

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ДОНЕЦЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ ІМЕНІ ВАСИЛЯ СТУСА

САВИЦЬКА ТАЇСІЯ АНАТОЛІЇВНА

Допускається до захисту:
завідувач кафедри
обліку, аналізу і аудиту
д.е.н., професор

_____ Є. Є. Іонін
« _____ » _____ 2024 р.

**ПРОБЛЕМИ ОБЛІКУ І КОНТРОЛЮ МАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ
ВІТЧИЗНЯНИХ ПІДПРИЄМСТВ В УМОВАХ ВОЄННОГО СТАНУ ТА У
ПОВОЄННІЙ ЕКОНОМІЦІ**

Спеціальність 071 Облік і оподаткування

Магістерська робота

Науковий керівник:
Л.Л. Гевлич, доцент кафедри
обліку, аналізу і аудиту,
канд.екон.наук, доцент

Оцінка: _____ / _____ / _____
(бали/за шкалою ЕКТС/за національною шкалою)

Голова ЕК: _____
(підпис)

Вінниця 2024

АНОТАЦІЯ

Савицька Т.А. Проблеми обліку і контролю матеріальних активів вітчизняних підприємств в умовах воєнного стану та у повоєнній економіці. Спеціальність 071 Облік і оподаткування. Освітня програма «Облік і оподаткування». Донецький національний університет імені Василя Стуса, Вінниця, 2024.

У роботі узагальнені теоретичні, методичні аспекти та практика обліку і контролю матеріальних активів вітчизняних підприємств в умовах воєнного стану, ідентифіковані проблеми та розроблені пропозиції щодо їх вирішення у повоєнній економіці.

За результатами аналізу наукової дискусії запропоновані: авторське визначення інвестиційної привабливості, критеріїв визнання матеріальних активів, складу елементів облікової політики щодо них, комплексна система нормативного регулювання обліку та контролю матеріальних активів. За результатами критичного аналізу практики обліку та контролю розроблені: методика оцінки ефективності облікової політики, апробована на ПрАТ «Вінницький ОЖК», алгоритм організації внутрішнього контролю матеріальних активів, програма аудиту матеріальних активів, тест оцінки системи внутрішнього контролю, ідентифіковані проблеми організації первинного, аналітичного та синтетичного обліку матеріальних активів, запропоновані рекомендації щодо їх вирішення.

Ключові слова: облік, контроль, матеріальні активи, підприємство, воєнний стан.

94 с., 26 табл., 3 рис., 7 дод., 93 джерела.

SUMMARY

Savytska T.A. Problems of accounting and control of material assets of domestic enterprises in the conditions of martial law and in the post-war economy. Specialty 071 Accounting and Taxation, Educational Programme «Accounting and Taxation». Vasyl' Stus Donetsk National University, Vinnytsia, 2024.

The work summarizes the theoretical, methodical aspects and practice of accounting and control of material assets of domestic enterprises in the conditions of martial law, identified problems and developed proposals for their solution in the post-war economy.

According to the results of the analysis of the scientific discussion, the author's definition of investment attractiveness, criteria for recognizing tangible assets, the composition of accounting policy elements regarding them, a comprehensive system of regulatory regulation of accounting and control of tangible assets are proposed. Based on the results of a critical analysis of accounting and control practices, the following were developed: a methodology for assessing the effectiveness of the accounting policy, tested at PrJSC «Vinnitsa OSCF», an algorithm for the organization of internal control of tangible assets, an audit program for tangible assets, an evaluation test of the internal control system, identified problems of the organization of primary, analytical and synthetic accounting of material assets, proposed recommendations for their solution.

Key words: accounting, control, material assets, enterprise, martial law.

94 p., 26 tabl., 3 fig., 7 applications, bibliography: 93 items.

ЗМІСТ

ВСТУП	5
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНИЙ АНАЛІЗ ПРОБЛЕМИ ОБЛІКУ МАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ В КРИЗОВИХ УМОВАХ.....	9
1.1 Роль матеріальних активів у формуванні інвестиційної привабливості підприємства.....	9
1.2 Критичний аналіз нормативного регулювання обліку і контролю матеріальних активів вітчизняного підприємства	16
РОЗДІЛ 2. ПРАКТИКА ОБЛІКУ МАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ В УМОВАХ ВОЄННОГО СТАНУ	24
2.1 Облікова політика як основа обліку активів вітчизняного підприємства.....	24
2.2 Сучасний стан організації обліку матеріальних необоротних активів вітчизняного підприємства.....	33
2.3 Аналіз практики обліку матеріальних оборотних активів українських підприємств.....	46
2.4 Організація внутрішнього контролю матеріальних активів в умовах воєнного стану.....	54
РОЗДІЛ 3. ЗОВНІШНІЙ КОНТРОЛЬ МАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ ВІТЧИЗНЯНИХ ПІДПРИЄМСТВ У ПОВОЄННИЙ ПЕРІОД ЯК ОСНОВА ПРИЙНЯТТЯ ІНВЕСТИЦІЙНИХ РІШЕНЬ	67
3.1 Аудит матеріальних активів як інструмент верифікації інформації вітчизняних підприємств.....	67
3.2 Стратегії удосконалення обліку та аудиту матеріальних активів на основі використання інноваційних облікових технологій.....	80
ВИСНОВКИ.....	91
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ПОСИЛАНЬ	95
ДОДАТКИ.....	Помилка! Закладку не визначено.

ВСТУП

Актуальність теми дослідження. В умовах воєнного стану та в період повоєнного відновлення економіки України особлива увага менеджерів-практиків та представників державних та місцевих органів влади буде приділятися матеріальним активам підприємств, адже вони є основою інвестиційної привабливості бізнесу, а відповідно, і національної економіки України загалом. Матеріальні активи складають велику питому вагу ресурсів підприємства, забезпечують його операційну стабільність, створюють можливості для зростання.

Під час війни багато підприємств зазнали пошкоджень, втратили активи, що створило ризики не лише для їх діяльності, а й для довіри інвесторів. Збереження, ефективне управління та контроль матеріальних активів в умовах кризових обставин є ключовими для підтримки безперервності операційних процесів і зменшення невизначеності для потенційних інвесторів. Крім того, прозорий облік матеріальних активів дозволяє підприємствам демонструвати свою стабільність і надійність, що вкрай важливо в умовах високих ризиків. Прозора верифікована звітність щодо стану активів сприяє зростанню інвестиційної привабливості.

Повоєнний період буде характеризуватися зростаючою конкуренцією за інвестиції, і в цьому контексті облік та контроль матеріальних активів матиме визначальне значення для успішного розвитку українських підприємств. Оновлення облікових політик і впровадження інноваційних методів контролю є важливими складовими, що дозволять створити сучасні облікові моделі та забезпечити високу якість фінансової інформації для залучення інвестиційних ресурсів. Це робить тему дослідження надзвичайно актуальною, оскільки вона спрямована на підвищення інвестиційної привабливості вітчизняних підприємств через покращення управління їхніми матеріальними активами.

Метою дослідження є узагальнення теоретичних, методичних аспектів та практики обліку і контролю матеріальних активів вітчизняних підприємств в

умовах воєнного стану з точки зору ідентифікації проблем та розробки пропозицій щодо їх вирішення, зокрема у повоєнній економіці.

У відповідності з метою роботи були поставлені такі **завдання**:

- проаналізувати роль матеріальних активів у формуванні інвестиційної привабливості підприємства;
- надати критичний аналіз нормативного регулювання обліку та контролю матеріальних активів;
- дослідити облікову політику українських підприємств у воєнний період як основу обліку активів;
- дослідити сучасний стан організації обліку матеріальних активів на вітчизняних підприємствах;
- ідентифікувати особливості внутрішнього контролю матеріальних активів у кризових умовах;
- виявити можливості аудиту в частині верифікації даних та підвищення прозорості звітності у повоєнний період;
- обґрунтувати стратегії удосконалення обліку та аудиту на основі використання інноваційних технологій.

Об'єктом дослідження є процес обліку і контролю матеріальних активів у кризових умовах, **предметом дослідження** – підходи та методи організації облікових і контрольних процедур матеріальних активів вітчизняних підприємств під час воєнного стану та у повоєнний період.

Методи дослідження. Для досягнення мети використано методи порівняльного та фінансового аналізу, теоретичного узагальнення, критичного огляду законодавчої бази, прогнозування. Використання інформаційних технологій для збору та обробки даних дозволило ефективно структурувати, систематизувати, наочно презентувати дані для аналізу та його результати.

Інформаційною базою дослідження стали вітчизняні нормативно-правові акти; вітчизняні та міжнародні стандарти обліку та звітності; міжнародні стандарти аудиту; матеріали наукової дискусії; облікові дані та фінансова звітність ПрАТ «Вінницький олійножировий комбінат».

Теоретичне та практичне значення одержаних результатів. Теоретичні результати дослідження:

1. Визначено поняття інвестиційної привабливості підприємства в контексті повоєнного відновлення економіки України, зокрема акцентовано на ролі матеріальних активів у забезпеченні фінансової стійкості, стабільності та продуктивності підприємств.
2. Розроблено критерії визнання матеріальних активів, а саме – матеріальність активів та здатність генерувати економічні вигоди у будь-якій формі.
3. Обґрунтовано залежність вимог до оцінки матеріальних активів від статті балансу підприємства, що є критичним аспектом при підготовці фінансової звітності.
4. Запропоновано комплексну систему нормативного регулювання обліку та контролю матеріальних активів на основі критичного аналізу чинного законодавства, яка покращує якість звітної інформації та може бути адаптована для різних типів підприємств.
5. Розроблено ефективну систему облікової політики для матеріальних активів вітчизняних підприємств, що враховує специфіку різних активів та покращує інвестиційну привабливість вітчизняних підприємств.

Практичні результати дослідження:

1. Розроблено методику оцінки ефективності облікової політики, яка була успішно апробована на ПрАТ «Вінницький ОЖК».
2. Ідентифіковані проблеми організації первинного, аналітичного та синтетичного обліку матеріальних активів, запропоновано рекомендації щодо їх вирішення.
3. Розроблено алгоритм організації внутрішнього контролю матеріальних активів, зокрема для необоротних активів та запасів, що підвищує точність фінансової звітності.

4. Розроблено програму аудиту матеріальних активів та тест оцінки системи внутрішнього контролю, спрямовані на зниження ризиків суттєвих викривлень у фінансовій звітності.

Апробація результатів дослідження. Результати дослідження апробовані в ході:

- написання статті «Роль матеріальних активів у формуванні інвестиційної привабливості підприємства» для Вісника студентського наукового товариства Донецького національного університету імені Василя Стуса 2024 р.;
- участі у роботі XXIV Всеукраїнської наукової конференції студентів та молодих вчених «Проблеми розвитку соціально-економічних систем в національній та глобальній економіці» 18 квітня 2024 р. м. Вінниця з публікацією тез на тему «Проблеми інтерпретації облікових даних в умовах воєнного стану»;
- участі у роботі XXIV Міжнародної наукової конференції студентів та молодих вчених 03 грудня 2024 р. м. Вінниця з публікацією тез на тему «Організація внутрішнього контролю матеріальних активів в умовах воєнного стану».

Структура роботи. Магістерська кваліфікаційна робота складається зі вступу, трьох розділів: теоретичного, практики обліку та зовнішнього контролю, висновків, які викладено на 94 сторінках друкованого тексту, списку використаних посилань із 93 найменувань і 7 додатків. Робота містить 26 таблиць та 3 рисунки.

РОЗДІЛ 1.

ТЕОРЕТИЧНИЙ АНАЛІЗ ПРОБЛЕМИ ОБЛІКУ МАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ В КРИЗОВИХ УМОВАХ

1.1 Роль матеріальних активів у формуванні інвестиційної привабливості підприємства

Іноземні та міжнародні інвестиції є критично важливими для повоєнної відбудови України, оскільки спроможні забезпечити доступ до капіталу, технологій та управлінського досвіду, необхідних для швидкого відновлення інфраструктури, стимулювати економічне зростання та підвищення конкурентоспроможності національної економіки на глобальному рівні. Залучення іноземних інвестицій сприятиме не лише відбудові зруйнованих об'єктів, але й впровадженню сучасних технологій та інновацій, що є ключовими для сталого розвитку країни у довгостроковій перспективі.

При цьому інвестори оцінюють економічний потенціал країни через аналіз привабливості окремих підприємств. Висока інвестиційна привабливість багатьох вітчизняних підприємств створює позитивний бізнес-клімат в країні, адже регулярні інвестиції свідчать про прозорі правові рамки, сприятливу податкову політику та ефективні механізми захисту прав власності. Інвестиційно привабливі підприємства залучають капітал для впровадження нових технологій, розвитку нових продуктів і послуг, що сприяє загальному технологічному прогресу національної економіки. Інвестиції в підприємства призводять до створення нових робочих місць і підвищення доходів населення, що збільшує купівельну спроможність, стимулює внутрішній попит та економічну активність. Інвестиції в окремі підприємства мають мультиплікативний ефект на всю економіку – сприяють розвитку суміжних галузей (постачальників, логістики, послуг тощо), створюючи нові можливості для інвестицій у ці сектори. Підприємства з високою інвестиційною привабливістю забезпечують стабільний приток капіталу, що підвищує загальний рівень фінансової стабільності в країні, знижує волатильність економіки, покращує макроекономічні показники та

сприяє довгостроковому економічному зростанню.

Отже, формування інвестиційної привабливості вітчизняних підприємств є запорукою відновлення та розвитку повоєнної економіки України, тому дослідження впливу окремих факторів на цей показник є важливим науковим та практичним завданням.

Аналіз правового поля та наукової дискусії [1-8] показав відсутність єдиної думки науковців про поняття інвестиційної привабливості підприємства чи фіксації його сучасної трактовки у національних чи міжнародних стандартах обліку, законах чи інших нормативних актах. Це пов'язано з тим, що інвестиційна привабливість – це багатогранне поняття, яке залежить від багатьох факторів та не має чіткої кількісної характеристики. Навіть закони «Про інвестиційну діяльність» та «Про державну підтримку інвестиційних проектів із значними інвестиціями в Україні» [7-8], визначаючи дефініції «інвестиції», «інвестиційна діяльність» та «інвестиційний проект», не дає рекомендацій щодо оцінки інвестиційної привабливості підприємства чи навіть визначення цього поняття. Єдиний нормативний акт, що чітко формулює інвестиційну привабливість, це Методика інтегральної оцінки інвестиційної привабливості підприємств та організацій [9]. Тут інвестиційна привабливість підприємства характеризується як рівень задоволення певних вимог чи інтересів інвестора (фінансових, виробничих, організаційних тощо) щодо конкретного суб'єкта господарювання – підприємства, і оцінюється значеннями певних показників, зокрема інтегральної оцінки. Однак, слід зауважити, що дана Методика прийнята більш як чверть сторіччя тому, і не відображає сучасного бачення як напрямів подібного аналізу, так і конкретних значень оціночних показників. Тому в рамках даного дослідження пропонуємо використовувати широке поняття *інвестиційної привабливості підприємства як сукупності характеристик суб'єкта господарювання, які роблять його цікавим для інвесторів з точки зору можливості отримання ними доходу та/або приросту капіталу.*

Як показав критичний аналіз фахової літератури, оцінка інвестиційної привабливості ґрунтується на аналізі фінансових і нефінансових показників

діяльності підприємства, зокрема:

- таких фінансових показників, як прибутковість, рентабельність, ліквідність, платоспроможність, структура капіталу тощо;
- таких нефінансових показників, як частка ринку, конкурентні переваги, управлінська команда, інноваційний потенціал, ділова репутація тощо;
- перспектив розвитку підприємства як очікуваних темпів зростання, планів виходу на нові ринки, впровадження нових продуктів/технологій;
- ситуації в галузі та національній економіці – темпів зростання галузі, рівню державної підтримки, політичної та економічної стабільності.

Оцінка інвестиційної привабливості використовується не тільки інвесторами для прийняття рішень про вкладення коштів у те чи інше підприємство, а й самими підприємствами – для підвищення своєї конкурентоспроможності, покращення фінансового стану, а також державними органами, органами місцевого самоврядування – для формування сприятливого інвестиційного клімату в галузі, регіоні, країні загалом.

Одне з ключових місць в рамках як окремих, так і комплексних показників для такої оцінки (коефіцієнтів оборотності активів, зносу основних засобів, платоспроможності, рентабельності тощо) займають матеріальні активи підприємства.

Матеріальні активи є важливим показником фінансової стійкості підприємства. Інвестори розглядають підприємства з великою часткою матеріальних активів як менш ризиковані, оскільки ці активи можуть бути використані для забезпечення кредитів або як гарантія повернення інвестицій. Наявність значних матеріальних активів свідчить про стабільність, здатність забезпечувати високий рівень продуктивності, потенціал підприємства для зростання. Підприємства зі значними матеріальними активами мають більшу здатність до відновлення після кризових ситуацій. Наявність та стан матеріальних активів також є індикатором ефективного управління підприємством як потенціалу досягнення високих фінансових результатів.

Напрями впливу матеріальних активів на інвестиційну привабливість

підприємства представлені у табл. 1.1.

Таблиця 1.1 – Напрями впливу матеріальних активів на інвестиційну привабливість підприємства

Напрямок впливу	Параметр впливу	Характеристика
1	2	3
1. Фінансова стійкість	Забезпечення	Матеріальні активи слугують заставою для отримання кредитів
	Ліквідність	У разі фінансових труднощів матеріальні активи можуть бути реалізовані, щоб розрахуватися з кредиторами
2. Стабільність та продуктивність	Довгострокові інвестиції	Наявність значних матеріальних активів свідчить про орієнтацію на стабільне зростання
	Виробничий потенціал	Якісні матеріальні активи забезпечують високий рівень продуктивності
	Ефективність	Рациональне використання матеріальних активів свідчить про здатність генерувати прибуток
3. Зростання та потенціал	Масштабування	Матеріальні активи дають можливість розширювати виробництво, виходити на нові ринки
	Інновації	Інвестиції в матеріальні активи сприяють впровадженню інновацій та підвищенню конкурентоспроможності
	Диверсифікація	Різноманіття матеріальних активів допомагає підприємству диверсифікувати свою діяльність та знизити ризики
4. Стійкість до криз	Відновлення	У разі кризових ситуацій матеріальні активи можуть допомогти підприємству відновитися та повернутися до нормальної роботи
	Адаптивність	Можливість модернізувати матеріальні активи дає підприємству гнучкість, здатність адаптуватися до викликів ринку
5. Якість управління	Ефективне використання	Ефективність використання матеріальних активів свідчать про якість менеджменту
	Довгострокове планування	Наявність чіткої стратегії розвитку щодо матеріальних активів свідчить про відповідальність керівництва
	Контроль та прозорість	Прозорість у питаннях управління та контролю за матеріальними активами дають інвесторам впевненість у надійності та перспективності бізнесу

Розроблено автором

Важливо зазначити, що вплив матеріальних активів на інвестиційну привабливість залежить від багатьох факторів, таких як галузева орієнтація (наприклад, у машинобудуванні матеріальні активи відіграють значно більшу роль, ніж у інших галузях економіки), стан самих активів (застарілі та зношені активи мають меншу цінність для інвесторів, ніж нові та сучасні), ефективність

управління ними (навіть значні матеріальні активи можуть втратити свою цінність при неефективному управлінні ними).

Слід зазначити, що поняття матеріальних активів відсутнє у вітчизняних нормативних документах, українських та міжнародних облікових стандартах, адже воно є комплексним і включає як оборотні, так і необоротні активи, які мають матеріальну форму, як це показано у табл. 1.2 відповідно до вимог організації обліку (Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій та Інструкції про його застосування, а також НП(С)БО 7 «Основні засоби», 9 «Запаси», 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність» та 30 «Біологічні активи»). Виділення їх в якості єдиного об'єкту розгляду даного дослідження пов'язано зі схожістю облікових проблем, що виникають у вітчизняних підприємств в ході управління такими активами в умовах воєнного стану. У матеріальні активи не включені капітальні інвестиції та готівка, адже хоча вони і мають деякі ознаки матеріальності, але сутнісно представляють собою відповідно витрати і фінансові активи.

Таблиця 1.2 – Склад матеріальних активів вітчизняного підприємства

Складова	Зміст складової	Визначення активів
1	2	3
Необоротні активи	Основні засоби	матеріальні активи, які утримуються для використання в процесі виробництва /постачання продукції (товарів, послуг), виконання робіт, надання в оренду, здійснення адміністративних /соціально-культурних функцій, якщо очікуваний термін корисного використання (експлуатації) таких активів перевищує один рік або операційний цикл (якщо останній довший за рік)
	Інші необоротні матеріальні активи	матеріальні активи, які утримуються для використання в процесі виробництва /постачання продукції (товарів, послуг), виконання робіт, надання в оренду, здійснення адміністративних /соціально-культурних функцій, якщо очікуваний термін корисного використання (експлуатації) таких активів перевищує один рік або операційний цикл (якщо останній довший за рік), але за вартісною ознакою не є основними засобами
	Довгострокові біологічні активи	біологічні активи, які здатні створювати сільськогосподарську продукцію та/або інші біологічні активи, а також інакше генерувати

		економічні вигоди протягом одного року або операційного циклу (якщо останній довший за рік), за винятком тварин на вирощуванні і відгодівлі
Оборотні активи	Виробничі запаси	сировина і матеріали, будівельні матеріали, запасні частини, матеріали сільськогосподарського призначення, паливо, тара й тарні матеріали, відходи основного виробництва
	Поточні біологічні активи	поточні біологічні активи тваринництва, зокрема зернові, технічні, овочеві та інші культури тощо
	Малоцінні та швидкозношувані предмети	предмети, що використовуються протягом одного року операційного циклу (якщо останній довший за рік), зокрема інструменти, господарський інвентар, спеціальне оснащення, спеціальний одяг тощо.
	Незавершене виробництво	не закінчені обробкою і складанням деталі, вузли, вироби
	Напівфабрикати	проміжні продукти виробництва, які зазнали певних технологічних обробок, але не є готовими до кінцевого споживання чи продажу без додаткової обробки або завершення виробничого процесу
	Готова продукція	продукція, обробка якої закінчена та яка пройшла випробування, приймання, укомплектування згідно з умовами договорів із замовниками і відповідає технічним умовам і стандартам
	Продукція сільськогосподарського виробництва	продукція, одержана від власних підрозділів і призначена для продажу на сторону, невиробничого споживання, споживання як корми, вирощена для годівлі худоби, побічна продукція та відходи, одержані при доведенні товарної продукції та насіння до належних кондицій, насіння та посадковий матеріал
	Товари	матеріали, вироби, продукти, спеціально придбані для продажу
Активи, утримувані для продажу	Матеріальна частина необоротних активів, утримуваних для продажу	Матеріальний необоротний актив, що утримується для продажу і одночасно виконує такі умови: - згенерує економічні вигоди не від використання за призначенням, а від продажу; - готовий до продажу в теперішньому стані; - продаж очікується з високою ймовірністю протягом року при звичайних умовах продажу подібних активів

Розроблено автором за [10-16]

Як бачимо, склад матеріальних активів неоднорідний, він представлений як оборотними і необоротними активами, так і групами вибуття, тому неможливо використовувати вже встановлені критерії визнання для даних активів. Ми пропонуємо в якості критерію визнання для таких активів *матеріальність та здатність генерувати економічні вигоди у будь-якій формі* (від використання,

продажу тощо).

Що стосується оцінки матеріальних активів, вона визначається конкретною статтею балансу, у склад якої включені такі активи. Відповідно до вимог облікових регламентів (НПСБО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», 7 «Основні засоби», 9 «Запаси», 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність», 30 «Біологічні активи», МСБО 2 «Запаси», 16 «Основні засоби», 36 «Зменшення корисності активів», 41 «Сільське господарство», МСФЗ 5 «Непоточні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність») вони представлені різними видами оцінки на дату закінчення фінансового періоду, як це показано у табл. 1.3.

Таблиця 1.3 – Оцінка складових матеріальних активів вітчизняного підприємства

Складова активів 1	Оцінка у Звіті про фінансовий стан 2
Основні засоби	за залишковою вартістю, яка визначається як первісна вартість за вирахуванням накопиченої амортизації та накопичених збитків від зменшення корисності
Інші необоротні матеріальні активи	за залишковою вартістю, яка визначається як первісна вартість за вирахуванням накопиченої амортизації та накопичених збитків від зменшення корисності
Довгострокові біологічні активи	за справедливою вартістю за вирахуванням витрат на продаж. Якщо справедливу вартість визначити неможливо, активи оцінюються за первісною вартістю за вирахуванням накопиченої амортизації та накопичених збитків від зменшення корисності
Запаси (виробничі запаси, МШП, готова продукція, товари)	за найменшою з двох величин: первісною вартістю або чистою вартістю реалізації
Незавершене виробництво, напівфабрикати (у складі запасів)	за фактичною собівартістю
Поточні біологічні активи, продукція сільськогосподарського виробництва	за справедливою вартістю за вирахуванням витрат на продаж. Якщо справедливу вартість визначити неможливо, активи оцінюються за первісною вартістю за вирахуванням накопиченої амортизації та накопичених збитків від зменшення корисності
Активи, утримувані для продажу	за найменшою з двох величин: балансовою вартістю або справедливою вартістю за вирахуванням витрат на продаж

Розроблено автором за [12-22]

Таким чином, можна констатувати, що поняття інвестиційної привабливості є ключовим у процесі відновлення національної економіки України у повоєнний період. На інвестиційну привабливість значно впливають матеріальні активи підприємств, які представлені необоротними, оборотними активами, матеріальними необоротними активами, утримуваними для продажу, визнаються та оцінюються залежно від їх віднесення до певної статті балансу.

1.2 Критичний аналіз нормативного регулювання обліку і контролю матеріальних активів вітчизняного підприємства

Дотримання нормативних вимог щодо організації, ведення бухгалтерського обліку, складання фінансової звітності, організації та здійснення внутрішнього та зовнішнього контролю матеріальних активів вітчизняного підприємства є критично важливим для забезпечення фінансової стабільності підприємств, залучення інвестицій та кредитів, підвищення ефективності управління ресурсами.

Нормативне регулювання з боку державних органів (Верховна Рада, Міністерство фінансів, Кабінет міністрів України, галузеві міністерства тощо) та професійної спільноти (Аудиторська Палата України) забезпечує стандартизацію та уніфікацію процесів бухгалтерського обліку та незалежного контролю, що дозволяє отримувати достовірну і порівнювану фінансову звітність. Також ведення обліку згідно з вимогами законодавства зменшує ризики штрафних санкцій, що сприяє стабільній діяльності підприємства в довгостроковій перспективі, підвищує рівень довіри з боку державних органів та спрощує процедури контролю з боку податкових та інших контролерів. Умови воєнного стану створюють додаткові виклики для підприємств. Нормативне регулювання, спеціально розроблене для таких умов, допомагає підприємствам адаптувати свої облікові процеси, забезпечити безперервність діяльності та мінімізувати ризики втрачених або пошкоджених активів.

Слід відмітити, що в Україні нормативні документи мають різний рівень регулювання та обов'язковості застосування залежно від розміру підприємства, сектору та галузі економіки, облікового об'єкта тощо, але концептуальні засади організації обліку не відрізняються в межах галузі діяльності, організаційно-правової форми підприємства або облікового об'єкта. Вони передбачають дотримання певних принципів підготовки та відображення у звітності облікової інформації, зокрема зазначених у законі «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [22-23]. Однак при цьому у законі вказано сім принципів (повного висвітлення, автономності, послідовності, безперервності, нарахування, превалювання сутності над формою та єдиного грошового вимірника), а в НП(С)БО 1 – додатково ще три: періодичності, історичної (фактичної) собівартості, обачності. Якщо ж звернутися до МСБО 1 «Подання фінансової звітності», якого мають дотримуватися підприємства, що становлять суспільний інтерес (емітенти цінних паперів, банки, страхові компанії, недержавні пенсійні фонди, інші фінансові установи, великі підприємства), то принципи підготовки звітності сформульовані як достовірність, безперервність, нарахування, суттєвість, згортання, періодичність, порівняння, послідовність [24]. Зазначена відсутність відповідності концептуальних основ організації обліку та подання звітності у головних нормативних документах, які до того ж є обов'язковими до застосування, унеможливорює організацію ефективної облікової системи на рівні вітчизняного підприємства і вимагає виправлення шляхом узгодження національних нормативних документів із міжнародними.

Що стосується самої облікової системи на мікрорівні, ми вважаємо за доцільне виокремити такі її *складові*: організація первинного, аналітичного, синтетичного обліку, внутрішнього контролю та процедури складання звітності. Розглянемо регламентацію облікової системи щодо матеріальних активів вітчизняного підприємства.

Перша складова – це заснована на спостереженні, вимірюванні і оцінці фіксація фактів господарської діяльності у первинних документах.

Наразі для приватного сектору економіки на національному рівні не розроблено шаблонів первинних документів, зокрема щодо обліку матеріальних активів. Залежно від розміру, галузі, особливостей діяльності та інших управлінських потреб підприємствам запропоновано створювати власні форми документів, виходячи з вимоги фіксації обов'язкових реквізитів, зазначених у законі «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та Положенні про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, а саме: найменування підприємства, назва документа, дата його складання, зміст, обсяг, одиниця виміру господарської операції, посади, прізвища, особистий підпис чи інші дані, що ідентифікують особу, яка брала участь у здійсненні цієї операції [23, 25]. Але якщо логічною є відсутність зразків первинних документів у зазначених нормативних документах, то не зрозуміле їх ненаведення у Методичних рекомендаціях з бухгалтерського обліку основних засобів і запасів [26, 27] при тому, що розміщені умовні приклади розрахунків і типова кореспонденція субрахунків. Ми рекомендуємо надати шаблони первинних документів з обліку основних засобів і запасів у відповідних методичних рекомендаціях і регулярно актуалізовувати їх відповідно до викликів середовища, що дозволить підприємствам удосконалювати свою облікову систему і, відповідно, інвестиційну привабливість.

Так само було б корисно навести роз'яснення стосовно принципів організації та регістрів аналітичного обліку в рамках *другої складової* облікової системи, як це зроблено щодо синтетичних регістрів у Методичних рекомендаціях щодо застосування регістрів бухгалтерського обліку та Методичних рекомендаціях по застосуванню регістрів бухгалтерського обліку малими підприємствами [28-29].

Для відображення господарських операцій на рахунках обліку Міністерство фінансів України вимагає дотримання відповідного плану рахунків: для приватного сектору економіки це може бути Спрощений План рахунків бухгалтерського обліку (використовується малими та мікропідприємствами за бажанням) або План рахунків бухгалтерського обліку

активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [10, 30]. Для ведення субрахунків має використовуватися Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [11]. Слід відмітити, що суб'єктам малого підприємництва (при дотриманні критеріїв віднесення до малих або мікропідприємств) дозволяється використання спрощеної форми обліку, а інші підприємства обирають форму залежно від власних потреб та програми автоматизації обліку та управління, базуючи її у випадку вітчизняних підприємств зазвичай на журнально-ордерній формі.

При цьому в обов'язки керівника підприємства відповідно до законодавства входить не тільки організація бухгалтерського обліку, а й забезпечення відповідності звітної інформації реальному стану справ, тобто організація внутрішнього контролю (*третьа складова* облікової системи), щонайменше це проведення річної інвентаризації перед складанням фінансової звітності. Дана контрольна процедура регламентується для всіх вітчизняних суб'єктів господарювання єдиним нормативним документом – Положенням про інвентаризацію активів та зобов'язань [31].

Четверта складова облікової системи будь-якого вітчизняного підприємства – це представлення комплексу фінансової звітності для задоволення інформаційних потреб зовнішніх користувачів. Склад і процедура подання такого комплексу знов залежить від розміру підприємства. Але у профільному законі «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» названий склад звітності тільки для малих і мікропідприємств (скорочені за показниками баланс та звіт про фінансові результати). Для інших підприємств закон надає гіперпосилання на Порядок подання фінансової звітності [32], а той, у свою чергу, на НП(С)БО 1 [22], де зазначається склад річної звітності: баланс (звіт про фінансовий стан), звіт про фінансові результати (звіт про сукупний дохід), звіт про рух грошових коштів, звіт про власний капітал і примітки до фінансової звітності. Однак для великих підприємств як підприємств, що становлять суспільний інтерес, обов'язковими складовими комплексу річної

фінансової звітності є також Звіт про управління, а для суб'єктів господарювання видобувних галузей та заготівлі деревини додатково Звіт про платежі на користь держави. Ми вважаємо, що зазначення конкретного переліку форм звітності в розглянутих вище нормативних документах дозволило б ефективніше використовувати час укладачів звітності та покращити розуміння самого процесу надання такої звітності.

Процедура подання звітності у частині термінів та органів зазначена у Порядку подання фінансової звітності та детально розписана у Методичних рекомендаціях щодо заповнення форм фінансової звітності [33]. Разом з тим ми можемо побачити шаблони фінансових звітів комплекту звітності тільки за НП(С)БО: річної, консолідованої, спрощеної відповідно до вимог НП(С)БО 1, 2, 25 [22, 34, 35]. Наразі була б доречною допомога Міністерства фінансів України підприємствам, які становлять суспільний інтерес, через розробку рекомендованого комплекту фінансових звітів за МСФЗ та методичних рекомендацій щодо їх складання.

Зауважимо, що підприємства, що складають суспільний інтерес, мають верифікувати інформацію звітності у незалежного аудитора відповідно до вимог закону «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» [36]. Інші підприємства такого обов'язку не мають, але за бажання для підвищення інвестиційної привабливості можуть організувати процедуру аудиту звітності добровільно.

Для урахування форс-мажорних обставин, зокрема, воєнного стану, держава розробляє додаткові нормативні акти, як-от закони «Про правовий режим воєнного стану», «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо дії норм на період дії воєнного стану», «Про передачу, примусове відчуження або вилучення майна в умовах правового режиму воєнного чи надзвичайного стану», Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку примусово відчуженого або вилученого майна в умовах воєнного стану [37-40].

Мікрорівень організації обліку буде детально розглянутий у пит. 2.1 і,

зокрема представлений проблемою формування ефективної облікової політики як сукупності принципів, методів та процедур, які підприємство використовує для ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності. Облікова політика визначає підходи до оцінки конкретних активів, вибору методів нарахування амортизації та інших облікових процесів і з боку держави не регламентується, але для розуміння сутності такої політики та вибору її елементів пропонуються Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства [41].

Як видно з вищевикладеного, організація облікової системи в Україні визначається типом підприємств згідно із класифікацією закону «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» і може мати також галузеві відмінності. Розроблена на основі критичного аналізу вітчизняних та міжнародних нормативних актів комплексна система нормативного регулювання обліку і контролю матеріальних активів вітчизняних підприємств (див. табл. 1.4) дозволяє побачити основні рівні та об'єкти регулювання, а значить, здатна підвищити якість фінансової інформації, і може бути легко адаптована при зміні нормативних вимог. Для наочності у таблиці представлені тільки два типи підприємств, але за необхідності її легко розширити і на інші підприємства.

Таблиця 1.4 – Комплексна система нормативного регулювання обліку і контролю матеріальних активів вітчизняних підприємств

Рівень регулювання	Об'єкт регулювання	Нормативні документи залежно від типу підприємства	
		Велике	Мале
Міжнародний	Складання звітності	МСБО та МСФЗ	НП(С)БО 25 або МСБО та МСФЗ
Національний	Організація обліку	Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України	
	Стандарти обліку	МСБО, МСФЗ	НП(С)БО або МСБО, МСФЗ
	План рахунків	План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій	Спрощений План рахунків бухгалтерського обліку або План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і

		організацій
Ведення первинного та синтетичного обліку	- Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку; - Методичні рекомендації щодо застосування регістрів бухгалтерського обліку; - Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів; - Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів	
Ведення обліку податків	Податковий кодекс України	
Складання звітності	- Порядок подання фінансової звітності - Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності	
	МСБО 1	НП(С)БО 1 або МСБО 1 або НП(С)БО 25
Організація внутрішнього контролю	Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань	
Організація зовнішнього контролю	Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність: Закон України	-
Умови воєнного часу	- Про правовий режим воєнного стану: закон України; - Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо дії норм на період дії воєнного стану: Закон України; - Про передачу, примусове відчуження або вилучення майна в умовах правового режиму воєнного чи надзвичайного стану: Закон України; - Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку примусово відчуженого або вилученого майна в умовах воєнного стану	
Рівень підприємства	Облікова політика	Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства

Розроблено автором за [10-42]

Висновки до розділу 1.

Поняття інвестиційної привабливості підприємства є ключовим як для повоєнного відновлення української економіки, так і для виживання вітчизняних підприємств під час та після війни. Матеріальні активи відіграють ключову роль у формуванні інвестиційної привабливості підприємства, оскільки забезпечують фінансову стійкість, стабільність та продуктивність підприємства, його зростання та потенціал, стійкість до криз та якість управління.

Матеріальні активи є комплексним поняттям і включають матеріальні необоротні активи, запаси та матеріальну частину необоротних активів, утримуваних для продажу. За результатами дослідження в якості критерію визнання для таких активів запропонована матеріальність та здатність генерувати економічні вигоди у будь-якій формі. Розглянуті вимоги облікових стандартів щодо оцінки таких активів, обґрунтована їх залежність від статті балансу.

Критичний аналіз нормативного регулювання матеріальних активів вітчизняних підприємств дозволив ідентифікувати проблеми розбіжності принципів організації обліку, відсутності шаблонів первинних документів, роз'яснень з організації аналітичного обліку, форм звітності за вимогами МСФЗ, а також запропонувати напрями їх вирішення. Розроблена комплексна система нормативного регулювання обліку і контролю матеріальних активів вітчизняних підприємств акцентує увагу на основних рівнях та об'єктах регулювання, що здатне підвищити якість звітної інформації за рахунок розуміння процесу її формування укладачами фінансової звітності. Система може бути легко адаптована під будь-який тип підприємства та при зміні нормативних вимог.

РОЗДІЛ 2.

ПРАКТИКА ОБЛІКУ МАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ В УМОВАХ ВОЄННОГО СТАНУ

2.1 Облікова політика як основа обліку активів вітчизняного підприємства

Як вже вказувалося, облікова політика як складова середовища внутрішнього контролю на мікрорівні містить ті облікові принципи, методи і процедур, які обрані підприємством з альтернативних варіантів та використовуються як для ведення бухгалтерського обліку, так і для складання та подання фінансової звітності. Саме в силу можливості вибору різних методів оцінки, амортизації активів, нарахування резервів тощо облікова політика є дієвим інструментом формування рівню доходів і витрат, а відповідно, і фінансових результатів сучасного підприємства. З цієї точки зору облікова політика є ефективним інструментом впливу на інвестиційну привабливість підприємства, тому її дослідження щодо матеріальних активів вітчизняних підприємств є важливим з огляду на можливості залучення інвестицій у підприємство та національну економіку України загалом у повоєнний період.

З огляду на визначення облікової політики, надане у законі «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [23], її розробка є обов'язковою для будь-якого суб'єкта господарювання. Основні нормативні документи, які регламентують формування облікової політики матеріальних активів вітчизняного підприємства, охарактеризовані у табл. 2.1.

Як видно з табл. 2.1, основу для облікової політики підприємства створюють різні за юридичним статусом нормативні документи: закони України встановлюють загальні принципи формування облікової політики; НП(С)БО регламентують більш детальні аспекти як щодо змін облікової політики, так і стосовно окремих облікових об'єктів; МСБО та МСФЗ забезпечують гармонізацію облікової політики з міжнародними вимогами і є обов'язковими для суб'єктів господарювання, які мають оприлюднювати фінансову звітність;

методичні рекомендації доповнюють облікові стандарти, надаючи практичні настанови щодо формування і реалізації елементів облікової політики.

Таблиця 2.1 – Система нормативного регулювання облікової політики матеріальних активів вітчизняного підприємства

Група документів	Нормативний документ	Що саме регламентує
1	2	3
1. Закони України	«Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»	Надає визначення облікової політики, регламентує право підприємства на її самостійне формування
2. НП(С)БО	НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»	Надає визначення облікової політики, регламентує способи представлення елементів облікової політики підприємства у фінансовій звітності
	НП(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах»	Визначає причини можливих змін в обліковій політиці та порядок розкриття інформації про ці зміни у фінансовій звітності
	НП(С)БО 7 «Основні засоби»	Розкриває елементи облікової політики стосовно матеріальних необоротних активів та порядок їх відображення у фінансовій звітності
	НП(С)БО 9 «Запаси»	Розкриває елементи облікової політики стосовно матеріальних оборотних активів та порядок їх відображення у фінансовій звітності
	НП(С)БО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність»	Розкриває елементи облікової політики стосовно матеріальних необоротних активів, утримуваних для продажу, та порядок їх відображення у фінансовій звітності
	НП(С)БО 28 «Зменшення корисності активів»	Розкриває порядок відображення у фінансовій звітності інформації щодо зменшення корисності матеріальних необоротних активів
	НП(С)БО 30 «Біологічні активи»	Розкриває елементи облікової політики стосовно біологічних активів та порядок їх відображення у фінансовій звітності
3. МСБО та МСФЗ	МСБО 1 «Подання фінансової звітності».	Розкриває способи представлення інформації про облікові політики у фінансовій звітності, складеній за міжнародними вимогами
	МСБО 2 «Запаси»	Розкриває елементи облікової політики стосовно матеріальних оборотних активів та порядок їх відображення у фінансовій звітності, складеній за міжнародними вимогами
	МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки»	Надає визначення облікової політики, поняття та причини можливих змін у ній, порядок розкриття інформації про ці зміни у фінансовій звітності, складеній за міжнародними вимогами

	МСБО 16 «Основні засоби»	Розкриває елементи облікової політики стосовно матеріальних необоротних активів та порядок їх відображення у фінансовій звітності, складеній за міжнародними вимогами
	МСБО 36 «Зменшення корисності активів»	Розкриває порядок відображення у фінансовій звітності, складеній за міжнародними вимогами, інформації щодо зменшення корисності матеріальних необоротних активів
	МСБО 41 «Сільське господарство»	Розкриває елементи облікової політики стосовно біологічних активів та порядок їх відображення у фінансовій звітності, складеній за міжнародними вимогами
	МСФЗ 5 «Непоточні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність»	Розкриває елементи облікової політики стосовно матеріальних необоротних активів, утримуваних для продажу, та порядок їх відображення у фінансовій звітності, складеній за міжнародними вимогами
4. Методичні рекомендації	Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства	Розкривають суб'єктів, порядок формування, зміст розпорядчого документа про облікову політику, випадки зміни облікової політики підприємства
	Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів	Розкривають організацію обліку елементів облікової політики щодо матеріальних необоротних активів
	Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів	Розкривають організацію обліку елементів облікової політики стосовно матеріальних оборотних активів
	Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів	Розкривають організацію обліку елементів облікової політики стосовно біологічних активів
	Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості	Розкривають організацію обліку елементів облікової політики стосовно формування витрат матеріальних оборотних активів та амортизації матеріальних необоротних активів

Розроблено автором за [12-24, 26-27, 41, 43-46]

Критичний аналіз нормативних вимог та практики формування облікової політики на вітчизняних підприємствах дозволив стверджувати, що *процес розробки облікової політики підприємства* має проходити такі послідовні етапи:

1. Визначення елементів облікової політики відповідно до облікових об'єктів.
2. Формалізація обраних методів та принципів обліку у розпорядчому

документі підприємства.

3. Постійний моніторинг за вимогами зовнішніх нормативних документів щодо облікової політики, особливостями бізнес-процесів, реалізацією облікової політики на предмет її відповідності тактичним та стратегічним цілям підприємства.

4. Зміна облікової політики за результатами моніторингу та відповідна формалізація цих змін (див. рис. 2.1).

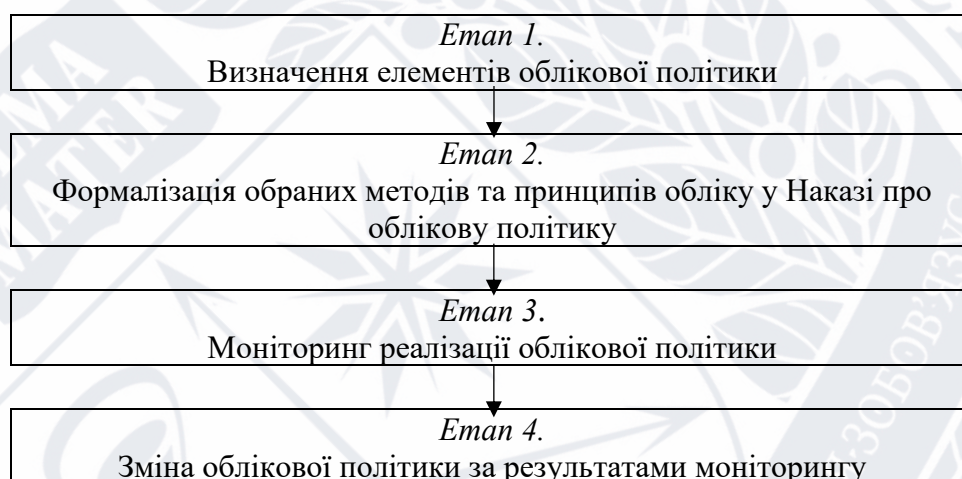


Рисунок 2.1. Процес розробки облікової політики підприємства

Для реалізації *етапу 1* доречно використовувати Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства [41], які визначають елементи щодо необоротних матеріальних активів: метод амортизації основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, довгострокових біологічних активів, інвестиційної нерухомості; вартісні ознаки предметів у складі МНМА; підходи до переоцінки та періодичності зарахування сум дооцінки активів до нерозподіленого прибутку; критерії розмежування об'єктів операційної та інвестиційної нерухомості; дата первісного визнання необоротних активів та групи вибуття, утримуваних для продажу; щодо оборотних матеріальних активів: метод оцінки запасів при вибутті; періодичність визначення середньозваженої собівартості одиниці запасів; порядок обліку і розподілу ТЗВ; визначення одиниці аналітичного обліку запасів.

Таблиця 2.2 – Елементи облікової політики щодо матеріальних активів вітчизняного підприємства

Об'єкт обліку	Елемент облікової політики	Можливі варіанти
Запаси	- метод оцінки вибуття запасів	Ідентифікована собівартість, середньозважена собівартість, ФІФО, нормативні затрати, ціна продажу
	- періодичність визначення середньозваженої собівартості одиниці запасів	Один раз на місяць або на дату операції з вибуття запасів
	- порядок обліку і розподілу ТЗВ	ТЗВ включаються до первісної вартості запасів при оприбуткуванні, якщо можна достовірно визначити суми витрат, що безпосередньо відносяться до придбаних запасів
	- визначення одиниці аналітичного обліку запасів	Найменування або однорідна група (вид) запасів
Необоротні активи	- метод амортизації основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, довгострокових біологічних активів, інвестиційної нерухомості	Для основних засобів - прямолінійний, зменшення залишкової вартості, прискореного зменшення залишкової вартості, кумулятивний, виробничий; для інших необоротних матеріальних активів - прямолінійний і виробничий; для МНМА і бібліотечних фондів - 50/50 або 100 % в першому місяці використання об'єкта
	- вартісні ознаки предметів у складі МНМА	Встановлюються самостійно
	- підходи до переоцінки необоротних активів	Об'єкт основних засобів переоцінюється, якщо його залишкова вартість суттєво відрізняється від справедливої на дату балансу. На ту ж дату переоцінюються всі об'єкти групи основних засобів. Надалі переоцінка групи проводиться так, щоб їх залишкова вартість на дату балансу суттєво не відрізнялася від справедливої вартості. МНМА і бібліотечні фонди, амортизація яких здійснюється за методами 50/50 і 100 %, не переоцінюються
	- підходи до періодичності зарахування сум дооцінки необоротних активів до нерозподіленого прибутку	Зарахування до нерозподіленого прибутку перевищення сум попередніх дооцінок над сумою попередніх уцінок залишкової вартості раніше переоцінених об'єктів основних засобів здійснюється при вибутті об'єктів на всю суму або періодично у сумі, пропорційній нарахуванню амортизації
	- критерії розмежування об'єктів операційної та інвестиційної нерухомості	Підприємство самостійно розробляє критерії розмежування
	- дата первісного визнання необоротних активів та групи вибуття, утримуваних для продажу	Дата, коли задовольняються такі умови: очікується отримати економічні вигоди від продажу, а не від використання за призначенням; активи готові до продажу у теперішньому стані; продаж буде завершено протягом року; умови продажу відповідають звичайним; здійснення продажу має високу ймовірність; або дата оприбуткування активів, придбаних з метою продажу

Розроблено автором за [41]

Слід відмітити недостатню увагу, приділену у Методичних рекомендаціях щодо облікової політики підприємства біологічним активам, що мають свою специфіку. Щодо останніх не відображені такі важливі елементи облікової політики, як визначення об'єктів обліку біологічних активів і сільськогосподарської продукції, порядок їх оцінки та оприбуткування вирощеної сільськогосподарської продукції, переведення незрілих біологічних активів до складу зрілих, склад статей на вирощування біологічних активів та виробництво сільськогосподарської продукції. Як зазначають дослідники Н.С. Пасенко, М.С. Горяєва, Л.А. Суліменко, З.М. Левченко у роботах [47-49], відсутність зазначених елементів облікової політики у Методичних рекомендаціях заважає організувати ефективний облік на підприємствах агробізнесу – важливій галузі національної економіки. Виправлення такого недоліку в змозі підвищити інвестиційну привабливість агропідприємств за рахунок надання ними більш достовірної та прозорої фінансової звітності.

Етап 2 передбачає внесення визначених облікових рішень щодо елементів облікової політики у розпорядчий документ підприємства. Найчастіше це Наказ про облікову політику. Слід зазначити, що у даному нормативному документі, крім методологічної частини, мають бути присутні:

- частина *організації обліку матеріальних активів*, зокрема, встановлення відповідальних осіб за певні облікові ділянки чи здійснення операцій; організація внутрішнього контролю вказаних активів, в т.ч. інвентаризаційної роботи;
- частина *технології обліку матеріальних активів*, зокрема, шаблони відповідних первинних документів, графіки їх документообігу, організація аналітичного обліку тощо.

Очевидно, що Наказ про облікову політику має бути деталізований іншими локальними нормативними документами – робочим планом рахунків, шаблонами первинних документів і аналітичних регістрів, графіками документообігу, кореспонденцією субрахунків, формами внутрішньої звітності тощо.

Для організації ефективної облікової системи підприємства Наказ має бути

протестований щодо розкриття основних елементів облікової політики. Критичний аналіз досліджень питань облікової політики вітчизняних підприємств [50-54] дозволив виділити такі *критерії* оцінки Наказу про облікову політику: відповідність законодавству та стандартам обліку; чіткість і зрозумілість; повнота; актуальність; відповідність організаційній структурі підприємства; гнучкість і адаптивність.

Для оцінювання ефективності Наказу про облікову політику щодо матеріальних активів була розроблена Анкета, представлена у табл. 2.3.

Таблиця 2.3 – Анкета експертної оцінки Наказу про облікову політику вітчизняного підприємства (в частині матеріальних активів)

№	Критерій оцінки	Бал (від 0 до 2)
1	2	3
1.	Наявність вихідних даних (назва підприємства та документу, дата, порядковий номер документу), підписів відповідальних осіб	
2.	Актуальність зазначених у Наказі вимог відповідно до чинної нормативної бази	
3.	Посилання на робочий план рахунків щодо матеріальних активів	
4.- 5.	Розкриття організації первинного обліку, зокрема посилання на бланки первинних документів: - щодо обліку матеріальних оборотних активів; - щодо обліку матеріальних необоротних активів	
6.- 7.	Розкриття організації аналітичного обліку, зокрема посилання на регістри аналітичного обліку: - матеріальних оборотних активів; - матеріальних необоротних активів	
8.- 9.	Розкриття форми обліку, зокрема посилання на регістри синтетичного обліку: - матеріальних оборотних активів; - матеріальних необоротних активів	
10.	Розкриття відповідальності за організацію обліку, здійснення операцій, контроль за оформленням документів та регістрів обліку матеріальних активів	
11.	Розкриття організації інвентаризаційної роботи	
12.- 21.	Методологія обліку матеріальних активів: - методи оцінки вибуття запасів; - періодичність визначення середньозваженої собівартості одиниці запасів; - порядок обліку і розподілу ТЗВ; - визначення одиниці аналітичного обліку запасів; - методи амортизації основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, довгострокових біологічних активів, інвестиційної нерухомості; - вартісні ознаки предметів у складі МНМА;	

	- підходи до переоцінки необоротних активів; - підходи до періодичності зарахування сум дооцінки необоротних активів до нерозподіленого прибутку; - критерії розмежування об'єктів операційної та інвестиційної нерухомості; - дата первісного визнання необоротних активів та групи вибуття, утримуваних для продажу	
22.	Розкриття порядку коригування помилок та змін в обліковій політиці	
Кінцева оцінка (максимально 44 бали)		

Шкала оцінювання:

0 – інформація відсутня або не відповідає нормативним вимогам;
 1 – інформація частково відсутня або частково не відповідає нормативним вимогам;
 2 – інформація розкрита повністю та повністю відповідає нормативним вимогам

Розроблено автором

Оцінка результату:

Менше 26 б. – негативна оцінка
 Від 27 до 32 б. – допустима оцінка
 Від 33 до 38 б. – задовільна оцінка
 Від 39 до 44 б. – позитивна оцінка

Дана анкета була апробована на матеріалах ПрАТ «Вінницький олійножировий комбінат», за результатами аналізу Наказу про облікову політику (див. Додаток А) якого були констатовані такі недоліки: відсутність додатку до наказу з формами первинних документів, аналітичних та синтетичних облікових регістрів, що пов'язано із використанням програмного продукту. На наш погляд, винесення окремо таких шаблонів унаочнить вимоги до ведення первинного, аналітичного і синтетичного обліку для працівників бухгалтерії підприємства і за цей рахунок зменшить кількість помилок при обробці інформації. Загальна оцінка облікової політики ПрАТ «Вінницький ОЖК» 41 б. з 44, тому Наказ про облікову політику можна вважати ефективним.

Обов'язковим *третьім етапом* реалізації облікової політики є постійний моніторинг відповідності обраних елементів облікової політики специфіці підприємства, чинним нормативним вимогам та поставленим тактичним і стратегічним цілям. Адже законодавство та облікові стандарти змінюються з часом, тому важливо забезпечити, щоб облікова політика підприємства завжди відповідала чинним правовим нормам. Так само специфіка діяльності підприємства, як-то зміна видів діяльності, розширення асортименту продукції або зміна організаційної структури, може вимагати коригування облікової політики. Як вже зазначалося, облікова політика повинна сприяти досягненню тактичних і стратегічних цілей підприємства, таких як ефективне управління

активами, оптимізація витрат, залучення інвестицій або забезпечення прозорості фінансової звітності. Постійний моніторинг допомагає переконатися, що облікова політика підтримує ці цілі і може бути адаптована у відповідь на зміни в бізнес-стратегії.

Моніторинг дозволяє виявляти можливі недоліки або проблеми в існуючих процедурах обліку, такі як неузгодженості в облікових записах, помилки в звітності або невідповідність облікових методів реальним економічним умовам. Це забезпечує своєчасне вжиття заходів для виправлення ситуації і зниження ризиків. Крім того, регулярний перегляд і оновлення облікової політики підвищують прозорість фінансової звітності, що важливо для інвесторів, кредиторів і регуляторних органів. Це сприяє зміцненню довіри до підприємства як до надійного партнера на ринку. Отже, *четвертий етап* – коригування облікової політики не є обов'язковим, але на практиці майже завжди є присутнім у процесі реалізації облікової політики підприємства.

За чинними нормативними вимогами причинами перегляду облікової політики є зміна статутних вимог, вимог регуляторного органу або наявність потреби забезпечення більш достовірного відображення господарських операцій в обліку і звітності, а умовою перегляду є обов'язкове обґрунтування змін. Зміни облікової політики можуть відображатися *ретроспективно* (через коригування сальдо нерозподіленого прибутку на початок звітного року та повторне надання порівняльної інформації за попередні звітні періоди) або *перспективно* (зміни поширюються на події та операції, що відбуваються після дати зміни політики). Причини та сутність змін облікової політики, сума коригування нерозподіленого прибутку на початок звітного року (або обґрунтування неможливості її достовірного визначення), а також факт повторного подання порівнянної інформації (або недоцільність її перерахунку) мають бути представлені одним з двох способів:

- 1) в описовій формі у Примітках до фінансової звітності; або
- 2) долученням до фінансової звітності копії розпорядчого документа про встановлення нової або зміну діючої облікової політики.

Отже, ефективна організація обліку матеріальних активів на вітчизняному підприємстві можлива лише за умови правильної формалізації відповідно розробленої облікової політики, її постійного моніторингу та перегляду за потреби.

2.2 Сучасний стан організації обліку матеріальних необоротних активів вітчизняного підприємства

Як вже вказувалося, у склад матеріальних активів підприємства входять три категорії активів:

- 1) необоротні – у складі основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, довгострокових біологічних активів;
- 2) оборотні – у складі виробничих запасів, поточних біологічних активів, МШП, НЗП, напівфабрикатів, готової продукції, продукції сільськогосподарського виробництва, товарів;
- 3) матеріальні активи, утримувані для продажу.

Але з точки зору відмінностей організації обліку такі активи можна розділити на дві групи: необоротні матеріальні активи та запаси. Облік біологічних активів має свої особливості, але концептуально вкладається у зазначений поділ. Розглянемо організацію первинного, аналітичного та синтетичного обліку, а також представлення інформації у фінансовій звітності стосовно цих двох категорій матеріальних активів.

Первинний облік активів має на меті вирішення таких важливих завдань, які забезпечують ефективне управління ресурсами підприємства:

- 1) фіксація наявності та руху активів – фактів придбання, передачі, модернізації, ліквідації або іншого руху активів;
- 2) визначення первісної вартості активів при їх придбанні або створенні, що включає акумуляцію витрат, пов'язаних з придбанням, доставкою, створенням, введенням в експлуатацію;

- 3) фіксація відповідальних осіб за збереження та використання активів з метою запобігання втратам або нераціональному використанню ресурсів;
- 4) контроль за збереженням та ефективним використанням активів для моніторингу стану активів, необхідності ремонтів, модернізації, списання;
- 5) забезпечення збору даних для складання фінансової звітності;
- 6) дотримання вимог законодавства та облікових стандартів в ході здійснення господарських операцій.

Наразі для приватного сектору економіки не існує розроблених на державному рівні шаблонів первинних документів щодо руху активів. Зокрема, у 2021 р. Державна служба статистики України скасувала наказ Міністерства статистики України від 29.12.1995 р. № 352 «Про затвердження типових форм первинного обліку» (форми для обліку основних засобів та інших необоротних матеріальних активів); наказ Міністерства статистики України від 22.05.1996 р. №145 «Про затвердження типових форм первинних облікових документів з обліку малоцінних та швидкозношуваних предметів»; наказ Міністерства статистики України від 21.05.1996 р. №193 «Про затвердження типових форм первинних облікових документів з обліку сировини та матеріалів»; наказ Міністерства статистики України від 13.06.1997 р. №149 «Про затвердження типових форм первинних облікових документів з обліку роботи будівельних машин та механізмів» [55]. Натомість законом «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [23] та Положенням про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку [25] визначені реквізити, які є обов'язковими у первинних документах, які створюються підприємством для фіксації господарських операцій з активами: найменування суб'єкта господарювання, від імені якого складається первинний документ, назва самого документа, дата його складання, зміст, обсяг, одиниця виміру господарської операції, посади, прізвища, особистий підпис відповідальних за здійснення операції і правильність її оформлення осіб. Додатковими реквізитами первинних документів можуть бути печатка, ідентифікаційний код суб'єкта господарювання, номер документа, підстава для здійснення операцій тощо. Тож

підприємства мають можливість створювати такі шаблони первинних документів для обліку руху матеріальних активів, які відповідають їх управлінських потребам, особливостям діяльності, облікового циклу та технології обробки інформації.

Але на практиці підприємства приватного сектору продовжують використання форм первинних документів та реєстрів аналітичного обліку, які були затверджені на національному рівні і трохи модифіковані з урахуванням потреб сьогодення. Стосовно необоротних матеріальних активів типові форми документації охарактеризовані у табл. 2.4.

Таблиця 2.4 – Типові форми облікової документації з обліку необоротних матеріальних активів

№	Назва форми	Призначення
1.	ОЗ-1 «Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів»	Для оформлення зарахування окремих об'єктів до складу основних засобів, обліку введення їх в експлуатацію, оформлення внутрішнього переміщення основних засобів у підрозділах підприємства, передачі основних засобів зі складу (запасу) в експлуатацію, виключення об'єктів із складу основних засобів при передачі іншому суб'єкту господарювання
2.	ОЗ-2 «Акт приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів»	Для оформлення приймання-здачі основних засобів із ремонту, з реконструкції, модернізації
3.	ОЗ-3 «Акт на списання основних засобів»	Для оформлення вибуття основних засобів (крім автотранспортних) при повному або частковому списанні
4.	ОЗ-4 «Акт на списання автотранспортних засобів»	Для оформлення списання вантажного чи легкового автомобіля, причепа/ напівпричепа при ліквідації
5.	ОЗ-5 «Акт про установку, пуск та демонтаж будівельної машини»	Для оформлення передачі, установки, пуску будівельних машин у будівельно-монтажних підприємствах та наступного їх демонтажу і передачі машинопрокатній базі
6.	ОЗ-6 «Інвентарна картка обліку основних засобів»	Для обліку всіх видів основних засобів, групового обліку однотипних об'єктів основних засобів, що надійшли в експлуатацію в одному календарному місяці та мають одне виробничо-господарське призначення, технічну характеристику та вартість
7.	ОЗ-7 «Опис інвентарних карток по обліку основних засобів»	Для реєстрації інвентарних карток обліку основних засобів

8.	ОЗ-8 «Картка обліку руху основних засобів»	Для обліку руху об'єктів основних засобів за класифікаційними групами при ручній обробці документації
9.	ОЗ-9 «Інвентарний список основних засобів»	Для пооб'єктного обліку об'єктів основних засобів за місцем їх знаходження (експлуатації) та матеріально-відповідальними особами
10.	ОЗ-14 «Розрахунок амортизації основних засобів» (для промислових підприємств), ОЗ-15 «Розрахунок амортизації основних засобів» (для будівельних організацій), ОЗ-16 «Розрахунок амортизації по автотранспорту»	Для визначення суми амортизації основних засобів, що належить до нарахування у звітному місяці

Розроблено автором за [56]

Слід зазначити, що представлені у табл. 2.4 типові форми розрахунку амортизації основних засобів (ОЗ-14, ОЗ-15, ОЗ-16) не можуть бути використані, оскільки передбачені ними показники наразі не застосовуються.

Додатково до наведених у табл. 2.4 форм використовуються такі:

- Акт готовності об'єкта до експлуатації, затверджений постановою Кабінету міністрів України від 13.04.2011 р. № 461 [57];
- Картку обліку пробігу (напрацювання) пневматичної шини, затверджену наказом Міністерства транспорту та зв'язку України від 20.05.2006 р. № 488 [58];
- Інвентаризаційну відомість основних засобів (форма № інв-1) та Акт інвентаризації незавершених ремонтів основних засобів (форма інв-1), затверджені постановою Державного комітету СРСР зі статистики від 28.12.1989 р. № 241 [59];
- Акт про тимчасове виведення основних засобів з виробничого процесу і їх консервації, затверджений постановою Кабінету міністрів України від 28.10.1997 р. № 11836 [60].

Джерелом облікової інформації про об'єкт необоротних активів є також договори, технічна документація, експертні висновки тощо, дані яких мають бути зібрані в одному місці, а саме в Інвентарній картці обліку основних засобів як основному реєстрі аналітичного обліку основних засобів.

Загалом основними завданнями аналітичного обліку необоротних

матеріальних активів є:

- 1) деталізація обліку – забезпечення конкретної інформації про кожен об'єкт активів, включаючи первинну та залишкову вартість, накопичений знос, місцезнаходження, відповідальних осіб;
- 2) відстеження наявності та стану активів, контроль за їх використанням та збереженням, профілактика зайвих витрат або неправильного використання;
- 3) оцінка ефективності використання активів та необхідності оновлення або модернізації;
- 4) розрахунок амортизаційних відрахувань для визначення зносу активів;
- 5) забезпечення точного відображення операцій з активами у фінансовій звітності підприємства;
- 6) надання інформації для прийняття управлінських рішень щодо управління активами, оптимізації їх використання та інвестиційної політики.

Основними аналітичними регістрами щодо необоротних матеріальних активів є Інвентарна картка обліку необоротних матеріальних активів (загальна, за видами необоротних активів, групового обліку тощо), пов'язані із нею Опис інвентарних карток та Інвентарний список активів, Розрахунок амортизації необоротних матеріальних активів (загальний, за видами необоротних активів тощо), Відомість аналітичного обліку капітальних інвестицій. Основним регістром, як вже вказувалося, є Інвентарна картка.

Типова форма такої картки (згідно наказу Міністерства статистики України № 352) не відповідає сучасним управлінським потребам. Пропонуємо модифікувати цю форму, доповнивши її такими показниками: група, до якої відноситься об'єкт в податковому обліку; термін корисного використання об'єкту; ліквідаційна вартість; вартість що амортизується; спосіб (метод) нарахування амортизації; інформація про переоцінки; інформація про зміну вартості об'єкту у зв'язку із зменшенням /відновленням його корисності; дата і причина переведення об'єкту із складу основних засобів до складу необоротних активів, призначених для продажу; звичайна ціна (якщо вона відрізняється від фактичної). Таке удосконалення, на наш погляд, підвищить ефективність

використання інвентарної картки як доказу операцій з необоротними матеріальними активами як для прийняття внутрішніх управлінських рішень, так і при зовнішніх перевірках.

В якості основи для своїх форм первинних документів та аналітичних регістрів щодо необоротних матеріальних активів підприємства можуть також скористатися формами, розробленими для застосування суб'єктами державного сектору (наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження типових форм з обліку та списання основних засобів суб'єктами державного сектору та порядку їх складання» [61]). Вони є достатньо актуальними і представлені такими документами: Акт введення в експлуатацію основних засобів; Акт приймання-передачі основних засобів; Акт внутрішнього переміщення основних засобів; Акт передачі на ремонт, реконструкцію та модернізацію основних засобів; Акт приймання відремонтованих, реконструйованих та модернізованих основних засобів; Акт списання основних засобів (часткової ліквідації); Акт списання групи основних засобів; Акт списання транспортних засобів; Акт списання вилучених документів з бібліотечного фонду; Інвентарна картка обліку об'єкта основних засобів; Інвентарна картка групового обліку основних засобів; Інвентарна картка обліку тварин і багаторічних насаджень; Розрахунок амортизації основних засобів (крім інших необоротних матеріальних активів); Розрахунок амортизації інших необоротних матеріальних активів; Акт переоцінки основних засобів.

Використовуючи зазначену вище градацію первинних документів та аналітичних регістрів, можна удосконалити облікову систему підприємства, згрупувавши документи за джерелами отримання та напрямками руху та вибуття необоротних матеріальних активів, як це показано у табл. 2.5.

Введення даної схеми у якості додатку до Наказу про облікову політику підприємства з наступним контролем її дотримання дозволить деталізувати облікову інформацію за групами необоротних матеріальних активів і таким чином підвищити її достовірність та своєчасність для прийняття управлінських рішень, забезпечити правову базу доказу господарських операцій з

необоротними матеріальними активами для зовнішніх перевірок.

Таблиця 2.5 – Документальне оформлення руху необоротних матеріальних активів

№	Господарська операція	Документальне оформлення
1	2	3
1.	Надходження необоротних матеріальних активів шляхом:	
1.1	- придбання	Касовий чек, видатковий касовий ордер, рахунок-фактура, виписка банку, акт приймання-передачі основних засобів, інвентарна картка обліку основних засобів, групового обліку основних засобів, обліку тварин і багаторічних насаджень
1.2	- безкоштовного отримання	Акт приймання-передачі основних засобів, інвентарна картка обліку основних засобів, групового обліку основних засобів, обліку тварин і багаторічних насаджень
1.3	- внутрішнього переміщення	Акт внутрішнього переміщення основних засобів, інвентарна картка обліку основних засобів, групового обліку основних засобів, обліку тварин і багаторічних насаджень
1.4	- отримання після модернізації, ремонту	Акт приймання відремонтованих, реконструйованих та модернізованих основних засобів, інвентарна картка обліку основних засобів, групового обліку основних засобів, обліку тварин і багаторічних насаджень
1.5	- внесення до статутного капіталу	Акт приймання-передачі основних засобів, інвентарна картка обліку основних засобів, групового обліку основних засобів, обліку тварин і багаторічних насаджень
1.6	- створення	Касовий чек, видатковий касовий ордер, рахунок-фактура, виписка банку, видаткова накладна, товарний чек, відомість нарахування заробітної плати, розрахунок амортизації задіяного обладнання, акт виконаних робіт, акт наданих послуг, кошторис витрат, акт введення в експлуатацію основних засобів, інвентарна картка обліку основних засобів, групового обліку основних засобів, обліку тварин і багаторічних насаджень
1.7	- оренди	Акт приймання-передачі основних засобів, інвентарна картка обліку основних засобів, групового обліку основних засобів, обліку тварин і багаторічних насаджень
2.	Вибуття необоротних матеріальних активів шляхом:	
2.1	- реалізації	Акти списання основних засобів (часткової ліквідації), списання групи основних засобів, списання транспортних засобів, списання вилучених документів з бібліотечного фонду, інвентарна картка обліку основних засобів, групового обліку основних засобів, обліку тварин і багаторічних насаджень, рахунок-фактура, виписка банку
2.2	- безкоштовної передачі	Акти списання основних засобів (часткової ліквідації), списання групи основних засобів, списання транспортних засобів, списання вилучених документів з бібліотечного фонду, інвентарна картка обліку основних засобів, групового обліку основних засобів, обліку тварин і багаторічних насаджень

2.3	- ліквідації	Акти списання основних засобів (часткової ліквідації), списання групи основних засобів, списання транспортних засобів, списання вилучених документів з бібліотечного фонду, інвентарна картка обліку основних засобів, групового обліку основних засобів, обліку тварин і багаторічних насаджень
2.4	- виявленні нестачі при інвентаризації	Інвентаризаційна відомість основних засобів, інвентаризаційний опис, порівняльна відомість, протокол інвентаризаційної комісії, акт на списання основних засобів, акт на списання автотранспортних засобів, інвентарна картка обліку основних засобів, групового обліку основних засобів, обліку тварин і багаторічних насаджень
3.	Розрахунок амортизації необоротних матеріальних активів	Розрахунок амортизації основних засобів (крім інших необоротних матеріальних активів), розрахунок амортизації інших необоротних матеріальних активів, інвентарна картка обліку основних засобів, групового обліку основних засобів, обліку тварин і багаторічних насаджень

Розроблено автором

Таким чином, основними пропозиціями щодо удосконалення первинного та аналітичного обліку необоротних матеріальних активів є осучаснення існуючих типових форм з урахуванням управлінських потреб конкретного підприємства на основі типових форм суб'єктів держаного сектору та групування документального оформлення операцій руху необоротних матеріальних активів за джерелами їх отримання та напрямками вибуття.

Галузеві, зокрема сільськогосподарські підприємства можуть використовувати як типові, так і спеціалізовані форми первинних документів та аналітичних регістрів, якщо вони розроблені відповідним міністерством та актуальні. Наказ Міністерства аграрної політики України від 27.09.2007 р. № 701 [62] пропонує такі типові форми первинних документів та аналітичних регістрів для обліку необоротних матеріальних активів: ОЗСГ-1 «Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів»; ОЗСГ-2 «Акт приймання-здачі відремонтованих і реконструйованих (модернізованих) об'єктів»; ОЗСГ-3 «Акт на списання основних засобів»; ОЗСГ-4 «Акт на списання автотранспортних засобів»; ОЗСГ-5 «Розрахунок нарахування амортизації основних засобів та інших необоротних активів»; ОЗСГ-6 «Відомість нарахування амортизації основних засобів та інших необоротних активів, які надійшли або вибули за ...»;

ОЗСГ-7 «Зведена відомість нарахування амортизації основних засобів та інших необоротних активів за ...»; ОЗСГ-8 «Відомість нарахування амортизації основних засобів за методом, передбаченим податковим законодавством за ...»; ОЗСГ-9 «Відомість розподілу витрат з утримання й експлуатації машинно-тракторного парку за ...».

Як бачимо, у цьому переліку відсутні інвентарні картки, що унеможливорює організацію ефективного аналітичного обліку необоротних матеріальних активів на сільськогосподарських підприємствах.

Методичні рекомендації щодо застосування спеціалізованих форм первинних документів з обліку довгострокових та поточних біологічних активів (наказ Міністерства аграрної політики України від 21.02.2008 р. № 73) [63] встановлюють перелік, форму та зміст первинних документів для обліку довгострокових біологічних активів, а саме: Акту приймання довгострокових біологічних активів рослинництва (багаторічних насаджень) і передачі їх в експлуатацію (форма № ДБАСГ-1); Акту приймання довгострокових біологічних активів тваринництва (формування основного стада) (форма № ДБАСГ-2); Акту на списання довгострокових біологічних активів рослинництва (багаторічних насаджень) (форма № ДБАСГ-3); Акту на списання довгострокових біологічних активів тваринництва (вибраковка тварин) (форма № ДБАСГ-4).

Знов таки, відсутність у цьому та інших нормативних документах аналітичних регістрів з обліку біологічних активів не дозволяє організувати ефективний їх облік.

Що стосується синтетичного обліку необоротних матеріальних активів вітчизняних підприємств, він ведеться на основних рахунках 10 «Основні засоби», 11 «Інші необоротні матеріальні активи», 16 «Довгострокові біологічні активи» із залученням додатково рахунків 13 «Знос (амортизація) необоротних активів» та 15 «Капітальні інвестиції» за субрахунками, представленими у табл. 2.6.

Таблиця 2.6 – Організація синтетичного обліку необоротних матеріальних активів

Синтетичний рахунок	Субрахунки
Основні рахунки	
10 «Основні засоби»	100 «Інвестиційна нерухомість»; 101 «Земельні ділянки»; 102 «Капітальні витрати на поліпшення земель»; 103 «Будинки та споруди»; 104 «Машини та обладнання»; 105 «Транспортні засоби»; 106 «Інструменти, прилади та інвентар»; 107 «Тварини»; 108 «Багаторічні насадження та плодоносні рослини»
11 «Інші необоротні матеріальні активи»	111 «Бібліотечні фонди»; 112 «Малоцінні необоротні матеріальні активи»; 113 «Тимчасові (нетитульні) споруди»; 114 «Природні ресурси»; 115 «Інвентарна тара»; 116 «Предмети прокату»; 117 «Інші необоротні матеріальні активи»
16 «Довгострокові біологічні активи»	161 «Довгострокові біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю»; 162 «Довгострокові біологічні активи рослинництва, які оцінені за первісною вартістю»; 163 «Довгострокові біологічні активи тваринництва які оцінені за справедливою вартістю»; 164 «Довгострокові біологічні активи тваринництва, які оцінені за первісною вартістю»; 165 «Незрілі довгострокові біологічні активи, які оцінюються за справедливою вартістю»; 166 «Незрілі довгострокові біологічні активи, які оцінюються за первісною вартістю»
Додаткові рахунки	
13 «Знос (амортизація) необоротних активів»	131 «Знос основних засобів»; 132 «Знос інших необоротних матеріальних активів»; 134 «Накопичена амортизація довгострокових біологічних активів»; 135 «Знос інвестиційної нерухомості»
15 «Капітальні інвестиції»	151 «Капітальне будівництво»; 152 «Придбання (виготовлення) основних засобів»; 153 «Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів»; 155 «Придбання (виращування) довгострокових біологічних активів»

Розроблено автором за [11]

Форма синтетичних облікових регістрів наразі визначається програмним продуктом, який використовується підприємством. Критичний аналіз облікової практики вітчизняних підприємств показав, що найчастіше це журнально-ордерна форма обліку та, відповідно, журнал-ордер № 4 (за кредитом рахунків 10, 11, 13, 15, 16) та в частині нарахування зносу – журнал-ордер № 5 та 5а.

Базове підприємство – ПрАТ «Вінницький ОЖК» використовує програму 1С-Підприємство 8.3. Управління виробничим підприємством, що є комплексним рішенням класу ERP.

Основні бухгалтерські проведення щодо синтетичного обліку операцій

руху необоротних матеріальних активів та нарахування амортизації відображені у Додатках Б та В (складено за [26, 45]). На наш погляд, формування робочої кореспонденції субрахунків щодо необоротних матеріальних активів як додатку до Наказу про облікову політику підприємства може зменшити кількість помилок при оформленні бухгалтерських проводок та таким чином покращити ефективність процесу прийняття управлінських рішень на основі облікових даних.

Критичний аналіз облікової практики та наукової дискусії щодо синтетичного обліку необоротних матеріальних активів в Україні [64-70] дозволив виокремити основні його проблеми та запропонувати напрями їх вирішення (див. табл. 2.7).

Коректне відображення необоротних матеріальних активів у фінансовій звітності є важливим для забезпечення прозорості та надання достовірної інформації користувачам звітності. Ці активи відображаються у таких основних звітах:

1. Баланс (Звіт про фінансовий стан) у розділі «Необоротні активи», де вони класифікуються за видами: основні засоби, інвестиційна нерухомість, довгострокові біологічні активи, інші необоротні матеріальні активи.
2. Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід): показник Амортизація.
3. Примітки до фінансової звітності: первісна вартість та накопичена амортизацію за кожним видом активу; метод амортизації та строки корисного використання активів; будь-які зміни у вартості активів через переоцінку або знецінення; деталі щодо придбання, вибуття, обміну або ліквідації необоротних матеріальних активів; інформація про обмеження у використанні активів або їх заставу.
4. Звіт про рух грошових коштів: грошові потоки, пов'язані із придбанням та продажем складових необоротних матеріальних активів.
5. Звіт про власний капітал: вплив на власний капітал, пов'язаний з переоцінкою активів.

Таблиця 2.7 – Проблеми синтетичного обліку необоротних матеріальних активів в Україні та напрями їх вирішення

№	Проблема	Напрями вирішення
1	Неточність оцінки активів, що може призвести до спотворення фінансової звітності	- Впровадження чітких методик оцінки вартості активів, зокрема використання незалежних оцінювачів; - перегляд і оновлення вартості активів у відповідності до ринкових умов; - підвищення кваліфікації персоналу щодо методів оцінки
2	Неправильний вибір методу амортизації або неправильно визначені строки корисного використання, що може призвести до невідповідного розподілу амортизаційних витрат та вплинути на фінансові результати підприємства	- Перегляд методів амортизації для відповідності реальному використанню активів; - удосконалення облікових політик для точнішого визначення строків корисного використання активів; - використання програмного забезпечення для автоматичного розрахунку амортизації
3	Недостатній контроль за переміщенням, збереженням і використанням необоротних матеріальних активів, що може призвести до їх втрат, несанкціонованого використання або пошкодження	- Впровадження систем управління активами, що дозволяють відстежувати їх рух та використання в режимі реального часу; - розробка і впровадження внутрішніх політик і процедур для контролю за обліковими процесами; - проведення регулярних аудитів для виявлення і усунення недоліків
4	Невчасне або неправильне оновлення даних в облікових системах, що може призвести до розбіжностей між фактичними даними і даними обліку	- Автоматизація облікових процесів, використання сучасних облікових систем і програмного забезпечення; - встановлення чітких процедур для внесення змін до облікових даних
5	Невиконання регулярних інвентаризацій або їх проведення без належної точності, що може призвести до нестач або надлишків активів	- Впровадження плану регулярних інвентаризацій активів, що дозволяє виявляти і усувати розбіжності; - використання сучасних технологій, наприклад, штрих-кодування, для спрощення процесу інвентаризації
6	Використання застарілих облікових політик або методів, які не відповідають міжнародним стандартам або законодавчим вимогам, що може призвести до неправильної оцінки активів і фінансових результатів	- Впровадження міжнародних стандартів фінансової звітності для забезпечення відповідності обліку і звітності; - постійне навчання та підвищення кваліфікації облікового персоналу щодо нових стандартів і змін у законодавстві
7	Відсутність автоматизованих систем обліку або їх недостатній рівень інтеграції, що може ускладнювати облік і аналіз даних, збільшуючи ризик помилок і неточностей	- Впровадження комплексних інформаційних систем управління підприємством (ERP-систем), що забезпечують інтеграцію всіх аспектів обліку і управління; - використання хмарних технологій для зберігання і обробки даних

Розроблено автором

Основні проблеми відображення необоротних матеріальних активів у фінансовій звітності, які можуть вплинути на її достовірність, представлені у табл. 2.8.

Таблиця 2.8 – Проблеми достовірного відображення необоротних матеріальних активів у фінансовій звітності

Проблема	Сутність проблеми
Неправильна оцінка вартості активів	Проблеми з первісною оцінкою через складність визначення справедливої вартості активів при придбанні, якщо немає активного ринку або активи отримані безкоштовно. Відсутність або неправильне проведення переоцінки активів, що може призводити до недостовірності фінансової звітності. Неадекватне або несвоєчасне відображення знецінення активів, що може призводити до завищення вартості активів і прибутків
Проблеми з амортизацією	Вибір невідповідного методу амортизації або неправильно визначений строк корисного використання може спотворити фінансові результати. Продовження амортизації активів, які вже не використовуються, може неправильно відображати стан і використання активів
Недостатня деталізація обліку	Відсутність достатньої деталізації в облікових регістрах, що може ускладнювати контроль за наявністю і станом активів. Труднощі в ідентифікації та відстеженні окремих об'єктів активів, що може призводити до невідповідностей між обліковими даними і фактичним станом активів
Проблеми з контролем за обліком і рухом активів	Недостатня частота або якість проведення інвентаризацій, що може призводити до втрат активів або їх неправильного обліку. Відсутність інтегрованих систем управління активами, що може ускладнювати облік і контроль за їх використанням
Невідповідність стандартам обліку	Використання НП(С)БО для ведення обліку, а МСФЗ – для складання звітності може призводити до викривлення показників. Постійні зміни в законодавстві і регуляторних вимогах можуть вимагати швидкої адаптації облікових політик і процедур
Труднощі з розкриттям інформації	Недостатнє розкриття деталей про активи в примітках до фінансової звітності може призводити до неповної або неточної інформації для користувачів. Складність у розумінні інформації про активи при застосуванні незвичної або неприйнятної термінології

Розроблено автором

Як видно, проблеми достовірного відображення необоротних матеріальних активів у фінансовій звітності вітчизняних підприємств схожі з проблемами синтетичного обліку цих активів. Їх розв'язання вимагає підвищення кваліфікації персоналу, покращення облікових процедур і використання сучасних технологій для обліку та управління активами.

2.3 Аналіз практики обліку матеріальних оборотних активів українських підприємств

У рамках даного дослідження матеріальні оборотні активи є синонімом запасів і об'єднують такі категорії, як виробничі запаси, поточні біологічні активи, малоцінні та швидкозношувані предмети, незавершене виробництво, напівфабрикати, готова продукція, продукція сільськогосподарського виробництва, товари.

Основними завданнями первинного обліку запасів є:

- документування надходження запасів на склад;
- ідентифікація та маркування кожного виду запасів для полегшення їх відстеження та обліку;
- регулярна перевірка фактичної наявності запасів і співставлення їх з даними облікових документів;
- визначення вартості запасів на основі прийнятих методів оцінки;
- підготовка звітів про рух і залишки запасів для внутрішнього та зовнішнього використання.

Виконання цих завдань важливе для ефективного управління запасами.

Ситуація з документальним оформленням руху запасів на приватних підприємствах аналогічна ситуації з первинним обліком необоротних матеріальних активів – типові бланки розроблені на державному рівні кілька десятиліть тому, є застарілими, а наказ Міністерства статистики України від 21.06.1996 р. № 193 про їх затвердження втратив чинність [71]. Разом з тим підприємства продовжують використовувати в обліковій практиці дані типові форми, а саме: М-1 «Журнал обліку вантажів, що надійшли»; М-2а «Акт списання бланків довіреностей»; М-3 «Журнал реєстрації довіреностей»; М-4 «Прибутковий ордер»; М-7 «Акт про приймання матеріалів»; М-8, М-9 «Лімітно-забірна картка»; М-10 «Акт-вимога на заміну (додатковий відпуск) матеріалів»; М-11 «Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів»; М-12 «Картка складського обліку матеріалів»; М-13 «Реєстр приймання-здачі

документів»; М-14 «Відомість обліку залишків матеріалів на складі»; М-15 «Акт про приймання устаткування»; М-15а «Акт приймання-передачі устаткування до монтажу»; М-16 «Матеріальний ярлик»; М-17 «Акт про виявлені дефекти устаткування»; М-18 «Сигнальна довідка про відхилення фактичного залишку матеріалів від установлених норм запасу»; М-19 «Матеріальний звіт»; М-21 «Інвентаризаційний опис»; М-23 «Акт про витрату давальницьких матеріалів»; М-26 «Картка обліку устаткування для установлення»; М-28, М-28а «Лімітно-забірна картка».

Разом з ними використовуються акт та товарно-транспортна накладна, типові форми яких затверджені наказом Міністерства транспорту України від 14.10.1997 р. № 363 [72], накладна та передавальна відомість, типові форми яких затверджені наказом Міністерства транспорту України від 28.05.2002 р. № 334 [73], квитанція, товарний ярлик, оціночно-здавальна відомість, акт, оборотна відомість, акт переоцінки, акт про зняття з продажу, прибуткова відомість, типові форми яких затверджені наказом Міністерства зовнішніх економічних зв'язків і торгівлі України від 08.07.1997 р. № 343 [74] тощо відповідно до джерел отримання матеріальних цінностей та напрямів їх використання (відпуску), як показано у табл. 2.9.

Документальне оформлення оборотних матеріальних активів також залежить від різновиду самих активів та галузі, до якої відноситься підприємство. Наприклад, рух МШП може оформлюватися із застосуванням типових форм, затверджених наказом Міністерства статистики України від 22.05.1996 р. № 145 [77]: МШ-1 «Відомість на поповнення (вилучення) постійного запасу інструментів (пристроїв)»; МШ-2 «Картка обліку малоцінних та швидкозношуваних предметів»; МШ-3 «Замовлення на ремонт або заточування інструментів (пристроїв)»; МШ-4 «Акт вибуття МШП»; МШ-5 «Акт на списання інструментів (пристроїв) та обмін їх на придатні»; МШ-6 «Особова картка обліку спецодягу, спецвзуття та запобіжних пристроїв»; МШ-7 «Відомість обліку видачі (повернення) спецодягу, спецвзуття та запобіжних пристроїв»; МШ-8 «Акт на списання МШП».

Таблиця 2.9 – Документальне оформлення руху запасів

№	Господарська операція	Документальне оформлення
1.	Надходження запасів шляхом:	
1.1	- придбання	- Прибутковий ордер типової форми № М-4; ТТН (при відсутності розбіжностей при прийнятті); - Акт про приймання матеріалів типової форми № М-7 або комерційний акт (якщо запаси надходили залізничним транспортом) – якщо є розбіжності з даними документів постачальника або документи відсутні
1.2	- надходження давальницької сировини на переробку	Акт про приймання матеріалів типової форми № М-7
1.3	- надходження ТМЦ з виробництва	Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів типової форми № М-11
1.4	- внесок до статутного капіталу підприємства	Прибутковий ордер типової форми № М-4, акт про приймання матеріалів типової форми № М-7, ТТН
1.5	- отримання від розбирання основних засобів	Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів типової форми № М-11
1.6	- отримання безоплатно	Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів типової форми № М-11, акт про приймання матеріалів типової форми № М-7, прибутковий ордер типової форми № М-4, ТТН
1.7	- отримання від фізичних осіб (не СПД), торговельного підприємства, закладів ресторанного господарства	Закупівельний акт
1.8	- отримання від фізичних осіб для реалізації на умовах комісії	Квитанція (типова форма № 1-ВТ), товарний ярлик (типова форма № 3-ВТ)
2.	Внутрішнє переміщення запасів	- Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів (типова форма № М-11); - Лімітно-забірна картка (типові форми № М-8, № М-9, № М-28, № М-28а) – при системному відпуску у виробництво; - Акт-вимога на заміну (додатковий відпуск) матеріалів (типова форма № М-10)
3.	Вибуття запасів:	
	- з метою реалізації за безготівковий розрахунок	Накладна-вимога (типова форма № М-11), картка складського обліку матеріалів (типова форма № М-12), товарно-транспортна накладна (ф. № 1-ТН), рахунок-фактура, накладна на відпуск товарно-матеріальних цінностей (ф. № М-20)
	- з метою реалізації за готівку	Накладна-вимога (типова форма № М-11), картка складського обліку матеріалів (типова форма № М-12), товарний звіт матеріально відповідальної особи
	- з метою реалізації товарів, прийнятих на комісію	Реєстр реалізованих товарів
	- з метою реалізації на підприємствах ресторанного господарства	Акт про реалізацію готових виробів
	- витрачання матеріалів відкритого зберігання, які належать замовникові	Акт про витрачання давальницьких матеріалів (типова форма № М-23)
	- безоплатно	Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів або товарно-транспортна накладна

Розроблено автором за [12, 71-76]

Сільськогосподарські підприємства можуть використовувати затверджені наказом Міністерства аграрної політики України від 21.12.2007 р. № 929 [78] спеціалізовані форми Лімітно-забірної картки на отримання матеріальних цінностей (форма № ВЗСГ-1), Лімітно-забірної картки на отримання запасних частин (форма № ВЗСГ-2), Акту про використання мінеральних, органічних і бактеріальних добрив та засобів хімічного захисту рослин (форма № ВЗСГ-3), Акту витрати насіння і садивного матеріалу (форма № ВЗСГ-4), Акту на списання виробничого та господарського інвентарю (форма № ВЗСГ-5), Відомості дефектів на ремонт машини (форма № ВЗСГ-6), Товарної накладної (форма № ВЗСГ-7), Накладної (внутрігосподарського призначення) (форма № ВЗСГ-8), Відомості витрати кормів (форма № ВЗСГ-9), Книги складського обліку (форма № ВЗСГ-10).

Документальне оформлення обліку поточних біологічних активів представлено такими типовими формами: Акт на оприбуткування поточних біологічних активів рослинництва, оцінених за справедливою вартістю (форма № ПБАСГ-1), Акт на списання поточних біологічних активів рослинництва, оцінених за справедливою вартістю (на початок збирання врожаю) (форма № ПБАСГ-2), Акт на оприбуткування приплоду тварин (форма № ПБАСГ-3), Звіт про процеси інкубації (форма № ПБАСГ-4), Акт на вихід і сортування добового молодняку птиці (форма № ПБАСГ-5), Акт на вибуття поточних біологічних активів тваринництва (забій, прирізка та падіж) (форма № ПБАСГ-6), Нагромаджувальний акт на оприбуткування приплоду звірів (форма № ПБАСГ-7), Обліковий лист забою та падежу худоби (форма № ПБАСГ-8), Акт на переведення тварин із групи в групу в межах поточних біологічних активів (форма № ПБАСГ-9), Відомість зважування тварин (форма № ПБАСГ-10), Розрахунок визначення приросту (форма № ПБАСГ-11), Книга обліку руху тварин і птиці на фермі (форма № ПБАСГ-12), Звіт про рух тварин і птиці на фермі (форма № ПБАСГ-13), Журнал реєстрації приплоду та вирощування молодняку великої рогатої худоби (форма № ПБАСГ-14), Журнал реєстрації осіменіння корів і телиць (форма № ПБАСГ-15), Картка обліку руху дорослої

птиці (форма № ПБАСГ-16), Картка обліку руху молодняку птиці (форма № ПБАСГ-17) [52].

За результатами дослідження практики первинного і аналітичного обліку оборотних матеріальних активів констатована застарілість типових форм (за виключенням форм для обліку поточних біологічних активів), тому пропонується підприємствам, які ще оновили типові форми з урахуванням поточних управлінських потреб, взяти за основу форми, розроблені для суб'єктів державного сектору, а саме затверджені наказом Міністерства фінансів України від 13.12.2022 р. № 431 Акт приймання-передачі запасів; Акт про приймання запасів; Прибутковий ордер; Акт списання запасів; Накладна (вимога); Меню-вимога на видачу продуктів харчування; Лімітно-забірна картка; Картка (книга) складського обліку запасів; Журнал реєстрації битого посуду; Відомість з надходження продуктів харчування; Відомість з витрачання продуктів харчування; Матеріальний ярлик [79]. Також пропонується групування первинних документів за джерелами отримання та напрямками вибуття запасів, що дозволить упорядкувати первинний облік та підвищити його ефективність за рахунок надання своєчасної та достовірної інформації для прийняття управлінських рішень.

Основними завданнями аналітичного обліку запасів є:

- забезпечення детальної інформації про кожен вид запасів, їх рух та залишки, відображення даних за різними параметрами, такими як найменування, артикул, постачальник, місце зберігання тощо;
- контроль надходження і вибуття запасів;
- ведення обліку змін вартості запасів, проведення переоцінки у випадку змін ринкових цін або знецінення активів;
- формування детальних звітів для інформаційного забезпечення управлінських рішень, планування закупівель і оптимізації складських запасів;
- узгодження даних з синтетичним обліком для забезпечення точності фінансової звітності та загального контролю за активами.

Основними аналітичними регістрами запасів зазвичай є:

- картка складського обліку, яка ведеться для кожного найменування запасів і містить інформацію про кількість і вартість товарів на складі, надходження, витрати і залишки;
- картка партійного обліку, яка відображає рух і залишки запасів за окремими партіями, що важливо для обліку товарів з обмеженим терміном зберігання або товарів, що закупаються за різними цінами;
- картка кількісно-сумового обліку, яка поєднує кількісний облік (фізичний обсяг запасів) і сумовий облік (вартість запасів) та використовується для точного визначення вартості залишків і витрат запасів на складі;
- оборотно-сальдові відомості, які містять дані про рух запасів за певний період, включаючи початкові залишки, надходження, вибуття і кінцеві залишки як у кількісному, так і у вартісному вираженні.

Синтетичний облік руху запасів вітчизняних підприємств ведеться на рахунках 20 «Виробничі запаси», 21 «Поточні біологічні активи», 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети», 23 «Виробництво», 24 «Брак у виробництві», 25 «Напівфабрикати», 26 «Готова продукція», 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва», 28 «Товари» за субрахунками, представленими у табл. 2.10.

При застосуванні журнально-ордерної форми обліку бухгалтерські проводки відображаються у журналах-ордерах: № 5 (5а) за кредитом рахунків запасів при їх вибутті, № 3 – за кредитом розрахунків з постачальниками при придбанні запасів, № 2 – за кредитом рахунків позик при придбанні запасів за кредитні кошти так, як представлено у Додатках В та Г (складено за [27, 45]).

Базове підприємство – ПрАТ «Вінницький ОЖК» для обліку запасів використовує програму 1С-Підприємство 8.3. Управління виробничим підприємством.

Формування робочої кореспонденції субрахунків щодо руху запасів на конкретному підприємстві як додатку до Наказу про облікову політику може зменшити кількість помилок при оформленні бухгалтерських проводок та таким чином підвищити ефективність процесу обробки даних.

Таблиця 2.10 – Організація синтетичного обліку запасів

Синтетичний рахунок	Субрахунки
20 «Виробничі запаси»	201 «Сировина й матеріали»; 202 «Купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби»; 203 «Паливо»; 204 «Тара й тарні матеріали»; 205 «Будівельні матеріали»; 206 «Матеріали, передані в переробку»; 207 «Запасні частини»; 208 «Матеріали сільськогосподарського призначення»; 209 «Інші матеріали»
21 «Поточні біологічні активи»	211 «Поточні біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю»; 212 «Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю»; 213 «Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за первісною вартістю»
22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»	
23 «Виробництво»	
24 «Брак у виробництві»	
25 «Напівфабрикати»	
26 «Готова продукція»	
27 «Продукція сільсько-господарського виробництва»	
28 «Товари»	281 «Товари на складі»; 282 «Товари в торгівлі»; 283 «Товари на комісії»; 284 «Тара під товарами»; 285 «Торгова націнка»; 286 «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу»

Розроблено автором за [11]

У фінансовій звітності інформація про запаси відображається в таких основних звітах:

1. Баланс: загальна вартість запасів на кінець звітного періоду.
2. Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід): собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг), матеріальні затрати.
3. Звіт про рух грошових коштів: грошові витрати на закупівлю запасів та грошові надходження від їх реалізації.
4. Примітки до фінансової звітності: методи оцінки запасів; балансова (облікова) вартість запасів у розрізі класифікаційних груп, зокрема балансова вартість запасів за чистою вартістю реалізації; сума запасів, визнаних витратами протягом періоду, зокрема сума часткового списання вартості запасів до чистої вартості їх реалізації, визнана витратами, балансова вартість запасів, переданих

у переробку, на комісію, в заставу; сума збільшення чистої вартості реалізації.

Аналіз облікової практики та наукової дискусії щодо дослідження запасів вітчизняних підприємств [80-83] дозволив виділити такі проблеми організації їх обліку та представлення у фінансовій звітності та запропонувати напрями їх вирішення, викладені у табл. 2.11.

Таблиця 2.11 – Проблеми синтетичного обліку та відображення у фінансовій звітності запасів українськими підприємствами та напрями їх вирішення

№	Проблема	Напрями вирішення
1	2	3
1	Недостатня деталізація обліку запасів, що призводить до неточностей у фінансовій звітності	Впровадження ефективного аналітичного обліку з використанням сучасних ERP-систем для детального відстеження кожного виду запасів
2	Невідповідність методів оцінки запасів викликам оточення	Перегляд та коригування методів оцінки запасів відповідно до законодавчих вимог та особливостей діяльності підприємства
3	Недостатній контроль за запасами	Регулярне проведення інвентаризації, впровадження автоматизованих систем для контролю залишків та руху запасів
4	Проблеми з інтеграцією даних обліку запасів у загальну систему обліку	Впровадження інтегрованих систем обліку, які забезпечують синхронізацію даних між різними підрозділами та функціями
5	Неправильне відображення витрат на зберігання та транспортування у собівартості запасів	Удосконалення методів обліку витрат, пов'язаних з обслуговуванням запасів, включення їх у собівартість продукції
6	Відсутність регулярного аналізу ефективності управління запасами	Проведення регулярного аналізу обіговості запасів, оптимізація обсягів зберігання та закупівель
7	Нестача кваліфікованих фахівців для ведення обліку запасів	Навчання персоналу сучасним методам обліку, підвищення кваліфікації бухгалтерів
8	Невчасне оновлення облікової політики щодо запасів	Регулярний перегляд та актуалізація облікової політики відповідно до змін у законодавстві та ринкових умов

Розроблено автором

Вирішення зазначених проблем здатне підвищити якість інформації про запаси, що надається підприємством для прийняття управлінських рішень зовнішніми користувачами, а значить, позитивно вплине на інвестиційну привабливість вітчизняних підприємств

2.4 Організація внутрішнього контролю матеріальних активів в умовах воєнного стану

В умовах воєнного стану вітчизняні підприємства стикаються з додатковими проблемами при організації обліку матеріальних активів в умовах блекаутів, динамічних змін законодавства чи кадрових проблем у зв'язку із воєнною міграцією. Але основні проблеми пов'язані із організацією контролю таких активів.

Контроль є невід'ємною частиною облікової системи, забезпечуючи зокрема відповідність даних фактичної наявності та вартості активів інформації про них у фінансовій звітності. Це забезпечує можливість прийняття ефективних управлінських рішень зовнішніми користувачами, оскільки такі рішення базуються на достовірній обліковій інформації. Крім цього, ефективна система контролю допомагає профілакувати шахрайства і зловживання, забезпечує відповідність бухгалтерського обліку вимогам законодавства і стандартів обліку і запобігає штрафам, забезпечує керівництво точною і своєчасною інформацією для прийняття рішень.

Відповідно до закону «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [59] підприємство самостійно розробляє систему контролю господарських операцій. Система внутрішнього контролю на підприємстві – це сукупність заходів, процедур і політик, спрямованих на забезпечення надійності фінансової звітності, ефективності операцій та дотримання законодавства. Вона допомагає підприємствам досягати поставлених цілей, знижуючи ризики і запобігаючи помилкам та шахрайству.

Основними складовими системи внутрішнього контролю є:

1) *середовище контролю* як набір умов, факторів та елементів, які впливають на створення, функціонування та ефективність системи внутрішнього контролю, зокрема:

- організаційна культура як залучення всіх рівнів керівництва до підтримки і впровадження політик внутрішнього контролю;

- етичні стандарти;
- компетентність як визначення необхідних кваліфікацій для працівників, які виконують контрольні функції;
- організаційна структура як чітке визначення ролей, відповідальності і повноважень всіх працівників;
- встановлення чітких політик щодо принципів і правил внутрішнього контролю;

2) *заходи контролю* як конкретні дії, процедури і процеси, що використовуються для досягнення цілей внутрішнього контролю, включаючи:

- контрольні процедури як специфічні дії, які виконуються для запобігання, виявлення та корекції помилок або шахрайства;
- механізми, які забезпечують фізичну безпеку активів: системи відеоспостереження, контроль доступу тощо;
- ведення точних і своєчасних записів всіх операцій;
- регулярний перегляд та оцінка ефективності системи внутрішнього контролю, включаючи внутрішні аудити;
- забезпечення належного обміну інформацією всередині організації, що дозволяє співробітникам діяти відповідно до встановлених політик і процедур.

Аналіз контрольної практики на ПрАТ «Вінницький ОЖК» та наукової дискусії з питань організації ефективного контролю активів на вітчизняних підприємствах [64-70, 80-83] дозволив запропонувати алгоритм організації системи внутрішнього контролю (СВК) матеріальних активів, представлений на рис. 2.2, та складові СВК необоротних матеріальних активів та запасів, представлені у табл. 2.12. Їх застосування на вітчизняних підприємствах, на нашу думку, дозволить підвищити достовірність інформації фінансової звітності про матеріальні активи підприємства.

Основним контрольним заходом забезпечення достовірності даних про матеріальні активи у звітності підприємств є інвентаризація, яка для вітчизняних підприємств регламентується Положенням про інвентаризацію активів та зобов'язань (наказ Міністерства фінансів України від 02.09.2014 р. № 879) [31].

Таблиця 2.12. – Складові СВК матеріальних активів вітчизняних підприємств

Різновид активів	Середовище контролю	Заходи контролю
1. Необоротні матеріальні активи	1. Розробка політики управління необоротними активами. 2. Розробка локальних нормативних актів для формалізації політики управління необоротними активами. 3. Ведення реєстру необоротних активів. 4. Призначення відповідальних осіб. 5. Навчання персоналу з питань обліку і управління необоротними активами.	1. Інвентаризація необоротних активів щонайменше 1 раз на рік. 2. Переоцінка активів з урахуванням суттєвості. 3. Контроль несанкціонованого доступу до активів. 4. Контроль розподілу обов'язків між співробітниками щодо наявності конфлікту інтересів. 5. Контроль записів облікової інформації. 6. Контроль внесення коригувань та виправлень. 7. Проведення комплексних перевірок.
2. Запаси	1. Розробка політики управління запасами. 2. Розробка локальних нормативних актів для формалізації політики управління запасами. 3. Встановлення лімітів на закупівлю і використання запасів. 4. Призначення відповідальних осіб. 5. Навчання персоналу з питань обліку і управління запасами.	1. Інвентаризація запасів щонайменше 1 раз на рік. 2. Переоцінка запасів на кінець року з урахуванням суттєвості. 3. Контроль несанкціонованого доступу до активів. 4. Контроль розподілу обов'язків між співробітниками щодо наявності конфлікту інтересів. 5. Контроль складів: надходжень і витрати запасів, строків зберігання, оптимального рівня запасів, аналіз оборотності запасів. 6. Контроль внесення коригувань та виправлень. 7. Проведення комплексних перевірок.

Розроблено автором

Важливо, що зазначеними у даному нормативному документі завданнями інвентаризації стосовно матеріальних активів є не тільки виявлення їх фактичної наявності та установлення надлишку або нестачі шляхом зіставлення фактичної наявності з обліковими даними, а й поточнення вартості залишків матеріальних активів через виявлення тої їх частини, яка не відповідає критеріям визнання, частково втратила первісну якість та споживчу властивість, застаріла або не використовується. Таким чином, інвентаризація є важливим заходом забезпечення достовірності інформації фінансової звітності.

1. Оцінка поточного стану		
<i>Аналіз існуючих процесів:</i> оцінка поточних процедур обліку, зберігання і управління матеріальними активами		<i>Визначення слабких місць:</i> ідентифікація потенційних ризиків, зокрема потенціалу крадіжки, пошкоджень або неправильного обліку
2. Встановлення політик і процедур		
<i>Розробка політик:</i> визначення принципів і політик обліку, інвентаризації, зберігання та списання матеріальних активів		<i>Процедури обліку:</i> встановлення детальних процедур для реєстрації, переміщення та ліквідації активів
3. Організаційна структура і відповідальність		
<i>Визначення ролей і обов'язків:</i> призначення відповідальних за різні аспекти управління активами, у т.ч. облік, зберігання і контроль		<i>Розподіл обов'язків:</i> запровадження принципу розподілу обов'язків для зниження ризиків шахрайства та помилок
4. Розробка контрольних заходів		
<i>Контроль доступу:</i> впровадження фізичних і адміністративних заходів контролю доступу до активів	<i>Інвентаризація:</i> встановлення регулярних процедур перевірки фактичної наявності активів	<i>Документування процесів:</i> ведення детальної документації операцій з активами
5. Навчання та інформування персоналу		
<i>Навчання співробітників:</i> проведення тренінгів персоналу, відповідального за облік і управління активами		<i>Комунікація:</i> забезпечення належного обміну інформацією про політики, процедури та зміни в системі контролю
6. Моніторинг та оцінка ефективності		
<i>Регулярний моніторинг:</i> впровадження системи постійного контролю і моніторингу дотримання встановлених процедур		<i>Аудит і ревізія:</i> проведення внутрішніх аудитів для перевірки ефективності системи контролю і відповідності облікових даних
7. Постійне вдосконалення		
<i>Оцінка і корекція:</i> регулярний перегляд і оновлення політик, процедур, заходів для їх удосконалення на основі результатів моніторингу та аудиту		<i>Адаптація до змін:</i> внесення змін у систему контролю відповідно до змін у зовнішньому середовищі та бізнес-процесах підприємства

Рисунок 2.2 – Алгоритм організації системи внутрішнього контролю (СВК) матеріальних активів

Проведення інвентаризації матеріальних активів є обов'язковим, зокрема перед складанням річної фінансової звітності і відбувається у терміни, вказані у

табл. 2.13.

Таблиця 2.13. – Терміни проведення інвентаризації матеріальних активів перед складанням річної фінансової звітності

Різновид активів	Термін проведення інвентаризації
Необоротні активи (крім незавершених капітальних інвестицій, об'єктів основних засобів, які на момент інвентаризації будуть знаходитися поза підприємством), запаси (крім НЗВ та напівфабрикатів, інших ТМЦ, які на момент інвентаризації будуть знаходитися поза підприємством), поточні біологічні активи	В період трьох місяців до дати балансу
Незавершені капітальні інвестиції, незавершене виробництво, напівфабрикати	В період двох місяців до дати балансу
Об'єкти основних засобів, зокрема автомобілі, судна, які відбудуть у тривалі рейси, інших ТМЦ, які на дату інвентаризації будуть знаходитися поза підприємством	До тимчасового вибуття з підприємства
Земельні ділянки, будівлі, споруди, інші нерухомі об'єкти (крім нерухомого майна державних суб'єктів господарювання, у тому числі переданого в оренду та концесію)	Один раз на три роки
Інструменти, прилади, інвентар	За рішенням керівника підприємства в обсязі не менше 30 % щороку
Музейні цінності	Відповідно до строків, встановлених Міністерством культури та інформаційної політики України
Бібліотечні фонди	За рішенням керівника підприємства за встановленим ним графіком протягом року

Розроблено за [31]

На рис. 2.3 представлено процес інвентаризації активів вітчизняного підприємства [84].

Разом з тим під час воєнного стану проведення інвентаризації може бути проблемним для ряду підприємств та ряду активів, які знаходяться на тимчасово окупованій території, в районі бойових дій, використовуються ЗСУ, пошкоджені, викрадені, знищені окупаційною армією.

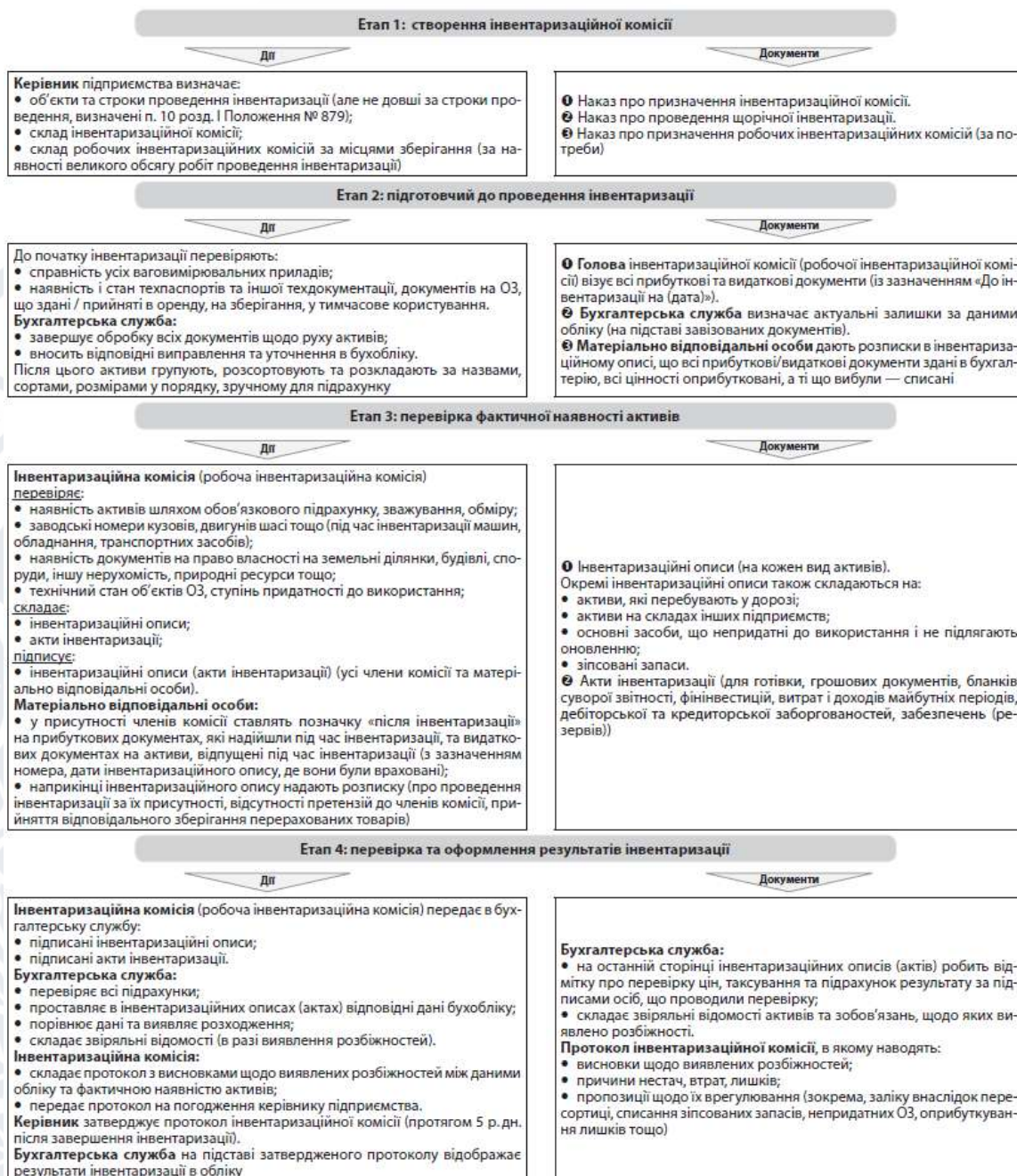


Рисунок 2.3 – Процес інвентаризації активів вітчизняного підприємства

Зазначимо, що воєнний стан сам по собі не звільняє підприємства від складання річної фінансової звітності чи проведення інвентаризації перед таким складанням. Разом з цим відповідно до Положення № 879 підприємства, які з початку тимчасової окупації мали місцезнаходження на тимчасово окупованій території, території проведення АТО або здійснення заходів із забезпечення національної безпеки і оборони, відсічі і стримування збройної агресії РФ, підприємства, які мали чи наразі мають місцезнаходження в районах проведення

воєнних (бойових) дій у період дії воєнного стану, підприємства, чії структурні підрозділи (майно) розташовані на таких територіях, проводять інвентаризацію тільки у разі можливості безпечного та безперешкодного доступу уповноважених осіб до активів, первинних документів і реєстрів бухгалтерського обліку [31]. Тому при наявності у підприємства непідконтрольних (з причини воєнного стану, бойових дій тощо) активів та неможливості проведення інвентаризації керівництво підприємства має виконати такий *алгоритм дій*:

1. Констатувати у розпорядчому документі (наказі) неможливість проведення інвентаризації, вказавши причину та активи, яких це стосується.
2. У фінансовій звітності такі активи оцінити за обліковими даними.
3. У примітках до фінансової звітності розкрити дану ситуацію, вказавши причини неможливості проведення інвентаризації, перелік та вартість таких активів.

Водночас підприємство, оцінюючи негативні наслідки знаходження на тимчасово окупованій території чи у районі бойових дій своїх активів, може певним чином попіклуватися про майбутнє, зменшивши величину збитків від списання активів після інвентаризації (яка має бути проведена на 01 число місяця, що настає за місяцем, у якому зникли перешкоди доступу до активів, первинних документів і реєстрів бухгалтерського обліку). Тоді здійснюються такі дії:

- 1) щодо необоротних активів – процедура зменшення корисності активів відповідно до НП(С)БО 28 «Зменшення корисності активів» [16];
- 2) щодо запасів – процедура уцінки запасів до чистої вартості реалізації відповідно до НП(С)БО 9 «Запаси» [13].

Транспортні засоби, передані підприємством за актами приймання-передачі на виконання військово-транспортного обов'язку під час мобілізації, відповідно закону України «Про мобілізаційну підготовку та мобілізацію» [85] продовжують обліковувати у складі основних засобів підприємства. Відповідно до законодавства такі необоротні активи залучаються військовими у тимчасове

користування на умовах повернення та компенсації власнику вартості нанесеної їм шкоди, нарахування амортизації на такі активи не припиняється. Інвентаризацію таких активів проводять згідно з вимогами, передбаченими для проведення інвентаризації майна, переданого на відповідальне зберігання (див. лист Міністерства фінансів України від 11.06.2015 р. № 31-11420-07-10/19544 [86]). У випадках примусового відчуження майна на підставі Закону України «Про передачу, примусове відчуження або вилучення майна в умовах правового режиму воєнного чи надзвичайного стану» [39] або при добровільній передачі майна військовим підприємство втрачає право власності на таке майно і на підставі первинних документів (актів), які підтверджують факт передання майна, повинно списати його з балансу.

Для списання майна, пошкодженого в результаті бойових дій чи знаходження на тимчасово окупованій території, до документів з інвентаризації активів, викладених у табл. 2.4, доцільно долучити зовнішні документи, які доводять факт форс-мажору чи руйнування у період воєнного стану, наприклад, сертифікат Торгово-промислової палати, акт про пожежу від Державної служби України з надзвичайних ситуацій, акт огляду комісією від органу місцевого самоврядування тощо. Це дозволить уникнути нарахування ПДВ при списанні необоротних активів, зокрема основних засобів.

Відповідно до Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань виявлені розбіжності між фактичною наявністю активів і обліковими даними регулюються таким чином:

- виявлений надлишок основних засобів та інших необоротних матеріальних активів підлягає оприбуткуванню зі збільшенням доходів майбутніх періодів;
- виявлений надлишок оборотних матеріальних активів підлягає оприбуткуванню зі збільшенням доходу звітного періоду підприємства;
- виявлена нестача запасів у межах установлених норм природного убутку списується за розпорядженням керівника підприємства на витрати;
- виявлена нестача запасів понад норми природного убутку, втрати від

псування цінностей списуються з балансу та відносяться на рахунок винних осіб, якщо такі особи не встановлені, то зараховуються на позабалансовий рахунок до встановлення винних осіб або закриття справи відповідно до законодавства;

- допускається взаємний залік лишків і нестач внаслідок пересортиці щодо запасів однакового найменування і в тотожній кількості за умови, що надлишки і нестачі утворились за один період і в однієї матеріально-відповідальної особи.

Таблиця 2.14. – Документи за результатами інвентаризації активів

Різнovid активів	Документи
Основні засоби, малоцінні необоротні матеріальні активи	- Окремі інвентаризаційні описи необоротних активів або групи необоротних активів, які не підлягають відновленню, із зазначенням часу введення в експлуатацію та причин, які привели до стану непридатності; - звіряльні відомості із відображеними розбіжностями між даними обліку та фактичними даними; - протокол інвентаризаційної комісії з пропозиціями щодо подальшого списання активів
Запаси	- Окремі інвентаризаційні описи по тим запасам, які стали непридатними із зазначенням найменувань, кількості запасів, причин, ступеню та характеру їхнього псування, пропозицій щодо їхньої уцінки, списання або можливості використання у господарських цілях; - звіряльні відомості із відображеними розбіжностями між даними обліку та фактичними даними; - протокол інвентаризаційної комісії з пропозиціями щодо подальшого списання активів
Документи (первинні документи, облікові реєстри) щодо обліку активів	- Акт втрачених документів з описом таких документів; - протокол інвентаризаційної комісії з пропозиціями щодо подальшого списання активів

Розроблено за [31]

Розмір збитків щодо виявлених нестач визначається відповідно до Порядку визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей [87] шляхом проведення незалежної оцінки. Бухгалтерські проведення щодо результатів інвентаризації наведені у табл. 2.15.

Таблиця 2.15 – Відображення в обліку результатів інвентаризації активів

№	Зміст господарської операції	Кореспондуючий рахунок	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
Виявлена нестача оборотних матеріальних активів:			
1.	У межах норми природного убутку	947	20, 22, 23, 25, 26, 27, 28
2.	Понад норми природного убутку, одночасно Якщо винна особа встановлена: у сумі, що належить до відшкодування винуватцями нестач і втрат від псування; одночасне списання суми нестачі з позабалансового рахунка; підлягає перерахуванню до державного бюджету України	947 072 375 - 716	20, 22, 23, 25, 26, 27, 28 - 716 072 642
Виявлена нестача необоротних матеріальних активів:			
3.	На залишкову вартість - основних засобів - МНМА	976 976	10 11
4.	На величину накопиченого зносу	13	10,11
5.	Одночасно	072	-
6.	Суму нестачі віднесено на винну особу	375	716
За результатами інвентаризації виявлено надлишки:			
7.	-ТМЦ	20, 22, 23, 25, 26, 27, 28	719
8.	- основних засобів та МНМА	10,11	746
Виявлена додатна пересортиця оборотних матеріальних активів:			
9.	Відображений залік ТМЦ	20, 22, 23, 25, 26, 27, 28 (субрахунки, які виявилися в надлишку)	20, 22, 23, 25, 26, 27, 28 (субрахунки, за якими виявилася нестача)
10.	Відображений дохід від додатного сумового надлишку за пересортицею	20, 22, 23, 25, 26, 27, 28 (субрахунки, які виявилися в надлишку)	719
Виявлена від'ємна пересортиця оборотних матеріальних активів:			
11.	Відображений залік ТМЦ	20, 22, 23, 25, 26, 27, 28 (субрахунки, які виявилися в надлишку)	20, 22, 23, 25, 26, 27, 28 (субрахунки, за якими виявилася нестача)
12.	Від'ємна сумова нестача за пересортицею віднесена на витрати	947	20, 22, 23, 25, 26, 27, 28 (субрахунки, за якими виявилася нестача)
13.	Відображено суму нестачі, яку має відшкодувати матеріально відповідальна особа	072	-
14.	Суму нестачі віднесено на винну особу	375	716

Розроблено автором

За результатами дослідження були узагальнені у табл. 2.16 проблеми проведення інвентаризації на вітчизняних підприємствах в умовах воєнного стану.

Таблиця 2.16 – Проблеми проведення інвентаризації активів на вітчизняних підприємствах в умовах воєнного стану

Проблема	Шляхи вирішення
1. Ускладнення або унеможливлення фізичного доступу до активів	- Використання сучасних технологій (дрони, відеонагляд) для віддаленої оцінки стану активів; - тимчасове перенесення активів у безпечніші місця
2. Втрата або пошкодження облікових документів	- Ведення електронних копій документів і їх регулярне оновлення; - використання хмарних сховищ для зберігання даних
3. Зменшення вартості активів через пошкодження	- Проведення експертної оцінки стану активів; - створення резервів для покриття можливих втрат
4. Невизначеність прав власності	- Документування всіх переміщень активів; - юридичний супровід для захисту прав власності
5. Нестача кваліфікованого персоналу	- Перекваліфікація існуючого персоналу; - залучення зовнішніх експертів та аудиторів
6. Логістичні проблеми та комунікації	- Впровадження альтернативних засобів зв'язку; - планування альтернативних логістичних маршрутів
7. Регуляторні зміни і невизначеність	- Регулярне відстеження змін у законодавстві; - консультації з юридичними та фінансовими експертами

Розроблено автором

Врахування зазначених особливостей та проблем проведення інвентаризації активів при воєнному стані допоможе представленню достовірної інформації у фінансовій звітності.

Висновки до розділу 2.

За результатами дослідження доведена визначальна роль облікової політики як основи організації ефективного обліку. Розроблена система нормативного регулювання облікової політики матеріальних активів вітчизняного підприємства, аналіз якої дозволив ідентифікувати проблему ігнорування Методичними рекомендаціями щодо облікової політики підприємства облікового об'єкту біологічних активів. Доробка даного документу за визначеними напрямками дозволить підвищити інвестиційну привабливість

агропідприємств за рахунок надання ними більш достовірної та прозорої фінансової звітності.

Критичний аналіз нормативних вимог та практики формування облікової політики на вітчизняних підприємствах дозволив виділити етапи процесу розробки облікової політики підприємства та критерії оцінки ефективності наказу про облікову політику вітчизняного підприємства. Детально розглянуті елементи облікової політики щодо матеріальних активів, розроблена Анкета оцінки ефективності наказу про облікову політику, що апробована на даних ПрАТ «Вінницький ОЖК». Це дозволило запропонувати рекомендації щодо підвищення ефективності облікової системи даного підприємства.

У роботі розглянута облікова практика вітчизняних підприємств щодо організації первинного, аналітичного і синтетичного обліку необоротних та оборотних матеріальних активів, що дозволило ідентифікувати проблеми та запропонувати напрями їх вирішення. Зокрема, констатована проблема відсутності типових форм аналітичних регістрів необоротних активів для сільськогосподарських підприємств та обліку довгострокових біологічних активів, розроблені пропозиції по коригуванню Інвентарної картки основних засобів, використанню в якості основи для розробки власних бланків первинних документів та регістрів аналітичного обліку типових форм суб'єктів державного сектору, пропозиція групування документального оформлення операцій руху активів за джерелами їх отримання та напрямками вибуття та пропозиція створення робочої кореспонденції субрахунків як додатку до Наказу про облікову політику підприємства.

Констатовані основні проблеми організації синтетичного обліку та їх відображення у фінансовій звітності необоротних та оборотних матеріальних активів, запропоновані напрями їх вирішення – підвищення кваліфікації персоналу, покращення облікових процедур і використання сучасних технологій для обліку та управління активами.

У дослідження проаналізовані складові системи контролю підприємств, що дозволило розробити алгоритм організації системи внутрішнього контролю

матеріальних активів та виокремити складові СВК необоротних матеріальних активів та запасів. Їх застосування на вітчизняних підприємствах дозволить підвищити достовірність інформації фінансової звітності про матеріальні активи.

Детально розглянутий процес інвентаризації активів як основного заходу внутрішнього контролю, виокремлені особливості інвентаризації під час воєнного стану, ідентифіковані проблеми інвентаризації активів вітчизняних підприємств та запропоновані напрями їх вирішення.

РОЗДІЛ 3.

ЗОВНІШНІЙ КОНТРОЛЬ МАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ ВІТЧИЗНЯНИХ ПІДПРИЄМСТВ У ПОВОЄННИЙ ПЕРІОД ЯК ОСНОВА ПРИЙНЯТТЯ ІНВЕСТИЦІЙНИХ РІШЕНЬ

3.1 Аудит матеріальних активів як інструмент верифікації інформації вітчизняних підприємств

Прийняття управлінських рішень на основі даних звітності, зокрема щодо інвестування у підприємства у повоєнний період, можливе тільки якщо фінансова інформація є достовірною. При цьому запевнення системи внутрішнього контролю підприємства щодо верифікації інформації не є достатнім. Тільки висновок незалежного фінансового експерта – аудитора, кваліфікація і досвід організації і проведення перевірок якого підтверджені, є прийнятною основою для прийняття бізнес-рішень.

Наразі в Україні згідно з законодавством зобов'язані складати фінансову звітність за міжнародними стандартами фінансової звітності (МСФЗ) та підтверджувати її аудиторською перевіркою такі категорії підприємств:

- 1) публічні акціонерні товариства (ПАТ) – оскільки повинні відповідати вимогам прозорості та відкритості для інвесторів;
- 2) підприємства, що становлять суспільний інтерес, та інші великі підприємства – оскільки мають значний вплив на ринок та економіку України. До них належать, зокрема банки, страхові компанії, кредитні спілки, недержавні пенсійні фонди, інші фінансові установи, а також підприємства, які за результатами двох останніх років перевищують встановлені критерії за обсягом активів, доходом або кількістю працівників;
- 3) підприємства, які здійснюють діяльність у сфері управління активами пенсійних фондів, інвестиційних фондів тощо – для захисту інтересів інвесторів, забезпечення прозорості, дотримання спеціальних законодавчих вимог і оцінки фінансових ризиків;
- 4) іноземні компанії, дочірні підприємства міжнародних груп –

підприємства, що належать до міжнародних компаній або груп, які зобов'язані звітувати за МСФЗ на рівні своєї групи.

Незалежний аудит фінансової звітності таких підприємств регламентований на рівні держави законом «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» [23] та має бути організований, проведений та оформлений відповідно до вимог Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг (Міжнародних стандартів аудиту) [89].

Процес аудиту матеріальних активів — це комплекс заходів, модель якого представлена на рис. 3.1.

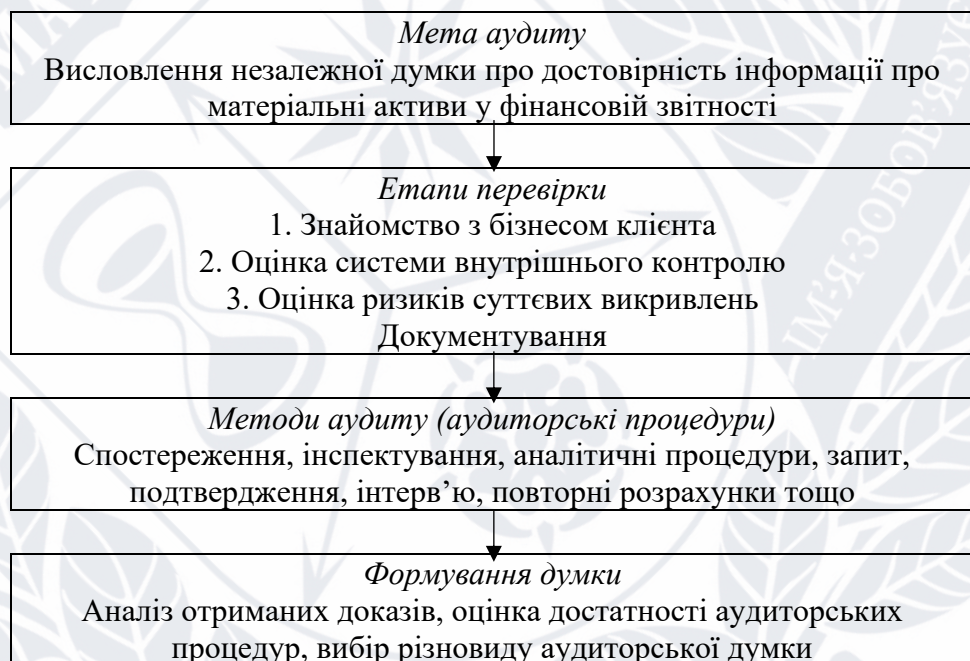


Рисунок 3.1. Модель процесу аудиту матеріальних активів

Процес перевірки ґрунтується на положеннях МСА 315 «Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвих викривлень через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища» [89], який вимагає:

- 1) розуміння аудитором суб'єкта господарювання — бізнес-операцій, структури управління, фінансової звітності, системи регламентації, середовища, в якому працює підприємство;
- 2) вивчення аудитором внутрішнього контролю підприємства, який має

запобігати або виявляти суттєві викривлення інформації;

3) оцінки аудитором ризиків суттєвих викривлень інформації як на рівні фінансової звітності, так і на рівні окремих тверджень;

4) документування аудитором процесу оцінки ризиків і зроблених висновків.

Розглянемо це більш детально.

Розуміння суб'єкта господарювання за МСА 315 є ключовим етапом процесу аудиту, що дозволяє аудитору глибоко вивчити бізнес підприємства, його середовище та ризики, пов'язані з фінансовою звітністю. Метою є отримання аудитором достатньої інформації для ідентифікації ризиків суттєвих викривлень у звітності, що може виникати як через помилки, так і через шахрайство. Основні складові розуміння суб'єкта господарювання представлені у табл. 3.1.

Таблиця 3.1 – Основні складові розуміння суб'єкта господарювання в рамках процесу аудиту

Чинники, що розглядаються	Дії аудитора
1	2
1. Середовище суб'єкта господарювання	1.1. Аудитор вивчає ринкове середовище, в якому працює суб'єкт, включаючи галузеві тенденції, конкуренцію, економічну стабільність, нормативні вимоги (податкове законодавство, облікові правила тощо), а також політичні та екологічні фактори, бо ці умови впливають на діяльність підприємства і можуть нести ризики викривлень у звітності. 1.2. Аудитор аналізує норми і правила, які впливають на діяльність підприємства для розуміння її відповідності вимогам закону
2. Характер діяльності суб'єкта	2.1. Аудитор досліджує операційну діяльність, структуру управління, постачальників, клієнтів, продукцію або послуги, які надає підприємство, основні процеси створення вартості для планування перевірки. 2.2. Аудитор вивчає системи обробки фінансової інформації для оцінки того, як фінансові дані формуються, обліковуються та відображаються у звітності
3. Стратегія та бізнес-ризик	3.1 Аудитор аналізує стратегію суб'єкта, його бізнес-модель, коротко- та довгострокові цілі для оцінки бізнес-ризиків, які можуть вплинути на фінансову звітність. 3.2. Аудитор оцінює фінансовий стан суб'єкта для визначення ризиків, пов'язаних з ліквідністю, кредитоспроможністю та іншими фінансовими показниками
4. Облікові політики	4.1. Аудитор вивчає облікові політики, які застосовує підприємство, для оцінки активів, зобов'язань, доходів і витрат для визначення їх відповідності міжнародним або національним стандартам фінансової

	звітності. 4.2. Аудитор аналізує облікові оцінки для визначення ризиків суттєвих викривлень через суб'єктивність або неточні припущення
5. Фінансовий стан та результати діяльності	5.1. Аудитор оцінює фінансові показники підприємства, зокрема оборотність активів, рентабельність, ліквідність, для розуміння фінансової стабільності суб'єкта. 5.2. Аудитор розглядає ключові фінансові та нефінансові показники ефективності, які використовуються керівництвом для оцінки діяльності та ідентифікації ризиків, пов'язаних з неправильним відображенням фінансових даних
6. Внутрішня структура управління та корпоративне управління	6.1. Аудитор оцінює структуру управління, рівень контролю з боку керівництва і власників, корпоративну культуру підприємства для розуміння того, чи здатний внутрішній контроль суб'єкта не допускати викривлень. 6.2. Аудитор досліджує заходи контролю суб'єкта для розуміння того, чи здатний внутрішній контроль вчасно виявляти та виправляти викривлення

Розроблено автором

Вивчення внутрішнього контролю згідно з МСА 315 є ключовим етапом процесу аудиту, бо дозволяє аудиторам оцінити ефективність сукупності процедур, політик і заходів, спрямованих на забезпечення точності та надійності фінансової звітності, дотримання законодавчих вимог і запобігання помилкам або шахрайству, які створені підприємством. Основні складові системи внутрішнього контролю представляють собою:

а) контрольне середовище – загальна атмосфера в компанії, що визначає рівень контролю, етичні стандарти та управління ризиками;

б) оцінка ризиків – процедури, які застосовує керівництво для виявлення та оцінки ризиків, що можуть призвести до суттєвих викривлень у фінансовій звітності;

в) контрольні заходи – конкретні дії та політики, які запроваджує підприємство для зменшення ризиків, зокрема процедури авторизації транзакцій, розподілу обов'язків, фізичної охорони активів, документування та перегляду операцій;

г) інформаційні системи – системи обробки фінансових даних, що включають технологічні засоби і процеси для забезпечення достовірності та своєчасності фінансової інформації;

д) моніторинг контролю – процеси, за допомогою яких підприємство стежить за ефективністю внутрішнього контролю, включаючи внутрішній аудит і регулярні перевірки.

Їх аналіз в контексті процесу аудиту представлений у табл. 3.2.

Таблиця 3.2 – Основні складові системи внутрішнього контролю в рамках процесу аудиту

Чинники, що розглядаються	Складові чинників
1	2
1. Оцінка контрольного середовища	1.1. Роль керівництва у підтримці контролю, етичних стандартів, культури доброчесності. 1.2. Організаційна структура як чіткий розподіл обов'язків та наявність механізмів запобігання конфлікту інтересів. 1.3. Компетентність персоналу як наявність необхідних знань і кваліфікації для виконання функцій і дотримання внутрішнього контролю
2. Процес оцінки ризиків	2.1. Механізми ідентифікації підприємством ризиків, які можуть вплинути на фінансову звітність, та реагування на ці ризики. 2.2. Моніторинг підприємством своїх ризиків та впровадження ефективних заходів для їх мінімізації
3. Контрольні заходи	3.1. Існування та дотримання механізмів авторизації фінансових операцій. 3.2. Існування чіткого розподілу обов'язків між працівниками для уникнення конфлікту інтересів та ризику контролю всього процесу однією особою. 3.3. Фізична охорона активів, контроль за доступом до цінностей, проведення регулярних інвентаризацій
4. Інформаційні системи та процеси обліку	4.1. Системи збору, обробки, збереження та передачі фінансової інформації. 4.2. ІТ-контролі: доступ до систем і даних, захист від втручання, резервне копіювання даних
5. Моніторинг контролю	5.1. Внутрішній аудит. 5.2. Аналіз показників діяльності. 5.3. Моніторинг змін у контрольних процесах і адаптація до нових ризиків, що виникають

Розроблено автором

В межах етапу *оцінки ризиків суттєвих викривлень* аудитор ідентифікує, аналізує та оцінює ризики викривлень у звітності, що можуть виникати через помилки або шахрайство. Метою цього етапу є визначення зон підвищеного ризику, які потребують особливої уваги під час аудиторської перевірки. Основні складові процесу оцінки ризиків суттєвих викривлень представлені у табл. 3.3.

Таблиця 3.3 – Основні складові процесу оцінки ризиків суттєвих викривлень в рамках процесу аудиту

Чинники, що розглядаються	Дії аудитора
1	2
1. Ідентифікація ризиків	1.1. Аудитор ідентифікує ризики на основі аналізу фінансової звітності, операцій суб'єкта господарювання, середовища, у якому він працює, облікової політики підприємства. 1.2. Аудитор класифікує ризики на рівні фінансової звітності загалом та ризики на рівні тверджень (окремих статей звітності або операцій)
2. Типи ризиків викривлень	Аудитор виділяє такі ризики: - інтегровані – ризики, що притаманні діяльності або операціям підприємства, і які можуть вплинути на точність фінансової звітності; - контрольні – ризики, пов'язані з тим, що внутрішні контролю підприємства можуть бути неефективними і не здатними запобігти або виявити викривлення в звітності; - суттєві викривлення через шахрайство – специфічний ризик, пов'язаний з можливим навмисним викривленням даних для приховування проблем або введення в оману користувачів звітності
3. Оцінка ймовірності та значущості ризиків	3.1. Аудитор оцінює ймовірність того, що виявлені ризики призведуть до суттєвих викривлень та оцінює значущість цих викривлень для фінансової звітності. 3.2. Аудитор аналізує ризики: якісно: визначає ризики, які можуть суттєво вплинути на рішення користувачів звітності; кількісно: оцінює масштаби можливих викривлень у грошовому еквіваленті
4. Оцінка ризиків на рівні тверджень	Аудитор оцінює ризики для конкретних тверджень фінансової звітності, зокрема: - існування та наявність - чи існують активи або зобов'язання, відображені у фінансовій звітності; - повнота - чи всі операції і зобов'язання були включені у звітність; - оцінка та розподіл - чи коректно оцінені активи, зобов'язання, доходи та витрати; - права та зобов'язання - чи належать підприємству активи і чи зобов'язання є його власними; - розкриття інформації - чи всі необхідні деталі та облікові політики були належним чином розкриті
5. Оцінка ризиків шахрайства	5.1. Аудитор уважно аналізує ризики, пов'язані з можливими навмисними викривленнями (шахрайством) - ризики, пов'язані з управлінськими маніпуляціями, тиском на фінансові показники, намаганнями приховати реальний фінансовий стан компанії 5.2. Аудитор враховує потенційні індикатори шахрайства, такі як нестача документації, незвичні операції або дивні розбіжності в даних
6. Вплив оцінених ризиків на подальші аудиторські процедури	6.1. Після оцінки ризиків суттєвих викривлень аудитор повинен адаптувати аудиторську стратегію – більш ризиковані області потребуватимуть детальнішого аналізу та додаткових процедур. 6.2. Аудитор застосовує тестування контролів (для перевірки надійності внутрішнього контролю) або детальні тестування (для перевірки конкретних операцій та тверджень)

Розроблено автором

У рамках усього процесу аудиту *документування* є скоріше не окремим етапом, а наскрізним процесом, що супроводжує усі етапи, забезпечуючи належне фіксування всіх дій, оцінок і висновків аудитора, слугуючи не тільки підтвердженням виконаних процедур, а й допомогою аудитору у відстежуванні всіх етапів роботи, забезпеченні прозорості та контролю якості аудиту.

Основними завданнями документування аудиторського процесу є:

- 1) підтвердження виконання аудитором необхідних процедур для оцінки ризиків суттєвих викривлень і прийняття обґрунтованих рішень на основі отриманих даних;
- 2) надання основи для формування остаточного аудиторського висновку щодо достовірності фінансової звітності;
- 3) доведення якості перевірки у судових процесах проти аудитора, регуляторних перевірках або при контролі якості.

Тому елементами документації (робочих документів аудитора) є:

- опис процесу аудиту (план, програма, фіксація виконаних аудиторських процедур та отриманих аудиторських доказів, результати обговорення ходу перевірки з аудиторською командою, представниками підприємства тощо);
- ідентифіковані ризики, виявлені під час аудиту, зокрема ризики суттєвих викривлень, як через помилки, так і через шахрайство, детальна оцінка кожного ризику, включаючи його ймовірність, можливий вплив на фінансову звітність і підстави для такої оцінки;
- висновки щодо рівня ризиків і прийняті рішення.

Якщо розглядати документування за визначеними етапами перевірки, можна констатувати, що аудитор:

- документує інформацію, отриману під час вивчення бізнесу клієнта, включаючи документи та записи про облік операцій, систему внутрішнього контролю та основні ризики, що можуть вплинути на фінансову звітність;
- фіксує інформацію про систему внутрішнього контролю на підприємстві, оцінку її ефективності, результати тестування контролю, виявлені слабкі сторони контролю та можливі ризики, що виникають через їх неефективність;

- оформлює документи щодо організації перевірки: план, програму тощо;
- фіксує отримані аудиторські докази, включаючи бухгалтерські документи, підтвердження від третіх сторін, результати інвентаризації тощо.

Міжнародні стандарти аудиту не регламентують конкретного формату чи структури документації, вимагаючи лише, щоб документація була структурованою, доступною для аудиторського персоналу або контролюючих органів, достатньо детальною, щоб забезпечити аудиторам можливість відновити послідовність і логіку виконаних процедур та висновків.

МСА 315 вимагає, щоб документація зберігалась протягом тривалого часу для можливості повторного аналізу, контролю якості або подальших перевірок. Зазвичай цей термін складає не менше п'яти років після завершення аудиту.

Методика аудиторської перевірки за міжнародними вимогами може бути охарактеризована такими прийомами:

- 1) інспектування як:
 - а) перевірка первинних та інших документів, облікових регістрів та записів на предмет повноти, достовірності та відповідності встановленим вимогам;
 - б) фізична перевірка активів та зобов'язань компанії, яка дозволяє впевнитися у фактичній наявності даних об'єктів обліку та достовірності їх оцінки з наступним коригуванням облікових записів та показників звітності за необхідності;
- 2) спостереження за процесами або операціями в компанії, які відбуваються на регулярній основі, для впевненості в коректності записів щодо аналогічних процесів в обліковій системі та достовірності і повноті показників у фінансовій звітності, яка перевіряється;
- 3) запит як пошук інформації в обізнаних осіб чи організацій у компанії чи за її межами;
- 4) підтвердження як отримання письмових або усних відповідей на запити від третіх сторін;
- 5) аналітичні процедури як порівняння поточних результатів з попередніми періодами, планом, галузевими стандартами, коефіцієнтні методи та інші

прийоми, що дозволяють виявити взаємозв'язки між бізнес-операціями та обліковими записами про них;

6) інтерв'ю з керівництвом або співробітниками компанії для отримання інформації про процедури, контроль та ризику в компанії;

7) повторні розрахунки як перевірка точності проведених фінансових розрахунків та облікових записів для виключення помилок.

Їх конкретне використання аудитором в рамках перевірки визначається ризик-орієнтованим підходом, характеристиками клієнта та специфікою поставлених завдань.

Аудит запасів є важливою частиною аудиторської перевірки, оскільки запаси можуть мати значний вплив на фінансову звітність підприємства, особливо в компаніях, де виробництво або продаж товарів є основним видом діяльності. Особливості аудиту запасів пов'язані з їх різноманітністю, оцінкою та складністю в управлінні, як це представлено у табл. 3.4 відповідно до напрямів перевірки

Таблиця 3.4 – Особливості аудиту запасів вітчизняного підприємства

Напрями перевірки	Дії аудитора
1	2
1. Інвентаризація	1.1. Аудитор має бути присутнім під час інвентаризації, щоб переконатися в коректності та достовірності даних про кількість запасів. 1.2. Аудитор може наполягати на перевірці певних категорій запасів, щоб мінімізувати ризик суттєвих викривлень
2. Оцінка запасів	2.1. Аудитор оцінює, чи застосовуються методи оцінки запасів коректно, чи відповідають вони обліковій політиці підприємства та обліковим стандартам. 2.2. Аудитор перевіряє, чи підприємство аналізує свої запаси на предмет можливого знецінення через пошкодження, втрату ринкової вартості або тривале зберігання. 2.3. Аудитор аналізує, чи коректно розраховано знецінення чи переоцінена вартість
3. Верифікація документів	3.1. Аудитор перевіряє документи, що підтверджують придбання запасів (накладні, рахунки-фактури, угоди з постачальниками), щоб переконатися в законності операцій та їх коректному відображенню в обліку. 3.2. Аудитор оцінює правильність оформлення документів щодо списання запасів (через знецінення, продаж тощо) на предмет коректності відображення відповідних показників у фінансовій звітності
4. Класифікація та облік запасів	4.1. Аудитор перевіряє правильність класифікації запасів у балансі та оцінює її вплив на звітність.

	4.2. Аудитор оцінює, як підприємство контролює та обліковує запаси, щоб запобігти помилкам або шахрайству, чи є внутрішній контроль ефективним для запобігання втратам або викривленням в обліку
5. Аналіз руху запасів	Аудитор аналізує оборотність запасів, щоб оцінити ефективність управління ними та виявити можливі проблеми з надлишками або нестачею запасів
6. Контроль запасів у різних локаціях	Аудитор перевіряє, чи існують ефективні системи обліку та контролю в усіх підрозділах, чи всі запаси включені в інвентаризацію та обліковуються
7. Розкриття інформації про запаси	Аудитор перевіряє, чи відповідає розкриття інформації про запаси вимогам стандартів обліку, зокрема щодо відображення залишків, методів їх оцінки та знецінення, облікових політик підприємства

Розроблено автором

Аудит основних засобів також має свої особливості, пов'язані із значною вартістю і довгостроковим характером їх використання, що впливає на фінансову звітність підприємства. Особливості аудиту основних засобів представлені у табл. 3.5 відповідно до напрямів перевірки

Таблиця 3.5 – Особливості аудиту основних засобів вітчизняного підприємства

Напрями перевірки	Дії аудитора
1	2
1. Інвентаризація	1.1. Аудитор має переконатися, що основні засоби фізично існують і належать підприємству, під час спостереження за інвентаризацією або аналізу її результатів. 1.2. Аудитор має перевірити фізичний стан активів для оцінки їх справедливої вартості та можливості подальшої експлуатації
2. Оцінка вартості основних засобів	2.1. Аудитор перевіряє документи, що підтверджують вартість придбання основних засобів (контракти, рахунки-фактури, акти приймання-передачі тощо), щоб упевнитися, що активи правильно оцінені. 2.2. Аудитор аналізує, чи були проведені переоцінки активів, чи вони здійснені відповідно до вимог стандартів обліку, чи було проведено знецінення основних засобів, чи коректно підприємство розраховувало втрати від знецінення, чи вони належним чином відображені у звітності. 2.3. Аудитор перевіряє, чи правильно відображені витрати на покращення або модернізацію основних засобів в обліку
3. Амортизація	3.1. Аудитор перевіряє, який метод амортизації застосовує підприємство і чи відповідає він обліковій політиці підприємства та стандартам обліку. 3.2. Аудитор перевіряє, чи терміни корисного використання відповідають реальному стану активів та очікуваній тривалості їх експлуатації. 3.3. Аудитор аналізує правильність розрахунку амортизаційних відрахувань і переконується, що ці витрати коректно відображені у

	фінансовій звітності
4. Право власності та юридичні питання	4.1. Аудитор перевіряє документи, що підтверджують право власності на основні засоби (договір купівлі-продажу, акти передачі, свідоцтва про право власності). 4.2. Аудитор перевіряє, чи не перебувають активи у заставі, чи існують інші юридичні обмеження щодо їх використання, чи розкрита ця інформація у фінансовій звітності
5. Класифікація основних засобів	Аудитор перевіряє, чи правильно класифіковані активи в балансі, зокрема щодо розподілу між основними засобами та інвестиційною нерухомістю
6. Рух основних засобів	6.1. Аудитор перевіряє правильність обліку оприбуткованих і списаних активів, чи коректно відображені фінансові результати від продажу основних засобів у фінансовій звітності. 6.2. Аудитор оцінює, чи правильно підприємство розподіляє капітальні та операційні витрати
7. Розкриття інформації	Аудитор перевіряє, чи відповідає розкриття інформації про основні засоби вимогам стандартів обліку, зокрема щодо оцінки, знецінення, амортизаційної та іншої політики підприємства

Розроблено автором

Аудит матеріальних активів під час воєнного стану має специфічні виклики та особливості через складні умови ведення господарської діяльності. Воєнний стан впливає на всі аспекти управління активами, включаючи їхню фізичну наявність, стан, безпеку та облік. Основні особливості аудиту матеріальних активів в умовах воєнного стану представлені у табл. 3.6.

Таблиця 3.6 – Особливості аудиту матеріальних активів вітчизняного підприємства в умовах воєнного стану

Напрями перевірки	Дії аудитора
1	2
1. Інвентаризація та доступ до активів	1.1. Через бойові дії, окупацію або небезпеку переміщення може бути складно або неможливо провести інвентаризацію активів на місцях. Аудитори можуть бути змушені покладатися на альтернативні процедури (фотографії, відео, онлайн-засоби тощо) або отримувати підтвердження від працівників підприємства. 1.2. Воєнний стан може призвести до фізичного знищення або пошкодження активів. Аудитор повинен перевірити документи щодо списання знищених активів та правильність відображення цих операцій у фінансовій звітності. Оцінка втрат активів повинна бути документально підтверджена (фото, акти про втрати, підтвердження з державних органів або страхових компаній).
2. Оцінка активів	2.1. Війна може значно вплинути на ринкову вартість активів через економічну нестабільність, руйнування ринків, зростання інфляції або дефіцит певних ресурсів. Аудитор повинен перевірити, чи коректно оцінені матеріальні активи на дату звітності та чи враховано можливі переоцінки або знецінення активів.

	2.2. Під час війни зростає ймовірність суттєвого знецінення активів через втрату їхньої комерційної цінності або можливості використання. Аудитор повинен звертати особливу увагу на перевірку коректності розрахунків щодо знецінення та їх відображення у фінансовій звітності
3. Перевірка систем внутрішнього контролю	3.1. Воєнний стан може спричинити перебої в роботі підприємства, що знижує ефективність внутрішніх контролів за рухом активів (розподіл обов'язків, авторизація операцій, фізичний контроль за активами). Аудитор повинен оцінити вплив цих факторів на облік і управління матеріальними активами. 3.2. Аудитор повинен перевірити, чи були введені альтернативні механізми контролю під час війни, наприклад, посилення дистанційного контролю, використання ІТ-систем для моніторингу активів або змінення процедур інвентаризації
4. Документальна перевірка	4.1. Під час воєнних дій підприємства можуть втратити бухгалтерські документи або інші важливі записи. Аудитор повинен враховувати можливість нестачі документів і оцінювати їх вплив на достовірність фінансової звітності. У таких випадках можуть бути використані альтернативні джерела доказів (відомості з банків, страхових компаній тощо). 4.2. Аудитору слід приділити особливу увагу операціям з активами, що перебувають у зонах активних бойових дій або окупації. Це може включати оцінку ризиків втрати або пошкодження активів
5. Оцінка ризиків втрат активів	5.1. В умовах воєнного стану зростає ризик втрати активів через бойові дії, знищення або захоплення майна. Аудитор повинен оцінити ці ризики та перевірити, чи були вжиті заходи для їхнього мінімізації (наприклад, переміщення активів у безпечніші регіони, страхування активів тощо). 5.2. Якщо активи застраховані, аудитору слід перевірити, чи було отримано страхові виплати за пошкоджені або втрачені активи та чи правильно відображені ці компенсації у фінансовій звітності
6. Рух активів	6.1. У зв'язку з війною підприємства можуть переміщати свої активи до безпечніших регіонів. Аудитор має перевірити, чи правильно задокументовані ці операції, чи відображені вони в бухгалтерському обліку та чи відбувається контроль за переміщеними активами. 6.2. Аудитор повинен оцінити, чи були правильно списані активи, які були знищені внаслідок бойових дій, і чи ці операції відповідають бухгалтерським стандартам
7. Право власності та юридичні ризики	7.1. Якщо підприємство втратило контроль над активами через окупацію або втрату доступу до них, аудитор має оцінити, чи були такі активи правильно відображені у звітності (наприклад, чи потрібно списати їх з балансу або визнати знецінення). 7.2. Важливо перевірити, чи не виникли юридичні ризики або обмеження щодо використання активів через війну (наприклад, наявність арештів на активи або їхню конфіскацію)
8. Розкриття інформації у звітності	8.1. Аудитор має перевірити, чи належно розкрита інформація про вплив воєнного стану на стан і оцінку активів у фінансовій звітності підприємства. 8.2. Важливо врахувати події, що відбулися після звітного періоду (наприклад, руйнування активів або переміщення), і перевірити, чи правильно вони відображені у звітності як події після звітної дати

Розроблено автором

Таким чином, констатовано, що аудит матеріальних активів під час воєнного стану потребує особливої уваги до матеріальних активів, аудитор має адаптувати свої процедури до умов обмеженого доступу, перевіряти можливі юридичні ризики, а також розкриття впливу війни на матеріальні активи у фінансовій звітності. Альтернативні методи перевірки та підвищена увага до ризиків дозволяють аудиторам забезпечити якісну перевірку навіть в умовах воєнних дій.

За результатами проведеного дослідження розроблені та запропоновані до впровадження програма аудиту матеріальних активів та тест оцінки системи внутрішнього контролю в рамках аудиторської перевірки, представлені у додатках Д-Ж.

Аналіз отриманих доказів при аудиті матеріальних активів українських підприємств є ключовим етапом, що передбачає оцінку якості та надійності інформації, зібраної в ході перевірки. Після аналізу доказів аудитор оцінює, чи були застосовані аудиторські процедури достатніми для формування обґрунтованого висновку. Якщо доказів недостатньо, аудитор може провести додаткові процедури. Аудиторська думка щодо матеріальних активів підприємства формується на основі аналізу суттєвості викривлень, які можуть виникнути в процесі їх оцінки, відображення та обліку у фінансовій звітності. Види аудиторської думки щодо матеріальних активів, як і щодо інших аспектів звітності, залежать від наявності та суттєвості викривлень:

1. Безумовно-позитивна думка висловлюється, коли матеріальні активи відображені в звітності достовірно, без суттєвих викривлень. Це означає, що перевірка підтвердила наявність, справедливу оцінку і коректний облік активів відповідно до стандартів обліку.

2. Позитивна думка з застереженням формується, якщо аудитор виявив певні викривлення, пов'язані з матеріальними активами (наприклад, завищена вартість об'єктів або неточні дані щодо амортизації), але вони не мають суттєвого впливу на загальну фінансову звітність. Це може бути випадок, коли

викривлення обмежені певними групами активів або пов'язані лише з окремими аспектами їх оцінки.

3. Негативна думка висловлюється, коли викривлення матеріальних активів є суттєвими і впливають на загальну достовірність фінансової звітності, наприклад, якщо підприємство неправильно відобразило або свідомо завищило вартість основних засобів, що значно спотворює баланс і результати діяльності. У такому випадку користувачі звітності можуть прийняти помилкові рішення.

4. Відмова від висловлення думки надається, якщо аудитору не вдалося отримати достатніх доказів щодо матеріальних активів. Наприклад, якщо аудитор не зміг провести фізичну перевірку активів через відмову клієнта або обмежений доступ до об'єктів, що унеможливило формування об'єктивної оцінки їх реального стану та вартості.

Суттєвість викривлень матеріальних активів визначається тим, наскільки вони можуть спотворити реальний фінансовий стан підприємства та вплинути на рішення інвесторів, кредиторів та інших користувачів звітності.

3.2 Стратегії удосконалення обліку та аудиту матеріальних активів на основі використання інноваційних облікових технологій

До недавнього часу програмний продукт 1С:Підприємство був надзвичайно популярним в Україні серед не тільки малих і середніх підприємств, а й серед великих суб'єктів господарювання. Зокрема, базове підприємство – ПрАТ «Вінницький ОЖК» також використовує 1С Підприємство. Версія 8.3. Причинами такого положення є такі:

1. Доступність та економічність

1С:Підприємство пропонувало відносно недорогі ліцензії та рішення, що для багатьох українських компаній було ключовим фактором, оскільки вартість великих ERP-систем на зразок SAP або Oracle була значно вищою.

2. Гнучкість і масштабованість

Користувачі могли налаштовувати Систему 1С її під специфічні бізнес-процеси своїх компаній як щодо бухгалтерського обліку, так і щодо складських, виробничих або кадрових процесів. Крім того, існувало багато додаткових модулів та конфігурацій, що дозволяло розширювати функціональність системи у міру розвитку компанії.

3. Адаптація до українського законодавства

1С:Підприємство в Україні було повністю адаптоване до вітчизняного бухгалтерського обліку та податкових вимог, регулярно оновлювалося, враховуючи зміни в законодавстві, що полегшувало роботу бухгалтерам і фінансистам.

4. Широка підтримка і локалізація

Програма була добре локалізована під українські реалії, і її підтримували численні сервіси, консультанти та навчальні центри, на ринку працювало багато компаній, що надавали послуги з налаштування, інтеграції та підтримки 1С, що робило впровадження системи простішим для бізнесу.

5. Простота в освоєнні

Система 1С була досить простою у використанні, мала інтуїтивно зрозумілий інтерфейс, що дозволяло швидко навчити персонал працювати з нею без значних витрат на тривале навчання або консультації.

6. Велика спільнота користувачів

Протягом десятиліть 1С стала стандартом для багатьох українських підприємств, велика кількість компаній використовувала цю систему, тому існувала велика спільнота, де користувачі ділилися досвідом, рішеннями та підтримкою.

7. Легкість інтеграції

Програмний продукт 1С:Підприємство мав можливість легко інтегруватися з іншими програмами і системами, що дозволяло під'єднувати його до різноманітних інструментів автоматизації бізнесу, таких як касові апарати, системи керування запасами чи CRM.

8. Велика кількість конфігурацій

Існувало безліч готових конфігурацій 1С для різних галузей — від торгівлі до виробництва, що дозволяло підприємствам обрати саме ту конфігурацію, яка найкраще відповідала їх потребам, або налаштувати програму під свої унікальні вимоги.

9. Наявність «тіньових» рішень

Ще однією причиною популярності була можливість використовувати неліцензійні версії програмного забезпечення. Хоча це було незаконно, багато компаній в Україні користувалися такою можливістю, що робило 1С привабливим рішенням для підприємств з обмеженими ресурсами.

Однак після 2014 року, а тим більше, сьогодні, використання програмного продукту 1С:Підприємство в Україні зіткнулося з низкою серйозних проблем, пов'язаних як з політичною ситуацією, так і з технологічними викликами, зокрема:

1. Політична ситуація та санкції.

Після початку війни РФ проти України відбулося різке зменшення використання російського програмного забезпечення, включно з 1С. З одного боку, український уряд запровадив санкції щодо російських компаній та продуктів, що вивело програмний продукт з середовища державного сектору економіки з 2017 року, з іншого — ринок програмного забезпечення активно переорієнтовується на західні аналоги. Це призвело до того, що нові версії 1С більше не підтримуються офіційно в Україні, і багато користувачів шукають альтернативи.

2. Безпекові ризики.

Використання програмного забезпечення, пов'язаного з РФ, в умовах війни є потенційною загрозою для національної безпеки. Постійно існує ризик, що дані можуть бути скомпрометовані або використані на шкоду державним і комерційним інтересам. Це змусило багато компаній переходити на інші платформи для забезпечення більшої конфіденційності та захисту інформації, навіть якщо вони є представниками приватного бізнесу.

3. Відсутність підтримки та оновлень.

Внаслідок вищеописаного офіційна підтримка програмного забезпечення 1С в Україні припинилася: ліцензії на продукт не працюють, користувачі не можуть отримувати легальні регулярні оновлення або технічну підтримку, що створює додаткові труднощі в роботі системи та її інтеграції з новими вимогами ринку. Деякі компанії наразі використовують піратські або неактуальні версії, що може призводити до юридичних і фінансових проблем.

4. Міграція на альтернативні рішення.

Багато українських компаній почали переходити на альтернативні програмні продукти, такі як BAS (Business Automation Software), який фактично є вітчизняним клоном 1С, або західні ERP-системи, як-от SAP чи Odoo. Цей перехід потребує ресурсів і часу, що створює додаткові навантаження для бізнесу.

Таким чином, використання 1С:Підприємство в Україні сьогодні стає дедалі проблематичнішим. Ми рекомендуємо ПрАТ «Вінницький ОЖК» змінити облікове програмне забезпечення, щоб уникнути політичних, економічних та безпекових ризиків. За нашою думкою, слід звернути увагу на SAP Business One – інтегровану систему управління ресурсами підприємства (ERP), розроблену компанією SAP [90]. Вона допомагає автоматизувати і оптимізувати ключові бізнес-процеси, такі як управління фінансами, закупівлями, складом, продажами, клієнтськими відносинами та виробництвом. Основні функції SAP Business One:

1. Фінансовий менеджмент: дозволяє автоматизувати бухгалтерський облік, управління активами, фінансовий аналіз і забезпечує точний контроль за рухом коштів і фінансовими операціями.

2. Управління продажами і клієнтами (CRM): допомагає відстежувати весь цикл роботи з клієнтами, від залучення до продажу, а також керувати замовленнями і контрактами.

3. Управління складом і виробництвом: забезпечує ефективний контроль запасів, управління постачанням, планування та виконання виробничих операцій.

4. Звіти та аналітика: система надає інструменти для створення звітів у

реальному часі, що допомагає приймати більш обґрунтовані рішення на основі даних.

5. Управління проектами: дозволяє контролювати виконання проектів, планування ресурсів і розподіл завдань.

Основні переваги SAP Business One:

1. Модульність: SAP Business One має модульну структуру, що дозволяє компаніям впроваджувати лише ті функції, які їм необхідні на поточному етапі, і розширювати функціонал у міру розвитку бізнесу.

2. Масштабованість: програма може бути налаштована для компаній різних розмірів.

3. Інтеграція з іншими рішеннями SAP: SAP Business One можна інтегрувати з іншими продуктами SAP, що надає компаніям доступ до ширшого спектра бізнес-інструментів.

4. Мобільність та хмарні рішення: SAP Business One доступна у хмарі, що дозволяє керувати бізнесом з будь-якої точки світу, а також підтримує мобільні додатки для більшої гнучкості.

5. Локалізація: продукт підтримує різні локальні стандарти, валюти, законодавчі норми, що є важливим для компаній, які працюють на міжнародних ринках або мають філії в інших країнах.

Разом з тим застосування SAP Business One може мати такі недоліки:

1. Вартість: незважаючи на основну орієнтацію на малий та середній бізнес, впровадження і обслуговування SAP Business One може бути дорогим для деяких компаній.

2. Складність налаштувань: програма вимагає професійної підтримки для налаштування та інтеграції в інфраструктуру компанії, що може бути складним для підприємств, які не мають досвіду роботи з ERP-системами.

SAP Business One поступово набирає популярності в Україні, особливо серед компаній, які прагнуть автоматизувати бізнес-процеси та відповідати міжнародним стандартам управління. Система також адаптована до українського законодавства та бухгалтерського обліку.

Що стосується стратегій удосконалення аудиту матеріальних активів на основі використання інноваційних облікових технологій, то вони мають на меті підвищення точності, прозорості та ефективності аудиторських процесів. За результатами дослідження закордонних науковців та практиків [91-94] були виділені такі ключові напрямки оптимізації аудиту матеріальних активів за допомогою сучасних технологій:

1. Використання штучного інтелекту та машинного навчання: алгоритми штучного інтелекту можуть автоматизувати значну частину рутинних аудиторських завдань, таких як аналіз великих обсягів даних, виявлення аномалій або ризикових операцій. Це дозволяє аудиторам зосередитися на більш складних і важливих питаннях. Машинне навчання може передбачати ризики або помилки на основі минулих даних, що значно покращує якість аудиту.

2. Блокчейн для підвищення прозорості та безпеки: блокчейн дозволяє створювати незмінні записи транзакцій і облікових даних. У контексті аудиту матеріальних активів це забезпечує повну прозорість і доступність інформації в режимі реального часу, що знижує ризики шахрайства або маніпуляцій з даними. Завдяки блокчейну аудитори можуть простіше перевіряти наявність і рух активів.

3. Автоматизація облікових процесів через ERP-системи: впровадження сучасних ERP-систем (наприклад, SAP, Oracle або BAS) дозволяє централізувати управління матеріальними активами. Такі системи автоматизують облік, відстеження та оцінку активів, що мінімізує людські помилки та покращує швидкість і точність проведення аудиту.

4. Інтернет речей (IoT) для відстеження фізичних активів: технології IoT дозволяють в режимі реального часу відстежувати стан і місцезнаходження фізичних активів через сенсори і датчики. Це особливо корисно для аудиту обладнання, інвентарю або товарів на складі, оскільки надає точну і актуальну інформацію про всі активи підприємства, що спрощує їх перевірку.

5. Хмарні технології для зберігання та аналізу даних: зберігання облікових даних в хмарних системах дозволяє аудиторам мати доступ до інформації з будь-

якої точки світу і в будь-який час. Хмарні рішення також сприяють більш ефективній взаємодії між аудиторськими командами та їхніми клієнтами, дозволяючи спільно переглядати і аналізувати дані в режимі реального часу.

6. Біометричні технології для захисту інформації: використання біометричних даних (відбитки пальців, розпізнавання обличчя) для доступу до облікових систем додає додатковий рівень безпеки. Це гарантує, що тільки авторизовані працівники мають доступ до критично важливої інформації про матеріальні активи.

7. Аналіз великих даних (Big Data) для прогнозування та аудиту: технології Big Data дозволяють аудиторам аналізувати великі обсяги даних про активи та їх рух, що допомагає виявляти ризики або відхилення від норм ще на ранніх стадіях. Прогнозування на основі таких даних може допомогти запобігти майбутнім проблемам з обліком або управлінням активами.

Використання інноваційних облікових технологій сьогодні є важливим компонентом роботи Великої четвірки (Deloitte, PwC, EY, KPMG) за напрямками покращення якості аудиту, зниження ризиків та підвищення ефективності роботи з клієнтами:

- штучний інтелект (AI) та машинне навчання використовуються для автоматизації рутинних завдань, аналізу великих обсягів даних та виявлення аномалій у фінансовій звітності. Наприклад, AI допомагає швидко аналізувати великі набори даних для пошуку невідповідностей, що могло б зайняти місяці ручної роботи;

- великі компанії активно досліджують і впроваджують блокчейн для підвищення прозорості облікових операцій. Завдяки незмінній природі блокчейн, дані можуть бути легко відслідковані, що знижує ризик маніпуляцій та підробок. В аудиторських процесах це забезпечує більшу довіру до записів, особливо у великих корпоративних клієнтів;

- Інтернет речей (IoT) дозволяє компаніям автоматизувати відстеження фізичних активів. Це особливо корисно в таких галузях, як виробництво та логістика, де важливо мати точну інформацію про стан обладнання та товарів;

- використання хмарних технологій спрощує доступ до облікових даних, дозволяючи аудиторам працювати з будь-якої точки світу. Це особливо важливо для міжнародних клієнтів і в умовах дистанційної роботи, що стало особливо актуальним під час пандемії;

- Big Data дозволяють аудиторам проводити детальний аналіз фінансових і операційних показників компаній, що допомагає виявляти тренди та потенційні ризики. Це значно підвищує точність прогнозів і аудитів.

Війна в Україні суттєво вплинула на використання інноваційних облікових технологій та процеси аудиту, зокрема:

1. Значно зросли ризики кібербезпеки. Російські хакери неодноразово атакували українські компанії та урядові установи, що створило додаткові виклики для впровадження інноваційних облікових технологій, таких як хмарні рішення та ERP-системи, оскільки виникає загроза компрометації даних. Компанії змушені вкладати більше ресурсів у захист систем і обмежувати використання певних технологій, що може гальмувати цифровізацію облікових та аудиторських процесів.

2. Через війну багато компаній в Україні були змушені змінити свої пріоритети, зосереджуючись на виживанні, безпеці персоналу та збереженні операційної діяльності. Інвестиції в інноваційні облікові технології, автоматизацію та модернізацію аудиторських процесів часто відкладаються, оскільки компанії направляють кошти на підтримку основних функцій бізнесу. Це сповільнює темпи цифровізації та автоматизації облікових процесів, які могли б підвищити якість аудиту.

3. Матеріальні активи українських компаній, особливо ті, що знаходяться в зонах бойових дій, зазнають значних ризиків пошкодження або втрати. Це ускладнює аудит таких активів, оскільки аудитори не завжди мають доступ до фізичних об'єктів для їх перевірки. Використання Інтернету речей (IoT) для відстеження активів та блокчейну для управління їхніми записами могло б допомогти знизити ці ризики, але через війну такі інвестиції часто відкладаються або стають неможливими через нестабільну інфраструктуру.

4. Війна призвела до масової міграції як населення, так і фахівців, що вплинуло на кадровий потенціал у сфері аудиту та обліку. Дефіцит кваліфікованих кадрів, здатних працювати з інноваційними технологіями, стає серйозним викликом для компаній, які планують впроваджувати сучасні ERP-системи та автоматизацію аудиторських процесів.

5. Війна прискорила впровадження хмарних і дистанційних технологій, оскільки багато компаній змушені працювати у віддаленому режимі через безпекові ризики та релокацію. Хмарні облікові рішення стали популярними, оскільки вони дозволяють зберігати дані в безпечних дата-центрах за межами України. Це допомагає компаніям підтримувати стабільну роботу навіть під час бойових дій, але при цьому виникає загроза доступу до даних і питання надійності зовнішніх провайдерів.

У цих умовах ми вважаємо перспективними для нашої країни такі напрями діяльності:

1. Прискорення цифровізації: в умовах війни та постійної загрози кібербезпеки українські компанії будуть змушені активніше впроваджувати інноваційні технології для аудиту та обліку, зокрема для захисту даних та підвищення ефективності роботи в умовах кризи.

2. Міжнародна підтримка: компанії Великої четвірки, такі як Deloitte, PwC, EY і KPMG, активно працюють в Україні, надаючи консультації з питань впровадження новітніх технологій для аудиту та обліку. Ці компанії можуть допомогти прискорити процес впровадження інновацій через свій досвід і ресурси.

3. Переорієнтація на західні ринки та технології: з припиненням використання російського програмного забезпечення Україна має шанс переорієнтуватися на західні технології, що може стати стимулом для розвитку ІТ-сфери, впровадження сучасних ERP-систем та покращення аудиту на основі інноваційних рішень.

4. Державні ініціативи: уряд України, за підтримки міжнародних партнерів, може впроваджувати програми для стимулювання цифровізації та

автоматизації в бізнесі, що включатиме підтримку інновацій в облікових технологіях.

Висновки до розділу 3.

За результатами дослідження процесу аудиту матеріальних активів доведена його критична важливість як інструменту верифікації інформації вітчизняних підприємств та запропонована модель процесу аудиту. Її детальний розгляд дозволив констатувати, що розуміння аудитором суб'єкта господарювання та його середовища допомагає не тільки виявити потенційні проблеми у фінансовій звітності, але й розробити відповідні аудиторські процедури для зменшення цих ризиків; ефективність системи контролю підприємства, що перевіряється, безпосередньо впливає на подальші аудиторські процедури та оцінку ризиків суттєвих викривлень в рамках його аудиту; оцінка ризиків суттєвих викривлень є критичним етапом аудиту, що допомагає аудитору визначити зони підвищеного ризику у фінансовій звітності підприємства, адаптувати аудиторські процедури до конкретних ризиків, виявити потенційні проблеми, які можуть вплинути на фінансову звітність; документація є важливим елементом аудиту, який забезпечує належне фіксування всіх етапів, висновків та рішень, прийнятих аудитором, слугує підтвердженням якості та достовірності виконаних процедур, допомагає аудиторам контролювати процес, а також захищати свої висновки у разі необхідності; конкретний перелік аудиторських процедур як методів перевірки визначається ризик-орієнтованим підходом, характеристиками клієнта та специфікою поставлених завдань.

Були виділені особливості аудиту матеріальних активів вітчизняних підприємств в умовах воєнного стану щодо проведення інвентаризації, оцінки, правильності класифікації активів та розкриття інформації у звітності, врахування яких допоможе знизити ризики аудиту. За результатами дослідження розроблені та запропоновані до впровадження програма аудиту матеріальних

активів та тест оцінки системи внутрішнього контролю.

Щодо сучасного стану автоматизації бухгалтерського обліку на вітчизняних підприємствах, можна констатувати, що програмний продукт 1С:Підприємство був надзвичайно популярним в Україні завдяки своїй доступності, гнучкості та адаптації до місцевого законодавства. Він дозволяв компаніям різного розміру автоматизувати бізнес-процеси, що робило його привабливим для багатьох підприємств, включаючи ПрАТ «Вінницький ОЖК». Однак наразі його використання є проблематичним через безпекові ризики та відсутність легальної технічної підтримки. В якості альтернативи ми рекомендуємо використання SAP Business One, що надає сучасні інструменти управління бізнесом та відповідає міжнародним стандартам.

Стратегії удосконалення аудиту матеріальних активів на основі інноваційних технологій спрямовані на підвищення точності, прозорості та ефективності процесів. Вони включають впровадження штучного інтелекту для автоматизації рутинних завдань і прогнозування ризиків, блокчейн для прозорості транзакцій, а також використання ERP-систем для централізованого управління активами. Інтернет речей (IoT) та хмарні технології допомагають у реальному часі відстежувати активи і забезпечують доступ до даних з будь-якої точки світу. Ці технології також сприяють підвищенню кібербезпеки та точності аналізу даних, що є ключовими факторами для вдосконалення аудиторської практики.

Перспективними напрямками розвитку інноваційних технологій для України є розвиток технологічної інфраструктури, підтримка міжнародних компаній, державна підтримка і законодавче вдосконалення, освіта та підготовка кадрів фахівців, здатних працювати з новітніми інструментами.

ВИСНОВКИ

Поняття інвестиційної привабливості підприємства є ключовим як для повоєнного відновлення української економіки, так і для виживання вітчизняних підприємств під час та після війни. Матеріальні активи відіграють ключову роль у формуванні інвестиційної привабливості підприємства, оскільки забезпечують фінансову стійкість, стабільність та продуктивність підприємства, його зростання та потенціал, стійкість до криз та якість управління.

Матеріальні активи є комплексним поняттям і включають матеріальні необоротні активи, запаси та матеріальну частину необоротних активів, утримуваних для продажу. За результатами дослідження в якості критерію визнання для таких активів запропонована матеріальність та здатність генерувати економічні вигоди у будь-якій формі. Розглянуті вимоги облікових стандартів щодо оцінки таких активів, обґрунтована їх залежність від статті балансу.

Критичний аналіз нормативного регулювання матеріальних активів вітчизняних підприємств дозволив ідентифікувати проблеми розбіжності принципів організації обліку, відсутності шаблонів первинних документів, роз'яснень з організації аналітичного обліку, форм звітності за вимогами МСФЗ, а також запропонувати напрями їх вирішення. Розроблена комплексна система нормативного регулювання обліку і контролю матеріальних активів вітчизняних підприємств акцентує увагу на основних рівнях та об'єктах регулювання, що здатне підвищити якість звітної інформації за рахунок розуміння процесу її формування укладачами фінансової звітності. Система може бути легко адаптована під будь-який тип підприємства та при зміні нормативних вимог.

За результатами дослідження доведена визначальна роль облікової політики як основи організації ефективного обліку. Розроблена система нормативного регулювання облікової політики матеріальних активів вітчизняного підприємства, аналіз якої дозволив ідентифікувати проблему ігнорування Методичними рекомендаціями щодо облікової політики

підприємства облікового об'єкту біологічних активів. Доробка даного документу за визначеними напрямками дозволить підвищити інвестиційну привабливість агропідприємств за рахунок надання ними більш достовірної та прозорої фінансової звітності.

Критичний аналіз нормативних вимог та практики формування облікової політики на вітчизняних підприємствах дозволив виділити етапи процесу розробки облікової політики підприємства та критерії оцінки ефективності наказу про облікову політику вітчизняного підприємства. Детально розглянуті елементи облікової політики щодо матеріальних активів, розроблена Анкета оцінки ефективності наказу про облікову політику, що апробована на даних ПрАТ «Вінницький ОЖК». Це дозволило запропонувати рекомендації щодо підвищення ефективності облікової системи даного підприємства.

У роботі розглянута облікова практика вітчизняних підприємств щодо організації первинного, аналітичного і синтетичного обліку необоротних та оборотних матеріальних активів, що дозволило ідентифікувати проблеми та запропонувати напрями їх вирішення. Зокрема, констатована проблема відсутності типових форм аналітичних регістрів необоротних активів для сільськогосподарських підприємств та обліку довгострокових біологічних активів, розроблені пропозиції по коригуванню Інвентарної картки основних засобів, використанню в якості основи для розробки власних бланків первинних документів та регістрів аналітичного обліку типових форм суб'єктів державного сектору, пропозиція групування документального оформлення операцій руху активів за джерелами їх отримання та напрямками вибуття та пропозиція створення робочої кореспонденції субрахунків як додатку до Наказу про облікову політику підприємства.

Констатовані основні проблеми організації синтетичного обліку та їх відображення у фінансовій звітності необоротних та оборотних матеріальних активів, запропоновані напрями їх вирішення – підвищення кваліфікації персоналу, покращення облікових процедур і використання сучасних технологій для обліку та управління активами.

У дослідження проаналізовані складові системи контролю підприємств, що дозволило розробити алгоритм організації системи внутрішнього контролю матеріальних активів та виокремити складові СВК необоротних матеріальних активів та запасів. Їх застосування на вітчизняних підприємствах дозволить підвищити достовірність інформації фінансової звітності про матеріальні активи.

Детально розглянутий процес інвентаризації активів як основного заходу внутрішнього контролю, виокремлені особливості інвентаризації під час воєнного стану, ідентифіковані проблеми інвентаризації активів вітчизняних підприємств та запропоновані напрями їх вирішення.

За результатами дослідження процесу аудиту матеріальних активів доведена його критична важливість як інструменту верифікації інформації вітчизняних підприємств та запропонована модель процесу аудиту. Її детальний розгляд дозволив констатувати, що розуміння аудитором суб'єкта господарювання та його середовища допомагає не тільки виявити потенційні проблеми у фінансовій звітності, але й розробити відповідні аудиторські процедури для зменшення цих ризиків; ефективність системи контролю підприємства, що перевіряється, безпосередньо впливає на подальші аудиторські процедури та оцінку ризиків суттєвих викривлень в рамках його аудиту; оцінка ризиків суттєвих викривлень є критичним етапом аудиту, що допомагає аудитору визначити зони підвищеного ризику у фінансовій звітності підприємства, адаптувати аудиторські процедури до конкретних ризиків, виявити потенційні проблеми, які можуть вплинути на фінансову звітність; документація є важливим елементом аудиту, який забезпечує належне фіксування всіх етапів, висновків та рішень, прийнятих аудитором, слугує підтвердженням якості та достовірності виконаних процедур, допомагає аудиторам контролювати процес, а також захищати свої висновки у разі необхідності; конкретний перелік аудиторських процедур як методів перевірки визначається ризик-орієнтованим підходом, характеристиками клієнта та специфікою поставлених завдань.

Були виділені особливості аудиту матеріальних активів вітчизняних

підприємств в умовах воєнного стану щодо проведення інвентаризації, оцінки, правильності класифікації активів та розкриття інформації у звітності, врахування яких допоможе знизити ризики аудиту. За результатами дослідження розроблені та запропоновані до впровадження програма аудиту матеріальних активів та тест оцінки системи внутрішнього контролю.

Щодо сучасного стану автоматизації бухгалтерського обліку на вітчизняних підприємствах, можна констатувати, що програмний продукт 1С:Підприємство був надзвичайно популярним в Україні завдяки своїй доступності, гнучкості та адаптації до місцевого законодавства. Він дозволяв компаніям різного розміру автоматизувати бізнес-процеси, що робило його привабливим для багатьох підприємств, включаючи ПрАТ «Вінницький ОЖК». Однак наразі його використання є проблематичним через безпекові ризики та відсутність легальної технічної підтримки. В якості альтернативи ми рекомендуємо використання SAP Business One, що надає сучасні інструменти управління бізнесом та відповідає міжнародним стандартам.

Стратегії удосконалення аудиту матеріальних активів на основі інноваційних технологій спрямовані на підвищення точності, прозорості та ефективності процесів. Вони включають впровадження штучного інтелекту для автоматизації рутинних завдань і прогнозування ризиків, блокчейн для прозорості транзакцій, а також використання ERP-систем для централізованого управління активами. Інтернет речей (IoT) та хмарні технології допомагають у реальному часі відстежувати активи і забезпечують доступ до даних з будь-якої точки світу. Ці технології також сприяють підвищенню кібербезпеки та точності аналізу даних, що є ключовими факторами для вдосконалення аудиторської практики.

Перспективними напрямками розвитку інноваційних технологій для України є розвиток технологічної інфраструктури, підтримка міжнародних компаній, державна підтримка і законодавче вдосконалення, освіта та підготовка кадрів фахівців, здатних працювати з новітніми інструментами.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ПОСИЛАНЬ

1. Китайчук Т. Інвестиційна привабливість: теоретичний аналіз та впливові фактори. *Економіка та суспільство*. 2023. № 54. DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2023-54-65>.
2. Воськало Н.М., Ковальчик Т.М. Роль обліково-аналітичного забезпечення у формуванні інвестиційної політики підприємства. *Економіка та суспільство*. 2024. № 61. DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2024-61-135>.
3. Пилипенко Н.М. Принципи та фактори інвестиційної привабливості підприємства. URL: <https://core.ac.uk/download/pdf/141441967.pdf>.
4. Погребняк А.Ю., Лопатюк В.С. Оцінка інвестиційної привабливості підприємства. *Економічний вісник НТУУ Київський політехнічний інститут*. 2023. № 26. С. 79-83.
5. Мочалова М.О. Методика оцінки інвестиційної привабливості підприємства. URL: <https://conf.ztu.edu.ua/wp-content/uploads/2019/01/367.pdf>.
6. Чеберяко О.В., Дяченко П.М. Оцінювання інвестиційної привабливості підприємств агропромислового сектору методом аналізу фінансових показників. *Modern Economics*. 2023. № 39. С. 158-164.
7. Про інвестиційну діяльність: Закон України від 18.09.1991 р. № 1560-XII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1560-12#top>.
8. Про державну підтримку інвестиційних проектів із значними інвестиціями в Україні: Закон України від 17.12.2020 р. № 1116-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1116-20?find=1&text=%D0%BF%D1%80%D0%B8%D0%B2%D0%B0%D0%B1%D0%BB%D0%B8%D0%B2#Text>.
9. Методика інтегральної оцінки інвестиційної привабливості підприємств та організацій: Наказ Агентства з питань запобігання банкрутству підприємств та організацій від 23.02.1998 р. № 22. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0214-98#Text>.
10. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і

господарських операцій підприємств і організацій: наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0892-99#Text>.

11. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99#Text>.

12. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби»: наказ Міністерства фінансів України від 27.04.2000 р. № 92. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00>.

13. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси»: наказ Міністерства фінансів України від 20.10.1999 р. № 246. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99>.

14. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність»: наказ Міністерства фінансів України від 07.11.2003 р. № 617. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1054-03#top>.

15. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи»: наказ Міністерства фінансів України від 18.11.2005 № 790. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1456-05#top>.

16. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 28 «Зменшення корисності активів»: наказ Міністерства фінансів України від 24.01.2005 р. № 817. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0035-05#Text>.

17. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 2 «Запаси». URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_021#Text.

18. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 «Основні засоби». URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_014#Text.

19. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 36 «Зменшення корисності активів». URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_047#Text.

20. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 41 «Сільське

господарство». URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_027#Text.

21. Міжнародний стандарт фінансової звітності 5 «Непоточні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність». URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_023#Text.

22. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#Text>.

23. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. № 996. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.

24. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 «Подання фінансової звітності». URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_013#top.

25. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку: Наказ Міністерством фінансів України від 24.05.1995 р. № 88 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95#Text>.

26. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів: Наказ Міністерства фінансів України від 30.08.2003 р. № 561. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0561201-03#top>.

27. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів: Наказ Міністерства фінансів України від 10.01.2007 р. № 2 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0002201-07#Text>.

28. Методичні рекомендації щодо застосування регістрів бухгалтерського обліку: Наказ Міністерства фінансів України від 29.12.2000 р. № 356. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0408201-21#Text>.

29. Методичні рекомендації по застосуванню регістрів бухгалтерського обліку малими підприємствами: Наказ Міністерства фінансів України від 25.06.2003 р. № 422. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0422201-03#Text>.

30. Спрощений План рахунків бухгалтерського обліку: Наказ Міністерством фінансів України від 19.04.2001 р. № 186. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0389-01>.

31. Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань: наказ

Міністерства фінансів України від 02.09.2014 р. № 879. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14>.

32. Порядок подання фінансової звітності: Постанова Кабінету Міністрів України № 419 від 28.02.2000 р. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/419-2000-%D0%BF>.

33. Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності: Наказ Міністерства фінансів України № 433 від 28.03.2013 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0433201-13#Text>.

34. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 2 «Консолідована фінансова звітність»: наказ Міністерства фінансів України від 27.06.2013 р. № 628. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1223-13#Text>.

35. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 25 «Спрощена фінансова звітність»: наказ Міністерства фінансів України від 25.02.2000 р. № 39. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0161-00#Text>.

36. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність: Закон України від 21.12.2017 р. № 2258-XIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19#Text>

37. Про правовий режим воєнного стану: закон України від 12.05.2015 р. № 389-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/389-19#Text>.

38. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо дії норм на період дії воєнного стану: Закон України від 17.03.2022 р. № 2120-IX. Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2120-20#Text>

39. Про передачу, примусове відчуження або вилучення майна в умовах правового режиму воєнного чи надзвичайного стану: Закон України від 17.05.2012 р. № 4765-VI. Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4765-17#Text>.

40. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку примусово відчуженого або вилученого майна в умовах воєнного стану: Наказ Міністерства оборони України від 05.09.2023 р. № 544. URL:

<https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0544322-23#Text>.

41. Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства: наказ Міністерства фінансів України від 27.06.2013 р. № 635. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0635201-13#Text>.

42. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

43. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах»: наказ Міністерства фінансів України від 28.05.1999 р. № 137. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0392-99#Text>.

44. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки». URL: https://mof.gov.ua/storage/files/IAS%208_ukr.pdf.

45. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів: наказ Міністерства фінансів України від 29.12.2006 р. № 1315. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v1315201-06#Text>.

46. Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості: наказ Міністерства фінансів України від 09.07.2007 р. № 373. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0373581-07#Text>.

47. Пасенко Н.С., Горяєва М.С. Особливості формування облікової політики сільськогосподарських підприємств. URL: http://repository.hneu.edu.ua/bitstream/123456789/21825/1/%D0%9F%D0%B0%D1%81%D0%B5%D0%BD%D0%BA%D0%BE_%D0%93%D0%BE%D1%80%D1%8F%D1%94%D0%B2%D0%B0_%D0%A2%D0%B5%D0%B7%D0%B8.pdf.

48. Суліменко Л.А. Особливості формування облікової політики сільськогосподарських підприємств. URL: <https://conf.ztu.edu.ua/wp-content/uploads/2018/01/157.pdf>.

49. Левченко З.М. Облікова політика сільськогосподарських підприємств щодо біологічних активів. URL: <https://www.pdau.edu.ua/sites/default/files/nppdaa/6.3/177.pdf>.

50. Правдюк Н.Л., Коваль Л.В., Коваль О.В. Облікова політика підприємств: навчальний посібник. – Київ:, «Центр учбової літератури», 2020. – 647 с.

51. Пчелинська Г.В. Облікова політика підприємства як чинник формування аналітичного інструментарію управління основними засобами. *Економіка та суспільство*. 2022. Випуск 39. DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2022-39-27>.

52. Тесак О.В. Облікова політика щодо контролю за наявністю й використанням виробничих запасів. *Підприємництво і торгівля*. 2020. № 27. С. 72-75.

53. Сисоєва В., Лисенко Є., Сисоєва І. (2024). Облікова політика підприємства: основні рівні регулювання. *Матеріали конференцій МНЛ*, (3 травня 2024 р., м. Суми), 28–30. URL: <https://archive.liga.science/index.php/conference-proceedings/article/view/933>.

54. Дунаєва М.В. Вплив облікової політики на показники фінансової звітності. URL: https://www.apu.com.ua/wp-content/uploads/2019/12/%D0%97%D0%B1%D1%96%D1%80%D0%BD%D0%B8%D0%BA_%D0%BA%D0%BE%D0%BD%D1%84_08.12.2022.pdf#page=115.

55. Скасування типових форм щодо ОЗ та запасів: новий наказ Держстату. URL: <https://news.dtki.ua/accounting/primary-documents/72828-skasuvannia-tipovix-form-shhodo-oz-ta-zapasiv-novii-nakaz-derzstatu>.

56. Про затвердження типових форм первинного обліку: наказ Міністерства статистики України від 29.12.1995 р. № 352. URL: https://zakononline.com.ua/documents/show/63417_682421.

57. Порядок прийняття в експлуатацію закінчених будівництвом об'єктів: постанова Кабінету міністрів України від 13.04.2011 р. № 461. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/461-2011-%D0%BF#Text>.

58. Експлуатаційні норми середнього ресурсу пневматичних шин колісних транспортних засобів і спеціальних машин, виконаних на колісних шасі: наказ Міністерства транспорту та зв'язку України від 20.05.2006 р. № 488. URL:

https://zakononline.com.ua/documents/show/268370_688785.

59. Про затвердження форм первинної облікової документації для підприємств і організацій: постанова Державного комітету СРСР зі статистики від 28.12.1989 р. № 241. URL: https://zakononline.com.ua/documents/show/156907_528436.

60. Про порядок консервації основних виробничих фондів підприємств: постанова Кабінету міністрів України від 28.10.1997 р. № 11836. URL: <https://ips.ligazakon.net/document/KP971183?an=2>.

61. Про затвердження типових форм з обліку та списання основних засобів суб'єктами державного сектору та порядку їх складання: наказ Міністерства фінансів України від 13.09.2016 р. № 818. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1336-16#Text>.

62. Про затвердження спеціалізованих форм первинних документів з обліку основних засобів і інших необоротних активів сільськогосподарських підприємств та методичних рекомендацій щодо їх застосування: наказ Міністерства аграрної політики України від 27.09.2007 р. № 701. URL: <https://ips.ligazakon.net/document/FIN32622>.

63. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо застосування спеціалізованих форм первинних документів з обліку довгострокових та поточних біологічних активів: наказ Міністерства аграрної політики України від 21.02.2008 р. № 73. URL: https://zakononline.com.ua/documents/show/119913_669463.

64. Феофанова І., Антонова О. Проблеми обліку основних засобів на підприємстві. *Молодий вчений*. 2020, № 11 (87). С. 205-208. URL: <https://molodyivchenyi.ua/index.php/journal/article/view/129>.

65. Міньковська А.В., Шаповалов Є.В., Іонова К.О. Облік основних засобів: фінансовий та податковий аспекти. *Проблеми сучасних трансформацій*. 2023. Серія: економіка та управління. № 10. DOI: <https://doi.org/10.54929/2786-5738-2023-10-09-03>.

66. Карпенко В., Вінниченко О., Петрикiва О. Удосконалення

бухгалтерського обліку основних засобів підприємств. *Financial and Credit Activity Problems of Theory and Practice*. 2021. № 1(36). С. 108–115. DOI: <https://doi.org/10.18371/fcaptp.v1i36.227668>.

67. Пчелинська Г. Особливості обліку вибуття основних засобів в умовах воєнного стану в Україні. *Економіка та суспільство*. 2023. № 51. DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2023-51-13>.

68. Кравченко О.В., Селезньова О.В. Стан розвитку обліку та контролю основних засобів на вітчизняних підприємствах та напрями їх удосконалення. *Вісник Сумського державного університету*. Серія Економіка. 2022. № 2. С. 9–16. DOI: <https://doi.org/10.21272/1817-9215.2022.2-01>.

69. Хазанюк А.М. Особливості обліку основних засобів на підприємстві та шляхи його вдосконалення. URL: <https://eprints.cdu.edu.ua/4652/1/hazanyk.pdf>.

70. Колісник О.П., Приходько К.К. Облік і контроль основних засобів в умовах воєнного стану. *Проблеми сучасних трансформацій*. 2023. Серія: економіка та управління. № 7. DOI: <https://doi.org/10.54929/2786-5738-2023-7-09-03>.

71. Про затвердження типових форм первинних облікових документів з обліку сировини та матеріалів: наказ Міністерства статистики України від 21.06.1996 р. № 193. URL: <https://ips.ligazakon.net/document/FIN349?an=1>.

72. Про затвердження Правил перевезення вантажів автомобільним транспортом в Україні: наказ Міністерства транспорту України від 14.10.1997 р. № 363. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/en/z0128-98#Text>.

73. Правила перевезення вантажів у прямому змішаному залізнично-водному сполученні: наказ Міністерства транспорту України від 28.05.2002 р. № 334. URL: https://zakononline.com.ua/documents/show/219857_762427.

74. Інструкція про порядок оформлення суб'єктами господарювання операцій при здійсненні комісійної торгівлі непродовольчими товарами: наказ Міністерства зовнішніх економічних зв'язків і торгівлі України від 08.07.1997 р. № 343. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0324-97#top>.

75. Документальне оформлення операцій руху запасів. URL:

<https://i.factor.ua/ukr/law-266/section-910/article-32784/>.

76. Омельницька З. Рух запасів: оформляємо первинні документи. URL: <https://balance.ua/files/global/2019-Balance-19-p3-12-UA.pdf>.

77. Про затвердження типових форм первинних облікових документів з обліку малоцінних та швидкозношуваних предметів: наказ Міністерства статистики України від 22.05.1996 р. № 145. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0145202-96#Text>.

78. Методичні рекомендації щодо застосування спеціалізованих форм первинних документів з обліку виробничих запасів в сільськогосподарських підприємствах: наказ Міністерства аграрної політики України від 21.12.2007 р. № 929. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0002201-07#Text>.

79. Порядок складання типових форм з обліку та списання запасів суб'єктами державного сектору: Наказ Міністерства фінансів України від 13.12.2022 р. № 431. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1692-22#Text>.

80. Павлик С., Кузуб М. Облік запасів в умовах воєнного стану. *Матеріали конференцій МНЛ*. (7 жовтня 2022 р., м. Біла Церква). С. 34–36. URL: <https://archive.liga.science/index.php/conference-proceedings/article/view/122>.

81. Оляднічук Н.В. Облік запасів, їх оцінка та методи списання. URL: <http://surl.li/uignto>.

82. Гончарук С., Бойко О. Сучасний стан та напрямки вдосконалення обліку виробничих запасів за національними і міжнародними стандартами. *Молодий вчений*. 2023. №7 (119). С. 74-78. DOI: <https://doi.org/10.32839/2304-5809/2023-7-119-14>.

83. Ізмайлов Я.О., Свірко С.В. Удосконалення методичних аспектів обліку, аналізу та контролю запасів підприємств. *Економіка, управління та адміністрування*. 2021. № 1(95). С. 39-44. DOI: [https://doi.org/10.26642/jen-2021-1\(95\)-39-44](https://doi.org/10.26642/jen-2021-1(95)-39-44).

84. Про мобілізаційну підготовку та мобілізацію: закон України від 21.10.1993 р. № 3543-XII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3543-12#Text>.

85. Щодо залучення транспортних засобів під час мобілізації: лист

Міністерства фінансів України від 11.06.2015 р. № 31-11420-07-10/19544. URL: <http://surl.li/qynebu>.

86. Порядок визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей: постанова Кабінету міністрів України від 22.01.1996 р. № 116. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/116-96-%D0%BF#Text>.

87. Сулима М.О., Смірнов Д.Р. Облік основних засобів підприємства в умовах воєнного стану. *Інфраструктура ринку*. 2023. № 70. С. 188-193. URL: https://elibrary.kubg.edu.ua/id/eprint/47112/1/M_Sulyma_IR_70_2023_FEU.pdf.

88. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг : Видання 2017 р. URL: https://mof.gov.ua/storage/files/2016-2017-IAASB-Handbook-Volume-1_%D1%83%D0%BA%D1%80.pdf.

89. SAP Business One: офіційний сайт. URL: <https://b1-sap.com.ua/>.

90. Friedlich M. (2024). Audit's digital revolution: How technology is reshaping the industry. Wolters Kluwer. URL: <https://www.wolterskluwer.com>.

91. Digital transformation & innovation in auditing: Insights from a review of academic research. IFAC. URL: <https://www.ifac.org>.

92. Qureshi M. A. (2020). Auditing emerging technologies: Facing new-age challenges. ISACA. URL: <https://www.isaca.org>.

93. Using audit technology and digital skills to innovate. PwC. URL: <https://www.pwc.com>.