МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
КИЇВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ ТЕХНОЛОГІЙ ТА ДИЗАЙНУ
Факультет управління та бізнес-дизайну
Кафедра цифровізації та бізнес-консалтингу

Дипломна магістерська робота

на тему Організація та методичні засади обліку, аналізу і аудиту основних засобів на підприємстві

Виконала студентка групи МгДМОК-20
спеціальності 071 «Облік і оподаткування»
освітньої програми Міжнародний облік та аудит-консалтинг
Юлія СТЕПАНЧУК
Керівник к.е.н., доц. Олена ЗІНЧЕНКО
Рецензент Олена ГРИГОРЕВСЬКА

Київ 2021

КИЇВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ ТЕХНОЛОГІЙ ТА ДИЗАЙНУ

Факультет управління та бізнес-дизайну

Кафедра цифровізації та бізнес консалтингу

Спеціальність 071 Облік і оподаткування

Освітня програма Міжнародний облік та аудит-консалтинг

ЗАТВЕРДЖУЮ

Завідувач кафедри цифровізації

та бізнес консалтингу

_____ Маргарита СКРИПНИК

«_____» _____2021 року

З А В Д А Н Н Я

НА ДИПЛОМНУ МАГІСТЕРСЬКУ РОБОТУ СТУДЕНТУ

Степанчук Юлії Сергіївні

1. Тема роботи Організація та методичні засади обліку, аналізу і аудиту основних засобів на підприємстві

Науковий керівник роботи Зінченко Олена Василівна, к.е.н., доц., затверджені наказом вищого навчального закладу від «04» жовтня 2021 року №286

2. Строк подання студентом роботи «___» 2021 року

3. Вихідні дані до роботи законодавчі та нормативні документи, фінансова, податкова, статистична звітність та дані господарської діяльності ПрАТ «РІВНЕОБЛЕНЕРГО», наукові праці, підручники, посібники, періодичні видання, монографії з обліку, аналізу та аудиту виробничих запасів підприємств

4. Зміст дипломної роботи (перелік питань, які потрібно розробити) довести актуальність теми, поставити мету, об’єкт, предмет, означити завдання, методи, інформаційну базу дослідження, економіко-правові засади здійснення операцій з виробничими запасами, економічна сутність та класифікація основних засобів підприємств, проаналізувати літературні джерела та нормативно-правове регулювання операцій з основними засобами, аналіз ефективності використання основних засобів на ПрАТ «Рівнеобленерго», особливості організації і методики основних засобів на ПрАТ «Рівнеобленерго», особливості документального оформлення обліку основних засобів на підприємстві, організація і методика аудиту основних засобів на ТОВ ПрАТ «Рівнеобленерго», вплив аудиту на стан внутрішнього контролю на підприємстві. На підставі опрацьованого матеріалу надати висновки та пропозиції спрямовані на удосконалення обліку, аналізу та аудиту основних засобів на ПрАТ «Рівнеобленерго».

6. Консультанти розділів дипломної магістерської роботи

Розділ	Ім'я, прізвище та посада консультанта	Підпис, дата	
		завдання видав	завдання прийняв
Вступ	Олена Зінченко, к.е.н., доц.		
Розділ 1	Олена Зінченко, к.е.н., доц.		
Розділ 2	Олена Зінченко, к.е.н., доц.		
Розділ 3	Олена Зінченко, к.е.н., доц.		
Розділ 4	Олена Зінченко, к.е.н., доц.		
Висновки	Олена Зінченко, к.е.н., доц.		

7. Дата видачі завдання «___» 2021 року

КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

№ з/п	Назва етапів дипломної магістерської роботи	Терміни виконання етапів	Примітка про виконання
1	Вступ		
2	Розділ 1. Економіко-правові засади здійснення операцій із основними засобами		
3	Розділ 2. Аналіз ефективності використання основних засобів в ПрАТ «Рівнеобленерго»		
4	Розділ 3. Організація і методика обліку основних засобів		
5	Розділ 4. Організація і методика аудиту		
6	Загальні висновки		
7	Оформлення дипломної магістерської роботи (чистовий варіант)		
8	Здача дипломної магістерської роботи на кафедру для рецензування (за 14 днів до захисту)		
9	Перевірка дипломної магістерської роботи на наявність ознак плагіату (за 10 днів до захисту)		
10	Подання дипломної магістерської роботи у відділ магістратури для перевірки виконання додатку до індивідуального навчального плану (за 10 днів до захисту)		
11	Подання дипломної магістерської роботи на затвердження завідувачу кафедри (з 7 днів до захисту)		

Студент _____ Юлія СТЕПАНЧУК
(підпис)

Науковий керівник роботи _____ Олена ЗІНЧЕНКО
(підпис)

Директор НМЦУПФ _____ Олена ГРИГОРЕВСЬКА
(підпис)

АНОТАЦІЯ

дипломної магістерської роботи на тему:
«Організація та методичні засади обліку, аналізу і аудиту основних засобів на підприємстві»

Студентка Степанчук Юлія Сергіївна
Науковий керівник Зінченко Олена Василівна
Київ, 2021

Основний зміст. У дипломній роботі досліджено економічну сутність обліку, аналізу та аудиту основних засобів; проаналізовано нормативно-правове регулювання операцій із основними запасами на підприємстві; проаналізовано основні показники діяльності підприємства; виявлено особливості методики аналізу основних засобів підприємства; досліджено особливості організації обліку основних засобів ПрАТ «РІВНЕОБЛЕНЕРГО»; проаналізовано методику аудиту операцій із основними засобами.

Результати дослідження. На прикладі ПрАТ «РІВНЕОБЛЕНЕРГО» у дипломній роботі обґрунтовані теоретичні й методичні аспекти обліку, аналізу і аудиту операцій із основними засобами підприємства, а також у процесі роботи розроблено й надано висновки та пропозиції, щодо вдосконалення управління операцій із основними засобами.

Робота містить 10 таблиць, 24 рисунки, 152 літературних джерела та 10 додатків.

Ключові слова: облік, аналіз, аудит, основні засоби.

АННОТАЦИЯ

дипломной магистерской работы на тему:
«Организация и методические основы учета, анализа и аудита основных средств на предприятии»

Студентка Степанчук Юлия Сергеевна
Научный руководитель Зинченко Елена Васильевна
Киев, 2021

Основное содержание. В дипломной работе исследована экономическая сущность учета, анализа и аудита основных средств; проанализировано нормативно-правовое регулирование операций с основными запасами на предприятии; проанализированы основные показатели деятельности предприятия; выявлены особенности методики анализа основных средств предприятия; исследованы особенности организации учета основных средств

ЧАО «РОВНООБЛЕНЕРГО»; проанализирована методика аудита операций с основными средствами.

Результаты исследования. На примере ЧАО «РОВНООБЛЕНЕРГО» в дипломной работе обоснованы теоретические и методические аспекты учета, анализа и аудита операций с основными средствами предприятия, а также в процессе работы разработаны и даны выводы и предложения по совершенствованию управления операций с основными средствами.

Работа содержит 10 таблиц, 24 рисунка, 152 литературных источника и 10 приложений.

Ключевые слова: учет, анализ, аудит, главные средства.

ANNOTATION

diploma master's degree work on a theme :
«Organization and methodical principles of account, analysis and audit fixed assets on an enterprise»

Student of Stepanchuk Julia Sergeevna
Scientific leader of Zinchenko Olena Vasylivna
Kyiv, 2021

Basic maintenance. Economic essence of account, analysis and audit of the fixed assets is investigational in diploma work; the normatively-legal adjusting of operations is analysed with basic supplies on an enterprise; basic performance of enterprise indicators are analysed; the features of methodology of analysis of the fixed assets of enterprise are educed; the features of organization of account of the fixed assets of PJSC «RIVNEOBLENERGY» are investigational; methodology of audit of operations is analysed with the fixed assets.

Research results. On the example of PJSC «RIVNEOBLENERGY» in diploma work the theoretical and methodical aspects of account, analysis and audit of operations are reasonable with the fixed assets of enterprise, and also in the process of work conclusions and suggestions are worked out and given, in relation to perfection of management of operations with the fixed assets.

Work contains 10 tables, 24 pictures, 152 literary sources and 10 additions.

Keywords: an account, analysis, audit, is basic.

ЗМІСТ

ВСТУП..... 7
РОЗДІЛ 1. ЕКОНОМІКО-ПРАВОВІ ЗАСАДИ ЗДІЙСНЕННЯ ОПЕРАЦІЙ ІЗ ОСНОВНИМИ ЗАСОБАМИ..... 14
1.1. Визначення, класифікація основних засобів за різними ознаками та підходами 14
1.2. Визнання та оцінка основних засобів 19
1.3. Нормативно-правове регулювання обліку основних засобів..... 31
Висновки до розділу 1 33
РОЗДІЛ 2. АНАЛІЗ ЕФЕКТИВНОСТІ ВИКОРИСТАННЯ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ У ПРАТ «РІВНЕОБЛЕНЕРГО» 35
2.1. Аналіз основних показників діяльності..... 35
2.2. Особливості методики проведення аналізу основних засобів 48
2.3. Оцінка ефективності використання основних засобів ПрАТ «РІВНЕОБЛЕНЕРГО» 54
РОЗДІЛ 3. ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА ОБЛІКУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ 63
3.1. Організація обліку на підприємстві 63
3.2. Документування операцій з обліку основних засобів..... 67
3.3. Удосконалення організації обліку основних засобів 76
Висновки до розділу 3 82
РОЗДІЛ 4. ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА АУДИТУ 84
4.1. Становлення аудиту в Україні 84
4.2. Особливості аудиту основних засобів згідно з міжнародними стандартами 89
4.3. Звіт незалежного аудитора ПрАТ «РІВНЕОБЛЕНЕРГО»..... 97
Висновки до розділу 4 107
ЗАГАЛЬНІ ВИСНОВКИ 108
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ 112
ДОДАТКИ……..……11089

ВСТУП

Актуальність теми. В сучасних умовах при обмеженні трудових, матеріальних та фінансових ресурсів на передній план виходить проблема ефективного їх використання. Доцільне використання основних виробничих засобів є одним із головних факторів підвищення продуктивності виробництва, яке спричиняє збільшення випуску продукції із кожної одиниці основних виробничих засобів без допоміжних капіталовкладень, зниження витрат від морального зносу машин і устаткування, темпів підвищення продуктивності праці й виробничої потужності, зростання прибутку. Раціональне застосування невиробничих основних засобів характеризує стан житлово-комунального і культурно-побутового обслуговування підприємства. Тому найефективніше використання діючих виробничих і невиробничих основних засобів допомагає досягненню того максимального економічного ефекту, що одержує суспільство за певний період в формі відповідного обсягу й якості продукції, а їх нестача чи надлишок лімітує ділову активність або формує непродуктивні витрати. Завдяки цьому основний капітал сприяє фундаментальному розвитку, зростання ефективності та вдосконалення виробництва.

Для достатнього забезпечення підприємства основними засобами й ефективного використання, необхідно вживати комплекс заходів щодо виявлення вартісного вимірювання та реалізації виявлених заходів. Для цього потрібно здійснювати систематичний облік та аудит, якісний аналіз рівня й динаміки забезпеченості, а також ефективності використання основних засобів.

Вагоме практичне значення і виробничу направленість мають питання обліку основних засобів, через те що це передумова подальшого розвитку виробництва на підприємствах. Належним чином організований облік основних засобів, тобто якісна інформованість про їх наявність, рух та ефективне використання, має важливе значення в управлінні виробничою діяльністю кожного підприємства й у контролі за їх експлуатацією. В зв’язку із цим у сучасних умовах об’єктивно виникла необхідність перегляду існуючої практики організації обліку основних засобів.

Дослідження активної методики обліку основних засобів на підприємствах говорить про те, що вона не відповідає сучасним вимогам господарювання. Вживання зарубіжних методик потребує їх прилаштування до специфіки організації виробництва на вітчизняних підприємствах.

До основних гальмівних чинників належать: використання застарілих галузевих нормативно-правових актів із обліку та контролю основних засобів; невідповідність вимогам нормативно-правовій базі відображення в обліку основних засобів; відсутність належного використання основних засобів за цільовим призначенням, що зі свого боку, обмежує контрольні функції обліку. Окрім того, потребують доопрацювання і удосконалення діючі форми документації із оперативного обліку основних засобів, зокрема експлуатація їх у процесі виробництва, залишається невирішеною проблема низької автоматизації обробки облікової інформації. Дослідження даного питання дозволяє судити про його суттєву актуальність.

Різноманітність питань обліку основного капіталу загалом та найбільшої його складової – основних засобів, особливо, ставали ядром наукового пошуку багатьох вітчизняних і зарубіжних вчених-економістів. Питання формування основного капіталу й капітальних витрат на придбання основних засобів в різні часи розглядали Астахов В. П. [2], Бандурка О. М. [143], Бернстайн Л. А. [10], Бланк И.А. [12], Бондар О. І. [13], Захарьин В. Л. [53], Ковалев В. В. [59], Кутер М. І. [68], Милль Д.С. [82] та інші.

Проблеми формування й обліку витрат на утримання та експлуатацію основних засобів, їх облік, рух, визначення, нарахування та облікової інтерпретації амортизації розглядали Веретенникова І. І. [23], Голов С. [31], Городянська Л. В. [35], Диба В. М. [43], Житний П. [48], Задорожний З. В. [51], Крупка Я. Д. [61], Кундеус О. М. [67], Ошмарін Я. В. [106], Павлюк І. М. [107], Пархоменко В. М. [108], Хендриксен Е. С. [146] та інші.

Незважаючи на значний прогрес наукової думки, щодо обґрунтування процесів накопичення, відшкодування і ефективного використання основних засобів, деякі методичні питання носять дискусійний характер та різноаспектне

читання, тому, пошук у напрямку вдосконалення методичних засад обліку, аналізу і контролю процесів формування, використання й забезпечення збереженості основних засобів є актуальним питанням узгодження облікових точок зору і розвитку економіки підприємства.

Мета і задачі дослідження. Метою дипломної роботи є вивчення, систематизація, обґрунтування теоретичних та методичних аспектів обліку, аналізу й аудиту основних засобів, розробка прикладних рекомендацій щодо вдосконалення процесу формування управлінської інформації обліково-аналітичного характеру, щодо виявлення та ефективного використання внутрішньогосподарських резервів.

Завдяки цьому в дипломній роботі поставлені та вирішені такі завдання:

- вивчити та критично проаналізувати наукові публікації за даною темою, а також систематизувати різні підходи до усвідомлення облікової суті поняття основні засоби підприємства;
- з’ясувати рівень і якість нормативного забезпечення на сучасному етапі трансформації національного законодавства у питаннях регулятивного забезпечення процесів обліку, контролю і аналізу основних засобів;
- узагальнити особливості організації процесу формування багатофакторної управлінської інформації про наявність та рух основних засобів крізь призму належної організації обліку, аналізу й аудиту;
- провести дослідження базової методики облікової реєстрації руху зберігання і використання основних засобів із позицій фінансового обліку й особливостей податкового узагальнення цих процесів;
- обґрунтувати сучасну методику та організацію аудиту основних засобів, а також визначити порядок її застосування для відповідної організації контролю на досліджуваному підприємстві;
- визначити інформаційну базу і систему показників аналізу наявності й результативності використання основних засобів на підприємстві;

- реалізувати комплексний підхід у процесі аналізу забезпеченості ПрАТ «РІВНЕОБЛЕНЕРГО» основними засобами через застосування аналітичних процедур до дослідження характеру динаміки, структурних зрушень й ефективності їх використання;
- довести практичну необхідність системного аналізу ефективності використання капіталу ПрАТ «РІВНЕОБЛЕНЕРГО» для прийняття управлінських рішень відносно забезпечення оптимального рівня платоспроможності й якості структури джерел коштів на формування основних засобів.

Об’єктом дослідження є обліково-аналітичний процес, який характеризує надходження, рух й вибуття основних засобів Приватного акціонерного товариства «РІВНЕОБЛЕНЕРГО».

Предметом дослідження є сукупність теоретичних, організаційних, методичних та прикладних засад із обліку аналізу й аудиту основних фондів підприємства.

Методи дослідження. В дипломній роботі застосовувались загальнонаукові й спеціальні методи дослідження. Шлях наукового пошуку відзначився поєднанням діалектичного й історичного методів пізнання. Теоретичні методи емпіричного пізнання системи обліку, аналізу та контролю здійснювались із вживанням: дедукції, індукції, аналізу, синтезу, вимірювання й спостереження. Активно використовувався системний підхід для вивчення комплексних процесів та явищ. На підставі абстрактно-логічних методів зроблено низку теоретичних висновків та узагальнень рекомендаційного й прикладного характерів.

Інформаційною базою дослідження є Кодекси України, Закони України, Укази Президента України, Постанови Верховної Ради, Накази міністерств і відомств, Національні стандарти бухгалтерського обліку, Міжнародні стандарти фінансової звітності, що регламентують бухгалтерський облік, методичний та інструктивний матеріал із формування та аналізу інформаційних джерел про первинну документацію і облікові регістри основних засобів,

монографії, підручники, навчальні посібники, статті, періодичні видання, праці вітчизняних та зарубіжних вчених-економістів із теорії та практики бухгалтерського обліку, фінансова, податкова і статистична звітність досліджуваного підприємства, приклади і розрахунки, пов'язанні з обліково-аналітичним забезпеченням основних засобів.

Наукова новизна. Одержані у процесі дослідження теоретичні й практичні результати в комплексі дозволили вирішити наукове завдання, що полягає в теоретичному аргументуванні, розробці прикладних рекомендацій із вдосконалення методики й організації окремих облікових процесів формування, ефективного використання й контролю збереженості основних засобів на підприємстві.

Результати отримані під час дослідження, полягають в розробці методичних та практичних засад обліку основних засобів, зокрема:

- дістали подальший розвиток питання теоретичних засад національних та міжнародних підходів до визначення основних засобів та напрямки їх розвитку та удосконалення із врахуванням положень міжнародних стандартів бухгалтерського обліку [90];
- запропоновано напрямки удосконалення господарської діяльності шляхом вкладення інвестицій в підприємство;
- висунуто пропозиції щодо вдосконалення дослідження аналітичних аспектів складу, динаміки, структури, стану і ефективності використання основних засобів, а також пропозиції щодо обґрунтованого їх використання;
- запропоновано керівництву підприємства проєкт напрямків щодо збільшення надання послуг за рахунок впровадження таких заходів: збільшити питому вагу ефективного використання основних засобів; переглядати мету підприємства в стратегічному й тактичному розвитку, визначати обсяги забезпечення та використання основних засобів.

А також, надано рекомендації із удосконалення обліку основних засобів підприємства в умовах персональних електронно-обчислювальних машин,

визначенні методично-технічних прийомів організації облікової системи стану основних засобів. Доречність проведення такого дослідження, пов'язана із тим, що стратегія й тактика досліджуваного підприємства відповідно до вимог ринку має бути направлена на маркетингову політику, яка б сприяла повнішому задоволенню суспільних та індивідуальних потреб, підсиленню конкурентоздатності.

Практична цінність. Теоретичне та практичне значення отриманих результатів полягає в тому, що дослідження окремих проблемних питань дозволить забезпечити структурність і послідовність відображення в обліку придбання, використання й організацію збереженості основних засобів, а також підвищить достовірність, оперативність та керованість управлінської інформації.

Структура та обсяг роботи. Дипломна робота складається із вступу, 4-х розділів, висновків, списку використаної літератури, який включає 152 найменування. Основний текст магістерської роботи становить 127 сторінок друкованого тексту. Робота містить: 10 таблиць, 24 рисунки, 10 додатків.

У вступі обґрунтована актуальність вибраної теми, визначена мета, завдання, об’єкт, предмет, методи дослідження.

В першому розділі досліджується економічна сутність та класифікація основних засобів, оцінка основних засобів для цілей обліку, нормативно-правове регулювання облікової системи основних засобів підприємств України.

В другому розділі роботи приводиться загальноекономічна характеристика підприємства, методика аналізу ефективності використання основних засобів, організація економічного і фінансового аналізу основних засобів. Робиться аналіз ефективності використання основних засобів і визначається вплив факторів, які вплинули на ефективність їх використання.

В третьому розділі досліджується організація обліку на підприємстві, методика обліку основних засобів, характеристика первинних документів із обліку основних засобів та їх руху на підприємстві, розкривається організація синтетичного та аналітичного обліку руху основних засобів в умовах

використання інформаційних систем.

В четвертому розділі розкривається вплив аудиту на стан внутрішнього контролю на підприємстві, особливості організації й методики аудиту із метою ефективності використання основних засобів і обумовлюється вплив чинників та їх раціонального використання.

У висновках надано пропозиції та рекомендації спрямовані на ефективне використання основних засобів і удосконалення ведення обліку, аналізу й аудиту основних засобів підприємства, загалом.

РОЗДІЛ 1
ЕКОНОМІКО-ПРАВОВІ ЗАСАДИ ЗДІЙСНЕННЯ ОПЕРАЦІЙ ІЗ ОСНОВНИМИ ЗАСОБАМИ

1.1. Визначення, класифікація основних засобів за різними ознаками та підходами

Основні засоби є значною і невідривною складовою фінансово-господарської діяльності будь-якого підприємства, вони відіграють важливу роль, зокрема, в економічних процесах, саме через це термінологія відіграє значну роль у відображенні основних засобів у синтетичному і аналітичному обліку та зрештою у звітності.

Основні нормативні акти, які регулюють облік основних засобів в українському законодавстві (рис. 1.1):

- Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» [126],
- Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 «Основні засоби» [84],
- Податковий кодекс України [113].

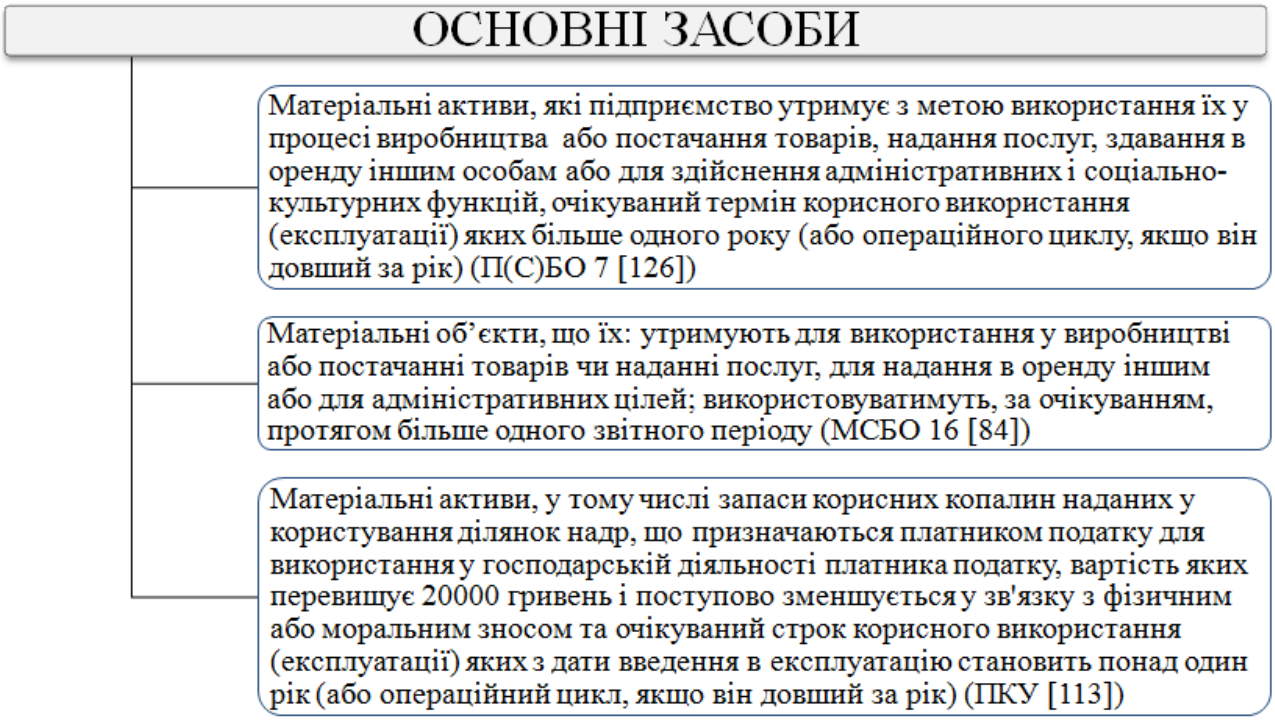

Рис. 1.1. Поняття «основні засоби» в основних нормативних актах, що регламентують облік основних засобів в Україні

Можливість віднесення об’єкта до складу основних засобів залежить від правильного розуміння поняття «основні засоби». Існують різні погляди на дану категорію, через те що на законодавчому рівні не врегульовано це питання, тому для усунення помилок при веденні даної ділянки обліку потрібно привести у відповідність норми основних нормативних документів.

На економічних теренах постійно триває дискусія стосовно тлумачення терміну «основні засоби», оскільки воно має широку базу трактувань та визначень (рис. 1.2).

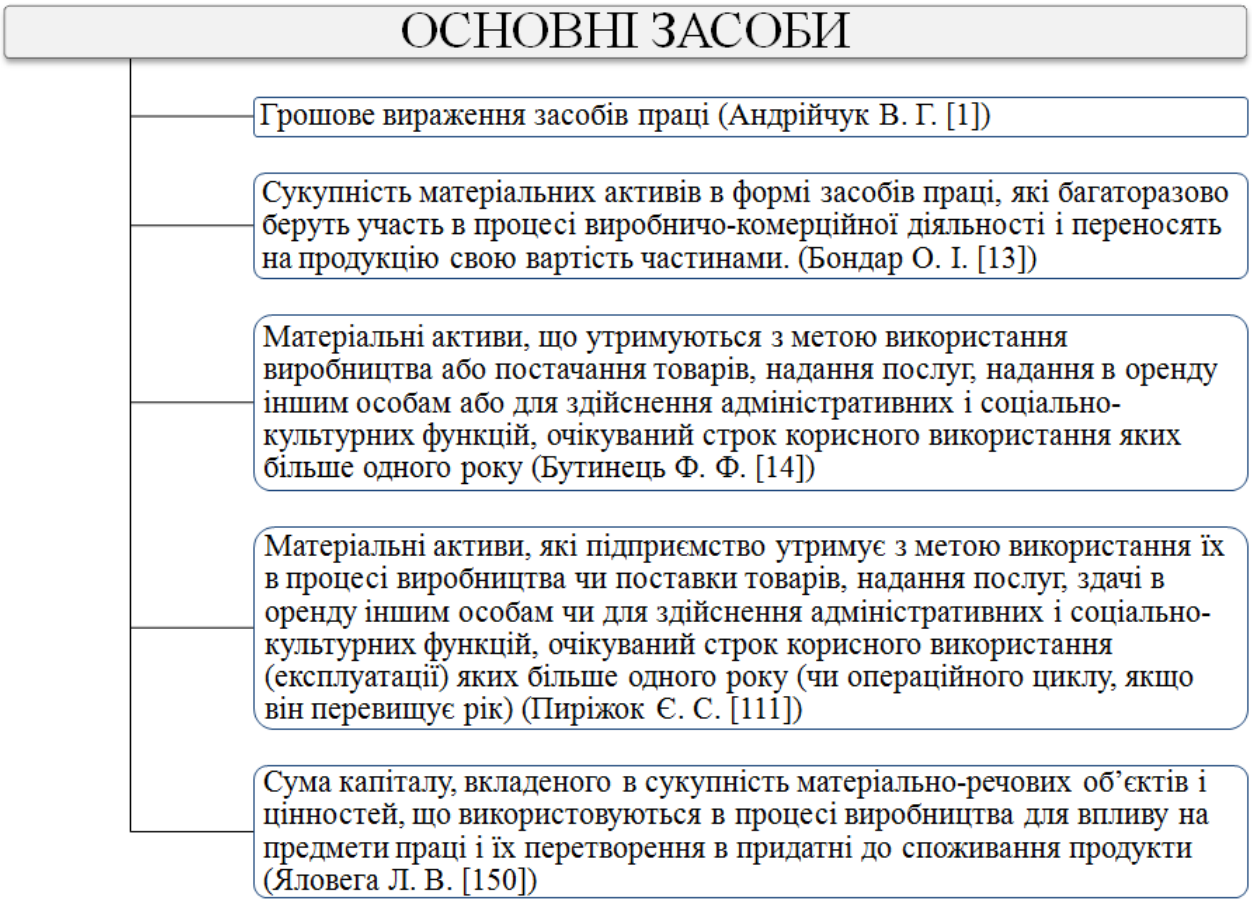

Рис. 1.2. Поняття «основні засоби» в різних літературних джерелах

Зробивши аналіз наукової літератури з питань обліку основних засобів, можна зробити висновок, що більшість науковців під «основними засобами» розуміють матеріальні активи підприємства. Всі джерела вказують на те, що основні засоби повинні використовуватися тривалий час, але вартісний критерій, за яким об’єкти можуть бути віднесені до складу основних засобів, виділений лише Податковим кодексом України [113].

Під «основними засобами» розуміють засоби праці, що мають матеріально-речову форму та використовуються для ведення діяльності підприємством. Основні засоби є одними з найважливіших об’єктів, які використовуються всіма суб’єктами господарювання для здійснення їх діяльності.

Основні засоби визначають виробничу міць підприємств, характеризують їх технічну оснащеність, безпосередньо пов'язані з продуктивністю праці, механізацією, автоматизацією виробництва, собівартістю продукції, прибутком та вищим рівнем рентабельності.

Для чіткого обліку основних засобів необхідно, передусім, їх правильно класифікувати – угрупувати по тих чи інших ознаках.

Основні засоби можна згрупувати за наступними ознаками (рис. 1.3):

- за галузевою ознакою поділяються на промислові, сільськогосподарські, будівельні, транспортні, зв'язку;
- за функціональним призначенням: виробничі – ті, які приймають безпосередньо участь у процесі виробництва і пов‘язані із створенням конкретного продукту, виконанням робіт та наданням послуг – це будівлі, споруди, машини, станки, устаткування; невиробничі – ті, які не приймають безпосередньо участь у процесі виробництва, робота яких спрямована на забезпечення соціальних і культурно-побутових потреб працівників підприємства – це будинки культури, спортивні комплекси, дитячі садки та ін., які є власністю підприємства і використовуються у невиробничій сфері;
- за використанням: діючі є основні засоби, які приймають участь у роботі підприємства на даний час; недіючі є основні засоби, які не використовуються в даний період в господарській діяльності у зв'язку із тимчасовою консервацією або очікуванням часу введення їх в експлуатацію та запасні – ті, що перебувають у запасі;
- за ознакою належності: власні – безпосередньою власністю підприємства; орендовані – використовуються на підприємстві але не є його власністю [19].

Рис. 1.3. Класифікація основних засобів за різними ознаками

Відповідно до П(С)БО 7 [123], для цілей бухгалтерського обліку основні засоби класифікуються за групами рис. 1.4.

Рис. 1.4. Класифікація основних засобів, згідно П(С)БО 7 [126]

Окремо за кожним об’єктом основних засобів ведеться бухгалтерський облік. На практиці такий перелік основних засобів не дає вичерпної інформації для безпомилкового віднесення основного засобу до певної групи, і більш докладних інструкцій із цього приводу законодавство не надає.

Відповідно до Податкового кодексу України [113], передбачається поділ всіх основних засобів на групи:

Група 1 – земельні ділянки

Група 2 – капітальні витрати на поліпшення земель, не пов’язані з будівництвом

Група 3 – будівлі, споруди, передавальні пристрої

Група 4 – машини та обладнання

Група 5 – транспортні засоби

Група 6 – інструменти, прилади, інвентар, меблі

Група 7 – тварини

Група 8 – багаторічні насадження

Група 9 – інші основні засоби

Група 10 – бібліотечні фонди

Група 11 – малоцінні необоротні матеріальні активи

Група 12 – тимчасові (нетитульні) споруди

Група 13 – природні ресурси

Група 14 – інвентарна тара

Група 15 – предмети прокату

Група 16 – довгострокові біологічні активи.

Класифікація, наведена в Податковому кодексі України, має наближений характер до класифікації основних засобів у П(С)БО 7 «Основні засоби» [126]. У Податковому кодексі виділено дев’ять груп (1-9) основних засобів і сім груп (10-16) інших необоротних активів.

Слід відзначити, що наведена класифікація основних засобів й інших необоротних активів майже повністю повторює класифікацію основних засобів, наведену в п. 5 П(С)БО 7 «Основні засоби» [126], та назви субрахунків

синтетичних рахунку 10 «Основні засоби» (рис. 1.5), згідно з Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 № 291 [56].

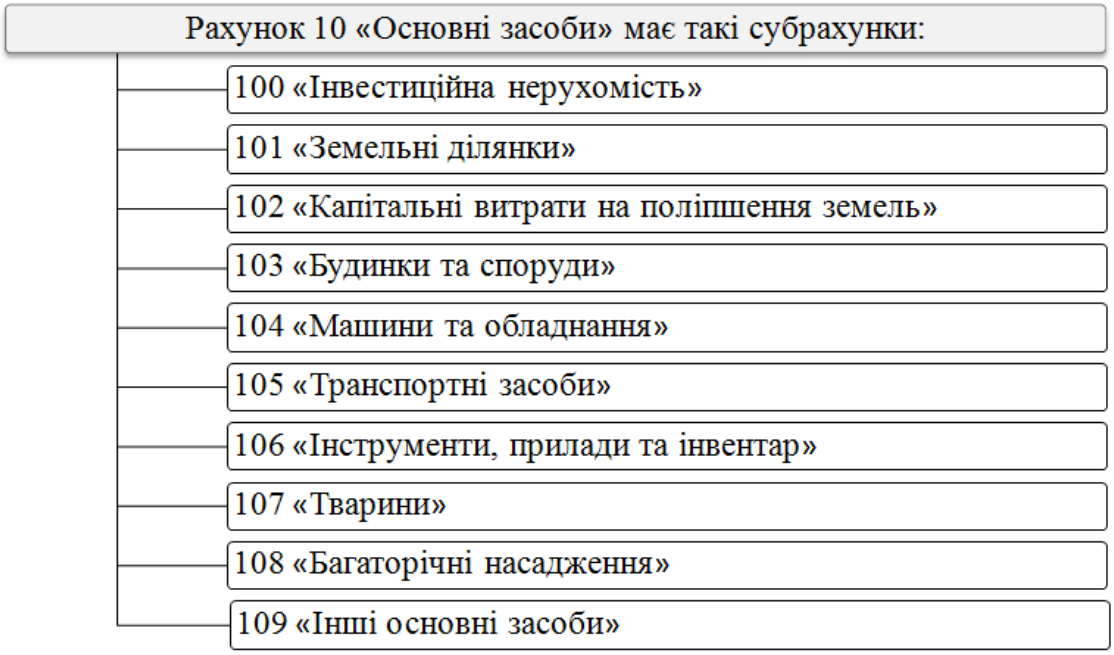

Рис. 1.5. Поділ рахунку 10 на субрахунки [56]

1.2. Визнання та оцінка основних засобів

Перехід на нові принципи й методи ведення обліку з урахуванням вимог національних положень та стандартів бухгалтерського обліку спричинив появу суттєвих змін у організації й веденні обліку основних засобів. П(С)БО 7 [126] загалом розкриває питання оцінювання цих об'єктів обліку, оскільки саме ці об'єкти використовуються у діяльності підприємств тривалий час, але на їхнє оцінювання впливає низка факторів, зокрема інфляція, знос (фізичний і моральний). Тобто, проблема визнання й реального, достовірного оцінювання основних засобів є однією з основних проблем бухгалтерського обліку, а застосування принципу єдності та реальності оцінювання основних засобів – визначальний фактор організації обліку будь-якого підприємства. Однією з умов вірного обліку основних засобів є застосування принципу грошового оцінювання. Дана оцінка є присвоєнням числових значень об'єктам та подіям за

визначеними правилами і включає три елементи: об’єкт або подія; властивість (якість, ознака, характеристика), яка підлягає кількісній оцінці; шкала виміру чи сукупність одиниць, де можна відбити властивість.

На сьогодні в Україні у процесі проведення оцінювання майна та майнових прав суб’єктами оціночної діяльності обов’язковим є застосування норм Постанови КМУ «Про затвердження Національного стандарту № 1 «Загальні засади оцінки майна і майнових прав»» від 10 вересня 2003 року № 1440 [98]. Даний стандарт регламентує, що «об’єкти оцінки – майно та майнові права, які підлягають оцінці. Об’єкти оцінки класифікують за різними ознаками, зокрема, об’єкти оцінки в матеріальній та нематеріальній формі, у формі цілісного майнового комплексу» [98]. При цьому зазначається, що «об’єкти оцінки у матеріальній формі – нерухоме майно (нерухомість) та рухоме майно» [98]. Згідно з цим нормативним документом такий об’єкт обліку, як основні засоби, фактично можна вважати об’єктом оцінювання. В ході оцінювання майна і майнових прав за НС № 1 [98] застосовуються види оцінювання, які представлені на рис. 1.6.

З рис. 1.6 видно, що існують різні види оцінки, що застосовуються під час оцінювання майна (зокрема, оцінювання основних засобів) суб’єктами оціночної діяльності. Перелік вищенаведених видів оцінки майна значно ширший, ніж той, що передбачено для досягнення цілей бухгалтерського обліку.

Методичні основи формування у бухгалтерському обліку інформації про основні засоби й розкриття інформації про них у фінансовій звітності підприємств, організацій та інших юридичних осіб усіх форм власності регламентують П(С)БО 7 [126] та Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів [80], які визначають, що до основних засобів відносять «матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх в процесі виробництва або постачання товарів, надання послуг тощо, очікуваний термін корисного використання яких більше за один рік (операційний цикл, який довший за рік).

Рис. 1.6. Оцінювання майна за Національним стандартом № 1 «Загальні засади оцінки майна і майнових прав» [98]

Визнання основних засобів, їх зарахування на баланс перш за все передбачають визначення критеріїв і моменту їх визнання. Критерії визнання основних засобів визначають основні вимоги, яких необхідно дотримуватись під час визнання тих чи інших об’єктів.

Аналіз чинних нормативно-правових актів [80; 113; 123] свідчить про те, що критерії визнання основних засобів збігаються з критеріями визнання всіх інших видів активів. Для потреб бухгалтерського обліку об’єкт основних засобів визнається активом, коли існує ймовірність того, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди, пов’язані з використанням цього об’єкта, а його вартість може бути достовірно визначена [80; 123]. Хочеться відзначити те, що термін «основні засоби» передбачає ще низку специфічних критеріїв їх визнання, таких як матеріальна форма, призначення та термін корисного використання.

Отже, під час визнання основних засобів як об’єкта бухгалтерського обліку такий критерій, як вартість, у жодному нормативному акті не зазначається. Фактично цей критерій використовується тільки для задоволення потреб податкового обліку при відокремленні такої групи основних засобів, як малоцінні необоротні матеріальні активи. Порушення норм його використання спричинить викривлення даних фінансової звітності стосовно розподілу витрат на амортизацію між звітними періодами, можна здійснити порівняння податкового та бухгалтерського законодавства стосовно такого об’єкта обліку, як основні засоби (табл. 1.1).

З табл. 1.1 видно, що такі ознаки основних засобів, як матеріальність та строк корисного використання, в бухгалтерському й податковому законодавстві є повністю тотожними. Водночас потрібно звернути увагу на такий об’єкт основних засобів, як земельні ділянки. Даному об’єкту основних засобів притаманна уречевлена форма, він виступає в ролі фактору виробництва, який має свої специфічні особливості, такі як здатність до відтворення, територіальна обмеженість, родючість. В своїй сукупності вони забезпечують цінність для суб’єкта господарювання, отже для цього об’єкта основних засобів

така ознака, як строк корисного використання, фактично не застосовується.

Таблиця 1.1

Порівняльна характеристика податкового та бухгалтерського законодавства щодо визнання основних засобів

Ознака	Бухгалтерський облік	Податковий облік
Матеріальність	«Основними засобами є лише матеріальні активи» [126]	«Основними засобами є лише матеріальні активи» [113]
Підконтрольність	«Активи – ресурси, контрольовані підприємством у результаті минулих подій, використання котрих, як очікується, приведе до отримання економічних вигід у майбутньому» [122]	Платник податку на прибуток фактично є власником основних засобів
Строк корисного використання	«Строк корисного використання з дати введення в експлуатацію повинен перевищувати рік (або операційний цикл, якщо він триваліший за рік)» [126]	«Строк корисного використання з дати введення в експлуатацію повинен перевищувати рік (або операційний цикл, якщо він триваліший за рік)» [113]
Призначення	«З метою використання їх у процесі виробництва/діяльності або постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій» [126]	«До основних засобів відносять лише ті об'єкти, які суб'єкт господарювання планує використовувати у власній господарській діяльності» [113]
Вартісна межа	Не передбачена	«Основні засоби – матеріальні активи, вартість яких не перевищує 20 000 гривень» [113]

Стосовно такої ознаки, як використання в господарській діяльності, то тут спостерігаються певні відмінності. Так, відповідно до пп. 14.1.36 ПКУ, під господарською діяльністю розуміють діяльність особи, що пов'язана з виробництвом (виготовленням) і/або реалізацією товарів, виконанням робіт,

наданням послуг, спрямована на отримання доходу та проводиться такою особою самостійно і/або через свої відокремлені підрозділи, а також через будь-яку іншу особу, що діє на користь першої особи, зокрема, за договорами комісії, доручення й агентськими договорами [113]. Таким чином, низку об'єктів основних засобів, які не використовуються в господарській діяльності платника податку на прибуток, називають невиробничими основними засобами, відповідно до пп. 138.3.2 Податкового кодексу України [113]. При цьому такі об'єкти не вважають основними засобами, а витрати на їх придбання (створення) в податковому обліку не амортизують. До невиробничих основних засобів належать необоротні матеріальні активи, які підприємство утримує винятково для задоволення особистих потреб своїх працівників або засновників.

Слід звернути увагу на те, що національні стандарти бухгалтерського обліку не поділяють основні засоби на виробничі та невиробничі. У такий спосіб, будь-які об'єкти необоротних матеріальних активів, які використовуються «у виробництві чи постачанні товарів, наданні послуг, для здавання в оренду чи для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій» [126], в системі бухгалтерського обліку вважаються основними засобами та підлягають подальшій амортизації.

Отже, основними критеріями визнання основних засобів можна вважати матеріальність, підконтрольність, строк корисного використання, призначення та вартісну межу. Крім цього, П(С)БО 7 «Основні засоби» передбачає ще й такі два критерії, як можливість достовірної оцінки й отримання у майбутньому економічної вигоди.

Одним з головним питань при веденні бухгалтерського обліку основних засобів є їх своєчасне й правильне оцінювання, оскільки воно характеризує вартість капіталу підприємства, її цінність як загального майнового комплексу. Макурін А. А. вважає, що «оцінка основних засобів – це грошове вираження вартості основних засобів, за якою вони відображаються в бухгалтерському обліку» [77]. Для забезпечення об'єктивності й достовірності облікової

інформації ведення обліку на підприємствах і складання фінансової звітності мають ґрунтуватись на визначених принципах.

Хендриксен Е. С. та Ван Бреда М. Ф. при оцінюванні майна розділили всіх дослідників на «істориків» і «футуралістів». Перші віддають перевагу оцінюванню активів за собівартістю, що краще відображає минуле компанії. Другі обирають оцінювання за поточними витратами, через те що воно дає змогу виявити перспективи фірми. «Історики» нерідко, хоча і не завжди в основу ставлять оцінювання прибутку, тому для них баланс – це не більш, ніж регістр сальдо рахунків, що переходить на майбутній період. «Футуралісти» на перше місце ставлять баланс, вважаючи рівень прибутку похідним від діяльності фірми. Інші фахівці визначають ці два підходи як «доходи/витрати фірми» та «активи/кредиторська заборгованість» [146].

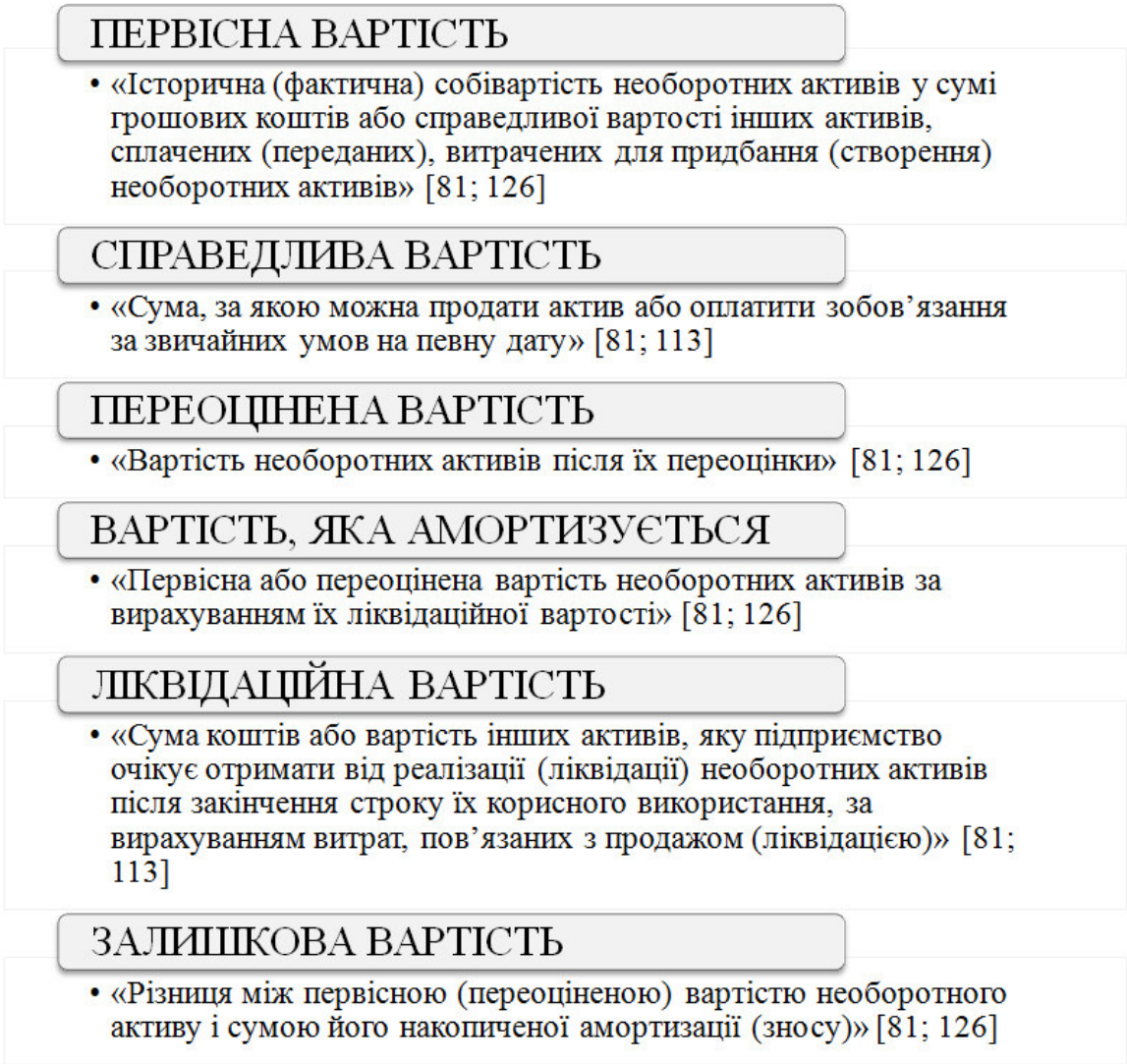

Рис. 1.7. Характеристика видів оцінювання основних засобів

Вважаємо, що однією з основних умов достовірного обліку й оцінювання основних засобів є застосування принципів єдиного грошового вимірнику та історичної (фактичної) собівартості. Зараз в Україні існують наступні види оцінки об'єктів основних засобів: первісна, залишкова, справедлива, переоцінена, ліквідаційна, а також оцінка вартості, яка амортизується. Застосування кожної з вищеперерахованих видів оцінки залежить від конкретних операцій, моменту оцінювання, джерела надходження і порядку оприбуткування.

На рис. 1.7 наведено перелік діючих видів оцінювання основних засобів, передбачених у Податковому кодексі України [113], П(С)БО 7 «Основні засоби» [126] та Методичних рекомендаціях з бухгалтерського обліку основних засобів [81].

Суб'єкти господарювання при формування фінансової звітності, зазвичай, використовують первісну й залишкову вартість основних засобів.

П(С)БО 7 «Основні засоби» вказує на те, що «придбані або створені основні засоби зараховуються на баланс за первісною вартістю» [126]. При цьому облікові працівники повинні керуватись принципами історичної (фактичної) собівартості й обачності. Проте потрібно відзначити, що остання редакція Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [122] не передбачає в переліку наявних принципів саме принципу обачності. Разом з тим вищевказаний нормативний акт не відкидає інші принципи. Так, ст. 4 передбачає, що бухгалтерський облік та фінансова звітність можуть ґрунтуватись на «інших принципах, визначених міжнародними стандартами чи національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку або національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку в державному секторі залежно від того, які з наведених стандартів застосовуються підприємством» [122].

Склад первісної вартості оприбуткованих основних засобів передусім залежить від способу їх надходження (придбання за плату, самостійне виготовлення (створення), внесок до статутного капіталу, безоплатне

отримання тощо). Погоджуємося з думкою Радіонової Н. Й. про те, що під час оцінювання основних засобів в умовах інфляційних процесів застосування первісної вартості може спричинити негативні наслідки. Навіть за умов незмінних цін потенціал основних засобів не є незмінним, оскільки скорочується строк їх служби, вони стають морально застарілими [130]. Як відомо, нині в Україні законодавчо не врегульовані питання амортизації основних засобів саме з огляду на моральний знос.

Іноді законодавством передбачено регулювання складу первісної вартості. Разом з тим, Гончар Л. В. і Гарна С. О. [33] наголошують на випадках відмови від оцінювання об'єктів основних засобів за собівартістю (рис. 1.8). Також вони відзначають, що «від оцінки об'єктів за собівартістю можна відмовлятися в період гіперінфляції, коли виникає необхідність переоцінки всіх активів, що підтверджено у П(С)БО 7 [126].

Малі підприємства	Бюджетні установи
• На підприємствах, що ведуть фінансовий облік за схемою «витрати – випуск», тобто визначають фінансові результати за даними рахунків класів 7 і 8, не передбачено обчислення незавершеного виробництва (перехідні залишки відповідно до П(С)БО 9 «Запаси» оцінюються за чистою ціною реалізації, тобто за цінами продажу за винятком витрат на збут і на доведення об'єктів до стану, що відповідає умовам постачання)	• Відповідно до Інструкції з обліку основних засобів у бюджетних установах до складу витрат на їх будівництво чи придбання включають лише витрати, пов'язані з послугами сторонніх організацій, а витрати на роботи, що виконані власними силами (послуги автотранспорту, власних майстерень тощо), не належать до витрат на спорудження об'єктів

Рис. 1.8. Випадки відмови від оцінювання активів за собівартістю [33]

Через складність оцінювання активів у майбутньому одним із найбільш спірних питань залишається методика визначення ліквідаційної вартості основних засобів. У попередніх дослідженнях Кудлаєва Н. В. та Кравчук В. С. [62] стверджували, що із запровадженням Податкового кодексу України [113] в новій редакції, П(С)БО 7 [126], Методичних рекомендацій з обліку основних

засобів [81] частково зменшились розбіжності щодо методики обчислення первісної й ліквідаційної вартості основних засобів, порядку здійснення їх переоцінки. Неабияк скоротилась трудомістка та паперова робота облікових працівників, через те що не потрібно визначати балансову вартість та вартість, яка амортизується водночас з метою обчислення амортизації. Але так і залишається не розв'язаною проблема достовірного визначення ліквідаційної вартості, що суттєво впливає на кінцеві результати суб'єктів господарювання через механізм нарахування амортизації на основні засоби.

Аналіз використаних джерел інформації свідчить про те, що українські науковці вивчають поняття ліквідаційної вартості, проте єдиний підхід до його визначення сьогодні все ж таки відсутній. Галасюк В. В. [29] акцентує увагу на визначеннях представлених на рис. 1.9.

ЛІКВІДАЦІЙНА ВАРТІСТЬ - це ...	
вартість, за якою може бути реалізований актив після закінчення строку його корисної експлуатації	вартість об'єкта в умовах пришвидшеної чи вимушеної реалізації

Рис. 1.9. Визначення ліквідної вартості за Галасюк В. В. [29]

Автор зауважує, що на засадах першого визначення, відповідно до П(С)БО 7 [126], ліквідаційна вартість визначається як «сума коштів або вартість інших активів, яку підприємство очікує отримати від реалізації (ліквідації необоротних активів після закінчення строку їх корисного використання (експлуатації) за вирахуванням витрат, пов'язаних з продажем (ліквідацією)» [29].

На основі другого визначення, згідно з Національним стандартом оцінки № 1 «Загальні засади оцінки майнових прав», «ліквідаційна вартість – це вартість, яка може бути отримана за умови продажу об'єкта оцінки у строк, що є значно коротше від строку експозиції подібного майна, протягом якого воно може бути продане за ціною, яка дорівнює ринковій вартості» [98].

Отже, розмір ліквідаційної вартості одних і тих же об'єктів може суттєво різнитися залежно від причини та дати її визначення. Тому, виходячи з

трактування за НС № 1 [98], видно, що ліквідаційна вартість буде визначатися під час здійснення операцій з продажу об'єктів основних засобів, а за П(С)БО 7 [126] – при введенні об'єкта в експлуатацію для обчислення в подальшому вартості, що амортизується. Тому стає зрозумілим, що вартість, обчислена за вимогами П(С)БО 7 [126], буде значно меншою, через те що вона повинна враховувати, що об'єкт основних засобів буде використовуватися впродовж всього строку корисного використання, фактично об'єкт буде повністю зношений і амортизований.

Ефіменко Т. І. зауважує, що для визначення ліквідаційної вартості «використовуються оцінки не минулих подій (суми грошових коштів, сплачених, переданих, витрачених), а майбутні очікування – сума коштів або вартість інших активів, яку підприємство очікує отримати від реалізації (ліквідації) необоротних активів після закінчення строку їх корисного використання (експлуатації)» [47]. Таким чином, перша сума визначається за фактичною (історичною) собівартістю активу, а друга сума має визначатися за дисконтованою (приведеною) вартістю майбутніх грошових потоків, що передбачає отримати підприємство під час вибуття основного засобу. Крім цього, Ефіменко Т. І. наголошує те, що у визначенні П(С)БО 7 [126] ліквідаційна вартість розуміється як така, яку «підприємство очікує отримати (суму коштів) від реалізації (ліквідації) необоротних активів після закінчення строку їх корисного використання (експлуатації), за вирахуванням витрат, пов'язаних з продажем (ліквідацією). Отже, суми, що знадобляться для ліквідації або іншого вибуття, не враховуються в ліквідаційній вартості» [47].

Пиріжок С. Є. зазначає, що «фактично неможливо врахувати вплив на кінцеву вартість багатьох факторів, тому результат буде досить приблизним. Внаслідок цього в багатьох господарствах ліквідаційна вартість взагалі не визначається. Таким чином, сума, яка підлягає перенесенню на витрати шляхом амортизації, встановлюється на рівні первісної вартості основних засобів, що не відповідає вимогам національного стандарту бухгалтерського обліку» [111].

Орлов Я. В. відзначає, що практична діяльність підприємств свідчить

про те, що в обліку застосовують два основні методи розрахунку ліквідаційної вартості, а саме прямий та непрямий. Прямий метод здійснюється шляхом порівняння об'єкта, що продається, з аналогічним або через статичне моделювання. Непрямий метод заснований на розрахунку ліквідаційної вартості через ринкову, тобто від ринкової вартості віднімається так звана знижка на вимушений характер продажу об'єкта (визначається індивідуально, зазвичай перебуває в рамках 20-50% від реальної ціни). Найбільш точного результату буде досягнуто під час застосування двох методів. Якщо навіть прямий метод не дасть бажаних результатів, то ринок буде проаналізовано, отже, другий метод (непрямий) буде більш об'єктивним [105]. Однак описані вище методи визначення ліквідаційної вартості автор пропонує використовувати саме під час ліквідації об'єкта основних засобів, як відомо, для цілей бухгалтерського обліку за П(С)БО 7 [126] ліквідаційна вартість має визначатись під час введення об'єкта в експлуатацію для подальшого обчислення вартості, що амортизується, задля достовірного нарахування амортизації.

Таким чином, вченими-економістами рекомендуються до застосування методи розрахунку ліквідаційної вартості які представлені на рис.1.10.

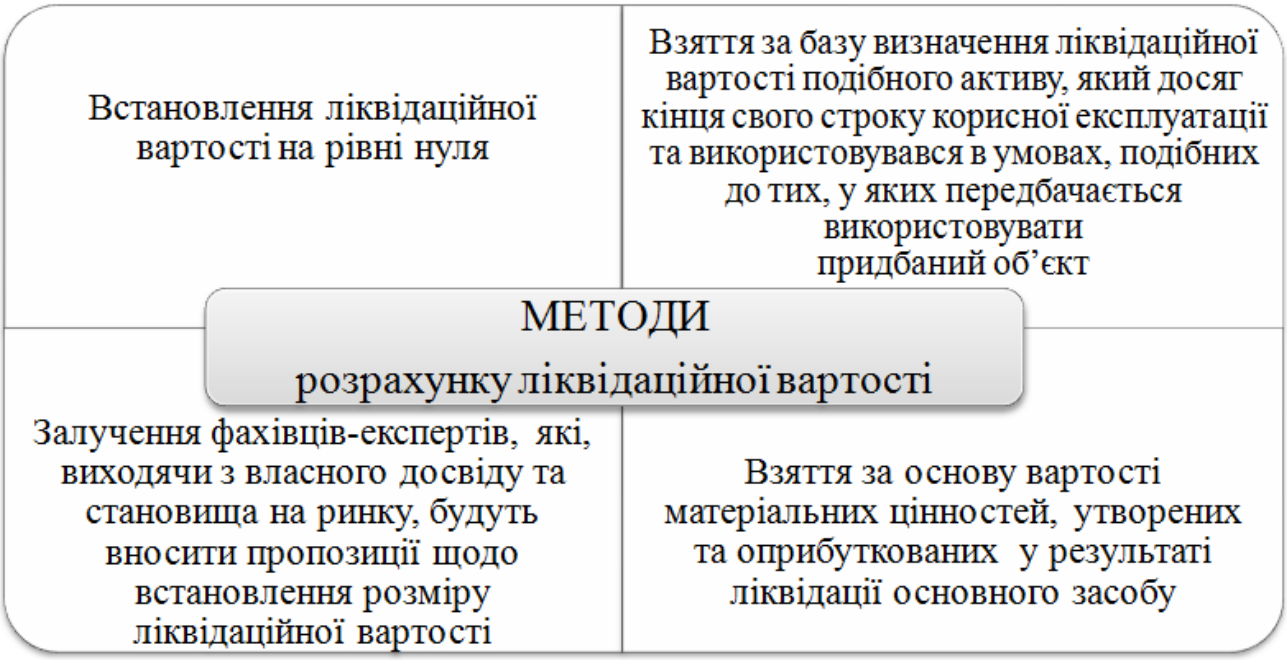

Рис. 1.10. Методи розрахунку ліквідаційної вартості, які рекомендують вчені-економісти

1.3. Нормативно-правове регулювання обліку основних засобів

Одним з проблемних питань у частині обліку основних засобів є його нормативно-правове регулювання. Основним нормативним документом з обліку основних засобів є П(С)БО 7 [126], що визначає концептуальні основи формування у бухгалтерському обліку інформації про основні засоби підприємства і її розкриття у фінансовій звітності. Достовірність та повнота інформації в частині основних засобів забезпечується нормативними документами із бухгалтерського обліку на різних рівнях. Ці нормативні документи мають різний правовий статус, формуючи у загальному чотири рівні (рис. 1.11) регулювання бухгалтерського обліку основних засобів.

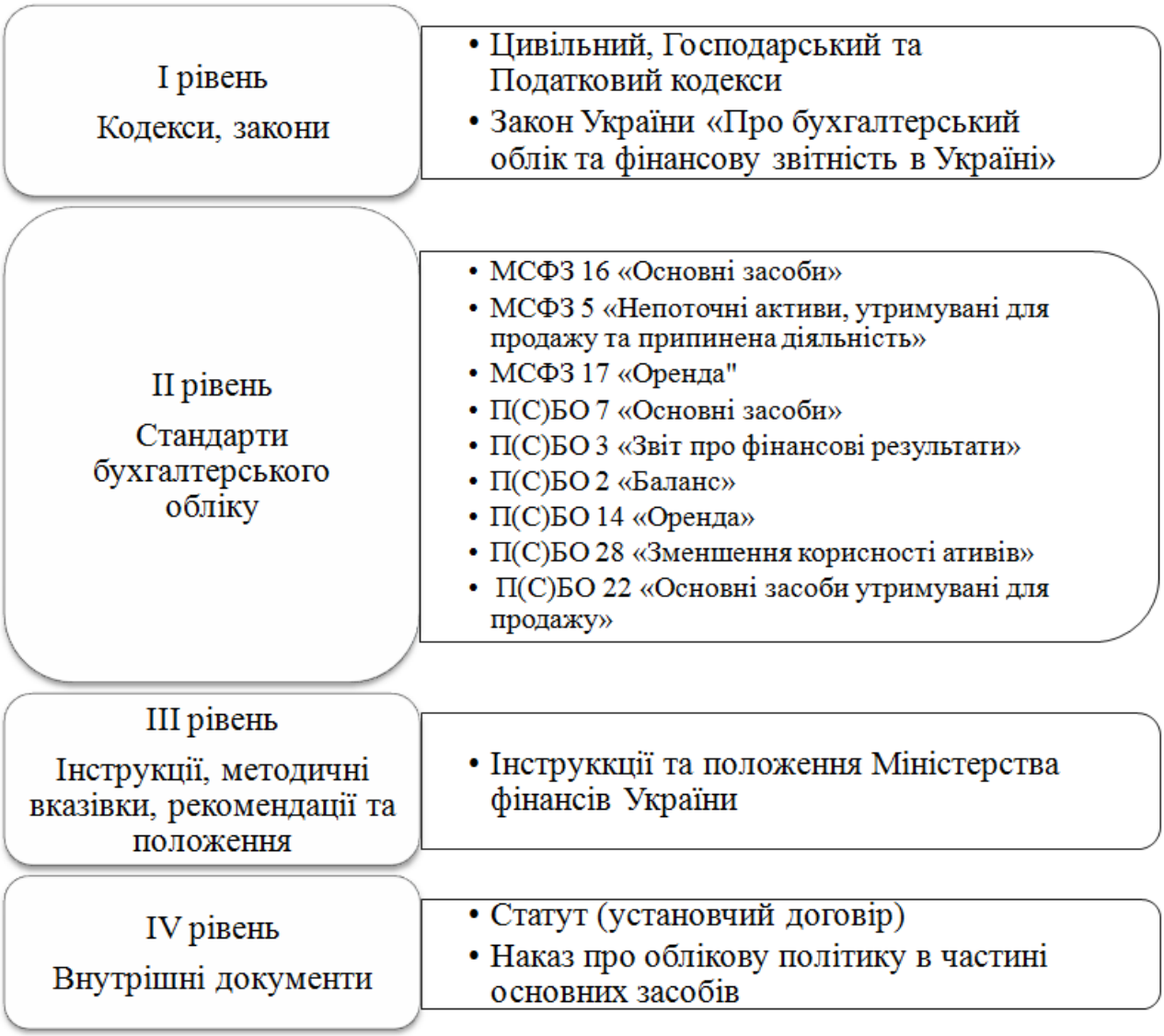

Рис. 1.11. Рівні нормативно-правового регулювання бухгалтерського обліку основних засобів

Рис. 1.12. Огляд законодавчих та нормативних актів, щодо обліку основних засобів

За даними рис. 1.11 видно, що держава регулює тільки деякі аспекти обліку основних засобів, залишаючи при цьому широкий спектр варіативності, що надає перспективу власникам обирати оптимальний альтернативний варіант враховуючи специфіку суб'єкта господарювання, який забезпечить досягнення поставленої ними мети. Проаналізуємо детально законодавчу базу України у розрізі питань пов'язаних із обліком основних засобів (рис. 1.12).

З наведеного вище рисунка видно, що облік основних засобів в Україні регулюється багатьма нормативними актами, що дає змогу спираючись на ці законодавчі акти, користуючись методиками та інструкціями, вести відповідний облік основних засобів, істинно відображати всі операції в обліку. Законодавчі та нормативні документи визначають методологічні засади формування інформації про основні засоби та її розкриття у фінансовій звітності.

Висновки до розділу 1

Основні засоби можна розглядати і з точки зору бухгалтерського обліку, і з обліку для оподаткування, і з точки зору економіки, фінансів та інших економічних наук, але, ознайомившись з різними тлумаченнями основних засобів, можна зробити висновок, що основні засоби – це складова частина виробничих ресурсів, що використовуються в процесі господарської діяльності у незмінній натуральній формі тривалий період часу й розподіляють свою вартість на витрати підприємства.

Класифікація основних засобів призначена для використовування в автоматизованих системах управління під час вирішення таких завдань:

- організації систематичного обліку й звітності у частині основних засобів;
- визначення норм амортизації основних засобів та віднесення амортизаційних відрахувань на витрати виробництва;
- проведення робіт з перепису, оцінки та переоцінки об'ємів складу і стану основних засобів;

- реалізації комплексу облікових функцій по основних засобах в рамках робіт за державною статистикою;
- здійснення міжнародних зіставлень по структурі та стану основних засобів;
- визначення розрахунків похідних економічних показників, включаючи фондомісткість, фондовіддачу, а також рекомендованих нормативів проведення капітальних ремонтів основних засобів.

Досі не існує єдиного універсального методу оцінювання основних засобів, який би не мав недоліків і повністю задовольняв всіх користувачів фінансової звітності, тому вибір методу оцінювання основних засобів передусім передбачає ґрунтовне вивчення цілей оцінювання в бухгалтерському й податковому обліку. Щоб отримати достовірні показники відносно оцінювання об’єктів основних засобів потрібно дотримуватись такого алгоритму дій:

- визначити цілі та завдання оцінювання;
- окреслити план проведення оцінювання;
- зібрати необхідну інформацію;
- здійснити аналіз рівня використання виробничого обладнання, яке оцінюється;
- виявити надлишкові одиниці обладнання;
- вибрати найбільш оптимальні методи оцінювання;
- здійснити відповідні розрахунки;
- проаналізувати отримані результати та визначити найбільш ймовірну вартість об’єкта на дату оцінювання;
- підготувати управлінський звіт з рекомендаціями.

З метою оцінювання об’єктів основних засобів доцільно сформувати оціночну комісію, до складу якої мають входити керівник підприємства, головний бухгалтер, юрист й особа компетентна в питаннях, які пов’язані з використанням об’єкта оцінювання.

РОЗДІЛ 2
АНАЛІЗ ЕФЕКТИВНОСТІ ВИКОРИСТАННЯ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ У ПРАТ «РІВНЕОБЛЕНЕРГО»

2.1. Аналіз основних показників діяльності

Об'єктом дослідження є основні засоби Приватного акціонерного товариства «РІВНЕОБЛЕНЕРГО» (далі ПрАТ «РІВНЕОБЛЕНЕРГО»), яке знаходиться за адресою: Рівненська обл., м. Рівне, вул. князя Володимира, 71. Основним видом діяльності є 35.13 Розподілення електроенергії, інші 42.22 Будівництво споруд електропостачання та телекомунікацій, 71.12 Діяльність у сфері інжинірингу, геології та геодезії, надання послуг технічного консультування в цих сферах, 85.32 Професійно-технічна освіта.

Метою діяльності ПрАТ «РІВНЕОБЛЕНЕРГО» є задоволення суспільних потреб в його продукції, роботах, послугах, а саме задоволення потреб споживачів електричної енергії в умовах функціонування єдиної енергетичної системи України та реалізація, на підставі одержаного прибутку, соціальних та економічних інтересів акціонерів підприємства.

Основними цілями ПрАТ «РІВНЕОБЛЕНЕРГО» є:

- ✓ надійне та безперебійне постачання електричної енергії споживачам на умовах укладення договорів за тарифами, які регулюються згідно чинного законодавства в умовах функціонування єдиної енергосистеми України;
- ✓ здійснення єдиної інвестиційної політики та залучення капіталу;
- ✓ проведення єдиної науково-технічної політики впровадження нових прогресивних видів техніки і технологій.

До складу ПрАТ «РІВНЕОБЛЕНЕРГО» входить 16 районів електричних мереж (РЕМ); управління, департаменти, відділи, служби, групи, цех, інформаційно-консультаційний центр, кол-центр, аудиторський комітет.

Управління діяльністю ПрАТ «РІВНЕОБЛЕНЕРГО» здійснюють його

органи, склад і порядок обрання (призначення) яких визначається Статутом (додаток А) та чинним законодавством України. Органами управління є: Загальні збори акціонерів, Наглядова рада та Правління, керівництво яким здійснює Голова Правління.

Перелік послуг, що надаються ПрАТ «РІВНЕОБЛЕНЕРГО» учасникам ринку:

1. Роботи (послуги), пов'язані з ліцензованими видами діяльності згідно пункту 1.3. постанови НКРЕКП України від 29.12.2017 року № 1618 «Про затвердження Методики розрахунку вартості робіт з підключення електроустановок споживачів до електричних мереж ліцензіата та інших додаткових робіт і послуг, пов'язаних із ліцензованою діяльністю» [123]:

- Розробка технічних умов та підготовка проекту договору
- Відключення за ініціативою замовника
- Підключення електроустановок за ініціативою замовника
- Оформлення та нагляд за роботами в охоронній зоні електромереж
- Пломбування (розпломбування) вузла обліку або його частини за ініціативою замовника
- Позачергова технічна перевірка правильності роботи засобу обліку (перевірка схеми вмикання) за ініціативою замовника
- Параметризація багатофункціонального електронного лічильника за ініціативою замовника

2. Додаткові роботи (послуги), які виконуються з інших, крім ліцензованих НКРЕКП, видів діяльності:

- Будівельно-монтажні роботи
- Оперативно-технічне обслуговування абонентських мереж
- Ремонт і технічне обслуговування електричного, електронного та оптичного устаткування
- Послуги служби ізоляції
- Виготовлення проектно-кошторисної документації

- Встановлення автоматизованих систем контролю обліку електроенергії (АСКОЕ) приватними домогосподарствами, обладнаними генеруючими установками для виробництва електроенергії з енергії сонячного випромінювання та/або вітру.
- Транспортні послуги
- Надання в оренду/суборенду майна, обладнання (сумісний підвіс на опорах ПЛ, оренда місць на радіотехнічних вежах тощо)
- Доступ до елементів інфраструктури об’єкта електроенергетики
- Передача погодинних даних з ЛУЗОД (АСКОЕ)

3. Послуги комерційного обліку, що надаються на території здійснення ліцензованої діяльності ПрАТ «РІВНЕОБЛЕНЕРГО»:

- Послуги , що надаються ПрАТ «РІВНЕОБЛЕНЕРГО» за рахунок та за ініціативою замовників на території здійснення ліцензованої діяльності
- Послуги, що надаються за рахунок тарифу
- Наказ Про затвердження переліку видів послуг комерційного обліку електричної енергії

4. Послуги з розподілу електричної енергії з дотриманням встановлених показників якості надання послуг.

5. Послуги з приєднання до системи розподілу відповідно до Кодексу системи розподілу.

У ПрАТ «РІВНЕОБЛЕНЕРГО» річна фінансова звітність складається у відповідності до Міжнародних стандартів фінансової звітності (далі МСФЗ) на підставі даних бухгалтерського обліку. Форми звітів подані у відповідності до вимог Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, затверджених наказом Міністерства Фінансів України № 73 від 7 лютого 2013 року [124]. Фінансова звітність за рік, що завершився 31 грудня 2020 року містить комплект фінансової звітності, що повністю відповідає МСФЗ, та містить порівняльну інформацію у всіх звітах та примітках до фінансової звітності. Фінансова звітність представлена в гривня, що є функціональною

валютою ПрАТ «РІВНЕОБЛЕНЕРГО».

Фінансова звітність готується відповідно до принципу оцінки за історичною вартістю та представлена в тисячах гривень, а всі суми округлені до цілих тисяч, крім випадків, де вказано інше. Також у фінансовій звітності представлена порівняльна інформація за попередній період.

Стійка діяльність підприємства залежить як від обґрунтованості стратегії розвитку, маркетингової політики, від внутрішніх можливостей ефективно використовувати всі існуючі в його розпорядженні ресурси, так й від зовнішніх умов, до числа яких відносяться: податкова, кредитна, цінова політика держави і ринкова кон'юнктура. Тому в якості інформаційної бази аналізу фінансового стану повинні виступати звітні дані підприємства, деякі задані економічні параметри та варіанти, при яких змінюються зовнішні умови його діяльності, котрі потрібно вираховувати при аналітичних оцінках та прийнятті управлінських рішень.

Фінансовий стан є комплексним поняттям та відображає рейтинг підприємства на фінансовому ринку, його кредитоспроможність, платоспроможність та характеризується системою показників, які визначають на конкретну дату.

Задовільний фінансовий стан – це коли є стійка платоспроможність, достатня забезпеченість власними оборотними засобами й ефективне їх використання із господарською доцільністю, чітка організація розрахунків, наявність стійкої фінансової бази.

Незадовільний фінансовий стан характеризується неефективним розміщенням засобів, їх іммобілізацію, незадовільною платіжною готовністю, простроченою заборгованістю перед бюджетом, постачальником та банком, недостатньо стійкою потенційною фінансовою базою у зв'язку з несприятливими тенденціями у виробництві, неправильно вибраною стратегією розвитку, некомпетентністю керівництва.

Прибуток – це кінцевий результат діяльності, який характеризує абсолютну ефективність роботи підприємства.

Сума прибутку, що отримує підприємство, зумовлена обсягом продажу продукції або послуг, їх якості й конкурентоспроможності на внутрішньому і зовнішніх ринках діяльності, асортиментом, рівнем затрат та інфляційними

процесами. Чим більший рівень рентабельності, тим вища ефективність господарювання підприємства.

Аналіз структури прибутку звітного періоду дозволяє встановити, від яких прибутків (порівняно з відповідним періодом минулого року) підприємство отримало задовільний чи незадовільний фінансовий результат.

Показники рентабельності визначають фінансові результати стосовно отриманого доходу від реалізації, а також залучення власного майна і капіталу, до того ж у визначенні показників застосовується характеристика чистого прибутку.

Огляд узагальнюючих показників, що характеризують фінансовий стан ПрАТ «РІВНЕОБЛЕНЕРГО», а саме аналіз прибутковості підприємства та порівняльний аналітичний баланс наведено в таблиці 2.1 та таблиці 2.2.

Таблиця 2.1

Аналіз прибутковості ПрАТ «РІВНЕОБЛЕНЕРГО» за 2018-2020 роки[1]

Показники	2018 рік, тис. грн.	2019 рік, тис. грн.	2020 рік, тис. грн.	Зміни, тис. грн.	
				2018 р. до 2019 р.	2019 р. до 2020 р.
1. Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2514189	1147199	1428983	Зменшився на 1366990	Збільшився на 281784
2. Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	(2404529)	(947696)	(1196984)	Зменшилась на 1456833	Збільшилась на 249288
3. Валовий прибуток	109660	199503	231999	Збільшився на 89843	Збільшився на 32496
4. Інші операційні доходи	17005	16288	22758	Зменшились на 717	Збільшились на 6470
5. Адміністративні витрати	(30635)	(32144)	(45292)	Збільшились на 1509	Збільшились на 13148
6. Інші операційні витрати	(3735)	(16091)	(8575)	Збільшились на 12356	Зменшились на 7516
7. Фінансовий результат від операційної діяльності, прибуток	92295	167556	200890	Збільшився на 75261	Збільшився на 33334
8. Фінансові доходи	30369	26164	28380	Зменшились на 4205	Збільшились на 2216
9. Інші доходи	45491	8449	2711	Зменшились на 37042	Зменшились на 5738
10. Фінансові витрати	(56027)	(5081)	(1176)	Зменшились на 50946	Зменшились на 3905

[1] Для складання таблиці 2.1 дані взяті з фінансових звітів (форми № 2) за 2018, 2019, 2020 роки, які представлені в додатках відповідно Б, В, Г

Показники	2018 рік, тис. грн.	2019 рік, тис. грн.	2020 рік, тис. грн.	Зміни, тис. грн.	
				2018 р. до 2019 р.	2019 р. до 2020 р.
11. Інші витрати	(3202)	(301)	(108)	Зменшились на 2901	Зменшились на 193
12. Фінансовий результат до оподаткування, прибуток	108926	196787	230697	Збільшився на 87861	Збільшився на 33910
13. (Витрати) дохід з податку на прибуток	(19295)	(35534)	(40441)	Збільшилися на 16239	Збільшився на 4907
14. Чистий фінансовий результат, прибуток	89631	161253	190256	Збільшився на 71622	Збільшився на 29003

Аналізуючи показники прибутковості ПрАТ «РІВНЕОБЛЕНЕРГО» за 2018-2020 рр. динаміку зростання чи зниження показників ми можемо бачити вже в таблиці 2.1, але хотілося б відмітити суттєве зниження чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) прибутку за 2019 рік аж на 1366990 тис. грн. хоча за 2020 рік цей показник зростає на 281784 тис. грн., але в порівнянні з 2018 роком все одно залишається значно нижчим. Також і собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) за 2019 рік зменшилась на 1456833 тис. грн., а за 2020 зросла на 249288 тис. грн. Досить цікаво є те, що майже всі показники за період з 2019 по 2020 роки зросли і лише деякі знизились, при чому знизились майже тільки витрати.

Аналіз балансу може проводиться за такими способами:

1) Аналіз безпосередньо за балансом без попередньої зміни складу балансових статей;
2) Шляхом побудови ущільненого порівняльного балансу з агрегуванням деяких однорідних по складу елементів балансових статей;
3) Здійснення додаткового коректування балансу на індекс інфляції з послідуючим агрегуванням статей у потрібних економічних розрізах.

Порівняльний аналітичний баланс можна одержати із вихідного балансу шляхом ущільнення окремих статей та доповнення його показниками структури, динаміки та структурної динаміки.

Аналітичний баланс вигідний тим, що зводить докупи та систематизує ті розрахунки, які переважно, здійснює аналітик при ознайомлені з балансом. Схемою аналітичного балансу, як правило, охоплено дуже багато важливих показників, які характеризують статику та динаміку фінансового стану організації. Цей баланс, насправді, включає показники як горизонтального, так

й вертикального аналізу. Із аналітичного балансу можна отримати ряд найважливіших характеристик фінансового стану організації, до яких відносяться:

1) Загальна вартість майна організації, зображена у підсумковому рядку балансу;
2) Вартість необоротних (іммобілізованих) активів, що дорівнює підсумку I розділу балансу;
3) Вартість оборотних (мобільних) коштів, що дорівнює підсумку розділу II балансу;
4) Вартість матеріальних оборотних коштів (запасів);
5) Величина власних коштів організації, яка дорівнює підсумку III розділу балансу;
6) Величина позикових коштів, що дорівнює сумі підсумків розділів IV та V балансу.

Таблиця 2.2

Порівняльний аналітичний баланс

ПрАТ «РІВНЕОБЛЕНЕРГО» за 2018-2020 роки[2]

Показники	2018 рік		2019 рік		2020 рік		Зміни (±), тис.грн.	
	тис. грн.	% до підсумку	тис. грн.	% до підсумку	тис. грн.	% до підсумку	2018 р. до 2019 р.	2019 р. до 2020 р.
Основні статті активу								
Необоротні активи	1726702	68,58	1783564	93,80	1902286	92,76	56862	118722
Оборотні активи	791144	31,42	117884	6,20	148538	7,24	-673260	30654
БАЛАНС	2517846	100	1901448	100	2050824	100	-616398	149376
Основні статті пасиву								
Власний капітал	1430290	56,81	1592275	83,74	1742166	84,95	161985	149891
Довгострокові зобов'язання і забезпечення	160156	6,36	146005	7,68	135888	6,63	-14151	-10117
Поточні зобов'язання і забезпечення	927400	36,83	163168	8,58	172770	8,42	-764232	9602
БАЛАНС	2517846	100	1901448	100	2050824	100	-616398	149376

[2] Для складання таблиці 2.2 дані взяті з фінансових звітів (форми № 1) за 2018, 2019, 2020 роки, які представлені в додатках відповідно Б, В, Г

Після складання порівняльного аналітичного балансу ПрАТ «РІВНЕОБЛЕНЕРГО» за 2018-2020 роки (табл. 2.2) отримано такі результати:

1) Валюта балансу за 2019 рік знизилась зменшилась на 616398 тис. грн., а за 2020 рік зросла 149376 тис. грн.

2) Необоротні активи зросли на 56863 тис. грн. та 118722 тис. грн. відповідно за 2019 та 2020 роки, а оборотні знизились у 2019 році знизились на 673260 тис. грн., а в 2020 зросли на 30654 тис. грн.

3) По структурі статей активу потрібно відмітити, що відсоток необоротних активів зріс на більше як 20 % і став складати більше 90 % у 2019 та 2020 роках, а відсоток оборотних активів навпаки знизився 31 % у 2018 році до 6-7 % у 2019-2020 роках.

4) Власний капітал зростає за 2019 рік до 161985 тис. грн., та за 2020 рік на 149891 тис. грн.

5) За 2019 рік зменшилась сума зобов'язань і забезпечень, як поточних так і довгострокових відповідно на 764232 тис. грн. і 14151 тис, грн., а за 2020 рік довгострокові − зменшились на 10117 тис. грн., а поточні − зросли на 9602 тис. грн.

6) По структурі статей пасиву балансу хотілося б відзначити, що за 2019 рік відсоток власного капіталу зріз з 57 % до 84 %, і відповідно знизились поточні зобов'язання і забезпечення, а в 2020 р0ці суттєво не змінились у порівнянні з 2019 роком.

Результативність використання виробничих й фінансових ресурсів характеризується кількісним співвідношенням інтенсивних та екстенсивних факторів (рис. 2.1).

Процес екстенсивного нарощування виробничого потенціалу необхідний, однак обмежується фінансовими можливостями підприємства. Економічно вигідним є таке нарощування виробничого потенціалу, що супроводжується більш високим ростом фінансових результатів.

Визначальним маршрутом для набору резервів виробництва є інтенсифікація виробничо-збутової діяльності й використання виробничого потенціалу. Остаточні результати діяльності утворюються під дією як інтенсивних так й екстенсивних показників. Своєрідність інтенсивного та екстенсивного використання ресурсів є їх взаємозамінність, так недостачу

робочої сили можливо доповнити підвищенням продуктивності праці.

Нераціональне використання всіх видів ресурсів підтверджуються розрахунком відносного перерозподілу ресурсів, для цього від часткового показника звітного року віднімається базовий частковий показник скоригований на коефіцієнт росту обсягу виробництва.

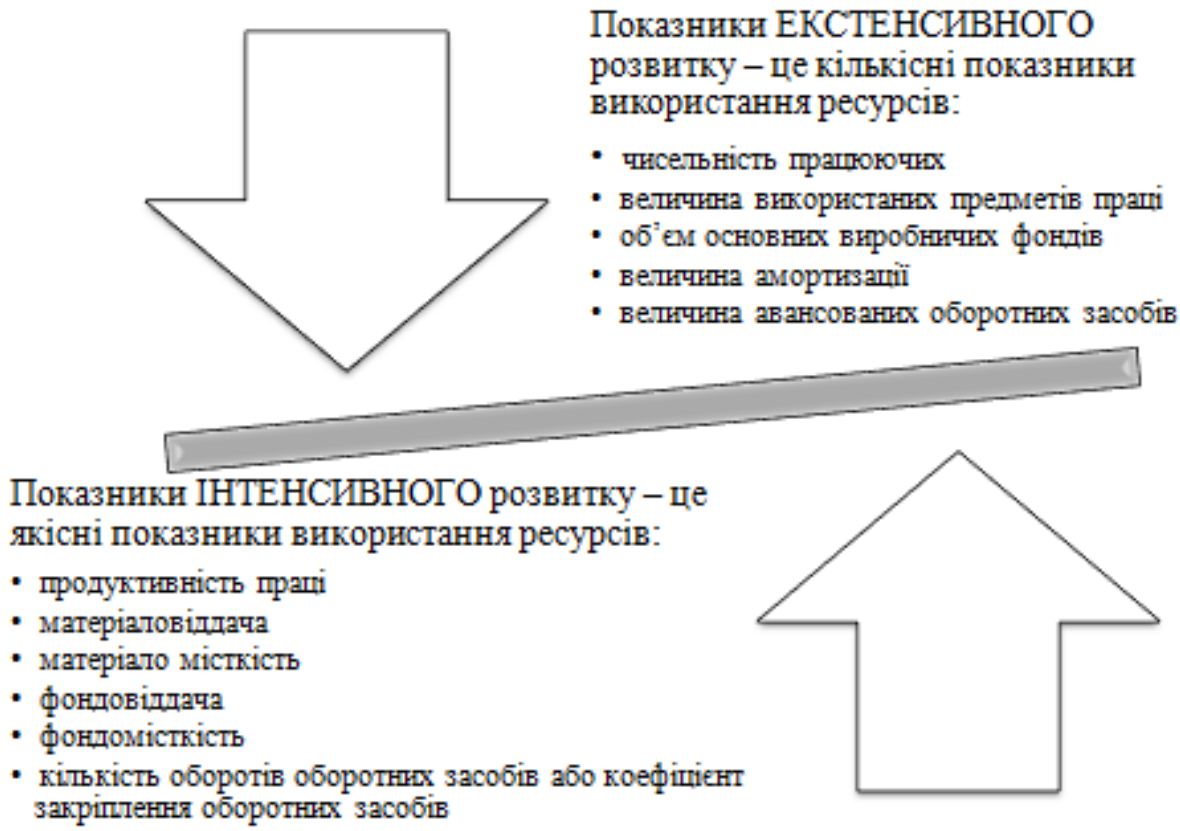

Рис. 2.1. Показники інтенсивного і екстенсивного розвитку

Дані, що наводяться в пасиві балансу, дають право визначити, які зміни відбулися в структурі власного та позиченого капіталу, скільки заборговано в оборот підприємства довгострокових і короткострокових позик, тобто пасив вказує, звідки взялись кошти та кому зобов'язане за них підприємство.

Фінансовий стан багато в чому залежить від того, які кошти підприємство має у своєму розпорядженні і звідки вони вкладені. По мірі власності застосовуваний капітал підрозділяється на власний та позичений. По строку використання капітал ділять на довгостроковий (постійний) та короткостроковий. Також фінансовий стан підприємства залежить від того на скільки оптимальне відношення власного та позиченого капіталу. Обґрунтування правильної фінансової стратегії допоможе підвищити

ефективність своєї діяльності багатьом підприємствам.

Перш, ніж перейти до розрахунку показників, хотілося б завважити, що частина коефіцієнтів є взаємозамінними, тобто, при обчисленні одного показника можна автоматично отримати уявлення про значення іншого. Наприклад, коефіцієнти автономії і заборгованості завжди у сумі дорівнюють одиниці, оскільки сума чисельників згаданих коефіцієнтів (відповідно вартість власного і позикового капіталу) завжди дорівнюватиме їх знаменнику (вартості сукупного капіталу підприємства).

Проблема взаємозамінності показників притаманна оцінюванню більшості характеристик фінансового стану, але в аналізі фінансової стійкості вона найбільш виразна.

Проведено аналіз фінансового стану ПрАТ «РІВНЕОБЛЕНЕРГО» за 2018-2020 роки (табл. 2.3).

Таблиця 2.3

Аналіз показників фінансового стану ПрАТ «РІВНЕОБЛЕНЕРГО» за 2018-2020 роки[3]

Показник	Формула розрахунку	Значення показника			
		Нормативне	Наявне		
			2018 рік	2019 рік	2020 рік
1. Коефіцієнт автономії (фінансової незалежності)	Власний капітал / Валюта балансу	>0,5	0,57	0,84	0,85
2. Коефіцієнт заборгованості (концентрації позикового капіталу)	Позиковий капітал / Валюта балансу	<0,5	0,43	0,16	0,15
3.Кофіцієнт фінансової залежності	Валюта балансу / Власний капітал	<2	1,76	1,19	1,18
4. Коефіцієнт фінансування	Власний капітал / Позиковий капітал	>1	1,32	1,46	1,60
5. Коефіцієнт фінансового ризику	Позиковий капітал / Власний капітал	<1	0,76	0,68	0,62
6. Коефіцієнт фінансової стійкості	Довгострокові джерела фінансування / Валюта балансу	Зростання в динаміці	0,63	0,91	0,92
9. Коефіцієнт короткострокової заборгованості	Сума короткострокового позикового капіталу / Позиковий капітал	Зниження в динаміці	0,85	0,53	0,56

[3] Для складання таблиці 2.3 дані взяті з фінансових звітів (форми № 1 та 2) за 2018, 2019, 2020 роки, які представлені в додатках відповідно Б, В, Г

Показник	Формула розрахунку	Значення показника			
		Нормативне	Наявне		
			2018 рік	2019 рік	2020 рік
10. Коефіцієнт інвестування	Власний капітал / Залишкова вартість основних засобів	Зростання в динаміці	0,86	1,01	1,13
11. Коефіцієнт приросту власного капіталу	Власний капітал поточного періоду / Власний капітал (минулого) попереднього періоду	Не нормується, а оцінюється ситуаційно	1,04	1,11	1,09
14. Коефіцієнт стійкості економічного зростання	Нерозподілений прибуток поточного періоду / Середня вартість власного капіталу за період	Зростання в динаміці	0,01	0,03	0,02

Основним показником аналізу фінансової стійкості є коефіцієнт автономії або фінансової незалежності чи концентрації власного капіталу, який характеризує рівень фінансування діяльності підприємства за рахунок власних коштів, тобто показує частку власного капіталу в сукупних джерелах фінансування або частку чистих активів у сукупному майні підприємства. Теоретично вважається, що діяльність підприємства має фінансуватися за рахунок власних коштів щонайменше наполовину, тобто коефіцієнт автономії становитиме 0,5 і більше. Отже, динамічне зростання показника автономії в ПрАТ «РІВНЕОБЛЕНЕРГО» (від 0,57 у 2018 році зростає до 0,85 у 2020 році) оцінюється позитивно, оскільки така тенденція свідчить про зміцнення фінансового стану підприємства та його незалежності від позикових джерел фінансування.

Коефіцієнт заборгованості або концентрації позикового капіталу показує частку позикових джерел фінансування у сукупному капіталі підприємства. Даний коефіцієнт є оберненим до коефіцієнта автономії, тому його нормативне значення 0,5 і нижче. ПрАТ «РІВНЕОБЛЕНЕРГО» має зниження у динаміці коефіцієнта заборгованості (від 0,43 у 2018 році знижується до 0,15 у 2020 році), що позитивно оцінюється, адже у такому випадку зменшується

залежність підприємства від позикових засобів, а також знижуються фінансові ризики.

Коефіцієнт фінансової залежності дає уявлення про загальне співвідношення сукупного і власного капіталу підприємства. Позитивно оцінюється при його значенні 2 і менше, а також при поступовому зниженні у динаміці, що й спостерігається у ПрАТ «РІВНЕОБЛЕНЕРГО» (від 1,76 у 2018 році знижується до 1,18 у 2020 році).

Коефіцієнт фінансування також характеризує фінансову незалежність підприємства. Так як у ПрАТ «РІВНЕОБЛЕНЕРГО» спостерігається перевищення даним показником одиниці (1,32-1,60), то це свідчить про те, що підприємство більшою мірою фінансується за рахунок власного капіталу.

Зворотнім до коефіцієнту фінансування є коефіцієнт фінансового ризику. Цей показник характеризує виникнення фінансового ризику в діяльності підприємства. У випадку, коли його значення перевищує одиницю у підприємства спостерігається підвищений фінансовий ризик, в іншому разі – рівень ризику є прийнятним, що і відбувається у ПрАТ «РІВНЕОБЛЕНЕРГО», так як максимальна позначка даного показника 0,76 і він динамічно знижується.

Важливе значення для збереження фінансової стійкості підприємства має його здатність формувати капітал на довгострокових засадах – головним чином через залучення власного і довгострокового позикового капіталу. Задля оцінювання такої здатності визначають коефіцієнт фінансової стійкості, який являє собою частку довгострокових пасивів у сукупній вартості джерел фінансування. Вказаний коефіцієнт має становити не менше 0,5 у випадку, коли довгострокові пасиви представлені виключно власним капіталом і бути більшим від 0,5 у разі залучення довгострокових позикових коштів. У ПрАТ «РІВНЕОБЛЕНЕРГО» цей показник динамічно зростає і у 2020 році становить аж 0,92 це розцінюється позитивно, адже така тенденція свідчить про стабілізацію фінансування підприємства та зміцнення його фінансової стійкості.

Коефіцієнт короткострокової заборгованості показує частку

короткострокових позик у сукупних позикових джерелах фінансування. Вказаний коефіцієнт, як правило, не нормується. Для забезпечення ритмічної діяльності, особливо для підприємств з сезонним типом виробництва та господарюючих суб'єктів з підвищеною потребою в оборотному капіталу, залучення короткострокового позикового є важливою умовою ефективної діяльності. Проте, при оцінюванні фінансової стійкості виходять із того, що короткострокові позики підвищують фінансові ризики підприємства і можуть обумовлювати дестабілізацію діяльності, зниження його платоспроможності. Тому зазвичай позитивно оцінюють зниження коефіцієнту короткострокової заборгованості у динаміці, що і спостерігається у ПрАТ «РІВНЕОБЛЕНЕРГО», але за останній рік цей показник дещо зріс, але це не критично, бо оцінюючи цей показник важливо враховувати загальні тенденції зміни забезпеченості підприємства джерелами фінансування, а у разі, коли спостерігається скорочення сукупного капіталу підприємства і виникають складнощі у фінансовому забезпеченні господарської діяльності, скорочення короткострокових позик й зниження коефіцієнту короткострокової заборгованості потрібно розцінювати негативно.

Коефіцієнт інвестування дозволяє оцінити рівень забезпеченості основних засобів підприємства власними джерелами фінансування. У ПрАТ «РІВНЕОБЛЕНЕРГО» цей коефіцієнт динамічно зростає (від 0,86 у 2018 році зростає до 1,33 у 2020 році), що можна розцінювати позитивно.

Коефіцієнт реальної вартості основних засобів і запасів у активах показує частку основних засобів і запасів у сукупній вартості активів підприємства. Оптимальне значення даного показника обумовлене специфікою діяльності підприємства. Загалом для фондомістких виробництв показник має зростати, для інших – знижуватися. Проте, важливим є не стільки його абсолютне значення, скільки відносне, що дозволяє порівнювати його із результатами аналізу фінансової стійкості. Обчислення даного показника здійснюють для узагальнення діагностики фінансової стійкості. Чим більшим є коефіцієнт реальної вартості основних засобів і запасів у активах підприємства

– тим стабільнішою має бути політика фінансування підприємства і кращою його фінансова стійкість.

Коефіцієнт стійкості економічного зростання є одним із основних показників фінансової діагностики. Підприємство може фінансувати власну діяльність за рахунок найрізноманітніших джерел, проте найкращим як з точки зору оплати, так і з точки розу простоти й ефективності залучення є тезаврований прибуток, що використовується на виробничий розвиток і забезпечує самофінансування підприємства. Цей прибуток стає складовою власного капіталу підприємства, підвищуючи його розмір. Коефіцієнт стійкості економічного зростання відображає частку власного капіталу підприємства, сформованого саме за рахунок нерозподіленого (тезаврованого) прибутку. Чим вище значення показника, тим вища здатність підприємства розвиватися за рахунок результатів власної діяльності, краща його фінансова стійкість. Значення цього показника коливається від 0,01 до 0,03, але найвищим воно було у 2019 році, а у 2020 – дещо знизився.

Отже, проведений аналіз показників свідчить, що на даному етапі розвитку фінансове становище ПрАТ «РІВНЕОБЛЕНЕРГО» характеризується як досить стабільне – підприємство платоспроможне, рентабельне та має ліквідні активи.

2.2. Особливості методики проведення аналізу основних засобів

Для успішного ведення господарської діяльності будь-якого підприємства важливою умовою є забезпечення необхідними об'єктами основних засобів, саме вони здійснюють безпосередній вплив на ефективність, якість роботи та результати всієї фінансово-господарської діяльності підприємства.

Правильно підібрана методика аналізу основних засобів дає можливість своєчасно контролювати склад та стан виробничих і невиробничих фондів, а також допоможе підвищити ефективність використання основних засобів, якщо

на основі отриманих в результаті аналізу даних будуть прийняті грамотні управлінські рішення [27].

Розвитку теорії та практики аналізу основних засобів сприяють праці Сопка В. В. [134], Бутинця Ф. Ф. [17], Чебанової Н. В. [148], Савицької Г. В. [131], Чумаченка М. Р. [149], Ткаченко Н. М. [140], Поповича П. Я. [117], Усача Б. Ф. [141], Шкарабана С. І. [149], Сапачова М. І. [130] та інших. Проте ряд проблем організації і методики аналізу основних засобів в умовах переходу до ринкових відносин потребують подальших досліджень й наукових розробок.

Джерелами інформації для аналізу основних засобів є форми фінансової й статистичної звітності, а також дані аналітичного обліку.

За результатами року складається фінансова та статистична звітність. Інформацію про необоротні активи містить баланс та примітки до фінансової звітності [54].

Методика аналізу використання основних засобів повинна врахувати ряд принципових положень:

- функціональна корисність основних засобів зберігається протягом декількох років, тому витрати з їх придбанням і експлуатацією розподілені в часі;
- момент фізичної заміни основних засобів не співпадає з моментом їх вартісного заміщення, у результаті чого можуть виникнути втрати і збитки, що зменшують фінансові результати діяльності підприємства;
- ефективність використання основних засобів оцінюється по різному залежно від їх виду, належності, характеру участі у виробничому процесі, а також призначення.

Аналіз основних засобів зазвичай проводиться в п’ять етапів які представлені на рис. 2.2.

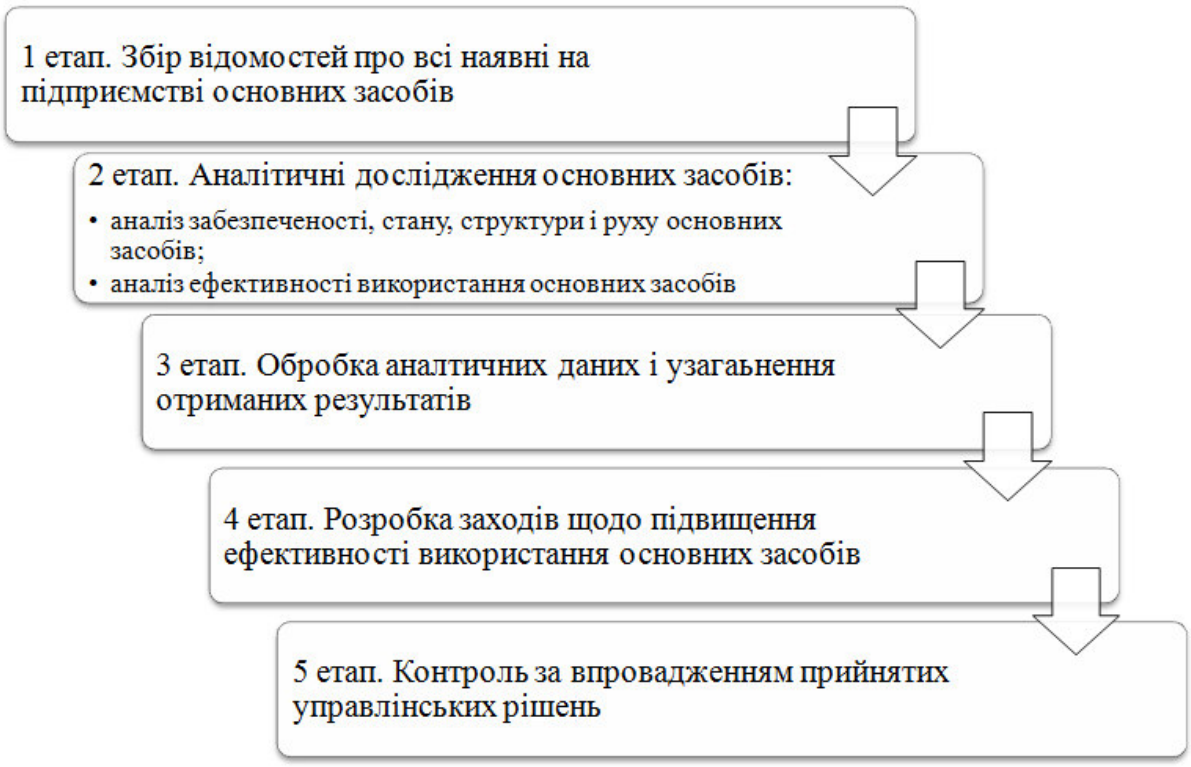

Рис. 2.2. Етапи аналізу основних засобів

При проведенні аналізу динаміки, складу і структури основних засобів визначають:

- середньорічну вартість основних засобів та динаміку її зміни за декілька років;
- причини збільшення вартості основних засобів;
- темпи зміни вартості основних засобів із динамікою зростання вартості продукції або обсягів виробництва в натуральному вираженні [148].

Для характеристики структури основних засобів, їхньої зміни в динаміці використовують вартісні показники. Відповідно до П(С)БО 7 [126] визначається вартість, що амортизується – початкова або переоцінена вартість не обігових активів за відрахуванням їхньої ліквідаційної вартості. Структура основних засобів – це питома вага вартості окремих видів (груп) основних засобів у їхній загальній вартості, вираженої у відсотках.

Основними завданнями аналізу стану основних засобів є:

- вивчення структурного складу і руху основних засобів, ступеня оновлення, вибуття і технічного стану фондів (розрахунок коефіцієнтів

оновлення, вибуття, приросту, зносу);

- вивчення факторів, які впливають на ефективність застосування основних засобів (розрахунок показників фондовіддачі і фондомісткості);
- виявлення ступеня впливу факторів, вивчення ефективності використання основних засобів в часі і по потужності (розрахунок коефіцієнтів екстенсивності / інтенсивності завантаження).

Коефіцієнт оновлення основних засобів показує частку введених основних засобів за визначений період у загальній вартості основних засобів на кінець звітного періоду.

Коефіцієнт вибуття основних засобів характеризує рівень інтенсивності їх вибуття засобів зі сфери виробництва та розраховується як відношення вартості основних засобів, які вибули протягом аналізованого періоду, до їх вартості на початок періоду.

Коефіцієнт приросту основних засобів характеризує рівень приросту основних засобів або окремих його груп за певний період.

Коефіцієнт зносу характеризує технічний рівень і стан основних засобів підприємства, а також ступінь їх зношеності і розраховується як відношення накопиченої амортизації до первісної вартості основних засобів.

Показники ефективності використання основних засобів відображають співвідношення отриманих фінансових результатів організації і використовуються для досягнення цих результатів основних засобів.

Ефективність використання основних засобів характеризується співвідношенням темпів зростання випуску продукції і темпів зростання вартості основних засобів, а також показниками фондовіддачі, фондомісткості, фондоозброєності.

Фондовіддача характеризує відношення вартості випущеної продукції у вартісному виразі до середньорічної вартості основних засобів. Вона виражає ефективність використання засобів праці, тобто показує, скільки виробляється готової продукції на одиницю основних засобів.

Підвищенню фондовіддачі сприяє:

- автоматизація процесу виробництва;
- застосування прогресивної технології;
- модернізація обладнання;
- підвищення кваліфікації робітників;
- підвищення завантаження устаткування;
- використання якісної сировини і матеріалів;
- зростання частки активної частини основних засобів;
- збільшення часу роботи активної частини основних засобів та ін. [17].

Зворотним показником фондовіддачі є фондомісткість. Фондомісткість − показник, обернений до фондовіддачі: він показує, скільки в середньому використовується на підприємстві основних виробничих засоби для випуску продукції вартістю в 1 гривню.

Метою аналізу динаміки основних засобів є вивчення обсягу, закономірностей і ефективності використання капіталовкладень [58]. Для цього показники аналізуються в динаміці за кілька періодів, найчастіше на початок і кінець періоду. За результатами співвіднесення цих відомостей розраховуються відносні і абсолютні значення динаміки вартості основних засобів.

Для аналізу забезпеченості основними засобами необхідно порівняти фактичну наявність техніки та обладнання із плановою потребою, достатньою для безперебійного ведення господарської діяльності підприємства. При здійсненні розрахунку планової потреби в техніці враховуються всі технологічні та організаційні особливості виробництва.

Даний аналіз доцільно починати з класифікації основних засобів. По характері участі в основній діяльності і способу перенесення вартості на витрати виробництва і звертання основні засоби підрозділяються:

- на активні, участь яких може бути виміряна кількістю годин роботи, обсягом робіт;

- пасивні (будівлі, споруди), участь яких в основній діяльності неможливо виміpити в яких-небудь показниках, але їх необхідно враховувати, так як вони забезпечують нормальне функціонування активних елементів основних засобів.

У більшості галузей прийнято відносити до активної частини основних засобів машини і обладнання, транспортні засоби, виробничий і господарський інвентар, до пасивної − будівлі виробничого призначення, склади, споруди та ін. Така деталізація необхідна для виявлення резервів підвищення ефективності використання основних засобів на основі оптимізації їхньої структури.

В результаті проведення порівняння реальної наявності з плановою потребою можна розрахувати, яка потреба підприємства у додатковій техніці (скільки одиниць і якого обладнання бракує). При аналізі забезпеченості основними засобами аналізуються такі показники, як фондоозброєність та використання на підприємстві виробничої потужності.

Фондоозброєність праці виражає відношення середньорічної вартості основних засобів до середньоспискової чисельності працівників. Вона відображає ступінь забезпеченості робітників засобами праці.

Третій етап аналізу основних засобів передбачає обробку аналітичних даних і узагальнення результатів аналізу. На даному етапі важливе значення має порівняння отриманих фактичних аналітичних даних з аналогічними показниками за минулі періоди часу. Необхідно простежити динаміку показників, виявити позитивні і негативні тенденції. Якщо виявляються небажані тенденції і зниження якісних показників, то необхідно встановити причини погіршення показників для подальшого недопущення подібної динаміки.

Безумовно, особливе значення має розробка заходів і пропозицій щодо ефективного використання основних засобів та виявлених прихованих резервів виробництва, а також контроль за їх реалізацією, що і передбачають четвертий і п'ятий етапи аналізу основних засобів [120].

2.3. Оцінка ефективності використання основних засобів ПрАТ «РІВНЕОБЛЕНЕРГО»

Перш за все потрібно проаналізувати динаміку обсягу та структури необоротних активів ПрАТ «РІВНЕОБЛЕНЕРГО» за 2018-2020 роки (табл. 2.4).

Таблиця 2.4

Динаміка обсягу та структури необоротних активів ПрАТ «РІВНЕОБЛЕНЕРГО» за 2018-2020 роки[4]

Необоротні активи	2018 рік		2019 рік		2020 рік		Зміни (±)	
	тис. грн.	%	тис. грн.	%	тис. грн.	%	2018-2019 рр.	2019-2020 рр.
Нематеріальні активи	2281	0,13	2200	0,12	1801	0,09	-81	-399
• первісна вартість	29845		0986		32226		1141	1240
• накопичена амортизація	-27564		-28786		-30425		-1222	-1639
Незавершені капітальні інвестиції	19201	1,11	21715	1,22	17058	0,90	2514	-4657
Основні засоби	1538341	89,09	1570175	88,04	1659795	87,25	31834	89620
• первісна вартість	4198792		4373147		4618434		174355	245287
• знос	-2660451		-2802972		-2958639		-142521	-155667
Інші фінансові інвестиції	166659	9,65	189390	10,62	223565	11,75	22731	34175
Інші необоротні активи	220	0,01	84	0	67	0	-136	-17
Всього	1726702	100	1783564	100	1902286	100	56862	118722

[4] Для складання таблиці 2.4 дані взяті з фінансових звітів (форми № 1) за 2018, 2019, 2020 роки, які представлені в додатках відповідно Б, В, Г

Обсяг необоротних активів за період з 2018 по 2020 роки зростає (рис. 2.3) і в 2020 році становить вже 1902286 тис. грн., що на 118722 тис. грн. більше ніж в 2019 році. Збільшення обсягу необоротних активів ПрАТ «РІВНЕОБЛЕНЕРГО» відбулося за рахунок основних засобів, які становлять майже 90 % в структурі необоротних активів.

Відсоток нематеріальних активів поступово знижується (з 0,13 до 0,09 %). Незавершені капітальні інвестиції у 2019 році зросли на 2514 тис. грн. (у 2018 р. становили 1,11 %, в 2019 р. − 1,22 %), а в 2020 році знизились на 4657 тис. грн. (до 0,09 %). Зберігається тенденція приросту інших фінансових інвестицій в 2019 р. на 22731 тис. грн., а в 2020 р. ще на 34175 тис. грн.

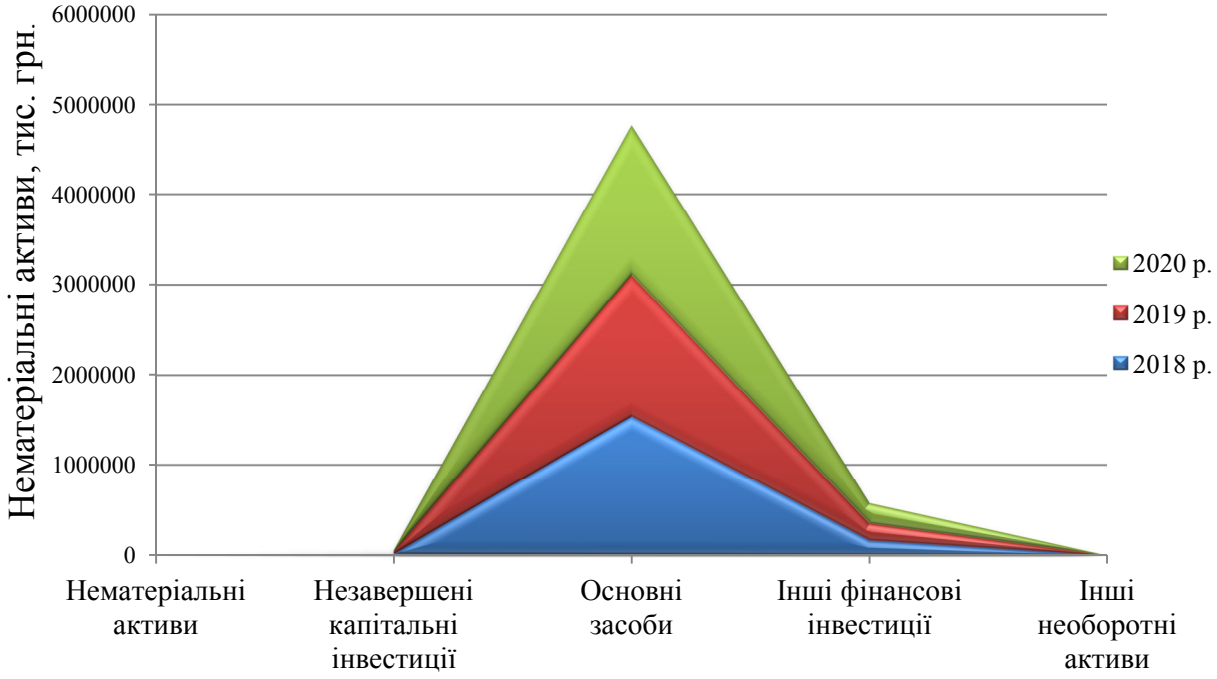

Рис. 2.3. Динаміка обсягу оборотних активів
ПрАТ «РІВНЕОБЛЕНЕРГО» по статтях в 2018-2020 роках

Необхідно проаналізувати динаміку складу та структури основних засобів за 2018-2020 роки (табл. 2.5 та рис. 2.4). До складу основних засобів ПрАТ «РІВНЕОБЛЕНЕРГО» входять: будови та споруди, лінії електропередач, машини та обладнання, обчислювальна техніка, обладнання зв'язку, автотранспорт, інструменти, прилади, інвентар, системи обліку електроенергії, меблі та офісне обладнання.

Таблиця 2.5

Динаміка складу та структури основних засобів у ПрАТ «РІВНЕОБЛЕНЕРГО» за 2018-2020 роки[5]

Найменування групи основних засобів	2018 рік		2019 рік		2020 рік		Зміни (±)	
	тис. грн.	%	тис. грн.	%	тис. грн.	%	2018-2019 рр.	2019-2020 рр.
Будови та споруди	113687	7,39	107699	6,86	105702	6,37	-5988	-1997
Лінії електропередач	1024982	66,63	1045060	66,56	1105451	66,60	20078	60391
Машини та обладнання	304828	19,82	309055	19,68	344296	20,74	4227	35241
Обчислювальна техніка	4968	0,32	19531	1,24	16739	1,01	14563	-2792
Обладнання зв'язку	5882	0,38	5625	0,36	6975	0,42	-257	1350
Автотранспорт	30046	1,95	31889	2,03	36254	2,18	1843	4365
Інструменти, прилади, інвентар	6010	0,39	5769	0,37	6126	0,37	-241	357
Системи обліку електроенергії	47232	3,07	44926	2,86	37707	2,27	-2307	-7218
Меблі та офісне обладнання	706	0,05	622	0,04	546	0,03	-84	-76
Всього	1538341	100	1570175	100	1659795	100	31834	89621

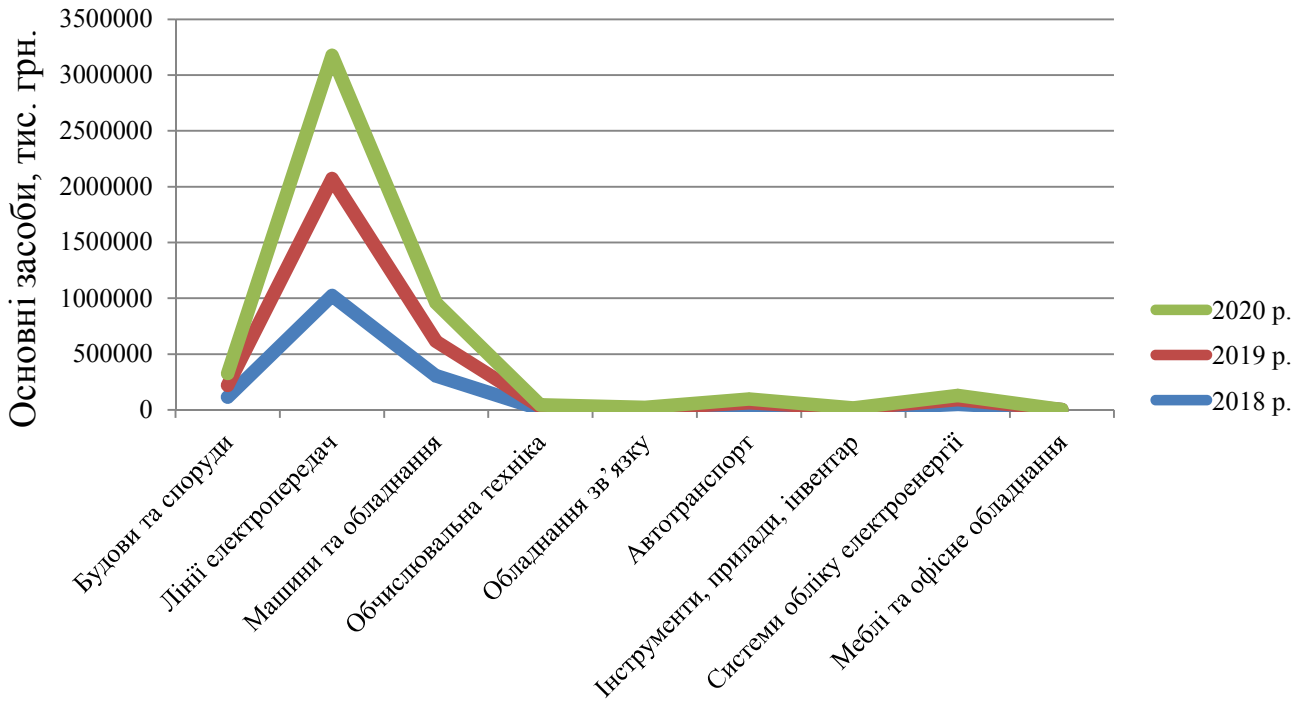

Рис. 2.4. Динаміка складу та структури основних засобів у ПрАТ «РІВНЕОБЛЕНЕРГО» за 2018-2020 роки

[5] Для складання таблиці 2.5 дані взяті з фінансових звітів за 2018, 2019, 2020 роки, які представлені в додатках відповідно Б, В, Г

Найбільшу частку в структурі основних засобів становлять лінії електропередач (близько 66 %), далі близько 20 % становлять машини та обладнання, близько 7 % будівлі та споруди, близько 3 % системи обліку електроенергії, близько 2 % автотранспорт та інші основні засоби які займають менше 1 %, такі як: обчислювальна техніка, обладнання зв'язку, інструменти прилади інвентар, меблі та офісне обладнання.

В загальному сума основних засобів зросла в 2019 році на 31834 тис. грн., а в 2020 році на 89621 тис. грн., в основному за рахунок ліній електропередач (зросли на 20078 тис. грн. у 2019 році та 60391 тис. грн. у 2020 р.), машин та обладнання (зросли на 4227 тис. грн. у 2019 році та 35241 тис. грн. у 2020 р.), але є і зниження: будівлі та споруди (знизились на 5988 тис. грн. у 2019 році та 1997 тис. грн. у 2020 р.), системи обліку електроенергії (знизились на 2307 тис. грн. у 2019 році та 7218 тис. грн. у 2020 році), меблі та офісне обладнання (знизились на 84 тис. грн. у 2019 році та 76 тис. грн. у 2020 році), також за досліджуваний період присутнє зниження і зростання за досліджуваний період: обчислювальна техніка у 2019 році зросла на 14563 тис. грн., а у 2020 році знизилась на 2792 тис. грн., обладнання зв'язку у 2019 році знизилась на 257 тис. грн., а у 2020 році зросла на 1350 тис. грн., інструменти, прилади, інвентар у 2019 році знизилась на 241 тис. грн., а у 2020 році зросла на 357 тис. грн.

Зміна обсягу та структури основних засобів зумовлена насамперед їх рухом − вибуттям та надходженням, тому проведемо аналіз руху основних засобів в ПрАТ «РІВНЕОБЛЕНЕРГО» в табл. 2.6.

Дані таблиці 2.6 показують, що рух по всіх видах основних засобів, але надходження основних засобів переважає над вибуттям, так за 3 роки основних засобів надійшло на суму 632324 тис. грн., а вибуло (за первісною вартістю) − 12713 тис. грн. Найбільше основних засобів надійшло у 2020 році (247956 тис. грн.), а вибуло у 2019 році (5273 тис. грн.). Найбільше надійшло на підприємство ліній електропередач.

Таблиця 2.6

Динаміка руху основних засобів у ПрАТ «РІВНЕОБЛЕНЕРГО» за 2018-2020 роки[6], тис. грн.

Найменування групи основних засобів		Будови та споруди	Лінії електро-передач	Машини та облад-нання	Обчислю-вальна техніка	Облад-нання зв'язку	Авто-транс-порт	Інструменти, прилади, інвентар	Системи обліку електроенергії	Меблі та офісне обладнання	Всього
Залишок на початок 2018 року	первісна (переціінена) вартість	175793	2909786	596985	20715	27113	85107	15815	165458	2053	3998825
	знос	60528	1941124	290091	16644	21902	61214	9866	113772	1473	2516614
Надійшло за 2018 рік		6770	123730	26062	2738	1891	11082	1072	31172	224	204741
Вибуло за 2018 рік	первісна (переціінена) вартість	1	3220	202	25	26	668	98	512	20	4772
	знос	1	1620	75	25	24	667	90	512	20	3034
Нарахована амортизація за 2018 рік		8348	65581	28230	1840	1217	4927	1003	35626	97	146869
Залишок на кінець 2018/початок 2019 роки	первісна (переціінена) вартість	182562	3030065	623076	23428	28978	95521	16789	196118	2256	4198793
	знос	68875	2005083	318249	18460	23095	65475	10779	148886	1550	2660452
Надійшло за 2019 рік		4871	89038	33650	17244	1194	8241	922	24433	34	179627
Вибуло за 2019 рік	первісна (переціінена) вартість	3407	857	69	176	133	412	142	0	77	5273
	знос	781	592	49	176	65	412	114	0	69	2258
Нарахована амортизація за 2019 рік		8233	68694	29402	2681	1385	6398	1134	26740	111	144778
Залишок на кінець 2019 / початок 2020 роки	первісна (переціінена) вартість	184026	3118245	656657	40496	30039	103350	17569	220551	2213	4373146
	знос	76327	2073185	347601	20965	24415	71461	11800	175626	1591	2802971
Надійшло за 2020 рік		6151	131373	65672	2767	2757	11593	1620	25989	34	247956
Вибуло за 2020 рік	первісна (переціінена) вартість	74	197	103	313	134	749	60	1008	30	2668
	знос	31	125	60	310	133	741	55	1000	30	2485
Нарахована амортизація за 2020 рік		8105	70910	30388	5556	1406	7220	1258	33199	110	158152
Залишок на кінець 2020 роки	первісна (переціінена) вартість	190103	3249421	722226	42950	32662	114194	19129	245532	2217	4618434
	знос	84401	2143970	377929	26211	25688	77940	13003	207825	1671	2958638

[6] Для складання таблиці 2.6 дані взяті з фінансових звітів за 2018, 2019, 2020 роки, які представлені в додатках відповідно Б, В, Г

Оцінивши рух та будову основних засобів, потрібно дослідити їхній технічний стан, оскільки від нього залежить ріст виробництва продукції підприємства. При цьому необхідно обчислювати відносні показники оцінки ефективності використання основних засобів (табл. 2.7): коефіцієнт зносу, приросту, вибуття, оновлення, а також показники фондовіддачі, фондомісткості, фондоозброєності та рентабельності.

Таблиця 2.7

Відносні показники оцінки ефективності використання основних засобів на ПрАТ «РІВНЕОБЛЕНЕРГО» за 2018-2020 роки[7]

Показники	Формула розрахунку	2018 рік	2019 рік	2020 рік
Коефіцієнт зносу	Сума зносу основних засобів / Первісну вартість основних засобів на початок року	0,63	0,64	0,64
Коефіцієнт приросту	Вартість придбаних основних засобів − Вартість виведених з експлуатації основних засобів / Первісну вартість основних засобів на початок року	0,05	0,04	0,06
Коефіцієнт вибуття	Вартість основних засобів, які вибули / Первісну вартість основних засобів на початок року	0,001	0,001	0,001
Коефіцієнт оновлення	Вартість введених основних засобів / Загальна вартість основних засобів на кінець року	0,05	0,04	0,05
Фондовіддача	Вартість виробленої продукції / Середньорічна вартість основних виробничих засобів	0,59	0,22	0,27
Фондомісткість	Середньорічна вартість основних виробничих засобів / Вартість виробленої продукції	1,7	4,5	3,8
Фондоозброєність	Середньорічна вартість основних виробничих засобів / Середньооблікова чисельність працівників	2262	2532	2536
Рентабельність, %	Загальний прибуток / Середньорічна вартість основних виробничих засобів × 100 %	2,3	3,8	4,5

[7] Для складання таблиці 2.7 дані взяті з таблиці 2.6 фінансових звітів (форма 1,2) за 2018, 2019, 2020 роки, які представлені в додатках відповідно Б, В, Г

Коефіцієнти зносу, приросту, вибуття та оновлення знаходяться майже на одному рівні, але є незначні зміни, а саме:

- коефіцієнт зносу має незначну тенденцію до збільшення;
- дещо збільшився показник приросту, але він залишається незначним, лише 0,06, що свідчить про недостатнє введених в дію основних засобів;
- коефіцієнт вибуття стабільний, але дуже низький (0,001), що свідчить про низьку інтенсивність вибуття основних засобів, тобто ступінь вибуття тих основних засобів, які морально застаріли або зношені і непридатні для подальшого використання;
- коефіцієнт оновлення основних засобів дещо знизився в 2019 році, але в 2020 стабілізувався, проте слід відмітити, що сам коефіцієнт досить низький, що свідчить про недостатнє оновлення основних засобів.

Фондовіддача зменшилась з 0,59 (у 2018 році) до 0,22 (у 2019 році), це негативний момент у розвитку підприємства, проте у 2020 році дещо зросла (до 0,27). На рівень фондовіддачі впливають різні фактори, пов’язані як зі зміною обсягу продукції, так і з ефективністю використання основних засобів, особливо активної частини. Також негативним є зростання у 2019 році фондомісткості. Водночас показник фондоозброєності є високим і стабільно зростає. Також стрімко зростає показник рентабельності, що показує на скільки прибуткова діяльність підприємства.

Висновки до розділу 2

Особливістю аналізу основних засобів є його багаторівневий характер. Важливо виділити рівень впливу факторів та відповідно до них вибрати моделі та способи аналізу. Так як стан основних засобів безпосередньо пов'язаний зі здійсненням підприємством інвестиційної й інноваційної діяльності, він має підлягати аналізу й контролю у ході управління інвестиційно-інноваційними процесами підприємства.

Кінцевою метою аналізу використання основних засобів, незалежно від галузі діяльності підприємства, є можливість розширення обсягів випуску та реалізації без додаткового залучення ресурсів або визначення потреби у відновленні або розширенні виробничого потенціалу.

Методика проведення аналізу основних засобів дає право систематизувати підходи до регулярної оцінки стану, структури основних засобів. Такий регулярний контроль допомагає, не тільки підвищити ефективність їх використання, але й на перспективу, контролювати достатність обладнання для виконання виробничих планів.

Для більш ефективного використання основних засобів підприємство може здійснювати наступні заходи:

- запроваджувати у дію не встановлене устаткування, замінювати та модернізовувати його;
- скорочувати цілоденні та внутрішньо змінні простої, що може бути досягнуте шляхом введення прогресивних організаційних та технологічних заходів;
- підвищувати коефіцієнт змінності за рахунок застосування оптимального графіка роботи підприємства, який включає ефективний план проведення ремонтних та налагоджувальних робіт;
- здійснювати більш інтенсивне використання устаткування;
- підвищувати кваліфікацію робочого персоналу, що забезпечує більш ефективне і дбайливе ставлення до устаткування;
- здійснювати економічне стимулювання праці основних й допоміжних робітників, що передбачає залежність зарплати від обсягу та якості реалізованої продукції;
- проводити соціальні роботи, які передбачають поліпшення умов праці та відпочинку, оздоровчі заходи, заходи, що позитивно впливають на фізичний та духовний стан робітників.

Ці заходи сприятимуть безпосередньо:

- збільшенню обсягу виробництва продукції без додаткових капітальних вкладень на продукцію, яка користується попитом,
- скороченню витрат у розрахунку на 1 продукції для підвищення прибутковості,
- прискоренню процесу оновлення основних засобів, а також темпів зростання продуктивності праці,
- скороченню витрат від морального зносу устаткування й машин.

РОЗДІЛ 3
ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА ОБЛІКУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ

3.1. Організація обліку на підприємстві

Бухгалтерський облік ПрАТ «РІВНЕОБЛЕНЕРГО» ведеться відповідно до Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (МСБО) та Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ) [90].

ПрАТ «РІВНЕОБЛЕНЕРГО» обліковує об'єкти необоротних активів, що відображаються в балансі по первісній вартості за мінусом накопиченого зносу та будь-яких збитків від знецінення об'єкту. Первісна вартість таких засобів включає витрати, безпосередньо пов'язана з придбанням активів, і, по кваліфікаційним активам, капіталізовані витрати за позиками. Для об'єктів, зведених господарським способом − собівартістю будуть визнані всі витрати, безпосередньо пов'язані з веденням такого будівництва та розподілені накладні витрати (матеріали, заробітна плата, амортизація обладнання, задіяного у будівництві та інше).

Витрати на ремонт та обслуговування відносяться в склад витрат того періоду, коли такі витрати були понесені.

Витрати на реконструкцію та модернізацію капіталізуються. Не придатні для подальшого використання частини основних засобів визнаються в складі запасів і в подальшому реалізуються як брухт.

Прибутки (збитки) від вибуття основних засобів відображаються в складі прибутків та збитків по мірі їх виникнення.

У вартість незавершеного будівництва включені аванси, видані на капітальне будівництво і придбання основних засобів.

Вартість об'єктів основних засобів відноситься на витрати шляхом нарахування амортизації протягом строку корисного використання такого активу. Для кожного об'єкту основних засобів встановлюється свій очікуваний строк корисного використання. Розрахункова оцінка строку корисного

використання активу проводиться з застосуванням професійного судження, заснованого на досвіді роботи ПрАТ «РІВНЕОБЛЕНЕРГО» з аналогічними активами. Очікуваний строк корисного використання при необхідності переглядається.

Амортизація основних засобів нараховується лінійним методом протягом таких очікуваних строків корисної служби відповідних активів, які представлені в таблиці 3.1.

Таблиця 3.1

Строки корисної служби груп основних засобів

ПрАТ «РІВНЕОБЛЕНЕРГО»

Групи основних засобів	Термін корисного використання, років
Будівлі	40
Лінії електропередач	30
Виробничі машини та обладнання	3-20
Транспортні засоби	5-20
Виробничий інвентар, офісні меблі, обладнання та інше	10

ПрАТ «РІВНЕОБЛЕНЕРГО» оцінює строк корисного використання основних засобів не раніше, аніж на кінець кожного фінансового року і, якщо очікування відрізняються від попередніх оцінок, зміни відображаються як зміна в облікових оцінках у відповідності до МСФО 8 «Облікова політика, зміни в облікових оцінках та помилки» [87].

Такі оцінки можуть мати суттєвий вплив на балансову вартість основних засобів та на амортизаційні відрахування протягом періоду.

Ліквідаційна вартість основних засобів ПрАТ «РІВНЕОБЛЕНЕРГО» оцінена як нульова, тому що підприємство використовуватиме активи до кінця їхнього фізичного існування.

Товарно-матеріальні запаси відображаються в ПрАТ «РІВНЕОБЛЕНЕРГО» по найменшій з вартості − придбання чи чистої вартості реалізації. При відпуску запасів у виробництво, з виробництва, продаж та

іншому вибутті, оцінка їх здійснюється за періодичною середньозваженою собівартістю, яка проводиться щодо кожної одиниці запасів діленням сумарної вартості залишку таких запасів на дату операції на сумарну кількість запасів на дату операції з їх вибуття.

ПрАТ «РІВНЕОБЛЕНЕРГО» визнає фінансові активи та фінансові зобов'язання у своєму звіті про фінансовий стан тоді і тільки тоді, коли воно стає стороною контрактних зобов'язань на інструменти. Фінансові активи та зобов'язання визнаються на дату здійснення операції.

Під час первісного визнання фінансового активу або фінансового зобов'язання вони визнаються за їх справедливою вартістю плюс або мінус витрати на операцію, які прямо відносяться до придбання або випуску фінансового активу чи фінансового зобов'язання.

Облікова політика (рис. 3.1) відносно подальшої переоцінки цих інструментів розкривається у відповідних розділах облікової політики, викладеної нижче.

Фінансові активи і фінансові зобов'язання, які взаємно зараховуються, а чисті суми відображаються в балансі, лише тоді, коли ПрАТ «РІВНЕОБЛЕНЕРГО» має юридично закріплене право заліку визнаних сум і має намір або погасити їх на нетто-основі, або одночасно реалізувати актив і погасити зобов'язання. В момент початкового визнання фінансових інструментів ПрАТ «РІВНЕОБЛЕНЕРГО» здійснює їх класифікацію та визначає модель подальшої оцінки. Фінансові активи включають грошові кошти, торгову та іншу дебіторську заборгованість, облігації, інструменти власного капіталу (акції інших емітентів).

ПрАТ «РІВНЕОБЛЕНЕРГО» класифікує свої фінансові зобов'язання при їх первісному визнанні. Всі фінансові зобов'язання спочатку визнаються за справедливою вартістю.

Рис. 3.1. Облікова політика та економічні інтереси

Фінансові зобов'язання ПрАТ «РІВНЕОБЛЕНЕРГО» включають торговельну та іншу кредиторську заборгованість, кредиторську заборгованість за авансами отриманими (контрактні зобов'язання), кредити та позики.

Фінансові зобов'язання, що обліковуються за амортизованою собівартістю відображаються за вартістю, визначеною при первісному визнанні у випадках, коли відхилення від амортизованої вартості є несуттєвими.

Фінансові зобов'язання, класифіковані при первісному визнанні в якості зобов'язань, що оцінюються за справедливою вартістю через прибуток або збиток, відносяться в цю категорію на дату первісного визнання та виключно при дотриманні критеріїв МСФЗ 9 «Фінансові інструменти» [88].

Визнання фінансового зобов'язання припиняється у разі погашення, анулювання заборгованості, визначеної в договорі, або закінчення строку дії відповідного зобов'язання.

На кожну дату балансу ПрАТ «РІВНЕОБЛЕНЕРГО» оцінює резерв під збитки за фінансовим інструментом у розмірі, що дорівнює очікуваним кредитним збиткам за весь строк дії фінансового інструменту, якщо кредитний

ризик за таким фінансовим інструментом значно зріс з моменту первісного визнання.

ПрАТ «РІВНЕОБЛЕНЕРГО» визнає суму очікуваних кредитних збитків (або здійснює відновлення корисності), що є необхідною для коригування резерву під збитки станом на звітну дату, до суми, яка має бути визнана як прибуток або збиток від зменшення корисності в прибутку або збитку.

ПрАТ «РІВНЕОБЛЕНЕРГО» застосовує вимоги щодо зменшення корисності для визнання та оцінки резерву під збитки за фінансовими активами, що оцінюються за справедливою вартістю через інший сукупний дохід (крім інструментів власного капіталу).

ПрАТ «РІВНЕОБЛЕНЕРГО» припиняє визнавати фінансові активи коли: спливає строк дії договірних прав на грошові потоки; або передачі або відмови від договірних прав на одержання грошових потоків від фінансового активу; передача всіх ризиків та вигід від володіння фінансовим активом.

3.2. Документування операцій з обліку основних засобів

Першим етапом здійснення бухгалтерських записів є реєстрація фактів господарського «життя», тобто складання первинних документів. Вони є головною складовою, не тільки в системі бухгалтерського обліку, але й у процесі здійснення економічного аналізу діяльності підприємства, при прийнятті управлінських рішень, проведенні податкових і юридичних перевірок. Інформація для усіх цих цілей формується, у першу чергу, на основі даних, що містяться у первинних бухгалтерських документах, а у результаті процесів збору, групування й обробки вона задовольняє потреби певного кола користувачів.

Процес документування облікової інформації, зокрема і про наявність, рух й використання основних засобів, повинен відповідати основним принципам (рис. 3.2), а саме правилам, що визначають його зміст, організаційні форми та методи.

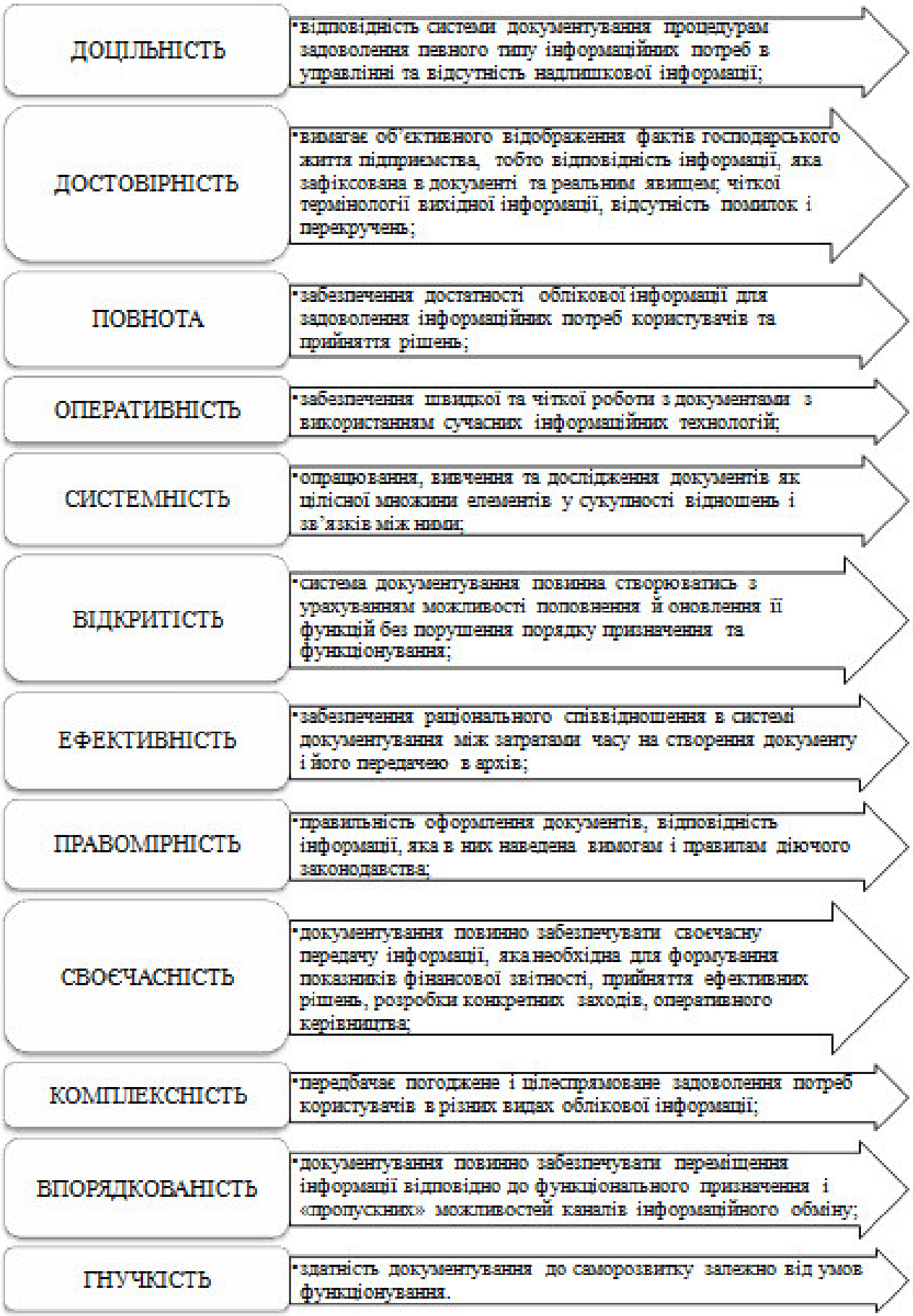

Рис. 3.2. Принципи документування облікової інформації

Важливою перевагою облікової інформації, що фіксується в бухгалтерських документах, є те, що вона виконує три основні вимоги (рис. 3.3): тимчасовість, якість та кількість, які визначають важливість бухгалтерського обліку задля інформаційного забезпечення системи управління.

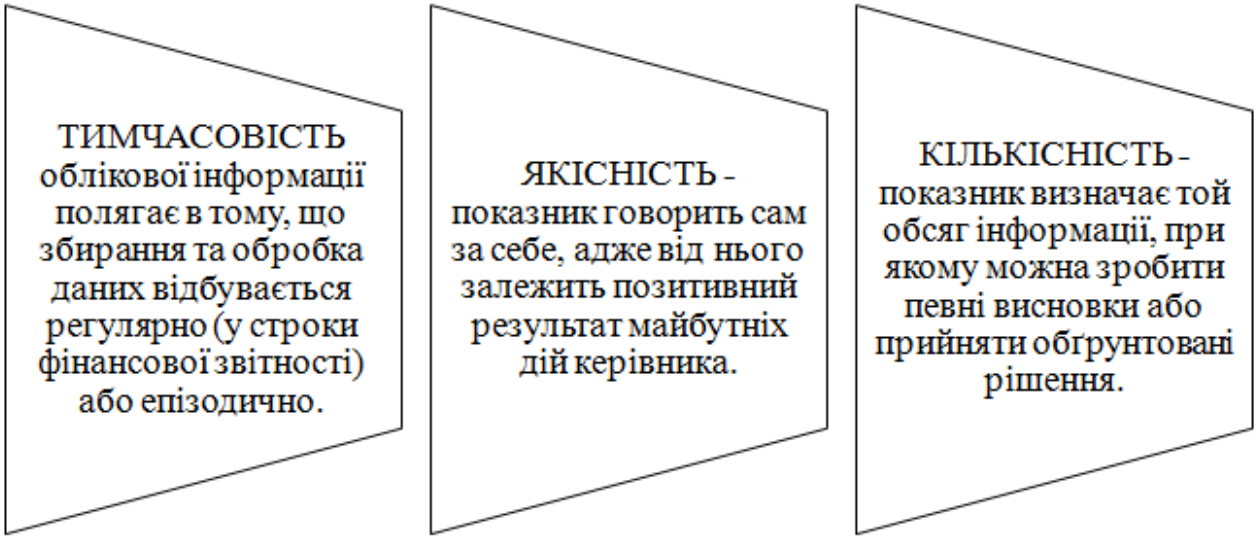

Рис. 3.3. Основні вимоги до інформації,
що фіксується в бухгалтерських документах

Відображення фактів господарського «життя» пов’язаних з експлуатацією і рухом основних засобів забезпечується з допомогою ряду послідовних операцій з застосуванням відповідної техніки та методики ведення бухгалтерського обліку. Цим операціям передує організація як об’єктивна необхідність функціонування будь-якого процесу, тобто його впорядкування у часі та просторі. Облік основних засобів, як складова процесу бухгалтерського обліку, є логічною послідовністю стадій, що відбуваються в чітко визначеному порядку і не можуть відокремлюватися одна від одної. При цьому здійснюється обробка отриманих інформаційних даних та узагальнення отриманих результатів у вигляді звітної інформації.

На рисунку 3.4 представлено модель, що відображає порядок формування облікової інформації про наявність, рух, стан й експлуатацію об’єктів основних засобів підприємства.

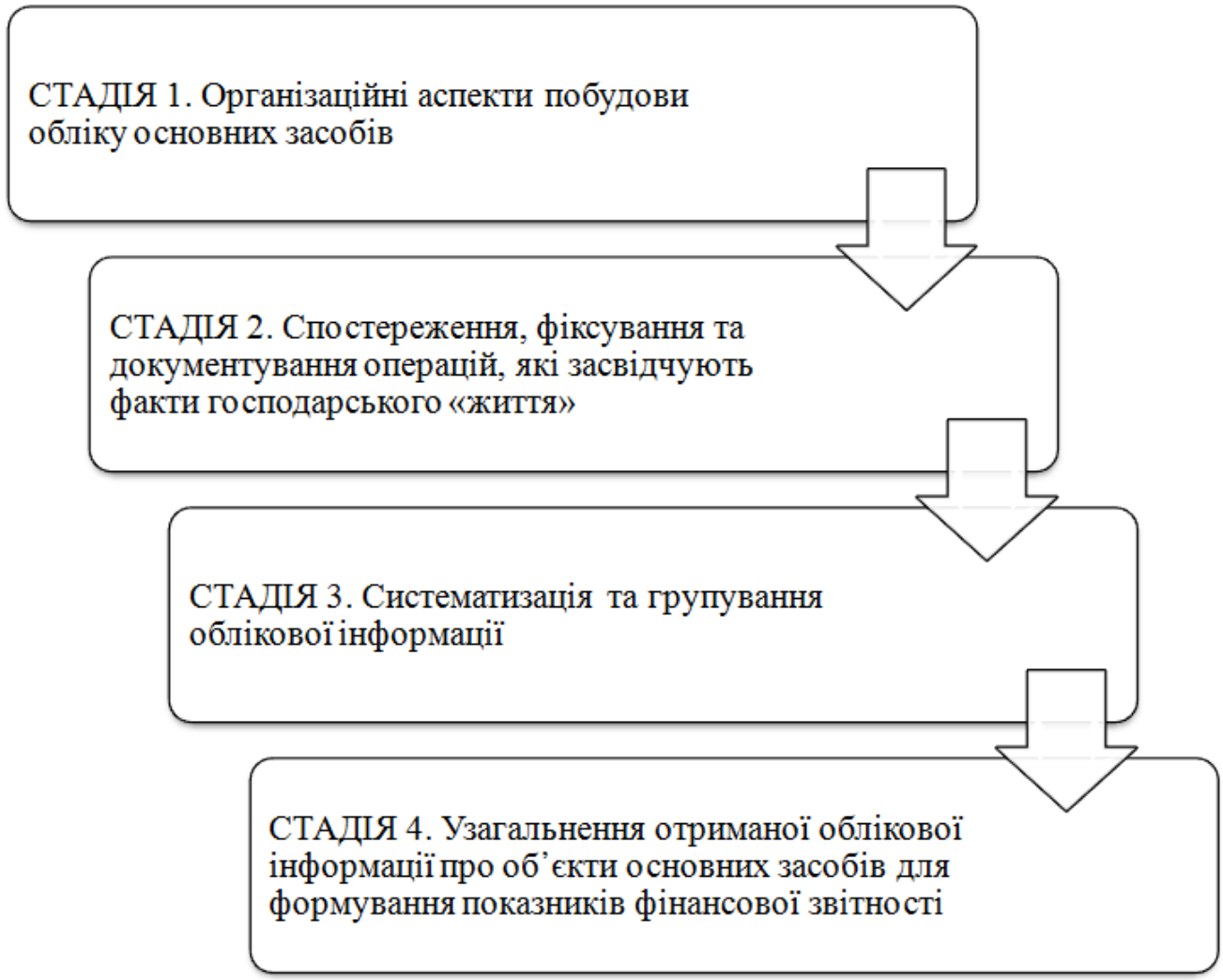

Рис. 3.4. Модель формування облікової інформації про наявність, рух, стан й експлуатацію об’єктів основних засобів

1 стадія є вихідною точкою, з якої починається облік основних засобів, через те що вона передбачає організаційні аспекти й виступає необхідною і достатньою передумовою забезпечення функціонування трьох наступних стадій і виконання поставлених завдань:

- вибір первинних документів, якими будуть оформлятися операції щодо руху й експлуатації об’єктів основних засобів;

- забезпечення правильного й своєчасного документального оформлення операцій із надходження, переміщення, експлуатації й вибуття основних засобів;
- вірне групування чи класифікація об’єктів основних засобів у відповідності до потреб бухгалтерського обліку;
- вибір методики бухгалтерського обліку основних засобів шляхом зазначення обраних методичних прийомів у Наказі про облікову політику;
- визначення матеріально-відповідальних осіб, що будуть нести відповідальність за збереження об’єктів;
- забезпечення проведення інвентаризації основних засобів у терміни, встановлені законодавством;
- визначення обов’язків облікових працівників щодо відображення у бухгалтерському обліку операцій із об’єктами основних засобів;
- складання облікових регістрів й формування відповідних показників фінансової звітності.

Ця стадія, на відміну від наступних, не передбачає повторення у часі – можуть тільки трансформуватись первинно встановлені положення організації, що пов’язано із постійною роботою щодо вдосконалення функціонування системи обліку основних засобів і приведенням її у відповідність до змін чинного законодавства.

2 стадія окреслює комплекс заходів, пов’язаних із технічним забезпеченням ведення обліку основних засобів, що включає спостереження й фіксування господарських операцій щодо руху і експлуатації об’єктів у первинних документах для наступного відображення у облікових регістрах. На цій стадії застосовуються окремі елементи методу бухгалтерського обліку, насамперед документування й інвентаризації, що забезпечують взаємопов’язані дії, а саме спостереження, контроль, вартісне вимірювання і реєстрацію фактів господарського «життя» в первинних документах. Вартісне відображення

господарських операцій забезпечується за допомогою оцінки, а результатом даної стадії є первинна бухгалтерська документація.

3 стадія включає систематизацію і групування даних у системі рахунків бухгалтерського обліку та в облікових регістрах з використанням подвійного запису і різних технічних засобів. Цільове призначення облікової інформації визначає розрізи аналітичного обліку, склад та зміст облікових регістрів. У результаті отримується сукупність належно узагальнених та систематизованих показників про наявні об’єкти основних засобів, так як і витрати, які виникли внаслідок їх експлуатації.

4 стадія передбачає узагальнення отриманих інформаційних даних у вигляді показників звітності про стан основних засобів суб’єкта господарювання. На даній стадії застосовуються елементи методу бухгалтерського обліку, такі як баланс та звітність, які у сукупності з інформацією про основні засоби надають відомості про всі види і напрями діяльності підприємства, які забезпечують можливість прогнозування його розвитку.

Виходячи з побудованої моделі формування облікової інформації й визначених стадій руху, процес документування операцій, пов’язаних з наявністю, рухом та експлуатацією основних засобів, з'являється необхідність застосування форм первинних документів представлених в табл. 3.2.

Відповідно до вищезазначеного можна скласти схему документообігу основних засобів − рис. 3.5.

Таким чином, раціонально організований документообіг має забезпечити мінімальний розрив у часі між здійсненням господарської операції та отриманням звітної інформації для прийняття обґрунтованих управлінських рішень щодо ефективності використання (експлуатації) основних засобів. При цьому він повинен визначати порядок візування документів для забезпечення відповідальності й контролю за безпосереднім здійсненням самих господарських операцій.

Таблиця 3.2

Документування облікової інформації про основні засоби

Назва документу	Призначення документу	Інформація, яка повинна бути відображена в документі, крім обов'язкових реквізитів
Надходження (придбання, створення, отримання) об’єктів основних засобів		
Акт введення в експлуатацію об’єктів основних засобів (додаток Д)	Документування основних засобів, які надходять із різних джерел (придбані за грошові кошти в постачальників або через підзвітних осіб; отримані безкоштовно, чи як внесок до статутного капіталу, отримані в обмін на подібні/неподібні активи, виготовлені власними силами) і облік яких ведеться на рахунку 10 «Основні засоби» (у розрізі відповідних субрахунків). Засвідчує факт введення в експлуатацію	• Шляхи надходження основних засобів (основний реквізит документу, який дає чітке уявлення про джерело отримання об’єктів та визначає кореспонденцію рахунків при введенні в експлуатацію • Найменування та інвентарний номер об’єкта • Місце знаходження (експлуатації), матеріально-відповідальна особа • Первісна вартість (в розрізі складових: капітальні інвестиції на придбання або створення й справедлива вартість) • кореспонденція рахунків (по введенню у експлуатацію об’єкта) • ліквідаційна вартість • термін корисного використання • метод нарахування амортизації (згідно з Наказом про облікову політику) • Рахунок обліку витрат (для відображення амортизації й витрат, які виникають під час експлуатації об’єкту) • Дата введення у експлуатацію і дата початку нарахування амортизації • Результати огляду й висновок комісії щодо введення об’єкта у експлуатацію
Додаток до Акта №__ на внутрішнє переміщення об’єктів основних засобів (додаток Е)	Засвідчує факт зміни місця знаходження/ експлуатації й матеріально-відповідальної особи	Складається за потреби (з мінімальним відображенням облікової інформації про сам об’єкт) Фактично є додатком до Акта введення в експлуатацію об’єктів основних засобів

Назва документу	Призначення документу	Інформація, яка повинна бути відображена в документі, крім обов'язкових реквізитів
Вибуття (списання, передача, переведення) об’єктів основних засобів		
Акт виведення з експлуатації об’єктів основних засобів (додаток Ж)	Документальне відображення процесу вибуття об’єктів основних засобів із підприємства різними шляхами (переведення до складу необоротних активів, що утримуються для продажу, безоплатна передача, списання (ліквідація), внесок до статутного капіталу іншого підприємства, обмін на подібні активи) та облік яких ведеться на рахунку 10 «Основні засоби» (в розрізі субрахунків) Засвідчує факт виведення із експлуатації	• Шляхи (причини) вибуття основних засобів (основний реквізит документу, який дає чітке уявлення про шляхи вибуття об’єктів й визначає кореспонденцію рахунків при виведенні з експлуатації) • Найменування й інвентарний номер об’єкту • Дата введення у експлуатацію і дата припинення нарахування амортизації • Складові первісної вартості: залишкова вартість і накопичений знос • Кореспонденція рахунків (по виведенню об’єкта із експлуатації) • Результати огляду і висновок комісії щодо виведення об’єкта із експлуатації
Додаток до Акта №___ Розрахунок результатів списання об’єкту й технічна характеристика агрегатів	Засвідчує факт визначення результатів списання (ліквідації) об’єкту і технічні характеристики агрегатів щодо доцільності (недоцільності) використання у подальшій господарській діяльності	Складається за потреби (із мінімальним відображенням облікової інформації про сам об’єкт) Фактично є додатком до Акта виведення із експлуатації об’єктів основних засобів

Назва документу	Призначення документу	Інформація, яка повинна бути відображена в документі, крім обов'язкових реквізитів
Наявність й експлуатація об’єктів основних засобів		
Інвентарна картка обліку основних засобів (додаток 3)	Накопичує в собі всю інформацію, яка стосується руху об’єкта основних засобів, на який складено дану картку, відображає облікові дані про надходження, наявності та вибуття об’єктів основних засобів, облік яких ведеться на рахунку 10 «Основні засоби», також їх переоцінки і поліпшення, внаслідок реконструкції, модернізації або добудови	Умовно поділяється на чотири інформаційні блоки: 1. Загальна інформація про об’єкт (найменування й інвентарний номер; місце знаходження (експлуатації); субрахунок обліку об’єкта; рахунок обліку витрат; метод нарахування амортизації) 2. Облікова інформація щодо введення об’єкта в експлуатацію і його виведення із експлуатації (складається на основі вищезгаданих документів: Акту введення в експлуатацію й Акту виведення з експлуатації) 3. Облікова інформація щодо поліпшення об’єкту основних засобів: реконструкція, модернізація, добудова (складається на основі нижченаведеного документу Акту виведення-введення в експлуатацію об’єктів основних засобів) 4. Облікова інформація щодо переоцінки об’єкта основних засобів (первісна вартість, накопичений знос, залишкова вартість, справедлива вартість на дату переоцінки, індекс переоцінки та результати переоцінки)
Акт виведення-введення в експлуатацію об’єктів основних засобів у зв’язку із модернізацією, реконструкцією, добудовою	Документ призначений для фіксування моменту припинення нарахування амортизації об’єктів основних засобів на час їх добудови, модернізації, реконструкції й відновлення нарахування амортизації після виконання робіт по їх поліпшенню Засвідчує факт зміни первісної вартості об’єкта	Документ складається із двох частин: 1 частина «Виведення об’єкта з експлуатації»: • загальна інформація про об’єкт основних засобів (найменування його інвентарний номер, місце знаходження (експлуатації), матеріально-відповідальна особа; первісна вартість та субрахунок обліку об’єкта); • причини виведення з експлуатації та розпорядчий документ, який засвідчує цей факт; • дата припинення нарахування амортизації 2 частина «Введення об’єкта в експлуатацію»: • загальна інформація про об’єкт основних засобів (яка наведена в першій частині); • витрати, які визнано в складі капітальних інвестицій; первісна вартість об’єкту після робіт по його поліпшенню; • дата відновлення нарахування амортизації; • результати огляду та висновок комісії щодо введення об’єкту в експлуатацію

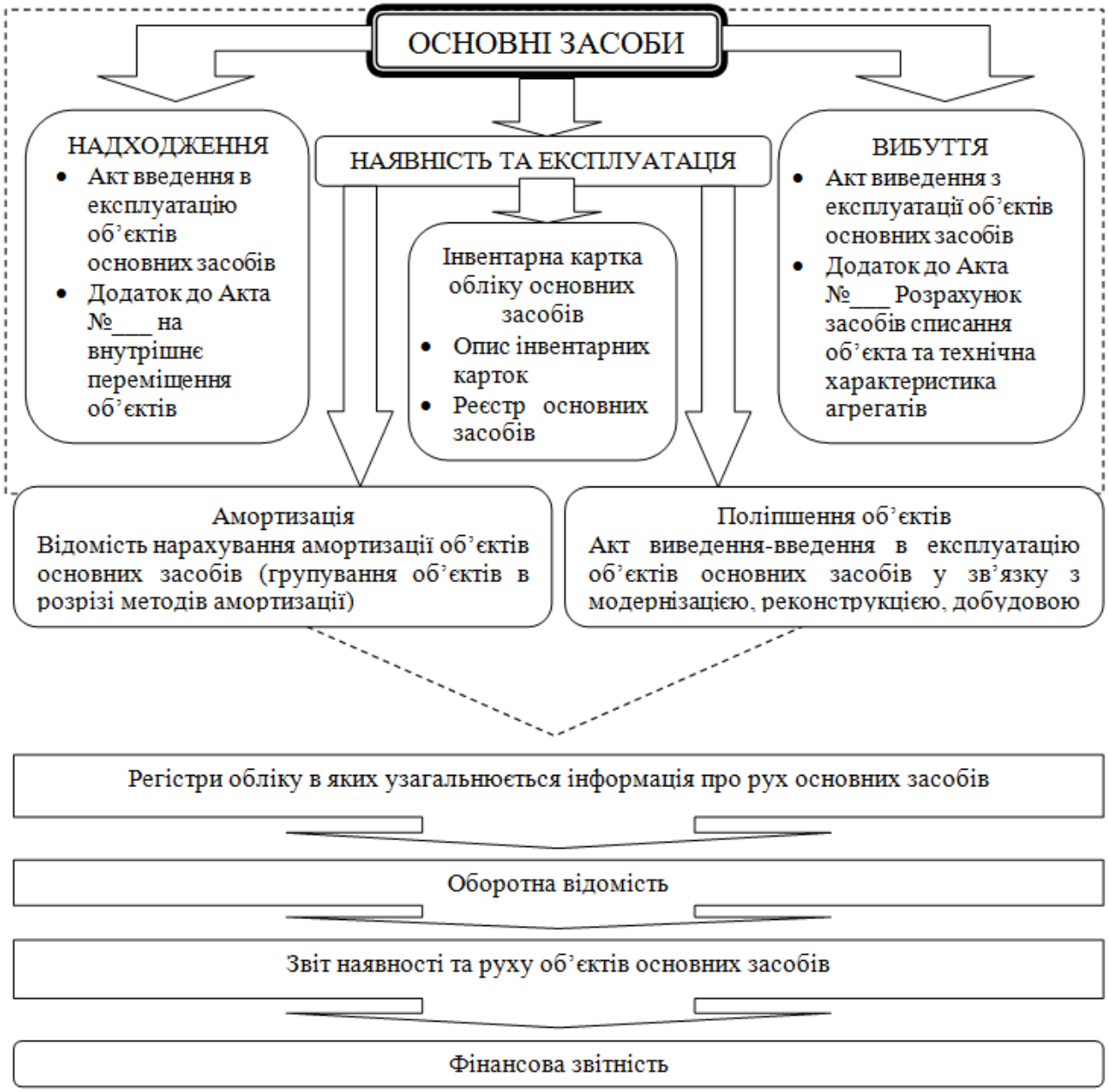

Рис. 3.5. Схема документообігу основних засобів

3.3. Удосконалення організації обліку основних засобів

Першочерговим завданням, яке постає наданий час перед підприємствами, є підвищення ефективності використання ресурсного потенціалу, та його важливої складової − основних засобів. Ринкова економіка стимулює підприємства до впровадження нової техніки і технологій, розширює можливості щодо використання нових фінансових інструментів і механізмів, але на практиці виникає проблема щодо реальності їх використання, що

спричинено нестачею власних обігових коштів та низькою ліквідністю активів, а також застарілою матеріально-технічною базою на утримання якої спрямовуються значні витрати.

Від того, як ефективно використовуються наявні засоби праці, від їх досконалості, залежать й загальні результати роботи підприємства. В зазначених процесах особливо відрізняється проблема інформаційного забезпечення управління матеріально-технічною базою, яка представлена на підприємстві системою обліку, аналізу та контролю.

Організація обліку основних засобів має бути цілісною, єдиною системою взаємопов'язаних, взаємоузгоджених способів та методів обліку, що охоплюють увесь комплекс облікових процедур із виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації. Тому запроваджені наступні шляхи вдосконалення облікової інформації:

- вибір оптимальної за складом й обсягом облікової інформації, що забезпечить реалізацію завдань, поставлених перед обліком основних засобів;
- розробка й впровадження удосконалених форм носів облікової інформації, найбільш адаптованих до структури, змісту і характеру інформації;
- розробка й впровадження раціональних схем документообігу, які дозволять з найменшими затратами трудових, матеріальних і фінансових ресурсів забезпечити своєчасне виконання поставлених завдань;
- розробка й впровадження раціональної технології вирішення облікових завдань, які забезпечить злагоджене функціонування облікового механізму.

Інформаційною основою всіх облікових, аналітичних та контрольних процедур є облікова інформація, тобто першочерговим завданням удосконалення організації обліку є формування складу та визначення змісту показників, що доцільно відображувати, обробляти і узагальнювати в системі обліку.

Критерієм вибору оптимального обсягу і складу інформації, що формується в системі обліку, повинний стати економічний ефект, який отримано від використання даної інформації, а саме її важливість, цінність, корисність для процесу управління.

Документування операцій із руху основних засобів, облікову реєстрацію і складання звітності необхідно організувати як системну послідовність логічно взаємопов'язаних між собою операцій облікового процесу, підпорядкованих потребам управління, забезпечивши єдність підходів при формуванні показників документів, облікових регістрів та форм звітності, їх послідовність й наступність.

На основі проведеного аналізу структури документів та регістрів із обліку основних засобів можна зробити висновок, що із документів, якими оформлюється рух основних засобів і регістрів обліку необхідно прибрати графи, в яких зазначали: балансову вартість, код норми амортизаційних відрахувань, норму амортизаційних відрахувань на повне відновлення і капітальний ремонт, дату початку сплати за основні засоби, поправочний коефіцієнт, замість того додати наступні: вартість основних засобів, передбачивши можливість зазначати всі можливі види оцінок; група основних засобів; строк корисного використання (експлуатації); метод амортизації, який застосовується для кожного об'єкта; джерело капітальних інвестицій із детальною розшифровкою; показники, які характеризують переоцінку як первісної вартості основних засобів та їх зносу. Вилучення непотрібних показників зменшить обсяги зайвої роботи облікового апарату й дозволить зосередитись на результативній інформації, яка безпосередньо впливає на прийняття управлінських рішень щодо наявності основних засобів і режиму їх використання.

Кожний етап облікових процедур, починаючи із приймання у експлуатацію, передачі, продажу, ліквідації основних засобів необхідно організувати із урахуванням їх специфічних ознак, адаптувавши до вимог чинних нормативних документів, зокрема П(С)БО 7 «Основні засоби» [126].

Організацію обліку основних засобів потрібно організовувати з урахуванням таких основних факторів:

- довготривалого терміну використання об'єктів, протягом якого їх необхідно обліковувати;
- технічно складної й багатокомпонентної будови, що необхідно детально відображувати у облікових регістрах;
- необхідність проведення ремонтів, реконструкції, модернізації основних засобів, що призводить до зміни їх первісних характеристик, які потрібно своєчасно відображувати в регістрах обліку;
- коштовність об'єктів, яка вимагає адекватної організації процесів їх приймання, списання та обліку наявності, які б забезпечували їх цілісність та збереження в робочому стані.

Організацію обліку руху основних засобів, починаючи з їх введення у експлуатацію, приймання після проведених ремонтів та закінчуючи їх ліквідацію, потрібно будувати з урахуванням їх специфічних особливостей, забезпечуючи одночасне проведення контрольних і аналітичних процедур. Для якісного, відповідального виконання робіт із приймання й списання об'єктів доцільно розробити робочу інструкцію, в якій чітко визначити перелік робіт та порядок їх здійснення, функції й завдання кожного члена комісії та їх відповідальність.

Також доцільно розробити зведений графік із обліку основних засобів, в якому зазначити: кількість примірників кожного документа, що необхідні для оформлення тієї чи іншої господарської операції; осіб, відповідальних за кожний вид робіт та терміни їх виконання. Графіки розроблені для кожного документа і графіки роботи бухгалтера із обліку основних засобів деталізують, конкретизують зведений графік та разом з ним визначать оптимальний склад виконавців та підрозділів, задіяних в створенні кожного документа. Такий підхід до організації документообігу сприятиме зростанню ефективності облікової роботи.

В умовах приватної власності перед підприємствами постійно постають питання забезпечення унеможливлення крадіжок майна, руйнування об'єктів основних засобів. Для забезпечення збереження основних засобів, унеможливлення їх розбирання, псування й передчасного виведення із ладу, необхідно організувати:

- присвоєння кожному об'єкту основних засобів інвентарного номера, який за ним зберігається протягом усього терміну використання, забезпечуючи однозначну ідентифікацію та унеможливлюючи заміну на об'єкти, непридатні для експлуатації;
- ведення інвентарних карток обліку основних засобів й їх зберігання в систематизованій картотеці;
- реєстрацію інвентарних карток в описі, що забезпечує їх збереження;
- закріплення об'єктів за матеріально відповідальними особами;
- облік основних засобів за місцями їх експлуатації в інвентарних списках, що дозволяє оперативно контролювати наявність, стан і використання об'єктів.

Для підвищення ефективності використання основних засобів потрібно випереджальними темпами проводити реконструкцію виробництва, створювати умови для інтенсивних інвестицій, витримувати курс на динамічну структурну перебудову, швидко замінюючи застарілі технології новими − конкурентоздатними. Для досягнення вищевказаного можуть застосовуватися шляхи екстенсивного й інтенсивного поліпшення використання основних засобів.

Екстенсивне поліпшення використання основних засобів означає, що, із одного боку, буде збільшений час роботи діючих технічних засобів у календарний період, а з другого − підвищена питома вага в складі всіх засобів, що має підприємство. Найголовнішими напрямками збільшення часу роботи технічних засобів є скорочення та ліквідація їх внутрішньо змінних простоїв, шляхом: підвищення якості їх ремонтного обслуговування, своєчасного

забезпечення основного виробництва робочою силою, сировиною, матеріалами, паливом та іншим.

Інтенсивне поліпшення використання основних засобів означає підвищення ступеня завантаження виробничих потужностей за одиницю часу, що може бути досягнуте при модернізації діючих машин та механізмів, встановленні оптимального режиму їхньої роботи. Робота при оптимальному режимі технологічного процесу забезпечує збільшення випуску продукції без зміни складу основних засобів, без росту чисельності працюючих та при зниженні витрати матеріальних ресурсів на одиницю продукції. Інтенсивність використання основних засобів підвищується також шляхом технічного удосконалювання знарядь праці, шляхом ліквідації «вузьких місць» у виробничому процесі, скорочення термінів досягнення проектної продуктивності техніки, підвищення кваліфікації та професійної майстерності робітників.

Важливим напрямком підвищення ефективності використання основних засобів є удосконалення їхньої структури, також значний резерв підвищення фондовіддачі та швидке освоєння нових потужностей. Для досягнення цієї мети капітальні вкладення повинні виділятися під запланований приріст продукції із урахуванням заходів щодо поліпшення використання діючих потужностей, також їхнього технічного переозброєння та реконструкції.

Однією з головних умов підвищення ефективності відтворювальних процесів є оптимальність термінів експлуатації основних засобів та, насамперед їхньої активної частини, відповідно до первинного технологічного призначення. При цьому як скорочення, так й подовження терміну експлуатації по-різному впливають на ефективність відтворення й використання знарядь праці.

Скорочення термінів експлуатації основних засобів, з одного боку, уможливлює прискорення їх оновлення та зменшення морального старіння, зниження ремонтно-експлуатаційних витрат, а з іншого − зумовлює зростання собівартості продукції за рахунок амортизаційних сум, потребує більших за

обсягом інвестиційних ресурсів для нарощування виробничих потужностей. Подовження періоду функціонування основних засобів дає змогу зменшити обсяг щорічної заміни спрацьованих засобів праці та за рахунок цього спрямовувати більше ресурсів на розширене відтворення, але при цьому знижується загальна продуктивність діючих основних засобів.

Для забезпечення розширеного відтворення основних засобів необхідно використовувати наступні заходи:

- технічне переозброєння діючого підприємства,
- реконструкція виробництва,
- розширення виробничих потужностей підприємства,
- нового будівництва технологічно завершених виробничих потужностей і підрозділів.

Отже, теоретичні та практичні засади організації обліку основних засобів необхідно удосконалювати у напрямі розширення її управлінських можливостей, максимально пристосовуючи до практичних потреб підприємства, які виникають в процесі прийняття управлінських рішень щодо руху основних засобів і ефективності їх використання. Основними шляхами удосконалення організації обліку основних засобів є раціоналізація як окремо взятих форм документів та регістрів обліку, так і методів, способів збирання, обробки й узагальнення облікової інформації, що сприятиме удосконаленню виробничого процесу та поліпшенню кінцевих результатів господарювання.

Реалізація вищенаведених дій дасть змогу удосконалити організацію і методику обліку та аналізу основних засобів, а також підвищити їх інформативність й прогнозувати ефективність використання засобів праці на підприємстві.

Висновки до розділу 3

Основними методами вдосконалення організаційних моментів обліку основних засобів в першу чергу є раціоналізація і уніфікація форм первинних документів як носіїв інформації. Процес документування має бути цілісною,

єдиною системою взаємопов’язаних, взаємоузгоджених показників, що охоплюють весь комплекс облікових процедур із виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання й передачі інформації.

Тобто, можна стверджувати, що реалізація і практичне використання розроблених альтернативних напрямів в документуванні облікової інформації про основні засоби підприємства призведе до:

- зменшення кількості первинних документів, а також прискорення руху облікової інформації;
- підвищення ефективності контролю за виконанням документів та прийняттям обґрунтованих рішень у системі управління основними засобами;
- підвищення ефективності роботи, як окремих працівників, так і підприємства в цілому;
- зниження витрат на розмноження, передачу і зберігання значної кількості копій паперових документів.

Такий підхід дасть можливість стандартизувати й спростити порядок документування операцій, що сприятиме підвищенню інформаційних потоків підприємства і здійсненню ефективних контрольних процедур за зберіганням, використанням й експлуатацією об’єктів основних засобів.

РОЗДІЛ 4
ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА АУДИТУ

4.1. Становлення аудиту в Україні

Розвиток ринкових відносин, виникнення недержавної форми власності значно змінили систему фінансового контролю в Україні. Потреба в гарантії достовірності, об'єктивності і законності фінансової звітності для широкого кола її користувачів зумовила виникнення і подальший розвиток в Україні аудиту як незалежної форми контролю.

Але на противагу зовнішньому аудиту, що стрімко почав розвиватися, внутрішньому аудиту підприємств практично не приділяється увага. Проте в українській банківській практиці присутність служби внутрішнього аудиту в банківській установі є обов'язковою умовою отримання ліцензії на здійснення банківської діяльності. І вже у 2001 році з'явився Всеукраїнський інститут внутрішніх аудиторів України.

В Україні було створено професійне об'єднання громадян – Спілка аудиторів України (далі САУ), 14 лютого 1992 року на першому з'їзді аудиторів прийнято його статут, а з метою сприяння розвитку, вдосконаленню і стандартизації аудиторської діяльності в 1993 році було створено незалежний самостійний орган – Аудиторську палату України (далі АПУ), а 22 квітня 1993 року прийнято Закон України «Про аудиторську діяльність» № 3125-XII, а в 2017 році був прийнятий новий закон «Про аудиту фінансової звітності та аудиторську діяльність» [121].

За 20-річний період в Україні сформовано систему незалежного аудиту подібну країнам із ринковою економікою. Інфраструктура, забезпечення і функціонування цієї системи продовжують вдосконалюватися. АПУ разом зі САУ проводить розробку на основі узагальнення вітчизняної й світової практики науково обґрунтованої методики й рекомендацій із питань аудиторської діяльності в Україні. Однак, до речі, аудиторські фірми, навіть до

того часу, стикаються із рядом невизначених питань, що є досить суперечливими до нормативних актів, які діють у нашій країні.

Становлення системи аудиту у нашій державі на сучасному етапі полягає в розв'язанні основних проблем, від яких залежить подальший розвиток ринкових відносин, а саме:

- зростання конкуренції із іноземними аудиторськими фірмами, яке призводить до зменшення кількості національних аудиторських фірм;
- недостатня ефективність чинної системи сертифікації аудиторів, а дані про сертифікацію свідчать або про підвищення якості знань кандидатів на сертифікацію, або про зниження вимог комісій, звідси й низька якість проведених аудиторських робіт;
- не помітно прагнення із боку державних органів підтримати незалежний аудит (про це говорить те, що на один аудиторський сертифікат припадає по 60, а на одного суб'єкта аудиту – по 129 бухгалтерських балансів й інших форм фінансової звітності);
- немає пристойного попиту на професійні аудиторські послуги, тому що більшість підприємств не обізнана із призначенням аудиторської діяльності.

Втім частково нерозв'язаними та перспективними є наступні завдання:

- аудиторам потрібно приділяти більше уваги роботі із потенційними клієнтами для того, аби підприємці самі розуміли необхідність аудиту;
- необхідно посилити контроль за аудиторськими компаніями;
- потрібно сприяти застосуванню правової культури управління паралельно з удосконаленням податкової системи;
- вдосконалити національні нормативи аудиту із ціллю їх наближення до міжнародних стандартів аудиту;
- здійснити широку рекламну кампанію аудиторських фірм та їх послуг, що допоможе розширити поінформування підприємств відносно аудиторської діяльності.

Аудиторські фірми діють згідно із статутними документами, затвердженими та установленими у відповідному порядку, що мають належну ліцензію Аудиторської палати України на здійснення аудиторської діяльності на території України та надання виключно аудиторських послуг. Отже, суб'єкти аудиторської діяльності – аудиторська фірма або аудитор, що відповідає таким критеріям: проводить аудиторську діяльність як фізична особа – підприємець або провадить незалежну професійну діяльність; набув права на провадження аудиторської діяльності на підставах та в порядку, передбачених Законом України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» [121]; включений до Реєстру як суб'єкт аудиторської діяльності.

Головну роль в регулюванні аудиторської діяльності згідно із Законом України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» [121] відіграватиме новий регуляторний орган − Орган суспільного нагляду за аудиторською діяльністю (рис.4.1), який створений при Міністерстві фінансів України.

Рис. 4.1. Організація суспільного нагляду за аудиторською діяльністю

Аналізуючи статтю 15 Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» [121] можна виділити три основні завдання регулятора:

1) Реєстрація аудиторів й суб'єктів аудиторської діяльності, контроль за їхньою атестацією і підвищенням професійного рівня;

2) Ефективне впровадження міжнародних стандартів аудиту й контроль якості аудиторських послуг суб'єктів аудиторської діяльності, що здійснюють обов'язковий аудит фінансової звітності;

3) Розгляд дисциплінарних проваджень щодо аудиторів і суб'єктів аудиторської діяльності, які здійснюють обов'язковий аудит фінансової звітності й накладення відповідних стягнень.

Але, враховуючи нинішню ситуацію на ринку аудиторських послуг, головним і першочерговим завданнями нового регуляторного органу буде побудова ефективної системи репутаційного менеджменту − підвищення рівня довіри суспільства до аудиторів, забезпечення їх реальної незалежності, загальне покращення професійної репутації аудиторського ринку, а також аудиторської діяльності як такої.

Крім створення нового регуляторного органу, профільним законом змінено умови, за якими аудитори та суб'єкти аудиторської діяльності зможуть надавати аудиторські послуги. Відповідно до статті 20 Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» [121] аудитори й аудиторські компанії мають право надавати аудиторські послуги тільки після їх включення до Реєстру аудиторів і суб'єктів аудиторської діяльності. Цей реєстр має чотири розділи (рівні), які відрізняються один від одного як за суб'єктним складом, так й можливістю проводити обов'язкові аудити фінансової звітності: аудитори; суб'єкти аудиторської діяльності; суб'єкти аудиторської діяльності, які мають право проводити обов'язковий аудит фінансової звітності; суб'єкти аудиторської діяльності, які мають право проводити обов'язковий аудит фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес.

При цьому для включення у певний розділ реєстру, аудитор або суб'єкт аудиторської діяльності повинен відповідати певним кваліфікаційним критеріям та мати необхідну кількість штатних працівників з високим професійним рівнем знань із аудиту.

Норми Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» [121] значно розширили розуміння принципу незалежності

аудитора порівняно із попереднім профільним Законом України «Про аудиторську діяльність». Зокрема, цікавою й прогресивною нормою, яка регулює дотримання принципу незалежності є, наприклад, норма, згідно із якою аудитор й суб'єкт аудиторської діяльності зобов'язані утриматися від надання аудиторських послуг в разі загрози моральним принципам, майновим інтересам, захисту особистості й сімейних відносин, примушення до вчинення певних дій внаслідок фінансових, особистих, договірних, трудових й інших відносин між аудитором, суб'єктом аудиторської діяльності, його аудиторською мережею й іншою особою, здатною вплинути на результат аудиторських послуг, і юридичними особами, фінансова звітність яких підлягає перевірці, внаслідок чого можна дійти висновку, що незалежність аудитора чи суб'єкта аудиторської діяльності не дотримана.

Крім цього, Законом України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» [121] також передбачається обов'язкова ротація аудиторів, обов'язкове професійне страхування перед третіми особами, щорічне звітування суб'єктів аудиторської діяльності в формі Звіту про прозорість, а також переглянута система покарання − запроваджено грошові штрафні санкції за недотримання міжнародних стандартів аудиту. Усі ці зміни покликані забезпечити прозорість, відповідальність і високу якість діяльності аудиторів в Україні.

Слідуючи світовій практиці й тенденціям в регулюванні сфери аудиту, Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» [121] передбачив обов'язок аудиторів й суб'єктів аудиторської діяльності у випадку виявлення ними в ході проведення обов'язкового аудиту фінансової звітності підприємств, які становлять суспільний інтерес, ознак фінансового шахрайства або інших порушень, які можуть вплинути на фінансовий стан такого підприємства, − поінформувати орган управління підприємством (його посадових осіб) та спонукати його розслідувати проблемну ситуацію та вжити відповідних заходів щодо усунення виявлених порушень і недопущення їх повторного вчинення в подальшому.

Водночас, в разі коли орган управління підприємства не розслідує виявлені порушення, аудитор або суб'єкт аудиторської діяльності зобов'язаний поінформувати про це орган, який здійснює нагляд за діяльністю відповідного підприємства.

Проте слід пам'ятати, що ціль аудиту не в тому, щоб зупинити шахрайство чи запобігти неплатоспроможності, а це − поле відповідальності профільних регуляторних органів: Національного банку України, Національної комісії з цінних паперів та фондового ринку, Національної комісії, яка здійснює державне регулювання у сфері ринків фінансових послуг. Аудит покликаний виявити та вчасно повідомити всіх заінтересованих осіб про реальну й об'єктивну картину фінансового стану підприємства, прозорості його бізнес-моделі, а також орієнтувати на наявні й можливі економічні й правові ризики в майбутньому.

Отже, маємо надію, що реформування сфери бухгалтерського обліку й аудиту фінансової звітності в Україні стануть дієвим механізмом та рушійною силою української економіки. Прозора фінансова звітність, яка підтверджена професійно складеним аудиторським звітом стане запорукою довіри іноземних інвесторів до діяльності українських підприємств та, як наслідок, − інвестиційна привабливість України зростатиме.

4.2. Особливості аудиту основних засобів згідно з міжнародними стандартами

В Україні прийнято ряд нормативних документів, які не тільки регламентують застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності та обліку [90], а також містять різні роз'яснення для компаній, аудиторів, контролюючих та координуючих органів. Постановою Кабінету Міністрів України від 28.10.1998 р. № 1706 затверджено Програму реформування системи бухгалтерського обліку з застосуванням Міжнародних стандартів. З 1997 р. переклад на українську мову та публікацію за ліцензійною угодою здійснює Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів.

Відповідно до МСБО 16 [84], основні засоби – це матеріальні об’єкти, що утримуються для використання у виробництві, постачанні товарів, наданні послуг, для надання в оренду іншим чи для адміністративних цілей та використовуватимуть, за очікуванням, протягом більше одного періоду.

Належність окремих видів майна до основних засобів визначається на підставі професійної думки бухгалтера із урахуванням конкретних обставин та умов експлуатації об'єкта, у окремих випадках методів нарахування амортизації [90]. Так само МСБО 16 [84] передбачена перспектива об'єднання окремих незначних активів у один об'єкт основних засобів, а амортизація активу починається із моменту, коли актив можна використати за призначенням. Згідно з МСБО 16, ремонт чи будь-яке технічне обслуговування активу не скасовує необхідності амортизації цього основного засобу, а предмети прокату, які значаться серед цих активів, відносять до МСФЗ 40 «Інвестиційна нерухомість» [86], як вид довгострокових активів.

Головне питання обліку основних засобів за МСБО 16 «Основні засоби» [84] – це визнання і класифікація активів, встановлення їх балансової вартості, а також відповідних амортизаційних відрахувань та збитків від знецінення, які підлягають визнанню.

Класифікація основних засобів згідно з МСБО 16 [84] представлена на рис. 4.2.

Рис. 4.2. Класифікація основних засобів згідно із МСБО 16 [84]

Відповідно МСБО 16 [84] основні засоби визнаються тільки, якщо є виконані дві наступні умови. Перша, якщо є ймовірність, що у майбутньому підприємство отримає економічні вигоди, пов'язані із об'єктом. При переході на застосування міжнародних стандартів фінансової звітності, дотримання підприємством цього твердження підлягає окремій перевірці, яка найчастіше проводиться при інвентаризації основних засобів. Якщо виявиться, що від наявних об'єктів отримання вигод не очікується, то балансова вартість таких активів підлягає списанню за рахунок нерозподіленого прибутку.

Друга, якщо собівартість об'єкта можна достовірно оцінити. До первісної вартості основних засобів, згідно із Міжнародними стандартами [90], включають: ціну придбання із вирахуванням отриманих знижок, митні збори, невідшкодовані податки, витрати для полагодження основних засобів. Для визначення складу об'єкта основних засобів слід застосовувати судження із урахуванням конкретних умов діяльності підприємства.

Собівартістю основних засобів визнається сплачена сума грошових коштів чи їх еквівалент, чи справедлива вартість іншої форми компенсації, наданої на момент придбання чи створення активу, і включає:

- купівельну ціну, в тому числі ввізне мито й безповоротні податки на придбання, за вирахуванням торговельних знижок;
- витрати, які безпосередньо пов’язані із доставкою об'єкту та приведенням його у робочий стан, необхідний для його використання;
- первісно оцінені витрати, демонтаж та ліквідацію об'єкта, відновлення майданчика, на якому він розташований, зобов’язання які виникли під час придбання об'єкта [49].

Тобто, витрати, які складають вартість об’єкта основних засобів, – грошове вираження вартості, за якою об'єкт купують, будують чи споруджують, доставляють та доводять до готовності для експлуатації, додаючи передбачувані витрати на його ліквідацію після закінчення терміну експлуатації.

Істотною особливістю оцінки основних засобів, згідно із МСБО, є той факт, що їх балансова вартість може бути зменшена відповідними державними грантами. Порядок цього зменшення розкривається у МСБО 20 «Облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу» [85]. Міжнародні стандарти, окрім основної рекомендованої оцінки основних засобів за первісною вартістю, дозволяють альтернативний підхід − основні засоби можуть відображатись в звітності за переоціненою вартістю [90].

Метою аудиту основних засобів є об'єктивний збір і оцінка свідчень про економічні події із основними засобами й надання результатів перевірки зацікавленим користувачам. Головними методами, що використовуються при аудиті основних засобів, є опитування, фактична перевірка, порівняння, перерахунок, документальна перевірка та вибіркове дослідження.

Через те що, перевірка аудитором обліку основних засобів є процесом досить трудомістким і потребує обробки великої кількості інформації, то аудитор може застосовувати вибіркове дослідження основних засобів при прийнятому рівні аудиторського ризику.

Одним з найсуттєвіших аспектів аудиторської перевірки основних засобів є перевірка правильності їх оцінки. Проблема оцінки основних засобів – одна із головних в бухгалтерському обліку, а принцип єдності й реальності оцінки основних засобів – обумовлюючий фактор у організації бухгалтерського обліку підприємства.

При перевірці витрат на ремонти слід установити:

- наявність планів та кошторисів ремонту, актів на виконання робіт, актів приймання-передачі виконаних робіт, актів технічного огляду будинків та споруд;
- правильність та вчасність складання відповідних документів;
- правильність формування витрат за статтями затрат;
- чи не завищувалися норми витрат матеріалів та розцінки із оплати праці на ремонтні роботи;
- правильність віднесення робіт до поточного або капітального ремонту;

- також доцільність та законність операцій з ремонту.

Одним зі значущих етапів аудиторської перевірки є аудит переоцінки основних засобів, непов'язаний із зменшенням корисності активу. Для контролю істинності дотримання вимог з переоцінки аудит здійснюється за напрямами:

- Контроль повноти та проведення операцій із переоцінки основних засобів.
- Правильність документального відображення результатів переоцінки.
- Правильність відображення операцій із переоцінки в бухгалтерському обліку [141].

Цей аудит здійснюється на підставі опрацювання документів, що містять результати переоцінки, та передбачає наступні аудиторські процедури:

- визначення всіх питань щодо переоцінки, які знайшли відображення у обліковій політиці підприємства;
- перевірення відповідності записів у інвентарних картках результатам виконаної переоцінки;
- перевірення правильності бухгалтерських записів, що відображають результати переоцінки основних засобів у обліку;
- перевірення справедливої вартості об’єктів основних засобів;
- перевірення правильності визначення індексу переоцінки;
- перевірення правильності розрахунку переоціненої вартості основних засобів і зносу.

Амортизація, згідно МСБО 16 [84], − це систематичний розподіл вартості об’єкта основних засобів, що підлягає амортизації, протягом терміну корисної його експлуатації. Вимоги до амортизації основних засобів:

1. Вартість, яка амортизується, має списуватись систематично на протязі строку корисної експлуатації:
2. Метод амортизації, який використовує підприємство, має відображувати процес використання ним економічних вигід даним об’єктом.

3. Амортизаційні відрахування за кожний період визнаються витратами, крім тих випадків, коли вони включаються до балансової вартості інших об’єктів основних засобів.

Аудит амортизації основних засобів доцільно проводити у чотири етапи, що представлені на рис. 4.3.

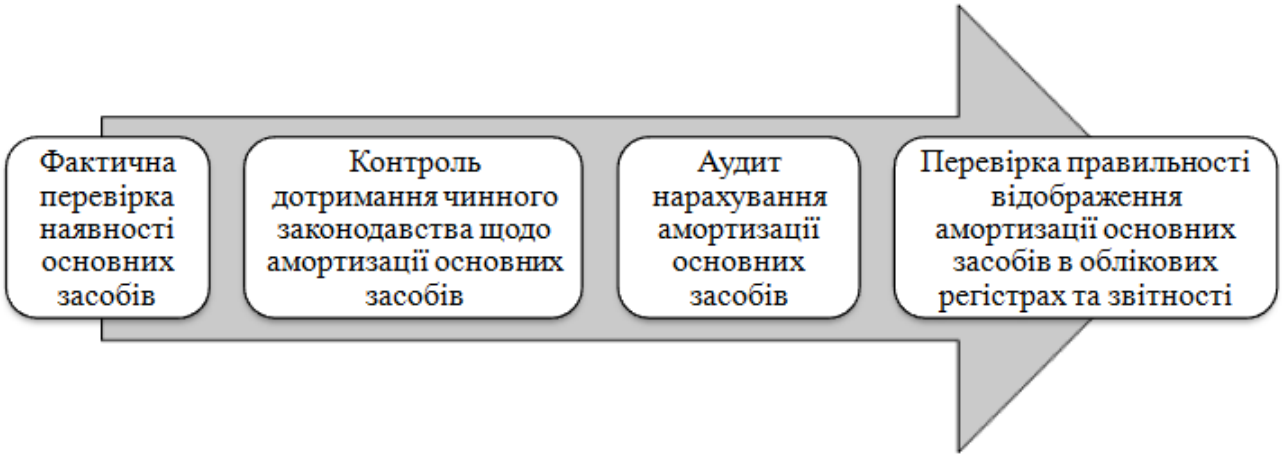

Рис.4.3. Етапи аудиту амортизації основних засобів

Критерієм вибору метода нарахування амортизації, згідно з п. 62 МСБО 16 [84] є найкраще відображення очікуваної форми споживання майбутніх економічних вигід, утілених в активі. Відповідно до Міжнародних стандартів [91], переоцінка основних засобів відображається в обліку так:

- якщо балансова вартість основного засобу зменшується внаслідок переоцінки, то це відображається як витрати звітного періоду і одночасно відносяться на зменшення капіталу (додатковий капітал при переоцінці);
- якщо балансова вартість збільшується при переоцінці, це відносять до категорії доходів прямо на капітал за статтею «Додатковий капітал при переоцінці».

Вибуття основних засобів за МСБО 16 [84] може бути з причин: ліквідації, продажу, дарування, обміну. Аудиторській перевірці підлягають операції, пов’язані із вибуттям основних засобів, що спостерігаються при безоплатній передачі їх іншим підприємствам, ліквідації в зв’язку із повним

зносом, нестачах, виявлених при інвентаризації і перевірках, внесках у статутний капітал, в результаті стихійного лиха, невідповідності критеріям визнання активом, водночас слід урахувати, що основні засоби підлягають списанню лише в тих випадках, коли відновити їх неможливо чи економічно нерозумно. При перевірці вибуття основних засобів аудитор з'ясовує чи створена на підприємстві постійно діюча наглядова комісія із списання засобів праці. Коли основні засоби ліквідовують унаслідок аварії або інших надзвичайних ситуацій, то необхідно ознайомитися із актами про аварію, ліквідацію, а також із довідкою з метеорологічної служби, установити, що призвело до надзвичайної ситуації [135]. Окрім того, потрібно встановити, чи правильно розраховані збитки від ліквідації основних засобів (витрати із ліквідації, недоамортизована сума списаних основних засобів), необхідно також перевірити факти безоплатної передачі основних засобів і відображення у обліку витрат, пов'язаних з транспортуванням та монтажем, а також із пусконалагоджувальними роботами.

Якщо операції із основними засобами стосовно їх переміщення, оприбуткування, вибуття, документального оформлення не відображують чи невірно відображують в бухгалтерському обліку, потрібно виявити винних осіб і причини, які спричинили таку ситуацію, та вжити відповідних заходів.

МСБО 16 [84] обумовлює, що фінансова звітність щодо основних засобів має містити інформацію про способи оцінки собівартості, методи нарахування зносу (на початок і кінець періодів використання), данні про надходження, вибуття, придбання через обернення підприємств, результати переоцінок й інші зміни.

Аудиторам необхідно переконатись, що у примітках для кожного класу основних засобів розкрита інформація щодо:

- баз оцінок для визначення балансової вартості;
- методів амортизації;
- строків корисної експлуатації або норм амортизації;

- валової балансової вартості і суми накопиченої амортизації, включаючи накопичені збитки від зменшення корисності, на початок та кінець періоду;
- узгодження балансової вартості на початок й кінець звітного періоду.

Отож, ефективне планування й проведення процесу аудиту основних засобів допоможе досягнути високого рівня якісних характеристик фінансової звітності підприємства. Аудитор, врахувавши у процесі планування і виконання аудиторських процедур проаналізовані особливості обліку основних засобів за Міжнародними стандартами бухгалтерського обліку, зможе упевнено висловити свою думку щодо коректності облікових оцінок, зроблених управлінським персоналом, і їх відповідності МСБО 16 [84].

Аудит основних засобів завершується аналізом ефективності їх використання, тобто визначають фондовіддачу, фондомісткість, коефіцієнти зносу, поновлення, придатності основних засобів.

Таким чином, в процесі дослідження встановлено необхідність правильного обліку основних засобів і проведення аудиту згідно із Міжнародними стандартами [91], що є важливим для зовнішніх користувачів фінансової звітності. Орієнтація національних облікових систем на Міжнародні стандарти [91] дає можливість співставлення звітних показників підприємств різних країн, що забезпечує інвесторів необхідною інформацією при прийнятті рішень щодо реалізації міжнародних інвестиційних проектів, а також сприяє переміщенню капіталів й інтеграції національних економік. Таким же чином, це значною мірою сприяє здійсненню дієвого незалежного контролю стану і використання об’єктів основних засобів.

Зазначені нормативні документи у МСБО 16 [84] містять повну й точну характеристику основних засобів щодо їх вартості, амортизації, вибуття, ліквідації, переоцінки, ремонту, ефективності їх використання і позитивний досвід багатьох країн. Ведення обліку за Міжнародними стандартами [90] полегшило роботу бухгалтерів, підприємства яких мають справу із іноземними партнерами, та покращало репутацію країни.

4.3. Звіт незалежного аудитора ПрАТ «РІВНЕОБЛЕНЕРГО»

Ми провели аудит річної фінансової звітності (додаток Г) Приватного акціонерного товариства «РІВНЕОБЛЕНЕРГО», що складається з балансу (звіту про фінансовий стан) на 31 грудня 2020 року, звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід), звіту про рух грошових коштів (за прямим методом) та звіту про власний капітал за рік, що закінчився зазначеною датою та приміток до річної фінансової звітності, включаючи стислий виклад значущих облікових політик.

На нашу думку, за винятком можливого впливу питання, описаного у розділі «Основа для думки із застереженням» нашого звіту, фінансова звітність, що додається, відображає достовірно, в усіх суттєвих аспектах фінансовий стан ПрАТ «РІВНЕОБЛЕНЕРГО» станом на 31 грудня 2020 року, її фінансові результати і грошові потоки за рік, що закінчився на зазначену дату, відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності [90] (далі − МСФЗ) та Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [122].

Ми провели аудит у відповідності до Міжнародних стандартів аудиту [91] (далі − МСА). Нашу відповідальність згідно з цими стандартами викладено в розділі «Відповідальність аудитора за аудит фінансової звітності» нашого звіту. Ми є незалежними по відношенню до ПрАТ «РІВНЕОБЛЕНЕРГО», згідно з етичними вимогами, застосовними в Україні до нашого аудиту фінансової звітності, а саме: з вимогами Міжнародного кодексу етики професійних бухгалтерів Ради з міжнародних стандартів етики для бухгалтерів [83], а також виконали інші обов’язки з етики відповідно до цих вимог.

Ми вважаємо, що отримані нами аудиторські докази є достатніми і прийнятними для використання їх як основи для нашої думки.

Ключові питання аудиту − це питання, які, на наше професійне судження, були найбільш значущими під час нашого аудиту фінансової звітності ПрАТ «РІВНЕОБЛЕНЕРГО» за поточний період. Ці питання розглядались нами у контексті нашого аудиту фінансової звітності в цілому та

враховувалось при формуванні думки щодо неї, при цьому ми не висловлюємо окремої думки щодо цих питань.

Повнота і своєчасність визнання доходів від основної діяльності є ключовим питанням аудиту з огляду на їх суттєве значення у фінансовій звітності ПрАТ «РІВНЕОБЛЕНЕРГО» (примітка 24 до фінансової звітності). Основною діяльністю ПрАТ «РІВНЕОБЛЕНЕРГО» є надання послуг з розподілу електроенергії, крім того, надає супутні послуги клієнтам, якими є фізичні та юридичні особи.

Відповідно до Міжнародного стандарту фінансової звітності 15 «Дохід від договорів з клієнтами» [92] для обліку доходів, що виникають за договорами з клієнтами, застосовується модель, що містить п’ять етапів і яка вимагає визнання доходу в сумі, що відображає відшкодування, право на яке ПрАТ «РІВНЕОБЛЕНЕРГО» очікує отримати в обмін на передачу цих послуг. МСФЗ 15 [92] вимагає застосовувати судження і враховувати всі доречні факти і обставини на усіх етапах моделі визнання доходів.

Основою нашого підходу задля зниження ризику суттєвих викривлень при визнанні доходів ПрАТ «РІВНЕОБЛЕНЕРГО» було тестування внутрішнього контролю, аналіз відповідної ІТ-системи, проведення аналітичних процедур, детальне тестування операцій та залишків і тестування журнальних проводок. Ми проаналізували розкриття відповідної інформації у фінансовій звітності ПрАТ «РІВНЕОБЛЕНЕРГО».

Оцінка очікуваних кредитних збитків за фінансовими активами та наданими позабалансовими зобов’язаннями ПрАТ «РІВНЕОБЛЕНЕРГО» є ключовим питанням аудиту з огляду на обсяг зазначених операцій в діяльності ПрАТ «РІВНЕОБЛЕНЕРГО» (примітки 9, 11, 13, 32 до фінансової звітності), а також з огляду на те, що за вказаними активними операціями Міжнародний стандарт фінансової звітності 9 «Фінансові Інструменти» [89] при визнанні очікуваних кредитних збитків вимагає застосовувати професійні судження та оцінки. Професійні судження управлінського персоналу ПрАТ «РІВНЕОБЛЕНЕРГО» використовуються для побудови сценарного аналізу з

використанням не тільки інформації про минулі події, поточні умови, а й прогнози майбутніх економічних умов, що може призвести до різного рівня очікуваних кредитних збитків.

Наші аудиторські процедури включали аналіз методології ПрАТ «РІВНЕОБЛЕНЕРГО» для визначення значного зростання кредитного ризику та виявлення ознак зменшення корисності, яка використовувалась задля відображення резервів у фінансовій звітності відповідно до вимог МСФЗ 9 [89], та перевірку алгоритму застосування вхідних даних для оцінки очікуваних кредитних збитків. Ми аналізували методологію та дані, що використовувалися в рамках застосованих моделей, на предмет їх доречності та відповідності, а основні припущення, що були застосовані − на предмет обґрунтованості. А також ми оцінили, чи є адекватним розкриття інформації у фінансовій звітності.

Операції з пов'язаними сторонами. ПрАТ «РІВНЕОБЛЕНЕРГО» контролюється холдингом, до якого входять й інші компанії − оператори розподілу електроенергії, які можуть здійснювати суттєві операції як між собою, так і з холдинговою компанією. Відповідно, повнота відображення операцій з пов’язаними сторонами в фінансовій звітності та їх оцінка мають суттєве значення при проведенні нами аудиту фінансової звітності звітного періоду (примітка 33 до фінансової звітності).

Розкриття інформації щодо справедливої вартості фінансових активів та зобов’язань. Ми визначили оцінку справедливої вартості фінансових активів та фінансових зобов’язань, що розкривається у фінансовій звітності, як ключове питання аудиту внаслідок застосованих ПрАТ «РІВНЕОБЛЕНЕРГО» суджень щодо оцінки справедливої вартості, а також внаслідок значущості таких активів та зобов’язань у фінансової звітності. Станом на 31 грудня 2020 року та 31 грудня 2019 року справедлива вартість фінансових активів та фінансових зобов’язань, що обліковуються за амортизованою вартістю, розкрита у примітках 35 та 36 до фінансової звітності. Фінансові активи та фінансові зобов’язання, справедлива вартість яких розкривається, класифіковано за 2-м рівнем ієрархії вихідних даних, оскільки Компанія вважала, що їх справедлива

вартість визначалася, виходячи зі скоригованих котирувань на активному ринку. Фінансові активи, які обліковуються за справедливою вартістю з визнанням переоцінки через інший скупний дохід, класифіковано за 3-м рівнем ієрархії вихідних даних, оскільки ПрАТ «РІВНЕОБЛЕНЕРГО» вважала, що їх справедлива вартість визначалася, виходячи із значних не спостережуваних вихідних даних. Судження щодо використання вхідних даних можуть призводити до різної класифікації за рівнями ієрархії вихідних даних та сум справедливої вартості.

Ми отримали розуміння припущень, що використовувалися управлінським персоналом ПрАТ «РІВНЕОБЛЕНЕРГО» для оцінки справедливої вартості фінансових активів та фінансових зобов'язань, здійснили аналіз використаної методології оцінки фінансових активів та зобов'язань, на основі загальнодоступних ринкових даних та порівняли їх з розкриттям відповідної інформації у примітках фінансової звітності.

Звертаємо увагу на примітку 37 до фінансової звітності, в якій розкривається інформація про те, що після дати балансу продовжувала поширюватися світова пандемія коронавірусної хвороби (COVID 19), у зв'язку з чим Кабінетом міністрів України були запроваджені карантинні та обмежувальні заходи, спрямовані на протидію її подальшого поширення в Україні. Управлінський персонал ПрАТ «РІВНЕОБЛЕНЕРГО» наразі оцінює додаткові ризики суб'єктів господарювання в енергетичній галузі України та їх можливий вплив на безперервність діяльності. Очікується, що його повний вплив може бути несуттєвим, але його неможливо виміряти або оцінити.

Нашу думку щодо цього питання не було модифіковано.

Управлінський персонал ПрАТ «РІВНЕОБЛЕНЕРГО» несе відповідальність за складання і достовірне подання фінансової звітності відповідно до МСФЗ [90] та за таку систему внутрішнього контролю, яку управлінський персонал визначає потрібною для того, щоб забезпечити складання фінансової звітності, яка не містить суттєвих викривлень внаслідок шахрайства або помилки. При складанні фінансової звітності управлінський

персонал несе відповідальність за оцінку здатності ПрАТ «РІВНЕОБЛЕНЕРГО» продовжувати свою діяльність на безперервній основі, розкриваючи, де це застосовано, питання, що стосуються безперервності діяльності, та використовуючи припущення про безперервність діяльності як основи для бухгалтерського обліку, окрім випадків, якщо управлінський персонал або планує ліквідувати ПрАТ «РІВНЕОБЛЕНЕРГО» чи припинити діяльність, або не має інших реальних альтернатив цьому.

Наглядова рада несе відповідальність за нагляд за процесом фінансового звітування ПрАТ «РІВНЕОБЛЕНЕРГО».

Нашими цілями є отримання обґрунтованої впевненості, що фінансова звітність у цілому не містить суттєвого викривлення внаслідок шахрайства або помилки, та випуск звіту аудитора, що містить нашу думку. Обґрунтована впевненість є високим рівнем впевненості, проте не гарантує, що аудит, проведений відповідно до МСА [91], завжди виявить суттєве викривлення, якщо воно існує. Викривлення можуть бути результатом шахрайства або помилки; вони вважаються суттєвими, якщо окремо або в сукупності, як обґрунтовано очікується, вони можуть впливати на економічні рішення користувачів, що приймаються на основі цієї фінансової звітності.

Виконуючи аудит відповідно до вимог МСА [91], ми використовуємо професійне судження та професійний скептицизм протягом усього завдання з аудиту, а крім того:

1. Ідентифікуємо та оцінюємо ризики суттєвого викривлення фінансової звітності внаслідок шахрайства чи помилки, розробляємо й виконуємо аудиторські процедури у відповідь на ці ризики, а також отримуємо аудиторські докази, що є достатніми та прийнятними для використання їх як основи для нашої думки. Ризик не виявлення суттєвого викривлення внаслідок шахрайства є вищим, ніж для викривлення внаслідок помилки, оскільки шахрайство може включати змову, підробку, навмисні пропуски, неправильні твердження або нехтування заходами внутрішнього контролю.

2. Отримуємо розуміння заходів внутрішнього контролю, що стосуються аудиту, для розробки аудиторських процедур, які б відповідали обставинам, а не для висловлення думки щодо ефективності системи внутрішнього контролю ПрАТ «РІВНЕОБЛЕНЕРГО».
3. Оцінюємо прийнятність застосованих облікових політик та обґрунтованість облікових оцінок і відповідних розкриттів інформації, зроблених управлінським персоналом ПрАТ «РІВНЕОБЛЕНЕРГО».
4. Доходимо висновку щодо прийнятності використання управлінським персоналом ПрАТ «РІВНЕОБЛЕНЕРГО» припущення про безперервність діяльності як основи для бухгалтерського обліку та, на основі отриманих аудиторських доказів, робимо висновок, чи існує суттєва невизначеність щодо подій або умов, які поставили б під значний сумнів можливість ПрАТ «РІВНЕОБЛЕНЕРГО» продовжити безперервну діяльність. Якщо ми доходимо висновку щодо існування такої суттєвої невизначеності, ми повинні привернути увагу в своєму звіті аудитора до відповідних розкриттів інформації у фінансовій звітності або, якщо такі розкриття інформації є неналежними, модифікувати свою думку. Наші висновки ґрунтуються на аудиторських доказах, отриманих до дати нашого Звіту аудитора, втім, майбутні події або умови можуть примусити ПрАТ «РІВНЕОБЛЕНЕРГО» припинити свою діяльність на безперервній основі.
5. Оцінюємо загальне подання, структуру та зміст фінансової звітності включно з розкриттями інформації, а також те, чи показує фінансова звітність операції та події, що покладені в основу її складання, так, щоб досягти достовірного відображення.

Ми повідомляємо тим, кого наділено найвищими повноваженнями, інформацію про запланований обсяг і час проведення аудиту та суттєві аудиторські результати, включаючи будь-які суттєві недоліки заходів внутрішнього контролю, виявлені нами під час аудиту.

Ми також надаємо тим, кого наділено найвищими повноваженнями, заяву, що ми виконали відповідні етичні вимоги щодо незалежності, та повідомляємо їм про всі стосунки й інші питання, які могли б обґрунтовано вважатись такими, що впливають на нашу незалежність, а також, де це застосовано, щодо відповідних застережних заходів.

З переліку всіх питань, інформація щодо яких надавалась тим, кого наділено найвищими повноваженнями, ми визначили ті, що мали найбільше значення під час аудиту фінансової звітності звітного періоду, тобто ті, які були ключовими. Ми описуємо ці питання в своєму Звіті аудитора, крім випадків, якщо законодавчим чи регуляторним актом заборонено публічне розкриття такого питання, або якщо за вкрай виняткових обставин ми визначаємо, що таке питання не слід висвітлювати в нашому звіті, оскільки негативні наслідки такого висвітлення можуть очікувано переважити його корисність для інтересів громадськості.

Нас було призначено для проведення обов’язкового аудиту фінансової звітності ПрАТ «РІВНЕОБЛЕНЕРГО» рішенням Наглядової ради від 07 жовтня 2021 року; загальна тривалість виконання аудиторського завдання без перерв з урахуванням продовження повноважень, які мали місце, та повторних призначень становить два фінансових роки, що закінчилися 31 грудня 2020 року.

Твердження про ідентифікацію та оцінку нами ризиків суттєвого викривлення фінансової звітності внаслідок шахрайства чи помилки викладено у розділі «Відповідальність аудитора за аудит фінансової звітності» цього Звіту незалежного аудитора.

Під час планування аудиту ми визначили, що завдання з аудиту фінансової звітності ПрАТ «РІВНЕОБЛЕНЕРГО» супроводжується високим аудиторським ризиком, складовими якого є: бізнес-ризик ПрАТ «РІВНЕОБЛЕНЕРГО» та притаманний йому обліковий ризик. Інформація щодо оцінки ризиків суттєвого викривлення інформації у фінансовій звітності внаслідок шахрайства наведена у підрозділі «Основні застереження щодо

ризиків суттєвого викривлення інформації у фінансовій звітності» цього розділу нашого Звіту незалежного аудитора нижче.

За нашими аудиторськими оцінками бізнес-ризик полягав у:

- фінансових ризиках, притаманних діяльності ПрАТ «РІВНЕОБЛЕНЕРГО»;
- операційних ризиках та ризиках загрози інформаційній безпеці;
- ринкових ризиках та інших ризиках, пов’язаних з економічною невизначеністю, результат якої залежить від подій, що не є під безпосереднім контролем ПрАТ «РІВНЕОБЛЕНЕРГО».

Обліковий ризик під час аудиту нами ідентифікувався як високий у питаннях, які описані у розділі «Ключові питання аудиту» нашого Звіту незалежного аудитора.

Опис бізнес-ризику наведений у примітці 2 до фінансової звітності (додаток Л). Опис облікового ризику наведений у розділі «Ключові питання аудиту».

На підставі ідентифікованих та оцінених нами ризиків суттєвого викривлення фінансової звітності ми провели наступні аудиторські процедури:

- підвищили рівень професійного скептицизму (тобто, підвищили уважність до документації та необхідність у підтвердженні пояснень чи заяв управлінського персоналу ПрАТ «РІВНЕОБЛЕНЕРГО»);
- призначили відповідного до цих обставин персонал для виконання обов’язкового аудиту;
- збільшили обсяг вибірки та обсяг проведених процедур аналітичного огляду;
- досліджували чи були наявні істотні і/чи незвичні операції, що відбулися близько перед закінченням року та на початку наступного року;
- оцінили прийнятність застосованих облікових політик та обґрунтованості облікових оцінок і відповідних розкриттів

інформації у фінансовій звітності, зроблених управлінським персоналом ПрАТ «РІВНЕОБЛЕНЕРГО»;

- здійснили оцінку загального подання, структури та змісту фінансової звітності включно з розкриттями інформації, а також того, чи показує фінансова звітність операції та події, що покладені в основу її складання, так, щоб досягти достовірного їх відображення;
- проаналізували висновок щодо прийнятності використання управлінським персоналом ПрАТ «РІВНЕОБЛЕНЕРГО» припущення про безперервність діяльності як основи для бухгалтерського обліку на основі отриманих аудиторських доказів. Період оцінки безперервної діяльності охоплював період не менше дванадцяти місяців від дати затвердження фінансової звітності;
- проаналізували інформацію про те, чи існує суттєва невизначеність щодо подій або умов, які поставили б під значний сумнів можливість ПрАТ «РІВНЕОБЛЕНЕРГО» продовжити безперервну діяльність.

Основним застереженням є застереження щодо ризику шахрайства. Відповідно до вимог МСА 240 [91] під час планування аудиту ми розглядали схильність ПрАТ «РІВНЕОБЛЕНЕРГО» до шахрайства, з урахуванням бізнес-середовища, а також засобів і методів контролю, встановлених і підтримуваних управлінським персоналом, а також характером угод, активів і зобов'язань, відображених в бухгалтерському обліку. Під час планування нашого аудиту ми здійснювали запити управлінському персоналу ПрАТ «РІВНЕОБЛЕНЕРГО» щодо наявності у нього інформації про будь-які знання про фактичні випадки шахрайства, які мали місце, підозрюване шахрайство, яке має вплив на ПрАТ «РІВНЕОБЛЕНЕРГО». У відповідь на такі запити управлінський персонал надав письмову оцінку ризику шахрайства ПрАТ «РІВНЕОБЛЕНЕРГО», згідно з якою ризик шахрайства є низьким.

Проте, основна відповідальність за запобігання і виявлення шахрайства лежить саме на управлінському персоналі ПрАТ «РІВНЕОБЛЕНЕРГО», який не повинен покладатися на проведення аудиту для уникнення своїх обов'язків, оскільки шахрайство може включати змову, підробку, навмисні пропуски, неправильні твердження або нехтування заходами внутрішнього контролю, які внаслідок властивих для аудиту обмежень можуть бути невиявлені. Властиві аудиту обмеження викладені у параграфі «Відповідальність аудитора за аудит фінансової звітності» цього Звіту незалежного аудитора.

За результатами аудиту нами не було встановлено суттєвих недоліків внутрішнього контролю. Окремі рекомендації щодо ведення бухгалтерського обліку в наступних періодах, крім питань, які слугували основою для модифікації нашого Звіту, становили суму нижче рівня загальної та робочої суттєвості.

Властиві для аудиту обмеження викладені у параграфі «Відповідальність аудитора за аудит фінансової звітності» цього Звіту незалежного аудитора.

Крім послуг з обов'язкового аудиту, інформація щодо яких не розкрита у Звіті про управління та фінансовій звітності Компанії за 2020 рік, інші послуги Компанії включають завдання з надання обмеженої впевненості щодо Звіту про корпоративне управління ПрАТ «РІВНЕОБЛЕНЕРГО» на виконання вимог статті 40 Закону України від 21.12.2017 року № 2258-VIII «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» [121].

Протягом періоду, що перевірявся, ПрАТ «РІВНЕОБЛЕНЕРГО» не мала контрольованих нею суб'єктів господарської діяльності (дочірніх підприємств).

Через властиві для аудиту обмеження разом із властивими обмеженнями системи внутрішнього контролю існує неминучий ризик того, що деякі суттєві викривлення можна не виявити, навіть якщо аудит належно спланований і виконаний відповідно до МСА [91].

Висновки до розділу 4

Основними завданнями аудиту є збір і обробка достовірної інформації (аудиторських доказів) про фінансово-господарську діяльність суб'єкта господарювання й достовірності показників фінансової звітності для формування думки аудитора при її відображені у звіті аудитора, іншими словами − безпосередньо здійснення аудиторської перевірки (аудиту) ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності клієнтом.

Окрім того, аудитор має дослідити і адекватно оцінити всі аспекти економічної діяльності суб'єкта, які перевіряється. А для того, щоб висловити об'єктивно думку аудитора у звіті аудитора, аудитор повинен отримати безумовну гарантію того, що інформація, яка міститься в фінансовій звітності, регістрах обліку і первинних документах, наданих клієнтом, достатня й достовірна (прийнятна). Через те, що у процесі аудиторської перевірки виникають питання аудиторського ризику і аудиторських доказів для підтвердження аудиторської думки.

Крім основних, аудит може вирішувати й інші функціональні завдання: коригування та санація; оперативного контролю й аналізу; стратегічного аналізу; аудиту договірних та статутних зобов'язань й інші.

ЗАГАЛЬНІ ВИСНОВКИ

Фінансування діяльності ПрАТ «РІВНЕОБЛЕНЕРГО» здійснюється в межах витрат, закладених у затвердженій структурі тарифів на розподіл електроенергії.

Політика фінансування включає методи та інструменти короткострокового планування (бюджетування), середньострокового планування (фінансовий план на рік, інвестиційна програма на рік) та довгострокового планування (програма розвитку систем розподілу).

За ринкових відносин важливе значення набуває вибір оптимальної структури форм фінансування підприємства. ПрАТ «РІВНЕОБЛЕНЕРГО» використовує зовнішнє та внутрішнє фінансування. До внутрішніх джерел фінансування підприємства належить власний каптал, який включає: внески власників підприємства, реінвестування прибутку. Із зовнішніх джерел фінансування ПрАТ «РІВНЕОБЛЕНЕРГО» використовує банківські залучені кошти (договір овердрафтного кредитування). Використання овердрафтного кредитуванню дозволяє уникнути касових розривів, пов'язаних з неритмічним надходженням грошових коштів від контрагентів. Розмир робочого капталу в 2020 році достатній для поточних потреб підприємства.

Основна господарська діяльність ПрАТ «РІВНЕОБЛЕНЕРГО» зосереджена на території України. Законодавство, що впливає на діяльність його в Україна, схильне до частих змін. Внаслідок цього активи і діяльність ПрАТ «РІВНЕОБЛЕНЕРГО» можуть бути схильні до ризику у разі негативних змін у політичному і діловому середовищі. Разом з тим, проведений аналіз свідчить про фінансову стабільність та незалежність даного підприємства, з можливістю сплати поточних зобов'язань за умови вчасних розрахунків дебіторів.

За результатами проведеної комплексної оцінки ліквідності, платоспроможності і фінансової стабільності: коефіцієнт автономії (фінансової незалежності) − 0,85 відображає, що ПрАТ «РІВНЕОБЛЕНЕРГО» є фінансово

незалежним від зовнішніх джерел фінансування його діяльності; коефіцієнт фінансової стабільності (власний каптал/загальна сума зобов'язань) − 1,6 індикатор фінансової стійкості, свідчить про здатність ПрАТ «РІВНЕОБЛЕНЕРГО» відповідати за своїми зобов'язаннями в середньо- і довгостроковий перспективі.

Основними напрямками удосконалення джерел фінансування є зменшення дебіторської заборгованості та своєчасне погашення кредиторської заборгованості. Фінансова діяльність ПрАТ «РІВНЕОБЛЕНЕРГО» спрямована на забезпечення систематичного надходження і ефективного використання фінансових ресурсів, дотримання розрахункової і кредитної дисципліни, досягнення раціонального співвідношення власних і залучених коштів, фінансової стійкості з метою ефективного функціонування підприємства.

Факторами, які негативно впливають на діяльність ПрАТ «РІВНЕОБЛЕНЕРГО» є:

- нестабільність економічної ситуації в Україні, що пов'язано з карантинними обмеженнями;
- недосконаліть податкового та галузевого законодавства;
- недосконаліть тарифної політики в енергетиці (залежність тарифоутворення послуг з розподілу електроенергії від інших суб'єктів ринку електроенергії, зокрема від рішень Національної комісії, що здійснює державне регулювання у сферах енергетики та комунальних послуг, а також пряма залежність від тарифів на послуги ПрАТ "НЕК "УКРЕНЕРГО");
- наявність дебіторської заборгованості, пов'язаної з минулими боргами споживачів, неповнотою оплати за послуги з розподілу житлово-комунальними підприємствами, організаціями державного бюджету.

Негативно впливають на господарську діяльність ПрАТ «РІВНЕОБЛЕНЕРГО»: зростання частки фізично зношеного електричного

обладнання та споруд; невеликі обсяги реконструкції та нового будівництва електричних мереж; крадіжки елементів електричних мереж. Незадовільний технічний стан обладнання є причиною технологічних витрат електроенергії (далі − ТВЕ) на її транспортування по електричним мережам. Зниження ТВЕ - це істотний резерв підвищення доходності підприємства.

В умовах функціонування ринку електричної енергії, ефективна робота ПрАТ «РІВНЕОБЛЕНЕРГО» як оператора системи розподілу електричної енергії, залежить від виконання необхідних організаційних та нормативно-правових заходів, необхідних для роботи нового ринку електричної енергії у відповідності до вимог Закону України «Про ринок електричної енергії», удосконалення прийнятих нормативно-правових актів в сфері електроенергетики, зокрема синхронізації документів між собою. Наведені вище проблеми свідчать про високий ступінь залежності ПрАТ «РІВНЕОБЛЕНЕРГО» від законодавчих та економічних обмежень.

Документування операцій із руху основних засобів, облікову реєстрацію і складання звітності необхідно організувати як системну послідовність логічно взаємопов'язаних між собою операцій облікового процесу, підпорядкованих потребам управління, забезпечивши єдність підходів при формуванні показників документів, облікових регістрів та форм звітності, їх послідовність й наступність.

Організацію обліку руху основних засобів, починаючи з їх введення у експлуатацію, приймання після проведених ремонтів та закінчуючи їх ліквідацію, потрібно будувати з урахуванням їх специфічних особливостей, забезпечуючи одночасне проведення контрольних і аналітичних процедур. Для якісного, відповідального виконання робіт із приймання й списання об'єктів доцільно розробити робочу інструкцію, в якій чітко визначити перелік робіт та порядок їх здійснення, функції й завдання кожного члена комісії та їх відповідальність.

Для підвищення ефективності використання основних засобів потрібно випереджальними темпами проводити реконструкцію виробництва, створювати умови для інтенсивних інвестицій, витримувати курс на динамічну структурну перебудову, швидко замінюючи застарілі технології новими − конкурентоздатними. Для досягнення вищевказаного можуть застосовуватися шляхи екстенсивного й інтенсивного поліпшення використання основних засобів.

Забезпечення підприємства основними засобами є важливою складовою для здійснення його господарської діяльності. Перевагою основних засобів є тривалий час їх використання, протягом якого відбувається моральне й фізичне зношення.

Вдосконалення програми проведення аудиту основних засобів на підприємствах відіграє важливу роль в функціонуванні підприємств і формуванні звітності для внутрішніх та зовнішніх користувачів. Допущення будь-яких помилок у обліку основних засобів може призвести до викривлення результатів фінансової звітності в майбутньому. Тому для підприємств є позитивною практика замовлення аудиторської перевірки. Запропонований графік документообігу для вдосконалення аудиторської перевірки основних засобів, розроблений тест внутрішнього контролю амортизації основних засобів, наведений вдосконалений план та програма аудиту основних засобів. Все це дозволить аудиторові надавати підприємству більш якісну інформацію, яку воно зможе використовувати задля вдосконалення обліку основних засобів.

Отже, запропоновані нововведення з вдосконалення аудиту основних засобів на підприємстві повинні призвести до поліпшення перевірки основних засобів і роботи бухгалтерії в цілому.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Андрійчук В. Г. Економіка аграрних підприємств : підручник. 2-е вид., доп. і перероб. Київ : КНЕУ, 2002. 624 с. URL: http://studentbooks.com.ua/content/view/132/39/ (дата звернення 24.10.2021).

2. Астахов В. П. Основные средства: учебно-практическое пособие : 3-е издание переработ. Москва : ИД ФБК-Пресс, 2002. 243 с.

3. Атамас П. Й. Бухгалтерський облік у галузях економіки: навч. посіб. Київ : Центр учб. літ., 2008. 392 с.

4. Бабіч В. В. Фінансовий облік-2 (Облік зобов'язань, капіталу. Звітність) : навч. посіб. Київ : КНЕУ, 2010. 433с.

5. Бабіч В. Витрати на ремонт та поліпшення основних засобів: обліковий і податковий аспекти. *Бухгалтерський облік і аудит*, 2012. № 8. С. 10-13.

6. Базилюк А. В., Малишкін О. І. Бухгалтерський і податковий облік автотранспорту та перевезень : навч. посіб. Київ : Центр учб. літ., 2011. 256 с.

7. Бакун Ю. В. Розвиток світової інформаційної системи та особливості обліку запасів у процесі стандартизації системи рахівництва в Україні // Вісник КНУ ім. Тараса Шевченка. Київ, 2001. №54. С. 64-66.

8. Барабаш Н. С Аналіз господарської діяльності : навч. посіб. Київ : КНТЕУ. 2005. 395 с.

9. Бачинський В. І., Куцик П. О. Бухгалтерський облік (загальна теорія) : навч. посібн. Київ : Центр. учб. літ., 2017. 360 с.

10. Бернстайн Л. А. Анализ финансовой отчетности : теория, практика и интерпретация. Москва : Финансы и статистика, 1996. 624 с.

11. Блакита Г. В., Ромашевська Н. О. Бухгалтерський облік : практикум : навч. посіб. для студ. навч. закл. Київ : Центр учб. л-ри., 2010. 151 с.

12. Бланк И. А. Управление активами и капиталом предприятия. Киев : Эльга, Ника-Центр, 2003. 446 с.

13. Бондар О. І. Проблеми визнання основних засобів у бухгалтерському та податковому обліку // Бухгалтерський облік і аудит, 2004. № 3. С. 23–27.

14. Бутинець Т. А. Документування господарських операцій: теорія, методологія, комп'ютеризація. *Наукове видання*. Житомир : ЖІТІ, 1999. 412 с.

15. Бутинець Т. А. Основні засоби: точка зору економіста // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу, 2012. Вип. 2 (23). С. 22-36.

16. Бутинець Ф. Ф. Аудит : підручник для спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів. 2-ге видання, перероб. та доп. Житомир : ЖІТ1: ПП «Рута», 2003. 680 с.

17. Бутинець Ф. Ф. Теорія бухгалтерського обліку : підручник. вид. 2-ге, доп. і переробл. Житомир : ЖІТІ, 2000. 640 с

18. Бутинець Ф. Ф., Чижевська Л. В., Герасимчук Н. В. Бухгалтерський управлінський облік : навч. посібн. для студентів спец. 7050106 «Облік і аудит». Житомир : ЖІТІ, 2000. 448 с.

19. Бухгалтерський облік та аудит підприємницької діяльності : навч. посіб. / Є. М. Романів та ін. Львів : ЛНУ ім. Івана Франка, 2017. – 772 с. URL: ttps://financial.lnu.edu.ua/wp-content/uploads/2018/09/BUKHHALTERS-KYY-OBLIK-ANALIZ-TA-AUDYT.pdf

20. Бухгалтерський облік: навч. посібник / Давидюк Т. В., Манойленко О. В., Ломаченко Т. І., Резніченко А. В. Харків : Видавн. дім «Гельветика», 2016. 392 с.

21. Бухгалтерський фінансовий облік: підручник. 8-е вид., доп. і перероб / Ф.Ф. Бутинець та ін. Житомир : ПП «Рута», 2009. 912 с.

22. Бюджетні установи: бухгалтерський облік та оподаткування / Лемішовський В. І. та ін. Львів : Інтелект захід, 2007. 1104 с.

23. Веретенникова И. И. Амортизация и амортизационная политика. Москва : Финансы и статистика, 2004. 192 с.

24. Виноградова М. О., Жидєєва Л. І. Аудит : навч. посіб. Київ : Центр учбової літератури, 2014. 652 с.

25. Войнаренко М. П. Все про бухгалтерський облік. Київ : Наукова думка. 2002. 210 с.

26. Войтенко Т. Кузнецова Д.Учетная политика предприятия. Харьков : Фактор, 2012.

27. Волощук Л. А., Юдин М. А. Финансовый анализ : учеб. пособ. Киев : Освіта України, 2012. 328 с. URL: https://obuchalka.org/20190716111541/finansovii-analiz-uchebnoe-posobie-voloschuk-l-a-ulin-m-a-2012.html

28. Воронко Р.М., Редченко К.І., Благун І.Г. Міжнародні системи обліку і звітності та аудиту. Київ : Центр учб. літ., 2017. 522 с.

29. Галасюк В. В., Галасюк В. В. Незалежна експертна оцінка як засіб забезпечення необхідного рівня ліквідності об’єктів застави (практичні аспекти) // Вісник НБУ N, 1998. Том 7. С. 51-54 URL: http://galasyuk.com.ua/downloads/publications/ expert.pdf. (дата звернення 24.10.2021).

30. Гамова О. В., Козачок І. А., Матюхіна С. О. Удосконалення аудит стану та руху основних засобів на підприємстві. *Економічна наука,* 2019. Вип. 4. С. 62-71. URL: http://www.investplan.com.ua/?op=1&z=6529&i=8

31. Голов С. Теорія багатоцільового бухгалтерського обліку // Бухгалтерський облік і аудит, 2011. № 4. С. 3-13. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/boau_2011_4_2

32. Голошевич І. Інвентаризація у схемах. *Бухгалтерія,* 2015. № 40. С.11-13.

33. Гончар Л. В., Гарна С. О. Оцінка основних засобів як об’єкта інвестиційно-орієнтованого управління // Інноваційна економіка, 2013. № 7.

С. 302-305. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/inek_2013_7_71. (дата звернення 24.10.2021).

34. Гончарук Я. А., Стецiв І. І. Фінансовий облік-1 : навч. посіб. для самост. вивч. дисципліни студ. спец. 6.030509 «Облік і аудит». Львів : держ. ун-т внутр. справ, 2012. 151 с.

35. Городянська Л. В. Відтворення основних засобів на підприємствах України: теорія і практика обліку та аналізу : монографія. Київ : КНЕУ, 2008. 224 с.

36. Гринів Б.В. Економічний аналіз торговельного підприємства : навч. посіб. Київ : Центр учбової л-ри., 2011. 392 с.

37. Гудзь Н. В., Денчук Н. В., Романів Р. В. Бухгалтерський облік: навч. посібник для ВНЗ. Київ : Центр учб. літ., 2016. 424 с.

38. Гуля В.С. Особливості здійснення внутрішнього контролю використання основних засобів на підприємстві. *Вісник студентського наукового товариства «Ватра»*, 2015. Вип. 22. С. 91-102.

39. Гуцаленко Л. В. Божок І. І. Проблемні аспекти нарахування амортизації необоротних активів // Інноваційна економіка, 2014. № 1. С. 176-181.

40. Гуцаленко Л. В., Гловюк А. С., Ковальчук І. В. Організація обліку та аудиту основних засобів. *Економіка і суспільство*. Мукачево, 2017. Вип. 8. С. 741-747. URL: https://economyandsociety.in.ua/journals/8_ukr/123.pdf

41. Даньків Й. К., Лучко М. Р.,. Остап’юк М. Я. Бухгалтерський облік у галузях економіки: навч. посіб. Київ : Знання, 2007. 243 с.

42. Дерев'янко С. І. Аудит.: навч. посіб. Київ : Центр учб. літ., 2016. 380 с.

43. Диба В. М. Облік та аналіз необоротних активів : монографія. *Державний вищий навчальний заклад «Київський національний економічний ун-т ім. Вадима Гетьмана»*. Київ : КНЕУ, 2008. 288 с.

44. Дмитренко И. Н., Сухарева Л. А. Внутренний аудит: методология и организация: науч.-практ. пособие. Донецк : ООО «Норд-компьютер», 2000. 75 с.

45. Дмитренко І. М. Аудит (за міжнародними стандартами).: навч. пос. Київ : Кондор-Видавництво, 2013. 398 с.

46. Довгалюк Н. В. Ефективність використання та відтворення основних засобів підприємств: автореф. дис… канд. екон. наук : 08.00.04. Житомир, 2010. 20 с.

47. Ефіменко Т. І. Методологічні аспекти визначення вартості, яка амортизується. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу.* Житомир, 2013. Вип. 2. С. 65-73. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/ptmbo_2013_2_7. (дата звернення 24.10.2021).

48. Житний П. Концепція формування амортизаційної політики в умовах ринкової економіки. *Бухгалтерський облік і аудит.* 2004. № 3. С. 13-17.

49. Жолнер І. В. Фінансовий облік за міжнародними та національними стандартами : навч. посіб. Київ : Центр учбової літератури. 2012. 368 с.

50. Задніпровський О. Г., Ігнатенко Т. В. Бухгалтерський облік. Київ: Центр учб.літ., 2016. 86 с.

51. Задорожний З. В. Проблеми обліку основних засобів і капітальних інвестицій. *Бухгалтерський облік і аудит*, 2002. № 7. С. 18-22.

52. Засадний Б. А. Облік і аналіз зовнішньоекономічної діяльності : навч. посіб. Київ : Кондор-Видавництво, 2015. 286 с.

53. Захарьин В. Л. Учет основных средств: оценка, амортизация, выбытие. Москва : Налоговый вестник, 2004. Вып. 3. 255 с.

54. Звітність підприємств: навч. посібн. для студентів вищих навч. закл. / Філиппова С. В., Масленніков Є. І., Побережець О. В., Черкасова С. О. Одеса : Прес-кур’єр, 2015. 188 с.

55. Іващенко В. І., Болюх М. А. Економічний аналіз господарської діяльності: навч. посіб. для студ. екон. спец. Київ : ЗАТ "Нічлава", 1999. 204 с.

56. ІНСТРУКЦІЯ про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : затв. наказом М-ва фінансів України від 30.11.1999 р. № 291 URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99#Text

57. Касич А. О., Черевик Н. В. Проблемні аспекти бухгалтерського та податкового обліку основних засобів в Україні. *Вісник Кременчуцького національного університету імені Михайла Остроградського.* // Економічні науки. Кременчуг, 2013. Вип. 3. С. 79-88. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vknek_2013_3_10.

58. Кірсанова В. В., Волощук Л. О., Філиппова С. В. Обліково-аналітичні інструменти управління реальними інвестиціями в процесі інноваційного розвитку промислових підприємств: моногр. Одеса: ФОП Бондаренко М. О., 2015. 198 с.

59. Ковалев В. В. Справедливая стоимость в системе категорий бухгалтерского учета. *Бухгалтерский учет*, 2002. № 17. С. 67-72.

60. Костюнік О. В., Наконечна А. А. Економічний зміст та класифікація основних засобів. *Науковий вісник Херсонського державного університету. Економічні науки.* Харків, 2016. Вип. 21. С. 177-180. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvkhdu_en_2016_21%281%29__47

61. Крупка Я. Д. Облік інвестицій : монографія. Тернопіль : Економічна думка, 2001. 302 с.

62. Кудлаєва Н. В., Кравчук В. С. Проблеми обліку основних засобів. *Вісник Чернівецького торговельно-економічного інституту.* // Економічні науки. Чернівці, 2015. Вип. 2. С. 178–188. URL: http://www.irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe?I21DBN=LINK&P21DBN=UJRN&Z21ID=&S21

REF=10&S21CNR=20&S21STN=1&S21FMT=ASP_meta&C21COM=S&2_S21P03=FILA=&2_S21STR=Vchtei_2015_2_23

63. Кужельний М. В., Левицька С. О. Організація обліку : підручник, Київ : Центр учбової літератури, 2010. 352с.

64. Кужельний М. В., Лінник В. Г. Теорія бухгалтерського обліку : підручник. Київ : КНЕУ, 2001. 334 с.

65. Кулаковська Л. П., Піча Ю. В. Організація і медодика аудиту: Навч. посібник. Київ : Каравела, 2004. 584 с.

66. Кулько І. В. Оцінювання та аналіз основних виробничих фондів підприємств. Держава та регіони. Сер.: Економіка та підприємництво, 2013. № 3. С. 166-169. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/ drep_2013_3_33 http://nbuv.gov.ua/UJRN/echp_2010_3_3 (дата звернення 08.10.2021).

67. Кундеус О. М. Амортизація основних засобів в бухгалтерському та податковому обліку. *Галицький економічний вісник*. 2006. № 2 (9). С. 130-135.

68. Кутер М. И. Теория бухгалтерского учета. Москва : Финансы и статистика, 2004. 592 с.

69. Лаврова-Манзенко О. О., Литвиненко А. С. Проблематика обліку основних засобів в сучасних умовах. *Економіка і управління,* 2020. Вип. 4. С. 122-128. URL: https://journals.indexcopernicus.com/api/file/viewByFileId/1234457.pdf

70. Левицька І. В. Проблеми інтенсифікації відтворювальних процесів на підприємствах харчової промисловості. Економіка харчової промисловості. 20102 № 3. С. 14-18. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/ echp_2010_3_3 (дата звернення 12.10.2021).

71. Ловінська Л. Г. Оцінка в бухгалтерському обліку : монографія. Київ : КНЕУ, 2006. 253 с.

72. Лозовицький С. П. Аудит : навч. посіб. Київ : Центр учб. літ., 2017. 466 с.

73. Макаренко А. П., Панченко О. М., Бескоста Г. М. Фінансовий облік 1 : навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл. Запоріз. держ. інж. акад. Запоріжжя : ЗДІА, 2011. 372 с.

74. Макаренко А. П., Шама М. В. Аудит основних засобів на підприємстві та напрями його вдосконалення. *Агросвіт.* Запоржжя, 2020. Вип. 2. С. 30-37. URL: http://www.agrosvit.info/?op=1&z=3069&i=4

75. Максименко А.В. Проблемні питання обліку основних засобів. *Фінаси, облік і аудит. Збірник наукових праць.* URL: http://www.nbuv.gov.ua / portal / Soc_Gum / Foa / 2009_13 / index. html. (дата звернення: 25.11.2019).

76. Максимова В. Ф., Бухгалтерський облік : підручник. *Бухгалтерський облік (частина І) : навч. посіб*. /Допущено Міносвіти/ За заг.ред. В.Ф.Максімової.– Одеса: ОНЕУ, 2013. – 462 с.

77. Макурін А. А. Бухгалтерський облік і внутрішній аудит витрат на утримання та поліпшення основних засобів на вуглевидобувних підприємствах : автореф. дис. ... канд. економ. наук : 12.00.06 Житомир, 2017. 23 с. URL: http://eztuir.ztu.edu.ua/123456789/6180.

78. Мельник Т. Г. Бухгалтерський облік : практикум : навч. пос. 2-ге вид. доп. та перероб. В5. Київ : Кондор-Видавництво. 2017. 269 с.

79. Мельник Т. Г. Бухгалтерський облік : Практикум. Київ : Кондор-Видавництво-Видавництво. 2015. 425 с.

80. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів суб'єктів державного сектору : затв. Наказом М-ва фінансів України від 23.01.2015 року № 11. URL: https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0011201-15#Text

81. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів : затв. Наказом М-ва фінансів України від 30.09.2003 р. № 561. URL: https://ips.ligazakon.net/document/MF03270?an=503.

82. Милль Д. С. Основы политической экономии с некоторыми их приложениями к социальной философии. Москва : Эксмо, 2007. 1040 с.

83. Міжнародний кодекс етики професійних бухгалтерів, видання 2018 р. Ради з Міжнародних стандартів етики для бухгалтерів. URL : https://mof.gov.ua/storage/files/kodex_et.pdf

84. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16. Основні засоби. URL: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_014

85. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 20. Облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_041#Text

86. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 40. Інвестиційна нерухомість. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_026#Text

87. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 8. Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_020#Text

88. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 9. Фінансові інструменти. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_016#Text

89. Міжнародний стандарт фінансової звітності 9. Фінансові Інструменти. URL : https://mof.gov.ua/storage/files/IFRS_9_Ukrainian-compressed.pdf

90. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку та фінансової звітності. URL: http://vobu.ua/ukr/analytics/msfz/msfo-i-msbu-normativnye-dokumenty

91. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: Частина 1. Київ : Аудиторська палата України, 2015. 997 с. URL: https://www.stakeholder.com.ua/wp-content/uploads/2016/09/Audit_2014_1.pdf

92. Міжнародного стандарту фінансової звітності 15. Дохід від договорів з клієнтами. URL : https://mof.gov.ua/storage/files/IFRS-15_ukr-compressed.pdf

93. Моделі і методи прийняття рішень в аналізі та аудиті: навч. посіб. / О. В. Сметанко та ін. / за ред. О.В. Сметанко. Київ : ЦУЛ, 2013. 456 с.

94. Мулик Т. О., Материнська О. А., Пльонсак О. Л. Аналіз господарської діяльності : навчальний посібник. Київ : Центр учбової літератури, 2017. 288 с.

95. Мулик Т. О., Мулик Я. І. Методичний інструментарій аналізу фінансової безпеки підприємств в системі економічних аспектів виробництва біопалива. Економіка. Фінанси. Менеджмент : актуальні питання науки і практики, 2016. № 9. С. 91–101.

96. Мулик Т. О., Цуркан А. О. Аналіз основних засобів підприємства: методичні та практичні аспекти. Бухгалтерський облік, аналіз та аудит. Вип. 46, 2020. С. 113-122.

97. Мулик Т. О., Цуркан А. О. Інформаційно-організаційні засади аналізу основних засобів в управлінні реальними інвестиціями. Науковий вісник Херсонського державного університету. Вип. 29, ч. 2, 2018. С. 173-177.

98. Національний стандарт № 1. Загальні засади оцінки майна і майнових прав : Постанова Кабінету Міністрів України від 10.09.2003 р. № 1440. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1440-2003-%D0%BF#Text.

99. Нікульникова Т. Г., Залізняк Н. Г Аудит : навч. посіб. Київ : Центр учб. літ. 2017. 224 с.

100. Огійчук М. Ф., Рагуліна І. І., Новіков І. Т. Аудит: навч. посіб. 4-те вид., перероб. і допов. Київ: Алерта, 2020. 850 с.

101. Огійчук М. Ф., Рагуліна І. І., Новіков Т. І. Аудит : навч. посіб. Київ : Центр учб. літ. 2016. 752 с.

102. Огійчук М. Ф., Утенкова К. О. Організація і методика аудиту : навч. посіб. Київ : Алерта, 2016. 304 с.

103. Огійчук М.Ф. Новіков І. Т., Рагуліна І. І. Аудит : організація і методика: навч. посіб. 2-е вид., перероб. і доп. Київ : Алерта, 2012. 664 с.

104. Осмятченко Л. М. Бухгалтерський облік. Київ : Центр учб.літ. 2017. 195 с.

105. Оцінка та управління нерухомістю : навч. посіб. / В. Р. Кучеренко та ін. Одеса : ТОВ «Лерадрук», 2013. 272 с. URL: https://geodez.nmu.org.ua/ua/dopmat/4/kozn/%D0%BD%D0%B0%D0%B2%D1%87.%D0%BF%D0%BE%D1%81%D1%96%D0%B1%D0%BD%D0%B8%D0%BA_%D0%9E%D1%86%D1%96%D0%BD%D0%BA%D0%B0%20%D1%82%D0%B0%20%D1%83%D0%BF%D1%80%D0%B0%D0%B2%D0%BB%D1%96%D0%BD%D0%BD%D1%8F%20%D0%BD%D0%B5%D1%80%D1%83%D1%85%D0%BE%D0%BC%D1%96%D1%81%D1%82%D1%8E.pdf

106. Ошмарін Я. В. Облікове забезпечення амортизаційної політики підприємств АПК : автореф. дис. … канд. ек. наук : 08.00.09. Житомир, 2008. 23 с.

107. Павлюк І. М. Бухгалтерський облік витрат на поліпшення та утримання основних засобів. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2004. №5. С. 12-16.

108. Пархоменко В. М. Облік амортизації. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2003. № 6. С. 21-22.

109. Петрик О. А., Мариніч І. О. Аудит оцінки вартості основних засобів // Економіка, фінанси, право. 2015. № 4. URL: file:///E:/%D0%BD%D0%B0%20%D0%BF%D0%B5%D1%80%D0%B5%D0%B3%D0%BB%D1%8F%D0%B4/Downloads/ecfipr_2015_4_8.pdf

110. Пиріжок Є. С., Кулікова Н. Т. Поняття «основні засоби» та канали їх вибуття на підприємстві // Проблеми теорій та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Міжнародний збірник наукових праць. Житомир. 2011. Вип. 2. С. 397-405.

111. Пиріжок С. Є. Бухгалтерський облік і внутрішній контроль операцій з експлуатації та вибуття основних засобів : автореф. дис... канд.

екон. наук : спец. 08.00.09 ; Житомир. держ. технол. ун-т. Житомир, 2013. с. 13

112. Плиса В. Й. Бухгалтерський облік : навч. посібник. Київ : Центр учб. літ., 2017. 520 с.

113. Податковий кодекс України : Закон України від 13.04.2021р. № 1383-IX. *Відомості Верховної ради України*., 2021. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text

114. Подолянчук О. А., Химич Г. М. Методика і аналіз аудиту обліку основних засобів. Економічні науки., 2012. Вип. 4(70). С. 76-80 URL: http://econjournal. vsau.org/files/pdfa/794.pdf

115. Подольчак Н. Ю., Карковська В. Я. Аудит і оцінювання управлінської діяльності : навч. посіб. Київ : Центр учб. літ., 2016. 128 с.

116. Позняковська Н. М., Довгалець Ю. В. Фінансовий облік. Частина 1 : навч. посіб. Київ : Кондор-Видавництво, 2017. 274 с.

117. Поповиченко І. В., Спірідонова К. О., Загустіна А. Є. Основні напрями підвищення ефективності використання основних фондів в сучасних умовах господарювання. Економічний простір, 2019. № 145. С. 149-159. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/ ecpros_2019_145_14. (Дата звернення 12.10.2021)

118. Портна О. В., Єршова Н. Ю. Аналіз господарської діяльності : навч. посіб. Київ : Центр учб. літ., 2017. 312 с.

119. Практикум з фінансового та управлінського обліку за національними стандартами : навч. посіб. / Огійчук М. Ф. та ін. / за ред. проф. М. Ф. Огійчука. 3-тє вид., перероб. і допов. Київ : Алерта, 2021. 624 с.

120. Прикіна Л. В. Економічний аналіз підприємства : підручник для вузів Одеса : ЮНИТИ-ДАНА, 2009. 306 с.

121. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність. Закон України від 21.12.2017 року № 2258-VIII. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19#Text

122. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text

123. Про затвердження Методики розрахунку вартості робіт з підключення електроустановок споживачів до електричних мереж ліцензіата та інших додаткових робіт і послуг, пов'язаних із ліцензованою діяльністю : затв. постановою НКРЕКП від 29.12.2017 р. № 1618. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00#Text

124. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» : затв. наказом М-ва фінансів України від 07.02.2013 № 73. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#Text

125. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 19 «Об'єднання підприємств» : затв. наказом М-ва фінансів України від 07.07.1999 р. № 163. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0499-99#Text

126. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» : затв. наказом М-ва фінансів України від 27.04.2000 р. № 92. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00#Text

127. Про затвердження форм державних статистичних спостережень зі статистики капітальних інвестицій та основних засобів: наказ Державної служби статистики України від 10.06.2019 № 205.

128. Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні : Закон України від 12 липня 2001 року № 2658-III. URL: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2658-14.

129. Про ринок електричної енергії : Закон України від 13 квітня 2017 року № 2019-VIII. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2019-19#Text

130. Радіонова Н. Й., Реманюк Л.М. Шляхи удосконалення бухгалтерського обліку і контролю основних засобів // Ефективна економіка. Київ. 2015. № 9. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/efek_2015_11_76.

131. Розвиток національної системи бухгалтерського обліку і контролю в Україні в умовах євроінтеграції 6 монографія / за заг. ред. Т. Г. Мельник. Київ : Кондор-Видавництво, 2017. 224 с.

132. Селіванова Н. М., Ткаченко Ю. В., Попко Я. О. Особливості методики проведення аналізу основних засобів підприємства. Проблеми ринку та розвитку регіонів України в XXI ст. : матеріали VII Міжнарод. наук.-практ. Інтернет-конф., м. Одеса, 05-09 груд. 2016 р. Одеса, 2016. С. 98-102.

133. Серпенінова Ю. С., Гольцова С. М., Макаренко І. О. Бухгалтерський облік: загальна теорія : навчальний посібник. Київ : Центр учб. літ. 2017. 336 с.

134. Сопко В. В., Бенько М. М., Зябченкова Г. В. Бухгалтерський облік. Київ : Центр учб. літ. 2016. 58 с.

135. Сопко В. В., Верхоглядова Н. І., Шило В. П., Ільіна С. Б. Організація і методика проведення аудиту : навч.-практ. посіб. Київ : ВД «Професіонал», 2006. 624 с.

136. Стригуль Л. С., Тімонова А. С. Шляхи удосконалення організації обліку і аудиту основних засобів на підприємстві // Вісник Національного технічного університету "ХПІ". Сер. : Технічний прогрес та ефективність виробництва. Харків: НТУ «ХПІ». 2014. № 32 (1075). С. 47-50. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/vcpitp_2014_32_11

137. Стригуль Л.С. Шляхи удосконалення організації обліку і аудиту основних засобів на підприємстві. Вісник Нац. техн. ун-ту «ХПІ». Харків: НТУ «ХПІ». 2014. № 32 (1075). С. 47-50.

138. Суха О. Р. Аудит : навч. посіб. Київ : Центр учб. літ. 2016. 284 с.

139. Теловата М. Т., Юрченко О. А. Практикум з фінансового обліку - 1 : навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл. / за ред. д-ра пед. наук проф. НАСОА; нац. акад. статистики, обліку та аудиту. Київ : Інформ.-аналіт. агентство, 2012. 349 с.

140. Ткаченко Н. М. Бухгалтерський (фінансовий) облік, оподаткування і звітність : підручник. 7-ме видання. Київ : Центр учб. літ., 2016. 928 с.

141. Усач Б. Ф., Душко З. О., Колос М. М. Організація і методика аудиту : підручник. Київ : Знання. 2006. 295 с.

142. Утенкова К. О. Аудит: Навчальний посібник. Київ : Алерта. 2011. 408 с. URL: http://westudents.com.ua/knigi/37-audit-utenkova-ko.html

143. Фінансова діяльність підприємства : підручник / Бандурка О. М., Коробов М. Я., Орлов П. І., Петрова К. Я. 2-ге вид. перер. і доп. Київ : Либідь, 2003. 384 с.

144. Фінансовий облік : підручник / Крупка Я. Д. та ін. Київ : Кондор-Видавництво, 2013. 552 с.

145. Фінансовий та управлінський облік за національними стандартами : підручник / Огійчук М. Ф. та ін. / за ред. проф. М. Ф. Огійчука. 7-ме вид., перероб. і допов. Київ : Алерта, 2016. 1040 с.

146. Хендриксен Э. С, Ван Бреда М. Ф. Теория бухгалтерского учета / пер. с англ. Москва : Финансы и статистика, 2000. 576 с. URL: https://biznesbooks.com/components/com_jshopping/files/demo_products/e-s-khendriksen-m-f-van-breda-teoriya-bukhgalterskogo-ucheta.pdf

147. Хричікова М. О. Особливості аудиту основних засобів на підприємстві. *Управління розвитком,* 2014. № 12. С. 89-91. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Uproz_2014_12_46

148. Череп А. В. Економічний аналіз: навч. посіб. Київ : Кондор, 2005. 160 с.

149. Шаповалова А. П. Бухгалтерський облік. Київ : Центр учб. літ., 2016. 91 с.

150. Яловега Л. В. Облік витрат на ремонт та поліпшення основних засобів. Бухгалтерський і податковий аспект. *Полтавська державна аграрна академія*, 2013. № 10-4. С. 460-466.

151. Яшан Ю.В. Напрямки підвищення ефективності відтворення і використання основних засобів. Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки, 2012. Вип. 22(2). С. 402-407. URL: http://nbuv.gov.ua/ UJRN/Npkntu_e_2012_22(2)__68. (Дата звернення 12.10.2021).

152. Зінченко О. В., Степанчук Ю. С. Аналіз основних засобів підприємства: методичний аспект. *Економічні науки :* матеріали VII Міжнар. наук.-практ. конф. м. Берлін (Німеччина), 19-21 грудня 2021 р. Берлин, 2021. С.128-134 с.

ДОДАТКИ