

Міністерство освіти і науки України
Державний торговельно-економічний університет
Вінницький торговельно-економічний інституту

Кафедра обліку та оподаткування

КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

на тему:

Теоретичні основи і методичні аспекти аудиту операцій з основними засобами
підприємства

(за матеріалами Товариства з обмеженою відповідальністю
«Гніванський гранітний кар'єр», м. Гнівань, Вінницька область)

Здобувача вищої освіти
II курсу, групи ФКА – 21 д(м),
спеціальності 071 «Облік і
оподаткування»
спеціалізації «Фінансовий
контроль та аудит»
денної форми навчання

Антон ВІЛЬЧИНСЬКОГО

Науковий керівник
канд. екон. наук, доцент

Олена КУДИРКО

Гарант освітньої програми
д-р. екон. наук, професор

Ганна ДАЦЕНКО

Вінниця 2023

ЗМІСТ

ВСТУП.....	3
РОЗДІЛ 1 Теоретичні засади організації операцій з основними засобами на підприємстві.....	6
1.1. Економічна сутність основних засобів.....	6
1.2. Організаційно-економічна характеристика діяльності товариства з обмеженою відповідальністю «Гніванський гранітний кар'єр».....	12
РОЗДІЛ 2 Організаційно-інформаційні основи аудиту операцій з основними засобами.....	18
2.1. Оцінка системи бухгалтерського обліку як інформаційне забезпечення операцій з основними засобами на ТОВ «Гніванський гранітний кар'єр».....	18
2.2. Організація та планування аудиту операцій з основними засобами на ТОВ «Гніванський гранітний кар'єр».....	28
РОЗДІЛ 3 Аналіз операцій з основними засобами на ТОВ «Гніванський гранітний кар'єр».....	40
3.1. Аналіз операцій з основними засобами.....	40
3.2. Процедури та прийоми аудиту операцій з основними засобами.....	45
ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ.....	48
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	50
ДОДАТКИ.....	56

ВСТУП

Майже усі підприємства використовують у своїй діяльності будівлі, технічні засоби, обладнання та іншу матеріальну базу, яка називається основними засобами. Вони відіграють ключову роль під час здійснення різних операцій: надання послуг, виконання робіт, виробництва продукції, продажу товарів.

Основні засоби можуть бути власністю підприємства й відобразитися на балансі підприємства, а можуть бути орендовані. Існують певні особливості під час здійснення обліку та обрахунків основних засобів, а тому вкрай важливо час від часу проводити аудит таких активів, щоб попередити появу помилок в обліку, а також впевнитись у якості обслуговування й використання нематеріальних активів. У зв'язку із цим вибрана тема кваліфікаційної роботи є актуальною та потребує поглибленого дослідження.

У роботі операції з основними засобами були досліджені на прикладі Товариства з обмеженою відповідальністю «Гніванський гранітний кар'єр», яке знаходиться у м. Гнівань Вінницької області.

Метою кваліфікаційної роботи з аудиту операцій з основними засобами є отримання теоретичних та практичних знань із проведення перевірки цих активів на конкретному підприємстві, визначення економічної сутності основних засобів, проведення дослідження й аналізу операцій з основними засобами.

Під час написання кваліфікаційної роботи було виконано наступні завдання:

- розкрито економічну сутність основних засобів;
- описано організаційно-економічну характеристику діяльності товариства з обмеженою відповідальністю «Гніванський гранітний кар'єр»;
- проведено оцінку системи бухгалтерського обліку операцій з основними засобами на ТОВ «Гніванський гранітний кар'єр»;
- здійснено організацію та планування аудиту операцій з основними засобами на ТОВ «Гніванський гранітний кар'єр»;

- наведено аналіз операцій з основними засобами, який повинен проводитись під час аудиту основних засобів;

- досліджено процедури та прийоми, які використовуються під час проведення аудиту операцій з основними засобами.

Основними об'єктами дослідження під час написання кваліфікаційної роботи з аудиту операцій з основними засобами є рахунки, що призначені для обліку основних засобів, фактично наявні активи, первинна та зведена документації, що стосується основних засобів.

Предметом дослідження є наявна теоретична й практична база з обліку й аудиту операцій з основними засобами, законодавча база та усі процеси й операції досліджуваного підприємства.

Джерелами інформації слугують нормативно-законодавчі акти України, представлені Податковим кодексом України, законами, положеннями, стандартами, інструкціями та іншими документами, що стосуються обліку й аудиту операцій з основними засобами; матеріали навчальних посібників, конспектів та інших робіт у частині обліку основних засобів; первинна та зведена документація, що використовується під час дослідження певного підприємства.

Під час написання кваліфікаційної роботи з аудиту операцій з основними засобами було використано різні методи дослідження: фактичні, які включають у себе проведення інвентаризації, обстеження, вимірювання, контроль якості та інші; та документальні, які поділяються на арифметичну, формальну та перевірку документів по суті.

Облік основних засобів тісно переплітається із аудитом цих активів, тому необхідно розглядати наявні публікації авторів з обох напрямків.

Тема обліку основних засобів була описана у багатьох авторів навчальних підручників: Давидюк Т. В., Манойленко О. В., Ломаченко Т. І., Резніченко А. В. [15], Бруханський Р. Ф. [6], Скоробогатова Н. Є. [51], Лишиленко О. В. [25], Бурденко І. М., Гольцова С. М., Макаренко І. О., Савченко Т. Г., Серпенінова Ю. С. [7] та інші, досліджена багатьма науковцями у працях й статтях: Смашнюк О. В. – «Особливості обліку основних засобів на підприємстві» [52], Максимова А. В.,

Бояр Е. М. – «Бухгалтерський та податковий облік основних засобів в сучасних умовах: головні аспекти та відмінності» [27] та багато інших.

Питання аудиту основних засобів поставало у багатьох авторів навчальних посібників та підручників: Колісник Г. .М, Слюсаренко В. Є. [21], Брадул О. М., Шепелюк В. А, Ільїна С. Б., Юнацький М. О, Хорошенюк А. П., Брадул Т. В. [5], Бурлан С. А., Руденко Н. О. [8]. Багато дослідників здійснювали аналіз наявних праць та наводили свої міркування у статтях: Гуцаленко Л. В., Гловюк А. С., Ковальчук І. В. – «Організація обліку та аудиту основних засобів» [14], Бондаренко Н. М., Дорофієнко А. В. – «Аудит основних засобів на промисловому підприємстві». Однак, питання методології аудиту основних засобів підприємств видобувної промисловості чітко не розкриваються ні в дослідженнях науки в області аудиту, ні в нормативно-правових документах, які були офіційно затверджені в Україні [4].

Під час написання кваліфікаційної роботи було написано й подано на конференції дві статті: «Особливості обліку основних засобів підприємств видобувної промисловості», яку було опубліковано у збірнику XI Всеукраїнської науково-практичної Інтернет-конференції «Облік, контроль і аналіз в управлінні підприємницькою діяльністю», що відбувалась 22 березня 2023 року та «Практичні засади проведення аудиту операцій з основними засобами підприємств видобувної промисловості», яка опублікована у збірнику наукових праць XII Всеукраїнської студентської науково-практичної конференції «Актуальні проблеми ефективного соціально-економічного розвитку України: пошук молодих», яка відбулась 20 квітня 2023 року.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ОРГАНІЗАЦІЇ ОПЕРАЦІЙ З ОСНОВНИМИ ЗАСОБАМИ НА ПІДПРИЄМСТВІ

1.1. Економічна сутність основних засобів

Основні засоби відіграють ключову роль у процесі здійснення господарської діяльності будь-якого підприємства. Вони використовуються у виробництві товарів та послуг, забезпечують зберігання та транспортування, поліпшують продуктивність та ефективність діяльності підприємства, а також сприяють отриманню прибутку.

Згідно П(С)БО 7, основні засоби – матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх у процесі виробництва або постачання товарів, виконання робіт і 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) [40].

Об'єкт основних засобів – це: закінчений пристрій з усіма пристосуваннями і приладдям до нього; конструктивно відокремлений предмет, призначений для виконання певних самостійних функцій; відокремлений комплекс конструктивно з'єднаних предметів однакового 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; інший актив, що відповідає визначенню основних засобів, або частина такого активу, що контролюється підприємством [40].

Отже, із вище наведеного визначення, можна визначити певні критерії визнання основних засобів. До них відносять:

- матеріально-речова форма;
- можливість достовірного визначення вартості;

- ймовірність отримання економічних вигід від використання;
- тривалий термін експлуатації (понад 1 рік) [13].

Усі питання, що пов'язані із основними засобами, мають своє відображення у нормативно-законодавчій базі України, яка представлена Податковим кодексом України, законами, положеннями, стандартами, інструкціями та іншими документами. Основні документи наведено у таблиці 1.1.

Таблиця 1.1 – Основні чинно-нормативні акти України, що стосуються обліку основних засобів

№ з/п	Нормативний документ	Короткий зміст
1	Податковий Кодекс України [37]	Регулює відносини, що виникають у сфері справляння податків і зборів, зокрема визначає вичерпний перелік податків та зборів, що справляються в Україні, та порядок їх адміністрування, платників податків та зборів, їх права та обов'язки, компетенцію контролюючих органів, повноваження і обов'язки їх посадових осіб під час адміністрування податків та зборів, а також відповідальність за порушення податкового законодавства.
2	Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» [17]	Визначає правові засади регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні.
3	НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [34]	Визначаються мета, склад і принципи складання фінансової звітності та вимоги до визнання і розкриття її елементів, у тому числі основних засобів.
4	П(С)БО 7 «Основні засоби» [40]	Визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про основні засоби та розкриття інформації про них у фінансовій звітності підприємства.
5	П(С)БО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність» [39]	Визначає методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про необоротні активи, утримувані для продажу, та групу активів, що належить до вибуття в результаті операції продажу.
6	Інструкція із застосування Плану рахунків [20]	Встановлює порядок використання рахунків для здійснення обліку основних засобів у процесі проведення діяльності підприємства.

Основні засоби є великою групою активів, які відрізняються галуззю використання, характеристиками, функціональним призначенням та іншими

ознаками. Класифікація допомагає розподілити основні засоби за певними критеріями, що сприяє організації та систематизації активів підприємства.

На рисунку 1.1 наведено класифікацію основних засобів, що подана у статті Лютової Г. М. та Атамась О. М. «Класифікація основних засобів як важлива передумова їх обліку та аналізу» [26].

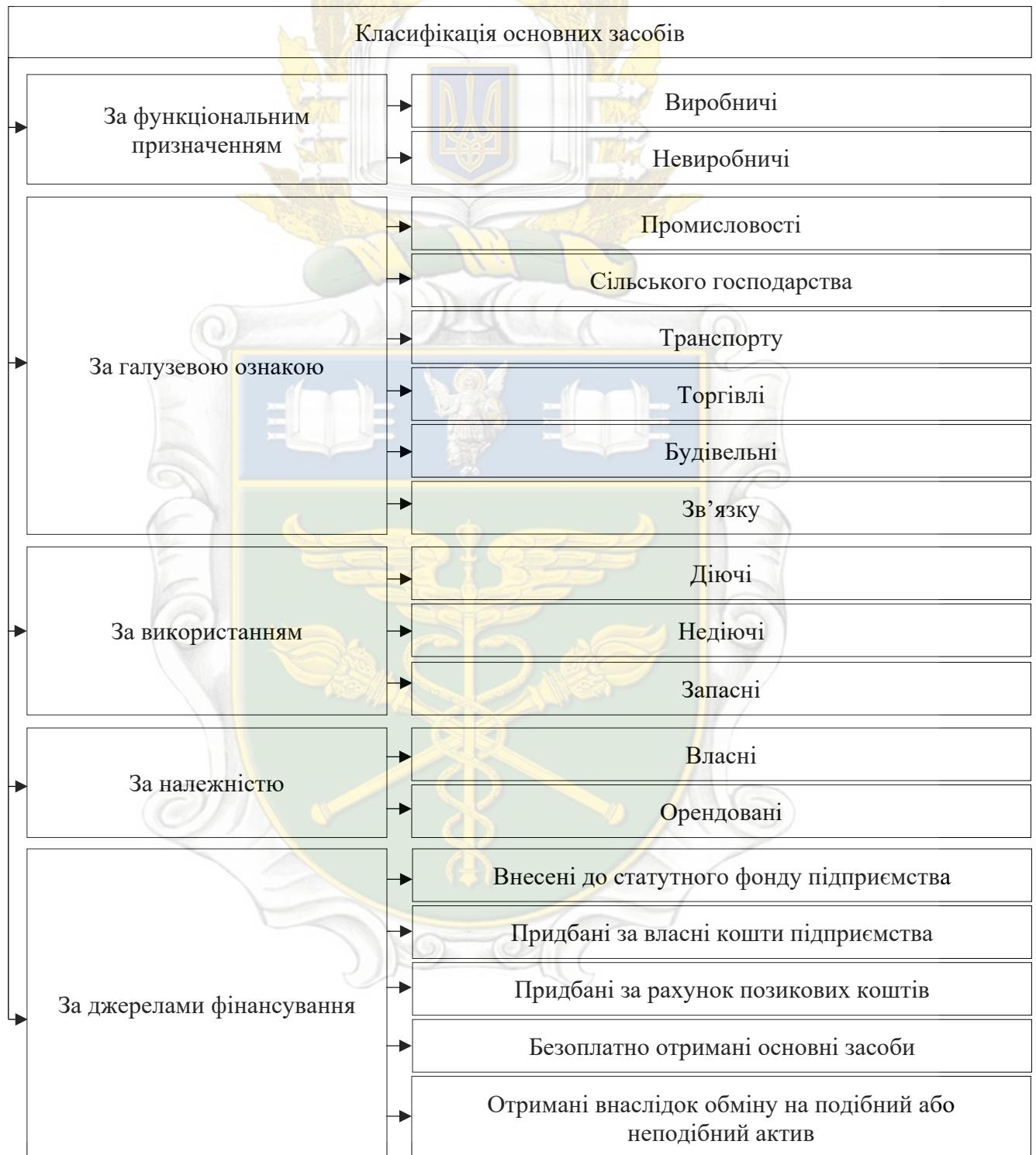


Рисунок 1.1 – Класифікація основних засобів [26]

Поділ основних засобів на групи відіграє важливу роль в інформаційній базі для проведення економічного аналізу використання основних засобів [26].

Також існують класифікації, що наведені у законодавчих актах. Згідно з класифікацією, яка наведена в Податковому кодексі, для кожної окремої групи встановлено мінімально допустимі строки корисного використання об'єктів, які становлять від двох до 20 років. А це означає, що підприємство не може встановити строк використання окремих груп основних засобів менший, ніж це передбачено Податковим кодексом [26]. У таблиці 1.2 наведено класифікацію основних засобів згідно Податкового кодексу України.

Таблиця 1.2 – Класифікація основних засобів відповідно до Податкового кодексу України [37]

Група	Назва групи основних засобів	Мінімально допустимі строки корисного використання, років
1	Земельні ділянки	-
2	Капітальні витрати на поліпшення земель, не пов'язані з будівництвом	15
3	Будівлі	20
	Споруди	15
	Передавальні пристрої	10
4	Машини та обладнання	5
	з них: ЕОМ, модеми, телефони, рації, і т. д.	2
5	Транспортні засоби	5
6	Інструменти, прилади, інвентар, меблі	4
7	Тварини	6
8	Багаторічні насадження	10
9	Інші основні засоби	12
10	Бібліотечні фонди, збереження Національного архівного фонду України	-
11	Малоцінні необоротні матеріальні активи	-
12	Тимчасові (нетитульні) споруди	5
13	Природні ресурси	-
14	Інвентарна тара	6
15	Предмети прокату	5
16	Довгострокові біологічні активи	7

Згідно із класифікацією основних засобів, що наведено в Інструкції щодо застосування Плану рахунків, відбувається бухгалтерський облік цих активів. У таблиці 1.3 наведено цю класифікацію.

Таблиця 1.3 – Класифікація основних засобів відповідно до Інструкції щодо застосування Плану рахунків [20]

Рахунок обліку	Найменування
100	Інвестиційна нерухомість
101	Земельні ділянки
102	Капітальні витрати на поліпшення земель
103	Будівлі та споруди
104	Машини та обладнання
105	Транспортні засоби
106	Інструменти, прилади та інвентар
107	Тварини
108	Багаторічні насадження
109	Інші основні засоби

Особливістю обліку основних засобів є наявність різних вартостей, за якими вони можуть бути відображені в господарських операціях. На рисунку 1.2 наведено види вартості основних засобів залежно від характеру, стану основних засобів, часу їх оцінки [1].



Рисунок 1.2 – Оцінка основних засобів в бухгалтерському обліку [1]

Варто відзначити, що первісна вартість основних засобів залежить від шляху їх надходження на підприємство. Основними з них є:

- придбання за грошові кошти підприємства;
- внесення власниками до статутного капіталу;
- безоплатне отримання;
- створення основних засобів власними силами;
- обмін на подібний актив;
- обмін на неподібний актив.

У процесі використання об'єктів основних засобів економічні вигоди, втілені в них, споживаються підприємством, внаслідок чого зменшується залишкова вартість основних засобів, що відображається шляхом нарахування амортизації [1].

Відповідно до П(С)БО 7, амортизація – це систематичний розподіл вартості, яка амортизується, необоротних активів протягом строку їх корисного використання (експлуатації) [40].

Існують певні методи нарахування амортизації, порядок розрахунку яких наведено у П(С)БО 7 «Основні засоби»:

- прямолінійний метод;
- зменшення залишкової вартості;
- прискорене зменшення залишкової вартості;
- кумулятивний метод;
- виробничий метод.

Кожне підприємство самостійно вибирає метод нарахування амортизації відповідно до свого виду діяльності та зазначають вибраний метод у Наказі про облікову політику.

Отже, основні засоби мають певні особливості обліку. В залежності від видів діяльності окремого підприємства, облік та розрахунки вартостей та амортизації основних засобів будуть дещо відрізнятись. Будь-які операції, що відбуваються на підприємстві повинні бути документально підкріплені.

1.2. Організаційно-економічна характеристика діяльності товариства з обмеженою відповідальністю «Гніванський гранітний кар'єр»

Кваліфікаційна робота виконана на практичних засадах товариства з обмеженою відповідальністю «Гніванський гранітний кар'єр», яке є одним з найбільших підприємств з виробництва щебеневої продукції в Україні. На базі сучасних технологій ним проводиться переробка гірничої маси в щебінь різних фракцій. Підприємство має на меті забезпечення поставок залізобетонним, будівельним, дорожньо-будівельним підприємствам. Продукція підприємства користується попитом вже багато років як на національному, так і на ринках інших країн [53].

ТОВ «Гніванський гранітний кар'єр» діє на підставі Статуту, який затверджено загальними зборами учасників товариства з обмеженою відповідальністю згідно протоколу №2 від 24 листопада 2020 року (Додаток А).

Підприємство знаходиться за адресом: Україна, 23310, Вінницька область, Тиврівський район, місто Гнівань, вулиця Соборна, будинок № 85. Створено за рішенням учасників від 01.02.2008 року та фактично почало діяти з 07.02.2008 року, що складає на даний момент більше 15 років ведення діяльності.

Код ЄДРПОУ – 35558713; має дійсне свідоцтво платника податку на додану вартість – 355587102219, що зареєстроване 29.02.2008 року.

Основним видом діяльності є 08.12 Добування піску, гравію, глини і каоліну. Серед інших можна виділити:

- 08.11 Добування декоративного та будівельного каменю, вапняку, гіпсу, крейди та глинистого сланцю;
- 23.61 Виготовлення виробів із бетону для будівництва;
- 77.31 Надання в оренду сільськогосподарських машин і устаткування;
- 47.19 Інші види роздрібної торгівлі в неспеціалізованих магазинах;
- 41.20 Будівництво житлових і нежитлових будівель;

- 68.20 Надання в оренду й експлуатацію власного чи орендованого нерухомого майна.

Організаційно-правовою формою підприємства є товариство з обмеженою відповідальністю, недержавної форми власності.

Розмір статутного капіталу на кінець 2022 року становить 510 500,00 грн.

Підприємство має 556 працівників станом на 2022 рік. Організаційно-структурна схема налічує 6 основних відділів, серед яких: виробничо-технічний відділ, відділ постачання, бухгалтерія, відділ кадрів, відділ збуту, будівельний відділ та інші.

Згідно штатного розпису до апарату управління відносяться наступні підрозділи: відділ маркетингу і збуту, виробничо-технічний відділ, планово-економічний відділ, юридичний відділ, відділ головного механіка і енергетика, бухгалтерія. Структурна схема бухгалтерії наведена на рисунку 1.3.



Рисунок 1.3 – Структура бухгалтерії ТОВ «Гніванський гранітний кар'єр»

Фінансова звітність складається відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку.

Підприємство використовує у своїй діяльності під час ведення обліку такі облікові програми як 1С: Підприємство версії 7.7 та М.Е.ДОС.

М.Е.ДОС – поширене українське програмне забезпечення для подання звітності до контролюючих органів та обміну юридично значущими первинними

документами між контрагентами в електронному вигляді [42]. Перевагою використання цього продукту є підтримка українського виробника, а також відмова від більшості паперових документів.

Негативним фактором діяльності підприємства є використання програмного забезпечення 1С, яке створене російським виробником. На заміну йому запропоновано використовувати розроблений продукт української компанії IT-Enterprise «MASTER: Бухгалтерія». У ньому є усі необхідні частини обліку: банк і каса, продажі, покупки, склад, виробництво, основні засоби та нематеріальні активи, податковий облік, звіти та інші. Даний продукт постійно оновлюється, з'являються нові можливості, гаряча лінія працює цілодобово.

Цікавою особливістю MASTER: Бухгалтерія є наявністю додаткового функціоналу, такого як мобільна інвентаризація. Це розробка для ведення інвентарного опису товаро-матеріальних цінностей та основних засобів за допомогою мобільного додатку WMS. MASTER: Мобільна інвентаризація – чудове рішення для автоматизації проведення інвентаризації на підприємстві, за допомогою якого користувач має можливість оперувати документами інвентарного опису на мобільному пристрої [31].

ТОВ «Гніванський гранітний кар'єр» існує на ринку понад 15 років. За цей період воно розвивається й збільшує обсяги свого виробництва та продажів.

Основним конкурентом досліджуваного підприємства є ТОВ «Гранітний кар'єр» (Код ЄДРПОУ – 31674864, Житомирська область, м. Коростень, вул. Шевченка, 8). Товариство веде свою промислову діяльність на базі Жеревського родовища гранітів-порфірів площею 63.2 га, запаси якого складають 46 млн куб. метрів породи у щільному тілі. Підприємство здійснило повну реконструкцію та модернізацію виробництва високоякісної щебеневої продукції на високотехнологічному обладнанні SANDVIK (Швеція) з річною потужністю у понад 1,5 млн тонн по переробці гірничої маси. Підприємство закупило повністю новий парк техніки від провідних виробників, таких як DOOSAN, LGMG (VOLVO GROUP), HBXG (SHENWA). ТОВ «Гранітний кар'єр» також має власну залізничну інфраструктуру з автоматизованою системою навантаження вагонів [54].

Ще одним основним конкурентом є ТОВ «Шамраївський гранітний кар'єр» (Код ЄДРПОУ – 31890057, Київська обл., Сквирський р-н, с. Шамраївська, вул. Центральна, 5). Підприємство працює на ринку понад 21 рік. У компанії власна служба логістики, яка організовує доставку щебеневої продукції за вказаною вами адресою. За параметрами матеріалів стежить власна атестована лабораторія, яка регулярно відбирає проби корисних копалин для контролю якості. Тут в промислових масштабах добувають матеріали з відсіву дроблення, щебінь для будівельних робіт, щебнево-піщані суміші для покриттів і основ автомобільних доріг і аеродромів, щебінь для баластного шару залізничної колії [55].

Для отримання інформації про фінансово-економічний стан досліджуваного підприємства ТОВ «Гніванський гранітний кар'єр» необхідно провести аналіз динаміки показників Балансу та Звіту про фінансові результати за останніх 5 років. Фінансова звітність за 2018-2022 роки наведена у додатках Б, В, Г, Д, Е. Загальну таблицю отриманих даних та розрахованих показників наведено у додатку Ж.

У таблиці 1.4 наведено характеристику показників, що визначались у процесі аналізу динаміки показників фінансової звітності.

Таблиця 1.4 – Характеристика показників фінансової звітності

Найменування	Визначення	Код рядка
1	2	3
Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції та послуг	дохід від реалізації товарів (робіт, послуг), розрахований без урахування акцизного податку, мита, податку на додану вартість, інших непрямих податків та зборів [60].	2000
Собівартість реалізованої продукції та послуг	виражені в грошовій формі поточні витрати підприємства на підготовку виробництва, виготовлення та збут продукції [16].	2050
Валовий прибуток (збиток)	різниця між чистим доходом від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) та собівартістю реалізованої продукції [57].	2090 (2095)
Інші операційні доходи	доходи від реалізації іноземної валюти; доходи від реалізації інших оборотних активів доходи від операційної курсової різниці, суми штрафів, пені [46].	2120
Операційні витрати	повсякденні витрати компанії для ведення бізнесу, виробництва товарів і послуг [36].	2130+2150 +2180
Фінансовий результат від операційної діяльності: прибуток (збиток)	алгебраїчна сума валового прибутку (збитку), іншого операційного доходу, адміністративних витрат, витрат на збут та інших операційних витрат [29].	2190 (2195)

Кінець таблиці 1.4

1	2	3
Інші доходи	доходи, які виникають у процесі господарської діяльності, але не пов'язані з операційної та фінансовою діяльністю підприємства [59].	2240
Інші витрати	витрати, які виникають під час діяльності підприємства (крім фінансових витрат), але не пов'язані безпосередньо з виробництвом та/або реалізацією [58].	2270
Фінансовий результат до оподаткування: прибуток (збиток)	показник, який відображає прибуток або збиток підприємства до оподаткування, тобто до врахування податків.	2290 (2295)
Чистий прибуток (збиток)	частина балансового прибутку підприємства, що залишається в його розпорядженні після сплати податків, зборів, відрахувань і інших обов'язкових платежів до бюджету [60].	2350 (2355)

Під час аналізу динаміки фінансової звітності варто здійснити розрахунки основних показників, що наведено у таблиці 1.5.

Таблиця 1.5 – Характеристика основних показників аналізу фінансової звітності

Показник	Визначення	Розрахунок
1	2	3
Рентабельність підприємства (збитковість)	відображає, наскільки продуктивно підприємство використовує матеріальні, трудові, грошові та інші ресурси [48].	$R = \frac{\text{ЧД}}{C_{\text{рп}}} \cdot 100\%$, де ЧД – чистий доход від реалізації продукції; $C_{\text{рп}}$ – собівартість реалізованої продукції.
Середньорічна вартість основних засобів	середнє арифметичне число вартості основних засобів на початок та кінець року.	$OZ_{\text{сер}} = \frac{OZ_{\text{поч}} + OZ_{\text{к}}}{2}$, де $OZ_{\text{поч}}$ – вартість основних засобів на початок року; $OZ_{\text{к}}$ – вартість основних засобів на кінець року.
Фондовіддача	відношення вартості випущеної продукції у вартісному виразі до середньорічної вартості основних фондів [56].	$\Phi = \frac{\text{ЧД}}{OZ_{\text{сер}}}$, де ЧД – чистий доход від реалізації продукції; $OZ_{\text{сер}}$ – середньорічна вартість основних засобів.
Середньоспискова чисельність підприємства	Кількість працівників, що наведена у «шапці» Балансу (Звіту про фінансові результати).	Середня кількість працівників за кожен календарний день року.
Продуктивність праці	кількість продукції, виробленої за одиницю часу одним працівником [43].	$P_{\text{пр}} = \frac{\text{ЧД}}{Ч_{\text{с}}}$, де ЧД – чистий доход від реалізації продукції; $Ч_{\text{с}}$ – середньоспискова чисельність працівників.

Згідно із проведеним аналізом основних показників фінансової звітності ТОВ «Гніванський гранітний кар'єр» видно, що у 2022 році порівняно із минулими роками різко знизився чистий дохід (виручка) від реалізації продукції та послуг. Це сталось через вторгнення росії на територію України, що зумовило зменшення виробітку продукції та зменшення попиту на неї.

Впливаючи із вище вказаного, видно, що й усі інші показники мають різке зниження вартості. У результаті своєї діяльності ТОВ «Гніванський гранітний кар'єр» отримало збиток у 2022 році у сумі 51 203 тис. грн.

Рентабельність підприємства у 2022 році порівняно із 2021 роком знизилась на 46,6 %. Порівняно із іншими роками – вона також знаходиться на нижчому рівні.

Середньорічна вартість основних засобів підприємства підвищилась порівняно із 2021 роком на 736 тис. грн. та становить у 2022 році 10480,50 тис. грн.

Фондовіддача має тенденцію до зниження, що є негативним для підприємства. У 2022 році вона становить 9,75, що на 17,8 менше попереднього року.

Середньоспискова чисельність підприємства зменшилась на 124 особи. Це було спричинено також виїздом працівників за кордон через війну із росією та написанням заяви про звільнення за власним бажанням.

Продуктивність праці становить у 2022 році 183,86 тис. грн./ос., що є рекордно низьким значенням для підприємства.

Отже, досліджуване підприємство ТОВ «Гніванський гранітний кар'єр» розвивається та здійснює свою діяльність відповідно до НП(С)БО та Наказу про облікову політику підприємства, проте через вторгнення росії на територію України воно отримало певні збитки під час діяльності у 2022 році та потребує детального аналізу роботи для виявлення додаткового потенціалу підприємства.

РОЗДІЛ 2

ОРГАНІЗАЦІЙНО-ІНФОРМАЦІЙНІ ОСНОВИ АУДИТУ ОПЕРАЦІЙ З ОСНОВНИМИ ЗАСОБАМИ

2.1. Оцінка системи бухгалтерського обліку як інформаційне забезпечення операцій з основними засобами на ТОВ «Гніванський гранітний кар'єр»

Основні засоби на підприємствах видобувної промисловості відіграють ключову роль, адже без їх використання неможливо буде здійснювати більшість фізичних операцій. Необхідно якісно проводити облік цих активів, адже від цього буде залежати правильність усіх розрахунків та розкриття інформації у фінансовій звітності.

Для обліку основних засобів призначено I клас рахунків «Необоротні активи», а саме активний рахунок 10 «Основні засоби» з субрахунками, що представлено у таблиці 1.3. Рахунок призначено для обліку й узагальнення інформації про наявність та рух власних або отриманих на умовах фінансової оренди об'єктів і орендованих єдиних (цілісних) майнових комплексів, які віднесені до складу основних засобів, а також об'єктів інвестиційної нерухомості [20].

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 вигод, первісно очікуваних від використання об'єкта; сума дооцінки вартості об'єкта основних засобів. За дебетом рахунку також відображається сума створеного забезпечення, зокрема на передбачену законодавством рекультивацию порушених земель [20].

За кредитом – 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 [20].

Аналітичний облік основних засобів ведеться окремо за кожним об'єктом. Для полегшення обліку, а також контролю за основними засобами прийнято присвоювати кожному окремому об'єкту.

Інвентарний номер основних засобів є унікальним ідентифікатором, який призначається конкретному основному засобу для його ідентифікації та обліку. На рисунку 2.1 зображено схему коду інвентарних номерів.



Рисунок 2.1 – Структура коду інвентарного номеру основного засобу [30]

Облік основних засобів передбачає запис усіх здійснених операцій, що пов'язані з цими активами. Для розмежування типів кореспонденцій рахунків слід пам'ятати, що є різні види операцій, які наведено на рисунку 2.2 [12].



Рисунок 2.2 – Види господарських операцій із основними засобами [51]

Основним шляхом надходження основних засобів на ТОВ «Гніванський гранітний кар'єр» є їх купівля у постачальників, як українських так і закордонних. Оскільки ТОВ «Гніванський гранітний кар'єр» є платником податку на додану вартість, то воно зазвичай купує необоротні активи у платників ПДВ для отримання податкового кредиту. Основними документами, які оформлюються під час здійснення такої господарської операції, є: договір, рахунок, специфікація,

видаткова накладна, товарно-транспортна накладна, податкова накладна, технічний паспорт. Введення основного засобу в експлуатацію здійснюється на підставі внутрішнього документу «Акт введення в експлуатацію».

У таблиці 2.1 наведено типову кореспонденцію обліку операцій з придбання основних засобів у резидентів України.

Особливістю надходження основних засобів на підприємство є те, що спочатку їх обліковують на активному рахунку 152 «Придбання (виготовлення) основних засобів».

Цей рахунок призначений 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) [20].

За дебетом рахунку 15 «Капітальні інвестиції» відображається збільшення зазначених витрат на придбання або створення матеріальних та нематеріальних необоротних активів, за кредитом – їх зменшення (введення в дію, прийняття в експлуатацію придбаних або створених нематеріальних активів тощо) [20].

Таблиця 2.1 – Облік придбання основних засобів у резидента, платника ПДВ

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Отримано екскаватор Doosan від постачальника	152	631
2	Відображено податковий кредит з ПДВ	641	631
3	Здійснено розрахунок з постачальником за екскаватор	631	311
4	Введено основний засіб в експлуатацію	105	152

ТОВ «Гніванський гранітний кар'єр» здійснює імпорт обладнання з інших країн: Німеччина, Китай, Туреччина та інших. Зазвичай така операція відбувається по передоплаті. Імпорт основних засобів – це процес ввезення необоротних активів, таких як машини, обладнання, транспортні засоби, будівлі та інші засоби, з-за кордону до України. Цей процес включає перетин митного кордону та відповідну реєстрацію імпортованих товарів згідно з митними та податковими правилами України. Типова кореспонденція представлена у таблиці 2.2. Операція здійснюється на підставі наступних правильно заповнених документів: Контракт,

Інвойс, специфікація, пакувальний лист, сертифікат походження, CMR, вантажно-митна декларація та інші.

Таблиця 2.2 – Облік придбання основних засобів у нерезидента

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Здійснено передплату за навантажувач фронтальний KOMATSU іноземному постачальнику	371	312
2	Сплачено митний збір під час розмитнення	377	311
3	Сплачено акцизний податок під час розмитнення	377	311
4	Сплачено суму ПДВ	377	311
5	Відображено отримання податкового кредиту з ПДВ при оформленні митної декларації	641	377
6	Отримано навантажувач фронтальний KOMATSU	152	632
7	Сплачено перевізнику за послуги доставки контейнера та доставки вантажу на склад підприємства	377	311
8	Включено вартість митного збору, акцизного податку та послуг перевізника до первісної вартості навантажувача фронтального KOMATSU	152	377
9	Проведено взаємозалік заборгованостей із іноземним постачальником за купівлю навантажувача	632	371

Нарахування амортизації є невід’ємною частиною обліку основних засобів, адже у процесі виробництва основні засоби втрачають свою споживчу вартість і переносять її на створюваний з їх участю продукт. Таким чином, у процесі виробництва відбувається кругообіг вартості основних засобів. Так, їх вартість у вигляді амортизаційних відрахувань включається до собівартості виробленої продукції [15]. Існують різні види зносу, що представлено на рисунку 2.3.

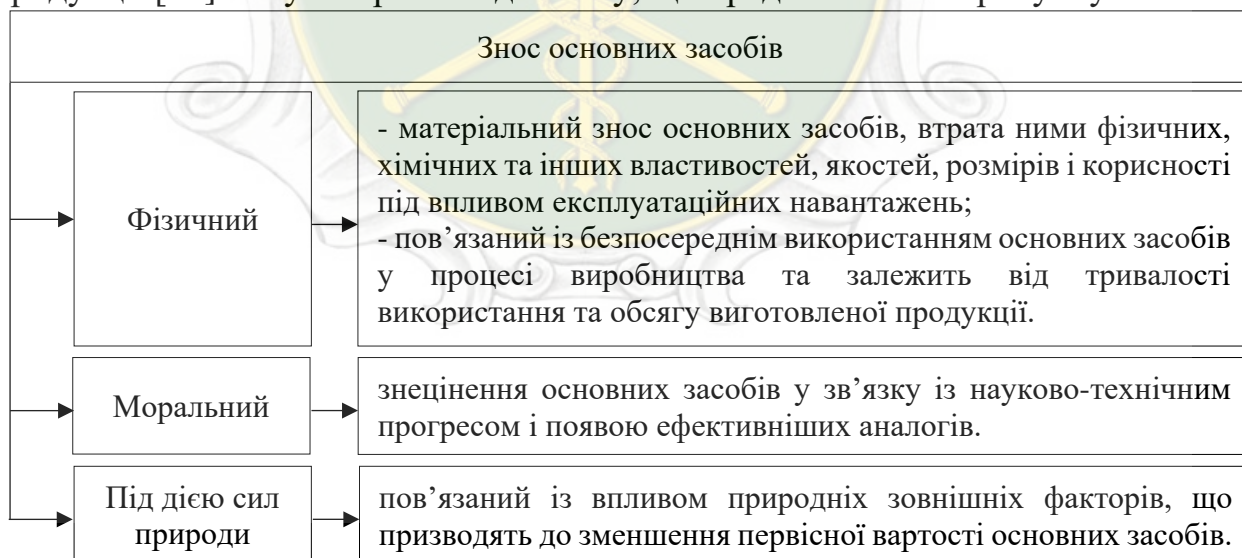


Рисунок 2.3 – Види зносу основних засобів [9]

Для нарахування зносу використовується пасивний субрахунок 131 «Знос основних засобів», за кредитом якого відображається нарахування амортизації та індексації зносу (накопиченої амортизації) основних засобів, за дебетом – зменшення суми зносу (накопиченої амортизації) [20].

Слід пам'ятати, що амортизація буде відображатись у складі тих витрат, до відділу якого відносяться ті чи інші активи [12]. Кореспонденція рахунків нарахування амортизації наведена у таблиці 2.3. Дана господарська операція здійснюється на підставі документу «Розрахунок амортизації основних засобів».

Таблиця 2.3 – Облік нарахування амортизації основних засобів

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Нарахована амортизація виробничого призначення	23, 91	131
2	Нарахована амортизація, переданих в операційну оренду	949	131
3	Нарахована амортизація загальногосподарського призначення	92	131
4	Нарахована амортизація, що забезпечують збут продукції	93	131

Амортизація об'єкта основних засобів обирається підприємством самостійно і нараховується протягом всього строку корисного використання (експлуатації) враховуючи певні вимоги (правила) щодо її застосування [1]. На рисунку 2.4 наведено особливості нарахування амортизації основних засобів.

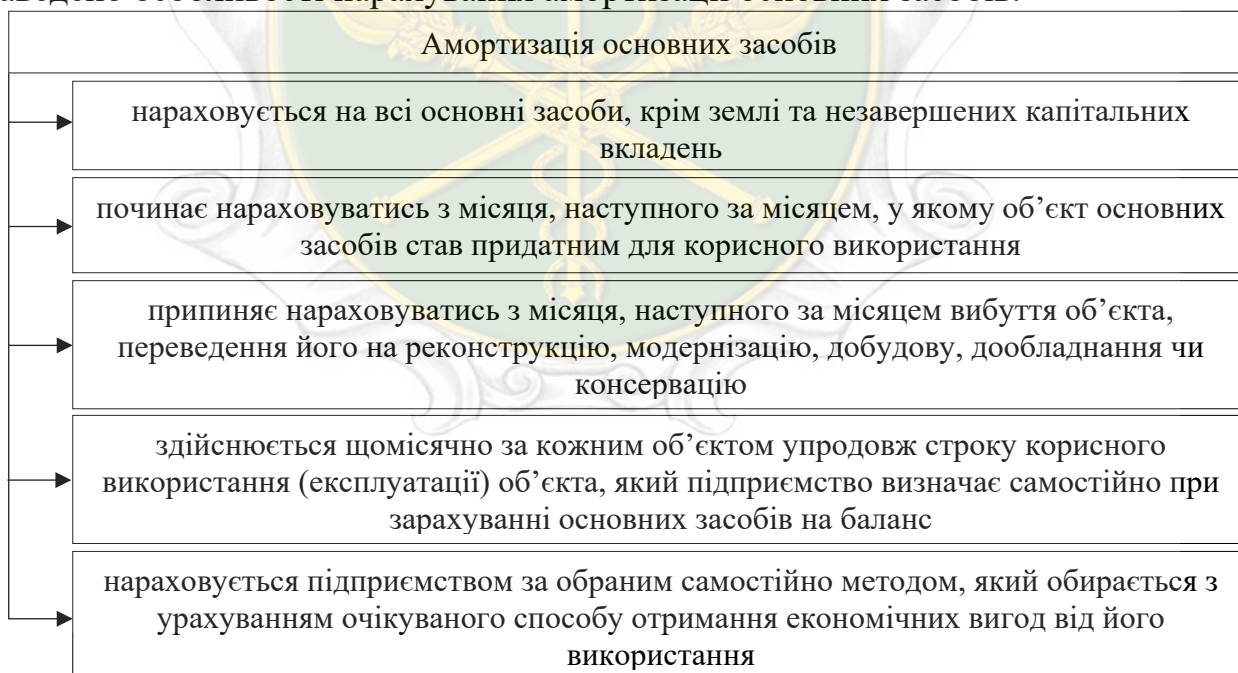


Рисунок 2.4 – Особливості нарахування амортизації основних засобів

Згідно з п. 144.1 ПКУ амортизації підлягають:

- витрати на придбання основних засобів, нематеріальних активів та довгострокових біологічних активів для використання в господарській діяльності;
- витрати на самостійне виготовлення основних засобів;
- витрати на проведення капітального ремонту, реконструкції, модернізації та інших видів поліпшення основних засобів;
- сума переоцінки вартості основних засобів [24].

Під час експлуатації основних засобів підприємство витрачається на їх ремонт, технічне обслуговування, модернізацію, реконструкцію, відновлення і підтримання у робочому стані [62].

Такі операції здійснюються на підставі наступних документів: акту приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів основного засобу.

Ремонт основних засобів може бути поточним або капітальним. Від його виду залежатиме яким чином ці господарські операції будуть відображені в бухгалтерському обліку. На рисунку 2.5 наведено схему визначення виду ремонту.

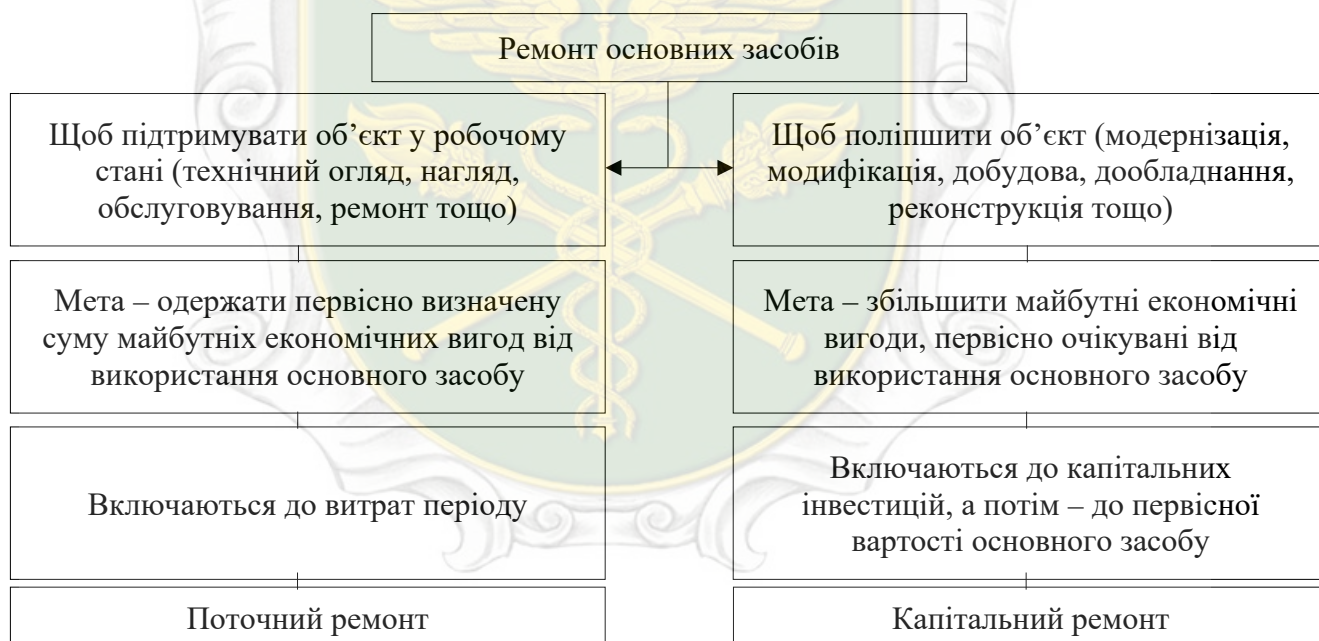


Рисунок 2.5 – Види ремонтів основних засобів та їх визначення [62]

Отже, поточний ремонт – роботи, спрямовані на забезпечення і відновлення працездатності об'єкта ОЗ шляхом усунення дрібних пошкоджень і несправностей, заміни та/або оновлення окремих частин об'єкта [35].

У таблиці 2.4 наведено типову кореспонденцію з обліку поточного ремонту основних засобів на ТОВ «Гніванський гранітний кар'єр».

Таблиця 2.4 – Облік поточного ремонту основних засобів

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Здійснено заміну побитого ковша навантажувача LiuGong	91	207
2	Нараховано заробітну плату працівнику, що здійснив заміну ковша навантажувача LiuGong	91	661
3	Нараховано ЄСВ на фонд оплати праці працівника, що здійснив заміну ковша навантажувача LiuGong	91	651

Капітальний ремонт – роботи, спрямовані на повне відновлення ресурсів і характеристик об'єкта шляхом заміни або оновлення його основних частин. У процесі заміни нові частини об'єкта основного засобу можуть бути довговічнішими й економічнішими, ніж старі [35].

Поліпшення – це роботи з модернізації, модифікації, добудови, дообладнання, реконструкції тощо подібно об'єкту основного засобу, які приводять до збільшення майбутніх економічних вигід, первісно очікуваних від використання об'єкта (у т. ч. збільшення строку його корисної експлуатації) [35].

У випадку удосконалення та модернізації основних засобів здійснюється капітальний ремонт й необхідно це відобразити проводками, що відображено у таблиці 2.5.

Таблиця 2.5 – Облік капітального ремонту основних засобів

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Куплено додатковий двигун для підсилення чіткості рухів	152	631
2	Відображено податковий кредит з ПДВ	641	631
3	Здійснено оплату постачальнику за двигун	631	311
4	Включено вартість двигуна до складу вартості навантажувача LiuGong	104	152

У процесі здійснення діяльності підприємства мають проводити інвентаризацію основних засобів.

Інвентаризація – це перевірка фактичної наявності майна підприємства і співставлення даних інвентаризації з бухгалтерським обліком [50]. Інвентаризацію

активів (у т.ч. основних засобів) і зобов'язань проводять, щоб забезпечити достовірність даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Нині процедуру інвентаризації регулює Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 02.09.2014 р. № 879 [19, 41].

Результатом проведеної інвентаризації може бути виявлення нестачі основних засобів або надлишок. Від цього буде залежати кореспонденція рахунків, призначена для обліку основних засобів.

Нестача основних засобів характеризується меншою кількістю фактичної наявності активів у зрівнянні із даними бухгалтерського обліку.

Списання нестачі відображають такою кореспонденцією рахунків:

- Дт 131 «Знос основних засобів» – Кт 10 «Основні засоби» (на суму накопиченої амортизації об'єкта ОЗ);
- Дт 976 «Списання необоротних активів» – Кт 10 (на суму залишкової вартості списаного об'єкта) [18].

Іншим результатом проведення інвентаризації може стати виявлення лишок. Зазвичай це відбувається через відсутність прибуткових документів.

У бухгалтерському обліку такі основні засоби мають бути оцінені за справедливою вартістю. Одночасно з оприбуткуванням виявлених при інвентаризації надлишкових об'єктів основних засобів потрібно збільшити доходи майбутніх періодів. Зробити це необхідно за допомогою запису: Дт 10 «Основні засоби» – Кт 69 «Доходи майбутніх періодів» [18].

Останнім видом операцій, що пов'язані з основними засобами, є їх вибуття із підприємства, яке може відбуватись наступними шляхами:

- списання основного засобу (ліквідації);
- внесення основного засобу до статутного капіталу іншого підприємства;
- безоплатної передачі;
- продажу;
- звернення стягнення на предмет застави [10].

ТОВ «Гніванський гранітний кар'єр» зазвичай здійснює списання основних засобів з балансу підприємства шляхом їх продажу, оскільки має на меті постійно

оновлювати й осучаснювати своє обладнання. Особливістю такого виду кореспонденції є застосування 286 рахунку «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу».

Відповідно до П(С)БО 27, 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 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 [39].

Типова кореспонденція рахунків ТОВ «Гніванський гранітний кар'єр» щодо продажу основного засобу, на прикладі кар'єрного самоскиду САТ 797, наведена у таблиці 2.6 [12]. Під час даної операції оформлюються наступні документи: договір, рахунок, видаткова накладна, товарно-транспортна накладна, податкова накладна та інші.

Таблиця 2.6 – Облік продажу основних засобів

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Переведено кар'єрний самоскид САТ 797 до складу необоротних активів, утримуваних для продажу	286	105
2	Списано суму амортизації кар'єрного самоскиду САТ 797	131	105
3	Відображено дохід від реалізації кар'єрного самоскиду САТ 797	377	712
4	Нараховано податкове зобов'язання з ПДВ	712	641
5	Списано собівартість реалізованого кар'єрного самоскиду	943	286
6	Отримано грошові кошти від покупця	311	377
7	Списано дохід від реалізації кар'єрного самоскиду САТ 797 на фінансовий результат	712	793
8	Списано собівартість реалізованого кар'єрного самоскиду САТ 797 на фінансовий результат	793	943

У разі ліквідації основного засобу у зв'язку із частковим або повним зношенням та неможливістю подальшого використання із метою отримання доходу під час використання даного об'єкту, проводиться кореспонденція рахунків, що наведена у таблиці 2.7. Дана операція відображається актом списання основних засобів.

Таблиця 2.7 – Облік ліквідації основних засобів

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Списано суму зносу об'єкту основного засобу, а саме трактора ЖСВ, що підлягає ліквідації	131	105
2	Списано суму залишкової вартості трактора ЖСВ, що підлягає ліквідації	976	105

Також підприємство може орендувати основні засоби для проведення своєї діяльності у інших підприємств або фізичних осіб. Така операція повинна бути обов'язково оформлена договором оренди та актами приймання-передачі об'єктів у користування. При цьому в обліку дана господарська операція буде залежати від виду оренди: операційна чи фінансова та відобразатиметься кореспонденцією рахунків, що наведено у таблиці 2.8. Особливістю отримання основного засобу в операційну оренду є те, що об'єкт не буде відображатись на балансових рахунках обліку та у фінансовій звітності підприємства. Облік буде вестись лише на позабалансовому рахунку, на відміну від фінансової оренди.

Таблиця 2.8 – Облік оренди основних засобів

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Отримано навантажувач LiuGong в операційну оренду	–	01
2.1	Отримано навантажувач LiuGong у фінансову оренду	152	531
2.2	Введено навантажувач LiuGong в експлуатацію	105	152

Отже, облік основних засобів є громіздким процесом на ТОВ «Гніванський гранітний кар'єр» та потребує детального аудиту для отримання достовірної інформації про правильність ведення бухгалтерського обліку та відображення результатів у фінансовій звітності.

2.2. Організація та планування аудиту операцій з основними засобами на ТОВ «Гніванський гранітний кар'єр»

Основні засоби є громіздкою частиною бухгалтерського обліку, вони займають ключову частку фінансової звітності підприємств видобувної промисловості, таких як ТОВ «Гніванський гранітний кар'єр», тому необхідно час від часу проводити аудит цієї ділянки обліку.

Аудит основних засобів передбачає проведення детального перегляду та перевірку фізичної наявності активів, їх оцінки, належного обліку та відображення в фінансовій звітності.

Мета проведення аудиту основних засобів відповідно до МСА 200 «Ціль і основні принципи аудиту фінансової звітності» полягає у висловленні аудитором незалежної професійної думки щодо правильності відображення у звітності підприємства інформації щодо основних засобів [32].

Об'єктами аудиту основних засобів є рахунки, що пов'язані із цими активами: 10 «Основні засоби», 13 «Знос (амортизація) необоротних активів», 15 «Капітальні інвестиції», 286 «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу» та інші; первинні документи, які були оформлені під час здійснення господарських операцій, що пов'язані із основними засобами; облікові реєстри та фінансова звітність підприємства; фактично наявні основні засоби на досліджуваному підприємстві.

Основними завданнями аудиту основних засобів є:

- перевірка первинних даних щодо основних засобів;
- перевірка правильності віднесення об'єктів до основних засобів;
- контроль дотримання чинного законодавства;
- контроль за наявністю і збереженням основних засобів;
- перевірка правильності оформлення документів;
- перевірка правильності відображення на рахунках;

- перевірка правильності розрахунку, нарахування та відображення в бухгалтерському обліку амортизації;

- інші завдання, пов'язані із основних засобів на підприємстві [8, 21].

Бурлан С. А., Руденко Н. О. у своєму підручнику «Організація і методика аудиту» наводить інформацію про інформаційне забезпечення аудиту основних засобів, до якого належить:

- наказ про облікову політику підприємства;
- установчі документи підприємства;
- розпорядчі документи підприємства відносно руху основних засобів;
- первинні документи з обліку наявності, руху та використання основних засобів; договори купівлі-продажу; акти приймання-передачі, введення в експлуатацію, ліквідації, акти списання основних засобів;

- документи попередніх інвентаризацій, аудиторських перевірок, ревізій та інша документація, що узагальнює результати контролю;

- реєстри аналітичного та синтетичного обліку основних засобів, що використовуються для відображення операцій з обліку основних засобів;

- звітність підприємства у частині обліку основних засобів [8].

Аудит основних засобів слід проводити, виділивши декілька етапів, оскільки ці активи займають велику частку валюти балансу підприємства та є досить громіздкою частиною обліку. Окрім цього необхідно пам'ятати, що перевірка основних засобів підприємств виробничої промисловості повинна обов'язково передбачати суцільну перевірку, адже існує велика ймовірність неправильного використання активів, не введення їх на баланс, відсутності та інше. Аудиторська компанія ТОВ «Комплаєнс-Аудит» наводить етапи аудиту операцій із основними засобами, за якими вони працюють. Їх наведено на рисунку 2 [12].

Доповнюючи дану схему, необхідно розділити II-ий етап на підпункти. Основні засоби містять велику кількість інформації, яка повинна бути різносторонньо перевірена. Для того, щоб аудитор не заплутався, чітко і якісно провів аудит, необхідно виділити окремі частини перевірки [12].

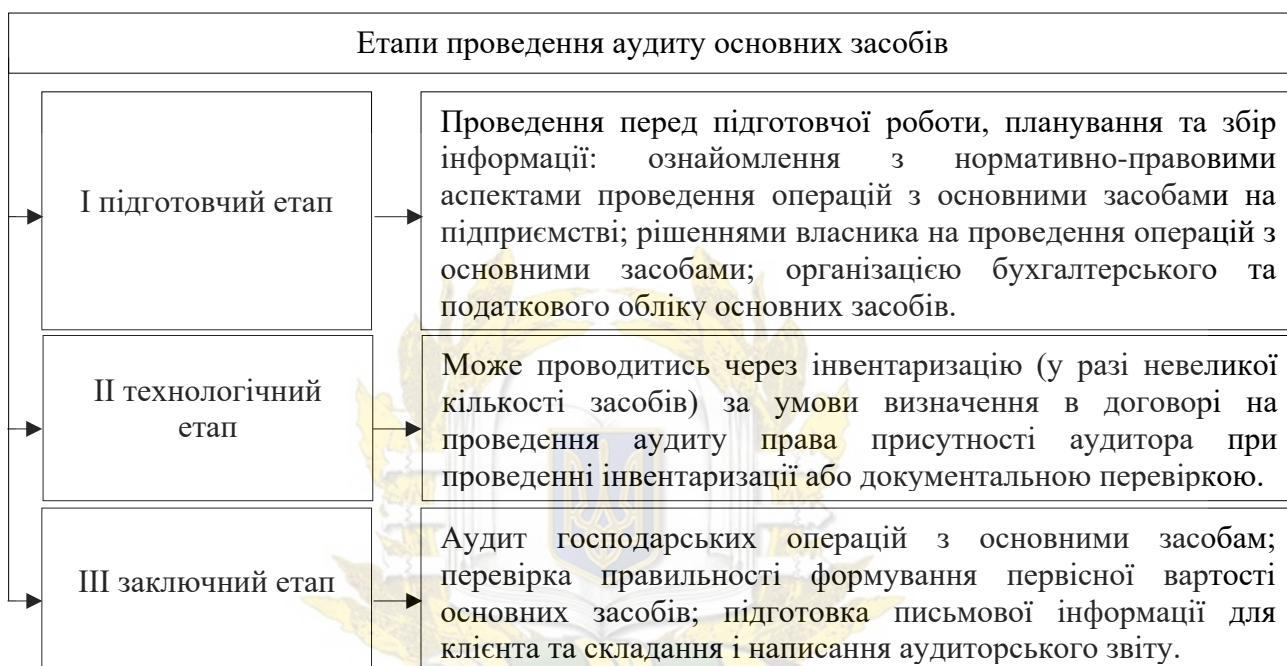


Рисунок 2.6 – Етапи проведення аудиту основних засобів [2]

На рисунку 2.7 запропоновано план розподілу II-го етапу аудиту основних засобів на підпункти для забезпечення якісної перевірки наявних на підприємстві активів.



Рисунок 2.7 – Розділ технологічного етапу аудиту основних засобів [12]

Для отримання розуміння про суб'єкт господарювання та його середовище, включаючи його систему внутрішнього контролю, для оцінки ризиків суттєвого викривлення облікової інформації на рівні облікових регістрів та фінансових звітів аудитор проводить оцінку системи внутрішнього контролю за допомогою тестів. Окрім цього, виконання аудиторських процедур оформлюється робочими документами аудитора. Робочі документи аудитора визначають методологічний підхід до процесу аудиторської перевірки [38].

Основними напрямками створених робочих документів мають стати: наявність первинної документації з надходження, внутрішніх операцій, вибуття основних засобів, правильність введення господарських операцій, перевірка правильності визначення первісної вартості об'єкту, правильність нарахування амортизації, порівняння даних Журналу та Головної книги, співставлення даних Головної книги та фінансової звітності та інші [12].

Підготовчий етап аудиту основних засобів передбачає направлення листа з проханням про проведення аудиту аудиторській фірмі [Додаток З], та згоду аудиторської фірми на проведення аудиту [Додаток И].

Після погодження проведення аудиту певною аудиторською фірмою проводиться оформлення договору [Додаток К].

Договір на проведення аудиту є основним документом, який засвідчує факт досягнення домовленості між замовником та виконавцем про проведення аудиторської перевірки, він документально стверджує, що сторони дійшли згоди з усіх моментів, обумовлених у договорі. Для того, щоб уникнути неправильного розуміння сторонами взятих на себе зобов'язань, умов їх виконання та прийнятого ступеня відповідальності, необхідно максимально зрозуміло обумовлювати в договорі всі ключові аспекти взаємовідносин, які можуть виникати в процесі аудиторської перевірки [23].

Необхідно провести загальне тестування [Додаток Л], яке проводиться з метою отримання загальної інформації про діяльність підприємства-клієнта, виявлення основних напрямків роботи та перевірки. Аудиторські тести є одним з найбільш ефективних методичних прийомів, які дозволяють отримати і

систематизувати важливу інформацію про об'єкти дослідження. Для вирішення питання про можливість прийняття завдання від нового клієнта чи продовження співпраці з існуючим клієнтом щодо нового завдання аудиторі повинні з'ясувати низку питань, що стосуються загроз незалежності та об'єктивності, наявності відповідних знань та ресурсів, відсутності конфлікту інтересів та репутаційних ризиків тощо [47].

Ще одним обов'язковим тестом є визначення відповідності внутрішнього контролю за основними засобами досліджуваного підприємства. Він має складатись із низки питань, відповіді на які надає адміністративний персонал, а також сам аудитор у процесі проведення перевірки. На рисунку 2.8 наведено основні питання, які потребують відповіді перед початком основного (технологічного) етапу аудиту.

Тест внутрішнього контролю основних засобів ТОВ «Гніванський гранітний кар'єр»	
→	Чи класифіковані основні засоби за групами, передбаченими п. 5 П(с)БО 7?
→	Чи закріплені офіційно основні засоби, за матеріально відповідальною особою у місцях їх експлуатації?
→	Чи проводиться інвентаризація основних засобів, у разі: зміни матеріально відповідальних осіб; крадіжок, пограбування, стихійного лиха; зміни керівника?
→	Чи є на підприємстві основні засоби, які не використовуються в його господарській діяльності?
→	Чи затверджує керівник та головний бухгалтер відповідні документи щодо придбання, руху та списання основних засобів?
→	Чи існує система перевірки нарахування амортизації внутрішніми аудиторами або іншими відповідальними особами?
→	Чи визначається на звітні дати справжня вартість основних засобів?
→	Чи є в наявності вся технічна документація на основні засоби?
→	Чи затверджує керівник та головний бухгалтер відповідні документи щодо придбання, руху та списання основних засобів?

Рисунок 2.8 – Тест внутрішнього контролю основних засобів ТОВ «Гніванський гранітний кар'єр» [45]

Використання тесту внутрішнього контролю основних засобів здійснюється з метою виявлення проблемних питань з обліку основних засобів. За допомогою цього тесту аудитор може зрозуміти рівень внутрішнього контролю та оцінити ефективність управління активами.

На першому етапі технологічного розділу аудиту основних засобів необхідно провести перевірку наявності цих активів. Це здійснюється за допомогою інвентаризації та обстеження. Для цього керівництво досліджуваного підприємства видає наказ про проведення позапланової інвентаризації у рамках проведення аудиту, де вказується термін проведення інвентаризації, комісія, що буде здійснювати огляд активів та інша інформація, необхідна для затвердження інвентаризації.

Під час виконання цієї процедури заповнюється робочий документ, що наведено у додатку М. Обов'язковими реквізитами є наявність інформації про фактичну кількість об'єктів основних засобів, яка порівнюється із кількістю за даними бухгалтерського обліку.

Основні реквізити табличної частини робочого документу під час проведення інвентаризації наведено у таблиці 2.9.

Таблиця 2.9 – Основні реквізити робочого документу аудитора під час проведення інвентаризації основних засобів

№	Об'єкт	За даними обліку		Фактичні дані		Примітки
		Вартість, грн	Кількість	Вартість, грн	Кількість	
1	2	3	4	5	6	7

Під час проведення інвентаризації важливо розподілити основні засоби на дві категорії: виробничі та невиробничі. На підприємствах, що займаються видобувною промисловістю, основні засоби, необхідні для здійснення основної діяльності, яка пов'язана з видобутком корисних копалин, повинні бути повністю перевірені. Це означає, що всі технічні засоби, використовувані у виробничих процесах, мають бути перевірені без винятку.

Однак, щодо необоротних активів адміністративного відділу, які не мають прямого впливу на виробничу діяльність, може застосовуватись вибірковий підхід під час інвентаризації. Це означає, що не всі активи адміністративного відділу потрібно перевіряти, а лише певні групи чи окремі активи.

Під час проведення інвентаризації, важливо здійснити особистий огляд основних засобів з метою виявлення можливих помилок у роботі підприємства, неправильного використання основних засобів, виявлення неполадок та інших важливих питань. Під час обстеження основних засобів, аудитор повинен особисто ознайомитися з кожним об'єктом, перевірити його наявність, стан, функціональність та відповідність документації. Цей процес дозволяє виявити можливі помилки, недоліки або неправильне використання основних засобів, а також виявити проблеми, які потребують уваги або ремонту.

Аудитор заповнює робочий документ «Обстеження основних засобів», що наведено у додатку Н, вказавши певні параметри за 10-тибальною шкалою. Деякі із них наведено у таблиці 2.10 як приклад.

Таблиця 2.10 – Робочий документ аудитора щодо обстеження основних засобів

№	Об'єкт	Знос	Обслуговування	Чистота	Вчасний ремонт	Примітки
1	2	3	4	5	6	7

Отже, здійснивши інвентаризацію основних засобів під час аудиту на ТОВ «Гніванський гранітний кар'єр» порушень не було виявлено: фактична кількість наявних об'єктів зійшлась із даними реєстрів бухгалтерського обліку. Паралельно проведене обстеження показало, що основні засоби вчасно ремонтуються, проте догляд необхідно здійснювати кращий для забезпечення чистоти й порядку.

Під час перевірки первинної документації слід окремо опрацьовувати кожну частину обліку: надходження основних засобів на підприємство, внутрішні операції, що пов'язані з цими активами: переміщення, ремонти, нарахування амортизації, переоцінка, вибуття основних засобів із підприємства.

Починаючи з надходжень, слід детально перевіряти всю документацію, пов'язану з отриманням нових основних засобів. Важливо переконатися, що документи належним чином оформлені, містять необхідну інформацію про постачальників, кількість отриманого обладнання, а також дату та підписи відповідальних осіб.

Загальний вид робочого документу із опрацювання первинної документації основних засобів представлено у таблиці 2.11.

Таблиця 2.11 – Робочий документ аудитора щодо перевірки первинної документації надходження основних засобів

№	Дата	№ документа	Наявність		Вартість, грн.	Найменування основного засобу	Наявність усіх реквізитів	Примітки
			ТТН	Договору				
1	2	3	4	5	6	7	8	9

Здійснивши вибіркову перевірку первинної документації надходження основних засобів видно [Додаток П], що на ТОВ «Гніванський гранітний кар'єр» є певні неточності в обліку: на деяких документах немає необхідних підписів, не заповнені деякі реквізити: місце завантаження та розвантаження, супровідні документи, вага, дані про транспортний засіб та інші. У деяких випадках відсутні ТТН. Адміністративний підрозділ вказав, що це сталось через відправку обладнання Новою поштою. Для підтвердження отриманої інформації було здійснено зустрічну перевірку, в результаті якої знайдено декларацію Нової пошти, що підтвердило здійснену операцію.

Подальше опрацювання повинно охоплювати внутрішні операції, такі як переміщення, передача або інші зміни стану основних засобів. У цьому випадку слід перевіряти відповідні документи, які підтверджують зміни, зокрема акти перевірки, накладні, акти здачі-приймання тощо. Це допоможе забезпечити точність обліку та виявити можливі помилки чи недоліки в процесі внутрішніх операцій підприємства.

Робочий документ з опрацювання первинної документації щодо внутрішнього переміщення основних засобів наведено у таблиці 2.12.

Отже, здійснивши перевірку первинних документів з обліку списання основних засобів [Додаток С], видно що облік ведеться правильно, усі документи правильно заповнені, податкові накладні виписані вчасно та правильно.

Зосереджений аналіз кожної частини обліку під час перевірки первинної документації допоможе забезпечити точність та достовірність облікових записів, виявити можливі помилки або недоліки та забезпечити належний контроль над рухом основних засобів у підприємстві. У разі відсутності певних обов'язкових реквізитів слід застосовувати зустрічну перевірку для переконання у реальності здійсненої операції [12].

Під час перевірки господарських операцій слід звернути увагу на рахунки обліку та правильність їх застосування. Більшість помилок припадає на неправильність віднесення витрат на ремонт, тобто вибір поточного, під час якого витрати повинні бути віднесені до витрат поточного періоду, або капітального ремонту, де витрати включаються у первісну вартість певного об'єкту основного засобу [12].

Наступним етапом є співставлення даних первинного обліку із зведеними регістрами. Саме із журналів інформація узагальнюється та переноситься до фінансової звітності, тому даний етап є важливим у процесі здійснення аудиту. Співставлення даних первинного обліку з регістрами забезпечує точність та цілісність фінансової звітності. Під час цього етапу аудитор аналізує, чи відповідають дані, зазначені в первинних документах, записам у регістрах та зведених журналах. Таке співставлення дозволяє переконатися, що всі господарські події належним чином відображені та узгоджені з фінансовою звітністю.

Останнім етапом є перевірка фінансової звітності в частині обліку основних засобів, оскільки вони становлять значну частину активів підприємств видобувної промисловості, і навіть невеликі помилки можуть призвести до серйозного спотворення показників фінансової звітності. Перевірка фінансової звітності у частині обліку основних засобів є критичним етапом аудиту, оскільки вона допомагає забезпечити точність та достовірність фінансових показників

підприємства. Правильна оцінка та звітність щодо основних засобів гарантує надійність фінансової звітності і сприяє довірі з боку зацікавлених сторін.

На останньому етапі аудиту основних засобів уся отримана інформація систематизується та узагальнюється. Вона слугує базою для написання аудиторського висновку щодо проведеної перевірки. Загальна схема структури аудиторського висновку наведена на рисунку 2.9.

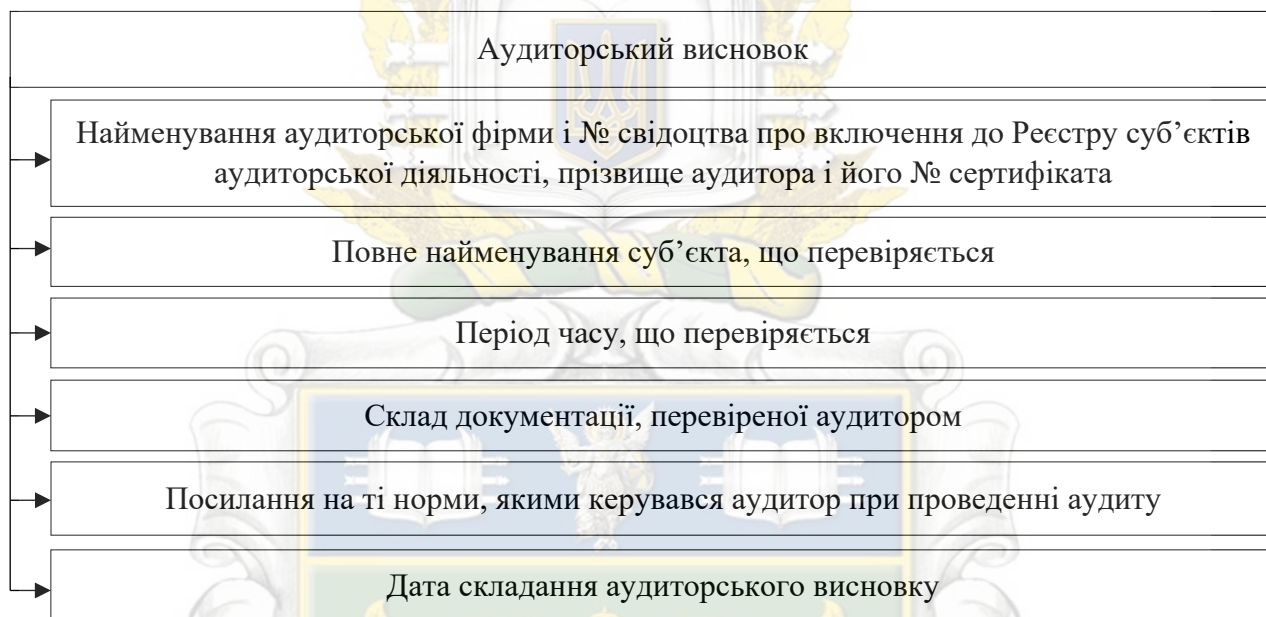


Рисунок 2.9 – Загальна схема структури аудиторського висновку [4]

В залежності від різних факторів та виявлених помилок аудитор може надати позитивний, умовно-позитивний, негативний висновок або ж відмовитись від надання висновку.

Провівши аудит основних засобів на ТОВ «Гніванський гранітний кар'єр» видно, що підприємство правильно веде облік, відхилень у визначенні вартості активів та їх зносу немає, а отже це не впливає на зміну показників фінансової звітності. Єдиним недоліком під час ведення бухгалтерського обліку – є певні неточності під час складання первинної документації. Тому надано умовно-позитивний аудиторський висновок та надано рекомендації щодо усунення виявлених порушень.

Проте, під час дослідження документів, операцій і записів що стосуються основних засобів аудитор може також виявити інші порушення вимог П(С)БО 7 «Основні засоби», типовими з яких є:

- неправильне формування первісної вартості при придбанні основних засобів за рахунок включення до первісної вартості основних засобів;
- повністю або частково придбаних (створених) за рахунок позикового капіталу, витрат на сплату відсотків за користування кредитом;
- неправомірне переведення оборотних активів до складу основних засобів;
- неправильне визначення собівартості оборотних активів, товарів, готової продукції при зарахуванні їх до складу основних засобів;
- не включення різниці між залишковою та справедливою вартістю переданого об'єкта до складу витрат звітного періоду при отриманні основних засобів в обмін на схожі активи;
- збільшення вартості основних засобів на суму витрат, що здійснюються для підтримання об'єкта в робочому стані;
- включення витрат на модернізацію, модифікацію, дообладнання та реконструкцію до складу витрат підприємства;
- відсутність документації, що підтверджує факт переоцінки основних засобів;
- проведення переоцінки лише одного об'єкта з групи [14].

Отже, основні засоби є одним з ключових активів підприємства, і правильний облік цих активів є необхідним для ефективного управління його діяльністю, а тому проведення аудиту основних засобів є невід'ємною частиною перевірки діяльності підприємства. Аудит дозволяє знайти порушення, які були допущені у ході здійснення бухгалтерського обліку та вчасно їх виправити.

Аудит основних засобів є необхідним елементом в системі фінансового контролю та управління підприємством. Він допомагає забезпечити точність фінансової звітності, виявити ризики та недоліки, та сприяє зміцненню довіри всіх зацікавлених сторін до діяльності підприємства. Аудит основних засобів має високу важливість для успішного та стійкого розвитку підприємства у сучасних умовах бізнесу.

РОЗДІЛ 3

АНАЛІЗ ОПЕРАЦІЙ З ОСНОВНИМИ ЗАСОБАМИ НА ТОВ «ГНІВАНСЬКИЙ ГРАНІТНИЙ КАР'ЄР»

3.1. Аналіз операцій з основними засобами

Під час проведення аудиту основних засобів необхідно проводити їх аналіз для виявлення певних помилок під час ведення обліку, а також розуміння рівня ефективності їх використання.

Перед аналізом основних засобів постають такі завдання, як:

- визначення складу та структури основних засобів, ступеня їх оновлення та вибуття;
- оцінка забезпеченості підприємства основними засобами;
- аналіз технічного стану основних засобів;
- визначення рівня фондоддачі, її динаміки, вивчення впливу зміни розміру основних засобів і фондоддачі на обсяг робіт;
- виявлення резервів підвищення фондоддачі, поліпшення використання техніки; визначення шляхів зниження витрат на утримання та експлуатацію машин і механізмів;
- оцінка виявлених резервів і розроблення заходів щодо поліпшення використання активної частини основних засобів [33].

Джерелами аналізу основних засобів ТОВ «Гніванський гранітний кар'єр» є фінансова звітність за 2018-2022 роки [Додатки Б, В, Г, Д, Е], оборотно-сальдові відомості по рахунках 10 «Основні засоби» [Додаток Т] й 13 «Знос (амортизація) необоротних активів» [Додаток У].

Визначення складу та структури основних засобів передбачає дослідження форми №5 «Примітки до річної фінансової звітності» за останні п'ять років задля визначення питомої ваги кожної групи основних засобів у загальній їх вартості та у вартості балансу, відхилення останнього року від попередніх в абсолютних та відносних величинах. Даний вид аналізу ТОВ «Гніванський гранітний кар'єр»

представлено у таблиці 3.1.

Таблиця 3.1 – Визначення складу та структури основних засобів ТОВ «Гніванський гранітний кар'єр»

Показник	Абсолютні величини на кінець року, тис. грн.					Абсолютне відхилення 2022 року від			
	2018	2019	2020	2021	2022	2018	2019	2020	2021
Будинки, споруди та передавальні прилади	239	239	257	341	364	125	125	107	23
- Частка у загальній сумі	3,53	3,50	3,13	3,03	3,76	0,22	0,25	0,63	0,73
Машини та обладнання	2334	2334	3333	3982	2864	530	530	-469	-1118
- Частка у загальній сумі	34,50	34,21	40,56	35,33	29,56	-4,94	-4,66	-11,00	-5,77
Транспортні засоби	3114	2872	3105	3687	2647	-467	-225	-458	-1040
- Частка у загальній сумі	46,03	42,10	37,78	32,71	27,32	-18,71	-14,78	-10,47	-5,40
Інструменти, прилади та інвентар	1078	1328	1328	2678	3535	2457	2207	2207	857
- Частка у загальній сумі	15,93	19,47	16,16	23,76	36,48	20,55	17,01	20,32	12,72
Малоцінні необоротні матеріальні активи	0	49	195	293	280	280	231	85	-13
- Частка у загальній сумі	0,00	0,72	2,37	2,60	2,89	2,89	2,17	0,52	0,29
Загальна сума ОЗ	6765	6822	8218	11271	9690	2925	2868	1472	-1581

Здійснивши розрахунки під час проведення аналізу складу та структури основних засобів ТОВ «Гніванський гранітний кар'єр» видно, що будинки, споруди та передавальні прилади у 2022 році становлять 364 тис. грн., що на 23 тис. грн. більше, ніж у попередньому році. Спостерігається тенденція до збільшення вартості цих активів та частки у загальній сумі основних засобів.

Машини та обладнання становлять 3982 тис. грн. У 2020 році їх вартість займала найбільшу частку основних засобів, проте надалі динаміка показала зменшення відсотку, що припадає на ці активи.

Транспортні засоби становлять 3687 тис. грн., що на 1040 тис. грн. менше, порівняно із попереднім роком. Найбільша частка у загальній сумі основних засобів була у 2018 році, потім пішла на спад.

Малоцінні необоротні матеріальні активи у 2018 році були взагалі відсутні, а надалі підприємство їх купувало у невеликих кількостях. У 2022 році їх вартість становила 280 тис. грн., що становить 2,89 % у загальній вартості основних засобів.

Інструменти, прилади та інвентар має тенденцію до збільшення: у 2022 році їх вартість становила 3535 тис. грн., що на 857 тис. грн. більше попереднього року. На останній рік припадає найбільша частка у загальній сумі основних засобів: 36,48, що на 12,72 більше, порівняно із попереднім роком.

Основну масу необоротних активів займають машини та обладнання, транспортні засоби, інструменти, прилади та інвентар. Їх частка упродовж 2018-2022 років дещо змінювалась, тому на рисунку 3.1 наведено динаміку їх змін.



Рисунок 3.1 – Динаміка змін деяких груп основних засобів ТОВ «Гніванський гранітний кар'єр»

Отже, з рисунку 3.1 видно, що машини та обладнання до 2021 року мали тенденцію до збільшення, а у 2022 році їх кількість та вартість знизилась. Аналогічна ситуація прослідковується із транспортними засобами. Інструменти, прилади та інвентар щороку збільшуються, починаючи із 2020 року їх вартість різко підвищується.

Оцінка забезпеченості підприємства основними засобами, а також їх технічного стану передбачає визначення ряду показників, основними з яких є: фондвіддача, фондомісткість, фондоозброєність, коефіцієнт зносу, коефіцієнт придатності, коефіцієнт оновлення та вибуття, рентабельність та інші.

У таблиці 3.2 наведено формули, за якими розраховуються вказані вище показники та загальна їх характеристика, з якою метою їх необхідно визначати у ході аналізу та аудиту основних засобів.

Таблиця 3.2 – Характеристика показників основних засобів та шляхи їх розрахунків [61]

№ з/п	Показник	Формула	Характеристика
1	Фондовіддача	$\Phi_B = \frac{B}{OZ_{сер}}$, де де B – обсяг виготовленої продукції; OZ _{сер} – середньорічна вартість основних засобів.	Характеризує ефективність використання OЗ. Відображає суму виробленої продукції на одну гривню OЗ.
2	Фондомісткість	$\Phi_M = \frac{OZ_{сер}}{B}$	Характеризує забезпеченість підприємства OЗ.
3	Фондоозброєність	$\Phi_{OЗ} = \frac{OZ_{сер}}{P_{сер}}$, де OZ _{сер} – середньорічна вартість основних засобів; P _{сер} – середньооблікова чисельність працівників	Показує величину основних засобів на працівника.
4	Коефіцієнт зносу	$K_{зн} = \frac{Z_{OЗ}}{OZ_{сер}}$, де Z _{OЗ} – сума зносу основних засобів; OZ _{сер} – середньорічна вартість основних засобів	Показує ступінь зносу основних засобів.
5	Коефіцієнт придатності	$K_{пр} = 1 - K_{зн}$	Відображає частину основних засобів придатну до експлуатації.
6	Коефіцієнт оновлення	$K_{он} = \frac{OZ_{вив}}{OZ_{сер}}$, де OZ _{вив} – вартість виведених основних засобів	Показує частку введених основних засобів у загальній їх вартості.
7	Коефіцієнт вибуття	$K_{виб} = \frac{OZ_v}{OZ_{сер}}$, де OZ _v – вартість введених основних засобів	Характеризує інтенсивність вибуття основних засобів.
8	Рентабельність	$P_{OЗ} = \frac{P_{заг}}{OZ_{сер}}$, де P _{заг} – загальний прибуток	Визначає ступінь використання основних засобів.

Для порівняння динаміки змін величини коефіцієнтів слід провести аналіз впродовж останніх п'яти років. У таблиці 3.3 наведено розрахунки щодо оцінки забезпеченості підприємства основними засобами, а також їх технічного стану на ТОВ «Гніванський гранітний кар'єр».

Таблиця 3.3 – Оцінка забезпеченості підприємства й технічного стану основних засобів ТОВ «Гніванський гранітний кар'єр»

Показник	Абсолютні величини на кінець року, тис. грн.					Абсолютне відхилення 2022 року від			
	2018	2019	2020	2021	2022	2018	2019	2020	2021
Вартість ОЗ на початок року	6047	6765	6822	8218	11271	5224	4506	4449	3053
Вартість ОЗ на кінець року	6765	6822	8218	11271	9690	2925	2868	1472	-1581
Середньорічна вартість ОЗ	6406	6793,5	7520	9744,5	10480,5	4074,5	3687	2960,5	736
Виведені ОЗ	1170	477	0	2482	2092	922	1615	2092	-390
Введені ОЗ	1080	534	1396	453	959	-121	425	-437	506
Знос на початок року	5073	4859	5256	5939	7149	2076	2290	1893	1210
Знос на кінець року	4859	5256	5939	7149	7309	2450	2053	1370	160
Середньорічна вартість зносу	4966	5057,5	5597,5	6544	7229	2263	2171,5	1631,5	685
Обсяг виготовленої продукції	261643	241068	234825	268468	102228	-159415	-138840	-132597	-166240
Загальний прибуток	81251	76464	84505	93385	6449	-74802	-70015	-78056	-86936
Чисельність працівників	650	646	690	680	556	-94	-90	-134	-124
Фондовіддача	40,84	35,49	31,23	27,55	0,62	-40,23	-34,87	-30,61	-26,94
Фондомісткість	0,024	0,028	0,032	0,036	1,625	1,601	1,597	1,593	1,589
Фондоозброєність	9,86	10,52	10,90	14,33	18,85	8,99	8,33	7,95	4,52
Коефіцієнт зносу	0,78	0,74	0,74	0,67	9,75	8,98	9,01	9,01	9,08
Коефіцієнт придатності	0,22	0,26	0,26	0,33	-8,75	-8,98	-9,01	-9,01	-9,08
Коефіцієнт оновлення	0,18	0,07	0,00	0,25	0,20	0,02	0,13	0,20	-0,06
Коефіцієнт вибуття	0,17	0,08	0,19	0,05	0,09	-0,08	0,01	-0,09	0,05
Рентабельність	12,68	11,26	11,24	9,58	0,62	-12,07	-10,64	-10,62	-8,97

Отже, здійснивши аналіз забезпеченості основними засобами й технічного їх стану, видно, що підприємство має гарну фондовіддачу, проте є тенденція до зменшення значення показника, що є поганою ознакою для ТОВ «Гніванський гранітний кар'єр». При цьому фондомісткість збільшується, проте не різко. На одного працівника припадає частка 14,33 у 2022 році, існує тенденція до збільшення, що є позитивним для підприємства. Аналіз показав, що підприємство має основні засоби в гарному стані, вони не потребують більшого оновлення або ремонту. Рентабельність прийнятна, однак у зв'язку із низкою негативних подій в Україні дещо знизилась.

3.2. Процедури та прийоми аудиту операцій з основними засобами

Під час проведення аудиту операцій з основними засобами необхідно залучати велику кількість процедур та прийомів, за допомогою яких буде здійснюватися сама перевірка та будуть отримані аудиторські докази.

Прийоми аудиту – це сукупність способів вивчення законності, доцільності та ефективності операцій, процесів, явищ (об'єктів аудиту) для оцінювання діяльності підприємства та підтвердження достовірності відображення у фінансовій та інших видах звітності [22].

Контрольно-аудиторські процедури – це система методичних дій на суб'єкти і об'єкти процесу розширеного відтворення суспільно-необхідного продукту, які здійснюються аудитором при проведенні контрольних функцій [44].

Прийоми аудиту зазвичай поділяються на дві великі групи: загальнонаукові, які базуються на принципах філософії, та специфічні, які відносяться саме до обраної дисципліни. На рисунку 3.2 наведено усі прийоми, що притаманні аудиту операцій з основними засобами.



Рисунок 3.2 – Прийоми аудиту операцій з основними засобами [22]

Загальна характеристика основних прийомів, що були використані під час аудиту операцій з основними засобами на ТОВ «Гніванський гранітний кар'єр» та приклад їх застосування наведено у таблиці 3.4.

Таблиця 3.4 – Прийоми аудиту операцій з основними засобами на ТОВ «Гніванський гранітний кар'єр» [28, 49]

Прийом аудиту	Характеристика	Приклад застосування
Інвентаризація	Дозволяє отримати точну інформацію про наявність майна і орієнтовну інформацію про стан та вартості майна.	Вибіркова інвентаризація виробничих основних засобів: перевірка наявності, стану, інвентарного номеру і т. д.
Вибіркове та суцільне спостереження	Передбачає безпосереднє ознайомлення з роботою підрозділів і цехів.	Огляд роботи працівників із застосуванням основних засобів.
Експеримент	Аудитор активно впливає на активи шляхом створення спеціальних умов, необхідних для виявлення відповідних об'єктивних даних.	Виїзд на кар'єр для огляду специфіки роботи основних засобів.
Економічний аналіз	Вивчення показників фінансової звітності у частині операцій, що пов'язані із основними засобами.	Проведення аналізу стану, складу та структури основних засобів, оцінка забезпеченості.
Статистичний розрахунок	Оцінка темпів зросту або зниження показників за певний період часу.	Визначення динаміки змін показників, що пов'язані із основними засобами.
Перевірка документів по суті	Дозволяє встановити законність і доцільність господарських операцій, правильність відображення операцій на рахунках та включення до статей затрат і валових доходів.	Пошук помилок у програмному забезпеченні на факт не правильного рознесення операцій по рахунках бухгалтерського обліку.
Арифметична перевірка документів	Полягає в перевірці правильності розрахунків у документах, облікових регістрах і звітних формах.	Контрольні розрахунки щодо визначення вартості об'єктів, податкового зобов'язання та кредиту, амортизації.
Формальна перевірка документів	Полягає у візуальній перевірці правильності записів усіх реквізитів у виявленні безпідставних виправлень.	Встановлення факту неправильного оформлення документів: відсутні підписи первинних документів.

Під час застосування будь-якого прийому аудиту використовується певна процедура, за допомогою якої буде здійснено перевірку.

Контрольно-аудиторські процедури за призначенням у застосуванні прийомів контролю можна поділити на організаційні, моделюючі, нормативно-правові, аналітичні, розрахункові, лічильно-обчислювальні, логічні, порівняльно-зіставні та інші [44].

Основні процедури та їх характеристики, що були використані під час проведення аудиту операцій з основними засобами на ТОВ «Гніванський гранітний кар'єр» наведено у таблиці 3.5.

Таблиця 3.5 – Процедури аудиту операцій з основними засобами на ТОВ «Гніванський гранітний кар'єр» [44]

Процедура аудиту	Характеристика
Нормативно-правові	Перевірка відповідності функціонування досліджуваного підприємства контролю правилам, додержання трудового законодавства, додержання основних положень з інвентаризації основних фондів, товарно-матеріальних цінностей, коштів і розрахунків.
Аналітичні	Розчленування об'єкта контролю на складові елементи і дослідження їх із застосуванням спеціальних методик.
Розрахункові	Перевірка достовірність кількісних і вартісних вимірників господарських операцій, розраховують узагальнюючі показники, які характеризують об'єкт контролю
Порівняльно-зіставні	Передбачають порівняння і зіставлення об'єкта з його аналогом, затвердженими зразками, нормативно-правовими актами для виявлення відхилень від них.

Отже, використання прийомів та процедур під час проведення аудиту основних засобів є обов'язковим елементом перевірки, який допоможе виконати усі поставлені завдання, адже специфіка діяльності кожного підприємства є особливою та відрізняється.

Прийоми і процедури аудиту основних засобів відіграють важливу роль у забезпеченні точності перевірки фінансової звітності досліджуваного підприємства та надійності інформації про стан основних засобів. Вони є значними активами підприємства, і їх належне оцінювання та аудит допомагають забезпечити належний рівень впевненості в достовірності фінансових звітів та виявленні можливих ризиків.

ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

Під час написання кваліфікаційної роботи було досліджено тему аудиту операцій з основними засобами на прикладі товариства з обмеженою відповідальністю «Гніванський гранітний кар'єр».

Основні засоби займають значну частину усіх активів підприємства, вони відіграють особливу роль під час здійснення діяльності добувних підприємств. На прикладі ТОВ «Гніванський гранітний кар'єр» показано, скільки об'єктів зазвичай знаходиться на балансі подібного підприємства середнього розміру.

Наведено значення «основні засоби» згідно положення (стандарту) бухгалтерського обліку 9. Охарактеризовано основні чинні нормативні документи, що стосуються обліку та аудиту основних засобів: Податковий кодекс України, Закони, Положення, інструкції та інші акти.

Проаналізовано основну економічну характеристику досліджуваного підприємства товариства з обмеженою відповідальністю «Гніванський гранітний кар'єр». Дане підприємство є одним із основних підприємств по виробництву щебню в Україні. Останні роки відбулось деяке зниження показників фінансової звітності у зв'язку із певними глобальними проблемами впродовж 2020-2023 років: пандемія COVID-19 та вторгнення російської федерації на територію України. Однак, підприємство надалі працює й проводить пошук нових покупців для подальшої співпраці та отримання доходів.

Наведено основні господарські операції, що виникають у підприємств видобувної промисловості, пов'язані із необоротними активами, а також первинну документацію, яка є юридичним підтвердженням здійснення операції.

Аудит основних засобів має проводитись поетапно, виділивши основні аспекти перевірки, адже лише за такої умови аудитор зможе правильно і різносторонньо провести аудит та знайти проблемні питання на підприємстві.

Необхідно чітко створити графік перевірки та притримуватись його, аби не пропустити певних елементів.

Під час здійснення перевірки потрібно використовувати робочі документи, у яких робити записи виявлених результатів, проблем та пропозицій. На завершальному етапі перевірки аудитор повинен здійснити узагальнення усіх опрацьованих документів підприємства, програмного забезпечення, фінансової звітності та самих активів, використовуючи заповнені раніше робочі документи аудитора, написавши аудиторський висновок.

Проведений аудит операцій з основними засобами на товаристві з обмеженою відповідальністю «Гніванський гранітний кар'єр» показав, що підприємство дотримується усіх законодавчих актів, правильно здійснює оцінку усіх активів, фінансова звітність є достовірною, суттєвих помилок в бухгалтерському обліку немає.

Надано рекомендації щодо кращого заповнення первинної документації, адже саме вона є головним юридичним підтвердженням щодо проведення господарських операцій з основними засобами.

Необхідно запровадити внутрішній аудит, як окрему ділянку роботи на підприємстві задля забезпечення повного контролю за проведенням діяльності.

Основні засоби, що обліковуються на підприємстві мають гарний стан, ремонти проводяться вчасно, застарілої техніки на підприємстві немає.

Отже, аудит основних засобів є важливою складовою перевірки діяльності підприємства. Він покаже усі недоліки в обліку цих активів, дозволить виявити помилки, що були допущені посадовими особами, відкриє шляхи покращення діяльності для подальшого підвищення доходності підприємства та мінімізації витрат.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Акімова Н. С., Топоркова О. В., Наумова Т. А. Бухгалтерський облік: навч. посібник. Харків: Видавництво «Форт», 2016. 447 с.
2. Аудит основних засобів та завдання аудиту основних засобів : URL : <https://www.komplaens-audit.top/stat-komplaens-audit/audit-osnovnih-zasobiv.html> (дата звернення: 12.07.2023).
3. Бондар М. І. Аудит в АПК: навч. посібник. Київ: КНЕУ, 2003. 188 с.
4. Бондаренко Н. М., Дорофієнко А. В. Аудит основних засобів на промисловому підприємстві. *Економічні науки. Вісник Хмельницького національного університету*. Випуск 1, 2019. С. 46-52.
5. Брадул О. М., Шепелюк В. А, Ільїна С. Б., Юнацький М. О, Хорошенюк А. П., Брадул Т. В. Аудит: підручник. 4-те вид., доповн., перероб. Київ: Вид. Ліра-К, 2019. 324 с.
6. Бруханський Р. Ф. Бухгалтерський облік: підручник. Тернопіль: ТНЕУ, 2016. 479 с.
7. Бурденко І. М., Гольцова С. М., Макаренко І. О., Савченко Т. Г., Серпенінова Ю. С. Основи бухгалтерського обліку: навч. пос. Суми, 2016. 349 с.
8. Бурлан С. А., Руденко Н. О. Організація і методика аудиту: навч. пос. Миколаїв: Вид. ЧНУ ім. Петра Могили, 2017. 184 с.
9. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський фінансовий облік. 8-ме вид., доп. і перероб. Житомир: ПП «Рута», 2009. 912 с.
10. Вибуття основних засобів. Головбух, 2018 : URL : https://www.golovbukh.ua/article/7093-vibuttya-osnovnih-zasobv#anc_6 (дата звернення: 26.07.2023).
11. Вільчинський А. В. Особливості обліку основних засобів підприємств видобувної промисловості. Збірник наукових праць «Облік, контроль і аналіз в управлінні підприємницькою діяльністю». 22 березня 2023 р. Вінниця : Редакційно-видавничий відділ ВТЕІ ДТЕУ. С. 244-249

12. Вільчинський А. В. Практичні засади проведення аудиту операцій з основними засобами підприємств видобувної промисловості. Вісник студентського наукового товариства «Ватра», випуск №169, 2023. С. 79-85.

13. Горбачова Л. В., Іонін Є. Є. Облік основних засобів: вітчизняний та зарубіжний досвід. Донецький національний університет імені Василя Стуса. С. 153-157.

14. Гуцаленко Л. В., Гловюк А. С., Ковальчук І. В. Організація обліку та аудиту основних засобів. *Економіка і суспільство*. Випуск 8, 2017. С. 741-747.

15. Давидюк Т. В., Манойленко О. В., Ломаченко Т. І., Резніченко А. В. Бухгалтерський облік: навч. пос. Харків, 2016. 391 с.

16. Жовтяк Г. А., Матвєєва Н. М. Ціноутворення підприємств інфраструктури міста. ДН ХНУМГ, 2020.

17. Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні». *Верховна Рада України*: URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text> (дата звернення: 19.06.2023).

18. Знайшлося при інвентаризації, або Облік оприбуткованих лишків. i.factor, 2017 : URL: <https://i.factor.ua/ukr/journals/nibu/2017/december/issue-98/article-32560.html> (дата звернення: 26.07.2023).

19. Інвентаризація основних засобів: найважливіші аспекти. Бухгалтерський сервіс: Інтерактивна бухгалтерія, 2019 : URL : <http://surl.li/jmmpz> (дата звернення: 27.07.2023).

20. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій. *Міністерство фінансів України*, 2019 : URL: <https://i.factor.ua/ukr/law-90/section-536/article-10940/2014-02-8/> (дата звернення: 26.07.2023).

21. Колісник Г. .М, Слюсаренко В. Є. Аудит: навч. пос. Ужгород: ДВНЗ «УжНУ», 2015. 296 с.

22. Коцеруба Н. В. Методичні прийоми та способи аудиту фінансової стійкості та платоспроможності підприємства. Причорноморські економічні студії. Випуск 35, 2018. С. 135-141.

23. Кулаковська Л. П., Піча Ю. В. Організація і методика аудиту. Київ: Видавництво «Каравелла», 2004. 568 с.

24. Лаврова Ю. В. Економіка підприємства та маркетинг: конспект лекцій. Харків, 2012.

25. Лишиленко О. В. Бухгалтерський облік: підручник. 3-є вид., перероб. і доп. Київ: Центр учбової літератури, 2009. 689 с.

26. Лютова Г. М., Атамась О. М. Класифікація основних засобів як важлива передумова їх обліку та аналізу. *Фінансовий простір. Випуск № 3 (31), 2018. С. 147-154.*

27. Максимова А. В., Бояр Е. М. Бухгалтерський та податковий облік основних засобів в сучасних умовах: головні аспекти та відмінності. *Електронне наукове фахове видання «Ефективна економіка»*, 2018.

28. Методичні прийоми внутрішнього аудиту : URL : https://pidru4niki.com/10480304/buhgalterskiy_oblik_ta_audit/metodichni_priyomi_vnutrishnogo_auditu (дата звернення: 25.07.2023).

29. Методологічні пояснення. Держстат України, 2021. : URL : <http://surl.li/jmsab> (дата звернення: 25.07.2023).

30. Михайлов М. Г. Бухгалтерський облік у бюджетних установах: навчальний посібник. Київ: Центр учбової літератури, 2011. 384 с.

31. Мобільна інвентаризація. MASTER:Бухгалтерія : URL : <https://masterbuh.com/feature/mobilna-inventarizaciya-41> (дата звернення: 26.07.2023).

32. МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до міжнародних стандартів аудиту». URL : [https://mof.gov.ua/storage/files/%D0%9C%D0%A1%D0%90%202016-%2017_%D1%87%D0%B0%D1%81%D1%82%D0%B8%D0%BD%D0%B0%201\(1\).pdf](https://mof.gov.ua/storage/files/%D0%9C%D0%A1%D0%90%202016-%2017_%D1%87%D0%B0%D1%81%D1%82%D0%B8%D0%BD%D0%B0%201(1).pdf)

33. Мулик Т.О., Материнська О.А., Пльонсак О.Л. Аналіз господарської діяльності: навч. посібник. Київ: Центр учбової літератури, 2017. 288 с.

34. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» *Міністерство фінансів України* : URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#Text> (дата звернення: 19.06.2023).

35. Облік ремонтів і поліпшень власних основних засобів. 2019, : URL: <https://balance.ua/news/post/uchet-remontov-i-uluchshenij-sobstvennyx-osnovnyx-sredstv> (дата звернення: 27.07.2023).

36. Операційні витрати. Вікіпедія : URL : https://uk.wikipedia.org/wiki/%D0%9E%D0%BF%D0%B5%D1%80%D0%B0%D1%86%D1%96%D0%B9%D0%BD%D1%96_%D0%B2%D0%B8%D1%82%D1%80%D0%B0%D1%82%D0%B8 (дата звернення: 25.07.2023).

37. Податковий кодекс України №2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 19.06.2023).

38. Подмешальська Ю. В., Троян О. В., Біла Л. В. Теоретико-практичні аспекти проведення аудиту основних засобів. *Економічна наука. Інвестиції: практика та досвід*. Випуск 2, 2019. С. 64-70.

39. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність». *Міністерство фінансів України* : URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1054-03#Text> (дата звернення: 26.07.2023).

40. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби». *Міністерство фінансів України* : URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00> (дата звернення: 19.06.2023).

41. Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань *Міністерство фінансів України* : URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14#Text> (дата звернення: 26.07.2023).

42. Програмне забезпечення «М.Е.Дос». Вікіпедія : URL : <https://uk.wikipedia.org/wiki/М.Е.Дос> (дата звернення: 26.07.2023).

43. Продуктивність праці. Вікіпедія : URL : <https://uk.wikipedia.org/wiki/%D0%9F%D1%80%D0%BE%D0%B4%D1%83%D0%B>

[А%D1%82%D0%B8%D0%B2%D0%BD%D1%96%D1%81%D1%82%D1%8C_%D0%BF%D1%80%D0%B0%D1%86%D1%96](#) (дата звернення: 25.07.2023).

44. Процедури аудиту: визначення та види : URL : <https://osvita.ua/vnz/reports/accountant/17275/> (дата звернення: 24.07.2023).

45. Радіонова Н. Й., Войтенко М. В. Методичні засади проведення аудиту основних засобів. Міжнародний науковий журнал «Інтернаука». Випуск № 15 (115), 2021. С. 37-41.

46. Рахунок 71 «Інший операційний дохід» : URL : <https://oblikbudget.com.ua/article/1036-rahunok-71-nshiy-operatsyniy-dohd> (дата звернення: 25.07.2023).

47. Редченко К. І. Тестування як інструмент аудиту: стратегічний аспект. Глобальні та національні проблеми економіки. Випуск 4, 2015. С. 1032-1036.

48. Рентабельність підприємства. Нова пошта: Школа бізнесу, 2022. URL : <http://surl.li/jmscg> (дата звернення: 26.07.2023).

49. Рогуленко Т. М. Аудит. 2018. 458 с.

50. Садовська І. Б., Божидарнік Т. В., Нагірська К. Є. Бухгалтерський облік. Київ: Видавництво «Центр учбової літератури», 2013. 688 с.

51. Скоробогатова Н. Є. Бухгалтерський облік: навч. пос. Київ: КПП ім. Ігоря Сікорського, 2017. 247 с.

52. Смашнюк О.В. Особливості обліку основних засобів на підприємстві. Вісник студентського наукового товариства «Ватра», 2022.

53. ТОВ «Гніванський гранітний кар'єр». Офіційний сайт : URL: <https://karer.biz/> (дата звернення: 25.07.2023).

54. ТОВ «Гранітний кар'єр». Офіційний сайт : URL: <https://www.gran-karier.com.ua/> (дата звернення: 25.07.2023).

55. ТОВ «Шамраївський гранітний кар'єр». Офіційний сайт : URL : <http://www.xn--c1ao4b.com/#about> (дата звернення: 25.07.2023).

56. Фондовіддача. Вікіпедія : URL : <https://uk.wikipedia.org/wiki/%D0%A4%D0%BE%D0%BD%D0%B4%D0%BE%D0>

[%B2%D1%96%D0%B4%D0%B4%D0%B0%D1%87%D0%B0](#) (дата звернення: 25.07.2023).

57. Формування і розподіл прибутку. 2022. URL : [finansi-pidpriemstv_urok-35-36_grupa-m-2-vid-05.05.2022.doc \(live.com\)](#) (дата звернення: 25.07.2023).

58. Царевська Т. Облік витрат діяльності підприємства. Податки & Бухоблік. Грудень, 2019, випуск № 99.

59. Царевська Т. Облік доходів діяльності підприємства. Податки & Бухоблік. Грудень, 2019, випуск № 99.

60. Чистий прибуток. Вікіпедія : URL : <http://surl.li/jmrwp> (дата звернення: 25.07.2023).

61. Юрчишена Л. В., Волинець С. М. Аналіз ефективності використання основних засобів на підприємстві. Ефективна економіка. Випуск № 8, 2011.

62. Як обліковувати витрати на ремонт та поліпшення основних засобів. Платформа Головбух. 02.05.2023 р. : URL: <https://buhplatforma.com.ua/article/7388-yak-oblkovuvati-vitrati-na-remont-ta-polpshennya-osnovnih-zasobv>» (дата звернення: 25.07.2023).

ДОДАТКИ