

ЗАТВЕРДЖЕНО

Наказ Вищого навчального закладу Укоопспілки
«Полтавський університет економіки і торгівлі»
18 квітня 2019 року № 88-Н

Форма № П-4.04

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

Інститут економіки, управління та інформаційних технологій
Форма навчання заочна
Кафедра бухгалтерського обліку і аудиту

Допускається до захисту

Завідувач кафедри _____ доц. В.А. Кулик
«___» листопада 2019 р.

ДИПЛОМНА РОБОТА

на тему: «Облік та аудит основних засобів підприємства»

(за матеріалами ПАТ «Павлоградський завод автоматичних ліній і машин»,
м. Павлоград)

зі спеціальності 071 «Облік і оподаткування»

за освітньою програмою «Облік і аудит»

ступеня «магістр»

Виконавець роботи Панченко Вікторія Віталіївна

_____ 26.11.2019 р.

Науковий керівник к.е.н., доцент Карпенко Євгенія Анатоліївна

_____ 26.11. 2019 р.

Полтава – 2019

ЗМІСТ

Вступ	3
Розділ 1. Теоретичні основи обліку та аудиту основних засобів	6
1.1. Економічна сутність, класифікація та оцінка основних засобів.....	6
1.2. Роль обліку та аудиту в управлінні основними засобами підприємства.....	17
1.3. Характеристика фінансово-господарської діяльності та постановки обліково-аналітичної роботи у ПАТ «Павлоградський завод автоматичних ліній і машин»	23
	33
Висновки за розділом 1	32
Розділ 2. Організація і методика обліку основних засобів у ПАТ «Павлоградський завод автоматичних ліній і машин»	35
2.1. Організація обліку та документальне оформлення руху основних засобів.....	35
2.2. Методика синтетичного та аналітичного обліку руху основних засобів.....	42
2.3. Напрями удосконалення обліку основних засобів.....	60
Висновки за розділом 2	75
Розділ 3. Організація і методика аудиту основних засобів	77
3.1. Організація і планування аудиту основних засобів.....	77
3.2. Методика проведення аудиту основних засобів	89
3.3. Оцінка основних засобів та шляхи підвищення ефективності їх використання у ПАТ «Павлоградський завод автоматичних ліній і машин»	99
Висновки за розділом 3	106
Висновки	108
Список використаних інформаційних джерел	115
Додатки	125

ВСТУП

На сучасному етапі, в умовах фінансової нестабільності та невизначеності, як ніколи гостро стоять питання правильності прийнятих тих чи інших інвестиційних рішень.

Економічний розвиток України залежить від ефективності функціонування суб'єктів господарства. Важливе значення приділяється основним засобам як головному елементу матеріально-технічної бази підприємства.

Діяльність кожного підприємства передбачає наявність засобів виробництва і відповідних матеріальних умов, які втілюються у основних засобах і є одним з найважливіших елементів продуктивних сил та визначають рівень їх розвитку.

Ефективність використання основних засобів залежить від організації своєчасного одержання надійної і досить повної облікової інформації. У цьому зв'язку зростає роль та значення обліку, як однієї з найважливіших функцій управління, та аудиту, як засобу підвищення достовірності облікових даних про основні засоби.

Бухгалтерський облік поступово адаптується до реалій господарювання, чому сприяє його гармонізація з міжнародними стандартами. Невідповідність вітчизняного бухгалтерського обліку світовій обліковій практиці перешкоджає інтеграції економіки України в світову економічну систему.

Проблеми обліку та аудиту основних засобів знайшли відображення у працях вітчизняних вчених: А. Алексєєвої, О. Бородкіна, Ф. Бутинця, Б. Валуєва, Ю.Вериги, С. Голова, Г.Зими, М.Зюкової, В. Єфіменка, А. Загороднього, Г. Кірейцева, М. Кужельного, В. Лінника, К. Назарової, Н. Самбурської, В. Сопка, Т. Сука а також у працях зарубіжних дослідників: Р. Каплана, Б.Нідлза, В. Палія, Я. Соколова, С. Стукова, В. Ткача, М. Ткача, Ч.Хорнгрена, А. Шеремета та інших.

Не дивлячись на досить велику кількість наукових видань та публікацій,

присвячених питанням обліку та аудиту основних засобів, деякі аспекти проблеми залишаються не до кінця вивченими та потребують подальшого уточнення.

Мета дипломної роботи – дослідити організацію та методику обліку та аудиту основних засобів підприємства та обґрунтувати напрями їх удосконалення.

Визначена мета та логіка розкриття проблеми зумовила постановку таких завдань дослідження:

- визначення економічної сутності класифікації та оцінки основних засобів;

- з'ясування ролі обліку та аудиту в управлінні основними засобами підприємства;

- характеристика фінансово-господарської діяльності та постановки обліково-аналітичної роботи у ПАТ «Павлоградський завод автоматичних ліній і машин»;

- дослідження організації обліку основних засобів;

- дослідження методики синтетичного та аналітичного обліку руху основних засобів;

- визначення напрямів удосконалення обліку основних засобів;

- узагальнення підходів до процесу організації аудиту основних засобів;

- дослідження існуючих методик проведення аудиту основних засобів

- оцінка та визначення шляхів підвищення ефективності використання основних засобів ПАТ «Павлоградський завод автоматичних ліній і машин».

Об'єктом дослідження є процеси обліку та аудиту основних засобів.

Предметом дослідження є теоретичні аспекти та діюча практика обліку та аудиту основних засобів.

Суб'єктом дослідження є Публічне акціонерне товариство «Павлоградський завод автоматичних ліній і машин».

Основою проведення дослідження є діалектичний метод пізнання економічних явищ і процесів у безперервному їх розвитку і взаємозв'язку. При

вирішенні поставлених завдань застосовувались загальнонаукові методи дослідження: логічного аналізу (при визначенні проблем і напрямків удосконалення методики і організації обліку та аудиту основних засобів); експертних оцінок і контрольних запитань (при обстеженні господарської діяльності товариства, оцінці системи внутрішнього контролю); наукової абстракції, індукції, дедукції (при дослідженні сутності основних засобів як економічної категорії, та об'єкта обліку; вивчення підходів до класифікації основних засобів); синтезу, групування, порівняння та графічний метод (при розробці напрямів удосконалення обліку та аудиту основних засобів); методи наукового пізнання економічних явищ (при уточненні оцінки основних засобів та її впливу на основні засоби); історичний, системний підходи та ін.

Теоретичною основою дослідження є законодавчі акти і нормативні документи, які визначають основні методологічні засади обліку та аудиту основних засобів.

Інформаційною базою дослідження стали матеріали Держкомстату України, наукові праці вітчизняних та зарубіжних економістів, дані бухгалтерського обліку і звітності ПАТ «Павлоградський завод автоматичних ліній і машин».

Наукова новизна одержаних результатів полягає в комплексному і системному теоретичному обґрунтуванні та практичному вирішенні низки питань щодо удосконалення організаційного та методичного забезпечення бухгалтерського обліку та аудиту основних засобів.

Практичне значення одержаних результатів полягає в узагальненні методики обліку та аудиту основних засобів, та обґрунтуванні шляхів покращення їх використання в сучасних умовах господарювання.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ТА АУДИТУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ

1.1. Економічна сутність, класифікація та оцінка основних засобів

Ефективне функціонування будь-якого підприємства, рівень і темпи росту виробництва продукції не в останню чергу залежить від забезпеченості підприємства основними засобами та від ефективності їх використання.

Будь-які господарські процеси здійснюються з використанням машин, обладнання, устаткування, які розташовуються у приміщеннях. Отже, матеріальною основою господарських процесів виступають насамперед засоби праці, які характеризують технічний та економічний рівень розвитку суспільства і є необхідним елементом виробництва, обігу та надання послуг. Сукупність засобів праці, що використовується в процесі виробництва або надання послуг має економічну форму основних засобів.

З погляду економічної категорії, основні засоби це частина постійного виробничого капіталу, яка виступає у формі засобів праці та поступово, протягом багатьох виробничих циклів, переносить свою вартість на виготовлений продукт або надані послуги.

Дж.С. Міль був першим з вчених, хто чітко вказав на багаторазову участь основного капіталу у виробничому процесі. "... значна частина капіталу, втілена в знаряддях виробництва, що відрізняються більш-менш тривалим існуванням яка використовується роллю у виробництві, не виключається з нього, а залишається в ньому, причому функція цієї частини капіталу не вичерпується одноразовим ужитком. До цього розряду капіталу відносяться будинки, машини й усі або велика частина предметів, іменованих приладами або інструментами. Довговічність деяких із них дуже значна, і їхнє існування як знарядь виробництва подовжується багаторазовим повторенням виробничих операцій. "Капітал, що існує в будь-яких із таких довговічних форм і дохід від

якого надходить протягом відповідно тривалого періоду, називається основним капіталом" [36, с.195].

Таким чином, Дж.С.Міль вказав на такі ознаки основного капіталу, як тривале існування, багаторазовий ужиток та одержання доходу від його використання протягом тривалого періоду.

К. Маркс зазначав, що засоби праці протягом усього процесу їх функціонування зберігають свою форму по відношенню до продукту. Після повного фізичного зносу вони йдуть на брукт та замінюються новими [2, с. 51].

К. Марксом визначено головну розбіжність між основним та оборотним капіталом, яка полягає у способі перенесення вартості на виготовлений продукт. Так, оборотний капітал (у формі матеріалів, заробітної плати) одразу і повністю переноситься на виготовлений продукт. А основний капітал (у формі будівель, устаткування і т.і.) звичайно не залишається одразу і повністю у виготовленому продукті, а переносить свою вартість на нього поступово, частинами [2, с. 77].

Облік основних засобів протягом багатьох сторіч полягав у описі майна, як це трактував ще Л. Пачолі: "Спочатку купець повинен ретельно скласти свій інвентар, тобто вписати на окремі листи або в окрему книгу все, що на його думку належить йому в світі як у рухомому, так і у нерухомому майні" [57, с.14].

Основні засоби складають основу матеріально-технічної бази організацій і підприємств і складають домінуючу частку у загальній вартості активів підприємства.

Порядок ведення бухгалтерського обліку основних засобів в Україні регламентується П(С)БО 7 «Основні засоби» [66], яким встановлено методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про основні засоби та інші необоротні матеріальні активи, а також розкриття інформації про них у фінансовій звітності.

Основні засоби – це матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх у процесі виробництва або постачання товарів, надання

послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік) [66].

Міжнародний стандарт фінансової звітності 16 «Основні засоби» трактує основні засоби як матеріальні активи, які використовуються підприємством для виробництва або поставки товарів чи послуг, для здавання в оренду іншим підприємствам або для адміністративних цілей, а також передбачається використання протягом більш ніж одного періоду [49].

Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів трактують основні засоби як матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх у процесі виробництва або постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких становить більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік) [47].

Відповідно до Податкового кодексу основні засоби це матеріальні активи, у тому числі запаси корисних копалин наданих у користування ділянок надр (крім вартості землі, незавершених капітальних інвестицій, автомобільних доріг загального користування, бібліотечних і архівних фондів, матеріальних активів, вартість яких не перевищує 6000 гривень, невиробничих основних засобів і нематеріальних активів), що признаються платником податку для використання у господарській діяльності платника податку, вартість яких перевищує 6000 гривень і поступово зменшується у зв'язку з фізичним або моральним зносом та очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких з дати введення в експлуатацію становить понад один рік (або операційний цикл, якщо він довший за рік) [62].

Об'єкт визнається активом, якщо:

- підприємство очікує одержати пов'язані з активом майбутні економічні вигоди;

– вартість активу для підприємства може бути достовірно визначена [66].

Наявність тих або інших засобів на конкретному підприємстві пов'язана із напрямком його діяльності, а також і з роботою допоміжних і обслуговуючих виробництв.

Групування основних засобів за галузевою ознакою, функціональним призначенням, використанням та ознакою належності зображено схематично на рис. 1.1.



Рис. 1.1. Класифікація основних засобів за галузевою ознакою, функціональним призначенням, використанням та ознакою належності

Основні засоби групуються за наступними ознаками:

1) за галузевою ознакою основні засоби поділяються на: промислові, господарські, сільськогосподарські, будівельні, транспортні, зв'язку.

2) за функціональним призначенням основні засоби поділяються на виробничі та невикористані.

Виробничими є ті основні засоби, які приймають безпосередню участь у

процесі виробництва і пов'язані зі створенням конкретного продукту, виконання робіт та надання послуг. Вони представлені будівлями. Спорудами, машинами, станками, устаткуванням та ін.

Основні засоби, які не приймають безпосередню участь у процесі виробництва, робота яких спрямована на забезпечення соціальних і культурно-побутових потреб працівників підприємства, називаються невиробничими.

3) за використанням основні засоби поділяються на діючі та недіючі.

Діючими є основні засоби, які приймають участь у роботі підприємства на даний час.

Недіючими, в свою чергу, є основні засоби, які не використовуються в даний період в господарській діяльності у зв'язку із тимчасовою консервацією або очікуванням часу введення їх в експлуатацію.

4) за ознакою належності основні засоби поділяються на власні та орендовані.

Власні основні засоби являються безпосередньо власністю підприємства і мають джерело свого утворення (внесок засновника до статутного капіталу, заборгованість перед постачальниками, цільове фінансування і цільові надходження та ін.).

Основні засоби, які використовуються на підприємстві, але не є його власністю, називаються орендованими.

П(С)БО 7 «Основні засоби» визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про основні засоби, а також розкриття інформації про них у фінансовій звітності [66].

Відповідно до п. 5.1 П(С)БО 7 «Основні засоби», для цілей бухгалтерського обліку основні засоби класифікують за такими групами:

- 1) Основні засоби:
 - інвестиційна нерухомість;
 - земельні ділянки;
 - капітальні витрати на поліпшення земель;
 - будинки, споруди та передавальні пристрої;

- машини та обладнання;
- транспортні засоби;
- інструменти, прилади, інвентар (меблі);
- тварини;
- багаторічні насадження;
- інші основні засоби.

2) Інші необоротні матеріальні активи:

- бібліотечні фонди;
- малоцінні необоротні матеріальні активи;
- тимчасові (нетитульні) споруди;
- природні ресурси;
- інвентарна тара;
- предмети прокату;
- інші необоротні матеріальні активи [66].

Об'єкти інвестиційної нерухомості не можуть відноситись до основних засобів, так як основні засоби, згідно з П(С)БО 7 «Основні засоби», це матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх у процесі виробництва або постачання товарів, надання послуг тощо. Необхідно у П(С)БО 7 «Основні засоби» додати визначення об'єкту інвестиційної нерухомості.

Відповідно до П(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість», інвестиційною нерухомістю є власні або орендовані на умовах фінансової оренди земельні ділянки, будівлі, споруди, які розташовуються на землі, утримувані з метою отримання орендних платежів та/або збільшення власного капіталу, а не для виробництва та постачання товарів, надання послуг, адміністративної мети або продажу в процесі звичайної діяльності [70].

Оцінка основних засобів це специфічна форма ціни, яка використовується для правильного визначення їх загальної вартості, складу та структури, величини амортизаційних відрахувань, собівартості продукції, а також прибутку та рентабельності роботи підприємства. Дуже важливо вірно оцінити

майно підприємств при зміні форм власності, акціонуванні та передачі в оренду.

Згідно П(С)БО 7 «Основні засоби» для оцінки основних засобів дозволяється використовувати такі види оцінки: історична (первісна) собівартість, справедлива вартість, переоцінена вартість, ліквідаційна вартість, залишкова вартість [66] (рис. 1.2).

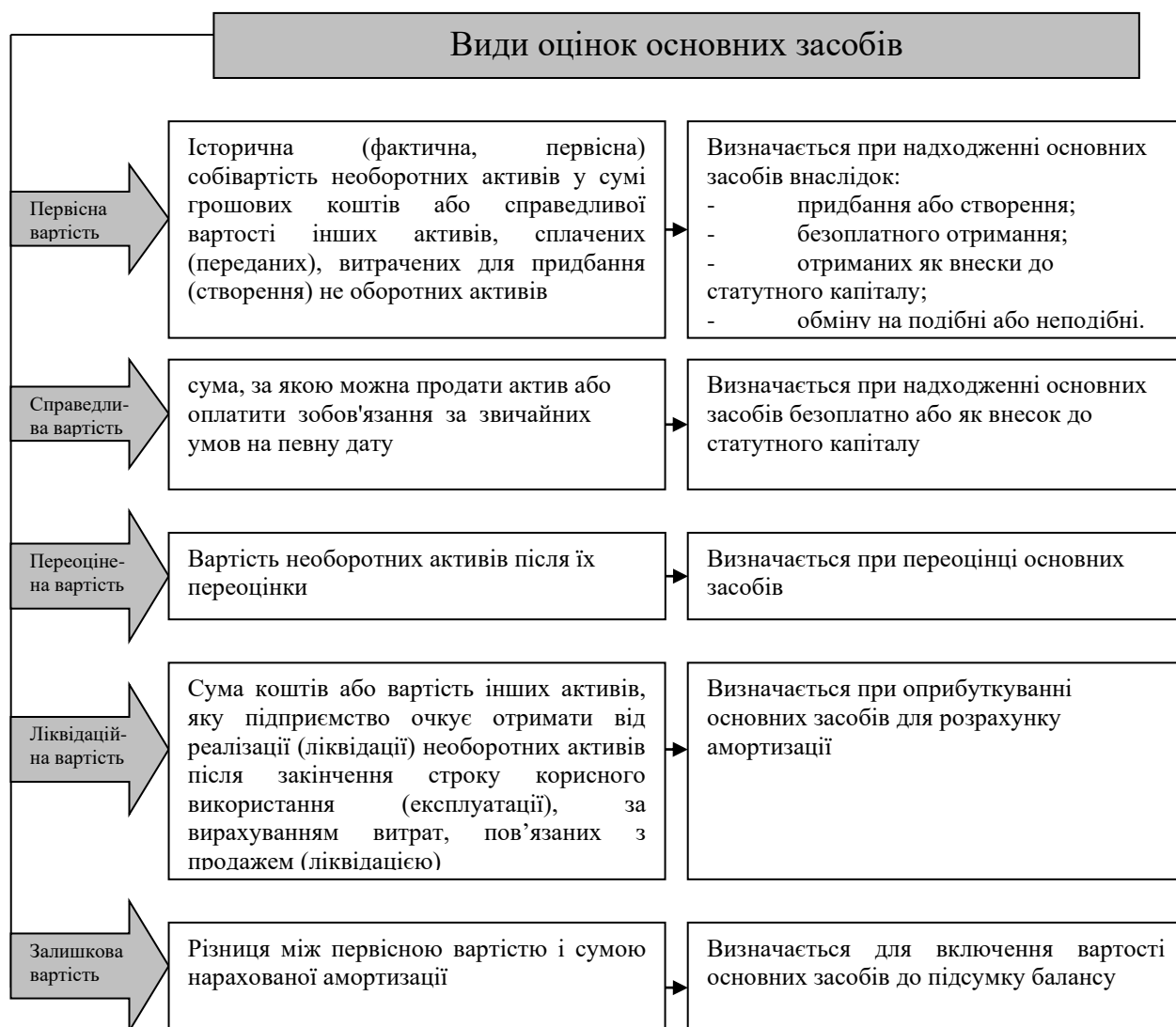


Рис. 1.2. Види оцінок основних засобів [12]

Історична собівартість – це первісна вартість, тобто, фактична сума грошових коштів або справедлива вартість інших активів, сплачених (переданих), витрачених для придбання (створення) необоротних активів [66].

Відповідно до П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств», справедлива

вартість – це сума, за якою можна продати актив або оплатити зобов'язання за звичайних умов на певну дату [67].

При цьому, справедлива вартість основного засобу визначається самим підприємством за ринковою вартістю, а в разі відсутності даних про його ринкову вартість – за відновною вартістю (теперішньою собівартістю придбання з врахуванням суми зносу на дату оцінки).

Тобто, цей вид оцінки дозволяє визначити реальну вартість основних засобів підприємства, яка відповідає даному моменту часу.

Придбані (створені) основні засоби зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю.

Первісна вартість - історична (фактична собівартість) необоротних активів у сумі грошових коштів або справедливої вартості інших активів, сплачених (переданих), витрачених для придбання (створення) необоротних активів [66].

Порядок визначення первісної вартості за національними та міжнародними стандартами обліку основних засобів узагальнено в табл. 1.1.

Таблиця 1.1

**Формування первісної вартості основних засобів за МСБО 16 [49] та
П(С)БО 7 [66]**

Напрямок	МСБО 16 «Основні засоби»	П(С)БО 7 «Основні засоби»
придбання в кредит	У разі якщо об'єкт надходить за допомогою залучення кредитів, то облік витрат на виплату відсотків здійснюється відповідно до МСБО 23 «Витрати на позики», залежно від того, чи є цей об'єкт кваліфікованим активом, а також від умов і обставин сплати таких відсотків.	Витрати на виплату відсотків за кредит не включаються до первісної вартості об'єкта.
обмін або не грошові операції	Собівартість такого об'єкта основних засобів оцінюється за справедливою вартістю, якщо операція обміну має комерційну сутність та справедливу вартість отриманого активу або відданого активу можна достовірно оцінити. Якщо придбаний об'єкт не оцінюється за справедливою вартістю, його собівартість оцінюють за балансовою вартістю відданого	Справедлива вартість основних засобів на дату отримання (при обміні на неподібний об'єкт). Залишкова вартість переданого основного засобу (при обміні на подібний об'єкт), але якщо вона вища за справедливу вартість отриманого об'єкту, визнається справедливою вартістю, а різниця відноситься до витрат періоду

Продовж. табл. 1.1

Напрямок	МСБО 16 «Основні засоби»	П(С)БО 7 «Основні засоби»
за рахунок грантів	Балансова вартість об'єкта основних засобів може бути зменшена на суму отриманих державних грантів (п.28), якщо таке фінансування було пов'язане з придбанням саме цього об'єкта. Облік отримуваних грантів регулюється МСБО 20 «Облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу». Метод зменшення вартості активів не називається МСБО 20 як єдиний, а висувається лише як альтернативний іншому методу – методу визнання грантів у доходах.	При первісному визнанні придбаних за рахунок урядових грантів (коштів цільового фінансування) об'єктів вартість цих активів на суму отриманих коштів зменшувати не дозволяється.
за рахунок пайових інструментів	Якщо за отримані активи компанія розраховується пайовими інструментами, в обліку така операція відображається за дебетом рахунка відповідних активів і за кредитом рахунка акціонерного капіталу; якщо ж грошовими коштами (сума яких еквівалентна вартості запропонованих пайових інструментів) – дебетується також рахунок відповідних активів, але кредитується у такому разі рахунок зобов'язань.	Методики обліку будь-яких операцій, в яких брали б участь пайові інструменти або їх (інструментів) вартість, у національному обліку не опрацьовано. Розрахунки з використанням пайових інструментів (або вартості таких) розглядаються тільки у контексті виплат працівникам
як внесок до статутного капіталу	Не передбачено	Погоджена засновниками (учасниками) підприємства справедлива вартість об'єктів основних засобів

Переоцінена вартість – вартість необоротних активів після їх переоцінки. Порівнюючи міжнародні та національні стандарти все ж можна простежити деякі розбіжності при обліку переоцінки основних засобів, що представлені в табл. 1.1.

При списанні суми дооцінки об'єкта на нерозподілений прибуток у МСБО 16 чітко прописано, що після дооцінки об'єкта сума дооцінки може списуватись на нерозподілений прибуток у частині перевищення «нової амортизації», після переоцінки, над старою амортизацією, до переоцінки [49].

**Відображення в обліку переоцінки основних засобів за МСБО 16 [49]
та П(С)БО 7 [66]**

МСБО 16 «Основні засоби»	П(С)БО 7 «Основні засоби»
Стандарт дає підприємству право обирати для відображення в обліку одну з двох моделей оцінки основних засобів після визнання: модель собівартості або модель переоцінки.	Підприємство може переоцінювати об'єкт основних засобів, тобто стандартом передбачено тільки одну модель.
Передбачено два методи перерахунку суми зносу: а) сума накопиченого зносу перераховується пропорційно до зміни валової вартості активу; б) сума зносу виключається з валової вартості активу.	Другий метод відсутній: передбачено використовувати лише перший (пропорційний) метод коригування накопиченого зносу.
Вказана норма є суто податковою, і, звичайно, не застосовується.	З прийняттям Податкового кодексу України внесено зміни до П(С)БО 7, зокрема, дозволено застосовувати «індексацію» вартості основних засобів залежно від офіційного рівня інфляції.

У П(С)БО 7 подібна теза є (п. 21), але її формулювання нечітке, і тому надає варіанти визначення суми до списання. Зокрема, вказано, що сума дооцінки може списуватись на нерозподілений прибуток « у сумі, пропорційній нарахуванню амортизації» [66].

Ліквідаційна вартість – сума коштів або вартість інших активів, яку підприємство очікує отримати від реалізації (ліквідації) необоротних активів після закінчення строку їх корисного використання (експлуатації). За вирахуванням витрат, пов'язаних з продажем (ліквідацією) [66].

Розглядаючи періодичність перегляду ліквідаційної вартості об'єкта, можна зробити висновок, що деякі норми представлені в МСБО 16, відсутні в П(С)БО 7 (табл. 1.3).

Залишкова вартість - визначається як різниця між первісною переоціненою вартістю основних засобів і сумою їх зносу. Залишкова вартість основних засобів, поряд із первісною, знаходить своє відображення у балансі підприємства.

Таким чином, нами визначено поняття основних засобів як економічної категорії, визначено критерії їх визнання, класифікацію та оцінку.

**Періодичність перегляду ліквідаційної вартості об'єкта за МСБО 16
[49] та П(С)БО 7 [66]**

МСБО 16 «Основні засоби»	П(С)БО 7 «Основні засоби»
Передбачено, що ліквідаційну вартість та термін корисної експлуатації об'єкта необхідно переглядати, принаймні, на кінець кожного фінансового року.	Така норма як чітка вказівка відсутня.
Вказано, що зміни ліквідаційної вартості та терміну корисного використання об'єкта основних засобів відображається як зміна облікових оцінок (а не облікової політики).	Таке положення відсутнє.

На основі порівняння національного та міжнародного стандарту бухгалтерського обліку основних засобів було встановлено, що між вітчизняними та міжнародними стандартами бухгалтерського обліку має місце ряд спільних положень. Та все ж у аспекті оцінки, переоцінки основних засобів, визнання їх первісної вартості, амортизації та вибуття є вагомими відмінності.

Відмінні риси між П(С)БО 7 та МСБО 16 можна пояснити тим, що міжнародний обліковий стандарт носить загальний рекомендаційний характер та не враховує національних особливостей ведення бухгалтерського обліку.

Із метою уніфікації П(С)БО 7 до МСБО 16 слід вирішити такі завдання:

- узгодити критерії визнання основних засобів та склад їх об'єктів у П(С)БО 7 з МСБО 16;
- передбачити в П(С)БО 7 такі методи нарахування амортизації основних засобів, які включено в МСБО 16;
- чітко сформулювати в П(С)БО 7 дії при списанні суми дооцінки об'єкта на нерозподілений прибуток.

Це дозволить гармонізувати національну систему обліку основних засобів відповідно до міжнародного облікового стандарту, в результаті чого будуть подолані певні неузгодженості в обліку основних засобів щодо їх придбання, використання та оцінки.

На сьогодні облік та аудит основних засобів формує інформаційну систему для менеджменту. А тому в наступному питанні з'ясуємо роль обліку та аудиту в управлінні основними засобами підприємства.

1.2. Роль обліку та аудиту в управлінні основними засобами підприємства

Управління включає в себе поєднання підсистем управління, зокрема підсистем обліку, аналізу, контроль . Синтез обліку й аналізу виявляється через виконання спільних функцій (інформаційна, аналітична, планування, контроль) та взаємодію через вхідні та вихідні інформаційні потоки [78].

Кожне підприємство, організація, установа як виробничої, так і не виробничої сфери створені з метою реалізації завдань, які визначені у їх установчих документах.

Належне функціонування кожного суб'єкта господарювання значною мірою залежить від обґрунтованості побудови на ньому облікової роботи та системи бухгалтерського обліку, яка є інформаційною базою управління та контролю за фінансово-господарською діяльністю підприємств, фірм, об'єднань.

Метою функціонування системи обліково-аналітичного забезпечення є формування та передача якісної обліково-аналітичної інформації для забезпечення та обґрунтованості прийняття управлінських рішень у системі управління її елементами на підприємстві.

Завданнями обліково-аналітичного забезпечення управління підприємством є:

- надання інформації для прийняття управлінських рішень;
- удосконалення обліку з урахуванням галузевих особливостей;
- оцінка ефективності діяльності з урахуванням особливостей обліку на підприємстві;
- опрацювання напрямів розвитку підприємства у межах загальнодержавних програм і концепцій;
- здійснення контролю і планування діяльності підприємства [78].

Як складова системи управління, обліково-аналітичне забезпечення дає можливість отримати та використовувати оперативну, релевантну інформацію,

яка дозволяє контролювати поточну діяльність підприємства, планувати його стратегію і тактику, оцінювати й аналізувати результати діяльності.

Облік як функція управління, забезпечує інформаційні потреби для прийняття рішень. Чим більш достовірною і оперативною буде інформація, створена у системі обліково-аналітичного забезпечення, тим швидше будуть прийняті рішення і ефективнішою діяльність.

Функція контролю може бути реалізована через системне проведення аудиту.

Враховуючи дослідження теоретичних аспектів, система обліково-контрольного забезпечення управління основними засобами – це єдність підсистем обліку, аналізу та контролю, які постійно взаємодіють через інформаційні потоки в процесі формування і передачі якісної інформації для забезпечення обґрунтованості та ефективності прийняття управлінських рішень. Тому нами визначено основні аспекти її концепції (рис. 1.3).

Метою функціонування вищевказаної системи є формування та передача якісної, достовірної обліково-аналітичної інформації для забезпечення та обґрунтованості прийняття управлінських рішень щодо основних засобів на підприємствах.

Об'єкт системи – підприємство, а предмет – інформація про господарські процеси. Які відбуваються на підприємстві з основними засобами.

Функціями системи обліково-контрольного забезпечення управління основними засобами та їх оновленням є інформаційна, облікова, аналітична, контрольна (зокрема аудит).

Для досягнення мети обліково-контрольна система повинна реалізувати такі завдання :

- надання інформації про господарські операції з основними засобами для прийняття управлінських рішень;
- виявлення напрямів удосконалення обліку основних засобів та їх оновлення з урахуванням галузевих особливостей;
- контролю ефективності використання основних засобів

підприємства.



Рис. 1.3. Концепція обліково-контрольного забезпечення управління основними засобами

Складовими системи є підсистеми обліку, аналізу та контролю. Підсистема обліку містить відповідні складові – фінансовий, управлінський обліку та облік з метою оподаткування. Підсистема аналізу – економічний, фінансовий, інвестиційний, стратегічний аналіз. Підсистема контролю включає зовнішній аудит та внутрішній контроль. Всі вони поєднані між собою через інформаційні потоки.

Облік основних засобів залежить від специфіки діяльності підприємства (виробництво, надання послуг, будівництво), характеру технологічних процесів і їх організації, специфіки продукції.

Тобто в різних галузях і навіть на різних підприємствах однієї галузі, організаційно-методичні елементи обліково-аналітичного забезпечення управління основними засобами будуть відрізнятись.

Як зазначає професор В. Ф. Максимова «при побудові системи бухгалтерського обліку слід виходити з того, що вона повинна бути спроможною оперативно реагувати на зміни у зовнішньому та внутрішньому середовищі економічних суб'єктів, формувати облікову інформацію в залежності від існуючих та можливих інформаційних потреб користувачів» [46].

Перед обліком основних засобів стоять такі завдання, які відображають послідовність виконання облікових робіт з обліку основних засобів:

- 1) правильне формування первісної вартості об'єктів основних засобів;
- 2) своєчасне і правильне оформлення документів, які відображають надходження, переміщення та вибуття об'єктів основних засобів;
- 3) своєчасне нарахування зносу та амортизації відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби»;
- 4) правильне відображення витрат, пов'язаних з ремонтом та підтриманням у робочому стані об'єктів основних засобів та за здійсненнями різних поліпшень об'єктів;
- 5) правильне та своєчасне визначення результатів від реалізації та іншого вибуття основних засобів;
- 6) контроль за збереженням об'єктів основних засобів, які поставлено на облік;
- 7) ведення аналітичного та синтетичного обліку основних засобів;
- 8) контроль за ефективністю використання, знаходження резервів підвищення ефективності роботи машин, устаткування тощо;
- 9) правильне та своєчасне відображення основних засобів у звітності;

10) оперативне забезпечення необхідною інформацією керівництва підприємства про стан основних засобів шляхом автоматизації обліково-аналітичних робіт на базі сучасних засобів комп'ютерної техніки.

11) проблеми обліку основних засобів, які можна розв'язати шляхом удосконалення форм первинної документації: введення додаткових показників, таких як, строк корисного використання (експлуатації) об'єкта, ліквідаційна вартість, справедлива вартість, сума дооцінки або уцінки об'єкта, метод нарахування амортизації. Такі показники доцільно ввести до Акту приймання-передачі основних засобів (ф. ОЗ-1) та інвентарної картки (ф. ОЗ-6).

Однією з форм фінансового контролю є оцінка фінансової звітності підприємства незалежним аудитором. ПАТ «Павлоградський завод автоматичних ліній і машин» оприлюднює фінансову звітність, а тому підлягає обов'язковому аудиту.

Сутність аудиту полягає у перевірці бухгалтерської звітності, обліку, первинних документів та іншої інформації стосовно об'єктів основних засобів підприємства з метою висловлювання незалежної думки аудитора про її достовірність в усіх суттєвих аспектах та відповідність вимогам законів України і національним положенням (стандартам) бухгалтерського обліку або іншим правилам відповідно до вимог її користувачів.

Проведення аудиту основних засобів є відповідальним етапом аудиту діяльності підприємства взагалі, що зумовлено складністю та важливістю обліку складових таких активів, їх значним впливом на фінансові показники підприємства.

Мета аудиту основних засобів полягає в одержанні належних і достатніх аудиторських доказів про те, що їх облік відповідає законодавчим і нормативним вимогам, а інформація про них у фінансовій звітності є достовірною в усіх суттєвих аспектах.

Мета аудиту зумовлює коло завдань, розв'язання яких сприяє її досягненню:

- 1) підтвердження реальності існування основних засобів на певну дату;
- 2) встановлення наявності прав власності на об'єкти основних засобів;
- 3) перевірка правильності документального оформлення надходження, використання та вибуття основних засобів;
- 4) підтвердження правильності ведення аналітичного і синтетичного обліку основних засобів;
- 5) виявлення існування контролю за збереженням і ефективністю використання об'єктів;
- 6) перевірка правильності формування первісної вартості основних засобів;
- 7) підтвердження правильності нарахування амортизації;
- 8) перевірка законності і правильності відображення в обліку операцій з основними засобами;
- 9) підтвердження правильності і достовірності подання інформації про основні засоби у фінансовій звітності;

Таким чином, нами визначено, що система обліково-аналітичного є однією з підсистем загальної системи – підприємства, яка взаємодіє з іншими елементами даної системи та має відповідне місце, функції та завдання. Від інших систем управління обліково-аналітичне забезпечення відрізняється тим, що воно є цілісним, незмінним з визначеним набором теоретичних, концептуальних, організаційно-методичних елементів.

Система обліку підприємства є основною інформаційною базою для прийняття рішень її користувачами.

Роль бухгалтерського обліку полягає у наданні кількісних показників про наявність і рух матеріальних цінностей (основних засобів), а також якісних показників результативності здійснення господарських процесів.

Відповідно, до того, наскільки достовірна та своєчасна інформація обліку щодо основних засобів залежить і правильність рішення користувача фінансової звітності. З метою підтвердження інформації фінансової звітності підприємства здійснюється її незалежна оцінка – аудит.

1.3. Характеристика фінансово-господарської діяльності та постановки обліково-аналітичної роботи у ПАТ «Павлоградський завод автоматичних ліній і машин»

Основним видом діяльності ПАТ «Павлоградський завод автоматичних ліній і машин» є верстатобудування, що входить до галузі машинобудування. Тому доцільно розпочати характеристику фінансово-господарської діяльності товариства із дослідження специфіки розвитку машинобудування в Україні.

Машинобудування є провідною галуззю економіки, яка забезпечує економічне зростання, соціальний розвиток та науково-технічний прогрес, а тому значною мірою визначає економічний розвиток країни в цілому.

Сьогодні машинобудівний комплекс України об'єднує більше 30 великих галузей та 50 підгалузей, найбільш важливими серед яких є тракторне і сільськогосподарське машинобудування, верстатобудування, електротехнічне, транспортне машинобудування тощо.

На машинобудівельних підприємствах створюються засоби праці для підприємств інших галузей економіки, використовуючи досягнення наукових досліджень, передовий вітчизняний досвід та досвід розвинутих країн. Діяльність цих підприємств спрямована на виготовлення машин і обладнання, що забезпечують загальне зростання обсягів виробництва та продуктивності праці, зниження собівартості продукції. Крім того, машинобудування є пріоритетною галуззю економіки, що забезпечує конкурентоспроможність продукції як на внутрішньому, так і на зовнішньому ринку.

Для визначення тенденцій розвитку машинобудівної галузі проведемо порівняльний аналіз діяльності промислових та машинобудівних підприємств України. На основі статистичних даних держкомстату України у табл. 1.4 згруповані та наведені частки збиткових підприємств за 2008-2018 рр.

Як бачимо, за 10 останніх років найбільша частка збиткових промислових підприємств спостерігається у 2009 р. – 41,8%, 2008 р. – 41,1% та у 2017-2018 рр. – 40,8%.

Частка збиткових промислових та машинобудівельних підприємств України за період 2008-2018 роки [4], %

Частка збиткових підприємств	Роки										
	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
Промислові підприємства	41,1	41,8	39,9	37,5	36,5	34,7	33,4	38,9	40,3	40,8	40,8
Машинобудівні підприємства	35,9	38,4	36,7	34,3	33,3	33,33	30,8	36,0	39,3	37,6	33,4

Щодо підприємств машинобудування, то найбільша частка збиткових підприємств у 2016 р. – 39,3%. В цілому слід відзначити, що частка збиткових підприємств машинобудування після 2016 року зменшується.

Аналіз літературних джерел [38] та показники розвитку галузі дали змогу систематизувати та згрупувати основні тенденції, проблеми та перспективи розвитку машинобудування в Україні, що наведені в табл. 1.5.

Машинобудування є ключовою галуззю економіки України, практично «серцевиною» більшості галузей промисловості, тому її розвиток є дуже важливим. Однак, як бачимо з табл. 1.5 машинобудівна галузь України перебуває в скрутному становищі через наявність цілої низки проблем, що гальмують її розвиток.

Вирішення наявних нагальних проблем машинобудування дозволить підвищити не лише рівень діяльності галузі, а й покращити рівень економіки в цілому. Реалізація окреслених перспектив розвитку машинобудівної галузі значно прискорить темпи розвитку галузі та підніме її на якісно новий рівень, що сприятиме вирішенню практично всіх означених проблем.

Вищим органом управління ПАТ «Павлоградський завод автоматичних ліній і машин» є загальні збори акціонерів, які проводяться не рідше одного разу на рік. Також на заводі діє спостережна рада, ревізійна комісія та правління. Всі органи управління здійснюють свою діяльність згідно Статуту товариства і діючого законодавства України.

Тенденції, проблеми та перспективи розвитку машинобудування в Україні

Розвиток машинобудування	Тенденції	<p>I. 2008-2009 рр. – кризовий період розвитку машинобудування – спад виробництва, зниження обсягів реалізованої продукції на 29,5%, зменшення індексу промислової продукції, збільшення частки збиткових підприємств, зменшення кількості інноваційно-активних підприємств.</p> <p>II. Після 2009 р. – після кризовий період – поступове підвищення показників діяльності галузі.</p> <p>III. З 2010р. – тенденція до зростання – підвищення рентабельності машинобудування; збільшення кількості інноваційно-активних підприємств.</p>
	Проблеми	<p><i>Галузеві:</i> відсутність державної підтримки галузі; наявність диспропорцій у розвитку галузевої структури, її невідповідність пріоритетам розвитку національної економіки; недостатнє використання ресурсного потенціалу машинобудівних підприємств через нераціональну структуру; слабкі позиції на ринку більшості машинобудівних підприємств; відсутність налагоджених внутрішніх ринків збуту (нерозвиненість інфраструктури); повільний розвиток підгалузей машинобудування; значний обсяг виробництва в тіньовому секторі.</p>
		<p><i>Технологічні:</i> застарілі технології виробництва та технічного складу; нераціональне використання наявних виробничих потужностей; висока зношеність основних фондів, відстала технічна основа; висока ресурсо-, енерго- та матеріаломісткість продукції машинобудування.</p>
<p><i>Фінансово-економічні:</i> низький рівень рентабельності та погіршення матеріально-технічної забезпеченості; відсутність джерел фінансування, фінансових механізмів та інструментів; недостатність обігових коштів, недосконалість механізму середньо- та довгострокового кредитування; нестійкий фінансовий стан (значна частка збиткових підприємств).</p>		
Перспективи	<p><i>Інноваційні:</i> відсутність масштабних інвестиційних проектів з оновлення виробництва; низькі темпи розробки, освоєння і випуску нової продукції.</p>	
	<p>поліпшення структури ресурсного потенціалу машинобудівних підприємств, приведення її у відповідність до вимог часу; застосування ефективних макроекономічних (державних) та мікроекономічних (внутрішньогосподарських) механізмів господарювання; покращення матеріально-технічного та інформаційного забезпечення; підвищення інноваційної активності та інвестиційної привабливості; розширення асортименту продукції машинобудування; освоєння виробництва нової конкурентоспроможної техніки; інтенсифікація процесів оновлення машинобудівної продукції й технічного переоснащення галузі; реконструкція ряду машинобудівних підприємств та закриття нерентабельних і збиткових підприємств.</p>	

Відповідно до статуту основними видами діяльності ПАТ «Павлоградський завод автоматичних ліній і машин» є такі:

28.41. Виробництво металообробних машин;

28.49. Виробництво інших верстатів;

33.12. Ремонт і технічне обслуговування машин і устаткування

промислового призначення.

Товариство також має право здійснювати інші види діяльності, які не заборонені законодавством.

Основними видом продукції, що випускалися на заводі у 2018 р. є:

випуск деревообробних верстатів;

випуск металообробних верстатів;

випуск вузлів верстатів:

послуги з технічного обслуговування і ремонту верстатів, а також устаткування та обладнання для залізничних колій.

Бухгалтерський облік у ПАТ «Павлоградський завод автоматичних ліній і машин» ведеться бухгалтерією на чолі з головним бухгалтером. Він діє на підставі посадової інструкції і забезпечує ведення бухгалтерського обліку з дотриманням єдиних методологічних засад, установлених Законом України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" з урахуванням особливостей діяльності підприємства і технологій оброблення облікових даних.

Головний бухгалтер на ПАТ «Павлоградський завод автоматичних ліній і машин»:

- здійснює контроль за дотриманням порядку оформлення первинних документів, відображення на рахунках бухгалтерського обліку всіх господарських операцій;

- забезпечує складання на основі даних бухгалтерського обліку фінансової звітності підприємства та її подання в установлені строки користувача;

- забезпечує складання статистичної звітності, подання її в установленому порядку до відповідних органів;

- за погодженням із директором підприємства забезпечує перерахування податків та зборів, соціальних внесків, проводить розрахунки з іншими кредиторами відповідно до договорних зобов'язань;

- здійснює контроль за веденням касових операцій;

- забезпечує збереження оброблених документів;
- організовує проведення інвентаризації.

Головний бухгалтер товариства має право представляти інтереси підприємства у взаємовідносинах з іншими організаціями та органами влади в межах своєї компетенції.

Бухгалтерський облік на ПАТ «Павлоградський завод автоматичних ліній і машин» ведеться з використанням журнально-ордерної системи обліку із застосуванням комп'ютерної програми «1С:Бухгалтерія 7.0».

Товариство веде бухгалтерський облік всіх господарських операцій шляхом безперервного документування їх відображення на рахунках бухгалтерського обліку методом подвійного запису згідно з планом рахунків бухгалтерського обліку застосовуючи для обробки облікових даних журнально-ордерну форму обліку.

У 2018 р. застосовувався План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань господарських операцій підприємства з урахуванням положень Інструкції, щодо застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій.

Для забезпечення стабільності облікової політики у товаристві розроблено і використовується "Положенням про організацію бухгалтерського обліку", як ґрунтується на основних принципах бухгалтерського обліку і фінансової звітності: автономності, обачності, послідовності, безперервності, повного висвітлення подій, превалювання сутності над формою, періодичності, нарахування та відповідності доходів і витрат.

Облікова політика ПАТ «Павлоградський завод автоматичних ліній і машин» забезпечує можливість надання користувачам фінансової звітності правдивої, повної та неупередженої інформації про фінансовий та майновий стан підприємства, доходи витрати і способи отримання фінансових результатів. Принципи облікової політики застосовувались при веденні бухгалтерського обліку та не змінювалася протягом 2016- 2018 р.

Бухгалтерський облік та складання фінансової звітності товариства здійснюється відповідно до Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні", міжнародних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, інших нормативних документів щодо ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні.

Фінансова звітність товариства постійно складається виключно на підставі даних бухгалтерського обліку .

Для здійснення своєї діяльності ПАТ «Павлоградський завод автоматичних ліній і машин» відкрило рахунки в іноземній та національній валюті в установах банку.

Контроль за діяльністю заводу здійснює спостережна рада та ревізійна комісія.

Ревізійна комісія проводить перевірку фінансово-господарської діяльності товариства за результатами фінансового року. Директор товариства забезпечує членам Ревізійної комісії доступ до інформації в межах, передбачених статутом. За підсумками перевірки фінансово-господарської діяльності за результатами фінансового року Ревізійна комісія готує висновок, в якому міститься інформація про підтвердження достовірності та повноти даних фінансової звітності за відповідний період та про факти порушення законодавства під час провадження фінансово-господарської діяльності, а також встановленого порядку ведення бухгалтерського обліку та подання звітності.

Також за ініціативою Ревізійної комісії, за рішенням Загальних зборів, Наглядової ради, Директора або на вимогу акціонерів, які на момент подання вимоги сукупно є власниками більше 10 відсотків простих акцій може проводитися спеціальна перевірка фінансово-господарської діяльності.

Засідання Ревізійної комісії скликаються її головою в разі необхідності, але не рідше одного разу на рік.

На підставі даних фінансової звітності ПАТ «Павлоградський завод автоматичних ліній і машин» (додатки А, Б, В) розрахуємо основні показники

фінансово – господарської діяльності товариства за 2016 – 2018 роки (додаток Г, табл. Г.1). Протягом аналізованого періоду майно ПАТ «Павлоградський завод автоматичних ліній і машин» мало стійку тенденцію до зниження, що ми розцінюємо як негативний фактор, адже опосередковано може свідчити про скорочення обсягів діяльності товариства і подальшої втрати своїх конкурентних переваг.

Так капітал товариства у 2018 р. становив 7869 тис. грн., що менше ніж у 2016 р. на 1745 тис.грн (або на 18,15%) та на 241 тис.грн (або на 2,97%) порівняно з 2017 р.

Аналогічна тенденція притаманна і власному капіталу товариства, який у 2018 р. становив 890 тис.грн, що менше ніж у 2016 р. на 1501 тис.грн (або на 62,78%) і менше 2017 р. на 223 тис.грн (або на 20,04%).

Негативно характеризує фінансовий стан ПАТ «Павлоградський завод автоматичних ліній і машин» абсолютна відсутність власного оборотного капіталу протягом аналізованого періоду.

Також протягом аналізованого періоду скорочується і позиковий капітал, який у 2018 р. склав 6979 тис.грн, що менше 2016 р. на 244 тис.грн (або на 3,38%) і на 18 тис.грн (або на 0,26%) порівняно з 2017 р.

Протягом аналізованого періоду у ПАТ «Павлоградський завод автоматичних ліній і машин» скорочується вартість необоротних активів, тоді як вартість оборотних активів навпаки зростає. Негативним є те, що при цьому зростання відбувається за рахунок запасів, що є найменш ліквідними оборотними активами.

Негативним є те, що при скороченні обсягу товарообороту ПАТ «Павлоградський завод автоматичних ліній і машин» зростає сума витрат протягом 2016-2018 років. Так у 2018 р. товарооборот скоротився на 1318 тис.грн (або на 45,59%) порівняно з 2016 р. та на 173 тис.грн (або на 9,91%).

Позитивним є скорочення витрат у 2018 р. порівняно з попередніми періодами. Так їх сума скоротилася на 278 тис.грн (або на 21,65%) порівняно з 2016 р. та на 1178 тис.грн (або на 53,94%). Аналогічну динаміку має і рівень

витрат товариства.

Характеризуючи фінансово-господарську діяльність ми дійшли висновку, що протягом всього періоду воно працювало неефективно, так як постійно було збитковим. Щоправда у 2018 р. розмір збитку від операційної діяльності скоротився на 279 тис.грн (або на 44,5%) порівняно з 2016 р. та на 1237 тис.грн (або на 78,04%) порівняно з 2017 р. Аналогічну динаміку має і непокритий збиток. Тому можна говорити про деяку оптимізацію операційної діяльності, мінімізацію його збитковості і покращення ситуації на кінець аналізованого періоду.

Продуктивність праці немає стійкої тенденції, вона у 2018 р. скоротилася на 17,14 тис.грн (або на 36,17%) порівняно з 2016 р., проте зросла на 2,97 тис.грн (або на 10,88%) порівняно з 2017 роком..

Фінансовий стан ПАТ «Павлоградський завод автоматичних ліній і машин» оцінимо за рахунок фінансових коефіцієнтів. Так коефіцієнт автономності вказує на відсутність фінансової незалежності товариства протягом всього аналізованого періоду. Так коефіцієнт автономності у 2018 р. порівняно з 2016 та з 2017 р. скоротився а 0,14 і на 0,02 відповідно.

Також нижче нормативного значення коефіцієнт маневрування, що свідчить про недостатню мобільність власного капіталу підприємства.

Негативним є абсолютна неспроможність товариства погасити свої короткострокові зобов'язання за рахунок оборотних активів, про що свідчать значення коефіцієнтів ліквідності, які значно нижчі від нормативних значень протягом всього аналізованого періоду.

Про фінансові стійкість підприємства судять за системою узагальнюючих та часткових показників. Розрахунок узагальнюючих показників дає змогу оцінити фінансовий стан суб'єкта дослідження, виходячи із ступеня забезпеченості товариства робочим капіталом.

Розрахунок узагальнюючих показників фінансової стійкості ПАТ «Павлоградський завод автоматичних ліній і машин» за 2016-2018 рр. здійснимо у табл. (додаток Г, табл. Г.2табл. 1.7).

Аналіз даних показників вказує на те, що у 2016 році товариство знаходилося у кризовому фінансовому стані, тоді як у 2017-2018 р. фінансовий стан може бути оцінений як передкризовий.

Протягом всього аналізованого періоду у товариства був відсутній запас фінансової стійкості, а також воно не мало джерел фінансування запасів.

Аналіз ліквідності балансу у порівнянні засобів (актив балансу), які згруповані за ступенем їх ліквідності і розміщені у порядку убування ліквідності, із зобов'язаннями (пасив балансу) які згруповані за строком їх погашення та розміщені у порядку зростання термінів проведемо на основі даних табл. 1.6.

Таблиця 1.6

Ліквідність балансу ПАТ «Павлоградський завод автоматичних ліній і машин» (станом на кінець року) за 2016-2018 рр. (тис. грн.)

Активи	2016 р.	2017 р.	2018 р.	Пасиви	2016 р.	2017 р.	2018 р.	Нестача або надлишок платіжного капіталу		
								2016 р.	2017 р.	2018 р.
A1	6	36	24	П1	6969	2187	2169	-6963	-2151	-2145
A2	256	223	204	П2	235	4791	4791	21	-4568	-4587
A3	4618	5356	6097	П3	0	0	0	4618	5356	6097
A4	3996	1754	1659	П4	2391	1113	890	1605	641	769

Аналіз даних табл. 1.8 свідчить про відсутність абсолютної ліквідності балансу, так як найбільш ліквідні активи не покривають найбільш термінові зобов'язання протягом всього аналізованого періоду.

Провівши аналіз фінансового стану ПАТ «Павлоградський завод автоматичних ліній і машин» за останні три роки було виявлено його сильні і слабкі сторони і оцінено фінансовий стан як передкризовий, про що свідчить:

недостатній рівень фінансової незалежності від зовнішніх джерел фінансування;

відсутність власного оборотного капіталу;

збитковість товариства протягом аналізованого періоду;

недостатній рівень ліквідності та платоспроможності товариства.

З метою мінімізації негативних наслідків діяльності та забезпечення

конкурентоспроможності та рентабельності ПАТ «Павлоградський завод автоматичних ліній і машин» нами запропоновано деякі підходи до підвищення ефективності діяльності за рахунок:

- поступове зниження рівня заборгованості перед державним бюджетом та іншими кредиторами за рахунок коштів отриманих від реалізації продукції, товарів, робіт та послуг;

- продовження виробництва верстатів;

- перегляд асортиментної та цінової політики, пошук нових видів діяльності, зокрема виробництво машин і устаткування для сільського та лісового господарства за рахунок залучення коштів замовників;

- перехід на ресурсозберігаючі технології;

- оптимізація витрат;

- розширення маркетингової діяльності;

- підвищення аналітичної даних, що надаються системою обліку керівнику

А тому в наступному розділі дипломної роботи розглянемо організацію та методику обліку основних засобів та визначимо напрями його удосконалення.

Висновки за розділом 1

Дослідження теоретичні основи обліку та аудиту основних засобів підприємства надає можливості дійти наступних висновків:

1. Порядок ведення бухгалтерського обліку основних засобів в Україні регламентується П(С)БО 7 «Основні засоби». Відповідно до цього стандарту основні засоби – це матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх у процесі виробництва або постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і

соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік) [66].

2. Для цілей бухгалтерського обліку основні засоби класифікують на основні засоби: (інвестиційна нерухомість; земельні ділянки; капітальні витрати на поліпшення земель; будинки, споруди та передавальні пристрої; машини та обладнання; транспортні засоби; інструменти, прилади, інвентар (меблі); тварини; багаторічні насадження; інші основні засоби) та інші необоротні матеріальні активи (бібліотечні фонди; малоцінні необоротні матеріальні активи; тимчасові (нетитульні) споруди; природні ресурси; інвентарна тара; предмети прокату; інші необоротні матеріальні активи). Об'єкти інвестиційної нерухомості не можуть відноситись до основних засобів.

3. Існують такі види оцінки основних засобів: історична (первісна) собівартість, справедлива вартість, переоцінена вартість, ліквідаційна вартість, залишкова вартість. Формування первісної вартості основних засобів залежить від шляхів їх надходження на підприємство.

4. На основі порівняння національного та міжнародного стандарту бухгалтерського обліку основних засобів було встановлено, що між вітчизняними та міжнародними стандартами бухгалтерського обліку має місце ряд спільних положень. Та все ж у аспекті оцінки, переоцінки основних засобів, визнання їх первісної вартості, амортизації та вибуття є вагомі відмінності.

5. Система обліково-аналітичного забезпечення управління основними засобами – це єдність підсистем обліку, аналізу та контролю, які постійно взаємодіють через інформаційні потоки в процесі формування і передачі якісної інформації для забезпечення обґрунтованості та ефективності прийняття управлінських рішень. Тому нами визначено основні аспекти її концепції.

6. Суб'єктом дослідження у роботі є ПАТ «Павлоградський завод автоматичних ліній і машин». Його основними видами діяльності є: виробництво металообробних машин; виробництво інших верстатів; ремонт і технічне обслуговування машин і устаткування промислового призначення.

Бухгалтерський облік у товаристві ведеться бухгалтерією на чолі з головним бухгалтером. Він діє на підставі посадової інструкції і забезпечує ведення бухгалтерського обліку з дотриманням єдиних методологічних засад, установлених Законом України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" з урахуванням особливостей діяльності підприємства і технологій оброблення облікових даних. Контроль за діяльністю заводу здійснює спостережна рада та ревізійна комісія.

7. Провівши аналіз фінансового стану ПАТ «Павлоградський завод автоматичних ліній і машин» за останні три роки було виявлено його сильні і слабкі сторони і оцінено фінансовий стан як передкризовий, про що свідчить: недостатній рівень фінансової незалежності від зовнішніх джерел фінансування; відсутність власного оборотного капіталу; збитковість товариства протягом аналізованого періоду; недостатній рівень ліквідності та платоспроможності товариства.

З метою покращення діяльності товариства нами запропоновано деякі підходи до підвищення ефективності діяльності за рахунок: продовження виробництва верстатів; перегляд асортиментної та цінової політики, пошук нових видів діяльності; перехід на ресурсозберігаючі технології; оптимізація витрат; розширення маркетингової діяльності; підвищення аналітичної даних, що надаються системою обліку керівнику

РОЗДІЛ 2

ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА ОБЛІКУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ У ПАТ «ПАВЛОГРАДСЬКИЙ ЗАВОД АВТОМАТИЧНИХ ЛІНІЙ І МАШИН»

2.1. Організація обліку та документальне оформлення руху основних засобів

Однією з найскладніших ділянок обліку в методичному та організаційному аспектах були і залишаються основні засоби. Тому ця ділянка обліку потребує високого рівня організації.

Організація бухгалтерського обліку – це сукупність дій із 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 [81].

Як доречно зазначає професор Г. М. Давидов: «організація облікового процесу в цілому значною мірою залежить від галузевих особливостей підприємства...» [28], тому нами виділено галузеві особливості досліджуваного суб'єкта господарювання у попередньому питанні.

В сучасних умовах господарювання зростає потреба у реєстрації та формуванні інформації, що необхідна для контролю діяльності всього підприємства зовнішніми користувачами, та контролю структурних підрозділів підприємства внутрішніми службами.

Тому зараз існує потреба у інформаційній насиченості документації в цілому та документації основних засобів зокрема та підвищенні оперативності отримання облікової інформації про основні засоби для потреб управління підприємством.

Одиницею обліку основних засобів є інвентарний об'єкт. Згідно з П(С)БО 7 «Основні засоби» об'єктом основних засобів є закінчений пристрій з усіма пристосуваннями і приладдям до нього або окремих конструктивно відокремлених предметів, що призначений для виконання певних самостійних функцій, чи відокремлений комплекс конструктивно з'єднаних предметів одного або різного призначення, що мають для їх обслуговування загальні пристосування, приладдя, керування та єдиний фундамент, унаслідок чого кожен предмет може виконувати свої функції, а комплекс – певну роботу тільки в складі комплексу, а не самостійно [66].

З метою забезпечення контролю за збереженням об'єктів основних засобів та зручної організації обліку у ПАТ «Павлоградський завод автоматичних ліній і машин», кожному об'єкту, що поставлено на облік присвоюється інвентарний номер, за яким він обліковується до моменту вибуття з підприємства.

Тобто, присвоєний при надходженні на підприємство інвентарний номер зберігається за об'єктом протягом всього терміну його перебування на підприємстві. З метою запобігання можливим помилкам у бухгалтерському обліку інвентарні номери, що були закріплені за об'єктами, які вибули протягом п'яти років на підприємстві не використовуються.

Це сприяє попередженню можливих помилок при відображенні операцій, які пов'язані з надходженням та вибуттям об'єктів основних засобів ПАТ «Павлоградський завод автоматичних ліній і машин».

На підприємствах, які мають велику кількість об'єктів основних засобів доцільно нумерувати об'єкти за порядково-серійною системою. При цьому для кожної класифікаційної групи заздалегідь виділяти окрему серію номерів, кількість яких повинна бути достатньою як для наявних об'єктів, так і для тих, що мають надходити у майбутньому. Інвентарний номер наноситься на об'єкт фарбою або шляхом прикріплення металевих жетонів. У разі, коли об'єкт складається з різних частин, кожна з яких має різний термін корисного використання або експлуатації і обліковуються як окремі інвентарні об'єкти, то

на кожному з них проставляється окремий інвентарний номер.

Яким би чином не надійшов об'єкт основних засобів на підприємство, цей акт повинен бути документально оформлено відповідними первинними документами.

Первинні документи з обліку основних засобів – це відправна крапка бухгалтерського обліку. Тільки первинний документ є підставою для будь-якого бухгалтерського запису, який відображає здійснювану господарську операцію та в той же час є письмовим свідомством її здійснення.

На даний момент бухгалтерський облік об'єктів основних засобів ведеться підприємствами із застосуванням типових форм первинного обліку, затверджених Наказом Міністерства статистики України від 29.12.1995 року № 352 [74].

Таблиця 2.1

Первинні документи з обліку руху основних засобів

ПАТ «Павлоградський завод автоматичних ліній і машин»

Форма документа	Назва документа	Призначення документа
форма № ОЗ-1	Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів	Застосовується для: оформлення зарахування до складу основних засобів окремих об'єктів та обліку вводу їх в експлуатацію; переміщення із одного структурного підрозділу в інший; передачі основних засобів зі складу (із запасу) в експлуатацію за винятком тих випадків, коли введення об'єктів в дію повинно оформлятися в особливому порядку у відповідності до існуючого законодавства; виключення зі складу основних засобів при передачі іншому підприємству (організації) за плату, без оплати та в оренду
форма № ОЗ-2	Акт приймання-передачі відремонтованих, реконструйованих і модернізованих об'єктів	Форма застосовується для оформлення приймання-здачі основних засобів із ремонту, реконструкції та модернізації, виконаних власними силами, або сторонніми організаціями (підрядниками)
форма № ОЗ-3	Акт на списання основних засобів	Застосовується для оформлення витрат на вибуття основних засобів (крім автотранспортних засобів) при повному або частковому їх списанні (ліквідації)
форма № ОЗ-4	Акт на списання автотранспортних засобів	Застосовується для оформлення списання автомобіля вантажного чи легкового, причепа чи напівпричепа при їх ліквідації

Форма документа	Назва документу	Призначення документу
форма № ОЗ-5	Акт про установку, пуск та демонтаж будівельної машини	Застосовується при встановленні, запуску і демонтажі будівельної машини, взятої напрокат. Підписується представником машинопрокатної бази та механіком будівельної ділянки
форма №ОЗ-6	Інвентарна картка обліку основних засобів	Використовується для обліку усіх видів основних засобів пооб'єктно або для групового обліку однотипних об'єктів, що введені в експлуатацію в одному місяці, мають однакове призначення, характеристики й однакову вартість
форма №ОЗ-7	Опис інвентарних карток з обліку основних засобів	Застосовується для реєстрації інвентарних карток. Ця форма складається в одному примірнику в бухгалтерії
форма №ОЗ-8	Картка обліку руху основних засобів	Застосовується для обліку руху основних засобів за класифікаційними групами. Відкривається в бухгалтерії в одному примірнику
форма №ОЗ-9	Інвентарний список основних засобів	Форма призначена для пооб'єктного обліку основних засобів за місцем їх перебування з обліком матеріально відповідальних осіб
форми №ОЗ-15, №ОЗ-16	Розрахунок амортизації основних засобів	Використовується при нарахуванні зносу основних засобів

«Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів» (форма ОЗ-1) підписується комісією, склад якої зазначається в Наказі про облікову політику. Кожен об'єкт основних засобів зараховується окремим актом. Виняток становлять інвентар, інструменти, обладнання та подібні об'єкти, якщо вони однотипні та мають однакову вартість в одному календарному місяці [74].

Критична оцінка Наказу про організацію бухгалтерського обліку ПАТ «Павлоградський завод автоматичних ліній і машин», дозволила з'ясувати, що у ньому не визначено складу інвентаризаційної комісії.

Акти зберігаються протягом всього терміну експлуатації об'єкту та протягом трьох років і одного місяця після списання об'єкту з обліку за умови, що за цей період була проведена ревізія.

«Акт приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів» (форма ОЗ-2) складається в одному примірнику, якщо

ремонт, реконструкція або модернізація здійснювались господарським способом, та в двох – якщо стороннім підприємством (другий примірник передається підприємству, яке здійснювало роботу). На підставі акту вносяться зміни до наступних документів: ОЗ-6 «Інвентарна картка обліку основних засобів», ОЗ-14 «Розрахунок амортизації основних засобів (для промислових підприємств)», ОЗ-15 «Розрахунок амортизації основних засобів» (для будівельних організацій), ОЗ-16 «Розрахунок амортизації по автотранспорту» [74].

«Акт списання основних засобів» (форма ОЗ-3) «Акт на списання автотранспортних засобів» (форма ОЗ-4) складаються у двох примірниках і затверджуються керівником підприємства, потім передається в бухгалтерію, де на його підставі здійснюють запис до форми ОЗ-9 та вилучають картку форми ОЗ-6, що відображають у відомості форми ОЗ-7 [74].

«Акт про установку, пуск та демонтаж будівельної машини» (форма ОЗ-5) застосовується в будівельно-монтажних організаціях для оформлення передачі, установки та пуску будівельних машин та наступного їх демонтажу і передачі машинопрокатній базі. Акт підписується представником машинопрокатної бази та механіком будівельної ділянки [74].

«Інвентарна картка обліку основних засобів» (форма ОЗ-6) використовується для аналітичного обліку та узагальнення інформації про наявність та рух всіх типів основних засобів на підприємстві. Карти заводяться на кожен інвентарний об'єкт або групу однотипних об'єктів, які мають однакову вартість, введені в експлуатацію в один і той же час та знаходяться в одному підрозділі. Інвентарні картки заповнюються на підставі первинних документів з обліку руху основних засобів: ОЗ-1, ОЗ-2, ОЗ-3, ОЗ-4 при цьому картка вилучається [74].

На підставі інвентарних карток заповнюються такі форми: ОЗ-7, ОЗ-8, ОЗ-9.

Дані карток сумарно звіряють з реєстрами синтетичного бухгалтерського обліку.

Кожна картка ведеться в одному примірнику в бухгалтерії, але існує варіант обліку з веденням двох примірників цих форм: один примірник – в бухгалтерії, інший – за місцем експлуатації основного засобу, замість форми ОЗ-9. підприємства, які мають невелику кількість основних засобів, можуть вести їх пооб'єктний облік в інвентарній книзі (в розрізі видів основних засобів та за місцем їх знаходження).

На орендовані основні засоби картки форми ОЗ-6 не заводяться. Для аналітичного обліку таких засобів використовується копія інвентарної картки орендодавця, яка повинна бути отримана разом з орендованими основними засобами.

«Опис інвентарних карток по обліку основних засобів» (форма ОЗ-7) складається в одному примірнику бухгалтерією в цілях контролю за зберіганням інвентарних карток. Зареєстровані в описі картки розміщують у картотеці основних засобів, де їх групують за видами, а всередині видів – за місцезнаходженням. Картки недіючих основних засобів групують окремо. Вибуття об'єкту відмічається в картці, яка вилучається з картотеки діючих об'єктів, що відображаються в цьому описі [74].

«Картка обліку руху основних засобів» (форма ОЗ-8) заповнюється на підставі наступних форм: ОЗ-6, ОЗ-14, ОЗ-15, ОЗ-16.

«Інвентарний список основних засобів» (форма ОЗ-9) застосовується для пооб'єктного обліку основних засобів за місцем їх знаходження (експлуатації) по матеріально-відповідальних особах.

«Розрахунок амортизації основних засобів (для промислових підприємств)» (форма ОЗ-14), «Розрахунок амортизації основних засобів» (для будівельних організацій) (форма ОЗ-15), «Розрахунок амортизації по автотранспорту» (форма ОЗ-16) застосовується для визначення сум амортизації

автотранспортних засобів, що належать до нарахування у звітному місяці. Заповнюється на підставі інвентарних карток форми ОЗ-6 з урахуванням змін, внесених актом форми ОЗ-2 при прийманні-здачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів [74].

Узагальнення інформації про господарські операції з основними засобами ПАТ «Павлоградський завод автоматичних ліній і машин» здійснюється у облікових реєстрах.

Облікові реєстри (книги, відомості, журнали тощо) призначені для хронологічного, систематичного або комбінованого накопичення, групування та узагальнення інформації про господарські операції, що міститься у прийнятих до обліку первинних документах.

На документах, дані яких включені до облікових реєстрів, зазначають номери відповідних облікових реєстрів і порядкові номери записів в них (номер рядка). За документами, дані яких відображені в облікових реєстрах загальним підсумком, номер реєстру і номер запису вказують на окремому аркуші, який додається до зброшурованих документів.

В облікових реєстрах, показники яких переносять в Головну книгу або в інші облікові реєстри, роблять відповідну позначку про це у відповідному рядку реєстру.

Для узагальнення інформації про наявність та рух основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів та зносу необоротних активів, а також для відображення капітальних і фінансових інвестицій за журнально-ордерною формою обліку призначений Журнал 4 (за кредитом рахунків 10, 11, 12, 13, 14, 15, 18, 19, 35).

Аналітичний облік основних засобів, інших необоротних матеріальних активів (крім інструментів, приладів та інвентарю, малоцінних необоротних матеріальних активів, інвентарної тари, інших необоротних матеріальних активів), нематеріальних активів та зносу цих необоротних активів ведеться за кожним об'єктом окремо з розподілом на власні та отримані на умовах фінансової оренди, виробничі та невиробничі об'єкти необоротних активів в

картках обліку відповідних необоротних активів.

Записи в Журналі 4 ведуться на підставі первинних та зведених облікових документів (акта приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів, акта списання, розрахунку амортизації тощо).

Аналітичний облік основних засобів здійснює за місцями знаходження та матеріально відповідальними особами.

На підставі первинних та зведених документів інформація про основні засоби відображається на рахунках. А тому в наступному питанні доцільно дослідити методику синтетичного та аналітичного обліку основних засобів.

2.2. Методика синтетичного та аналітичного обліку руху основних засобів

Синтетичний облік основних засобів ведеться на рахунку 10 «Основні засоби». Рахунок 10 «Основні засоби» призначено для обліку й узагальнення інформації про наявність та рух власних або отриманих на умовах фінансового лізингу об'єктів і орендованих цілісних майнових комплексів, які віднесені до складу основних засобів, а також об'єктів інвестиційної нерухомості [35].

За дебетом рахунку 10 «Основні засоби» відображається надходження (придбаних, створених, безоплатно отриманих) основних засобів на баланс підприємства, які обліковуються за первісною вартістю, сума витрат, яка пов'язана з поліпшенням об'єкта (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо), що призводить до збільшення майбутніх економічних вигід, первісно очікуваних від використання об'єкта; сума дооцінки вартості об'єкта основних засобів.

За кредитом рахунку 10 «Основні засоби» відображаються вибуття основних засобів внаслідок продажу, безоплатної передачі або невідповідності критеріям визнання активом, а також у разі часткової ліквідації об'єкта

основних засобів, сума уцінки основних засобів.

Рахунок 10 «Основні засоби» має субрахунки, узагальнені в табл. 2.2

Таблиця 2.2

Характеристика субрахунків до рахунку 10 «Основні засоби»

Назва субрахунку	Характеристика субрахунку
100 «Інвестиційна нерухомість»	ведеться облік наявності та руху об'єктів інвестиційної нерухомості
101 «Земельні ділянки»	ведеться облік земельних ділянок Земельна ділянка – частина території, виділена в користування (або у власність) юридичній або фізичній особі. За дебетом відображається надходження на баланс підприємства земельних ділянок за їх первісною вартістю, а також сума до оцінки вартості землі (якщо вона здійснюється), за кредитом – вибуття (за вартістю, що склалася на дату вибуття) і сума уцінки
102 «Капітальні витрати на поліпшення земель»	ведеться облік капітальних вкладень у поліпшення земель (меліоративні, осушувальні, іригаційні та інші роботи)
103 «Будинки і споруди»	За дебетом відображається надходження на баланс підприємства будинків та споруд за їх первісною вартістю, сума до оцінки (якщо вона здійснювалася), а також витрати на добудову, реконструкцію та інші поліпшення, які проводились у ході експлуатації об'єкта: за кредитом – вибуття (за вартістю, що склалася на дату вибуття) і сума уцінки
104 «Машини й обладнання»	За дебетом рахунку відображається надходження на баланс підприємства обладнання (у тому числі різного роду машин) за їх первісною вартістю, сума до оцінки (якщо вона здійснювалася), а також витрати на модернізацію, реконструкцію та інші поліпшення, які здійснювалися під час експлуатації об'єкта; за кредитом – вибуття (за вартістю, що склалася на дату вибуття) і сума уцінки
105 «Транспортні засоби»	За дебетом відображається надходження на баланс підприємства транспортних засобів за їх первісною вартістю, сума до оцінки (якщо вона здійснювалася), а також витрати на різного роду поліпшення експлуатаційних властивостей об'єктів, які проводяться після введення їх в експлуатацію; за кредитом – вибуття (за вартістю, що склалася на дату вибуття) і сума уцінки
106 «Інструменти, прилади та інвентар»	За дебетом відображається надходження на баланс підприємства інструментів, приладів та інвентарю за їх первісною вартістю, сума до оцінки (якщо вона здійснювалася), а також витрати на різного роду поліпшення експлуатаційних властивостей; за кредитом – вибуття (за вартістю, що склалася на дату вибуття) і сума уцінки
107 «Тварини»	За дебетом відображається надходження на баланс підприємства одиниць тварин за їх первісною вартістю, сума до оцінки (якщо вона здійснювалася); за кредитом – і сума уцінки
108 «Багаторічні насадження»	За дебетом відображаються витрати на вирощування багаторічних насаджень і витрати на підтримку їх у продуктивному стані, сума до оцінки (якщо вона здійснювалася); за кредитом – вибуття (за вартістю, що склалася на дату вибуття) і сума уцінки (якщо вона здійснюється)
109 «Інші основні засоби»	ведеться облік основних засобів, які не включені до інших субрахунків рахунку 10 «Основні засоби»

Для обліку витрат на придбання або створення матеріальних і нематеріальних активів призначений рахунок 15 «Капітальні інвестиції». Для обліку витрат на придбання або виготовлення власними силами матеріальних активів, облік яких ведеться на рахунку 10 «Основні засоби» крім об'єктів будівництва та основного стада) використовується субрахунок 152 «Придбання (виготовлення) основних засобів». Сальдо за субрахунком 152 «Придбання (виготовлення) основних засобів» на звітну дату вказує на те, що об'єкт, який придбавається або виготовляється ще не введено в експлуатацію [35].

Типову кореспонденцію рахунків з обліку капітальних інвестицій наведено у табл. 2.3.

Таблиця 2.3

Типова кореспонденція рахунків з обліку капітальних інвестицій

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1.	Відображено придбання устаткування, що не потребує монтажу, інструменту, інвентарю, меблів тощо	15 "Капітальні інвестиції"	63 "Розрахунки з постачальниками та підрядчиками"
	ПДВ	641 "Розрахунки за податками"	63 "Розрахунки з постачальниками та підрядчиками"
2.	Відображено витрати на проектні, будівельно-монтажні роботи за рахунками підрядчиків і проектних організацій	15 "Капітальні інвестиції"	63 "Розрахунки з постачальниками та підрядчиками"
	ПДВ	641 "Розрахунки за податками"	63 "Розрахунки з постачальниками та підрядчиками"
3.	Відображено витрати на транспортування і монтаж безоплатно отриманих основних засобів	15 "Капітальні інвестиції"	685 "Розрахунки з іншими кредиторами"
	ПДВ	641 "Розрахунки за податками"	685 "Розрахунки з іншими кредиторами"
4.	Відображено витрати на будівництво об'єкта господарським способом:		
а)	матеріали	15 "Капітальні інвестиції"	205 "Будівельні матеріали"
б)	послуги допоміжних виробництв (машин, механізмів тощо)	15 "Капітальні інвестиції"	23 "Виробництво"
в)	оплата праці працівників, зайнятих у будівництві	15 "Капітальні інвестиції"	66 "Розрахунки з оплати праці"
г)	відрахування на соціальні заходи	15 "Капітальні інвестиції"	65 "Розрахунки за страхуванням"

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
5.	Відображено послуги машин і механізмів сторонніх організацій на об'єкті будівництва господарським способом	15 "Капітальні інвестиції"	685 "Розрахунки з іншими кредиторами"
	ПДВ	641 "Розрахунки за податками"	685 "Розрахунки з іншими кредиторами"
6.	Відображено витрати на поліпшення, реконструкцію, модернізацію, добудову, дообладнання об'єктів основних засобів	15 "Капітальні інвестиції"	63 "Розрахунки з постачальниками та підрядчиками"
	ПДВ	641 "Розрахунки за податками"	63 "Розрахунки з постачальниками та підрядчиками"
7.	Відображено витрати на реконструкцію і модернізацію об'єкта оренди (будівлі)	15 "Капітальні інвестиції"	63 "Розрахунки з постачальниками та підрядчиками"
	ПДВ	641 "Розрахунки за податками"	63 "Розрахунки з постачальниками та підрядчиками"

Типову кореспонденцію рахунків з обліку руху основних засобів наведено у додатку Д.

Регістром аналітичного обліку є інвентарна картка обліку основних засобів яка використовується для узагальнення інформації про наявність та рух всіх типів основних засобів на підприємстві. Картки заводяться на кожен інвентарний об'єкт або групу однотипних об'єктів, які мають однакову вартість, введені в експлуатацію в один і той же час та знаходяться в одному підрозділі.

Дані карток сумарно звіряють з регістрами синтетичного бухгалтерського обліку.

Аналітичний облік основних засобів ведеться по кожному об'єкту окремо з розподілом на власні та отримані на умовах фінансової оренди виробничі та невиробничі об'єкти основних засобів у картках обліку.

Після надходження об'єкту основних засобів на підприємство воно може мати витрати, пов'язані з проведенням різних видів ремонтних робіт, технічним обслуговуванням, реконструкцію, модифікацію, модернізацію та іншими

поліпшеннями основних засобів. Всі ці процеси повинні мати відображення у бухгалтерському обліку. Тому завдання бухгалтерського обліку наступних витрат, пов'язаних з експлуатацією основних засобів можна сформулювати як такі:

- виявлення обсягу та собівартості ремонтних робіт та робіт по поліпшенню основних засобів;
- забезпечення чіткого контролю за збереженням та витрачанням товарно-матеріальних цінностей на проведення ремонтних робіт та робіт по поліпшенню основних засобів;
- своєчасне документальне оформлення операцій, пов'язаних з ремонтними роботами;
- правильне віднесення та списання витрат на ремонт та поліпшення основних засобів відповідно до чинного законодавства.

Підхід до відображення таких витрат у бухгалтерському обліку визначається Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 7 “Основні засоби”, та залежить від впливу цих витрат на отримані майбутні економічні вигоди, що очікується отримати від використання об'єкту основних засобів. Згідно з П(С)БО 7 “Основні засоби” дані витрати поділяються на дві групи [66].

Перша група – витрати направлені на поліпшення об'єктів основних засобів, що призводять до збільшення первісно очікуваних економічних вигод від використання основних засобів, тобто, обсяг економічних вигод від використання об'єктів зростає. До таких поліпшень відносять: реконструкцію, технічне переобладнання, модернізацію, модифікацію, добудову, дообладнання, тощо.

Відповідно до п. 14 П(С)БО 7 первісна вартість основних засобів збільшується на суму витрат, пов'язаних з поліпшенням об'єкту (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо), що призводить до збільшення майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання об'єкта. Для обліку цих витрат призначено рахунок 15 “Капітальні інвестиції” з наступним їх віднесенням на рахунок 10 “Основні

засоби” [66].

Друга група – витрати, що здійснюються для підтримання об’єкта в робочому стані та одержання первинно визначеної суми майбутніх економічних вигод від його використання.

Згідно з п. 15 П(С)БО 7 витрати, що здійснюються для підтримання об’єкта в робочому стані та одержання первісно визначеної суми майбутніх економічних вигод від його використання, включаються до складу витрат звітного періоду. Ці витрати обліковуються на рахунках витрат в залежності від того, якого призначення об’єкт ремонтується.

Документальною підставою для відображення витрат при підряді є договір на виконання робіт, кошторис і акт приймання, а за господарського способу:

- з оплати праці — наряди на роботу за типовими формами (№ Т-20, 21, 23, 25, 26, 27, 28, 40); табелі обліку використання робочого часу (П-12, 13, 14, 15); трудові угоди та акти приймання виконаних робіт;

- з використаних матеріалів: накладна на відпускання та матеріальні звіти;

- з наданих послуг допоміжними підприємствами: дорожні листки, виробничі звіти.

При господарському способі виконання робіт на витрати з поточного ремонту, який не вимагає розроблення креслень, складаються розціночні описи робіт на підставі дефектних актів або дефектних відомостей.

Аналітичний облік витрат на капітальний ремонт при господарському способу ведеться на окремому субрахунку 23 “Виробництво” як у розрізі видів затрат (будівельні роботи, роботи з монтажу обладнання, інші роботи), так і за кожним об’єктом позамовним методом у розрізі статей витрат (матеріали, будівельні конструкції, основна заробітна плата робітників, відрахування на соціальні заходи, втрати від браку, інші прямі витрати, експлуатація будівельних машин і механізмів, загально загальновиробничі витрати), за підрядного методу витрати на поточні ремонти та обслуговування відносяться

безпосередньо на об'єкти їх виконання.

Методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про необоротні активи, утримувані для продажу, та групи активів, що належить до вибуття в результаті операції продажу П(С)БО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність» [68].

Необоротний актив та група вибуття визнаються утримуваними для продажу 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.

На необоротні активи, утримувані для продажу, у тому числі необоротні активи, що входять до групи вибуття, амортизація не нараховується.

Облік наявності та руху необоротних активів та груп вибуття, які визнаються утримуваними для продажу відповідно до П(С)БО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність» ведеться на субрахунку 286 «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу».

Дохід від необоротних активів, які підприємство планує реалізувати, відноситься до складу доходів, що пов'язані з операційною діяльністю. Типова кореспонденція рахунків з обліку реалізації основних засобів узагальнена в додатку Д.

Протягом періоду використання основні засоби зношуються, підлягають

ремонту та модернізації.

Методологічні засади відображення в обліку та звітності амортизації основних засобів визначено П(С)БО 7 «Основні засоби» [66].

Амортизація – систематичний розподіл вартості, яка амортизується, необоротних активів протягом строку їх корисного використання (експлуатації).

Знос необоротних активів – сума амортизації об'єкта необоротних активів з початку їх корисного використання.

Об'єктом амортизації є вартість яка амортизується (окрім вартості землі і незавершених капітальних інвестицій).

Нарахування амортизації здійснюється протягом строку корисного використання (експлуатації) об'єкта, який встановлюється підприємством при визнанні цього об'єкта активом, (при зарахуванні на баланс). І призупиняється на період його реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання та консервації.

При визначенні строку корисного використання (експлуатації) слід враховувати:

- очікуване використання об'єкта підприємством з урахуванням його потужності та продуктивності;
- фізичний та моральний знос, що передбачається;
- правові або інші обмеження щодо строків використання об'єкта та інші фактори;

Строк корисного використання об'єкта основних засобів переглядається в разі зміни очікуваних економічних вигод від його використання.

Амортизація об'єкта основних засобів нараховується, виходячи з нового строку використання, починаючи з місяця, наступного за місяцем зміни строку корисного використання.

Згідно із П(С)БО 7 «Основні засоби» амортизація основних засобів (крім інших необоротних активів) нараховується із застосуванням таких методів [66]:

- прямолінійного;

- зменшення залишкової вартості;
- прискорення зменшення залишкової вартості;
- кумулятивного;
- виробничого.

Підприємство може застосовувати строки корисного використання основних засобів, передбачені Податковим кодексом.

Нарахування амортизації у фінансовому обліку проводиться щомісячно [66].

Для цілей оподаткування амортизація нараховується щоквартально.

Підприємства з сезонним характером виробництва річну суму амортизації нараховують протягом періоду роботи підприємства у звітному році.

Місячна сума амортизації при застосуванні методів зменшення залишкової собівартості, прискореного зменшення залишкової вартості, прямолінійного та кумулятивного визначається діленням річної суми амортизації на 12.

Нарахування амортизації починається з місяця, наступного за місяцем, у якому об'єкт основних засобів став придатним для корисного використання.

Нарахування амортизації припиняється починаючи з місяця, наступного за місяцем вибуття об'єкта основних засобів [66].

Амортизаційна політика є важливою складовою частиною облікової політики підприємства. Вона дозволяє альтернативно підійти до визначення розмірів амортизаційних відрахувань, виконувати управління витратами та фінансовими результатами, накопичувати необхідні фінансові ресурси та раціонально використовувати їх на нужди відтворення необоротних активів тощо.

За допомогою амортизації регулюється швидкість обороту основних засобів, інтенсифікується процес їх відтворення, реалізується технічна та виробнича політика на підприємстві.

Методика розрахунку амортизації різними методами узагальнена в табл. 2.4.

Методи нарахування амортизації основних засобів

Метод амортизації	Порядок визначення суми амортизації
Прямолінійний	$\text{Річна сума амортизації} = \frac{\text{Первісна вартість} - \text{Ліквідаційна вартість}}{\text{Строк корисного використання}}$
Зменшення залишкової вартості	<p>Річна сума амортизації = Залишкова вартість на початок року (або первісна вартість на дату початку нарахування амортизації) \times Річна норма амортизації</p> $\text{Річна норма амортизації} = \left(1 - \sqrt[n]{\frac{\text{ліквідаційна вартість}}{\text{первісна вартість}}}\right) \times 100\%$ <p>Ступінь кореня n = кількість років корисного використання об'єкта</p>
Прискореного зменшення залишкової вартості	<p>Річна сума амортизації = Залишкова вартість на початок року (або первісна вартість на дату початку нарахування амортизації) \times річна норма амортизації $\times 2$. Річна норма амортизації обчислюється, виходячи із строку корисного використання</p>
Кумулятивний метод	<p>Річна сума амортизації = Кумулятивний коефіцієнт \times (Первісна вартість – Ліквідаційна вартість)</p> $\text{Кумулятивний коефіцієнт} = \frac{\text{число років, що залишається до кінця строку корисного використання} / \text{сума років строку корисного використання}}$
Виробничий метод	<p>Місячна сума амортизації = Фактичний місячний обсяг продукції (робіт, послуг) \times Виробнича ставка амортизації</p> <p>Виробнича ставка амортизації = $\frac{\text{Первісна вартість} - \text{Ліквідаційна вартість}}{\text{Загальний обсяг продукції (робіт, послуг)}}$</p>

Основні параметри амортизаційних політик економічно розвинених країн світу, а саме США, Німеччини, Австрії, Швейцарії та Росії узагальнено в додатку Е.

Для узагальнення інформації про нараховану амортизацію та індексацію зносу (накопиченої амортизації) необоротних матеріальних і нематеріальних активів, що підлягають амортизації призначено рахунок 13 "Знос необоротних активів" [35].

На субрахунку 131 "Знос основних засобів" узагальнюється інформація про суму зносу тих необоротних активів, облік яких ведеться на рахунку 10 "Основні засоби".

Типова кореспонденція рахунків з обліку амортизації основних засобів наведена у табл. 2.5.

Типова кореспонденція рахунків з обліку амортизації основних засобів

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1.	Нарахована амортизація основних засобів:		
а)	об'єктів виробничого призначення, включаючи об'єкти, узяті у фінансову оренду	23 "Виробництво" 91 "Загальновиробничі витрати"	131 "Знос основних засобів"
б)	об'єктів, переданих в операційну оренду	949 "Інші витрати операційної діяльності"	131 "Знос основних засобів"
в)	об'єктів, що забезпечують збут продукції	93 "Витрати на збут"	131 "Знос основних засобів"
г)	об'єктів загальногосподарського призначення	92 "Адміністративні витрати"	131 "Знос основних засобів"
д)	об'єктів житлово-комунального призначення та соціально-культурного призначення	949 "Інші витрати операційної діяльності"	131 "Знос основних засобів"
е)	в сумі, пропорційній нарахованій амортизації, по об'єктах основних засобів, отриманих безоплатно, придбаних (створених) за рахунок коштів цільового фонду, визнається дохід	424 "Безоплатно одержані необоротні активи" 69 "Доходи майбутніх періодів"	745 "Дохід від безоплатно одержаних активів"
ж)	об'єктів, що забезпечують збут продукції	93 "Витрати на збут"	131 «Знос основних засобів»
з)	об'єктів загальногосподарського призначення	92 "Адміністративні витрати"	131 «Знос основних засобів»
и)	об'єктів житлово-комунального призначення та соціально-культурного призначення	949 "Інші витрати операційної діяльності"	131 «Знос основних засобів»

Згідно Наказу “Про облікову політику” ПАТ «Павлоградський завод автоматичних ліній і машин» застосовує прямолінійний метод нарахування амортизації.

В процесі експлуатації основні засоби підлягають оновленню та відновленню. Досліджуючи ці процес науковці зазначають, що не можна ототожнювати ці поняття. Одні автори про відтворення пишуть, що «...це безперервне відновлення на якісно новому рівні процесу виробництва товарів, послуг і духовних благ, на основі якого здійснюється відтворення всіх елементів економічної системи, продуктивних сил, техніко-економічних відносин...» [39, с. 14–16]. Інші ототожнюють його з оновленням як «процес

відшкодування фізичного і морального зносу засобів виробництва в процесі їх виробництва і експлуатації (включає в себе оновлення моделей машин, заходи з оновлення діючих основних засобів і поточного оновлення (підтримки) основних засобів» [5, с. 11].

У той же час оновлення основних засобів включає в себе процеси відновлення (підтримку діючих потужностей) та модернізацію, реконструкцію, розширення, нове будівництво.

Види та заходи оновлення основних засобів узагальнено на рис (рис. 2.1).

На основі критичного аналізу наукової літератури ми дійшли висновку, що оновлення виступає у двох аспектах:

- 1) форма відтворення основних засобів;
- 2) процес відшкодування морального та фізичного зносу, у ході якого проводять заміну основних засобів на більш прогресивні (за рахунок будівництва, реконструкції, модернізації), на нові ідентичні, менш зношені та проводять заходи з підтримки діючих потужностей.

Види оновлення і заходи при оновленні розглядаються у взаємозв'язку зі зносом, за якою заміна на нове, більш прогресивне, призначена для відшкодування морального зносу, а дві інші класифікації – фізичного зносу.

У той же час усунення чинників морального зносу передбачають усунення чинників фізичного зносу. З огляду на це, видами відшкодування морального зносу є придбання, реконструкція, модернізація. Для відшкодування фізичного зносу досить підтримувати виробничі потужності в діючому стані, здійснюючи поточні та планово-запобіжні ремонти.

У п. 15. П(С)БО 7 «Основні засоби» зазначено: «Витрати, що здійснюються для підтримання об'єкта у робочому стані та одержання первісно визначеної суми майбутніх економічних вигід від його використання, включаються до складу витрат». Модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція розглядаються як різновиди поліпшення основних засобів, що призводять до збільшення майбутніх економічних вигід [66].

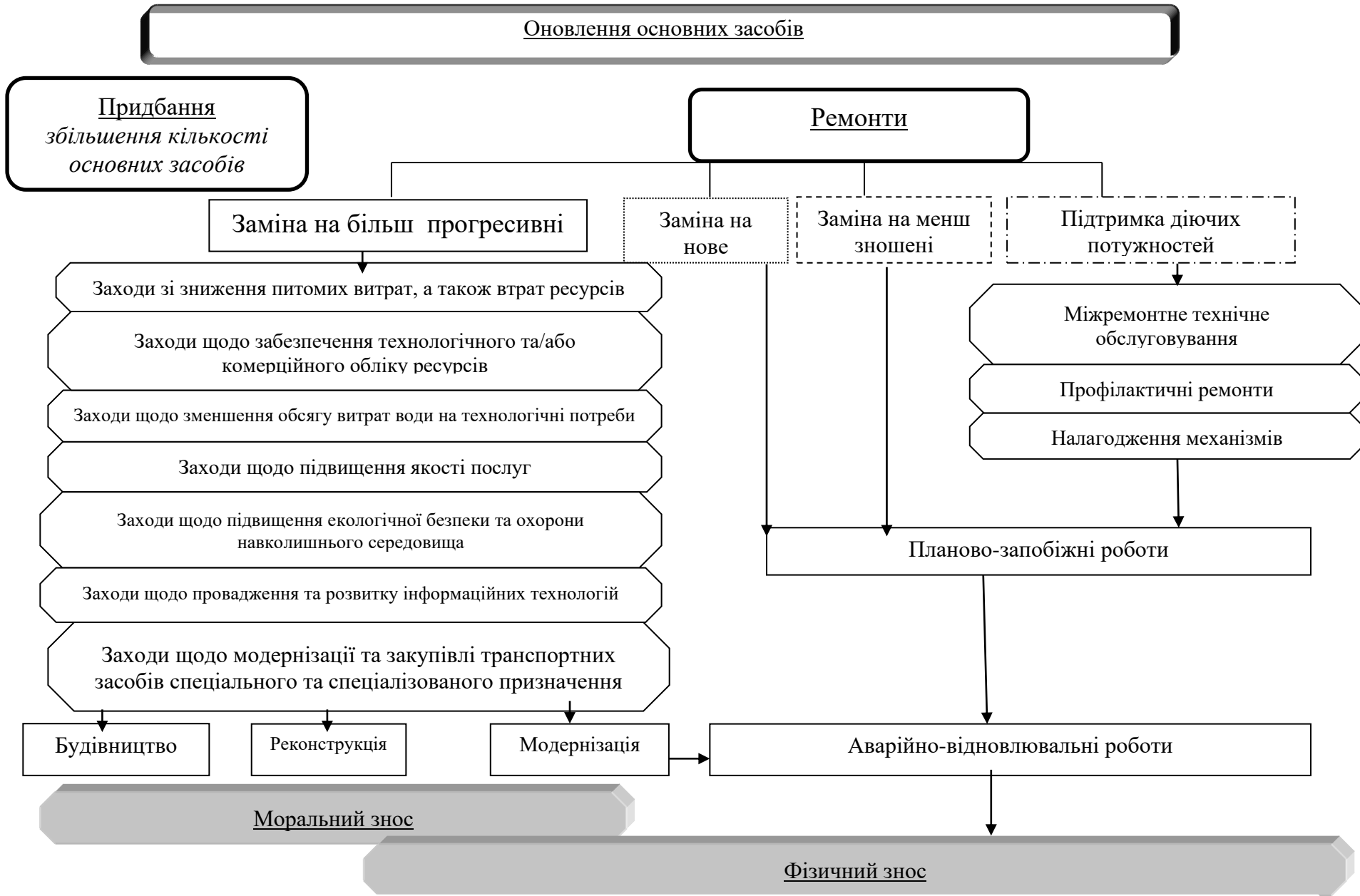


Рис. 2.1. Види та заходи оновлення основних засобів [18]

Заходи з оновлення, які призводять до збільшення первісних якісних і кількісних характеристик, зміна технології виробництва (реконструкція), удосконалення виробничих і допоміжних основних засобів (модернізація) необхідно визначати як капітальний ремонт, після проведення якого відбувається збільшення майбутніх економічних вигод від використання основних засобів. Отже, реконструкцію, модернізацію, добудову, дообладнання необхідно відносити до складу капітальних витрат – на збільшення первісної вартості відповідних об'єктів.

Головна відмінність поточного ремонту від капітального завжди пов'язана з повною або частковою заміною окремих конструктивних елементів з метою запобігання передчасного зношення об'єктів.

Типова кореспонденція рахунків з обліку ремонтів та поліпшень основних засобів наведена у табл. 2.6.

Таблиця 2.6

**Типова кореспонденція рахунків з обліку а ремонтів та поліпшень
основних засобів**

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1.	Зараховано витрати після завершення робіт з поліпшення основних засобів на збільшення їх первісної вартості	10 "Основні засоби"	15 "Капітальні інвестиції"
2.	Відображено витрати по закінченій реконструкції (добудові) об'єкта:		
а)	операційної оренди	109 "Інші основні засоби"	15 "Капітальні інвестиції"
б)	фінансової оренди	103 "Будинки та споруди"	15 "Капітальні інвестиції"
3.	Відображено витрати на ремонт, технічний огляд і технічне обслуговування основних засобів	23 "Виробництво" 91 "Загальновиробничі витрати" 92 "Адміністративні витрати" 93 "Витрати на збут" 94 "Інші витрати операційної діяльності"	20 "Виробничі запаси" 65 "Розрахунки за страхуванням" 66 "Розрахунки з оплати праці" 68 "Розрахунки за іншими операціями"

Інформація про основні засоби наводиться у фінансовій та статистичній звітності ПАТ «Павлоградський завод автоматичних ліній і машин».

Фінансова звітність підприємства України включає: ф. № 1 «Баланс (звіт про фінансовий стан)» ; ф. № 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)»; ф. № 3 «Звіт про рух грошових коштів (за прямим або не прямим методом)»; ф. № 4 «Звіт про власний капітал»; ф. № 5 «Примітки до річної фінансової звітності»; ф. № 6 «Інформація за сегментами» (додаток до приміток до річної фінансової звітності).

Основною формою фінансової звітності, що надає інформацію про стан майна підприємства та джерела його утворення, є Баланс (Звіт про фінансовий стан).

Відповідно до затвердженого Національного Положення (стандарту) бухгалтерського обліку №1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [50] у балансі (звіті про фінансовий стан) в першому розділі активу є три рядки, які відображають стан основних засобів:

- рядок 1010 «Основні засоби» – де відображається їх залишкова вартість станом на початок та кінець періоду;
- рядок 1011 "Первісна вартість" – де відображається первісна вартість основних засобів станом на початок та кінець періоду;
- рядок 1012 "Знос" де відображається нарахована сума зносу основних засобів станом на початок та кінець періоду.

Результат придбання та реалізації основних засобів відображається також у Звіті про рух грошових коштів.

Метою складання Звіту про рух грошових коштів є надання користувачам фінансової звітності повної, правдивої та неупередженої інформації про зміни, що відбулися у грошових коштах підприємства та їх еквівалентах за звітний період.

Операції з придбання або продажу основних засобів показується у вигляді виплат або надходжень від інвестиційної діяльності.

Інвестиційна діяльність – це сукупність операцій з придбанням і продажу довгострокових (необоротних) активів, а також короткострокових (поточних) фінансових інвестицій, які не є еквівалентами грошових коштів.

Класифікація руху грошових коштів за видами діяльності забезпечує користувачів інформацією про ділову активність підприємства її вплив на фінансовий стан і обсяг грошових коштів.

Для складання Звіту про рух грошових коштів використовують дані Балансу, Звіту про фінансові результати, Головної книги та аналітичні дані окремих рахунків Бухгалтерського обліку.

Інвестиційна діяльність підприємства пов'язана з вкладенням грошових коштів у розвиток виробництва, придбанням нового обладнання, цінних паперів інших підприємств з метою отримання додаткового доходу. Тому показники другого розділу “Рух грошових коштів у результаті інвестиційної діяльності” визначаються за прямим методом руху грошових коштів на основі аналізу змін у статтях розділу Балансу “Необоротні активи” та статті “Поточні фінансові інвестиції”.

Найбільш детально інформація про основні засоби відображається у формі 5 «Примітки до річної фінансової звітності». Ті підприємства, які для складання звітності використовують національні стандарти, заповнюють табличну форму приміток № 5.

Так як концептуальною основою обліку і звітності ПАТ «Павлоградський завод автоматичних ліній і машин» є Міжнародні стандарти, тому товариство текстово у Примітках .

до фінансової звітності щодо кожної групи основних засобів повинна наводитися така інформація:

1. Вартість (первісна або переоцінена), за якою основні засоби відображені в балансі.
2. Методи амортизації, що застосовуються підприємством, та діапазон строків корисного використання (експлуатації).
3. Наявність та рух у звітному році:

3.1. Первісна (переоцінена) вартість та сума зносу на початок звітнього року.

3.2. Первісна вартість основних засобів, які визнані активом, з виділенням вартості основних засобів, отриманих в результаті об'єднання підприємств.

3.3. Сума зміни первісної (переоціненої) вартості та зносу основних засобів у результаті переоцінки.

3.4. Первісна (переоцінена) вартість та сума зносу основних засобів, які вибули.

3.5. Сума нарахованої амортизації.

3.6. Сума втрат від зменшення корисності і сума вигід від відновлення корисності, відображені в звіті про фінансові результати в звітному періоді.

3.7. Інші зміни первісної (переоціненої) вартості та сума зносу основних засобів.

3.8. Первісна (переоцінена) вартість та сума зносу на кінець звітнього року.

У примітках до фінансової звітності також наводиться така інформація:

1. Первісна (переоцінена) вартість і сума зносу основних засобів, щодо яких існують передбачені чинним законодавством обмеження володіння, користування та розпорядження.

2. Первісна (переоцінена) вартість і сума зносу переданих у заставу основних засобів.

3. Сума капітальних інвестицій в основні засоби за звітний рік.

4. Сума укладених угод на придбання у майбутньому основних засобів.

5. Залишкова вартість основних засобів, що тимчасово не використовуються (консервація, реконструкція тощо).

6. Первісна (переоцінена) вартість повністю амортизованих основних засобів, які продовжують використовуватись.

7. Залишкова вартість основних засобів, вилучених з експлуатації для продажу.

8. Первісна вартість, залишкова вартість та метод оцінки основних засобів,

отриманих за рахунок цільового фінансування.

У примітках до фінансової звітності наводиться інформація про зміну розміру додаткового капіталу в результаті переоцінки основних засобів та обмеження щодо його розподілу між власниками (учасниками).

У 2016-2018 роках товариство інформацію про основні засоби розкривало лише в одній формі державного статистичного спостереження: № 11–ОЗ (річна) "Звіт про наявність і рух основних засобів, амортизацію".

Форму 11-ОЗ заповнюють юридичні особи-підприємства, що мають основні засоби і подають її органу державної статистики за місцезнаходженням не пізніше 28 лютого після звітного року.

Ця форма містить дані у тисячах гривень без десяткових знаків щодо первісної (переоціненої) і залишкової вартості власних та отриманих на умовах фінансового лізингу об'єктів і орендованих цілісних майнових комплексів, які віднесені до складу основних засобів, та інших необоротних матеріальних активів згідно з П(С)БО 7 "Основні засоби". Інформація, що наводиться у формі 11-ОЗ узагальнена в додатку Ж.

Таким чином, ПАТ «Павлоградський завод автоматичних ліній і машин» веде бухгалтерський облік та складає фінансову звітність відповідно до Закону «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та Міжнародних стандартів фінансової звітності. Крім того, підприємство складає статистичну звітність, в якій розкриває інформацію про основні засоби.

Оцінка і розкриття інформації про основні засоби у фінансовій та статичній звітності мають важливе значення для кожного користувача звітності, але на сьогодні гостро стоїть проблема підвищення оперативності надання даних для управління, а це може бути головним чином досягнуто за рахунок удосконалення методики та організації обліку та використання комп'ютерних технологій, які відповідають вимогам сьогодення. Саме проблемам удосконалення обліку основних засобів і буде присвячене наступне питання дипломної роботи.

2.3. Напрями удосконалення обліку основних засобів

Дослідження специфіки діяльності ПАТ «Павлоградський завод автоматичних ліній і машин» та організації обліку дозволили виокремити декілька напрямів вдосконалення обліку у товаристві.

На сьогодні для ведення обліку у ПАТ «Павлоградський завод автоматичних ліній і машин» використовується комп'ютерна програма «1С:Бухгалтерія 7.0», яка вже застаріла і не дозволяє формувати інформацію в тому розрізі, який потрібен менеджменту для управління основними засобами.

Тому необхідно дослідити стан ринку комп'ютерних програм та обґрунтувати вибір програми, адекватної потребам ПАТ «Павлоградський завод автоматичних ліній і машин».

Комп'ютерні системи обліку пройшли великий історичний шлях становлення та розвитку. У теперішній час існує велика кількість програмних засобів автоматизації обліку: від засобів автоматизації локальної задачі бухгалтерського обліку до повнофункціональних систем у складі інформаційної системи підприємства.

Незважаючи на те, що необхідність автоматизації обліку очевидна, зазвичай важко вирішити це питання.

Як показують сучасні дослідження, більшість поширених програм обліку не вирішує в повній мірі всіх проблем, що пов'язані з обліком. У свою чергу ті програмні продукти, які найбільше відповідають вимогам, тобто реалізують системний підхід до автоматизації обліку, мають занадто високу ціну. Ми проаналізували найпоширеніші програмні продукти, які дозволяють автоматизувати облік основних засобів (табл. 2.7).

Узагальнивши думки науковців ми дійшли висновку, що з метою формування достовірної інформації в обліку і звітності про стан та рух основних засобів для ПАТ «Павлоградський завод автоматичних ліній і машин» найбільш придатною є технологічна платформа 1С: Підприємство 8, конфігурація «Бухгалтерія 2.0».

Таблиця 2.7

Основні програмні продукти з автоматизації обліку

№ з/п	Найменування програми	Характеристика
1.	BEST-ПРО	Професійна програма класу MRP-11 для торгівлі. Здійснює планування, облік продажу, облік витрат, управління персоналом, фінансове планування та облік.
2.	Технологічна платформа 1С: Підприємство 8, конфігурація «Бухгалтерія 2.0»	Універсальна бухгалтерська програма, використовується на підприємствах різних видів діяльності, у тому числі - в виробництві. Автоматизація всіх ланок бухгалтерського обліку, облік витрат у розрізі бухгалтерських рахунків/субрахунків, фінансова звітність, фінансовий аналіз.
3.	Галактика	Корпоративний продукт для комплексного управління підприємства. Вирішує завдання бухгалтерського та оперативного обліку, фінансового та економічного аналізу.
4.	Парус	Інтегрована система управління підприємством. Має додаток "Виробництво".
5.	Турбо-бухгалтер (Windows)	Гнучка бухгалтерська програма для малих і середніх підприємств. Має найрізноманітніші можливості налаштувань.

Ця програма не має макромови, однак у ній наявна вбудована об'єктно-орієнтована мова програмування і розвинуте інтерактивне середовище, що дає змогу змінювати типові конфігурації для своїх потреб чи навіть повністю переписати їх.

Система має ряд переваг, а саме: простота інсталяції і використання; можливість гнучкого настроювання конфігурації; можливість швидко виконувати різноманітні операції; низька ціна і т.п.

Інтерактивне середовище дозволяє змінювати типові конфігурації для своїх потреб або навіть цілком переписувати їх.

Недоліком систем є обов'язкове настроювання її фахівцем, однак вони більш орієнтовані на кінцевого користувача і надають останньому більше можливостей під час роботи.

Інформаційна система «1С: Підприємство» має компонентну структуру.

Одні операції, виконувані системою в процесі автоматизованого рішення задач, є типовими, тобто присутні в будь-якому варіанті системи. Це насамперед механізми підтримки довідників і документів.

Кожен компонент має свій механізм обробки інформації, що розширює можливості системи в цілому. У свою чергу, кожен механізм обробки інформації має чітку спрямованість, що визначає вибір складу необхідних компонентів для створення конкретної конфігурації.

Компонента «Бухгалтерський облік для України» призначена для відображення господарських операцій, здійснюваних на підприємстві. Вона дає можливість здійснювати на об'єкті синтетичний облік паралельно: багатомірний і багаторівневий кількісно-вартісний аналітичний облік і валютний облік.

Компонента «Оперативний облік» призначена для автоматизації оперативного обліку наявності і руху коштів, дає можливість реєструвати й одержувати інформацію про рух і залишки основних засобів підприємства в реальному часі і різних розрізах.

Обраний програмний продукт є цілком інтегрованою системою, що містить усі функції, необхідні для обліку господарських процесів. Компонента «Облік основних засобів» використовується для управління і спостереження за основними засобами за допомогою інтегрованої системи.

Автоматизоване рішення задач з обліку основних засобів базується на створенні і веденні інформаційної бази про наявність основних засобів, сформованої на підставі інвентарної картотеки. При веденні інвентарної картотеки в умовах автоматизації ручна обробка інформації відсутня.

Призначення автоматизації з обліку основних засобів полягає у виконанні системних обліково-контрольних операцій:

- автоматизації документування первинної інформації;
- оперативного управління, контролю за наявністю і рухом основних засобів;
- видачі на запит необхідної інформації до друку чи екран дисплея.

Порядок заповнення документів у системі «1С: Підприємство» конфігурація «Бухгалтерія 2.0» наведено в табл. 2.8.

Таблиця 2.8

**Порядок заповнення реквізитів первинних документів за ділянкою
«Основні засоби»**

Назва носія	Назва реквізиту	Порядок заповнення реквізиту
Прибуткова накладна (ОЗ – Надходження ОЗ)	Відповідальний	Вибір із довідника «Користувачі»
	Контрагент	Вибір із довідника «Контрагенти»
	Договір	Вибір із довідника «Договори контрагентів»
	Рахунки обліку	Автоматично
	ОЗ	Вибір з довідника «ОЗ»
	Організація	Вибір із довідника «Організації»
«Акт про введення в дію основних засобів» форми ОЗ-1 (ОЗ – Прийняття в облік ОЗ)	Організація	Вибір із довідника «Організації»
	Відповідальний	Вибір із довідника «Користувачі»
	ОЗ	Вибір з довідника «ОЗ»
	Параметри амортизації	вручну
	Підрозділ	Вибір із довідника «Підрозділи організацій»
	МВО	Вибір із довідника «Фізичні особи»
	Первісна вартість	вручну
	Спосіб нарахування амортизації	Вручну
	Ліквідаційна вартість	Вручну
	Термін корисного використання	Вручну
«Інвентарна картка обліку основних засобів» форми ОЗ -2 (ОЗ – Основні засоби)«	ОЗ	Вибір з довідника «ОЗ»
	Найменування ОЗ	Вручну
«Інвентарна картка обліку основних засобів» форми ОЗ -2	Повне найменування ОЗ	Автоматично
	Податкове призначення	Вибір із довідника «Податкові призначення активів і затрат»
	Інші дані	Вручну
«Акт вибуття (ліквідації) об'єкта основних засобів» форми ОЗ -3 (ОЗ – Передача ОЗ, Списання ОЗ)	Код	Автоматично
	Організація	Вибір із довідника «Організації»
	Контрагент	Вибір із довідника «Контрагенти»
	Договір	Вибір із довідника «Договори контрагентів»
	ОЗ	Вибір із довідника «ОЗ»
	Інвентарний номер	Автоматично
	Вартість БО	Автоматично через «Заповнити – для списку ОЗ»
	Амортизація БО	
Сума	Вручну	
Усього	Автоматично	

Назва носія	Назва реквізиту	Порядок заповнення реквізиту
	Схема реалізації	Вибір із довідника «Схеми реалізації»
	Рахунки обліку	Автоматично
	Додаткова аналітика	Вибір із довідника «Види податкової діяльності»
	Довіреність	Вручну
	Комісія	Вибір із довідника «Співробітники організації»
	Відповідальний	Вибір із довідника «Користувачі»
«Інвентарний опис об'єктів основних засобів» форма ОЗ -4 (ОЗ – Інвентаризація ОЗ)	Організація	Вибір із довідника «Організації»
	Відповідальний	Вибір із довідника «Користувачі»
	Підрозділ	Вибір із довідника «Підрозділи організації»
	ОЗ	Вибір із довідника «ОЗ»
	МВО	Автоматично
	Фактична наявність	Вручну
	Надлишок, сума, кількість	Автоматично
	Вартість і наявність за даними БО	Автоматично
	Нестача, сума, кількість	Автоматично
	Комісія	Вибір із довідника «Співробітники організації»
	Проведення інвентаризації	Вибір із перерахування
Розрахунок амортизації об'єктів основних засобів (Операції – Регламентні операції – Закриття місяця)	Організація	Автоматично
	Відповідальний	Вибір із довідника «Користувачі»

Для обробки інформації з обліку основних засобів в мережі комп'ютерів доцільно використовувати трирівневу систему. Управління роботою і вибір функції здійснюються автономно в діалоговому режимі через головний модуль. Інформаційний взаємозв'язок залежить від способу організації обліку основних засобів, територіального розташування комп'ютерів, потужності технічних засобів і інформаційних потоків.

Технологічний процес обробки інформації складається з етапів:

- 1) створення нормативно-довідкової інформації на момент впровадження;

- 2) підготовки первинної інформації;
- 3) створення інвентарної картотеки на момент впровадження;
- 4) розрахунок амортизації;
- 5) проведення розрахунків на автоматизованому робочому місці бухгалтера і занесення інформації в інформаційну базу;
- 6) формування інформації для подальшого використання та перезапис її в суміжні автоматизовані робочі місця бухгалтера;
- 7) проведення контролю й аналізу результатної інформації;
- 8) прийняття управлінських рішень за наявною інформацією.

Вихідними документами при автоматизації обліку основних засобів будуть:

Вихідні документи, що отримуються при вирішенні задачі:

- 1) зведена відомість нарахування амортизації, період видачі один раз на місяць, використовується робітниками бухгалтерії, інженером-економістом;
- 2) зведена відомість руху основних засобів, період видачі один раз на місяць, строк видачі 5 число кожного місяця, використовується робітниками бухгалтерії, інженером-економістом, керівником;
- 3) інвентарна картка, період видачі - по запиту і має вигляд екранної форми документа;
- 4) розрахунок податку з власників транспортних засобів.

Вихідні повідомлення видаються на екран і друк по запиту користувача.

Отже, на основі дослідження встановлено, що найбільш функціональним рішенням автоматизації обліку основних засобів ПАТ «Павлоградський завод автоматичних ліній і машин» є впровадження конфігурації «Бухгалтерія 2.0», в якій кожен етап обліку основних засобів супроводжується створенням окремого електронного документа, який є засобом внесення первинної облікової інформації в програму і автоматичного формування бухгалтерського проведення відповідно до господарської операції. Кожен з електронних документів обліку операцій з основними засобами в програмі відповідає певній типовій формі первинного бухгалтерського обліку.

Правильно побудований облік основних засобів і, як наслідок, різнобічне використання наданої інформації, повинно сприяти ефективному управлінню діяльністю ПАТ «Павлоградський завод автоматичних ліній і машин», а також проведення обґрунтованої зваженої інвестиційної політики підприємства.

Оскільки бухгалтерський облік є орієнтованим на практику, він і сам безпосередньо формується під тиском практичних потреб, а головним завданням бухгалтера при цьому є не механічна реєстрація фактів, а вирішення завдань, що виникають у процесі господарської діяльності [80, с. 15].

На сучасному етапі розвитку бухгалтерського обліку в Україні сформувалося коло певних проблем, які пов'язані як з обліковою системою безпосередньо, так і з її організацією.

Основною проблемою в організації обліку основних засобів є відсутність "золотої середини". На даний час вибір елементів облікової політики здійснюється без достатнього наукового обґрунтування, що негативно позначається на реальності обліково-економічної інформації.

На рис. 2.2 наведені основні положення облікової політики основних засобів, які, на нашу думку, повинні бути зазначені і в наказі про облікову політику ПАТ «Павлоградський завод автоматичних ліній і машин».

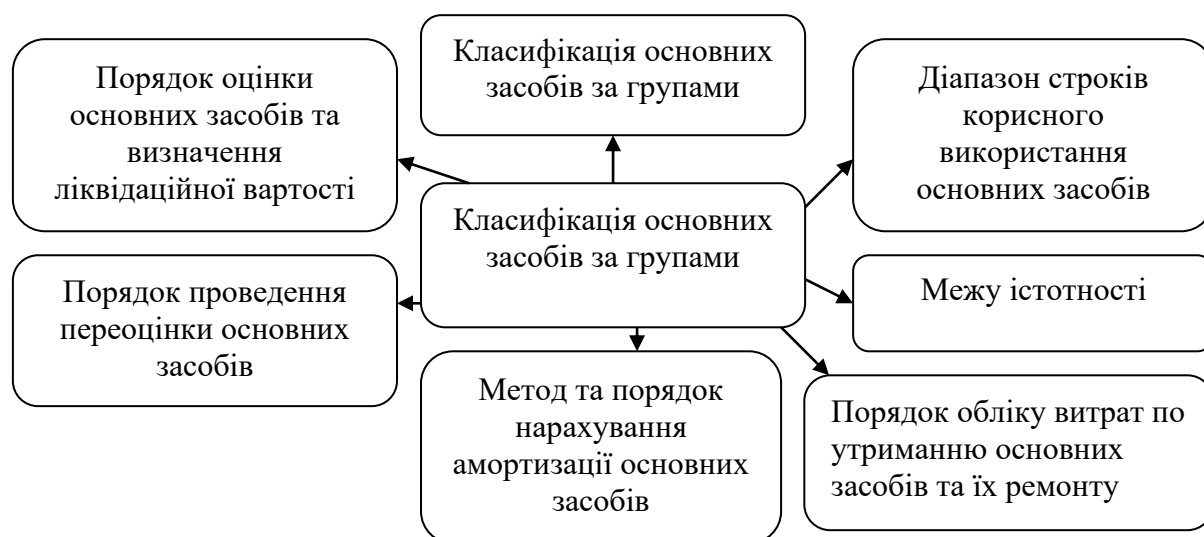


Рис. 2.2. Основні положення з обліку основних засобів, що повинні відображатися у наказі про облікову політику ПАТ «Павлоградський завод автоматичних ліній і машин»

Вважаємо, що наведений перелік елементів облікової політики стосовно основних засобів дозволить найбільш повно описати методику формування обліково-економічної інформації.

Підставою для бухгалтерських записів по обліку руху і залишків основних засобів, а також операцій, пов'язаних з їхньою поточною експлуатацією, служать первинні документи.

Дослідження змісту первинних документів і реєстрів з обліку основних засобів [54] свідчить про те, що, з одного боку, вони містять застарілі показники, які не формують підсумкової інформації, а разом із цим у них відсутні показники, необхідні для складання звітності в умовах застосування як міжнародних, так і національних стандартів «Основні засоби», тому носії інформації з обліку основних засобів потребують удосконалення як за складом, так і за змістом.

Вирішити цю проблему можна двома шляхами: адаптувати типові форми до сучасних вимог чи до типових форм внести лише ті показники, які в них передбачені, а для решти самостійно розробити додатковий бланк, оформивши його у вигляді додатку до типової форми або у вигляді окремого первинного документа [79].

На нашу думку, першочергово необхідне внесення зміни у типові форми первинного обліку основних засобів, які можливо узагальнити наступним чином (табл. 2.9).

Аналізуючи форми первинних документів з обліку основних засобів, які використовуються ПАТ «Павлоградський завод автоматичних ліній і машин» необхідно відзначити, що типові форми ОЗ-6 «Інвентарна картка обліку основних засобів» та ОЗ-1 «Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів», затверджені наказом Мінстату України № 352 від 29.12.95 р. [74], не відповідають вимогам сучасного обліку.

Запропоновані зміни в документальному оформленні основних засобів

Типові форми первинного обліку	Реквізити, які необхідно вилучити	Реквізити, які необхідно додати
ОЗ – 1 «Акт приймання - передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів»	Балансова вартість (гр.7)	Первісна (Справедлива)
	Код норми амортизаційних відрахувань (гр.11)	Група основних засобів
	Поправочний коефіцієнт (гр. 14)	Строк корисного використання
	Норми амортизаційних відрахувань: на повне відновлення, на капітальний ремонт (гр.12-13)	Метод нарахування амортизації
ОЗ – 3 «Акт на списання основних засобів»	Код норми амортизаційних відрахувань (гр.11)	Група основних засобів
	Норми амортизаційних відрахувань: на повне відновлення, на капітальний ремонт (гр.12-13)	Строк корисного використання Метод нарахування амортизації
	Дата початку сплати за основні засоби (місяць, рік) (гр.18)	Ліквідаційна вартість
ОЗ – 6 «Інвентарна картка обліку основних засобів»	Балансова вартість (гр.4)	Первісна (справедлива) вартість
	Норми амортизаційних відрахувань: на повне відновлення, на капітальний ремонт (гр.6-7)	Строк корисного використання Метод нарахування амортизації
	Норми амортизаційних відрахувань: на повну відбудову, на капітальний ремонт (8-9)	Метод нарахування амортизації Ліквідаційна вартість
	Поправочний коефіцієнт (гр. 10)	Витрати н поліпшення об'єкта
	Добудова, модернізація, індексація, доустаткування	

Таким чином, погоджуємося із Зюковою М.М., яка пропонує ввести до форм ОЗ-1 та ОЗ-6 додаткову інформацію: термін корисного використання об'єкта; ліквідаційну вартість; справедливу вартість; вартість, що амортизується; метод амортизації, у разі зміни якого вносити помітки про це, а також суми дооцінки та уцінки об'єкта. Доповнення зазначених типових форм первинних документів переліченими реквізитами значно підвищить їх інформативність [33].

У той же час первинна інформація в чисельних регістрах бухгалтерського обліку основних засобів дублюється, що зменшує інформативність та аналітичність первинних документів з обліку основних засобів. З метою підвищення інформативності та аналітичності первинних документів з обліку

основних засобів пропонується використовувати форму «Інвентарна картка – акт обліку руху основних засобів», у якій будуть вказуватися матеріально-відповідальна особа, вид та код об'єкта основних засобів, окремо виділятися дата надходження і дата введення в експлуатацію, а також підстави для їх надходження та вибуття у розрізі таких показників, як дата, номер наказу, характеристика об'єкта, висновок комісії. Також у ній вказується рік випуску, джерело фінансування, первісна вартість, інвентарний та заводський номер, група основних засобів, норма амортизації, а також відомості про проведені ремонти у розрізі дат, кількості днів, сум, а також показники їх індексації і сум після неї, суми амортизаційних відрахувань та залишкової вартості. Таким чином, «Інвентарна картка – акт обліку руху основних засобів» буде відносно універсальним джерелом інформації про окремі об'єкти основних засобів.

Типові форми ОЗ-6 «Інвентарна картка обліку основних засобів» та ОЗ-1 «Акт приймання-передачі основних засобів», не відповідають вимогам сучасного обліку [79].

Тому, пропонуємо ввести до форм ОЗ-1 та ОЗ-6 додаткову інформацію: термін корисного використання об'єкта; 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. Доповнення зазначених типових форм первинних документів переліченими реквізитами значно підвищить їх інформативність.

Методи нарахування амортизації, регламентовані сучасними нормативно-правовими актами, не враховують можливі зміни первісної вартості об'єктів основних засобів та суми нарахованої амортизації (зносу). Ми пропонуємо використовувати нову форму розрахунку амортизації основних засобів, де повинні бути згруповані тільки ті показники, які необхідні для нарахувати амортизації.

Документального підтвердження вимагає і така операція, як формування первинної вартості основних засобів, так як об'єкти можуть поступати на підприємство різними шляхами. Залежно від цього, декілька іншим буде склад

витрат, за якими формується в обліку первинна вартість об'єкта основних засобів. Для усунення цього недоліку пропонується в документообіг підприємства ввести форму «Розрахунок первинної вартості основних засобів», як додаток до акту прийому-передачі основних засобів. Введення такого документа дозволить поліпшити інформативність первинного обліку основних засобів, проводити докладний аналіз складових первинної вартості основних засобів і контролювати правильність їх визначення.

Стрімке зростання рівня зношеності є серйозною загрозою економічній безпеці ПАТ «Павлоградський завод автоматичних ліній і машин», бо через це знижується якісний рівень основного капіталу товариства, що унеможливорює збільшення обсягів виробництва та безперешкодне протікання технологічного циклу.

Головним питанням, яке виникає при обліку основних засобів в обліку, є визначення мінімального строку корисного використання, який чітко регламентований Податковим кодексом. Мінімальні строки за деякими активами істотно перевищують реальний строк експлуатації основних засобів, що ускладнює нарахування амортизації на ці об'єкти

Основна проблема обліку амортизації в Україні полягає в тому, що вона втратила функцію відтворення основних засобів і є простим елементом витрат.

Як зазначив М. Г. Чумаченко, принципові розбіжності під час визначення функцій амортизаційних відрахувань виникають у зв'язку з тим, що більшість учених беруть за основу облікову концепцію витрат без урахування економічного, фінансового і правового аспектів амортизації. Крім того, в умовах планової системи управління економікою основним джерелом інвестицій підприємств було централізоване фінансування капітальних вкладень. У нових умовах самостійності підприємств керівництво має перебудовуватися відповідно до ринкових умов, покладатися насамперед на власні можливості. Без централізованого фінансування в першу чергу слід використовувати внутрішнє джерело інвестицій – амортизаційні відрахування [89].

Однак сучасна практика не дає змоги чітко акумулювати кошти для відтворення основних засобів, бо суму амортизації відображають на рахунках витрат і на «рекомендованому» позабалансовому рахунку 09 «Амортизаційні відрахування».

Сучасна методика відображення амортизаційного фонду на позабалансовому рахунку 09 не дає змоги якісно контролювати й цілеспрямовано використовувати кошти з метою відтворення основних засобів.

Тому підтримуємо думку авторів [56], які пропонуємо обліковувати вказаний фонд, використовуючи модель кругообігу капіталу, за якої кошти, отримані як виручка, покривають здійснені витрати, серед яких – поточні зобов'язання перед постачальниками, за виплатами працівникам, за податками, за соціальним страхуванням тощо, але також і містять суму амортизаційних відрахувань, закладену у собівартість виробленої продукції.

Отже, амортизаційний фонд слід вважати грошовим резервом, кошти якого акумулюють у момент зарахування виручки на поточний рахунок. Зазначимо, що за радянських часів створення фонду амортизаційних відрахувань здійснювали з використанням пасивного рахунка, якому відповідала певна сума коштів в активі балансу.

Вважаємо за доцільне відобразити фонд амортизаційних відрахувань у складі оборотних активів підприємства, зокрема на субрахунку 335 «Кошти амортизаційного фонду».

Таким чином, під час використання цього фонду на придбання основних засобів сума джерел формування активів залишиться незмінною, а відображенню підлягатимуть лише зміни у складі активів підприємства (табл. 2.10).

Вважаємо, що до субрахунку 335 «Кошти амортизаційного фонду» мають відкриватися аналітичні рахунки за видами придбаних необоротних активів. За призначенням та структурою запропонований субрахунок є активним, основним, балансовим, інвентарним, рахунком обліку активів і має всі ознаки рахунків для обліку грошових коштів.

Запропонований підходи до обліку амортизації основних засобів

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Нарахована амортизація на об'єкти основних засобів	23, 91, 92, 93	131
2	Відображення доходу від реалізації продукції, товарів, робіт та послуг	36	70
3	Надходження коштів від покупців на поточний рахунок	311	36
4	Формування амортизаційного фонду у розмірі нарахованої амортизації за звітний період	335	311
5	Придбання об'єкту основних засобів у вітчизняного постачальника	152, 10	631, 52
6	Погашення кредиторської заборгованості перед постачальником за придбаний об'єкт основних засобів	631	335

Для розв'язання цієї проблеми було б доцільно створити окремий рахунок у складі рахунків коштів, який би відображав кошти амортизаційного фонду, які слід акумулювати під час отримання виручки в кінці циклу кругообігу капіталу на підприємстві.

Наступною проблемою є те, що у процесі введення в експлуатацію або у ході ліквідації об'єкта основних засобів не завжди враховуються їх індивідуальні специфічні особливості.

Для професійного і якісного виконання робіт із приймання та списання об'єктів доцільно розроблювати робочу інструкцію з визначенням робіт і порядку їх здійснення для кожного члена комісії, визначаючи при цьому їхню міру відповідальності. Створення спеціалізованих комісій із працівників, які будуть безпосередньо експлуатувати об'єкти, стимулює приймання лише корисних для їх підрозділів основних засобів, функціональні можливості яких відповідають зазначеним у технічній документації. Так само під час списання основних засобів необхідно детально обґрунтувати доцільність ліквідації об'єкта, що унеможливить використання ліквідаційної процедури у корисливих цілях окремих осіб [56].

Що стосується упорядкування руху документів та їх своєчасного надходження до бухгалтерії, то з цією метою доцільно використовувати графіки документообігу для облікових робіт, в яких зазначалась би кількість

примірників кожного документа для оформлення тієї чи іншої господарської операції; відповідальні особи та терміни виконання. Графіки, розроблені для кожного документа, та графіки роботи бухгалтера конкретно з обліку основних конкретизують зведений графік і допомагають визначити оптимальний склад виконавців і підрозділів, зайнятих створенням кожного документа; забезпечують мінімальні терміни його знаходження у відповідному структурному підрозділі підприємства, що сприятиме зростанню ефективності облікової роботи та посиленню контрольних функцій.

Для забезпечення збереження основних засобів, унеможливлення їх розбирання, псування та передчасне виведення з ладу, необхідно організувати на ПАТ «Павлоградський завод автоматичних ліній і машин»:

- 1) присвоєння кожному об'єкту основних засобів інвентарного номера;
- 2) ведення інвентарних карток обліку основних засобів та їх зберігання у систематизованій картотеці;
- 3) реєстрацію інвентарних карток в опису, що забезпечує їх збереження;
- 4) закріплення об'єктів за матеріально відповідальними особами;
- 5) облік основних засобів за місцями їх експлуатації в інвентарних списках.

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 такі:

- вибір оптимальної облікової інформації;
- розробка та запровадження удосконалених форм носіїв облікової інформації, найбільш адаптованих до структури, змісту та характеру інформації; розробка та запровадження раціональних схем документообігу;
- розробка та запровадження раціональної технології вирішення облікових завдань.

Критерієм вибору оптимального обсягу та складу інформації, яка

формується у системі обліку, повинен стати економічний ефект, який отримано від використання цієї інформації, тобто її важливість, цінність, корисність для процесу управління, тому у ході формування показників документів необхідно виходити із завдань, поставлених суб'єктами господарювання та системи звітності, у формах якої відображається інформація щодо основних засобів.

Документування операцій з руху основних засобів, облікову реєстрацію та складання звітності необхідно організувати як систематизовану послідовність взаємопов'язаних між собою операцій облікового процесу, забезпечивши при цьому єдність підходів під час формування облікових регістрів та звітних форм.

Надзвичайно важливим у процесі організації обліку основних засобів є вибір облікових показників. Перш за все, інформація в облікових даних повинна бути за змістом достатньою для забезпечення не тільки потреб обліку, а й інших функцій управління (планування відновлення основних засобів, аналізу використання об'єктів і контролю за їх збереженням).

Проте при цьому перенасичення надлишковою інформацією збільшує вартість облікових робіт і перевантажує облік не завжди потрібними показниками. Це певною мірою уповільнює одержання необхідної інформації і ускладнює розробку оптимальних рішень, тому "факти господарського життя підлягають реєстрації лише у тому обсязі, який дозволяє здійснювати управлінський вплив на господарські процеси" [80, с. 33].

Таким чином, основним напрямом подальшого вдосконалення обліку основних засобів є максимальне пристосування теоретичних засад організації обліку основних засобів до практичних потреб ПАТ «Павлоградський завод автоматичних ліній і машин», що виникають у процесі прийняття управлінських рішень щодо руху основних засобів та ефективності їх використання. Основними шляхами вдосконалення організації обліку основних засобів є раціоналізація не лише всіх форм документів та облікових регістрів, а й методів і способів збирання, обробки й узагальнення облікової інформації, котрі були б адаптованими до сучасних економічних умов.

Висновки за розділом 2

Дослідження особливостей організації і методики обліку основних засобів у ПАТ «Павлоградський завод автоматичних ліній і машин» надає можливості дійти наступних висновків:

1. У товаристві облік основних засобів організовано на високому рівні. Існує наказ про облікову політику, який в повній мірі розкриває основні аспекти обліку основних засобів. Всі операції стосовно основних засобів відображаються виключно на підставі первинних документів типової форми. Акти складаються і підписуються комісією, яка затверджується керівником. Аналітичний облік основних засобів здійснює за місцями знаходження та матеріально відповідальними особами.

На підставі первинних та зведених документів інформація про основні засоби відображається на рахунках.

2. Синтетичний облік основних засобів ведеться на рахунку 10 «Основні засоби», який призначено для обліку й узагальнення інформації про наявність та рух власних або отриманих на умовах фінансового лізингу об'єктів і орендованих цілісних майнових комплексів, які віднесені до складу основних засобів, а також об'єктів інвестиційної нерухомості. Для обліку витрат на придбання або створення матеріальних і нематеріальних активів призначений рахунок 15 «Капітальні інвестиції».

Регістром аналітичного обліку у ПАТ «Павлоградський завод автоматичних ліній і машин» є інвентарна картка обліку основних засобів яка використовується для узагальнення інформації про наявність та рух всіх типів основних засобів на підприємстві. Картки заводяться на кожен інвентарний об'єкт або групу однотипних об'єктів, які мають однакову вартість, введені в експлуатацію в один і той же час та знаходяться в одному підрозділі.

3. Нарахування амортизації здійснюється протягом строку корисного використання (експлуатації) об'єкта, який встановлюється підприємством при визнанні цього об'єкта активом, (при зарахуванні на баланс). І призупиняється

на період його реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання та консервації. У ПАТ «Павлоградський завод автоматичних ліній і машин» при нарахуванні амортизації всіх основних засобів використовується прямолінійний метод.

Для узагальнення інформації про нараховану амортизацію та індексацію зносу (накопиченої амортизації) необоротних матеріальних і нематеріальних активів, що підлягають амортизації призначено рахунок 13 "Знос необоротних активів"

4. Інформація про основні засоби наводиться у фінансовій та статистичній звітності. Основною формою фінансової звітності, що надає інформацію про стан майна підприємства та джерела його утворення, є Баланс (Звіт про фінансовий стан).

5. На сьогодні для ведення обліку у ПАТ «Павлоградський завод автоматичних ліній і машин» використовується комп'ютерна програма «1С:Бухгалтерія 6.0», яка вже застаріла і не дозволяє формувати інформацію в тому розрізі, який потрібен менеджменту для управління основними засобами. Тому, на основі дослідження ринку спеціалізованих бухгалтерських комп'ютерних програм, нами обґрунтовано перехід на нову конфігурацію програми «Бухгалтерія 2.0».

6. Первинні документи і регістри з обліку основних засобів містять застарілі показники, які не формують підсумкової інформації і у них відсутні показники, необхідні для складання звітності в умовах застосування як міжнародних, так і національних стандартів, тому носії інформації з обліку основних засобів потребують удосконалення як за складом, так і за змістом. Нами запропоновано окремі напрями удосконалення документального оформлення основних засобів.

7. Встановлено, що основними шляхами вдосконалення організації обліку основних засобів є раціоналізація не лише всіх форм документів та облікових регістрів, а й методів і способів збирання, обробки й узагальнення облікової інформації, котрі були б адаптованими до сучасних економічних умов.

РОЗДІЛ 3

ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА АУДИТУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ

3.1. Організація і планування аудиту основних засобів

Організаційні засади здійснення аудиторської діяльності в Україні регламентуються Законом України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» [71]. В своїй діяльності аудитори також керуються Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг в редакції 2016-2017 років. [48].

Відповідно до Законом України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» аудит фінансової звітності - аудиторська послуга з перевірки даних бухгалтерського обліку і показників фінансової звітності та/або консолідованої фінансової звітності юридичної особи або представництва іноземного суб'єкта господарювання, або іншого суб'єкта, який подає фінансову звітність та консолідовану фінансову звітність групи, з метою висловлення незалежної думки аудитора про її відповідність в усіх суттєвих аспектах вимогам національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, міжнародних стандартів фінансової звітності або іншим вимогам [71].

Відповідно до МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту» метою аудиту є підвищення ступеня довіри визначених користувачів до фінансової звітності. Її досягають через висловлення думки аудитором про те, чи складена фінансова звітність відповідно до застосовної концептуальної основи фінансової звітності [48].

Аудит охоплює такі основні питання: перевірка комерційної і господарсько-фінансової діяльності суб'єктів господарювання, фінансової звітності з погляду правильності складання і реальності оголошення оподаткованого прибутку, а також дотримання ними чинного законодавства.

У МСА 805 «Особливі міркування — аудит окремих фінансових звітів та певних елементів, рахунків або статей фінансового звіту» зазначено, «.. проводячи аудит окремого елементу фінансової звітності необхідно дотримуватися усіх вимог МСА» [48].

За обов'язковістю проведення аудит поділяється на добровільний та обов'язковий.

Добровільний здійснюється на замовлення зацікавленої сторони, коли перевірку не передбачено в установленому порядку.

Обов'язковий проводиться відповідно до закону, тобто підприємство-замовник зобов'язане запрошувати аудитора для перевірки фінансово-господарської діяльності. За Законом України «Про аудиторську діяльність» до нього встановлено обсяг і порядок здійснення обов'язкового аудиту, а також визначено перелік підприємств, що підлягають обов'язковій аудиторській перевірці. Обов'язковий аудит спрямований на захист інтересів підприємств і держави від навмисного перекручення показників бухгалтерського балансу і фінансової звітності суб'єктів підприємницької діяльності.

Проведення аудиту є обов'язковим для:

1) підтвердження достовірності та повноти річної фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності публічних акціонерних товариств, підприємств - емітентів облігацій, професійних учасників ринку цінних паперів, фінансових установ та інших суб'єктів господарювання, звітність яких відповідно до законодавства України підлягає офіційному оприлюдненню, за винятком установ і організацій, що повністю утримуються за рахунок державного бюджету;

2) перевірки фінансового стану засновників банків, підприємств з іноземними інвестиціями, публічних акціонерних товариств (крім фізичних осіб), страхових і холдингових компаній, інститутів спільного інвестування, довірчих товариств та інших фінансових посередників;

3) емітентів цінних паперів, які здійснюють публічне розміщення, та похідних (деривативів), а також при отриманні ліцензії на здійснення

професійної діяльності на ринку цінних паперів.

Так як суб'єктом дослідження є публічне акціонерне товариство, то для нього проведення щорічного аудиту є обов'язковим.

Для здійснення аудиту аудиторська фірма повинна отримати від замовника письмове звернення у вигляді Листа-замовлення. Остаточної визначеної форми цього документу не існує, тому він може бути як достатньо загальним, так і більш детальним.

Однак у Листі-замовленні обов'язково мають бути відображені:

мета аудиту (аудиторської перевірки);

масштаб (період) перевірки;

форма надання звіту за перевіркою;

місце та терміни проведення аудиту;

умови оплати за виконані роботи (надані послуги);

участь замовника у перевірці та його відповідальність тощо.

Аудиторська фірма вивчає Лист-замовлення, узгоджує умови завдання з аудиту з управлінським персоналом клієнта чи за потреби з тими, кого наділено найвищими повноваженнями, та у випадку згоди направляє клієнту Лист-зобов'язання.

Узгодження умов завдання з аудиту та укладання договору на проведення аудиту здійснюється суб'єктом аудиторської діяльності після виконання ним процедур прийняття завдання з аудиту та продовження стосунків з клієнтом з аудиту згідно МСА 220 «Контроль якості аудиту фінансової звітності» та Міжнародного стандарту контролю якості 1 «Контроль якості для фірм, що виконують аудити та огляди фінансової звітності, а також інші завдання з надання впевненості і супутні послуги» (МСКЯ 1), насамперед, після оцінки можливості дотримання відповідних етичних вимог та вимог незалежності [48].

Так, відповідно до Законом України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» аудитор та суб'єкт аудиторської діяльності мають

право надавати послуги з аудиту, огляду фінансової звітності та виконувати інші завдання з надання впевненості, за умови що такий аудитор, суб'єкт аудиторської діяльності, його власники (засновники, учасники), посадові особи та працівники незалежні від юридичної особи, фінансова звітність якої підлягає перевірці, не брали участі у підготовці та прийнятті управлінських рішень такої юридичної особи. Вимога щодо забезпечення незалежності поширюється на звітний період фінансової звітності, що підлягає перевірці, та період надання послуг з аудиту такої фінансової звітності.

Аудиторам забороняється надання аудиторських послуг, у разі якщо аудитор, суб'єкт аудиторської діяльності, його ключові партнери з аудиту, його власники (засновники, учасники), посадові особи і працівники та інші особи, залучені до надання таких послуг, а також близькі родичі та члени сім'ї зазначених осіб:

1) є власниками фінансових інструментів, емітованих юридичною особою, фінансова звітність якої підлягає перевірці, або юридичної особи, пов'язаної з такою юридичною особою спільною власністю, контролем та управлінням, крім тих, що належать такій юридичній особі опосередковано через інститути спільного інвестування;

2) беруть участь в операціях з фінансовими інструментами, емітованими, гарантованими або іншим чином підтримуваними юридичною особою, фінансова звітність якої підлягає перевірці, крім операцій в межах інститутів спільного інвестування;

3) перебували протягом періодів за які складалася звітність, у трудових, договірних або інших відносинах з юридичною особою, фінансова звітність якої підлягає перевірці, що можуть призвести до конфлікту інтересів.

5. Аудитор та суб'єкт аудиторської діяльності забезпечують документування в робочих документах аудитора всіх суттєвих загроз їх незалежності, а також запобіжних заходів, вжитих для зменшення таких загроз.

6. Аудитор та суб'єкт аудиторської діяльності не мають права вимагати або приймати гроші або негрошові подарунки від юридичної особи, фінансова звітність якої підлягає перевірці, або пов'язаної особи, крім випадків та в розмірі, дозволених законодавством.

7. У разі реорганізації юридичної особи протягом звітного періоду, за який складено фінансову звітність, що підлягає аудиту, аудитор та суб'єкт аудиторської діяльності мають оцінити вплив цієї операції на їх незалежність та переконатися у можливості проведення аудиту після дати реорганізації. У разі виявлення загроз незалежності протягом трьох місяців вжити заходів з метою їх усунення або відмовитися від надання послуг з аудиту фінансової звітності.

8. Аудитор, ключовий партнер з аудиту, посадові особи і працівники суб'єкта аудиторської діяльності та інші залучені особи, які брали участь у наданні послуг з обов'язкового аудиту фінансової звітності, протягом щонайменше одного року, а у разі проведення обов'язкового аудиту фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес, - протягом щонайменше двох років після надання відповідних послуг не мають права:

1) обіймати керівні посади в органі управління юридичної особи, якій надавалися послуги з обов'язкового аудиту фінансової звітності;

2) призначатися членом аудиторського комітету юридичної особи, якій надавалися послуги з обов'язкового аудиту фінансової звітності, або у разі відсутності такого комітету - членом органу, що виконує відповідні функції;

3) призначатися (бути обраним) членом адміністративного або наглядового органу юридичної особи, якій надавалися послуги з обов'язкового аудиту фінансової звітності [71].

Для ініціювання аудиторської перевірки замовник повинен звернутися до аудитора з листом-пропозицією.

Для встановлення наявності передумов для проведення аудиту аудитор повинен:

- визначити, чи є прийнятною концептуальна основа фінансової звітності, яка застосована при складанні фінансової звітності;

- отримати згоду управлінського персоналу, що він визнає та розуміє відповідальність:

а) за складання фінансової звітності відповідно до застосовної концептуальної основи фінансової звітності, включаючи, якщо доречно, її достовірне подання;

б) за такий внутрішній контроль, який, за визначенням управлінського персоналу, необхідний для надання можливості скласти фінансову звітність, що не містить суттєвого викривлення внаслідок шахрайства або помилки;

за забезпечення аудитора:

а) доступом до всієї інформації, яка, як відомо управлінському персоналу, є доречною для складання фінансової звітності, такої як записи, документи тощо;

б) додатковою інформацією, про яку аудитор може зробити запит управлінському персоналу з метою аудиту;

в) необмеженим доступом до працівників суб'єкта господарювання, від яких, за визначенням аудитора, необхідно отримати аудиторські докази.

Відповідно до параграфу 11 МСА 300 узгоджені умови завдання з аудиту записуються у листі-зобов'язанні з аудиту чи в іншій належній формі письмової угоди та містять:

а) мету та обсяг аудиту фінансової звітності;

б) відповідальність аудитора;

в) відповідальність управлінського персоналу;

г) ідентифікацію застосовної концептуальної основи фінансової звітності для складання фінансової звітності;

д) посилання на очікувану форму й зміст будь-яких звітів, що їх надасть аудитор, і констатацію того, що можуть існувати обставини, за яких звіт

може відрізнятись від очікуваної форми та змісту.

Якщо аудитор приймає завдання на проведення аудиту, то він надсилає клієнту лист-угоду. Приклад Листа-угоди надано у Додатку 1 до МСА 210 «Умови домовленості про аудит».

Після обміну листами та позитивного рішення відносно співпраці з клієнтом, замовник та виконавець у відповідності до Господарського та Цивільного Кодексів України укладають Договір на проведення аудиту (надання аудиторських послуг).

Цей Договір повинен містити такі суттєві складові (у вигляді окремих розділів чи підрозділів у складі певного розділу): предмет договору; обов'язки сторін; порядок здачі та приймання робіт; строк виконання робіт; оплата робіт (послуг); права та відповідальність сторін; особливі умови; реквізити сторін тощо.

Організація процесу аудиту складається з трьох етапів – етапу планування, етапу дослідження та заключного етапу (рис. 3.1).



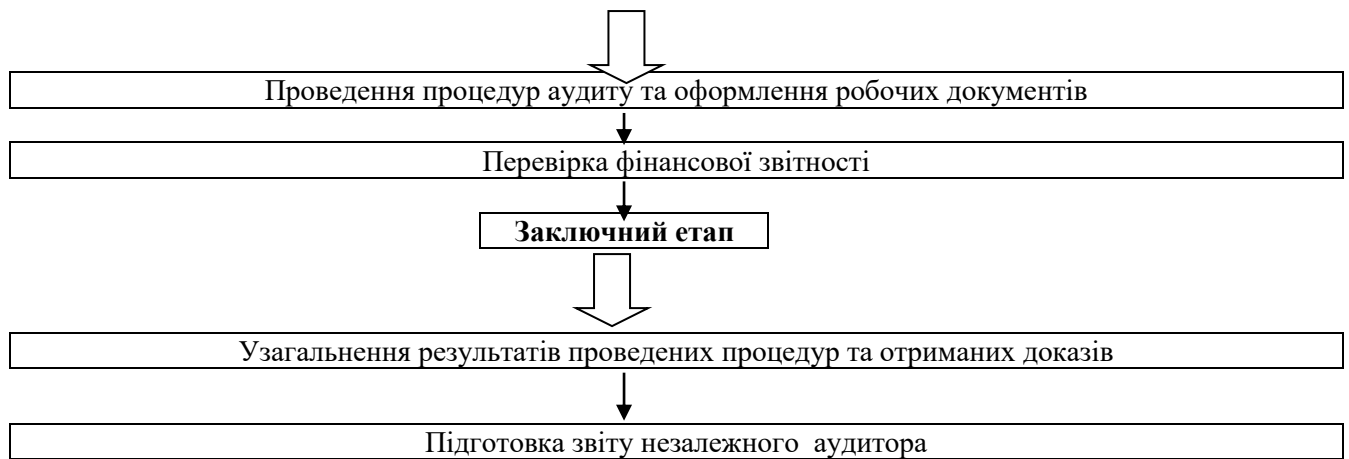


Рис. 3.1. Організація процесу аудиту

Першим етапом аудиторської перевірки є планування. Відповідно до МСА 300 «Планування аудиту фінансових звітів» [48] аудиторська перевірка має бути належним чином спланована.

Збір загальної інформації про підприємство, необхідна для того, щоб надалі зробити обґрунтований висновок про вірогідність звітності. Основними джерелами інформації про підприємство є:

- обговорення з працівниками керування, зустрічі з вищим керівництвом і виконавчим персоналом, незв'язаним з веденням обліку, що дозволить одержати інформацію «з перших рук»;

- відвідування й огляд основних ділянок, виробничих одиниць, складів, що надають можливість переконатися в наявності і збереженні активів, скласти уявлення про умови виробництва;

- зовнішні і внутрішні звіти і публікації. Зовнішні: ділова преса, газети, аналітичні звіти по галузях, порівняння з основними конкурентами і середньогалузеві показники, державне податкове законодавство. Внутрішні: фінансові звіти, стан фінансів підприємства, протоколи, засідання ради директорів, правління, акціонерів, внутрішні звіти аудиторів і консультантів.

На підставі отриманої інформації аудитор оцінює розмір невід'ємного ризику (додаток II). За результатами вивчення впливу зовнішніх та внутрішніх факторів, специфіки діяльності та досвіду облікового персоналу було оцінено властивий ризик як середній.

Система внутрішнього контролю може вважатися ефективною, якщо вона своєчасно попереджає про виникнення недостовірної інформації, та виявляє її. Оцінюючи ефективність системи внутрішнього контролю, аудиторська організація повинна зібрати достатню кількість аудиторських доказів.

Аудитор повинен дослідити і вивчити систему обліку і внутрішнього контролю клієнта для того, щоб зрозуміти, як готується облікова інформація і мати певне уявлення про надійність досліджених систем, оскільки ця інформація використовується під час збирання аудиторських доказів та формуванні думки аудитора.

Дослідження системи обліку та внутрішнього контролю аудитор здійснює за допомогою вивчення організаційної структури підприємства, діючих на підприємстві посадових інструкцій, бесід з менеджерами та працівниками компанії, ознайомлення із документообігом, спостереження за роботою структурних підрозділів.

Оцінка системи внутрішнього контролю здійснюється з метою оптимізації обсягу, змісту та послідовності виконання процедур зовнішнього контролю.

Критеріями ефективності функціонування системи внутрішнього контролю є можливість реалізації нею наступних функцій:

- 1) попередження відхилень, що можуть виникнути в процесі фінансово-господарської діяльності та в системі бухгалтерського обліку;
- 2) виявлення відхилень у фінансово-господарській діяльності та системі бухгалтерського обліку, які не вдалося попередити;
- 3) усунення відхилень фінансово-господарської діяльності та системі бухгалтерського обліку, які були виявлені. Якщо система внутрішнього контролю не здатна виконувати хоча б одну із зазначених функцій, вона вважається неефективною.

При цьому треба враховувати, що система внутрішнього контролю не може бути оцінена як ідеально ефективна з причин наявності таких обмежень:

1. Обмеження у часі виконання контрольних процедур.

2. Обмеженість ресурсів системи внутрішнього контролю (внаслідок можливої недосконалості середовища контролю).

3. Суб'єктивна природа оціночних суджень працівників системи внутрішнього контролю.

До основних механізмів забезпечення ефективності системи внутрішнього контролю можуть бути віднесені наступні:

1) розподіл функцій, пов'язаних зі збереженням активів, санкціонування та обліку операцій з ними між трьома особами;

2) ротація обов'язків серед виконавців господарських операцій;

3) здійснення заходів, спрямованих на «несподівану» зміну функціональних обов'язків чи виду роботи;

4) виконання фізичного нагляду за роботою окремих працівників чи підрозділів;

5) регулярне і часто позапланове проведення інвентаризацій;

6) максимально залучати контрагентів і клієнтів до заходів контролю.

Розрахунок ризику внутрішнього контролю здійснимо у додатку К. За результатами дослідження дуло встановлено, що ризик внутрішнього контролю дорівнює 44,25%. Це означає, що аудитор не в повній мірі може покладатися на систему внутрішнього контролю ПАТ «Павлоградський завод автоматичних ліній і машин».

Якщо аудиторська організація вирішує покластися на систему внутрішнього контролю і систему бухгалтерського обліку для отримання достатнього ступеню впевненості в достовірності бухгалтерської звітності, вона повинна відповідним шляхом скорегувати об'єм аудиторської перевірки.

Для визначення обсягу аудиторських процедур аудитор оцінює ризик не виявлення за формулою (3.1)

$$PH = \frac{AP}{BP \times PK} \quad (3.1),$$

де PH – ризик не виявлення;

AP – аудиторський ризик, як правило встановлюється на рівні 5-10%;

ВР – невід’ємний ризик;

РК – ризик контролю

Прийнявши аудиторський ризик на рівні 5% та скориставшись результатами оцінки властивого ризику та ризику контролю (додатки И, К) розрахуємо ризик не виявлення.

$$PH = \frac{0,05}{0,3111 \times 0,4425} = 0,3632 \text{ або } 36,32\%.$$

Розрахунок показує, що ризик невиявлення достатньо низький, а тому аудитору необхідно запланувати велику кількість процедур по суті. Це приймається до уваги при розробці плану та програми аудиту тестів на суттєвість.

Після ознайомлення із бізнесом клієнта та попередньої оцінки ризику аудитор повинен приділити увагу оцінці надійності системи внутрішнього контролю основних засобів.

У додатку Л представлено зразок тесту внутрішнього контролю основних засобів.

Загальний план аудиту розробляється, узгоджується із керівництвом підприємства, яке перевіряється та документально оформлюється. Для проведення аудиту основних засобів складають програму аудиту основних засобів, яка є деталізацією плану аудиту. Ми склали план та програму аудиту в додатку М.

Отже, дослідивши порядок організації та планування аудиторської перевірки основних засобів ми з’ясували, що для замовлення аудиту товариство повинно звернутися до аудиторської фірми з листом-пропозицією.

Аудитор досліджує можливість прийняття завдання і у випадку згоди надає лист-зобов’язання, а потім підписується договір на проведення аудиту.

Після обміну листами та підписанням договору аудитор розпочинає аудиторську перевірку.

У відповідності з вимогами аудитор повинен отримати розуміння бізнесу клієнта, отримати достатню уяву про структуру внутрішнього контролю та

розрахувати ризик невиявлення перед складанням плану аудиторської перевірки.

Достатня уява про структуру контролю дозволяє аудитору визначити типи можливих відхилень, скоригувати ризик і розробити методика проведення перевірки для виявлення помилок та зловживань.

Аудитор отримує уяву про клієнта, визначаючи особливості заходів і процедур стосовно до кожного елементу структури контролю, і, вивчаючи, чи працюють вони в дійсності, тобто чи використовуються вони на підприємстві.

Уява про структуру контролю формується на основі раніше накопиченого на підприємстві досвіду використання результатів аудиторської перевірки за минулий рік, на основі анкетування персоналу фірми-клієнта, спостереження за виконанням персоналом своїх обов'язків і аналізу підготовленого напередодні клієнтом опису заходів і процедур, а також іншої документації. Для отримання свідчення про правильне використання заходів і процедур аудитор аналізує записи, документи, звіти.

3.2. Методика проведення аудиту основних засобів

Методи аудиторської перевірки прийнято підрозділяти на дві групи: методи фактичної перевірки; методи документальної перевірки. До основних методів фактичної перевірки, якими можуть користатися аудитори, виходячи з права самостійно визначати форми і методи перевірки, керуючись вимогами нормативних актів і умов договору з суб'єктом відносяться: огляд; обстеження; інвентаризація; контрольний запуск сировини і матеріалів у виробництво; лабораторний аналіз якості матеріалів, товарів, сировини і готової продукції; експертна оцінка; опитування; перевірка обсягів виконаних робіт.

При здійсненні перевірки аудитор керується МСА 500 «Аудиторські

докази», МСА 520 «Аналітичні процедури» та МСА 530 «Аудиторська вибірка» [48].

За МСА 20 аналітичні процедури – це процедури, що передбачають аналіз важливих фінансових показників та тенденцій з подальшим вивченням відхилень та взаємозв'язків [48]. Вони включають порівняння фінансової інформації. На стадії планування аудиту аналітичні процедури допомагають аудитору визначити особливості діяльності клієнта і окреслити проблеми у формуванні фінансової інформації, а також рівень ризику. Вони виявляють об'єкти, що потребують особливої уваги аудитора. Економічний аналіз у фінансовому аудиті застосовується при перевірці виробництва і реалізації продукції, використанні трудових ресурсів, матеріалів у виробництві, виявленні перевитрат собівартості окремих видів продукції, визначенні їх рентабельності.

Фізична перевірка використовується в разі присутності аудитора під час проведення інвентаризації матеріальних цінностей, які відносять до необоротних активів, у процесі підтвердження залишків та оборотів за рахунками обліку необоротних активів у регістрах аналітичного та синтетичного обліку.

Документальна перевірка застосовується для перевірки правильності оформлення первинної документації та облікових регістрів щодо операцій з необоротними активами, відповідності відображення процесу та результатів їх інвентаризації. Вона проводиться як в арифметичного аспекті, так і по суті викладеної інформації.

Спостереження та опитування використовуються переважно в поєднанні з фізичною перевіркою і мають на меті виявлення умов використання та збереження необоротних активів, підтвердження операцій з ними, отримання додаткових аудиторських доказів у процесі проведення інвентаризації.

Аналітичні процедури та узагальнення використовуються для обробки отриманої з різних джерел інформації. Вони застосовуються на основному та завершальному етапах перевірки під час обробки будь-якої суттєвої інформації щодо об'єкта перевірки, при формуванні проміжних та більш загальних

висновків аудитора. Узагальнення використовується переважно на завершальному етапі перевірки при формуванні загальних висновків аудитора (думки аудитора) щодо об'єкта перевірки та при складанні аудиторського висновку.

Основними джерелами інформації для проведення перевірки операцій з основними засобами ПАТ «Павлоградський завод автоматичних ліній і машин» є: МСБО 16 «Основні засоби», фінансова та статистична звітність, первинні облікові документи щодо руху основних засобів (акти, накладні на переміщення, інвентарні картки тощо), облікові реєстри синтетичного й аналітичного обліку (інвентарні картки, відповідні відомості, журнали), кошториси та завдання чи плани капітального ремонту основних засобів (проведення капітальних ремонтів), акти виконаних робіт тощо.

Основним аспектами аудиту основних засобів є:

- встановлення правильності документального оформлення і своєчасного відображення в обліку операцій з основними засобами, їх надходження, внутрішнє переміщення і вибуття;
- перевірка правильності розрахунку, своєчасного відображення зносу основних засобів;
- перевірка доцільності проведення ремонту основних засобів, контроль за витратами на капітальний ремонт, за правильністю їх відображення;
- перевірка правильності відображення в обліку фінансових результатів від вибуття (в т.ч. ліквідації) основних засобів;
- контроль за збереженням основних засобів;
- перевірка правильності проведення індексації основних засобів;
- підтвердження законності і правильності відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій з основними засобами;
- встановлення своєчасності і правильності списання недоамортизованої частини основних засобів на фінансові результати;
- перевірка правильності відображення інформації про основні засоби у фінансовій та статистичній звітності, тощо.

Перевіряючи стан первинної документації, необхідно звернути увагу на те, чи є первинні документи типовими, затвердженими Міністерством статистики України; чи є в документі обов'язкові реквізити, передбачені ст. 9 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, а також додаткові реквізити, передбачені інструкцією зі складання конкретного документа. Перевіряється також правильність і повнота складання облікових реєстрів синтетичного та аналітичного обліку.

Аудитор перевіряє правильність оцінювання об'єктів, передбаченого чинними нормативними документами.

Під час проведення аудиту основних засобів аудитор з'ясовує, чи всі об'єкти закріплені за матеріально відповідальними особами, на скільки повно і правильно проведена остання інвентаризація, які нестачі і лишки встановлені при інвентаризації, чи правильно вони відображені в бухгалтерському обліку.

Якщо за результатами інвентаризації оприбутковані об'єкти, які виготовлені підприємством господарським способом і відсутні в обліку, то перевіряється, чи не порушена фінансова дисципліна підприємства (виготовлення об'єктів за рахунок виробничих витрат під виглядом капітального ремонту тощо). Особлива увага звертається на об'єкти, які не закріплені за матеріально відповідальними особами або за якими під час останньої інвентаризації встановлені лишки чи нестачі.

Аудитору необхідно переконатися в правильності організації аналітичного обліку; в'яснити чи всі основні засоби закріплені за матеріально відповідальними особами; правильність проведення останньої інвентаризації, які її результати і чи відображені вони в обліку; проконтролювати достовірність облікових даних про наявність і рух основних засобів.

В обліковій політиці у відповідності з П(С)БО № 7 «Основні засоби» повинно бути вказано методи оцінки основних засобів, їх класифікація на підприємстві, методи амортизації, ознаки включення об'єктів до складу основних засобів та інше.

Здійснивши критичну оцінку ПАТ «Павлоградський завод автоматичних ліній і машин», нами з'ясовано, що облік основних засобів фактично організовано відповідно до МСБО 16 «Основні засоби», а в наказі не внесено зміни і зазначено, що використовується П(С)БО 7 «Основні засоби». Але позитивним є те, що в Наказі визначено групи основних засобів, визначено вартісні межі розмежування основних засобів та малоцінних необоротних активів, визначено термін корисного використання для основних засобів та метод нарахування амортизації.

Аудитор повинен перевірити відповідність облікової політики чинному законодавству та вимогам обліку у відношенні основних засобів. Аудитор перевіряє, наскільки доцільно застосовувати ту чи іншу форму організації бухгалтерського обліку, чи відповідає вона конкретним умовам роботи підприємства. Перевірці підлягає також стан синтетичного обліку і його зв'язки з даними аналітичного обліку.

Перевіряється правильність віднесення об'єктів до встановлених класифікаційних груп.

Перевіряється правильність віднесення предметів тривалого використання до основних засобів. При цьому основними критеріями визначення цих об'єктів згідно з чинними нормативними документами є термін використання і вартість цих предметів.

Для встановлення повноти закріплення основних засобів за матеріально відповідальними особами аудитор порівнює вартість закріплених за матеріально відповідальними особами основних засобів з даними інвентарних списків порівнюється на початок аудиту. Крім того, перевіряється наявність та відповідність оформлення договорів про повну матеріальну відповідальність з матеріально відповідальними особами.

Операції з надходження, переміщення, вибуття основних засобів досліджується за первинними документами та бухгалтерськими записами.

Придбані (створені) основні засоби повинні зараховуватись на баланс підприємства за первісною вартістю.

Після цього аудитор повинен перевірити правильність формування первісної вартості об'єктів при їх безоплатному отриманні (у тому числі до статутного капіталу), при їх переведенні до основних засобів оборотних активів, при отриманні в обмін на подібні і неподібні об'єкти, збільшення первісної вартості (на суму витрат, пов'язаних з їх поліпшенням) та зменшення первісної вартості об'єктів (у разі їх часткової ліквідації).

Наступним етапом перевірки є перевірка правильності переоцінки, а також зменшення корисності об'єктів і відображення її сум у звітності. Звіряються дані пооб'єктного обліку об'єктів у місцях експлуатації з даними аналітичного обліку в бухгалтерії, наприклад з інвентарними картками. Під час перевірки необхідно встановити, чи правильно оформлено приймання нових об'єктів, які раніше використовувалися іншими підприємствами, реконструйованих, модернізованих і капітально відремонтованих. Необхідно відмітити, що на ПАТ «Павлоградський завод автоматичних ліній і машин» переоцінка не здійснюється.

Звертається також увага на правильність, своєчасність і повноту оприбуткування основних засобів. Під час перевірки операцій щодо переміщення основних засобів необхідно з'ясувати доцільність переміщення, правильність оформлення цих операцій, повноту і своєчасність списання й одночасно оприбуткування основних засобів у відповідних підрозділах підприємства. Законність надходження основних засобів у результаті капітальних вкладень визначається порівнянням даних про об'єкти, які зафіксовані у супроводжувальних документах на момент надходження, і даних щодо оприбуткування цих об'єктів, згідно з переліком і титульним списком.

Під час аудиту перевіряються операції з продажу основних засобів з метою установити, чи не була вартість реалізації об'єктів меншою від їх залишкової вартості. При ліквідації об'єктів слід звернути увагу на наявність їх недоамортизованої вартості. Ліквідація основних засобів вивчається за актами на ліквідацію. Необхідно вивчити та правильно визначити наслідки ліквідації основних засобів; треба установити чи дотримані нормативні акти про порядок

списання об'єктів, які стали непридатними для експлуатації. При цьому визначають правильність оприбуткування відходів і запасних частин, правильність визначення залишкової вартості об'єкта, оприбуткування на склад матеріальних цінностей, одержаних у результаті ліквідації об'єкта, а також реальність витрат на його ліквідацію. Для цього необхідно зіставити дані актів про ліквідацію об'єктів з даними їх аналітичного обліку (інвентарних карток) і актів приймання. Якщо об'єкт ліквідовано достроково, треба перевірити, чи вжиті заходи щодо покарання винуватців і відшкодування завданих збитків. Фінансовий результат від вибуття об'єктів визначається вирахуванням з доходів від вибуття залишкової вартості об'єктів, непрямих податків і витрат, пов'язаних з вибуттям об'єктів.

Важливим аспектом аудиту основних засобів є перевірка правильності нарахування амортизаційних відрахувань відповідно до встановлено порядку, оскільки такі відрахування мають суттєвий вплив на визначення фінансового результату діяльності у фінансовому і податковому обліку.

Особливу увагу слід звернути на правильність використання різних методик нарахування амортизації для фінансової і податкової звітності.

Аналітичний облік амортизації і зносу основних засобів ведеться за їх видами. Для складання податкової звітності такий облік необхідно вести за встановленими групами основних засобів, а також за кожним інвентарним об'єктом першої групи.

Перевірка витрат на поточний та капітальний ремонт основних засобів починається з вивчення наявності і виконання завдань проведення поточного та капітального ремонту. Необхідно встановити правильність розмежування робіт і віднесення їх до поточного і капітального ремонту. Це важливо з погляду різниці їх організації і технології проведення та контролю витрат. Крім того, слід перевірити дотримання кошторисів ремонтних робіт, переважно на наявність, відповідне відображення та обґрунтування перевищення рівня витрат порівняно з даними цих кошторисів.

Аудитором також перевіряється виконання графіків ремонтів, рівень

механізації ремонтного виробництва, зниження трудомісткості ремонтних робіт, складання дефектних відомостей і ремонтних карт об'єктів.

Особлива увага звертається на якість ремонту, проведення одночасно з ремонтом модернізації об'єктів, що поліпшує їх експлуатаційні характеристики. Для цього необхідно ознайомитися з актами приймання об'єктів з ремонту. Звертається увага на наявність аварійних ремонтів, їх причини і винуватців цих ремонтів, установлення заподіяних збитків і відшкодування їх за рахунок винуватців.

Вивчення операцій з капітальних вкладень проводиться на підставі затверджених титульних списків, кошторисів, технічної документації та укладених договорів з підприємствами-постачальниками. аудитори встановлюють законність та обґрунтованість витрат із капітальних вкладень, чи відповідають вони діючій затвердженій технічній документації і джерелам фінансування. Крім того аудиторю варто звернути увагу на об'єкти, котрі при введенні в експлуатацію потребують монтажу, оскільки існує можливість виключення вартості монтажу до балансової вартості введених основних засобів, що у свою чергу, призводить до викривлень фінансових результатів діяльності підприємства. Необхідно встановити, чи не відносяться до витрат на ремонт витрати на спорудження (надходження) нових об'єктів, які є капітальними інвестиціями і мають інші, ніж виробничі витрати, джерела формування. При введенні в експлуатацію вони зараховуються до основних засобів.

Хід аудиторської перевірки та її результати мають бути документально оформлені. Документальне оформлення процедур, здійснених відповідно до МСА 230 «Аудиторська документація» [48].

Під терміном «документація» мають на увазі робочі документи, що складаються аудитором в процесі проведення аудиторської перевірки, оригінали або копії документів, отримані аудитором від підприємства, а також документи, які аудитори одержують від третіх осіб (п.3 МСА 230). Аудитор повинен складати робочі документи, достатньо повні й докладні для

відображення всіх процедур аудиторської перевірки.

Для узагальнення результатів перевірки, на основі програми аудиту основних засобів нами розроблені робочі документи, в яких фіксується отримана в ході перевірки інформація, і формулюються відповідні висновки про виявлені відхилення та порушення (додаток Н).

Для узагальнення результатів аудиту необхідно їх систематизувати і згрупувати за однорідними ознаками. Для цього складають часткові акти перевірок, однорідні факти порушень відображають у нагромаджувальних відомостях, аналітичних таблицях, розрахунках, схемах, тощо. «Робочі документи можуть бути подані у вигляді даних, зафіксованих на папері, фотоплівці, в електронному вигляді або іншій формі збереження інформації».

Сукупність робочих документів, складених аудитором до початку і в ході перевірки фінансової звітності підприємства-клієнта, є аудиторським дос'є (папкою), що має свій номер, позначення дати і закінчення аудиторської перевірки.

Перелік робочої документації аудита, яка прикладається до звіту аудиторської перевірки, визначає аудитор, що проводить перевірку. Головна вимога до цієї документації - її переконливість і вагомість при доказі висновків і пропозицій, що випливають з матеріалів перевірки. Тому обмежень по підборі доказів не встановлюється.

По закінченні аудиторської перевірки аудитор складає підсумковий документ «Звіт незалежного аудитора». Так як в дипломній роботі досліджено порядок проведення аудиту основних засобів, тобто окремої статті фінансової звітності, то при складанні Звіту аудитора необхідно керуватися вимогами МСА 805 «Особливі міркування — аудит окремих фінансових звітів та певних елементів, рахунків або статей фінансового звіту» [48].

Звіт незалежного аудитора повинний бути складений на основі письмової інформації аудитора, у якій повинні міститися зведення про усі виявлені недоліки і порушення в обліку й звітності, а також виділятися ті помилки і виправлення, які можуть уплинути на вірогідність звітності з посиланнями на

законодавчі і нормативні документи.

Письмова інформація заповнюється в двох екземплярах, один із яких передається головному бухгалтеру і керівнику для ознайомлення виявлення можливих розбіжностей і врегулювання спірних положень, а інший використовується для написання звіту, після чого він передається в архів.

У письмовій інформації повинні міститися: прізвище аудитора чи склад групи аудиторів, перелік посадових осіб відповідальних за ведення бухгалтерського обліку і складання звітності, період часу до якого відноситься перевірена документація, інформація про методику перевірки (які напрямки бухгалтерського обліку підлягали перевірці, яка бухгалтерська документація була перевірена суцільним методом, а яка вибірково, на основі яких принципів проводилася перевірка), інформація про усі виявлені недоліки і порушення, інформація про найбільші істотні порушення в обліку, які значно спотворюють звітність, рекомендації з поліпшення податкового планування з метою оптимізації оподаткування.

Метою складання Звіту незалежного аудитора є доведення думки аудитора про перевірену ним звітність до її користувачів - власників, акціонерів, керівництва підприємства та інших.

Структура Звіту незалежного аудитора (в залежності від його виду) є уніфікованою, однотипною.

Відповідно до МСА 700 «Формулювання думки та надання звіту щодо фінансової звітності» [48] Звіт незалежного аудитора складається у довільній формі, але має містити такі елементи:

Назва: Звіт незалежного аудитора.

Адресат: Загальним зборам ПАТ «Павлоградський завод автоматичних ліній і машин» , або банку, іншим органам.

Висловлення думки: Містить чітко сформульовану думку аудитора щодо того, чи є фінансова звітність достовірною, повною, об'єктивною, складеною відповідно до МСФЗ.

Підстава для висловлення думки: Вказується об'єкт передвіки (в нашому

випадку облік основних засобів), звітний період та дату на яку були складати звіти. Вказується, що відповідальність за підготовку та достовірність звітності несе керівник, а обов'язком аудитора є висловлення незалежної думки щодо цієї звітності.

Зазначається, що перевірку проведено відповідно до МСА. Зазначається, що аудитор провів усі необхідні аудиторські процедури. Аудиторська перевірка спланована таким чином, щоб забезпечити достатню впевненість, що звітність не містить суттєвих перекручень. Перелічуються основні види робіт, які було виконано аудитором: визначення чи відповідає звітність основним принципам обліку, обліковій політиці підприємства, оцінка надійності системи обліку та ефективності внутрішнього контролю, застосування вибіркового дослідження. Обов'язково вказується, що аудитором зібрано достатню кількість доказів для висловлення незалежної думки.

Дата Звіту незалежного аудитора: Вказується дата підписання висновку, після якої жодні зміни у нього не вносяться.

Адреса аудитора (аудиторської фірми). Зазначається юридична адреса аудиторської фірми.

Підпис аудитора: Згідно з МСА 700 «Формулювання думки та надання звіту щодо фінансової звітності» аудиторський висновок підписує аудитор та керівник аудиторської фірми із зазначенням номерів та серій сертифікатів. Ставиться печатка аудитора або аудиторської фірми.

МСА 700 «Формулювання думки та надання звіту щодо фінансової звітності» визначає такі види аудиторських звітів за результатами аудиторської перевірки:

Безумовно-позитивний – видається у разі, якщо фінансова звітність складена у відповідності до стандартів обліку, а аудит проведено у відповідності зі стандартами аудиту. Обставин, що потребують пояснень не існує.

З думкою із застереженням – видається у разі, якщо фінансова звітність містить суттєві відхилення від загальноприйнятих принципів обліку, або існує обмеження в обсязі його роботи або через невпевненість чи незгоду.

Негативний – видається у разі, якщо фінансова звітність містить дуже суттєві відхилення від загальноприйнятих принципів обліку, або існує значне обмеження в обсязі його роботи або через суттєві невпевненість чи незгоду.

Негативний звіт видається тоді, коли аудитор вважає, що фінансова звітність не відповідає встановленим вимогам, не є достовірною і об'єктивною, показники її суттєво перекручені.

Відмова від видачі звіту – видається аудитором, коли обмеження обсягу перевірки дуже суттєве, у результаті чого аудитор не може отримати достатню кількість необхідних аудиторських доказів і відповідно сформулювати обґрунтовану об'єктивну думку щодо фінансової звітності [48].

Характеристику основних видів аудиторських висновків наведено в табл. 3.1.

Таблиця 3.1

**Відповідність виду Звіту незалежного аудитора думці аудитора
стосовно достовірності бухгалтерської звітності**

№ з/п	Вид аудиторського звіту	Характеристика
1	Позитивний (безумовно-позитивний)	Звітність забезпечує в усіх суттєвих аспектах відображення активів і пасивів господарюючого суб'єкта на звітну дату і фінансових результатів його діяльності за звітний період, виходячи з нормативних вимог до бухгалтерського обліку і звітності
2	Думка із застереженням	За виключенням визначених в аудиторському висновку обставин бухгалтерська звітність підготовлена таким чином, щоб забезпечити в усіх суттєвих аспектах відображення активів і пасивів господарюючого суб'єкта на звітну дату і фінансових результатів його діяльності за звітний період, виходячи з нормативних вимог до бухгалтерського обліку і звітності
3	Негативний	У зв'язку з певними обставинами звітність підготовлена таким чином, що вона не забезпечує в усіх суттєвих аспектах відображення активів і пасивів господарюючого суб'єкта на звітну дату і фінансових результатів його діяльності за звітний період, виходячи з нормативних вимог до бухгалтерського обліку і звітності
4	Відмова від надання висновку	У результаті певних обставин аудитор не може виразити і не виражає думки в одній з наведених вище форм, при цьому у висновку повинна бути чітко вказана причина, за якою аудитор не може надати висновку про достовірність звітності

За результатами аудиторської перевірки основних засобів на ПАТ «Павлоградський завод автоматичних ліній і машин» ми склали звіт

незалежного аудитора, в якому висловили думку із застереженням (додаток П).

3.3. Оцінка основних засобів та шляхи підвищення ефективності їх використання у ПАТ «Павлоградський завод автоматичних ліній і машин»

Завданням аудиту основних засобів є не лише підтвердження достовірності їх відображення в обліку та звітності, але і розробка напрямів підвищення ефективності використання основних засобів.

Основними при оцінці основних засобів та визначенні шляхів підвищення ефективності їх використання є аналітичні процедури.

У процесі аналізу визначають стан основних засобів, тобто, їх придатність до використання, динаміку руху та ефективність використання основних засобів а також визначають фактори, що впливають на ефективність використання основних засобів. Важливе значення має використання результатів аналізу при розробці конкретних заходів щодо уникнення недоліків в роботі організацій і підприємств та впровадження передового досвіду.

Інформаційною базу проведення аналізу основних засобів підприємства є:

1. Інформація про соціально-економічні показники району діяльності підприємства: дані про стан ринкового середовища в Дніпропетровській області, чисельність населення, що обслуговується, рівень конкуренції, рівень грошових доходів населення.

2. Планово-нормативні матеріали: прогнози обсягів реалізації продукції за загальним обсягом, групами виробів, періодами та структурними підрозділами; прогнози величини капіталу підприємства, у тому числі власного оборотного; прогнози очікуваного обсягу дебіторської заборгованості, інше.

3. Фінансова та статистична звітність товариства.

4. Інформація поточного обліку: первинні документи стану та руху

основних засобів, зокрема Акт прийому-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів (форма № ОЗ-1), Акт прийому-передачі відремонтованих, реконструйованих і модернізованих об'єктів (форма № ОЗ-2), Акт на списання основних засобів (форма № ОЗ-4), Акт на списання автотранспортних засобів (форма № ОЗ-4), Інвентарна картка обліку основних засобів (форма № ОЗ-6), інші реєстри аналітичного обліку по рахунку 10 «Основні засоби», реєстри синтетичного обліку: журнали-ордери, витяг з Головної книги за рахунками обліку 10 «Основні засоби», 131 «Знос основних засобів», іншими, оборотні відомості тощо.

5. Додаткові джерела інформації: виписки із протоколів зборів правління, засідань трудового колективу, акти документальних ревізій, акти перевірки податковими органами та іншими службами, статистичні довідники, повідомлення органів державної статистики, інші додаткові джерела за потребою.

На основі фінансової звітності та даних обліку ПАТ «Павлоградський завод автоматичних ліній і машин» нами здійснено розрахунок показників стану і руху основних засобів (табл. 3.2).

Таблиця 3.2

Показники стану і руху основних засобів ПАТ «Павлоградський завод автоматичних ліній і машин» за 2016-2018 роки

Показник	Роки			Відхилення 2018 р. від (в.п.)	
	2016	2017	2018	2016 р.	2017 р.
Необоротні активи, тис. грн.	3996	1754	1659	-2337	-95,00
Власний капітал, тис. грн.	2391	1113	890	-1501	-223,00
Знос засобів, тис. грн.	10886	6672	6577	-4309	-95,00
Первісна вартість основних засобів	14183	7727	7537	-6646	-190,00
Первісна вартість основних засобів, що надійшли за звітний період, тис. грн.	240,0	110,0	60,0	-180	-50,00
Вартість основних засобів, що вибули за звітний період, тис. грн.	432,0	6566,0	250,0	-182	-6316,00
Залишкова вартість основних засобів, тис. грн.	3297	1055	960	-2337	-95,00
Виробничі запаси, тис. грн.	1003	962	962	-41	0,00

Незавершене виробництво, тис. грн.	2558	3336	3474	916	138,00
Валюта балансу, тис. грн.	9614	8110	7869	-1745	-241,00
Індекс постійного активу	1,67	1,58	1,86	0,19	0,29
Коефіцієнт зносу основних засобів	0,77	0,86	0,87	0,11	0,01
Коефіцієнт придатності основних засобів	0,23	0,14	0,13	-0,11	-0,01
Коефіцієнт оновлення основних засобів	0,02	0,01	0,01	-0,01	-0,01
Коефіцієнт вибуття основних засобів	0,03	0,46	0,03	0,00	-0,43
Коефіцієнт реальної вартості майна	0,71	0,66	0,69	-0,03	0,03

Розрахунки, проведені у табл. 3.2 свідчать, що первісна вартість введених в експлуатацію основних засобів у 2018 році становить 60 тис.грн, що на 180,0 тис.грн менше 2016 року і на 50 тис.грн менше 2017 року.

Первісна вартість основних засобів на кінець 2018 року складає 7537 тис.грн, що на 6646 тис.грн менше показника 2016 року та на 190 тис.грн менше, ніж у 2017 році. Така тенденція є негативною і свідчить про те, що товариство шукаючи шляхи отримання додаткових коштів реалізує наявні основні засоби.

Коефіцієнт оновлення основних засобів вказує на рівень фізичного та морального оновлення основних засобів товариства. Позитивною тенденцією буде збільшення показника. Проте у 2016 р. на ПАТ «Павлоградський завод автоматичних ліній і машин» цей показник навпаки зменшився на 0,01 порівняно з попереднім періодом, що негативно характеризує використання основних засобів.

Вартість вибулих основних засобів у 2018 році становила 250 тис.грн, що на 182 тис.грн менше, ніж у 2016 році та аж на 6316 тис.грн менше, ніж у 2017 році.

Коефіцієнт вибуття основних засобів як у 2018, так і у 2016 р. становив 0,03, що менше 2017 р. на 0,43 .

Так як протягом аналізованого періоду суттєво зменшився розмір основних засобів, то аналогічну тенденцію має і знос: це показник на початок 2018 року становив 6577 тис.грн, що менше за 2016 рік на 4309 тис.грн та

менше 2017 року на 95 тис.грн.

Таким чином, проведені розрахунки дозволяють констатувати, що протягом 2016-2018 років відбувалось суттєве скорочення розміру основних засобів, а коефіцієнт зносу вказує на те, що у 2018 р. зношеність основних засобів сягала аж 87%, причому негативним є те, що цей показник постійно зростає.

Тому основним завданням керівництва повинен стати пошук ресурсів для придбання нових високотехнологічних основних засобів.

Аналіз фондівдачі основних засобів проводиться в 2 напрямках: вивчення і вимірювання впливу окремих факторів на фондівдачу; виявлення впливу фондівдачі на об'єм виробництва.

На рівень фондівдачі впливають різні фактори, пов'язані як з зміною об'єму продукції, так і з ефективністю використання основних виробничих фондів, особливо активної її частини.

Рівень фондівдачі залежить перш за все від зміни структури фондів (питомої ваги), від об'єму продукції з гривні, вартості активної частини.

Тому з метою визначення напрямів підвищення ефективності використання основних засобів підприємства важливого значення набуває кількісна оцінка впливу факторів на основі побудови факторних моделей.

Так, оцінку впливу факторів на формування показника фондівдачі основних засобів здійснюється, використовуючи модель:

$$F_{\text{від}} = \text{ПП} / F_{\text{озб}} \quad (3.1)$$

де, $F_{\text{від}}$ – фондівдача основних засобів;

ПП – продуктивність праці;

$F_{\text{озб}}$ – фондоозброєність.

Розрахунок впливу факторів на фондівдачу основних засобів ПАТ «Павлоградський завод автоматичних ліній і машин» у 2017 р. порівняно з 2016 р. проведемо у табл. 3.3.

Розрахунки у табл. 3.3 свідчать, що фондovіддача основних засобів у 2017 році склала 0,16 грн., що менше минулого року на 4 коп.

Таким чином, зміна показника склалася за рахунок такого впливу факторів:

- погіршення продуктивності праці на 20,11 тис.грн зумовило зменшення фондovіддачі основних засобів на 0,09 грн.;
- зменшення фондоозброєності на 62,91 грн. зумовило зростання фондovіддачі основних засобів на 0,04 грн.

Таблиця 3.3

**Розрахунок впливу факторів на фондovіддачу основних засобів
ПАТ «Павлоградський завод автоматичних ліній і машин» у 2017 р.**

Показники	2016 рік	2017 рік	Відхилення		
			усього	у т.ч. за рахунок зміни	
				продуктивності праці	фондоозброєності
1. Чистий дохід від реалізації, тис.грн	2891	1746	-1145	-	-
2. Середня вартість основних засобів, тис.грн	14279	10955	-3324	-	-
3. Середньооблікова чисельність працівників, осіб	61	64	3	-	-
4. Продуктивність праці, тис.грн	47,39	27,28	-20,11	-	-
Фондоозброєність, грн.	234,08	171,17	-62,91	-	-
Фондовіддача, грн.	0,20	0,16	-0,04	-0,09	0,04

Розрахунок впливу факторів на фондovіддачу основних засобів ПАТ «Павлоградський завод автоматичних ліній і машин» у 2018 р. порівняно з 2017 р. проведемо у табл. 3.4.

Таблиця 3.4

**Розрахунок впливу факторів на фондovіддачу основних засобів
ПАТ «Павлоградський завод автоматичних ліній і машин» у 2018 р**

Показники	2017 рік	2018 рік	Відхилення
-----------	----------	----------	------------

			усього	у т.ч. за рахунок зміни	
				продуктивності праці	фондоозброєності
Чистий дохід від реалізації, тис.грн	1746	1573	-173		
Середня вартість основних засобів, тис.грн	10955	7632	-3323		
Середньооблікова чисельність працівників, осіб	61	52	-9		
Продуктивність праці, тис.грн	28,62	30,25	1,63		
Фондоозброєність, грн.	179,59	146,77	-32,82		
Фондовіддача, грн.	0,16	0,21	0,05	0,01	0,04

У 2018 р. порівняно з 2017 р. фондівіддача зросла на 0,05 і становила 0,21 грн.

Зміна показника відбулась за рахунок таких факторів:

— зростання продуктивності праці на 1,63 тис.грн зумовило зростання фондівіддачі основних засобів на 0,01 грн.;

— зменшення фондоозброєності на 32,82 грн. зумовило збільшення фондівіддачі основних засобів на 0,04 грн.

Підприємствам різних галузей властиві специфічні способи інтенсифікації технологій виготовлення продукції, виконання робіт або надання виробничих послуг.

Значного підвищення інтенсивного навантаження устаткування на підприємствах можна досягти завдяки застосуванню прогресивних форм і методів організації виробництва (концентрації, спеціалізації, кооперування та комбінування; гнучких потокових і роторно-конвеєрних ліній).

Необхідно також приділити увагу напрямам діяльності підприємства, які призведуть до підвищення ефективності діяльності та використання основних засобів:

— посилення контролю за станом основних засобів шляхом своєчасного та якісного проведення інвентаризацій активів;

— здійснення аналізу стану та ефективності використання основних засобів

та приймання відповідних управлінських рішень;

—своєчасне оновлення обладнання, яке інтенсивно експлуатується;

—модернізація обладнання;

—здавання в оренду обладнання, що не експлуатується;

—посилення контролю за дотриманням правил експлуатації основних засобів.

Отже, для діяльності ПАТ «Павлоградський завод автоматичних ліній і машин» важливим завданням з підвищення ефективності діяльності в цілому є перегляд існуючої структури основних засобів та її оптимізація, що буде сприяти підвищенню ефективності їх використання.

Висновки за розділом 3

При дослідженні організації і методики аудиту основних засобів ми дійшли таких висновків:

1. За обов'язковістю проведення аудит поділяється на добровільний та обов'язковий. Так як суб'єктом дослідження є публічне акціонерне товариство, то для нього проведення щорічного аудиту є обов'язковим.

2. Для ініціювання аудиторської перевірки замовник повинен звернутися до аудитора з листом-пропозицією. Якщо аудитор приймає завдання на проведення аудиту, то він надсилає клієнту лист-угоду. Після обміну листами та позитивного рішення відносно співпраці з клієнтом, замовник та виконавець у відповідності до Господарського та Цивільного Кодексів України укладають Договір на проведення аудиту (надання аудиторських послуг).

3. Організація процесу аудиту складається з трьох етапів – етапу планування, етапу дослідження та заключного етапу. На етапі планування аудитор збирає відомості про клієнта, оцінює невід'ємний ризик, ризик контролю, розраховує ризик невиявлення. Після цього аудитор складає план і програму перевірки, яку узгоджує з клієнтом і переходить до перевірки аудиту основних засобів.

4. Основним аспектами аудиту основних засобів є: встановлення правильності документального оформлення і своєчасного відображення в обліку операцій з основними засобами, їх надходження, внутрішнє переміщення і вибуття; перевірка правильності розрахунку, своєчасного відображення зносу основних засобів; перевірка доцільності проведення ремонту основних засобів, контроль за витратами на капітальний ремонт, за правильністю їх відображення; перевірка правильності відображення в обліку фінансових результатів від вибуття (в т.ч. ліквідації) основних засобів; контроль за збереженням основних засобів; перевірка правильності проведення індексації основних засобів; підтвердження законності і правильності відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій з основними засобами; встановлення своєчасності і правильності списання недоамортизованої частини основних засобів на фінансові результати; перевірка правильності відображення інформації про основні засоби у фінансовій та статистичній звітності, тощо.

5. Важливе місце в проведенні аудиту основних засобів займають аналітичні процедури. На основі оцінки ефективності використання основних засобів ПАТ «Павлоградський завод автоматичних ліній і машин» з'ясовано, що на фондovіддачу основних засобів мають вплив такі фактори: продуктивність праці, фондоозброєність

На основі проведення аудиторських процедур встановлено, що основними напрямками діяльності ПАТ «Павлоградський завод автоматичних ліній і машин», які призведуть до підвищення ефективності діяльності та використання основних засобів є: посилення контролю за станом основних засобів шляхом своєчасного та якісного проведення інвентаризацій активів; здійснення аналізу стану та ефективності використання основних засобів та приймання відповідних управлінських рішень; своєчасне оновлення обладнання, яке інтенсивно експлуатується; модернізація обладнання; здавання в оренду обладнання, що не експлуатується; посилення контролю за

дотриманням правил експлуатації основних засобів тощо.

ВИСНОВКИ

Проведене дослідження обліку та аудиту основних засобів дозволяє зробити наступні висновки.

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

При визнанні об'єкту основних засобів активом згідно з П(С)БО 7 існують такі критерії:

- підприємство очікує одержати пов'язані з активом майбутні економічні вигоди;
- вартість активу для підприємства може бути достовірно визначена.

Придбані (створені) основні засоби зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю.

Склад первісної вартості основних засобів залежить від способу їх надходження на підприємство.

П(С)БО 7 «Основні засоби» визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про основні засоби та інші необоротні матеріальні активи (далі основні засоби), а також розкриття інформації про них у фінансовій звітності.

Перед обліком основних засобів стоять завдання, які відображають послідовність виконання облікових робіт з обліку основних засобів, і які за результатами дослідження дотримано на ПАТ «Павлоградський завод автоматичних ліній і машин».

- 1) правильне формування первісної вартості об'єктів основних засобів;

- 2) своєчасне і правильне оформлення документів, які відображають надходження, переміщення та вибуття об'єктів основних засобів;
- 3) своєчасне нарахування зносу та амортизації відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби»;
- 4) правильне відображення витрат, пов'язаних з ремонтом та підтриманням у робочому стані об'єктів основних засобів та за здійсненнями різних поліпшень об'єктів;
- 5) правильне та своєчасне визначення результатів від реалізації та іншого вибуття основних засобів;
- 6) контроль за збереженням об'єктів основних засобів, які поставлено на облік;
- 7) ведення аналітичного та синтетичного обліку основних засобів;
- 8) контроль за ефективністю використання, знаходження резервів підвищення ефективності роботи машин, устаткування тощо;
- 9) правильне та своєчасне відображення основних засобів у звітності;
- 10) оперативне забезпечення необхідною інформацією керівництва підприємства про стан основних засобів шляхом автоматизації обліково-аналітичних робіт на базі сучасних засобів комп'ютерної техніки.

Охарактеризовано стан машинобудівної галузі, фінансово-господарську діяльність ПАТ «Павлоградський завод автоматичних ліній і машин та постановку обліково-аналітичної роботи. Для визначення тенденцій розвитку машинобудівної галузі проведено порівняльний аналіз діяльності промислових та машинобудівних підприємств України.

Аналіз літературних джерел та показники розвитку галузі дали змогу систематизувати та згрупувати основні тенденції, проблеми та перспективи розвитку машинобудування в Україні. Встановлено, що машинобудування є ключовою галуззю економіки України, практично «серцевиною» більшості галузей промисловості, тому її розвиток є дуже важливим. Однак, ця галузь перебуває в скрутному становищі через наявність цілої низки проблем, що

гальмують її розвиток.

Суб'єктом дослідження в курсовій роботі виступало ПАТ «Павлоградський завод автоматичних ліній і машин», який має давню вікову традицію. Основними видами діяльності є такі: виробництво металообробних машин; виробництво інших верстатів; ремонт і технічне обслуговування машин і устаткування промислового призначення.

Вищим органом управління товариства є загальні збори акціонерів. Також на заводі заводу діє спостережна рада, ревізійна комісія та правління. Всі органи управління здійснюють свою діяльність згідно Статуту товариства і діючого законодавства України.

Проаналізувавши фінансову звітність ПАТ «Павлоградський завод автоматичних ліній і машин» за 2016 – 2018 роки ми встановили, що майно товариства мало стійку тенденцію до зниження, що ми розцінюємо як негативний фактор, адже опосередковано може свідчити про скорочення обсягів діяльності товариства і подальшої втрати своїх конкурентних переваг.

Негативно характеризує фінансовий стан ПАТ «Павлоградський завод автоматичних ліній і машин» абсолютна відсутність власного оборотного капіталу протягом аналізованого періоду, скорочується вартість необоротних активів, а вартість оборотних активів зростає за рахунок запасів, що є найменш ліквідними оборотними активами; при скороченні обсягу товарооборот зростає сума витрат.

Характеризуючи фінансово-господарську діяльність ми дійшли висновку, що протягом всього періоду ПАТ «Павлоградський завод автоматичних ліній і машин» працювало неефективно, так як постійно було збитковим. Щоправда у 2018 р. розмір збитку від операційної діяльності скоротився. Тому можна говорити про деяку оптимізацію операційної діяльності, мінімізацію його збитковості і покращення ситуації на кінець аналізованого періоду.

Провівши аналіз фінансового стану ПАТ «Павлоградський завод автоматичних ліній і машин» за останні три роки було виявлено його сильні і слабкі сторони і оцінено фінансовий стан як передкризовий, про що свідчить:

недостатній рівень фінансової незалежності від зовнішніх джерел фінансування; відсутність власного оборотного капіталу; збитковість товариства протягом аналізованого періоду; недостатній рівень ліквідності та платоспроможності товариства.

З метою мінімізації негативних наслідків діяльності та забезпечення конкурентоспроможності та рентабельності ПАТ «Павлоградський завод автоматичних ліній і машин» нами запропоновано деякі підходи до підвищення ефективності діяльності за рахунок таких дій: поступове зниження рівня заборгованості перед державним бюджетом та іншими кредиторами за рахунок коштів отриманих вад реалізації продукції, товарів, робіт та послуг; продовження виробництва верстатів; перегляд асортиментної та цінової політики, пошук нових видів діяльності, зокрема виробництво машин і устаткування для сільського та лісового господарства за рахунок залучення коштів замовників; перехід на ресурсозберігаючі технології; оптимізація витрат; розширення маркетингової діяльності; підвищення аналітичної даних, що надаються системою обліку керівнику.

Бухгалтерський облік ведеться у ПАТ «Павлоградський завод автоматичних ліній і машин» бухгалтерією на чолі з головним бухгалтером. Він діє на підставі посадової інструкції і забезпечує ведення бухгалтерського обліку з дотриманням єдиних методологічних засад.

Бухгалтерський облік на ПАТ «Павлоградський завод автоматичних ліній і машин» ведеться з використанням журнально-ордерної системи обліку.

Бухгалтерський облік основних засобів ПАТ «Павлоградський завод автоматичних ліній і машин» ведеться із застосуванням типових форм первинного обліку, затверджених Наказом Міністерства статистики України від 29.12.1995 року №352.

Проведений аналіз форм первинного обліку дозволив встановити наявність проблем обліку основних засобів, які можна розв'язати шляхом удосконалення форм первинної документації: введення додаткових показників, таких як, строк корисного використання (експлуатації) об'єкта, ліквідаційна

вартість, справедлива вартість, сума дооцінки або уцінки об'єкта, метод нарахування амортизації. Такі показники доцільно ввести до Акту приймання-передачі основних засобів (ф. ОЗ-1) та інвентарної картки (ф. ОЗ-6)

Синтетичний облік основних засобів ведеться на рахунку 10 «Основні засоби».

За дебетом рахунку 10 «Основні засоби» відображається надходження (придбаних, створених, безоплатно отриманих) основних засобів на баланс підприємства, які обліковуються за первісною вартістю, сума витрат, яка пов'язана з поліпшенням об'єкта (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо), що призводить до збільшення майбутніх економічних вигід, первісно очікуваних від використання об'єкта; сума дооцінки вартості об'єкта основних засобів. За кредитом рахунку 10 «Основні засоби» відображаються вибуття основних засобів внаслідок продажу, безоплатної передачі або невідповідності критеріям визнання активом, а також у разі часткової ліквідації об'єкта основних засобів, сума уцінки основних засобів, і за відповідними субрахунками.

Для обліку витрат на придбання або створення матеріальних і нематеріальних активів використовується рахунок 15 «Капітальні інвестиції». Для обліку витрат на придбання або виготовлення власними силами матеріальних активів, облік яких ведеться на рахунку 10 «Основні засоби» крім об'єктів будівництва та основного стада) використовується субрахунок 152 «Придбання (виготовлення) основних засобів».

Регістром аналітичного обліку є інвентарна картка обліку основних засобів яка використовується для узагальнення інформації про наявність та рух всіх типів основних засобів на підприємстві. Картки заводяться на кожен інвентарний об'єкт або групу однотипних об'єктів, які мають однакову вартість, введені в експлуатацію в один і той же час та знаходяться в одному підрозділі.

Аналітичний облік основних засобів ведеться по кожному об'єкту окремо з розподілом на власні та отримані на умовах фінансової оренди виробничі та невиробничі об'єкти основних засобів у картках обліку.

Нарахування амортизації здійснюється протягом строку корисного використання (експлуатації) об'єкта, який встановлюється підприємством при визначенні цього об'єкта активом, (при зарахуванні на баланс). І призупиняється на період його реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання та консервації.

Строк корисного використання об'єкта основних засобів переглядається в разі зміни очікуваних економічних вигод від його використання.

Амортизація об'єкта основних засобів нараховується, виходячи з нового строку використання, починаючи з місяця, наступного за місяцем зміни строку корисного використання.

Згідно Наказу «Про облікову політику» ПАТ «Павлоградський завод автоматичних ліній і машин» застосовує прямолінійний метод нарахування амортизації.

Основною формою фінансової звітності, що надає інформацію про стан майна підприємства та джерела його утворення, на ПАТ «Павлоградський завод автоматичних ліній і машин» є Баланс (Звіт про фінансовий стан).

Активним засобом впливу на ефективність роботи ПАТ «Павлоградський завод автоматичних ліній і машин» є аналіз використання основних засобів. У процесі аналізу визначають стан основних засобів, тобто, їх придатність до використання, динаміку руху, а також визначають фактори, що впливають на ефективність використання основних засобів. Важливе значення має використання результатів аналізу при розробці конкретних заходів щодо уникнення недоліків в роботі організацій і підприємств та впровадження передового досвіду.

Нами проведено оцінку ефективності використання основних засобів

ПАТ «Павлоградський завод автоматичних ліній і машин» і з'ясовано, що на фондівіддачу основних засобів мають вплив такі фактори: продуктивність праці, фондоозброєність

На основі проведення аудиторських процедур встановлено. Що основними напрямками діяльності ПАТ «Павлоградський завод автоматичних ліній і машин», які призведуть до підвищення ефективності діяльності та використання основних засобів є:

- посилення контролю за станом основних засобів шляхом своєчасного та якісного проведення інвентаризацій активів;
- здійснення аналізу стану та ефективності використання основних засобів та приймання відповідних управлінських рішень;
- своєчасне оновлення обладнання, яке інтенсивно експлуатується;
- модернізація обладнання;
- здавання в оренду обладнання, що не експлуатується;
- посилення контролю за дотриманням правил експлуатації основних засобів тощо.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ІНФОРМАЦІЙНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Антонова Л. В. Вдосконалення систем управління та обліку процесів відтворення основних засобів підприємства як складових стратегії розвитку діяльності [Текст] / Л. В. Антонова, Н. М. Левченко, С. М. Белінська // Економіка та держава. – 2017. – № 9. – С. 16–20.

2. Базилевич В.Д. Історія економічних вчень: підручник / В.Д. Базилевич. – К.: Знання, 2005. – 567 с.

3. Барановська С. П. Обліково-аналітичне забезпечення як невід’ємна складова управління підприємством / С. П. Барановська // Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку : [збірник наукових праць] / відповідальний редактор О. Є. Кузьмін. - Львів : Видавництво Львівської політехніки, 2012. – С. 8-11

4. Барташевська Ю.М. Розвиток машинобудування України: стан, проблеми, перспективи розвитку / Ю.М. Барташевська // Європейський вектор економічного розвитку. – 2019. – № 1 (8). – С. 19-25.

5. Бачевский Б. Е. Обновление основных средств предприятия в условиях рыночной экономики : [монографія] / Б. Е. Бачевский, Н. Д. Свиридова, А. В. Черкобай ; [под. ред. : проф. Гончарова В. Н., проф. Дорофиеенко В. В.]. – Донецк : ДонГАУ, 2001. – 180 с.

6. Бенько М.М. Інформаційні системи і технології в бухгалтерському обліку : [монографія] / М.М. Бенько. – К. : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2010. – 336 с.

7. Бойчук Є. Консервація основних засобів: механізм, бухгалтерський та податковий облік / Є. Бойчук // Все про бухгалтерський облік. – 2012. – № 51. – С. 6-11.

8. Борисюк О. Бухгалтерський облік основних засобів в умовах реформування податкового законодавства / О. Борисюк // Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка. – 2011. – № 130. – С. 47-50

9. Борисюк І. О. Резерви підвищення ефективності використання основних фондів підприємства / І. О. Борисюк, І. І. Ткаченко // Проблеми підвищення

ефективності інфраструктури. Серія економічні науки. – 2012. – № 33. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://jrn1.nau.edu.ua/index.php/PPEI/article/download/435/423>. – Назва з екрана.

10. Бразілій М. Н. Організація і методика аудиту основних засобів та шляхи його вдосконалення / М. Н. Бразілій, М. М. Тимошенко // Економіка та держава. – 2011. - №24. – С. 104-109.

11. Василюшин С.І. Напрями вдосконалення обліку амортизації основних засобів сільськогосподарських підприємств/ С.І. Василюшин, В.Є. Тредіт // БізнесІнформ. – 2014.– № 12. – С.383 – 388.

12. Венгерук Н.П. Визнання основних засобів у фінансовому та податковому обліку / Н. П. Венгерук // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2013. – Січень. – С. 34.

13. Верига Ю.А. Фінансовий облік : навчальний посібник / Ю.А. Верига, Т.В. Гладких, М.М. Орищенко.- К.: «Центр учбової літератури», 2012. – 438 с.

14. Весперіс С.З. Облік основних засобів та рекомендації щодо його вдосконалення / С.З.Весперіс, О.П.Луцій / Держава та регіони. – № 5. – 2010. – С.126-129

15. Волощук Л. О. Обліково-аналітичне забезпечення управління інноваційним розвитком підприємства / Л. О. Волощук // Праці Одеського політехнічного університету: Науковий та науково-виробничий збірник. – Одеса, 2011. – Вип. 2(36). – С.301-307

16. Вольська В.В. Методичні підходи до обліково-аналітичного забезпечення та аудиту управлінської діяльності аграрних підприємств / В. В. Вольська // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – 2012 - № 3(24) – С. 83-88

17. Гаврилюк А. І. Сучасні проблеми обліку основних засобів [Текст] / А. І. Гаврилюк // Збірник наукових статей магістрів факультету фінансів і обліку ПУЕТ за результатами наукових досліджень 2014–2015 навчального року [Текст] / Вищ. навч. закл. Укоопспілки "Полтав. ун-т економіки і торгівлі" (ПУЕТ) ; голов. ред. О. О. Нестуля. – Полтава : ПУЕТ, 2015. – С.104–110.

18. Гамова О. В. Особливості ведення обліку та розробка програми

державного аудиту основних засобів в бюджетній установі / О. В. Гамова, І. А. Козачок, Н. В. Ракоєд // Інвестиції: практика та досвід. – 2019. – № 3. – С. 42–49.

19. Гільорме Т. В. Удосконалення організації обліку основних засобів на промисловому підприємстві [Текст] / Т. В. Гільорме, В. Є. Данилова // Економіка. Фінанси. Право. – 2017. – № 11. – С.11–13.

20. Горицька Н. Облік основних засобів: нормативно-правове забезпечення / Н.Горицька // Економіка і управління у промисловості: мат. Всеукр. наук.- практ. конф., присв. 75-річчю факультету економіки та менеджменту Національної металургійної академії України (Дніпропетровськ, 28-29 жовтня 2010 р.) / Мін-во освіти і науки України, Націон. металур. акад. України. – Дніпропетровськ: ІМА-прес, 2010. – 380 с. – С. 315-317

21. Городянська Л. В. Відтворення основних засобів на підприємствах України: теорія і практика обліку і аналізу : [монографія] / Л. В. Городянська. – К. : КНЕУ, 2008. – 224 с.

22. Господарський кодекс України [Електронний ресурс] / Верховна Рада України від 16.01.2003 р. № 436-IV. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=436-15>.

23. Гриценко О. І. Проблемні питання щодо обліку та нарахування амортизації основних засобів у сучасних умовах євроінтеграційних процесів [Текст] / О. І. Гриценко, А. В. Матюшенко // Економіка і регіон. – 2012. – № 3. – С. 208–210.

24. Гура Н. О. Економічний зміст амортизації основних засобів та проблеми її нарахування / Н. О. Гура // Вісник Житомирського державного технологічного університету. Економічні науки. – Житомир : ЖДТУ – 2010. – № 3 (53). – С. 73-74 с.

25. Гуренко Т.О. Інвентаризація на підприємстві / Т.О. Губенко // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2013. – Травень. – С. 21.

26. Гуренко Т. О. Теоретичні основи формування обліково-аналітичного забезпечення управління / Т. О. Гуренко, С. І. Дерев'янка, А. С. Липова // Економічні науки. Сер. : Облік і фінанси . - 2013. - Вип. 10(3). - С. 204-210

27. Давидов Г. М. Удосконалення обліку основних засобів на підприємствах водопостачання та водовідведення / Г. М. Давидов, О. О. Головченко // Науковий вісник. Одеський національний економічний університет. Всеукраїнська асоціація

молодих науковців. Науки:економіка, політологія, історія. – 2012. – № 20(172). – С. 125–132

28. Давидов Г. М. Фінансова структура підприємства – основа організації системи бухгалтерського обліку / Г. М. Давидов, Ю. Г. Давидов, О. М. Черновол // Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету: Економ. науки. – Вип. 16. – Кіровоград : КНТУ, 2009. – С. 3– 8.

29. Домбровська Н. Р. До питання нарахування амортизації основних засобів / Н. Р. Домбровська / Облік і фінанси АПК.– 2010.– Випуск № 4.– С. 45–48.

30. Жидеєва Л. І. Проблеми бухгалтерського обліку основних засобів у бюджетних установах в контексті відповідно до НП(С)БОДС [Текст] / Л. І. Жидеєва, О. М. Андрієнко // Науковий вісник Полтавського університету економіки і торгівлі. Серія "Економічні науки". – 2014. – № 6 (68). – С. 229–240.

31. Задорожний З. Проблемні питання обліку руху матеріальних необоротних активів / З. Задорожний // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – № 10. – С. 12-16.

32. Зюкова М. М. Питання амортизації основних засобів: бухгалтерський та податковий аспект / М. М. Зюкова // Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки, вип. 22, ч. II. – Кіровоград: КНТУ, 2012.– С. 101-106

33. Зюкова М.М. Удосконалення обліку і аналізу основних засобів : автореф. на здобуття наук. ступеня кандидата економічних наук / М.М. Зюкова. – Харків, 2004 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.nbuv.gov.ua

34. Іванова Н.А. Актуальні питання обліку і аудиту основних засобів / Н. А. Іванова., А. А. Славгородська, Л. В. Білявська // Зб. наук. Праць Подільського ДАТУ – 2012. – С. 546-549.

35. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затв. наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>

36. Історія економічних учень: Підручник. [Л. Я. Корнійчук, Н.О. Татаренко, А.М. Поручник та ін.]; за ред. Л.Я. Корнійчук, Н.О. Татаренко. – К.: КНЕУ, 1999. –

564 с.

37. Канцедал Н. А. Аналіз ефективності використання основних засобів підприємств аграрного сектору та розробка стратегічних напрямів її підвищення / Н. А. Канцедал, О. П. Зоря, І. Т. Пилипенко // Економічний простір: зб. наук. пр. – 2011. – № 48/1. – С. 245–251

38. Карачина Н.П. Машинобудування України: сучасний стан, тенденції та перспективи розвитку за умов економічної кризи / Н.П. Карачина // Вісник Національного університету "Львівська політехніка". – 2009. – №647. – С. 64-67

39. Кленін О. В. Ефективність відтворення основного капіталу підприємств : [монографія] / О. В. Кленін ; НАН України, Інститут економіки промисловості. – Донецьк : Вид-во Інституту економіки промисловості, 2006. – 196 с.

40. Кодлубовська В. О. Формування системи обліку основних засобів промислових підприємств в умовах інноваційного розвитку [Текст] / В. О. Кодлубовська, В. Д. Мусієнко // Формування ринкових відносин в Україні. – 2016. – № 12. – С. 62–66.

41. Корягін М. В. Облікова класифікація основних засобів в системі управління підприємства [Текст] / М. В. Корягін, Н. О. Сарахман // Науковий вісник Ужгородського університету. Сер. Економіка. – 2010. – Вип. 29, ч. 2. – С. 33–35.

42. Крічка Н.М. Методика та організація обліку і аналізу основних засобів / Н.М.Крічка // Економіка та держава. – № 6. – 2009. –С.73-75.

43. Ландіна Т. В. Особливості обліку відтворення основних засобів із застосуванням інформаційних технологій: управлінський аспект / Т. В. Ландіна, Р. Л. Цебень, А. Ф. Гуменюк // Вісник Національного університету «Львівська політехніка». Серія «Проблеми економіки та управління». – Львів : Вид-во Національного університету «Львівська політехніка», 2012.– № 725. – С. 150–156

44. Майдуда Г. С. Роль облікової політики у формуванні амортизаційних відрахувань як джерела відтворення основних засобів [Текст] / Г. С. Майдуда // Економіка та держава. – 2014. – № 11. – С. 126–129.

45. Максименко І. Я. Особливості відображення в обліку операцій з ліквідації основних засобів в управлінні підприємством / І. Я. Максименко, О. І. Філатова // Інвестиції: практика та досвід. – 2018. – № 19. – С. 37–40.

46. Максимова В. Ф. Розвиток бухгалтерського обліку в Україні: синергетичний підхід / В. Ф. Максимова // Економіка: проблеми теорії та практики: Збірник наукових праць. – Випуск 250: В 9 т. – Т. IV. – Дніпропетровськ : ДНУ, 2009. – С. 52–58

47. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів : Затверджені наказом Міністерства фінансів України № 561 від 30. 09.2003 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=293623.

48. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: Видання 2016-2017 роки [Електронний ресурс] / Україна. Аудиторська Палата України. - Режим доступу: [http:// www. apu.com.ua](http://www.apu.com.ua)

49. Міжнародні стандарти фінансової звітності (IAS) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua>.

50. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 № 73 [Електрон. ресурс]. – Спосіб доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>

51. Ночовна Ю. О. Напрями удосконалення обліку ремонтів основних засобів підприємств водопостачання та водовідведення ЖКГ / Теоретико-методологічні засади прискорення процесів соціально-економічного розвитку регіону : колективна монографія / За аг. ред.. П.І. Сокурєнка. // Ю. О. Ночовна, Н. І. Самбурська – Кременчук : ПП Щербатих, 2013. – 460с. – С.422-429

52. Омельченко О. Ю. Облік основних засобів: податковий та фінансовий аспекти [Текст] / О. Ю. Омельченко // Зовнішня торгівля: економіка, фінанси, право. – 2012. – № 2. – С. 16–20.

53. Онисько С. М. Економічна ефективність використання основних засобів сільськогосподарських підприємств [Текст] : монографія / С. М. Онисько, О. Г. Агрес. – Львів : Ліга-Прес, 2015. – 200 с.

54. Островерха Р. Е. Шляхи удосконалення організації обліку основних засобів [Електронний ресурс] / Р. Е. Островерха // Науковий вісник НУ ДПС України (економіка, право). – 2009. – № 4 (47). – Режим доступу до журн. :

http://archive.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/Nvnudpsu/2009_4/Oblik/Ostroverha.pdf

55. Ошмарін Я. В. Облікове забезпечення амортизаційної політики підприємств АПК : дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09 / Ошмарін Ярослав Вікторович. – Житомир, 2008. – 160 с.

56. Парнюк В. О. Амортизація як стимул до інвестування / В. О. Парнюк // Економіка і прогнозування. – 2011. – № 2. – С. 93–104

57. Пачоли, Л. Трактат о счетах и записях [Текст] : [пер. с англ.] / Л. Пачоли. – М. : Статистика, 1983. – 286 с

58. Педос В.І. Проблемні питання аналізу та аудиту основних засобів / В.І.Педос // Облік, контроль та аналіз на підприємствах АПК: стан та перспективи розвитку: зб. тез доп. міжн. наук.-практ. конф. (Вінниця, 20-21 жовтня 2010 р.) / Мін-во освіти і науки України, Мін-во аграр. політики України, Вінниц. націон. аграр. ун-т. – Вінниця: РВВ ВНАУ, 2010. – 136 с. – С. 11-13.

59. Пилипів Н. І. Методичні аспекти облікового забезпечення процесу експлуатації основних засобів будівельних підприємств / Н. І. Пилипів, М. М. Матієшин // Вісник Національного університету «Львівська політехніка». Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку. - 2014. - № 794. - С. 212-220.

60. Пиріжок Є. С. Поняття “основні засоби” та канали їх вибуття на підприємстві / Є. С. Пиріжок, Н. Т. Кулікова // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – 2011. – Вип. 2(20). – С. 397-405.

61. Плиса В. Й. Облік і аудит [Текст] : навч. посіб. / В. Й. Плиса, З. П. Плиса. – Львів : ЛНУ ім. Івана Франка, 2017. – 684 с.

62. Податковий Кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI зі змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

63. Подольська В. О. Фінансовий аналіз : [навч. посіб.] / В. О. Подольська, О. В. Яріш. – К. : ЦНЛ, 2007. – 488 с.

64. Покинъчереда В. В. Обліково-аналітичне забезпечення управління основними засобами підприємства [Текст] / В. В. Покинъчереда // Інвестиції: практика та досвід. – 2018. – № 17. – С. 5–11.

65. Положення з національної практики аудиту 1" Особливості узгодження умов завдання з обов'язкового аудиту та укладання договору про проведення обов'язкового аудиту з врахуванням вимог національного законодавства" : затверджено Рішенням АПУ № 281/8 від 31.10.2013 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.apu.com.ua

66. Положення стандарт бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» : Наказ Міністерства фінансів України від 08.10.99 р. № 237 [Електронний ресурс]. - Режим доступу: [http //www.rada.gov.ua](http://www.rada.gov.ua).

67. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 19 «Об'єднання підприємств» : затверджено наказом МФУ № 163 від 07.07.1999 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0823-07>

68. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 27 "Необоротні активи та групи їх вибуття" : затверджено наказом МФУ № 617 від 07.11.2003 р. (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.nibu.factor.ua/info/instrbuh/psbu27>

69. Положення стандарт бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи» : Наказ Міністерства фінансів України від 08.10.99 р. № 237 [Електронний ресурс]. - Спосіб доступу: [http //www.rada.gov.ua](http://www.rada.gov.ua).

70. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 32 "Інвестиційна нерухомість" : затверджено наказом МФУ № 779 від 02.07.2007 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0823-07>

71. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність : Закон України від 21.12.17р. №3125-ХП [Електронний ресурс]. - Режим доступу: [htt//www.liga.net](http://www.liga.net).

72. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.99 р. № 996-XIV (зі змінами та доповн.) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.

73. Про затвердження Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку : Наказ Міністерства фінансів України від 24 травня 1995 р. – №88 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>.

74. Про затвердження типових форм первинного обліку: Наказ Міністерства статистики України від 29.12.95р. № 352. [Електронний ресурс] - Режим доступу:

http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/-link1/FIN321.html

75. Прохар Н.В. Облік доходів, витрат і фінансових результатів: проблеми теорії та практики: [монографія] / Н.В. Прохар, Ю.О. Ночовна. – Полтава: РВВ ПУЕТ, 2011. – 257 с.

76. Реслер М. В. Значення обліково-аналітичної інформації в управлінні підприємством / М. В. Реслер // Науковий вісник Ужгородського нац. університету: Сер.: Економіка. – 09/2012. – Вип.3(37). – С. 146-148.

77. Самбурська Н. І. Економічна сутність ремонтів основних засобів: взаємозв'язок загальних облікових категорій з особливостями їх відображення підприємствами водопостачання // Вісник ДонНУЕТ ім. Туган-Барановського - № 3 (51). – 2011. – С. 69-71

78. Самбурська Н. І. Обліково-аналітичне забезпечення управління основними засобами: теорія і практика (на прикладі підприємств водопровідно-каналізаційного господарства): монографія / Н. І. Самбурська. – Полтава: РВВ ПУЕТ, 2015. – с. 289.

79. Сарапіна О.А. Актуальні проблеми обліку основних засобів підприємства / О.А. Сарапіна, Т.А. Пінчук // Науковий вісник Херсонського державного університету. – 2014. – № 8. – Ч.3. – С. 123– 126.

80. Соколов Я. В. Основы теории бухгалтерского учета / Я. В. Соколов. – М. : Финансы и статистика, 2000. – 496 с.

81. Сопко В.В. Організація бухгалтерського обліку, економічного контролю та аналізу : підручник /В.В.Сопко, В.П.Завгородній. – К.: КНЕУ, 2004. – 412 с.

82. Урусова З. П. Трансформаційні процеси обліку основних засобів на підприємстві [Текст] / З. П. Урусова, Д. В. Тимошенко // Вісник Запорізького національного університету. Серія "Економічні науки". – 2015. – № 4 (28). – С. 58–64.

83. Утенкова К.О. Аудит: Навчальний посібник/ К.О. Утенкова. – К.: Алерта, 2011. – 408 с

84. Хома С. В. Облік і аналіз амортизації основних засобів на підприємствах нафтогазовидобувного комплексу : дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09 / Хома Світлана Василівна. – Івано-Франківськ, 2008. – 173 с.

85. Христофорова І.В. Амортизація основних засобів підприємства за податковим кодексом / І.В.Христофорова / Збірник тез міжнародної науково- 107 практичної конференції “Модернізація обліку, аналізу і контролю в галузях економіки України”. – Тернопіль. – 2011. – С.314-316

86. Череп А. В. Ефективність використання основних фондів підприємства [Текст] / А. В. Череп, А. А. Клименко // Держава та регіони. Серія: Економіка та підприємництво. – 2009. – № 6. – С. 212– 215.

87. Черномазюк А.Г. Сучасні тенденції розвитку вітчизняного машинобудування та його ресурсні детермінанти / А.Г. Черномазюк, В.В. Стадник // Вісник Запорізького національного університету. – 2010. – №2 (6). – С.91-99.

88. Чорна І. О. Ефективність використання основних виробничих фондів та розробка пропозицій щодо її поліпшення / І.О. Чорна // Держава та регіони. – 2009. – № 2. – С. 212-215

89. Чумаченко Н. Г. Амортизаційні відрахування – суттєве джерело фінансування інвестицій підприємства / Н. Г. Чумаченко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2004. – № 8. – С.6 – 8.

90. Шем'якіна Н. В. Амортизація основних засобів: проблеми та методи вирішення : [монографія] / Н. В. Шем'якіна ; НАН України, Ін-т економіки промисловості. – Донецьк : [КІНД ІЕП НАН України], 2009. – 98 с.

91. Шум М. А. Обліково-аналітичне забезпечення використання основних засобів на підприємствах / М. А. Шум, О. Ф. Доровської, К. Ю. Пахомова // Економіка. Фінанси. Право. – 2019. – № 2. – С. 34–36.

92. Якубів В. М. Облік основних засобів: національний та міжнародний аспекти / В. М. Якубів, Д. І. Шеленко, Л. С. Сас // Актуальні проблеми економіки. – 2015. – № 11. – С. 375–379.