

МІНІСТЕРСТВО НАУКИ І ОСВІТИ УКРАЇНИ
ХАРКІВСЬКІЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
імені В.Н. КАРАЗІНА

Економічний факультет
Кафедра статистики, обліку та аудиту

КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА МАГІСТРА

**«ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА ОБЛІКУ І АУДИТУ ОСНОВНИХ
ЗАСОБІВ ПІДПРИЄМСТВА»**

Виконала:

студентка 2 курсу,

спеціальності

071 Облік і оподаткування

Інна БУХАРІНОВА

Керівник : к.е.н., доц.

Інна КОСАТА

Роботу допущено до захисту перед АК рішенням кафедри статистики,
обліку та аудиту від "9 " листопада 2023 р., протокол № 4

Завідувач кафедри

статистики, обліку та аудиту

д.е.н., професор

Оксана НЕСТЕРЕНКО

Харків – 2023

ЗМІСТ

ВСТУП.....	4
РОЗДІЛ 1 ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОРГАНІЗАЦІЇ ТА МЕТОДИКИ ОБЛІКУ, АНАЛІЗУ І АУДИТУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ	7
1.1. Поняття, види оцінки та класифікація основних засобів на підприємстві ..	7
1.2. Нормативно-правове регулювання обліку та аудиту основних засобів	14
1.3. Макроекономічний аналіз основних засобів підприємств України	20
1.4. Економічна характеристика підприємства	26
РОЗДІЛ 2 ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА ОБЛІКУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ НА ПІДПРИЄМСТВІ.....	33
2.1. Організація обліку основних засобів на підприємстві	33
2.2. Облік надходження й вибуття основних засобів на підприємстві, документування операцій	38
2.3. Облік амортизації та ремонту основних засобів на підприємстві, документування операцій	46
2.4. Автоматизація обліку основних засобів на підприємстві	53
РОЗДІЛ 3 ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА АУДИТОРСЬКОЇ ПЕРЕВІРКИ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ НА ПІДПРИЄМСТВІ.....	60
3.1. Організація та планування аудиторської перевірки на підприємстві.....	60
3.2. Аудит надходження і вибуття основних засобів на підприємстві.....	69
3.3. Аудит амортизації та ремонту основних засобів на підприємстві	73
3.4. Методика економічного аналізу основних засобів на Філії «Панютинський вагоноремонтний завод» АТ «Українська залізниця»	77
3.5. Рекомендації щодо напрямків вдосконалення внутрішнього аудиту на Філії «Панютинський вагоноремонтний завод» АТ «Українська залізниця»	85
ВИСНОВКИ	87

	4
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	91
ДОДАТКИ	103

ВСТУП

Актуальність теми. За останнє десятиліття вітчизняні підприємства стикнулися з різними випробуваннями, такими як перехід на міжнародні стандарти обліку на фоні активної євроінтеграції, нестабільна політична ситуація та карантинні обмеження. Український бізнес сьогодні потребує стабільної та чіткої системи обліку. Перехід до європейських принципів управління економікою сприяє розвитку нових підходів до бухгалтерського обліку, зокрема обліку основних засобів. Це важливо, оскільки виробничо-господарська діяльність та фінансовий стан підприємств значно залежать від належного управління основними засобами.

Основні засоби - це інструменти праці, які мають ключові характеристики, такі як «багаторазова участь у виробничій чи торговельній діяльності», «збереження матеріально-речової форми», «поступове перенесення їх вартості на результат діяльності організації». Вони мають значний вплив на основну діяльність організації, оскільки їх використання може підвищити продуктивність праці, рівень механізації та автоматизації процесів, а також управління основними засобами - прямий спосіб здійснення впливу на собівартість продукції і, отже, розмір прибутку. Крім того, основні засоби можуть бути джерелом отримання додаткової вигоди, наприклад, через їх здачу в оренду або прийняття замовлень на виробництво продукції від інших організацій в разі наявності вільних ресурсів та потужностей.

Така специфіка та роль основних засобів означає, що навіть при наявності невеликої кількості основних засобів в організації, операції, пов'язані з ними, мають багато напрямків. Необхідно класифікувати та структурувати основні засоби, розраховувати амортизацію їх вартості, організовувати облік операцій з лізингу та оренди майна, проводити переоцінку вартості основних засобів, вести облік та фінансування витрат на ремонт та модернізацію, а також списання основних засобів при їх реалізації. Тому облік основних засобів є вкрай важливим для підприємств, а дослідження їх економічної природи та особливостей облікових операцій є актуальним завданням як з теоретичної, так і з практичної точок зору.

Облік основних засобів на підприємстві активно досліджується вітчизняними

та зарубіжними вченими. В рамках цього дослідження використано праці таких вчених як: О.Г. Агрес, Н.І. Верхоглядова, С.Ф. Голов, Н.Р. Домбровська, Й. С. Завадський, В. В. Зянько, А. М. Коваленко, О. І. Пацула, І. Ф. Радіонова, Н. Є. Скоробагатова, Л. К. Сук, П. Л. Сук, Т. Ю. Чайка та інші вітчизняні вчені і економісти.

Предмет дослідження: теоретичні та практичні питання організації та методики обліку і аудиту основних засобів на Філії «Панютинський вагоноремонтний завод» АТ «Українська залізниця».

Об'єкт дослідження: процес формування системи обліку і аудиту основних засобів на Філії «Панютинський вагоноремонтний завод» АТ «Українська залізниця».

Мета дослідження: розгляд основних питань відносно стану вітчизняного обліку основних засобів в сучасному бізнес середовищі.

Завдання дослідження. Для досягнення поставленої мети необхідно вирішити ряд теоретичних та практичних завдань:

- дослідити основні підходи щодо тлумачення економічної сутності основних засобів, їх класифікацію та оцінку;
- оцінити рівень та якості нормативно-правового регулювання національного законодавства щодо обліку та контролю основних засобів в сучасних умовах трансформації національного законодавства;
- провести макроекономічний аналіз використання основних засобів на підприємствах України;
- провести розрахунок необхідних показників та надати економічну характеристику Філії «ПВРЗ»;
- розглянути організацію обліку основних засобів на Філії «ПВРЗ»;
- розкрити організацію обліку та документування операцій з надходження та вибуття основних засобів на Філії «ПВРЗ»;
- дослідити організаційний процес обліку амортизації та ремонту основних засобів Філії «ПВРЗ»;
- оцінити рівень впровадження інформаційних технологій в облік основних засобів на Філії «ПВРЗ»;
- описати особливості проведення аудиту основних засобів;

- розглянути послідовність та організацію етапів аудиту основних засобів на підприємстві;
- запропонувати методику економічного аналізу основних засобів на Філії «ПВРЗ»;
- надати рекомендації щодо удосконалення внутрішнього аудиту на Філії «ПВРЗ».

Методи дослідження. Дослідження було здійснене шляхом використання економічного аналізу та вивчення економічних процесів з використанням наступних підходів: синтез, індукція, дедукція, зіставлення, спостереження, узагальнення, порівняння, нормативно розрахунковий метод, групування.

Практичне значення. Дипломна робота має практичне значення для підприємства, оскільки результати цієї роботи можна використовувати при формуванні облікової політики, проведення оцінки фінансово-економічного стану підприємства, прийнятті управлінських рішень, розробці алгоритму перевірки основних засобів та вирішенні питань щодо їх нормативно-правового регулювання.

Апробація результатів дослідження. Результати досліджень було оприлюднено на Всеукраїнської науково-практичної інтернет-конференції студентів, аспірантів та молодих учених- «Сучасні проблеми соціально- економічного розвитку та шляхи їх подолання», з публікацією тез доповіді: «Порівняння обліку основних засобів за національними та міжнародними стандартами» (Харків, 23-24 квітня 2021 р.); на III Міжнародній спеціалізованій науковій конференції «Розвиток наукової думки постіндустріального суспільства: сучасний дискурс», з публікацією тез доповіді: «Роль та значення основних засобів у фінансовому «здоров'ї» підприємства» (Львів, 28 квітня 2023 р.); на VIII Всеукраїнській науково-практичній студентській конференції, з публікацією тез доповіді: «Сучасні тенденції автоматизації обліку основних засобів» (Київ, 11 травня 2023 р.), та у фаховому журналі з економіки «Актуальні питання у сучасній науці», з публікацією статті: «Особливості організації обліку основних засобів в умовах військового стану» (Київ, 15 листопада 2023 р.).

Структура роботи. Дипломна робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел та 30 додатків.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОРГАНІЗАЦІЇ ТА МЕТОДИКИ ОБЛІКУ, АНАЛІЗУ І АУДИТУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ

1.1. Поняття, види оцінки та класифікація основних засобів на підприємстві

Успішність компанії і її конкурентоспроможність в значній мірі залежать від того, які засоби праці використовуються, в якому стані вони знаходяться та наскільки вони відповідають сучасним технологічним вимогам. Основні засоби є складовою частиною всіх засобів виробництва і є засобами праці, які людина використовує для впливу на предмет праці з метою його перетворення. Відмінність між засобами праці та предметами праці полягає в тому, що перші беруть участь у виробничому процесі багаторазово, зберігаючи свою натуральну і речову форму, поступово зношуючись та переносячи свою вартість на кінцевий продукт.

Економічну сутність основних засобів можливо розкрити за допомогою критичного аналізу підходів до визначення терміну «основні засоби», які наводяться вченими та науковцями. Важливо відзначити, що в науковій літературі та на практиці економісти використовують різні терміни для опису основних засобів. Крім терміну «основні засоби», також використовуються поняття «основний капітал» і «основні фонди». Останній термін, зокрема, був широко використовуваний в період СРСР.

На думку вітчизняних науковців В. Б. Мішури та А. Є. Спіцина, які досліджували еволюцію та економічний зміст основних засобів, термін «основний капітал» вперше був пригаданий шотландським економістом Адамом Смітом. Під основним капіталом він пропонував розуміти ту частину капіталу, яка спрямовувалася на покращення землі, придбання необхідних машин та предметів, з метою отримання прибутку [52].

Основоположник марксизму Карл Маркс основний капітал розглядав як ту частину капіталу, яка в повній мірі приймає участь у процесі виробництва та переносить свою вартість на вироблену продукцію окремими частинами в міру того,

як відбувається зношення використовуваних засобів праці [24]

Автор неокласичного синтезу Пол Самуельсон також використовував термін «основний капітал» замість менш поширеного на той час виразу «основні засоби», під яким розумів певні блага, що мають тривалий термін використання та приймають участь в якості ресурсів в майбутньому виробництві, одночасно будучи ресурсом і продуктом, і на яке поширюється право власності [83].

Термін «основні фонди» використовується переважно для фінансового аналізу, тоді як термін «основні засоби» більш поширений в контексті бухгалтерського обліку. Деякі групи вчених-економістів розглядають терміни «основні засоби» та «основні фонди» як синоніми, і використовують їх взаємозаміно. У своїх дослідженнях вони використовують термін «основні фонди», але також вказують на його еквівалентність з терміном «основні засоби» у дужках.

Для цілей бухгалтерського обліку Єндовицька Д. А. та Мокшина К. Н. пропонують використовувати поняття «основні фонди» для об'єктів які за видовими ознаками належать до основних засобів, але з різних причин не обліковуються таким чином. Отже, основні фонди можна розглядати як капіталізовані об'єкти окремого підприємства, тоді як під основними засобами варто розуміти частину таких фондів [96].

Костюнік О. В. та Наконечна А. А. переконані, що основні засоби- це сукупність матеріально-речових цінностей, а основні фонди виступають в ролі єджерел їх формування [40]. Враховуючи це, можна дійти висновку, що основні засоби заносяться до активу балансу, а основні фонди до пасиву.

У сучасній економічній науці існують два основних підходи до визначення основних засобів та їх відношення до поняття «основний капітал». З одного боку, «основний капітал» та «основні засоби» розглядаються як тотожні синоніми. З іншого боку, за другим підходом, чітко розмежовуються поняття «основний капітал» і «основні засоби» через їх неможливість бути ідентичними.

Зарубіжні країни західного напрямку використовують перший підхід, в рамках якого фахівці не вважають необхідним вирізняти основні засоби, нематеріальні активи, дохідні вкладення в матеріальні цінності та довгострокові фінансові

вкладення. Всі ці складові вважаються частинами капіталу, який вкладений в активи, і ці активи використовуються в основній діяльності організації протягом тривалого періоду, що складає не менше 12 місяців. Отже, всі згадані категорії мають спільні ознаки, включаючи передачу вартості (амортизацію) як характеристику основного капіталу, яка згадується в роботах Карла Маркса. Водночас, окреме відображення основних засобів, нематеріальних активів та інших активів у фінансовій звітності не суперечить їх економічній еквівалентності, а має на меті надати найбільш детальну інформацію внутрішнім і зовнішнім користувачам звітності.

Більшість західних країн дотримується світових стандартів фінансової звітності, які встановлюють пріоритет економічної сутності над юридичною формою. Цей принцип є актуальним і в рамках цього дослідження.

В Україні бухгалтерський облік жорстко регламентований, що впливає на спосіб мислення і сприйняття вітчизняних фахівців, які, в більшості випадків, не використовують термін «основний капітал». Тому в рамках цього дослідження не буде потреби використовувати це поняття і дотримуватися першого підходу до розуміння об'єкта дослідження.

У табл. 1.1 представлено різні визначення поняття «основні засоби», які згадуються в економічній літературі.

Таблиця 1.1 – Тракткування сутності поняття «основні засоби» в економічній літературі

Автор / джерело	Визначення
А	Б
О.Г. Агрес	Основні засоби – це засоби праці у формі матеріальних активів, які утримує підприємство з метою використання у виробничому процесі або здійсненні адміністративних чи соціально-культурних функцій, очікуваний термін корисного використання яких становить більше ніж 1 рік, не змінюючи при цьому своїх форм і розмірів, вартість яких є не меншою від законодавчо встановленого розміру та поступово переноситься в міру фізичного спрацювання та (або) морального старіння на вартість готової продукції проведенням амортизаційних відрахувань.
Н.І. Верхоглядова, В.П. Шило, С.Б. Льїна, В.І. Кисла	Основні засоби – це засоби праці, які використовуються впродовж тривалого часу, при цьому зберігаючи свою первісну фізичну форму, і переносять свою вартість на вироблений продукт частинами, протягом декількох виробничих циклів унаслідок фізичного та морального зносу.
С.М. Гречко	Основні засоби – це необоротні активи, що призначені для господарської діяльності, тобто плануються використовуватися в господарській діяльності

А	Б
Й.С. Завадський	Основні засоби – це засоби праці, що беруть участь у процесі виробництва протягом багатьох циклів, зберігаючи при цьому свою натуральну форму, і поступово, в міру зношення, переносять свою вартість на продукцію, що виробляється
А.М. Коваленко	Основні засоби – це матеріальні активи з очікуваним терміном корисного використання більш ніж один рік (або на протязі операційного циклу, якщо він більше ніж рік), які підприємство утримує в цілях: використання під час виробництва або поставки товарів, надання послуг, надання в оренду іншим особам; виконання адміністративних та соціальних функцій
О.В. Коваленко, І.В. Громова	Основні засоби – це частина засобів виробництва, які діють у процесі виробництва протягом тривалого періоду, зберігають при цьому впродовж усього періоду натурально-речовинну форму і переносять свою вартість на продукцію частинами у міру зносу у вигляді амортизаційних відрахувань
С.М. Гречко	Основні засоби – це необоротні активи, що призначені для господарської діяльності, тобто плануються використовуватися в господарській діяльності

Джерело: узагальнено автором [2, с. 178; 15, с. 12; 18, с. 24; 30, с. 289; 36, с. 192; 37, с.21]

Представлені у табл. 1.1 визначення свідчать про широкий спектр трактувань цього поняття. Кожен дослідник економічної галузі, намагається висловити свою точку зору, наголошуючи на найважливіших аспектах своєї думки.

Дослідивши різні підходи до визначення категорії «основних засобів», найбільш повне і достовірне визначення, на наш погляд, виглядає наступним чином: «Під основними засобами слід розуміти сукупність засобів праці в матеріально-речовому і вартісному вираженні, які використовуються у процесі виробництва товарів, надання послуг або виконання робіт, переносять свою вартість на готову продукцію або послуги шляхом амортизаційних відрахувань і використовуються протягом більш як одного операційного циклу».

Для забезпечення виробничої діяльності підприємства необхідно мати різноманітні види основних засобів. Хоча основні засоби є однорідними з економічної точки зору, вони відрізняються за своєю роллю, призначенням, термінами відтворення, натурально-речовими характеристиками та іншими ознаками, які потребують їх класифікації. Існують різні підходи до класифікації основних засобів. В табл. 1.2 представлено загальні ознаки, за якими проводиться класифікація.

Таблиця 1.2 – Класифікація основних засобів

Класифікаційні ознаки	Види основних засобів
За функціональним призначенням	виробничі; невиробничі
За належністю	власні; орендовані; в оперативному управлінні; безкоштовно надані; знаходяться в довірчому управлінні на підставі договірних відносин, укладених відповідно до ГК України
За інтенсивністю використання	діючі; непрацюючі (ремонт, реконструкція, модернізація); здані в оренду; запасні (законсервовані)
За галузевою ознакою	промислові; транспортні; будівельні; сільськогосподарські; торгівельні та ін.

Джерело: узагальнено автором [84]

Також основні засоби можуть відрізнятися, виходячи з терміну корисної експлуатації від 1-2 років до 20 років і навіть такі, що не мають мінімального терміну корисного використання – всього 16 категорій. Розподіл основних засобів та інших необоротних активів на 16 груп представлено у Податковому кодексі України (п. 3.3 ст. 138) для цілей амортизації та оподаткування (табл. А.1, Додаток А) [60].

У МСБО відсутнє чітке угруповання основних засобів за видами (типами), на відміну від НП(С)БО. Замість цього, приведені лише приклади окремих категорій основних засобів, які підприємство може включити до свого обліку (рис. 1.1).

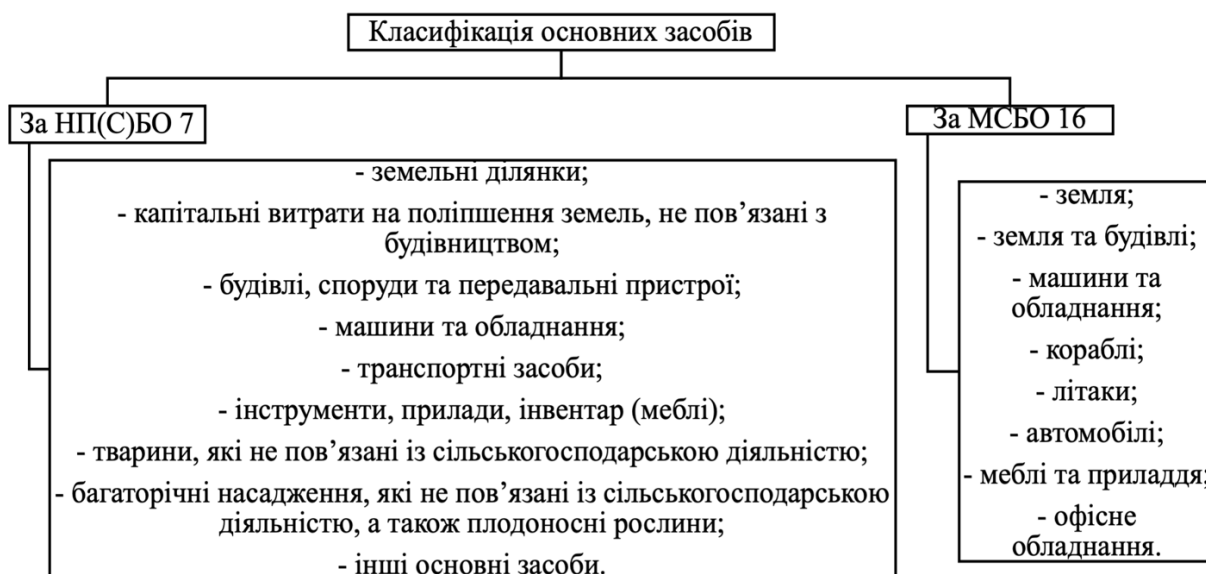


Рисунок 1.1 – Класифікація основних засобів за НП(С)БО 7 та МСБО 16

Джерело: узагальнено автором [54; 50]

Реалії сьогодення свідчать про сприяння наближенню вітчизняного обліку до міжнародних стандартів. Питання оцінки є досить актуальним напрямком вивчення українських економістів-бухгалтерів, адже існують ярко виражені відмінності національних та європейських стандартів.

У національних стандартах обліку представлено 7 видів вартості, за якими можуть бути оцінені основні засоби на різних етапах життєвого циклу, а саме: первісна, ліквідаційна, залишкова, справедлива, переоцінена, вартість, що амортизується та чиста вартість реалізації. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку виокремлює меншу кількість видів вартості, серед яких: балансова, вартість, яка визначена суб'єктом господарювання, ліквідаційна, справедлива та вартість, що амортизується. Важливо відзначити, вітчизняний облік не передбачує використання оцінки за вартістю, яка визначена суб'єктом господарювання, в той час, як МСБО 16 пропонує застосовувати таку вартість для відображення сучасної вартості грошових потоків, які можуть виникнути внаслідок використання необоротних активів або в результаті їх вибуття після закінчення терміну корисного використання.

Згідно з МСБО 16 та П(С)БО 7 початкова оцінка основних засобів, які включаються до балансу суб'єкта господарювання, здійснюється на основі їх первісної вартості, яка включає витрати на їх придбання або створення власними силами. Отже, під первісною вартістю (вартістю придбання, створення) пропонується розуміти грошову оцінку активу, яка відображає його вартість на момент придбання (без урахування непрямих податків) або створення, до врахування будь-яких відрахувань або зносу внаслідок амортизації чи іншого знецінення з часом.

Ще одним методом оцінки активів є справедлива вартість. Вона визначається як сума, за яку можна було б обміняти актив на дату оцінки між двома зацікавленими сторонами, які діють розумно та без примусу. Оцінка основних засобів за справедливою вартістю забезпечує більш об'єктивне та точне відображення стану активів підприємства, а також допомагає уникнути переоцінки або недооцінки активів.

В процесі активного використання об'єктів основних засобів їх вартість може змінюватися під впливом зовнішніх та внутрішніх чинників. Серед внутрішніх

чинників можна виокремити знос, застарілість, модернізацію та ремонт; до зовнішніх чинників відноситься технологічний прогрес, зміни на ринку, вплив інфляції та ін. В результаті чого, виникає необхідність в переоцінці об'єктів, але при цьому необхідно оцінювати всі об'єкти групи основних засобів, до яких відноситься актив.

У своїх дослідженнях Кіндзерський Ю.В., Якубовський М.М., Галиця І.О. та інші дослідники звертають увагу на проблеми оцінювання вартості основних виробничих фондів. Вони вказують на те, що чим довше об'єкт перебуває в експлуатації і чим більш інтенсивно його використовують, тим більше зростає необхідність у витратах на його підтримку у робочому стані. При досягненні певної точки, частка річних витрат, яка додається до вартості основних фондів, може перевищити суму річних амортизаційних відрахувань. Це може призвести до парадоксальної ситуації, коли вартість основних фондів зростає, але їх стан погіршується і рівень зносу збільшується. Оскільки ступінь зносу основних фондів вже перевищує 50%, витрати на ремонти «відбирають» все більше власних коштів і, в результаті, обмежують можливості підприємств у створенні резервів для розвитку та фінансування нових проектів [66, с. 245].

Козаченко В.М. та Романенко О.В. наводять приклад використання виробничих основних засобів у США та вказують, що там стратегія не передбачає очікування повного фізичного зносу. Замість цього, з метою збереження конкурентних переваг, як підприємці, так і держава орієнтуються переважно на моральний знос. Оскільки нові технології в середньому з'являються кожні 3-4 роки, цей підхід дозволяє швидше впроваджувати нові рішення та залишатися на передовій. Схожий принцип управління основними засобами дотримуються також країни Західної Європи [38].

Процес переоцінки основних засобів має свої відмінності в залежності від застосування національних або міжнародних стандартів. Зокрема, у П(С)БО 7 визначено чітку межу для проведення переоцінки, яка становить більше 10% від вартості об'єкта. Якщо різниця між залишковою та справедливою вартістю перевищує цей показник, то підприємство повинно провести переоцінку. У міжнародних стандартах не встановлена така межа для проведення переоцінки. Однак, наголошується, що суттєва різниця повинна існувати між залишковою та

справедливою вартістю, щоб вона вплинула на прийняття рішень. В залежності від обставин та масштабу різниці, підприємство може вирішити провести переоцінку.

Підприємства, які ведуть облік за міжнародними стандартами, мають можливість обирати один із двох алгоритмів переоцінки основних засобів, що відрізняється від підходу НП(С)БО 7. Перший алгоритм - це модель собівартості, він вимагає оцінювати активи за історичною вартістю, з врахуванням зменшення на суму накопиченої амортизації та збитків від знецінення. Другий алгоритм - це модель переоцінки, що передбачає періодичну переоцінку активів на підставі змін ринкових умов, та дозволяє встановлювати їх поточну ринкову вартість [101]. Вітчизняні стандарти передбачають використання лише методу переоцінки.

Отже, основні засоби є невід'ємною частиною діяльності підприємства і мають великий вплив на його функціонування. Без них і їхньої постійної модернізації підприємство не зможе виробляти прибуткову та конкурентоздатну продукцію та утримувати свою позицію на ринку. На основі аналізу підходів до визначення поняття «основні засоби» розкрито їх економічний зміст та запропоновано під основними засобами розуміти сукупність засобів праці в матеріально-речовому і вартісному вираженні, які використовуються у процесі виробництва товарів, надання послуг або виконання робіт, переносять свою вартість на готову продукцію або послуги шляхом амортизаційних відрахувань і використовуються протягом більш як одного операційного циклу. Узагальнено підходи різних економістів до питання класифікації об'єктів основних засобів, які хоча і відрізняються один від одного, але мають певні спільні ознаки, згідно з якими здійснюється класифікація основних засобів. Проаналізовано особливості процесу оцінки та переоцінки об'єктів основних засобів згідно з вітчизняними та міжнародними стандартами обліку.

1.2. Нормативно-правове регулювання обліку та аудиту основних засобів

Вітчизняні підприємства повинні дотримуватись встановлених норм та правил обліку основних засобів, що забезпечує точність та достовірність фінансової звітності. Це важливо для створення прозорості і довіри стейкхолдерів, таких як

інвестори, кредитори, державні органи та інші зацікавлені сторони.

Аудит основних засобів забезпечує незалежну перевірку облікових процедур та даних про основні засоби, що сприяє виявленню можливих помилок, недоліків та шахрайських дій. Аудиторські перевірки допомагають переконатись у дотриманні компанією встановлених норм та правил, а також ідентифікувати проблемні місця, які потребують вдосконалення.

Загальне нормативно-правове регулювання обліку та аудиту основних засобів сприяє створенню стійкої та ефективної системи управління активами підприємства. Це дозволяє знизити ризики втрати активів, покращити фінансовий контроль та забезпечити відповідність звітності міжнародним та національним стандартам.

Рівні системи нормативно-правового регулювання бухгалтерського обліку основних засобів зображені на рис. 1.2.

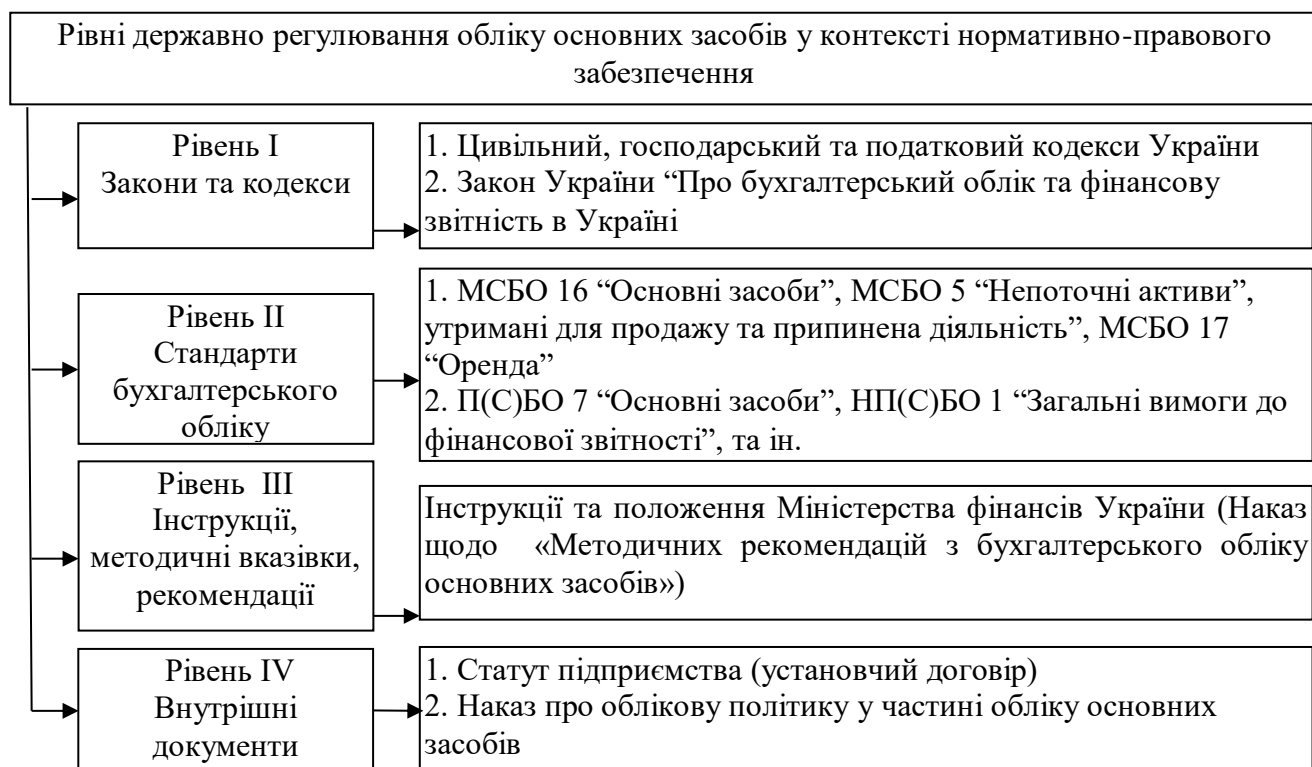


Рисунок 1.2 – Рівні державно регулювання обліку основних засобів у контексті нормативно-правового забезпечення

Джерело: узагальнено автором [60;54;50; 70; 71]

На першому рівні розташовані закони та кодекси, які встановлюють загальні принципи та правила бухгалтерського обліку в країні. Нормативні акти забезпечують правову основу для ведення обліку основних засобів.

Національні та міжнародні стандарти бухгалтерського обліку представляють другий рівень регулювання. Стандарти визначають принципи обліку, зокрема, усіх аспектів пов'язаних з основними засобами, таких як визнання, оцінка, відображення в звітах, амортизація та переоцінка.

На третьому рівні знаходяться детальніші документи, які уточнюють і пояснюють застосування стандартів та вимог бухгалтерського обліку. Такі документи можуть видаватися відповідними органами або професійними асоціаціями з метою забезпечення єдності та якості обліку основних засобів.

На останньому рівні знаходяться внутрішні документи підприємств, такі як політики, інструкції та процедури, які визначають специфічні правила та процеси обліку основних засобів в конкретному підприємстві. Документи цього рівня враховують внутрішні потреби та стратегічні цілі підприємства.

Усі рівні співпрацюють і взаємодіють, забезпечуючи єдиний підхід до обліку основних засобів та відповідність фінансової звітності вимогам і стандартам. Комбінація цих рівнів дозволяє забезпечити якість і достовірність обліку основних засобів, а також довіру інвесторів відносно фінансової звітності підприємства.

Важливим законодавчим актом, що регулює облік основних засобів є Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996-XIV. Цей закон встановлює загальні правові принципи стосовно організації бухгалтерського обліку та підготовки фінансової звітності для підприємств в Україні. Відповідно до цього нормативно-правового документа бухгалтерський облік є обов'язковим і здійснюється всіма підприємствами, оскільки інші види звітності, такі як фінансова, статистична і податкова звітність, базуються на даних, зібраних за цією системою.

У Податковому кодексі України наведено визначення амортизації, вартості, що амортизується, первісної та ліквідаційної вартості. Крім того, Податковий кодекс України містить класифікацію основних засобів в залежності від строку їх корисного

використання та об'єкти, які підлягають амортизації.

Положенню (стандарту) бухгалтерського обліку 7 "Основні засоби" надається значна роль у державному регулюванні обліку основних засобів. Цей документ визначає методологічні засади формування інформації про основні засоби та інші необоротні матеріальні активи в бухгалтерському обліку, а також встановлює вимоги щодо розкриття інформації про них у фінансовій звітності.

Окрім П(С)БО 7 «Основні засоби» в Україні прийняті та діють також і інші положення, що стосуються питань регулювання обліку основних засобів. У табл. 1.2 узагальнено перелік стандартів, які регламентують облік окремих аспектів, пов'язаних з основними засобами.

Таблиця 1.2 – Перелік стандартів, що регулюють ведення обліку основних засобів в Україні

Номер та назва стандарту	Об'єкт регулювання	Пояснення
НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»	Мета, склад і принципи підготовки фінансової звітності та вимоги до визнання і розкриття її елементів.	Розкриває склад та елементи фінансової звітності, наводить якісні характеристики фінансової звітності та принципи її підготовки та регулює розкриття інформації у фінансовій звітності.
П(С)БО 7 «Основні засоби»	Методологічні засади формування інформації про основні засоби у бухгалтерському обліку та звітності.	Наводить критерії визнання об'єкта основних засобів активом, вказує на методи оцінки, переоцінки та амортизації основних засобів, регулює формування інформації про зменшення корисності та вибуття основних засобів.
П(С)БО 14 «Оренда»	Методологічні засади формування інформації в обліку про оренду необоротних активів та розкриття її у фінансовій звітності.	Вирізняє фінансову та операційну оренду, і відповідним чином надає інформацію про ведення обліку оренди як в орендаря, так і в орендодавця, про продаж активу з укладанням угоди про його одержання продавцем в оренду і розкриття інформації про оренду в примітках до фін. звітності.
П(С)БО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність»	Методологічні засади формування інформації в обліку про необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу.	Визначає критерії визнання та оцінки необоротних активів, утримуваних для продажу, визнання та оцінку припиненої діяльності, та вказує інформацію, що наводиться в примітках до фінансової звітності про активи та групи вибуття, утримувані для продажу, а також припинену діяльність.
П(С)БО 28 «Зменшення корисності активів»	Методологічні засади формування в обліку інформації про зменшення корисності активів.	Визначає критерії визнання та оцінки зменшення корисності активів, надає інформацію про облік відновлення корисності активу, зменшення та відновлення корисності групи активів, яка генерує грошові потоки та її розкриття у примітках.

Джерело: узагальнено автором [72; 54; 73; 74; 75]

Підприємства, які використовують міжнародні стандарти для обліку, повинні дотримуватися відповідних вимог, зокрема Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку 16 «Основні засоби», щоб забезпечити зрозумілість та порівнянність своєї фінансової звітності на міжнародному рівні.

Серед важливих нормативних документів, що стосуються обліку основних засобів, варто згадати «Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів». Вони містять класифікацію основних засобів та визначають методологічні особливості обліку надходження, ремонту, поліпшення, переоцінки, вибуття та амортизації основних засобів, а також облік основних засобів в оренді. Крім того, у додатку до цих рекомендацій містяться типові кореспонденції рахунків бухгалтерського обліку операцій з цими активами.

На організаційному рівні, облік основних засобів регулюється шляхом формування наказу про облікову політику. У цьому наказі повинні бути відображені всі принципові питання, що стосуються обліку об'єктів основних засобів, і в яких можуть бути альтернативні рішення. При формуванні облікової політики слід обирати такі принципи і методи, які сприятимуть формуванню об'єктивних фінансових показників результатів діяльності підприємства.

В Україні нормативно-правове регулювання аудиту здійснюється з метою забезпечення високого рівня професійності та незалежності аудиторів, а також забезпечення якості аудиторських послуг. Аудит основних засобів відбувається в рамках загального аудиту фінансової звітності підприємства і заснований на виконанні аудиторських процедур щодо перевірки правильності та достовірності обліку основних засобів.

Основою для аудиту основних засобів є міжнародні стандарти аудиту, які в Україні мають силу національних нормативів. Головним органом, що забезпечує регулювання аудиту в Україні, є Аудиторська Палата України. Цей орган забезпечує розроблення та впровадження стандартів аудиту, контроль якості аудиторських послуг, а також видає ліцензії аудиторам.

До основних законодавчих актів, що регулюють аудит в Україні, можна віднести:

- Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» [69] - документ, який визначає правові основи аудиторської діяльності в Україні, процедуру атестації, права та обов'язки аудиторів, вимоги до проведення аудиту та пов'язані з ним процедури;
- Кодекс професійної етики аудиторів- нормативний акт, який встановлює етичні стандарти та правила поведінки для аудиторів у виконанні своїх професійних обов'язків. Цей кодекс надає рамки, які спрямовують аудиторів на додержання принципів чесності, об'єктивності та конфіденційності в процесі роботи;
- Міжнародні стандарти аудиту- це стандарти, які формулюють і розкривають правила, якими керуються аудитори під час здійснення своєї професійної діяльності. Вони не лише описують процедури, які повинен виконати аудитор, але також пов'язують їх із головною метою - забезпечення високої якості послуг, що надаються аудиторами.

Відповідно до цих нормативних актів аудитори зобов'язані проводити об'єктивний та незалежний аудит фінансової звітності підприємств, що включає перевірку правильності обліку та оцінки основних засобів. Під час аудиту основних засобів аудитори враховують вимоги стандартів, проводять перевірку документації, оцінюють методи оцінки та амортизації, а також здійснюють перевірку відповідності облікових даних фактичному стану об'єктів. Всі результати аудиту документуються і надаються замовникам аудиторських послуг для прийняття рішень та подальшого вдосконалення обліку і управління основними засобами.

Таким чином, в Україні сформовано систему нормативно-правових актів, відповідно до яких здійснюється державне регулювання обліку та аудиту основних засобів. Облік основних засобів здійснюється з використанням національних стандартів. Однак, враховуючи потребу у стандартизації та забезпеченні міжнародного порівняння, деякі підприємства в Україні, зокрема ті, які мають міжнародні амбіції або іноземних інвесторів, використовують Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку для підготовки фінансової звітності. Застосування міжнародних стандартів аудиту допомагає підвищити довіру до фінансової звітності підприємств та забезпечити високу якість аудиторської діяльності.

1.3. Макроекономічний аналіз основних засобів підприємств України

Макроекономічний аналіз є невід'ємною частиною економічних наук, яка дозволяє уявити функціонування національної економіки з позицій загальних тенденцій і виявити ключові фактори, що впливають на економічну діяльність країни. Використання макроекономічного аналізу дозволяє отримати об'єктивну картину економічного стану країни, визначити потенціал та ефективність використання ресурсів, а також виявити проблемні аспекти функціонування економіки. Варто погодитися з твердженням І.Ф. Радіонової та В.І. Усик відносно того, що чим повнішими та конкретнішими будуть уявлення про функціонування національної економіки, тим, за інших однакових умов, буде ефективнішим державне управління цією економікою [79, с. 7].

Промисловість, як ключовий сектор української економіки, має вирішальний вплив на рівень економічного розвитку країни, її спеціалізацію, участь у територіальному розподілі праці та інтеграцію в світове господарство [5]. Транспортна галузь, у свою чергу, є необхідною складовою функціонування будь-якої країни та базовим фактором її взаємодії з міжнародними економічними системами [29]. Ще однією провідною галуззю України є сільське господарство, яке грає важливу роль у господарському та соціокультурному розвитку України, сприяючи забезпеченню її продовольчої безпеки, зростанню експорту та створенню робочих місць [1, с. 19].

Згідно з даними Державної служби статистики України [20] на 2020 рік, промисловість складає 14,7% валової доданої вартості валового внутрішнього продукту, транспортно-логістичний сектор - 6,2%, а сільське, лісове та рибне господарство - 9,3%. Важливим показником економічного стану є зайнятість населення. Україна, станом на 2021 рік, має високий рівень залучення населення до сільського, лісового та рибного господарства – 17,2% працівників; у транспорті, складському господарстві, поштовій та кур'єрській діяльності - 6,2%, а у промисловості - 14,8%. Отже, враховуючи важливість цих галузей для економіки України, доцільним є дослідження стану та руху основних засобів у зазначених

секторах економіки.

Ефективне використання основних засобів є ключовим аспектом у дослідженні підприємств [95]. В процесі господарської діяльності відбувається перерозподіл вартості основних засобів, включаючи їх в амортизаційні відрахування, які враховуються у вартості виробленої продукції. При реалізації продукції отримується виручка, і частина цієї виручки призначається для відшкодування зношених основних засобів та інвестицій у їх оновлення. [89, с. 304].

В останні роки зафіксована несприятлива ситуація щодо наявності та ефективності використання основних засобів. Побудуємо графіки динаміки первісної вартості та ступеня зносу (рис. 1.3 та рис. 1.4) за даними табл. 1.3.

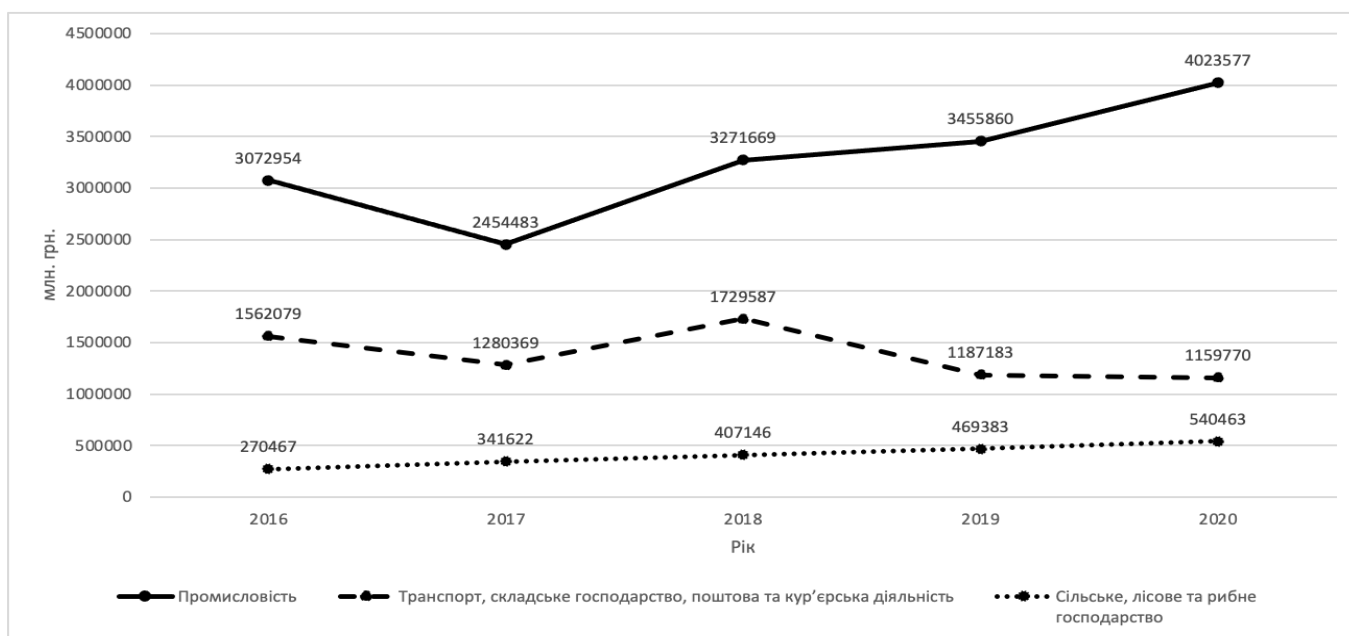


Рисунок 1.3 – Динаміка первісної вартості основних засобів України на кінець року за 2016-2020 рр.

Джерело: побудовано автором за даними [21]

Аналіз первісної вартості дає змогу стверджувати, що відбулися позитивні зміни у аграрному секторі - поступово збільшилась первісна вартість основних засобів. На підприємствах промисловості у 2017 році спостерігалось зменшення вартості, але у наступні роки ситуація почала покращуватися, показник зростав. У сфері транспорту і логістики зафіксовано зниження первісної вартості з 2019 року.

Таблиця 1.3 – Первісна вартість, ступінь зносу та вартість нових основних засобів України за 2016-2020 рр.

	2016 рік		2017 рік		2018 рік		2019 рік		2020 рік	
Первісна вартість та ступінь зносу основних засобів										
	Первісна вартість, млн. грн.	Ступінь зносу, %	Первісна вартість, млн. грн.	Ступінь зносу, %	Первісна вартість, млн. грн.	Ступінь зносу, %	Первісна вартість, млн. грн.	Ступінь зносу, %	Первісна вартість, млн. грн.	Ступінь зносу, %
Україна усього, в т. ч.:	8177408	58,1	7733905	55,1	9610000	60,6	9574186	56,9	10577278	58,5
Промисловість	3072954	69,4	2454483	59,1	3271669	66,4	3455860	59,1	4023577	63,9
Транспорт, складське господарство, поштова та кур'єрська діяльність	1562079	50,6	1280369	47,6	1729587	62,9	1187183	54,1	1159770	48,1
Сільське, лісове та рибне господарство	270467	37,3	341622	35,7	407146	35,4	469383	38,3	540463	40,2
Інше	3271908	-	3657431	-	4201598	-	4461760	-	4853468	-
Вартість нових основних засобів										
	Млн. грн.	В % до підсумку	Млн. грн.	В % до підсумку	Млн. грн.	В % до підсумку	Млн. грн.	В % до підсумку	Млн. грн.	В % до підсумку
В Україні усього, в т. ч.:	202120	100	237793	100	306147	100	437695	100	376384	100
Промисловість	66488	32,90	83762	35,22	112773	36,84	199102	45,49	134215	35,66
Транспорт, складське господарство, поштова та кур'єрська діяльність	23711	11,73	26149	11,00	32280	10,54	29423	6,72	24267	6,45
Сільське, лісове та рибне господарство	39576	19,58	44841	18,86	55791	18,22	52205	11,93	45402	12,06
Інше	72345	35,79	83041	34,92	105303	34,40	156965	35,86	172500	45,83

Джерело: узагальнено автором за даними [21]

За результатами рис. 1.4, у промисловості ступень зносу зменшувався у 2017 та 2019 роках до 59,1 %, у 2020 році досяг значення у 63,9%. Показник зносу у транспортно-логістичному секторі збільшився у 2018 році, але, загалом, має тенденцію до зменшення. У сільськогосподарській галузі зафіксовано зниження ступеня зносу основних засобів до 2018 року, наступні два роки цей показник зростає.

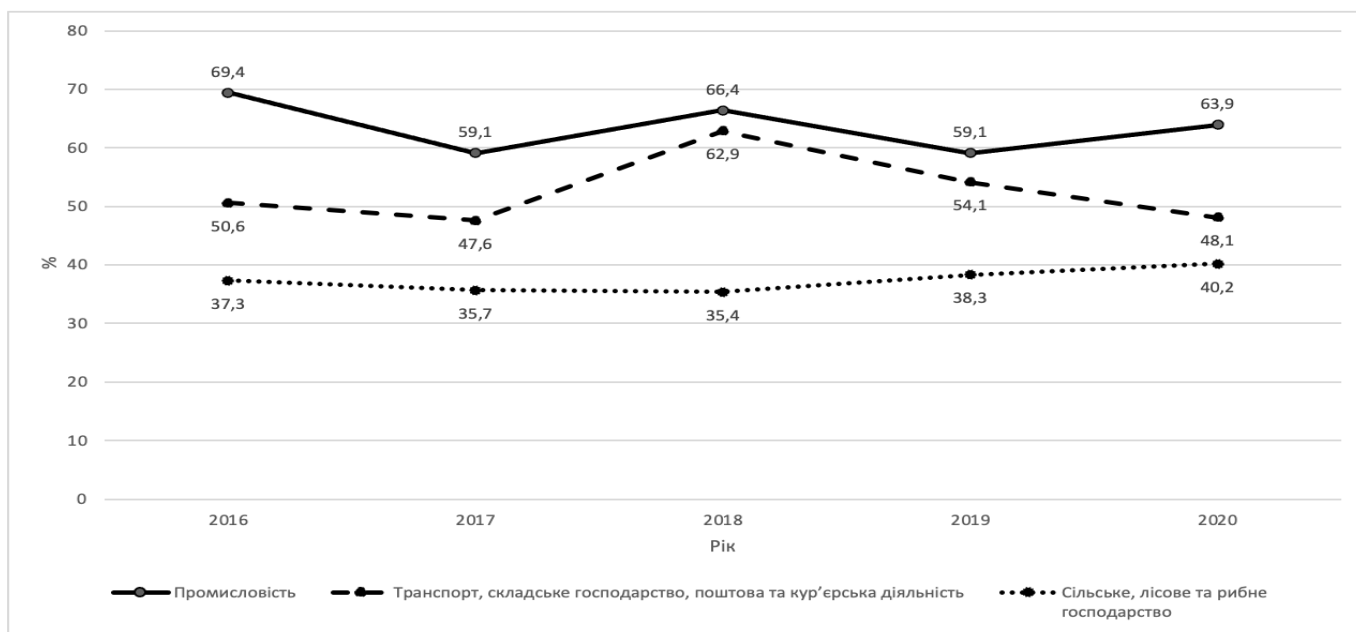


Рисунок 1.4 – Динаміка ступеню зносу основних засобів України на кінець року за 2016-2020 рр.

Джерело: побудовано автором за даними [21]

У зв'язку з інфляцією та падінням вартості національної валюти, вартість нового обладнання вища, ніж первісна вартість аналогічного вживаного обладнання. Для поновлення основних засобів на підприємствах можуть використовуватися різні методи, включаючи введення нових матеріальних активів [17].

Аби детально проаналізувати дані табл. 1.3, в розрізі вартості нових основних засобів побудуємо графік динаміки (рис.1.5).

Вартість нових основних засобів протягом розглянутого періоду проявляє тенденцію до зниження в аграрному секторі та сфері транспорту і логістики, особливо помітне зниження відбулося в 2019 році. У промисловості зафіксовано зростання вартості до 2019 року, але в 2020 році цей показник знизився.

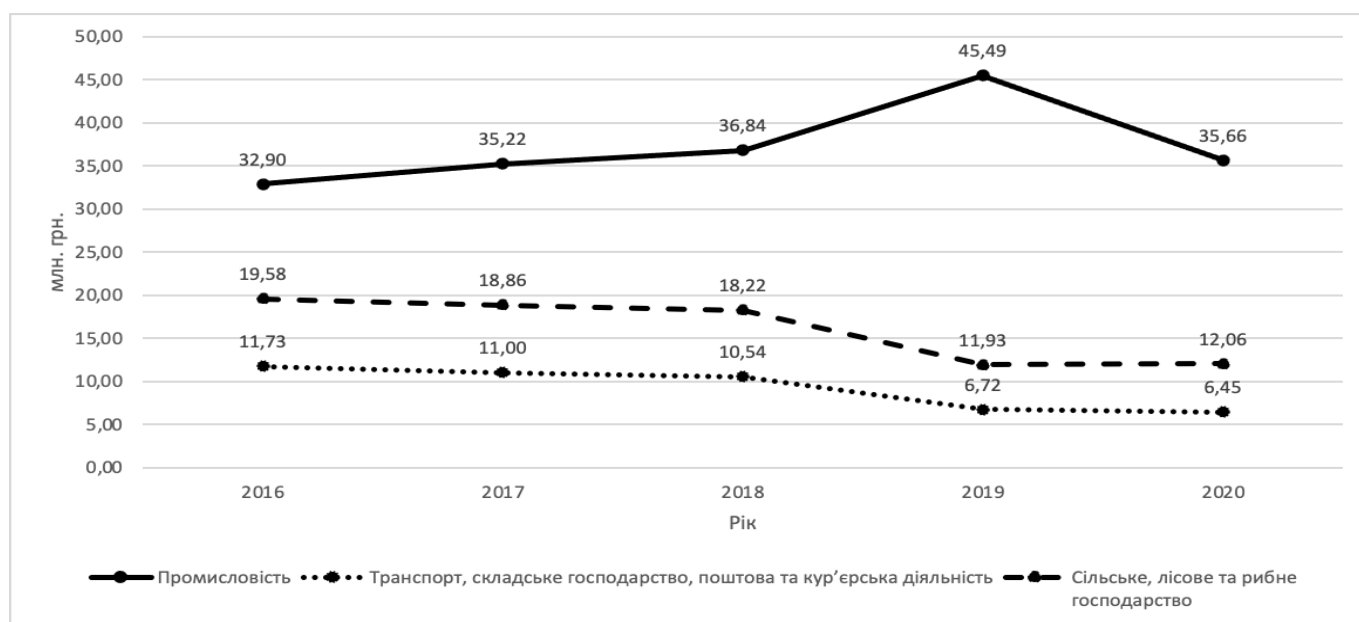


Рисунок 1.5 – Динаміка вартості нових основних засобів України за 2016-2020 рр.

Джерело: побудовано автором за даними [21]

Серед завдань оцінки основних засобів важливе місце займає аналіз їх використання, оскільки раціональне використання сприяє підвищенню виробництва продукції, зниженню її вартості та покращенню фінансових показників. Для здійснення такого аналізу застосовується комплексний підхід, який включає в себе систему аналітичних показників.

Розглянемо процес відновлення основних засобів підприємств, користуючись двома показниками - показником руху (коефіцієнт оновлення) та стану (коефіцієнт зносу). Результати розрахунків представимо табличним методом (табл. 1.4).

Таблиця 1.4 – Показники руху та стану основних засобів України на кінець року за 2016-2020 рр.

Роки	Коефіцієнт зносу основних засобів	Відхилення, %	Коефіцієнт оновлення основних засобів	Відхилення, %
2016	0,581	-	0,025	-
2017	0,551	-3	0,031	0,6
2018	0,606	5,5	0,032	0,1
2019	0,569	-3,7	0,046	1,4
2020	0,585	1,6	0,036	-1,0

Джерело: розраховано автором за даними [21]

Аби детально проаналізувати дані, що наведено у табл. 1.4, побудуємо графік динаміки зміни коефіцієнтів (рис 1.6).

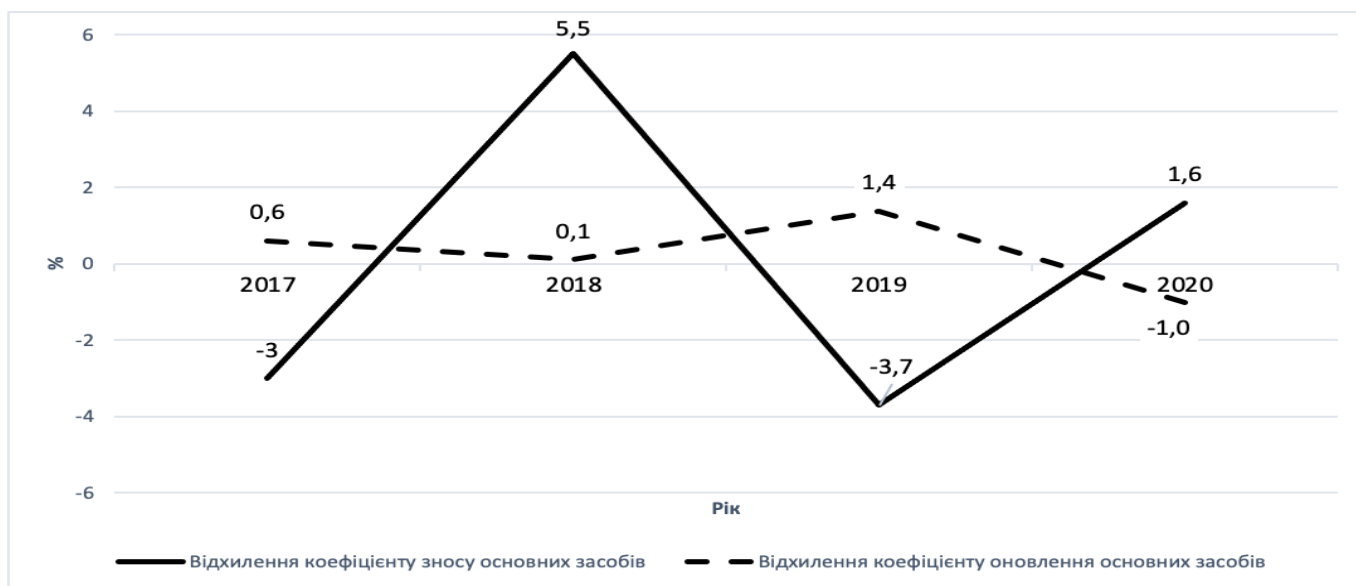


Рисунок 1.6 – Динаміка показників руху та стану основних засобів України на кінець року за 2016-2020 рр.

Джерело: побудовано автором за даними розрахунків табл. 1.4

На основі аналізу поданих даних можна припустити закономірність зміни значень показників, а саме, що зі зменшенням коефіцієнта оновлення основних засобів може спостерігатися збільшення коефіцієнта зносу. Ця закономірність може бути логічною, оскільки обладнання, яке не піддається оновленню, з часом зношується і стає менш ефективним. Зниження інвестицій у покращення та оновлення обладнання може призвести до його старіння і погіршення технічного стану, що в свою чергу збільшує коефіцієнт зносу.

Серед розглянутих галузей, промисловість має найвищий рівень зносу, тоді як аграрний сектор виявився менш піддатливим до зносу. Тенденція зростання вартості основних засобів помітна у промисловості та сільськогосподарському секторі. Сума нововведених засобів збільшилася в промисловості, але зменшилася в інших галузях. Висока варіабельність розрахованих показників свідчить про динамічний характер використання та оновлення основних засобів в Україні. Проте встановлено закономірність, що зменшення обсягу оновлення призводить до збільшення зносу.

1.4. Економічна характеристика підприємства

Філія «Панютинський вагоноремонтний завод» («ПВРЗ») є підприємством зі спеціалізацією у вагоноремонтних роботах, розташованим у селищі міського типу Панютине, що знаходиться у Харківській області. Завод має довгу історію, оскільки був заснований у 1869 році, і на сьогоднішній день відіграє важливу роль у галузі залізничного транспорту.

Об'єкт дослідження спеціалізується на ремонті та обслуговуванні вагонів різних типів, що знаходяться у власності та експлуатації залізничних компаній.

Завод не є окремим суб'єктом господарювання, та діє в рамках прав та обов'язків, які визначені для нього головним підприємством.

Філія має окремий баланс, і його фінансові показники включаються до загальної фінансової звітності АТ «Українська залізниця». Дослідження структури балансу протягом кількох звітних періодів дозволяє отримати глибше розуміння динаміки фінансового стану компанії, виявити тенденції та зміни в розподілі активів, зобов'язань та власного капіталу. У табл. 1.5 згруповано показники балансу об'єкта дослідження за 2018-2022 роки.

У 2018 році необоротні активи становили 94,43% від загального активу підприємства, тоді як оборотні активи склали лише 5,57%. У наступні роки спостерігалася зміна цього співвідношення: необоротні активи зменшилися до 43,42% у 2022 році, а оборотні активи зросли до 56,58%. Отже, Філія зменшує свою залежність від необоротних та переорієнтовується на більш мобільні активи. Важливо відзначити, на протязі досліджуваного періоду відбувалося збільшення запасів за рахунок зменшення основних засобів, як результат списання рухомого складу та часткове оприбуткування до складу металобрухту і запасних деталей.

У структурі пасиву балансу також спостерігаються зміни. В 2018 році власний капітал становив 22,21%, а в 2022 році цей показник збільшився до 49,42% за рахунок збільшення нерозподіленого прибутку. Довгострокові зобов'язання відносно незначні та майже не змінювалися протягом періоду. Поточні зобов'язання зменшилися, що свідчить про зменшення залежності підприємства від короткострокових позик.

Таблиця 1.5 – Структура балансу Філії «Панютинський вагоноремонтний завод» за 2018-2022 роки

Розділи балансу	2018		2019		2020		2021		2022	
	тис. грн.	в % до підсумку	тис. грн.	в % до підсумку	тис. грн.	в % до підсумку	тис. грн.	в % до підсумку	тис. грн.	в % до підсумку
I. Необоротні активи	8923677	94,43	8022482	72,91	7062651	61,25	7040905	52,54	6003978	43,42
II. Оборотні активи	526405	5,57	2981462	27,09	4467787	38,75	6360164	47,46	7824982	56,58
III. Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття	-		-		-		-		-	
Баланс	9450082	100	11003944	100	11530438	100	13401069	100	13828960	100
I. Власний капітал	2098948	22,21	3979630	36,17	4467351	38,74	6343023	47,33	6834851	49,42
II. Довгострокові зобов'язання і забезпечення	28331	0,30	33658	0,31	39943	0,35	42416	0,32	33355	0,24
III. Поточні зобов'язання і забезпечення	7322803	77,49	6990656	63,53	7023144	60,91	7015630	52,35	6960754	50,33
IV. Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття	-		-		-					
Баланс	9450082	100	11003944	100	11530438	100	13401069	100	13828960	100

Джерело: побудовано автором [Додатки: Б, В, Г, Д, Е]

Загальною тенденцією змін в структурі балансу є збільшення оборотних активів та власного капіталу, що свідчить про покращення фінансового стану підприємства.

Оскільки основною метою діяльності Філії є досягнення фінансового результату, зокрема прибутку, дослідження цього показника є важливим. Для розгляду результатів діяльності використовуються показники Форми №2 «Звіту про фінансові результати» (табл. 1.6).

Таблиця 1.6 – Показники фінансового результату Філії «Панютинський вагоноремонтний завод» за 2018-2022 роки, тис. грн.

Показник	Роки				
	2018	2019	2020	2021	2022
Валовий прибуток (збиток)	1863471	2547015	516105	1764107	1206130
Фінансовий результат від операційної діяльності	1828368	2276339	371925	1751100	1173382
Фінансовий результат до оподаткування	1817782	1936146	492893	1878401	481394
Чистий фінансовий результат	1817782	1885737	492893	1878401	481394
Абсолютне відхилення	за 2018-2019 рр.	за 2019-2020 рр.	за 2020-2021 рр.	за 2021-2022 рр.	за 2018-2022 рр.
Валовий прибуток (збиток)	683544	-2030910	1248002	-557977	-657341
Фінансовий результат від операційної діяльності	447971	-1904414	1379175	-577718	-654986
Фінансовий результат до оподаткування	118364	-1443253	1385508	-1397007	-1336388
Чистий фінансовий результат	67955	-1392844	1385508	-1397007	-1336388

Джерело: побудовано автором [Додатки: Ж, И, К, Л, М]

У 2018 році було зафіксовано позитивний валовий прибуток та позитивні фінансові результати від операційної діяльності, оподаткування та чистий фінансовий результат.

Проте з 2019 по 2020 рік фінансовий стан підприємства значно змінився. Загальний валовий прибуток і фінансовий результат знизилися внаслідок карантинних обмежень та економічних труднощів у зв'язку з пандемією COVID-19. Це призвело до значних знижень у фінансових показниках.

У 2021 році було відзначено певне відновлення фінансових результатів, але вони залишалися на нижчому рівні порівняно з 2019 роком. Загострення військового

конфлікту у 2022 році також вплинуло на фінансовий стан підприємства, що призвело до зниження фінансових результатів.

За період з 2018 по 2022 роки, Філія "ПВРЗ" стикалася зі зменшенням показників фінансових результатів. Валовий прибуток скоротився на 657341 тис. грн., фінансовий результат від операційної діяльності зменшився на 654986 тис. грн., а фінансовий результат до оподаткування та чистий фінансовий результат скоротилися на 1336388 тис. грн.

Загалом, з вище наведеної таблиці можна побачити, що фінансовий стан підприємства був досить нестабільним протягом п'яти років, зі значними коливаннями у фінансових показниках. Враховуючі отримані данні доцільно провести оцінку фінансової стійкості, задля отримання більш повного розуміння фінансового стану та можливостей в умовах викликів та змін.

На думку Дробишева О.О. та Чикулова Д. В. у складних економічних умовах, підприємствам особливо важливо забезпечити стабільну фінансово-господарську діяльність. Один з найважливіших інструментів у цьому контексті - це постійний моніторинг та оперативний аналіз показників фінансової діяльності [26].

У табл. 1.7 представлено результати розрахунків показників фінансової стійкості об'єкта дослідження за остання 5 років.

Таблиця 1.7 – Показники фінансової стійкості Філії «Панютинський вагоноремонтний завод» за 2018-2022 роки

Показник	Нормативне (рекомендоване значення)	Рік				
		2018	2019	2020	2021	2022
Коефіцієнт автономії	> 0,5	0,2221	0,3617	0,3874	0,4733	0,4942
Коефіцієнт фінансової залежності	< 0,5	4,5023	2,7651	2,5810	2,1127	2,0233
Коефіцієнт фінансової стійкості	> 0,7-0,8	0,2251	0,3647	0,3909	0,4765	0,4967
Коефіцієнт фінансового ризику	~ 1	3,5023	1,7651	1,5810	1,1127	1,0233

Джерело: побудовано автором [Додатки Б, В, Г, Д, Е]

Важливим показником фінансової стійкості є коефіцієнт автономії, який характеризує питому вагу власного капіталу в загальній сумі всіх ресурсів, вкладених

у його функціонування [45]. Значення цього показника нижче рекомендованого на протязі досліджуваного періоду, проте, спостерігається певний позитивний тренд зростання, що може свідчити про покращення платоспроможності Філії.

Коефіцієнт фінансової залежності виражає зворотне співвідношення до коефіцієнта фінансової автономії [68]. Значення цього коефіцієнта зменшуючись поступово наближується до нормативно показника, що є позитивною динамікою. Отже, Філія у цілому використовує менше зовнішніх джерел фінансування та має більшу власну фінансову стійкість.

Коефіцієнт фінансової стійкості описує потенціал підприємства зберігати платоспроможність протягом тривалого періоду, і вказує на співвідношення між сумою власного капіталу та довгостроковими зобов'язаннями підприємства відносно всіх активів в балансі [55]. Отримані значення цього показника також залишаються нижчими від рекомендованого, але мають певний позитивний рух у напрямку покращення.

Коефіцієнт фінансового ризику відображає співвідношення між позиковим та власним капіталом у фінансовій структурі підприємства [23]. За весь досліджуваний період значення цього показника було більші за одиницю, що може вказувати на підвищений ступінь ризику. Однак, поступове зниження (наближення до нормативного значення) свідчить про послаблення фінансової залежності Філії від позикових коштів.

Загалом, хоча багато показників фінансової стійкості залишаються нижчими від рекомендованих значень, спостерігається позитивна тенденція їх покращення.

Оцінюючи зміни в показниках фінансової стійкості Філії "ПВРЗ", важливо провести дослідження ліквідності, рентабельності та оборотності активів (табл. 1.8).

Аналіз ліквідності балансу передбачає порівняння груп активів та пасивів, згрупованих за рівнем ліквідності та строковістю відповідно, з метою оцінки співвідношення між ресурсами та зобов'язаннями підприємства [63].

Абсолютний коефіцієнт ліквідності демонструє вагому нездатність активів покривати короткострокові зобов'язання, хоча спостерігається послаблення цієї проблеми у 2021 та 2022 році.

Таблиця 1.8 – Показники ліквідності, оборотності та рентабельності Філії
«Панютинський вагоноремонтний завод» за 2018-2022 роки

Показник	Роки				
	2018	2019	2020	2021	2022
Ліквідність					
Коефіцієнт ліквідності абсолютний	0,00015	0,000004	0,00000043	0,0000013	0,00006
Коефіцієнт ліквідності уточнюючий	0,004	0,376	0,564	0,834	1,052
Коефіцієнт ліквідності загальний	0,072	0,426	0,636	0,907	1,124
Оборотність					
Коефіцієнт оборотності оборотних активів	4,978	1,187	0,386	0,400	0,301
Коефіцієнт оборотності запасів	5,310	10,105	3,408	5,024	3,809
Коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості	120,411	1,346	0,436	0,435	0,261
Коефіцієнт оборотності грошових коштів	2422,02	122048,28	575102,33	282622,33	4863,98
Рентабельність					
Рентабельність загальна	2,170	1,177	0,315	1,674	0,536
Рентабельність продукції	2,461	2,567	0,427	2,263	1,710
Рентабельність власного капіталу	0,888	0,640	0,116	0,278	0,176

Джерело: розраховано автором [Додатки: Б, В, Г, Д, Е, Ж, И, К, Л, М]

Коефіцієнт ліквідності уточнюючий показує стабільний ріст з 2018 до 2022 рок, досягаючи у 2021 році нормативного значення 0,7-0,8. Загальний коефіцієнт ліквідності також демонструє стійке зростання, показуючи загальний ріст ліквідності.

У фінансовому менеджменті широко використовуються показники оборотності, які інакше називають коефіцієнтами управління активами або коефіцієнтами ефективності активів [94].

Коефіцієнт оборотності оборотних активів вказує на те, скільки разів за рік оборотні активи підприємства генерують оборот [53]. Зменшення цього показника з 4,978 до 0,301 може вказувати на погіршення оборотності активів, що може свідчити про зниження ефективності управління активами.

Коефіцієнт оборотності запасів відображає, як швидко підприємство обертає свої запаси [28]. Зниження цього показника може свідчити про зменшення оборотності запасів, що є наслідком перевищенням обсягів запасів.

Коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості знизився з 120,4 до 0,261, це означає, що Філія стала повільніше отримувати плату по рахунках.

Величезний ріст показника оборотності грошових коштів з 2018 по 2020 рік зв'язаний зі змінами у грошовому потоці. Проте, у 2021 та 2022 роках відбулися помірні спади, що вказує на менші грошові обороти.

Загальна рентабельність підприємства виявила невеликий спад. Це може вказувати на те, що об'єкт дослідження зазнав певних труднощів у генерації прибутку від своєї загальної діяльності за досліджуваний період.

Показник рентабельності продукції Філії також показує зниження з 2018 по 2022 рік, наслідком чого вважається втрата ефективності виробничого процесу та зниження маржинальності продукції [93, с. 51].

Зниження коефіцієнта рентабельності власного капіталу свідчить про зменшення здатності Філії «ПВРЗ» генерувати прибуток від вкладеного капіталу.

Отже, економічна характеристика Філії "ПВРЗ" свідчить про суттєві коливання у фінансовій діяльності підприємства протягом досліджуваного періоду. Підприємство стикнулося зі змінами у фінансовому стані, що можуть бути обумовлені зовнішніми чинниками, такими як складна економічна та політична ситуація в Україні, карантинні обмеження та війна.

Показники фінансової стійкості відображають, що на протязі оцінюваного періоду Філія зазнавала значних змін у своїй здатності до вирішення фінансових зобов'язань та підтримання операційної діяльності. Збільшення коефіцієнтів ліквідності та зниження коефіцієнтів фінансової залежності можуть вказувати на певний рівень покращення фінансової стійкості підприємства.

Також було виявлено зниження рентабельності як загальної, так і окремих видів діяльності підприємства, що може свідчити про потребу вдосконалити виробничі процеси та управління витратами.

Усі ці фактори наголошують на необхідності уважного моніторингу, стратегічного планування та удосконалення фінансового управління для забезпечення стійкості та здатності підприємства адаптуватися до змінних економічних умов та досягати стійкого фінансового успіху.

РОЗДІЛ 2

ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА ОБЛІКУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ НА ПІДПРИЄМСТВІ

2.1. Організація обліку основних засобів на підприємстві

Ведення бухгалтерського обліку, зокрема обліку основних засобів, має стратегічне значення для забезпечення інформацією всіх зацікавлених сторін про стан, рух та використання цих активів; а також їх ремонт та відтворення.

Організація обліку основних засобів на підприємстві включає в себе ряд важливих адміністративних кроків, серед яких затвердження облікової політики, розробка посадових інструкцій та видання наказу про організацію бухгалтерського обліку. Важливо визначити, перелічені адміністративні документи приймаються на рівні центрального керівництва підприємства. Загальні принципи та основні положення, визначені в цих документах, служать основою для локальних процедур та інструкцій, які можуть доповнювати та конкретизувати правила обліку в контексті певного підрозділу чи філії, враховуючи їхні специфічні потреби.

У Додатку Н наведено зразок Наказу про організацію бухгалтерського обліку, який визначає структуру відділу обліку, призначає коло відповідальних осіб та регламентує порядок ведення і контролю облікового процесу.

Облікова політика визначає принципи та правила бухгалтерського обліку на підприємстві. Вона містить важливу інформацію про те, як проводити облік основних засобів, визначає методи оцінки, встановлює терміни амортизації та інші параметри обліку. В Додатку П наведено зразок облікової політики Філії, в частині обліку основних засобів.

Для забезпечення систематичного та коректного обліку основних засобів розробляються посадові інструкції для бухгалтерського та фінансового персоналу. Зразок посадових інструкцій бухгалтера з обліку основних засобів Філії наведено у Додатку Р.

Ефективне ведення обліку основних засобів передбачає належне

документальне оформлення усіх операцій, пов'язаних з цими активами, починаючи від надходження або створення і закінчуючи списанням чи продажем. Це означає, що кожна операція повинна мати відповідний обліковий запис, який відображає всі необхідні деталі та дані про операцію.

У процесі діяльності підприємств відбувається велика кількість операцій, які можуть впливати на показники та структуру балансу. Щоб забезпечити юридичну обґрунтованість кожної господарської операції, необхідне документальне її підтвердження. Це досягається за допомогою первинних документів, які містять усю значущу інформацію про кожну операцію. Пізніше ця первинна інформація узагальнюється в облікових регістрах та звітності. Процес створення документів для фіксації інформації на паперових або електронних носіях є документуванням [43].

З втратою чинності наказу Міністерства статистики України № 352 «Про затвердження типових форм первинного обліку» у 2021 році, комерційні підприємства в Україні повинні застосовувати форми Порядку № 818 «Порядок складання типових форм з обліку та списання основних засобів суб'єктами державного сектору» [65]. При цьому незважаючи на назву документи з цього порядку могу використовуватися не тільки суб'єктами державного сектору, але й звичайними комерційними підприємствами.

У зв'язку з початком війни, Філія стикнулася з неможливістю затвердити та впровадити нові форми первинного обліку основних засобів. Таким чином, організація продовжує використовувати старі форми, які були раніше затверджені наказом №352.

В умовах нестабільності та обмежень, пов'язаних з війною, впровадження нових форм обліку може виявитися складним та часомоемким процесом. Наявність затверджених та діючих старих форм дозволяє забезпечити хоча б мінімальний рівень облікової документації, не втрачаючи контроль над основними засобами під час таких ускладнених обставин. Водночас, слід враховувати, що відсутність оновлення форм може призвести до обмеженого функціоналу та потенційних недоліків у процесі обліку. В разі відновлення стабільності, Філія має забезпечити оновлення своєї системи обліку згідно з актуальними нормами та вимогами.

В рамках бухгалтерського обліку, основні засоби потребують значної кількості документації. Така потреба виникає через необхідність фіксації кожного етапу руху основних засобів [92]. На рис. 2.1 зображено документальний обіг первинних документів на протязі усього життєвого циклу основних засобів.



Рисунок 2.1 – Процес документообігу з обліку основних засобів на Філії «ПВРЗ»

Джерело: сформовано автором [92]

На Філії задля дотримання алгоритмів створення, обробки та зберігання первинних документів з обліку основних засобів використовують затверджений Графік документообігу (Додаток С).

Акт приймання-передачі (внутрішнього-переміщення) основних засобів (ф. ОЗ-1) (Додаток Т) є документом, який використовується для оформлення господарських операцій пов'язаних з введенням в експлуатацію, внутрішнім переміщенням та передачею основних засобів [62]. Цей акт підтверджує віднесення активу до складу об'єктів основних засобів і забезпечує юридичну доказовість та коректність зазначених операцій.

Основний зміст акту полягає у фіксації інформації про основний засіб, зокрема:

назву об'єкта, інвентарний (номенклатурний) номер, первісну (переоцінену) вартість, рік випуску (побудови), номер паспорта, коротку характеристику та інші відомості.

Акт приймання-передачі також супроводжується додатковими документами, що підтверджують право власності та технічну інформацію про майно. Переміщення об'єктів основних засобів між філіями АТ «Українська залізниця» відбувається за Наказом головного підприємства (Додаток У).

«Акт приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів» (ф. ОЗ-2) (Додаток Ф, Додаток Х) застосовується для оформлення процедури приймання-здачі основних засобів після проведення ремонту, реконструкції та модернізації [31]. Цей документ дозволяє фіксувати факт завершення робіт, оцінювати якість та стан відремонтованих або модернізованих об'єктів, визначати обсяг виконаних робіт та їх вартість. Крім того, акт виступає як підстава для здійснення оплати за виконані роботи. Важливою функцією документа є його використання у веденні обліку, підготовці документації для аудиту та звітності, а також уникнення можливих конфліктів, надаючи юридичну доказову базу.

Під одиницею обліку основних засобів варто розуміти окремий інвентарний об'єкт який може бути апаратом, приладом або іншим пристроєм разом з усіма додатковими аксесуарами до нього [44]. Відповідно до форм ОЗ-1 та ОЗ-2, бухгалтер Філії здійснює записи в інвентарних картках (ф. ОЗ-6) (Додаток Ц), для фіксації основних характеристик при надходженні об'єктів основних засобів та змін, що стосуються проведеного капітального ремонту, реконструкції або модернізації після вводу в експлуатацію.

Інвентарні картки окремо реєструються в «Описі інвентарних карток» (ф. ОЗ-7) (Додаток Ш), де вони групуються відповідно до видів основних засобів і містять номер картки, назву та інвентарний номер кожного об'єкта. Для кожної категорії основних засобів в описі виділяється окремий розділ, в якому призначається серія інвентарних номерів.

Доповненням до інвентарних карток є «Інвентарні списки» (ОЗ-9), які використовують для контролю за наявністю основних засобів за матеріально відповідальними особами.

Якщо необхідно списати основні засоби через їх фізичний або моральний знос, процедуру оформляють «Актом на списання основних засобів» (ф. ОЗ-3) (Додаток Щ) або «Актом на списання автотранспортних засобів» (ф. ОЗ-4). Акт виступає як офіційний документ, на підставі якого запасні частини та металобрухт, що залишаються після списання основних засобів, можуть бути віднесені на склад. Відповідна інформація заноситься в розділ акту, який називається «Розрахунок результатів списання об'єкта». У цьому розділі вказуються дані про витрати, які були здійснені на ліквідацію активу. Також відображається вартість цінностей, які були отримані в результаті демонтажу обладнання, будівель та споруд. Це допомагає визначити фінансові наслідки списання та здійснити облік отриманих в результаті цього ресурсів або матеріалів [13, с. 77].

Списання основних засобів з балансу Філії можливе лише після отримання дозволу від правління головного підприємства. Цей процес проводиться відповідно до вимог, встановлених у Положенні про організацію процедур розпорядження майном, яке було схвалене рішенням вищевказаного правління.

Стандартні документи, які використовуються для розрахунку амортизації основних засобів, включають «Розрахунок амортизації основних засобів (для промислових підприємств)» (ф. ОЗ-14) та «Розрахунок амортизації по автотранспорту» (ф. ОЗ-16). Хоча ці форми можуть здаватися дещо об'ємними, вони є єдиними реєстрами для відображення амортизаційних обчислень у вигляді ручної обробки даних. Філія відмовилась від використання друкованих бланків для обліку амортизації, оскільки розрахунки амортизаційних відрахувань здійснюються автоматично.

Отже, у відкритих обставинах війни Філія «ПВРЗ» вибрала стратегію збереження стабільності облікового процесу основних засобів шляхом використання наявних діючих документів та структур. Подібний підхід до нестабільних умов існування бізнесу є досить вдалим рішенням, адже використання перевіреної методології обліку дозволяє зберігати стабільність та мінімізувати ризики. Однак, щоб підвищити ефективність обліку, рекомендується розглянути можливість розробки внутрішньофірмових форм первинного обліку, з врахуванням специфіки

діяльності підприємства. Важливим напрямком вдосконалення документообігу є автоматизація. Враховуючи стрімку діджеталізацію доцільно розглянути можливість автоматизації процесів обліку не тільки амортизації, але й інших операцій, що зменшить ручну роботу та забезпечить точність.

2.2 Облік надходження й вибуття основних засобів на підприємстві, документування операцій

Облік надходження та вибуття основних засобів є одним із ключових аспектів управління активами на Філії «ПВРЗ». Процес обліку основних засобів зазвичай починається з фіксації даних про придбання нового майна. Ця процедура передбачає визначення основних параметрів об'єкта, а саме: назви, інвентарного номера, характеристики, вартості, дати та джерела придбання. Після цього, кожне переміщення основного засобу в межах підприємства та кожне вибуття мають бути детально задокументовані. Документальне оформлення надходження і вибуття основних засобів представлено на рис. 2.2



Рисунок 2.2 – Документування надходження та вибуття основних засобів

Джерело: сформовано автором [13, с. 76]

З метою реалізації Програми реформування системи бухгалтерського обліку відповідно до міжнародних стандартів [76], всі суб'єкти господарювання залізничної галузі України з 1 січня 2000 року перейшли на оновлену систему бухгалтерського обліку та звітності.

Для переходу підприємств залізничного транспорту на використання нових стандартів і спрощення використання нової нормативної бази, яка враховує особливості роботи залізничного транспорту; з метою розробки рекомендацій, роз'яснень та коментарів, в рамках Головного фінансово-економічного управління Укрзалізниці було утворено Управління методології бухгалтерського обліку.

Для всіх підприємств Укрзалізниці були впроваджені такі заходи:

- введення методичних рекомендацій щодо застосування певних Положень (стандартів) бухгалтерського обліку на залізничному транспорті;
- затвердження облікової політики Укрзалізниці;
- створення плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань та господарських операцій для підприємств і організацій залізничного транспорту;
- розробка номенклатури витрат для різних видів економічної діяльності в залізничному транспорті України;
- впровадження Звіту про доходи і витрати з різних видів економічної діяльності залізничного транспорту України у форматі ф. 10-зал [11, с. 7].

Ці кроки дозволили залізничній галузі перейти до нової системи обліку, яка більш точно відображає фінансовий стан та результати діяльності підприємств.

На сьогоднішній день, Філія «ПВРЗ» здійснює облік основних засобів відповідно до вимог Міжнародних стандартів фінансової звітності, зокрема МСБО 16 «Основні засоби». Крім того, Філія використовує розроблений АТ «Українська залізниця» План рахунків, що дозволяє забезпечити єдність підходів до обліку, аналізу та звітності на рівні підприємства та усього холдингу. Такий підхід сприяє створенню консолідованої та надійної бази даних щодо основних засобів, що допомагає приймати обґрунтовані управлінські рішення та впроваджувати стратегічні плани розвитку.

Бухгалтерські рахунки впорядковують інформацію, яка міститься в первинних документах, що приймаються до бухгалтерського обліку. Для синтетичного обліку основних засобів використовується рахунок 10 «Основні засоби», з метою узагальнення інформації про основні засоби, які належать Філії.

Дебетовий бік рахунка 10 «Основні засоби» відображає прихід (надходження) основних засобів на баланс підприємства, які можуть бути придбані, створені або отримані безоплатно. Вони обліковуються за їх первісною вартістю. Також у цей бік включається сума витрат на поліпшення об'єкта, такі як модернізація, модифікація чи добудова, які призводять до покращення майбутніх економічних вигід. Крім того, сюди вноситься сума, що використовується для оцінки вартості об'єкта основних засобів. Кредитовий бік рахунка 10 «Основні засоби» відображає вибуття основних засобів з балансу підприємства. Це може бути зумовлено продажем, безоплатною передачею або невідповідністю критеріям визнання активом. Також на цьому боці рахунка відображається сума уцінки (знецінення) основних засобів, та ситуація, коли об'єкт основних засобів частково ліквідовано [10, с. 51].

У бухгалтерському обліку основних засобів на Філії використовуються рахунки другого та третього порядку, що дозволяють здійснювати більш деталізований облік для розширених груп класифікації основних засобів (Додаток Ю).

На залізничних підприємствах основні засоби, в основному, надходять через капітальні вкладення. Капітальні вкладення представляють собою сукупність витрат, спрямованих на оновлення та покращення якості основних засобів. Облік таких інвестицій ведеться на рахунку 15 «Капітальні інвестиції». За дебетовим боком рахунку 15 «Капітальні інвестиції» відображається збільшення суми витрат, які були здійснені на придбання або створення об'єктів основних засобів. Кредитовий бік рахунку 15 «Капітальні інвестиції» відображає зменшення, що відбувається під час введення в експлуатацію необоротних активів [33, с. 62].

До рахунку 15 «Капітальні інвестиції» на Філії «ПВРЗ» також передбачено застосування субрахунків, характеристика яких представлена у Додатку Я.

Методика відображення в обліку надходження основних засобів та формування їх первісної вартості визначається в залежності від способу та умов придбання. У

табл. 2.1 представлено кореспонденції рахунків з обліку надходження об'єктів основних засобів на Філію.

Таблиця 2.1 – Кореспонденція рахунків з надходження основних засобів на Філію
«Панютинський вагоноремонтний завод»

№	Зміст операції	Підстава (документ)	Дебет	Кредит
А	Б	В	Г	Д
Будівництво основних засобів (підрядний спосіб)				
1	Відображення затрат на проектні, будівельно-монтажні роботи за рахунками підрядників і проектних організацій	Договір підряду, Акт приймання виконаних будівельних робіт ф. КБ-2в, довідка про вартість виконаних будівельних робіт та витрати ф. КБ-3, Податкова накладна	1511	631
	Відображення суми податку на додану вартість (ПДВ)		6411	631
2	Одержання цільового фінансування на будівництво (бюджет, позабюджетні фонди)	Виписка банку Бух. довідка	311	48
3	Використання коштів цільового фінансування для розрахунків з підрядниками	Виписка банку	631 48	311 69
4	Зарахування збудованого об'єкта до складу основних засобів	Акт ОЗ-1	1030	1511
Будівництво основних засобів (господарський спосіб)				
5	Витрати на будівництво об'єкта:	Акт приймання виконаних робіт Розрахунок витрат		
	- матеріали		1511	205
	- послуги допоміжних виробництв		1511	23
	- оплата праці працівників, зайнятих у будівництві		1511	66
	- відрахування на соціальні заходи		1511	65
	- послуги машин і механізмів сторонніх організацій на об'єкті будівництва		1511	685
	- відображення суми ПДВ		6411	685
6	Зарахування збудованого об'єкта до складу основних засобів	Акт ОЗ-1	1030	1511
Придбання основних засобів за грошові кошти (перша подія- оплата):				
7	Сплачено грошові кошти за договором купівлі основних засобів	Договір купівлі Рахунок постачальника Податкова накладна	371	311
	Відображена сума податкового кредиту з ПДВ		6411	6442
8	Одержано об'єкти основних засобів	Накладна	1511	631
	Відображення суми ПДВ		6441	631
9	Відображено зарахування заборгованості	Бух. довідка	631	371

А	Б	В	Г	Д
10	Зарахування на баланс основних засобів	Акт ОЗ-1	1060	1511
Придбання основних засобів за грошові кошти (перша подія- отримання товару):				
11	Одержано об'єкти основних засобів	Договір купівлі	1511	631
	Відображення суми ПДВ	Накладна Податкова накладна	6441	631
12	Зарахування на баланс основних засобів	Акт ОЗ-1	1060	1511
13	Сплачено грошові кошти за договором купівлі основних засобів	Рахунок постачальника Виписка банку	631	311
Отримання основних засобів у вигляді внеску до статутного капіталу				
14	Формування зареєстрованого статутного капіталу відповідно до засновницьких документів	Статут Бух. довідка	46	401
15	Одержання об'єкту основного засобу від учасника	Акт	1511	46
16	Зарахування на баланс основних засобів	Акт ОЗ-1	1041	1511
Безоплатне отримання основних засобів				
17	Відображення вартості безоплатно одержаних основних засобів	Акт ОЗ-1	1511	424
18	Зарахування на баланс основних засобів		1058	1511

Джерело: сформовано автором [87, с. 71-72; 13, с. 79]

Після розгляду процесу зарахування об'єктів основних засобів на баланс підприємства, розглянемо можливі причини та методи їх вибуття. Напрями вибуття основних засобів можуть варіюватися в залежності від конкретних обставин і стратегії підприємства. Фінансовий результат, отриманий від вибуття основних засобів, незалежно від причини цього вибуття, обчислюється як різниця між доходом від вибуття основних засобів та витратами, пов'язаними з цим вибуттям, включаючи залишкову вартість та непрямі податки і витрати [58]. Показники, що стосуються вибуття основних засобів, відображаються у фінансовій звітності у відповідних рядках та розділах, зокрема у рядку 2270 фінансового звіту № 2 "Звіт про сукупний дохід" і графах 8 та 9 розділу 2 фінансового звіту № 5 "Примітки до річної фінансової звітності".

У випадку, коли об'єкт основних засобів втрачає свою придатність для подальшої експлуатації і його ремонт або реконструкція стають недоцільними, необхідно провести процедуру ліквідації. Згідно з чинним П(С)БО 7, об'єкт основних засобів виключається з активів у випадку, коли він не відповідає критеріям визнання активами, наприклад, через фізичний або моральний знос. Також об'єкти основних

засобів можуть бути ліквідовані в разі аварійних ситуацій, стихійних лих і подібних надзвичайних обставин.

У випадку часткової ліквідації об'єкта основних засобів, його початкова (переоцінена) вартість і сума зносу зменшуються на відповідну величину вартості та зносу ліквідованої частини об'єкта [41].

Списання основних засобів з балансу Філії можливе лише за згодою правління, відповідно до вимог Положення про організацію процедур розпорядження майном в АТ «Українська залізниця», яке було затверджено рішенням головного підприємства. Ліквідація об'єкта фіксується в бухгалтерському обліку (табл. 2.2) лише після затвердження акту ОЗ-3, на підставі якого бухгалтерія вносить відповідні записи в інвентарні картки об'єктів, стосовно яких відбувається процедура ліквідації.

Таблиця 2.2 – Кореспонденція рахунків з ліквідації основних засобів на Філії
«Панютинський вагоноремонтний завод»

№	Зміст операції	Підстава	Дебет	Кредит
1	Списаний знос ліквідованого об'єкта основних засобів	Акт ОЗ-3	131	1040
2	Списана залишкова вартість об'єкта основних засобів	Акт ОЗ-3	976	1040
3	Відображені витрати, пов'язані з об'єктом основних засобів	Акт ОЗ-3	976	651, 661, 20
4	Відображено суму ПДВ	Бух. довідка	976	6411
5	Отримано матеріали в результаті ліквідації основних засобів	Акт ОЗ-3	20, 22	746

Джерело: сформовано автором [87, с. 74]

При вибутті активів через крадіжку або пошкодження, необхідно провести розслідування, щоб визначити осіб, винних у цьому та провести розрахунок збитків.

У випадку списання основних засобів через їх вибуття внаслідок аварії або стихійного лиха, до акта на списання додається акт аварії, в якому фіксуються причини стихійного лиха.

Велика кількість підприємств України наразі стикнулось з проблемою часткового знищення або повною втратою об'єктів основних засобів, через військові дії. Як зазначає І. Г. Крупельницька, основою для фіксації підприємством фактів псування, пошкодження чи втрати (знищення) необоротних активів можуть бути тільки документи з інвентаризації [42]. В даному випадку ініціювати таку

інвентаризацію повинні засновники (власники). При зруйнуванні майна агресором, вітчизняні підприємства повинні керуватися постановами та розпорядженнями прийнятими обласними адміністраціями за місцем розташування пошкоджених об'єктів. Одночасно, посадовці рекомендують засвідчувати факт руйнування у правоохоронних органах.

Іншим напрямом вибуття є продаж. Якщо основний засіб не використовується протягом тривалого періоду і не планується його використання в майбутньому, підприємство може вирішити продати його на вторинному ринку або відчужити іншим способом.

На дату балансу, основні засоби оцінюються для подальшого відображення у фінансовій звітності, використовуючи меншу з двох можливих вартостей: або балансову вартість, або чисту вартість реалізації. Відповідно до МСФЗ [51], основні засоби визнаються як необоротні активи, утримувані з метою продажу, і їх переоцінка відбувається одразу після виникнення умов для такого визнання, а не на дату балансу, як це передбачено в П(С)БО 27 [74].

При реалізації основних засобів виникають податкові наслідки з податку на додану вартість. У цьому випадку податкові зобов'язання обчислюються на дату події, яка сталася раніше [97].

У табл. 2.3 наведено приклад типових кореспонденцій рахунків Філії при проведенні продажу основних засобів.

Таблиця 2.3 – Кореспонденція рахунків з продажу основних засобів на Філії
«Панютинський вагоноремонтний завод»

№	Зміст операції	Підстава (документ)	Дебет	Кредит
1	Відображено дохід від продажу об'єкту основних засобів	Накладна	3776	712
2	Відображена сума податкових зобов'язань з ПДВ	Податкова накладна	712	6411
3	Списано знос об'єкту основних засобів	Акт ОЗ-3 Бух. довідка	131	1040
4	Списана залишкова вартість об'єкту основних засобів	Акт ОЗ-3 Бух. довідка	286	1040
5	Списано на витрати залишкову вартість об'єкту основних засобів	Бух. довідка	943	286
6	Отримана виручка від реалізації	Виписка банку	311	3776

Джерело: сформовано автором [87, с.75]

Ще одним напрямом вибуття є безоплатна передача. Основні засоби можуть бути передані третім сторонам безоплатно в рамках благодійних дій, партнерських угод або інших умов, де вартість активів не вимагає відшкодування.

Безоплатна передача активів в бухгалтерському обліку не призводить до визнання доходу, оскільки в цьому випадку не відбувається збільшення активів чи зменшення зобов'язань, що спричинило б зростання власного капіталу [25].

У табл. 2.4 зображено бухгалтерські проведення з обліку безоплатної передачі основних засобів.

Таблиця 2.4 – Кореспонденція рахунків з безоплатної передачі основних засобів на Філії «Панютинський вагоноремонтний завод»

№	Зміст операції	Підстава (документ)	Дебет	Кредит
1	Списаний знос безоплатно переданого об'єкта основних засобів	Акт ОЗ-3 Бух. довідка	131	1040
2	Списана залишкова вартість безоплатно об'єкта основних засобів	Акт ОЗ-3 Авізо	976	1040
3	Відображена сума податкових зобов'язань з ПДВ, виходячи з залишкової вартості	Податкова накладна	976	6411

Джерело: сформовано автором [13, с. 84]

Безкоштовну передачу основних засобів реєструють за допомогою акта приймання-передачі, який складається у двох копіях стороною, що передає активи. Одночасно з актом створюється два примірники авізо, яке виконує роль контрольного документа. Авізо запобігає списанню активів стороною, що передає, доки їх не оприбуткує сторона, що приймає. Сторона, що приймає, робить відмітку про оприбуткування активу в обох копіях авізо і, після цього, одну з копій передає стороні, яка відповідає за списання основних засобів.

Загалом, сформовані процедури надходження та вибуття основних засобів на підприємстві, що досліджується є добре структурованими та відповідають вимогам бухгалтерського обліку, що сприяє точному відображенню активів та змін у фінансовій звітності. Підприємство дотримується правил ведення документації, яка супроводжує процедури надходження та вибуття, що сприяє точності та достовірності обліку. Філія враховує податкові наслідки при вибутті основних засобів, зокрема податок на додану вартість, і правильно відображає їх у звітності.

2.3. Облік амортизації та ремонту основних засобів на підприємстві, документування операцій

У сучасних умовах, коли основні засоби постійно потребують оновлення через швидкий технологічний розвиток і появу нових наукових винаходів, політика амортизації та відтворення особливо важлива для забезпечення фінансової стійкості та конкурентоспроможності підприємств. Відрахування на амортизацію мають значний вплив на різні аспекти підприємницької діяльності, такі як ефективність виробництва, собівартість продукції, визначення цін, прибуток та інвестиційні процеси. Тому важливо ретельно розглянути та обґрунтувати законодавчий аспект, методика розрахунку та організацію процесу амортизації.

Амортизація є складним економічним явищем, яке поєднує в собі характеристики витрат виробництва та джерела фінансування, процес перерозподілу вартості та механізми управління відтворенням, включаючи відшкодування зношених активів і відтворення нових [34].

Зміни в уявленнях щодо амортизації призвели до розробки різних концепцій, які відображають сучасний підхід до розуміння амортизації як економічного явища (табл. 2.5).

Таблиця 2.5 – Підходи до тлумачення терміну «амортизація»

Концепції	Тлумачення терміну
Бухгалтерська (концепція витрат; економічна)	Амортизація- регулятив, який дає змогу врахувати вклад необоротних активів у формування фінансових результатів підприємства за певний період.
Фінансова (концепція відновлення/ відтворення; інвестиційна; класична)	Амортизація- механізм забезпечення відновлення (відтворення) основних засобів (основного капіталу).
Юридична (казуальна/ операційна; концепція зносу)	Амортизація – зниження вартості необоротних активів у зв'язку з їхнім старінням та зношенням.
Податкова (фіскально-фінансова; фискальна)	Амортизація- елемент витрат, який зменшує величину оподаткованого прибутку і, як наслідок, податку на прибуток; можливість формування ресурсів для відновлення основних фондів за рахунок зниження оподаткування.

Джерело: узагальнено автором [16, 57]

За результатами дослідження існуючих підходів до розуміння амортизації, можна запропонувати таке визначення: амортизація – це комплексний економічний процес, що полягає в систематичному поступовому перенесенні вартості активів на готову продукцію з метою формування резерву коштів для покриття витрат на їх відновлення.

Як зазначалося раніше, Філія «ПВРЗ» веде облік згідно з міжнародними стандартами обліку. Отже, пропонуємо дослідити процес обліку амортизації в контексті порівняння вітчизняних та міжнародних стандартів.

За результатами аналітичного порівняння термінів щодо амортизації, які наводяться у відповідних стандартах МСБО 16 та П(С)БО 7, було встановлено що загалом розглянуті визначення є подібними (табл. 2.6).

Таблиця 2.6 – Визначення термінів щодо амортизації основних засобів в МСБО16 та П(С)БО7

Термін	МСБО 16	П(С)БО 7
Вартість (сума), яка підлягає амортизації	п.6, це собівартість активу або інша сума, що замінює собівартість, за вирахуванням його ліквідаційної вартості	п.4, первісна або переоцінена вартість необоротних активів за вирахуванням їх ліквідаційної вартості
Ліквідаційна вартість	п.6, це попередньо оцінена сума, що суб'єкт господарювання отримав би на поточний час від вибуття активу після вирахування всіх попередньо оцінених витрат на вибуття, якщо актив є застарілим та перебуває в стані, очікуваному по закінченні строку його корисної експлуатації	п.4, 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)
Строк корисного використання (експлуатації)	а) період, протягом якого очікується, що актив буде придатний для використання суб'єктом господарювання; б) кількість одиниць виробленої продукції чи подібних одиниць, що їх суб'єкт господарювання очікує отримати від активу	очікуваний період часу, протягом якого необоротні активи будуть використовуватися підприємством, або з їх використанням буде виготовлено очікуваний підприємством обсяг продукції (робіт, послуг)

Джерело: узагальнено автором [54; 50]

Однак, існує принципова відмінність в розумінні ліквідаційної вартості, яка може впливати на фінансовий результат підприємства. А саме, міжнародні стандарти пропонують розглядати ліквідаційну вартість як теперішню: «...на поточний час...»,

тоді як національні стандарти наголошують на майбутній вартості: «...вартість... яку підприємство очікує отримати...». Вартість і строк експлуатації основних засобів є суттєвими факторами, отже ефект від дисконтування очікуваних майбутніх вигід, ймовірно, буде значним. На наш погляд, доцільно переглянути можливість впровадження змін до визначення цього терміну у П(С)БО 7.

Досить важливим питанням є початок та припинення нарахування амортизації. Філія починає нараховувати амортизацію одразу після дати видання Наказу про введення об'єкту основного засобу в експлуатацію. На період ремонту, будь-якого технічного обслуговування або не використання результати нарахування амортизації відображаються як частина інших витрат періоду (на субрахунку 949 «Інші витрати»). Така політика повністю відповідає нормам встановленим МСБО, однак, національні стандарти пропонують нараховувати амортизацію з місяця, наступного за місяцем, в якому було видано відповідний Наказ, та призупиняти на період реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання та консервації.

Однією з складових формування амортизаційної політики є вибір методу розрахунку. У вітчизняних ПСБО 7 запропоновано п'ять методів, серед яких: прямолінійний, зменшення залишкової вартості, прискореного зменшення залишкової вартості, кумулятивний та виробничий. У МСБО 16 не представлено вичерпного переліку методів, як приклад, у параграфі 62 надано короткий опис трьох методів: лінійний, зменшення залишку і виробничий. Використання інших методів не забороняється.

Філія використовує прямолінійний метод амортизації, що зафіксовано в її обліковій політиці. Суть цього методу полягає в тому, що річна сума амортизації для активу розраховується як різниця між початковою та залишковою вартістю, поділеною на число років служби.

Програмне забезпечення, яке використовує Філія автоматично нараховує амортизацію відповідно до налаштованих параметрів і правил, що робить облік більш точним і менш часоємним. Для реєстрації сум амортизаційних відрахувань використовують рахунок 13 «Знос основних засобів» (рис. 2.3).

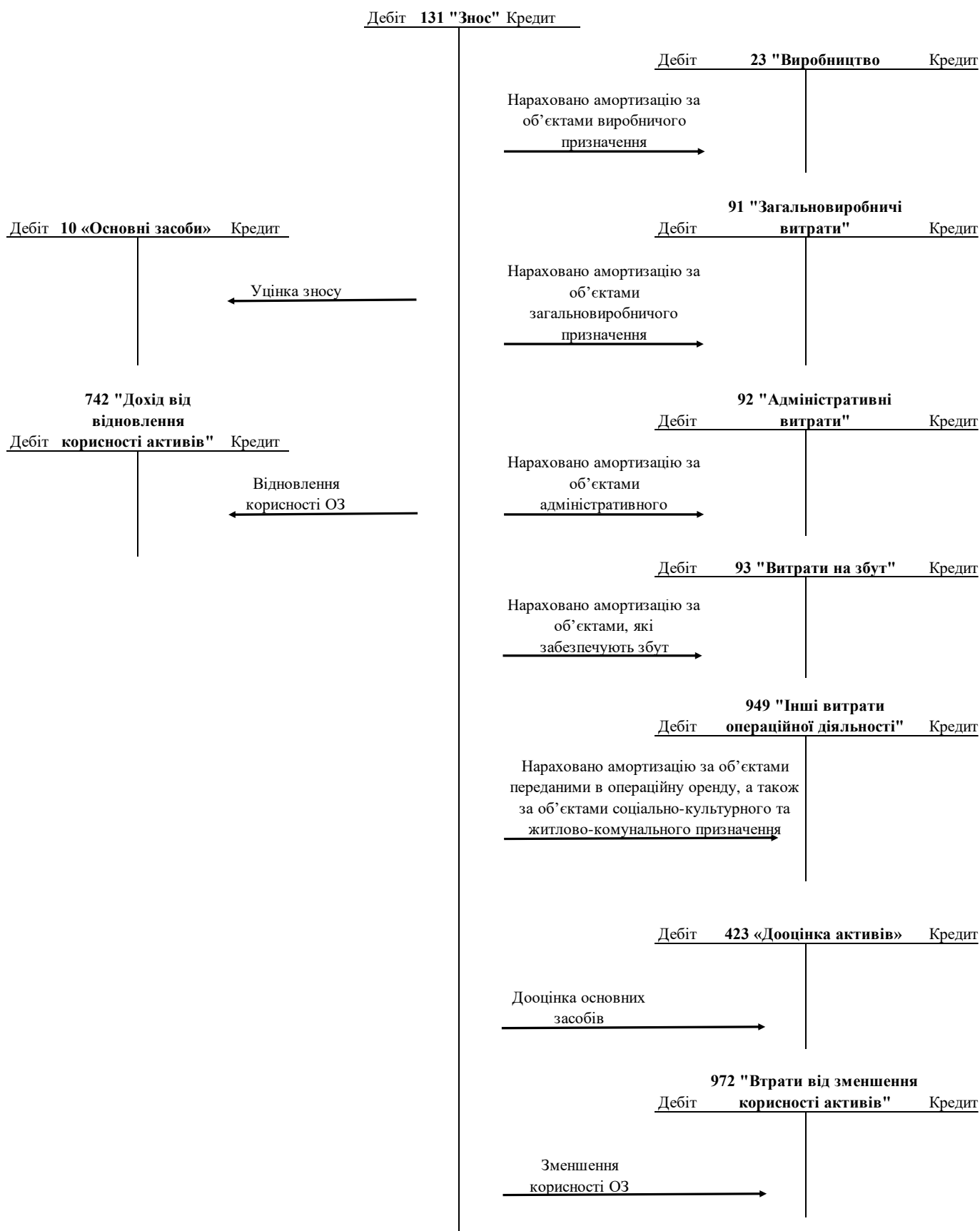


Рисунок 2.3 – Кореспонденція рахунків з обліку амортизації основних засобів

Джерело: узагальнено автором [12; 13 с. 81]

В процесі життєвого циклу основні засоби поступово зношуються, що призводить до витрат у вигляді амортизаційних відрахувань. Процес амортизації є неминучим та логічним явищем, однак, в процесі використання основних засобів можуть виникнути додаткові витрати на підтримку основних засобів в робочому стані завдяки періодичним ремонтам.

При розгляді норм П(С)БО 7, важливо відзначити, що сам документ не містить конкретного визначення терміну «ремонт основних засобів». Вміст стандарту обмежується вказівкою на те, що це вид дій, спрямованих на «підтримання об'єкта в робочому стані». На практиці термін «ремонт основних засобів» широко використовується для опису робіт, спрямованих на забезпечення нормального функціонування та відновлення технічних характеристик основних засобів. Проте виникають спірні питання щодо класифікації витрат на ремонт як поточних, чи капітальних. Витрати на технічне обслуговування, як правило, розглядаються як поточні, тоді як витрати, пов'язані з модернізацією, модифікацією, добудовою, дообладнанням або реконструкцією, зазвичай капіталізуються [27].

Питання обліку витрат на ремонт основних засобів ускладнюються через розрізнені вказівки Методичних рекомендацій щодо обліку основних засобів [71]. Одна частина цих рекомендацій (п. 30) стверджує, що витрати на капітальний ремонт вважаються витратами поточного звітного періоду. Тим часом інший пункт (п. 31) визначає, що витрати, які спрямовані на покращення основних засобів і призводять до збільшення їх терміну експлуатації, кількості або якості виробництва (робіт, послуг), можуть бути розглянуті як капіталізовані інвестиції. Таким чином, витрати на капітальний ремонт, що підвищують якість або тривалість служби, потрібно капіталізувати.

Ю. Б. Скорнякова вказує на можливість вирішення цього питання шляхом доповнення Податкового Кодексу України новим положенням, яке дозволило б платникам податків враховувати до поточних витрат витрати на відновлення та поліпшення технічних характеристик основних засобів, включаючи ремонт, модернізацію та реконструкцію. За цією пропозицією, такі витрати можна було б враховувати у розмірі не більше ніж 25 відсотків суми амортизаційних відрахувань,

нарахованих за період експлуатації конкретного об'єкту основних засобів, з виключенням вже попередньо врахованих витрат на попередні роботи щодо відновлення та поліпшення технічних характеристик цього об'єкту [86].

Існують певні відмінності в обліку капітального ремонту за вітчизняними та міжнародними стандартами. А саме, МСФЗ зобов'язує капіталізувати витрати на окремий компонент основного засобу, який амортизується протягом очікуваного терміну його корисного використання, що співпадає з очікуваним інтервалом між ремонтами, з використанням того ж методу амортизації, що і для головного об'єкту основного засобу. В той час, як П(С)БО наголошують на віднесенні витрат на капітальний ремонт до складу капітальних інвестицій з паралельним збільшенням первісної вартості об'єкту основного засобу.

На Філії при вводі в експлуатацію основних засобів, які згідно зі своїм поточним станом потребуватимуть регулярного капітального ремонту одразу виділяється вартість цього ремонту з собівартості. Прогнозована сума ремонту буде окремо обліковуватися, як самостійна компонента основного засобу. У випадку, коли здійснюється капітальний ремонт основного засобу для якого не було проведено процедуру поділу собівартості, витрати понесені в результаті такого ремонту окремо капіталізуються з одночасним зменшенням балансової вартості основного засобу.

Витрати на модернізацію, реконструкцію та добудову капіталізуються (збільшують балансову вартість об'єктів), якщо є ймовірним отримання майбутніх економічних вигід і ці витрати можна достовірно оцінити [22]. Капіталізовані витрати, понесені в результаті поліпшення об'єкта амортизуються окремо від основних об'єктів впродовж часу корисного використання.

Як зазначалося раніше, одним з основних видів діяльності Філії є ремонт вантажних вагонів. Ремонтні роботи здійснюються як на замовлення так і планові капітальні та деповські. На Філії фахівці відділу технічного контролю визначають нормативи періодичності проведення ремонтних робіт для основних засобів, які знаходяться на балансі підприємства. Підприємство, що досліджується має автоматизовану базу даних рухомого складу, яка містить перелік вагонів з

очікуваними термінами служби та плановими датами технічного обслуговування і ремонту.

На заплановану дату ремонту (техогляду) відповідальні особи складають повідомлення форми ВУ-23М, яке засвідчує переміщення вагонів з робочого парку до неробочого на підставі несправності вантажних вагонів. Також, ця форма заповнюється оглядачем вагонів при отримання замовлень на технічне обслуговування об'єктів інвентарного парку Азербайджану, Грузії, країн СНД, Латвійської, Естонської та Литовської Республік, які мають право на переміщення коліями загального користування. Факт приймання-передачі основних засобів в ремонт засвідчують формою ОЗ-2 та відомістю дефектів.

Для зняття об'єктів рухомого складу з обліку несправних складають:

- на відремонтовані вагони повідомлення форми ВУ-36М;
- на несправні вагони повідомлення форми ВУ-36М зі статусом «виключений» разом з актом ВУ-10М складеним на підставі розпорядження начальника служби статистики залізниця;
- на розбраковані вагони повідомлення форми ВУ-36М зі статусом «розбракований»;
- на відправлені без проведеного ремонту акт засвідчений начальником вагонного депо;
- на відправлені для подальшого ремонту на заводи або інші депо супровідний лист форми ВУ-26М [67; 47].

Після закінчення терміну служби вагони Філії проходять діагностування в УкрНДІВ м. Кременчук або НДКТІ м. Київ. За рішенням цих науково-дослідних центрів приймається рішення про подовження терміну експлуатації або списання.

Витрати на капітальний ремонт та поліпшення включаються в дебіт рахунку 15 з кредитом рахунків 20, 22, 23, 37, 63, 65, 66, 68. Після закінчення робіт вони списуються з кредиту рахунку 15 в дебет рахунку 10.

Витрати на поточний ремонт і технічне обслуговування списуються як витрати Філії звітного періоду. Суми таких витрат фіксуються в дебіті рахунків 23, 91, 92, 93, 94 [59].

Робимо висновок про те, що політика обліку амортизації та ремонту на Філії відповідає нормативним вимогам. Облік амортизації здійснюється автоматизовано що дозволяє мінімізувати помилки розрахунків та похибки. Процес ремонту основних засобів на Філії є чітко регламентованим, завдяки вдало розробленій системі документування. Встановлено недосконалість українських рекомендацій стосовно роз'яснення класифікації витрат на ремонт. Виділено проблематику невідповідності вітчизняних стандартів міжнародним у розумінні поняття ліквідаційної вартості та питаннях початку і припинення нарахування амортизації.

2.4. Автоматизація обліку основних засобів на підприємстві

З плином часу застосування цифрових технологій у бухгалтерському обліку стає все актуальнішим. Пандемія COVID-19 змусила бухгалтерів перейти на віддалену роботу, а геополітичні події спонукали до пошуку альтернативних програмних продуктів, які не мають російського походження. Сучасні дослідження в цьому секторі фокусуються на потенційних перевагах від автоматизації облікового процесу [88], використанні хмарних технологій, штучного інтелекту та інтернет речей [4].

Сучасні програмні забезпечення сприяють ефективному використанню трудових ресурсів, скорочують час виконання аналітичних завдань і зменшують ймовірність помилок. На Філіях АТ «Укрзалізниця» використовують Автоматизовану Систему Бухгалтерського Обліку структурних підрозділів залізниць «Фінансовий Облік Бухгалтерський Облік Статистика» (АСБО «ФОБОС»), яка враховує технологічну специфіку залізничної галузі.

Структура програмного комплексу модульна. На рис. 2.4 можна побачити інтерфейс «ФОБОС», який ілюструє групування завдань за подібністю функцій у відповідні модулі. Кожен модуль є «самостійним» і може використовуватися як частина комплексу, так і незалежно (навіть якщо інші модулі не встановлені).



Рисунок 2.4 – Інтерфейс програми «ФОБОС»

Пропонуємо розглянути функціонал програми «ФОБОС» на прикладі обліку основних засобів. Після авторизації у системі обираємо модуль «Необоротні активи» та підрозділ «Основні засоби».

На рис. 2.5 зображено інтерфейс підрозділу «Основні засоби».

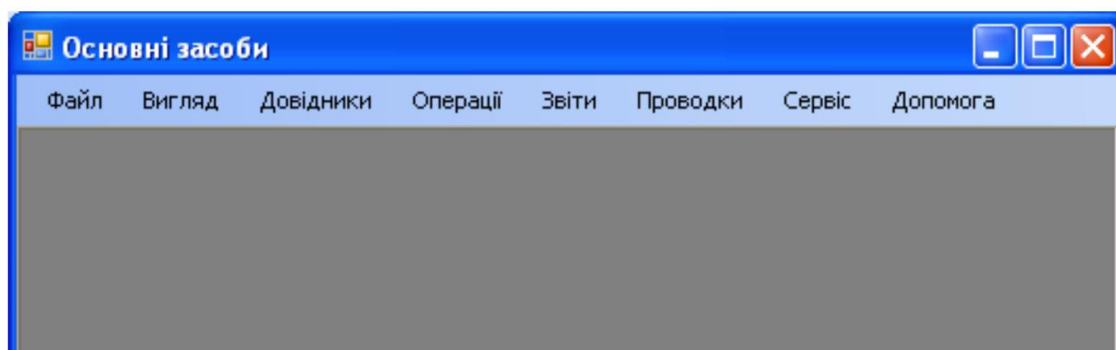


Рисунок 2.5 – Інтерфейс підрозділу «Основні засоби» програми «ФОБОС»

У верхній панелі задач представлено основні розділи головного меню модуля. Опція «Файл» дозволяє вийти з поточної задачі.

Розділ «Вигляд» використовується для налаштування розміщення вікон у відкритій задачі (рис. 2.6).

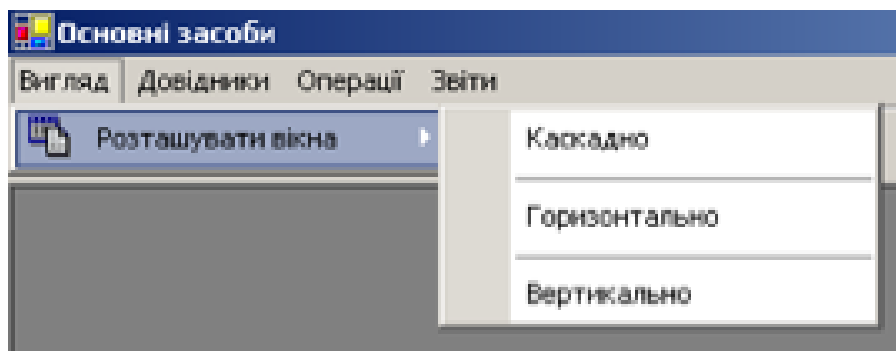


Рисунок 2.6 – Опція «Вигляд» підрозділу «Основні засоби» програми «ФОБОС»

У пункті «Довідники» користувачу пропонуються локальні довідники, основні з яких зображено на рис. 2.7

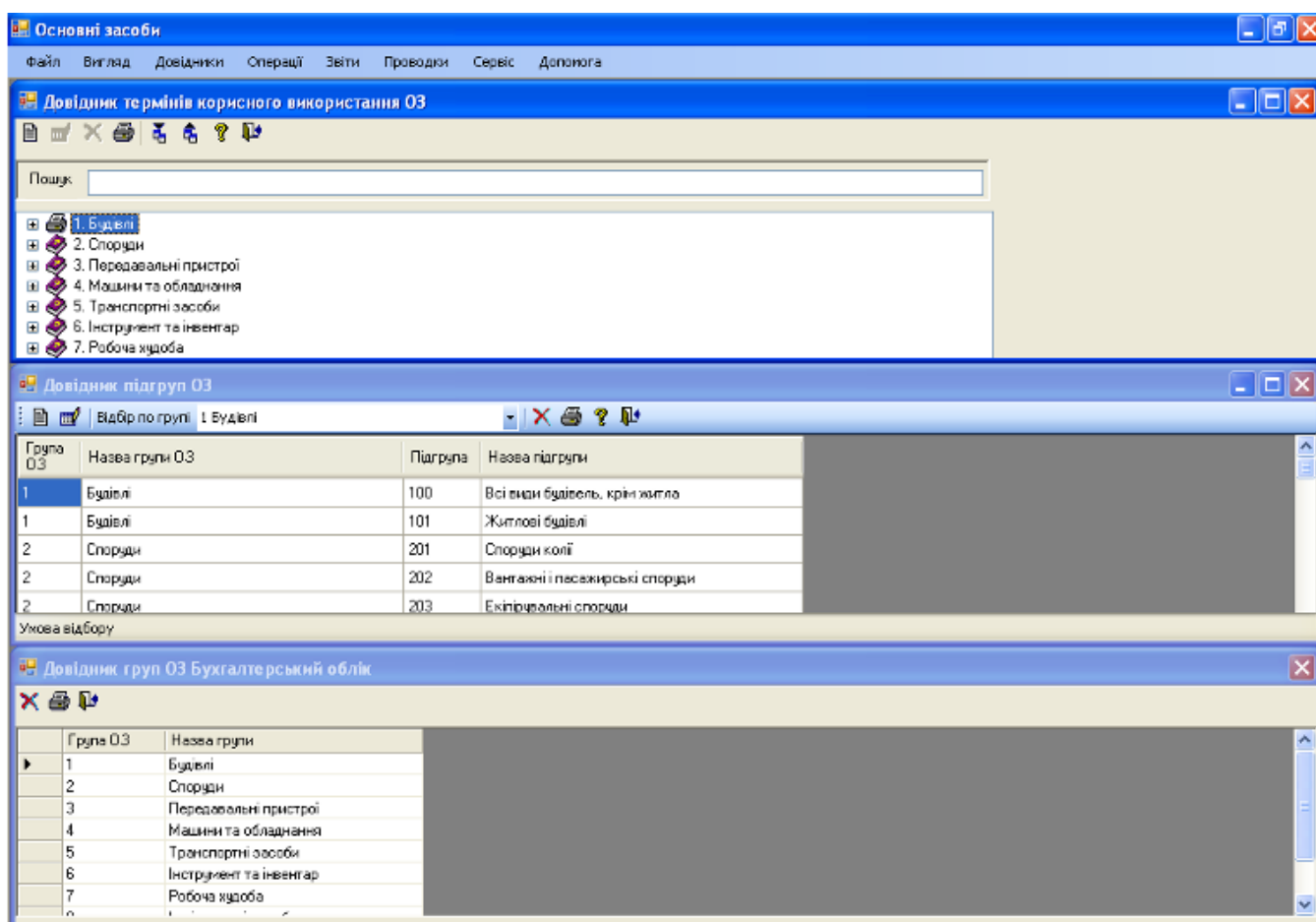


Рисунок 2.7 – Локальні довідники підрозділу «Основні засоби» програми «ФОБОС»

Опція «Звіти» дозволяє формувати відомості на задану дату відносно модуля програми. Розглянемо процес формування Відомості про наявність основних засобів

(Додаток АА).

У розділі «Операції» система групує та зберігає у картотеці всю інформацію яка характеризує об'єкти основних засобів. Процес реєстрації даних про об'єкти обліку полягає у накопиченні інформації, яка характеризує основні засоби. Кожному об'єкту основних засобів створюється окрема електронна картка, яка містить данні про надходження, амортизацію, переміщення та вибуття, його технічну характеристику і бухгалтерські показники. Користувач може створювати, редагувати, копіювати та видаляти картки у картотеці основних засобів. Швидкий пошук карток здійснюється у нижній панелі за інвентарним номером або найменуванням основного засобу (рис. 2.8).

№ Картки	Інв. номер	Найменування ОЗ	Група БО	Початкова вартість БО	Балансова вартість БО
1	01001000...	Цех ремонту обладнання (утилізаційно-ремонт...	1	16940,00	6604,86
2	01001000...	Газорегуляторна	1	2244,00	925,25
3	01001000...	Котельня	1	640221,17	512933,16
4	01001000...	Роздаточна лакофарб	1	11374,51	0,00
5	01001000...	Компресорна	1	23970,00	12275,35
7	01001000...	Приміщення БОП	1	235673,00	106721,75
8	01001000...	Ремонтний цех	1	1433516,00	733204,50
9	01001000...	Сарай для збереження і розпилки дров з навіс...	1	7391,00	188,93
10	01001001...	Санітарно-побутовий блок	1	90182,00	49685,80
7	01001001...	Комори БОП	1	0,00	0,00
12	01001001...	Комора матеріалів і запасних частин з навісом	1	21287,00	8282,59
13	01001001...	Гаражі при ПТО	1	33434,00	14285,75
7	01001001...	Комора для сантехніків	1	0,00	0,00

Рисунок 2.8 – Картотека підрозділу «Основні засоби» програми «ФОБОС»

Для цього, обираємо відповідний звіт з загального переліку меню, заповнюємо критерії відбору та виводимо звіт на друк, завдяки функції «Видати звіт» (рис. 2.9). Цей розділ надає можливість формувати звіти з бухгалтерського та податкового

обліку, а також оборотно-сальдовій відомості, відомств індексації, відомість амортизації, акти ОЗ-1, ОЗ-3 та інвентаризаційну відомість.

Опція «Проводки» дозволяє створювати та редагувати кореспонденції рахунків. Данні з цього розділу передаються до модуля «Бухгалтерський облік».

Розділ «Сервіс» використовується для сервісних налаштувань, таких як період, архівування даних та ін.

У пункті «Допомога» користувачі можуть ознайомитися з довідковою інформацією стосовно функціонала підмодуля «Основні засоби».

Рисунок 2.9 – Вікно «Відомість наявності бухоблік» підрозділу «Основні засоби» програми «ФОБОС»

На сьогодні, питання діджиталізації облікового процесу це скоріше вимога

ринку, ніж можливість розвитку. Не можливо уявити діяльність сучасних підприємств без застосування цифрового обліку. Вітчизняні підприємства використовують автоматизовані системи, електронно-обчислювальні машини та хмарні технології.

На порядку денному більшості українських підприємств впровадження електронного документообігу, яке наразі не є обов'язковим, однак уряд та податкові органи активно сприяють впровадженню дистанційному обміну даними. В тому числі, було опубліковано низку нормативних документів, які регламентують застосування електронного документообігу (рис. 2.10).

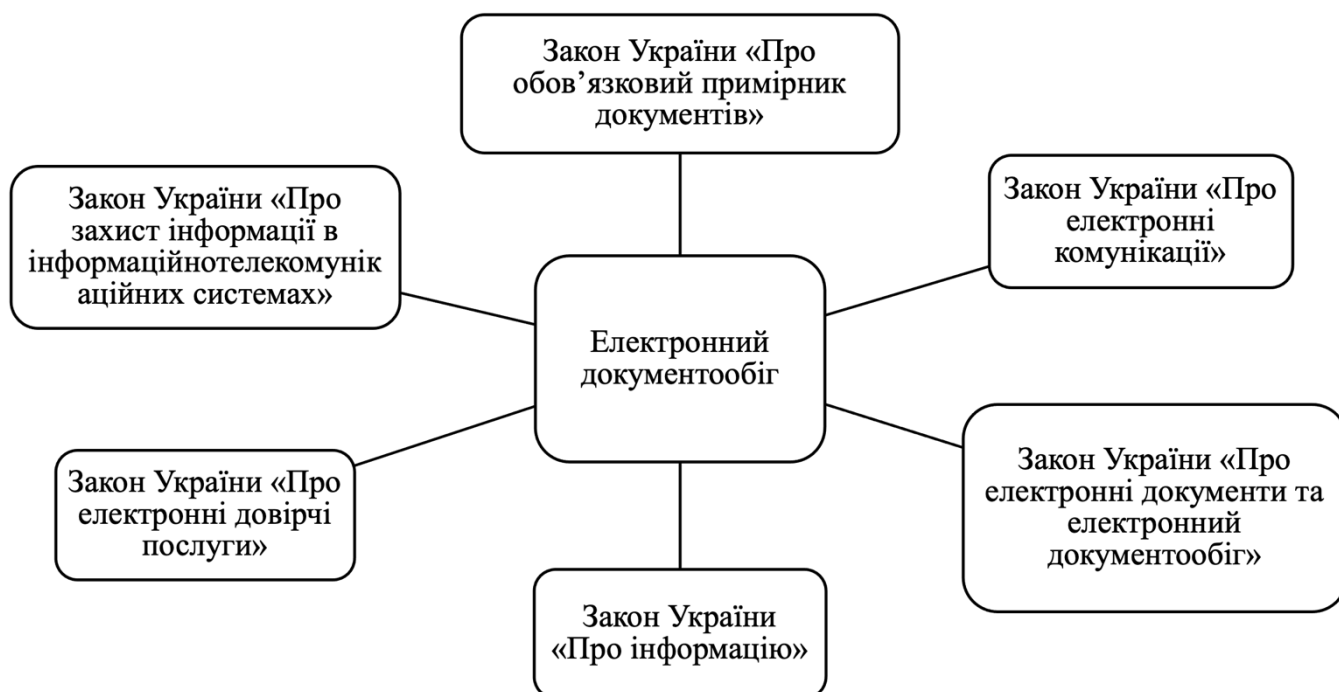


Рисунок 2.10 – Нормативне забезпечення електронного документообігу

Джерело: побудовано автором

Автори Калабухін Ю.Є., Мартинов І.Є., Труфаєрва А.В., проводячи аналіз факторів, що впливають на експлуатаційні аспекти життєвого циклу пасажирських вагонів, прийшли до висновку, що необхідно розробити інформаційне забезпечення для визначення життєвого циклу пасажирських вагонів та їх оцінки з економічної точки зору [35].

Сучасні тенденції автоматизації обліку основних засобів пропонують

розглянути можливість застосування:

- інтернет речей (Internet of Things, IoT) для створення «розумних» основних засобів з можливістю передачі даних про стан і режим роботи;
- QR-кодів та RFID-міток які можуть наноситися на об'єкти для ідентифікації та відстеження основних засобів, що дозволить автоматизувати процеси інвентаризації;
- штучного інтелекту для аналізу даних про стан основних засобів і прогнозування їхнього технічного стану та потреби в обслуговуванні [8].

Отже, Філія має досить зручну програму обліку, яка дозволяє здійснювати облік на всіх етапах життєвого циклу основних засобів згідно з чинного законодавства України та вимогам міжнародних стандартів обліку. Однак, враховуючи прогрес інформаційних технологій пропонується розглянути можливість впровадження електронного документообігу, інтернет речей, штучного інтелекту, QR-кодів та RFID-міток. Використання цих новітніх технологій дозволить Філії забезпечити точність та швидкість обліку основних засобів. Негативним фактором може стати ціна впровадження запропонованих винаходів, та час навчання відповідних працівників.

РОЗДІЛ 3

ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА АУДИТОРСЬКОЇ ПЕРЕВІРКИ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ НА ПІДПРИЄМСТВІ

3.1. Організація та планування аудиторської перевірки на підприємстві

Аудиторська діяльність в сучасному світі є однією з найбільш регульованих і важливих галузей фінансового контролю та внутрішнього нагляду. Вона спрямована на забезпечення достовірності фінансової інформації підприємств, захист інтересів інвесторів, кредиторів, акціонерів, а також ефективність управління ресурсами та ризиками. Одним з важливих аспектів аудиту є перевірка майнових активів підприємства, зокрема, основних засобів.

Важливим етапом в розвитку аудиторської професії в Україні було прийняття рішення Аудиторської палати України від 18.04.2003 року №122 [78]. Це рішення визначило, що Стандарти аудиту та етики, розроблені Міжнародною федерацією бухгалтерів (IFAC), приймаються як Національні стандарти аудиту в Україні. Такий крок узгодження національних стандартів з міжнародними свідчить про важливість відповідності аудиторської діяльності в Україні міжнародним стандартам і сприяє інтеграції української аудиторської спільноти до світового аудиторського співтовариства.

Аудит на АТ «Укрзалізниця» та її філіях є важливим елементом забезпечення фінансової дисципліни, незалежності та об'єктивності в управлінні та звітності компанії, що має значення для стабільності та довіри на ринку.

Приблизно раз в два роки, шляхом тендерних конкурсів, Державна адміністрація залізничного транспорту України обирає компанію-аудитора. Як повідомляють СМІ, багато років поспіль переможцем торгів була транснаціональна аудиторська компанія «Ernst&Young» [98; 99].

У листопаді 2021 року Рахункова палата опублікувала звіт про результати аудиту АТ «Укрзалізниця» та її філій [32]. Аудит встановив причини невиконання фінансових планів та виявив суттєві порушення з боку посадових осіб товариства.

Також, серед недоліків діяльності зафіксовано порушення вимог використання об'єктів державної власності, а саме, відсутність переоцінки основних засобів. Більш того, результатами аудиту наголошено на відсутності договору з оцінювачем майна, що є порушенням вимог підпункту 3 пункту 71 Статуту АТ «Укрзалізниця».

Для забезпечення функцій внутрішнього контролю у залізничних підприємствах, відповідно до наказу Державної адміністрації залізничного транспорту від 14.08.2007р. № 403-Ц, було створено спеціальний орган - Головне управління контролю та внутрішнього аудиту. Це управління діє під керівництвом Генерального директора Укрзалізниці, і, таким чином, воно функціонує як незалежний орган внутрішнього контролю.

Головне управління контролю та внутрішнього аудиту має складну організаційну та регіональну структуру, яка докладно описана на рис. 3.1.



Рисунок 3.1 – Структура Головного управління контролю та внутрішнього аудиту АТ «Укрзалізниця»

Джерело: побудовано автором

Варто зауважити, данні про Філію «ПВРЗ» є частиною загального інформаційного забезпечення фінансового контролю АТ «Укрзалізниця». Метою Головного управління контролю і внутрішнього аудиту Укрзалізниці є перш за все створення такої системи контролю, яка охоплюватиме усі підрозділи однаково детально. Незалежно від того, наскільки важливим чи прибутковим є підрозділ, порушення внутрішнього контролю може призвести до фінансових втрат та пошкодження репутації підприємства в цілому. Для вирішення цієї задачі, на Укрзалізниці створено багаторівневу систему внутрішнього контролю. На рис. 3.2 представлено основні інформаційні потоки внутрішнього контролю.

Філія «ПВРЗ» є структурним підрозділом Південної залізниці. Результати внутрішнього аудиту цього філіалу формуються відповідними працівниками відділів служби контролю та внутрішнього аудиту, згідно з структурою управління (див. рис. 3.1). Після чого, сформовані висновки та рекомендації доносяться до відома керівництва залізниці всіх рівнів.

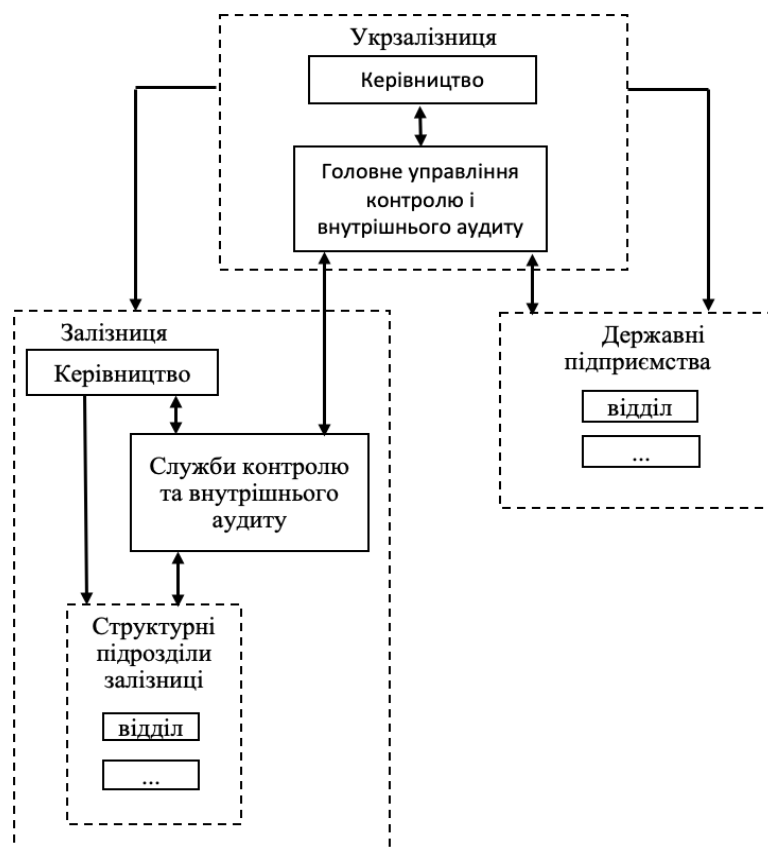


Рисунок 3.2 – Основні інформаційні потоки внутрішнього контролю та аудиту

Джерело: побудовано автором

Загальна система внутрішнього управління АТ «Укрзалізниця» складається з двох складових: контроль та аудит. Обидва відділи мають спільну мету забезпечити ефективний контроль та нагляд за діяльністю. Внутрішній контроль спрямований на розробку та впровадження політик, процедур та систем, щоб запобігти помилкам та ризикам. Внутрішній аудит, з іншого боку, оцінює ефективність цих систем, допомагає виявити можливі недоліки та надає рекомендації з вдосконалення. Причому, внутрішній аудит включає в себе перевірку ефективності внутрішнього контролю. Внутрішні аудитори оцінюють, чи відповідають системи контролю встановленим вимогам та чи ефективно вони функціонують.

До важливих складових внутрішнього контролю фінансової діяльності Укрзалізниці можна віднести балансові комісії. Зазвичай ці комісії проводяться згідно із структурою влади: головним керівництвом залізниці для галузевих служб, а вищими керівниками галузевих служб для підрозділів, які перебувають під їхнім контролем. Головна ціль створення балансових комісій полягає у оцінці фінансових показників за певний звітний період, таких як активи, зобов'язання, прибуток і збитки, грошові потоки тощо. Комісія визначає фактори, які вплинули на фінансові показники підприємства, оцінює його фінансовий стан і приймає рішення щодо визнання структури балансу задовільною чи незадовільною. Крім того, комісія розробляє рекомендації для поліпшення роботи підприємства і вжиття заходів, спрямованих на запобігання банкрутству.

На етапі планування балансових комісій розробляється графік, на підставі якого формується Наказ-розпорядження. Такий наказ визначає дату, об'єкт контролю та склад комісійної групи. Комісії на рівні підгалузевий аналізують фінансових показників підприємств, які підпорядковані цій галузі, з урахуванням загальної тенденції.

В рамках організаційно-методологічного підходу в плануванні аудиту основних засобів існує певна структура, що базується на міжнародних стандартах аудиту. План аудиту основних засобів включає основні етапи аудиторського процесу, які послідовно визначені і мають відповідальних виконавців.

Згідно з міжнародним стандартом аудиту ISA 300 «Planning an audit of financial statements» [100, с. 166] планування аудиту є важливою частиною аудиторського

процесу. Воно допомагає аудитору систематизувати та визначити обсяг робіт, необхідний для досягнення мети аудиту.

План внутрішнього аудиту основних засобів на Філії «ПВРЗ» зображено в Додатку АБ.

План аудиту основних засобів базується на загальному плані аудиту, але для забезпечення ефективної роботи аудитор розробляє аудиторську програму, яка є докладною інструкцією для виконавців. Ця програма деталізує окремі пункти плану та конкретизує завдання і обов'язки членів аудиторської команди.

В загальному вигляді програма аудиту складається з чотирьох послідовних етапів, а саме:

— підготовчий: формується розуміння суб'єкта аудиту та його ділових операцій, визначає мету та завдання аудиту, аналізує потенційні ризики та потребу в ресурсах; визначаються аудиторські команди, відповідальні за виконання різних процедур аудиту;

— фізична перевірка: перевіряються реальні факти і операції суб'єкта аудиту, завдяки інвентаризації активів, перевірки фізичного стану об'єктів, спілкування з працівниками, перевірки документації та інших методів перевірки на місці;

— основний: аналізуються зібрані докази, оцінюється їх достовірність та відповідність, проводяться аудиторські процедури для формулювання експертної думки, аналіз фінансових звітів, порівняння з попередніми періодами та інші методи аналізу;

— завершальний: формуються висновки та підготовлюється аудиторський звіт, в якому освітлюється професійна думку щодо фінансової звітності суб'єкта аудиту та надаються рекомендації, якщо це необхідно [61].

В Додатку АВ запропоновано програму внутрішнього аудиту основних засобів Філії «ПВРЗ».

На основі планування аудиту керівник аудиторської фірми чи внутрішнього аудиту готує розпорядження, яке містить основні деталі та вказівки для проведення аудиту. Це може включати в себе мету аудиту, об'єкт аудиту, групу аудиторів,

призначених для аудиту, терміни, бюджет, обсяг робіт і вимоги до документації.

Розпорядження керівника аудиторської фірми чи відділу внутрішнього аудиту підлягає погодженню та схваленню керівництвом організації, що підлягає аудиту.

Згідно з ISA 200 «Overall objectives of the independent auditor and the conduct of an audit in accordance with ISA» під метою аудиту варто розуміти висловлення незалежної думки аудитора відносно достовірності фінансової звітності у всіх суттєвих аспектах [100, с. 51]. Отже, можна дійти висновку, що мета аудиту основних засобів полягає в оцінці правильності та достовірності відображення основних засобів в фінансовій звітності підприємства. Оскільки основні засоби є однією з ключових складових активів підприємства, їх показники суттєво впливають на звітність та фінансовий стан підприємства. Під основними аспектами мети аудиту основних засобів варто розуміти: достовірність оцінки; повнота, своєчасність та актуальність даних про основні засоби; відповідності законодавству, стандартам, та внутрішнім положенням; якість і повнота відображення інформації про основні засоби у фінансовій звітності.

Виходячи з аспектів мети, сформуємо основні завдання аудиту основних засобів Філії «ПВРЗ» (рис. 3.3).

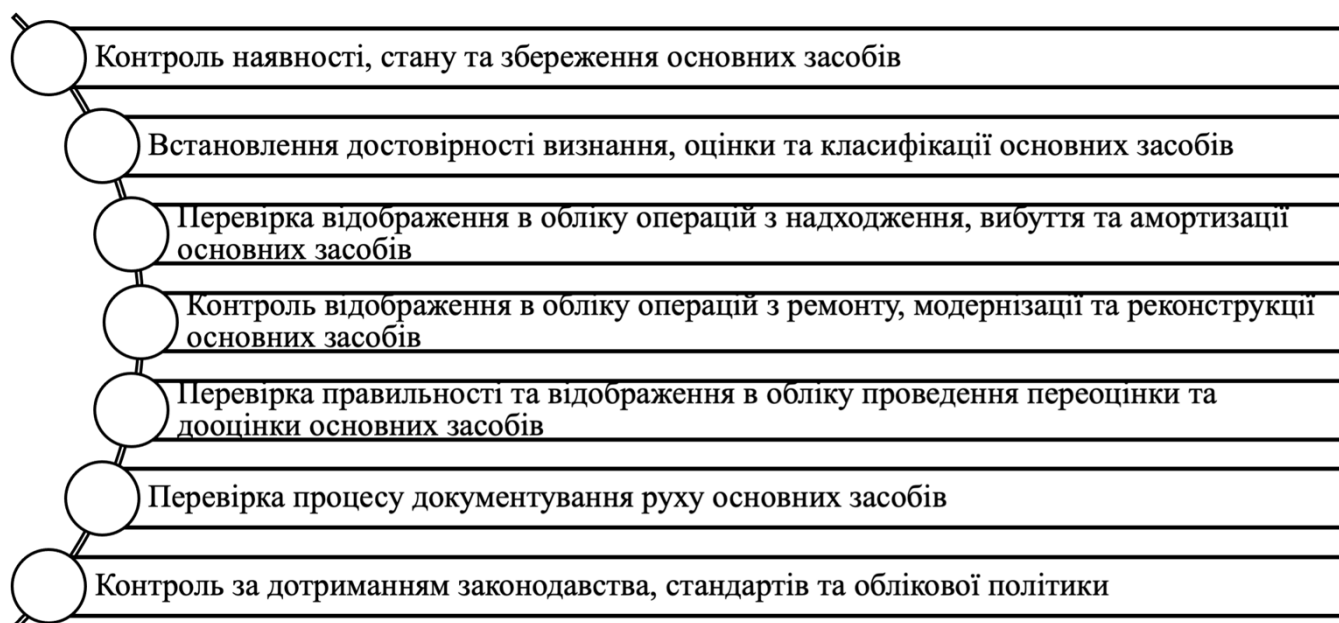


Рисунок 3.3 – Основні завдання аудиту основних засобів Філії «ПВРЗ»

Джерело: сформовано автором [90]

Визначення об'єктів та джерел інформації аудиту ґрунтується на меті та завданнях самого аудиту. На рис. 3.4 представлено об'єкти та джерела інформації, які використовуються при аудиті основних засобів.

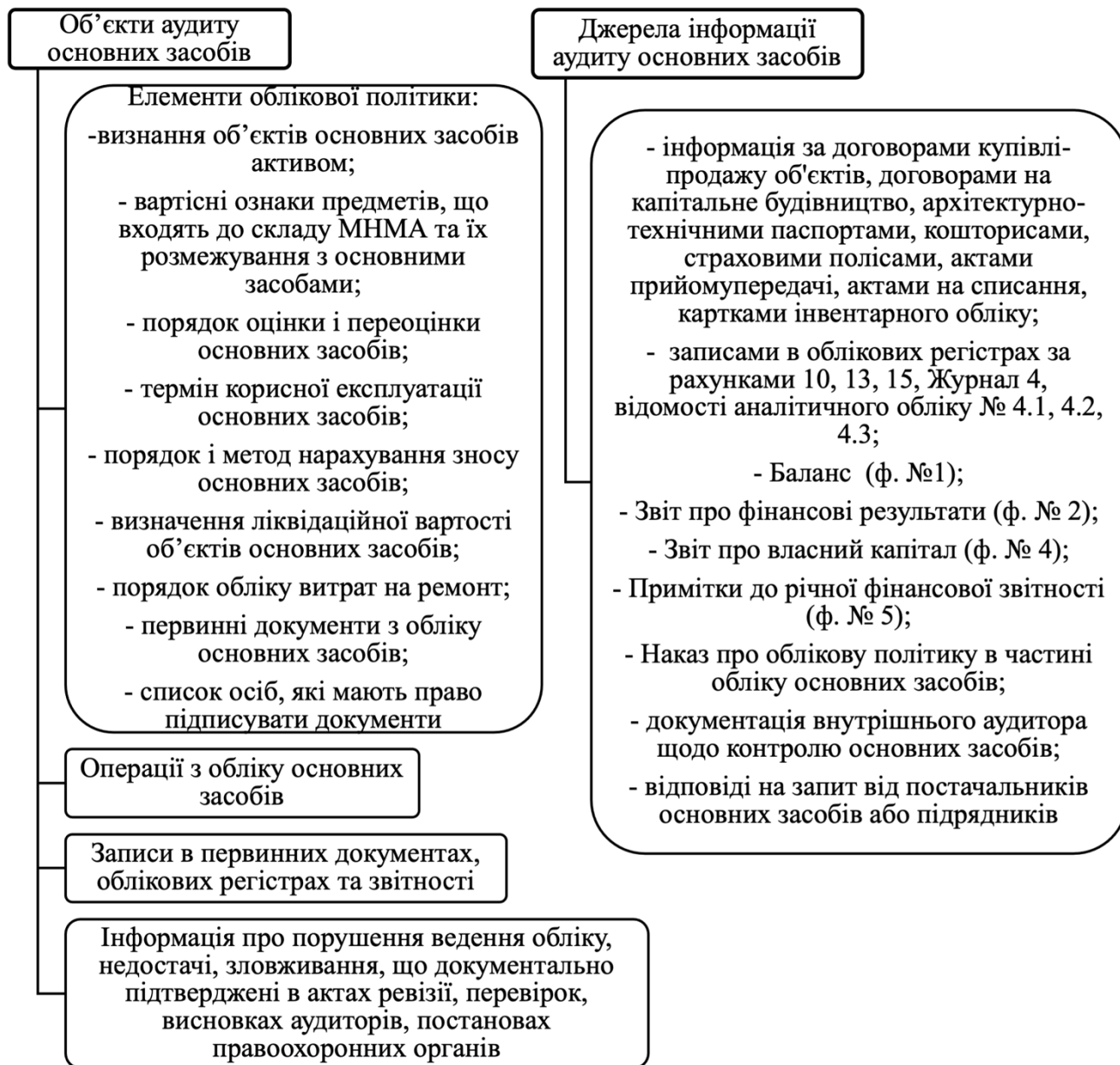


Рисунок 3.4 – Об'єкти та джерела інформації аудиту основних засобів Філії «ПВРЗ»

Джерело: сформовано автором [6]

Оцінка ризику аудиту є ключовим етапом під час планування аудиторської перевірки, оскільки допомагає аудитору визначити, які області потребують більшої уваги та докладнішого аудиту.

Під час проведення аудиту завжди існує можливість того, що деякі викривлення та неточності в обліку та звітності можуть залишитися невиявленими, і в такому випадку аудитор може надати позитивний звіт, навіть якщо інформація має суттєві недоліки. Причиною цього можуть бути об'єктивні фактори, такі як обмежена вибірковість аудиту, або суб'єктивні фактори, такі як рівень кваліфікації та компетентності аудитора [46].

Загальний рівень аудиторського ризику складається з трьох основних факторів: властивого ризику, ризику невиявлення та ризику контролю.

Аудиторський ризик також охоплює фінансові загрози, які можуть вплинути безпосередньо на аудиторську фірму у разі отримання претензій від замовника через невиявлені під час аудиту помилки в системі обліку і звітності. Ці помилки можуть стати очевидними під час перевірки контролюючими органами або з інших причин і можуть призвести до втрат для замовника [49].

Суттєвість помилок можна оцінювати як за кількісними, так і за якісними критеріями. При кількісній оцінці аудитор порівнює виявлені помилки під час аудиту з рівнем суттєвості, який визначається на етапі планування аудиту. У випадку якісної оцінки суттєвості помилок аудитор використовує свій досвід. Обидва підходи мають свої переваги та недоліки. Кількісна оцінка може бути об'єктивною, але вона не враховує всі аспекти суттєвості, такі як ризики та контекст. Якісна оцінка дозволяє оцінювати додаткові фактори, але вона більш суб'єктивна. У практиці аудиту часто використовують комбінацію обох підходів для досягнення об'єктивної та інформативної оцінки суттєвості помилок.

Процес організації аудиту також включає в себе процедури контролю якості. Аудиторські фірми повинні мати систему внутрішнього контролю, яка допомагає перевіряти та підтверджувати відповідність аудиторських послуг стандартам та вимогам.

Метою контролю якості внутрішнього аудиту є забезпечення того, щоб внутрішній аудит був надійним, об'єктивним, ефективним і відповідав вимогам та стандартам. Це допомагає підприємствам управляти ризиками, виявляти проблеми та покращувати свою діяльність.

Вибір методу або процедури аудиту є результатом професійного експертного відбору. Такий вибір базується на меті та умовах замовлення аудиторської послуги, а також на досвіді і кваліфікації аудитора. Процедури складаються з впорядкованого використання аудиторських методів. Проте це не означає, що конкретний метод обов'язково пов'язаний з певною аудиторською процедурою. Якість результатів аудиторської послуги визначається правильним вибором кількості та типу методів.

Відбір методичних прийомів здійснюється на основі результатів оцінки системи внутрішнього контролю, шляхом тестування. Мета використання тестування внутрішнього контролю полягає в переконанні щодо його ефективності і спроможності вчасно виявляти помилки та недоречності [81].

Тест внутрішнього контролю основних засобів Філії «ПВРЗ» наведено у Додатку АГ.

Параграф A18-A29 IAS 500 «Audit evidence» [100, с. 294-295] встановлює набір методів, які використовуються для здійснення аудиту з метою надання обґрунтованих висновків. До переліку цих методів відноситься: інспектування (перевірка), спостереження, зовнішнє підтвердження, перерахунок (повторне обчислення), повторне виконання, аналітичні процедури та запити.

На рис. 3.5 зображено систематизацію прийомів аудиту основних засобів, за методичною спрямованістю.

Аудиторський звіт є важливим результатом аудиторської роботи, і він формується на основі доказів, які зібрані і задокументовані аудитором під час проведення аудиту. Документація аудитора грає ключову роль у забезпеченні якості та надійності аудиторської роботи, а також у забезпеченні виконання вимог професійних стандартів. Процес створення документації аудитора регламентується IAS 230 «Audit documentation» [100, с. 94-101]. Цей стандарт розкриває призначення робочих документів аудитора, їх види та вимоги до змістовного наповнення. Важливо забезпечити вчасну підготовку цих документів, оскільки це впливає на точність та об'єктивність аудиторського висновку. Тобто, більшість аудиторської документації має бути складена під час проведення аудиту, а не після його завершення, щоб забезпечити найвищу якість аудиторської роботи [91].

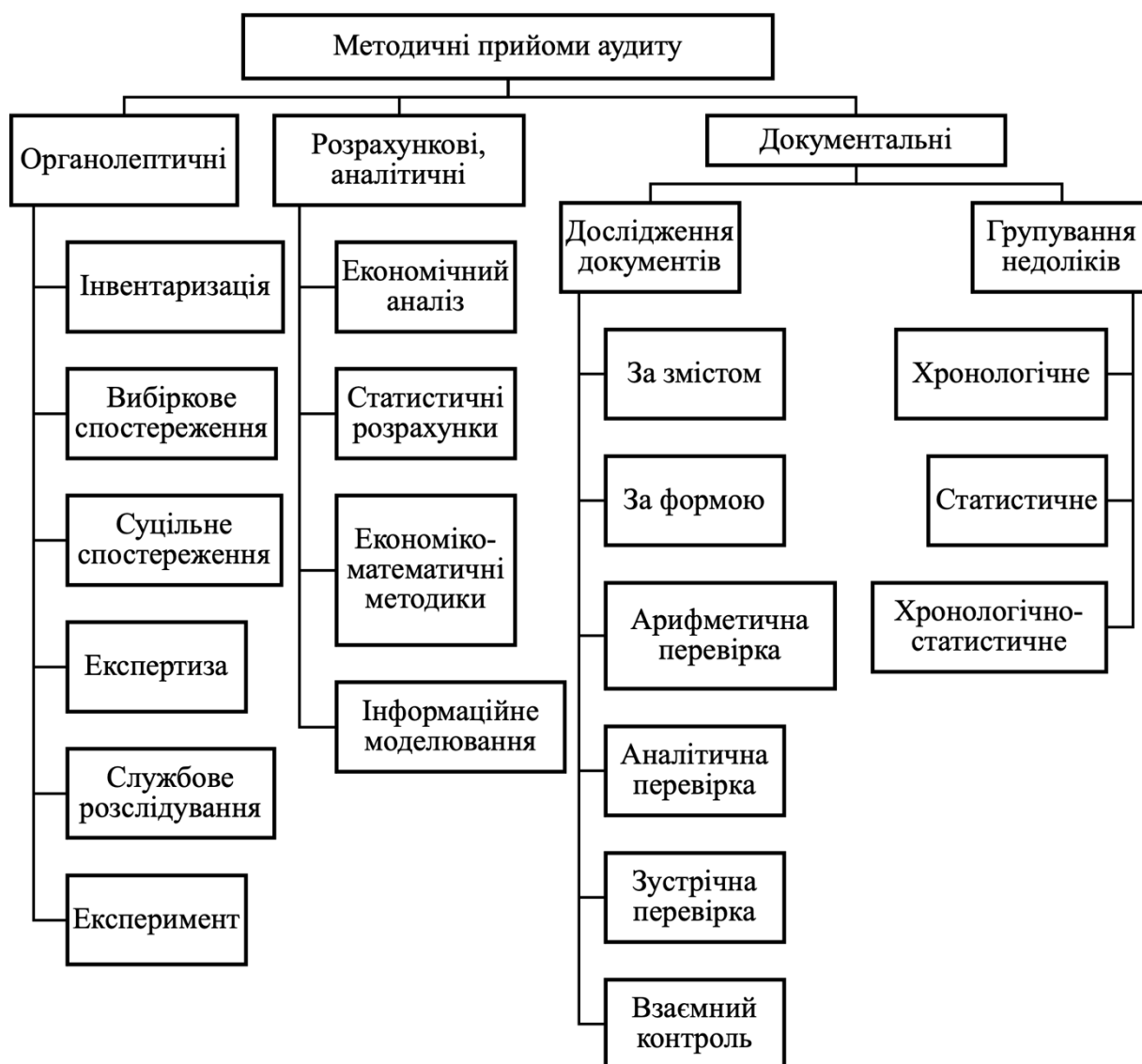


Рисунок 3.5 – Систематизація методичних прийомів аудиту основних засобів

Джерело: [80]

Таким чином, вдале планування і організація допомагають забезпечити об'єктивність, надійність та відповідність аудиту стандартам професії, та підвищують якість внутрішнього контролю Філії.

3.2. Аудит надходження і вибуття основних засобів на підприємстві

Після ретельного планування та організації процедур аудиту основних засобів Філії, наступним кроком, що має вирішальне значення, є основний етап контролю-проведення аудиторської перевірки.

Внутрішні аудитори здійснюють перевірку керуючись цілями, методами та термінами визначеними програмою аудиту.

Аудит надходження та вибуття основних засобів на Філії передбачає детальну перевірку всіх фінансових операцій, пов'язаних із процесами придбання та списання об'єктів майна. До завдань аудитора входить перевірка точності обліку, контроль відповідності процедур закупівель і списання нормам та стандартам, а також виявлення можливих ризиків та недоліків у системі управління основними засобами.

На етапі планування перевірки внутрішні аудитори приймають участь у інвентаризації основних засобів. Результати інвентаризації свідчать про наявність та умови зберігання активів. Однією з задач основного етапу аудиту є здійснення контролю правомірності віднесення активів Філії до складу основних засобів.

Для перевірки дотримання умов визнання, аудитори використовують робочий документ, зразок якого представлено у табл. 3.1.

Таблиця 3.1 – Робочий документ аудитора-перевірка правомірності визнання активів основними засобами Філії «ПВРЗ»

№	Дата акту	№ акту	Найменування об'єкту	Інвентарний №	Критерії віднесення активів до ОЗ				Відхилення (-; +)
					Строк корисного використання більше 1 року		Вартість більше 20000 грн.		
					За даними підприємства	За даними аудиту	За даними підприємства	За даними аудиту	
1	01.03.2023	45	Обкотишовоз	705	20 років	20 років	185660	185660	-
2	01.04.2023	60	Кондуктор для трапа	565	2 роки	2 роки	26540	26540	-

Джерело: сформовано автором [19; 48; 61]

Основні засоби мають декілька видів оцінки, на етапі зарахування до балансу підприємства для кожного об'єкту основних засобів встановлюється первісна оцінка. Як зазначають Васильків М.Р. та Чубай В.М., неправильне визначення первісної вартості основних засобів, шляхом штучного завищення, є типовою помилкою, яку виявляють в процесі аудиту [14].

У табл. 3.2 представлено зразок робочого документу внутрішніх аудиторів

Філії, який використовується для контролю достовірності первісної вартості основних засобів, отриманих шляхом придбання у постачальника.

Таблиця 3.2 – Робочий документ аудитора - перевірка правильності оцінки основних засобів при надходженні на Філію «ПВРЗ» від постачальника

№	Об'єкт основних засобів	Перевірка витрат відповідно до доданих документів до Акту приймання-передачі основних засобів			Арифметична перевірка первісної вартості в Акті приймання-передачі основних засобів		Відхилення (-; +)
		Вартість, відповідно до прибуткової накладної	Транспортні витрати	Інші витрати	За даними Філії	За результатами аудиту	
1	Дефектоскоп ультразвуковий УД4-76	1 044 479,36	500,00	-	1 044 979,36	1 044 979,36	-
2	Лазерний верстат з ЧПУ LT 60.15	3 070 400,40	1508,00	700	3 072 608,40	3 072 608,40	-

Джерело: сформовано автором [19; 48; 61]

Як зазначалось раніше, існують інші шляхи надходження активів, серед яких досить розповсюдженим є будівництво господарським способом.

У табл. 3.3 представлено зразок робочого документу аудитора, для перевірки правильності визначення первісної вартості побудованих основних засобів.

Таблиця 3.3 – Робочий документ аудитора- перевірка правильності оцінки побудованих основних засобів на Філії «ПВРЗ»

№	Об'єкт капітального будівництва	За даними аудиту				За даними обліку	Відхилення (-; +)
		Вартість послуг, грн	Будівельні матеріали	Інші витрати	Разом		
1	Зерновоз 53219788	-	1045587,63	2100,13	1047687,76	1047687,76	-
2	Напіввагон 60019064	-	239876,33	36787,14	276663,47	276663,47	-

Джерело: сформовано автором [19; 48; 61]

Важливим елементом аудиту основних засобів є контроль відображення процесу надходження на бухгалтерських рахунках. Аудитори повинні переконатися в дотриманні методології обліку зарахування на баланс активів Філії.

У табл. 3.4 розглянуто приклад робочого документу, складеного для перевірки правильності відображення в обліку надходження основних засобів.

Таблиця 3.4 – Робочий документ аудитора- перевірка правильності відображення в обліку надходження основних засобів на Філію «ПВРЗ»

№	Зміст	За даними Філії			За даними аудиту			Відхилення (-; +)		
		Д-т	К-т	Сума, грн	Д-т	К-т	Сума, грн	Д-т	К-т	Сума, грн
1	Сплачено грошові кошти за дефектоскоп	371	311	1044479,36	371	311	1044479,36	-	-	-
2	Одержано дефектоскоп	1511	631	1044479,36	1511	631	1044479,36	-	-	-
3	Відображено зарахування заборгованості	631	371	1044479,36	631	371	1044479,36			
4	Зарахування на баланс дефектоскопу	1060	1511	1044479,36	1060	1511	1044479,36			

Джерело: сформовано автором [19; 48; 61]

При аудиторській перевірці вибуття основних засобів, аудитори проводять ряд процедур з метою встановлення відповідності наявних обставин та подій на Філії критеріям визнання цих подій відповідно до МСБО 16. Аудитори звертають увагу на той факт, чи на підприємстві створена наглядова комісія, яка відповідає за списання основних засобів. Якщо відбувається вибуття основних засобів через аварії або інші надзвичайні ситуації, аудитори аналізують акти щодо цих аварій та ліквідації, а також довідки від метеорологічної служби, щоб з'ясувати причини цих подій [39].

Додатково, здійснюється перевірка коректності обчислення збитків, що виникають під час ліквідації основних засобів, включаючи витрати на саму процедуру ліквідації та суму недоамортизованих активів, які були списані. Не менш важливим є проведення відповідного аналізу фактів безоплатної передачі основних засобів і перевірка точності відображення в обліку витрат на транспортування, монтаж та налагодження списаних засобів праці.

У табл. 3.5 наведено зразок робочого документу аудитора, складеного за фактом перевірки правильності відображення списання основних засобів Філії.

Таблиця 3.5 – Робочий документ аудитора- перевірка правильності відображення в обліку списання основних засобів Філії «ПВРЗ»

№	Зміст	За даними Філії			За даними аудиту			Відхилення (-; +)		
		Д-т	К-т	Сума, грн	Д-т	К-т	Сума, грн	Д-т	К-т	Сума, грн
1	Відображено дохід від продажу верстату	3776	712	764990,10	3776	712	764990,10	-	-	-
2	Списано знос верстату	131	1040	306500,50	131	1040	306500,50	-	-	-
3	Списано залишкову вартість верстату	286	1040	750000,00	286	1040	750000,00	-	-	-
4	Списано на витрати залишкову вартість верстату	943	286	750000,00	943	286	750000,00	-	-	-
5	Отримано виручку від реалізації	311	3776	764990,10	311	3776	764990,10	-	-	-

Джерело: сформовано автором [19; 48; 61]

Отже, внутрішній аудит надходження і вибуття основних засобів є важливою частиною аудиторського процесу на Філії «ПВРЗ». Під час проведення цього виду аудиту, зосереджується увага на численних аспектах, для контролю точності та достовірності обліку основних засобів.

3.3. Аудит амортизації та ремонту основних засобів на підприємстві

Перевірка амортизації та ремонту основних засобів на Філії «ПВРЗ» є ключовим аспектом внутрішнього аудиту фінансової та господарської діяльності. На даному етапі проводиться об'єктивна перевірка правильності обчислення амортизації на основні засоби та дотримання усіх необхідних вимог і стандартів у сфері ремонту та обслуговування активів.

Під час аудиту амортизації, аудиторів аналізують, чи вірно відображена амортизація в обліку Філії «ПВРЗ» та чи відповідає вона всім встановленим нормам і стандартам. Також перевіряється розрахунок амортизації для кожного окремого основного засобу відповідно до встановлених методів розрахунку, та надається

оцінка адекватності і обґрунтованості амортизаційної політики, що застосовується на підприємстві.

Щодо аудиту ремонту основних засобів, аудитори встановлюють, чи виконуються регулярні планові ремонти та обслуговування основних засобів на Філії, чи витрати на ремонт адекватно відображаються в обліку, і чи відповідають вони вимогам безпеки та технічного обслуговування.

Під час перевірки процесу амортизації, аудитори переконуються в правильності визначення строку корисного використання об'єктів основних засобів, який безпосередньо впливає на обсяг амортизаційних витрат.

Перевірка строку корисного використання включає в себе оцінку правильності визначення цього параметра на основі доступної документації, технічних характеристик об'єкта основних засобів, порівняння зі схожими активами і врахування будь-яких змін у використанні або стані активу, що можуть вплинути на строк його служби.

В табл. 3.6 наведено зразок робочого документу для перевірки строку корисного використання майнових активів Філії.

Таблиця 3.6 – Робочий документ аудитора- перевірка правильності визначення строку корисного використання основних засобів Філії «ПВРЗ»

№	Дата акту приймання	Інвентарний №	Найменування об'єкта	Первісна вартість, грн.	Строк корисного використання		Відхилення (+; -)
					За даними Філії	За даними аудиту	
1	01.03.2023	705	Обкотишовоз	185660	20 років	20 років	-
2	01.04.2023	565	Кондуктор для трапа	26540	2 роки	2 роки	-

Джерело: сформовано автором [19; 48; 61]

Внутрішні аудитори Філії здійснюють оцінку правильності таких важливих складових амортизаційної політики, як: ліквідаційна вартість, дата початку та припинення амортизації та методи амортизації. Основною ціллю аудиту цих ланок обліку є отримання впевненості у дотриманні норм міжнародних стандартів.

У табл. 3.7 представлено робочий документ аудитора, метою складання якого

є аналіз амортизаційних розрахунків та облікових записів, для оцінки їх точності та відповідності вимогам стандартів обліку.

Таблиця 3.7 – Робочий документ аудитора- перевірка правильності відображення в обліку амортизації основних засобів Філії «ПВРЗ»

№	Назва об'єкту	Первісна вартість	Метод амортизації	За даними Філії			За даними аудиту			Відхилення (-; +)		
				Д	К	Сума, грн	Д	К	Сума, грн	Д	К	Сума, грн
1	Напіввагон	213240,95	прямолінійний	91	13	222,3	91	13	222,3	-	-	-
2	Автокран	302260,76	прямолінійний	23	13	7425,6	23	13	7425,6	-	-	-

Джерело: сформовано автором [19; 48; 61]

Під час внутрішнього аудиту Філії необхідно переконатися, що всі витрати, пов'язані з ремонтом, обслуговуванням та підтримкою основних засобів, правильно відображені та класифіковані в обліку.

У табл. 3.8 наведено приклад робочого документу, який використовують для перевірки відображення в обліку Філії витрат на ремонт.

Таблиця 3.8 – Робочий документ аудитора- перевірка правильності відображення в обліку ремонту основних засобів Філії «ПВРЗ» господарським способом

№	Зміст	За даними Філії			За даними аудиту			Відхилення (-; +)		
		Д-т	К-т	Сума, грн	Д-т	К-т	Сума, грн	Д-т	К-т	Сума, грн
1	Нараховано оплату праці робітникам, зайнятим на ремонті	23	66	10000	23	66	10000	-	-	-
2	Проведено нарахування на оплату праці	23	65	2200	23	65	2200	-	-	-
3	Витрати матеріали, запасні частини, паливо та ін. виробничі запаси на поточний ремонт	23	203, 207, 205, 22	16000	23	203, 207, 205, 22	16000	-	-	-

Джерело: сформовано автором [19; 48; 61]

На думку Савченко А. М. та Бурятинського В. В., серед найбільш типових порушень, з якими стикаються фахівці є включення витрат на модернізацію та реконструкцію до складу витрат звітного періоду [82]. Для застереження таких

помилки внутрішні аудитори Філії перевіряють відповідність об'єктів, які були піддані ремонту, критеріям політики капіталізації.

Досить важливим елементом контролю витрат на ремонт активів є оцінка «адекватності» та легітимності витрат. Внутрішній аудит Філії передбачає аналіз обсягів витрат на ремонт та порівняння їх з історичними даними галузі, з метою визначення, чи є ці витрати раціональними.

Філія є відокремленим підрозділом з окремим фінансовим планом, та бюджетними обмеженнями. Внутрішні аудитори здійснюють перевірку відповідності фактичних витрат бюджетним нормам та рекомендаціям.

Особливу увагу потрібно приділити перевірці наявності та змістовності документування ремонтних робіт. Для виконання цього завдання складається робочий документ аудитора, зразок якого наведено у табл. 3.9.

Таблиця 3.9 – Робочий документ аудитора- перевірка наявності первинних документів з ремонту основних засобів Філії «ПВРЗ»

Вид робіт	Спосіб виконання робіт	Сплачено рахунок, за обліком Філії			Наявність документів				Примітки
					Кошторис		Акт виконаних робіт		
		Дата	№ рахунку	Сума, грн.	Дата	Сума, грн.	Дата	Сума, грн.	
Ремонт насосу МВС-10	Підрядний	11.05.23	197	18000	10.05.23	13000	10.05.23	5000	-

Джерело: сформовано автором [19; 48; 61]

Аудитори проводять порівняльний аналіз сум, зазначених у фінансових звітах, із витратами, які відображені в відповідних реєстрах аналітичного обліку. До таких витрат також належать витрати на ремонт і амортизаційні відрахування. Метою такого аналізу є запобігання випадків спотворення фінансової звітності шляхом регулювання розподілу витрат за окремими статтями бюджету або кошторису [3, с. 146].

Отже, внутрішній аудит амортизації та ремонту основних засобів Філії є комплексним контролем, який передбачає глибокий та всебічний огляд процесів, пов'язаних із збереженням, обслуговуванням і відтворенням цих активів.

3.4. Методика економічного аналізу основних засобів на Філії «Панютинський вагоноремонтний завод» АТ «Українська залізниця»

На тлі змін в економіці і ринковому середовищі, Філія «ПВРЗ» має вирішувати завдання з підвищення продуктивності та зменшення витрат, і ефективне управління основними засобами є ключовим чинником для досягнення цих цілей.

Максимальна ефективність у використанні основних засобів дозволить об'єкту дослідження досягти стабільності та конкурентоспроможності на ринку вагоноремонту. У цьому контексті розробка та впровадження методики економічного аналізу основних засобів Філії є важливим інструментом для прийняття обґрунтованих рішень у сфері управління активами. Такий аналіз дозволить ідентифікувати потенційні ризики та можливості, зрозуміти вплив різних факторів на стан основних засобів, і відповідно розробити стратегію для їхнього оптимального використання.

Аналіз основних засобів є важливою складовою сучасного економічного аналізу, і науковці-аналітики [64, 85, 56] активно досліджують цю тему, пропонуючи різні підходи та методики для визначення тенденцій розвитку матеріально-технічної бази підприємств.

За результатами досліджень різних концепцій економічного аналізу основних засобів робимо висновок, що зазвичай існують два ключових етапи, які відображають дві сторони цього дослідження:

1. аналіз забезпечення підприємства основними засобами;
2. аналіз ефективності використання основних засобів.

Проведення аналізу виробничих активів є складним та багатоетапним процесом, який вимагає ретельної методології для здійснення об'єктивного оцінювання.

У табл. 3.10 представлено систему показників та методичні прийоми, які використовуються на ключових стадіях економічного аналізу основних засобів.

Таблиця 3.10 – Стадії, система показників та методи економічного аналізу основних засобів

Стадія	Показники	Методи
Аналіз забезпечення підприємства основними засобами		
Аналіз динаміки, складу та структури	Питома вага окремих видів основних засобів у їх загальній вартості; фондоозброєність; коефіцієнт технічної озброєності праці	Горизонтальний та вертикальний аналіз; порівняльний аналіз; факторний аналіз
Аналіз руху і технічного стану	Коефіцієнт зносу; коефіцієнт придатності; коефіцієнт оновлення; коефіцієнт вибуття; коефіцієнт приросту; частка зданих або взятих в операційну оренду основних засобів	Порівняльний аналіз
Аналіз ефективності використання основних засобів		
Факторний аналіз фондівддачі	Фондомісткість; рентабельність; фондівддача; оборотність основних засобів тощо	Порівняльний аналіз
Аналіз інтенсивного та екстенсивного використання виробничих потужностей	Частка обладнання, переданого в експлуатацію; частка фактично працюючого обладнання; ступінь використання	Порівняльний аналіз
Аналіз ефективності використання виробничих площ	Календарний фонд робочого часу; номінальний фонд часу; ефективний фонд часу; коефіцієнт завантаження обладнання тощо	Порівняльний аналіз; Горизонтальний аналіз

Джерело: створено автором [64 с. 117-135; 85 с. 227- 249; 56 с. 167-170]

Відправною точкою аналізу є збір інформації про виробничі активи, їхню кількість, стан, вартість і використання. Основним джерелом інформації для проведення дослідження є фінансова звітність та планові показники. Окрім цього, додаткові відомості можна отримати з першоджерел, таких як первинні документи, облікові реєстри, технічна документація тощо.

Перш ніж переходити до основного етапу дослідження було здійснено огляд джерел інформації, з метою оцінки повноти та якості даних. Виявлено, показник «первісна вартість основних засобів» на кінець 2021 року не відповідає відповідному значенню активу станом на початок 2022 року. Було отримано пояснення від представника бухгалтерської служби Філії: за рекомендаціями зовнішнього аудиту, здійснено рекласифікацію активів. Права на користування земельними ділянками (рах. 122), які були відображені у складі нематеріальних активів, перегрупували до складу земельних ділянок (рах. 101). Відповідне рішення було прийнято після звітної

дати, та, згідно з міжнародними стандартами обліку, відображено у примітках до фінансової звітності як коригуюча подія.

За розпорядженням АТ «Укрзалізниця», з 2021 року філії підприємства припиняють складати Примітки до фінансової звітності, що на наш погляд є порушенням не тільки міжнародних стандартів але й вітчизняних законів. Таке рішення головного підприємства унеможливило проведення аналізу структури та руху об'єкту дослідження після дати видання відповідного розпорядження, тому, у цій роботі здійснено аналіз структури та руху основних засобів Філії станом на 2020 рік (табл. 3.11).

Таблиця 3.11 – Вертикальний аналіз складу та динаміки основних засобів Філії «Панютинський вагоноремонтний завод» у 2020 році

Групи основних засобів	Залишок на початок року		Надійшло за рік		Вибуло за рік		Залишок на кінець року	
	тис. грн.	питома вага, %	тис. грн.	питома вага, %	тис. грн.	питома вага, %	тис. грн.	питома вага, %
Будинки, споруди та передавальні пристрої	294304	3,039	1596	0,382	8	0,002	295831	3,037
Машини та обладнання	172678	1,783	13380	3,202	-	-	185324	1,903
Транспортні засоби	9183848	94,827	402033	96,218	361459	99,998	9224802	94,703
Інструменти, прилади, інвентар (меблі)	12266	0,127	251	0,060	-	-	12517	0,129
Інші основні засоби	21770	0,225	575	0,138	-	-	22345	0,229
Всього	9684866	100	417835	100	361467	100	9740819	100

Джерело: розраховано автором за даними Додатку АД

Матеріально-технічна база Філії переважно складається з будівельно-майнового комплексу, виробничого устаткування, транспортних засобів та робочого інструментарію. За 2020 рік відбулося збільшення вартості основних засобів в структурі балансу за рахунок поповнення майнового складу Філії. За розрахунками (див. табл. 3.11) найбільша доля нововведених основних засобів зафіксована у складі об'єктів транспорту, це очікувана динаміка, адже будівництво вагонів є основною діяльністю підприємства. Вибуття основних засобів на Філії здійснюється за рахунок

списання та передачі до інших підрозділів Укрзалізниці, найбільша доля відчужених об'єктів приходить на транспортні засоби.

Додатково, у 2020 році відбулося збільшення вартості основних засобів за рахунок модернізації, реконструкції та дооцінки засобів транспорту на 380 тис. грн., та зменшення вартості машин та обладнання на 734 тис. грн. і об'єктів будівництва на 61 тис. грн. внаслідок переоцінки. За даними наведеними у Додатку АД, станом на 2020 рік, у складі майна заводу також є тимчасово не використовувані засоби праці, вартість який складає 59 тис. грн.

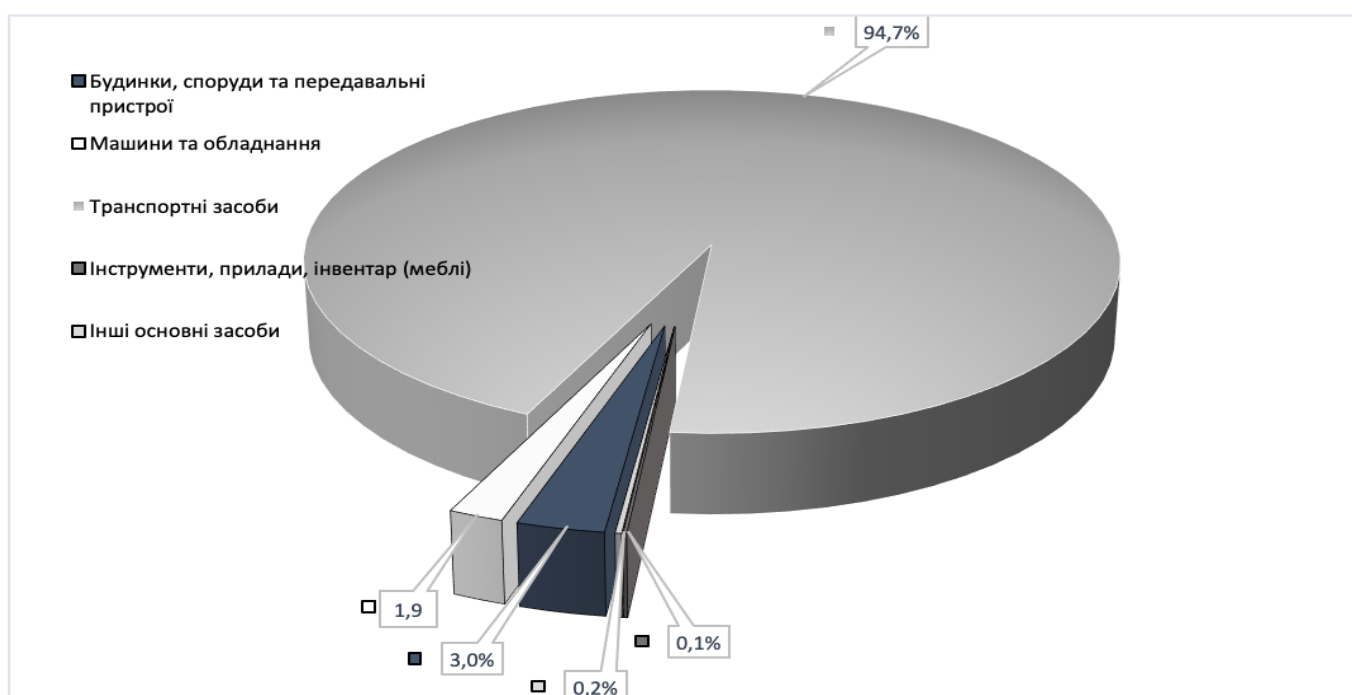


Рисунок 3.6 – Структура основних засобів Філії «Панютинський вагоноремонтний завод» у 2020 році

Джерело: побудовано автором за даними табл. 3.11

За результатами аналізу структури основних засобів Філії у 2020 році транспортні засоби складають найбільшу частину зі всього обсягу (94,7%). Об'єкти будівельно-майнового комплексу становлять 3% від загального обсягу, виробниче устаткування складає 1,9%, а робочий інструментарій має найменшу частку, всього 0,1%.

Отримані данні структурного розподілу основних засобів пояснюються перш за все специфікою діяльності Філії і вказують на значущість транспортних засобів у її операціях, а також на важливість будівельної та виробничої інфраструктури.

Розгляд показників руху доцільно проводити в динаміці, для оцінки змін шляхом порівняння. Розрахунок показників, наведених у табл. 3.12 здійснювався на основі даних форми №5.

Таблиця 3.12 – Порівняльний аналіз показників руху основних засобів Філії «Панютинський вагоноремонтний завод» за 2018-2020 роки, %

Показник	Формула розрахунку	2018	2019	2020	Відхилення (+; -)	
					2019	2020
Коефіцієнт оновлення	$K_o = \frac{OЗ_n}{OЗ_k}$	19,00	0,29	4,29	-18,71	4,00
Коефіцієнт вибуття	$K_b = \frac{OЗ_b}{OЗ_n}$	24,39	0,002	3,73	-24,385	3,73
Коефіцієнт приросту	$K_n = \frac{OЗ_n - OЗ_b}{OЗ_n}$	-2,37	6,29	0,58	8,66	-5,71

Де, K_o – коефіцієнт оновлення; $OЗ_n$ – вартість придбаних основних засобів за звітний період; $OЗ_k$ – вартість основних засобів на кінець звітної періоду; K_b – коефіцієнт вибуття; $OЗ_b$ – вартість виведених з експлуатації основних засобів за звітний період; $OЗ_n$ – вартість основних засобів на початку звітної періоду

Джерело: розраховано автором за даними Додатків: АД, АЕ, АЖ

Результати розрахунків (див. табл. 2.12) свідчать про динамічні зміни в інвестиціях, списанні і прирості основних засобів протягом досліджуваних років.

У 2019 році відбулося різке зменшення обсягів інвестицій у оновлення основних засобів у порівнянні з попереднім роком. У 2020 році спостерігається збільшення показника, однак, рівень оновлення все ще нижчий, ніж у 2018 році.

Схожа динаміка спостерігається для коефіцієнта вибуття, значне зменшення у 2019, та помірне збільшення у 2020 році. Однак, саме для показника вибуття, на відміну від коефіцієнту оновлення, відхилення у бік зменшення є позитивним явищем.

Динаміка відхилень коефіцієнту приросту досить чітко відображує зв'язок з попереднім показником вибуття, коефіцієнт приросту у 2019 році збільшився за рахунок досить значного покращення коефіцієнту вибуття, та знизився у 2020 році на фоні збільшення вартості виведених основних засобів.

Для аналізу змін технічного стану об'єктів основних засобів Філії пропонуємо провести розрахунок основних показників-індикаторів: коефіцієнту зносу та придатності. На цьому етапі дослідження будуть використані данні за останні п'ять років наведені у річних звітах форми №1 «Звіт при фінансовий стан» (табл. 3.13).

Таблиця 3.13 – Показники технічного стану основних засобів Філії «Панютинський вагоноремонтний завод» за 2018-2022 роки, %

Показник	Формула розрахунку	2018	2019	2020	2021	2022
Коефіцієнт зносу	$K_z = \frac{Z_n}{OZ_n}$	24,27	37,06	46,84	50,89	62,16
Коефіцієнт придатності	$K_{пр} = \frac{OZ_n}{OZ_k}$	75,73	62,94	53,16	49,11	37,84

Де, K_z – коефіцієнт зносу; Z_n – накопичена сума зносу основних засобів від початку експлуатації; OZ_n – первісна вартість основних засобів у звітному періоді; $K_{пр}$ – коефіцієнт придатності; OZ_k – залишкова вартість основних засобів.

Джерело: розраховано автором за даними Додатків: Б, В, Г, Д, Е

З метою проведення порівняльного аналізу змін показників (див. табл. 3.13) побудуємо графік показників технічного стану основних засобів Філії (рис. 3.7).

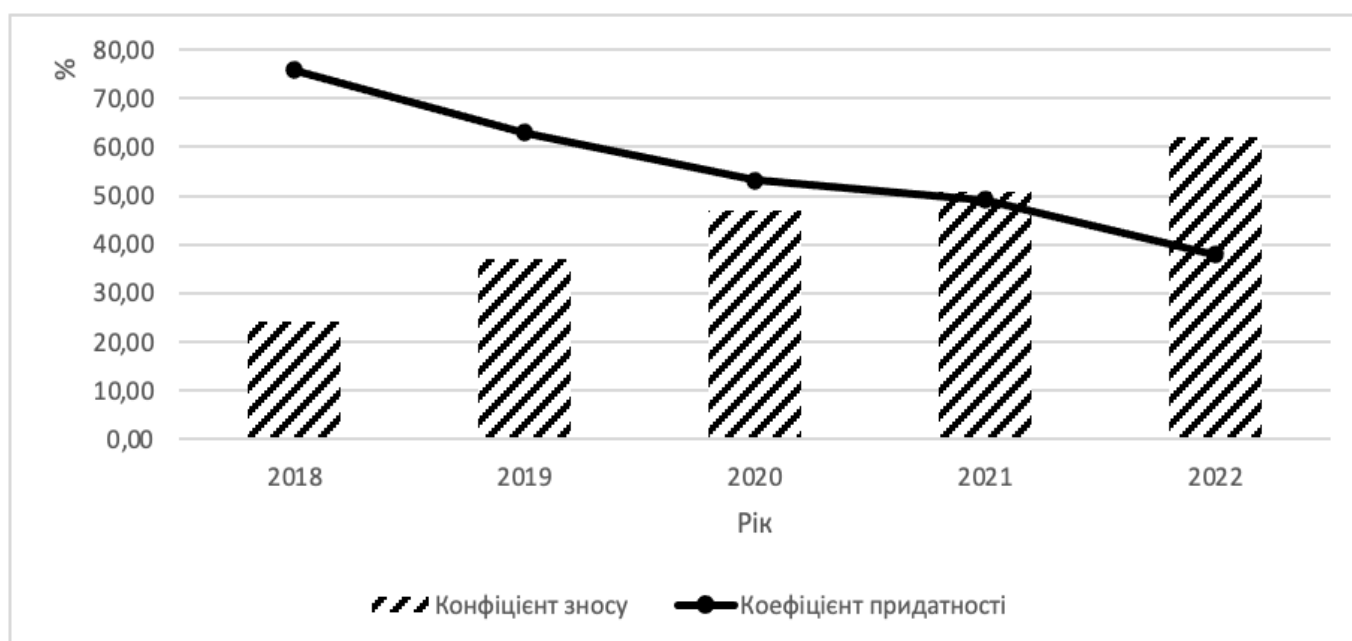


Рисунок 3.7 – Динаміка показників технічного стану основних засобів Філії «Панютинський вагоноремонтний завод» за 2018-2022 роки

Джерело: побудовано автором за даними табл. 3.13

Основні засоби, які використовуються протягом тривалого періоду, починають старіти та піддаються фізичному зносу. Як наслідок, погіршення їхньої технічної якості та зниження ефективності. Зростання коефіцієнта зносу та зменшення коефіцієнта придатності свідчать про потенційні проблеми у збереженні та управлінні основними засобами Філії.

Наступним етапом нашого дослідження став факторний аналіз ефективності використання основних засобів. В якості джерел інформації використані показники фінансової звітності форми №2 «Звіту про фінансові результати». Результати розрахунків представлено у табл. 3.14

Таблиця 3.14 – Показники ефективності використання основних засобів Філії «Панютинський вагоноремонтний завод» за 2018-2022 роки, %

Показник	Формула розрахунку	2018	2019	2020	2021	2022
Фондовіддача	$f_v = \frac{Q}{\overline{OЗ}}$	8,21	10,56	12,45	7,71	6,55
Фондомісткість	$f_m = \frac{\overline{OЗ}}{Q}$	1218,09	947,06	803,24	1297,16	1526,70
Рентабельність	$P = \frac{\Pi}{\overline{OЗ}}$	19,71	20,06	5,08	18,58	4,47

Де, f_v – фондовіддача; Q – обсяг продукції; $\overline{OЗ}$ – середньорічна вартість основних засобів; f_m – фондомісткість; P – рентабельність основних засобів; Π – чистий прибуток за звітний період

Джерело: розраховано автором за даними Додатків: Ж, И, К, Л, М

Для більш наглядного зображення динаміки показників ефективності використання основних засобів побудуємо графік (рис. 3.7).

Фондовіддача визначає скільки одиниць продукції генерується на одиницю цих активів. Фондомісткість, з іншого боку, визначає вартість основних фондів, які потрібно задіяти для виробництва одиниці продукції [56 с. 167]. До 2021 року на Філії спостерігалася позитивна динаміка цих показників. Фондовіддача зростала одночасно зі зменшенням фондомісткості. Тому, можна констатувати, що у період з 2018 по 2020 рік витрати на основні засоби в процесі виробництва зменшувалися. З 2021 року показники почали фіксувати негативну динаміку ефективності використання. Одним із очевидних чинників може бути зменшення загального обсягу виробництва на фоні збільшення середньорічної вартості основних засобів.

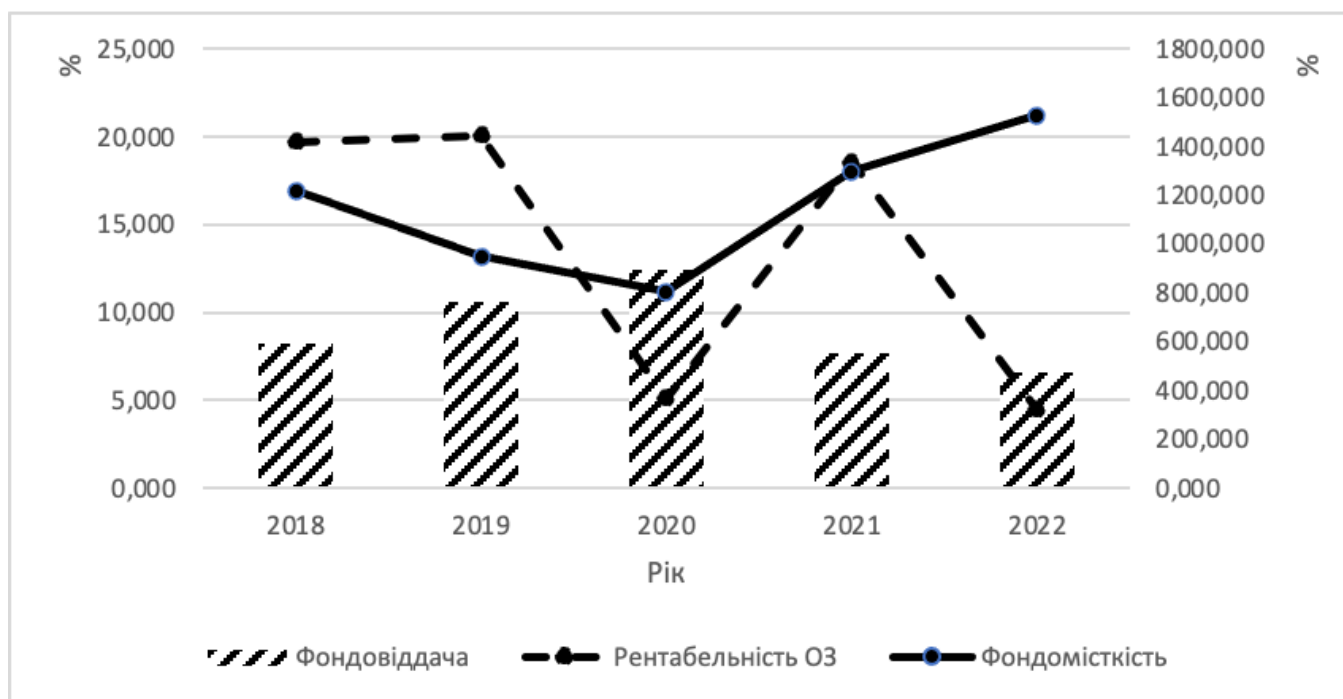


Рисунок 3.8 – Динаміка показників ефективності використання основних засобів Філії «Панютинський вагоноремонтний завод» за 2018-2022 роки

Джерело: побудовано автором за даними табл. 3.14

Рентабельність основних засобів вказує на те, скільки прибутку генерується на кожную гривню, вкладену в основні засоби. У 2019 та 2021 роках рентабельність зростала, однак у 2020 та 2022 році відбулося зниження цього показника. Це може бути результатом суттєвого зменшення чистого прибутку Філії в ці періоди.

За результатами досліджень робимо висновок, найбільшу долю основних засобів Філії «ПВРЗ» займають транспортні засоби. Стратегія збереження основних засобів у 2018-2020 роках полягала у фокусуванні на підвищенні ефективності та оптимізації витрат на збереження та покращення існуючих активів (відсутність значного оновлення, зростання приросту). При цьому, за даними показників технічного стану, основні засоби перебували у незадовільному стані не тільки у період з 2018 по 2020 рік, але й у наступні два роки, що дає підставу припускати думку о незмінності політики збереження основних засобів у 2021 та 2022 роках. При стабільному зростанні вартості основних засобів з 2018 по 2022 рік досить чітко відображено вплив показників обсягу виробництва та чистого прибутку на ефективність використання основних засобів Філії.

3.5. Рекомендації щодо напрямків вдосконалення внутрішнього аудиту на Філії «Панютинський вагоноремонтний завод» АТ «Українська залізниця»

Основну частину функцій з внутрішнього аудиту Філії виконує контрольно-ревізійний відділ головного підприємства. Аудитори АТ «Укрзалізниця» перевіряють різні аспекти фінансової діяльності, і переважна більшість цих перевірок стосується фінансових показників.

Забезпечення високої якості обробки та аналізу фінансової інформації є ключовою задачею для управління Філією. Покращення організації цього процесу може сприяти забезпеченню стабільності та успішності діяльності об'єкту дослідження.

Відділи внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту Укрзалізниці активно обмінюються інформацією. Внутрішній контроль надає внутрішньому аудиту інформацію щодо встановлених політик та процедур, а внутрішній аудит надає звіти та рекомендації щодо покращення контрольних механізмів.

В процесі аудиту та контролю інформація збирається, реєструється, та аналізується за допомогою програм MS Word та Excel, причому, єдиної інформаційної системи бази даних, яка б зберігала всю інформацію про об'єкти контролю, отриману в ході внутрішніх перевірок на Укрзалізниці немає. Такий недолік призводить до дублювання функцій та додаткових витрат часу. Для подолання цієї проблеми рекомендується розглянути можливість впровадження єдиного, цілісної бази даних відділу контролю і внутрішнього аудиту.

Важливим напрямком вдосконалення є впровадження комп'ютерної системи внутрішнього аудиту. На ринку сьогодні представлено багато аудиторських програм. Однак, варто зауважити, Укрзалізниця є великим державним залізничним холдингом, внутрішній аудит якого повинен враховувати особливості галузі. Тому, доцільно розглянути розробку власного програмного продукту для відділу внутрішнього аудиту, який буде спрямований на автоматизацію таких процесів аудиту, як: формування бланків та шаблонів документів, проведення розрахунків, введення, коригування, групування, аналіз і збереження даних, та формування висновків і

рекомендацій.

За результатами макроекономічного аналізу, представленими у підпункті 1.3 цього дослідження, зафіксовано високий ступень зносу основних засобів для підприємств транспортної галузі України, в тому числі залізничного транспорту. Використання повністю амортизованих об'єктів основних засобів у діяльності Укрзалізниці та її філій призводить до виникнення додаткових ризиків, які потребують вчасної ідентифікації та оперативного управління. Для виконання цього завдання проводиться технічний аудит. На Укрзалізниці обов'язки технічного аудиту покладені на Філію «Науково-дослідний та конструкторсько-технологічний інститут залізничного транспорту». В структурі цього підрозділу Укрзалізниці створено Центр технічного аудиту.

Варто зауважити, згідно з ДСТУ SO 19011:2012, технічний аудит, здійснений Центром технічного аудиту класифікується як «Аудит другою стороною». Отже, такий аудит повинен проводитися сторонніми, незалежними організаціями. Підрозділ Філії, на який покладено обов'язки проведення технологічного аудиту підзвітній та підпорядкований головному підприємству, тому, не можна бути впевненим у незалежності та неупередженості висновків цього органу для зовнішніх користувачів. На нашу думку, Центр технічного аудиту повинен набути статусу органу внутрішнього технічного аудиту та працювати у складі Головного управління контролю і внутрішнього аудиту.

Головне управління контролю і внутрішнього аудиту АТ «Укрзаліниця» повинно здійснювати постійний контроль за дотриманням стандартів якості внутрішнього аудиту, забезпечувати постійне навчання і підвищення кваліфікації аудиторів, проводити систематичний моніторинг якості аудиторських завдань та вносити зміни в систему контролю якості аудиту для покращення процесу внутрішнього аудиту. За допомогою цих заходів Головне управління контролю і внутрішнього аудиту може забезпечити дотримання стандартів якості та підвищити рівень довіри до результатів аудиту.

Запропоновані заходи спрямовані на покращення якості і ефективності внутрішнього аудиту, та зниження аудиторських ризиків.

ВИСНОВКИ

У сучасних умовах, бізнес-середовище підприємств постійно зазнає трансформації, що вимагає від організацій не лише підтримання конкурентоспроможності, але й забезпечення високого рівня ефективності та відповідності нормативним вимогам. Однією з ключових складових функціонування будь-якого підприємства є належний облік та контроль за основними засобами. Основні засоби, є важливим активом підприємства та мають великий вплив на його фінансовий стан, конкурентоспроможність і стійкість до зовнішніх викликів.

В ході проведеного дослідження були вивчені теоретичні та практичні основи обліку основних засобів, їх державного регулювання та макроекономічного аналізу.

На прикладі Філії «ПВРЗ» АТ «Українська залізниця» було розглянуто питання організації обліку та документування руху основних засобів, а також проведено дослідження стану обліку амортизації та ремонту цих активів. Особлива увага була приділена оцінці рівня впровадження інформаційних технологій у процес обліку основних засобів.

Описано особливості проведення аудиту основних засобів та розглянуто методичку економічного аналізу цих активів. Запропоновані рекомендації щодо удосконалення внутрішнього аудиту на Філії «ПВРЗ» допоможуть підприємству покращити якість обліку та контролю за основними засобами та забезпечити відповідність нормативам та підвищення ефективності їх використання. Таким чином, дослідження відповідає поставленим завданням та виконаній меті дипломної роботи.

В результаті були отримані наступні висновки. Досліджено різні підходи до класифікації об'єктів основних засобів, і визначено, що вони можуть відрізнятися за різними ознаками, але завжди мають певні спільні риси, які формують основу для їхньої класифікації. Це допомагає підприємствам систематизувати та категоризувати свій основний актив для зручного обліку та управління ним.

Розглянуто економічний зміст поняття «основні засоби», в результаті чого запропоновано розглядати їх як сукупність матеріальних та вартісних ресурсів, що

використовуються у виробництві, послугах чи роботах; переносять свою вартість на готову продукцію чи послуги через амортизаційні відрахування та використовуються тривалий час. Це визначення стає важливим для однорідності підходів до класифікації об'єктів основних засобів.

Дослідження процесу оцінки та переоцінки матеріальних активів у контексті вітчизняних та міжнародних стандартів обліку підкреслює важливість точності та адекватності цих процедур. Належна оцінка дозволяє відображати справедливую вартість основних засобів у фінансовій звітності та надає стійкість та надійність управлінню активами підприємства.

Національні стандарти обліку основних засобів, прийняті в Україні, відображають основні принципи та вимоги до обліку цих активів, відповідають національним потребам та реаліям. Впровадження міжнародних стандартів у сфері бухгалтерського обліку та аудиту свідчить про стрімке розвиток вітчизняного бізнесу та його готовність до високих міжнародних стандартів та практик.

Дотримання вимог бухгалтерського обліку та податкового законодавства у процесі надходження та вибуття основних засобів свідчить про високий стандарт професійності та фінансової дисципліни Філії.

Політика обліку амортизації та ремонту, що застосовується на Філії «ПВРЗ», відображає високий рівень відповідності нормативним вимогам та стандартам обліку. Автоматизований облік амортизації сприяє не лише збереженню часу, але й мінімізації можливих помилок у розрахунках, що дозволяє точніше відображати знос та витрати на основні засоби в обліковій системі підприємства.

Виявлено недосконалість українських рекомендацій стосовно класифікації витрат на ремонт. Також виділено проблематику невідповідності вітчизняних стандартів міжнародним щодо поняття ліквідаційної вартості та питань початку і припинення нарахування амортизації. Ці аспекти потребують подальшого вдосконалення та гармонізації з міжнародними стандартами для підвищення стандартів фінансового обліку та забезпечення міжнародної відповідності.

Розглянуто програму обліку «ФОБОС», яка використовується в процесі обліку досліджуваного підприємства. Встановлено, що зазначена програма є досить

зручним інструментом, який значно спрощує обліковий процес. Серед перспективних напрямків вдосконалення системи обліку основних засобів виділено впровадження сучасних інформаційних технологій, таких як інтернет речей, штучний інтелект, QR-коди та RFID-мітки.

На етапі дослідження процесу організації внутрішнього аудиту розглянуто загальну систему контролю на Укрзалізниці. З'ясовано, що внутрішній аудит Філії здійснюється незалежним підрозділом головного підприємства, який має складну організаційну структуру.

Процес внутрішнього аудиту досліджуваного підприємства добре організований та структурований. Основні принципи та етапи аудиторської діяльності чітко визначені і виконуються відповідно до вимог і стандартів професії.

Планування аудиту є важливою складовою процесу. Аудитори визначають обсяг і зміст аудиторської роботи, враховуючи ризики та особливості діяльності Філії. В процесі планування встановлюються методи, які будуть використовуватися під час аудиту, а також обираються відповідні аудиторські процедури.

Основні документи, які використовуються під час аудиту, включають план та програму аудиту, робочі документи та звіт про результати аудиту. Ці документи грають ключову роль у забезпеченні якості та об'єктивності аудиторської роботи, а також у збереженні документованого сліду проведених аудиторських процедур.

Процес внутрішнього аудиту надходження і вибуття основних засобів на підприємстві виявився добре організованим та системним. Аудитори виконують ретельний аналіз всіх операцій з придбання та відчуження основних засобів, перевіряючи їх відповідність нормативно-правовим актам та внутрішнім положенням товариства. Результати аудиту допомагають виявити можливі ризики та недоліки в процесах надходження і вибуття основних засобів та розробити рекомендації щодо їх подальшого удосконалення.

Аудит амортизації і ремонту основних засобів також проводиться на високому професійному рівні. Під час аудиту амортизації аудитори перевіряють відповідність розрахунків амортизації вимогам законодавства та бухгалтерських стандартів. Аудит

ремонті основних засобів включає в себе аналіз процедур та процесів, пов'язаних з ремонтом, а також оцінку витрат та результативності цих заходів.

Робочі документи, складені під час аудиту на Філії, є документованим свідченням проведених процедур і можуть бути використані для вдосконалення внутрішніх контрольних процесів та покращення ефективності управління основними засобами.

Представлена у роботі методика економічного аналізу основних засобів надає можливість оцінити стан та ефективність використання активів, а також розробити стратегію їхнього управління та збереження для подальшого підвищення ефективності діяльності Філії.

Для вдосконалення процесу внутрішнього аудиту підприємства запропоновано: розглянути можливість впровадження інтегрованої інформаційної системи бази даних для відділу контролю і внутрішнього аудиту Укрзалізниці; розробити власний програмний продукт для внутрішнього аудиту; переглянути статус Центру технічного аудиту, перевести його в склад Головного управління контролю і внутрішнього аудиту та проводити постійний контроль за відповідністю стандартам якості і навчанням працівників-аудиторів.

Впровадження цих рекомендацій буде сприяти підвищенню ефективності внутрішнього аудиту на Філії та сприятиме підвищенню якості управління та оптимізації витрат часу та ресурсів, що є важливим для підприємства в умовах сучасного бізнесу.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Аграрна політика та земельні відносини: підручник/ Г. М. Калетнік Г. М. та ін. Вінниця: Вінницький національний аграрний університет, 2020. 307 с.
2. Агрес О.Г. Економічна ефективність використання основних засобів сільськогосподарських підприємств: автореферат дисертація к. е. н.: спец. 08.00.04 «Економіка та управління підприємствами (за видами економічної діяльності)» / О.Г. Агрес; Львівський національний аграрний університет. Львів, 2013. 20 с.
3. Аудит: методика і організація/ Н. І. Гордієнко та ін. Х : ХНУМГ ім. О. М. Бекетова, 2017. 319 с.
4. Баланюк І. Ф., Іванюк Т. Л. Застосування цифрових технологій в консалтингу з обліку і оподаткування// Проблеми обліку і аудиту. 2022. № 2(18). С. 8–15.
5. Бобиль В. В., Дехтяр С. С. Економічний розвиток промислових підприємств в умовах фінансової нестабільності: європейський досвід та українські реалії// Електронне наукове фахове видання «Ефективна економіка». 2021. №5. URL: http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/5_2021/5.pdf (дата звернення: 02.10.2023).
6. Бондаренко Н. М., Дорофієнко А. В. Аудит основних засобів на промисловому підприємстві// Вісник Хмельницького національного університету. 2019. № 1. С. 46-52.
7. Бухарінова І. А., Косата І. А. Порівняння обліку основних засобів за національними та міжнародними стандартами. *Сучасні проблеми соціально-економічного розвитку та шляхи їх подолання*: матеріали Всеукраїнської науково-практичної інтернет-конференції студентів, аспірантів та молодих учених (м. Харків, 23-24 квітня 2021 р.). Харків: Видавництво ХНУ імені В.Н. Каразіна, 2021. С. 344-347.
8. Бухарінова І. А., Косата І. А. Сучасні тенденції автоматизації обліку основних засобів. *Облік, аналіз, аудит та оподаткування: сучасні концепції розвитку*: матеріали VIII Всеукраїнської науково-практичної студентської конференції: облік, аналіз, аудит та оподаткування (Київ, 11 травня 2023 р.). К: КНЕУ,

2023. С. 23-25.

9. Бухарінова І. А., Пономарьова Т. В. Роль та значення основних засобів у фінансовому «здоров'ї» підприємства. *Розвиток наукової думки постіндустріального суспільства: сучасний дискурс*: матеріали III Міжнародної спеціалізованої наукової конференції (Львів, 28 квітня 2023 р.). Вінниця: Європейська наукова платформа, 2023. С. 21-22.

10. Бухгалтерський облік / Ю. В. Хаймінова ін. Одеса: Національний університет «Одеська юридична академія», 2020. 132 с.

11. Бухгалтерський облік на підприємствах залізничного комплексу/ Н.В. Чебанова та ін. Х: УкрДАЗТ, 2011.505 с.

12. Бухгалтерський облік: Навчальний посібник / І. А. Косата, Т. В. Розіт та ін.; за ред. В. М. Соболева. Х.: ХНУ імені В. Н. Каразіна, 2020. 66 с.

13. Бухгалтерський облік: у схемах і таблицях: навчальний посібник / О. В. Зінченко, Н. Й. Радіонова, Є. Б. Хаустова та ін.; за ред. М. І. Скрипник. К: Центр учбової літератури, 2017. 340 с.

14. Васильків М.Р., Чубай В.М. Аудит операцій з основними засобами: методика, чинники, які потрібно враховувати, помилки та порушення, що виявляються// Молодий вчений. 2021. № 4 (92). С. 288-296.

15. Верхоглядова Н.І., Шило В.П., Ільїна С.Б. Бухгалтерський фінансовий облік: теорія та практика: навчально практичний посібник. К: Центр учбової літератури, 2010. 536 с.

16. Голов С.Ф. Концепції амортизації та їх вплив на облік та управління в сучасних умовах // Бухгалтерський облік і аудит. 2004. № 8. С. 9-15.

17. Грабчук Н. М., Савченко Н. М. Організація проведення аналізу основних засобів в підприємствах газопостачання та газифікації// Економіка, облік, податки в суспільстві. 2018. Випуск 13. С. 24-27.

18. Гречко С.М. Особливості визнання основних засобів в цілях бухгалтерського обліку та оподаткування// Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. 2011. № 3(21). Ч. 2. С. 23–31

19. Двигун А. О., Мартиненко О. А. Розробка програми внутрішнього аудиту

основних засобів в аспекті підвищення ефективності використання цих активів на підприємстві// Наукові праці Полтавської державної академії. 2015. Випуск 1 (10). С. 38-46.

20. Діяльність підприємств // Державна служба статистики України. 2021. URL: <http://www.ukrstat.gov.ua> (дата звернення: 02.10.2023).

21. Діяльність суб'єктів господарювання: статистичний збірник за 2022 рік. // Державна служба статистики України. URL: http://www.ukrstat.gov.ua/druk/publicat/kat_u/publ9_u.htm (дата звернення: 02.10.2023).

22. Долішня Т. І., Медвідь І. Б. Міжнародний досвід обліку основних засобів: порівняльний аспект// Причорноморські економічні студії. 2018. Випуск 28-2. С. 126-129.

23. Домбровська Л. В. Зміцнення фінансової стійкості підприємства шляхом оптимізації структури капіталу// Ефективна економіка. 2014. №2. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=2731> (дата звернення: 02.10.2023).

24. Домбровська Н. Р. Економічна сутність основних засобів та їх класифікація// Економічні науки. 2012. № 9(1). С. 340-349.

25. Домбровська, Н. Р. Особливості обліку вибуття основних засобів підприємства// Формування ринкової економіки: науковий журнал. 2015. № 33. С.540-548.

26. Дробишева О. О., Чикулов Д. В. Оцінка платоспроможності і фінансової стійкості у системі антикризового управління// Економіка та управління підприємствами. 2017. Випуск 3. С. 89-92.

27. Євдокімов В. В., Самчик М. Ю. Бухгалтерський облік витрат на ремонт власних основних засобів// Ефективна економіка. 2016. № 11. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=5236> (дата звернення: 02.10.2023).

28. Євенко Т. І. Оцінка прибутковості та джерел формування прибутку підприємства на прикладі ТОВ «Козацьке» Бобровицького району Чернігівської області// Глобальні та національні проблеми економіки. 2017. Випуск 17. С.639-642.

29. Жебелев І. І. Державне регулювання транспортної галузі: сучасні підходи// Вісник ХНТУ. 2023. № 1(84). С. 206-212.

30. Завадський Й.С., Осовська Т.В., Юркевич О.О. Економічний словник. К: Кондор, 2006. 356 с.
31. Замлинський В. А. Облік основних засобів: документування господарських операцій// Облік і фінанси АПК: освітній портал. 2005. URL: <https://magazine.faaf.org.ua/oblik-osnovnih-zasobiv-dokumentuvannya-gospodarskih-operaciy.html> (дата звернення: 02.10.2023).
32. Звіт про результати аудиту ефективності використання і розпорядження об'єктами державної власності у сфері залізничного транспорту, належними державі матеріальними та іншими активами, що мають фінансові наслідки для державного бюджету : Звіт Рахункової палати України від 23.11.2021 № 30-2 (Редакція станом на 23.11.2021) // Звіти Рахункової палати за 2021 рік / Рахункова палата України. URL: http://rp.gov.ua/upload-files/Activity/Collegium/2021/30-2_2021/Zvit_30-2_2021.pdf (дата звернення: 02.10.2023).
33. Зянько В. В., Крива С. В. Бухгалтерський облік: навчальний посібник. Вінниця: ВНТУ. 2014. 175 с.
34. Кадацька А. М. Економічний зміст та функції амортизації основних засобів// Миколаївський національний університет імені В.О. Сухомлинського. 2016. Випуск 13. С. 572-575.
35. Калабухін Ю. Є., Мартинов І. Е., Труфанова А. В. Аналіз експлуатаційних складових економіко-технологічних станів життєвого циклу пасажирських вагонів // Збірник наукових праць «Рейковий рухомий склад». 2022. Випуск 24. С.124-139.
36. Коваленко А.М. Бухгалтерський облік в Україні. Від теорії до практики. Дніпропетровськ: Баланс-Клуб, 2016. 1024 с.
37. Коваленко О.В., Громова І.В. Напрями підвищення ефективності використання основних фондів підприємства// Економічний вісник Запорізької державної інженерної академії. 2014. Випуск 7. С. 20–27.
38. Козаченко В. М., Романенко О. В. Проблеми використання основних виробничих фондів в Україні та світі// Вісник Хмельницького національного університету, сер. «Економічні науки». 2011. № 3, Т. 1. С. 157-160.
39. Кононова І. В., Бакум А. О. Особливості обліку та аудиту основних

засобів згідно з міжнародними стандартами// Науковий вісник Ужгородського національного університету. 2016. Випуск 6, частина 2. С. 19-23.

40. Костенюк О. В., Наконечна А. А. Економічний зміст та класифікація основних засобів// Науковий вісник Херсонського державного університету, сер. «Економічні науки». 2016. №21. С. 177- 180.

41. Крот Ю. Ліквідація основних засобів: особливості обліку та документального оформлення// Бухгалтерський облік і аудит. 2015. №2-3. С. 20-27

42. Крупельницька І. Г. Проблеми списання необоротних активів в умовах воєнного стану// Соціально-політичні, економічні та гуманітарні виміри європейської інтеграції України: збірник наукових праць X Міжнародної науково-практичної конференції. 2022. Частина 2. С. 137-144.

43. Левицька С., Осадча О. Критерії ефективності документаційних процесів// Бухгалтерський облік і аудит. 2012. № 1. С. 10-17.

44. Леонова Ю. О. Особливості обліку основних засобів в умовах дії Податкового кодексу України// Миколаївський національний університет імені В.О. Сухомлинського. 2017. Випуск 16. С. 872-876.

45. Люта О. В., Пігуль Н. Г., Глядько К. Теоретичні засади управління ліквідністю та платоспроможністю підприємств// Вісник СумДУ. серія «Економіка». 2019. №4. С. 14-23.

46. Максимова В. Ф., Слободяник Ю. Б. Особливості визначення суттєвості і ризиків у державному аудиті// Науковий вісник Ужгородського університету, серія: Економіка. 2015. Випуск 1(45). С. 360-364.

47. Мартинов І. Е., Петухов В. М. Інформаційні технології у вагонному господарстві: гонспект лекцій. Х: УкрДУЗТ, 2017. 46 с.

48. Меліхова Т. О., Герасіменко Ю. М. Розробка програми аудиту надходження основних засобів для підвищення рівня фінансової безпеки підприємства// Агросвіт. 2018. № 24. С. 46-53.

49. Михалик М.В., Чубай В.М. Методи оцінювання рівня аудиторського ризику: особливості, переваги та недоліки// Молодий вчений. 2019. № 1(65). С. 486-492.

50. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 (МСБО 16). Основні засоби: стандарт від 01.01.2012 № 929-014 (Редакція станом на 01.01.2012)// База даних «Законодавство України»/ ВР України. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_014#Text (дата звертання: 02.10.2023).

51. Міжнародний стандарт фінансової звітності 5 «Непоточні активи, призначені для продажу та припинена діяльність»: стандарт від 01.01.2012 № 929_023 (Редакція станом на 01.01.2012) // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_023#Text (дата звернення: 02.10.2023).

52. Мішура В.Б., Спіцин А.Є. Еволюція поняття, класифікація та економічна сутність основних засобів// Науковий вісник Донбаської державної машинобудівної академії. 2017. № 2. С. 148-154.

53. Муравський О. А. Методичні підходи до оцінки ефективності використання оборотних коштів сільськогосподарських підприємств// Науковий вісник ХДУ. 2014. Випуск 9. Частина 5. С. 102-109.

54. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби»: Наказ Міністерства фінансів України від 27.04.2000 № 92 (Редакція станом на 29.09.2020 р.) // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00#Text> (дата звернення: 02.10.2023).

55. Партин Г. О., Папірник С. Є. Забезпечення фінансової стійкості підприємства за умов нестабільності середовища функціонування// Економіка підприємства та організація виробництва. 2022. №3-4. С. 129-135.

56. Пацула О. І. Аналіз господарської діяльності: навчальний посібник. Львів: ЛДУВС, 2014. 337 с.

57. Пилипенко Л. М., Демська Ю. В. Концептуально-теоретичні основи бухгалтерського обліку амортизації та зносу необоротних активів підприємства// Економічний простір. 2018. №134. С. 195-204.

58. Пиріжок Є.С., Кулікова Н.Т. Поняття «основні засоби» та канали їх вибуття на підприємстві// Міжнародний збірник наукових праць. Випуск 2(20). 2011. С. 397-405.

59. Плахтій Т. Ф. Облік витрат на ремонт та модернізацію основних засобів:

бухгалтерські та податкові наслідки// Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики. 2017. №4. С. 108-116.

60. Податковий кодекс України: Закон України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI (Редакція станом на 02.03.2021 р.) // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (дата звернення: 02.10.2023)

61. Подмешальська Ю. В., Троян О. В., Біла Л. В. Теоретико-практичні аспекти проведення аудиту основних засобів// Економічна наука. 2019. №2. С. 64-70.

62. Поліщук В. Л., Лазаршина І. Д. Конспект лекцій з навчальної дисципліни «Організація первинного обліку» для студентів денної та заочної форм навчання 071 «Облік і оподаткування»: конспект лекцій. Рівне: НУВГП, 2018. 82 с.

63. Польова Т. В., Кравцова Ю. В. Аналіз ліквідності балансу підприємства на прикладі ПРАТ «Бондарівське»// Електронне наукове фахове видання «Ефективна економіка». 2018. №10. URL : http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/10_2018/35.pdf (дата звернення: 02.10.2023).

64. Попович П. Я. Економічний аналіз діяльності суб'єктів господарювання: підручник. Тернопіль: Економічна думка, 2001. 365 с.

65. Порядок складання типових форм з обліку та списання основних засобів суб'єктами державного сектору: Наказ Міністерства фінансів України від 13.09.2016 № 818 (Редакція станом на 13.9.2016) // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1336-16#Text> (дата звернення: 02.10.2023).

66. Потенціал національної промисловості: цілі та механізми ефективного розвитку: монографія / Ю. В. Кіндзерський, М. М. Якубовський, І. О. Галиця та ін.; за ред. Ю. В. Кіндзерського. К: НАН України, Інститут економіки та прогнозування, 2009. 928 с.

67. Правила складання актів (стаття 129 Статуту): Правила Міністерства транспорту України від 28.05.2002 № 334 (Редакція станом на 01.07.2011) // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0567-02#Text> (дата звернення: 02.10.2023).

68. Приймак С. В., Волкова О. А. Діагностика фінансової стійкості підприємств в умовах посилення глобальної конкуренції// Економіка ті суспільство. 2021. Випуск 3. URL:

<https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/view/662> (дата звернення: 02.10.2023).

69. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність: Закон України від 01.10.2018 №2258VIII (Редакція станом на 01.10.2019) // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19> (дата звернення: 02.10.2023).

70. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 № 996–XIV (Редакція станом на 17.06.2020) // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/99614> (дата звернення: 02.10.2023).

71. Про затвердження Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку основних засобів: Наказ Міністерства фінансів України від 30.09.2003 № 561 (Редакція станом на 14.01.2020 р.) // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0561201-03#Text> (дата звернення: 02.10.2023).

72. Про затвердження Національного Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: Наказ від 07.02.2013 № 73 (Редакція станом на 23.07.2019) // База даних «Законодавство України» / Міністерство Фінансів України. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#Text> (дата звернення: 02.10.2023).

73. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 14 «Оренда»: Наказ від 28.07.2000 №181 (Редакція станом на 07.02.2023) // База даних «Законодавство України» / Міністерство Фінансів України. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0487-00#Text> (дата звернення: 02.10.2023).

74. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність»: Наказ від 07.11.2003 №617 (Редакція станом на 03.11.2020) //

База даних «Законодавство України» / Міністерство Фінансів України. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1054-03#Text> (дата звернення: 02.10.2023).

75. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 28 «Зменшення корисності активів»: Наказ від 24.12.2004 №817 (Редакція станом на 03.11.2020) // База даних «Законодавство України» / Міністерство Фінансів України. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0035-05#Text> (дата звернення: 02.10.2023).

76. Про затвердження Програми реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів. Постанова від 28.10.1998 №1706 (Редакція станом на 28.10.1998) // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1706-98-%D0%BF#Text>] (дата звернення: 02.10.2023).

77. Про затвердження Програми реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів: Постанова від 28.10.1998 №1706 (Редакція станом на 28.10.1998) // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1706-98-%D0%BF#Text>] (дата звернення: 02.10.2023).

78. Про порядок застосування в Україні Стандартів аудиту та етики Міжнародної федерації бухгалтерів: Протокол засідання Аудиторської палати України від 18.04.2003 № 122 (Редакція станом на 18.04.2003) // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0122230-03#Text> (дата звернення: 02.10.2023).

79. Радіонова І.Ф., Усик В.І. Макроекономічний аналіз національної економіки: навчальний посібник. Кам'янець-Подільський: Аксіома, 2015. 302 с.

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

81. Редченко К. І. Тестування як інструмент аудиту: стратегічний аспект// Миколаївський національний університет імені В.О. Сухомлинського. 2015. Випуск 4. С. 1032-1036.

82. Савченко А. М., Бурятинський В. В. Концептуальні підходи та проблеми аудиту основних засобів// Електронне наукове фахове видання «Ефективна економіка». 2019. № 12. URL : http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/12_2019/57.pdf (дата звернення: 02.10.2023).
83. Садовська І. Б. Капітал-власність і капітал-функція в системі управлінського обліку: інституціональний підхід// Економічні науки, сер. «Облік і фінанси». 2013. № 10(2) С. 220-232.
84. Сафонік Н. П., Ватащук В. В. Підвищення ефективності відтворення та використання основних засобів підприємств транспортної галузі// Економіка та суспільство. 2023. Випуск 51. URL: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2023-51-23> (дата звернення: 02.10.2023).
85. Серединська В. М., Загородна О. М., Федорович Р. В. Економічний аналіз: навчальний посібник. Тернопіль: Астон, 2010. 624 с.
86. Скорнякова Ю. Б. Витрати на ремонт та поліпшення основних засобів: обліково-податковий аспект// Економічна наука. 2019. №12. С. 37-42.
87. Скоробогатова Н. Є. Бухгалтерський облік: навчальний посібник. К: Політехніка, 2017. 248 с.
88. Скриньковський Р., Гладун В., Крамар М. Інформаційні технології в організації бухгалтерського обліку на підприємстві// Traektoriâ Nauki = Path of Science. Section «Economics». 2019. Випуск 5. № 2. С. 3001–3010.
89. Сук Л.К., Сук П.Л. Фінансовий облік: навчальний посібник. К: Знання, 2015. 662 с.
90. Томчук В. В., Лесік Є. С. Сучасні аспекти аудиту основних засобів// Економіка і організація управління. 2018. № 4 (32). С. 100-110.
91. Фабіянська В. Ю. Аудиторська документація як інструмент забезпечення якості в аудиті// Електронне наукове фахове видання «Ефективна економіка». 2021. № 12. URL : http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/12_2021/100.pdf (дата звернення: 02.10.2023).
92. Фрайман А.В., Селіванова Н. М. Удосконалення організації обліку основних засобів в період карантину//Економіка: реалії часу.2022. № 2 (60). С. 68-81.

93. Чайка Т. Ю. Бухгалтерський облік, аналіз, контроль, оподаткування, фінансовий менеджмент: сучасні виклики та перспективи розвитку : монографія. Кривий Ріг : ДонНУЕТ, 2018. 173 с.

94. Чайка Т. Ю., Побережна Н. М., Александрова В. О. Розрахунок за фінансовою звітністю НП(С)БО України показників фінансової логістики, пов'язаних з управлінням дебіторською та кредиторською заборгованістю (на прикладі підприємств готельно-ресторанного бізнесу)// Бухгалтерський облік, аналіз та аудит. 2018. Випуск 24. С. 451-458.

95. Чуніхіна Т. С., Горлушко А. М. Відтворення основних засобів та терміну корисного використання в межах стратегії розвитку підприємств// Науковий вісник Ужгородського національного університету. 2018. Випуск 19. С. 79-83.

96. Эндовицький Д. А., Мокшина К. Н. Сутність основних засобів як об'єкта бухгалтерського обліку у контексті проблем обліку капіталу// Міжнародний бухгалтерський облік. 2013. № 25. С. 31-38.

97. Юрченко О. А. Реалізація підприємствами основних засобів: обліково-податковий підхід// Науковий вісник Національної академії статистики, обліку та аудиту. 2016. №1-2. С. 63-69.

98. Ernst & Young знову оцінить фінзвітність «Укрзалізниці»// Юридична Газета online. URL: <https://jur-gazeta.com/golovna/ernst--young-znovu-ocinit-finzvitrnist-ukrzaliznici.html> (дата звернення: 02.10.2023).

99. Ernst&Young проведе фінаудит "Укрзалізниці"// Економічна правда. URL: <https://www.epravda.com.ua/news/2015/04/14/538432/> (дата звернення: 02.10.2023).

100. Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements. 2021 Edition Volume I : Посібники, стандарти та постанови від 02.12.2022 № 978-1-60815-507-1 (Редакція станом на 02.12.2022) // IAASB / Міжнародна федерація бухгалтерів (IFAC). URL : https://www.iaasb.org/_flysystem/azure-private/publications/files/IAASB-2021-Handbook-Volume-1.pdf (дата звернення: 02.10.2023).

101. IAS 16 Property, Plant and Equipment // IFRS. URL:

<https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ias-16-property-plant-and-equipment.html/content/dam/ifrs/publications/html-standards/english/2023/issued/ias16/>
(дата звернення: 02.10.2023).

ДОДАТКИ