

Міністерство освіти і науки України
Національний технічний університет
«Дніпровська політехніка»

Навчально – науковий інститут економіки
Фінансово-економічний факультет
Кафедра міжнародних відносин і аудиту

ПОЯСНОВАЛЬНА ЗАПИСКА
кваліфікаційної роботи ступеню магістра
(бакалавра, магістра)

студента Клименко Валерії Валеріївни
(ПІБ)

академічної групи 071М-21з-1
(шифр)

спеціальності 071 «Облік і оподаткування»
(код і назва спеціальності)

за освітньо-професійною програмою «Облік і аудит»
(офіційна назва)

на тему: «Організація та методика обліку, аналізу і аудиту основних засобів у сільському господарстві (на прикладі СФГ «СКОРПІОН»)»

(назва за наказом ректора)

	Прізвище, ініціали	Оцінка	Підпис
Керівник роботи	Усатенко О.В.		
Рецензент			
Нормоконтроль	Усатенко О.В.		

Дніпро
2022

ЗАТВЕРДЖЕНО:

завідувач кафедри
міжнародних відносин
і аудиту

_____ Пашкевич М.С.
(підпис) (прізвище, ініціали)

«___» _____ року

ЗАВДАННЯ
на кваліфікаційну роботу
ступеню роботи ступеню магістра
(бакалавра, магістра)

Студенту Клименко В.В. академічної групи 071М-21з-1
(прізвище та ініціали) (шифр)

спеціальності 071 «Облік і оподаткування»
(код і назва спеціальності)

за освітньо-професійною програмою «Облік і аудит»
(офіційна назва)

на тему:

«Організація та методика обліку, аналізу і аудиту основних засобів у
сільському господарстві (на прикладі СФГ «СКОРПОН»)»

затверджену наказом ректора НТУ «Дніпровська політехніка» від _____
№ _____

Розділ	Зміст	Термін
1	Теоретичні засади обліку, аналізу та аудиту операцій з основними засобами	30.09.2022 р.
2	Методика та організація обліку операцій з основними засобами на прикладі СФГ «СКОРПОН»	31.10.2022 р.
3	Аналіз і аудит операцій з основними засобами на господарстві СФГ «СКОРПОН»	30.11.2022 р.

Завдання видано _____ Усатенко О.В.
(підпис керівника) (прізвище, ініціали)

Дата видачі 02.09.2022 р.

Дата подання до екзаменаційної комісії _____

Прийнято до виконання _____ Клименко В.В.
(підпис) (прізвище, ініціали)

РЕФЕРАТ

Пояснювальна записка: 83 с., 14 рис., 21 табл., 1 додаток, 47 джерела.

ФЕРМЕРСЬКЕ ГОСПОДАРСТВО, АНАЛІЗ, АУДИТ, ОБЛІК, ОСНОВНІ ЗАСОБИ, ПЕРВІСНА ВАРТІСТЬ, СПРАВЕДЛИВА ВАРТІСТЬ, ЗНОС

Предмет дослідження - питання організації та методики обліку, аналізу і аудиту операцій з основними засобами

Об'єкт розроблення - господарські операції з основними засобами СФГ «СКОРПІОН».

Мета роботи - теоретичне узагальнення методологічних та методичних аспектів обліку, аналізу і аудиту основних засобів, надання повної та неупередженої інформації про облік і аудит засобів.

Результати та їх новизна - методика документального оформлення основних засобів при проведенні переоцінки; основні принципи побудови обліку та аудиту операцій з основними засобами з урахуванням потреб управління; методика обліку необоротних активів та груп вибуття.

Визначені основи побудови обліку і аудиту операцій з основними засобами підприємства. Продемонстровано організацію документального оформлення основних засобів у містах зберігання. Наведено методику організації обліку надходження та вибуття основних засобів. Визначені основні засоби, як об'єкт аудиту. Наведено загальну методику проведення аудиту операцій з необоротними активами.

Практична значимість кваліфікаційної роботи - полягає в тому, що їх використання дає можливість розробити рекомендації з удосконалення обліку та аудиту основних засобів відповідно до сучасних умов господарювання. Отримані результати спрямовані на підвищення достовірності, оперативності та аналітичності обліку господарства.

ЗМІСТ

ВСТУП	6
РОЗДІЛ 1 ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ, АНАЛІЗУ ТА АУДИТУ ОПЕРАЦІЙ З ОСНОВНИМИ ЗАСОБАМИ	9
1.1 Економічна сутність основних засобів згідно міжнародних та національних стандартів	9
1.2 Класифікація необоротних матеріальних активів	13
1.3 Особливості та порядок створення фермерського господарства	17
1.4 Загальна характеристика та стратегія діяльності господарства СФГ «СКОРПІОН»	21
Висновки до розділу 1	25
РОЗДІЛ 2 МЕТОДИКА ТА ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ОПЕРАЦІЙ З ОСНОВНИМИ ЗАСОБАМИ НА ПРИКЛАДІ СФГ «СКОРПІОН»	26
2.1 Бухгалтерський облік надходження основних засобів	26
2.2 Бухгалтерський облік придбання сільськогосподарського обладнання за грошові кошти	31
2.3 Бухгалтерський облік будівництва елеватору	32
2.4 Бухгалтерський облік безоплатного отримання зернозбирального комбайну	33
2.5 Бухгалтерський облік продажу трактора	34
Висновки до розділу 2	37
РОЗДІЛ 3 АНАЛІЗ І АУДИТ ОПЕРАЦІЙ З ОСНОВНИМИ ЗАСОБАМИ У СФГ «СКОРПІОН»	39
3.1 Теоретичні аспекти аудиту основних засобів	39
3.2 Нормативно – правове регулювання аудиту основних засобів на підприємстві	42
3.3 Аудит складових облікової політики підприємства СФГ «СКОРПІОН» в частині основних засобів	44
3.4 Внутрішній контроль та зони ризику	47

3.5 Зміст програми аудиторської перевірки	49
Висновки до розділу 3	56
ВИСНОВКИ	58
СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ	60
ДОДАТКИ	64

ВСТУП

Актуальність теми. Орієнтація вітчизняного аграрного сектора економіки України спрямована на створення сприятливих умов для інвестиційно-інноваційного розвитку та формування продовольчої безпеки. Необхідність ефективного використання основних засобів, виникає у контексті пошуку шляхів зниження виробничих витрат, які впливають на результативність господарської діяльності сільськогосподарських підприємств. Залежність процесу виробництва від матеріальної основи вимагає дієвих підходів щодо ефективного формування і використанні основних засобів на інноваційній основі.

Діяльність будь-якого підприємства розпочинається з формування матеріально-технічної бази, а саме «основних засобів», відсутність яких унеможлиблює функціонування та ведення поточної господарської діяльності підприємства. Саме обсяг акумульованих основних засобів дає підстави судити про розмір підприємства, його можливості та перспективи розвитку. Особливо слід виділити роботи таких провідних економістів, як Федоришина Л.І.; Школьний В.С. [1], Садовська І. Б., Бабіч І. І., Нагірська К. Є. [2], Макаренко А. П., Шама М. В. [3], Ковтун А. О. [4], Хазанюк А. М., Галецька Т. І. [5] та інших. Незважаючи на активні дослідження даного питання, кожне господарство має свої особливості і потребує конкретних заходів щодо вдосконалення обліку основних засобів.

Мета і завдання дослідження. Метою дипломної роботи є теоретичне узагальнення методологічних та методичних аспектів обліку, аналізу і аудиту основних засобів, надання повної та неупередженої інформації про облік і аудит засобів.

Цільова спрямованість дослідження обумовила постановку і вирішення таких завдань:

- визначити економічну сутність основних засобів згідно з міжнародними та національними стандартами;
- зробити класифікацію необоротних матеріальних активів;

- надати загальну характеристику та визначити стратегію діяльності фермерського господарства;
- зробити фінансовий аналіз діяльності СФГ «СКОРПІОН»;
- представити методику обліку надходження та вибуття основних засобів;
- представити методику обліку придбання основних засобів за грошові кошти, самостійного виготовлення;
- провести аудит операцій з основними засобами на підприємства та надати оцінку системі внутрішнього контролю.

Предметом дослідження є питання організації та методики обліку, аналізу і аудиту операцій з основними засобами.

Об'єктом дослідження є господарські операції з основними засобами СФГ «СКОРПІОН».

Методи дослідження. Для досягнення поставленої мети, вирішення завдань використано методи:

- теоретичного аналізу та синтезу, абстрагування та конкретизації, узагальнення, порівняння, моделювання – для вивчення досвіду організації обліку і контролю у основних засобів у господарстві;
- бухгалтерське спостереження – для збирання первинної інформації про факти господарського життя та її реєстрація в документах;
- прогнозування та моделі регресійного аналізу – для планування взаємозв'язку показників діяльності господарства.

Наукова новизна одержаних результатів визначається тим, що за характером та змістом розглянутих проблем, а також об'єктом і предметом дослідження магістерська робота є комплексним дослідженням методології організації обліку, аналізу і аудиту основних засобів підприємства й полягає у наступному:

удосконалено:

- методика документального оформлення переоцінки об'єктів основних засобів;

обґрунтовано:

- методика обліку необоротних активів та груп вибуття.

Практичне значення одержаних результатів роботи полягає в тому, що їх використання дає можливість розробити рекомендації з удосконалення обліку та аудиту основних засобів відповідно до сучасних умов господарювання. Отримані результати спрямовані на підвищення достовірності, оперативності та аналітичності обліку підприємства.

Результати дослідження, викладені у магістерській роботі, знайшли практичне застосування у СФГ «СКОРПІОН».

Апробація результатів магістерської роботи. Результати дослідження доповідалися та обговорювалися на Всеукраїнській науково-практичній конференції «Бухгалтерський облік, контроль та аналіз в умовах інституційних змін» (м. Полтава, 27 жовтня 2022 року).

Публікації. За результатами досліджень опубліковано одна наукова праця – тези доповіді у збірниках матеріалів науково – практичної конференції.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ, АНАЛІЗУ ТА АУДИТУ ОПЕРАЦІЙ З ОСНОВНИМИ ЗАСОБАМИ

1.1 Економічна сутність основних засобів згідно міжнародних та національних стандартів

Основні засоби є важливою умовою і фактором забезпечення ефективної діяльності підприємств. В бухгалтерському обліку основні засоби виділено в окремий об'єкт.

Відповідно до Міжнародного стандарту фінансової звітності 16 «Основні засоби» [6] основними засобами вважаються активи, які відповідають таким критеріям:

- матеріальність - наявність фізичної форми;
- сфера дії - утримуються підприємством для використання у процесі виробництва або для постачання товарів чи послуг, для здачі в оренду іншим особам або для адміністративних цілей;
- тривалість очікуваного строку використання - мають використовуватись більше від одного облікового періоду.

Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» [7] дає таке тлумачення даної категорії:

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

Об'єкт основних засобів - це закінчений пристрій з усіма пристосуваннями і приладдям для нього або окремий конструктивно відокремлений предмет, призначений для виконання певних самостійних функцій, чи відокремлений комплекс конструктивно з'єднаних предметів

однакового або різного призначень, що мають для обслуговування загальні пристосування, приладдя, керування та єдиний фундамент, внаслідок чого кожен предмет може виконувати свої функції, комплекс - певну роботу тільки у складі комплексу, а не самостійно.

Якщо один об'єкт основних засобів складається із частин, які мають різний строк корисного використання (експлуатації), то кожна з цих частин може визнаватися в бухгалтерському обліку як окремий об'єкт основних засобів.

Об'єкт основних засобів визнається активом, якщо існує ймовірність того, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди від його використання та вартість його може бути достовірно визначена.

Строк корисного використання (експлуатації) - очікуваний період часу, протягом якого основні засоби будуть використовуватися установою або з їх використанням будуть виконуватися основні функції та завдання бюджетних установ.

Строк корисного використання (експлуатації) основних засобів в бухгалтерському обліку фермерське господарство встановлює самостійно. У ПКУ для основних засобів встановлено мінімально допустимі строки амортизації.

Для більш ефективного обліку основних засобів слід обґрунтовано їх класифікувати за найважливішими економічними і технічними ознаками.

Основні засоби в Україні можна згрупувати за їх функціональним призначенням, за галузевою ознакою, за використанням, за ознакою належності, за натурально-матеріальним складом [7].

За функціональним призначенням розрізняють:

- виробничі - основні засоби, що безпосередньо беруть участь у виробничому процесі або сприяють його здійсненню (будови, споруди, силові машини та обладнання, робочі машини та обладнання тощо), що діють у сфері матеріального виробництва;

- невиробничі основні засоби, що не беруть безпосередньої або побічної участі у процесі виробництва й призначені в основному для обслуговування

комунальних і культурно-побутових потреб трудящих (будови, споруди, обладнання, машини, апарати тощо), які використовуються у невиробничій сфері.

За галузевою ознакою основні засоби поділяються на:

- промислові;
- будівельні;
- сільськогосподарські;
- транспортні;
- зв'язку тощо.

За використанням основні засоби поділяються на:

- діючі (всі основні засоби, що використовуються у господарстві);
- недіючі (ті, що не використовуються у даний період часу у зв'язку з тимчасовою консервацією підприємств або окремих цехів);
- запасні (різне устаткування, що знаходиться в резерві й призначене для зміни об'єктів основних засобів, що вибули або ремонтуються).

Істотне значення в обліку основних засобів має розподіл їх за ознакою належності на власні й орендовані.

Власні засоби можуть складатися із Статутного капіталу, додаткового капіталу з відповідних джерел на розширення роботи підприємства, власних прибутків, цільового фінансування і цільових надходжень.

Залежно від характеру, стану основних засобів, часу оцінки розрізняють такі види їх вартості [8]:

- первісна вартість;
- переоцінена вартість;
- залишкова вартість;
- справедлива вартість;
- вартість, яка амортизується;
- ліквідаційна вартість.

Первісна вартість - історична (фактична) собівартість необоротних активів у сумі грошових коштів або справедливої вартості інших активів,

сплачених (переданих), витрачених для придбання (створення) необоротних активів.

Переоцінена вартість - вартість необоротних активів після їх переоцінки.

Залишкова вартість - різниця між первісною (переоціненою) вартістю та сумою зносу основних засобів.

Справедлива вартість - ринкова вартість, визначена шляхом експертної оцінки, яку, як правило, визначають професійні оцінювачі.

Вартість, яка амортизується - первісна або переоцінена вартість необоротних активів за вирахуванням їх ліквідаційної вартості.

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

У таблиці 1.1 наведемо поняття та класифікацію основних засобів та інших необоротних активів:

Таблиця 1.1

Поняття та класифікація основних засобів та інших необоротних матеріальних активів

<i>Поняття та класифікація основних засобів та інших необоротних матеріальних активів</i>			
<i>Поняття</i>		<i>Класифікація</i>	
<i>Основні засоби</i>	<i>Інші необоротні матеріальні активи</i>	<i>Основні засоби</i>	<i>Інші необоротні матеріальні активи</i>

Продовж.табл.1.1

1	2	3	4
Матеріальні активи, що утримуються з метою використання їх у процесі виробництва або постачання товарів, надання послуг, надання в аренду 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)	Матеріальні активи, призначені для використання протягом періоду більше одного року (або операційного циклу, якщо він більше одного року) і які не входять до складу основних засобів. Строк корисного використання встановлюється підприємством самостійно і зазначається у Наказі про облікову політику.	<ul style="list-style-type: none"> - інвестиційна нерухомість, - земельні ділянки, - капітальні витрати на поліпшення земель, - будинки та споруди, - машини та обладнання, - транспортні засоби, - інструменти, - прилади та інвентар, - тварини, - багаторічні насадження, - інші основні засоби. 	<ul style="list-style-type: none"> - бібліотечні фонди, - малоцінні необоротні матеріальні активи, - тимчасові (нетитульні) споруди, - природні ресурси, - інвентарна тара, - предмети прокату, - інші необоротні матеріальні активи.

1.2 Класифікація необоротних матеріальних активів

Порядок обліку та руху основних засобів, інших необоротних матеріальних активів і незавершених капітальних інвестицій у необоротні матеріальні активи викладений у П(С)БО 7.

До основних засобів у СФГ «СКОРПІОН» належать матеріальні активи, які:

а) утримуються на підприємстві з метою їх використання у процесі виробництва, поставки товарів, надання послуг, здачі в оренду, здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій;

б) мають термін корисного використання більше одного року або одного операційного циклу, якщо він більше року.

Наведемо у Таблиці 1.2 склад та структуру основних засобів у СФГ «СКОРПІОН»:

Таблиця 1.2

Склад та структура основних засобів у СФГ «СКОРПІОН»

Види основних засобів	2020 р.		2021 р.		Відхилення 2021 від 2020 рр.	
	тис. грн.	%	тис. грн.	%	тис. грн.	%
Земельні ділянки	1748	7,3	6311	11,9	4563	4,6
Будівлі та споруди	2619	11,0	7446	14,0	4827	3,0
Машини і обладнання	18270	76,5	34018	64,1	15748	-12,4
Транспортні засоби	1060	4,4	4398	8,3	3338	3,9
Інструменти, прилади, інвентар	190	0,8	645	1,2	455	0,4
Тварини	-	-	270	0,5	270	0,5
Разом:	23887	100,0	53088	100,00	29201	X

Операційний цикл - це проміжок часу між придбанням запасів для провадження діяльності та отриманням коштів від реалізації виготовленої з них продукції або товарів і послуг (п. 4 НП(С)БО 1) [9].

До малоцінних необоротних матеріальних активів у СФГ «СКОРПІОН» належать спеціальні інструменти та пристосування, інструменти та пристосування загального користування; вимірювальні прилади; змінне обладнання, що використовується для заміни зношених частин; виробничий

інвентар - робочі столи, стелажі, шафи, стільці тощо, які мають незначну вартість і термін служби яких більше одного року.

Необоротні матеріальні активи поділяються на три класи (Рис. 1.1).



Рис 1.1 Класи необоротних матеріальних активів

Основні засоби в бухгалтерському обліку підприємства класифікуються за 9 групами.

Господарство може розширювати вказану класифікацію, розділяючи в групах (підгрупах) основні засоби на власні, орендовані, такі, що перебувають в експлуатації, оренді, ремонті, на модернізації, реконструкції, добудуванні, частковій ліквідації тощо (п. 7 Методичних рекомендацій № 561) [10].

Група основних засобів - це сукупність об'єктів, однотипних за технічними характеристиками, призначенням та умовами використання.

Об'єкт основних засобів - це:

- завершений пристрій, що має всі пристосування та приладдя до нього;
- конструктивно відокремлений предмет, призначений для виконання певних самостійних функцій;
- відокремлений комплекс конструктивно з'єднаних предметів одного або різного призначення, що має загальні пристосування для обслуговування, управління та єдиний фундамент, унаслідок чого кожний предмет може виконувати свою функцію, а комплекс - певну роботу тільки у складі комплексу, а не самостійно;
- інший актив, що відповідає визначенню основних засобів, або частина такого активу, контрольована підприємством.

Іншими словами, якщо господарство придбало які-небудь ресурси (у цьому випадку - об'єкти основних засобів), вартість яких визначена, і сподівається, використовуючи ці ресурси у своїй діяльності, отримати прибуток, то такі ресурси відповідають поняттю активів і можуть відобразитися в балансі підприємства.

Об'єкти основних засобів, що не відповідають критеріям визнання активом, повинні бути списані з балансу.

Згідно наказу про облікову політику СФГ «СКОРПІОН» при зарахуванні на баланс основних засобів було встановлено їх мінімальну вартість – 6000,00 грн. Але з 2020 року, застосовується новий критерій до основних засобів, що вводяться в експлуатацію після 22 травня 2020 року – 20000,00 грн. Основні засоби введені в експлуатацію до 23 травня 2020 року продовжують амортизуватись у податковому обліку, навіть якщо їх залишкова балансова вартість не перевищує 20000,00 гривень.

Якщо один об'єкт складається із частин, що мають різний термін експлуатації, то кожна із цих частин може визнаватися в бухгалтерському обліку як окремий об'єкт.

Об'єкт основних засобів визнається активом, тобто може бути включений до балансу підприємства, якщо:

- 1) вартість його може бути достовірно визначена;
- 2) існує вірогідність отримання підприємством економічних вигід від його використання.

На рис. 1.1 наведемо витяг з наказу про облікову політику СФГ «СКОРПІОН»:

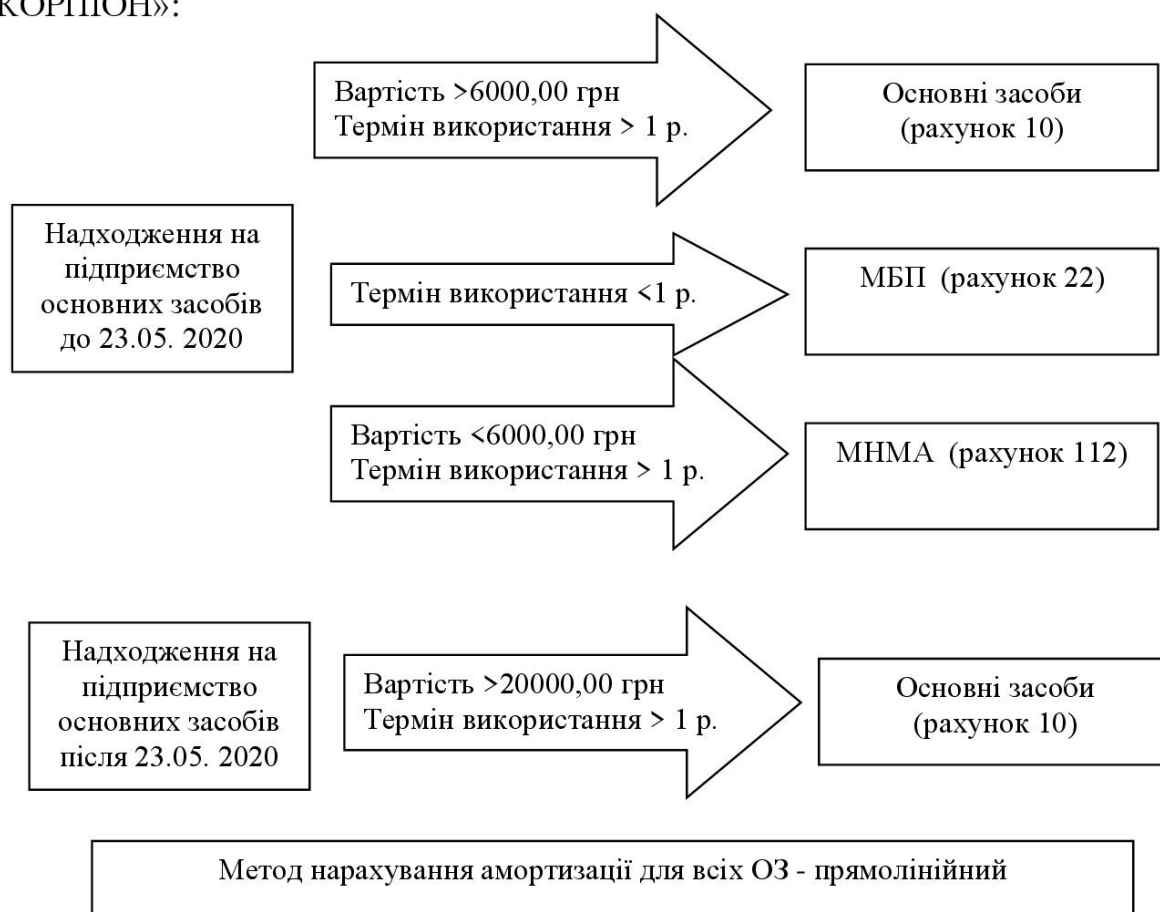


Рис.1.1. Витяг з наказу про облікову політику СФГ «СКОРПІОН»

1.3 Особливості та порядок створення фермерського господарства

Однією з форм ведення сільськогосподарської діяльності є фермерське господарство, що являє собою виробництво сільськогосподарської продукції, її переробку і реалізацію з метою отримання прибутку. Як відомо, будь-яка діяльність з метою отримання прибутку вимагає належної організації та державної реєстрації підприємства.

Закон України «Про фермерське господарство» детально врегульований порядок створення і ведення діяльності фермерського господарства [11].

Фермерське господарство (ФГ) - підприємницька діяльність громадян, які мають бажання виробляти сільськогосподарську продукцію з метою отримання прибутку на земельних ділянках, наданих їм у власність та / або користування.

Право на створення ФГ надано всім працездатним особам, яким виповнилося 18 років. Створити ФГ може як один громадянин, так і декілька, але за умови, що вони є родичами або членами сім'ї.

Перед тим як відкрити селянське господарство його засновникам варто вирішити кілька ключових завдань:

1. Визначитися з юридичною формою ФГ.

ФГ - юридична особа. Діє підприємство на підставі статуту. Членами ФГ є родичі і члени сім'ї в розумінні ст. 3 Закону України «Про фермерське господарство».

ФГ - без створення юридичної особи (сімейне фермерське господарство). До членів такого підприємства відносяться фізична особа підприємець та члени її сім'ї. Діяльність такого підприємства регулюється договором (декларацією) між ФОП та членами його сім'ї.

Сімейне ФГ - юридична особа. Членами такого ФГ є члени однієї сім'ї, і діє підприємство на підставі статуту.

2. Визначитися з членами ФГ, і зібрати збори, на яких затвердити статут і призначити голову.

3. Оформлення земельної ділянки для початку діяльності.

4. Державна реєстрація ФГ.

Далі розглянемо більш детально ці пункти і як створити фермерське господарство з нуля.

За своєю суттю голова ФГ - це директор. Він виступає від імені ФГ, укладає договори тощо. Головою може бути як засновник ФГ, так і інша особа (головне щоб ця «особа» була зазначена в статуті (ст. 4 Закону України «Про фермерське господарство»)).

Головою сімейного ФГ без статусу юридичної особи може бути член сім'ї, зареєстрований як ФОП. Це визначається в договорі про створення сімейного ФГ.

Без землі будь-яке фермерське господарство не може вести свою діяльність. Земля під фермерство повинна бути належним чином оформлена, щоб уникнути рейдерського захоплення і інших протизаконних дій.

Реалізація громадянином права на створення ФГ безпосередньо пов'язана з передачею такої фізичній особі земельної ділянки для ведення фермерського господарства.

До складу земель фермерських господарств входять (Рис.1.2):

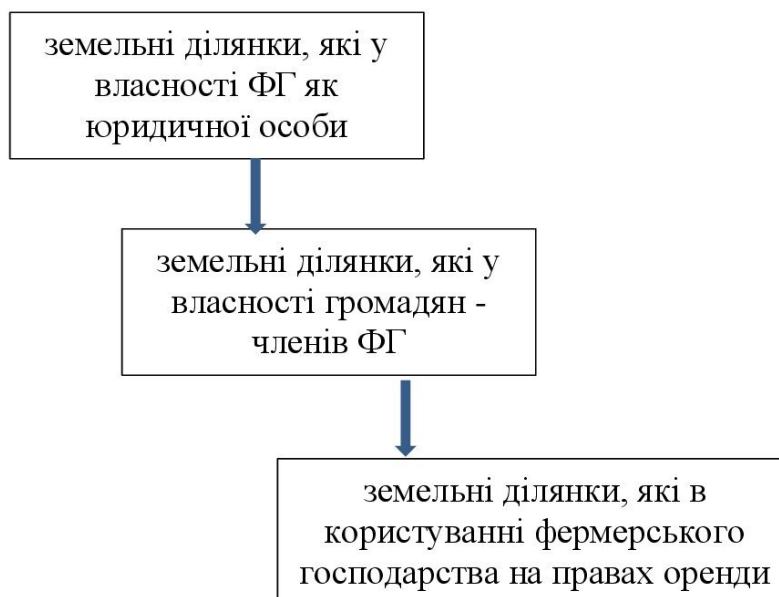


Рис. 1.2. Склад земель фермерських господарств

З огляду на перелік земельних ділянок, які можуть бути у власності ФГ (ч.1 ст.12 «Про фермерське господарство»), то до складу земель фермерського господарства можуть входити ділянки, які представлені на Рис.1.3.

Державна реєстрація юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців визначена Законом України «Про державну реєстрацію юридичних осіб, фізичних осіб-підприємців та громадських формувань» [12].

Для реєстрації (за місцем проживання засновника або за місцем знаходження земельної ділянки) потрібно подати такі документи:

- заяву на проведення реєстрації юридичної особи;
- протокол загальних або установчих зборів;
- 2 примірники статуту або установчого договору;

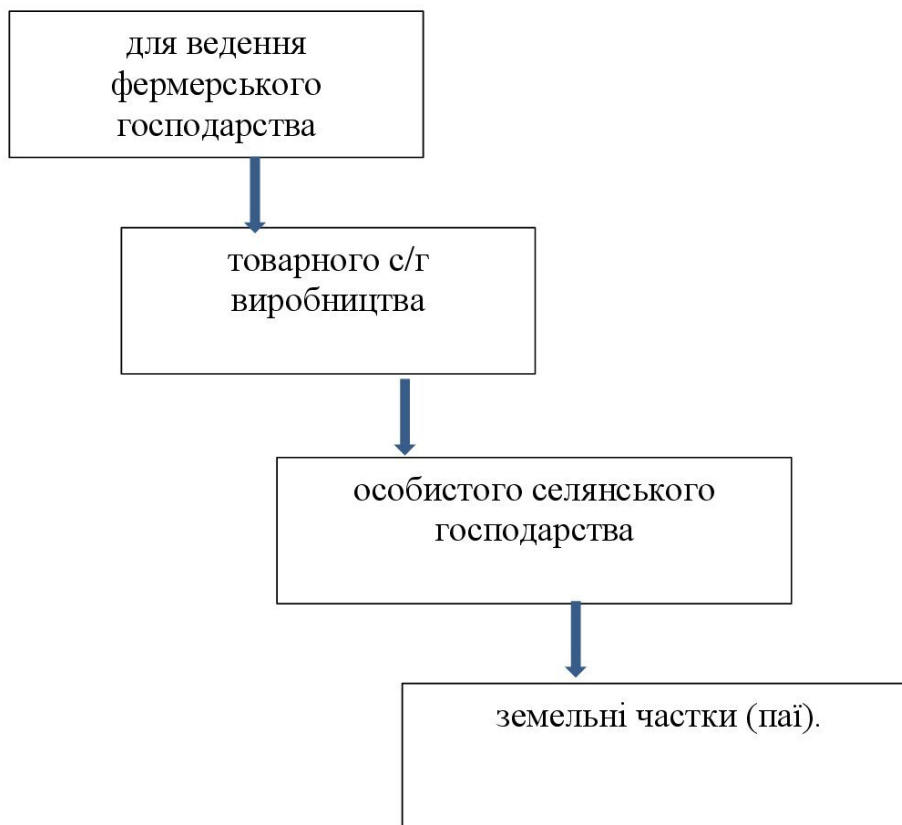


Рис. 1.3. Ділянки земель фермерського господарства

- документ, що підтверджує внесення реєстраційного збору;
- правовстановлюючі документи на землю (державний акт на право приватної власності, державний акт на право постійного користування землею або копія договору оренди).

Державна реєстрація здійснюється протягом не більше 5 робочих днів, підприємство вноситься до реєстру, видається свідоцтво про державну реєстрацію фермерського господарства.

1.4 Загальна характеристика та стратегія діяльності господарства СФГ «СКОРПІОН»

СФГ «СКОРПІОН» - сільськогосподарське підприємство, здійснюючи свою діяльність в сфері вирощування зернових культур (крім рису), бобових культур і насіння олійних культур. Свою діяльність розпочало з 1999 року. За цей час підприємство напрацювало тісні партнерські відносини з крупними торговими підприємствами України, такими як ТОВ «АТБ – маркет» м. Дніпро, Запоріжжя, ТОВ «Фоззі – Фуд» та ТОВ «ЕКО» м. Запоріжжя й інші.

Фермерське господарство «СКОРПІОН» створене і діє у відповідності до Конституції України [13], Земельного кодексу України [14], Законів України «Про пріоритетність соціального розвитку села та агропромислового комплексу в народному господарстві» [15], «Про фермерське господарство» [16] та інших нормативно – правових актів України.

Головною метою діяльності господарства є отримання прибутку шляхом виробництва сільськогосподарської продукції, її переробки та здійснення інших видів діяльності.

Види діяльності фермерського господарства «СКОРПІОН» представлені на Рис. 1.5:

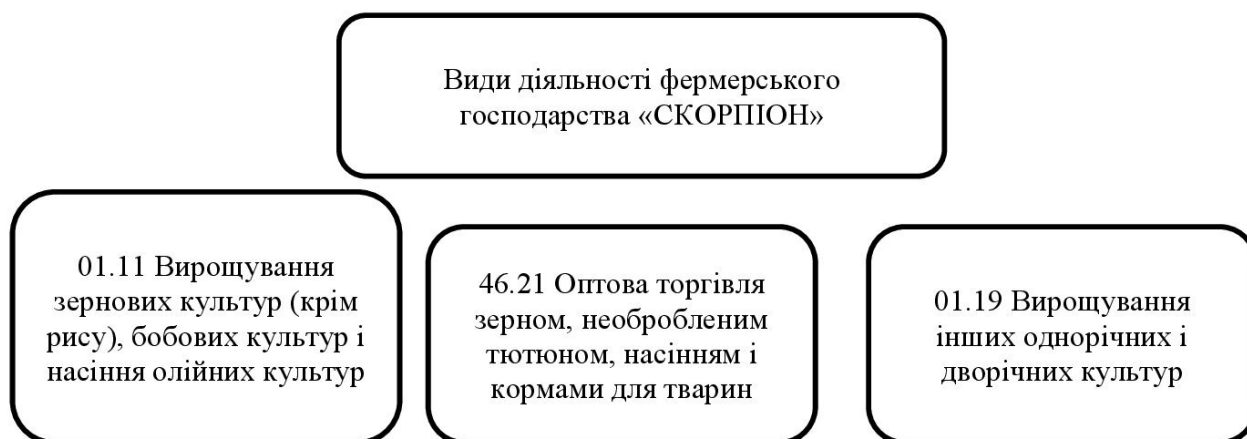


Рис. 1.5. Види діяльності СФГ «СКОРПІОН»

Продаж сільськогосподарської продукції здійснює безпосередньо або опосередковано, оптом або у роздріб залежно від ринкового попиту та прибутковості таких видів діяльності.

Голова господарства Водяницький Руслан Іванович представляє СФГ «СКОРПІОН» перед органами державної влади, підприємствами, установами, організаціями та окремими громадянами чи їх об'єднаннями.

Керівник укладає від імені фермерського господарства «СКОРПІОН» угоди та вчиняє інші юридично значимі дії відповідно до законодавства України і може письмово доручати виконання своїх обов'язків одному з членів господарства або особі, яка працює за контрактом.

Відповідальність фермерського господарства «СКОРПІОН»:

1. Фермерське господарство несе відповідальність за своїми зобов'язаннями у межах майна, яке є власністю фермерського господарства.

2. Звернення стягнення на земельні ділянки, надані у власність для ведення фермерського господарства, допускається у випадках, коли у фермерського господарства відсутнє інше майно, на яке може бути звернено стягнення.

3. За порушення кредитно-розрахункової і податкової дисципліни, санітарних і ветеринарних норм, правил, вимог щодо якості продукції та інших нормативно-правових актів, що регулюють здійснення господарської діяльності, голова фермерського господарства несе відповідальність, передбачену законом.

У якості юридичної особи СФГ «СКОРПІОН» зобов'язане Рис. 1.6.

Діяльність фермерського господарства «Скорпіон» припиняється у разі:

- реорганізації господарства;
- ліквідації господарства;
- визнання господарства неплатоспроможним (банкрутом);
- якщо не залишається жодного члена господарства або спадкоємця,

який бажає продовжити діяльність господарства.

Зобов'язання СФГ «Скорпіон» у якості юридичної особи:

- забезпечувати використання землі за цільовим призначенням і здійснювати комплекс заходів щодо її охорони;
- зберігати геодезичні знаки, протиерозійні споруди, мережі зрошувальних і осушувальних систем;
- дотримувати режиму санітарних зон і територій, що особливо охороняються;
- ефективно використовувати землю згідно з проектом внутрішньогосподарського землеустрою;
- підвищувати родючість ґрунту.

Рис. 1.6. Зобов'язання СФГ «Скорпіон» у якості юридичної особи

В сучасних межах землекористування господарства, станом на 01.01.2021 р. загальна земельна площа складає 331,68 га земельної площі, з яких 311,68 га. Фермерське господарство знаходиться у Запорізькій області, Запорізький район, село Любицьке.

СФГ «Скорпіон» знаходиться в першому і другому агро кліматичному районі області. Річна сума опадів складає 380 мм. Тривалість без морозного періоду 175 днів, а вегетаційного 215 – 225 днів. Цей район дуже теплий, навіть засушливий. Суховії спостерігаються щорічно.

СФГ «Скорпіон» спеціалізується на вирощуванні сільськогосподарської продукції, а саме - зернових культур (крім рису), бобових культур і насіння олійних культур).

Дане господарство забезпечене всіма необхідними сільгоспмашинами та інвентарем для здійснення своєї діяльності.

Серед різновидів ґрунтів в господарстві переважають чорноземи з міцним гумусовим горизонтом. Однак спостерігається останнім часом на зрошуваних землях сильна засоленість ґрунтів через наявність великої кількості нерозчинних солей в поливній воді.

Підпорядкування інноваційно - виробничої діяльності потребам і вимогам ринку щодо кількості і якості реалізуємої продукції змусило господарство перейти на управління, при якому виробництво підпорядковане вимогам ринку.

Висновки до розділу 1

Дослідження теоретичних засад обліку, аналізу та аудиту операцій з основними засобами на фермерському господарстві дозволило зробити наступні висновки:

1. Відповідно до МСФЗ 16 16 «Основні засоби» основними засобами вважаються активи, які відповідають таким критеріям: матеріальність - наявність фізичної форми; сфера дії - утримуються підприємством для використання у процесі виробництва або для постачання товарів чи послуг, для здачі в оренду іншим особам або для адміністративних цілей; тривалість очікуваного строку використання - мають використовуватись більше від одного облікового періоду.

2. Строк корисного використання (експлуатації) основних засобів в бухгалтерському обліку фермерське господарство встановлює самостійно. У ПКУ для основних засобів встановлено мінімально допустимі строки амортизації.

3. До основних засобів на СФГ «СКОРПОН» належать земельні ділянки, будівлі та споруди, машини і обладнання, транспортні засоби, інструменти, прилади, інвентар, тварини. До малоцінних необоротних матеріальних активів у СФГ «СКОРПОН» належать спеціальні інструменти та пристосування, інструменти та пристосування загального користування; вимірювальні прилади; змінне обладнання, що використовується для заміни зношених частин; виробничий інвентар - робочі столи, стелажі, шафи, стільці тощо, які мають незначну вартість і термін служби яких більше одного року.

4. Згідно наказу про облікову політику СФГ «СКОРПОН» при зарахуванні на баланс основних засобів було встановлено їх мінімальну вартість – 6000,00 грн. Але з 2020 року, застосовується новий критерій до основних засобів, що вводяться в експлуатацію після 22 травня 2020 року – 20000,00 грн. Основні засоби введені в експлуатацію до 23 травня 2020 року продовжують амортизуватись у податковому обліку, навіть якщо їх залишкова балансова вартість не перевищує 20 тис. гривень.

РОЗДІЛ 2

МЕТОДИКА ТА ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ОПЕРАЦІЙ З ОСНОВНИМИ ЗАСОБАМИ НА ПРИКЛАДІ СФГ «СКОРПІОН»

2.1 Бухгалтерський облік надходження основних засобів

Шляхи надходження основних засобів на підприємство СФГ «СКОРПІОН»:

- придбання як нових, так і таких, що були в експлуатації, основних засобів за грошові кошти;
- самостійне виготовлення основних засобів;
- переведення до основних засобів з оборотних активів, товарів, готової продукції;
- отримання основних засобів безплатно від юридичної або фізичної особи;
- отримання основних засобів у результаті обміну на подібні або неподібні активи.

Шляхи надходження показані на Рис.2.1:

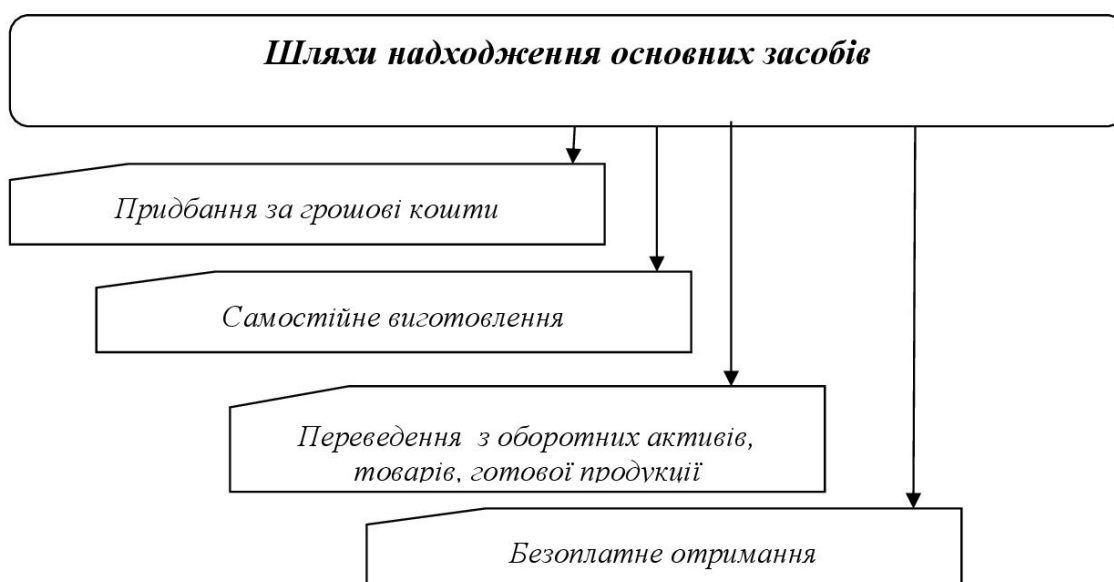


Рис. 2.1. Шляхи надходження основних засобів на СФГ

Активи - це ресурси, що контролюються підприємством у результаті минулих подій, використання яких, як очікується, приведе до отримання економічних вигід у майбутньому [9].

Подібні активи - це об'єкти, що мають однакове функціональне призначення й однакову справедливую вартість (п. 4 П(С)БО 7). Наприклад, до подібних активів можуть належати легкові автомобілі різних марок, що мають приблизно рівну ринкову вартість.

Активи, що не відповідають критеріям подібних, належать до неподібних активів.

Основні засоби зараховуються на баланс СФГ «СКОРПІОН» за первісною вартістю.

Одиницею обліку основних засобів є об'єкт [17].

Первісна вартість залежить від способу надходження основних засобів. Наведемо у таблиці 2.1 формування первісної вартості основних засобів:

Таблиця 2.1

**Формування первісної вартості основних засобів на СФГ
«СКОРПІОН»**

Спосіб надходження основних засобів	Первісна вартість активів
1	2
Придбані за грошові кошти	Первісна вартість активів складається з таких витрат:
	— суми, що виплачується постачальникам активів і підрядникам за виконання будівельно-монтажних робіт (без непрямих податків);
	— реєстраційних зборів, державного мита, інших платежів, здійснюваних у зв'язку з придбанням прав на об'єкт;
	— суми ввізного мита;

	<p>— суми непрямих податків, пов'язаних з придбанням основних засобів (якщо вони не відшкодовуються підприємству);</p> <p>— витрат на страхування ризиків доставки основних засобів;</p> <p>— витрат на транспортування, установку, монтаж, наладку основних засобів;</p> <p>— інших витрат, безпосередньо пов'язаних з доведенням основних засобів до стану, у якому вони придатні для використання із запланованою метою</p>
Самостійно виготовлені активи	<p>Первісна вартість активів включає:</p> <p>— вартість робіт, виконаних субпідрядником;</p> <p>— вартість обладнання, що підлягає монтажу;</p> <p>— прямі матеріальні витрати;</p> <p>— прямі витрати на оплату праці;</p> <p>— накладні витрати, безпосередньо пов'язані з будівництвом;</p> <p>— вартість ліцензії на будівництво;</p> <p>— оплату послуг архітекторів, юристів та ін.</p>
Безоплатно отримані основні засоби	<p>Первісна вартість активів дорівнює справедливій вартості на дату отримання з урахуванням витрат</p> <p>У міру нарахування амортизації на безоплатно отримані активи визнається дохід у розмірі суми амортизації</p>
Об'єкти, переведені з оборотних активів, товарів, готової продукції тощо	<p>Первісна вартість активів - це собівартість оборотних активів, що визначається згідно з П(С)БО 9 «Запаси» та П(С)БО 16 «Витрати»</p>

Об'єкт основних засобів отриманий в обмін на подібний об'єкт	Первісна вартість дорівнює:
	— залишковій вартості переданого об'єкта основних засобів; — справедливій вартості переданого об'єкта, якщо вона нижча від залишкової вартості (різниця включається до витрат звітного періоду). Якщо виникає необхідність у грошовій доплаті, то такі активи вважаються неподібними
Об'єкт основних засобів отриманий в обмін на неподібний об'єкт або інші активи	Первісна вартість активів дорівнює справедливій вартості переданого об'єкта плюс (мінус) сума грошових коштів, переданих (отриманих) під час обміну

Справедлива вартість - сума, за якою може бути здійснений обмін активу, або оплата зобов'язання в результаті операції між обізнаними, зацікавленими і незалежними сторонами [9].

З визначення можна зробити висновок, що справедлива вартість прирівнюється до ринкової, оцінної або договірної ціни.

Не включаються до первісної вартості витрати на сплату процентів за користування кредитом у разі придбання активів за рахунок позикового капіталу.

Первісна вартість об'єктів основних засобів, зобов'язання за якими визначені загальною сумою, знаходиться шляхом ділення цієї суми пропорційно справедливій вартості окремого об'єкта основних засобів.

Первісна вартість об'єктів, придбаних за рахунок бюджетних коштів, не включає суму непрямих податків, які зменшують цільові надходження (п. 12 Методичних рекомендацій № 561).

Для відображення основних засобів у бухгалтерському обліку Планом рахунків [18] передбачено два рахунки:

- 10 «Основні засоби»;

- 11 «Інші необоротні матеріальні активи».

Придбаваючи, споруджуючи або виготовляючи об'єкти основних фондів, підприємства здійснюють капітальні інвестиції.

Згідно з Планом рахунків та Інструкцією № 291 усі затрати, пов'язані з придбанням або створенням необоротних матеріальних активів, накопичуються на субрахунках рахунка 15 «Капітальні інвестиції»:

151 «Капітальне будівництво»;

152 «Придбання (виготовлення) основних засобів»;

153 «Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів».

Уведені в дію об'єкти зараховуються підприємством до складу основних засобів, а понесені витрати з кредиту рахунка 15 списуються в дебет рахунків 10 або 11.

Якщо будівництво об'єкта здійснювалося на принципах пайової участі, то кошти, які забудовник отримав від пайовика, відображаються таким чином:

Дебет рахунків грошових коштів, запасів - Кредит рахунка 48 «Цільове фінансування та цільові надходження».

При цьому ведеться аналітичний облік відомостей про пайовика та об'єкт будівництва.

Передача побудованого об'єкта пайовику оформляється Актом приймання-передачі та відповідними документами про право власності пайовика на об'єкт або його частину. У забудовника ця операція повинна відобразитися проведеннями:

Дебет рахунка 48 «Цільове фінансування та цільові надходження» - Кредит рахунка 15 «Капітальні інвестиції».

Зарахування на баланс власної частини побудованого об'єкта відображається таким чином:

Дебет рахунка 10 «Основні засоби» - Кредит рахунка 15 «Капітальні інвестиції».

Аналітичний облік капітальних інвестицій ведеться відповідно за видами основних засобів, інших необоротних активів, а також за окремими об'єктами капітальних вкладень (інвентарними об'єктами).

2.2. Бухгалтерський облік придбання сільськогосподарського обладнання за грошові кошти

У разі придбання об'єктів основних засобів усі витрати, пов'язані з таким придбанням, накопичуються на рахунку 15 «Капітальні інвестиції» до приведення об'єкта до стану, придатного до використання [18].

Готовий до експлуатації об'єкт зараховується на баланс підприємства за вартістю, визначеною в кредиті рахунка 15, яка і буде для цього об'єкта первісною.

Продемонструємо на прикладі, у Таблиці 2.2, як відображається в бухгалтерському обліку придбання основних засобів за грошові кошти. СФГ «СКОРПІОН» - не платник ПДВ, придбало у постачальника с/г обладнання вартістю 36000 грн. Сторонній автоперевізник надав послуги з транспортування придбаного обладнання на господарство вартістю 1000 грн. Від монтажної організації отримано роботи з установки, монтажу і налагодження обладнання на суму 5500 грн. Вартість обладнання, послуг і робіт сплачено постачальникам з поточного рахунку СФГ. Окрім того, господарство понесло власні витрати з установки і монтажу: заробітна плата з нарахуваннями ЄСВ працівників - 1500 грн., вартість використаних при установці матеріалів - 4000 грн. Обладнання введено в експлуатацію.

Таблиця 2.2

Отримання основних засобів з оплатою постачальнику їх вартості

№ з/п	Зміст операції	Д	К	Сума, грн
1	Отримано с/г обладнання	152	631	36000
2	Отримано транспортні послуги	152	631	1000

Продовж. табл.22

3	Отримано роботи з установки, монтажу і налагодження с/г обладнання	152	631	5500
4	Оплачено постачальникам вартість обладнання, послуг і робіт (36000 + 1000 + 5500)	631	311	42500
5	Відображено заробітну плату з нарахуваннями ЄСВ працівників, зайнятих установкою і монтажем	152	66,65	1500
6	Відображено вартість матеріалів, використаних при установці	152	20	4000
7	Введено с/г обладнання в експлуатацію (36 000 + 1000 + 5500 + 1500 + 4000)	104	152	48 000

Придбаний об'єкт основних засобів – сільськогосподарське обладнання, зараховується на баланс за первісною вартістю (п. 7 ПБО 7). Первісна вартість основних засобів, придбаних за плату, складається з витрат, зазначених у п. 8 ПБО 7.

2.3 Бухгалтерський облік будівництва елеватору

Первісна вартість основних засобів, створених власними силами, складається із суми витрат, безпосередньо пов'язаних з їх виготовленням. Ці витрати накопичуються в дебеті рахунка 15 «Капітальне будівництво».

По кредиту рахунка 15 відображається списання затрат у зв'язку з прийняттям об'єкта в експлуатацію. Підставою для списання цих витрат є Акт приймання-передачі, складений комісією, створеною за розпорядженням керівника підприємства.

Продемонструємо на прикладі, як відображається в бухгалтерському обліку самостійне виготовлення основних засобів.

СФГ «СКОРПОН» споруджує будівлю елеватору власними силами. При цьому були здійснені такі витрати:

- придбане будівельне обладнання на суму 72 000 грн.;
- використані власні запаси на суму 17000 грн.;

– нарахована заробітна плата працівникам, які беруть участь у будівництві - 25000 грн.;

– нараховані платежі на соціальне страхування в сумі 9000 грн.;

– нарахована амортизація машин і механізмів, що беруть участь у будівництві, на суму 12000 грн.

Відобразимо будівництво об'єкта бухгалтерськими проведеннями у таблиці 2.3:

Таблиця 2.3

Облік будівництва елеватору у СФГ «СКОРПІОН»

№ з/п	Зміст операції	Д	К	Сума, грн
1	Придбане будівельне обладнання	151	631	60 000
2	Здійснена оплата постачальнику	631	311	60000
3	Використані власні запаси на будівництво	151	201	17 000
4	Нарахована заробітна плата працівникам	151	66	25 000
5	Відображені нарахування на заробітну плату ЄСВ	151	65	9 000
6	Нарахована амортизація машин і механізмів	151	13	12 000
7	Уведена в експлуатацію будівля елеватору згідно з актом	103	151	123 000

Якщо первісна вартість виготовлених власними силами об'єктів перевищує їх справедливу вартість, то підприємство переоцінює ці об'єкти до їх справедливої вартості.

2.4 Бухгалтерський облік безоплатного отримання зернозбирального комбайну

Підприємство, коли безоплатно отримує актив, відображає його справедливу вартість по дебету рахунка 10 і кредиту субрахунка 424 «Безоплатно отримані необоротні активи». Дохід визнається у міру нарахування амортизації і відображається по кредиту субрахунка 745 «Дохід від безоплатно отриманих

активів» у кореспонденції з дебетом субрахунка 424. Ця ж сума обліковується по кредиту рахунка 13 «Знос (амортизація) необоротних активів» і дебету рахунків витрат підприємства залежно від місця використання цих об'єктів.

Продемонструємо на прикладі, як відображається в бухгалтерському обліку безоплатне отримання основних засобів.

СФГ «СКОРПОН» безоплатно отримало зернозбиральний комбайн вартістю (основний засіб) 25 000 грн., витрати на доставку власними силами (2000 грн та деревину (товари) на суму 10 000 грн.. Продемонструємо яким чином такі господарські операції будуть відображатися в бухгалтерському обліку господарства згідно до П(С)БО 7 у Таблиці 2.3:

Таблиця 2.3

Облік отримання зернозбирального комбайну у СФГ «СКОРПОН»

№ з/п	Зміст операції	Д	К	Сума, грн
Безоплатне отримання товарів				
1	Оприбутковано на баланс безоплатно тримані товари	28	718	10000
2	Списано дохід на фінансовий результат	718	791	10000
Безоплатне отримання основних засобів				
3	Оприбутковано на баланс безоплатно триманий основний засіб	152	424	25000
			66,65	2000
4	Введено основний засіб в експлуатацію	10	152	27000
5	Нараховано амортизацію основного засобу за перший місяць	92	131	354
6	Відображено дохід пропорційно нарахованій амортизації	424	745	313
7	Списано доходи і витрати на фінансовий результат	791	92	354
		745	791	313

2.5 Бухгалтерський облік продажу трактора

Вибуття основних засобів відбувається в результаті [9]:

- ліквідації;
- безоплатної передачі;
- внеску до статутного капіталу інших підприємств;
- невідповідності критеріям визнання активом.

Основні шляхи вибуття основних засобів з підприємства показані на Рис. 2.2:

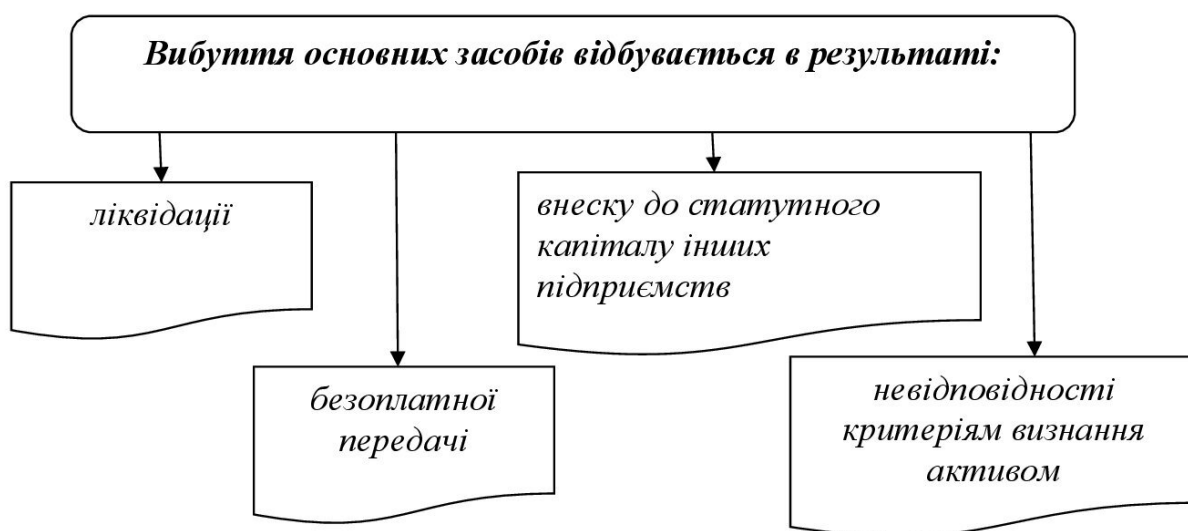


Рис. 2.2. Шляхи вибуття основних засобів з підприємства

При вибутті основних засобів комісія, створена за наказом керівника СФГ «СКОРПІОН», складає Акт на списання основних засобів, в якому вказуються такі дані: первісна вартість об'єкта, що вибуває, сума нарахованого зносу за час експлуатації, залишкова вартість, причина вибуття, витрати, пов'язані з вибуттям об'єкта, а також сума отриманого доходу. На підставі акта здійснюються відповідні записи в аналітичному і синтетичному обліку основних засобів.

Фінансовий результат від вибуття об'єктів основних засобів визначається вирахуванням з доходу від вибуття основних засобів їхньої залишкової вартості, непрямих податків і витрат, пов'язаних із вибуттям основних засобів. Відобразимо у Таблиці 2.4 операції господарства з продажу трактора:

Таблиця 2.4

Облік продажу трактора у СФГ «СКОРШОН»

№ з/п	Зміст операції	Д	К	Сума, грн
Передпродажна підготовка				
1	Нарахований знос за травень	92	131	12000
2	Переведений ОЗ до складу активів, призначених для продажу (432000-12000)	286	105	420000
3	Списаний накопичений знос ОЗ (288000+12000)	131	105	300000
Вартість продажу трактору 540000				
4	Відображена передача трактора новому власнику	377	712	540000
5	Списана собівартість переданого активу	943	286	420000
6	Отримано оплату	311	377	540000
7	Списано доходи і витрати на фінансовий результат	712	791	540000
		791	943	420000

Питання про обов'язковість 286 субрахунку може виникнути, коли основний засіб продається непередбачувано або ж у тому самому місяці, в якому й прийнято рішення про його продаж. Однак, чинні правила бухгалтерського обліку не передбачають іншого способу відображення продажу, ніж через 286 субрахунок. Про це свідчить наступне:

- П(С)БО 7 не зазначає продаж як спосіб вибуття основних засобів (тільки безоплатна передача або невідповідність критеріям визнання активом) (п. 33 П(С)БО 7);

- Методичні рекомендації з обліку основних засобів (наказ Міністерства фінансів від 30.09.2003 р. № 561) не містять інших кореспонденцій з реалізації, крім з використанням субрахунку 286.

Отже, субрахунок 286 - єдиний шлях вибуття основних засобів [19].

Висновки до розділу 2

Дослідження методики та організації обліку операцій з основними засобами на прикладі СФГ «СКОРПІОН» дозволило зробити наступні висновки:

1. СФГ «СКОРПІОН» є юридичною особою, відповідно до ст. 9 Закону № 996-XIV, який поширюється на всіх юридичних осіб, створених відповідно до законодавства України, незалежно від їх організаційно-правових форм і форм власності, повинно робити записи у реєстрах бухгалтерського обліку шляхом подвійного запису на взаємопов'язаних рахунках бухгалтерського обліку.

2. Спрощена форма бухгалтерського обліку ведеться господарствами з середньообліковою чисельністю працюючих за звітний період до 10 осіб включно, крім членів сім'ї, і обсягом виручки за рік, що не перевищує 500 тис. грн. Бухгалтерський облік спрощеної форми ведеться в Журналі реєстрації господарських операцій. Господарські операції в Журналі відображаються з дотриманням принципу подвійного запису. Правильність записів у Журналі перевіряється шляхом співставлення підсумків операцій за звітний період, відображених у графах Журналу. Підсумки в Журналі повинні бути однаковими.

3. Майновий стан господарства фермер визначає, за потребою, на підставі даних Журналу та відомостей шляхом складання бухгалтерського балансу. Фінансовий звіт при спрощеній формі бухгалтерського обліку складається відповідно до П(С)БО 25 [20], тобто в складі Балансу та Звіту про фінансові результати. Голова господарства несе персональну відповідальність за організацію та достовірність ведення бухгалтерського обліку та складання звітності.

4. На основні засоби, що належать господарству, нараховують амортизацію на загальних підставах, згідно П(С)БО 7 «Основні засоби». Методи

амортизації затверджуються наказом (розпорядженням) по фермерському господарству. Амортизація (знос) на продуктивну худобу не нараховується. Амортизація (знос) багаторічних насаджень нараховується з початку плодоношення (по плодкових деревах - на 6-7 рік після закладки, кущових культурах - на 2-3 рік, а по інших видах насаджень, зокрема полезахисних смугах - після змикання крони дерев) [21].

РОЗДІЛ 3

АНАЛІЗ І АУДИТ ОПЕРАЦІЙ З ОСНОВНИМИ ЗАСОБАМИ У СФГ «СКОРПІОН»

3. 1 Теоретичні аспекти аудиту основних засобів

До основних засобів відносяться матеріальні активи, якими підприємство володіє з метою використання їх в процесі виробництва або постачання товарів, послуг, надання в оренду іншим особам, або для здійснення адміністративних функцій, строк корисного використання більше одного року.

У процесі експлуатації вони переносять свою вартість на собівартість продукції частинами (нарахуванням амортизації).

Основні засоби підприємств і організацій незалежно від форм власності відображаються у бухгалтерському обліку і звітності за фактичними витратами на їх придбання, перевезення, встановлення, державну реєстрацію, які становлять їх первісну вартість.

До складу основних засобів відносяться: земельні угіддя, будівлі, споруди, машини і обладнання, транспортні засоби, інструменти, виробничий і господарський інвентар, робочий та продуктивний скот, багатолітні насадження та інші основні засоби.

До основних засобів відносять також капітальні вкладення для поліпшення земель.

Основним завданням і метою аудиту основних засобів є [22]:

1) встановлення правильності документального оформлення і своєчасного відображення в обліку операцій з основними засобами, їх надходження, внутрішнє переміщення і вибуття;

2) перевірка правильності розрахунку, своєчасного відображення зносу основних засобів;

3) перевірка доцільності проведення ремонту основних засобів, контроль за витратами на капітальний ремонт, за правильністю їх відображення;

4) перевірка правильності відображення в обліку фінансових результатів від вибуття (в т.ч. ліквідації) основних засобів;

5) контроль за збереженням основних засобів;

6) перевірка правильності проведення індексації основних засобів;

7) підтвердження законності і правильності відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій з основними засобами;

8) встановлення своєчасності і правильності списання недоамортизованої частини основних засобів на фінансові результати.

На Рис. 3.1 наведені завдання і мета аудиту основних засобів:

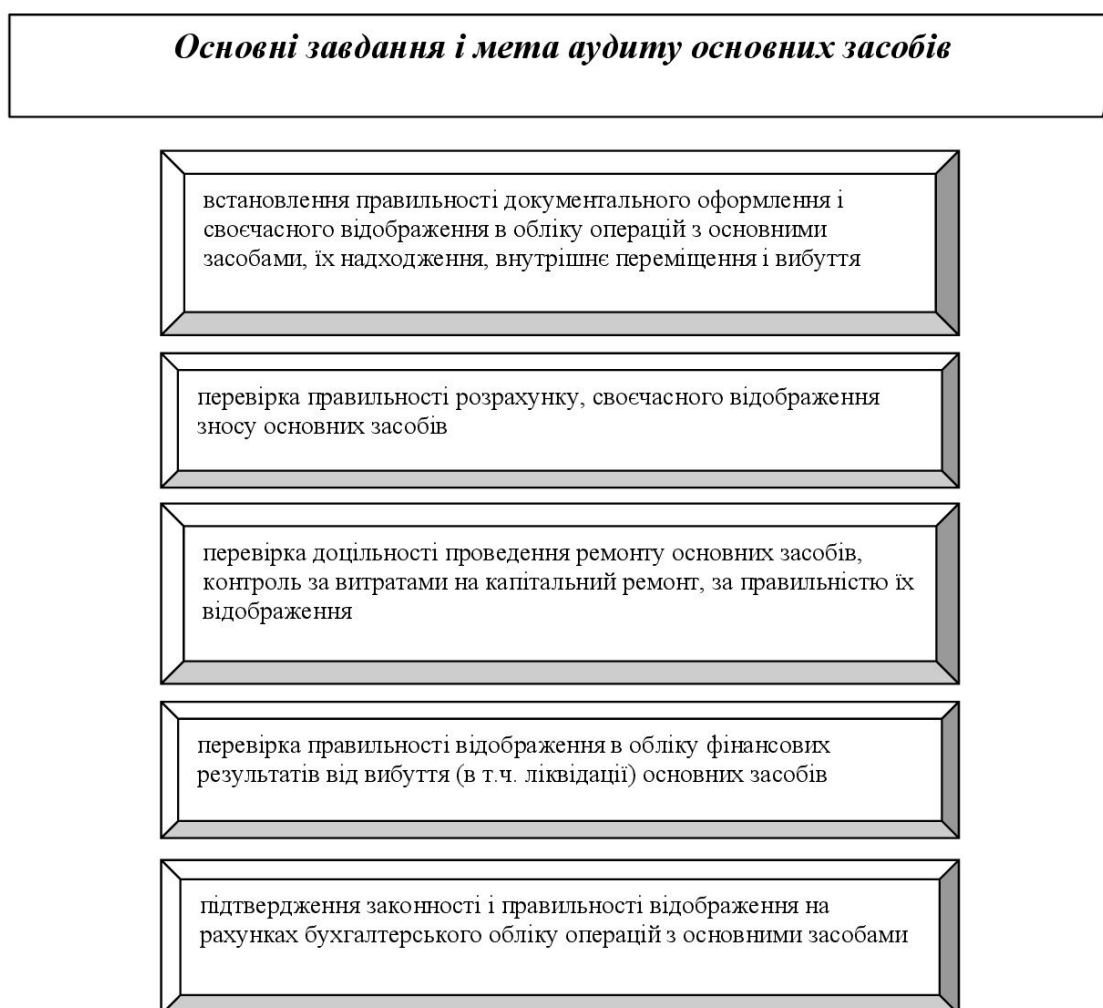


Рис. 3.1. Завдання і мета аудиту основних засобів

Джерелами інформації для аудиту основних засобів є [23]:

- Баланс (форма № 1-м);
- Звіт про фінансові результати (форма № 2-м);

- Відомостей обліку: основних засобів, тварин та птиці, багаторічних насаджень, витрат незавершеного виробництва за видами діяльності, розрахунків;

- Первинні документи з обліку основних засобів: інвентарні картки, акти приймання-передачі, введення в експлуатацію, ліквідації, відомості індексації балансової вартості основних засобів.

При перевірці операцій по обліку основних засобів аудиторам на основі первинних даних і даних аналітичного і синтетичного обліку основних засобів звертається увага на наступні основні питання:

- своєчасність і правильність документального оформлення і відображення в облікових регістрах надходження, переміщення і вибуття основних засобів;

- правильність розрахунку амортизаційних сум і віднесення їх на собівартість продукції, а також відображення її на рахунках синтетичного обліку;

- своєчасність і правильність списання недоамортизованої частини основних засобів на фінансові результати підприємства;

- правильність і своєчасність нарахування орендної плати за основні засоби і віднесення на собівартість продукції;

- правильність віднесення до основних засобів тих, що знаходяться на балансі підприємства;

- правомірність списання витрат на проведення ремонту основних засобів;

- своєчасність і правильність проведення інвентаризації і відображення результатів на рахунках;

- достовірність індексації вартості основних засобів і віднесення сум на рахунки бухгалтерського обліку;

– правомірність реалізації основних засобів, а також їх оцінка при реалізації як підприємством, так і приватною особою.

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

3.2 Нормативно-правове регулювання аудиту основних засобів на підприємстві

Аудит як форма інтелектуальної діяльності має деякі особливості організації та методики проведення. Міжнародні асоціації бухгалтерів та аудиторів узагальнили досвід організації та методики обліку й аудиту в країнах з різними формами власності та господарювання у вигляді міжнародних стандартів аудиту (ISA), які у визначеній мірі можуть виконувати функції стандартів з обліку та аудиту.

Стандарти аудиту - це загальні керуючі матеріали для допомоги аудиторам у виконанні їхніх обов'язків з аудиту. В них наведено професійні вимоги до якості (компетентність, незалежність, об'єктивність) аудитора та аудиторських висновків і доказів. Метою складання стандартів аудиту є встановлення загальних правил аудиторської діяльності з організації та методики проведення. В практиці аудиторської діяльності в Україні необхідно користуватися міжнародними та національними стандартами, нормативними документами з організації та методології бухгалтерського обліку та фінансово-господарського контролю, що використовуються у вітчизняній практиці.

До основних принципів норм аудиту належать:

- цілісність, об'єктивність та незалежність, конфіденційність, знання та компетентність;

- правила використання результатів роботи інших аудиторів;
- документальне оформлення, планування, отримання доказів аудитором;
- перевірка систем внутрішнього контролю та обліку;
- аналіз висновків аудитора та складання ним звіту.

Аудиторська палата України з метою регламентування правил та порядку проведення аудиту і виконання аудиторських послуг розробляє стандарти внутрішнього аудиту. Вони базуються на законодавстві України про аудиторську діяльність та міжнародних нормах аудиту, а також професійній термінології, прийнятій у світовій практиці [24].

Правові та організаційні основи аудиторської діяльності в Україні регламентуються законодавством, а також нормативними актами про сертифікацію спеціалістів з аудиту та ліцензування їхньої діяльності.

Проводячи аудит основних засобів необхідно користуватися наступними основними нормативними документами, діючими в Україні, і які повинні застосовувати на всіх підприємствах при організації бухгалтерського обліку:

1. Закон України «Про бухгалтерський облік и фінансову звітність» № 996-XIV від 16.07.99 [25] - визначаються загальні принципи ведення бухгалтерського обліку.

2. План рахунків бухгалтерського обліку підприємств, організацій і закладів, затверджений наказом Міністерства фінансів України № 291 від 30.11.99 [21].

3. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджений наказом Міністерства фінансів України № 73 від 07.02.2013 [9].

4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», затверджений наказом Міністерства фінансів України № 92 від 27.02.2000 [7].

5. Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 02.09.2014 № 879 [26].

6. Положення про документальне забезпечення записів в бухгалтерському обліку, затверджене наказом міністерства фінансів України № 88 від 24.05.95 [27].

7. Порядок визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей, затверджена постановою Кабінету Міністрів України № 116 від 22.01.96 [28].

Правові і організаційні основи аудиторської діяльності в Україні регламентуються законодавством, а також нормативними актами про сертифікацію фахівців з аудиту і ліцензування їхньої діяльності. Норми аудиту передбачають основні принципи виконання аудиторських робіт, але не є методиками чи інструкціями до застосування методичних прийомів та притаманних їм процедур аудиту.

Застосування міжнародних і національних стандартів аудиту (стандартів) сприяє поліпшенню якості контролю та активізації діяльності суб'єктів підприємства та достовірності відображення її в бухгалтерському обліку і звітності.

3.3 Аудит складових облікової політики підприємства СФГ «СКОРПІОН» в частині основних засобів

Найперше, що підлягає перевірці при аудиті основних засобів на СФГ «СКОРПІОН» - це облікова політика підприємства. Тому що, перед тим як перевіряти як здійснюється облік треба перевірити як цей облік на підприємстві організований. В обліковій політиці у відповідності з П(С)БУ «Основні засоби» [9] повинно бути вказано методи оцінки основних засобів, їх класифікація на підприємстві, методи амортизації, ознаки включення об'єктів до складу основних засобів та інше.

Аудитор повинен перевірити відповідність облікової політики чинному законодавству та бухгалтерським вимогам у відношенні основних

засобів. Аудитор перевіряє, наскільки доцільно застосовувати ту чи іншу форму організації бухгалтерського обліку, чи відповідає вона конкретним умовам роботи підприємства. Перевірці підлягає також стан синтетичного обліку і його зв'язки з даними аналітичного обліку.

Бухгалтерський облік основних засобів організується у відповідності з типовими класифікаціями основних засобів. Ці типові класифікації призначені для встановлення єдиного їх групування в обліку. У відповідності до існуючої системи обліку в Україні діє наступний порядок класифікації:

- 1) за галузевою ознакою;
- 2) за характером участі в процесі виробництва — виробничі і невиробничі;
- 3) за видами - земельні ділянки, будівлі і споруди, транспортні засоби, машини і обладнання, продуктивний і робочий скот, багаторічні насадження та ін.
- 4) по належності - власні та орендовані;
- 5) за ознакою використання - ті, що знаходяться в експлуатації, на реконструкції, в запасі, на консервації;

Основні засоби в бухгалтерському обліку обліковуються по первісній вартості, яка визначається на основі таких фактичних витрат:

- сум, сплачених у відповідності з договором;
- сум, сплачених організаціям за здійснення робіт по договорам, за інформаційні та консультативні послуги;
- сплачення податків, мита, реєстраційних зборів, державного мита та інших платежів, пов'язаних з придбанням основних засобів;
- витрат на страхування ризиків, пов'язаних з доставкою;
- витрат на установку, монтаж, налагодження основних засобів.

Історично для обліку основних засобів завжди використовувались три види оцінки:

- 1) первісна вартість - використовується в обліку на протязі всього строку служби об'єкта на даному господарстві;

- 2) переоцінена вартість - переоцінена первісна вартість;
- 3) залишкова вартість - первісна вартість за мінусом зносу;

Безкоштовно отриманні основні засоби оцінюються за справедливою вартістю на дату отримання.

Первісна вартість основних засобів отриманих в обмін на придбаний об'єкт, прирівнюється до залишкової вартості переданого об'єкта основних засобів.

Справедлива вартість - це сума, по якій можуть бути здійснені обмін активу або оплата обов'язків в результаті операцій між зацікавленими та незалежними сторонами.

Різниця між справедливою і залишковою вартістю переданого об'єкта включається до складу витрат звітного періоду.

Первісна вартість основних засобів збільшується на суму витрат, пов'язаних з покращенням об'єкта (модернізація, реконструкція, та ін.), які приводять до збільшення майбутніх економічних вигод.

Аналітичний облік ведеться по кожному інвентарному об'єкту. Окремим інвентарним об'єктом є завершений механізм з усіма приладами і пристроями, який призначений для виконання визначених самостійних функцій.

В обліковій політиці повинен бути вказаний конкретний метод амортизації для конкретного виду основних засобів. Ним може бути один з методів:

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

3.4. Внутрішній контроль та зони ризику

У відповідності з вимогами аудитор повинен мати достатню уяву про структуру внутрішнього контролю клієнта перед складанням плану аудиторської перевірки. Достатня уява про структуру контролю дозволяє аудитору визначити типи можливих відхилень, степені ризику і розробити методикку проведення перевірки для їх виявлення [29].

Аудитор отримує уяву про клієнта, визначаючи особливості заходів і процедур стосовно до кожного елементу структури контролю, і, виясняючи, чи працюють вони в дійсності, тобто чи використовуються вони на підприємстві. Уява про структуру контролю, необхідного при складанні плану проведення аудиторської перевірки (тобто для встановлення і прийняття відповідних дій при визначенні можливості відхилення матеріалів) формується на основі раніше накопиченого на підприємстві досвіду використання результатів аудиторської перевірки за минулий рік, на основі анкетування персоналу фірми-клієнта, спостереження за виконанням персоналом своїх обов'язків і аналізу підготовленого напередодні клієнтом опису заходів і процедур, а також іншої документації. Для отримання свідчення про правильне використання заходів і процедур аудитор аналізує записи, документи, звіти.

Одним з етапів процесу планування - оцінка системи внутрішнього контролю, основна мета якої - створення основи для планування аудиторської перевірки, а також визначення виду, часу проведення, об'єму аудиторських процедур, які знаходять своє відображення в аудиторській програмі. Тому характер і якість перевірки багато в чому будуть залежати від того, наскільки грамотно та достовірно аудитор вивчить систему внутрішнього контролю.

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

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

Аудиторський ризик - це ризик того, що аудитор може висловити неадекватну думку у тих випадках, коли в документах бухгалтерської звітності існують суттєві перекручення, інакше кажучи, за невірно підготовленою звітністю буде представлено аудиторський висновок без зауважень. Тому аудитор повинен проаналізувати степінь ризику перед проведенням перевірки.

Для того щоб запобігти аудиторському ризику або зробити його мінімальним, аудитор має визначити оптимальний обсяг інформації для дослідження, щоб він міг взяти на себе професійну відповідальність. При цьому вартість доказів (свідоцтв) має бути мінімальною.

Аудиторський ризик пов'язаний з внутрішньогосподарським ризиком. Щоб оцінити на початку ризик аудитор має вивчити фактори, які створюють ризик, а саме: характер бізнесу клієнту, чесність адміністрації, результати попереднього аудиту, первинний і вторинний аудит, професіоналізм бухгалтерських кадрів, вірогідність привласнення коштів, достовірність сальдо на рахунках бухгалтерського обліку. Аудитор повинен оцінити перелічені фактори і вирішити, який із них найбільш важливий для наступного врахування при визначенні аудиторського ризику.

Для основних засобів це, наприклад, такі питання: чи проводиться періодична інвентаризація рухомих основних засобів, чи дотримуються метод нарахування амортизації та параметри основних засобів, проведена чи ні класифікація основних засобів, чи списані з балансу залишкова вартість основних засобів проданих (ліквідованих) та ін.

Після завершення аналізу ризику та перевірки системи внутрішнього контролю аудитори, основуючись на попередніх даних про економічного суб'єкта та результатах проведених аналітичних процедур, можуть

приступити до розробки загального плану і програми аудиторської перевірки. Створений безпосередньо перед проведенням перевірки план визначає послідовність дій аудитора, тобто в яких напрямках і з якою інтенсивністю буде проводитися перевірка. Для кращого огляду і раціональної постановки задач можуть використовуватися графіки, діаграми і комп'ютерні системи.

3.5 Зміст програми аудиторської перевірки

Аудиторська перевірка повинна відповідати деяким вимогам і складатися з визначених етапів. Умовно можна виділити три етапи [33]:

- 1) планування;
- 2) збір аудиторських доказів;
- 3) завершення аудиту.

На першому етапі аудитор:

– насамперед знайомиться з клієнтом (це означає розуміння діяльності клієнта, знайомство з системами бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю);

– оформлює свої відносини з клієнтом контрактом та (або) листом - зобов'язанням;

– розраховує рівень суттєвості майбутньої перевірки;

– вивчає та оцінює системи бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю організації клієнта;

– оцінює аудиторські ризики;

– готує загальний план та програму аудиту.

Програма аудиту операцій з основними засобами включає такий перелік питань, які необхідно перевірити, і процедур:

Таблиця 3.1

Програма аудиту операцій з основними засобами

	Перелік питань	Процедури
1	2	3
1	Чи назначені матеріально-відповідальні особи за збереження основних засобів?	перевірка документів
2	Чи укладені договори про матеріальну відповідальність з особами, які відповідають за збереження основних засобів?	перевірка документів
3	Оснащені чи ні приміщення пожежно-охоронною сигналізацією?	перевірка документів, усне опитування персоналу
4	Чи організований порядок вивозу матеріальних засобів з території організації?	перевірка документів, усне опитування персоналу
5	Чи проводилася інвентаризація основних засобів, як оформлені її результати?	перевірка документів
6	Правильність віднесення предметів до основних засобів	перевірка документів
7	Правильність нарахування амортизації по основним засобам, в тому числі прискореної	перевірка документів та арифметичні розрахунки
8	Правильність проведення переоцінки основних засобів і оформлення її результатів	перевірка документів
9	Правильність розділення основних засобів по призначенню (виробничі, невиробничі)	перевірка документів, усне опитування персоналу, інвентаризація
10	Правильність оцінки основних засобів	перевірка документів і дотримання правил обліку

11	Правильність оформлення первинних документів, по надходженню та вибутті основних засобів	перевірка документів і дотримання правил обліку
12	Правильність нарахування ПДВ при безкоштовній передачі основних засобів	перевірка документів
13	Правильність нарахування податку на прибуток при реалізації основних засобів	перевірка документів
14	Чи застосовується індекс інфляції для цілей оподаткування прибутку при реалізації основних засобів, правильність його застосування?	перевірка документів
15	Правильність відображення в обліку операцій, пов'язаних з орендою основних засобів	перевірка документів і дотримання правил обліку
16	Правильність відображення в обліку лізингових операцій	перевірка документів і дотримання правил обліку
17	Правильність відображення в обліку витрат на ремонт основних засобів	перевірка документів і дотримання правил обліку
18	Правильність кореспонденції рахунків з обліку основних засобів	спостереження
19	Відповідність записів аналітичного та синтетичного обліку записам в формах бухгалтерської звітності по рахунку 10 "Основні засоби"	спостереження

Методика проведення аудиту основних засобів на СФГ «СКОРПІОН» включає наступні етапи перевірки.

I. Перевірка руху основних засобів:

1.1. Надходження основних засобів - перевіряється правильність відображення в обліку надходження основних засобів; правильність

бухгалтерського обліку оприбуткування їх незалежно від форми власності підприємства.

Аудитору необхідно перевірити чи створена комісія приймання основних засобів та оформлення її результатів, як оформлені договори купівлі-продажу основних засобів, протоколи договірних цін, правильність вказання первинної вартості в актах приймання-передачі основних засобів. Важливою умовою збереження основних засобів є проведення їх інвентаризації, тому в процесі контролю необхідно перевірити повноту та своєчасність її проведення, і правильність відображення результатів. Це потрібно, щоб переконатися наскільки можна довіряти результатам інвентаризації та зменшити аудиторський ризик. Аудитор має перевірити чи правильно виділено ПДВ при придбанні основних засобів. Аудитору також необхідно зосередити увагу на порядку формування первісної вартості окремих об'єктів основних засобів у випадках, коли в документах, що супроводжують купівлю, зазначено вартість не кожного об'єкта окремо, а кількох об'єктів разом. Первісну вартість придбаних об'єктів встановлюють пропорційно до справедливої вартості, виходячи з фактичних витрат на придбання.

1.2. Вибуття основних засобів - перевірка дозволу та порядку ліквідації основних засобів, а також бухгалтерських записів, які відображають ліквідацію, реалізацію, безоплатне передання основних засобів тощо незалежно від форми власності підприємства.

При перевірці ліквідації основних засобів у зв'язку із зносом або пошкодженням розглядаються акти на ліквідацію основних засобів. Слід перевірити чи затверджений відповідний акт керівником підприємства, та чи зроблена відмітка бухгалтерії про фіксацію вибуття інвентарного об'єкта в інвентарній картці.

II. Перевірка нарахування зносу(амортизації) на основні засоби — перевіряється застосування підприємством норм зносу основних засобів відповідно до чинного законодавства; порядку нарахування підприємством

зносу(амортизації) основних засобів, застосування прискорених норм амортизації; правильність відображення в обліку зносу основних засобів залежно від форм власності.

III. Перевірка проведення індексації основних засобів - перевіряється наявність проведення індексації балансової вартості основних засобів; правильність застосування коефіцієнтів індексації; використання понижуючих коефіцієнтів амортизації основних засобів; порядку відображення в обліку результатів індексації основних засобів.

Необхідно перевірити відображення у відповідних підтверджуючих документах результати переоцінки (актах переоцінки, довідках або розрахунках бухгалтерії, експертних висновках), а також в інвентарних картках обліку основних засобів.

IV. Перевірка порядку відображення ремонту основних засобів - перевірка правильності відображення в обліку витрат на ремонт основних засобів. Аудитору необхідно з'ясувати, чи включено витрати з поліпшення об'єкту, що призводять до збільшення майбутніх економічних вигод, до первісної вартості об'єкта основних засобів (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо). Інші витрати, що здійснюються для підтримання об'єкта в робочому стані, повинні бути віднесені підприємством до складу витрат. При цьому слід пам'ятати про документальне оформлення: повинен бути складений кошторис на проведення ремонтних робіт, і здійснений запис про проведений ремонт в інвентарній картці.

V. Перевірка відповідності, повноти та достовірності обліку основних засобів.

На останньому етапі аудиту основних засобів перевіряють відповідність первинних документів синтетичним регістрам обліку. Для цього звіряються дані інвентарних карток обліку основних засобів з даними, актів приймання-передачі основних засобів, акти ліквідації, дозволи на реалізацію.

При перевірці аудитор орієнтується на можливі відхилення в облікових даних, які можуть вплинути на достовірність звітних показників. До типових помилок і відхилень належать:

1) аналітичний облік основних засобів не ведеться в інвентарних картках (ОЗ-6);

2) матеріальна відповідальність організується тільки стосовно власних основних засобів;

3) оприбуткування основних засобів не по ціні їх придбання;

4) невідповідність інформації про наявність основних засобів по даним Головної книги інформації про їх залишки по даним ОЗ-6, що нерідко веде до неправильного нарахування амортизації;

5) до складу первісної вартості включені витрати по оплаті процентів за кредит;

6) при купівлі основних засобів у фізичних осіб не завжди стягується податок;

7) нарахування зносу основних засобів відбувається один раз в квартал;

8) підприємство продовжує нараховувати знос на об'єкти з закінченим строком експлуатації;

9) неправомірне прискорене нарахування зносу основних засобів;

10) при передачі основних засобів як внесок до статутного капіталу іншого підприємства сума перевищення їх договірної вартості над балансовою нерідко включається до складу витрат майбутніх періодів, а по мірі нарахування дивідендів приєднується до балансового прибутку.

6. Типова кореспонденція стосовно операцій з основними засобами.

У відповідності з Планом рахунків [18] облік основних засобів на СФГ «СКОРПІОН» ведеться на рахунку 10 «Основні засоби». На цьому рахунку здійснюється облік та узагальнення інформації про наявність, рух власних або отриманих на умовах фінансового лізингу об'єктів та орендованих майнових комплексів, які віднесені до складу основних засобів.

По дебету 10 рахунку відображається записи по надходженню основних засобів на баланс підприємства, які обліковуються по первісній вартості, витрати пов'язані з поліпшенням об'єкта.

По кредиту відображаються вибуття основних засобів внаслідок продажу, безкоштовної передачі, ліквідації, а також суми уцінки основних засобів.

Облік основних засобів ведеться в таких розрізах: надходження, амортизація, ремонт, переоцінка, а також облік орендованих основних засобів.

Ремонт основних засобів проводиться з метою ліквідації виниклих дефектів у зв'язку з їх експлуатацією. В бухгалтерському обліку ремонті діляться на поточні та капітальні. Облік витрат на ремонтні роботи, які не приводять до покращення об'єкта, є витратами даного періоду і обліковуються на рахунках класу 9.

Висновки до розділу 3

Дослідження аналізу і аудиту операцій з основними засобами у СФГ «СКОРПІОН» дозволило зробити наступні висновки:

1. Специфіка галузі виявляє значний вплив на організацію діяльності та методологію аудиту в, яка обумовлює такі особливості останнього: правовий статус аграрних підприємств; наявність в обліку об'єктів, які відсутні в інших галузях народного господарства (молодняк тварин і тварини на відгодівлі, доросла худоба, плодіві насадження, витрати та джерела фінансування, формування основного стада, багаторічних насаджень тощо); облік виробництва рослинництва, тваринництва, методику калькулювання собівартості продукції і вплив на господарські процеси біологічних циклів виробництва; пільгове оподаткування господарюючих суб'єктів; визначення і облік фінансових результатів діяльності сільськогосподарських підприємств, фермерських господарств; облік переробки сільськогосподарської продукції на умовах поставок давальницької сировини.

2. Бухгалтерський облік у СФГ як інформаційна база проведення аудиту має свої особливості. По-перше, він ведеться частково за журнально-ордерною, а частково - за меморіально-ордерною системами обліку. По-друге, використовуються специфічні реєстри обліку, первинні документи, нормативна, планова, кошторисна документація, звітні форми. Джерелами аудиту тут є: первинні документи, якими оформляються господарські операції, планова, кошторисна документація, госпрозрахункові завдання, технологічні карти, калькуляції, реєстри журнально-ордерної форми обліку.

3. Рослинництво як галузь господарства характеризується певними особливостями. Так, під час організації бухгалтерського обліку та аудиту необхідно враховувати, з одного боку, вплив природних факторів, з іншого – соціальних. Однією з таких особливостей є те, що земля в сільському господарстві – один із основних засобів виробництва, тоді як у промисловості вона є лише територією, місцем, на якому розташоване підприємство. На відміну від інших засобів, які в процесі виробництва поступово зношуються, внаслідок чого їх через певний проміжок часу необхідно замінювати новими, земля є

незмінним засобом виробництва. За умови раціонального використання вона не тільки не зношується, а навпаки, підвищує свою родючість

ВИСНОВКИ

Діяльність будь-якого суб'єкта господарювання розпочинається з формування матеріально-технічної бази, а саме «основних засобів», відсутність яких унеможливило функціонування та ведення поточної господарської діяльності підприємства. Саме обсяг акумульованих основних засобів дає підстави судити про його розмір, його можливості та перспективи розвитку. Дослідження методики та організації обліку, аналізу і аудиту операцій з основними засобами дозволило надати наступні пропозиції щодо удосконалення:

1. При переоцінці основних засобів підприємству необхідний буде окремий регістр аналітичного обліку (документ), який враховує її результати, що зумовлено змістом пунктів 19-21 ПСБО 7. Нами запропоновано використовувати форму такого документа «Відомість аналітичного обліку переоцінки основних засобів», який дасть змогу вести облік результатів переоцінки основних засобів у СФГ за кожним інвентарним об'єктом:

Відомість аналітичного обліку переоцінки
основних засобів станом на _____ 20__ р.

Найменування групи / підгрупи основних засобів _____

№ пор.	Інвентарний номер об'єкта	Найменування інвентарного об'єкта і його місцезнаходження	Рік виготовлення спорудження	Рік введення в експлуатацію, модернізацію, рік реконструкції (модернізації)	Тип або марка	Коротка характеристика об'єкта	Кількість	Первісна вартість об'єкта, грн.	Індекс переоцінки	Переоцінена вартість	Результати переоцінки, грн.		Знос	
											дооцінка (+)	оцінка (-)	%	у грошовому вираженні
1														
тощо														

2. Згідно п. 29 ПСБО 7 нарахування амортизації розпочинається з місяця, наступного за місяцем, у якому об'єкт основних засобів став придатним

для використання. Виникає неоднозначність трактування початку нарахування амортизації, якщо об'єкт не потребує монтажу. Тому СФГ пропонується встановити необхідність нарахування після місяця, в якому об'єкт основних засобів було введено в експлуатацію, що документально підтверджено.

3. Згідно із Планом рахунків та Інструкцією 291 для обліку основних засобів, які не використовуються в виробничих цілях та повинні бути реалізовані протягом року передбачено субрахунок 286 «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу». Але цей рахунок знаходиться у складі рахунку 28 «Товари», який використовується для обліку оборотних активів, а основні засоби обліковувати як запаси – є не обгрунованим. Тому, СФГ пропонується для зазначених активів використовувати субрахунок 109 «Інші основні засоби».

4. Переоцінку основних засобів проводити лише в тому разі, якщо їх справедливу вартість можна достовірно визначити.

5. При операціях обміну оцінювати об'єкт основних засобів за справедливою вартістю, а не виходити з їх поділу на подібні чи неподібні об'єкти.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Федоришина, Л. І.; Школьний, В. С. Ефективність використання основних засобів підприємства. The scientific heritage. -Budapest: Hungary, 2020.- № 46.-Р. 8.-Р. 114-128.
2. Садовська, І. Б.; Бабіч, І. І.; Нагірська, К. Є. Організація обліку і оподаткування у фермерських господарствах в контексті професійного бухгалтерського судження. Облік і фінанси, 2019, 4: 45-53.
3. Макаренко, А. П.; Шама, М. В. Аудит основних засобів на підприємстві та напрями його вдосконалення. Агросвіт, 2020, 2: 30-37.
4. Ковтун А. О. Організація обліку основних засобів. In: Домінанти соціально-економічного розвитку України в умовах інноваційного типу прогресу. Київський національний університет технологій та дизайну, 2020.
5. Хазанюк, А. М.; Галецька, Т. І. Особливості обліку основних засобів на підприємстві та шляхи його вдосконалення. Науковий блог Національний університет" Острозька національна академія", 2020, 1-7.
6. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 (МСБО 16). Основні засоби : Стандарт; IASB від 01.01.2012 // База даних «Законодавство України» / Верховна Рада України. URL: https://zakon.rada.gov.ua/go/929_014 (дата звернення: 17.11.2022)
7. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 7 "Основні засоби" : Наказ; Мінфін України від 27.04.2000 № 92 // База даних «Законодавство України» / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/z0288-00> (дата звернення: 17.11.2022)
8. Яременко Л. М. Теоретичні підходи до сутності та класифікації основних засобів. Экономический вестник университета. Сборник научных трудов ученых и аспирантов, 2015, 27-1: 144-148.
9. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» : Наказ; Мінфін України від 07.02.2013 № 73 // База даних «Законодавство України» / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/z0336-13> (дата звернення: 17.11.2022)

10. Про затвердження Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку основних засобів : Наказ; Мінфін України від 30.09.2003 № 561 // База даних «Законодавство України» / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/v0561201-03> (дата звернення: 17.11.2022)

11. Про фермерське господарство : Закон України від 19.06.2003 № 973-IV // База даних «Законодавство України» / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/973-15> (дата звернення: 17.11.2022)

12. Про державну реєстрацію юридичних осіб, фізичних осіб - підприємців та громадських формувань : Закон України від 15.05.2003 № 755-IV // База даних «Законодавство України» / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/755-15> (дата звернення: 17.11.2022)

13. Конституція України : Конституція України; Верховна Рада України від 28.06.1996 № 254к/96-ВР // База даних «Законодавство України» / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80> (дата звернення: 17.11.2022)

14. Земельний кодекс України : Кодекс України; Кодекс, Закон від 25.10.2001 № 2768-III // База даних «Законодавство України» / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/2768-14> (дата звернення: 17.11.2022)

15. Про пріоритетність соціального розвитку села та агропромислового комплексу в народному господарстві : Закон України від 17.10.1990 № 400-XII // База даних «Законодавство України» / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/400-12> (дата звернення: 17.11.2022)

16. Про фермерське господарство : Закон України від 19.06.2003 № 973-IV // База даних «Законодавство України» / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/973-15> (дата звернення: 17.11.2022)

17. Левченко О. П. Проблеми організації обліку основних засобів та шляхи їх вирішення. Молодий вчений, 2017, 1: 64-67.

18. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : Інструкція; Мінфін України від 30.11.1999 № 291 // База даних «Законодавство

України» / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/z0893-99> (дата звернення: 18.11.2022)

19. Яку форму бухгалтерського обліку мають вести селянські (фермерські) господарства? Чи обов'язково вести бухгалтерський облік за діючим Планом рахунків? : Питання-відповідь; Редакції видань від 05.05.2003 № 680 // База даних «Законодавство України» / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/p0680697-03> (дата звернення: 18.11.2022)

20. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 25 "Спрощена фінансова звітність" : Наказ; Мінфін України від 25.02.2000 № 39 // База даних «Законодавство України» / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/z0161-00> (дата звернення: 18.11.2022)

21. Про затвердження Методичних рекомендацій з організації та ведення бухгалтерського обліку в селянських (фермерських) господарствах : Наказ; Мінагрополітики України від 02.07.2001 № 189 // База даних «Законодавство України» / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/v0189555-01> (дата звернення: 18.11.2022)

22. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність : Закон України від 21.12.2017 № 2258-VIII // База даних «Законодавство України» / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/2258-19> (дата звернення: 18.11.2022)

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

24. Про затвердження Стандартів внутрішнього аудиту : Наказ; Мінфін України від 04.10.2011 № 1247 // База даних «Законодавство України» / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/z1219-11> (дата звернення: 18.11.2022)

25. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 № 996-XIV // База даних «Законодавство України» /

Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/996-14> (дата звернення: 18.11.2022)

26. Про затвердження Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань : Наказ; Мінфін України від 02.09.2014 № 879 // База даних «Законодавство України» / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/z1365-14> (дата звернення: 18.11.2022)

27. Про затвердження Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку : Наказ; Мінфін України від 24.05.1995 № 88 // База даних «Законодавство України» / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/z0168-95> (дата звернення: 18.11.2022)

28. Про затвердження Порядку визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей : Постанова Кабінету Міністрів України; Порядок від 22.01.1996 № 116 // База даних «Законодавство України» / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/116-96-%D0%BF> (дата звернення: 18.11.2022)

29. Радіонова Н. Й., Михайлюк О. В. Організація внутрішньогосподарського контролю основних засобів на підприємствах України. Міжнародний науковий журнал «Інтернаука», 2018.

30. Горай, Л. В. Аналіз ефективності використання основних засобів. Економіка, менеджмент та аудит: сучасні проблеми, перспективи та, 2020, 154.