пов'язаних з поліпшенням об'єкта основних засобів, до первісної вартості або витрат звітного періоду	Первісна вартість основних засобів збільшується на суму витрат, пов'язаних з поліпшенням об'єкта (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо), що призводить до збільшення майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання об'єкта. Первісна (переоцінена) вартість основних засобів може бути збільшена на суму витрат, пов'язаних з поліпшенням та ремонтом об'єкта, визначену у порядку, встановленому податковим законодавством

Для відображення в обліку інформації про основні засоби Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженого Наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 № 291 призначений рахунок 10 “Основні засоби”. Для деталізації субрахунків, в робочому плані рахунків підприємства, можуть передбачатися аналітичні рахунки.

Отже, організація обліку основних засобів є важливою частиною загальної системи організації обліку ДП «Укрмедпостач» МОЗ України, яка дозволяє працівникам облікового апарату у повному обсязі та достовірно формувати фінансову звітність та таким чином забезпечувати зацікавлених осіб інформацією про стан та ступінь використання основних засобів в господарській діяльності ДП «Укрмедпостач» МОЗ України.

2.2. Методика бухгалтерського обліку основних засобів

Для ведення синтетичного обліку власних основних засобів у Плані рахунків передбачений рахунок 10 «Основні засоби». Це активний рахунок, за дебетом якого відображається надходження основних засобів, їх дооцінка, за кредитом – вибуття та уцінка. Для синтетичного обліку ДП «Укрмедпостач» МОЗ України використовуються відповідні електронні реєстри.

Залежно від характеру та порядку оплати основних засобів розрізняють такі шляхи їх надходження на ДП «Укрмедпостач» МОЗ України:

- придбання з відповідною оплатою або за бартерним обміном;
- будівництво підрядним чи господарським способами;
- безоплатне отримання від інших організацій;
- внески засновників до статутного капіталу підприємства;
- оприбуткування лишків, виявлених при інвентаризації.

Надходження основних засобів шляхом придбання чи будівництва відображається в обліку як капітальні інвестиції.

Капітальними інвестиціями є операції з вкладання грошових і матеріальних ресурсів у будівництво та придбання основних засобів, інших необоротних матеріальних, нематеріальних активів, довгострокових біологічних активів. Це поняття трансформоване, виходячи з категорії «капітальні вкладення» з дещо розширеним змістом за новою концептуальною основою.

У плануванні та обліку капітальні інвестиції класифікують за різними ознаками:

- за напрямками відтворюваної структури – вкладення у нове будівництво, реконструкцію, модернізацію, інші поліпшення основних засобів; технологічною структурою – проектно-вишукувальні роботи, будівельні роботи; роботи з монтажу обладнання; затрати на придбання обладнання, що вимагає і не вимагає монтажу; інші капітальні роботи і затрати;
- призначенням – капітальні вкладення у виробничу і невиробничу

сферу;

- галузями економіки – капітальні інвестиції у промисловість, сільське господарство, будівництво, торгівлю та ін.;
- способами здійснення будівельно-монтажних робіт – такі, що здійснюються підрядним або господарським способом;
- джерелами фінансування – за рахунок власних джерел, бюджетного фінансування, кредитів банку, цільових внесків на дольових засадах.

Для обліку капітальних інвестицій призначений рахунок 15 «Капітальні інвестиції». Облік затрат на придбання і створення необоротних активів Інструкцією № 291 передбачено вести за такими субрахунками: 1 «Капітальне будівництво»; 2 «Придбання (виготовлення) основних засобів»; 3 «Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів»; 4 «Придбання (створення) нематеріальних активів»; 5 «Придбання (виращування) довгострокових біологічних активів».

У дебет цього рахунку записуються всі витрати, пов'язані з будівництвом чи придбанням необоротних активів, у кореспонденції з кредитом рахунків: 20.5 «Будівельні матеріали» – на вартість використаних будівельних матеріалів; 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками», 685 «Розрахунки з іншими кредиторами» – на вартість робіт, виконаних підрядними, субпідрядними організаціями, отримані послуги зі сторони; 66 «Розрахунки за виплатами працівникам», 65 «Розрахунки за страхуванням» – на суму нарахованої заробітної плати будівельникам і пов'язаних з ними відрахувань та ін.

У дебеті рахунку 15 відображається також вартість придбаного устаткування, що потребує і не потребує монтажу, а також перераховані авансові платежі постачальникам обладнання і підрядникам згідно з будівельними контрактами.

Кредитується рахунок 15 при введенні об'єктів у дію в кореспонденції з дебетом рахунків: 10 «Основні засоби», 11 «Інші необоротні матеріальні активи», 12 «Нематеріальні активи», 16 «Довгострокові біологічні активи».

Методика обліку будівництва об'єктів для власних потреб залежить від способів ведення будівельно-монтажних робіт. Залежно від того підрядним чи господарським способом здійснюється будівництво, визначається й первісна оцінка, за якою об'єкти вводяться в дію.

Типова кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку для відображення будівництва об'єктів основних засобів ДП «Укрмедпостач» МОЗ України представлена у табл. 2.6.

Таблиця 2.6

Типова кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку для відображення будівництва об'єктів основних засобів ДП «Укрмедпостач» МОЗ України

№ з/п	Зміст господарської операції	Підстава (документ)	Кореспонденція рахунків	
			Дебет	Кредит
Будівництво об'єктів основних засобів підрядним способом				
1	Відображення витрат на проектні, будівельно-монтажні роботи за рахунками підрядників, проектних організацій без ПДВ (у випадку будівництва об'єкта виробничого призначення) Відображення суми ПДВ у рахунках підрядників і проектних організацій	Акт приймання виконаних будівельних робіт ф. КБ-2в, довідка про вартість виконаних будівельних робіт та витрати ф. КБ-3 Податкова накладна	15	63
			64.1	63
2	Відображення витрат на проектні, будівельно-монтажні роботи за рахунками підрядників разом ПДВ у випадку будівництва об'єкта невикробничого призначення	Рахунок підрядника, проектанта	15	63
3	Одержання цільового фінансування на будівництво з зовнішніх джерел (бюджет, позабюджетні фонди, внески дольовиків)	Виписка банку, бух. довідка	31	48
4	Використання коштів цільового фінансування для розрахунків з підрядниками	Виписка банку	63 48	31 69
5	Зарахування збудованого об'єкта до складу основних засобів	Акт ОЗ-1	10	15

№ з/п	Зміст господарської операції	Підстава (документ)	Кореспонденція рахунків	
			Дебет	Кредит
Будівництво об'єктів основних засобів господарським способом				
6	Відображення фактичних витрат на спорудження і виготовлення основних засобів за статтями: – будівельні матеріали – оплата праці – відрахування на соціальні заходи за єдиним соціальним внеском – сторонні послуги – послуги будівельної техніки – загальнодільничні витрати – адміністративні витрати	Акт приймання виконаних робіт, розрахунок витрат	15	20.5 66 65 63,68.5 91.1 91.2 92
7	Якщо будівництво здійснюється допоміжним підрозділом підприємства	Розрахунок витрат	15	23
8	Зарахування збудованого (виготовленого) об'єкта до складу основних засобів	Акт ОЗ-1	10	15
9	Віднесення доходів майбутніх періодів до інших доходів звичайної діяльності в частині нарахованої амортизації уведених об'єктів	Бух. довідка	69	74.5

Надходження основних засобів від постачальників на ДП «Укрмедпостач» МОЗ України оформлюється відповідними бухгалтерськими записами (табл. 2.7).

При внесенні основних засобів до статутного капіталу підприємства відбувається передача прав власності на такі основні засоби в обмін на корпоративні права, емітовані юридичною особою.

Отримані таким чином основні засоби зараховуються на баланс підприємства за первинною вартістю. Відповідно до п. 10 П(С)БО 7 первинною вартістю об'єкту основних засобів, отриманого у вигляді внеску до статутного фонду підприємства, є узгоджена засновниками (учасниками) підприємства їх справедлива вартість з урахуванням “первинних витрат”.

Первинною вартістю в даному випадку слід рахувати узгоджену засновниками грошову оцінку основних фондів, яка вказується в засновницьких документах.

**Типова кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку
для відображення придбання об'єктів основних засобів за плату
ДП «Укрмедпостач» МОЗ України**

№ з/п	Зміст господарської операції	Підстава (документ)	Кореспонденція рахунків	
			Дебет	Кредит
1	Відображення суми за договором постачання без ПДВ (у разі придбання об'єктів виробничого призначення) Відображення податкового кредиту з ПДВ	Акт, накладна	15	63
		Податкова накладна	64.1	63
2	Відображення суми за договором постачання разом з ПДВ у разі придбання об'єктів невиробничого призначення	Акт, накладна	15	63
3	Відображення сум за консультаційні, інформаційні, посередницькі, реєстраційні, транспортні послуги та інші витрати, пов'язані з придбанням основних засобів Відображення сум ПДВ з наданих послуг	Акт про виконані роботи	15	68.5
		Податкова накладна	64.1	68.5
4	Відрахування до Пенсійного фонду при придбанні легкових автомобілів	Бухгалтерська довідка	15	65.1
5	Зарахування об'єктів до складу основних засобів	Акт ОЗ-1	10	15

Узгоджена засновниками (учасниками) вартість основних засобів відображається за дебетом рахунку обліку Заборгованості засновників (учасників) підприємства за внесками в статутний капітал (рахунок 41 “Пайовий капітал”, рахунок 46 “Несплачений капітал”) в кореспонденції з рахунком обліку статутного капіталу (рахунок 401 “Статутний капітал”). Отримання об'єктів основних засобів відображається за дебетом рахунку обліку основних засобів (рахунок 10, 11, 15) та погашенню (зменшенню) заборгованості засновників (рахунок 41, 46).

Типова кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку для відображення об'єктів основних засобів як внеску до статутного капіталу ДП «Укрмедпостач» МОЗ України представлена у табл. 2.8.

**Типова кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку
для відображення об'єктів основних засобів як внеску до статутного
капіталу ДП «Укрмедпостач» МОЗ України**

№ з/п	Зміст господарської операції	Підстава (документ)	Кореспонденція рахунків	
			Дебет	Кредит
1	Формування зареєстрованого статутного капіталу відповідно до засновницьких документів	Статут підприємства, бух. довідка	46	40.1
2	Одержання від учасника об'єкта основних засобів	Акт	15	46
3	Витрати на транспортування, монтаж вказаного об'єкта основних засобів	Акт про виконані роботи та інші	15	68.5, 66, 65, 23, 91
4	Відображення суми ПДВ з транспортних та монтажних витрат	Податкова накладна	64.1	68.5
5	Зарахування об'єкту до складу основних засобів	Акт ОЗ-1	10	15

Причинами вибуття основних засобів у ДП «Укрмедпостач» МОЗ України можуть бути:

- продаж;
- ліквідація через невідповідність критеріям визнання активом;
- безоплатна передача іншим підприємствам (організаціям);
- списання у випадку виявлення нестачі.

Продаж основних засобів може бути здійснено за грошові кошти, шляхом обміну на інші активи, в тому числі передача окремих об'єктів до статутного капіталу інших підприємств, вилучення засновником при його вибутті з підприємства

Типова кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з вибуття основних засобів ДП «Укрмедпостач» МОЗ України представлено у табл. 2.9 та 2.10.

Реалізація основних засобів здійснюється за узгодженими між сторонами цінами. При цьому основні засоби спочатку переводяться до складу товарів і у вигляді останніх списуються з балансу підприємства. Бухгалтерські записи здійснюються на підставі первинних документів про передачу об'єкта покупцеві

(рахунка, акта, накладної на відпуск на сторону та ін.).

Так наприклад ДП «Укрмедпостач» МОЗ України реалізувало медичне обладнання за ціною 300000 грн., включаючи ПДВ. Первісна вартість автомобіля 660000 грн., сума зносу – 500000 грн. Обчислити фінансовий результат від реалізації (табл. 2.9).

Таблиця 2.9

**Кореспонденція рахунків з обліку реалізації медичного
обладнання ДП «Укрмедпостач» МОЗ України за листопад 2002 року**

№ з/п	Зміст господарської операції	Підстава (документ)	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
			Дебет	Кредит	
1	Відображено дохід від реалізації основних засобів разом з ПДВ	Акт, накладна	37	71.2	300000
2	Відображено суми ПДВ в ціні реалізації	Податкова накладна	71.2	64.1	50000
3	Списується знос реалізованих основних засобів	Акт, бух. довідка	13.1	10	500000
4	Залишкова вартість автомобіля переводиться до складу товарів, утримуваних для продажу	Акт, бух. довідка	28.6	10	160000
5	Списується собівартість товарів (групи вибуття) на інші операційні витрати	Бух. довідка	94.3	28.6	160000
6	Віднесення доходів на збільшення фінансових результатів	Бух. довідка	71.2	79.1	250000
7	Віднесення витрат на зменшення фінансових результатів	Бух. довідка	79.1	94.3	160000
8	Фінансовий результат (прибуток) (гр. 6 – гр. 7)				90000

Ліквідація об'єктів може відбуватися в результаті фізичного, морального зносу, аварій, стихійного лиха. При цьому комісія складає Акт списання основних засобів типової форми № ОЗ-3, де вказується об'єкт, що ліквідується, його вартість, сума зносу і причина вибуття, оприбутковані в процесі ліквідації матеріальні цінності, а також понесені витрати. При ліквідації враховується ступінь зносу об'єктів, результати самої ліквідації: дохід (запчастини, металобрухт), витрати (зарплата робітників, нарахування на неї тощо).

**Типова кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку для
відображення ліквідації об'єктів основних засобів ДП «Укрмедпостач»
МОЗ України**

№ з/п	Зміст господарської операції	Підстава (документ)	Кореспонденція рахунків	
			Дебет	Кредит
1	Списується вартість ліквідованих основних засобів у частині нарахованого зносу	Акт ОЗ-3	13.1	10
2	Списується залишкова вартість ліквідованих основних засобів	Акт ОЗ-3	97.6	10
3	Витрати, пов'язані з ліквідацією основних засобів	Акт ОЗ-3	97.6	20, 23, 66, 65
4	Доходи від ліквідації основних засобів	Акт ОЗ-3	20, 22	74.6
5	Відображення суми ПДВ у разі ліквідації недоамортизованих основних засобів (20% від залишкової вартості)	Бух. довідка	97.6	64.1
6	Відображення сум дооцінки об'єкта основних засобів при їх вибутті (на дату вибуття об'єкта рахунок 41 «Капітал в дооцінках» має кредитове сальдо по конкретному об'єкту (ідентифіковано сальдо) на основі записів з початку експлуатації об'єкта про зміну (індексацію) балансової вартості основних засобів в картках інвентарного обліку (інших регістрах аналітичного обліку) об'єктів основних засобів). У разі застосування підприємством іншої періодичності зарахування відповідної суми дооцінки до складу нерозподіленого прибутку такий запис (кореспонденція) здійснюється щомісяця (щокварталу, раз на рік) у сумі, пропорційній нарахуванню амортизації.	Бух. довідка	41	44.1
7	Списання сальдо дооцінки об'єкта незавершеного будівництва при його вибутті	Бух. довідка	41	44.1

Синтетичний облік вибуття основних засобів ДП «Укрмедпостач» МОЗ України здійснюється у відповідному електронному реєстрі.

Отже, первинний, синтетичний та аналітичний облік основних засобів ДП «Укрмедпостач» МОЗ України в основному відповідає вимогам, але система бухгалтерського обліку потребує певного удосконалення.

2.3. Удосконалення обліку основних засобів в умовах застосування інформаційних систем і технологій

Здійснення ефективних заходів щодо стабілізації економіки України і перехід до ринкових відносин потребують принципово нових підходів до управління основними засобами. Ринок вимагає швидкого реагування на зміни господарської ситуації, яка пов'язана з управлінням основними засобами та його впливом на фінансово-господарську діяльність.

Стан та використання основних засобів є важливими для забезпечення конкурентоспроможності, а їх склад та структура зумовлюють можливості підприємства стосовно організації виробничого процесу. В реаліях сучасного бізнесу користувачі прагнуть отримувати обґрунтовану та якісну інформацію про стан та використання основних засобів, що дасть змогу ефективно керувати підприємством.

Рациональне управління основними засобами потребує своєчасного оперативного обліку за їх надходженням і використанням, а це неможливо без застосування в обліку комп'ютерних технологій. Останнім часом в системі бухгалтерського обліку відбувається якісно новий етап, який характеризується прагненням до створення інтегрованих автоматизованих систем, що поєднують усі завдання управління. Цьому сприяють розподілені обчислювальні системи й мережі, засоби ведення баз даних, засоби проектування й впровадження функціональних підсистем. Впровадження інтегрованої автоматизованої системи для будь-якого підприємства є однією з найбільш трудомістких і дорогих програм розвитку.

Застосування комп'ютерних технологій в бухгалтерському обліку значно підвищує продуктивність праці бухгалтерів і суттєво покращує його організацію на підприємстві, а також вносить позитивні зміни до технології роботи бухгалтерії. Кожна програма бухгалтерського обліку містить певний набір інструментів, вбудовані сервісні механізми, необхідні для роботи користувача з комп'ютером.

Огляд існуючих програм бухгалтерського обліку, що містять відповідний модуль для обліку основних засобів («1С:Підприємство», «Парус-Підприємство», «Дебет+», та ін.) показав, що в них передбачені такі можливості, як створення інвентарної картотеки основних засобів; ведення первинної документації, нарахування зносу, переоцінка об'єктів основних засобів; облік витрат на утримання і поліпшення даного об'єкту обліку; формування окремих звітних форм з обліку основних засобів [32, с. 11].

Найбільш розповсюдженою комп'ютерною програмою для обліку основних засобів підприємств, у тому числі і на ДП «Укрмедпостач» МОЗ України, є програмний комплекс «1С: Підприємство», що є комплексним рішенням, що охоплює основні контури обліку та управління на підприємстві й дозволяє організувати єдину інформаційну систему облікової інформації для управління різними ланками діяльності.

Для обліку господарських операцій з основними засобами ДП «Укрмедпостач» МОЗ України в програмному комплексі «1С: Підприємство», перш за все, необхідно заповнити довідник номенклатури основних засобів зі створенням відповідних груп основних засобів за Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» [72].

Кожен з вищенаведених етапів обліку основних засобів підприємства знаходить своє відображення у відповідних бухгалтерських операціях. Розглянемо кожну з них більш детально на прикладі програмного забезпечення «1С: Підприємство» ДП «Укрмедпостач» МОЗ України.

Створювати довідник «Основні засоби» не потрібно, адже він є в меню програми. Відкрити довідник «Основні засоби» можна дотримуючись такого алгоритму: Інтерфейс «Управління обладнанням» → Основні засоби → Основні засоби (рис. 2.2) або Інтерфейс «Повний» → Довідники → Необоротні активи → Основні засоби.

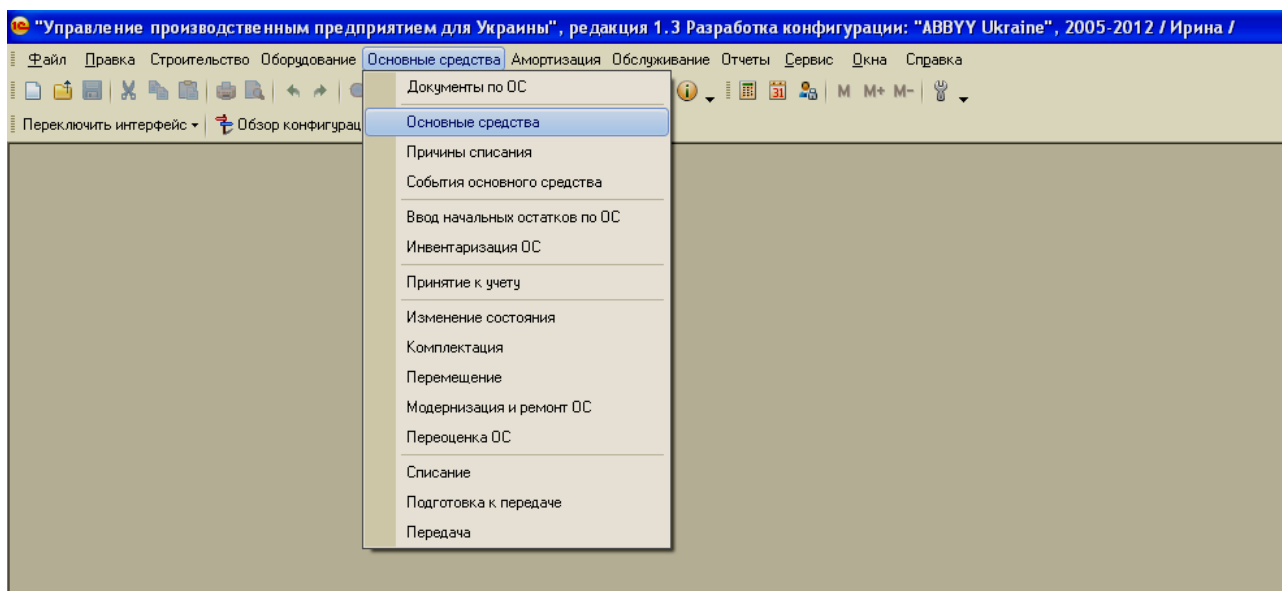


Рис. 2.2. Довідник «Основні засоби» в меню програмного комплексу «1С: Підприємство» ДП «Укрмедпостач» МОЗ України

У довіднику в групі «Основні засоби» для спрощення зберігання інформації за об'єктами основних засобів можна створити декілька груп. На рис. 2.3 наведено вікно довідника з групами.

Основные средства										
Действия										
Наименование	К.	Наименование	Полное наименование	Изготовит...	Номер пас...	Заводской н...	Дата выпус...	По...	Группа ОС	Признак автот...
Основное средство		00025	Осн. средства Крете...							
здания		00026	Отрезное устройство	TANRA	5566	1223	09.05.2012	✓	Машины и обо...	
машины и оборудова...		00027	Приёмный стол	ООО "НПО...	5546	3442	14.09.2011	✓	Офисное обор...	
МНМА		00028	Профилегибочный станок	Roundo	5670	1343	13.02.2012	✓	Машины и обо...	
Осн. средства Крете...		00029	Разматыватель	Айрон-Трейд	8790	125678	09.04.2012	✓	Машины и обо...	
транспорт		00030	Шкаф управления	ООО "Торг...	9850	1252	05.12.2011	✓	Офисное обор...	
		00031	электродель BOSCH GSB 13 R...					✓		
		00032	шуруповерт BOSCH PSR 12-2/2					✓		
		00033	перфоратор BOSCH FBH 2800 RE					✓		
		00034	дисковая пила HITACHI CBU2					✓		
		00035	лобзик Bosch GST 90 BE					✓		
		00036	шлифовальная машинка плоская...					✓		

Рис. 2.3. Довідник «Основні засоби»

Щоб створити нову групу основних засобів у довіднику, необхідно в дереві вікна (ліва частина) встановити курсор на назву довідника "Осно-вні засоби" та скористатися кнопкою «Додати групу» (). У відкритій екранній формі необхідно вказати тільки найменування групи основних засобів (назву групи, код групи програма присвоює автоматично) і натиснути кнопки «Записати» та «ОК» (рис. 2.4).

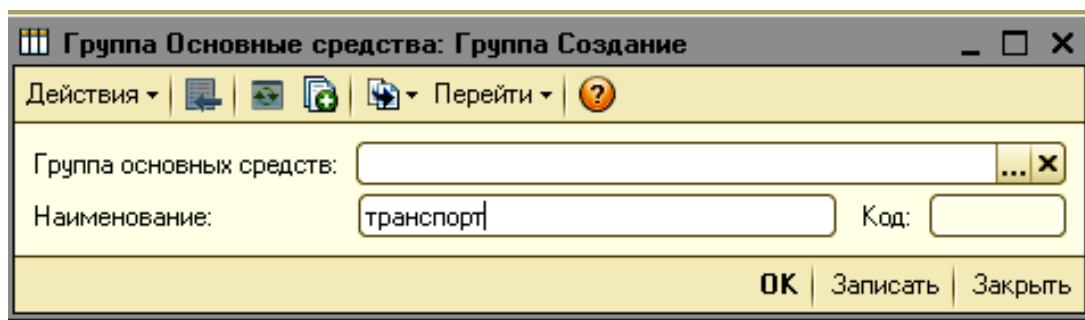


Рис. 2.4. Створення нової групи в довіднику «Основні засоби»

Щоб створити новий елемент (об'єкт основних засобів) в групі основних засобів, необхідно встановити курсор на назву відповідної групи основних засобів у дереві вікна (ліва частина) екранної форми довідника «Основні засоби» та скористатися кнопкою «Додати» (+) на панелі інструментів у вікні довідника.

Найбільш поширеним видом надходження основних засобів на підприємство є їх придбання у постачальника за грошові кошти. Господарська операція з придбання (надходження) основного засобу в програмному комплексі відображається документом «Надходження товарів і послуг» у інтерфейсі «Управління закупками». Відображена в бухгалтерському обліку господарська операція з придбання основного засобу визначає первісну вартість об'єкта основних засобів, яка є сумою грошових коштів, витрачених підприємством на купівлю або створення об'єкта основних засобів.

Усі створені документи "Надходження товарів та послуг" підтверджують факт придбання та зберігаються в реєстрі, відкрити який можна дотримуючись такого алгоритму: Інтерфейс «Управління закупками» → Закупки → Надходження товарів та послуг (рис. 2.5).

Перш за все, необхідно встановити дату операції, обрати організацію та встановити позначку відображення в управлінському та бухгалтерському обліку. Вказані дії змінять вигляд табличної частини документа відповідно до потреб обліку.

Заповнення «шапки» документа:

організація – покупець основного засобу;

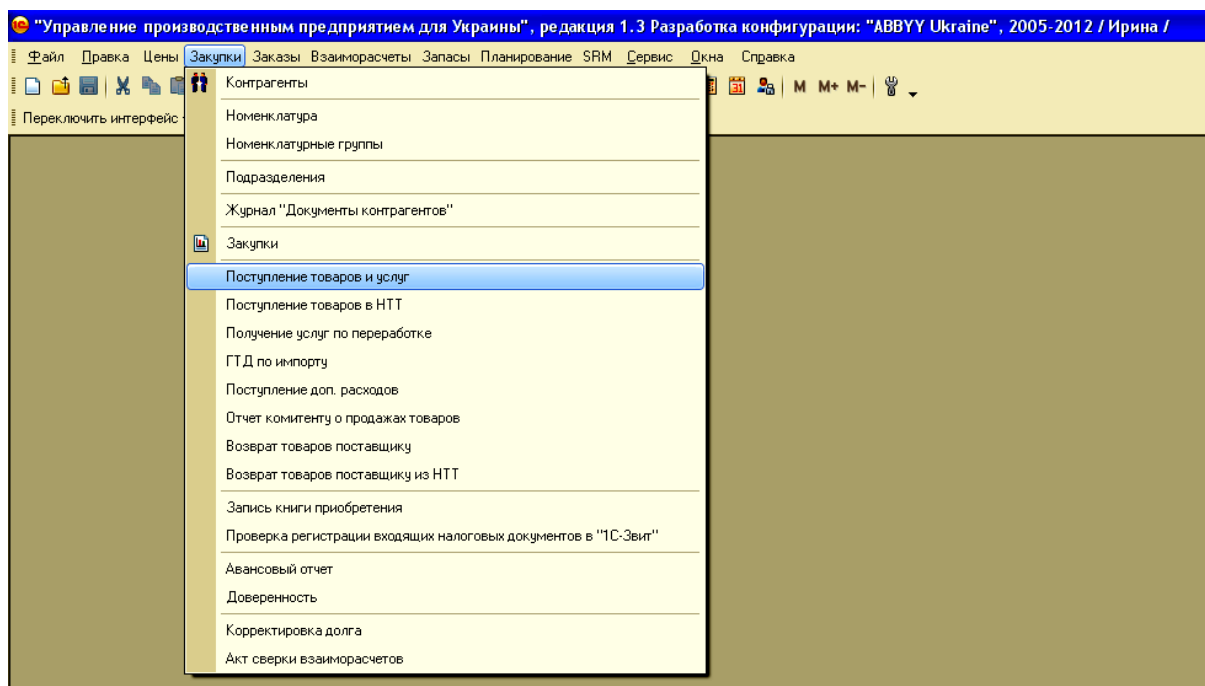


Рис. 2.5. Документ «Надходження товарів та послуг»

контрагент — юридична або фізична особа, у якої підприємство купує об'єкт основних засобів (створюється у відповідному довіднику "Контрагенти" аналогічно до номенклатурної одиниці);

склад — назва складу, на який надходить об'єкт основного засобу (створюється у відповідному довіднику «Склади»);

договір — договір з контрагентом на купівлю основного засобу (підпорядкований довіднику «Контрагенти» і має вигляд «З постачальником»). У разі створення договору з контрагентом необхідно змінити умови договору з «за замовленням» на «за договором у цілому».

Таблична частина може містити кілька елементів і становити перелік основних засобів, придбаних підприємством у контрагента:

номенклатура — номенклатурні одиниці основних засобів із довідника "Номенклатура";

кількість — реальна кількість придбаних об'єктів основних засобів;

ціна — вартість одного об'єкта основних засобів;

сума — ціна одного об'єкта основних засобів, помножена на їх кількість (розраховується автоматично);

% ПДВ – ставка податку на додану вартість (ПДВ), за якою платник податку розраховує податкове зобов'язання в бюджет.

Під час заповнення табличної частини у закладці "Обладнання" необхідно перевірити номер рахунка в колонці «Рахунок обліку», тобто рахунок, на якому буде обліковуватися придбаний актив (повинно бути вказано 1521). Для цього на панелі інструментів вікна документа необхідно натиснути на кнопку «Показати/приховати рахунок обліку» (). У колонці «Податкове призначення», що також з'явиться після натискання вказаної кнопки, необхідно вказати вид діяльності відносно оподаткування ПДВ, в якій планується використовувати основний засіб (необхідно обрати параметр «Оподатковується ПДВ»).

Після заповнення всіх реквізитів первинного документа його необхідно зберегти та провести в обліку. Для збереження документа необхідно в екранній формі натиснути на кнопку "Записати" та натиснути на кнопку " " або "ОК".

Після придбання об'єкта основних засобів та доведення його до робочого стану його необхідно ввести в експлуатацію. Тобто слід перевести об'єкт зі складу капітальних інвестицій (субрахунок 1521) до складу основних засобів підприємства (відповідний субрахунок рахунка 10 "Основні засоби"). Для введення основних засобів в експлуатацію призначено документ "Прийняття до обліку ОЗ". Даним документом можна оформити операції трьох типів:

обладнання – для введення цільних об'єктів основних засобів;

об'єкти будівництва – для введення в експлуатацію об'єктів будівництва та обладнання, що потребувало монтажу;

інші – наприклад, введення в експлуатацію обладнання виявленого інвентаризацією.

Усі створені документи "Прийняття до обліку ОЗ" зберігаються в однойменному реєстрі, відкрити який можна дотримуючись такого алгоритму: Інтерфейс "Управління обладнанням" → Основні засоби → Прийняття до обліку (рис. 2.6).

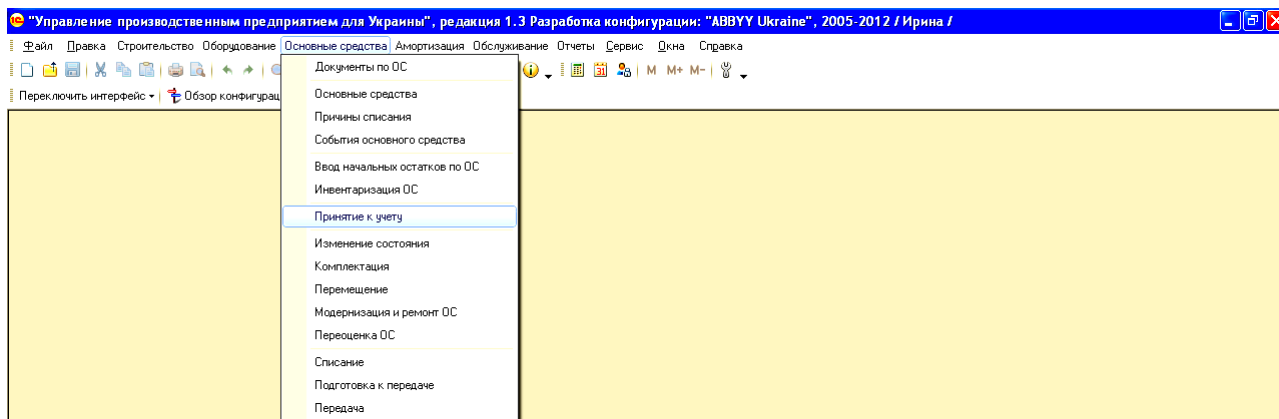


Рис. 2.6. Документ «Прийняття до обліку ОЗ»

Необхідно звернути увагу, що екранна форма документа має декілька закладок, з яких обов'язковими до заповнення є такі: основні засоби, загальні відомості, управлінський облік та регламентований облік.

У заголовку закладки "Основні засоби" заповнюються наступні реквізити: номенклатура, склад, рахунок інвестицій (відповідний субрахунок рахунка 15 "Капітальні інвестиції") та податкове призначення обладнання.

У табличній частині закладки "Основні засоби" заповнюється реквізит "Основний засіб" – це раніше створений елемент в довіднику "Основні засоби", а його інвентарний номер вказується автоматично.

На закладці "Основні відомості" необхідно заповнити реквізит "Спосіб відображення витрат з амортизації", для чого визначається стаття витрат та рахунок обліку витрат з амортизації основного засобу.

Якщо з якихось причин об'єкт основних засобів не відповідає ознакам активів, то приймається рішення про його списання. Списання основних засобів в бухгалтерському обліку здійснюється з використанням рахунка 976 "Списання необоротних активів". У програмному комплексі "1С: Підприємство 8.2. Управління виробничим підприємством для України" ДП «Укрмедпостач» МОЗ України списання основних засобів також здійснюється з використанням вказаного рахунка та відображається документом "Списання ОЗ" шляхом виконання наступного алгоритму: Інтерфейс "Управління обладнанням" → Основні засоби → Списання (рис. 2.7).

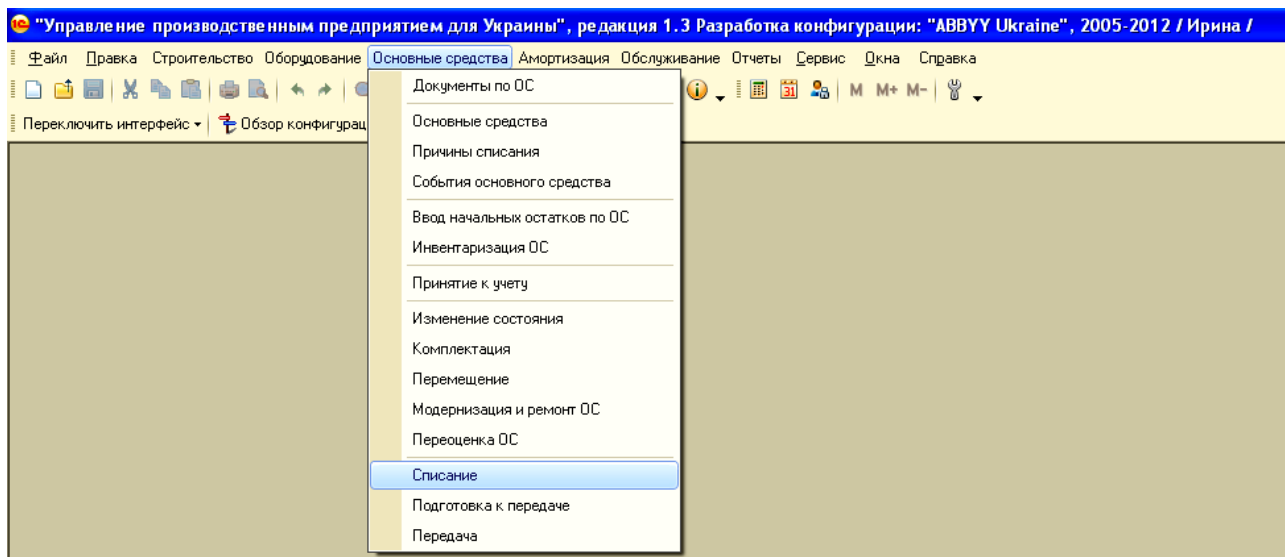


Рис. 2.7. Документ «Списания основных засобів»

У відкритій екранній формі необхідно вказати дату, організацію та встановити позначку про відображення в бухгалтерському обліку, заповнити реквізит "Субконто 1" і податкове призначення витрат.

У табличній частині необхідно додати новий рядок та в колонці "Основний засіб" з довідника основних засобів обрати об'єкт, який списується (ліквідується). Над табличною частиною слід натиснути кнопки Заповнити → Заповнити для списку ОЗ – і дані табличної частини буде автоматично заповнено. Документ містить наступні реквізити табличної частини: найменування основного засобу, його інвентарний номер, пер вісну та залишкову вартість, суму нарахованого зносу (амортизації) за період експлуатації, суми дооцінки/уцінки, а також відомості, необхідні для податкового обліку основних засобів. Далі документ необхідно записати та натиснути кнопку "ОК".

Нормативним документом, що регламентує правила облікового відображення продажу (реалізації) основних засобів, є П(С)БО 27 "Необоротні активи та групи їх вибуття" [76]. Відповідно до вимог п. 6 розділу 2 П(С)БО 27 основні засоби, визнані підприємством для продажу, необхідно перевести та відображати у складі оборотних активів підприємства. З цією метою використовується спеціальний субрахунок 286 "Необоротні активи та групи їх

вибуття, що утримуються для продажу". Тобто бухгалтеру необхідно:

списати залишкову вартість основного засобу з кредиту рахунка 10 "Основні засоби" та зарахувати його в дебет субрахунка 286 "Необоротні активи та групи їх вибуття, що утримуються для продажу";

списати знос основного засобу, що продається (дебет рахунка 131 "Знос основних засобів" та кредит рахунка 10 "Основні засоби".

Переведення основних засобів до складу оборотних активів у програмному комплексі відображається документом "Підготовка до передачі ОЗ", дотримуючись такого алгоритму: Інтерфейс "Управління обладнанням" → Основні засоби → Підготовка до передачі (рис. 2.8).

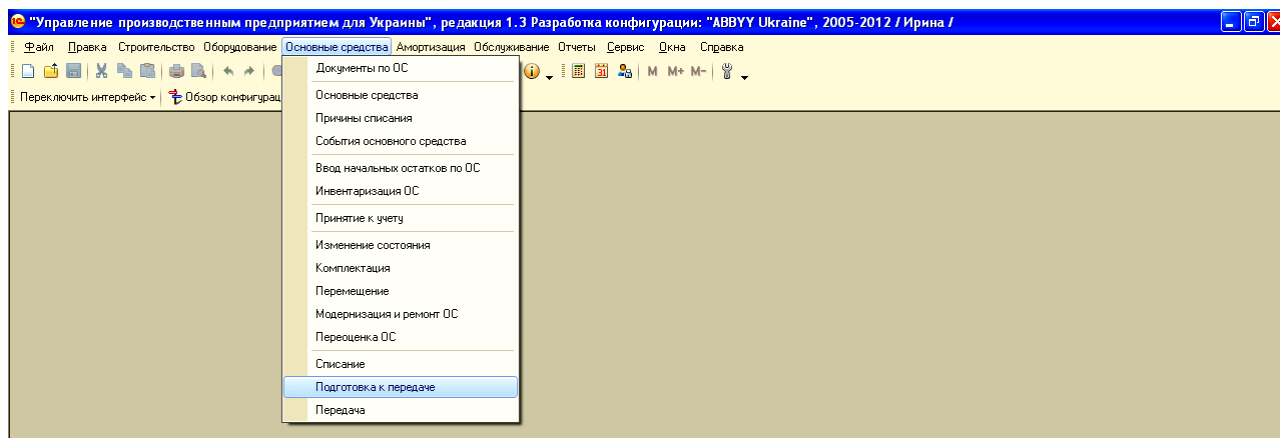


Рис. 2.8. Документ «Підготовка до передачі основних засобів»

У відкритій екранній формі необхідно вказати дату, організацію та встановити позначку про відображення в бухгалтерському обліку.

У табличній частині необхідно додати новий рядок та в колонці "Основний засіб" з довідника основних засобів обрати об'єкт, який переводиться до складу оборотних активів. Над табличною частиною слід натиснути кнопки Заповнити → Заповнити для списку ОЗ – і дані табличної частини буде автоматично заповнено. Необхідно звернути увагу на автоматично заповнений рахунок обліку, для відображення яко-го на панелі інструментів вікна документа слід натиснути на кнопку "Показати/приховати рахунок обліку" (T). У колонці "Рахунок продажу ОЗ" повинно бути встановлено рахунок 286 "Необоротні активи та групи їх вибуття, що

утримуються для продажу". Далі документ необхідно записати та натиснути кнопку "ОК".

Наступним документом, що завершує процес реалізації, є "Передача ОЗ", для відкриття якого необхідний наступний алгоритм: Інтерфейс "Управління обладнанням" → Основні засоби → Передача (рис. 2.9).

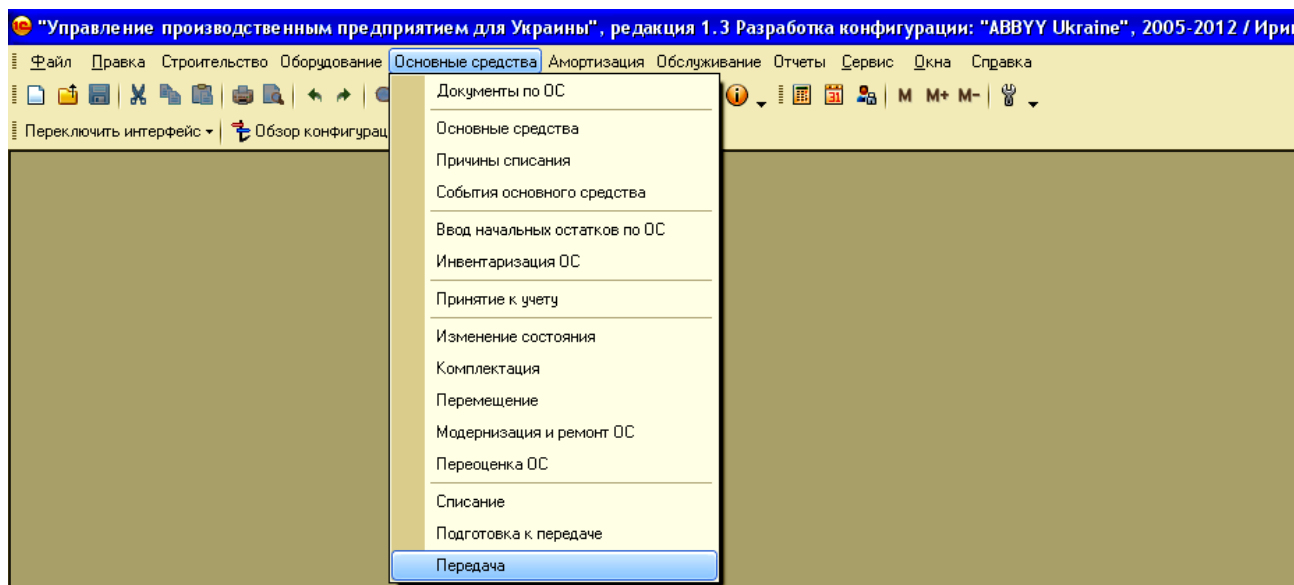


Рис. 2.9. Документ «Передача основных засобів»

У відкритій екранній формі необхідно вказати дату, організацію, контрагента (покупця) та встановити позначку про відображення в бухгалтерському обліку. Якщо попередньо було оформлено документ "Підготовка до передачі ОЗ", то в реквізиті "Документ передачі" слід вказати відповідний документ.

Варто звернути увагу на автоматично заповнений рахунок обліку, для відображення якого на панелі інструментів вікна документа "Передача ОЗ" необхідно натиснути на кнопку "Показати/приховати рахунок обліку" (🔍). У колонці "Рахунок продажу ОЗ" повинно бути встановлено рахунок 286 "Необоротні активи та групи їх вибуття, що утримуються для продажу". Далі документ необхідно записати та натиснути кнопку "ОК".

Необхідно звернути увагу на те, що проведення документа "Передача основних засобів" формує комплекс кореспонденцій рахунків з реалізації необоротного активу, призначеного для продажу, а саме: відображення доходу

від реалізації необоротного активу у складі товарів, нарахування суми податкового зобов'язання з ПДВ (за умови якщо контрагенти є платниками ПДВ), списання на собівартість реалізованих товарів вартості реалізованого активу та ін.

Висновки за розділом 2

У результаті проведення дослідження обліку основних засобів ДП «Укрмедпостач» МОЗ України зроблено ряд узагальнених висновків і розроблено низку пропозицій дійсних облікових проблем.

1. Основними напрямками удосконалення обліку основних засобів у першу чергу є раціоналізація та уніфікація форм первинних документів як носіїв інформації. Процес документування повинен бути цілісною, єдиною системою взаємопов'язаних, взаємоузгоджених показників, які охоплюють увесь комплекс облікових процедур з виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації.

2. Реалізація та практичне використання розроблених альтернативних напрямів у документуванні облікової інформації про основні засоби ДП «Укрмедпостач» МОЗ України призведе до:

- по-перше, зменшення кількості первинних документів а також прискорення руху облікової інформації;
- по-друге, підвищення ефективності контролю за виконанням документів і прийняттям обґрунтованих рішень в системі управління основними засобами;
- по-третє, підвищення ефективності роботи як окремих працівників (матеріально-відповідальних осіб, бухгалтерів), так і підприємства в цілому;
- по-четверте, зниження витрат на розмноження, передачу та зберігання значної кількості копій паперових документів.

Такий підхід надасть можливість уніфікувати та спростити порядок документування операцій, сприятиме підвищенню інформаційних потоків господарюючого суб'єкта та здійсненню ефективних контрольних процедур за зберіганням, використанням та експлуатацією об'єктів основних засобів.

3. Отже, основними напрямками удосконалення обліку основних засобів на ДП «Укрмедпостач» МОЗ України є раціоналізація як кожної форми документів і реєстрів обліку, так і методів, і способів збирання, обробки і узагальнення облікової інформації, адаптованих до сучасних умов. Організація обліку основних засобів повинна бути цілісною, єдиною системою взаємопов'язаних, взаємоузгоджених способів і методів обліку, які охоплюють увесь комплекс облікових процедур з виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації, тому основними шляхами її удосконалення визначені наступні:

- вибір оптимальної за складом та обсягом облікової інформації, яка забезпечить реалізацію завдань, поставлених перед обліком основних засобів;
- розробка та запровадження удосконалених форм носіїв облікової інформації, найбільш адаптованих до структури, змісту та характеру інформації;
- розробка та запровадження раціональних схем документообороту, що дозволять із найменшими затратами трудових, матеріальних та фінансових ресурсів забезпечити своєчасне виконання поставлених завдань;
- розробка та запровадження раціональної технології вирішення облікових завдань, що забезпечить злагоджене функціонування облікового механізму.

4. У сучасних умовах господарювання ДП «Укрмедпостач» МОЗ України використовує для обліку основних засобів програму «1С: Підприємство». В інформаційній базі можна вести не тільки фінансовий облік, а й податковий та управлінський. Тому використання «1С: Підприємство» є альтернативним вибором для поліпшення обліку основних засобів на ДП «Укрмедпостач» МОЗ України.

РОЗДІЛ 3

ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ПІДПРИЄМСТВА

3.1. Організація внутрішнього аудиту основних засобів

В сучасних умовах функціонування підприємств особливої ваги набирає внутрішній аудит. Він є важливим «інструментом керівництва і підприємства для моніторингу ефективності і надійності систем управління підприємством» [40, с. 40]. Це потребує дослідження та розроблення нових методичних підходів для проведення внутрішнього аудиту .

Сучасні світові тенденції розвитку внутрішнього аудиту спрямовані не тільки на забезпечення надійності (достовірності) бухгалтерської/фінансової інформації через постійне здійснення контрольних процедур, а й на удосконалювання процесів управління ризиками, контролю й корпоративного управління. Єдине розуміння цих процесів забезпечують Міжнародні стандарти внутрішнього аудиту (МСВА), які розроблені Інститутом внутрішніх аудиторів.

МСВА регламентують порядок проведення внутрішнього аудиту та мають рекомендаційний характер. Вони поділяються на три групи: стандарти якісних характеристик, стандарти діяльності, стандарти практичного застосування.

Чітка і повна нормативно-правова система регулювання питань організації та методики проведення внутрішнього аудиту в Україні взагалі відсутня. Для сприяння його розвитку в Україні було створено професійну організацію внутрішніх аудиторів «Гільдія професійних внутрішніх аудиторів в Україні», основними напрями діяльності якої є: впровадження стандартів (у т.ч. і міжнародних) внутрішнього аудиту та Кодексу професійної етики в роботу вітчизняних фахівців системи контролю з

урахуванням особливостей законодавства України; розроблення на основі узагальнюючої практики науково-обґрунтованих методів та рекомендацій з питань внутрішнього аудиту.

Нині, зростає роль внутрішнього аудиту в прийнятті оптимальних управлінських рішень, оскільки він зосереджений не тільки на оцінці проблемних ситуацій на підприємстві, а на визначенні практичних рекомендацій їх перспективного розвитку.

Щодо внутрішнього аудиту основних засобів нами визначені мета, об'єкти, завдання, які представлені на рис. 3.1.

Одним із завдань внутрішнього аудиту є надання рекомендацій з питань управління ризиками. «Відомо, що внутрішній аудит допомагає організації досягти поставлених цілей, використовуючи систематизований і послідовний підхід до оцінки та підвищення ефективності процесів управління ризиками, контролю та корпоративного управління». Це потребує розроблення інструментарію управління ризиками в межах кожної їх зони, зокрема щодо основних засобів, та пропозицій і рекомендацій стосовно їх мінімізації. Це дозволило розширити завдання внутрішнього аудиту основних засобів.

Наступним етапом виконання аудиторського завдання є його планування. При його розробці аудитор проводить попередню оцінку ризиків, що відносяться до об'єкта аудиту. При цьому перевіряється плани, процедури та укладені контракти щодо об'єктів основних засобів, фінансова та бухгалтерська інформація, а також робочі документи попередніх аудиторських перевірок, пов'язаних з основними засобами.

Формування змісту загального плану внутрішнього аудиту залежить від розміру та складності завдань об'єкта, що перевіряється. На основі плану складають програму. Відповідно до МСВА 2240 – «Програма аудиту» внутрішні аудитори зобов'язані розробляти й документувати програми робіт, що дозволяють досягти мету завдання [67].

Мета внутрішнього аудиту основних засобів визначення достовірності бухгалтерського відображення основних засобів, контроль за їх ефективним використанням через систему управління ризиками та окреслення напрямів формування і розвитку ресурсного потенціалу на інноваційній основі.		
Об'єкти		Завдання
- основні засоби, як окремі інвентарні об'єкти, визначені за класифікацією відповідного підприємства; - інформація щодо операцій, пов'язані з документуванням, оцінкою, надходженням, рухом та реалізацією основних засобів; - інформація у фінансовій звітності в частині основних засобів; - аналітичний огляд ефективності використання основних засобів з метою надання рекомендацій щодо їх інвестиційності та інноваційності; - перевірка дотримання правових та методологічних основ операцій із землею та їх орендою; - операції та облікові записи із екологічної діяльності підприємства; - формування системи внутрішнього контролю та здійснення об'єктивного, дієвого контролю за використанням основних засобів; - рівень управлінських ризиків щодо основних засобів.		- дослідження виконання планів та процедур, пов'язаних з основними засобами та їх нормативно-правова відповідність; - аналіз господарських операцій, пов'язаних з основними засобами, як системи оцінювання їх продуктивності (інтенсивності) та ефективності; - здійснення заходів щодо забезпечення захисту основних засобів; - оцінка адекватності внутрішнього контролю щодо основних засобів; - дослідження якості управлінського персоналу із результативності їх дій за визначеними напрямками щодо середовища функціонування основних засобів та внесення конкретних пропозицій; - визначення комплексності нових підходів до виявлених ризиків, пов'язаних із функціонуванням основних засобів; - перевірка господарських операцій і облікових записів щодо таких об'єктів як земельні ділянки та прав їх оренди; - оцінка достовірності інформації щодо основних засобів у фінансовій звітності; - оцінка взаємодії показників в системі бухгалтерського обліку, звітності та оподаткування в частині основних засобів.
		Додаткові завдання - оцінка найбільш ефективних способів використання основних засобів, враховуючи ефективні шляхи реалізації стратегічних цілей інноваційно-інвестиційної політики підприємства; - оцінка фінансових можливостей та встановлення адекватних напрямів щодо придбання (формування) основних засобів, в т.ч. через здійснення орендних операцій; - виявлення рівня ризиків із використання основних засобів та здійснення заходів щодо усунення та попередження можливих втрат; - виявлення рівня управлінського персоналу у своїй взаємодії з факторами виробництва, фінансового та інвестиційного характеру щодо основних засобів; - організація управління якістю обліково-аналітичного забезпечення операцій з основними засобами, що завершується здійсненням відповідних керуючих впливів на здійснення цих процесів; - оцінка повноти і ефективності заходів, які вживаються для охорони навколишнього середовища; - оцінка свідчень про здійснені дії із основними засобами та відповідність їх тверджень нормам податковому обліку; - перевірка показників системи звітності в частині основних засобів відповідно стандартизації та потребам керівництва

Рис. 3.1. Мета, об'єкти та завдання внутрішнього аудиту основних засобів

У програмах аудиту обов'язково встановлюються процедури збору, аналізу, оцінки й документування інформації в процесі виконання завдання. Програма робіт повинна одержати схвалення до початку її виконання. Будь-які зміни програми повинні негайно затверджуватися [68].

Взагалі програма внутрішнього аудиту визначає порядок проведення аудиторських процедур, залежить від обсягу запланованого завдання та його значимості.

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

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

Головними напрямками діяльності служби внутрішнього аудиту для ДП «Укрмедпостач» МОЗ України вважаємо такі:

- здійснення оцінки та аналізу системи внутрішнього контролю та управління ризиками;
- перевірка підприємства зовнішніми аудиторами за участі фахівців служби внутрішнього аудиту;
- дослідження на підприємстві проблемних питань, пов'язаних зі зловживаннями, шахрайством та розкраданням майна.

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

- фінансовий аудит, що дозволить здійснювати перевірку показників фінансової звітності підприємств відповідно до нормативних вимог та наказу про облікову політику;
- аудит відповідності, в основі якого має бути перевірка щодо дотримання нормативно-правових актів та внутрішніх документів (стандартів, процедур, технічних умов тощо);
- аудит ефективності, що здійснює систематичне й об'єктивне дослідження діяльності підприємства, системи управління, бізнес-процесів і процедури з орієнтацією на досягнення поставлених цілей та оптимізацію усіх процесів з метою економії.

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

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

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

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

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

Фахівці служби внутрішнього аудиту на ДП «Укрмедпостач» МОЗ України повинні керуватись у своїй роботі спеціальними документами, тобто за визначеною організованою моделлю внутрішнього аудиту, узагальненою нами в табл. 3.1. Правильна організація роботи служби внутрішнього аудиту дозволить раціонально використати час та надати достовірні дані аудиту, не упустивши при цьому жодної його складової. Для впровадження в діяльність служби внутрішнього аудиту всіх перерахованих елементів системи менеджменту потрібні значні матеріальні, трудові і фінансові витрати, та не кожне підприємство може собі це дозволити.

У діяльності служби внутрішнього аудиту основним є здійснення перевірки відповідно до потреб керівництва підприємства з урахуванням

специфіки його діяльності. Тому, незважаючи на безумовні переваги наявності в організації служби внутрішнього аудиту, для забезпечення і управління якістю виконаних робіт аудитором необхідно орієнтуватись на застосування різних принципів побудови системи якості, які будуть відповідати потребам і потенціалу підприємства.

Таблиця 3.1

**Організаційна модель внутрішнього аудиту ДП «Укрмедпостач»
МОЗ України**

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

З урахуванням вище викладеного, вважаємо, що пріоритетним елементом для впровадження служби внутрішнього аудиту на ДП «Укрмедпостач» МОЗ України і з практичної точки зору виступає постійна перевірка діяльності, що дозволить забезпечити його фінансову стабільність та інвестиційну привабливість.

Досліджуючи питання створення внутрішнього аудиту на ДП «Укрмедпостач» МОЗ України, орієнтуємось на його цілі, принципи і функції, що він буде виконувати. Результатом дослідження даного питання виступає

запропонована розроблена модель внутрішнього аудиту на ДП «Укрмедпостач» МОЗ України (рис. 3.2).

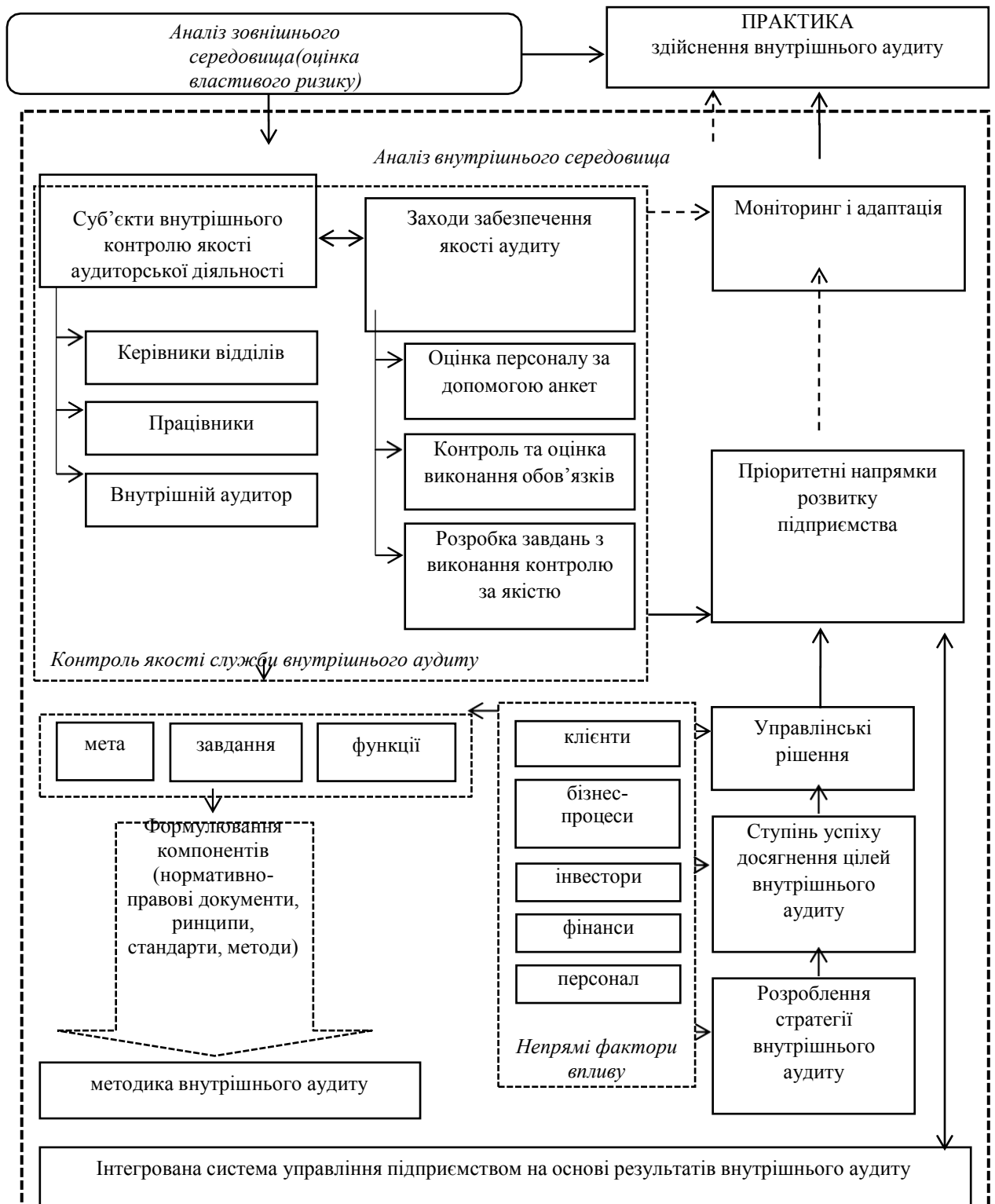


Рис. 3.2. Концептуальна модель внутрішнього аудиту в ДП «Укрмедпостач» МОЗ України

Дана модель внутрішнього аудиту дозволить посилити дієвість системи

управління функціонування ДП «Укрмедпостач» МОЗ України. У системі контролю якості служби внутрішнього аудиту використовуємо анкетне опитування, яке зводиться до формального переліку вимог до внутрішнього контролю якості служби внутрішнього аудиту, визначеного чинним законодавством і стандартами, а також індивідуальних внутрішніх вимог.

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

Так, дослідження в галузі вивчення процедур і методів вимірювання та оцінки якості служби внутрішнього аудиту [7, 15, 21, 22 та ін.] з метою вибору методу його оцінки свідчить про те, що найбільш прийнятним методом є експертний. При застосуванні даного методу на практиці велику роль відіграють знання і досвід експерта. Найбільш поширеними й ефективними формами експертизи є анкетування та інтерв'ювання.

Вони дозволяють поєднувати інформаційне забезпечення експертів із їх професійними знаннями. Доцільною у цьому плані видається розробка опитувальних листів, які включають питання, відповіді на які полягають у виборі однієї або декількох чітко сформульованих думок. Причому такі листи рекомендовано розробляти на основі типових, і при цьому враховувати моменти удосконалення процесу управління основними засобами.

3.2. Методика внутрішнього аудиту основних засобів

За результатами проведених досліджень пропонуємо методику внутрішнього аудиту основних засобів ДП «Укрмедпостач» МОЗ України представити за наступними напрямками:

- 1) ознайомлення з обліковою політикою підприємства щодо основних засобів (поняття, класифікація, методи обчислення амортизації тощо);
- 2) визначення рівня забезпечення бухгалтерії ДП «Укрмедпостач» МОЗ України чинними нормативними документами щодо обліку основних засобів;
- 3) дослідження результатів останньої інвентаризації основних засобів на підприємстві;
- 4) дослідження наказів керівництва про функціонування на підприємстві комісії зі списання основних засобів та визначення матеріально відповідальних осіб;
- 5) перевірка правильності ведення інвентарних карток та картотеки основних засобів;
- 6) дослідження даних синтетичного та аналітичного обліку та встановлення відповідності щодо балансу підприємства;
- 7) визначення орендованих основних засобів та дослідження договорів оренди щодо правильності ведення їх обліку.

Служба внутрішнього аудиту повинна використовувати комплексне дослідження об'єктів основних засобів, охопивши всі його аспекти при прийнятному рівні аудиторського ризику. Правильно організований процес проведення аудиту об'єктів основних засобів на підприємстві дозволить підвищити ефективність діяльності ДП «Укрмедпостач» МОЗ України. Орієнтуючись на цілі внутрішнього аудиту ДП «Укрмедпостач» МОЗ України, пропонуємо провести аудит об'єктів основних засобів за наступними напрямками: планування, перевірка, контроль, результативність (рис. 3.3).

Перед початком внутрішньої перевірки аудитор вивчає нормативно-правову документацію та особливості ведення обліку основних засобів у ДП «Укрмедпостач» МОЗ України, на основі вивченого матеріалу визначає обсяг перевірки та проводить її планування, у процесі якого розподіляє визначені елементи аудиту.

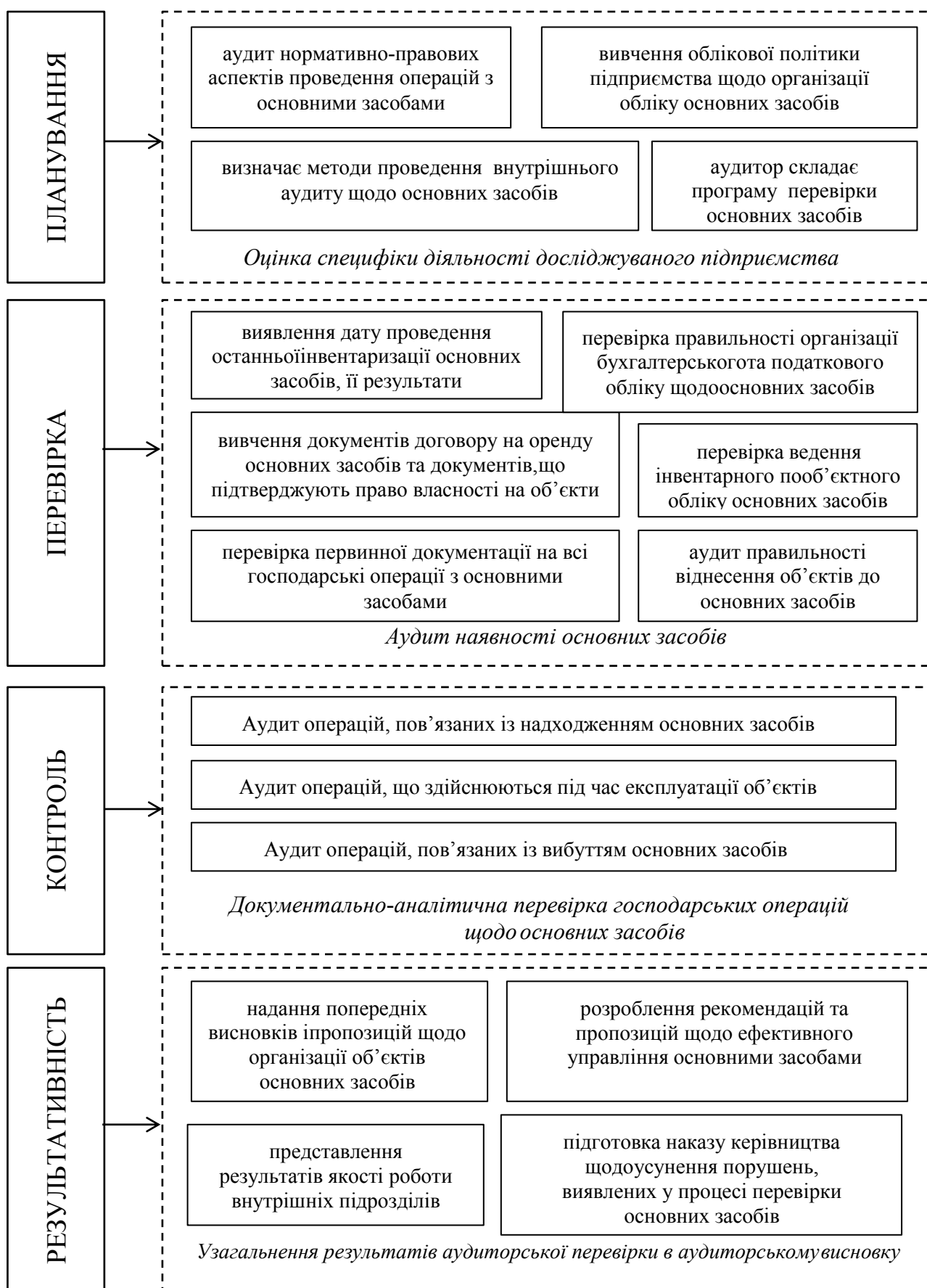


Рис. 3.3. Етапи проведення внутрішнього аудиту основних засобів ДП «Укрмедпостач» МОЗ України

Основне завдання служби внутрішнього аудиту на ДП «Укрмедпостач» МОЗ України полягає у правильній оцінці фінансового стану підприємства та визначенні комплексу заходів щодо збільшення прибутковості у довгостроковій перспективі розвитку.

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

Важливим завданням на етапі планування виступає адекватна оцінка об'єктів основних засобів на ДП «Укрмедпостач» МОЗ України, адже вони виступають базовим ресурсом, який служить для провадження діяльності в цілому.

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

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

Першочерговим завданням етапу контролю в аудиті виступає документально-аналітична перевірка всіх господарських операцій щодо об'єктів основних засобів. Оцінку операцій, пов'язаних із надходженням основних засобів, пропонуємо здійснювати за такими напрямками, а саме: придбання основних засобів за кошти, придбання основних засобів в обмін на інші активи, безоплатне отримання основних засобів, отримання основних засобів як внесок до статутного капіталу, отримання основних засобів в оренду.

Оцінку блоку операцій, які здійснюються під час експлуатації основних засобів, пропонується здійснювати за такою схемою: порядок обчислення

амортизаційних відрахувань, поліпшення (ремонт, реконструкція, модернізація тощо) основних засобів, порядок проведення переоцінки основних засобів, консервація основних засобів, порядок зменшення корисності основних засобів. Аудит операцій, пов'язаних із вибуттям основних засобів, пропонуємо здійснювати за наступними категоріями: продаж основних засобів за кошти, продаж основних засобів за бартер, безоплатна передача основних засобів, передача основних засобів як внесок до статутного капіталу, повернення орендного об'єкта основних засобів, ліквідація основних засобів.

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

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

Таким чином, з організаційної точки зору, дослідження зазначеного напряму проведення аудиту основних засобів є пріоритетним щодо його стратегічної орієнтації на конкретний результат, в тому числі з урахуванням рекомендованих принципів управління та відповідної побудови системи внутрішнього контролю. Складність опису даного підходу полягає в тому, що на практиці важко звести в єдине ціле велике різноманіття проведених оцінок щодо об'єктів основних засобів.

Важливим моментом у дослідженні питання внутрішнього аудиту основних засобів виступає оцінка його якості в ДП «Укрмедпостач» МОЗ України. Результати досліджень за даним напрямом представимо на рис. 3.4.

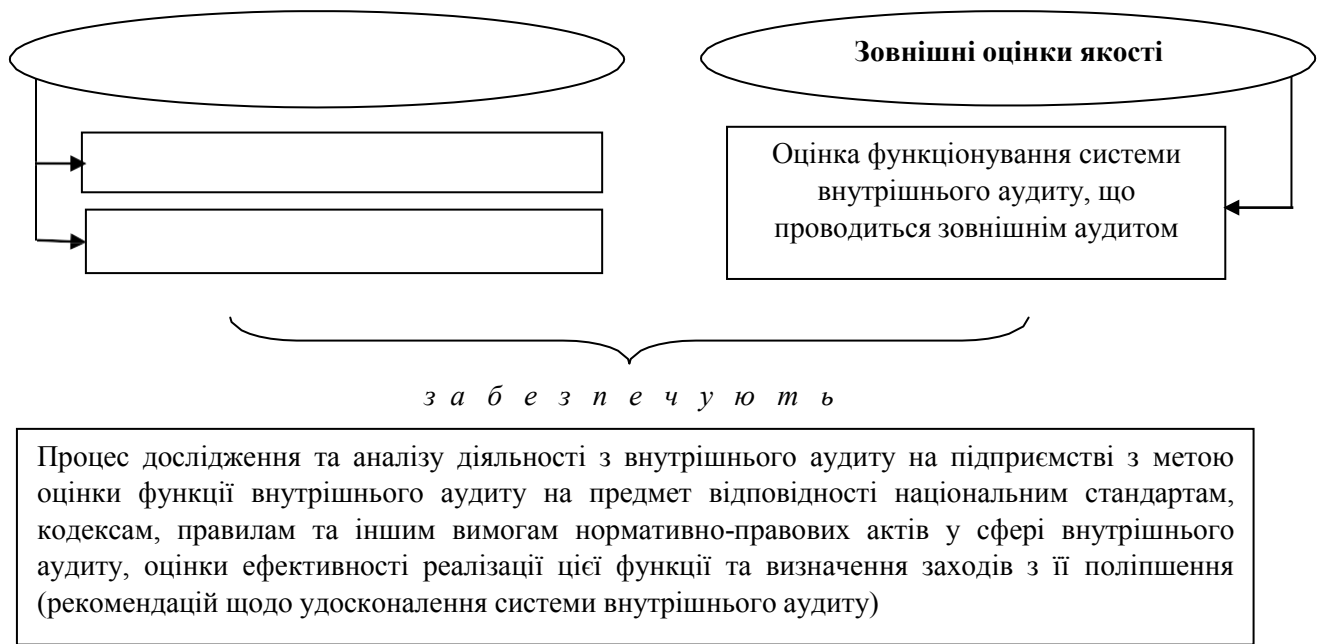


Рис. 3.3. Заходи з гарантування та підвищення якості внутрішнього аудиту в ДП «Укрмедпостач» МОЗ України

Оцінка якості внутрішнього аудиту в ДП «Укрмедпостач» МОЗ України, таким чином, проводиться керівником підрозділу внутрішнього аудиту (внутрішня оцінка якості) та іншими зовнішніми інституціями (зовнішня оцінка якості). Оцінювання якості відбувається як щодо роботи підрозділу внутрішнього аудиту зокрема, так і щодо діяльності з внутрішнього аудиту в ДП «Укрмедпостач» МОЗ України в цілому. При цьому також звертають увагу на діяльність вищого керівництва та керівництва операційних підрозділів, наприклад, у частині забезпечення керівником ДП «Укрмедпостач» МОЗ України належних умов для здійснення внутрішнього аудиту (забезпечення підрозділу необхідним технічним обладнанням, добору кадрів відповідної кваліфікації, забезпечення систематичного підвищення їх кваліфікації, вжиття відповідних заходів реагування за результатами проведення внутрішніх аудитів тощо).

При проведенні оцінок якості доцільно застосовувати також бенчмаркінг, тобто «оцінювати діяльність не лише з точки зору відповідності національному законодавству та стандартам, а й з точки зору порівняння з кращими практиками (національними та міжнародними)» [61, с. 6].

Особливістю внутрішнього аудиту, який дозволяє оцінити його якість на підприємстві, є те, що перелік питань, відповідно до яких здійснюється оцінка, має бути визначений внутрішніми документами. При цьому і внутрішня, і зовнішня оцінки здійснюються за ідентичними критеріями. Тому і питання теж мають бути ідентичними.

Пропонуємо провести дослідження відповідно до критеріїв оцінки діяльності ДП «Укрмедпостач» МОЗ України. Розглядаємо внутрішньогосподарську діяльність за результатами оцінювання (відповідність/ невідповідність) визначених критеріїв (за п'ятибальною системою), як це здійснюється в державному секторі. Для цього розмежуємо: 1 рівень «Становлення», 2 рівень «Розвиток», 3 рівень «Діяльність», 4 рівень «Зрілість», 5 рівень «Приклад») [61, с. 38–39].

Оцінка здійснюється за кожним із вищевказаних видів внутрішньо-аудиторської діяльності у вигляді відповідей на запитання за кожним ключовим і другорядним критерієм (відповідає чи не відповідає встановленому критерію).

У додатках методичного посібника «Оцінка якості внутрішнього аудиту в державних органах» [61, с. 6] детально прописані всі критерії для оцінки й визначення кінцевих її результатів. Однак в ньому відсутні рекомендації щодо того, яким чином можуть бути усунені виявлені недоліки, котрі негативно позначаються на якості аудиторської діяльності всередині суб'єкта господарювання.

На наш погляд, щодо кожного з вищевказаних рівнів доцільно провести наступні рекомендації. Пропозиції щодо організаційно-правових засад функціонування підрозділу внутрішнього аудиту ДП «Укрмедпостач» МОЗ України (1 аспекту) подані в табл. 3.2.

Перспективним напрямом удосконалення якості внутрішнього аудиту ДП «Укрмедпостач» МОЗ України є застосування засобів комп'ютерних інформаційних технологій, що дозволить оптимізувати практичну діяльність підприємств та надасть можливість її прогнозування.

Рекомендовані заходи, які доцільно реалізувати після проведення контролю якості внутрішнього аудиту на ДП «Укрмедпостач» МОЗ України

Рівні внутрішнього аудиту	Заходи з усунення недоліків
1 рівень «Становлення»	<i>1. Статус, структура та незалежність підрозділу внутрішнього аудиту:</i> - увести в штат сертифікованого аудитора (додаткові вимоги: стаж роботи не менше 1 року, освітній рівень – магістр, спеціалізація «Облік і оподаткування»). <i>2.Спроможність підрозділу забезпечити ефективну реалізацію функцій внутрішнього аудиту:</i> - здійснити аналіз посадових інструкцій та встановити можливі варіанти розширення обов’язків і повноважень внутрішніх аудиторів . <i>3. Дотримання вимог Кодексу етики працівників підрозділу внутрішнього аудиту:</i> - застосувати адміністративне (або фінансове) покарання за недотримання етичних норм щодо внутрішнього аудитора <i>4. Організаційно-правова взаємодія керівника підрозділу з керівником органу:</i> - впровадити безперешкодну комунікаційну мережу зв’язку внутрішнього аудитора з керівництвом різних ланок управління підприємством
2 рівень «Розвиток»	<i>1. Статус, структура та незалежність підрозділу внутрішнього аудиту:</i> - забезпечити проходження підвищення кваліфікації сертифікованого аудитора та інших працівників відділу внутрішнього аудиту (додаткові вимоги: отримання сертифіката, отримання диплома). <i>2.Спроможність підрозділу забезпечити ефективну реалізацію функцій внутрішнього аудиту:</i> - реалізувати в програмному продукті додаток «Внутрішній оперативний контроль (аудит)». <i>3. Дотримання вимог Кодексу етики працівників підрозділу внутрішнього аудиту:</i> - забезпечити участь аудиторів у психологічному тренінгу. <i>4. Організаційно-правова взаємодія керівника підрозділу з керівником підприємства:</i> - забезпечити телекомунікаційний комп’ютерний зв’язок у режимі реального часу.
3 рівень «Діяльність»	<i>1. Статус, структура та незалежність підрозділу внутрішнього аудиту:</i> - організація стажування, в тому числі закордонного. <i>2.Спроможність підрозділу забезпечити ефективну реалізацію функцій внутрішнього аудиту:</i> - комп’ютеризувати процес аудиту та формування звітної документації. <i>3. Дотримання вимог Кодексу етики працівників підрозділу внутрішнього аудиту:</i> - регулярне проведення психологічних та релаксаційних заходів і навчань (в т.ч. з питань аудиторської етики).
4 рівень «Зрілість»	<i>1. Статус, структура та незалежність підрозділу внутрішнього аудиту:</i> - забезпечити підвищення рівня заробітної плати аудитора. <i>2.Спроможність підрозділу забезпечити ефективну реалізацію функцій внутрішнього аудиту:</i> - оптимізувати функціональні повноваження аудиторів і технічну складову аудиту.
5 рівень «Приклад»	Закріплювати отримані результати через розвиток механізмів стимулювання до якісного виконання професійних обов’язків.

Проведений аналіз позитивних і негативних моментів щодо створення служби внутрішнього аудиту в ДП «Укрмедпостач» МОЗ України, в тому числі його функціонування для проведення аудиту основних засобів, дозволяє сформулювати ймовірні проблеми, а саме:

- розроблення внутрішніх стандартів аудиту відповідно до специфіки діяльності підприємства;
- кваліфікація фахівців щодо проведення внутрішнього аудиту на підприємстві;
- прийняття адекватних рішень щодо управління підприємством в умовах кризи;
- притягнення до відповідальності осіб, що допустили порушення у процесі діяльності;
- створення збалансованих взаємозв'язків між службою внутрішнього аудиту та підрозділами підприємства з метою надання консультацій щодо розкриття сутності процесів відповідно до повноважень аудиторів.

Отже, проведене нами дослідження показує важливість впровадження служби внутрішнього аудиту у діяльності ДП «Укрмедпостач» МОЗ України, що дозволить мінімізувати різноманітні ризики, пов'язані з веденням обліку і управлінням активами та зобов'язаннями. Роль внутрішнього аудиту в цьому контексті полягає у постійній перевірці та оцінюванні роботи підрозділів підприємства з метою забезпечення ефективного використання ними наявних ресурсів та зміцнення конкурентних позицій ДП «Укрмедпостач» МОЗ України.

3.3. Узагальнення результатів внутрішнього аудиту основних засобів

Завершальним етапом процесу внутрішнього аудиту основних засобів є формування підсумкової контрольної інформації. Ця інформація відображається в офіційних документах, що відображають думку аудитора щодо достовірності та правильності відображення інформації про основні засоби суб'єкта господарювання в обліку та фінансовій звітності.

У зв'язку з цим необхідно чітко визначати вимоги до структури, змісту й оформлення робочої документації внутрішнього аудитора.

Робоча документація аудиторської перевірки у ДП «Укрмедпостач» МОЗ України готується внутрішніми аудиторами і перевіряється керівником відділу внутрішнього аудиту. В цих документах подається перелік отриманої інформації, а також результати її аналізу.

Робоча документація внутрішньої аудиторської перевірки може зберігатися на паперових або магнітних носіях.

Якщо робоча документація внутрішнього аудитора зберігається не на паперових носіях, необхідно врахувати можливості її дублювання.

Внутрішні аудитори готують звіти, що стосуються фінансової інформації, і в робочій документації повинно зазначатися, чи підтверджується ця інформація необхідними бухгалтерськими записами.

Вся робоча документація з аудиту перевіряється на предмет підтвердження аудиторського звіту і правильності виконання всіх процедур його проведення. Здійснення такого контролю повинно мати документальне підтвердження.

Робоча документація внутрішнього аудитора належить до власності суб'єкта господарювання. Архіви робочої документації з проведення аудиту повинні знаходитись у відділі внутрішнього аудиту, і доступ до них мають тільки уповноважені особи.

Внутрішні та зовнішні аудитори (як правило) надають один одному

доступ до робочої документації. Доступ зовнішніх аудиторів до робочої документації внутрішніх аудиторів може надаватися лише з дозволу керівника підприємства або керівника служби внутрішнього аудиту.

Підсумкова інформація за результатами внутрішнього аудиту має бути оформлена Аудиторським звітом або іншим документом внутрішнього аудиту.

Аудиторський звіт містить організаційні аспекти (вступний розділ) та контрольну інформацію про відхилення (порушення, помилки) з рекомендаціями щодо їхнього усунення і запобігання в перспективі (основний розділ).

Відмітимо, що на сьогодні відсутня законодавчо затверджена форма Звіту внутрішнього аудитора. У ДП «Укрмедпостач» МОЗ України він структурно включає дві частини.

У першій частині наводяться завдання, обсяг та методи внутрішнього аудиту, а у другій – детально описуються висновки і рекомендації.

Пропонуємо удосконалити аудиторський звіт внутрішнього аудитора ДП «Укрмедпостач» МОЗ України за рахунок введення окремого третього розділу «Думка внутрішнього аудитора». Цей розділ повинен бути стислим і містити висновки за виявленими відхиленнями і ступенем їхньої суттєвості, заключну оцінку відносно достовірності й об'єктивності відображення в обліку і звітності основних засобів, доцільності їх здійснення, повноти і відповідності чинному законодавству, встановленими стандартами і нормами бухгалтерського обліку фінансово-господарської діяльності.

У цьому розділі також узагальнюються виявлені недоліки, порушення, та зловживання, що були допущені під час, до або після здійснення операцій.

Досліджуються також причини, що спричинили дані порушення та подаються пропозиції для їх усунення.

На відміну від Звіту незалежного зовнішнього аудитора, внутрішній аудитор не просто висловлює свою думку, а детально розглядає виявлені недоліки і пропонує шляхи їх вирішення.

Даний підсумковий документ складається з урахуванням стандартів та

методів проведення аудиту і підписується керівником відділу внутрішнього аудиту.

У своїй діяльності внутрішній аудитор повинен користуватися та розробляти наступні документи:

1. Запити про надання інформації щодо основних засобів та іншої (для всіх працівників та територіальних відокремлених структурних підрозділів).
2. Звіти та записки керівництву за результатами перевірок.
3. Довідки за результатами аудиту основних засобів.
4. Доповідні та службові записки.
5. Письмові консультації та відповіді на запитання з проблем бухгалтерського, податкового обліку та подання звітності.
6. Рекомендації щодо усунення виявлених під час аудиту недоліків.
7. Проекти розпоряджень, наказів, положень з питань організації та ведення бухгалтерського та податкового обліку, а також з питань функціонування системи внутрішнього контролю.
8. Електронні листи під час переписки з іншими працівниками підприємства.

За результатами наукового дослідження запропоновано до впровадження Довідку результатів внутрішнього аудиту основних засобів, яку пропонуємо скласти з чотирьох розділів:

I. Структура першого – вступного розділу довідки – для ДП «Укрмедпостач» МОЗ України може мати такий вигляд, який у принципі є універсальним для всіх підприємств:

1. Заголовок (найменування).
2. Повна назва підприємства (або об'єкта, який підпадав під аудит).
3. Прізвище внутрішнього аудитора, який проводив аудиторську перевірку.
4. Посилання на реквізити календарного плану діяльності відділу внутрішнього аудиту, відповідно до якого здійснено аудит.
5. Період і час проведення робіт.

6. Визначення межі відповідальності керівництва підприємства та аудиторів.

7. Масштаб аудиту і склад перевіреної документації (відповідно до плану).

8. Посилання на нормативну базу, якою керувався аудитор під час проведення аудиту.

II. У другому розділі довідки повинні бути чітко визначені об'єкт, предмет, мета, завдання, методи внутрішнього аудиту основних засобів.

III. У третьому розділі документально узагальнюються результати внутрішнього аудиту основних засобів: наводиться перелік виявлених порушень, помилок, зловживань, недоліків, що стосуються оформлення, здійснення, обліку та контролю операцій щодо основних засобів, а також обставин їх виникнення, і аналіз з'ясованих фактів.

IV. Четвертий розділ довідки внутрішнього аудиту основних засобів подає рекомендації та пропозиції щодо усунення виявлених недоліків, а також удосконалення обліку і контролю операцій щодо основних засобів.

На нашу думку, пропозиції та рекомендації внутрішніх аудиторів в обов'язковому порядку повинні бути розглянуті керівництвом підприємства, а також втілені у життя, в протилежному випадку немає сенсу здійснювати внутрішній аудит основних засобів взагалі.

Керівництво (власники) підприємства повинні бути впевнені у фаховості та професіоналізмі своїх внутрішніх аудиторів. Наприклад, за кордоном впровадження рекомендацій внутрішнього аудиту є нормою (характерною особливістю). IAS вимагають, щоб внутрішні аудитори переконались у прийнятті відповідних заходів за результатами перевірок. Для систематизації та документального оформлення даних дій пропонуємо створити відповідний документ для записів внутрішніх аудиторів. Якщо вони не будуть своєчасно виконані, внутрішній аудитор знову з ними стикатиметься і його робота виявиться неефективною з нераціональним затracанням часу.

Інформація робочих та звітних документів внутрішніх аудиторів є

конфіденційною (комерційною таємницею), а її носії – власністю відділу внутрішнього аудиту і зберігаються у спеціально обладнаному архіві.

Окрім забезпечення обмеженого доступу до аудиторських документів, керівник відділу внутрішнього аудиту також визначає порядок роботи архіву відділу внутрішнього аудиту і призначення особи, відповідальної за збереження документів.

Архів відділу внутрішнього аудиту поділяють на поточний і постійний. Інформацію, яка використовується неодноразово і необхідна для здійснення наступних аудиторських перевірок, доцільно зберігати в постійному архіві.

Призначення постійного архіву полягає у виключенні необхідності повторної підготовки нових робочих документів для позицій, що залишилися без змін; забезпеченні збереження інформації, що стосується облікової політики і системи внутрішнього контролю; збереження даних щодо вивчення тенденцій у роботі організації; забезпеченні документування здійсненої роботи; забезпеченні готовою інформацією нових працівників відділу.

Матеріали постійного архіву використовуються під час підготовки до проведення внутрішнього аудиту, зокрема і внутрішнього аудиту основних засобів.

Після кожної перевірки керівник робочої аудиторської групи зобов'язаний вносити в постійний архів зміни, нові документи. У випадку формування постійного архіву на електронних носіях доцільно створити окремий файл, в якому вказуються дані про внесення змін. Усі робочі документи аудитора, що формуються під час аудиторської перевірки, зберігаються в поточному архіві відділу внутрішнього аудиту.

Через визначений проміжок часу (3-5 років) документи поточного архіву відділу внутрішнього аудиту передаються в архів підприємства.

Успіх аудиторської перевірки основних засобів оцінюється наявністю рекомендацій щодо вирішення наявних і майбутніх проблем, а показником її якості є повнота аудиту, оптимальність витрат на її проведення та ефективність.

Економічна ефективність досягається за рахунок попередження порушень

у господарсько-фінансовій діяльності підприємства, своєчасного внесення необхідних змін у господарську діяльність, оптимальної облікової політики в частині основних засобів.

Вважаємо, що внутрішній аудит основних засобів є дієвим інструментом оцінювання ризиків, оскільки вся увага сконцентровується суто на операціях, пов'язаних із основними засобами. Це необхідно враховувати й при формуванні цілей аудиту. Зазначимо, що проведення аудиту основних засобів передбачає суттєвий аудиторський ризик.

Для доведення сумарного аудиторського ризику до прийняттого рівня аудитор повинен ретельно проаналізувати всі три складові аудиторського ризику й адекватно їх оцінити.

До факторів оцінювання внутрішнього ризику у ДП «Укрмедпостач» МОЗ України належать:

1. Результати попередньо проведеної аудиторської перевірки.

Показники реалізації системи внутрішнього контролю підприємства.

2. Чутливість до природних ресурсів.

Оцінка можливих відхилень від норми і відповідних наслідків цих відхилень.

3. Контрольне середовище.

Охоплює:

- внутрішню політику;
- процедури контролю;
- порядок виконання посадових обов'язків;
- фізичне збереження активів;
- професійну компетентність працівників.

4. Впевненість у ефективності управління підрозділом.

Відображає ступінь довіри керівництва внутрішнього аудиту до посадових осіб підрозділу.

5. Зміни у складі підрозділу.

Приклади змін – організаційна реструктуризація:

- швидкий розвиток організації;
- впровадження нових підсистем;
- нові положення нормативних актів;
- плинність персоналу.

6. Складність аудиту.

Характеризується:

- рівнем автоматизації процесів;
- складністю розрахунків;
- взаємозв'язком і взаємозалежністю окремих видів діяльності;
- складністю положень нормативних актів.

Як відомо, до складових аудиторського ризику належать: невід'ємний ризик, ризик контролю, ризик виявлення (невиявлення).

Невід'ємний ризик є ризиком викривлення залишку на рахунках (або класу операцій), який може бути суттєвим, окремо або разом із викривленням залишків на інших рахунках (або класів операцій), якщо припустити відсутність відповідних заходів внутрішнього контролю.

Тобто невід'ємний ризик фактично є ризиком підприємства-клієнта.

Відповідно до міжнародних стандартів аудиту ризик контролю – це ризик того, що викривленню залишку на рахунку (або класу операцій), які могли б виникнути і які могли б бути суттєвими, окремо або разом із викривленням залишків на інших рахунках (або класів операцій), не можна буде своєчасно запобігти (або виявити та виправити його) за допомогою систем бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю.

Ризик контролю у ДП «Укрмедпостач» МОЗ України треба оцінювати як високий. МСА 400 визначає ризик виявлення як ризик того, що аудиторські процедури по суті не виявлять викривлення залишку на рахунку (або класу операцій), які можуть бути суттєвими, окремо або разом із викривленнями залишків на інших рахунках (або класів операцій).

У ДП «Укрмедпостач» МОЗ України цей ризик аудитор може собі дозволити на вкрай низькому рівні, щоб нівелювати високий ризик за першими

двома складовими аудиторського ризику.

Відповідно до Практичної рекомендації Міжнародних стандартів професійної практики внутрішнього аудиту “керівник внутрішнього аудиту повинен розробити ризик-орієнтований план для визначення функцій внутрішнього аудиту, які відповідають цілям організації”.

При цьому Практична рекомендація 2110 визначає наступні цілі внутрішнього аудиту, спрямовані на вдосконалення процесу корпоративного управління [56]:

- 1) підтримання відповідних етичних принципів і цінностей у межах організації;
- 2) забезпечення ефективного управління діяльністю організації та її відповідальності;
- 3) надання інформації стосовно ризиків і контролю відповідним підрозділам організації;
- 4) координування діяльності та обмін інформацією між радою, зовнішніми і внутрішніми аудиторами та керівництвом.

Таким чином, запропонована до впровадження методика внутрішнього аудиту основних засобів забезпечуватиме надання керівництву ДП «Укрмедпостач» МОЗ України своєчасної й релевантної інформації про основні засоби для прийняття управлінських рішень.

Крім цього, на завершальній стадії внутрішнього аудиту основних засобів важливими є розробка пропозиції щодо виявлених недоліків та моніторинг їх виконання (рис. 3.4).

Завданням моніторингу є розробка необхідних процедур, спрямованих на тестування системи внутрішнього аудиту для забезпечення впевненості у високому рівні якості та надійності контролю.

Для цього реалізуються такі заходи.

1. Розробка програми моніторингу внутрішнього аудиту.

Програма моніторингу внутрішнього аудиту включає:

- перевірку дотримання нормативних вимог і умов;



Рис. 3.4. Узагальнення і моніторинг результатів внутрішнього аудиту основних засобів

перевірку наявності розроблених і прийнятих корпоративних стандартів;
оцінку системи підбору кадрів і програми підвищення кваліфікації працівників;

оцінку практичного здійснення всіх етапів аудиторської перевірки (від прийняття завдання до завершення аудиту та надання Звіту внутрішнього аудитора при правильному та повному оформленні робочої документації відповідно до нормативних документів);

оцінку інших факторів, що забезпечують необхідний рівень якості діяльності відділу внутрішнього аудиту і виконуваних завдань із аудиту.

2. Моніторинг контролю якості окремих аудиторських завдань.

Контроль якості виконання аудиторських завдань можливо здійснювати відповідно до шаблону контролю якості. При цьому кожне окреме питання

може мати власну оцінку, залежно від своєї значимості. Загальна сума балів розподіляється між окремими працівниками відділу внутрішнього аудиту та в кінцевому варіанті може впливати на оцінку ефективності роботи кожного аудитора та на об'єктивну оцінку визначення можливої суми винагороди за результатами діяльності кожного звітного періоду.

Перевірки окремих завдань повинні здійснюватися циклічно. Завдання, які відбираються для перевірки, мають включати як мінімум одне завдання на кожного керівника групи із завдань за період, що зазвичай становить не більше трьох років.

Схема організації перевірки включно з часом проведення окремих завдань залежить від багатьох чинників, які включають: розмір підприємства та відділу внутрішнього аудиту; кількість і географічне розташування офісів структурних підрозділів; результати попередніх моніторингових процедур; ступінь повноважень як персоналу, так і структурних підрозділів (наприклад, чи має право відділ внутрішнього аудиту структурного підрозділу проводити власні перевірки, чи перевірки призначає та проводить лише відділ внутрішнього аудиту головного офісу); природу та складність практики та організації діяльності підприємства; ризики, пов'язані із замовниками внутрішнього аудиту та конкретними завданнями [61].

Процес перевірки завершених завдань включає відбір необхідних завдань, які можуть бути відібрані без попередження робочої групи. Перевіряють завдання аудитори, що не входили до складу робочої групи, не здійснювали контроль якості виконання завдання. Для визначення обсягів перевірки особа, яка здійснює моніторинг, бере до уваги обсяг висновків незалежної зовнішньої перевірки. При цьому незалежна зовнішня перевірка не замінює власної внутрішньої програми моніторингу.

Керівник відділу внутрішнього аудиту повинен періодично готувати звіти, що підсумовують усі проблеми, виявлені системою контролю якості.

Питання, які здаються незначними при ізольованому розгляді процесів контролю, вивчені поряд із іншими аспектами, можуть виявити загрозливі

негативні тенденції. Вчасно не усунуті, такі тенденції здатні перетворитися у великі недоліки системи контролю якості.

Проведена в ході моніторингу оцінка кожного з недоліків повинна перетворитись у рекомендації з їхнього усунення.

Для підтримки системи контролю якості внутрішнього аудиту у ДП «Укрмедпостач» МОЗ України на відповідному рівні пропонуємо:

- обумовити процедури забезпечення стандартів якості служби внутрішнього аудиту при виконанні аудиторських завдань, а саме: проводити контроль за фаховим складом та підвищенням кваліфікації кадрів служби; розробити методичні вказівки відносно форми та складу робочих документів; запропонувати методологію узгодження розбіжностей у професійних судженнях працівників, зайнятих на одному завданні;

- сприяти підвищенню професійного рівня працівників: за допомогою обговорення сучасних аудиторських процедур, їхнього впливу на можливості вдосконалення роботи підприємства; у програмі керування кадрами надавати особливу увагу новачкам, включати у навчальні програми плани щодо підвищення їх кваліфікації;

- стимулювати працівників до навчання та підвищення кваліфікації; здійснювати поточну оцінку реалізованих завдань з метою виявлення відповідності досвіду роботи встановленим вимогам професійних об'єднань внутрішніх аудиторів.

3. Документування системи внутрішнього аудиту.

Відділ внутрішнього аудиту зобов'язаний застосовувати політику та процедури, що вимагають наявності відповідної документації, яка би містила опис кожного елемента системи контролю якості внутрішнього аудиту.

Таким чином, контроль якості внутрішнього аудиту є необхідним елементом системи управління діяльністю відділу внутрішнього аудиту.

Впровадження відповідної системи контролю якості забезпечує надійність результатів внутрішнього аудиту, підвищує ефективність рекомендацій та сприяє впевненості керівництва підприємства та його

власників у необхідності створення відділу внутрішнього аудиту та підтримки її іміджу й значення для підприємства.

Найвищою оцінкою ефективності служби внутрішнього аудиту є гарантія, що всі системи підприємства побудовані та функціонують адекватно, що необхідні механізми контролю вбудовано у кожний бізнес-процес і вони належно працюють.

Ефективність внутрішнього аудиту неможливо виміряти точно. Однак щорічно можна відслідковувати певні критерії, незважаючи на ті або інші недоліки більшості з них. Для аналізу продуктивності аудиту використовуються якісні та кількісні показники. Такі показники повинні демонструвати динаміку виконання річного плану відділу внутрішнього аудиту та витрати служби у розрізі проектів.

До показників ефективності діяльності внутрішнього аудиту основних засобів вважаємо за потрібне віднести:

- чисельність працівників відділу внутрішнього аудиту (слід зауважити, що доки відділ внутрішнього аудиту має у своєму розпорядженні достатньо співробітників, є можливість скорочувати чисельний склад, концентруючи увагу на областях високого ризику, підвищуючи таким чином показники продуктивності та ефективності служби);

- вартість утримання відділу внутрішнього аудиту: за умови підконтрольності ризиків та високої впевненості щодо нормального розвитку бізнесу в керівництва неминуче з'являється бажання знижувати витрати на аудит. Тож керівнику служби внутрішнього аудиту варто утримувати на високому рівні ефективність служби. Якщо робота служби внутрішнього аудиту покриває основні ризики діяльності, витрати, звичайно ж, не повинні зростати, якщо не будуть зростати ризики підприємства;

- кількість звітів про аудиторські перевірки (цей показник має недолік: вимагаються додаткові обумовлення через те, що для проведення аудиторської перевірки різних систем потрібні різні періоди часу. Таким чином, одного року може відбутися велика кількість аудиторських перевірок локальних систем, за

результатами яких буде підготовлено більше звітів, ніж іншого року, коли буде перевірено менше число систем, значних за розміром);

- кількість проведених за період аудитів із розрахунку на одного аудитора (недолік цього показника такий самий, що й у попереднього);

- кількість завершених аудитів порівняно із затвердженим планом або кількість аудитів, проведених у відповідності до бюджету (таку цифру завжди можна одержати, але, як показник продуктивності відділу, вона також має недолік: протягом року завжди трапляються позапланові аудиторські перевірки або розслідування, і це означає, що планові аудиторські перевірки можуть не відбутися або відбутися із зсувом термінів);

- кількість аудиторських рекомендацій (критерій є обмеженим для застосування: якщо аудитори будуть знати, що мірою ефективності роботи є число рекомендацій, це може спонукати їх надавати погано продумані або непродумані рекомендації для того, щоб збільшити кількісні показники роботи);

- відсоток виконаних аудиторських рекомендацій або кількість повторних аудиторських рекомендацій (може вказувати або на неефективність аудиторських рекомендацій, або на слабкість моніторингу їхнього виконання);

- пряме скорочення витрат чи економію від виконання рекомендацій аудиту (показник достатньо важко розрахувати об'єктивно);

- контроль за якістю (працівники, відповідальні за контроль якості робочих документів відділу внутрішнього аудиту, можуть розробити систему балів; чим більшою є кількість балів, тим вищою можна вважати якість роботи);

- задоволеність замовників аудиту (добрим показником ефективності є оцінка відділу внутрішнього аудиту тими, хто піддавався аудиторським перевіркам. Але знову ж її важко виміряти, хоча проведення періодичного опитування думок клієнтів представляється корисним).

Вважаємо, що створення програм оцінки якості та ефективності внутрішнього аудиту основних засобів у ДП «Укрмедпостач» МОЗ України

буде сприяти вдосконаленню якості послуг, які надаються відділом внутрішнього аудиту, та підвищенню рівня довіри до результатів аудиторських перевірок з боку користувачів аудиторських звітів.

Забезпечення правильності та надійності прийняття рішень в ідеалі повинно спиратися на систему внутрішніх регламентів корпоративної політики, а також на розгалужену систему планів. Зміст означених документів значною мірою залежить від діяльності підприємства, його структури, стратегічних цілей.

Щодо організаційних аспектів процесу підготовки та прийняття рішень, необхідна певна процедура підготовки, узгодження та винесення остаточного рішення.

При цьому вважаємо за необхідне врахувати:

- процес підготовки та процедуру розгляду проектів рішень (які служби та яким чином беруть участь, строки виконання робіт тощо);
- функції та повноваження служб і посадових осіб;
- системи планів з погляду ухвалення конкретного рішення.

Внутрішні аудитори повинні не лише рекомендувати запровадити чи посилити контроль, а й пропонувати змінити його систему там, де виявлено істотні ризики, що неадекватно управляються та контролюються [24].

З метою оцінки ефективності внутрішнього аудиту основних засобів доцільно провести тестування, у процесі якого отримати інформацію, яка стосується екологічної діяльності й витрат, що виникають у процесі її здійснення.

Таким чином, згідно із Стандартами внутрішнього аудиту підсумкова інформація за результатами внутрішнього аудиту повинна бути оформлена Аудиторським звітом або іншим документом внутрішнього аудиту.

Висновки за розділом 3

Дослідження проблематики внутрішнього аудиту основних засобів ДП «Укрмедпостач» МОЗ України і розвитку його інструментарію уможливило формування висновків та обґрунтування перспектив удосконалення цього важливого виду контролю.

1. У сучасних умовах необхідним є розроблення та впровадження такої ефективної системи контролю, яка би сприяла підвищенню використання основних засобів підприємства, економії, оптимізації та вдосконаленню господарських процесів, а також давала би можливість своєчасно виявляти та усувати помилки. Однією з перспективних форм системи внутрішнього контролю є внутрішній аудит основних засобів.

2. Актуальним для ДП «Укрмедпостач» МОЗ України є внутрішній аудит основних засобів. Кваліфікована служба внутрішнього аудиту здатна за допомогою інструментів, властивих ексклюзивно йому, не тільки перевіряти та діагностувати проблемні ситуації, але й прогнозувати їхню майбутню динаміку, а також формувати управлінські рекомендації відповідно до змін середовища.

3. На сучасному етапі розвитку ДП «Укрмедпостач» МОЗ України нарізним є впровадження у діяльності підприємства органу внутрішнього аудиту, оскільки система бухгалтерського обліку не надає повної інформації, необхідної для ухвалення управлінських рішень. Ціль запропонованої концептуальної моделі аудиту в конкурентному середовищі ДП «Укрмедпостач» МОЗ України полягає у створенні ефективної системи, яка спрямована на оцінювання господарських процесів та своєчасне прийняття рішень щодо ліквідації негативних впливів на діяльність суб'єкта господарювання.

4. За прикладом позитивного досвіду оцінювання (відповідність/ невідповідність) якості аудиту за визначеними критеріями в державному секторі за п'ятибальною системою. Для цього розмежовано: 1 рівень – «Становлення», 2 рівень – «Розвиток», 3 рівень – «Діяльність», 4 рівень –

«Зрілість», 5 рівень – «Приклад» та зроблено детальний опис підходів до оцінки.

5. На завершальному етапі внутрішнього аудиту основних засобів відбувається узагальнення інформації. Факти виявлених порушень мають бути викладені чітко, об'єктивно та повною мірою, з посиланнями на первинні або інші документи, які зафіксовані за обліком і підтверджують наявність зазначених фактів. У розробленій методиці внутрішнього аудиту основних засобів, яка включає чотири розділи, вказано об'єкт, предмет, мету, завдання, методи внутрішнього аудиту основних засобів, а також результати внутрішнього аудиту основних засобів (наводиться перелік виявлених порушень, помилок, зловживань, недоліків, що стосуються оформлення, здійснення, обліку та контролю операцій щодо основних засобів, обставин їх виникнення і аналіз з'ясованих фактів).

ВИСНОВКИ

У дипломній роботі проведено теоретичне узагальнення та наданні практичні рекомендації щодо вдосконалення обліку і внутрішнього аудиту основних засобів підприємства. Отримані результати дослідження дали змогу зробити такі висновки:

Основні засоби є невід’ємною і особливо важливою частиною будь-якого підприємства, без яких неможливо здійснення господарської діяльності. Аналізуючи, систематизуючи і узагальнюючи наукові праці багатьох учених та нормативно-правові акти, було досліджено економічну сутність основних засобів, порядок їх визнання, оцінки та класифікації.

В умовах економіки однією з умов ефективного функціонування підприємств є їх забезпеченість основними засобами. Оскільки саме основні засоби є тією рушійною силою за допомогою якої починає функціонувати підприємство, а в подальшому – розширювати свою діяльність. На даний момент в економічній літературі поняття «основні засоби» має широкую базу трактувань та визначень.

Основні засоби - матеріальні активи, які підприємство/установа утримує з метою використання їх у процесі виробництва/діяльності або постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік).

Для цілей бухгалтерського обліку відповідно до П(С)БО 7 основні засоби класифікуються за такими групами: земельні ділянки, капітальні витрати на поліпшення земель, будинки, споруди та передавальні пристрої, машини та обладнання, транспортні засоби, інструменти, прилади, інвентар, тварини та багаторічні насадження, інші основні засоби.

Податкова класифікація об’єктів основних засобів максимально наближена до їх класифікації в бухгалтерському обліку. Основні засоби та інші

необоротні матеріальні активи класифікуються за 16 групами.

Основні засоби підприємства у процесі експлуатації мають властивість зношуватися, втрачати свої первісні властивості. З метою накопичення фінансових ресурсів для подальшої заміни використовуваних об'єктів на нові підприємства поступово протягом строку їх корисної експлуатації нараховують їх амортизацію.

Основні засоби та їх знос є об'єктами бухгалтерського обліку, які підлягають впливу всіх елементів методу бухгалтерського обліку, амортизація основних засобів являє собою інструмент за допомогою якого здійснюється перенесення вартості основного засобу на новостворений продукт та не може підлягати документуванню чи інвентаризації, а застосовується при оцінці об'єкта основного засобу.

Характеристика фінансово-господарської діяльності підприємства та постановки аналітичної роботи на ДП «Укрмедпостач» МОЗ України дозволили дійти висновку, що організація бухгалтерського обліку на підприємстві організована на високому рівні, наявні і виконуються всі регламентуючі документи відповідно до вимог чинного законодавства.

Загальна величина капіталу у 2021 році становила 45424 тис. грн, що на 189354 тис. грн, або на 80,7% менше, ніж на кінець 2019 року та на 33415 тис. грн, або у 3,8 рази більше показника 2020 року.

Власний капітал ДП «Укрмедпостач» МОЗ України у 2021 році становив 13536 тис. грн, що на 6618 тис. грн, або на 95,7% більше, ніж на кінець 2019 року та на 6572 тис. грн, або на 94,4% більше показника 2020 року.

Середньорічна вартість основних засобів основного виду діяльності (за первісною вартістю) у 2021 році склала 18624 тис. грн. Так, у порівнянні з 2019 роком їх вартість зросла на 12828 тис. грн, або у 3 рази, а у порівнянні з минулим 2020 роком зросла на 12031 тис. грн., або у 2,8 рази.

Фондовіддача основних засобів у 2021 році становила 4,58 грн, що менше, ніж у 2019 році на 2,03 грн, або на 90,7% та на 1,45 грн менше, ніж у 2021 році, або на 24,0%.

Чистий дохід від реалізації товарів, робіт, послуг є основним обсяговим показником діяльності ДП «Укрмедпостач» МОЗ України, отже його зростання варто оцінити позитивно. Чистий дохід від реалізації у 2021 році становив 85306 тис. грн, що більше показника 2019 року на 47020 тис. грн, або у 2 рази та більше, ніж у минулому році на 45546 тис. грн, або у 2 рази.

Динаміка собівартості реалізації має також тенденцію до зростання, так, цей показник у 2021 році становив 43847 тис. грн, що на 16036 тис. грн., або на 57,7% більше, ніж у 2019 році та на 12644 тис. грн, або на 40,5% більше, ніж у 2020 році.

Аналіз валового прибутку ДП «Укрмедпостач» МОЗ України протягом 2019-2021 років свідчить, що валовий прибуток у 2021 році становив 41459 тис. грн, що на 30984 тис. грн, або у 4 рази більше, ніж у 2019 році, та на 32902 тис. грн, або у 5 разів більше, ніж у 2020 році.

За результатами операційної діяльності підприємство у 2021 році одержало прибуток у сумі 26799 тис. грн, що на 26625 тис. грн, або у 15 разів більше показника 2019 року та на 26375 тис. грн. або у 6 разів більше розміру прибутку 2020 року.

Чистий прибуток у 2021 році становив 21986 тис. грн, що на 21754 тис. грн. або на у 9,5 разів більше показника 2019 року, та на 21758 тис. грн., або у 9,6 разів більше розміру прибутку 2020 року.

Отже, показники діяльності підприємства ДП «Укрмедпостач» МОЗ України протягом аналізованого періоду необхідно оцінити позитивно, адже результатом його діяльності є отримання прибутку. Проведені розрахунки підтверджують тенденцію до покращення основних показників діяльності підприємства.

Розкрито сучасний стан та проблеми документального забезпечення обліку основних засобів. За результатами дослідження зроблено висновок, що основними шляхами удосконалення організаційних аспектів обліку основних засобів у першу чергу є раціоналізація та уніфікація форм первинних документів як носіїв інформації. Процес документування повинен бути

цілісною, єдиною системою взаємопов'язаних, взаємоузгоджених показників, які охоплюють увесь комплекс облікових процедур з виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації.

Первинний, синтетичний та аналітичний облік основних засобів ДП “Укрмедпостач” МОЗ України в основному відповідає вимогам, але система бухгалтерського обліку потребує певного удосконалення. Так, на підставі проведених досліджень, були виявлені наступні недоліки:

- у первинних документах з обліку основних засобів часто не всі реквізити заповнені, значна кількість інвентарних карток мають тільки електронний вигляд;

- на підприємстві не використовується рахунок 286 «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу» згідно з законодавством переведення основних засобів до необоротних активів і груп вибуття при реалізації;

- внутрішнє переміщення об'єктів не завжди оформлюється Актом приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів.

З метою удосконалення обліку основних засобів у за результатами дослідження визначено наступні шляхи:

- вибір оптимальної за складом та обсягом облікової інформації, яка забезпечить реалізацію завдань, поставлених перед обліком основних засобів;

- розробка та запровадження удосконалених форм носіїв облікової інформації, найбільш адаптованих до структури, змісту та характеру інформації;

- розробка та запровадження раціональних схем документообороту, що дозволять із найменшими затратами трудових, матеріальних та фінансових ресурсів забезпечити своєчасне виконання поставлених завдань;

- розробка та запровадження раціональної технології вирішення облікових завдань, що забезпечить злагоджене функціонування облікового механізму.

У сучасних умовах господарювання ДП “Укрмедпостач” МОЗ України

використовує для обліку основних засобів програму «1С: Підприємство». В інформаційній базі можна вести не тільки фінансовий облік, а й податковий та управлінський. Тому використання «1С: Підприємство» є альтернативним вибором для поліпшення обліку основних засобів на ДП “Укрмедпостач” МОЗ України.

Розроблена структура організаційно-інформаційної моделі здійснення аудиту на ДП “Укрмедпостач” МОЗ України та обґрунтовані принципи забезпечення ефективного проведення внутрішнього аудиту основних засобів (взаємозалежності; ієрархії; результативності; об’єктивності; ефективного використання; розвитку) враховують нормативно-правове забезпечення аудиторської діяльності в Україні. Запропоновані принципи дозволять відділу внутрішнього аудиту сформувати ієрархічну послідовність здійснення перевірки проблемних елементів системи, за результатами досліджень яких керівництво прийме обґрунтовані управлінські рішення для розвитку підприємства у конкурентному середовищі.

Запропонована модель аудиту в конкурентному середовищі ДП “Укрмедпостач” МОЗ України враховує кращі практики аудиторської діяльності та полягає у створенні ефективної функціональної системи у вигляді органу внутрішнього аудиту. Сформовані пропозиції щодо організації та методики внутрішнього аудиту забезпечать виконання ним завдань щодо підвищення ефективності використання основних засобів. Застосування на ДП “Укрмедпостач” МОЗ України внутрішніх підрозділів аудиту дозволить адекватно оцінити господарські процеси з використання основних засобів, своєчасно приймати рішення з ліквідації негативних впливів на діяльність підприємств та оптимізувати завдання відповідно до сучасних вимог і викликів менеджменту.