

**Міністерство освіти і науки України
Поліський національний університет
Кафедра бухгалтерського обліку, оподаткування та аудиту**

Кваліфікаційна робота
на правах рукопису

ШЕВЧУК ДМИТРО ВОЛОДИМИРОВИЧ

УДК 657:657.6

КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

**ФОРМУВАННЯ СИСТЕМИ ОБЛІКУ І АУДИТУ
ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ТА ІНФОРМАЦІЇ ДЛЯ ОЦІНКИ
ЕФЕКТИВНОСТІ ЇХ ВИКОРИСТАННЯ**

Спеціальність 071 – облік і оподаткування

Подається на здобуття освітнього ступеня магістр

Кваліфікаційна робота містить результати власних досліджень. Використання ідей, результатів і тестів інших авторів мають посилання на відповідне джерело

_____ Д. В. Шевчук

Науковий керівник
Гайдучок Тетяна Станіславівна
кандидат економічних наук, доцент

Житомир – 2020

Робота виконана на кафедрі бухгалтерського обліку, оподаткування та аудиту
Поліського національного університету

Рецензент: _____
(місце роботи, посада, підпис і прізвище та ініціали)

Висновок комісії за результатами попереднього захисту:

Голова комісії _____
(підпис) (прізвище та ініціали)

Висновок кафедри бухгалтерського обліку, оподаткування та аудиту за
результатами попереднього захисту:

Протокол засідання кафедри бухгалтерського обліку, оподаткування та
аудиту № ____ від _____ року.

Завідувач кафедри бухгалтерського обліку, оподаткування та аудиту
д.е.н., проф. Мороз Ю. Ю. _____
(підпис)

« ____ » _____ 2020 р.

Результати захисту кваліфікаційної роботи

Студент(ка) Шевчук Дмитро Володимирович захистив(ла) кваліфікаційну
роботу з оцінкою за шкалою _____ ECTS, сума балів _____ за
національною шкалою з оцінкою _____

Секретар ЕК _____
(підпис) (прізвище та ініціали)

Анотація

Шевчук Д. В. Формування системи обліку і аудиту основних засобів та інформації для оцінки ефективності їх використання. – Рукопис.

Кваліфікаційна робота на здобуття освітнього ступеня магістр за спеціальністю 071 – облік і оподаткування. – Поліський національний університет Міністерства освіти і науки України, Житомир, 2020.

У кваліфікаційній роботі досліджено сучасні теоретичні підходи до визначення сутності основних засобів. Доведено, що відсутність достовірної облікової інформації може призвести до формування даних, що в спотвореному вигляді відображають фінансово-майновий стан підприємства. Саме облікова інформація дозволить сформулювати загальну концепцію ефективності управління основними засобами. Доведено, що достовірна оцінка вартості основних засобів та, за необхідності, переоцінка їх вартості, а також відображення бухгалтерських проведення щодо наявності та руху основних засобів запобігатиме допущенню помилок, що дозволить уникнути нарахування штрафних санкцій за порушення методичних рекомендацій з обліку основних засобів.

Розглянуто особливості організації обліку наявності та руху основних засобів на прикладі досліджуваного підприємства, а саме: наведена класифікація основних засобів, дана характеристика первинному обліку та системам синтетичного та аналітичного обліку.

З метою удосконалення системи внутрішнього контролю на лісогосподарських підприємствах запропоновано застосовувати систему внутрішнього аудиту. Запропоновані рекомендації дадуть можливість за рахунок виділених етапів та функціонування відділу внутрішнього аудиту основних засобів своєчасно виявити та попередити порушення щодо системи обліку та аналізу основних засобів суб'єктів господарювання.

Ключові слова: облік, основні засоби, оцінка, аудит ефективності

Abstract

Shevchuk D. V. Formation of the system of accounting and audit of fixed assets and information to assess the effectiveness of their use. – Manuscript.

Qualification work for obtaining a master's degree in specialty 071 – accounting and taxation. – Polissya National University of the Ministry of Education and Science of Ukraine, Zhytomyr, 2020.

In the qualification work modern theoretical approaches to definition of essence of fixed assets are investigated. It is proved that the lack of reliable accounting information can lead to the formation of data that distort the financial and property status of the enterprise. The accounting information will allow to formulate the general concept of efficiency of management of fixed assets. It is proved that a reliable assessment of the value of fixed assets and, if necessary, revaluation of their value, as well as reflection of accounting entries for the availability and movement of fixed assets will prevent errors, which will avoid penalties for violations of fixed assets accounting guidelines.

The peculiarities of the organization of accounting for the availability and movement of fixed assets on the example of the studied enterprise, namely: the classification of fixed assets, the characteristics of the primary accounting and systems of synthetic and analytical accounting.

In order to improve the system of internal control in forestry enterprises, it is proposed to use an internal audit system. The proposed recommendations will make it possible to identify and prevent violations of the system of accounting and analysis of fixed assets of economic entities due to the selected stages and the functioning of the internal audit department of fixed assets.

Keywords: accounting, fixed assets, evaluation, performance audit

ЗМІСТ

ВСТУП.....	6
Розділ 1. ТЕОРЕТИКО-ОРГАНІЗАЦІЙНІ ОСНОВИ ФОРМУВАННЯ СИСТЕМИ ОБЛІКУ І АУДИТУ ОСНОВИХ ЗАСОБІВ.....	9
1.1. Розвиток лісової галузі України та її місце в національній економіці.....	9
1.2. Економічний механізм формування основних засобів підприємств	12
Висновки до розділу 1.....	20
Розділ 2. ДІАГНОСТИКА СТАНУ ФОРМУВАННЯ СИСТЕМИ ОБЛІКУ І АУДИТУ ОСНОВИХ ЗАСОБІВ ТА ІНФОРМАЦІЇ ДЛЯ ОЦІНКИ ЕФЕКТИВНОСТІ ЇХ ВИКОРИСТАННЯ	21
2.1. Організація облікового процесу господарських операцій з обліку основних засобів	21
2.2. Аудит ефективності використання основних засобів.....	28
Висновки до розділу 2.....	32
Розділ 3. РОЗРОБКА ОБЛІКОВОГО ПРОЦЕСУ ФОРМУВАННЯ СИСТЕМИ ОБЛІКУ І АУДИТУ ОСНОВИХ ЗАСОБІВ ТА ІНФОРМАЦІЇ ДЛЯ ОЦІНКИ ЕФЕКТИВНОСТІ ЇХ ВИКОРИСТАННЯ.....	34
3.1. Удосконалення облікової політики в частині основних засобів	34
3.2. Оцінка ефективності використання основних засобів підприємств.....	38
Висновки до розділу 3.....	41
ВИСНОВКИ.....	43
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	45
ДОДАТКИ.....	51

ВСТУП

Актуальність теми дослідження. Сучасний стан розвитку національної економіки потребує подолання спаду виробництва на вітчизняних підприємствах бізнесу та підтримання нормального відтворювального процесу на усіх його ділянках. Пріоритетним завданням сучасних бізнесових структур є підвищення ефективності використання матеріально-технічної бази, зокрема основних засобів, в умовах недостатності інвестиційних ресурсів.

Основні засоби, як правило, виробничий потенціал суб'єкта господарювання, вони є невід'ємною частиною майнового потенціалу підприємства. Питома вага їх в загальній сумі необоротних засобів лісогосподарських підприємств складає більше 50%. Вони впливають на собівартість продукції, ціноутворення, формування показників фінансового стану підприємства, внаслідок здійснення ним інвестиційної і операційної діяльності.

Позитивного результату неможливо досягнути чітко налагодженого бухгалтерського обліку, як важливого елементу економічної системи. Виникає необхідність покращення системи обліково-аналітичної інформації, необхідної для прийняття стратегічних управлінських рішень.

Отже, серед усіх існуючих проблем, особливими є ліквідація проблемних моментів, пов'язаних з обліком, аудитом та аналізом основних засобів, обліком витрат на їх ремонт та нарахування амортизації. Нинішній порядок організації обліку операцій із основними засобами не дає змоги в достатній мірі проводити аналіз ефективності використання основних засобів, оскільки не забезпечує необхідною інформацією систему управління підприємством. Вищевикладений матеріал підкреслює актуальність теми дослідження.

Аналіз останніх досліджень і публікацій, в яких започатковано розв'язання даної проблеми. Сучасна наукова спільнота, чисельні публікації вчених-економістів досліджує питання, які відображають стан та проблемні питання формування інформації для цілей обліку, оподаткування та проведення аудиту ефективності використання основних засобів.

Потужний внесок у дослідження цих питань зробили такі вчені, як Максимова А. В., Гайдучок Т. С., Голов С. Ф., Кулаковська Л. П., Макаренко А. П., Белоусова А. М., Дмитренко О. М. та ін. Зважаючи на невирішені проблеми, залишаються питання, які потребують, і вивчення, та опрацювання з метою покращення управління основними засобами на підприємствах лісової галузі.

Постановка завдання. Метою кваліфікаційної роботи є розробка облікового процесу формування системи обліку і аудиту основних засобів та інформації для оцінки ефективного їх використання.

Для досягнення поставленої мети потрібно розв'язати такі завдання:

- визначити сутність основних засобів як економічної категорії та об'єкту обліку і управління;
- розглянути первинний облік основних засобів лісогосподарських підприємств;
- розкрити методикау облікового процесу і відображення основних засобів у звітності;
- розглянути аудит ефективності використання основних засобів підприємства;
- запропонувати напрямки удосконалення обліку та аудиту основних засобів на підприємстві.

Предметом дослідження є теоретико-методичні аспекти бухгалтерського обліку, аналізу, аудиту та оподаткування основних засобів та формування інформації для оцінки ефективності їх використання на підприємстві.

Об'єктом дослідження виступають основні засоби в системі обліку, аудиту та аналізу підприємства – ДП «Коростишівське лісове господарство» Житомирської області.

Методи дослідження. В ході проведення наукового дослідження використано широкий спектр методологічного апарату сучасної економічної науки, діалектичний підхід до системи організації обліку і аудиту основних засобів та формування інформації для оцінки ефективності їх використання.

Поставлені завдання вирішувалися з використанням загальноприйнятих методів теоретичного узагальнення і порівняння; причинно-наслідкового та абстрактно-логічного зв'язку; аналізу і синтезу; індукції та дедукції тощо.

Інформаційною базою дослідження послужили законодавчі акти України; національні та міжнародні стандарти бухгалтерського обліку; постанови Верховної Ради України і Кабінету Міністрів; основні постулати класиків економічної теорії; наукові доробки вітчизняних та зарубіжних вчених з питань обліку, аудиту, аналізу ефективності використання основних засобів; матеріали науково-практичних конференцій, семінарів, вебінарів; обліково-звітні дані досліджуваного підприємства.

Практичне значення одержаних результатів та впровадження. Отримані результати спрямовані на покращення облікового процесу, аудиту та аналізу формування інформації щодо основних засобів для оцінки ефективності їх використання.

Результати дослідження, викладені у кваліфікаційній роботі, схвалені і прийняті для впровадження у практичну діяльність ДП «Коростишівське лісове господарство» Житомирської області.

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-ОРГАНІЗАЦІЙНІ ОСНОВИ ФОРМУВАННЯ СИСТЕМИ ОБЛІКУ І АУДИТУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ

1.1. Розвиток лісової галузі України та її місце в національній економіці

Сучасний стан розвитку національної економіки переконливо доводить, що лісовий комплекс – «економічна доцільна система підприємств, діяльність яких зумовлена використанням лісових ресурсів, що розвиваються завдяки досягненню конкурентних переваг і географічної концентрації на умовах державно-приватного партнерства» [13].

Ліси України за призначенням і місцезрештуванням виконують водоохоронну; захисну; санітарно-гігієнічну; оздоровчу; рекреаційну; естетичну; виховну функції та являються національним багатством.

За даними Агентства лісових ресурсів України «лісистість України становить 15,9% і займає 9-те місце у Європі за площею лісів та 6-те місце за запасами деревини. Умови для лісовирощування в Україні неоднорідні, тому ліси поширені територією держави нерівномірно» [45].

№ п/п	Країна	Загальна площа території країни, тис. га	Площа вкритих лісом земель, тис. га	Лісистість (у %)
1	Швеція	45 218	30 625	67,7
2	Іспанія	50 596	27 748	54,8
3	Фінляндія	33 814	23 116	68,4
4	Туреччина	77 945	21 702	27,8
5	Франція	54 919	17 572	32,0
6	Норвегія	32 376	12 884	38,3
7	Німеччина	35 702	11 076	31,0
8	Італія	30 132	10 916	36,2
9	Україна	60 355	9 574	15,9
10	Польща	31 268	9 319	29,8

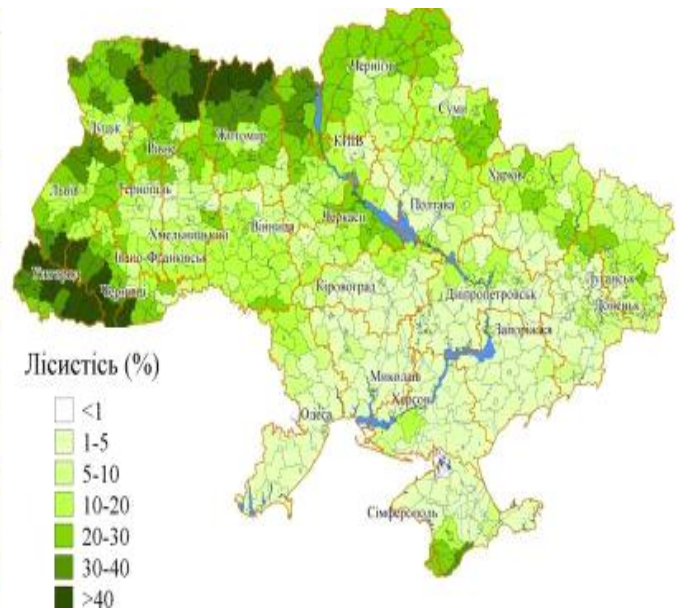


Рис. 1.1. Місце України за лісистістю серед європейських країн [45]

Господарська діяльність лісового господарства, як відомо, складається з лісогосподарських підприємств і спрямована на ведення лісового та мисливського господарства.

Переважна кількість продукції лісу виробляється та надається лісогосподарськими підприємствами. Наразі загальна площа лісів становить 7,6 млн га або 73% всього лісового фонду України.

За результатами господарської діяльності у 2019 р. лісогосподарськими підприємствами отримано 15,2 млрд. грн. чистого доходу від реалізації продукції, що на 1,6 млрд. грн. менше ніж в 2018 р. За цей же період ними отримано 289 млн. грн. чистого прибутку. У 2019 році на ведення лісового господарства було спрямовано 6,6 млрд. грн., з яких 6,4 млрд. грн. – власні кошти

Однак ефективність діяльності підприємств дещо знизилася, про що свідчить показник рентабельності: з 2,8% в 2018 р. до 1,9% в 2019 р. Найвищий рівень рентабельності мають підприємства Вінницького (4,5%), Черкаського (4,2%), Сумського (2,9%), Хмельницького (2,7%) і Закарпатського (2,6%) регіонів. На жаль, 132 підприємства мають рентабельність меншу ніж 1%. Серед них 33 підприємства південно-східного регіону, 13 – Житомирського, 12 – Волинського, 10 – Чернігівського та 9 – Рівненського обласних управлінь лісового та мисливського господарства.

«За даними міжнародної некомерційної неурядової організації «Лісова опікунська рада» (Forest Stewardship Council, FSC) в Україні станом на 1 січня 2020 року сертифіковано 4,36 мільйони гектарів лісів» [45].

Надзвичайно важливими показниками функціонування і розвитку лісової сертифікації за системою FSC є площа сертифікованих лісів і кількість власників сертифікатів в Україні та у всьому світі.

За станом на 01. 11. 2020 р. в Україні 4,55 млн. га лісів сертифіковано. Видано 133 сертифікати FM/CoC та 384 CoC. У світі 221,7 млн. га лісів сертифіковано у 82 країнах та видано 44,7 тис. сертифікатів CoC [51].

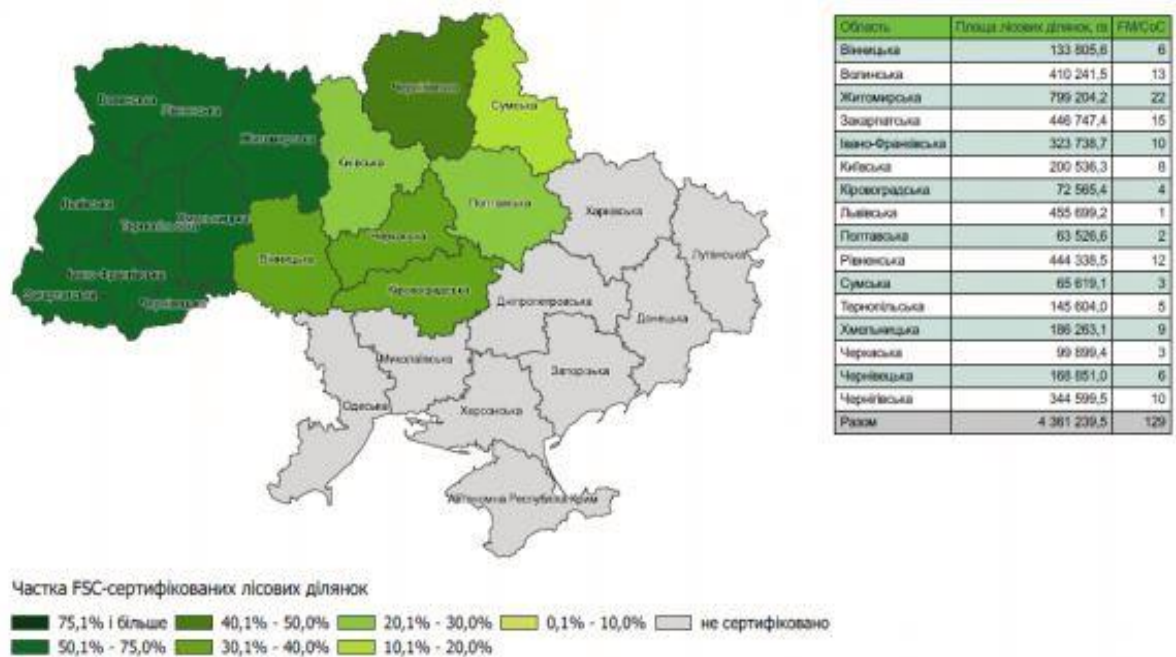


Рис. 1.2. Ранжування FSC-сертифікованих лісових ділянок [45]

Підприємствами лісової галузі за 2019 рік заготовлено 15,6 млн м³ деревини усіх видів рубок, що в порівнянні з 2018 роком на 947 тис. м³, або на 5,7%, менше. Це можна пов'язати з низьким попитом на деревину на внутрішньому ринку.

Загальний обсяг реалізованої деревини у круглому вигляді на внутрішньому ринку у 2019 році становить 13 млн м³ (загальна вартість 11,7 млрд грн), що порівняно з 2018 роком менше відповідно на 1,3 млн м³ та 1,5 млрд грн.

Окрім всього, впродовж 2019 року галузь перейшла на національні стандарти щодо визначення розмірно-якісних характеристик і класифікації лісо- та пиломатеріалів. «Перехід до нової стандартизації зумовлений розвитком нових технологій переробки деревини та євроінтеграційними процесами в лісовій галузі України. Лісоматеріали круглі (ділова деревина) в Україні розподілялися на три сорти (I, II, III) і мали низку сортиментів за їх призначенням, то з 2019 року вони розподіляються на чотири класи якості (A, B, C, D), як і в європейських країнах, без обов'язкового визначення напрямку їх використання» [45].



Рис. 1.3. Нові національні стандарти якості деревини [45]

Таким чином, лісова галузь займає чільне місце в національній економіці, займає домінуючу роль для сталого розвитку агропромислового комплексу, продовольчої та енергетичної безпеки країни.

1.2. Економічний механізм формування основних засобів підприємств

Організація будь-якої діяльності потребує наявності основних засобів. Вони займають домінуючу роль в загальній сумі активів суб'єкта господарювання, є одним із об'єктів обліку, що вимагає дотримання виконання певних завдань, зокрема, контролю за їх наявністю і рухом; організації ведення обліку; визначення амортизації; здійснення ремонту та оновлення застарілих об'єктів.

Тлумачення поняття основних засобів використовують в системі обліку у двох суттєвих значеннях: у вузькому (застосовується до основних засобів,

перерахованих у п. 5.1 НП(С)БО 7 і відображуваних на рахунку 10 «Основні засоби»); у широкому (входять основні засоби (рахунок 10), інші необоротні матеріальні активи (рахунок 11) і незавершені капітальні інвестиції (рахунок 15) [39].

Однозначне тлумачення базових понять бухгалтерського обліку є першочерговою умовою достовірності бухгалтерської інформації, оскільки з вкладенням різного змісту в дані поняття в обліку відображається різна інформація.

Вивчення наповнення змісту категорії «основні засоби» дає можливість зробити висновок, що вони є одними з найважливіших об'єктів, які використовуються суб'єктами господарювання для здійснення їх господарської діяльності. Від правильного тлумачення поняття «основні засоби» залежить можливість віднесення об'єкта до складу основних засобів.

Проведений аналіз визначення основних засобів, та вивчивши підходи вчених-економістів щодо визначеної проблеми, можемо навести таке визначення: «основні засоби – це матеріальні активи, що виступають домінуючою частиною технологічного процесу підприємства і є основою для створення стартового капіталу».

При цьому, невідкладним аспектом є приведення у відповідність норми законодавчих актів у сфері обліку, з метою усунення помилок при веденні даної ділянки обліку. Виходячи з вищевказаного визначимо, що в системі управління суб'єктом бізнесу, ефективне використання інформаційних ресурсів забезпечує посилення конкурентних переваг підприємства на ринку та вдосконалення його матеріально-технічної бази.

В нинішніх умовах, що супроводжуються постійними кризовими явищами, досить важливим і проблемним питанням в обліку необоротних активів, є їх оцінка. Саме від достовірної вартісної оцінки, залежить фінансовий стан підприємства.

В процесі господарської діяльності підприємства формуються різні види оцінки основних засобів, які можна формалізувати у систему оцінок (табл. 1.1).

Таблиця 1.1

Види та змістовне наповнення вартості основних засобів [39]

Вид вартості	Визначення
Первісна вартість	«історична (фактична) собівартість необоротних активів у сумі грошових коштів або справедливої вартості інших активів, сплачених (переданих), витрачених для придбання (створення) необоротних активів. Придбані (створені) основні засоби зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю» [39]
Ліквідаційна вартість	«сума коштів або вартість інших активів, яку підприємство очікує отримати від ліквідації (реалізації) необоротних активів після закінчення строку їх корисного використання (експлуатації), за вирахуванням витрат, пов'язаних з продажем (ліквідацією)» [39]
Переоцінена вартість	«вартість необоротних активів після їх переоцінки» [39]
Залишкова вартість	«визначається як різниця між первісною вартістю і сумою їх зносу. Залишкова вартість більш реально показує залишок засобів, а тому вона відображається в балансі підприємства і входить в його валюту (підсумок). Залишкова вартість об'єктів постійно змінюється внаслідок їх зносу» [39]

За нормами Податкового кодексу, основні засоби придбані у постачальників або виготовлені самостійно – зараховуються на баланс за первісною вартістю. ПКУ встановлено, що «...первісна вартість об'єкта основних засобів складається з таких витрат:

- суми, що сплачуються постачальникам активів та підрядникам за виконання будівельно-монтажних робіт (без непрямих податків);
- реєстраційні збори, державне мито та аналогічні платежі, що здійснюються у зв'язку з придбанням/отриманням прав на об'єкт основних засобів;
- суми ввізного мита; суми непрямих податків у зв'язку з придбанням чи створенням основних засобів (якщо вони не відшкодовуються платнику);
- витрати на страхування ризиків доставки основних засобів;
- витрати на транспортування, установлення, монтаж та налагодження основних засобів;
- фінансові витрати, включення яких до собівартості кваліфікаційних активів передбачено положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку;

– інші витрати, безпосередньо пов'язані з доведенням основних засобів до стану, в якому вони придатні для використання із запланованою метою» [35].

Порядок формування вартісної оцінки основних засобів представлено на рис. 1.4:

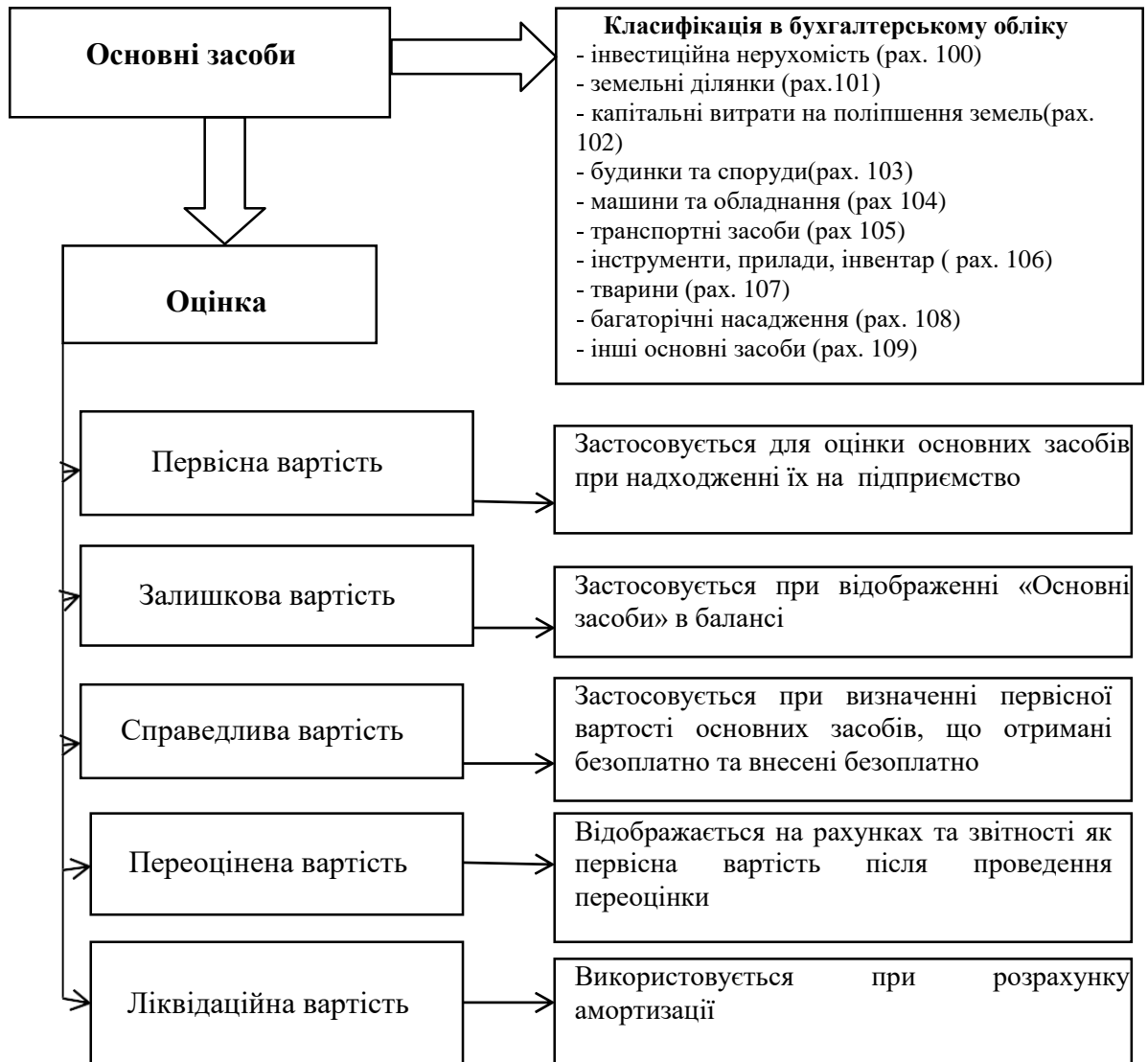


Рис. 1.4. Класифікація та порядок проведення оцінки основних засобів

Складено на основі [16, 39]

Таким чином, визнанні загальні правила, які дозволяють формувати первісну вартість об'єктів основних засобів. Проте існують й спеціальні, за якими, первісною вартістю основних засобів, внесених до статутного капіталу, є вартість погоджена із засновниками підприємства.

Щодо міжнародної практики формування вартості основних засобів, нормативним документом, за яким визнається первісна вартість основних засобів

є МСБО 16 «Основні засоби». Відповідно до МСБО 16, «до первісної вартості основні засоби слід відносити теперішню вартість прогнозованих витрат на демонтаж, переміщення основних засобів, усунення негативних наслідків їх експлуатації (відновлення довкілля)» [26]. Така ж норма є і в НП(С)БО 7, проте норми національного стандарту не дають можливості абстрагувати визначення суми очікуваних витрат. І при цьому до складу первісної вартості основних засобів може потрапити вся сума таких витрат, а не тільки теперішня їхня вартість.

Порівняльна характеристика формування первісної вартості за НП(С)БО 7 та МСБО 16 наведена в додатку А.

Експерти доводять, що «в міжнародних стандартах відсутні будь-які вартісні розмежування основних засобів, немає такого поняття, як «малоцінні необоротні матеріальні активи». Хоча в Концептуальній основі фінансової звітності розглянуте питання рівня суттєвості, який повинні підприємства затвердити у своїх облікових політиках» [3]. Варто нагадати, що вартісні критерії віднесення активів до основних засобів в Україні з 23.05. 2020 р., встановлені ПКУ на рівні 20 тис. грн. і застосовуються в системі обліку для зручності його ведення, у тому числі в частині визначення амортизації для цілей оподаткування прибутку [42].

При цьому (в залежності від каналів надходження основних засобів) потрібно визначати і їх справедливу вартість. За НП(С)БО 7 «Основні засоби», справедлива вартість – це «сума, за якою можна продати актив або оплатити зобов'язання за звичайних умов на певну дату» [39]. Досить часто справедливу вартість основних засобів ототожнюють із ринковою вартістю.

МСФЗ 13 визначає справедливу вартість як «ціну, яка була б отримана за продаж активу або сплачена за передачу зобов'язання у звичайній операції між учасниками ринку на дату оцінки» [28]. Окрім того, стандарт приводить такі методики визначення справедливої вартості (рис. 1.5), які не мають обмеження щодо використання підприємствами.

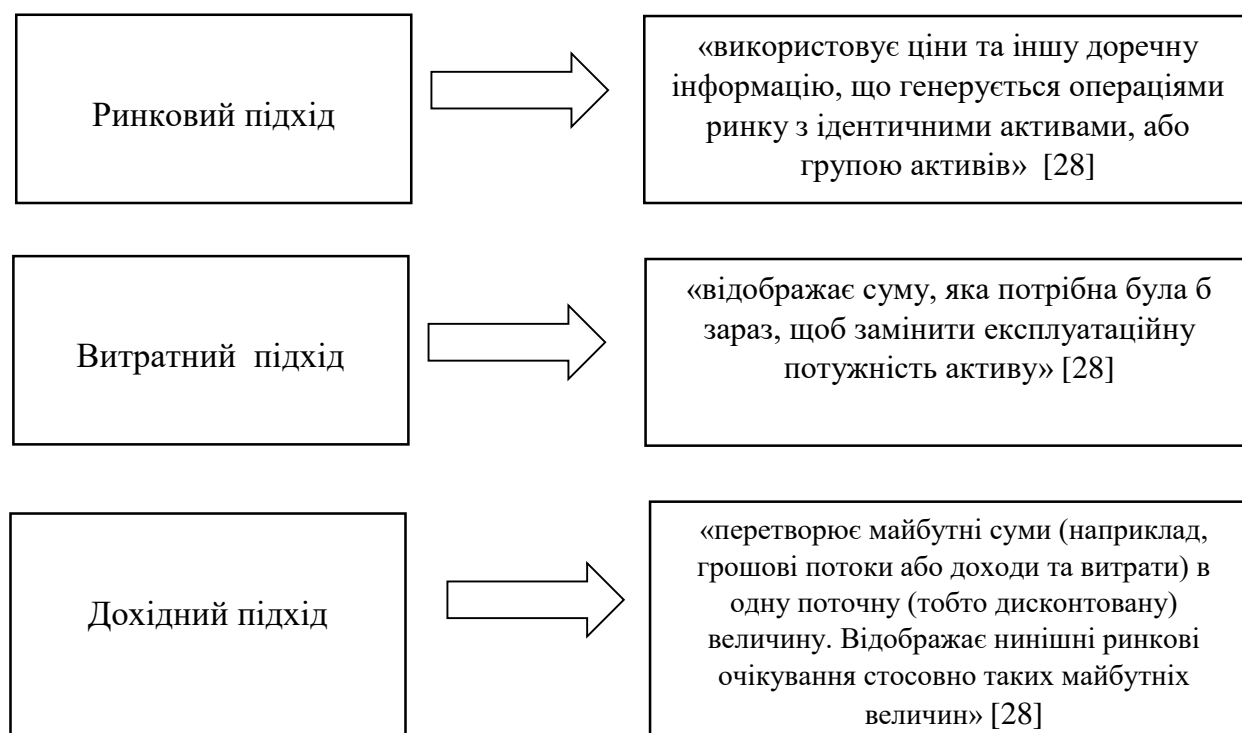


Рис. 1.5. Визначення справедливої вартості за методикою МСФЗ 13 [28]

Визначення справедливої вартості, як процес, є досить складним, проте використання її, сприятиме формуванню надійної та доречної облікової інформації про об'єкти основних засобів.

Побудова аналітичного обліку і контролю основних засобів вимагає обґрунтованої їх класифікації. У відповідності до чинного законодавства, класифікація основних засобів за натурально-матеріальним складом поділена на десять груп (табл. 1.2).

Таблиця 1.2

Класифікація основних засобів для цілей бухгалтерського обліку

№ п/п	Субрахунки (рахунки другого порядку) за Планом рахунків [34]		Номер групи згідно з Податковим кодексом України [35]
	Код	Назва групи за стандартом 7	
1	100	Інвестиційна нерухомість	I
2	101	Земельні ділянки	II
3	102	Капітальні витрати на поліпшення земель	III
4	103	Будинки та споруди	IV
5	104	Машини та обладнання	V
6	105	Транспортні засоби	VI
7	106	Інструменти, прилади та інвентар	VII
8	107	Тварини	VIII
9	108	Багаторічні насадження	IX
10	109	Інші основні засоби	X

Щодо порядку класифікації основних засобів для потреб складання фінансової звітності та управління основними засобами використовується такий класифікаційний поділ (рис. 1.6):

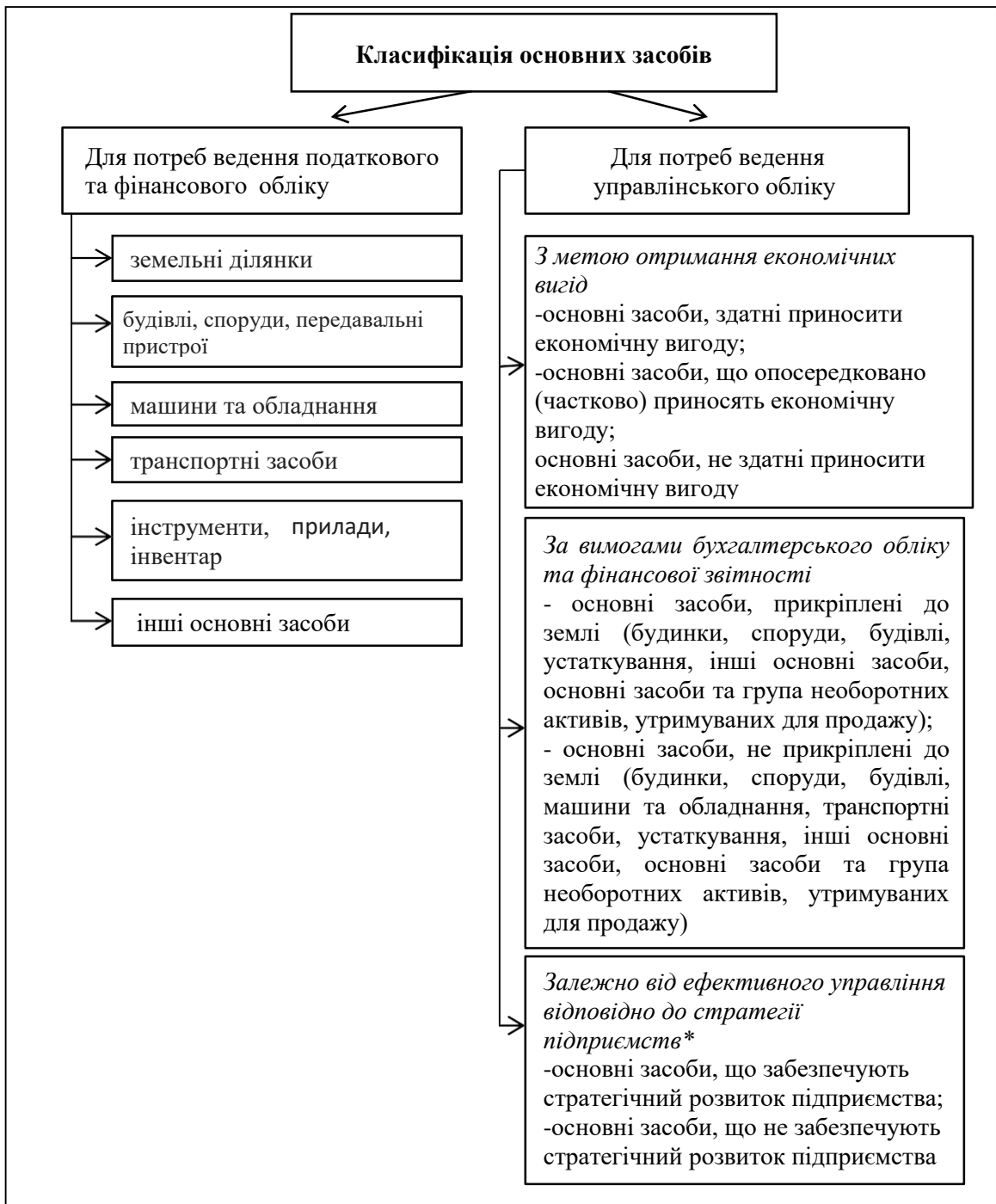


Рис. 1.6. Класифікація основних засобів для потреб податкового, фінансового та управлінського обліку

Використання означеної класифікації дає змогу раціонально організувати аналітичний облік основних засобів та своєчасно здійснювати контроль за їх надходженням, використанням та списанням.

У міжнародній практиці взагалі відсутня така класифікація. Тільки § 37 МСБО 16 наводить приклад окремих класів активів: «... земля, земля та будівлі, машини та обладнання, кораблі, літаки, автомобілі, меблі та приладдя, офісне обладнання» [26].

Отже, достовірне формування вартісної оцінки основних засобів, має суттєвий вплив на формування фінансових результатів діяльності підприємства. Крім того, поєднання різних методик щодо визначення справедливої вартості, зарубіжного досвіду сприятиме формуванню реальної картини щодо вартості основних засобів.

Висновки до розділу 1

Лісова галузь займає домінуючу роль для сталого розвитку агропромислового комплексу, продовольчої та енергетичної безпеки країни. За результатами господарської діяльності у 2019 р. лісогосподарськими підприємствами отримано 15,2 млрд. грн. чистого доходу від реалізації продукції, що на 1,6 млрд. грн. менше ніж в 2018 р. За цей же період ними отримано 289 млн. грн. чистого прибутку. У 2019 році на ведення лісового господарства було спрямовано 6,6 млрд. грн., з яких 6,4 млрд. грн. – власні кошти

В нинішніх умовах, що супроводжуються постійними кризовими явищами, досить важливим і проблемним питанням в обліку необоротних активів, є їх оцінка. Саме від достовірної вартісної оцінки, залежить фінансовий стан підприємства.

Обґрунтовано, що достовірне формування вартісної оцінки основних засобів, має суттєвий вплив на формування фінансових результатів діяльності підприємства. Поєднання різних методик щодо визначення справедливої вартості, зарубіжного досвіду сприятиме формуванню реальної картини щодо вартості основних засобів.

РОЗДІЛ 2. ДІАГНОСТИКА СТАНУ ФОРМУВАННЯ СИСТЕМИ ОБЛІКУ І АУДИТУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ТА ІНФОРМАЦІЇ ДЛЯ ОЦІНКИ ЕФЕКТИВНОСТІ ЇХ ВИКОРИСТАННЯ

2.1. Організація облікового процесу господарських операцій з обліку основних засобів

Облік основних засобів, як і будь-який інший об'єкт бухгалтерського обліку, регулюється великою кількістю нормативно-правових документів. Основними з них є:

1. Податковий Кодекс України (ПКУ) – встановлює основні правила обліку основних засобів з метою оподаткування діяльності підприємства [35];

2. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» – встановлює правила ведення бухгалтерського обліку; складання та подання фінансової звітності [41];

3. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій – встановлює порядок ведення рахунків бухгалтерського обліку в частині обліку основних засобів для узагальнення методом подвійного запису інформації про наявність і рух об'єктів основних засобів [16];

4. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» – встановлює в бухгалтерському обліку правила визнання та оцінки основних засобів; переоцінки їх; нарахування амортизації; відображення витрат на ремонт [39];

5. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів [25].

Організація бухгалтерського обліку основних засобів на досліджуваному підприємстві (ДП «Коростишівське лісове господарство») – сукупність способів і прийомів; обробки і видачі достовірної, своєчасної інформації про наявність і використання основних засобів.

Розглянемо як проводиться первинний облік основних засобів на підприємстві. На думку І. М. Бабина, «первинний облік є єдиною періодичною організованою системою збору, вимірювання, реєстрації, накопичення інформації та відображення її у відповідних формах документів» [1].

Організація первинного обліку надходження та вибуття об'єктів основних засобів – це своєчасне та повне оформлення документів у системі обліку.

На підприємстві для первинного обліку основних засобів використовують форми первинних документів, що схематично відображені на рис. 2.1.

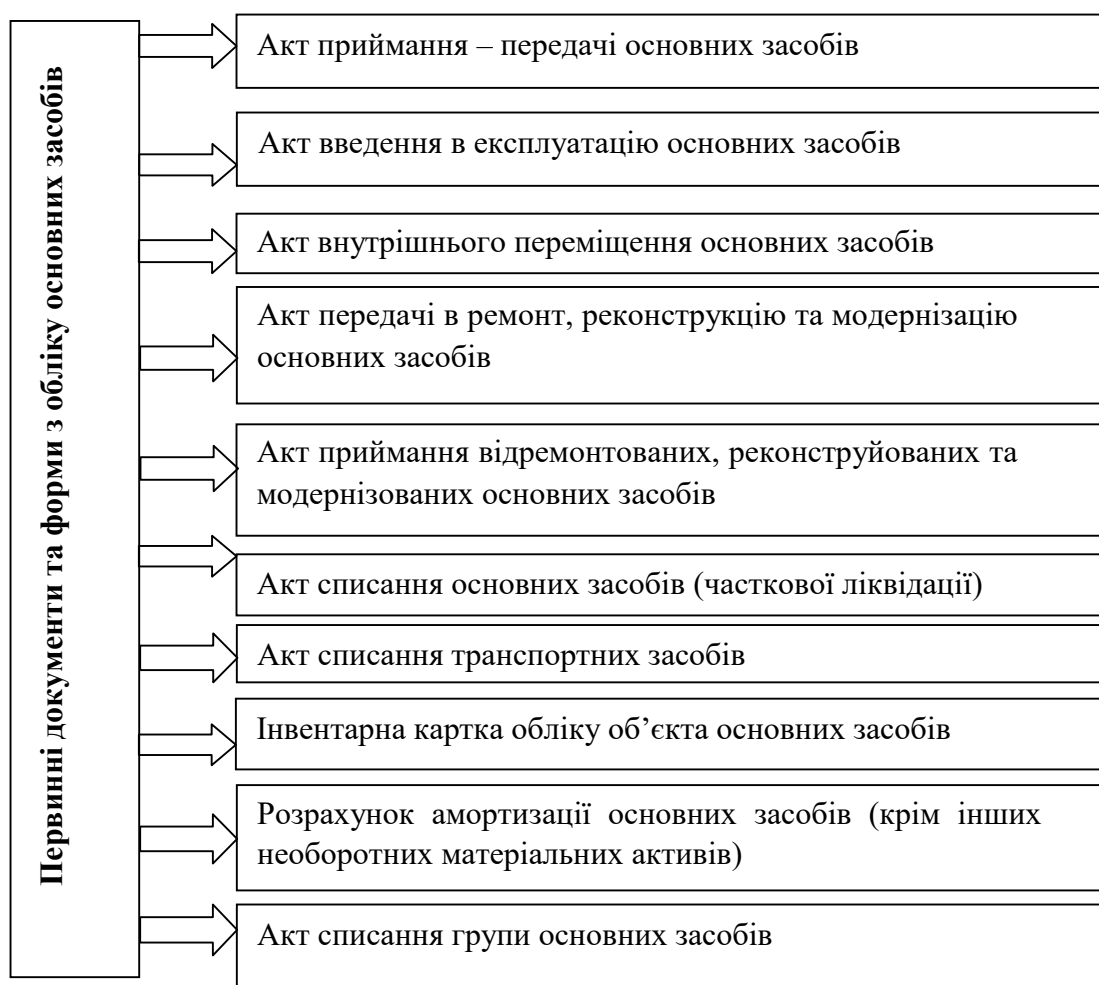


Рис. 2.1. Форми первинних документів

Складено на основі [43]

Розглянемо деякі первинні документи, що складаються під час операцій з основними засобами на ДП «Коростишівське лісове господарство» досконаліше (табл. 2.1).

Таблиця 2.1.

Первинні документи руху основних засобів на підприємстві

№ з/п	Назва документу	Пояснення
1	«Акт прийняття та передачі основних засобів»	Цей акт застосовується для оформлення зарахування до складу основних засобів окремих об'єктів для обліку введення їх до експлуатації.
2	«Акт приймання відремонтованих, реконструйованих та модернізованих основних засобів»	Цей акт застосовується для оформлення приймання основних засобів з капітального ремонту, реконструкції та модернізації. Якщо ремонт, реконструкцію та модернізацію виконує інше підприємство, то акт складається у двох примірниках (другий примірник передається підприємству, що здійснило ремонт основних засобів).
3	«Акт на списання основних засобів» та «Акт на списання автотранспортних засобів»	Ці акти застосовуються для оформлення вибуття окремих об'єктів основних засобів при повній або частковій їх ліквідації.
4	«Розрахунок амортизації основних засобів» та	Використовуються для розрахунку амортизації основних засобів.
5	«Інвентарна картка обліку об'єкта основних засобів»	Надає коротку характеристику об'єкта основних засобів містить якісні показники, не наведені у технічній документації, пристосування і приладдя, що належать до об'єкта основних засобів.

Складено на основі [43]

Таким чином, наказом керівника підприємства формується комісія, яка приймає основні засоби в експлуатацію, і на кожний об'єкт основних засобів відкривається індивідуальна картка.

Отже, документування операцій з обліку основних засобів здійснюють із використанням відповідних форм первинних документів.

Зважаючи, що основні засоби – це об'єкти інвестування і їх використання впливає на формування та рівень фінансових результатів суб'єкта господарювання, тому аналітичний облік надає інформацію в розрізі об'єктів внутрішнього та зовнішнього інвестування для визначення аналітичних показників, що характеризують ефективність освоєння інвестицій.

Аналітичний облік ведеться за окремо взятим інвентарним об'єктом. Ведення аналітичного обліку дозволяє проводити контроль за основними

засобами, і забезпечувати отримання необхідної інформації про основні засоби за кожною групою; місцем знаходження і експлуатації; тощо.

Для аналітичного обліку основних засобів використовуються інвентарні картки обліку об'єкта основних засобів або інвентарні книги.

Бухгалтерський облік основних засобів на підприємстві ведеться на рахунках 1 класу «Необоротні активи», які призначені для узагальнення інформації про наявність і рух основних засобів, капітальних інвестицій, а також знос основних засобів в системі управління підприємством. При цьому, підприємством використовуються наступні рахунки (табл. 2.2)

Таблиця 2.2

Рахунки для формування інформації для управління основними засобами
на підприємстві

Рахунок	Формування інформації про:
10 «Основні засоби»	про наявність та рух власних або отриманих на умовах фінансової оренди об'єктів і орендованих цілісних майнових комплексів, які віднесені до складу основних засобів, а також об'єктів інвестиційної нерухомості.
13 «Знос амортизація) необоротних активів»	про нараховану амортизацію та індексацію зносу (накопиченої амортизації) основних засобів, що підлягають амортизації.
15 «Капітальні інвестиції»	витрати на придбання або створення основних засобів

Складено на основі [16]

Зазначимо кореспонденцію рахунків господарських операцій підприємства з придбання обладнання у таблиці 2.3.

Таблиця 2.3.

Формування інформації на рахунках обліку з придбання обладнання для господарських потреб підприємства

№ з/п	Зміст господарської операції	Первинні документи	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
			Д-т	К-т	
1	Перераховано аванс на поставку бензопил	Платіжне доручення	371	311	30 000
2	Відображено суму податкового кредиту з ПДВ	Податкова накладна	641	644	5 000
3	Надано послуги з доставки бензопил	Акт виконаних робіт	152	631	540
4	Нараховано податковий кредит із ПДВ	Податкова накладна	641	631	90
5	Оплачено послуги з доставки	Платіжне доручення	631	311	540
6	Оприбутковано бензопили	Накладна	152	631	25 000
7	Закрито розрахунки за ПДВ	Накладна	644	631	5 000
8	Здійснено зарахування авансу	Бухгалтерська довідка	631	371	30 000
9	Введено в експлуатацію бензопили	Інвентарна картка, акт введення в експлуатацію основних засобів	104	152	25540

Однією з важливих проблем на підприємстві є створення чіткої системи управління його майновим комплексом. Визначальне місце в такій системі належить фінансові звітності. Формування показників фінансової звітності, в тому числі і показників щодо основних засобів, здійснюється відповідно до національних та міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, які регулюють відповідну форму звітності

Однією з форм фінансової звітності, у якій відображаються дані про основні засоби є Баланс (ф. № 1). Баланс підприємства заповнюється на основі бухгалтерських даних про залишки на відповідних рахунках. Згідно з НП(С)БО 1 «...основні засоби відображається в балансі за умови, що оцінка їх може бути достовірно визначена і очікується отримання в майбутньому економічних вигод, пов'язаних з їх використанням» [31].

Інформація про основні засоби відображаються у першому та четвертому

розділі активу балансу (табл. 2.4).

Таблиця 2.4

Витяг з Балансу щодо формування інформації по основних засобах

Актив/ Пасив	Код рядка	Графа 4 форми 1 «Баланс»
I. Необоротні активи		
Основні засоби		
- залишкова вартість	1010	ряд. 1011-ряд. 1012
- первісна вартість	1011	Сальдо Д-т 10 (без залишків Д-т 100)
- знос	(1012)	Сальдо К-т 131, 132
III Необоротні активи, утримуванні для продажу, та групи вибуття		
Описуваний рядок	1200	Сальдо Д-т 286

Складено на основі [44]

Інформація про доходи та витрати що пов'язані з придбанням, вибуттям та орендою основних засобів відображається у Звіті про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) (ф. №2).

Інформація, що пов'язана з доходами та витратами отриманими від основних засобів, відображається у розділі 1 та 2 Звіту про фінансові результати наступних статтях (табл. 2.5).

Таблиця 2.5

Витяг зі Звіту про фінансові результати щодо формування інформації по
основних засобах

Стаття	Код рядка	Зміст (порядок розрахунку)	Джерело інформації
I. Фінансові результати			
Інші операційні доходи	2120	відображають дохід від операційної оренди активів; відшкодування раніше списаних активів	за даними по кредиту рахунку 71 «Інший операційний дохід»
Інші доходи	2240	показують дохід від реалізації необоротних активів і майнових комплексів	за даними по дебету рахунку 74 «Інші доходи»
Інші витрати	2270	відображають собівартість реалізації необоротних активів, майнових комплексів; втрати від уцінки необоротних активів	за даними по дебету рахунку 97 «Інші витрати»
II. Елементи операційних витрат			
Амортизація	2515	відображається сума нарахованої амортизації основних засобів, нематеріальних активів та інших необоротних матеріальних активів	Оборот за кореспонденцією рахунків Д-т 23, 91, 92, 93, 94 К-т 13

Складено на основі [44]

Таблиця 2.6

Витяг зі Звіту про рух грошових коштів щодо формування інформації по
основних засобах

Стаття	Код рядка	Зміст (порядок розрахунку)
II Рух коштів у результаті інвестиційної діяльності		
Реалізація необоротних активів	3205	відображається надходження грошових коштів від продажу інвестиційної нерухомості, необоротних активів, утримуваних для продажу, та групи вибуття, а також інших довгострокових необоротних активів (крім фінансових інвестицій)
Придбання необоротних активів	3260	показуються виплати грошових коштів для придбання (створення) основних засобів, нематеріальних активів та інших необоротних активів (крім фінансових інвестицій). У цій статті також відображаються суми сплачених відсотків, якщо вони включені до вартості будівництва (створення, вирощування тощо) необоротних активів

Складено на основі [44]

Таким чином, в сучасних умовах господарювання підприємств, ключовою метою є теоретичне визнання основних засобів; методичні засади формування в обліку інформації про основні засоби; нарахування амортизації; розкриття інформації про основні засоби, яка необхідна для зацікавлених сторін фінансової звітності.

2.2. Аудит ефективності використання основних засобів

Основою аудиту основних засобів є встановлення законності, достовірності та доцільності здійснення операцій з ними на підприємстві; правильного відображення їх в регістрах обліку та фінансовій звітності.

Методологічні засади проведення аудиту, в тому числі і основних засобів містять такі структурні елементи: загальний план проведення аудиту; програма аудиту; тест внутрішнього контролю; робочі документи аудитора; аудиторський висновок.

Проведення аудиту основних засобів на підприємстві включає декілька етапів. План проведення аудиту основних засобів наведено в табл. 2.7.

Серед основних завдань аудиту, доцільно виділити ключові завдання: контроль за збереженням основних засобів; оцінювання обліку у бухгалтерії та за відповідальними особами; своєчасне документування операцій з руху основних засобів; перевірка розрахунку амортизаційних відрахування; аналіз ефективності їх використання.

Предметом аудиту основних засобів виступають господарські операції основних засобів та відносини, що виникають всередині підприємства і за його межами.

Основними джерелами аудиторської перевірки основних засобів є: статут суб'єкта господарювання; наказ про облікову політику; первинні документи бухгалтерського обліку щодо операцій з основними засобами; відомість нарахування амортизаційних відрахувань; бухгалтерська звітність; тощо.

План проведення аудиту основних засобів на підприємстві

№ п/п	Етапи	Мета	Завдання	Процедури, що застосовуються
1	Підготовчий	Координація кола питань та правового забезпечення договірних умов проведення аудиторської перевірки	Знайомство з господарською діяльністю підприємства, оцінка системи внутрішнього контролю та бухгалтерського обліку, визначення аудиторського ризику, суттєвості, планування аудиту основних засобів	Обмін листами, укладання договору ознайомлення з діяльністю підприємства: опитування, тестування
2	Основний	Незалежна перевірка достовірності звітності щодо основних засобів підприємства	Визначити відповідність основних засобів правовим нормам та статутним документам, достовірність первинних даних про формування та використання основних засобів, повноту та своєчасність відображення в облікових документах та фінансовій звітності, провести арифметичні розрахунки сум ПДВ, амортизації та інших	Перевірка всіх операцій щодо основних засобів
3	Заключний	Складання аудиторського звіту на основі отриманих даних, отриманих при проведенні аудиторської перевірки	Розробка та надання рекомендацій щодо покращення обліку основних засобів, які дозволять покращити облік основних засобів	Систематизації та обґрунтування отриманої інформації

Джерело: складено на основі [7]

Проведення аудиту основних засобів використовує методи – фактичної та логічної перевірки; опитування; порівняння; перерахунку; документальної перевірки; інвентаризації тощо.

Аудит основних засобів широко розкривається в наукових дослідженнях, але досить гостро стоїть питання аудиту ефективності основних засобів.

Меліхова Т., Буркова О. зазначають, що «аудит ефективності використання основних засобів – перевірка первинних документів, даних рахунку бухгалтерського обліку 10 «Основні засоби», показників відповідних статей балансу суб'єкта господарювання з метою висловлення незалежної думки аудитора про фактичну наявність, повноту забезпечення, якість технічного стану основних засобів, достовірність, законність, правильність, точність ведення обліку та складання звітності в усіх суттєвих аспектах, а також розробка пропозицій щодо ефективності їх використання» [24].

Доцільно відмітити, що аудит ефективності використання основних засобів потрібно проводити за такими напрямками (рис. 2.2).



Рис. 2.2. Етапи проведення аудиту ефективності використання основних засобів

Джерело складено на основі [23]

Результати здійснення аудиторської процедури основних засобів повинні знайти відображення в робочих документах аудитора.

Проведення аудиту основних засобів завершується аналізом ефективності їх використання. Визначення фондівіддачі, фондомісткості, коефіцієнтів зносу, поновлення, придатності основних засобів дає уяву про показники ефективності використання основних засобів і тим самим виявити шляхи покращення використання з метою прийняття управлінських рішень.

Розрахуємо показники руху основних засобів по ДП «Коростишівське лісове господарство» (табл. 2.8).

Розрахунок показників руху основних засобів підприємства

Показник		2018 рік	2019 рік	Відхилення, +,-
Початкові дані:				
1	Вартість основних засобів на початок періоду тис. грн.	25902	26432	530
2	Вартість введених в експлуатацію основних засобів, тис. грн.	1064	458	-606
3	Вартість виведених із експлуатації основних засобів, тис. грн.	719	-	-719
4	Вартість основних засобів на кінець періоду, тис. грн.	26432	26890	458
Розрахункові показники:				
5	Коефіцієнт оновлення основних засобів (p2/p4), %	4,0	1,7	-2,3
6	Коефіцієнт вибуття основних засобів (p3/p1), %	2,8	0,0	-2,8
7	Коефіцієнт приросту основних засобів ((p2-p3)/p1), %	1,3	1,7	0,4
9	Коефіцієнт компенсації вибуття основних засобів (p3/p2), %	67,6	0,0	-67,6

Отже, проведений аналіз показує, що у 2019 році оновлення основних засобів було незначним (1,7%), у порівнянні з попереднім звітним періодом, який становить 34,0%. Це можна пояснити введенням деяких об'єктів в експлуатацію. Коефіцієнт вибуття основних засобів показує, скільки списано основних засобів. У 2019 році він становить 0,0, а у 2018 році 2,8. На період дослідження списання об'єктів основних засобів не було.

Таким чином, на підприємстві маємо незначну тенденцію в сторону оновлення основних засобів. Оновлення об'єктів основних засобів свідчить про значне покращання виробничого потенціалу підприємства і є результатом введення в експлуатацію нових об'єктів з метою розширення технологічного циклу.

Виходячи з цього аудит ефективності дає можливість, по-перше, перевірити ефективність використання основних засобів і по-друге, окреслити резерви збільшення економічної ефективності основних засобів.

Аудит ефективності використання основних засобів є основою аудиту підприємства і дозволяє вчасно виявляти помилки, підвищувати ефективність використання основних засобів і організувати ведення обліку належної якості.

Як підсумок, можна відмітити, що тільки ефективне використання основних засобів є ключовим питанням ефективного ведення бізнесу суб'єктами господарювання. Від розв'язання поставлених завдань залежатиме фінансове становище підприємства та його конкурентоспроможність на ринку.

Висновки до розділу 2

Сукупність засобів праці, котрими розпоряджається підприємство, становить його основні засоби. Проведений аналіз визначення основних засобів, та вивчивши підходи вчених-економістів щодо визначеної проблеми, можемо навести таке визначення: основні засоби – це матеріальні активи, що виступають домінуючою частиною технологічного процесу підприємства і є основою для створення стартового капіталу.

Аналітичний облік ведеться за окремо взятим інвентарним об'єктом. Ведення аналітичного обліку дозволяє проводити контроль за основними засобами, і забезпечувати отримання необхідної інформації про основні засоби за кожною групою; місцем знаходження і експлуатації; тощо.

В ході дослідження обґрунтовано, що аудит ефективності використання основних засобів є основою аудиту підприємства і дозволяє вчасно виявляти помилки, підвищувати ефективність використання основних засобів і організувати ведення обліку належної якості.

На підприємстві маємо незначну тенденцію в сторону оновлення основних засобів. Оновлення об'єктів основних засобів свідчить про значне покращання виробничого потенціалу підприємства і є результатом введення в експлуатацію нових.

Ефективне використання основних засобів є ключовим питанням ефективного ведення бізнесу суб'єктами господарювання. Від розв'язання поставлених завдань залежатиме фінансове становище підприємства та його конкурентоспроможність на ринку.

РОЗДІЛ 3. РОЗРОБКА ОБЛІКОВОГО ПРОЦЕСУ ФОРМУВАННЯ СИСТЕМИ ОБЛІКУ І АУДИТУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ТА ІНФОРМАЦІЇ ДЛЯ ОЦІНКИ ЕФЕКТИВНОСТІ ЇХ ВИКОРИСТАННЯ

3.1. Удосконалення облікової політики в частині основних засобів

Облікова політика щодо основних засобів – один з етапів складання Наказу про облікову політику підприємства. Наказ являє собою систематизований перелік правил та процедур, які дають можливість фіксувати та розкривати інформацію в обліку та звітності суб'єктів господарювання. «Проте цей документ не повинен стати єдиним, а лише основним у питаннях узгодження правил ведення бухгалтерського обліку, складання фінансової звітності на підприємстві» [52].

Облікова політика є основою організації бухгалтерського обліку. Проведений морфологічний аналіз тлумачення поняття «облікова політика», дає підстави стверджувати, що існують суттєві відмінності в національному законодавстві і в міжнародних стандартах, зокрема.

Згідно Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» облікова політика – «сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для ведення бухгалтерського обліку, складання та подання фінансової звітності» [41].

У контексті Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, зокрема МСБО 8 облікові політики – «конкретні принципи, основи, домовленості, правила та практика, застосовані суб'єктом господарювання при складанні та поданні фінансової звітності» [27].

Міжнародний стандарт застосовується при виборі облікових політик; обліку змін в облікових політиках та оцінках і виправленні помилок попереднього звітного періоду.

Наведені тлумачення в законодавчих актах свідчать, що міжнародні стандарти дають тільки загальне уявлення облікової політики і тим самим, не формують вичерпного переліку її предмету.

За науковими дослідженнями Войтенко Т. В.: «головне призначення облікової політики – встановити найвигідніші для конкретного підприємства методи обліку та на їх підставі скласти фінансову звітність, що відповідає встановленим якісним характеристикам» [9].

Вивчення особливостей формування облікової політики, дає підстави стверджувати, що вона є «інструментом управління бухгалтерським обліком на підприємстві. Однак значення облікової політики виходить за межі цього процесу» [30].

Формування інформації щодо особливостей організації облікової політики в частині основних засобів наведено в Додатку В.

Вітчизняні науковці виділяють проблемні питання щодо формування облікової політики підприємства в частині основних засобів. Так, на думку Гаврилюка В. М. основними елементами облікової політики щодо основних засобів є «переоцінка, основних засобів, вибір методу нарахування амортизації, визначення терміну корисного використання об'єктів основних засобів» [32].

Враховуючи основні засади нормативного-правового забезпечення формування облікової політики, Бірюк О. Г. вважає, що «недоцільно ґрунтувати формування елементів облікової політики щодо основних засобів лише на нормах НП(С)БО 7 і рекомендує доповнити відповідний документ положеннями щодо обліку витрат на ремонт основних засобів» [4].

Суттєвим елементом облікової політики щодо об'єктів основних засобів є закріплення методів нарахування амортизації. Основні положення МСФЗ не регламентують застосування конкретного методу, яке підприємство може використати для розрахунку амортизації основних засобів.

На наш погляд, враховуючи деякі моменти облікової політики, потрібно в Наказі про облікову політику, прописати що кожний компонент об'єкта основних засобів, собівартість якого складає значну величину щодо загальної собівартості об'єкта, потрібно амортизувати окремо.

Не менш важливе значення при формуванні облікової політики основних засобів займає переоцінка основних засобів. Затверджені національні стандарти

не відносять переоцінку об'єктів основних засобів до обов'язкових компонентів і тому підприємство самостійно приймає рішення щодо проведення переоцінки основних засобів. Доцільно при цьому відмітити, що при проведенні переоцінки певного об'єкта основних засобів потрібно здійснити переоцінку всіх об'єктів групи основних засобів, до яких відноситься даний об'єкт.

Методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку основних засобів [43] та листом Міністерства Фінансів України «Щодо суттєвості у бухгалтерському обліку» визначені такі варіанти визначення порогу суттєвості переоцінки основних засобів:

« 1 % чистого прибутку (збитку) підприємства;

або 10 % відхилення залишкової вартості об'єкта основних засобів від його справедливої вартості» [53].

При формуванні облікової політики стосовно основних засобів потрібно враховувати і визначення строків корисного використання об'єктів основних засобів. Строк корисного використання визначається, як «очікуваний період часу, протягом якого об'єкти основних засобів використовуватимуться підприємством або з їх використанням буде виготовлений (виконаний) очікуваний підприємством обсяг продукції (робіт, послуг)» [39].

Отже, формування облікової політики щодо основних засобів є важливим процесом ведення обліку, яка передбачає врахування всіх суттєвих особливостей як національних стандартів, так і міжнародної практики щодо обліку об'єктів бухгалтерського обліку. Тільки правильно організована облікова політика в частині основних засобів забезпечуватиме успішне управління ними та прийняття стратегічних управлінських рішень.

При розробці облікової політики потрібно враховувати і наслідки, до яких може призвести її застосування. Напрямки впливу облікової політики на результат діяльності підприємства в частині основних засобів наведено в табл. 3.1.

Вплив облікової політики щодо основних засобів підприємства на
фінансові результати [14]

№ п/п	Варіанти застосування	На що впливає	
Елементи облікової політики, вибір яких впливає на зменшення фінансового результату підприємства			
1	Знос (амортизація) необоротних активів	прискорена	податок на прибуток
			поточні прибутки власників
			коефіцієнт концентрації капіталу
			коефіцієнт стійкості економічного зростання
		сповільнена	коефіцієнт рентабельності активів
			коефіцієнт рентабельності капіталу
			коефіцієнти рентабельності продукції
			майбутні прибутки власників
2	Переоцінка (дооцінка) основних засобів	коефіцієнт оборотності активів	
		податок на прибуток	
		поточні прибутки власників	
		коефіцієнт стійкості економічного зростання	
		коефіцієнт оборотності активів	
		коефіцієнт рентабельності капіталу	
Елементи облікової політики, вибір яких впливає на збільшення фінансового результату підприємства			
1.	Знос (амортизація) необоротних активів	прискорена	майбутні прибутки власників
			коефіцієнт оборотності активів
		сповільнена	податок на прибуток
			поточні прибутки власників
			коефіцієнт концентрації капіталу
			коефіцієнт стійкості економічного зростання
			коефіцієнт рентабельності активів
			коефіцієнт рентабельності капіталу
2	Переоцінка (дооцінка) основних засобів	коефіцієнти рентабельності продукції	
		майбутні прибутки власників	
		коефіцієнт концентрації капіталу	

Отже, врахування впливу облікової політики в частині основних засобів на показники підприємства можна досягнути шляхом як збільшення так і зменшення фінансових результатів суб'єкта господарювання.

Кожне підприємство, як окрема ланка бізнесу, встановлює облікову політику на власний розсуд, виходячи зі структури управління; галузі; інших особливостей діяльності. Облікова політика «є не лише сукупністю методик з метою формування звітності, але й інструментом організації та управління

бухгалтерським обліком на підприємстві» [46]. Тільки таким чином можна досягти дотримання на підприємстві єдності облікової політики.

3.2. Оцінка ефективності використання основних засобів підприємств

На сучасному етапі господарська діяльність лісогосподарських підприємств не можлива без використання основних засобів. Ефективні та раціональні управлінські рішення щодо основних засобів передбачають наявність раціонального обліку операцій з основними засобами, водночас, в умовах сьогодення, значна кількість суб'єктів господарювання стикаються з проблемами у напрямі податкового, фінансового обліку, аналізу, контролю і аудиту основних засобів. Тому на сьогодні проблема вдосконалення внутрішнього аудиту основних засобів є актуальним питанням як основа ведення та організації обліку основних засобів, у відповідності до вимоги чинного законодавства.

В умовах сьогодення аудит як особливий вид контролю є надзвичайно обґрунтованим з метою успішного функціонування лісогосподарських підприємств. Основні засоби займають значну частину у загальній вартості майна лісогосподарського підприємства, тому важливого значення набувають проблема підвищення ефективності їх використання. Внутрішній аудит в лісогосподарських підприємствах сприяє здійсненню дієвого незалежного контролю за станом, наявністю, рухом та використанням об'єктів основних засобів. Необхідно відмітити, що аудит основних засобів є складним процесом, оскільки залежить від постійних змін в нормативних актах.

Основними джерелами найбільш повної інформації з метою проведення внутрішнього аудиту основних засобів в лісогосподарських підприємствах є нормативно-правові акти, що регламентують вимоги до організації обліку основних засобів; наказ про облікову політику лісогосподарського підприємства; організаційно-розпорядчі документи керівника лісогосподарського підприємства стосовно руху основних засобів; установчі документи; первинні документи з обліку наявності та руху основних засобів; реєстри синтетичного й аналітичного обліку; аудиторські висновки, дані внутрішнього контролю, а також іншу

документацію, що узагальнює результати контролю; контракти, угоди про оренду, плани ремонтів основних засобів; фінансову та статистичну звітність; тощо.

Стратегія послідовності проведення внутрішнього аудиту операцій з обліку основних засобів в лісогосподарських підприємствах представлена на рис. 3.1.



Рис. 3.1. Стратегія послідовності проведення внутрішнього аудиту операцій з обліку основних засобів в лісогосподарських підприємствах

Модель внутрішнього аудиту операцій з обліку основних засобів в лісогосподарських підприємствах представлено на рис. 3.2.



Рис. 3.2. Модель внутрішнього аудиту операцій з обліку основних засобів в лісогосподарських підприємствах

В умовах сьогодення низька ефективність системи внутрішнього контролю суб'єктів господарювання є наслідком застосування лише контрольно-ревізійних

заходів, які не відповідають сучасним вимогам розвитку ринкової економіки. Необхідно відмітити, що внутрішній аудит основних засобів як вид контролю досліджує ефективність використання економічного потенціалу лісогосподарських підприємств. Тому, з метою удосконалення системи внутрішнього контролю на цих підприємствах доцільно застосовувати систему внутрішнього аудиту.

Для того, щоб ефективно провести перевірку та сформувані відповідні рекомендації, внутрішньому аудитору необхідно володіти широким спектром інформації стосовно основних засобів на підприємстві. При цьому, чим більшим буде обсяг одержаної інформації, тим більш обґрунтованими, виваженими та доцільними будуть внутрішні аудиторські висновки та рекомендації.

В процесі проведеного дослідження можна зробити висновок, що запропоновані нами рекомендації дадуть можливість за рахунок виділених етапів та функціонування відділу внутрішнього аудиту основних засобів лісогосподарських підприємств своєчасно виявити та попередити порушення щодо системи обліку та аналізу основних засобів суб'єктів господарювання.

Необхідно відмітити, що узагальнені етапи проведення внутрішнього аудиту основних засобів повинні затверджуватися на стадії планування та відповідно регламентуватися внутрішніми стандартами (положеннями) аудиту в лісогосподарському підприємстві.

Висновки до розділу 3

Обґрунтування удосконалення облікової політики в частині основних засобів показує, що потрібно в Наказі про облікову політику, прописати що кожний компонент об'єкта основних засобів, собівартість якого складає значну величину щодо загальної собівартості об'єкта, потрібно амортизувати окремо.

Формування облікової політики щодо основних засобів є важливим процесом ведення обліку, яка передбачає врахування всіх суттєвих особливостей

як національних стандартів, так і міжнародної практики щодо обліку об'єктів бухгалтерського обліку.

Врахування впливу облікової політики в частині основних засобів на показники підприємства можна досягнути шляхом формування фінансових результатів суб'єкта господарювання.

З метою удосконалення системи внутрішнього контролю на підприємствах доцільно застосовувати систему внутрішнього аудиту. Запропоновані нами рекомендації дадуть можливість за рахунок виділених етапів та функціонування відділу внутрішнього аудиту основних засобів лісогосподарських підприємств своєчасно виявити та попередити порушення щодо системи обліку та аналізу основних засобів суб'єктів господарювання.

Система внутрішнього аудиту основних засобів має бути спрямована на збір аудиторських доказів, проведення аналізу ефективності використання основних засобів, застосування моделей з метою розробки шляхів оптимізації роботи облікового апарату та напрямів підвищення ефективності управління основними засобами.

ВИСНОВКИ

Одержані результати кваліфікаційної роботи в сукупності вирішують поставлені завдання і дають змогу зробити такі висновки:

Лісова галузь займає ключові позиції для сталого розвитку агропромислового комплексу, продовольчої та енергетичної безпеки країни. За результатами господарської діяльності у 2019 р. лісогосподарськими підприємствами отримано 15,2 млрд. грн. чистого доходу від реалізації продукції, що на 1,6 млрд. грн. менше ніж в 2018 р. За цей же період ними отримано 289 млн. грн. чистого прибутку. У 2019 році на ведення лісового господарства було спрямовано 6,6 млрд. грн., з яких 6,4 млрд. грн. – власні кошти

Обґрунтовано, що достовірне формування вартісної оцінки основних засобів, має суттєвий вплив на формування фінансових результатів діяльності підприємства. Поєднання різних методик щодо визначення справедливої вартості, зарубіжного досвіду сприятиме формуванню реальної картини щодо вартості основних засобів.

Сукупність засобів праці, котрими розпоряджається підприємство, становить його основні засоби. Проведений аналіз визначення основних засобів, та вивчивши підходи вчених-економістів щодо визначеної проблеми, можемо навести таке визначення: «основні засоби – це матеріальні активи, що виступають домінуючою частиною технологічного процесу підприємства і є основою для створення стартового капіталу».

В ході дослідження обґрунтовано, що аудит ефективності використання основних засобів є основою аудиту підприємства і дозволяє вчасно виявляти помилки, підвищувати ефективність використання основних засобів і організувати ведення обліку належної якості.

Ефективне використання основних засобів є ключовим питанням ефективного ведення бізнесу суб'єктами господарювання. Від розв'язання поставлених завдань залежатиме фінансове становище підприємства та його конкурентоспроможність на ринку.

Обґрунтування удосконалення облікової політики в частині основних засобів показує, що потрібно в Наказі про облікову політику, прописати що кожний компонент об'єкта основних засобів, собівартість якого складає значну величину щодо загальної собівартості об'єкта, потрібно амортизувати окремо.

Формування облікової політики щодо основних засобів є важливим процесом ведення обліку, яка передбачає врахування всіх суттєвих особливостей як національних стандартів, так і міжнародної практики щодо обліку об'єктів бухгалтерського обліку.

Врахування впливу облікової політики в частині основних засобів на показники підприємства можна досягнути шляхом як збільшення так і зменшення фінансових результатів суб'єкта господарювання.

З метою удосконалення системи внутрішнього контролю на підприємствах доцільно застосовувати систему внутрішнього аудиту. Запропоновані нами рекомендації дадуть можливість за рахунок виділених етапів та функціонування відділу внутрішнього аудиту основних засобів лісогосподарських підприємств своєчасно виявити та попередити порушення щодо системи обліку та аналізу основних засобів суб'єктів господарювання.

Система внутрішнього аудиту основних засобів має бути спрямована на збір аудиторських доказів, проведення аналізу ефективності використання основних засобів, застосування моделей з метою розробки шляхів оптимізації роботи облікового апарату та напрямів підвищення ефективності управління основними засобами.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Бабин І. М. Методологічні та організаційні основи первинного обліку на підприємствах сфери послуг. *Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки*. 2005. Вип. 7, ч. 1. С. 288-290.
2. Бабич Л. М., Карлова І. О., Наконечна С. В. Внутрішній аудит основних засобів підприємства в сучасних економічних умовах. *Причорноморські економічні студії*. 2020. Вип. 49. С. 168-177.
3. Белозерцев В.С., Пятіна А. Г. Методологічні аспекти оцінки основних засобів за міжнародними стандартами. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2017. Вип. 20. С. 240-244
4. Бірюк О. Г. Облікова політика щодо основних засобів. URL: <http://magazine.faaf.org.ua/oblikova-politika-schodo-osnovnih-zasobiv.html>
5. Бойко Л. Г. Облікова політика підприємства : конспект лекцій (для слухачів другої вищої освіти спеціальності 7.03050901 «Облік і аудит») / Л. Г. Бойко ; Харк. нац. акад. міськ. госп-ва. Харків : ХНАМГ, 2013. 141 с.
6. Бразилій Н. М., Тимошенко М. М. Організація і методика аудиту основних засобів та шляхи його вдосконалення. URL: <http://ven.chdtu.edu.ua/article/view/88477>.
7. Бутинець Т. А. Внутрішній аудит основних засобів: виявлення типових порушень в обліку. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2014. № 3 (30). С. 3-12.
8. Виноградова М. О. Аудит : навч. посіб. Київ : Центр учбової літератури, 2015. 654 с.
9. Войтенко Т. В. Облікова політика – 2010: головне. *Податки і бухгалтерський облік*. 2010. № ½. С. 16-22
10. Гайдаєнко О. М. Застосування факторного аналізу у дослідженні ефективності використання основних засобів. *Причорноморські економічні студії*. 2020. Вип. 56. С. 120-124

11. Гайдучок Т. С. Актуальні питання фінансування лісової галузі. *Економіка і фінанси: аналіз тенденцій та перспективи розвитку* : зб. матеріалів міжнар. наук.-практ. інтернет-конф. 13 лист. 2015 р. Дніпропетровськ : ДДАЕУ, 2015. С. 217–219.
12. Довжик О. О., Гапонюк А. І. Особливості обліку основних засобів у сучасних умовах господарювання. *Інфраструктура ринку*. 2018. Вип. 25. С. 803-807
13. Дребот О. Сутність лісового комплексу: теоретичні та методологічні аспекти. *Економіст*. 2011. № 10. С. 14–16.
14. Євдокимов В. В. Облікова політика підприємства як чинник управління величиною фінансових результатів. *Вісник ЖДТУ*. 2008. №3 (45). С. 77- 87.
15. Жадан Т. А., Лозова Н. В. Економічна сутність основних засобів підприємства: обліковий аспект. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2015. Вип. 8. С. 1112-1116.
16. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: затв. наказом М-ва фінансів України від 30 листоп. 1999 р. № 291. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>
17. Коваленко О. В., Громова І. В. Напрями підвищення ефективності використання основних фондів підприємства. *Економічний вісник Запорізької державної інженерної академії*. 2014. Вип. 7. С. 20–27.
18. Коваль Л. В. Облікова політика в управлінні підприємством. *Ефективна економіка*. 2019. № 5. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=7048> (дата звернення: 12.12.2020).
19. Костюнік О. В., Наконечна А. А. Економічний зміст та класифікація основних засобів. *Наук. вісн. Херсонського державного ун-ту. Сер. Економічні науки*. 2016. Вип. 21, ч. 1. С. 177-180

20. Косяк А. П. Основні засоби: поняття, класифікація, вартість, первинний облік і документальне оформлення комунальними підприємствами. *Комунальне господарство міст*. 2019. Т. 2, вип. 148. С. 104-110.

21. Кудлаєва Н. В. Визнання та оцінка основних засобів: реалії сьогодення. *Проблеми системного підходу в економіці. Сер. Бухгалтерський облік, аналіз та аудит*. 2019. Вип. 1 (169). С. 107-114

22. Кулик В. А. Облікова політика підприємства: набутий досвід та перспективи розвитку. Полтава : РВВ ПУЕТ, 2014. С. 373.

23. Макаренко А. П., Шама М. В. Аудит основних засобів на підприємстві та напрями його вдосконалення. *Агросвіт*. 2020. № 2. С. 30–37.

24. Меліхова Т. О., Буркова О. Розробка програми аудиту ефективності використання основних засобів на підприємстві. *Економічний аналіз*. 2012. Вип. 11., Ч. 4. С. 257-264.

25. Методичні рекомендації щодо забезпечення обліку основних засобів та інших необоротних активів : наказ Міністерства промислової політики України від 11.09.2003 р. № 381. URL: <http://www.ligazakon.ua>.

26. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 (МСБО 16). Основні засоби. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_014#Text

27. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 8 (МСБО 8). Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_020#Text

28. Міжнародний стандарт фінансової звітності 13 (МСФЗ 13). Оцінка справедливої вартості. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_068#Text

29. Мороз Ю. Ю., Ейсмонт В. С., Цаль-Цалко Ю. С., Гайдучок Т. С., Цегельник Н. І. Бухгалтерський облік і аудит в управлінні лісогосподарським підприємством : підручник. Житомир : Рута, 2019. 396 с.

30. Мулик Т. О. Облікова політика як інструмент управління оподаткуванням. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2015. Вип. 4, URL: <http://global-national.in.ua>

31. Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» : наказ М-ва фінансів України від 07 лют. 2013 р. №73. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>
32. Облікова політика : навч. посіб. / за ред. Гаврилюка В. М., Жука В. М., Михайлов В. Г. Київ : Вид. Юр-Агро-Веста, 2007. 326с.
33. Пирець Н.М. Порівняльний аналіз національних та міжнародних стандартів обліку основних засобів. *Інноваційна економіка*. 2015. Вип. № 6. С. 325-330.
34. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій від 21 груд. 1999 р. №291. URL: <https://buhgalter911.com/uk/normativnaya-baza/instr-plan-rah/plan-rah/plan-schetov-buhgalterskogo-1021043.html>
35. Податковий кодекс України від 02 груд. 2010 р. № 2755 / Верх. Рада України. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
36. Подмешальська Ю. В., Троян О. В., Біла Л. В. Теоретико-практичні аспекти проведення аудиту основних засобів. *Інвестиції: практика та досвід*. 2019. №2. С. 64-70
37. Подмешальська Ю. В., Феофанов Л. К., Качан К. А. Удосконалення аудиту основних засобів. *Агросвіт*. 2020. № 3. С. 118–129.
38. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність» : наказ Мін-ва фінансів України від 07 листоп. 2003 р. № 617. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1054-03>
39. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 7 «Основні засоби» : наказ Мін-ва фінансів України від 27 квіт. 2000 р. № 92. URL: www.rada.gov.ua
40. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність : Закон України від 21 груд. 2017 р. № 2258 / Верх. Рада України. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19>

41. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 07 лип. 1999 р. № 996 / Верх. Рада України. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14>

42. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві : Закон України від 16 січ. 2020 р. №466. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/466-20#Text>

43. Про затвердження методичних рекомендацій бухгалтерського обліку основних засобів : наказ Мін-ва фінансів України від 30. 09. 2003 р. № 561. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0561201-03#Text>

44. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо заповнення форм фінансової звітності : наказ М-ва фінансів України від 28 берез. 2013 р. № 433. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0433201-13/conv>

45. Публічний звіт державного агентства лісових ресурсів України за 2019 рік. URL: <https://cutt.ly/5hVmHjo>

46. Радіонова Н. Облікова політика як методологічна основа управління підприємством. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2015. №2-3. С. 53-60.

47. Рябчук О. Г., Корнійчук О. О. Проблеми та напрями вдосконалення аудиту операцій з основними засобами суб'єкта господарювання. *Східна Європа: економіка, бізнес та управління*. 2019. Вип. 2(19). С. 392-397

48. Стемковська І. В., Герчанівська С. В. Теоретичні підходи до трактування економічної суті основних засобів. *Східна Європа: економіка, бізнес та управління*. 2017. Вип. 3(08). С. 344-349

49. Ткаченко Ю. В., Селіванова Н. М. Формування облікової політики підприємства в частині основних засобів. *Обліково-аналітичне забезпечення інноваційної трансформації економіки України* : матеріали Всеукр. наук.-практ. конф., 22-26 трав. 2017 р. Одеса. С. 70-76

50. Томчук В. В., Лесік Є. С. Сучасні аспекти аудиту основних засобів. *Економіка і організація управління*. 2018. №4(32). С. 100-110

51. Факти та цифри. URL: <https://ua.fsc.org/ua-ua/nasha->

diylnist/facts_and_figures

52. Черній М. Я. Формування облікової політики підприємств на основі організаційно-технологічних особливостей діяльності. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2012. Вип. 2 (23). С. 381–388.

53. Щодо суттєвості у бухгалтерському обліку і звітності : лист Мін-ва фінансів України від 29. 07. 2003 р. № 04230-04108.
URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v4108201-03#Text>

ДОДАТКИ