**МІНІСТЕРСТВО ФІНАНСІВ УКРАЇНИ**
**ДЕРЖАВНИЙ ПОДАТКОВИЙ УНІВЕРСИТЕТ**

**Факультет податкової справи, обліку та аудиту**
**Кафедра обліку та аудиту**

# ВИПУСКНА КВАЛІФІКАЦІЙНА (ДИПЛОМНА) РОБОТА

**на тему:** Організація і методика аудиту та аналізу необоротних активів підприємства (за матеріалами ПрАТ «Вімм-Білль-Данн Україна»)

Здобувача вищої освіти другого (магістерського) рівня
ІІ курс, ОлЦФЗ-23-1 групи,
спеціальності Облік і оподаткування
освітня програма
«Держ. аудит; судово-екон. експертиза у фін. розслід.»

П. [signature] (підпис здобувача вищої освіти)

Перевязко Анастасія Сергіївна
(Прізвище, ім'я, по-батькові)

Науковий керівник
(науковий ступінь вчене звання)

[signature] (підпис керівника)

к.е.н., доцент
Салямон-Міхеєва Катерина Дмитрівна
(Прізвище, ім'я, по-батькові)

Керівник освітньо-професійної програми
(науковий ступінь вчене звання)

[signature] (підпис)

д.е.н., професор
Лісовий А.В.
(Прізвище, ім'я, по-батькові)

Допущено до захисту за рішенням кафедри обліку та аудиту
протокол від «28» 01 2025 № 2

Завідувач кафедри

[signature] (підпис)

д.е.н., професор
Лісовий Андрій Васильович
(Прізвище, ім'я, по-батькові)

Ірпінь 2025

Реєстрація № 21 28.01.2025
(дата) (підпис відповідальної особи)

Результати перевірки:

до захисту 21.01.2025
(до захисту, на доопрацювання) (дата) (підпис)

Результат захисту: 70/41С 13.02.2025
(оцінка) (дата) (підпис)

Голова комісії:
(підпис) Лавренкова І.В.
(ініціали, прізвище)

Члени комісії:
(підпис) Лісовецький Д.В.
(ініціали, прізвище)
(підпис) Савченко А.М.
(ініціали, прізвище)
(підпис) Панасюк О.В.
(ініціали, прізвище)
(підпис)
(ініціали, прізвище)
(підпис)
(ініціали, прізвище)

Бланк оцінювання випускної роботи

| Об'єкти контролю | Діапазон оцінки в балах | Фактична кількість балів | Примітки | Дата, ПІБ |
|---|---|---|---|---|
| ОЦІНЮВАННЯ ДИПЛОМНОЇ РОБОТИ КЕРІВНИКОМ ТА РЕЦЕНЗЕНТОМ | | | | |
| 1. Зміст випускної роботи (якість теоретичного матеріалу, його зв'язок з практичним, вміння представляти матеріал в логічній послідовності, наявність висновків та пропозицій) | від 0 до 30 | 25 | | |
| 2.Дотримання вимог щодо оформлення | від 0 до 10 | 5 | | |
| 3.Вчасне виконання роботи на всіх етапах у встановлені кафедрою терміни | від до 5 | 5 | | |
| 4.Рецензент | від 0 до 5 | | | |
| РАЗОМ БАЛІВ | від 0 до 50 | 35 | | |
| ОЦІНЮВАННЯ ДИПЛОМНОЇ РОБОТИ КОМІСІЄЮ ПО ЗАХИСТУ | | | | |
| 1. Доповідь | від 0 до 15 | 10 | | |
| 2. Роздатковий матеріал | від 0 до 5 | 5 | | |
| 3. Знання теоретичного та практичного матеріалу, вміння відповідати на запитання | від 0 до 30 | 20 | | |
| 4. Апробація | від 0 до 10 | | | |
| РАЗОМ БАЛІВ | від 0 до 50 | 35 | | |
| ЗАГАЛЬНА КІЛЬКІСТЬ БАЛІВ | від 0 до 100 | 70 | | |

ПЕРЕВЕДЕННЯ ОЦІНКИ ЗА 100-БАЛЬНОЮ ШКАЛОЮ ДО НАЦІОНАЛЬНОЇ ШКАЛИ ТА ШКАЛИ

| Оцінка за 100-бальною шкалою | Оцінка за шкалою ЕКТС | Оцінка за національною шкалою | Дата | П.І.П.: голови, членів комісії, секретаря, підпис |
|---|---|---|---|---|
| 70 | C | 4 | 13.02. | Голова Лавренкова І.М. Члени комісії Савченко В.І. |

Правила переведення оцінок до національної шкали та шкали ЕКТС

| Оцінка за 100-бальною шкалою | Оцінка за шкалою ЄКТС | Оцінка за національною шкалою |
|---|---|---|
| 90-100 | A | 5 (відмінно) |
| 80-89 | B | 4 (добре) |
| 70-79 | C | |
| 60-69 | Д | 3 (задовільно) |
| 50-59 | E | |
| 35-49 | ЄХ | 2 (незадовільно) |

# ВСТУП

Актуальність теми. Сучасні воєнно-пандемічні та інші кризові умови функціонування підприємств потребують оптимального використання необоротних активів підприємства. Ефективне управління можливе за умови вдосконалення інформаційної бази про ці активи для працівників менеджменту підприємств та їхніх власників, основою якої є бухгалтерський облік, результати аудита та аналізу.

Проблематика обліку, аудиту та аналізу необоротних матеріальних активів у сучасних умовах господарювання набуває особливої актуальності у зв'язку із потребою отримання інвесторами та іншими зацікавленими користувачами точної та достовірної інформації про стан та ефективність використання необоротних активів, адже це безпосередньо впливає на виконання виробничої програми підприємства й можливість отримання прибутку.

Інформаційна основа роботи. Проблемні питання обліку, аудиту та аналізу необоротних активів розглядались у працях таких вітчизняних та зарубіжних науковців, як: Дмитрук, Б., Германенко, Л. і Свєтлова Н. [11], Банера Н., Гелей Л. [12], Гудзь Н. [13], Сеймон В. [14], Шелудько В. [15], Орєхова А., Гольченко Л. [16], Савченко С. [17], Левкович О., Безлюдна К. [18], Кравченко Ю., Крижній Н. [19], Бразілій Н., Крот Ю. [20] і т.д.

Мета та завдання дослідження. Метою кваліфікаційної роботи є встановлення теоретико-методичних аспектів обліку, аудиту та аналізу необоротних активів підприємства, дослідження практичних засад обліку, аудиту та аналізу ПрАТ «Вімм-Білль-Данн Україна».

Для досягнення мети були поставлені такі завдання:

дослідити сутність необоротних активів підприємства та проаналізувати існуючі наукові публікації щодо них;

проаналізувати нормативного забезпечення національного законодавства з питань регулювання процесів обліку, аудиту та аналізу необоротних активів;

провести діагностику загально-економічного стану ПрАТ «Вімм-Білль-Данн Україна» за 2021-2023 рр.;

дослідити організацію та методику облік необоротних активів в компанії «Вімм-Білль-Данн Україна»;

дослідити організацію та методику аналіз ефективності використання необоротних активів ПрАТ «Вімм-Білль-Данн Україна»;

дослідити організацію та методику аудиту необоротних активів в компанії ПрАТ «Вімм-Білль-Данн Україна»;

сформулювати рекомендації щодо шляхів покращення обліку, аудиту та аналізу необоротних активів для ПрАТ «Вімм-Білль-Данн Україна».

Об'єкт дослідження. Об'єктом дослідження є облік, аудит та аналіз використання необоротних активів в компанії «Вімм-Білль-Данн Україна».

Предмет дослідження. Предметом дослідження виступають організаційно-методичні питання обліку, аудиту і аналізу використання необоротних активів виробничого підприємства.

База дослідження. Базою дослідження є ПрАТ «Вімм-Білль-Данн Україна».

Методи дослідження. У випускній кваліфікаційній роботі використовувалися методи: асоціації та аналогії, логічного аналізу, деталізації, порівняльного аналізу, система вивчення господарських процесів, схематичні і графічні методи.

Обробка інформації здійснювалася з використанням табличного процесі Excel.

Джерела інформації. Джерелами інформації випускної кваліфікаційної роботи - законодавчі й нормативно-правові акти України, накази Кабінету Міністрів України, офіційна фінансова звітність ПрАТ «Вімм-Білль-Данн Україна» за 2021-2023 рр.

Наукова новизна отриманих результатів. Наукова новизна проведеного дослідження полягає у визначенні й впровадженні шляхів покращення використання необоротних активів ПрАТ «Вімм-Білль-Данн Україна».

Практичне значення отриманих результатів. Практичне значення отриманих результатів оплягає в тому, що здійснені дослідження дозволяють вдосконалити облік, аудит та аналіз використання необоротних активів виробничого підприємства.

Обсяг і структура роботи. Кваліфікаційна робота складається із вступу, трьох розділів, висновків, додатків та списку використаних джеред із 33 найменування. Загальний обсяг роботи становить 74 сторінок комп'ютерного тексту. Робота містить 23 таблиці, 3 рисунки та 14 додатків.

# РОЗДІЛ 1
# ТЕОРЕТИКО-ЕКОНОМІЧНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ, АУДИТУ ТА АНАЛІЗУ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ ВИРОБНИЧОГО ПІДПРИЄМСТВА

## 1.1. Аналіз літературних джерел з обліку, аудиту та аналізу необоротних активів виробничого підприємства

Мета діяльності будь-якого суб'єкта господарювання – максимізація прибутку. Важливою складовою даного успіху є наявність і ефективне використання власних та залучених ресурсів. І одним із головних елементів ресурсного потенціалу кожного підприємства є необоротні активи. Майже неможливо знайти підприємство на балансі якого немає необоротних активів.

Необоротні активи, в широкому розуміння даного поняття, - це активи, які тривалий час використовуються суб'єктами господарювання для здійснення виробничо-господарської діяльності і поступово переносять свою вартість на вартість виробленого продукту, роботи чи послуги. А у вузькому розуміння – це матеріальний об'єкт, який можна достовірно оцінити у грошовому вимірнику, що буде приносити підприємству економічні вигоди від володіння таким об'єктом або від процесу його використання.

Отже, так як необоротні активи є складовою діяльності підприємства, об'єктом обліку, то на законодавчому рівні вимагається точний і чіткий їх облік, причому з відображенням їх не лише у бухгалтерських регістрах, а й у фінансовій звітності. Тому для правильного визначення поняття «необоротні активи» та розкриття їх сутності слід передусім дослідити нормативно-правові документи (табл. 1.1).

Таблиця 1.1

Визначення поняття «необоротні активи» у нормативно-правових актах

| Назва документа | Визначення поняття «необоротні активи» |
|---|---|
| 1 | 2 |
| НП(С)БО № 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» | Необоротні активи – «усі активи, що не є оборотними» [1]. |
| Наказ Фонду державного файна України «Про порядок віднесення майна до такого, що включається до складу цілісного майнового комплексу державного підприємства» | Необоротні активи – «матеріальні та нематеріальні ресурси, які закріплюються за підприємством на праві господарського відання чи праві оперативного управління і забезпечують провадження його основної діяльності та строк корисної експлуатації яких становить більше одного року або операційного циклу, якщо він більший ніж рік» [2]. |
| Постанова Правління Національного банку України «Про затвердження Інструкції з бухгалтерського обліку основних засобів і нематеріальних активів банків України» | Необоротні активи – «основні засоби (необоротні матеріальні активи) та нематеріальні активи» [3]. |
| Міжнародний стандарт фінансової звітності № 5 «Непоточні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність» | Непоточними активами «є активи, що включають суми, які очікується відшкодувати протягом понад дванадцять місяців після звітного періоду» [4]. |

Джерело: згруповано автором на основі джерел [1-4]

Отже, нормативно-правова база вміщує в себе лише три документи, у яких є визначення самого поняття «необоротні активи», а не окремих його складових. Найбільш детально визначення сутності поняття «необоротні активи» охарактеризовано у Наказі Фонду державного майна України від 29.12.2010 року №1954. Інші законодавчі документи містять доволі коротку характеристику досліджуваного поняття.

Склад та структура необоротних активів згідно бухгалтерського обліку визначається відповідними стандартами. Так, відповідно у НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» до складу необоротних активів відносяться – «основні засоби, незавершені капітальні інвестиції, інші необоротні матеріальні активи, нематеріальні активи, інвестиційна нерухомість, довгострокові біологічні активи, довгострокові фінансові інвестиції, довгострокова дебіторська заборгованість, відстрочені податкові активи, інші необоротні активи» [1].

Також необхідно підкреслити, що податковий облік необоротних активів та бухгалтерський тісно пов'язані. Для побудування податкової та бухгалтерської звітності необхідно визначити елементи необоротних активів будь-якого підприємства (табл. 1.2).

Таблиця 1.2

Сутність елементів необоротних активів підприємства та їх податковий облік

| № п/п | Елемент необоротних активів | Визначення економічного змісту та рекомендації Міністерства фінансів України, НП(С)БО | Податковий кодекс України |
|---|---|---|---|
| 1 | 2 | 3 | 4 |
| 1 | Поріг суттєвості щодо окремих об'єктів обліку | лист Міністерства фінансів України «Про суттєвість у бухгалтерському обліку і звітності» та п. 3 НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» | - |
| 2 | Нематеріальні активи | «немонетарний актив, який не має матеріальної форми та може бути ідентифікований» [6] | - |
| 2.1 | Групування нематеріальних активів | п. 5 НП(С)БО 8 «Нематеріальні активи» | 138.3.4 |
| 2.2 | Строк корисного використання нематеріальних активів | п. 25 НП(С)БО 8 «Нематеріальні активи» | 138.3.4 |
| 2.3 | Порядок визначення ліквідаційної вартості нематеріальних активів | п. 28 НП(С)БО 8 «Нематеріальні активи» | - |
| 2.4 | Методи нарахування амортизації нематеріальних активів | п. 27 НП(С)БО 8 «Нематеріальні активи» | п.п. 138.3.1 |
| 2.5 | Переоцінка нематеріальних активів | п. 19-22 НП(С)БО 8 «Нематеріальні активи» | - |
| 2.6 | Періодичність (період) зарахування сум дооцінки нематеріальних активів до складу нерозподіленого прибутку | п. 24 НП(С)БО 8 «Нематеріальні активи» | п. 138.2 |
| 3 | Основні засоби | «матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх у процесі виробництва або постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік)» [8]. | - |

Продовження таблиці 1.2

| 1 | 2 | 3 | 4 |
|---|---|---|---|
| 3.1 | Класифікаційні групи основних засобів | п. 5 НП(С)БО 7 «Основні засоби» | ст. 138.3.3 |
| 3.2 | Строк корисного використання об'єктів основних засобів | п. 4 і п. 36.2 НП(С)БО 7 «Основні засоби» | ст. 138.3.3 |
| 3.3 | Розмежування основних засобів на господарські та негосподарські | - | п. 14.1.138 |
| 3.4 | Порядок визначення ліквідаційної вартості основних засобів | п. 4 і п. 17 НП(С)БО 7 «Основні засоби» | - |
| 3.5 | Метод нарахування амортизації основних засобів | п. 26 НП(С)БО 7 «Основні засоби» | п.п. 138.3.1 |
| 3.6 | Право нараховувати амортизацію на основні засоби не господарського призначення | передбачено п. 26 НП(С)БО 7 «Основні засоби» | заборонено п. 138.3.2 |
| 3.7 | Методи нарахування амортизації інших необоротних матеріальних активів | п. 27 НП(С)БО 7 «Основні засоби» | - |
| 3.8 | Методи нарахування амортизації малоцінних необоротних матеріальних активів і бібліотечних фондів | п. 27 НП(С)БО 7 «Основні засоби» | - |
| 3.9 | Вартісний критерій для віднесення матеріальних активів до основних засобів | п.п. 5.2 НП(С)БО 7 «Основні засоби» | п.п. 14.1.138 |
| 3.10 | Переоцінка основних засобів | п. 16 НП(С)БО 7 «Основні засоби» | - |
| 3.11 | Періодичність (період) зарахування сум дооцінки основних засобів до складу нерозподіленого прибутку | п. 21 НП(С)БО 7 «Основні засоби» | п. 138.2 |
| 4 | Довгострокові фінансові інвестиції | «це інвестиції на період понад один рік, а також усі інші інвестиції, котрі не можуть бути вільно реалізовані у будь-який момент» [9]. | - |
| 4.1 | Порядок (механізм) установлення ступеня суттєвого впливу | п. 3 і п. 23 НП(С)БО 12 «Фінансові інвестиції» | - |
| 4.2 | Методи оцінки фінансових інвестицій (крім інвестицій, які утримуються підприємством до їх погашення або обліковуються за методом участі в капіталі) на дату балансу | п. 8 і п. 9 НП(С)БО 12 «Фінансові інвестиції» | - |
| 4.3 | Дата визнання придбаних у результаті систематичних операцій фінансових активів | п. 15 НП(С)БО 13 «Фінансові інструменти» | - |

Продовження таблиці 1.2

| 1 | 2 | 3 | 4 |
|---|---|---|---|
| 5 | Відстрочені податкові активи | Відстрочений податковий актив – «сума податку на прибуток, що підлягає відшкодуванню у наступних звітних періодах або сума зменшення податку на прибуток, що визначається з суми податкового збитку поточного або попереднього періоду» [10]. | - |
| 5.1 | Періодичність відображення відстрочених податкових активів | п. 15 НП(С)БО 17 «Податок на прибуток» | - |
| 6 | Необоротні активи, утримувані для продажу | - | - |
| 6.1 | Перелік та порядок створення забезпечень | п. 3 розділу ІІІ НП(С)БО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність» | - |

Джерело: згруповано автором на основі джерел [5-11]

Виходячи із даних таблиці 1.2, можна стверджувати про дисгармонію між бухгалтерським обліком та податковим, так як, досить багато питань не розкрито в Податковому кодексі України [6]. Також варто підкреслити, що кожна, із зазначених вище груп активів (в табл. 1.2 вона невичерпна) відіграє свою роль у веденні фінансово-господарської діяльності.

Варто зазначити, що в економічній літературі виокремлюють поняття «основний капітал», яке ототожнюється лише з довгостроковими матеріальними активами. Проте у прикладних економічних дисциплінах, зокрема в бухгалтерському обліку, не існує визначення поняття «основний капітал». Щоправда і у цих дисциплінах існують розбіжності, у зв’язку із неузгодженістю тлумачення терміну «необоротні активи» (табл. 1.3).

Таблиця 1.3

Підходи деяких вітчизняних та іноземних вчених щодо визначення терміну «необоротні активи»

| Вчений | Визначення необоротних активів |
|---|---|
| 1 | 2 |
| Н. Банера, Л. Гелей, С. Пилипенко, В. Мороз | Необоротні активи – «це всі активи, що не є оборотними, до складу яких включають основні засоби, нематеріальні активи, довгострокові фінансові інвестиції, капітальні інвестиції, довгострокові біологічні активи, відстрочені податкові активи, довгострокову дебіторську заборгованість, інші необоротні активи, гудвіл» [12, с. 198]. |

Продовження таблиці 1.3

| 1 | 2 |
|---|---|
| Н. Гудзь | Необоротні активи – «це сукупність майнових цінностей, які багаторазово беруть участь у процесі господарської діяльності підприємства. Як правило, до них належать засоби тривалістю використання більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік)» [13, с. 67]. |
| С. Сеймон | Необоротні активи – «це сукупність матеріальних і нематеріальних ресурсів та прав, які належать суб'єкту господарювання, беруть участь у виробничому процесі, переносять свою вартість на продукцію частинами, корисний ефект від використання яких очікується отримувати протягом періоду, який становить більше одного року» [14, с. 8]. |
| В. Шелудько | Необоротні активи – «це майно підприємства, призначене для тривалого використання в процесі фінансово-господарської діяльності» [15, с. 98]. |
| А. Орєхова, Л. Гольченко | Необоротними активами «є матеріальні, нематеріальні активи та права, які належать суб'єкту господарювання, що використовуються на підприємстві більше одного року (операційний цикл), забезпечуючи його діяльність, задля отримання в майбутньому економічних вигід» [16, с. 272]. |
| С. Савченко | Необоротні активи – «це активи з тривалим (більше одного року) строком використання, вартість яких може бути достовірно визначена й є не нижчою від певної встановленої граничної суми, та від використання яких підприємство отримує певні економічні вигоди» [17, с. 30]. |
| О. Левкович | «…необоротні активи належать до засобів господарської діяльності підприємств, та перетворюються при втручанні людської діяльності в напрямі одержання продукції чи додаткових ресурсів» [18, с. 2]. |
| Ю. Кравченко | «…до необоротних активів відносять майнові цінності з терміном використання більше одного року» [19, с. 124]. |
| Н. Бразілій, Ю. Крот, Я. Пастернак | Необоротні активи – «матеріальні активи, утримувані підприємством понад один рік або операційний цикл для здійснення фінансово-господарської діяльності та забезпечення її прибутковості» [20, с. 13]. |
| П. Довгань | Необоротні активи – «це нематеріальні, нематеріальні та фінансові ресурси, контрольовані підприємством у результаті минулих подій, призначені для реалізації чи використання протягом терміну, що більший ніж 12 місяців чи операційний цикл за умови їх використання у виробничому процесі більше одного разу» [21, с. 75]. |

Джерело: згруповано автором на основі джерел [12-21]

Проаналізувавши наведені визначення категорії «необоротні активи», можемо констатувати відсутність єдиного визначення. Одні автори вважають необоротні активи матеріальними та нематеріальними активами підприємства, інші – майновими цінностями підприємства. В зарубіжній практиці обліку поняття необоротних активів часто ототожнюється з основним капіталом, який вважається складовою майна підприємства (або його активом).

Отже, через відсутність єдиного підходу до трактування поняття «необоротні активи», як науковцями-дослідниками, так і податківцями, формується проблема, яку, відповідно, потрібно досліджувати. На основі

проведеного аналізу наукової літератури, можна зробити висновок, що під «необоротними активами» розуміють засоби праці, які мають матеріально-речову форму, знаходяться в постійному русі, використовуються для ведення діяльності підприємства, а результатом їх використання є виготовлена продукція.

## 1.2. Загальна економічна характеристика господарської діяльності ПрАТ «Вімм-Білль-Данн Україна»

Для написання дипломної роботи, було вибрано суб'єктом дослідження ПрАТ «Вімм-Білль-Данн Україна».

Приватне акціонерне товариство «Вімм-Білль-Данн Україна», місцезнаходження якого: 08132, Київська область, Києво-Святошинський район, м. Вишневе, вул. Промислова, буд.7, код за ЄДРПОУ: 00445937, почало історію в Україні з 2000-го року (додаток А).

Власником 98,5896% акцій Підприємства і материнською компанією для Підприємства є ТОВ «Вімм-Білль-Данн Продукти Пітанія» (додаток Б). З грудня 2010-го року Підприємство входить до складу до міжнародної корпорації PepsiCo. В свою чергу, власником ТОВ «Вімм-Білль-Данн Продукти Пітанія» є «PepsiCo, Inc.» (США). Таким чином, Підприємство входить в групу компаній «PepsiCo, Inc» (США), яка є бенефіціарним (кінцевим) власником Підприємства.

У структуру Підприємства упродовж 2023 року входив один завод: у м. Вишневе, Київської області. Другим за величиною і значимістю є філія ПАТ «Вімм-Білль-Данн Україна» - «Харківський молочний комбінат».

Стратегія «Вімм-Білль-Данн Україна» заснована на постулатах: «виробляти молочні продукти в тому регіоні, де вони споживаються, пропонувати споживачам найкращі молочні продукти за прийнятними цінами, де кожен завод, кожне підприємство компанії — унікальні, але їх об'єднує одне — висока якість продукції» [22].

Місія компанії відображає її фундаментальні цінності, які виражаються у визначенні: «компанія допомагає людям, радуючи їх щодня смачними і корисними для здоров'я всієї родини продуктами харчування» [22].

В основному компанія «Вімм-Білль-Данн Україна» надає послуги з виробництва молочних продуктів з використанням давальницької сировини наданої ТОВ «Сандора».

На рисунку 1.1 відображено підсумкову характеристику діяльності компанії «Вімм-Білль-Данн Україна».




Рис. 1.1. Опис бізнесу ПрАТ «Вімм-Білль-Данн»

Джерело: сформовано автором на основі Звіту про управління за 2023 рік компанії «Вімм-Білль-Данн» [22]

В контексті характеристики товарної стратегії «Вімм-Білль-Данн Україна» доцільно охарактеризувати товарний асортимент підприємства (табл. 1.4).

Таблиця 1.4

Опис товарного асортименту ПрАТ «Вімм-Білль-Данн Україна»

<table>
<tr><td colspan="6">Ширина асортименту</td></tr>
<tr><td>1</td><td>2</td><td>3</td><td>4</td><td>5</td><td>6</td></tr>
<tr><td rowspan="6">Глибина асортименту</td><td>Молоко</td><td>Молочні і кисломолочні продукти</td><td>Вершкове масло</td><td>Сир і сирні вироби</td><td>Дитяче харчування</td></tr>
<tr><td>Молоко пастеризоване</td><td>Сметана<br>Кефір</td><td>Вершки свіжі</td><td>Сир</td><td rowspan="5">Зернові суміші пропарені швидкого приготування для дітей</td></tr>
<tr><td>Молоко зняте</td><td>Йогурт</td><td>Масло вершкове свіжіше</td><td>Сирки глазуровані</td></tr>
<tr><td rowspan="3">Молоко стерилізоване</td><td>Кисле молоко</td><td rowspan="3">Масло вершкове шоколадне</td><td>Сиркові маси</td></tr>
<tr><td rowspan="2">Ряжанка</td><td>Кисломолочний сир</td></tr>
<tr><td>Сир плавлений</td></tr>
</table>

Джерело: сформовано автором

Наведений асортимент ПрАТ «Вімм-Білль-Данн Україна» дозволяє зробити висновок, що підприємство спеціалізується на переробці молока і випуску широкого асортименту молочних продуктів.

Задля оцінки фінансово-господарської діяльності ПрАТ «Вімм-Білль-Данн Україна» необхідно проаналізувати основні економічні показники капіталу, ресурсів та фінансових результатів за 2021-2023 рр. (табл. 1.5) (додаток В1, додаток В2, додаток Г1, додаток Г2, додаток Д1, додаток Д2).

Таблиця 1.5

Економічні показники фінансово-господарської діяльності ПрАТ «Вімм-Білль-Данн Україна» за 2021-2023 рр.

| Показники | 2021 р. | 2022 р. | 2023 р. | Зміни в абсолютних величинах 2023 р. від | | Темпи зростання 2023 р. у % до | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | | | | 2021 р. | 2022 р. | 2021 р. | 2022р. |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 |
| Капітал (станом на кінець періоду) | | | | | | | |
| Загальний капітал, тис. грн. | 1134589 | 1259883 | 1226637 | 92048 | -33246 | 108,11 | 97,36 |
| Власний капітал, тис. грн. | 277917 | 386048 | 494950 | 217033 | 108902 | 178,09 | 128,21 |

Продовження таблиці 1.5

| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| - у тому числі: власний оборотний капітал, тис. грн. | -101230 | -23073 | 650142 | 751372 | 673215 | 642,24 | 2817,76 |
| Нерозподілений прибуток або непокриті збитки, тис. грн. | 46507 | 154638 | 263540 | 217033 | 108902 | 566,67 | 170,42 |
| Позиковий капітал, тис. грн. | 856671 | 873835 | 731687 | -124984 | -142148 | 85,41 | 83,73 |
| - у тому числі: поточна кредиторська заборгованість, тис. грн. | 810251 | 43019 | 31297 | -778954 | -11722 | 3,86 | 72,75 |
| Ресурси | | | | | | | |
| Середньорічна вартість основних засобів, тис. грн. | 317763 | 358304 | 385128,5 | 67365,5 | 26824,5 | 121,20 | 107,49 |
| Середньорічна вартість оборотних активів, тис. грн. | 701905 | 785674 | 788098,5 | 86193,5 | 2424,5 | 112,28 | 100,31 |
| - у тому числі: запасів, тис. грн. | 22068,5 | 19077 | 12647 | -9421,5 | -6430 | 57,31 | 66,29 |
| Середньооблікова чисельність працівників, осіб | 711 | 554 | 554 | -157 | 0 | 77,92 | 100,00 |
| Фонд оплати праці, тис. грн. | 137930 | 173526 | 161312 | 23382 | -12214 | 116,95 | 92,96 |
| Економічні показники | | | | | | | |
| Чистий дохід від продажу продукції (товарів, робіт, послуг), тис. грн. | 409536 | 441134 | 486977 | 77441 | 45843 | 118,91 | 110,39 |
| Разом сукупний дохід за рік, тис. грн. | 156173 | 108131 | 108902 | -47271 | 771 | 69,73 | 100,71 |
| Собівартість проданої продукції, тис. грн. | (367608) | (377114) | (379785) | 12177 | 2671 | 103,31 | 100,71 |
| Валовий прибуток, тис. грн. | 41928 | 64020 | 107192 | 65264 | 43172 | 255,66 | 167,44 |

Продовження таблиці 1.5

| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| Чистий фінансовий результат, тис. грн. | 156173 | 108131 | 108902 | -47271 | 771 | 69,73 | 100,71 |
| Фінансовий результат від операційної діяльності: прибуток, тис. грн. | 0 | 12924 | 61406 | 61406 | 48482 | 6140600 | 475,13 |
| Фінансовий результат до оподаткування, тис. гр. | 205646 | 131773 | 136124 | -69522 | 4351 | 66,19 | 103,30 |
| Середньомісячна заробітна плата, грн. і коп. | 16166,20 | 26101,99 | 24264,74 | 8098,54 | -1837,25 | 150,10 | 92,96 |

Джерело: складено автором на основі фінансової звітності ПрАТ «Вімм-Білль-Данн Україна» за 2021-2023 рр.

За результатами проведено дослідження показників капіталу, ресурсів та фінансових результатів компанії «Вімм-Білль-Данн Україна» за 2021-2023 року, було встановлено, що чистий фінансовий результат компанії у 2023 році склав 108902 тис. грн, що 47271 тис. грн менше за суму такого показника у 2021 році, проте на 0,71% більше за суму у 2022 році. Зростання чистого фінансового показника компанії свідчить про зростання економічних можливостей, покращення діяльності, ймовірно збільшення обсягів продаж, а може ще й розширення ринків збуту.

Загальний капітал підприємства у 2023 році становив 1226637 тис. грн, що на 8,11% більше за суму показника у 2021 році, проте у порівнянні із 2022 роком сума даного показника знизилася на 2,64%. Тобто у 2023 році зменшилися можливості щодо фінансування фінансово-господарської діяльності підприємства.

Дане зменшення відбулося за рахунок зменшення суми позикового капіталу у 2023 році на 142148 тис. грн у порівнянні із 2022 роком. Така тенденція свідчить про збільшення фінансової стійкості підприємства. А, отже,

чим нижча питома вага позикових коштів в загальній сумі капіталу, тим нижчий рівень прибутку він отримує на власний капітал.

На зменшення загального капіталу підприємства у 2023 році також вплинуло зменшення суми поточної кредиторської заборгованості до 31297 тис. грн, що на 778954 тис. грн менше за суму даного показника у 2021 році та на 11722 тис. грн за суму у 2022 році. Це може свідчити про те, що підприємство є достатньо коштів для зменшення своїх зобов'язань. Зменшення показника поточної кредиторської заборгованості відбулося за рахунок зменшення суми довгострокових зобов'язань, розрахунків з бюджетом, у тому числі податку на прибуток та розрахунків за страхування.

Також на зменшення валюти балансу вплинуло різке зменшення суми запасів на 6430 тис. грн у порівнянні із сумою, що була в аналогічному попередньому періоді. Зменшення суми запасів свідчить про збільшення продаж, зменшення сум законсервованих запасів, тобто прискорюється їх оборотність. А зменшення складських витрат позитивно впливає на кінцеві результати діяльності підприємства.

Зменшення суми фонду оплати праці значно вплинув на зменшення загального капіталу підприємства у 2023 році. Його сума у 2023 році склала 12647 тис. грн, що на 9421,5 тис. грн менше за суму даного показника у 2021 році та на 6430 тис. грн за суму у 2022 році. Зменшення мінімальних гарантій в оплаті праці причинило зменшення фонду оплати праці на підприємстві у 2023 році. Погіршити умови оплати праці можливо, зокрема, через: пряме зменшення розмірів окладів (тарифних ставок) або розмірів установлених на підприємстві доплат, надбавок, премій тощо; зміну системи преміювання або її істотних умов, що зумовлюють зменшення розміру премій або можливість їх ненадання; скорочення переліку посад працівників, які можуть претендувати на ту чи іншу компенсаційну, заохочувальну або гарантійну виплату; установлення додаткових підстав для відмови в наданні тієї чи іншої виплати.

Якщо аналізувати власний оборотний капітал підприємства, то було встановлено, що у 2023 році його сума зросла до 494950 тис. грн, що на 28,21%

більше за аналогічний попередній період. А це показує зростання рівня фінансової незалежності підприємства та здатність підприємства залучати позикові кошти на вигідніших умовах. Існує тенденція зростання суми власного капіталу за рахунок нерозподіленого прибутку. Наявність нерозподіленого прибутку свідчить, що активи підприємства будуть збільшені за рахунок операцій, за якими одержано прибуток.

Підвищення суми власного оборотного капіталу у 2023 році до 650142 тис. грн. свідчить про зміцнення фінансового стану підприємства, збільшення робочого капіталу, підвищення платоспроможності і ліквідності боргових зобов'язань.

Аналіз показників ресурсів підприємства показав, що середньорічна сума основних засобів у 2023 році склала 385128,5 тис. грн, що на 21,20% більше за 2021 рік та на 7,49% за суму у 2022 році. А це показує ріст виробничого потенціалу підприємства, збільшення мобільності капіталу, так як збільшується власний оборотний капітал за рахунок збільшення суми інших довгострокових зобов’язань у 2023 році.

Поступове зростання величини оборотних активів до 788098,5 тис. грн. свідчить про розширення господарської діяльності підприємства. Про поліпшення структури оборотних активів свідчить також зменшення частки виробничих запасів і збільшення грошових коштів.

Зростання виручки і, відповідно, чистого доходу свідчить про зростання масштабів діяльності підприємства, розширення сфер діяльності, зміцнення позицій на ринку. Так сума чистого доходу від продажу продукції (товарів, робіт, послуг) у 2023 році склала 486977 тис. грн., що на 18,91% більше за суму даного показника у 2021 році та на 45843 тис. грн. у 2022 році.

Також має місце і зростання собівартості продаваної продукції, яка у 2023 році зросла на 0,71% у порівнянні із сумою показника у 2022 році. Така ситуація була спричинена підвищенням ціни реалізованої продукції, а це могло бути зумовлене підвищенням вартості сировинної бази, а також збільшенням інших витрат, які включаються до собівартості продукції. Як наслідок,

зазначене зростання ціни на одиницю продукції могло вплинути на збільшення попиту на продукцію, що проявилося у збільшенні обсягів реалізації. Також на збільшення обсягів реалізації могла вплинути поглинання конкурентів та вихід з ринку товарів-замінників.

Отже, незважаючи на позитивні показники у фінансово-господарській діяльності компанії «Вімм-Білль-Данн Україна» за 2021-2023 рр., необхідно здійснювати пошук альтернативних варіантів подальшого розвитку підприємства, у тому числі вихід на нові ринки збуту продукції, розширення її асортименту, укладання договорів з постачальниками, які мають більш гнучку цінову політику, диверсифікація виробництва тощо.

# РОЗДІЛ 2
# ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ З ОБЛІКУ, АУДИТУ ТА АНАЛІЗУ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ ПРАТ «ВІММ-БІЛЛЬ-ДАНН УКРАЇНА»

## 2.1. Організація та методика обліку необоротних активів виробничого підприємства

Необоротні активи – це активи очікувана тривалість використання яких перевищує 1 рік або один операційний цикл, якщо він довший за рік. Виходить, що єдиним критерієм у розділенні активів на оборотні і необоротні є час: ні вартість, ні їх форма (фізична чи нематеріальна), ні їх вид значення не мають. При чому така тривалість використання є саме очікуваною, а не фактичною.

Варто підкреслити, що такі активи називають необоротними, тому що не бере участі у господарському обороті (операційному циклі). Так, оборот – це постійний цикл господарських процесів на підприємстві: придбали (витратили гроші) → виробили продукт → продали (отримали гроші) → придбали (знову витратили гроші) → і т.д. Виходить, що сировина, товари, інші запаси, а також гроші постійно рухаються, беруть участь у такому обороті. Машини, станки, обладнання, на перший погляд, участі в такому русі не приймають, вони майже незмінні у своєму фізичному стані. Принаймні протягом короткого періоду часу, такого як рік. Через це й назва активу – «необоротний», тобто такий, що знаходиться поза господарським оборотом, багаторазово використовується у операційних циклах. Проте увесь цей поділ на оборотні чи необоротні досить умовний – насправді будь-який актив так чи інакше бере участь у господарському житті підприємства й приносить йому певну частку доходу шляхом свого використання. Ті ж самі машини і обладнання поступово у бухгалтерському обліку «списуються» на витрати і такий процес називають бухгалтерським зносом, або амортизацією.

Також може існувати на підприємстві ситуація майже відсутності необоротних активів. Як правило, такі активи займають найбільшу вагу у загальних активах підприємства, так як складаються здебільшого з основних засобів, які мають значну вартість у порівнянні з іншими активами. Винятком може бути підприємство, яке орендує основні засоби. Наприклад, воно займається торгівлею чи торговим посередництвом, приміщення офісу і складу орендує, транспортних засобів не має. Більша частина його активів – це товарні запаси. За діючими правилами орендовані основні засоби на балансі не відображаються, тому у таких підприємств основних засобів майже не буде.

Тому організація обліку необоротних активів - це чіткий процес вибору та упорядкування способів, прийомів збирання, обробки і передачі повної, достовірної і своєчасної інформації про наявність і рух необоротних активів суб'єктів господарювання для прийняття відповідних управлінських рішень. Тобто мета обліку необоротних активів – це надання користувачам, як внутрішнім, так і зовнішнім, повної, правдивої та неупередженої інформації про стан та рух необоротних активів підприємства для прийняття відповідних рішень.

Для виконання поставленої мети, виконавці групують основні завдання обліку необоротних активів, до них можна віднести:

1) своєчасне і повне документальне оформлення і відображення в облікових регістрах надходження, переміщення і вибуття основних засобів;

2) контроль за збереженням та ефективним використанням кожного об'єкта;

3) нарахування зносу відповідно до чинних норм і правил;

4) повне відображення витрат на ремонт і модернізацію;

5) достовірна оцінка їх в звітності;

6) точне визначення результатів ліквідації необоротних активів;

7) отримання інформації та забезпечення нею користувачів для визначення розрахунково-аналітичних показників установи тощо.

Суб'єктами обліку необоротних активів виступають зовнішні (власники, управлінський персонал, менеджера, керівники підрозділів та працівники підприємства) та зовнішні (органи державної служби, ділові партнери, громадські органи, аудиторські служби тощо) користувачі.

Щодо обліку необоротних активів, то до необоротних матеріальних активів в компанії «Вімм-Білль-Данн Україна» належать: основні засоби, нематеріальні активи, незавершені капітальні інвестиції, довгострокові біологічні активи, довгострокові фінансові інвестиції, довгострокова дебіторська заборгованість.

Бухгалтерський облік в компанії «Вімм-Білль-Данн Україна» здійснюється згідно чинного законодавства, зокрема згідно Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку.

Питання організації бухгалтерського обліку в компанії «Вімм-Білль-Данн Україна» належить до компетенцій директора підприємства та головного бухгалтера, який виступає його уповноваженою особою.

ПрАТ «Вімм-Білль-Данн Україна» має свою облікову політику, що затверджена наказом директора підприємства.

Згідно до облікової політики ПрАТ «Вімм-Білль-Данн Україна» система бухгалтерського обліку побудована із застосуванням першої форми, тобто за допомогою введення до штату посади бухгалтера.

На підприємстві здійснюється облік із застосуванням журнально-ордерної форми. При цьому аналітичний і синтетичний обік здійснюється одночасно в спеціальних бухгалтерських регістрах – журналах-ордерах та відомостях.

Амортизація на підприємстві нараховується із застосуванням прямолінійного методу.

Основні діючі первинні документи, що засвідчують факт надходження необоротних матеріальних активів в компанії «Вімм-Білль-Данн Україна», а також відображають інформацію про їх наявність та внутрішнє переміщення наведено в таблиці 2.1.

Таблиця 2.1

Первинні документи по надходженні необоротних матеріальних активів в компанії «Вімм-Білль-Данн Україна»

| Форма | Назва документа | Вид операції |
|---|---|---|
| 1 | 2 | 3 |
| ОЗ-1 | Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів | Зарахування до складу основних засобів та визначення підрозділу призначення |
| ОЗ-2 | Акт приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів | Оформлення приймання-здачі основних засобів із ремонту, реконструкції та модернізації |
| ОЗ-3 | Інвентарна картка обліку основних засобів | Груповий облік всіх об'єктів основних засобів, за видами |
| ОЗ-7 | Опис інвентарних карток по обліку основних засобів | Реєстрація інвентарних карток |
| ОЗ-8 | Картка обліку руху основних засобів | Облік руху основних засобів по класифікаційних групах при ручній обробці облікової інформації |
| ОЗ-9 | Інвентарний список основних засобів | Пооб'єктний облік основних засобів за місцем їх знаходження |

Джерело: згруповано автором

Для оформлення документації з надходження необоротних матеріальних активів наказом чи розпорядженням керівника підприємства повинна створюватися комісія у складі відповідних посадових осіб, в тому числі головного бухгалтера.

Формування первісної вартості необоротних матеріальних активів визначається напрямками надходження цих активів на підприємство (табл. 2.2).

Таблиця 2.2

Формування первісної вартості активів залежно від джерел надходження необоротних активів в компанії «Вімм-Білль-Данн Україна»

| Джерело надходження | Формування первісної вартості |
|---|---|
| 1 | 2 |
| Виготовлення власними силами | Собівартість їх виготовлення |
| Внесення до статутного капіталу | Погоджена засновниками підприємства справедлива вартість активів (за п. 8 НП(С)БО 7) |
| Одержані безплатно | Справедлива вартість активів (за п. 8 НП(С)БО 7) |
| Придбані в результаті обміну на не схожі активи | Справедлива вартість переданих активів, збільшена(зменшена) на суму грошових коштів, що були передані у процесі обміну |

Продовження таблиці 2.2

| 1 | 2 |
|---|---|
| Придбані в результаті обміну на схожі активи | Балансова вартість переданих активів, якщо ж вона перевищує їх справедливу вартість, то первісною вартістю отриманих активів є їх справедлива вартість |
| Придбання за кошти | Собівартість активів, яка складається з фактичних витрат на їх придбання |

Джерело: сформовано автором на основі [8]

У таблиці 2.3 наведено кілька основних проблемних запитань в частині обліку переоцінки необоротних матеріальних активів на прикладі основних засобів та запропоновані шляхи їх вирішення.

Таблиця 2.3

Проблемні питання обліку переоцінки основних засобів

| Нормативна база | Проблемне питання | Причина | Шляхи вирішення |
|---|---|---|---|
| 1 | 2 | 3 | 4 |
| НП(С)БО 7, п. 16 | «Проведення переоцінки всієї групи основних засобів, якщо переоцінювався хоча б один з об’єктів, який входить до такої групи» [8] | Завищення вартості однорідної групи основних засобів у разі переоцінки основних засобів | Проведення переоцінки групи лише у тому разі, якщо вартість об’єкта переоцінки є суттєвою по відношенню до вартості відповідної групи основних засобів |
| НП(С)БО 7, п. 19-21 | «Відображення переоцінки у складі доходів та витрат звітного періоду» [8] | Операції переоцінки не змінюють результатів господарської діяльності підприємства | Відображення дооцінки та уцінки основних засобів на рахунках додаткового капіталу |

Джерело: сформовано автором на основі [8]

На нашу думку, суперечливим є твердження пункту 16 НП(С)БО 7 відповідно до якого, при проведенні переоцінки основних засобів важливо переоцінювати всю групу однорідних об’єктів основних засобів, оскільки вартість одного об’єкта може виявитися несуттєвою відповідно до групи основних засобів. Тому для ПрАТ «Вімм-Білль-Данн Україна» пропонується проводити уцінку чи дооцінку групи основних засобів, до якої входить об’єкт переоцінки, лише у разі зміни вартості об’єкта основних засобів, яка є значущою у вартості відповідної групи. Окрім того, вважаємо недоцільним результати операцій переоцінки основних засобів відображати як доходи чи витрати звітного періоду, адже економічна сутність проведеної операції полягає

не у зміні результатів господарської діяльності підприємства, а визначає реальну вартість об’єкта. Тому операції з дооцінки та уцінки основних засобів варто відображати як зміни сальдо рахунків додаткового капіталу: дооцінку треба відображати як його збільшення, а уцінку − як його зменшення.

Документальне оформлення операцій з нематеріальними активами в компанії «Вімм-Білль-Данн Україна» здійснюється згідно наказу Міністерства фінансів України №732 [23].

До складу первинних документів з нематеріальними необоротними активами при їх придбанні входять: акт введення в господарський оборот об'єкта права інтелектуальної власності, технологічна документація (технічний паспорт), науково-технічна документація (ліцензуйний договір, авторський договір, патент і т.п.), інвентарна картка з обліку об'єка права інтелектуальної власносні, інвентарний опис об'єка права інтелектуальної власносні, податкова накладна з ПДВ.

Обліковими регістрами бухгалтерського обліку необоротних нематеріальних активів активами в компанії «Вімм-Білль-Данн Україна» є відомості 4.3, журнал обліку 4, Головна книга та оборотно-сальдова відомість по рахунку 12 «Нематеріальні активи».

Первинними документами з обліку капітальних інвестицій в компанії «Вімм-Білль-Данн Україна» є документ з основними засобами, іншими необоротними нематеріальними активами, нематеріальними активами, довгостроковими біологічними активами. Дан документи місять інформацію про: назву первинного документа, дату складання, назву підприємства, зміст, кількісні та вартісні показники обсягу господарської операції, інвентарний номер, технічну характеристику, вартість об’єкта, його переоцінка, ремонт, поліпшення та амортизацію, відповідальних осіб, особисті підписи та інші дані.

Первинними документами довгострокових біологічних активів в компанії «Вімм-Білль-Данн Україна» є: Акт приймання довгострокових біологічних активів тваринництва (формування основного стада)» (ф. № ДБАСГ-2), Акт на списання довгострокових біологічних активів тваринництва (ф. № ДБАСГ-4),

Акт на оприбуткування приплоду тварин (ф. № ПТБАСГ-3). Звіт про процес інкубації (ф № ПБАСГ-4), Акт на вихід та сортування добового молодняку (ф. № ПБАСГ-5), Акт на вибуття поточних біологічних активів тваринництва (забій, прирізка та падіж) (ф. № ПБАСГ-6), Накопичувальний акт на оприбуткування приплоду звірів (ф. № ПБАСГ-7), Обліковий лист забою та падежу худоби (ф. № ПБАСГ-8), Акт на переведення тварин із групи в групу в межах поточних біологічних активів (ф. № ПБАСГ-9), Відомість зважування тварин (ф. № ПБАСГ-10), Розрахунок визначення приросту (ф. № ПБАСГ-11).

Для обліку дебіторської заборгованості в компанії «Вімм-Білль-Данн Україна» використовуються приймально-здавальні акти із зазначенням номера накладної, дати оформлення, номера та дати договору, назви і реквізитів замовника, одиниць виміру, кількості, оптової ціни та вартості продукції. Первинними документами, що підтверджують погашення дебіторської заборгованості є виписки з банку, векселі, прибуткові касові ордери.

Первинними документами, «які оформляються при операціях з довгостроковими фінансовими інвестиціями є:

1) договір купівлі-продажу;
2) прибуткові касові ордери;
3) видаткові касові ордери;
4) накладні;
5) платіжні доручення;
6) виписки з банку;
7) довідка бухгалтерії;
8) розрахунок бухгалтерії тощо» [24, с. 6].

Для відображення інформації, щодо надходження основних засобів в компанії «Вімм-Білль-Данн Україна» у бухгалтерському обліку здійснюють проведення відображенні в таблиці 2.4.

Таблиця 2.4

Типові операції по обліку надходження основних засобів в ПрАТ «Вімм-Білль-Данн Україна»

| № п/п | Зміст операції | Кореспонденція рахунків | | Регістр |
|---|---|---|---|---|
| | | Дт | Кт | |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| Надходження придбаних за плату основні засоби | | | | |
| 1 | Отримано об'єкт | 152 | 631 | ж.3, в. 3.1 |
| 2 | Відображено податкові зобов'язання | 641 | 631 | ж.3, в. 3.1 |
| 3 | Витрачено грошові кошти для розрахунку із постачальниками | 631 | 301,311 | ж.1, в. 1.1, в.1.2 |
| 4 | Відображено витрати по доставці основних засобів | 152 | 361, 685 | ж.3, в. 3.1, в.3.3 |
| 5 | Відображено податковий кредит у вартості транспортних послуг | 641 | 631, 685 | ж.3, в.3.2, в. 3.3 |
| 6 | Оплачено витрати за транспортними послугами | 631, 685 | 301, 311 | ж.1, в. 1.1, в.1.2 |
| 7 | Відображено витрати на установлення, монтаж основних засобів | 152 | 20, 22, 65, 66 | ж. 5, в. 5.1 |
| 8 | Відображено введення в експлуатацію об'єкта основних засобів | 10 | 152 | ж.4, в.4.1 |
| Надходження основних засобів як внеску до зареєстрованого капіталу | | | | |
| 1 | Оголошено зареєстрований капітал | 46 | 40 | ж.7 |
| 2 | Отримано об'єкт основних засобів як внесок до статутного капіталу | 152 | 46 | ж.7 |
| 3 | Відображено витрати по перевезенню основних засобів | 152 | 685 | ж.3, в. 3.3 |
| 4 | Відображено податковий кредит | 641 | 685 | ж.3, в. 3.3 |
| 5 | Здійснено оплату транспортних послуг | 685 | 301, 311 | ж.1, в. 1.1, в.1.2 |
| 6 | Введення в експлуатацію основних засобів | 10 | 152 | ж.4, в.4.1 |
| Надходження безоплатно отриманих основних засобів | | | | |
| 1 | Відображено безоплатно отримані основні засоби | 152 | 424 | ж.7, в. 7.1 |
| 2 | Відображено витрати по доставці основних засобів | 152 | 631, 685 | ж.3, в.3.2, в. 3.3 |
| 3 | Відображено податковий кредит у вартості транспортних послуг | 641 | 631, 685 | ж.3, в.3.2, в. 3.3 |
| 4 | Оплачено вартість транспортних послуг | 631, 685 | 301, 311 | ж.1, в. 1.1, в.1.2 |
| 5 | Відображено витрати на наладку основних засобів | 152 | 685 | ж.3, в. 3.3 |
| 6 | Відображено податковий кредит у вартості послуг | 641 | 685 | ж.3, в. 3.3 |
| 7 | Оплачено послуги по наладці основних засобів | 685 | 301, 311 | ж.1, в. 1.1, в.1.2 |
| 8 | Введення в експлуатацію безоплатно одержаних основних засобі | 10 | 152 | ж.4, в.4.1 |
| 9 | Нарахована амортизація | 23, 94 | 13 | ж.4, в.4.1 |
| 10 | Визнано дохід в розмірі нарахованої амортизації по безоплатно отриманих основних засобів | 424 | 745 | ж.6 |

Джерело: сформовано автором

У таблиці 2.5 відображено бухгалтерські проведення з обліку поступлення основних засобів як обмін на подібні чи не подібні активи.

Таблиця 2.5

Типові бухгалтерські проведення з обліку поступлення основних засобів як обмін на подібні чи не подібні активи в ПрАТ «Вімм-Білль-Данн Україна»

| № п/п | Зміст операції | Кореспонденція рахунків | | Регістр |
|---|---|---|---|---|
| | | Дт | Кт | |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| Облік обміну основних засобів на подібні об’єкти | | | | |
| 1 | Списано знос на зменшення первісної вартості об’єкта, що передається | 13 | 10 | ж.4 |
| 2 | Відображено передачу об’єкта по зменшенню вартості | 377 | 10 | ж.4 |
| 3 | Відображено виникнення податкового зобов’язання по переданому об’єкту | 377 | 641 | ж.3, в. 3.2 |
| 4 | Отримано подібний об’єкт основних засобів | 15 | 631 | ж.3, в.3.2 |
| 5 | Виникнення податкового кредиту при отриманні подібного об’єкту | 641 | 631 | ж.3, в.3.2 |
| 6 | Отриманні подібного об’єкту | 631 | 377 | ж.3, в.3.1 |
| Облік обміну основних засобів на не подібні об’єкти | | | | |
| 10 | Відображено дохід від реалізації основного засобу | 377 | 742 | ж.6 |
| 11 | Відображено виникнення податкового зобов’язання | 742 | 641 | ж.3, в.3.6 |
| 12 | Відображено знос на зменшення первісної вартості | 13 | 10 | ж.4, в.4.1 |
| 13 | Відображено списання залишкової вартості на собівартість реалізації | 972 | 10 | ж.4, в.4.1 |
| 14 | Отримання об’єкта основних засобів | 20,22, 10,28 | 631 | ж.3, в.3.1 |
| 15 | Відображено податковий кредит від обміну об’єктів основних засобів | 641 | 631 | ж.3, в.3.1 |
| 16 | Проведено взаємозаліки заборгованостей | 631 | 377 | ж.3, в.3.1 |
| 17 | Отримано доплату за обміном неподібних об’єктів | 301, 311 | 377 | ж.3, в.3.1 |

Джерело: сформовано автором

Операції з відображення вибуття основних засобів на рахунках бухгалтерського обліку представлено у таблиці 2.6.

Таблиця 2.6

Типові бухгалтерські проведення з обліку вибуття основних засобів в ПрАТ «Вімм-Білль-Данн Україна»

| № п/п | Зміст операції | Кореспонденція рахунків | | Регістр |
|---|---|---|---|---|
| | | Дт | Кт | |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| Реалізація | | | | |
| 1 | Переведено об'єкт основних засобів до складу запасів на залишкову вартість | 286 | 10 | ж.4, в.4.1 |
| 2 | Переведено об'єкт основних засобів до складу запасів на суму зносу | 131 | 10 | ж.4, в.4.1 |
| 3 | Продано об'єкт основних засобів | 301, 311 | 712 | ж.6 |
| 4 | Нараховано податкове зобов'язання з ПДВ | 712 | 641 | ж.3, в.3.6 |
| 5 | Списано доходи на фінансовий результат | 712 | 791 | ж.6 |
| 6 | Списано собівартість проданого об'єкта | 943 | 286 | ж.5, в. 5.1 |
| 7 | Собівартість продажу віднесено на фінансові результати | 791 | 943 | ж.5, в. 5.1 |
| Ліквідація | | | | |
| 1 | Списано знос ліквідованих основних засобів | 131 | 10 | ж.4, в.4.1 |
| 2 | Відображено залишкову вартість ліквідованих основних засобів | 976 | 10 | ж.4, в.4.1 |
| 3 | Відображено витрати па зарплату працівникам, що ліквідовують основні засоби | 976 | 661, 65 | ж.5, в. 5.1 |
| 4 | Оприбутковано матеріали від ліквідації основних засобів | 20 | 746 | ж.6 |
| 5 | Відображено суму непрямих податків | 976 | 641 | ж.3, в.3.6 |
| 6 | Списано залишкову вартість основних засобів на фінансові результати | 793 | 976 | ж.5, в. 5.1 |
| 7 | Списано доходи від ліквідації на фінансові результати | 746 | 793 | ж.6 |

Джерело: сформовано автором

Важливою елементом бухгалтерського обліку є переоцінка, де метою переоцінки є доведення величини залишкової вартості об’єкта переоцінки до рівня його справедливої вартості. На рахунках бухгалтерського обліку процедури переоцінки основних засобів відображаються наступним чином (табл. 2.7).

Таблиця 2.7

Типові бухгалтерські проведення з обліку переоцінки основних засобів в ПрАТ «Вімм-Білль-Данн Україна»

| № п/п | Зміст операції | Кореспонденція рахунків | | Регістр |
|---|---|---|---|---|
| | | Дт | Кт | |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| 1 | Відображення результатів дооцінки основних засобів | 10<br>423 | 423<br>131 | ж.7, в.7.1<br>ж.4, в.4.1 |
| 2 | Відображення результатів уцінки основних засобів | 131<br>975 | 10 | ж.4, в.4.1 |
| 3 | Відображення результатів уцінки основних засобів раніше дооцінених | 131<br>423<br>975 | 10 | ж.4, в.4.1 |
| 4 | Відображення результатів дооцінених засобів раніше уцінених | 10<br>10<br>423 | 746<br>423<br>131 | ж.6<br>ж.7, в.7.1<br>ж.4, в.4.1 |
| 5 | Відображення суми перевищення сум попередніх дооцінок над сумою попередніх уцінок об'єкта основних засобів при його вибутті з підприємства | 423 | 441 | ж.7, в.7.2 |

Джерело: сформовано автором

У таблиці 2.8 відображено придбання нематеріальних активів на умовах попередньої оплати.

Таблиця 2.8

Придбання нематеріальних активів в ПрАТ «Вімм-Білль-Данн Україна»

| № п/п | Зміст операції | Кореспонденція рахунків | | Регістр |
|---|---|---|---|---|
| | | Дт | Кт | |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| 1 | Перераховано аванс за об’єкт нематеріальних активів | 371 | 311 | ж.1, в.1.2 |
| 2 | Відображено суму податкового кредиту з ПДВ | 641 | 644 | ж.3, в.3.6 |
| 3 | Отримано об’єкт нематеріальних активів | 154 | 631 | ж.3, в.3.1 |
| 4 | Списано податковий кредит з ПДВ | 644 | 631 | ж.3, в.3.1 |
| 5 | Відображено залік заборгованостей | 631 | 371 | ж.3, в.3.2 |
| 6 | Перераховано збори, пов’язані з реєстрацією права власності на знак | 377<br>154 | 311<br>377 | ж.1, в.1.2<br>ж.3, в.3.2 |
| 7 | Введено в експлуатацію об’єкт нематеріальних активів | 12 | 154 | ж.4, в.4.1 |

Джерело: сформовано автором

Операції з вибуття нематеріальних активів в компанії «Вімм-Білль-Данн Україна» відображено за алгоритмом наведеним в таблиці 2.9.

Таблиця 2.9

Вибуття нематеріальних активів в компанії «Вімм-Білль-Данн Україна» у зв’язку з продажем

| № п/п | Зміст операції | Кореспонденція рахунків | | Регістр |
|---|---|---|---|---|
| | | Дт | Кт | |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| 1 | Визнано утримуваним для продажу об’єкт нематеріальних активів | 286 | 12 | ж.4, в.4.3 |
| 2 | Списано суму накопиченої амортизації об’єкт нематеріальних активів | 133 | 12 | ж.4, в.4.3 |
| 3 | Відображено передачу нематеріальних активів | 377 | 712 | ж.6 |
| 4 | Відображено податкові зобов’язання з ПДВ | 712 | 641 | ж.3, в.3.6 |
| 5 | Списано балансову вартість переданого об’єкта нематеріальних активів | 943 | 286 | ж.5, в.5.1 |
| 6 | Отримано грошові кошти від покупця | 311 | 377 | ж.3, в.3.2 |
| 7 | Віднесено на фінансовий результат суму доходу від продажу об’єкта нематеріальних активів та балансову вартість проданого об’єкта нематеріальних активів | 712<br>791 | 791<br>943 | ж.6<br>ж.5, в.5.1 |

Джерело: сформовано автором

Господарські операції з надходження довгострокових біологічних активів та зі зміни їх вартості представлені в таблиці 2.10.

Таблиця 2.10

Облік надходження довгострокових біологічних активів в ПрАТ «Вімм-Білль-Данн Україна»

| № п/п | Зміст операції | Кореспонденція рахунків | | Регістр |
|---|---|---|---|---|
| | | Дт | Кт | |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| Одержано від постачальника довгострокові біологічні активи | | | | |
| 1 | Вартість активу без ПДВ | 155 | 63 | ж.3, в.3.1 |
| 2 | На суму податкового кредиту з ПДВ | 64 | 63 | ж.3, в.3.1 |
| 3 | Оприбутковано придбаний довгостроковий актив | 16 | 15 | ж.4, в.4.1 |
| 4 | Отримано від учасника довгостроковий біологічний актив як внесок до статутного капіталу | 16 | 46 | ж.7 |
| 5 | Отримано актив безоплатно | 16 | 424 | ж.7, в.7.1 |
| 6 | Витрати за безоплатно отриманим активом | 15 | 23, 65, 66 | ж.5, в.5.1 |
| 7 | Зараховано витрати до первісної вартості безоплатно отриманого активу | 16 | 155 | ж.4, в.4.1 |
| Переведено поточні біологічні активи до складу довгострокових біологічних активів | | | | |
| 1 | Списано поточні біологічні активи | 155 | 21 | ж.5, в.5.1 |
| 2 | Оприбутковано довгострокові біологічні активи | 16 | 155 | ж.4, в.4.1 |

Продовження таблиці 2.10

| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
|---|---|---|---|---|
| 3 | Відображено витрати з біологічних перетворень незрілих біологічних активів | 155 | 13, 23, 27, | ж.4, в.4.1 ж.5, в.5.1 |
| 4 | Оприбутковано незрілі біологічні активи в сумі витрат, пов'язаних з їх біологічними перетвореннями | 16 | 15 | ж.4, в.4.1 |
| Переведено довгострокові біологічні активи, які оцінюються за первісною вартістю до групи біологічних активів, які оцінюються за справедливою вартістю | | | | |
| 1 | На суму зносу | 134 | 162, 164 | ж.4, в.4.1 |
| 2 | На залишкову вартість | 161, 163 | 162, 164 | ж.4, в.4.1 |
| Відображено переоцінку переведених довгострокових біологічних активів | | | | |
| 1 | Збільшення вартості | 161, 163 | 71 | ж.6 |
| 2 | Зменшення вартості | 940 | 161, 163 | ж.4, в.4.1 |

Джерело: сформовано автором

Господарські операції з вибуття довгострокових біологічних активів та їх відображення на рахунках бухгалтерського обліку представлено у таблиці 2.11.

Таблиця 2.11

Облік вибуття довгострокових біологічних активів в ПрАТ «Вімм-Білль-Данн Україна»

| № п/п | Зміст операції | Кореспонденція рахунків | | Регістр |
|---|---|---|---|---|
| | | Дт | Кт | |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| Перекласифікація довгострокових біологічних активів в утримувані для продажу | | | | |
| 1 | включено довгострокові біологічні активи до групи вибуття, оцінені за справедливою вартістю | 286 | 16 | ж.4, в.4.1 |
| 2 | сума зносу | 134 | 16 | ж.4, в.4.1 |
| 3 | перевищення залишкової вартості об'єкта над його справедливою вартістю | 946, 949 | 16 | ж.4, в.4.1 |
| 4 | справедлива вартість | 286 | 16 | ж.4, в.4.1 |
| Реалізовано довгострокові біологічні активи з групи вибуття | | | | |
| 1 | списано балансову вартість об'єкта | 943 | 286 | ж.5, в.5.1 |
| 2 | відображено дохід від реалізації об'єкта | 36 | 712 | ж.6 |
| 3 | нараховано податкове зобов'язання з ПДВ | 712 | 641 | ж.3, в.3.6 |
| 4 | отримано оплату від покупця | 311, 301 | 36 | ж.3, в.3.1 |
| Ліквідовано довгострокові біологічні активи, які оцінюються за первісною вартістю | | | | |
| 1 | списано знос | 134 | 16 | ж.4, в.4.1 |
| 2 | списано залишкову вартість | 976 | 16 | ж.4, в.4.1 |

Джерело: сформовано автором

Капітальні інвестиції обліковуються у складі незавершеного будівництва до введення об'єктів основних засобів в експлуатацію. Таким чином, «незавершені капітальні інвестиції не є об'єктами основних засобів, обліковуються в окремій групі, а також їх вартість не підлягає переоцінці та амортизації» [9].

У таблиці 2.12 відображено господарські операції з обліку довгострокової дебіторської заборгованості.

Таблиця 2.12

Господарські операції з обліку довгострокової дебіторської заборгованості в ПрАТ «Вімм-Білль-Данн Україна»

| № п/п | Зміст операції | Кореспонденція рахунків | | Регістр |
|---|---|---|---|---|
| | | Дт | Кт | |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| Передано основний засіб у фінансову оренду | | | | |
| 1 | Включення об’єкта основного засобу, що передається, до групи вибуття на суму знову | 131 | 10 | ж.4, в. 4.1 |
| 2 | Включення об’єкта основного засобу, що передається, до групи вибуття за суму залишкової вартості | 286 | 10 | ж.4, в. 4.1 |
| 3 | Списання суми перевищення залишкової вартості об’єкта над його справедливою вартістю | 949 | 10 | ж.4, в. 4.1 |
| 4 | Відображення доходів від передачі об’єкта основного засобу у фінансову оренду | 181 | 712 | ж.6 |
| 5 | Нарахування податкових зобов’язань з ПДВ | 712 | 641 | ж.3, в. 3.6 |
| 6 | Списання справедливої вартості основних засобів | 943 | 286 | ж.5, в. 5.1 |
| 7 | Нараховано орендну плату на дату першого терміну сплати згідно договору за об’єкта основного засобу та за фінансові послуги | 377<br>373 | 181<br>732 | ж.3, в.3.2<br>ж.6 |
| 8 | Отримано орендну плату за перший період сплати за об’єкта основного засобу та за фінансові послуги | 311 | 377<br>373 | ж.3, в.3.2 |
| Довгострокові векселі одержані | | | | |
| 1 | Одержано довгостроковий вексель покупця | 182 | 36 | ж.3, в.3.1 |
| 2 | Зараховано довгостроковий вексель до складу короткострокових за часом погашення, що настав протягом 12 місяців | 34 | 182 | ж.3, в.3.2 |
| 3 | Відображено різницю між номінальною та реальною вартістю отриманого довгострокового векселя | 182 | 69 | ж.3, в.3.5 |
| 4 | Отримано різницю між номінальною та реальною вартістю отриманого довгострокового векселя | 69 | 70,71, 74 | ж.6 |
| 5 | Погашено довгостроковий вексель покупцем достроково | 31 | 182 | ж.3, в.3.2 |
| Безпроцентна довгострокова позика працівнику підприємства | | | | |
| 1 | Видано з каси довгострокову позику працівнику підприємства | 183 | 30 | ж.1, в. 1.1 |

Продовження таблиці 2.12

| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
|---|---|---|---|---|
| 2 | Погашення працівником довгострокову основними засобами за домовленістю сторін | 10 | 183 | ж.3, в.3.2 |
| 3 | Отримано в касу кошти від працівника підприємства в рахунок погашення довгострокової позики | 30 | 183 | ж.3, в.3.2 |
| 4 | Отримано на рахунок у банку від працівника підприємства в рахунок погашення довгострокової позики | 31 | 183 | ж.3, в.3.2 |
| 5 | Відображено суму неповернутої позики при зверненні до суду | 374 | 183 | ж.3, в.3.2 |
| 7 | Переведено поточну позику до складу довгострокової на частину суми, що буде погашатися протягом терміну, що становить більше одного року | 183 | 377 | ж.3, в.3.2 |
| 7 | Переведено довгострокову позику до складу поточної на частину суми, що буде погашатися протягом дванадцяти місяців з дати балансу | 377 | 183 | ж.3, в.3.2 |
| 8 | Погашено неповернуту частину безпроцентної позики за рахунок підприємства | 377<br>949 | 183<br>377 | ж.3, в.3.2 |
| 9 | Утримано із заробітної плати працівника неповернуту довгострокову позику | 377<br>661 | 183<br>377 | ж.3, в.3.2 |
| 10 | Списано довгострокову дебіторську заборгованість внаслідок надзвичайних ситуацій | 97 | 183 | ж.3, в.3.2 |
| Довгострокова поворотна фінансова допомога іншому підприємству | | | | |
| 1 | Видано з банку довгострокову поворотну фінансову допомогу іншому підприємству | 183 | 31 | ж.1, в. 1.2 |
| 2 | Отримано на рубанок у банку від іншого підприємства в рахунок погашення довгострокової поворотної фінансової допомоги | 31 | 183 | ж.3, в.3.2 |
| 3 | Відображено суму неповернутої довгострокової поворотної фінансованої допомоги при зверненні до суду | 374 | 183 | ж.3, в.3.2 |
| 4 | Переведено поточну поворотну фінансову допомогу до складу довгострокової на частину суми, що буде погашатися протягом терміну, що становить більше одного року | 183 | 377 | ж.3, в.3.2 |
| 5 | Переведено довгострокову поворотну фінансову допомогу до складу поточної на частину суми, що буде погашатися протягом дванадцяти місяців з дати балансу | 377 | 183 | ж.3, в.3.2 |
| Інші необоротні активи | | | | |
| 1 | Оформлено довгостроковий депозит у національній валюті | 184 | 311 | ж.1, в. 1.2 |
| 2 | Оформлено довгостроковий депозит у іноземній валюті | 184 | 312 | ж.1, в. 1.2 |
| 3 | Нараховано курсову різницю у разі зростання курсу валюти | 184 | 744 | ж.6 |
| 4 | Нараховано курсову різницю у разі зниження курсу валюти | 974 | 184 | ж.3, в.3.2 |
| 5 | Переведено довгострокову заборгованість до складу поточної у разі, якщо до закінчення депозиту залишається 1 рік і менше | 377 | 184 | ж.3, в.3.2 |

Джерело: сформовано автором

Отже, механізм бухгалтерського обліку господарських операцій, пов’язаних з надходженням та вибуттям необоротних активів, є складною

системою, в межах якої поєднуються особливості документування вказаних операцій, порядку використання відповідних рахунків бухгалтерського обліку, організаційний аспект сфери діяльності підприємства, що ґрунтується на принципах НП(С)БО.

## 2.2. Методика аналізу необоротних активів виробничого підприємства

Стан необоротних активів підприємства напряму впливає на його ефективність роботи. Тому аналіз їх стану, складу та структури, співвідношення між активною та пасивною частиною основних засобів – важлива складова ефективного менеджменту. Також аналіз необоротних активів підприємства дає можливість визначити тип стратегії підприємства відносно довгострокових вкладень, його міць та стійкість. З цією метою, доцільно застосовувати прийоми горизонтального, вертикального аналізу.

Мета аналізу необоротних активів - це вчасне виявлення, усунення недоліків керування необоротними активам та знаходження резервів підвищення їх ефективності використання.

Джерелом аналізу необоротних активів є Баланс (Звіт про фінансовий стан). При цьому в процесі аналізу Балансу також аналізуються дані аналітичного обліку, в яких інформація є більш розширеною.

Напрямами аналізу необоротних активів виробничого підприємства є: «аналіз динаміки необоротних активів, вивчаючи зміну їх загального обсягу і складу, виявляють види необоротних активів за рахунок яких відбулася зміна їх загального обсягу; темпи зростання загального обсягу необоротних активів зіставляють з темпами зростання обсягу виробництва і реалізації продукції, обсягу оборотних активів; аналізу складу і структури необоротних активів; аналіз забезпеченості необоротними активами; аналіз показників руху необоротних активів; аналіз ефективності використання необоротних активів; за результатами аналізу доходять висновку щодо орієнтації підприємства на певний напрям розвитку (створення умов для розширення операційної

діяльності; інноваційний розвиток; інвестиційно-фінансову стратегію розвитку) чи поєднай окремих напрямів розвитку» [26].

Послідовність проведення аналізу необоротних активів підприємства представлено на рисунку 2.1.




Рис. 2.1. Послідовність проведення аналізу необоротних активів виробничого підприємства

Джерело: сформовано автором на основі [27, с. 115]

Суб'єктами аналізу є внутрішні (власники підприємства, акціонери, Керівник (директор) підприємства, відділ бухгалтерського обліку, відділ маркетингу (продажу), юридичний відділ, служба внутрішнього аудиту, служба внутрішнього аудиту) та зовнішні (контрагенти (дебітори, кредитори), інвестори, незалежні аналітики, зовнішні аудитори, податкові органи, статистичні органи, конкуренти), які можуть бути і користувачами інформації.

Для дослідження стану необоротних активів ПрАТ «Вімм-Білль-Данн Україна» за 2021-2023 роки необхідно здійснити аналіз їх динаміки та структури (табл. 2.13).

Таблиця 2.13

Дослідження динаміки та структури необоротних активів ПрАТ «Вімм-Білль-Данн Україна» за 2021-2023 роки

| Показники | 2021р. | 2022р. | 2023р. | Зміни в абсолютних величинах 2023 р. від | | Темпи зростання 2023 р. у % до | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | | | | 2021р | 2022р. | 2021р. | 2022р. |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 |
| Нематеріальні активи, тис. грн | 1673 | 1361 | 980 | -693 | -381 | 58,58 | 72,01 |
| Незавершені капітальні інвестиції, тис. грн | 30127 | 49316 | 64279 | 34152 | 14963 | 213,36 | 130,34 |
| Основні засоби, тис. грн | 357067 | 359541 | 410716 | 53649 | 51175 | 115,02 | 114,23 |
| Інші необоротні активи, тис. грн | 0 | 12187 | 11943 | 11943 | -244 | 1194300,00 | 98,00 |
| Загалом необоротні активи, тис. грн | 388867 | 422405 | 487918 | 99051 | 65513 | 125,47 | 115,51 |
| Валюта балансу, тис. грн | 1134589 | 1259883 | 1226637 | 92048 | -33246 | 108,11 | 97,36 |

Джерело: проаналізовано автором на основі фінансової звітності ПрАТ «Вімм-Білль-Данн Україна» за 2021-2023 рр.

Відображені результати аналізу в таблиці 2.13 показують, що ПрАТ «Вімм-Білль-Данн Україна» у складі необоротних активів має нематеріальні активи, які у 2021 році склали 1673 тис. грн, а у 2023 році – 980 тис. грн, що на 693 тис. грн менше та на 381 тис. грн менше за суму даного показника у 2022 році. А це свідчить про зменшення ринкової вартості об'єкта нематеріальних активів, відсутність потреби в послугах, надання яких пов'язане з використанням активу, зміну рівня, способу використання активу, застарілість, фізичне пошкодження активу, рішення припинити створення активу до його завершення або доведення до робочого стану тощо.

Також у складі необоротних активів підприємства займаються капітальні інвестиції, що представлені виготовленням чи придбанням основних засобів. Так, у 2023 році сума цих складових необоротних активів склала 64279 тис. грн, що на 34152 тис. грн більше за суму даного показника у 2021 році та на 30,34%

за 2022 рік. А це свідчить, що підприємство протягом 2023 року займається нарощенням матеріально-технічної бази.

Сума основних засобів у 2023 році склала 410716 тис. грн, що на 14,23% більше за суму у 2022 році. Така тенденція свідчить про ріст виробничого потенціалу підприємства.

Також у складі необоротних активів підприємства присутні і інші необоротні активи, які у 2023 році склали 11943 тис. грн, що на 2% менше за попередній 2022 рік.

У таблиці 2.14 відображено питому вагу необоротних активів у складу загальних активів підприємства та кожної структурної одиниці відносно загальної суми необоротних активів.

Таблиця 2.14

Аналіз питомої ваги необоротних активів ПрАТ «Вімм-Білль-Данн Україна» за 2021-2023 роки

| Показники | Питома вага відносно загальної суми необоротних активів, % | | | Питома вага відносно валюти балансу, % | | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| | 2021р. | 2022р. | 2023р. | 2021р. | 2022р. | 2023р. |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |
| Нематеріальні активи | 0,43 | 0,32 | 0,20 | 0,15 | 0,11 | 0,08 |
| Незавершені капітальні інвестиції | 7,75 | 11,68 | 13,17 | 2,66 | 3,91 | 5,24 |
| Основні засоби | 91,82 | 85,12 | 84,18 | 31,47 | 28,54 | 33,48 |
| Інші необоротні активи | 0,00 | 2,89 | 2,45 | 0,00 | 0,97 | 0,97 |
| Загалом необоротні активи | 100,00 | 100,00 | 100,00 | 34,27 | 33,53 | 39,78 |

Джерело: проаналізовано автором на основі фінансової звітності ПрАТ «Вімм-Білль-Данн Україна» за 2021-2023 рр.

Аналіз питомої ваги необоротних активів в загальній кількості активів та складових необоротних активів у загальній їх кількості показав, що найбільшу питому вагу займають основні засоби. Так, сума основних засобів, відносно загальної вартості необоротних активів, у 2023 році склала 84,18%,а у 2021 році - 91,82%, а відносно валюти балансу, то у 2023 році склала 33,48%, а у 2022 році - 28,54%. Тобто прослідковується зменшення питомої ваги основних

засобів відносної їх загальної кількості, це свідчить про зниження рівня використання основних засобів за рахунок збільшення незавершених капітальних інвестицій. Які у 2023 році склали 13,17% відносно загальної вартості необоротних активів, а відносно валюти балансу - 5,24%. Проте прослідковується загальне зростання питомої ваги основних засобів відносно валюти балансу за рахунок зменшення оборотних активів підприємства.

У таблиці 2.15 відображено структуру основних засобів за 2021-2023 роки.

Таблиця 2.15

Структура основних засобів ПрАТ «Вімм-Білль-Данн Україна» за 2021-2023 р.р

| Найменування основних засобів | Власні основні засоби (тис. грн) | | | Основні засоби, усього (тис. грн) | | | Зміни в абсолютних величинах 2023 р. від | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | 2021р. | 2022р. | 2023р. | 2021р. | 2022р. | 2023р. | 2021р. | 2021р. |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 |
| 1. Виробничого призначення: | 357067 | 359541 | 410716 | 357067 | 359541 | 410716 | 53649 | 51175 |
| будівлі та споруди | 113287 | 104182 | 143274 | 113287 | 104182 | 143274 | 29987 | 39092 |
| машини та обладнання | 235985 | 248889 | 260414 | 235985 | 248889 | 260414 | 24429 | 11525 |
| транспортні засоби | 2970 | 904 | 760 | 2970 | 904 | 760 | -2210 | -144 |
| земельні ділянки | 3844 | 3844 | 3844 | 3844 | 3844 | 3844 | 0 | 0 |
| інші | 981 | 1722 | 2424 | 981 | 1 722 | 2424 | 1443 | 702 |
| 2. Невиробничого призначення | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| Усього | 357067 | 359541 | 410716 | 357067 | 359541 | 410716 | 53649 | 51175 |

Джерело: проаналізовано автором на основі фінансової звітності ПрАТ «Вімм-Білль-Данн Україна» за 2021-2023 рр.

Виходячи із даних таблиці 2.15, необхідно уточнити, що в складі основних засобів підприємства відсутні основні засоби невиробничого призначення. Найбільшу питому вагу у складі виробничих основних засобів займають машини та обладнання. Так, їх сума у 2023 році склала 260414 тис. грн, що на 24429 тис. грн більше за суму у 2021 році та на 11525 тис. грн за 2022 рік. Також вагоме місце у складі основних засобів посідають будівлі та

споруди, які у 2023 році скали 143274 тис. грн. Усе це свідчить про правильну економічну політику, яка проводиться на підприємстві для підвищення ефективності виробництва і використання основних засобів. Щодо складу та структури основних засобів, то можна стверджувати, що вони в цілому відповідають оптимальному значенню і це сприяє максимально ефективному використанню їх у виробничому процесі.

Перевага основних засобів виробничого призначення свідчить про виробничу спрямованість підприємства, а зростання кількості основних засобів свідчить про підвищення рівня його майнового стану та здатність забезпечити безперебійну діяльність.

Також на підприємстві представлені нематеріальні активи іншими нематеріальними активами, а капітальні інвестиції – придбанням (виготовленням) основних засобів.

Аналіз ефективності використання необоротних активів в ПрАТ «Вімм-Білль-Данн Україна» за 2021-2023 роки необхідно проводити, шляхом визначення та оцінки показників ефективності за основними засобами, оскільки саме ця група активів бере безпосередню участь у виготовленні та реалізації готової продукції, яка виробляється на досліджуваному підприємстві. (табл. 2.16).

Таблиця 2.16

Аналіз ефективності використання основних засобів ПрАТ «Вімм-Білль-Данн Україна» за 2021-2023 роки

| Показники | 2021р. | 2022р | 2023р. | Зміни в абсолютних величинах 2023 р. від | | Темпи зростання 2023 р. у % до | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | | | | 2021 р. | 2022 р. | 2021 р. | 2022 р. |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 |
| Фондоозброєність | 4,73 | 5,11 | 6,01 | 1,28 | 0,9 | 127,06 | 117,61 |
| Фондовіддача | 26,13 | 37,27 | 50,45 | 24,32 | 13,18 | 193,07 | 135,36 |
| Фондомісткість | 0,02 | 0,03 | 0,04 | 0,02 | 0,01 | 200,00 | 133,33 |
| Коефіцієнт придатності | 0,45 | 0,48 | 0,52 | 0,07 | 0,04 | 115,56 | 108,33 |
| Коефіцієнт зносу | 0,60 | 0,59 | 0,48 | -0,12 | -0,11 | 80,00 | 81,36 |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 |
| Рентабельність необоротних активів | 102,28 | 108,7 | 106,99 | 4,71 | -1,71 | 104,61 | 98,43 |

Як видно із проведених розрахунків рівень фондоозброєності підприємства стабільно зростає, що викликано зростання обсягів основних засобів на підприємстві. У 2023 році показник досягнув значення 6,01, що більше за 2021 рік на 27,06% та на 17,61 за значення даного показника у 2022 році. Дане зростання могло бути спричинено не лише за рахунок збільшення кількості основних засобів на підприємстві, але й за значним скороченням працюючих на підприємстві. Стабільне зростання показника фондоозброєності відображає підвищення продуктивності праці та інтенсифікації виробництва.

Значення показника фондовіддачі у 2023 році склало 50,45, що на 93,07% більше за значення даного показника у 2021 році. Тобто темпи продуктивності праці були вищими на фоні фондоозброєності підприємства. Фондомісткість на підприємства зросла у 2023 році на 10% у порівнянні із показником у попередньому аналогічному періоді, тобто якщо говорити у вартісному вираженні, то залучається більше основних виробничих засобів для виготовлення одиниці продукції.

Коефіцієнт зносу основних засобів перевищує коефіцієнт придатності, це говорить про зношеність основних засобів і про ймовірну необхідність оновлення складу основних засобів, хоч даний показник може незначно вплинути на продуктивність праці.

У 2023 році коефіцієнт зносу знизився на 18,63% у порівняні із значенням даного показника у 2022 році. Це може свідчити про початок оновлення основних засобів на підприємстві. А, отже, і зросте інтенсифікація виробництва, що безумовно підвищить ще більше конкурентоспроможність підприємства на ринку.

Протягом періоду дослідження рентабельність активів підвищилася. Якщо в 2022 р. ПрАТ «Вімм-Білль-Данн Україна» отримала 108,7 копійок чистого прибутку на кожну вкладену гривню активів, то в 2023 р. - вже 106,99 копійок. Факторами такого зниження є погіршення структури необоротних активів, за рахунок збільшення витрат на виробництво основних засобів.

Отже, оцінивши стан та ефективність використання основних засобів на підприємстві, можна стверджувати, що рівень фондоозброєності підприємства знаходиться на позитивному рівні та прослідковується зменшення зондувальності основних засобів у 2023 році.

## 2.3. Методика аудиту необоротних активів виробничого підприємства

Важливою етапом аудиту активів підприємства є аудит необоротних активів, так як дані активи займають вагоме місце складі загальних активів підприємства та впливають на фінансові показники діяльності підприємства. Отже, метою аудиту операцій з необоротними активами - одержання достатніх аудиторських доказів, що вони обліковуються відповідно до законодавчо-нормативних вимог, а інформація про них у фінансовій звітності є достовірною у всіх суттєвих аспектах. А от, основна мета аудиту необоротних активів, саме як елементу аудиту фінансової звітності – це підтвердження залишків таких активів на дату балансу та висловлення незалежної думки про достовірність, повноту, неупередженість інформації про необоротні активи у фінансовій звітності.

Відповідно до мети аудитором ставляться завдання, які полягають у перевірці тверджень, визначених МСА 315 «Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвих викривлень через розуміння суб’єкта господарювання і його середовища». Твердженнями щодо яких збирають аудиторські докази є: «існування (необоротні матеріальні активи реально існують на дату складання балансу); права та обов'язки (підприємство має майнові права на необоротні матеріальні активи); повнота (всі операції, пов’язані з рухом необоротних матеріальних активів повністю задокументовані на рахунках аналітичного і синтетичного обліку); оцінка вартості та розподіл (на підприємстві правильно класифікують, оцінюють, нараховують амортизацію, відображають в обліку операції з необоротними матеріальними активами та надає достовірну інформацію про них у фінансовій звітності)» [28].

Під час перевірки основних засобів аудитор керується чинними законами та нормативними актами, а саме: Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність», Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», Закон України «Про фінансовий лізинг», Податковий кодекс України, Цивільний кодекс України, Господарський кодекс України, НП(С)БО 1 Загальні вимоги до фінансової звітності», НП(С)БО 7 «Основні засоби», НП(С)БО 14 «Оренда», НП(С)БО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу та припинена діяльність», НП(С)БО 28 «Зменшення корисності активів», НП(С)БО 15 «Дохід», НП(С)БО 16 «Витрати», Наказ Міністерства статистики України від 29.12.1995 р. № 352 «Про затвердження типових форм первинного обліку», Положення про інвентаризацію активів та зобов’язань, Методичні рекомендації щодо бухгалтерського обліку основних засобів від 10.01.2007 № 2, План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань і господарських операцій підприємств та організацій № 291 від 30.11.99 р., Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена наказом МФУ від 30.11.99 р. №291, МСА 300 «Планування», МСА 320 «Суттєвість в аудиті», МСА 400 «Оцінка ризиків і системи внутрішнього контролю», МСА 800 «Звіт аудитора за спеціальними аудиторськими завданнями».

Для досягнення поставленої мети аудитор повинен дотримуватися певної послідовності виконання аудиторських робіт, які можна згрупувати в певні групи, що визначаються як стадії та етапи (рис. 2.2).




Рис. 2.2. Етапи проведення аудиту необоротних активів, згідно МСА 300 «Планування аудиту фінансової звітності» виділяються такі основні етапи у процесі планування аудиту

Джерело: сформовано автором

Аудитор, в ході попереднього вивчення клієнта, повинен оцінити можливість виконання аудиторського завдання, обсяг робіт, підготувати інформацію для подальших етапів планування. Оскільки цей етап передує укладанню договору між аудитором та клієнтом, то він називається попереднім плануванням. Попередня програма (додаток Е) складається до початку аудиту, але в ході аудиту є можливість вносити незначні або ж суттєві корективи.

Предметами аудиторського дослідження необоротних активів є облікова політика підприємства; установчі документи; первинні документи з обліку основних засобів: накладні, інвентарні картки, акти приймання-передачі, введення в експлуатацію, ліквідації, акти списання основних засобів, накази про ремонт основних засобів; облікові реєстри, що використовуються для відображення господарських операцій з обліку основних засобів; звітність підприємства.

До об'єктів аудиту необоротних активів відносять: групи таких активів; їх первинну і залишкову вартість; правильність документального оформлення операцій, пов'язаних з придбанням, виготовленням, рухом і вибуттям таких активів; стан аналітичного і синтетичного обліку; амортизацію основних

засобів; операції з капітального ремонту, технічного переобладнання, модернізації та реконструкції основних засобів; інформацію про порушення ведення обліку тощо.

Найбільш доречними аудиторськими процедурами, які використовуються для попереднього планування є: спостереження; огляд; запити, перегляд документів; аналітичні процедури.

В ході розробки стратегії аудиторської перевірки сегменту «необоротні матеріальні активи» повинні бути вирішені завдання, пов’язані з перевіркою, а саме:

1) контроль дотримання чинного законодавства за операціями необоротними матеріальними активами;

2) контроль розрахунку амортизаційних відрахувань необоротних активів;

3) перевірку операцій з орендованими і переданими в оренду основних засобів;

4) дотримання облікової політики щодо обліку необоротних активів;

5) перевірка правильності документального оформлення оприбуткування і ліквідації необоротних матеріальних активів;

6) контроль відображення в обліку результатів надзвичайних подій, пов’язаних з необоротними активами;

7) перевірку оцінки фінансових результатів від реалізації необоротних активів;

8) встановлення ефективності використання необоротних матеріальних активів;

9) перевірку правильності кореспонденції рахунків за операціями з необоротними матеріальними активами;

10) контроль зіставлення даних аналітичного, синтетичного обліку;

11) правомірність списання витрат на проведення ремонту основних засобів;

12) перевірка правильності переоцінки необоротних активів.

Отже, при перевірці операцій, пов'язаних з придбанням необоротних матеріальних активів, аудитором перевіряється правильність заповнення первинних документів, дотримання порядку розрахунків із постачальниками і підрядниками, у відповідності фактичного розміру оплати даним наданих документів.

Також аудитору необхідно перевірити правильність формування первісної вартості необоротних активів. Особливу увагу варто звернути на необоротні активи, які були придбані за рахунок кредиту банку.

Звичайно, аудитору необхідно також враховувати вимоги податкового обліку і впевнитися, що підприємство-клієнт при визначенні доходів і витрат дотримувалося вимог Податкового кодексу України.

Під час перевірки операцій з нарахування амортизації з метою податкового обліку необхідно перевірити правильність віднесення основних засобів до тієї чи іншої групи основних засобів, правильність застосування норм амортизації.

Найбільш типовими випадками недотримання законодавства в частині нарахування амортизації необоротних матеріальних активів є порушення з боку особи, яка здійснює облік операцій з нарахування амортизації необоротних матеріальних активів (табл. 2.17).

Таблиця 2.17

Типові порушення в частині здійснення операцій з нарахування амортизації необоротних активів та їх наслідки

| Вид порушення | Наслідки |
|---|---|
| 1 | 2 |
| Амортизація необоротних активів «під час їх перебування на реконструкції, модернізації, в добудові, дообладнанні та консервації» [29, с. 31]. | Призводить до завищення амортизаційних відрахувань та, як наслідок, занижує податок на прибуток, що призведе до понесення підприємством в майбутньому штрафів |
| Амортизація необоротних активів щоквартально | |
| Амортизація необоротних активів «з дати надходження необоротних активів на підприємство» [29, с. 31]. | |
| Амортизація необоротних активів після дати вибуття | |
| Амортизація необоротних активів «протягом календарного року (підприємствами з сезонним виробництвом)» [29, с. 31]. | |
| Неправильне визначення строку корисного використання | |

Джерело: сформовано автором на основі [29]

Аудит необоротних матеріальних активів завершується аналізом ефективності їх використання. Визначаються показники фондовіддачі, фондомісткості, коефіцієнти зносу, та інші. Джерелом аналізу необоротних активів є Баланс (Звіт про фінансовий стан) (додаток В1, додаток Г1, додаток Д1).

Слід зазначити, що всі результати проведених аудиторських процедур повинні відображатися в робочих документах аудитора: пояснення та заяви щодо перевірки працівниками необоротних матеріальних активів; копії первинних документів про господарські операції з необоротними матеріальними активами; акти, довідки; інвентаризаційні описи; регістри бухгалтерського обліку; бухгалтерська звітність. Перелік робочих документів аудитора, що додаються до аудиторських звітів, визначається аудитором, який проводить перевірку.

На завершальному етапі аудитор повинен узагальнити результати аудиторської перевірки, зробити висновки та підготувати обґрунтовані рекомендації щодо усунення недоліків та використання виявлених резервів. На цьому етапі аудитор також складає свій аудиторський висновок. Цей висновок повинен ґрунтуватися на основі письмової інформації аудитора про всі виявлені в бухгалтерському обліку та звітності недоліки та порушення, а також помилки та виправлення, які можуть вплинути на надійність звітності з посиланням на законодавчі та нормативні документи. Письмова інформація заповнюється у двох примірниках, підписується усіма аудиторами, які проводили перевірку. Один примірник передається головному бухгалтеру та керівнику для розгляду та виявлення можливих розбіжностей та вирішення спірних питань, а другий використовується для написання звіту, який потім передається в архів.

На досліджуваному підприємстві протягом 2021-2023 років обов’язковий аудит проводило приватне акціонерне товариство «КПМГ Аудит», яке зареєстровано згідно із законодавством України, член мережі незалежних фірм KPMG, що входять до асоціації KPMG International Cooperative («KPMG International»), зареєстрованої згідно із законодавством Швейцарії. Код

ЄДРПОУ № 31032100. Реєстраційний номер у Реєстрі аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності: № 2397. Фактична адреса: вул. Московська, буд. 32/2, 17-й поверх, м. Київ, 01010.

У процесі проведення аудиторської перевірки аудиторами було встановлено ряд суттєвим викривлень у фінансовій звітності ПрАТ «Вімм-Білль-Данн Україна» за 2021-2023 роки .

Так станом на 31 грудня 2023 р. ПрАТ «Вімм-Білль-Данн Україна» визнало відстрочені податкові активи у сумі 44,020 тисяч гривень. Згідно з вимогами Міжнародного стандарту фінансової звітності МСБО 12 «Податки на прибуток», відстрочений податковий актив слід визнавати щодо всіх тимчасових різниць, що підлягають вирахуванню, якщо є ймовірним, що буде отримано оподатковуваний прибуток, до якого можна застосовувати тимчасову різницю, яка підлягає вирахуванню. Належна оцінка наявності майбутнього оподатковуваного прибутку не була здійснена. Вплив зазначеного відхилення від Міжнародного стандарту фінансової звітності МСБО 12 «Податки на прибуток» на фінансову звітність не був визначений.

Також ПрАТ «Вімм-Білль-Данн Україна» не оцінило та не визнало резерв під очікувані кредитні збитки за дебіторською заборгованістю за продукцію, товари, роботи, послуги, які оцінюються за амортизованою вартістю. МСФЗ 9 «Фінансові інструменти» вимагає проведення оцінки та визнання резерву під очікувані кредитні збитки по фінансовим активам, що оцінюються за амортизованою вартістю. Вплив цього відхилення від Міжнародних стандартів фінансової звітності на консолідовану фінансову звітність станом на та за рік.

Аудиторами було встановлено, що дебіторську заборгованість підприємство відображає за фактичною собівартістю, а згідно з вимогами Міжнародного стандарту фінансової звітності МСБО 39 «Фінансові інструменти: визнання та оцінка», дебіторська заборгованість відображається за амортизованою собівартістю, тобто належна оцінка амортизованої собівартості не була здійснена. Аудиторами не був визначений вплив зазначеного

відхилення від Міжнародного стандарту фінансової звітності МСБО 39 «Фінансові інструменти: визнання та оцінка».

У аудиторському висновку в розділі «Відповідальність аудитора за аудит окремої фінансової звітності» (додаток В3, додаток Г3, додаток Д3) вказано, що прописано, що «фінансова звітність у цілому не містить суттєвого викривлення внаслідок шахрайства або помилки, та випуск звіту аудиторів, що містить нашу думку».

В аудиторському звіті в розділі Думка із застереженням за усі три послідовні роки вказано, що «фінансова звітність, що додається, відображає достовірно, в усіх суттєвих аспектах фінансовий стан Товариства на 31 грудня 2023 р. та його фінансові результати і грошові потоки за рік, що закінчився зазначеною датою, відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності («МСФЗ») та вимог законодавства України щодо фінансового звітування».

У статті Надання неаудиторських послуг прописано, що «ми стверджуємо, що ми не надавали неаудиторські послуги, які заборонені положеннями Статті 6(4) Закону України “Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність».

До типових та можливих порушень по операціях з обліку необоротних активів слід віднести: «незадовільне оформлення первинних документів (застосування нетипових чи недоречних форм, відсутність підписів, печаток, не заповнення всіх необхідних реквізитів); списання необоротних активів по актах, що не оформлені у відповідності до діючих нормативних документів; неправильне списання витрат на поліпшення необоротних активів; не відображення в бухгалтерському обліку оприбуткованих матеріалів, вузлів, запасних частин після ліквідації основних засобів; неправильний розподіл конкретних об'єктів необоротних активів за групами; нарахування амортизації на об'єкти, нормативні строки використання яких минули, з метою заниження прибутку для оподаткування; порушення строків нарахування амортизації; неправильне визначення балансової вартості необоротних активів; неправильне віднесення нарахованих сум амортизації (зносу) на невідповідні рахунки

бухгалтерського обліку; відсутність кошторисів на поточний ремонт необоротних активів; використання необоротних активів в корисних цілях під виглядом тимчасового використання; приховування нестач необоротних активів внаслідок заплутаності аналітичного обліку та неякісного проведення інвентаризацій; неправильний розрахунок суми відшкодувань матеріальних збитків у випадках крадіжок, псування, знищення основних засобів; заміна нових необоротних активів застарілими, що були списані, але не ліквідовані; несвоєчасне списання об'єктів необоротних активів, що не приносять економічної вигоди підприємству» [30].

# РОЗДІЛ 3
# ШЛЯХИ ВДОСКОНАЛЕННЯ АУДИТУ ТА АНАЛІЗУ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ ПРАТ «ВІММ-БІЛЛЬ-ДАНН УКРАЇНА»

## 3.1. Напрями удосконалення аудиту та аналізу необоротних активів

Отже, аудит та аналіз необоротних активів є важливими інструментами та необхідною умовою їх подальшого використання у виробничому процесі.

Звичайно одним з основних видів контролю є інвентаризація та внутрішній аудит. У ПрАТ «Вімм-Білль-Данн Україна» вона проводиться вкінці року, що є не досить доречно, варто її проводити хоча б двічі на рік. При цьому мета її проведення повинна торкатися наступних проблемних питань необоротних активів:

1) перевірка стану наявності, зберігання та обліку необоротних активів;
2) перевірка оформлення документації надходження та вибуття;
3) перевірка нарахування амортизації;
4) перевірка правомірності оцінки необоротних активів;
5) перевірка правильності віднесення суми переоцінки та результатів ліквідації та рахунки бухгалтерського обліку.

До переліку проблем здійснення аудиту та аналізу в ПрАТ «Вімм-Білль-Данн Україна» можемо також віднести помилки в інформативності первинних документів, низький рівень забезпечення інформаційною базою, а також проблеми аналізу ефективності необоротних активів.

Удосконалення методики проведення аудиту необоротних активів на підприємствах відіграє важливу роль у функціонуванні підприємств та формуванні звітності для внутрішніх і зовнішніх користувачів. Удосконалена програма аудиту необоротних активів, яка наведена в додатку И, значно заощадить час аудиторів та покращить перевірку підприємств.

Було б доцільним рекомендувати для відділу аудиту ПрАТ «Вімм-Білль-Данн Україна» робочий документ під назвою: «Перевірка нарахування амортизації необоротних активів в податковому обліку», який скрадатиметься з трьох частин (табл. 3.1). Як приклад, запропоновано наступні коди найчастіших помилок в нарахуванні амортизації за податковим обліком: 01 – занижена сума нарахованої амортизації; 02 – завищена первісна вартість необоротного активу; 03 – помилка в визначенні норми амортизації; 04 – помилка в визначенні строку експлуатації; 05 – порушення дати початку нарахування амортизації тощо.

Таблиця 3.1

Робочий документ «Перевірка нарахування амортизації необоротних активів в податковому обліку»

1. За даними податкового обліку підприємства

| Найменування необоротного активу | Інвентарний номер | Рік введення в експлуатацію | Група необоротних активів | Первісна вартість, грн | Сума накопченої амортизації, грн | Залишкова вартість, грн |
|---|---|---|---|---|---|---|
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |

2. За даними аудиторської перевірки

| Найменування необоротного активу | Інвентарний номер | Первісна вартість, грн | Строк експлуатації | Група необоротних активів | Метод нарахування | | Фактичний строк експлуатації на момент перевірки |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | | | | | Назва | Норма амортизації, % | |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 |

3. За результатами перевірки

| Найменування необоротного активу | Інвентарний номер | Розрахунок | Сума накопченої амортизації, грн | Залишкова вартість, грн | Код виявленого відхилення |
|---|---|---|---|---|---|
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 |

Джерело: побудовано автором

Таким чином, використання рекомендованого робочого документу спростить проведення аудиту амортизації необоротних активів в ПрАТ «Вімм-Білль-Данн Україна» і забезпечуватиме контроль його якості.

При складанні звіту про управління для всіх користувачів, а особливо для керівничої ланки, необхідно проводити аналіз і таких показників, що стосуються необоротних активів, а саме:

1) коефіцієнти оцінки рентабельності необоротних активів підприємства, який характеризує їх здібність формувати необхідний прибуток у процесі господарської діяльності;

2) коефіцієнт рентабельності окремо активної та пасивної частини необоротних активів підприємства, який характеризує рівень чистого прибутку, що генерується лише їх активною чи лише пасивною частиною;

3) коефіцієнт рентабельності власних та орендованих необоротних активів, що дає уяву про рівень генерування прибутку власними та орендованими необоротними активами підприємства;

4) коефіцієнти оцінки продуктивності необоротних активів підприємства, що характеризує рівень їх виробничої віддачі у процесі використання в фінансово-господарській діяльності підприємства;

5) коефіцієнт продуктивності активної та пасивної частини необоротних активів підприємства, що характеризує обсяг реалізації продукції розрахунку на одиницю сукупних активних та пасивних необоротних активів;

6) коефіцієнт співвідношення необоротних активів підприємства до чистої вартості активів підприємства (власного капіталу), який покаже ступінь участі власного капіталу в необоротних активах підприємства;

7) коефіцієнт оборотності необоротних активів, що визначає ефективність використання компанією необоротних активів для отримання доходу;

8) коефіцієнт продуктивності власних та орендованих необоротних активів підприємства, який дає уявлення про виробничу віддачу власних та орендованих необоротних активів, що задіяні в операційній діяльності підприємства;

9) коефіцієнт періоду обороту необоротних активів підприємства за 1 день, що показує рівень експлуатації необоротних активів;

Також для компанії «Вімм-Білль-Данн Україна» можна запропонувати ще одну методику для аналізу необоротних активів:

1) включати до розрахунку показників фондомісткості залишкової вартості основних засобів, а не первісної;

2) включати до розрахунку показників фондовіддачі вартості валової продукції у натуральних одиницях, а не грошових;

3) проводити аналіз динаміки показників більше ніж за три послідовні періоди, враховуючи інфляційні процеси в країні та як вони впливають на фінансову стійкість організації;

4) проводити аналіз тих складових необоротних активів, які мало рентабельні для вставнолення причини такої тенденції та зміни політики щодо них;

5) визначати прогнозні суми необоротних активів підприємства на наступний період на основі вже відомих моделей тощо.

Таким чином, аналіз необоротних активів є невід‘ємною частиною контролю на підприємстві, завдяки йому керівництво має повну уяву про фінансово-економічний стан компанії. Аналіз ефективності використання необоротних активів, проведення аудиту необоротних активів дозоляє визначити результати господарської діяльності підприємства та знайти шляхи підвищення його платоспроможності й фінансової стійкості.

# ВИСНОВКИ

Сучасні реалії ведення підприємницької діяльності передбачають забезпеченість підприємств необоротними активами, що є основою виробничої діяльності. Де необоротні активи підприємства за своєю економічною сутністю відносяться до господарських засобів, котрі під впливом виробничих процесів змінюються і в господарському обороті відіграють роль ресурсу, що в подальшому переносять частину своєї вартості на виготовлену продукцію у вигляді амортизаційних відрахувань та можуть мат як матеріальну так і нематеріальну форми.

ПрАТ «Вімм-Білль-Данн» - виробник молочної продукції, соків, безалкогольних напоїв та дитячого харчування.

До складу українського підрозділу компанії входять:

3 молочних заводи у Києві, Харкові та Бурині (Сумська обл.);

2 торгові філії в Одесі та Дніпрі.

ПрАТ «Вімм-Білль-Данн» входить до групи компаній PepsiCo.

PepsiCo в Україні представлена такими брендами:

на ринку соків та сокової продукції - «Сандора», «Садочок», «Сандорик»;

на ринку напоїв -Pepsi, 7UP, Mirinda, Lipton Ice Tea, «Ессентуки» та «Аква Мінерале»;

на ринку снеків - Lay's та ХрусTeam;

на ринку молочної продукції – «Чудо», «Слов'яночка», «Смачненький»;

на ринку дитячого харчування - «Агуша».

У процесі дослідження було проведено аналіз фінансово-господарської діяльності підприємства за три послідуючі роки, починаючи з 2021 року. Встановлено, що чистий фінансовий результат компанії у 2023 році склав 108902 тис. грн, що 47271 тис. грн менше за суму такого показника у 2021 році, проте на 0,71% більше за суму у 2022 році. Зростання чистого фінансового показника компанії свідчить про зростання економічних можливостей, покращення діяльності, ймовірно збільшення обсягів продаж, а може ще й

розширення ринків збуту. Також прослідковується зменшення валюти балансу у 202 році, тобто зменшилися можливості щодо фінансування фінансово-господарської діяльності підприємства. Це відбулося за рахунок зменшення суми позикового капіталу у 2023 році на 142148 тис. грн, зменшення суми поточної кредиторської заборгованості до 31297 тис. грн, зменшення суми запасів на 6430 тис. грн у порівнянні із сумою, що була в аналогічному попередньому періоді, зменшення мінімальних гарантій в оплаті праці причинило зменшення фонду оплати праці на підприємстві у 2023 році.

Питання організації бухгалтерського обліку в ПрАТ «Вімм-Білль-Данн» належить до компетенції директора підприємства та головного бухгалтера. ПрАТ «Вімм-Білль-Данн» має свою облікову політику, затверджену наказом підприємства. На підприємстві здійснюється облік із застосуванням журнально-ордерної форми, аналітичний і синтетичний облік ведеться в спеціальних регістрах та відомостях.

Необоротні активи займають незначну частку в структурі активів ПрАТ «Вімм-Білль-Данн», однак їхнє збільшення свідчить про покращення матеріально-технічного стану та раціонального використання необоротних активів.

Найбільшу частку в необоротних активах в ПрАТ «Вімм-Білль-Данн» складають основні засоби, вони забезпечують створення матеріально-технічної бази. Саме завдяки основним засобам утворюється ресурси, що необхідні для успішного функціонування підприємства.

Як свідчать результати розрахунку показників руху і функціонального стану основних засобів, упродовж базового року вартість основних засобів збільшилася на 14,23%. Наведена динаміка вказує на певне поліпшення функціонального стану основних засобів підприємства, а рівень зношеності необоротних активів залишається низьким. Найбільшу питому вагу у складі виробничих основних засобів займають машини та обладнання. Так, їх сума у 2023 році склала 260414 тис. грн, що на 24429 тис. грн більше за суму у 2021 році та на 11525 тис. грн за 2022 рік. Також вагоме місце у складі основних

засобів посідають будівлі та споруди, які у 2023 році скали 143274 тис. грн. Рівень фондоозброєності підприємства стабільно зростає, що викликано зростання обсягів основних засобів на підприємстві. У 2023 році показник досягнув значення 6,01, що більше за 2021 рік на 27,06%. Значення показника фондовіддачі у 2023 році склало 50,45, що на 93,07% більше за значення даного показника у 2021 році. У 2023 році коефіцієнт зносу знизився на 18,63%. Отже, показники руху в цілому свідчать про ефективну динаміку основних засобів.

На досліджуваному підприємстві протягом 2021-2023 років обов'язковий аудит проводило приватне акціонерне товариство «КПМГ Аудит». У процесі проведення аудиторської перевірки аудиторами було встановлено ряд суттєвим викривлень у фінансовій звітності ПрАТ «Вімм-Білль-Данн Україна» за 2021-2023 роки:

не здійснено належну оцінку наявності майбутнього оподатковуваного прибутку;

не проведено оцінку та визнання резерву під очікувані кредитні збитки по фінансовим активам, що оцінюються за амортизованою вартістю;

встановлено, що дебіторську заборгованість підприємство відображає за фактичною собівартістю, а не за амортизованою собівартістю, тобто належна оцінка амортизованої собівартості не була здійснена.

Загалом фінансова звітність у цілому не містить суттєвого викривлення внаслідок шахрайства або помилки.

Щодо питання покращення обліку необоротних активів, то для більшої зручності ведення бухгалтерського обліку необоротних активів в ПрАТ «Вімм-Білль-Данн Україна» варто повністю автоматизувати обліковий процес: створити додатковий програмний модуль в бухгалтерській програмі чи перейти на використання програми Дебет-Плюс. Також підприємству варто вести первинний облік руху основних засобів за допомогою програмного продукту Excel. Також варто було б створите додатковий розрахунковий документ у якому було б відображено результат переоцінки основних засобів. Варто сформувати відділ або розширити обов'язки роботи економістів підприємства

за відповідну плату, який буде займатися процесом стратегічного планування. Також необхідно чітко прописати в обліковій політиці підприємства перелік витрат, які формують первісну вартість нематеріального активу. У ПрАТ «Вімм-Білль-Данн Україна» доцільно використовувати також такий первинний документ, як «Розрахунок зменшення, відновлення корисності основних засобів». Можна було б ПрАТ «Вімм-Білль-Данн Україна» використовувати програму СОТА для обмінювалося певними первинними документами.

Щодо покращення аудиту необоротних активів, то ПрАТ «Вімм-Білль-Данн Україна» доцільно проводити їх інвентаризацію двічі на рік. Варто використовувати запропонований робочий документ «Перевірка нарахування амортизації необоротних активів в податковому обліку».

Щодо удосконалення аналізу необоротних активів, то при необхідно поводити коефіцієнтний аналіз. Також компанія «Вімм-Білль-Данн Україна» може використовувати запропоновану методику аналізу необоротних активів.

# СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1) Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». Міністерство фінансів України. Наказ від 07.02.2013 № 73 (в редакції від 10.08.2023). Офіційний веб-сайт Верховної Ради України. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#Text.

2) Про порядок віднесення майна до такого, що включається до складу цілісного майнового комплексу державного підприємства. Фонд державного майна. Наказ від 29.12.2010 №1954 (в редакції від 29.12.2010 року). URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0109-11#Text.

3) Про затвердження Інструкції з бухгалтерського обліку основних засобів і нематеріальних активів банків України. Національний банк України. Постанова від 20.12.2005 № 480 (в редакції від 01.03.2022 року). URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0040-06#Text.

4) Міжнародний стандарт фінансової звітності №5 «Непоточні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність». Фонд Міжнародних стандартів фінансової звітності. 12 с. URL: https://mof.gov.ua/storage/files/%D0%9C%D0%A1%D0%A4%D0%97%205_ukr_2022(1).pdf.

5) Про суттєвість у бухгалтерському обліку і звітності. Міністерство фінансів України. Лист від 29.07.2003 р. № 04230-04108 (в редакції від 29.07.2003 року). URL: http://law.dt-kt.com/lyst-ministerstva-finansiv-ukrayiny/.

6) Про затвердження НП(С)БО 8 «Нематеріальні активи». Міністерство фінансів України. Наказ від 18.10.1999 № 242 (в редакції від 03.11.2022 року). URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99#Text.

7) Податковий кодекс України: Кодекс від 02.12.2010 р. №2755-VI (в редакції від 17.06.2022 року). URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text.

8) Про затвердження НП(С)БО 7 «Основні засоби». Міністерство фінансів України. Наказ від 27.04.2000 № 92 (в редакції від 29.07.2022 року). URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00#Text.

9) Про затвердження НП(С)БО 12 «Фінансові інвестиції». Міністерство фінансів України. Наказ від 26.04.2000 № 91 (в редакції від 03.11.2022 року). URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0284-00#Text.

10) Про затвердження НП(С)БО 17 «Податок на прибуток». Міністерство фінансів України. Наказ від 28.12.2000 № 353 (в редакції від 03.11.2022 року). URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0047-01#Text.

11) Дмитрук, Б., Германенко, Л. і СвєтловаН. Особливості та напрямки забезпечення облікової політики необоротних активів в обліку і оподаткуванні. Економіка та суспільство. Вип. 30. 2023. URL: https://doi.org/10.32782/2524-0072/2023-30-5.

12) Банера Н.П., Гелей Л.О. та ін. Облік і аудит: навчальний посібник. Заг. ред. О. Скаско. Львів: Растр-7. 2017. 504 с. URL: http://lpkafoa.lviv.ua/wp-content/uploads/2011/12/Oblik_Audyt_2017.pdf.

13) Гудзь Н. Бухгалтерський облік: навчальний посібник, 2-е вид., перероб. і доп. Київ: ЦУЛ. 2016. 424 с. URL: http://dspace.wunu.edu.ua/jspui/handle/316497/15898.

14) Сеймон В.С. Бухгалтерський облік необоротних активів в Україні та Угорщині: порівняльний аспект: автореф. дис. … канд. екон. наук : спец. 08.00.09. Житомир. 2010. 23 с.

15) Шелудько В.М. Фінансовий менеджмент: підручник. Київ. 2013. 375 с. URL: http://library.kpi.kharkov.ua/files/new_postupleniya/sheludkofin.pdf.

16) Орєхова А.І., Гольченко Л.В. Організація та методика аудиту необоротних активів: принципи та послідовність перевірки. Інфраструктура ринку. Секція Бухгалтерський облік, аналіз і аудит. Вип. 28. 2022. С. 271-275. URL: https://doi.org/10.32843/infrastruct48-50.

17) Савченко С.І. Сутність необоротних активів їх стану у Україні і за рубежем. Міжнародна науково-практична Інтернет-конференція «Облік,

оподаткування і контроль: теорія та методологія». 2022. С. 28-30. . URL: http://dspace.wunu.edu.ua/bitstream/316497/38526/1/28.pdf.

18) Левкович О. В., Безлюдна К. С. Оцінка стану і використання необоротних активів підприємства. Ефективна економіка. № 6. 2023. URL: http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=8974. DOI: 10.32702/2307-2105-2023.6.84.

19) Кравченко Ю. М., Крижній Н. М. Економічна сутність необоротних активів. Глобалізація та розвиток інноваційних систем: тенденції, виклики, перспективи: матеріали І Міжнародної науково-практичної конференції. Державний біотехнологічний університет. 2022. С. 124-125. URL: https://repo.btu.kharkov.ua/handle/123456789/16884.

20) Бразілій Н. М., Крот Ю. М., Пастернак Я. П. Напрями визначення економічної сутності необоротних активів та їх класифікації в системі обліку і звітності. Міжнародний науково-практичний журнал «Фінансовий простір». Черкаський навчально-науковий інститут Університету банківської справи. № 1 (45). 2022. С. 7-14. URL: http://fpnpu.cibs.ubs.edu.ua/issue/view/15193. DOI: https://doi.org/10.18371/fp.1(45).2022.071415.

21) Довгань П. О. Основи класифікації необоротних активів та підходи до їх удосконалення. Агросвіт. 2023. № 11. С. 73–81. URL: http://www.agrosvit.info/?op=1&z=3447&i=8.
DOI: 10.32702/2306-6792.2023.11.73.

22) Офіційний web-сайт. ПрАТ «Вімм-Білль-Данн Україна». Звіт про управління за 2023 рік. URL: http://www.wimm-bill-dann.com.ua/#docs

23) Про затвердження типових форм первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів. Міністерства фінансів України. Наказ від 22.11.2004 №732 (в редакції від 25.11.2016 року). URL: https://ips.ligazakon.net/document/RE10179?an=612.

24) Любар О. О. Організація обліку довгострокових інвестицій та джерел їх фінансування. Ефективна економіка. 2021. № 4. URL: http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=7009.

DOI: 10.32702/2307-2105-2021.4.57

25) Дмитренко І.М. Аудит (за міжнародними стандартами): навч.посіб. К.: Кондор-Видавництво. 2013. 398 с.

26) Гнатенко Є.П. Алгоритм аналізу основних виробничих засобів на підприємстві. Економічний аналіз, 2016. Том 26. № 1. С. 99-105. URL: http://dspace.wunu.edu.ua/handle/316497/13265.

27) Будаковська Т. С. Облік та аналіз оборотних активів підприємства. Тернопільський національний економічний університет. 2018. 152. URL: http://dspace.wunu.edu.ua/bitstream/316497/27444/1/Budakovska%20T.S._OPDm-21.pdf.

28) Міжнародний стандарт аудиту 315 «Ідентифікація та оцінювання ризиків суттєвого викривлення». Наказ Аудиторської палати України від 01.01.2004 № № 122/2 «Про порядок застосування в Україні Стандартів аудиту та етики Міжнародної федерації бухгалтерів» ( в редакції від 15.12.2023 року). URL:
https://mof.gov.ua/storage/files/2_ISA_315_(Revised_2021)_Full_Standard_and_Conforming_Amendments_(uk).pdf.

29) Шквір В.Д., А.Г. Загородній, О.С. Височан. Інформаційні системи і технології в обліку та аудиті: підручник. Львів : Видавництво Львівської політехніки. 2016. 400 с.

30) Виноградова М. О. Аудит: навч. посіб.К. : «Центр учбової літератури». 2014. 654 с.

31) Задорожний З.-М., Муравський, В.. Удосконалення обліку необоротних активів у системі ефективного управління ними. Financial and Credit Activity Problems of Theory and Practice. Вип. 5(46). 2022. С.149–160. URL: https://doi.org/10.55643/fcaptp.5.46.2022.3791.
DOI: 10.55643/fcaptp.5.46.2022.3791.

32) Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 28 «Зменшення корисності активів». Міністерства

фінансів України. Наказ від 24.12.2004 № 817 (в редакції від 03.11.2022 року). URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0035-05#Text.

33) Гнатюк А. А. Новий погляд на класифікацію необоротних матеріальних активів в умовах кризи. Modern Economics. 2023. № 25(2023). С. 46-51. DOI: https://doi.org/10.31521/modecon.V25(2023)-07.