

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ДЕРЖАВНИЙ УНІВЕРСИТЕТ ЕКОНОМІКИ І ТЕХНОЛОГІЙ

ННІ/факультет	<i>інститут економіки та бізнес-освіти</i>
Кафедра	<i>фінансів і бухгалтерського обліку</i>
Спеціальність	<i>071 «Облік і оподаткування»</i>
Форма здобуття освіти	<i>денна</i>

КВАЛІФІКАЦІЙНА БАКАЛАВРСЬКА РОБОТА

КОЛЕСНИКА ДАНИЛА ДЕНИСОВИЧА

(прізвище, ім'я, по батькові здобувача)

на тему **ОБЛІК І АУДИТ РУХУ МАЛОЦІННИХ ПРЕДМЕТІВ**
(повна назва теми)
за матеріалами **ТОВ «СТРОЙ БЕТОН-УКРАЇНА КРИВИЙ РІГ»**

(повна назва бази дослідження)
д.е.н. професор **Кузьмінський Ю.А.**
науковий керівник _____
(наук. ступінь, вчене звання) (підпис) (прізвище, ініціали)

Робота допущена до захисту в ЕК

Протокол засідання кафедри
від 16 червня 2025р. № 13
Завідувач кафедри _____
(підпис)

к.е.н., доцент О.В.Неізнєстна
Наук. ступень, вчене звання ініціали, прізвище

ЗАЯВА

Я, Колесник Данило Денисович, засвідчую, що кваліфікаційна бакалаврська робота на тему «Обліку і аудит малоцінних предметів» написана мною самостійно. Робота містить результати власних досліджень. Використання ідей, результатів і текстів інших авторів мають посилання на відповідне джерело.

10 червня 2025 року
(дата)

Данило КОЛЕСНИК
(підпис)

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ДЕРЖАВНИЙ УНІВЕРСИТЕТ ЕКОНОМІКИ І ТЕХНОЛОГІЙ

ННІ/факультет *інститут економіки та бізнес-освіти*
Кафедра *фінансів і бухгалтерського обліку*
Спеціальність *071 «Облік і оподаткування»*
Форма здобуття *денна*
освіти

«ЗАТВЕРДЖУЮ»

Завідувач

кафедри

О.В.Неізнєстна

(підпис)

(прізвище, ініціали)

« 04 » квітня 2025 року

ЗАВДАННЯ

НА КВАЛІФІКАЦІЙНУ БАКАЛАВРСЬКУ РОБОТУ

Колесника Данила Денисовича

1. Тема роботи: Облік і аудит руху малоцінних предметів

Керівник роботи: д.е.н. професор Кузьмінський Ю.А. затверджені наказом закладу вищої освіти від « 04 » квітня 2025 р. № 226-ст

2. Строк подання здобувачем роботи до «07» червня 2025 р.

3. Зміст кваліфікаційної роботи, об'єкт, предмет та мета дослідження:

Розділ 1. Бухгалтерський облік малоцінних предметів

Економічна сутність малоцінних активів та нормативно-правове регулювання їх обліку. Характеристика підприємства та його облікової політики щодо малоцінних активів. Аналітичний та синтетичний облік малоцінних активів, розкриття інформації в звітності. Зарубіжний досвід обліку малоцінних активів.

Розділ 2. Аудит малоцінних предметів

Організація аудиту малоцінних активів. Методика аудиту малоцінних активів. Узагальнення результатів аудиту малоцінних предметів

Об'єкт дослідження: процес бухгалтерського обліку і аудиту малоцінних предметів на ТОВ «СТРОЙ БЕТОН-УКРАЇНА КРИВИЙ РІГ».

Предмет дослідження: теоретичні та методичні положення бухгалтерського обліку і аудиту малоцінних предметів.

Мета кваліфікаційної роботи: поглиблення теоретичних і практичних засад обліку і аудиту малоцінних предметів та формулювання пропозицій для поліпшення практики обліку на підприємствах

4.Дата видачі завдання « 04 » квітня 2025р.

КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

№ з/п	Назва етапів КБР	Строк виконання етапів роботи	Відмітка керівника про виконання етапів (дата, підпис)
1	Підготовка розділу 1	до 01.05.2025	
2	Підготовка розділу 2	до 23.05.2025	
3	Отримання відгуку від наукового керівника	до 07.06.2025	
4	Подання кваліфікаційної роботи на перегляд завідувачу кафедри	до 10.06.2025	
5	Реєстрація завершеної кваліфікаційної роботи	до 13.06.2025	Реєстраційний № <u> </u> « <u>13</u> » <u>червня</u> <u>2025</u> р.
6	Попередній захист кваліфікаційної роботи на кафедрі	14.06.2025	
7	Підготовка до захисту в ЕК	до 16.06.2025	

Завдання підготував науковий керівник

_____ (підпис)

Кузьмінський Ю.А.

(прізвище та ініціали)

Завдання одержав

_____ (підпис)

Колесник Д.Д.

(прізвище та ініціали)

АНОТАЦІЯ

Колесник Д.Д. Облік і аудит малоцінних предметів – Рукопис.

Кваліфікаційна робота бакалавра за спеціальністю 071 «Облік і оподаткування». Державний університет економіки і технологій. Кривий Ріг, 2025.

Кваліфікаційна бакалаврська робота присвячена питанням теоретичних і практичних засад обліку і аудиту малоцінних предметів та розробці пропозицій для поліпшення практики їх обліку і аудиту на підприємствах.

На основі досліджених нормативних документів та літературних джерел описано місце та роль малоцінних предметів у забезпеченні діяльності підприємства. Розглянуті сучасні аспекти обліку малоцінних активів та окреслені дискусійні питання щодо методики їх обліку. В роботі представлено теоретичні та методичні аспекти обліку малоцінних предметів, зокрема оцінка, визнання та класифікація. Узагальнений зміст облікової політики підприємства, описано особливості документування руху малоцінних активів, визначена методика обліку для оборотних та необоротних малоцінних активів. Сформовані рекомендації щодо поділу МНМА на три категорії: дорогі, дешеві та малоцінні, який передбачає можливість використання вартісної межі для розмежування МНМА в бухгалтерському обліку та нова амортизаційна політика для необоротних активів, які не є основними засобами. Висвітлено зарубіжні підходи у вирішенні питань відокремлення малоцінних і швидкозношуваних активів у окрему групу та методики їх фінансового обліку.

Розкрита сутність та мета проведення незалежного та ініціативного аудиту малоцінних активів. Розроблена методика аудиту малоцінних предметів, складено робочі документи аудитора.

Ключові слова: активи, малоцінні активи, засоби праці, малоцінні необоротні матеріальні активи, малоцінні швидкозношувані предмети, знос, норми використання, термін експлуатації, методика аудиту.

ЗМІСТ

	<i>Стор.</i>
ПЕРЕЛІК УМОВНИХ СКОРОЧЕНЬ	7
ВСТУП	8
РОЗДІЛ 1. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК МАЛОЦІННИХ ПРЕДМЕТІВ	11
1.1. Економічна сутність малоцінних активів та нормативно-правове регулювання їх обліку	11
1.2. Характеристика підприємства та його облікової політики щодо малоцінних активів	17
1.3. Аналітичний та синтетичний облік малоцінних активів, розкриття інформації в звітності	34
1.4. Зарубіжний досвід обліку малоцінних активів	44
Висновки до розділу 1	51
РОЗДІЛ 2. АУДИТ МАЛОЦІННИХ ПРЕДМЕТІВ	53
2.1. Організація аудиту малоцінних активів	53
2.2. Методика аудиту малоцінних активів	68
2.3. Узагальнення результатів аудиту малоцінних предметів	85
Висновки до розділу 2	91
ВИСНОВКИ	94
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	99
ДОДАТКИ	107

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ СКОРОЧЕНЬ

ЗІЗ	– засоби індивідуального захисту
ЗУ	– Закон України
МСА	– Міжнародні стандарти аудиту
МСФЗ	– Міжнародний стандарт фінансової звітності
МФУ	– Міністерство фінансів України
МШП	– малоцінні та швидкозношувані предмети
МНМА	– малоцінні необоротні матеріальні активи
МП	– малоцінні предмети
ПВ	– первісна вартість
ТОВ	– товариство з обмеженою відповідальністю

ВСТУП

Підприємства всіх форм власності та галузей економіки використовують виробничі ресурси, які є найбільш важливою і значною частиною активів підприємства. Вони займають особливе місце у складі майна та домінуючі позиції у структурі витрат підприємств різних сфер діяльності. Оборотні та необоротні малоцінні активи є частиною групи матеріальних ресурсів, які формують економічні (виробничі) ресурси. Сьогодні малоцінні активи для цілей адекватного облікового відображення поділяються на категорії: малоцінні та швидкозношувані предмети та малоцінні необоротні матеріальні активи. Подвійний прояв економічного змісту означених активів як малоцінних основних засобів та предметів праці зі скороченим терміном використання зумовлює застосування специфічної облікової методики у практичній діяльності суб'єктів господарювання.

Малоцінні активи з метою створення необхідних умов використовуються для нормального виробничого процесу, для господарських цілей підприємства. Ефективність діяльності підприємства багато в чому залежить від забезпечення збереження, правильного та доцільного використання малоцінних предметів, тому треба приділяти велику увагу перевірці виконання плану по матеріально-технічному забезпеченню; правильності обліку операцій по придбанню, відпуску і обміну матеріальних цінностей; виконанню завдань по зниженню норм їх витрат і економії; забезпеченню дотримання умов щодо збереження виробничих запасів; організації роботи по своєчасному виявленню понаднормових і невикористаних матеріальних цінностей та їх реалізації у встановленому порядку; слухності визначення та списання на витрати виробництва вартості використаних виробничих запасів.

Використання малоцінних активів - це визначальний чинник забезпечення конкурентоспроможності на ринку виробленої продукції. Саме тому є актуальною потреба в проведенні незалежного аудиту для

підтвердження правильного документального оформлення, оцінки та відображення в обліку та звітності цих активів.

Дослідженням проблемних питань обліку і аудиту малоцінних предметів у складі оборотних і необоротних активів підприємства займалися багато науковців, серед них: Войтенко Т., Куцик П., Огійчук М., Китайчук Т., Малярчук І., Пономаренко О., Шендригоренко М. та ін.

Все вищевикладене свідчить про актуальність обраної теми кваліфікаційної роботи. Метою роботи є поглиблення теоретичних і практичних засад обліку і аудиту малоцінних предметів та формулювання пропозицій для поліпшення практики обліку на підприємствах.

Враховуючи останні тенденції розвитку бухгалтерського обліку та аудиту, поставленні наступні завдання при написанні кваліфікаційної роботи:

- розкрити економічну сутність малоцінних активів, їх класифікаційні групи та нормативно-правове забезпечення обліку;
- надати характеристику діяльності підприємства та оцінити зміст його облікової політики щодо малоцінних активів;
- розглянути первинний, аналітичний та синтетичний облік малоцінних активів та порядок складання фінансової звітності;
- дослідити зарубіжний досвід з обліку малоцінних активів;
- представити організацію та методіку аудиту малоцінних активів на підприємстві;
- узагальнити матеріали незалежного аудиту.

Об'єктом дослідження є процес бухгалтерського обліку і аудиту малоцінних предметів на ТОВ «СТРОЙ БЕТОН-УКРАЇНА КРИВИЙ РІГ».

Предметом дослідження є теоретичні та методичні положення бухгалтерського обліку і аудиту малоцінних предметів.

В процесі дослідження використано як загальнонаукові, так і спеціальні методи. Серед загальнонаукових використано методи аналізу, синтезу, індукції, дедукції, абстрагування, конкретизації. Метод

моделювання використано під час дослідження проблемних аспектів організації обліку малоцінних активів на промисловому підприємстві. Загальнонаукові методи пізнання використовувалися при дослідженні теоретичної бази обліку і аудиту малоцінних предметів. Дослідження бухгалтерського обліку малоцінних активів здійснено із залученням спеціальних методів пізнання, а саме: вимірювання господарських процесів, реєстрація, класифікація та узагальнення даних для складання звітності. Методи групування і порівняння, балансовий метод покладено в основу при дослідженні малоцінних активів за даними фінансової звітності. Дослідження тверджень (критеріїв) оцінки малоцінних активів за різних операцій з ними базується також на прийомах спостереження, опису й узагальнення.

Інформаційною базою дослідження є наукові праці вітчизняних та зарубіжних учених, опубліковані в наукових фахових виданнях, нормативно-правові акти України, дані Державної служби статистики України, матеріали міжнародних та всеукраїнських науково-практичних конференцій, інтернет-ресурсів, облікові та звітні інформаційні джерела підприємства.

РОЗДІЛ 1

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК РУХУ МАЛОЦІННИХ ПРЕДМЕТІВ

1.1 Економічна сутність малоцінних активів та нормативно-правове регулювання їх обліку

Господарська діяльність будь-якого суб'єкта господарювання нерозривно пов'язана з використанням економічних ресурсів різних видів: фінансових, матеріальних, трудових, інформаційних тощо. Значна частка в структурі економічних ресурсів суб'єкта господарювання належить матеріальним ресурсам.

На виробничих підприємствах левову частку серед усіх видів ресурсів займають саме матеріальні, тому визначення їх сутності заслуговує особливої уваги. При дослідженні категорії «матеріальні ресурси» досить часто зустрічається поняття «матеріальні активи», тому для чіткого розмежування цих понять, вважаємо за необхідне визначити сутність активів.

Відповідно до НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [29] активи – це ресурси, контрольовані підприємством в результаті минулих подій, використання яких може привести до отримання економічних вигод в майбутньому. Тому, відповідно до чинного законодавства з бухгалтерського обліку активи та ресурси це тотожні поняття.

Дослідивши довідникову та навчальну літературу, можемо сказати, що матеріальні активи включають в себе всі активи підприємства, які мають матеріально-речову форму та призначені для будь-якої діяльності. Матеріальні ресурси – це активи підприємства, які мають матеріально-речову форму та призначені для виробничого процесу. Виходячи з цього, можна зробити висновок, що матеріальні активи більш ширше поняття, що включає в себе матеріальні ресурси.

Матеріальні ресурси – засоби праці, які використовуються підприємствами, досить різноманітні за своїм складом. Серед них є такі, що

використовуються на підприємстві навіть десятиліття, і такі, чий «життєвий цикл» становить лише кілька місяців. Такі матеріальні ресурси об'єднані в окрему групу – малоцінні активи. До складу матеріальних ресурсів віднесено малоцінні предмети з різним терміном використання. Термін «малоцінні» активи в обліку не означають, що ці засоби є малопотрібними в господарській діяльності товариства. Навпаки, без, наприклад, спецодягу та інструментів робітники не зможуть працювати, тому виробничий процес взагалі може зупинитися. Малоцінні, але необхідні, особливо в офісі: принтери, сканери, ксерокси, меблі, кондиціонери.

З точки зору бухгалтерського обліку малоцінні активи для цілей облікового відображення поділяють на категорії:

- малоцінні та швидкозношувані предмети (МШП);
- малоцінні необоротні матеріальні активи (МНМА).

Отже, одна частина малоцінних активів відноситься до оборотних активів, а інша – до необоротних. Ці обставини зумовлюють застосування специфічної облікової методики у практичній діяльності суб'єктів господарювання.

Малоцінними, згідно з чинним податковим законодавством, вважаються засоби праці, які не можна віднести до основних засобів через те, що їх первісна вартість є нижчою ніж 20000 грн.

Система міжнародних стандартів фінансової звітності не встановлює вартісних орієнтирів для класифікації основних засобів і, відповідно, в ній немає спеціальних правил обліку дешевих необоротних матеріальних активів. На сьогоднішній день надходження, руху та вибуття малоцінних оборотних і необоротних матеріальних активів вимагають уважного обліку і є важливою передумовою для ефективного управління підприємством.

Методику обліку малоцінних активів у наукових джерелах зазвичай визначають із урахуванням їх поділу на оборотні та необоротні. Відповідно до швидкозношуваних предметів застосовують вимоги НП(С)БО 9 «Запаси» [35] та обліковують їх на рахунку 22 «Малоцінні та швидкозношувані

предмети», а до малоцінних необоротних матеріальних активів – НП(С)БО 7[32] «Основні засоби», що свідчить про певну ідентичність їх з основними засобами. Обліковують малоцінні необоротні матеріальні активи на субрахунку 112 «Малоцінні необоротні матеріальні активи».

Згідно з НП(С)БО 9 «Запаси» [35] малоцінні та швидкозношувані предмети (МШП) визначаються за єдиним критерієм – строком служби, який в даному випадку вважається не більше одного року або нормального операційного циклу, якщо він перевищує один рік.

МНМА – активи, які мають натуральну форму, служать більше одного року (366 днів і більше), поступово зношуються і передають свою вартість на виготовлений продукт, роботи чи послуги. Для цілей бухгалтерського обліку МНМА є специфічною частиною основних засобів. Такі активи, як тимчасові нетитульні споруди, інвентарна тара, бібліотечні фонди не будуть розглядатися як МНМА незалежно від вартісної межі. Всі вони обліковуються на відповідних субрахунках рахунку 11 «Інші необоротні матеріальні активи».

Склад малоцінних необоротних матеріальних активів наведено рисунком 1.1.

Склад малоцінних необоротних матеріальних активів	
- комп'ютерна та оргтехніка	- меблі, предмети інтер'єру
- побутова техніка	- інструменти та пристосування загального призначення
- постільні речі	- формений одяг, спецодяг, спецвзуття
- посуд, столові прибори	- інші предмети
- спецінструменти та спеціальні пристосування	

Рис.1.1 Склад малоцінних необоротних матеріальних активів

Джерело: [4, с.89]

Підприємства повинні встановлювати вартісні ознаки, за якими необоротні активи можна відрізнити від малоцінних та швидкозношуваних предметів.

Найчастіше у бухгалтерському обліку за вартісну ознаку обирають критерій визначений Податковим кодексом, тобто вартість до 20000 грн.

Порівняльна характеристика малоцінних необоротних активів та основних засобів проведена у таблиці 1.2.

Отже, основні відмінності між ОЗ і МНМА полягають в амортизації.

Важливі сутнісні аспекти визнання малоцінних активів для цілей податкового обліку. Так, з метою визнання податкового кредиту з податку на додану вартість законодавство вимагає здійснювати і доводити витрати на придбання активів з подальшим використанням в оподатковуваних ПДВ операціях (п.198.3 ПКУ).

Для уникнення суперечок з фіскальними службами підприємствам у практиці рекомендується оформлювати наказ про купівлю цих об'єктів з докладним описом необхідності такого придбання для цілей основної господарської діяльності.

Відповідно до п. 145.1.9 ПКУ, амортизацію з метою оподаткування нараховують за методом, визначеним наказом про облікову політику для складання фінансової звітності. І хоча витрати на придбання та створення МНМА не входять до переліку амортизованих (п. 144.1 ПКУ), вони однозначно підлягають податковій амортизації [40]. На це вказує п. 14.1.20 ПКУ через формулювання: «вартість малоцінних необоротних матеріальних активів, яка амортизується». Арсенал нормативно закріплених податковим законодавством методів: прямолінійний, виробничий, метод 50%:50%, 100%.

Найбільш поширеними у обліковій практиці вітчизняних підприємств є два останні. Значну питому вагу серед об'єктів малоцінних активів займає спеціальний одяг та взуття. У практиці часто працівники, звільняючись, не повертають комплект одягу і взуття, що призводить до необхідності сторнування податкових витрат через втрату зв'язку з основною діяльністю.

Для усунення негативних наслідків появи у цьому випадку сум податкових недоїмок О. Роева [49] пропонує методику розрахунку залишкової вартості засобів індивідуального захисту працівників, що дозволить залишити частину витрат у складі податкових.

Такий крок одночасно дозволить зберегти й частину податкового кредиту з податку на додану вартість.

Головними дискусійними напрямками стосовно облікового відображення малоцінних активів є: розробка критеріїв однозначного визнання активів у складі малоцінних з розподілом за ознакою тривалості перебування у операційному циклі, гармонізація положень бухгалтерського і податкового обліку, подальше реформування системи нормативного забезпечення у контексті вимог міжнародних стандартів фінансової звітності.

1.2 Характеристика підприємства та його облікової політики щодо малоцінних активів

Підприємство ТОВ «СТРОЙ БЕТОН-УКРАЇНА КРИВИЙ РІГ» було зареєстровано 05.07.2007 році. Статутний капітал товариства складає 42 200 гривень. Основних видів діяльності віднесено: оптова торгівля машинами й устаткуванням для добувної промисловості та будівництва, інші спеціалізовані будівельні роботи, покрівельні роботи, ремонт і технічне обслуговування машин і устаткування промислового призначення; малярні роботи та скління; покриття підлоги й облицювання стін; установлення столярних виробів; штукатурні роботи; інші будівельно-монтажні роботи; монтаж водопровідних мереж, систем опалення та кондиціонування, підготовчі роботи на будівельному майданчику та інші.

Товариство є платником ПДВ. За 2024 підприємство отримало виборг у розмірі 13497500,0 гривень.

Постійними замовниками компанії з найбільшим виборгом за класом «Оптова торгівля машинами й устаткуванням для добувної промисловості та будівництва» є ТОВ «ТД «АЛЬФАТЕХ», ДП «СУМІТЕК УКРАЇНА», ТОВ «ПЕРІ УКРАЇНА», ТОВ «КОРУМ ТРЕЙДІНГ», ТОВ «ПАЙП ТЕХ», ТОВ З П «ЮРОМАШ», ТОВ «СВ ТЕК», ТОВ «УЛЬТРОАГРОТЕХ», ТОВ «СПЕЦТЕХ ЮА», ТОВ «ХЬОРМАН-УА» та ін [52].

Аналіз організаційно-економічних показників діяльності підприємства є важливим інструментом оцінювання його фінансової стабільності, ефективності використання ресурсів та перспектив розвитку. Такий аналіз дозволяє виявити сильні й слабкі сторони господарської діяльності, виявити тенденції змін фінансового стану та виробити обґрунтовані управлінські рішення щодо підвищення конкурентоспроможності підприємства.

Розглянуто основні показники фінансово-господарської діяльності ТОВ «СТРОЙ БЕТОН-УКРАЇНА КРИВИЙ РІГ» за 2020-2024 роки. До аналізу включено ключові дані з фінансової звітності товариства (додаток А,Б). Особливу увагу приділено динаміці доходів, чистого прибутку, активів, зобов'язань, а також ефективності використання ресурсів (табл. 1.3).

Таблиця 1.3

**Аналіз організаційно - економічних показників діяльності
ТОВ «СТРОЙ БЕТОН-УКРАЇНА КРИВИЙ РІГ»**

Показник	2020 рік	2021 рік	2022 рік	2023 рік	2024 рік
Кількість персоналу	-	6	4	6	6
Дохід (тис грн)	321	5 429	16 096	15 432	13 498
Чистий прибуток (тис грн)	6	263	508	355	427
Активи (тис грн)	439	1 854	3 718	2 472	4 748
Гроші та їх еквіваленти (тис грн)	1	981	784	1 399	54
Довгострокові зобов'язання (тис грн)	-	-	-	-	-
Поточні зобов'язання (тис грн)	432	1 584	2 940	1 860	4 063
Власний капітал (тис грн)	6	270	778	612	685

Джерело: складено на основі [52].

У таблиці 1.3 наведено динаміку основних організаційно-економічних показників ТОВ «СТРОЙ БЕТОН-УКРАЇНА КРИВИЙ РІГ» за 2020-2024 роки. Відзначається різке зростання доходу у 2022 році, після чого у 2023–2024 роках спостерігається його зниження. Подібна тенденція простежується і за чистим прибутком. Активи підприємства зросли у 2024 році, перевищивши показники 2022–2023 років, однак залишаються нижчими за максимальні значення 2022 року. Власний капітал має тенденцію до поступового зростання, хоча й нерівномірного. Значну варіативність

демонструє стаття «Гроші та їх еквіваленти», що може свідчити про нестабільність грошових потоків.

Отже, аналіз основних організаційно-економічних показників базового підприємства свідчить про динамічний розвиток підприємства з деякими коливаннями основних фінансових і операційних показників. Зокрема, спостерігається суттєве зростання доходів у 2021–2022 роках з подальшим помірним зниженням у 2023–2024 роках, тоді як чисельність персоналу залишалася стабільною. Показники чистого прибутку, активів і власного капіталу демонструють змінність, що вказує на потребу глибшого аналізу факторів, які впливають на фінансову стабільність.

З метою більш детального порівняння основних результатів господарської діяльності підприємства в окремі роки доцільно зосередитися на періоді 2022–2023 рр., для яких подано уточнені показники доходів, прибутку, активів, зобов'язань та чисельності працівників (табл. 1.4). Це дозволяє краще оцінити фінансову ефективність роботи підприємства в динаміці, з урахуванням як внутрішніх змін, так і зовнішніх економічних чинників.

У таблиці 1.4 представлено порівняльний аналіз основних показників діяльності підприємства за два останні роки – 2023 та 2024. Зокрема, розглянуто зміну доходу, чистого прибутку, активів, зобов'язань та чисельності працівників як в абсолютному, так і у відносному вимірі.

Результати аналізу свідчать про зниження фінансових результатів майже за всіма позиціями. Найбільше абсолютне скорочення відбулося за показником активів (на 1 246,0 тис. грн, або 33,5%), що супроводжувалося зменшенням зобов'язань і прибутку. Водночас позитивною тенденцією є зростання кількості працівників на 50%, що може свідчити про спроби підприємства стабілізувати операційну діяльність або розширити виробничі потужності, попри тимчасове погіршення фінансових результатів.

Таблиця 1.4

Динаміка ключових організаційно-економічних показників

Показник	2023 рік	2024 рік	Відхилення (+;-)	
			абсолютне	відносне
Дохід	16 096 200	15 431 500	-664 700	-4,1
Чистий прибуток	507 800	354 900	-152 900	-30,1
Активи	3 718 000	2 472 000	-1 246 000	-33,5
Зобов'язання	2 940 300	1 860 400	-1 079 900	-36,7
Кількість працівників (осіб)	4	6	+2	+50,0

Джерело: показники фінансової звітності ТОВ «СТРОЙ БЕТОН-УКРАЇНА КРИВИЙ РІГ»

У 2024 році дохід підприємства зменшився на 664 700 тис.грн. (4,1%) у порівнянні з 2023 роком. Це свідчить про певне зниження обсягів реалізації продукції або послуг, що може бути пов'язано з ринковою кон'юнктурою, конкуренцією або зменшенням попиту на техніку для будівництва та добувної галузі.

Прибуток знизився на 152 900 тис.грн. (30,1%), що є значним зменшенням. Це може вказувати на зростання витрат або зниження маржинальності продажів, навіть попри те, що дохід зменшився не так критично. Ймовірно, підприємство стикнулося з підвищеними експлуатаційними чи адміністративними витратами.

Загальна вартість активів скоротилася на 1 246 000 тис.грн. (33,5%). Це може бути результатом зменшення запасів, амортизації обладнання або продажу частини активів. Також це може вказувати на обережнішу інвестиційну політику.

Зобов'язання підприємства зменшились на 1 079 900 тис.грн. (36,7%). Це позитивна тенденція, яка може свідчити про покращення платоспроможності, зменшення кредитного навантаження або своєчасне виконання фінансових зобов'язань.

Чисельність персоналу збільшилася з 4 до 6 осіб, що свідчить про розширення операційної діяльності або вихід на нові ринки. Підприємство, попри зниження доходу, інвестує в людські ресурси.

ТОВ «СТРОЙ БЕТОН-УКРАЇНА КРИВИЙ РІГ» демонструє певне уповільнення темпів розвитку у 2024 році у порівнянні з попереднім роком. Зменшення доходу і прибутку супроводжується зниженням активів, але

позитивним моментом є суттєве скорочення зобов'язань та збільшення чисельності персоналу. Це може свідчити про прагнення до стабілізації фінансового стану та створення передумов для майбутнього зростання.

Бухгалтерський облік та підготовка фінансової звітності має здійснюватися підприємствами відповідно до принципів та методів, задекларованих Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» та представлених у низці національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку (НП(С)БО).

Важливою складовою цього процесу є облікова політика, яка розробляється індивідуально кожним підприємством і покликана забезпечувати надійність та достовірність їх фінансової інформаційної системи.

Господарська діяльність кожного підприємства регламентується системою нормативних актів, до яких належать закони, нормативні документи Кабінету міністрів України, міністерств та відомств, а також внутрішні нормативні акти самих підприємств.

У низці внутрішніх нормативних актів підприємств важлива роль належить документам, що регламентують порядок ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, зокрема визначають облікову політику підприємства. Згідно Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» [44], облікова політика є сукупністю: а) принципів, б) методів і в) процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності. Облікова політика розробляється кожним підприємством самостійно, і в ній мають бути зафіксовані принципи оцінки та методи обліку окремих статей фінансової звітності.

Керівництво кожного підприємства для того, щоб забезпечити належну оцінку достовірності обліку та звітності на своєму підприємстві має розробити та затвердити окремим наказом облікову політику підприємства. Як підкреслюється у Методичних рекомендаціях з облікової політики [45], повноваження власника (власників) підприємства встановлювати облікову

політику реалізуються через визначення у розпорядчому документі переліку методів оцінки, обліку і процедур, щодо яких нормативно-методична база передбачає більш, ніж один їх варіант.

Одноваріантні методи оцінки, обліку і процедур до рекомендацій включати не доцільно, як імперативні для застосування підприємством норми. Побудова та належне функціонування бухгалтерського обліку забезпечується через органічне поєднання методологічних та організаційно-правових принципів його здійснення. Принципи бухгалтерського обліку відповідають вимогам того господарського механізму, процеси якого облік відображає та контролює, будучи його складовою частиною.

Основним внутрішнім регламентом, що забезпечує формування облікової політики на підприємстві є Розпорядчий документ - Наказ про облікову політику.

У розпорядчому документі про облікову політику повинні міститися відомості щодо обраних підприємством елементів облікової політики, альтернативні варіанти яких представлено у чинному законодавстві. Це дає змогу вести бухгалтерський облік і складати фінансову звітність за єдиними принципами і, таким чином, забезпечувати порівнянність облікової інформації.

Процес формування облікової політики - це надана законом можливість суб'єкту господарювання самостійно здійснювати у межах правового поля облікову діяльність, яка включає сукупність принципів, методів і процедур здійснення первинного спостереження, аналізу, поточного групування, підсумкового узагальнення фактів господарської діяльності, складання та подання фінансової звітності [20, с. 25].

При підготовці до складання розпорядчого документу про облікову політику необхідно встановити фактори, що впливають на діяльність підприємства зараз чи будуть впливати у майбутньому. Так, до внутрішніх факторів віднесено наступні: форму власності та організаційно-правова форма; галузеву приналежність та вид діяльності; організаційну структуру

управління та наявність структурних підрозділів і їх економічні взаємозв'язки; масштаби діяльності підприємства; тип виробництва і його вид; виробничу структуру підприємств; технологічні особливості процесу виробництва та ін. [20, с.17]. Елементи облікової політики товариства щодо малоцінних предметів наведені рис.1.3.

Основні положення облікової політики щодо обліку малоцінних предметів		
Строк подання первинних документів з обліку малоцінних предметів до бухгалтерії підприємства	Порядок обробки та зберігання первинних документів та реєстрів обліку з малоцінних предметів	- Одиниця обліку - Основні критерії визнання малоцінних предметів - методи оцінки вибуття малоцінних та швидкозношуваних предметів (метод ФІФО) -методи нарахування зносу необоротних малоцінних активів (метод списання 100% вартості у першому місяці використання)

Рис.1.3 Основні положення облікової політики щодо обліку малоцінних предметів

Джерело: [1].

Для вирішення завдань з організації обліку малоцінних активів необхідно провести їх порівняльну характеристику, яка дозволить правильно ідентифікувати об'єкти бухгалтерського обліку, застосувати рахунки бухгалтерського обліку за призначенням, відобразити витрати на виробництво і достовірно скласти фінансову звітність.

Практичне застосування критеріїв ідентифікації МШП та МНМА представлено з використанням господарських операцій, які відбулися у товаристві.

Так, підприємство придбало для використання у власній господарській діяльності комп'ютерну техніку за 28200 грн. (вже без ПДВ): системний блок комп'ютера – 21600 грн., монітор – 5600 грн., клавіатуру – 600 грн., мишку – 400 грн.

Ознаку предметів, що входять до складу малоцінних необоротних матеріальних активів, встановлено наказом про облікову політику підприємства на рівні до 20000 грн.

Комісією із введення об'єктів в експлуатацію може бути встановлено, що: *варіант 1* – усі зазначені складові не використовуватимуться окремо, тільки разом. Вони становлять закінчений пристрій (комп'ютер) строк За даною умовою усі складові слід обліковувати як один об'єкт – комп'ютер. Беручи до уваги те, що строк корисного використання більше 1 року, а вартість більше за поріг для МНМА – бухгалтер ідентифікує цей набір як основний засіб і облік ведеться на рах. 106 «Інструменти, прилади, інвентар».

варіант 2 – усі зазначені складові мають різний строк експлуатації, який, проте, перевищує один рік. Очікується, що вони можуть використовуватися окремо один від одного. Наприклад, монітор може використовуватися з іншою комп'ютерною технікою. Тому всі об'єкти вирішено обліковувати окремо.

Згідно цього варіанту видно, що строк корисного використання всіх складових більше одного року, а вартість різниться. Так, системний блок коштує більше ніж встановлений поріг для МНМА (21600 грн.), а всі інші складові коштують окремо менше ніж встановлений поріг для МНМА (згідно прикладу). Тому облік системного блоку необхідно вести на рах. 106 «Інструменти, прилади, інвентар», а інших складових на рах. 112 «Малоцінні необоротні матеріальні активи».

варіант 3 – подібний до варіанта 2, тільки очікуваний строк використання мишки менше ніж один рік.

Отже, якщо строк корисного використання менше одного року, а вартість більше за поріг суттєвості і є необхідність вести детальний облік і контроль за даним об'єктом бухгалтерського обліку – цю мишку слід ідентифікувати як малоцінний швидкозношуваний предмет, а облік вести на рах. 22 «МШП».

Забезпечення найманих працівників засобами індивідуального захисту(ЗІЗ) – прямий обов'язок товариства, так як працівники залучаються до робіт:

- зі шкідливими та небезпечними умовами праці;
- пов'язаних із забрудненням;
- що здійснюються у несприятливих метеорологічних умовах.

Ця вимога регулює питання охорони праці працівників при виконанні ними своїх професійних обов'язків у Законі України «Про охорону праці» та у Положенні про порядок забезпечення працівників спеціальним одягом, спеціальним взуттям та іншими засобами індивідуального захисту (ЗІЗ) [21] .

Як впливає із вищезазначеного законодавства, працедавець зобов'язаний видавати ЗІЗ суто за встановленими нормами, а наднормативно засоби індивідуального захисту можуть видаватися додатково, якщо це встановлено колективним договором.

Основною обліковою одиницею швидкозношуваних предметів є кожний предмет найменування інвентарного об'єкта. Він може визначатися паспортом, преїскурантом, технічними умовами та іншими ознаками. Синтетичні облікові одиниці – це групи, підгрупи та інші класифікаційні ознаки.

Для підвищення контролю щодо руху малоцінних предметів у обліковій політиці товариства передбачено наступне групування малоцінних предметів на 2 групи: оборотні (підгрупи – малоцінні швидкозношувані, дорогоцінні швидкозношувані) та необоротні (малоцінні довгозношувані), що впливає на побудову аналітичного та синтетичного обліку малоцінних предметів.

На різних підприємствах один і той же предмет може знаходитись в експлуатації протягом різних періодів і, як наслідок – його віднесення до різних видів активів за критерієм тривалості перебування у операційному циклі. Тому дослідники пропонують делегування обов'язків обґрунтування

строків використання активів спеціально створеній комісії з закріпленням цих рішень в обліковій політиці підприємства.

За результатами дослідження літературних джерел, рекомендуємо поділ МНМА на три категорії: дорогі, дешеві та малоцінні, який передбачає можливість використання вартісної межі для розмежування МНМА в бухгалтерському обліку та податкових розрахунках, як визначено в Податковому кодексі України. Пропонуємо встановити для поділу МНМА на категорії вартісні критерії для кожної з груп:

- малоцінні: активи вартістю від 5000 гривень (25% від вартісного критерія, визначеного в Податковому кодексі України);
- дешеві: активи вартістю від 8000 до 15 000 гривень (від 40% до 75% від вартісного критерія);
- дорогі: активи вартістю від 15 000 до 20 000 гривень (від 75% до 100% від вартісного критерія) .

Такі підходи дозволять унормувати та уточнити визначення МНМА в бухгалтерському обліку та підкреслюють важливість поділу активів на категорії для кращого контролю та обліку.

Як відомо, амортизаційна політика щодо малоцінних активів є наступною: у бухгалтерському обліку підприємства можуть обирати з чотирьох методів амортизації (прямолінійний, виробничий, 50/50 та 100%). З метою уникнення можливостей завищення собівартості продукції пропонуємо застосувати для:

- малоцінних активів – метод 100% (списання з балансу 100% вартості об'єкта в першому місяці його використання);
- дешевих активів – метод 50/50% (списувати 50% вартості, яка амортизується у першому місяці використання об'єкта, а решту 50% у місяці його списання (вибуття));
- дорогих активів – прямолінійний метод нарахування амортизації, з визначення нульової ліквідаційної вартості.

Наведене групування необхідно враховувати при побудові робочого плану рахунків з обліку малоцінних предметів.

У кожній групі малоцінних оборотних предметів доцільно організувати аналітичний облік за наступними групами:

- інструменти і пристрої загального користування (ударні, різальні тощо);
- інструменти та пристрої спеціального призначення (форми, вимірювальні прилади);
- змінне обладнання, використовуване для заміни зношених частин без ремонту;
- технологічна тара, багаторазово використовувана у технологічному процесі;
- виробничий інвентар (робочі столи, обладнання, що сприяє охороні праці, шафи, стелажі, тумбочки тощо);
- спеціальний одяг, взуття і запобіжні пристрої (рукавиці, халати, комбінезони, захисні окуляри).

Напрямом можливого уточнення одиниць обліку є відкриття аналітики нижчого рівня деталізації за видовим критерієм об'єктів. До синтетичного рахунку 221 «Малоцінні і швидкозношувані предмети» наступні аналітичні рахунки: 221.1 «Центральний інструментальний склад»; 221.2 «Спеціальний одяг»; 221.3 «Господарський інвентар»; 221.4 «Офісне обладнання і канцтовари»; 221.5 «Інші малоцінні і швидкозношувані предмети».

Документування господарських операцій з обліку малоцінних активів можуть здійснюватися на бланках форм для обліку основних засобів, які були затверджені наказом Мінстату від 29.12.1995 № 352. Незважаючи на те, що даний наказ втратив чинність ще у жовтні 2021 року, а ніяких нових типових форм на зміну цим спеціально для підприємств не затверджували, товариство використовує дані форми первинних документів для обліку малоцінних активів. Дані форми підприємства адаптовані під потреби підприємства та видалена з них згадка про недіючий наказ Мінстату.

Нові форми первинних документів для установ державного сектору затверджені наказом Мінфіну від 13.09.2016 № 818 [46], але за бажанням їх можуть використовувати всі суб'єкти господарювання.

Кожен документ, окрім матеріального носія, повинен мати відповідні реквізити. Працівники, які приймають первинні документи, зобов'язані перевірити їх за формою і змістом: встановити наявність у документі обов'язкових реквізитів і відповідність відображеної в документі господарської операції чинному законодавству, а також логічну узгодженість окремих показників операції.

Особливої уваги потребують малоцінні предмети на стадії їх документального оформлення на складі та в експлуатації. До первинних документів бухгалтерського обліку відносять документи, якими оформлюється: нарахування зносу, відпуск предметів у виробництво, їх списання тощо. Документи оперативного обліку – це документи, які відображають передачу зазначених предметів в ремонт, поповнення їх запасу в роздавальних коморах, видачу малоцінних предметів працівникам та їх повернення тощо. Від правильно організованого первинного обліку господарських засобів залежить правильність списання вартості малоцінних предметів на виробництво, оцінка незавершеного виробництва, відображення у звітності.

Оскільки відповідно до НП(С)БО 7 «Основні засоби», для цілей бухгалтерського обліку МНМА включені до складу основних засобів, первинними документами слугують форми для основних засобів (табл.1.7).

Таблиця 1.7

Первинні документи з обліку малоцінних активів

Операції	Перелік первинних документів	
	документи з обліку основних засобів	документи з обліку малоцінних та швидкозношуваних предметів
Придбання	Акт приймання-передачі основних засобів або прибутковий ордер (прибуткова накладна)	На видаткову накладну постачальника одержувач виписує прибутковий ордер (прибуткову накладну)
Введення в	Акт приймання-передачі	Відомість на поповнення (вилучення)

експлуатацію	основних засобів	постійного запасу інструментів (пристроїв)
Внутрішнє переміщення	Акт приймання-передачі основних засобів	Картка обліку малоцінних та швидкозношуваних предметів та розписка особи, яка їх отримала
Аналітичний облік	Інвентарна картка обліку основних засобів	Картка обліку малоцінних та швидкозношуваних предметів
Вибуття з експлуатації	Акт на списання основних засобів при повному або частковому списанні чи Акт приймання-передачі основних засобів при передачі третім особам	Акт вибуття малоцінних та швидкозношуваних предметів чи Акт на списання інструментів (пристроїв) та обмін їх на придатні

Джерело: складено за даними ТОВ

Особливої уваги потребує документування операцій, пов'язаних із псуванням чи зникненням інструментів й приладдя. У таких випадках складають акт вибуття малоцінних і швидкозношуваних предметів. Залежно від причин вибуття акт складають в одному або двох примірниках. Якщо винних у псуванні чи поломці інструментів немає (це сталося внаслідок об'єктивних причин), акт складають в одному примірнику, причому в ньому можна відобразити списання інструментів, які закріплені за кількома робітниками.

Коли ж виявлена нестача інструмента, його псування чи поломка є наслідком вини робітника, акт складають у двох примірниках. Один примірник передають до бухгалтерії, де він є основою для утримання з винного вартості інструмента, а другий залишається на дільниці. Цей примірник є основою для видачі робітникові іншого такого самого інструмента замість втраченого (поламаного, зіпсованого) та відображення у Картці обліку малоцінних і швидкозношуваних предметів як списаного старого, так і виданого іншого інструмента.

Примірники актів додають до актів на списання інструментів (приладдя) і обміну їх на придатні, або актів на списання малоцінних і швидкозношуваних предметів, які складають на загальну кількість утрачених (поламаних, зіпсованих) інструментів (приладдя) чи непридатних для

подальшого використання МШП. При цьому на основі акта провадиться заміна інструментів (приладдя) шляхом видачі їх зі складу в комору будівельної ділянки без виписування накладних чи лімітно-забірних карток, оскільки на підприємстві є постійний обмінний фонд інструментів (приладдя).

Необхідно контролювати здавання непридатного інструменту, приладдя у комору будівельної ділянки та подальшу їх утилізацію, маючи на увазі, що окремі вузли можуть бути використані для ремонтів, а дорогоцінні метали, які часто є у приладах, підлягають суворому обліку.

Окремо на кожний вид фізично зношеного спецодягу, спецвзуття, захисних засобів, інших МШП, а також інструментів (приладдя) складають Акт на списання малоцінних і швидкозношуваних предметів в одному примірнику. Необхідно контролювати утилізацію МШП чи інструментів, оприбутковувати металобрухт, ганчір'я, дроба і використовувати їх за призначенням: реалізовувати, передавати як обтиральний матеріал, зрештою знищити непотрібне.

Значну частину витрат на підприємствах становлять витрати на спецодяг, спецвзуття, захисні засоби. Їх видають окремим робітникам на постійне користування впродовж терміну носіння або на період виконання певних робіт, тому постійно за ними не закріплюють.

Видача робітникам таких засобів в індивідуальне користування здійснюється за відомостями обліку видачі (повернення) спецодягу, спецвзуття і захисних засобів, які складають у двох примірниках: один зберігається в бухгалтерії, другий – на будівельній ділянці. Такі відомості комірник складає окремо на видачу та повернення спецодягу, спецвзуття, захисних засобів (передавання на дезінфекцію, прання, ремонт, літнє зберігання тощо) і вони є підставою для записів в особових картках обліку спецодягу, спецвзуття і запобіжних пристосувань, що відкриваються на кожного робітника, який користується такими засобами.

Списані засоби індивідуального захисту відображують у цих картках на основі актів вибуття малоцінних і швидкозношуваних предметів. Ці картки оформлюють в одному примірнику окремо на засоби індивідуального захисту та на спецодяг, спецвзуття, захисні засоби, які видають робітникам згідно з затвердженим на підприємстві списком на одну – дві зміни і зберігають у коморах діляниць за табельними номерами робітників.

За даними первинного обліку малоцінних активів складаються оборотні відомості та реєстри видачі-повернення спецодягу. У кінці місяця матеріально-відповідальні особи складають матеріальні звіти про рух матеріальних цінностей за коморами кожної ділянки.

Отже, існуюча на підприємстві сукупність форм первинної документації з обліку малоцінних предметів дає можливість побудови такої системи обліку, яка відповідає масштабам підприємства, його організаційно-структурній формі.

Після обробки первинних документів підприємство отримує реєстри аналітичного та синтетичного обліку з використанням програмного засобу «MASTER: Бухгалтерія». Це базовий програмний продукт для бухгалтерського та податкового обліку для підприємств малого та середнього бізнесу, який має повний функціонал всіх ділянок обліку.

«MASTER: Бухгалтерія» включає набір стандартних звітів, що дають змогу бухгалтеру одержати інформацію за довільний період, у різних розрізах із необхідним ступенем деталізації. Автоматизація облікового процесу є позитивним фактом в організації бухгалтерського обліку малого підприємства.

Так, при застосуванні програмного продукту скорочуються строки обробки документів, полегшується робота працівників бухгалтерії, забезпечується своєчасність отримання узагальнених даних для оперативно-економічного контролю, системного та аналітичного обліку та складання звітності.

1.3 Аналітичний та синтетичний облік малоцінних активів, розкриття інформації у звітності

Бухгалтерський облік повинен забезпечити безперервне спостереження за процесами надходження активів на підприємство, ремонту чи покращення, внутрішнього переміщення (в тому числі оприбуткування малоцінних активів, що вже перебували в експлуатації) та вибуття.

У кожному із процесів актив набуватиме різної вартості, оскільки вартість активу на етапі надходження відрізняється від вартості того ж активу на етапі вибуття, що пов'язано із фактором фізичного та морального зносу. Враховуючи те, що малоцінні активи відносяться до різних груп активів за терміном використання, Шумило Р.Р. окреслив загальні підходи до оцінки малоцінних необоротних активів та швидкозношуваних предметів з позиції вимог національних положень стандартів обліку [57].

З метою достовірного відображення інформації у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності національними положеннями запропоновано різні підходи до оцінки матеріальних активів. На етапі надходження нових активів користуються категорією первісної вартості.

Подальше функціонування об'єктів потребує врахування ступеня їх придатності до використання.

На третьому етапі постає завдання достовірного відображення операцій їх вибуття або реалізації. При придбанні чи створенні власними силами як малоцінних необоротних, так і швидкозношуваних активів, їх вартість формується із величини понесених фактичних витрат.

Особливої уваги заслуговує оцінка та відображення матеріальних активів в процесі їх використання. Малоцінні необоротні активи як складова основних засобів підлягають амортизації та відображаються у балансі за залишковою вартістю.

Малоцінні предмети зі строком корисного використання більше року включаються до складу необоротних активів, а їх вартість капіталізується,

тобто відноситься на витрати звітного періоду шляхом нарахування амортизації. Організація обліку необоротних малоцінних предметів регулюється Інструкцією [10], в якій говориться, що на субрахунку 112 «Малоцінні необоротні матеріальні активи» відображається вартість предметів, строк корисного використання яких більше одного року, зокрема спеціальні інструменти, пристосування, вартість яких погашається нарахуванням зносу за встановленою підприємством ставкою з урахуванням очікуваного терміну використання таких об'єктів.

Особливістю обліку МНМА є те, що придбання таких активів будь-яким способом відображається проведенням через субрахунок 153 «Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів».

Первісна вартість придбаних МНМА, відповідно до НП(С)БО 7 складається з суми, сплаченої постачальнику (без ПДВ), витрат на доставку, страхування ризиків в дорозі, монтаж, наладку та інші витрати, пов'язані з доведенням об'єкта до стану, в якому він буде використовуватися.

В процесі експлуатації МНМА зношуються. Амортизація МНМА нараховується на кожний об'єкт. Знос на МНМА нараховується 100% вартості МНМА у першому місяці використання, відповідно до облікової політики товариства.

Нарахування амортизації МНМА відображається за кредитом субрахунку 132 «Знос інших необоротних матеріальних активів». Витрати у складі нарахованої амортизації МНМА, які прямо пов'язані з виробництвом чи реалізацією робіт (послуг), визнаються у періоді реалізації товарів. Якщо МНМА використовуються для інших функцій підприємства – з адміністративною метою, пов'язані зі збутом або передані в оперативну оренду – амортизаційні витрати визнаються у складі інших витрат.

Для нарахування зносу використовується первинний документ «Розрахунок амортизації ОЗ».

Облік надходження та вибуття МНМА розглянемо за господарськими операціями, які мали місце на товаристві. Так, 23 січня товариство придбало

офісні меблі, віднесені до складу малоцінних необоротних матеріальних активів, первинною вартістю 19984,00 грн., ПДВ – 3330,67грн., транспортні витрати склали 850,00 грн., в.т.ч ПДВ-141,66 грн. 03 січня меблі були передані в експлуатацію. Відповідно до облікової політики, передбачено нарахування зносу МНМА - 100% вартості при передачі в експлуатацію.

Гранична вартість предметів, що включається до складу малоцінних необоротних матеріальних активів на підприємстві встановлена у сумі до 20000,00 грн. Бухгалтерський облік господарських операцій наведено у табл.1.9.

Використовуючи дані попереднього прикладу, розглянемо ситуацію, коли підприємство вирішило продати офісні меблі через деякий час після введення в експлуатацію за 4000,00 грн., ПДВ – 666,67 грн. Бухгалтерський облік наведених операцій представлено у табл.1.9.

Організація обліку МШП, які використовуються протягом не більше одного року або одного операційного циклу, якщо він більше одного року повністю ґрунтується на положеннях НП(С)БО 9 «Запаси». На МШП, які відносяться до складу запасів, знос не нараховується, а вартість переданих в експлуатацію малоцінних та швидкозношуваних предметів виключається зі складу активів шляхом її списання на витрати періоду з подальшою організацією оперативного кількісного обліку таких предметів за місцями експлуатації та відповідальними особами протягом терміну їх фактичного використання.

Таблиця 1.9

Облік руху малоцінних необоротних матеріальних активів

Зміст господарських операцій	Бух.запис		Сума, грн
	Дебет	Кредит	
Придбання малоцінних необоротних матеріальних активів			
1. - Оприбутковано на склад офісні меблі, що надійшли від постачальника			
- За купівельною вартістю (без ПДВ)	153	631	19984,00
- Податок на додану вартість	641	631	3330,67

Зміст господарських операцій	Бух.запис		Сума, грн
	Дебет	Кредит	
2.- Транспортування МНМА(без ПДВ)	153	631	850,0
- Податок на додану вартість	641	631	141,66
Передача в експлуатацію			
3.Зараховано меблі до складу МНМА	112	153	20692,34
4.Передано зі складу в експлуатацію офісні меблі	92	132	20692,34
5.По закінченні строку експлуатації списано офісні меблі як такі, що не відповідають критеріям визнання активами (за даними оперативного обліку)	132	112	20692,34
Реалізація			
6.Передано офісні меблі покупцю	377	742	4000,00
7.Податок на додану вартість	742	641	666,67
8.Надійшли грошові кошти в оплату за офісні меблі	311	377	4000,00
9.У кінці звітної періоду списано доход від реалізації необоротних активів на фінансово-результатний рахунок	742	793	3333,33
Ліквідація			
10.Відображено витрати на ліквідацію об'єкта	976	20,23, 66,65	84,00
11.Одержано матеріали від ліквідації	20	746	12,00
12.Безоплатно отримано МНМА	112	745	1014,00
13.Виявлено лишки МНМА при інвентаризації	112	719	1230,00
14.Виявлено нестачу МНМА при інвентаризації	947	112	569,00
15.Уцінка об'єктів малоцінних необоротних матеріальних активів	975	112	0,00

Джерело: складено за даними бухгалтерського обліку

Отже, якщо МШП вже використовуються і строк їх експлуатації не перевищує одного року, їх кінцева вартість визначається витратами того періоду, в якому вони були передані в експлуатацію.

Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій[41], для обліку МШП призначено рахунок 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети». За дебетом рахунку 22 відображаються за початковою вартістю придбані або виготовлені предмети, за кредитом – передача в експлуатацію зі списанням на рахунки обліку витрат, списання недостач і втрат від псування таких предметів. Особливості бухгалтерського обліку МШП наведені у таблиці 1.10.

Таблиця 1.10

Особливості бухгалтерського обліку МШП

Нюанси обліку	Як це реалізовано в обліку МШП
Списання на витрати	При передачі у використання одразу відбувається списання на витрати (Дт 23, 91, 92, 93, 949 Кт 22).
Визначення первісної вартості	Аналогічно запасам. Включаємо витрати на доставку, митні платежі і т.п.
Амортизація	Відсутня
Визначення вартості при списанні	Аналогічно запасам. Як правило, використовується ідентифікована собівартість, тобто та вартість, по якій придбали (це первісна вартість).
Пооб'єктний облік з присвоєнням інвентарних номерів	Відсутній, але за бажанням на спецодяг тощо номери можна й поставити.
Кількісний облік за місцями експлуатації	Так (п. 23 НП(С)БО 9)
Рахунок обліку	22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»
Повернення МШП	Визнається дохід (Дт 22 Кт 716). Рахунок 716 «Відшкодування раніше списаних активів». Як вартість МШП береться чиста реалізаційна вартість (= ринкова без витрат на їх можливий збут) (НП(С)БО 9).
Договори матеріальної відповідальності з особами, яким видано	Не потрібні
Відображення у фінансовій звітності	Як запаси (або додатково вписуваний рядок «виробничі запаси»)

Джерело: [22]

Одиницею обліку МШП, як і інших запасів, є їх найменування або однорідна група. Оприбуткування МШП здійснюється за початковою вартістю. Початкова вартість залежить від способу одержання МШП.

Найбільш звичайним способом є придбання за плату (тобто купівля). Однак на практиці бувають випадки одержання МШП безоплатно, як внесок до статутного фонду тощо. Бухгалтерський облік надходження МШП з урахуванням їх способів одержання підприємством представлені у табл. 1.11.

Таблиця 1.11

Бухгалтерський облік надходження та вибуття МШП

Зміст операції	Бух.запис		Сума, грн.
	Дт	Кт	
Придбання МШП			

Зміст операції	Бух.запис		Сума, грн.
	Дт	Кт	
1.Оприбуткування МШП на склад	22	631	436,42
2.ПДВ	641	631	87,30
3.Оплата отриманих МШП	631	311	523,72
Одержання МШП до статутного фонду			
4.Відображення суми статутного фонду відповідно до установчих документів	46	40	–
5.Оприбуткування на склад МШП, внесених засновниками до статутного фонду	22	46	1200,0
Інші випадки оприбуткування МШП			
6.Безоплатне одержання МШП	22	745	120,00
7.Повернення МШП на склад з експлуатації	22	719	110,00
8.Оприбуткування надлишків МШП за результатами інвентаризації	22	719	128,00
9.Для використання у виробництві	23	22	2280,85
10.Для експлуатації в адміністративних цілях	92	22	568,71
11.Для експлуатації в відділі збуту	93	22	0,00
12.Для використання за невиробничими цілями	94	22	162,65
13.Для використання в капітальному будівництві	151	22	489,12
Продаж МШП на умовах передоплати			
Відпуск (відвантаження) МШП, що перебувають на складі	377	712	1800,00
ПДВ у сумі реалізації МШП	712	643	300,00
Віднесення суми реалізації МШП на формування фінансових результатів	712	791	1500,00
Списання реалізованих МШП за обліковою ціною	943	22	1000,00
Списання собівартості МШП на фінансові результати	791	943	1000,00

Джерело: складено за даними бухгалтерського обліку

Вартість МШП, переданих в експлуатацію, списується з балансу (тобто виключається з активів). З метою забезпечення збереження МШП на підприємстві організований оперативний облік у кількісному вираженні таких предметів за місцями експлуатації і відповідними особами протягом терміну їх фактичної експлуатації.

Під час повернення на склад з експлуатації предметів, придатних для подальшої експлуатації, вони знову оприбутковуються.

Вибуття МШП може відбутися з різних причин: внаслідок продажу, безоплатної передачі, внесення до статутного фонду, виявлення недостачі. Оцінка під час вибуття також регулюється Стандартом 9, відповідно до якого підприємство самостійно встановлює один із методів:

- ідентифікованої собівартості відповідної одиниці;
- середньозваженої собівартості;
- ФІФО;
- ціни продажу;

На підприємстві обліковою політикою обрано метод оцінки для списання з балансу МШП – метод ФІФО.

Оцінка МШП за методом собівартості перших за часом надходження МШП (метод ФІФО) базується на припущенні, що МШП використовуються в тій послідовності, в якій вони надходили на підприємство, і відповідно МШП, які першими відпускаються у виробництво (продаж та інше вибуття), оцінюються за собівартістю перших за часом надходження МШП.

Метод оцінки вибуття МШП не може змінюватись протягом звітного року. У випадку коли метод оцінки вибуття МШП змінюється, його зміну повинно бути обґрунтовано і розкрито у примітках до фінансової звітності підприємства з оцінкою наслідків змін облікової політики.

Відображення вибуття МШП у бухгалтерському обліку підприємства залежить від того, яким шляхом відбулося їх вибуття. Наведена кореспонденція за кредитом малоцінних швидкозношуваних предметів у дебет різних рахунків (23,91,92,94) записується загальним підсумком у журнали за кредитовими ознаками рахунків. Аналітичний облік ведеться в наступних розрізах:

- за місцем знаходження малоцінних предметів;
- за матеріально-відповідальними особами;
- за класифікаційними групами;
- за окремими предметами, що входять до складу кожної групи МШП (за номенклатурними номерами) в оборотних відомостях щодо кожного інвентарного об'єкту на підставі звітів про фактичне витрачання у виробництві малоцінних та швидкозношуваних предметів.

МШП, які були реалізовані, відображаються у складі витрат того періоду, в якому визнається дохід від їх реалізації (згідно з принципом

відповідності доходів та витрат). Таким чином, у зазначеному випадку використовується субрахунок: 943 «Собівартість реалізованих виробничих запасів».

При обліку малоцінних предметів необхідно звертати увагу на те, що одні й ті ж предмети за найменуваннями можуть бути віднесені як до оборотних МШП та і до необоротних. Так наприклад, є різними терміни служби спецодягу, спецвзуття, які можуть бути від 1 місяця до 3, 4, 6, 12, 24 і навіть 36 місяців або іншими – залежно від особливостей використання. Тому, на підприємстві існують нормативні терміни використання окремих малоцінних предметів (додаток В).

Завершальним етапом облікового циклу бухгалтерського обліку є процес складання та подання фінансової звітності. Згідно з Законом України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» фінансова звітність це бухгалтерська звітність, що містить інформацію про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства за звітний період.

Метою складання фінансової звітності є забезпечення користувачів повною, правдивою, неупередженою інформацією та фінансові результати діяльності і фінансовий стан підприємства. Фінансова звітність повинна задовольнити інтереси користувачів – юридичних і фізичних осіб, яким необхідна інформація про діяльність підприємства для прийняття управлінських рішень. Згідно до НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», готуючи фінансову звітність, необхідно дотримуватись якісних її характеристик.

Перед складанням фінансової звітності проводиться інвентаризація активів і зобов'язань, в т.ч. малоцінних предметів. Під час інвентаризації малоцінних активів перевіряються і документально підтверджуються їх наявність, стан, відповідність критеріям визнання і оцінка. Інваризація проводиться відповідно до Положення про інвентаризацію активів і зобов'язань [41].

Проведення інвентаризації є обов'язковим: перед складанням річної фінансової звітності та в строки, визначені п.10 Положення.

До початку інвентаризації створюється Наказом по підприємству інвентаризаційна комісія і затверджується її склад, виконуються інші дії, передбачені чинним Положенням.

МП інвентаризують за місцями їх знаходження і особами, на відповідальному зберіганні яких вони знаходяться. В процесі інвентаризації встановлюється правильність віднесення господарських засобів до груп малоцінних предметів.

Розкриття інформації про необоротні малоцінні предмети у формах фінансової звітності наведено в таблиці 1.12.

Таблиця 1.12

Відображення стану необоротних малоцінних активів у формах фінансової звітності

Шифр та назва рахунку	Регістри обліку	Баланс, Рядок (ф. №1)	Примітки до річної фінансової звітності(ф. №5)
11 «ІНМА»	Головна книга по рахунку 11 «ІНМА»,	Розділ 1, стаття 1010 «Основні засоби»	Розділ 2, ряд. 190-250, Розділ 3, ряд. 300

Джерело: складено на основі [29, 24]

Наявність оборотних МП, як складових виробничих запасів, на дату складання звітності знаходить відображення у формі 1мс «Баланс (звіт про фінансовий стан)». У формі №1мс «Баланс (звіт про фінансовий стан)» стосовно обліку виробничих запасів, які передбачається використати в процесі нормального операційного циклу відведено рядок 2-го розділу «Оборотні активи». Запаси за цією статтею згідно НП(С)БО 9 «Запаси» відображаються за найменшою з двох оцінок: первісного вартістю або чистою вартістю реалізації. Методика формування розділу II «Оборотні активи» активу Балансу щодо запасів наведена у табл.1.13.

Таблиця 1.13

**Методика формування розділу II «Оборотні активи»
в активі Балансу**

Код рядка	Назва статті	Формування показника	Нормативна база	Розкриття у примітках ф. №5
1100	Запаси	сальдо Дт рах. 20, 22, 23, 25, 26, 27, субрах.281-285	п. 4 НП(С)БО 9 «Запаси»; р. II Методрекомедацій № 433; п.145 Методрекомедацій № 476	п. 29 НП(С)БО 9 сума ряд. 800-860, 880-910 гр. 3

Джерело: складено на основі [29, 24]

У ф.2 мс «Звіт про фінансові результати» надається інформація про всі витрати пов'язані з отриманням доходу звітного періоду. Стаття «Собівартість реалізованої продукції» визначається згідно з НП(С)БО 16 «Витрати» та складається з виробничої собівартості, в склад якої входять і використані МШП.

1.4 Зарубіжний досвід з організації обліку малоцінних активів

Незважаючи на численні дослідження вітчизняних науковців зарубіжного обліку, висвітлення питань малоцінних і швидкозношуваних активів в основному стосується декількох пострадянських країн та розглядається в контексті основних засобів або запасів. Розглянемо зарубіжний досвід обліку малоцінних швидкозношуваних активів за автором Шумило Р.Р. [56].

Порядок визнання, тобто відмежування допоміжних предметів від основних засобів і предметів праці у зарубіжних країнах відбувається по-різному, що пов'язано із зміною ступеня державної регламентації обліку. За результатами досліджень закордонної літератури та відповідних нормативно-правових актів можна узагальнити такі підходи: групування однорідних об'єктів у складі оборотних та необоротних активів (США, Україна), систематизація подібних предметів у складі оборотних активів (Молдова),

відображення малоцінних активів за спеціальними статтями витрат (Великобританія).

Розмежування допоміжних предметів на оборотні та необоротні характерне для країн, що керуються у практиці обліку американськими стандартами GAAP. Віднесення активів до поточних або довгострокових залежить від намірів керівництва підприємства стосовно термінів використання цих активів. Такий підхід задекларований також міжнародним стандартом МСБО 16 «Основні засоби» та національними НП(С)БО 9 «Запаси» і НП(С)БО 7 «Основні засоби». Розмежування предметів за терміном використання відповідає логіці групування активів у балансі, проте не враховує, на нашу думку, принципу суттєвості. Визнання допоміжних засобів у складі оборотних активів притаманне для країн колишнього Радянського Союзу. Відокремлення відбувається на основі вартісного критерію або терміну використання.

Останній не повинен перевищувати одного року або операційного циклу, якщо він більше одного року. Вартість активів, що входить до складу допоміжних встановлюється законодавчими актами на прийнятному для кожної країни рівні.

Встановлення вартісної межі для виокремлення допоміжних засобів праці є характерним також для облікової практики Великобританії. У вирішенні даного питання керуються принципом істотності (materiality). Проте допоміжні засоби можуть також обліковуватись у складі необоротних активів, якщо їх вартість більше ліміту, а термін служби більше одного року. На нашу думку, такий підхід найбільш вдалий, оскільки дозволяє скоротити витрати на визначення терміну придатності несуттєвих за вартістю предметів. З іншого боку, предмети, що перевищують за вартістю встановлену межу слід розділяти на основні засоби та запаси з метою об'єктивного представлення інформації для користувачів. У Молдові, окрім вартісної межі існує законодавчо регламентований перелік предметів, які обліковуються окремо.

В Україні відсутній ціновий критерій, який відмежовує допоміжні активи у фінансовому обліку, проте на практиці дуже часто користуються нормами податкового законодавства. У відповідності до якого предмети вартістю до 20000 гривень слід розцінювати як малоцінні і списувати на витрати при введенні в експлуатацію.

Порівнюючи цю величину із закордонною практикою, можна стверджувати про суттєві обмеження щодо можливостей спрощеного обліку цього виду активів.

Наступним кроком у дослідженні закордонної практики обліку малоцінних активів є виявлення різних підходів у порядку віднесення їх вартості на витрати та списання з балансу.

Представимо декілька методичних прийомів у вирішенні цього питання: одномоментне списання вартості активу на витрати, шляхом нарахування амортизації, на основі інвентаризації або комбінації першого та другого способів.

Повне списання вартості допоміжних предметів на витрати у зарубіжних країнах дозволяється для різного переліку об'єктів. У Молдові такий порядок застосовують для спеціального одягу, терміном служби до 12 місяців, та до спеціального обладнання, що використовується для індивідуального або масового виробництва в момент передачі в експлуатацію.

У США на витрати відносять повну вартість тих допоміжних засобів, що обліковують у складі поточних активів, проте тільки після їх фізичного зносу та неможливості подальшого використання. Для відображення цих сум використовують спеціальні аналітичні рахунки витрат .

В Україні також передбачені варіанти повного списання вартості допоміжних предметів, що обліковують у складі запасів та 100 % списання вартості шляхом нарахування зносу на малоцінні предмети, що обліковуються у складі необоротних активів. На нашу думку, таку практику можна вдосконалити поєднуючи англійський досвід: визначити на

підприємстві цінову межу, за якою активи списуватимуть на аналітичні статті витрат при передачі у користування, а предмети вартістю вище встановленого рівня розподіляти за термінами користування на оборотні та необоротні.

Необхідно також переглянути терміни, коли списуватимуть на витрати та з балансу предмети, що перевищуватимуть встановлений критерій.

Найбільш вдалим у цьому питанні є американський підхід, коли такі операції відбуваються після фізичного зносу активів.

Це означає, їх вартість впливатиме на валюту балансу, а отже відобразатиме поточний стан майна підприємства. Такий підхід особливо актуальний для підприємств, для яких допоміжні предмети складають суттєву питому вагу (підприємства будівельної та готельно-ресторанної галузей).

Амортизації, як правило, підлягають активи, що характеризуються тривалим терміном служби. У Молдові це спеціальний одяг строком корисного використання більше року, а також усе спеціальне обладнання, крім вище перелічених видів. З метою списання вартості спецодягу використовують прямолінійний спосіб нарахування амортизації, а для спеціального обладнання передбачено також метод списання вартості пропорційно об'єму випущеної продукції, виконаних робіт, наданих послуг.

Одним із способів нарахування амортизації, який активно застосовують понад 60 % підприємств США є метод групового обліку. Його суть полягає у об'єднанні однорідних предметів із більш-менш однаковими термінами служби у групи. За всією групою відкривають рахунок «Нарахування зносу», на якому відбувається акумулювання нарахованої амортизації за усією сукупною вартістю об'єктів.

Методика списання допоміжних предметів на витрати, що ґрунтується на інвентаризації залишків активів практикується у Великобританії та Китаї. У Великобританії предмети списують на витрати за так званим методом переоцінки (revaluation method).

Американськими GAAP запропоновано використання змішаного методу списання довгострокових активів на витрати у специфічних видах діяльності. Суть цього методу полягає в об'єднанні активів у групи та фіксацією всіх витрат на їх придбання. Рахунок зносу для окремих предметів не застосовують, а відкривають його на всю групу. Сума амортизації групи дорівнює вартості списаного активу. Використання методу списання означає, що при нарахуванні зносу по групі засобів вартість списаних активів визначається виходячи із витрат придбаного раніше від усіх активу. Цей метод аналогічний списанню товарно-матеріальних цінностей за методом FIFO.

Національними нормами та інструкціями з їх використання запропоновано аналогічну схему для списання вартості малоцінних необоротних матеріальних активів, що амортизують за спрощеною схемою (100 % списання вартості на витрати). Проте вона діє за принципом середньозваженої, згідно якої вартість об'єкта вибуття визначається діленням вартості відповідної підгрупи на кількість об'єктів, що входять до її складу. Враховуючи рівень автоматизації обліку цей підхід на практиці не застосовується.

Однією із найбільших гострих проблем використання малоцінних активів є відсутність ефективної методики контролю за рівнем придбання та використанням цих активів. У зарубіжній літературі дане питання вдало висвітлено у англомовних джерелах.

Нормативно-правові акти Молдови рекомендують для обліку предметів, що знаходяться в обороті використовувати типові форми МП. Судячи із назви, форми і змісту документів вони є аналогами розроблених у радянські часи документів. Проте, на відміну від України, яка також скористалась таким підходом, до складу чинних не ввійшла половина старих зразків. Така позиція, на нашу думку цілком відповідає сучасному стану господарювання, що характеризується зміною економічного мислення та новими можливостями автоматизації обліку.

У Молдові розроблено також методичні рекомендації, що регулюють питання бухгалтерського обліку спеціальних інструментів, спеціальних пристосувань, спеціального обладнання та спеціального одягу. Рекомендації застосовують тоді, коли керівництво підприємства приймає рішення обліковувати ці активи у складі оборотних.

У американській та британській літературі одним із методів внутрішнього контролю за витрачанням коштів на придбання предметів, що потребують частого поновлення, є застосування фонду підзвітних сум (petty cash fund). Суть його зводиться до виділення незначної суми грошових коштів на певний період часу, що закріплюється за відповідальною особою. Такий підхід, з одного боку, дозволяє планувати витрати та легко пристосовувати їх до реальних потреб. З іншого – контролювати та мінімізувати можливі зловживання, оскільки відповідальна особа знає, що може розраховувати тільки на обмежену кількість ресурсів.

Для вітчизняної практики обліку малоцінних і швидкозношуваних активів пропонуємо комбінацію декількох закордонних підходів, яка полягає у визначенні цінового критерію, нижче якого допоміжні засоби списують на аналітичні статті витрат, а дорожчі обліковують у складі активів (основних засобів або запасів) до моменту фізичного зносу.

Контроль за першими здійснюють за схемою фонду підзвітних сум. Впровадження такого способу контролю потребує встановлення обмежень щодо використання таких активів на підприємствах.

Предмети, що знаходяться вище встановленої межі слід класифікувати за призначенням, оскільки це спливатиме на вибір способу списання на витрати.

Висновки до розділу 1

У господарській діяльності кожного підприємства використовується значна група засобів праці порівняно невеликої вартості і зі скороченим

терміном служби. Такі засоби є малоцінними активами. Сьогодні малоцінні активи для цілей адекватного облікового відображення поділяються на категорії: малоцінні та швидкозношувані предмети та малоцінні необоротні матеріальні активи. Подвійний прояв економічного змісту означених активів як малоцінних основних засобів та предметів праці зі скороченим терміном використання зумовлює застосування специфічної облікової методики у практичній діяльності суб'єктів господарювання.

Методику обліку малоцінних активів у наукових джерелах зазвичай визначають із урахуванням їх поділу на оборотні та необоротні. Відповідно до швидкозношуваних предметів застосовують вимоги НП(С)БО 9 «Запаси» та обліковують їх на рахунку 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети», а до малоцінних необоротних матеріальних активів – НП(С)БО 7 «Основні засоби» і обліковують їх на субрахунку 112 «Малоцінні необоротні матеріальні активи».

Згідно з НП(С)БО 9 «Запаси» малоцінні та швидкозношувані предмети визначаються за єдиним критерієм – строком служби, який в даному випадку вважається не більше одного року або нормального операційного циклу, якщо він перевищує один рік. До них відносяться: інструменти і приладдя, господарський інвентар, спеціальне оснащення, спеціальний одяг, спеціальне взуття тощо.

Якщо строк корисної експлуатації малоцінних активів перевищує один рік, їх включають до складу необоротних активів і їх вартість амортизують. Методологічні засади формування інформації про необоротні активи наводяться у стандарті обліку 7 «Основні засоби». Ці активи мають натуральну форму, служать більше одного року, поступово зношуються і передають свою вартість на виготовлений продукт, роботи чи послуги. Підприємства повинні встановлювати вартісні ознаки, за якими необоротні активи можна відрізнити від малоцінних та швидкозношуваних предметів.

На МШП, які відносяться до складу запасів, знос не нараховується, а вартість переданих в експлуатацію малоцінних та швидкозношуваних

предметів виключається зі складу активів шляхом її списання на витрати періоду з подальшою організацією оперативного кількісного обліку таких предметів за місцями експлуатації та відповідальними особами протягом терміну їх фактичного використання.

Для розкриття теми роботи використані дані обліку та звітність ТОВ «СТРОЙ БЕТОН-УКРАЇНА КРИВИЙ РІГ». Основні положення з обліку малоцінних предметів визначені в наказі про облікову політику товариства: строки подання первинних документів, порядок їх обробки та зберігання, визначена одиниця обліку малоцінних предметів; критерії визнання малоцінних предметів; методом оцінки вибуття оборотних малоцінних предметів визначено метод FIFO; методом нарахування зносу необоротних малоцінних активів обрано метод списання 100% вартості у першому місяці використання.

Так як працівники підприємства залучені на роботах зі шкідливими та небезпечними умовами праці, прямим обов'язком товариства є забезпечення найманих працівників засобами індивідуального захисту. З метою організації їх бухгалтерського обліку проведено класифікацію засобів індивідуального захисту.

Для підвищення контролю щодо використання малоцінних предметів у обліковій політиці підприємства передбачено групування малоцінних предметів, що впливає на побудову робочого плану рахунків та їх аналітичного та синтетичного обліку.

Сформовані рекомендації щодо поділу МНМА на три категорії: дорогі, дешеві та малоцінні, який передбачає можливість використання вартісної межі для розмежування МНМА в бухгалтерському обліку та нова амортизаційна політика для необоротних активів, які не є основними засобами. Такі підходи дозволять унормувати та уточнити визначення МНМА в бухгалтерському обліку та підкреслюють важливість поділу активів на категорії для кращого контролю та обліку.

Для документального оформлення малоцінних предметів використовують документи бухгалтерського та оперативного обліку, якими оформлюється: нарахування зносу, відпуск предметів у виробництво, їх списання, передачу зазначених предметів в ремонт, поповнення їх запасу в роздавальних коморах, видачу малоцінних предметів працівникам та їх повернення тощо.

Завершальним етапом облікового циклу бухгалтерського обліку є процес складання та подання фінансової звітності. Перед складанням фінансової звітності проводиться інвентаризація активів і зобов'язань, в т.ч. малоцінних активів.

Стан необоротних малоцінних предметів у Балансі відображається за статтею «Основні засоби», наявність оборотних малоцінних предметів, як складових виробничих запасів, відображається за статтею «Запаси».

Висвітлено зарубіжні підходи у вирішенні питань відокремлення малоцінних і швидкозношуваних активів у окрему групу та методики їх фінансового обліку.

РОЗДІЛ 2

АУДИТ МАЛОЦІННИХ ПРЕДМЕТІВ

2.1 Організація проведення аудиту малоцінних активів

В умовах ринкових відносин та різноманітності форм власності виникає необхідність удосконалення функцій управління підприємством, що викликало потребу створення самостійних незалежних органів фінансового контролю – аудиту. Аудит є обов'язковою частиною цивілізованого функціонування ринкової економіки кожної країни.

Основною передумовою виникнення аудиту є взаємна зацікавленість підприємства (фірми) в особі його власників (акціонерів), держави в особі відповідних фіскальних органів, що справляють податки і збори та особисто аудитора в забезпеченні реальності та достовірності обліку і звітності.

Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» передбачено введення щорічного аудиту для широкого кола юридичних осіб, які зобов'язані будуть оприлюднити аудиторські звіти. Важливою для розуміння правил проведення обов'язкового аудиту є класифікація підприємств за розмірами. Класифікація підприємств, для яких проведення обов'язкового аудиту введена Законом, представлена у табл.2.1.

Проведення аудиту можливе у двох випадках:

- 1) за бажанням суб'єкта господарювання;
- 2) на вимогу діючого законодавства.

ТОВ «СТРОЙ БЕТОН-УКРАЇНА КРИВИЙ РІГ» за організаційно-правовою формою відноситься до товариств з обмеженою відповідальністю, діяльність яких регулює Закон України «Про товариства з обмеженою та додатковою відповідальністю» (Закон про ТОВ) [48]. Закон покликаний стати базовим у регулюванні правового статусу господарських організацій, утворених у формі товариств з обмеженою відповідальністю і товариств з додатковою відповідальністю.

Таблиця 2.1

**Класифікація підприємств для яких передбачено проведення
обов'язкового аудиту**

Юридичні особи, які зобов'язані оприлюднити аудиторські звіти	Тлумачення відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»
Підприємства, що становлять суспільний інтерес (крім великих підприємств, які не є емітентами цінних паперів)	Публічні акціонерні товариства, суб'єкти природних монополій на загальнодержавному ринку та підприємства, які здійснюють діяльність з видобутку корисних копалин загальнодержавного значення, зобов'язані не пізніше ніж до 30 квітня року, що настає за звітним періодом, оприлюднювати річну фінансову звітність та річну консолідовану фінансову звітність разом з аудиторським висновком на своїй веб-сторінці (у повному обсязі). Підприємства, що становлять <i>суспільний інтерес</i> , - підприємства - емітенти цінних паперів, цінні папери яких допущені до біржових торгів, банки, страховики, недержавні пенсійні фонди, інші фінансові установи (крім інших фінансових установ та недержавних пенсійних фондів, що належать до мікропідприємств та малих підприємств) та підприємства, які відповідно до цього Закону належать до великих підприємств.
Великі підприємства	які не є емітентами цінних паперів, та середні підприємства зобов'язані не пізніше ніж до 1 червня року, що настає за звітним періодом, оприлюднювати річну фінансову звітність разом з аудиторським висновком на своїй веб-сторінці
Інші фінансові установи	що належать до мікропідприємств та малих підприємств, зобов'язані не пізніше ніж до 1 червня року, що настає за звітним періодом, оприлюднювати річну фінансову звітність разом з аудиторським висновком на власній веб-сторінці (у повному обсязі).

Джерело: [44]

Закон про ТОВ удосконалює механізм контролю за діяльністю виконавчого органу товариства та притягнення до відповідальності його членів. Водночас законодавством передбачено створення відповідних механізмів, які б дали змогу учасникам здійснювати ефективний контроль за діяльністю виконавчого органу та в разі потреби притягнути до відповідальності недобросовісних менеджерів.

Так, у Законі про ТОВ визначено випадки притягнення до відповідальності посадових осіб товариства:

- посадові особи товариства, винні у введенні в оману учасників товариства щодо його фінансового стану, зокрема шляхом подання (внесення) недостовірної інформації до документів товариства, що призвело до здійснення неправомірних виплат, несуть разом з учасниками солідарну відповідальність за зобов'язанням щодо повернення виплат товариству);

- члени виконавчого органу солідарно несуть субсидіарну відповідальність за зобов'язаннями товариства в разі порушення обов'язку щодо скликання загальних зборів учасників протягом 60 днів із моменту зниження вартості чистих активів товариства більш як на 50 % порівняно з цим показником станом на кінець попереднього року та в разі визнання товариства банкрутом до закінчення трирічного строку з дня зниження вартості чистих активів;

- члени наглядової ради товариства та члени виконавчого органу товариства несуть відповідальність перед товариством за збитки, завдані товариству їхніми винними діями або бездіяльністю

- посадові особи товариства, винні в порушенні порядку вчинення значних правочинів або правочинів із заінтересованістю, солідарно відповідають за збитки, завдані товариству.

Як свідчать практики, довести наявність ознак зловживань чи шахрайства з фінансовою звітністю в діях посадових осіб доволі складно та без залучення незалежного аудитора та проведення аудиторської перевірки й судової експертизи практично неможливо.

З метою забезпечення дієвого механізму фінансового контролю з боку учасників товариства ст. 41 Закону про ТОВ передбачено, що на вимогу учасника чи учасників, яким сукупно належить 10 і більше відсотків статутного капіталу товариства, має бути проведено аудит фінансової звітності товариства із залученням аудитора (аудиторської фірми), не

пов'язаного (не пов'язаної) майновими інтересами з товариством, посадовими особами товариства чи з його учасниками.

У такому разі учасник (учасники) товариства самостійно укладає з визначеним ним аудитором (аудиторською фірмою) договір про проведення аудиту фінансової звітності товариства, у якому потрібно зазначити обсяг аудиторських послуг.

Витрати, пов'язані з проведенням аудиту фінансової звітності, покладено на учасника (учасників), на вимогу якого проводять такий аудит, якщо інше не встановлено статутом товариства. Загальні збори учасників товариства можуть ухвалити рішення про відшкодування витрат учасника на аудит фінансової звітності товариства.

Виконавчий орган товариства протягом 10 днів із дати отримання запиту учасника (учасників) про такий аудит та примірника оригіналу договору про проведення аудиту фінансової звітності товариства зобов'язаний забезпечити аудитору можливість проведення аудиту й надати завірені підписом уповноваженої особи товариства копії всіх документів відповідно до визначеного в договорі обсягу аудиторських послуг.

Зазвичай аудит відповідно до ст. 41 Закону про ТОВ може ініціювати учасник ТОВ у разі:

- наявності спору між учасниками й товариством стосовно розміру дивідендів;
- незгоди учасника з розміром вартості частки, яку виплачує товариство в разі виходу учасника з товариства;
- корпоративного спору між учасниками;
- незгоди учасника з діями виконавчого органу товариства;
- спору щодо управління товариством;
- оформлення спадщини на частку в статутному капіталі;
- інших корпоративних спорів.

Запропонована норма на перший погляд видається справді дієвим механізмом для здійснення фінансового контролю учасників ТОВ за

діяльністю господарського товариства. Проте на практиці через неузгодженість положень Закону про ТОВ з іншими нормативними актами реалізація запропонованих норм ускладнена, а подекуди й взагалі неможлива.

Зважаючи на положення ст. 41 Закону про ТОВ, аудит фінансової звітності ініціює учасник товариства без погодження цього питання із загальними зборами товариства та його виконавчим органом. Договір на проведення аудиту укладають безпосередньо між учасником і суб'єктом аудиторської діяльності, а сам аудит проводять на підставі копій документів, які надає учаснику – ініціатору аудиту виконавчий орган товариства.

Зазначені положення Закону про ТОВ не зовсім узгоджуються з МСА, оскільки відповідно до МСА обов'язковою умовою проведення аудиту є забезпечення аудитора доступом до всієї інформації, яка є важливою для складання фінансової звітності, а також необмеженим доступом до працівників суб'єкта господарювання, від яких аудитор вважає за потрібне одержати аудиторські докази.

Міжнародні стандарти аудиту (МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до міжнародних стандартів аудиту») обов'язкові до застосування та вимагають, щоб аудитор здійснював професійне судження та зберігав професійний скептицизм під час планування й виконання аудиту, зокрема:

- «ідентифікував і оцінював ризики суттєвого викривлення внаслідок шахрайства або помилки виходячи з розуміння суб'єкта господарювання та його середовища, включаючи внутрішній контроль суб'єкта господарювання;
- отримував достатні та прийнятні аудиторські докази щодо існування суттєвих викривлень, розробляючи й виконуючи відповідні дії у відповідь на оцінені ризики;
- формулював думку про фінансову звітність, виходячи з висновків, зроблених на основі отриманих аудиторських доказів» [26].

Відповідно до МСА 500 «Аудиторські докази» аудитор під час розроблення й виконання аудиторських процедур повинен брати до уваги

доречність і надійність інформації, яку буде використано як аудиторські докази.

Отже, основною метою аудитора є отримання прийнятних аудиторських доказів для обґрунтування думки та звіту аудитора.

Особливу увагу аудитор має звертати на:

- аудиторські докази, які суперечать іншим отриманим аудиторським доказам;
- інформацію, що викликає сумнів щодо достовірності документів і відповідей на запити, які має бути використано як аудиторські докази;
- умови, які можуть свідчити про шахрайство;
- обставини, що припускають проведення аудиторських процедур додатково до процедур, які вимагають МСА.

З огляду на зазначені вимоги МСА, аудит фінансової звітності товариства на підставі лише наданих копій неможливий. Крім того, зважаючи на обмеження доступу аудитора до документів товариства та його персоналу, виконати аудит згідно зі ст. 41 Закону про ТОВ доволі складно в частині дотримання МСА, що може суттєво знизити довіру користувачів до його результатів і стати причиною спростування звітів аудитора в суді.

Розглянемо й інший аспект проведення аудиторської перевірки – аудит елементів фінансової звітності господарських товариств у формі ТОВ. Так, ТОВ може бути великим або середнім підприємством, або належати до суб'єктів господарювання, які здійснюють діяльність у видобувних галузях, або бути фінансовою установою. Відповідно до Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» [43] такі суб'єкти зобов'язані оприлюднювати фінансову звітність товариства разом з аудиторським висновком (див.табл.2.1).

Правові засади аудиту фінансової звітності та здійснення аудиторської діяльності визначено у ЗУ «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність». Аудитом фінансової звітності відповідно до Закону є аудиторська послуга з «перевірки даних бухгалтерського обліку й показників

фінансової звітності та/або консолідованої фінансової звітності юридичної особи, або представництва іноземного суб'єкта господарювання, або іншого суб'єкта, який подає фінансову звітність та консолідовану фінансову звітність групи, з метою висловлення незалежної думки аудитора про її відповідність у всіх суттєвих аспектах вимогам національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, міжнародних стандартів фінансової звітності або іншим вимогам» [43].

Отже, аудит є обов'язковим, якщо фінансова звітність суб'єкта господарювання підлягає оприлюдненню або якщо суб'єкт господарювання повинен надати фінансову звітність користувачам разом з аудиторським звітом.

Випадки проведення ініціативного аудиту в ТОВ :

- спір між учасниками й товариством щодо розміру дивідендів;
- незгода учасника з розміром вартості частки, яку виплачує товариство в разі виходу учасника з нього;
- корпоративний спір між учасниками;
- незгода учасника з діями виконавчого органу товариства;
- спір щодо управління товариством;
- оформлення спадщини на частку в статутному капіталі;
- інші корпоративні спори.

Закон про аудит передбачає, що обов'язковий аудит ТОВ може виконувати не будь-який аудитор. Відповідно до норм Закону про ТОВ обирати аудитора потрібно в порядку, передбаченому його ст.29. Так, суб'єкта аудиторської діяльності для надання послуг з обов'язкового аудиту фінансової звітності відповідно до Закону про аудит можуть призначати, зокрема, загальні збори учасників, орган управління за погодженням із центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування державної фінансової політики державних (комунальних) підприємств і господарських товариств, у яких державі належить 100 відсотків акцій (часток, паїв) статутного капіталу, інший вищий орган управління відповідно

до законодавства й установчих документів. Призначеним для надання послуг з обов'язкового аудиту фінансової звітності може бути суб'єкт аудиторської діяльності, який відповідає вимогам, установленим цим Законом, і внесений до відповідного розділу Реєстру.

Якщо загальні збори учасників господарського товариства не можуть відбутися через відсутність кворуму, рішення про призначення аудитора може ухвалити наглядова рада такого товариства. Якщо наглядову раду не сформовано або її створення не обов'язкове згідно із законодавством, рішення про призначення суб'єкта аудиторської діяльності може ухвалити виконавчий орган такого товариства.

Малоцінні активи займають особливе місце в загальній структурі майна та загальній системі функціонування ТОВ «СТРОЙ БЕТОН-УКРАЇНА КРИВИЙ РІГ», тому питання аудиту правильного документального оформлення, оцінки та відображення в обліку цих активів є актуальними та потребують дослідження методики перевірки.

Малоцінні активи, як правило, виконують роль допоміжних засобів праці або створюють належні умови для праці. Вони представлені численними номенклатурами, різними за функціональним призначенням: інструменти, інвентар, спецодяг, меблі, канцтовари, посуд, столова білизна тощо. Вартість окремих одиниць, як правило, є незначною у масштабах підприємства. Такі характеристики часто є полем для зловживань. В умовах невизначеності нормативно-правового забезпечення обліку малоцінних активів в частині їх складу та групування, визначення їх вартісної межі, класифікації і розмежування на оборотні й необоротні активи, використання субрахунків, аналітичних рахунків для їх обліку знижується дієвість контрольної функції за наявністю і рухом цих об'єктів. Оскільки вони є основою ефективного, постійного виробничого процесу, то контроль за їх надходженням, правильним оформленням в бухгалтерському обліку та списанням є необхідним завданням для підприємства. Стан, формування й

використання малоцінних активів – це визначальний чинник забезпечення конкурентоспроможності на ринку виробленої продукції.

Саме тому виникає потреба в проведенні аудиторської перевірки окремого компоненту фінансової звітності – стаття «Запаси» ф.1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)», як незалежного контролю, який здійснюється незалежними спеціалістами.

Правове та нормативне забезпечення регулювання аудиторської діяльності України формується з урахуванням досвіду країн з ринковою економікою. Сьогодні основним нормативним документом є Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» [43]. Згідно із п. 2 ст. 13 цього Закону, аудиторська діяльність провадиться на основі міжнародних стандартів аудиту [26]. Останні перекладені державною мовою, на офіційному веб-сайті центрального органу виконавчої влади, обов'язки якого полягають у забезпеченні формування та реалізації державної політики у сфері бухгалтерського обліку та аудиту, й відповідно забезпечує їх актуалізацію.

Стандарти аудиту – це загальноприйняті керівні матеріали, які мають на меті допомогти аудиторам під час виконання їх обов'язків. Вони містять професійні вимоги до якості аудитора та аудиторських висновків і доказів (свідчень).

Першочергове призначення стандартів полягає у стандартизації норм аудиту, які є однакові для усіх суб'єктів господарювання. Основними принципами норм аудиту є: перевірка облікової систем та внутрішнього аудиту; підготовка аудиторських висновків та складання звіту.

Таким чином, використання міжнародних норм аудиту створює умови для поліпшення якості проведення аудиторської перевірки, а також дозволяє активізувати діяльність підприємств, організацій, сприяє достовірності відображення результатів такої діяльності в обліку та звітності.

З позиції найбільш загального представлення процесу аудиту доцільно виділяти наступні етапи (табл. 2.2).

Етапи проведення аудиту

<i>Етап</i>	<i>Процедура</i>
I. Підготовчий	Визначення основних напрямків перевірки, підписання договору та планування
II. Проміжний	Здійснення поглибленої оцінки системи бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю
III. Основний	Фізична перевірка активів підприємства та документальна перевірка рахунків бухгалтерського обліку, фінансової звітності
IV. Заключний	Складання звіту про проведену аудиторську перевірку про достовірність перевіреного компонента звітності

Джерело: [54, с.53]

На підготовчому етапі аудитор проводить особисті бесіди з керівництвом та персоналом підприємства, знайомиться з установчими документами, оцінює результати роботи внутрішнього аудитора; аналізує стан та перспективи розвитку підприємства, вивчає зовнішню інформацію, що стосується діяльності клієнта (публікації в періодичній пресі, про підприємство, поточні економічні процеси в галузі і т.п.).

На основі зібраної інформації аудитор приймає рішення про можливість прийняття замовлення на проведення аудиторської перевірки. Підтвердженням домовленостей щодо проведення аудиту є надсилання від аудитора (аудиторської фірми) підприємству-клієнту Листа-зобов'язання, в якому зазначають мету та обсяг аудиторської перевірки, ступінь відповідальності аудитора перед клієнтом, додатково роз'яснюються права, обов'язки клієнта.

Порядок складання Листа-зобов'язання визначено МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту», зокрема в ньому обов'язково необхідно зазначити: мету аудиторської перевірки; відповідальність управлінського персоналу підприємства-клієнта за фінансову звітність, її повноту та достовірність;

обсяг аудиторської перевірки; форма звітів і висновків за результатами завдання; застереження щодо ризику, що деякі суттєві викривлення можуть залишитися невиявленими у наслідок існуючих обмежень аудиторської перевірки; вимога про вільний доступ до документації та іншої інформації потрібної для аудиторської перевірки; посилання на законодавчі й нормативні акти, на підставі яких проводиться аудит (закони, правила, положення та інструкції, які стосуються порядку ведення бухгалтерського обліку, підготовки бухгалтерської звітності і проведення аудиту).

Після підписання Листа-зобов'язання аудитором та клієнтом, укладається Договір на аудиторську перевірку. Договір на аудиторську перевірку - документ, що засвідчує факт досягнення домовленості між аудитором і клієнтом про проведення аудиторської перевірки, закріплює права, обов'язки і відповідальність сторін.

Зміст договору може бути різним залежно від конкретної ситуації, домовленостей між замовником і виконавцем, проте, основними пунктами договору повинні бути: назва документа; номер; місце та дата укладання; преамбула (повні назви виконавця та замовника, прізвища уповноважених посадових осіб, що підписали договір); предмет договору; період, за який проводиться перевірка; мета та обсяг робіт; зобов'язання сторін, їх права та відповідальність; порядок здавання та приймання виконаних робіт; строки виконання; вартість зазначених у договорі робіт та порядок розрахунків; реквізити сторін; особливі умови (у разі потреби); додатки до договору (за необхідності).

Після підписання договору аудитору слід розробити план та програму аудиторської перевірки, що дозволять ефективно та вчасно провести аудит.

При плануванні та проведенні аудиту окремого фінансового звіту або окремого елемента фінансового звіту аудитор має адаптувати усі МСА, доречні для проведення аудиту, як того потребують обставини завдання, враховуючи те, що МСА вимагають від аудитора планування та проведення аудиту фінансового звіту або елемента з метою отримання прийнятних

аудиторських доказів у достатньому обсязі, на яких ґрунтується думка щодо фінансового звіту або елемента [50].

Зазначено, що доречність кожного МСА потребує уважного розгляду, адже навіть коли тільки окремий елемент фінансового звіту є предметом аудиту, такі МСА, як МСА 240 «Відповідальність аудитора, що стосується шахрайства, при аудиті фінансової звітності», МСА 550 «Пов'язані сторони» та МСА 570 «Безперервність діяльності», можуть бути доречними. Причина цього полягає в тому, що елемент може бути викривлений у результаті шахрайства, впливу операцій із пов'язаними сторонами або в разі неправильного застосування принципу безперервності діяльності як основи для бухгалтерського обліку згідно з концептуальною основою фінансового звітування.

Додаткові положення в контексті визначення доречності окремих МСА передбачені для випадків повідомлень інформації стосовно недоліків в системі внутрішнього контролю та письмових запевнень управлінського персоналу. МСА 260 «Повідомлення інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями» вимагає від аудитора визначити належну особу (осіб) у структурі управління суб'єкта господарювання, якій слід повідомляти інформацію. У деяких випадках усі ті, кого наділено найвищими повноваженнями, беруть участь в управлінні суб'єктом господарювання, і застосування вимог до повідомлення інформації, модифікується для врахування такої ситуації (МСА 260, п. 10, 13). Підкреслено, що коли повний комплект фінансової звітності також складається суб'єктом господарювання, ця особа (особи), відповідальна за нагляд над складанням окремого фінансового звіту або окремого елемента, може не бути той самою, яка наділена найвищими повноваженнями за нагляд над складанням повного комплексу фінансової звітності.

На проміжному етапі аудитор повинен провести детальний аналіз, оцінку надійності та ефективності функціонування системи бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю, визначити, якою мірою він може довіряти

інформації, що міститься в облікових записах і документації. При цьому аудитор керується МСА 330 «Дії аудитора у відповідь на оцінені ризики» [26]. Вивчення системи внутрішнього контролю досягається завдяки:

- вивченню результатів попередньої аудиторської перевірки;
- опитуванню членів керівництва та персоналу підприємства;
- вивченню розпорядчої документації (службові інструкції, положення) підприємства-клієнта;
- перевірки документів і записів в системі обліку і внутрішнього контролю;
- спостереженню за діяльністю і операціями підприємства, виконанням бухгалтерських операцій.

З метою оцінки системи внутрішнього контролю щодо операцій з малоцінними активами складено тест (додаток Г).

Згідно МСА 315 (переглянутий) «Ідентифікація та оцінювання ризиків суттєвого викривлення через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища» при дослідженні системи бухгалтерського обліку аудитор повинен визначати і розуміти:

- основні класи операцій, що здійснюються суб'єктом господарювання;
- санкціонування таких операцій;
- суттєві облікові записи, підтверджувальні документи і рахунки у фінансовій звітності;
- процес ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності.

Аудитору при вивченні системи бухгалтерського обліку необхідно перевірити дотримання підприємством загальноприйнятих принципів обліку; з'ясувати структуру системи бухгалтерського обліку; вивчити схему документообороту на підприємстві; визначає послідовність здійснення облікових операцій; здійснити аналітичний огляд рахунків підприємства.

Якщо аудитором на проміжному етапі буде виявлено помилок більше, ніж він попередньо очікував, то йому слід зробити відповідні коригування плану і програми аудиторської перевірки в наступних етапах аудиту.

Основний етап аудиту передбачає: фізичну перевірку малоцінних активів підприємства; документальну перевірку рахунків бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

Фізична перевірка активів підприємства передбачає оцінку результатів інвентаризації. Для цього аудитор чи його асистент спостерігають за проведенням інвентаризації, оцінюють дотримання її загальноприйнятої методики, перевіряють правильність документування результатів. Крім того аудитор сам робить окремі вибіркові перевірки активів з метою порівняння власних результатів інвентаризації та даних підприємства. У разі виявлення суттєвих розбіжностей з багатьох найменувань цінностей, аудитор має право вимагати від керівництва підприємства повторного проведення інвентаризації.

Документальна перевірка рахунків бухгалтерського обліку та звітності підприємства здійснюється відповідно до загального плану аудиту. Аудитор на основі процедур, проведених на попередніх етапах, складає програми контролю окремих ділянок обліку та статей фінансової звітності, враховуючи при цьому оцінку систем бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю підприємства-клієнта. Виконання цих програм, через застосування спеціальних аудиторських процедур та отримавши згоду на здійснення аудиту, аудитор повинен реально оцінити можливість його якісного виконання та врахувати вимоги професійних етичних правил.

На другому етапі (збір загальних відомостей) аудитору потрібна більш розширена інформація про фінансово-господарську діяльність економічного суб'єкта (хоча все одно достатньо загальна) для можливості складання попереднього загального плану перевірки. Він повинен спланувати зразкові терміни і аудиторські процедури перевірки господарських операцій даного підприємства.

Завершальним етапом планування аудиторської перевірки має бути складання загального плану аудиту і програми аудиторської перевірки, які й будуть стратегією аудиторської перевірки, що розроблена аудитором. Аудитор повинен розробити й документально оформити загальний план аудиторської перевірки. Він повинен бути достатньо детальним, бо це свого роду інструкція для розроблення програми аудиторської перевірки.

При підготовці загального плану і програми аудиту аудитору слід також встановити прийнятний для нього рівень істотності і величину аудиторського ризику, який готовий взяти на себе аудитор, щоб вважати, що перевірені звітність не містить суттєвих помилок (достовірна). З урахування встановлених рівнів ризику і істотності аудитор виявляє значущі для аудиту області обліку і звітності та планує необхідні для їх адекватної перевірки аудиторські процедури.

Загальний план аудиту розробляється настільки детально, щоб він давав можливість підготувати програму аудиту і служити керівництвом в її здійсненні. В загальному плані рекомендується передбачити наступні моменти (рис. 2.1).



Рис. 2.1 Питання, які необхідно передбачити в загальному плані аудиту

Джерело: [37, с.101]

Формуючи програму аудиту слід дотримуватись основних вимог до розкриття її змісту, зокрема:

- чітко з'ясувати змістову частину програми;
- встановити та описати терміни перевірки;
- передбачити шляхи отримання інформації для виконання кожної аудиторської процедури.

Програма аудиторської перевірки обліку операцій із малоцінними активами підприємства повинна містити дослідження стану збереження необоротних та оборотних матеріальних активів, правильне відображення витрат та оприбуткування, достовірність оцінювання покупних матеріальних активів, використання МНМА та МШП (додаток Д).

Попередня програма складається до початку аудиторської перевірки, але в ході її проведення аудитор може вносити незначні або суттєві корективи. Характерною рисою програми аудиту є те, що види, зміст, час виконання запланованих аудиторських процедур мають співпадати із показниками загального плану аудиту. Також програма повинна містити перелік об'єктів аудиторської перевірки за її напрямками; проміжок часу, котрий передбачається витратити на конкретний напрям аудиту чи аудиторську процедуру. Після аналізу отриманих відповідей аудитор розробляє остаточну програму аудиторської перевірки з переліком процедур, що мають бути виконані.

Характер та обсяг планування залежить від обставин завдання, наприклад, характеру та складності суб'єкту господарювання та попереднього досвіду аудиторів щодо нього.

2.2 Методика аудиту малоцінних активів

Сутність проведення аудиторської перевірки малоцінних активів зводиться до встановлення й підтвердження аудиторським звітом дотримання суб'єктами господарювання вимог чинного законодавства, що регулює

відображення інформації про ці об'єкти в бухгалтерському обліку та оподаткуванні. Така перевірка, згідно із міжнародною практикою розмежування аудитів за їх об'єктами, відноситься до аудиту, окремих фінансових звітів та окремих елементів, рахунків або статей фінансового звіту.

Проведення будь-якого аудиту супроводжується окресленням основних елементів: мети, завдань, джерел, методів та прийомів проведення такої перевірки. Метою проведення аудиту малоцінних активів є висловлення аудитором думки про: достовірність первинних даних бухгалтерського обліку щодо фактичної наявності та руху малоцінних необоротних матеріальних активів та малоцінних швидкозношуваних предметів; повноту та правильність відображення первинних даних з обліку згадуваних активів у їх регістрах; правильність ведення обліку малоцінних необоротних та оборотних активів відповідно до законодавчих і нормативних актів, облікової політики конкретного підприємства; достовірності відображення залишків таких додаткових засобів у звітності.

Для досягнення мети аудиту, а також задоволення потреб користувачів в отриманні повної, правдивої та неупередженої інформації щодо малоцінних активів аудиторі слід виконати низку завдань, зокрема здійснити перевірку:

- правильності віднесення малоцінних додаткових засобів до необоротних чи оборотних;
- наявності та порядку зберігання матеріальних цінностей (активів);
- забезпечення контролю за збереженням МНМА та МШП на всіх етапах їх руху та зберігання;
- правильності та своєчасності документального відображення операцій із надходження, відпуску та внутрішнього переміщення МНМА та МШП;
- правильності визначення первісної вартості МНМА та МШП і відповідності її обліковій політиці та НП(С)БО;
- дотримання норм використання МНМА та МШП для здійснення господарської діяльності;

- додержання підприємством встановлених норм списання малоцінних необоротних та оборотних активів;
- дотримання підприємством податкового законодавства по операціях, пов'язаних із формуванням собівартості продукції;
- переоцінки та уцінки МНМА;
- якості проведених інвентаризацій МНМА та МШП;
- встановлення законності дій, пов'язаних із рухом малоцінних додаткових засобів, та відсутності суттєвих порушень і помилок у бухгалтерському обліку та звітності.

Після завершення цього аудиту керівнику підприємства зазвичай надаються рекомендації та пропозиції з удосконалення певного роду операцій.

Проведення операційного аудиту малоцінних активів на товаристві потребує від аудитора знань із технології виробництва. Підприємство одночасно має дві протилежні цілі: скоротити МНМА та МШП, щоб зменшити витрати на їх утримання, та збільшити їх кількість щоб забезпечити безперебійну роботу підприємства. Тому аудитору необхідно оцінити витрати на їх утримання. Для виконання завдань операційного аудиту та більш ефективного його проведення застосовуються певні критерії ефективності, а саме: орієнтація системи управління малоцінними активами на мінімум витрат на їх утримання (табл.2.3).

Виходячи з наведеної у табл.2.3 інформації, на підприємстві необхідна така модель управління малоцінними предметами, використання якої б давало оптимальні результати. Тому, для проведення операційного аудиту пропонується наступна модель перевірки операцій з малоцінними активами.

Джерела інформації аудиту МНМА та МШП являють собою предметну область аудиторського дослідження. Це нормативні документи, облікова політика підприємства та джерела, в яких зафіксована інформація, що характеризує залишки і рух виробничих запасів.

Таблиця 2.4

Нормативна база та джерела аудиту малоцінних активів

Джерела аудиту	Нормативна база
Внутрішні нормативні та загальні документи підприємства	Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність»
Облікову політику з питань обліку МНМА та МШП	Міжнародні стандарти аудиту
Договори з матеріально-відповідальними особами	Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»
Договори з контрагентами	Податковий кодекс України
Документацію суб'єктів внутрішнього контролю з питань контролю за раціональним використанням та збереженням МНМА та МШП	Положення № 879 «Про інвентаризацію активів та зобов'язань затверджено наказ міністерства фінансів України»
Первинні документи та реєстри обліку по рахунках, призначених для ведення бухгалтерського обліку МНМА та МШП	НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»
Регістри зведеного синтетичного обліку (Головна книга), оперативну, статистичну та фінансову звітність	НП(С)БО 7 «Основні засоби»
Інші документи, що відображають факти господарської діяльності, пов'язані з придбанням, розподілом та списанням МНМА та МШП	НП(С)БО 9 «Запаси»
Місця зберігання МНМА та МШП	План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій

Джерело: складено на основі [29,32,35,41,43,44]

Під час аудиту приділяється увага дотриманню суб'єкта господарювання зазначеним вище законам і нормативним актам. Аудитор не несе і не може нести відповідальність за запобігання невідповідності законодавству. Проте проведення щорічної аудиторської перевірки може мати стримувальний ефект.

Так, плануючи й виконуючи аудиторські процедури, оцінюючи та надаючи звіт про результати аудиторської перевірки, аудитор повинен усвідомлювати, що невідповідність суб'єкта господарювання законам і нормативним актам може суттєво вплинути на фінансові звіти. Проте не можна очікувати, що аудиторська перевірка виявить усі випадки

невідповідності законодавчим і нормативним актам. Виявлення невідповідності, незалежно від суттєвості, ставить під сумнів чесність управлінського персоналу та працівників і потребує аналізу можливого впливу на інші аспекти аудиторської перевірки.

Визначення того, чи є певна дія порушенням законодавства, стосується юриспруденції і, як правило, виходить за межі професійної компетенції аудитора. Рівень професійної підготовки аудитора, його досвід, розуміння суб'єкта господарювання й галузі можуть допомогти припустити, що окремі дії, які привернули увагу аудитора, містять ознаки невідповідності законам і нормативним актам. Визначення того, чи є окрема дія невідповідною законам та нормативним актам, як правило, ґрунтується на консультації досвідченого і кваліфікованого юриста, однак остаточне рішення може ухвалити лише суд.

При аудиторській перевірці є неминучий ризик того, що деякі суттєві викривлення у фінансових звітах не будуть виявлені, незважаючи на належне планування аудиторської перевірки і її проведення згідно з МСА. Ризик збільшується, якщо суттєве викривлення є результатом невідповідності законам і нормативним актам через дію таких чинників:

- наявність ряду законів і нормативних актів, які стосуються головним чином поточної діяльності суб'єкта господарювання і, як правило, не справляють суттєвого впливу на фінансові звіти та не охоплюються системами бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю;

- на ефективність аудиторських процедур впливають обмеження, властиві системам бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю, а також застосування тестування;

- багато доказів, отриманих аудитором, є радше переконливими, ніж остаточними;

- невідповідність законодавству може включати дії, спрямовані на приховування (наприклад, змови, підробки документів) навмисного невідображення в обліку операцій, дій найвищого управлінського персоналу

поза системою контролю або навмисного викривлення інформації, наданої аудитору.

Якщо аудитору стає відомою інформація, яка стосується можливої невідповідності законодавству, йому слід одержати розуміння характеру такої невідповідності й обставин, за яких вона сталася, а також отримати іншу достатню інформацію, необхідну для оцінювання можливого впливу такої невідповідності на фінансові звіти.

Якщо аудитор вважає, що може бути невідповідність законодавству, то йому слід документально оформити виявлені обставини й обговорити їх з управлінським персоналом. Документування виявлених обставин має включати копії записів бухгалтерського обліку, документів, а також (у разі потреби) конспектів бесід.

Якщо аудитор дійшов висновку про те, що факт невідповідності суттєво впливає на фінансові звіти й не був належним чином відображений у них, йому слід висловити модифіковану думку.

При дослідженні операцій із МНМА та МШП аудитору необхідно знати можливі порушення норм НП(С)БО, вимоги якого поширюються на юридичних осіб всіх форм власності, крім бюджетних установ (додаток Е).

Досліджуючи внутрішні нормативні та загальні документи суб'єкта господарювання, аудитор дізнається про: підприємство; його діяльність; специфіку технологій виробництва; перелік МНМА та МШП, їх потребу та факт наявності; кількість місць зберігання. Особливу увагу при цьому слід приділити дослідженню наказів із призначення та просування по службі матеріально-відповідальних осіб, а також форм контролю – ревізії та інвентаризації. Це дозволить аудитору визначити обсяг інформації, яка підлягає дослідженню, оцінити власні можливості, а також час, потрібний для проведення аудиторської перевірки.

Під час опрацювання внутрішніх нормативних та загальних документів підприємства аудитор має змогу окреслити перелік питань, на які слід звернути посилену увагу під час подальшого вивчення інформації. Для

прикладу, якщо за результатами перевірки аудитор дійшов висновку, що певний вид малоцінного активу є дефіцитним, то доцільно простежити його рух та з'ясувати, чи не виникали на підприємстві випадки його недовкладення чи підміни іншим.

Діагностика наказів із призначення матеріально-відповідальних осіб та їх характеристик за інформацією з особової справи дозволяє сконцентрувати увагу аудитора на ступені довіри до них.

Факт наявності наказів про здійснення контрольних заходів щодо збереження малоцінних необоротних та оборотних активів, а також одержані в попередніх перевірках (ревізіях та інвентаризаціях) результати дають змогу аудитору сформулювати думку про довіру до системи внутрішнього контролю.

Аналіз аудитором договорів (індивідуальних та колективних) із матеріально-відповідальними особами генерують його думку із дотримання вимог чинного законодавства суб'єктом господарювання у роботі з цією категорією працівників. Аудитору необхідно знати, що статтями 130-138 Кодексу Законів про працю України передбачено наступні види матеріальної відповідальності: у межах середнього місячного заробітку; обмежена; повна; колективна.

Аудитор повинен впевнитись, що з працівником, який винен у виникненні матеріальної шкоди, укладено договір про повну матеріальну відповідальність щодо забезпечення збереження малоцінних активів. Для його укладання необхідно, щоб працівник обіймав посаду або виконував роботу, безпосередньо пов'язану зі зберіганням, обробкою, продажем (відпуском), перевезенням або застосуванням у процесі виробництва переданих йому запасів, за умови, що він обіймає посаду, передбачену спеціальним переліком. Такий договір, як правило, укладається у вигляді додатку до трудового договору з метою конкретизації обов'язків.

Недотримання цих умов спричиняє недійсність договорів про повну матеріальну відповідальність, позбавляючи їх юридичної сили, а працівники, винні у спричиненні шкоди, несуть матеріальну відповідальність на

загальних підставах (тобто обмежену, якщо інше прямо не встановлено законодавством).

Аналізуючи облікову політику, аудитор має можливість з'ясувати, яких методів дотримується підприємство з питань первісної оцінки малоцінних необоротних матеріальних активів, їх переоцінки та малоцінних швидкозношуваних предметів, а також методу оцінки списання чи вибуття.

Таким чином, аудитор переконався у відсутності ознак невідповідності діючому законодавству на товаристві. Крім того, аудитор ознайомився з наказом про облікову політику підприємства, який враховує суттєві моменти організації обліку та облікової політики, а також переконався у наявності посадових інструкцій працівників товариства, які забезпечують виконання ними своїх обов'язків.

Здійснюючи аудиторське дослідження щодо малоцінних активів, аудитор вивчає документи, за допомогою яких відтворює ланцюг господарських фактів від моменту їх придбання, зберігання й до моменту списання з балансу. Дослідження не обмежується вивченням бухгалтерських документів. Аудит малоцінних необоротних та оборотних активів не може відбуватися без досліджень оперативного обліку (приміром, повсякденні оперативні дані щодо руху дефіцитних основних і допоміжних матеріальних засобів та інша оперативна інформація, яку визначено управлінським персоналом суб'єкта господарювання в залежності від його особливостей), інформації з діловодства (накази щодо зміни матеріально-відповідальної особи; щодо проведення інвентаризацій, ревізій; щодо розгляду результатів проведеної інвентаризації, ревізії тощо), висновків кваліфікованих спеціалістів (про якість та придатність малоцінних та швидкозношуваних засобів, доцільності їх придбання, списання).

У процесі аудиту використовуються акти ревізій та наказів про проведення тих чи інших заходів внутрішнього ознайомлення з результатами попередніх перевірок (якщо такі мали місце в минулому), перевірок малоцінних активів, складені відповідними контролюючими органами, а

також інформація, одержана в ході попереднього аудиту. Ці джерела інформації мають допоміжний характер, проте, їх дослідження дає можливість встановити місця підвищеного інформаційного ризику [54,с.128].

Під час свого дослідження аудитор повинен чітко відстежувати інформаційні потоки, що пов'язані з подіями чи діями господарювання підприємства. Тобто шлях від моменту прийнятого рішення про виконання господарської операції до моменту відображення факту її здійснення в первинних, зведених документах, регістрах обліку та звітності.

Збирання аудиторських доказів під час проведення аудиту операцій з малоцінними активами аудитор може використовувати такі методи, як:

- перевірка – опрацювання первинних документів, облікових регістрів, матеріальних звітів тощо для визначення дійсного стану;
- спостереження – прийом контрольної перевірки із виконання іншими особами процедур щодо безпосередньої участі аудитора для забезпечення об'єктивного сприймання інформації;
- опитування – спосіб отримання нового обсягу інформації чи підтвердження раніше зібраних доказів. Проводити опитування можна письмово чи усно, формально чи неформально;
- підрахунки – це прийом арифметичної перевірки точності записів бухгалтерського обліку;
- підтвердження – спосіб перевірки, за якого відповіді на попередні запити допоможуть підтвердити зібрану інформацію;
- аналітичні процедури – аналіз співвідношення та тенденцій.

Отже, залежно від поставлених завдань, окреслених цілей, невирішених питань їх дослідження та вивчення аудитор має можливість застосовувати різноманітні методи, способи чи прийоми. Загалом це допоможе йому сформулювати чітку власну думку, яку буде підтверджено документально.

Аудит операцій з малоцінними активами слід розпочинати з інвентаризації, тобто з використанням методів фактичного контролю. Це дає можливість

виявити нестачі або лишки малоцінними активами та правопорушення, якщо такі мають місце на підприємстві.

Інвентаризація малоцінних активів проводиться за місцями їх зберігання і особами, на відповідальному зберіганні яких вони знаходяться. В процесі інвентаризації слід встановити правильність віднесення засобів до групи малоцінних і швидкозношуваних предметів.

В ході перевірки інвентаризаційна комісія повинна з'ясувати:

- чи закріплені малоцінні активи, що знаходяться на складі і в експлуатації, за особами, відповідальними за їх зберігання і використання;
- чи здійснюється маркування до передачі в експлуатацію спецодягу, спецвзуття, застережних пристроїв, виробничого і господарського інвентарю тощо. Маркування повинно містити найменування підприємства або його символ;
- як організовано облік малоцінних активів в місцях їх експлуатації, чи ведуть матеріально-відповідальні особи (коменданти, бригадири, комірники та ін.) облік отриманого зі складу виробничого і господарського інвентарю на картках (в книгах) по окремих особах, яким цей інвентар виданий у користування.

На малоцінні активи, видані в індивідуальне користування, наприклад, спецодяг, спецвзуття тощо, допускається складання групових інвентаризаційних описів (на куртки, черевики, халати тощо) із зазначенням осіб, яким видані такі предмети. Обов'язковою умовою при цьому є ведення особистих карток на такі предмети і наявність в інвентаризаційному описі підписів осіб, які отримали ці предмети. Спецодяг і білизна, здані в ремонт, прання або чистку заносять до інвентаризаційного опису на підставі документів, які підтверджують приймання в ремонт, прання, чистку тощо.

Якщо під час інвентаризації малоцінних активів будуть встановлені предмети, не придатні до експлуатації, але не списані з обліку, то робоча комісія складає акт на їх списання. В акті зазначаються час експлуатації, причини псування (непридатності) таких малоцінних активів та можливість їх

використання в інших цілях. На них складається окремий інвентаризаційний опис.

Малоцінні активи перевіряються за місцями знаходження та особами, на відповідальному зберіганні яких знаходяться такі предмети. Їх інвентаризація здійснюється шляхом огляду кожного предмету і реєстрації його в описі. При проведенні інвентаризації малоцінних активів, виданих в індивідуальне користування працівникам підприємства, допускається складання групових інвентаризаційних описів. Напроти кожного запису вказується (повністю) прізвище, ім'я, по батькові особи, у користуванні якої вони перебувають та яка несе за них відповідальність.

Для перевірки повноти оприбуткування малоцінних предметів та наявності документів, які підтверджують їх придбання аудитором слід перевірити:

- правильність оцінки малоцінних предметів при надходженні;
- чи дотримується на підприємстві порядок приймання та оформлення документації з приймання малоцінних активів;
- чи повністю оприбутковані малоцінні предмети, зазначені в документах постачальника (за конкретними назвами і за визначений період);
- чи відповідає якість малоцінних предметів, що зазначена в прибуткових документах, якості, що зазначена в рахунках-фактурах, сертифікатах постачальника.

При проведенні перевірки правильності оцінки малоцінних предметів при надходженні аудитором слід враховувати, що придбання малоцінних предметів здійснюється згідно облікової політики – в оцінці за фактичною вартістю придбання.

При перевірці документів з надходження здійснюється взаємна звірка господарських договорів, накладних, рахунків-фактур та прибуткових ордерів на предмет ідентичності ряду показників номенклатури, ціни, кількості, дат оприбуткування тощо. Найбільш поширеною помилкою, що при цьому зустрічається в обліку є оприбуткування невідфактурованих поставок та

відпуск таких малоцінних предметів у виробництво. Потім за даними журналу з обліку витрат здійснюється перевірка правильності відображення в облікових регістрах оприбуткованих малоцінних предметів.

Порівняння кількісних показників оригіналів рахунків-фактур, сертифікатів і специфікацій постачальника, а також приймальних актів дозволяє встановити, чи всі малоцінні предмети оприбутковані за актами приймання. Зустрічна перевірка документів, що відображають надходження малоцінних предметів, з документами постачальника дає можливість виявити факти їх не оприбуткування, відпущених підприємству, або оприбуткування їх в меншій кількості.

В ході перевірки правильності відпуску (списання) малоцінних предметів аудиторю необхідно з'ясувати:

- як обліковувались надходження і витрачання малоцінних предметів в коморах, складах та інших об'єктах;
- чи не було фактів неоприбуткування (повного або часткового) малоцінних предметів що надійшли;
- чи не списувалися у витрати малоцінних предметів понад встановлених норм і без достатніх підстав;
- чи відповідало фактичне витрачання запасів документальним даним;
- чи не було фактів вуалювання нестач малоцінних предметів в бухгалтерському обліку;
- чи не приховувались недостачі малоцінних предметів різними необґрунтованими бухгалтерськими проводками.

Для з'ясування наведених питань важливе значення має ретельний аналіз первинних документів про рух малоцінних предметів по місцях зберігання. Порівнянням первинних документів із записами карток складського обліку необхідно перевірити, чи відповідають записи про кількість і найменування запасів, що надійшли і відпущені, даним, що містяться в документах. При цьому можуть бути виявлені факти неоприбуткування або необґрунтованого списання малоцінних предметів на витрати.

При перевірці операцій по відпуску малоцінних предметів здійснюється взаємна звірки даних матеріального звіту та накладних, лімітно-забірних карток з метою виявлення не вказаних в звіті первинних документів, підтвердження облікової ціни, наявності підписів матеріально відповідальних осіб.

При перевірці документів на витрачання малоцінних предметів особливу увагу потрібно звернути на обґрунтованість їх списання за цільовим призначенням та у відповідності з нормами і порядком оформлення документів.

При перевірці операцій з вибуття малоцінних предметів аудиторю необхідно ретельно перевірити, кому видаються малоцінні предмети (яким професіям робітників і на яких підставах), чи дотримуються термінів використання і порядку списання зношених малоцінних предметів, чи складаються акти на списання малоцінних предметів, що прийшли в непридатність. Також необхідно встановити, чи ведуться на підприємстві відомості із зазначенням, коли, кому, які малоцінні предмети видані, на якій термін, а також коли і в якому стані вони повернуті. Отримання і повернення на склад малоцінних предметів повинно підтверджуватись підписами осіб, що отримують і здають їх. По малоцінним предметам, списаних в утиль або переведених у брухт, перевіряється наявність відповідних документів.

Далі аудитор здійснює перевірку правильності встановлення лімітів з відпуску малоцінних предметів та дотримання їх виконання. Правильність встановлення лімітів з відпуску конкретних видів малоцінних предметів здійснюється виходячи з обсягу випуску продукції, норм витрачання малоцінних предметів на одинцю виробів або робіт і їх залишку на початок запланованого періоду. Коректування лімітів в поточному періоді дозволяється у випадках уточнення кількості малоцінних предметів, що знаходяться в незавершеному виробництві, а також при заміні одних малоцінних предметів іншими і зміні виробничої програми. Під час проведення перевірки необхідно звернути увагу на те, чи здійснюється зміна ліміту тими ж особами, яким надано право їх затвердження, а також, чи не допускається

зміна лімітів по окремих видах малоцінних предметів на поточний період часу, оскільки такими змінами, як правило, намагаються приховати перевитрачання малоцінних предметів.

Дотримання ліміту на відпуск малоцінних предметів зі складу у виробництво перевіряється на підставі лімітно-забірних карток. При цьому застосовують зустрічну перевірку для порівняння записів у документах на витрачання, що зберігаються в різних місцях (на складі, в цеху, бухгалтерії, відділу постачання). Зустрічаються випадки, коли навмисно завищуються ліміти підпуску малоцінних предметів з метою подальшого їх розкрадання.

З метою перевірки достовірності відображення за даними бухгалтерського обліку руху малоцінних предметів, аудитор повинен скласти відомість їх руху за видами з виведенням залишку малоцінних предметів на момент інвентаризації і зіставити дані залишку відомості руху малоцінних предметів з фактичною їх наявністю. У разі перевищення даних залишків відомості руху малоцінних предметів з даними інвентаризації можна зробити висновок, що при надходженні вони не оприбутковувалися.

У деяких випадках за даними бухгалтерського обліку не проводиться списання малоцінних предметів. Тому, перевіряючи фактичне списання малоцінних предметів, аудитор повинен знати, чи використовуються вказані цінності у технологічному процесі та якими є норми їх витрачання для виготовлення одиниці продукції.

У разі встановлення фактів списання в обсягах, не передбачених технологічним процесом, аудитор повинен здійснити перерахунок собівартості на суму незаконно списаних малоцінних предметів та поставити питання про відшкодування їх вартості.

Окремо розглянуто аудитором синтетичний облік вибуття малоцінних предметів за даними реєстрів бухгалтерського обліку на товаристві. Перевірка кореспонденції рахунків з обліку вибуття малоцінних активів наведено на прикладі МШП.

За результатами перевірки виявлені відхилення у сумах використаних МШП, що було пов'язано з помилковим визначенням їх цільового використання. По ходу аудиторської перевірки, виявлені аудитором порушення заносяться до його робочих документів, а пізніше знаходять відображення у відповідних узагальнюючих документах.

Після перевірки стану первинного, аналітичного та синтетичного обліку малоцінних активів аудитором необхідно підтвердити статті у балансі до складу яких включаються необоротні та оборотні малоцінні активи відповідно: «Основні засоби», «Запаси».

Отже, за результатами аудиторської перевірки малоцінних активів аудитором підтверджено достовірність первинних даних бухгалтерського обліку щодо фактичної наявності та руху малоцінних необоротних матеріальних активів та малоцінних швидкозношуваних предметів; повноту та правильність відображення первинних даних з обліку згадуваних активів у їх регістрах; правильність ведення обліку малоцінних необоротних та оборотних активів відповідно до законодавчих і нормативних актів, облікової політики товариства та достовірність відображення їх залишків у фінансовій звітності.

2.3 Узагальнення результатів аудиту малоцінних предметів

З позицій забезпечення інтересів широкого кола користувачів найважливішим є аудит повного комплексу фінансової звітності. Проте, специфічні потреби окремих користувачів зумовлюють проведення аудиту лише окремих об'єктів бухгалтерського обліку та звітності.

Міжнародні стандарти аудиту (МСА) серій 100-700 застосовуються до аудиту фінансової звітності та мають бути в разі необхідності належним чином адаптовані для проведення аудитів іншої історичної фінансової інформації. МСА 805 «Особливі положення щодо аудитів окремих фінансових звітів та окремих елементів, рахунків або статей фінансового

звіту» [26] розглядає особливі положення використання вищезазначених МСА під час аудиту окремого фінансового звіту або окремого елемента, рахунку або статті фінансового звіту.

З одного боку, виділення одного об'єкту має спростити роботу аудитора, оскільки можна сконцентруватися лише на вузькому колі операцій, процесів тощо. Але з іншого, орієнтація МСА на регламентування питань, пов'язаних з проведенням завдань з аудиту всього пакету фінансових звітів, викликає проблеми при їх практичному застосуванні в процесі виконання завдань з аудиту лише окремих статей, рахунків, елементів фінансових звітів.

Ціллю аудитора під час застосування МСА під час аудиту окремого фінансового звіту або окремого елемента, рахунку чи статті фінансового звіту є належний розгляд особливих положень щодо:

- прийняття завдання;
- планування та проведення цього завдання;
- формування думки та складання звіту щодо окремого фінансового

звіту або окремого елемента, рахунку або статті фінансового звіту[26].

Окремий фінансовий звіт або окремих елемент фінансової звітності може бути складений відповідно до спеціальної концептуальної основи фінансового звітування, що ґрунтується на концептуальній основі фінансового звітування, встановленій уповноваженою та визнаною організацією, яка розробляє стандарти, щодо складання повного комплексу фінансової звітності (наприклад, МСФЗ). В такому випадку визначення прийнятності застосовної концептуальної основи може включати розгляд того, чи містить така концептуальна основа усі вимоги концептуальної основи, на якій вона ґрунтується, що є доречними при поданні окремого фінансового звіту або окремого елемента фінансового звіту, що надає адекватні розкриття.

МСА 210 «Узгодження умов завдань з аудиту» вимагає, щоб узгоджені умови завдань з аудиту містили опис очікуваної форми звітів, що будуть складені аудитором (МСА 210, п. 10). У разі проведення аудиту окремого

фінансового звіту або окремого елемента фінансового звіту аудитор має розглянути, чи є очікувана форма висловлення думки прийнятною за таких обставин.

Форма думки, що буде висловлена аудитором, буде залежати від застосовної концептуальної основи фінансового звітування та будь-якого застосовного законодавчого або нормативного акту (МСА 200, п.8). Згідно з МСА 700 «Формування думки та складання звіту щодо фінансової звітності»:

1) у разі висловлення немодифікованої думки щодо повного комплекту фінансової звітності, складеного відповідно до концептуальної основи достовірного подання, в думці аудитора, якщо інше не вимагається законодавчим або нормативним актом, використовується одне з наведених нижче формулювань:

- фінансова звітність відображає достовірно, в усіх суттєвих аспектах відповідно до [застосовна концептуальна основа фінансового звітування]; або

- фінансова звітність надає правдиву та неупереджену інформацію про...відповідно до [застосовна концептуальна основа фінансового звітування];

2) у разі висловлення немодифікованої думки щодо повного комплекту фінансової звітності, складеного відповідно до концептуальної основи дотримання вимог, в аудиторській думці зазначається, що фінансова звітність складена у всіх суттєвих аспектах відповідно до [застосовна концептуальна основа фінансового звітування] (МСА 700, п. 25-26).

У разі аудиту окремого фінансового звіту або окремого елемента фінансового звіту використана концептуальна основа фінансового звітування може не чітко визначати подання фінансового звіту або окремого елемента фінансового звіту. Це може мати місце, якщо застосовна концептуальна основа фінансового звітування встановлена вповноваженою та визнаною організацією, яка розробляє стандарти складання повного комплекту фінансової звітності (наприклад, МСФЗ). Тому, аудитор розглядає, чи очікувана форма думки є прийнятною у зв'язку із застосовною

концептуальною основою фінансового звітування. Чинники, що можуть вплинути на міркування аудитора щодо використання формулювання «відображає достовірно, в усіх суттєвих аспектах» чи «надає правдиву та неупереджену інформацію» в звіті аудитора, містять таке:

1) чи застосовна концептуальна основа фінансового звітування обмежується прямо чи опосередковано складанням повного комплексу фінансової звітності;

2) чи окремий фінансовий звіт або окремий елемент фінансового звіту: повністю відповідає кожній із цих вимог концептуальної основи, доречної щодо окремого фінансового звіту або окремого елемента, а також подання фінансового звіту або окремого елемента фінансового звіту включає відповідні розкриття інформації; якщо потрібно досягти достовірного подання, надає розкриття на додаток до тих розкриттів, яких потребує концептуальна основа, або у виняткових обставинах відхиляється від вимог концептуальної основи.

Рішення аудитора щодо очікуваної форми думки є питанням професійного судження. На нього може вплинути той факт, чи застосування формулювання «відображає достовірно, в усіх суттєвих аспектах» або «надає правдиву та неупереджену інформацію» в аудиторській думці щодо окремого фінансового звіту або окремого елемента фінансового звіту, складеного відповідно до концептуальної основи достовірного подання, є загальноприйнятим.

Письмові заповнення управлінського персоналу щодо повного комплексу фінансової звітності, які мають подаватися відповідно до вимог МСА 580 «Письмові заповнення» мають бути замінені на письмові заповнення щодо подання окремого фінансового звіту або окремого елемента відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування.

Окремий фінансовий звіт, який міститься в повному комплекті фінансової звітності, а також багато окремих елементів цієї фінансової звітності, включаючи відповідні розкриття інформації, є взаємопов'язаними.

Відповідно під час проведення аудиту окремого фінансового звіту або окремого елемента фінансового звіту аудитор не може розглядати фінансовий звіт та елемент окремо. Отже, аудитору може бути потрібно виконати процедури щодо взаємопов'язаних статей, щоб досягнути цілі аудиту.

Крім того, суттєвість, визначена для окремого фінансового звіту або окремого елемента фінансового звіту, може бути нижчою, ніж суттєвість, визначена для повного комплексу фінансової звітності суб'єкта господарювання; ці чинники вплинуть на характер, своєчасність та обсяг аудиторських процедур, а також на оцінку не виправлених викривлень.

При формуванні думки та складанні звіту щодо окремого фінансового звіту або елемента фінансового звіту аудитор повинен застосовувати вимоги МСА 700 «Формування думки та складання звіту щодо фінансової звітності», та, коли це необхідно, вимоги МСА 800 «Особливі положення - аудити фінансової звітності, складеної відповідно до концептуальних основ спеціального призначення» (переглянутий), що належним чином адаптовані відповідно до обставин завдання. В МСА 805 запропоновані приклади звітів незалежного аудитора. Також рекомендовано застосовувати вимоги інших МСА щодо звітування, адаптовані за необхідності до обставин завдання, та скористатися прикладами, які наведені в додатках до МСА 700 «Формування думки та складання звіту щодо фінансової звітності», МСА 705 «Модифікація думки у звіті незалежного аудитора», МСА 570 «Безперервність діяльності», МСА 720 «Відповідальність аудитора щодо іншої інформації» та МСА 706 «Пояснювальні параграфи та параграфи з інших питань у звіті незалежного аудитора».

МСА 700 «Формування думки та складання звіту щодо фінансової звітності» вимагає від аудитора під час формування думки оцінити, чи фінансова звітність надає адекватні розкриття, що дають змогу визначеним користувачам зрозуміти вплив суттєвих операцій і подій на інформацію, надану у фінансовій звітності (МСА 700, п.13). У разі аудиту окремого

фінансового звіту або окремого елемента фінансового звіту важливо, щоб фінансовий звіт або окремий елемент фінансового звіту, з урахуванням вимог застосовної концептуальної основи фінансового звітування надавали адекватні розкриття, які дадуть можливість визначеним користувачам зрозуміти інформацію, надану у фінансовому звіті або елементі, а також вплив суттєвих операцій і подій на інформацію, надану у фінансовому звіті або елементі.

Проведене дослідження показало, що незважаючи на існування різноманітних класифікацій аудиту, потребує уточнення класифікація аудиторських послуг з метою чіткого виокремлення в складі завдань з аудиту саме завдань з аудиту окремих фінансових звітів, рахунків, статей та елементів фінансових звітів, які можуть бути додатково деталізовані на індивідуальні та інтегровані, одиничні та комплексні.

Отже, серед МСА існує лише один стандарт, який містить загальні вимоги до виконання завдань з аудиту окремого фінансового звіту, окремих елементів, статей та рахунків, і який, в основному, зводиться до рекомендації адаптації за потреб положень інших МСА.

Висновки до розділу 2

Малоцінні активи, як правило, виконують роль допоміжних засобів праці або створюють належні умови для праці. Вони представлені численними номенклатурами, різними за функціональним призначенням: інструменти, інвентар, спецодяг, меблі, канцтовари, посуд, столова білизна тощо. Вартість окремих одиниць, як правило, є незначною у масштабах підприємства. Такі характеристики часто є полем для зловживань. В умовах невизначеності нормативно-правового забезпечення обліку малоцінних активів в частині їх складу та групування, визначення їх вартісної межі, класифікації і розмежування на оборотні й необоротні активи, використання субрахунків, аналітичних рахунків для їх обліку знижується дієвість

контрольної функції за наявністю і рухом цих об'єктів. Оскільки вони є основою ефективного, постійного виробничого процесу, то контроль за їх надходженням, правильним оформленням в бухгалтерському обліку та списанням є необхідним завданням для підприємства. Стан, формування й використання малоцінних активів – це визначальний чинник забезпечення конкурентоспроможності на ринку виробленої продукції.

Проведення аудиторської перевірки малоцінних активів згідно із міжнародною практикою відноситься до аудиту, що являє собою перевірку будь-якого елементу процедур та методів функціонування господарської системи з метою надання оцінки про її продуктивності й ефективності. Після завершення цього аудиту керівнику підприємства зазвичай надаються рекомендації та пропозиції з удосконалення певного роду операцій. В роботі представлена модель процесу проведення аудиту малоцінних активів, як окремого компонента фінансової звітності.

Метою аудиту операцій з малоцінними активами є встановлення достовірності первинних даних щодо їх наявності та руху; повноти та своєчасності відображення первинних даних в зведених документах та облікових регістрах; правильності ведення обліку малоцінних предметів відповідно до прийнятої облікової політики; достовірності відображення залишку записів у звітності підприємства.

Проведення аудиту – це певна послідовність здійснення аудиторських процедур, що реалізуються через упорядковану системи способів та прийомів дослідження фактів господарського життя, в залежності від мети та завдань аудиту. Тому процес аудиторської перевірки умовно поділяють на окремі етапи. З позиції найбільш загального представлення процесу аудиту доцільно виділяти наступні етапи: підготовчий; проміжний; основний; заключний.

Першочергове завдання аудиту полягає у підтвердженні правомірності визначення підприємством малоцінних активів, а саме правильного розмежування їх на оборотні та необоротні, згідно умов, визначених в обліковій політиці підприємства відповідно до наказу керівника. Залежно від

мети аудиторського дослідження, завдань, які передбачені договором, та власних можливостей аудитор слід обирати методику проведення аудиту малоцінних активів за визначеною моделлю. Основна мета обраної методики зводиться до встановлення об'єктивної істини про досліджуваний об'єкт.

Аудит малоцінних предметів був проведений з використанням фактичних методів контролю та перевірені матеріали річної інвентаризації. Здійснювалася взаємна звірка господарських договорів, накладних, рахунків-фактур та прибуткових ордерів на предмет ідентичності ряду показників номенклатури, ціни, кількості, дат оприбуткування тощо.

Зустрічна перевірка документів, що відображають надходження малоцінних предметів, з документами постачальника дає можливість виявити факти їх неоприбуткування, відпущених підприємству, або оприбуткування їх в меншій кількості.

За результатами перевірки складені робочі документи аудитора з перевірки повноти оприбуткування малоцінних предметів та вибіркової перевірки відпуску (списання) малоцінних предметів та інші на основі яких і було досліджено особливості формування аудиторського звіту за вимогами МСА 805.

ВИСНОВКИ

У господарській діяльності кожного підприємства використовується значна група засобів праці порівняно невеликої вартості і зі скороченим терміном служби. Такі засоби є малоцінними активами. Сьогодні малоцінні активи для цілей адекватного облікового відображення поділяються на категорії: малоцінні та швидкозношувані предмети та малоцінні необоротні матеріальні активи. Подвійний прояв економічного змісту означених активів як малоцінних основних засобів та предметів праці зі скороченим терміном використання зумовлює застосування специфічної облікової методики у практичній діяльності суб'єктів господарювання.

Методику обліку малоцінних активів у наукових джерелах зазвичай визначають із урахуванням їх поділу на оборотні та необоротні. Відповідно до швидкозношуваних предметів застосовують вимоги НП(С)БО 9 «Запаси» та обліковують їх на рахунку 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети», а до малоцінних необоротних матеріальних активів – НП(С)БО 7 «Основні засоби» і обліковують їх на субрахунку 112 «Малоцінні необоротні матеріальні активи».

Згідно з НП(С)БО 9 «Запаси» малоцінні та швидкозношувані предмети визначаються за єдиним критерієм – строком служби, який в даному випадку вважається не більше одного року або нормального операційного циклу, якщо він перевищує один рік. До них відносяться: інструменти і приладдя, господарський інвентар, спеціальне оснащення, спеціальний одяг, спеціальне взуття тощо.

Якщо строк корисної експлуатації малоцінних активів перевищує один рік, їх включають до складу необоротних активів і їх вартість амортизують. Методологічні засади формування інформації про необоротні активи наводяться у стандарті обліку 7 «Основні засоби». Ці активи мають натуральну форму, служать більше одного року, поступово зношуються і передають свою вартість на виготовлений продукт, роботи чи послуги. Підприємства повинні встановлювати вартісні ознаки, за якими необоротні активи можна відрізнити від малоцінних та швидкозношуваних предметів.

На МШП, які відносяться до складу запасів, знос не нараховується, а вартість переданих в експлуатацію малоцінних та швидкозношуваних предметів виключається зі складу активів шляхом її списання на витрати періоду з подальшою організацією оперативного кількісного обліку таких предметів за місцями експлуатації та відповідальними особами протягом терміну їх фактичного використання.

Для розкриття теми роботи використані дані обліку та звітність ТОВ «СТРОЙ БЕТОН-УКРАЇНА КРИВИЙ РІГ». Основні положення з обліку малоцінних предметів визначені в наказі про облікову політику товариства: строки подання первинних документів, порядок їх обробки та зберігання, визначена одиниця обліку малоцінних предметів; критерії визнання малоцінних предметів; методом оцінки вибуття оборотних малоцінних предметів визначено метод FIFO; методом нарахування зносу необоротних малоцінних активів обрано метод списання 100% вартості у першому місяці використання.

Так як працівники підприємства залучені на роботах зі шкідливими та небезпечними умовами праці, прямим обов'язком товариства є забезпечення найманих працівників засобами індивідуального захисту. З метою організації їх бухгалтерського обліку проведено класифікацію засобів індивідуального захисту.

Для підвищення контролю щодо використання малоцінних предметів у обліковій політиці підприємства передбачено групування малоцінних

предметів, що впливає на побудову робочого плану рахунків та їх аналітичного та синтетичного обліку.

Сформовані рекомендації щодо поділу МНМА на три категорії: дорогі, дешеві та малоцінні, який передбачає можливість використання вартісної межі для розмежування МНМА в бухгалтерському обліку та нова амортизаційна політика для необоротних активів, які не є основними засобами. Такі підходи дозволять унормувати та уточнити визначення МНМА в бухгалтерському обліку та підкреслюють важливість поділу активів на категорії для кращого контролю та обліку.

Для документального оформлення малоцінних предметів використовують документи бухгалтерського та оперативного обліку, якими оформлюється: нарахування зносу, відпуск предметів у виробництво, їх списання, передачу зазначених предметів в ремонт, поповнення їх запасу в роздавальних коморах, видачу малоцінних предметів працівникам та їх повернення тощо.

Завершальним етапом облікового циклу бухгалтерського обліку є процес складання та подання фінансової звітності. Перед складанням фінансової звітності проводиться інвентаризація активів і зобов'язань, в т.ч. малоцінних активів.

Стан необоротних малоцінних предметів у Балансі відображається за статтею «Основні засоби», наявність оборотних малоцінних предметів, як складових виробничих запасів, відображається за статтею «Запаси».

Висвітлено зарубіжні підходи у вирішенні питань відокремлення малоцінних і швидкозношуваних активів у окрему групу та методики їх фінансового обліку.

Малоцінні активи, як правило, виконують роль допоміжних засобів праці або створюють належні умови для праці. Вони представлені численними номенклатурами, різними за функціональним призначенням: інструменти, інвентар, спецодяг, меблі, канцтовари, посуд, столова білизна тощо. Вартість окремих одиниць, як правило, є незначною у масштабах підприємства. Такі характеристики часто є полем для зловживань. В умовах

невизначеності нормативно-правового забезпечення обліку малоцінних активів в частині їх складу та групування, визначення їх вартісної межі, класифікації і розмежування на оборотні й необоротні активи, використання субрахунків, аналітичних рахунків для їх обліку знижується дієвість контрольної функції за наявністю і рухом цих об'єктів. Оскільки вони є основою ефективного, постійного виробничого процесу, то контроль за їх надходженням, правильним оформленням в бухгалтерському обліку та списанням є необхідним завданням для підприємства. Стан, формування й використання малоцінних активів – це визначальний чинник забезпечення конкурентоспроможності на ринку виробленої продукції.

Проведення аудиторської перевірки малоцінних активів згідно із міжнародною практикою відноситься до аудиту, що являє собою перевірку будь-якого елемента процедур та методів функціонування господарської системи з метою надання оцінки про її продуктивності й ефективності. Після завершення цього аудиту керівнику підприємства зазвичай надаються рекомендації та пропозиції з удосконалення певного роду операцій. В роботі представлена модель процесу проведення аудиту малоцінних активів, як окремого компонента фінансової звітності.

Метою аудиту операцій з малоцінними активами є встановлення достовірності первинних даних щодо їх наявності та руху; повноти та своєчасності відображення первинних даних в зведених документах та облікових регістрах; правильності ведення обліку малоцінних предметів відповідно до прийнятої облікової політики; достовірності відображення залишку записів у звітності підприємства.

Проведення аудиту – це певна послідовність здійснення аудиторських процедур, що реалізуються через упорядковану системи способів та прийомів дослідження фактів господарського життя, в залежності від мети та завдань аудиту. Тому процес аудиторської перевірки умовно поділяють на окремі етапи. З позиції найбільш загального представлення процесу аудиту доцільно виділяти наступні етапи: підготовчий; проміжний; основний; заключний.

Першочергове завдання аудиту полягає у підтвердженні правомірності визначення підприємством малоцінних активів, а саме правильного розмежування їх на оборотні та необоротні, згідно умов, визначених в обліковій політиці підприємства відповідно до наказу керівника. Залежно від мети аудиторського дослідження, завдань, які передбачені договором, та власних можливостей аудитор слід обирати методику проведення аудиту малоцінних активів за визначеною моделлю. Основна мета обраної методики зводиться до встановлення об'єктивної істини про досліджуваний об'єкт.

Аудит малоцінних предметів був проведений з використанням фактичних методів контролю та перевірені матеріали річної інвентаризації. Здійснювалася взаємна звірка господарських договорів, накладних, рахунків-фактур та прибуткових ордерів на предмет ідентичності ряду показників номенклатури, ціни, кількості, дат оприбуткування тощо.

Зустрічна перевірка документів, що відображають надходження малоцінних предметів, з документами постачальника дає можливість виявити факти їх неоприбуткування, відпущених підприємству, або оприбуткування їх в меншій кількості.

За результатами перевірки складені робочі документи аудитора з перевірки повноти оприбуткування малоцінних предметів та вибіркової перевірки відпуску (списання) малоцінних предметів та інші на основі яких і було досліджено особливості формування аудиторського звіту за вимогами МСА 805.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Бірюк О. Г. Формування облікової політики щодо малоцінних та швидкозношуваних предметів. Фінанси, облік і аудит. К.: КНЕУ, 2008. Вип. №12. С. 197–203.
2. Бондаренко Н.О., Понікаров В.Д., Попова С.М. Аудит суб'єктів підприємницької діяльності: Навчальний посібник. Київ: Центр навчальної літератури, 2004. 300с.
3. Будяк В.К. Бухгалтерський облік: навчально-практичний посібник. Суми: ВТД «Університетська книга», 2007. 254 с.
4. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський фінансовий облік: підручник. Житомир: Рута, 2004. 726 с.
5. Вериш Ю.А. Бухгалтерський облік: навчально-практичний посібник. К.: Центр учбової літератури, 2008. 396 с.
6. Грінько А. П. Облік основних засобів: теорія, стан, проблеми, перспективи: монографія. Харків: Харківська державна академія технології та організації харчування, 2002. 277 с.
7. Гуцаленко Л.В. Облік і звітність суб'єктів малого бізнесу: навч. посіб. Київ: «Центр учбової літератури», 2020. 390 с.
8. Дорош Н.І. Аудит: методологія і організація: підручник. К.: Товариство «Знання», 2001. 402 с.
9. Задорожний З.В. Проблемні питання якості інформації бухгалтерського і управлінського обліку малоцінних активів. Вісник

Тернопільського національного економічного університету. 2018. Вип. 1. С. 115-124. 10. DOI: <https://doi.org/10.35774/10.35774/visnyk2018.01.115> (дата звернення: 10.05.2025)

10. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: Наказ Міністерства Фінансів України від 30 листопада 1999 р. № 291. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99#Text> (дата звернення: 08.05.2025)

11. Кафка С.М. Економічний і бухгалтерський підходи до оцінки необоротних активів. Облік і фінанси. №1 (75). 2017. С. 33–40. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Oif_apk_2017_1_6 (дата звернення: 02.05.2025)

12. Кесарчук Г. С. Облік МШП: актуальні проблеми та шляхи вдосконалення. Науковий вісник Ужгородського університету : Серія: Економіка. Ужгород : Видавництво УжНУ «Говерла», 2014. Вип. 1 (42). С. 223-227. URL: <https://dspace.uzhnu.edu.ua/jspui/handle/lib/14787> (дата звернення: 08.05.2025)

13. Кесарчук Г.С., Машика М.В. Облік МШП: актуальні проблеми та шляхи вдосконалення. Науковий вісник Ужгородського університету. 2014. Вип. 1. С. 223–227. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvuuec_2014_1_45 (дата звернення: 28.04.2025)

14. Китайчук Т. Г. Актуальні питання обліку малоцінних активів. Економіка та держава. Економічна наука. Вип. 7. 2021. С. 16–20. URL: http://www.economy.in.ua/pdf/7_2021/5.pdf (дата звернення: 28.04.2025)

15. Когут Р., Разборська О. Оптимізація обліку малоцінних оборотних і необоротних матеріальних активів: сучасні виклики та практичні рішення. Економіка і організація управління. 2023. № 4. С. 108–115. DOI: <https://doi.org/10.35774/econa2023.04.108> (дата звернення: 03.05.2025)

16. Колісник, О., Семенюк, Ю., & Судак, В. (2023). Особливості визнання та обліку малоцінних активів. Економіка та суспільство, (55).

URL:<https://doi.org/10.32782/2524-0072/2023-55-24> (дата звернення: 02.05.2025)

17. Костишин, Н. (2020). Особливості обліку та оподаткування малоцінних необоротних матеріальних активів на прикладі підприємств лісової галузі. Збірник наукових праць *ЛОГОΣ*, 68-73. URL: <https://doi.org/10.36074/09.10.2020.v1.20> (дата звернення: 15.05.2025)

18. Куцик П., Шумило Р. Облік малоцінних необоротних та швидкозношуваних активів: методичний аспект. Бухгалтерський облік і аудит. 2012. № 1. С. 18-21. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/boau_2012_1_4 (дата звернення: 10.05.2025)

19. Ленъ В.С. Управлінський облік: навч. посіб. К.: Знання-Прес, 2003. 287 с.

20. Лузан Ю.Я. Облікова політика підприємства: навч. посіб. Київ: 2007. 326 с.

21. Малоцінні необоротні матеріальні активи: відображаємо в обліку. Головбух. URL: <https://buhplatforma.com.ua/article/7114-malotsnn-neoborotn-materaln-aktivi-2020> (дата звернення: 10.05.2025)

22. Малоцінні швидкозношувані предмети (МШП). Сайт Головбух. URL:<https://buhplatforma.com.ua/article/7581-malotsnn-shvidkoznoshuvan-predmeti-mshp> (дата звернення: 08.05.2025)

23. Малярчук І.І. Основні аспекти фінансового та податкового обліку малоцінних необоротних матеріальних активів. Наукові записки [Української академії друкарства]. Серія : Економічні науки. 2015. № 1. С. 12-19. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nzec_2015_1_4 (дата звернення: 08.05.2025)

24. Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності: Наказ Міністерства фінансів України від 28.03.2013 р. №433. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0433201-13#Text> (дата звернення: 09.02.2025).

25. Михайлов М.Г. Організація бухгалтерського обліку на підприємствах малого бізнесу: навч. посіб. К.: Центр учбової літератури,

2008. 320 с.

26. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг : у 3 ч. / пер. з англ. ; Міжнародна федерація бухгалтерів. Вид. офіц. К. : Міжнар. рада сертифікованих бухгалтерів і аудиторів, 2017. Ч. 1. 814 с. URL: https://mof.gov.ua/uk/mizhнародni-standarti-auditu?fbclid=IwAR3PCFlqK2h2JWyybx2-J9vO4QSapwhA_FghfUYeBhHzZDfoDiXZn5NzKI (дата звернення: 02.05.2025).

27. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг : у 3 ч. / пер. з англ. ; Міжнародна федерація бухгалтерів. Вид. офіц. К. : Міжнар. рада сертифікованих бухгалтерів і аудиторів, 2017. Ч. 2. 628 с. URL: https://mof.gov.ua/uk/mizhнародni-standarti-auditu?fbclid=IwAR3PCFlqK2h2JWyybx2-J9vO4QSapwhA_FghfUYeBhHzZDfoDiXZn5NzKI (дата звернення: 02.05.2025).

28. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг : у 3 ч. пер. з англ. ; Міжнародна федерація бухгалтерів. Вид. офіц. К.: Міжнар. рада сертифікованих бухгалтерів і аудиторів, 2017. Ч. 3. 472 с. URL: https://mof.gov.ua/uk/mizhнародni-standarti-auditu?fbclid=IwAR3PCFlqK2h2JWyybx2-J9vO4QSapwhA_FghfUYeBhHzZDfoDiXZn5NzKI (дата звернення: 02.05.2025).

29. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: затв. наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#Text> (дата звернення: 08.05.2025)

30. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: затв. наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00#Text> (дата звернення: 10.05.2025)

31. Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 25 «Спрощена фінансова звітність»: Наказ Міністерства фінансів України від 25.02.2000 № 39. Законодавство України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0161> (дата звернення: 10.05.2025)

32. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби». Наказ Мінфін України; Положення від 27.04.2000 р. №92. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14> (дата звернення: 05.05.2025)

33. Національне положення (стандарту) бухгалтерського обліку 10 «Дебіторська заборгованість». Мінфін України; Наказ, Положення від 08.10.1999 № 237. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0725-99#Text> (дата звернення: 10.05.2025)

34. Національне положення (стандарту) бухгалтерського обліку 11 «Зобов'язання» Мінфін України; Наказ, Положення від 31.01.2000 № 20. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0085-00#Text> (дата звернення: 08.05.2025)

35. Національне положення (стандарту) бухгалтерського обліку 9 «Запаси». Наказ Мінфін України; Положення від 20.10.1999 № 246 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99#Text> (дата звернення: 09.04.2025).

36. Островерха Р.Е. Організація обліку: навч. посібн. К.: «Центр учбової літератури», 2012. 568с.

37. Петрик О.А., Савченко В.Я., Свідерський Д.Є. Організація та методика аудиту підприємницької діяльності: навч. посібник. К.: КНЕУ, 2008. 472 с.

38. Петрів О.І. Бухгалтерський та податковий аспекти обліку малоцінних необоротних матеріальних активів: основні відмінності та неузгодженості, проблеми обліку. Науково-інформаційний вісник Івано-Франківського університету права імені Короля Данила Галицького. 2013. №7. С. 381-387. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nivif_2013_7_59 (дата

звернення: 08.05.2025)

39. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: Наказ Міністерства фінансів України від 09.12.2011 №1591. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0892-99#Text> (дата звернення: 02.05.2025)

40. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/paran256#n256> (дата звернення: 02.05.2025)

41. Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань. Наказ Мінфін України; Положення від 02.09.2014 р. № 879. URL: <http://minfin.com.ua>. (дата звернення: 08.05.2025)

42. Пономаренко О. Г. Малоцінні активи: наукова дискусія та практика обліку. Агросвіт. 2019. №5. С.11–17. URL: http://www.agrosvit.info/pdf/5_2019/3.pdf 9. (дата звернення: 02.05.2025)

43. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність : Закон України від 21 груд. 2017 р. № 2258-VIII. Верховна Рада України. URL: zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19 (дата звернення: 13.05.2025).

44. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні. Закон України від 16.07.1999 № 996-XIV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text> (дата звернення: 26.04.2025)

45. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства та внесення змін до деяких наказів Міністерства фінансів України : Наказ Міністерства фінансів України від 27 черв. 2013 р. № 635.База даних «Законодавство України», Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/v0635201-13> (дата звернення: 13.05.2025).

46. Про затвердження типових форм з обліку та списання основних засобів суб'єктами державного сектору та порядку їх складання. Наказ Мінфін України від 13.09.2016 № 818. URL: zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1336-16#n141 (дата звернення: 08.05.2025)

47. Про суттєвість у бухгалтерському обліку і звітності: лист

Міністерства фінансів України від 29 лип. 2003 р. № 04230-108. URL: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=33638&cat_id (дата звернення: 21.04.2025)

48. Про товариства з обмеженою та додатковою відповідальністю: Закон України від 06 лют. 2018 р. № 2275-VIII. Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2275-19> (дата звернення: 08.05.2025)

49. Роєва О. Проблемні питання визнання, обліку та оподаткування малоцінних та швидкозношуваних предметів. Науковий вісник [Одеського національного економічного університету]. 2016. № 5. С. 132-143. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nv_2016_5_14 (дата звернення: 14.04.2025)

50. Роєва О.С. Виконання завдань з аудиту елементів та статей фінансової звітності як окремих об'єктів: вимоги та рекомендації Міжнародних стандартів аудиту. Центральноукраїнський науковий вісник. Економічні науки. 2018. Вип.1. С. 221-232. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Npkntu_e_2018_1_26 (дата звернення: 08.05.2025)

51. Терещенко В. С. Москаленко А.І. Сутнісний аналіз швидкозношуваних предметів як основа удосконалення методики їх бухгалтерського обліку URL: www.rusnauka.com/36_PWMN_2010/Economics/76360.doc.htm (дата звернення: 23.04.2025)

52. Товариство з обмеженою відповідальністю «СТРОЙ БЕТОН-УКРАЇНА КРИВИЙ РІГ» [Електронний ресурс]. URL: <https://clarity-project.info/edr/35229797/finances> – Назва з екрана. (дата звернення: 20.04.2025)

53. Труш В.Є. Управлінський облік: навч.-метод. посібник для студентів вищих навч.закладів. Київ: Кондор, 2007. 296с.

54. Утенкова К.О. Аудит: навч. посібник. К.: Алерта, 2011. 408с.

55. Шендригоренко М. Т. Актуальні питання обліку та аудиту малоцінних оборотних і необоротних матеріальних активів. Бізнес-навігатор.

2018. Випуск 4 (47). С. 185–188. URL: http://www.business-navigator.ks.ua/journals/2018/47_2018/42.pdf (дата звернення: 08.05.2025)

56. Шумило Р.Р. Зарубіжний досвід обліку та внутрішньогосподарського контролю малоцінних і швидкозношуваних активів. Економічні науки. Серія «Облік і фінанси». Вип. 7 (25). Ч. 3. 2010. С. 547–553. URL: <https://ideas.repec.org/a/scn/000pbo/61646.html> (дата звернення: 05.05.2025)

57. Шумило, Р. Р. Проблемні питання оцінки малоцінних і швидкозношуваних активів. Житомирський державний технологічний університету, вип. 18(3). URL: <https://ideas.repec.org/a/scn/000pbo/61646.html> (дата звернення: 05.05.2025)

Додатки

Додаток А



Фінансова звітність за 2023 рік

ТОВАРИСТВО З ОБМЕЖЕНОЮ ВІДПОВІДАЛЬНІСТЮ "СТРОЙ БЕТОН-УКРАЇНА КРИВИЙ РІГ"

ДНІПРОПЕТРОВСЬКА ОБЛ., М. КРИВИЙ РІГ, ВУЛ. ВІТАЛІЙ МАТУСЕВИЧА,
БУД. 41

(ТОВ "СТРОЙ БЕТОН-УКРАЇНА КРИВИЙ РІГ")

Код за ЄДРПОУ: [35229797](#)

Дата звіту	26.02.2024
Період	2023 рік, 12 міс
КАТОТТГ	UA12060170010378670
Кількість працівників	6

Фінансова звітність мікропідприємства

Актив

Назва рядка	Код рядка	На початок звітного року, тис. грн	На кінець звітного періоду, тис. грн
I. Необоротні активи Основні засоби:	1010	241.70	312.00
первісна вартість	1011	325.00	514.00
знос	1012	83.30	202.00
Інші необоротні активи	1090	0.00	
Усього за розділом I	1095	241.70	312.00
II. Оборотні активи Запаси	1100	323.30	267.70
Поточна дебіторська заборгованість	1155	2 346.00	492.80
Г роші та їх еквіваленти	1165	783.50	1 399.00
Інші оборотні активи	1190	23.50	0.50

Назва рядка	Код рядка	На початок звітного року, тис. грн	На кінець звітного періоду, тис. грн
Усього за розділом II	1195	3 476.30	2 160.00
Баланс	1300	3 718.00	2 472.00

Пасив

Назва рядка	Код рядка	На початок звітного року, тис. грн	На кінець звітного періоду, тис. грн
Капітал	1400	42.20	42.20
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	1420	735.50	569.40
Неоплачений капітал	1425	0.00	
Усього за розділом I	1495	777.70	611.60
II. Довгострокові зобов'язання, цільове фінансування та забезпечення	1595	0.00	
III. Поточні зобов'язання Короткострокові кредити банків	1600	0.00	
Поточна кредиторська заборгованість за: товари, роботи, послуги	1615	2 695.80	1 738.70
розрахунками з бюджетом	1620	223.20	121.00
розрахунками зі страхування	1625	5.20	
розрахунками з оплати праці	1630	16.10	
Інші поточні зобов'язання	1690	0.00	0.70
Усього за розділом III	1695	2 940.30	1 860.40
Баланс	1900	3 718.00	2 472.00

Звіт про фінансові результати

Назва рядка	Код рядка	За звітний період, тис. грн	За попередній період, тис. грн
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2000	15 403.30	16 077.80
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	2050	14 308.90	14 948.10
Інші доходи	2160	28.20	18.40
Інші витрати	2165	689.80	528.90
Разом доходи (2000 + 2160)	2280	15 431.50	16 096.20
Разом витрати (2050 + 2165)	2285	14 998.70	15 477.00
Фінансовий результат до оподаткування (2280 - 2285)	2290	432.80	619.20
Податок на прибуток	2300	77.90	111.40
Витрати (доходи), які зменшують (збільшують) фінансовий результат після оподаткування	2310		0.00
Чистий прибуток (збиток) (2290 - 2300 - (+) 2310)	2350	354.90	507.80

Додаток Б



Фінансова звітність за 2024 рік

ТОВАРИСТВО З ОБМЕЖЕНОЮ ВІДПОВІДАЛЬНІСТЮ "СТРОЙ БЕТОН-УКРАЇНА КРИВИЙ РІГ"

ДНІПРОПЕТРОВСЬКА ОБЛ., М. КРИВИЙ РІГ, ВУЛ. ВІТАЛІЙ МАТУСЕВИЧА, БУД. 41

(ТОВ "СТРОЙ БЕТОН-УКРАЇНА КРИВИЙ РІГ")

Код за ЄДРПОУ: [35229797](#)

Дата звіту	28.02.2025
Період	2024 рік, 12 міс
КАТОТГ	UA12060170010378670
Кількість працівників	6

Фінансова звітність мікропідприємства

Актив

Назва рядка	Код рядка	На початок звітного року, тис. грн	На кінець звітного періоду, тис. грн
I. Необоротні активи Основні засоби:	1010	312.00	308.00
первісна вартість	1011	514.00	640.80
знос	1012	202.00	332.80
Інші необоротні активи	1090	0.00	
Усього за розділом I	1095	312.00	308.00
II. Оборотні активи Запаси	1100	267.70	201.50
Поточна дебіторська заборгованість	1155	492.80	3 826.50
Гроші та їх еквіваленти	1165	1 399.00	54.10
Інші оборотні активи	1190	0.50	357.40

Назва рядка	Код рядка	На початок звітного року, тис. грн	На кінець звітного періоду, тис. грн
Усього за розділом II	1195	2 160.00	4 439.50
Баланс	1300	2 472.00	4 747.50
Пасив			
Назва рядка	Код рядка	На початок звітного року, тис. грн	На кінець звітного періоду, тис. грн
Капітал	1400	42.20	42.20
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	1420	569.40	642.50
Неоплачений капітал	1425	0.00	
Усього за розділом I	1495	611.60	684.70
II. Довгострокові зобов'язання, цільове фінансування та забезпечення	1595	0.00	
III. Поточні зобов'язання Короткострокові кредити банків	1600	0.00	
Поточна кредиторська заборгованість за: товари, роботи, послуги	1615	1 738.70	3 432.30
розрахунками з бюджетом	1620	121.00	591.10
розрахунками зі страхування	1625	0.00	7.80
розрахунками з оплати праці	1630	0.00	31.60
Інші поточні зобов'язання	1690	0.70	
Усього за розділом III	1695	1 860.40	4 062.80
Баланс	1900	2 472.00	4 747.50

Звіт про фінансові результати

Назва рядка	Код рядка	За звітний період, тис. грн	За попередній період, тис. грн
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2000	13 497.50	15 403.30
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	2050	11 778.90	14 308.90
Інші доходи	2160		28.20
Інші витрати	2165	1 197.70	689.80
Разом доходи (2000 + 2160)	2280	13 497.50	15 431.50
Разом витрати (2050 + 2165)	2285	12 976.60	14 998.70
Фінансовий результат до оподаткування (2280 - 2285)	2290	520.90	432.80
Податок на прибуток	2300	93.80	77.90
Витрати (доходи), які зменшують (збільшують) фінансовий результат після оподаткування	2310		0.00
Чистий прибуток (збиток) (2290 - 2300 - (+) 2310)	2350	427.10	354.90