

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
НАЦІОНАЛЬНИЙ АВІАЦІЙНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ФАКУЛЬТЕТ ЕКОНОМІКИ ТА БІЗНЕС-АДМІНІСТРУВАННЯ
КАФЕДРА ОБЛІКУ ТА АУДИТУ

Допустити до захисту
Завідувач кафедри обліку та аудиту

Кратт О.А.
(підпись) (прізвище, ініціали)
«_____» 20__ р.

**КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА
ВИПУСКНИКА ОСВІТНЬОГО СТУПЕНЯ МАГІСТРА
ОСВІТНЬОЇ ПРОГРАМИ «ОБЛІК І АУДИТ»**

Тема: «Організація і методика обліку та контролю руху основних засобів, аналіз їх ефективного використання на авіаційному підприємстві»

Виконавець: Гудима Влада Юріївна
(П.І.Б. – повністю) (підпись)

Керівник: к.е.н., професор Кратт Олег Адольфович
(науковий ступінь, вчене звання, прізвище, ім'я та по батькові) (підпись)

КИЇВ 2020

НАЦІОНАЛЬНИЙ АВІАЦІЙНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
Факультет економіки та бізнес-адміністрування
Кафедра обліку та аудиту
Спеціальність 071 «Облік і оподаткування»
Освітня програма «Облік і аудит»

ЗАТВЕРДЖУЮ

Завідувач кафедри обліку та аудиту

(О.А. Кратт)

(підпис)

(ініціали, прізвище)

« ____ » 20 ____ р.

ЗАВДАННЯ
на кваліфікаційну роботу

Гудими Влади Юріївни
(прізвище, ім'я, по батькові)

1. Тема роботи: «Організація і методика обліку та контролю руху основних засобів, аналіз їх ефективного використання на авіаційному підприємстві» затверджена наказом по НАУ від «13» жовтня 2020 р. № 1987/ст
2. Термін виконання роботи з 05.10.2020 р. до 27.12.2020 р.
3. Вихідні дані роботи: нормативно-правова база, дані Державного комітету статистики, фінансово-господарська звітність ДП «Украерорух», первинні документи, наказ про облікову політику, статут.
4. Зміст пояснювальної записки: 1 ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ, АНАЛІЗУ ТА АУДИТУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ. 2 ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА ОБЛІКУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ДЕРЖАВНОГО ПІДПРИЄМСТВА ОБСЛУГОВУВАННЯ ПОВІТРЯНОГО РУХУ УКРАЇНИ. 3 ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА АНАЛІЗУ РУХУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ДЕРЖАВНОГО ПІДПРИЄМСТВА ОБСЛУГОВУВАННЯ ПОВІТРЯНОГО РУХУ УКРАЇНИ. 4 ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА АУДИТУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ДЕРЖАВНОГО ПІДПРИЄМСТВА ОБСЛУГОВУВАННЯ ПОВІТРЯНОГО РУХУ УКРАЇНИ.
5. Перелік обов'язкового ілюстративного матеріалу: таблиці, рисунки, діаграми, графіки: нормативно-правові документи щодо обліку основних засобів; перелік первинних документів з відображення основних засобів; облік придбання основних засобів; схема організації обліку основних засобів; відображення

інформації про основні засоби у формах фінансової звітності; Розкриття інформації про основні засоби у примітках до фінансової звітності; джерела інформації аудиту основних засобів; джерела аудиту амортизації основних засобів; аудиторські докази та процедури аудиту ліквідації основних засобів.

6. Календарний план-графік

№ з/п	Завдання	Термін виконання етапу роботи	Примітка
1	Вибір керівника, теми та бази для проведення досліджень	09.10.2020	
2	Розробка змісту та структури роботи	16.10.2020	
3	Складання, узгодження Завдання на виконання кваліфікаційної роботи	23.10.2020	
4	Критичний аналіз нормативно-правової бази інформації та спеціальної літератури з проблем, що розглядаються	30.10.2020	
5	Збір, обробка, систематизація і науковий аналіз фактографічної інформації	06.11.2020	
6	Обґрунтування висновків, рекомендацій і пропозицій	13.11.2020	
7	Написання тексту КР та першої редакції доповіді та наочних матеріалів	27.11.2020	
8	Усунення недоліків, внесення доповнень, написання остаточного варіанту роботи, наочних матеріалів та її оформлення	04.12.2020	
9	Опрацювання доповіді, наочного матеріалу	07.12.2020	
10	Оформлення в установленому порядку всіх необхідних документів	10.12.2020	

7. Консультація з окремих розділів:

Розділ	Консультант (посада, ПІБ)	Підпис, дата	
		Завдання видав	Завдання прийняв
1	завідувач кафедри. Кратт О.А.		
2	завідувач кафедри. Кратт О.А.		
3	завідувач кафедри. Кратт О.А.		
4	завідувач кафедри. Кратт О.А.		

8. Дата видачі завдання «05» жовтня 2020 р.

Керівник Кратт Олег Адольфович

(П.І.Б.)

(підпис)

Завдання прийняв до виконання Гудима Влада Юріївна

(ПІБ)

(підпис)

РЕФЕРАТ

Пояснювальна записка до кваліфікаційної роботи «Організація і методика обліку та контролю руху основних засобів, аналіз їх ефективного використання на авіаційному підприємстві»: 115 с., 12 рис., 20 табл., 77 літературних джерел.

Мета робот: на підставі опрацювання теоретико-практичних зasad обліку, аналізу та аудиту сформовано комплексне уявлення про стан і перспективи використання основних засобів авіаційного підприємства.

Об'єктом дослідження: процес організаційного та методичного забезпечення обліку, аналізу та аудиту основних засобів підприємства

Предметом дослідження: сукупність теоретико-методичних та науково-практичних аспектів обліку, аналізу та аудиту основних засобів авіаційного підприємства.

Методи дослідження: історико-хронологічний аналіз; морфологічного аналізу; логічного узагальнення; систематизації; метод наукової абстракції; метод системного аналізу; метод аналізу динамічних рядів та метод статистичного аналізу; логічний аналіз; метод структурного аналізу.

Інформаційними джерелами, що були використані під час виконання роботи є Форма №5 і Форма № 2 за 2017 - 2019 рр.. Практичне значення. Результати щодо руху основних засобів надали можливість уточнити, як співвідносяться значення вибулих з підприємства основних засобів до їх вартості на початку облікового періоду.

Апробація результатів дослідження І-їй Міжнародна науково-практична конференція «Розвиток економіки та бізнес-адміністрування: наукові течії та рішення», 22.10.2020 р. Київ; Міжнародний форум «Актуальні проблеми та перспективи розвитку національного господарства в умовах глобальної нестабільності», 02-03.11.2020., м. Кременчук.

ОБЛІК ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ, АНАЛІЗ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ, АУДИТ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ, АВІАЦІЙНЕ ПІДПРИЄМСТВО.

ЗМІСТ

ВСТУП.....	7
1 ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ, АНАЛІЗУ ТА АУДИТУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ.....	12
1.1 Правове регулювання обліку та аудиту основних засобів.....	12
1.2 Кваліфікація поняття «основні засоби» у обліковому ракурсі.....	18
1.3 Класифікація та оцінка як умови раціональної організації обліку основних засобів на підприємстві	23
1.4 Особливості функціонування підприємства, що впливають на організацію обліку, аналізу та аудиту основних засобів.....	31
Висновки до розділу 1.....	34
2 ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА ОБЛІКУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ДЕРЖАВНОГО ПІДПРИЄМСТВА ОБСЛУГОВУВАННЯ ПОВІТРЯНОГО РУХУ УКРАЇНИ.....	35
2.1 Документування операцій з основними засобами підприємства	35
2.2 Організація синтетичного та аналітичного обліку основних засобів підприємства.....	40
2.3 Методика обліку амортизації об'єкта основних засобів підприємства.....	46
2.4 Особливості організації та методики обліку ремонту та поліпшення основних засобів підприємства.....	51
2.5 Відображення інформації про основні засоби у фінансовій звітності авіаційного підприємства.....	55
Висновки до розділу 2.....	59
3 ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА АНАЛІЗУ РУХУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ДЕРЖАВНОГО ПІДПРИЄМСТВА ОБСЛУГОВУВАННЯ ПОВІТРЯНОГО РУХУ УКРАЇНИ	61
3.1 Методичні прийоми аналізу основних засобів.....	61
3.2 Аналіз наявності та динаміка структури основних засобів	

підприємства.....	65
3.3 Аналіз руху усіх основних засобів підприємства.....	69
3.4 Оцінка ефективності використання основних засобів підприємства... ..	74
Висновки до розділу 3.....	80
4 ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА АУДИТУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ПІДПРИЄМСТВА ОБСЛУГОВУВАННЯ ПОВІТРЯНОГО РУХУ УКРАЇНИ... ..	82
4.1 Мета, завдання, джерела інформації та етапи проведення аудиту основних засобів підприємства.....	82
4.2 Планування аудиту основних засобів, результати аудиту та їх документальне оформлення на підприємстві.....	87
4.3 Організація внутрішнього аудиту на підприємстві.....	99
Висновки до розділу 4.....	104
ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ.....	106
ПЕРЕЛІК ДЖЕРЕЛ ПОСИЛАННЯ.....	112
ДОДАТКИ.....	120

ВСТУП

Актуальність проблеми. Щоб забезпечити підприємству безперебійну та ефективну роботу воно повинно володіти основними засобами в необхідній кількості та асортименті. Тому через достовірність, своєчасність та об'єктивність відображення в бухгалтерському обліку та звітності руху основних засобів залежить фінансовий стан підприємства. Бухгалтерський облік повинен в повній мірі забезпечити контроль за залишками, надходженням і витратами основних засобів, що є важливою умовою для забезпечення збереження власності підприємства. Від точності та раціональності ведення обліку основних засобів залежить подальший процес оновлення, відтворення, поповнення та в результаті – забезпеченість підприємства конкурентоспроможними та сучасними засобами праці. Тому в свою чергу зростає роль та значення обліку як важливої функції управління підприємством.

На сьогодні, підприємства авіаційної галузі потребують деякого реформування структури управління господарською діяльністю. Оптимізація основних засобів – один із найважливіших напрямків виходу авіаційних підприємств із кризового стану. Це зумовлює необхідність по-новому визначити роль, місце і зміст обліку і аналізу основних засобів, обґрунтувати його методологію в системі управління. Адже в ринкових відносинах у вигіднішому положенні виявляються ті підприємства, котрі вміють краще аналізувати виробничу ситуацію і приймати ефективні рішення (в тому числі й щодо оптимізації основних засобів), швидше адаптуватися до змін кон'юнктури. Тому актуальність ведення обліку основних засобів на авіаційних підприємствах потребує більш детального дослідження.

Вагомий внесок у визначення організаційних і методичних аспектів обліку, аналізу та аудиту основних засобів зробили провідні вітчизняні науковці, як Бутинець Ф.Ф., Леонова Л.О., Загородній А.Г., Марценюк В.С., Сопко В.В., Щирська О.В., Панасенко А.П. та ін. Однак, незважаючи на велику кількість

наукових праць, надалі залишаються дискусійними теоретичні положення і важливі питання обліку основних засобів, що потребують вдосконалення. Практична вагомість обліку, аналізу та аудиту основних засобів, недостатній рівень дослідження та дискусійність багатьох теоретичних положень потребує їх подальшого удосконалення.

Недостатні теоретичне обґрунтування та практичне вдосконалення обліку основних засобів на підприємствах авіаційної галузі, консервативне аналітичне забезпечення не дозволяють у повній мірі використовувати дані обліку для прийняття обґрунтованих управлінських рішень. Ці обставини зумовили вибір теми кваліфікаційної роботи, мету і завдання наукового дослідження.

Мета кваліфікаційної роботи – на підставі опрацювання теоретико-практичних зasad обліку, аналізу та аудиту сформовано комплексне уявлення про стан і перспективи використання основних засобів авіаційного підприємства.

Досягнення поставленої мети зумовило необхідність постановки та вирішення таких завдань:

- охарактеризоване правове регулювання обліку та аудиту основних засобів;
- уточнено дефініцію поняття «основні засоби» у обліковому ракурсі;
- обґрунтовано класифікацію та оцінку як умови раціональної організації обліку основних засобів на підприємстві;
- з'ясовано особливості функціонування підприємства, що впливають на організацію обліку, аналізу;
- розглянуто документування операцій з основними засобами підприємства;
- розкрито організацію синтетичного та аналітичного обліку основних засобів підприємства;
- розібрано методику обліку амортизації об'єкта основних засобів підприємства;
- систематизовано особливості організації та методики обліку ремонту та поліпшення основних засобів підприємства;

- висвітлено методичні прийоми аналізу основних засобів
- проаналізовано наявність і динаміку структури основних засобів підприємства;
- проаналізовано рух усіх основних засобів підприємства;
- здійснено оцінку ефективності вжитку основних засобів підприємства;
- визначення мети, завдання, джерел інформації та етапів аудиту основних засобів підприємства;
- означено зміст планування аудиту основних засобів, результати аудиту та їх документальне оформлення на підприємстві;
- опрацьовано організацію внутрішнього аудиту на підприємстві.

Об'єкт дослідження – процес організаційного та методичного забезпечення обліку, аналізу та аудиту основних засобів підприємства.

Предмет дослідження – сукупність теоретико-методичних та науково-практичних аспектів обліку, аналізу та аудиту основних засобів авіаційного підприємства.

Методи дослідження. Для досягнення поставленої мети та вирішення завдань дослідження використані наступні загальнонаукові і спеціальні методи: історико-хронологічний аналіз – при характеристиці правового регулювання обліку та аудиту основних засобів п.1.1); морфологічного аналізу – для уточнення сутності поняття «основні засоби» (п.1.2); логічного узагальнення – для характеристики класифікації та оцінки як умов раціональної організації обліку основних засобів на підприємстві (1.3); систематизації – для визначення сенсу документування операцій та організації синтетичного та аналітичного обліку основних засобів (2.1); метод наукою абстракції – при визначенні методологічного підґрунтя методики обліку амортизації об'єкта основних засобів підприємства (п.2.3); метод системного аналізу – для узагальнення особливостей організації та методики обліку ремонту та поліпшення основних засобів підприємства (п.2.4); метод аналізу динамічних рядів та метод статистичного аналізу – для аналізу структури, руху основних засобів підприємства (3.2, 3.3); логічний аналіз – для визначення мети, завдання, джерел

інформації та етапів аудиту основних засобів підприємства (4.1); метод структурного аналізу – для систематизації планування аудиту основних засобів, результати аудиту та їх документальне оформлення на підприємстві п.4.2).

Наукова новизна кваліфікаційної роботи. У кваліфікаційній роботі отримали подальший розвиток:

- представлена система аргументів, що дозволяє встановити сучасний статус терміну «основні засоби» в категорійно-понятійному апараті економічної теорії й практики, що створює міцне підґрунтя для подальшого плідного просування в розумінні ролі основних засобів в еволюції матеріальної цивілізації загалом і розвитку особистості, зокрема;
- висунута гіпотеза про взаємодоповнюваності і взаємозумовленості процедур класифікації і оцінки основних засобів підприємства в обліку, аналізі і аудиті за допомогою встановлення дуальності якісної суті класифікації та кількісної суті оцінки для характеристики параметрів основних засобів.

Інформаційною базою дослідження є законодавчо-нормативні акти, наукові публікації вітчизняних вчених у фахових виданнях, академічні видання (підручники, навчальні посібники та курси лекцій), матеріали наукових конференцій, інтернет-ресурси, матеріали фінансової звітності Державного підприємства обслуговування повітряного руху України;

Практичне значення одержаних результатів. Результати кваліфікаційної роботи щодо руху основних засобів надали можливість уточнити, як співвідносяться значення вибулих з підприємства основних засобів до їх вартості на початку облікового періоду. Таким чином, з'ясовано, яка саме кількість основних засобів (в їх вартісної характеристики) підприємство втратило внаслідок їх зносу за певний час. Завдяки зіставленню показників «надійшло за рік» та «вибуло за рік» надходження і вибуття між собою дозволило створити уяву щодо технічного стану основних засобів.

Апробація результатів кваліфікаційної роботи. Результати дослідження, що містяться в кваліфікаційній роботі, пройшли апробацію та отримали схвалення на двох

міжнародних науково-практичних конференціях, зокрема: І-й Міжнародній науково-практичній конференції «Розвиток економіки та бізнес-адміністрування: наукові течії та рішення», 22 жовтня 2020 р. Київ; Міжнародному форумі «Актуальні проблеми та перспективи розвитку національного господарства в умовах глобальної нестабільності», 02-03 грудня 2020 р., м. Кременчук.

Публікації. За результатами дослідження опубліковано двоє тез доповідей на наукових конференціях:

1. Kratt O., Hudyma V. Economic analysis: divert of the essence of the organization. Abstracts I International scientific-practical conference «Economic and business administration development scientific currencies and solutions» / Editorial board S. Petrovska, O. Vovk [and others], Kiev, October 22, 2020, National Aviation University. K: NAU, 2020. P.157-159.

2. Кратт О.А., Гудима В.Ю. Кваліфікація поняття «Основні засоби» / Тези Міжнародного форума «Актуальні проблеми та перспективи розвитку національного господарства в умовах глобальної нестабільності», 02-03.12.2020 р., м. Кременчук. Крмечу: КрНУ ім. М.Остроградського, 2020. С. 118-120.

Структура, зміст та обсяг кваліфікаційної роботи. Кваліфікаційна робота складається із вступу, чотирьох розділів, висновків та пропозицій, списку використаних джерел та додатків. Основний зміст кваліфікаційної роботи розміщено на 115 сторінках друкованого тексту, у тому числі 20 таблиць, 12 рисунків та 8 додатків на 19 сторінках. Список використаних літературних джерел налічує 77 найменування і подано на 8 сторінках.

1 ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ, АНАЛІЗУ ТА АУДИТУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ

1.1 Правове регулювання обліку та аудиту основних засобів

Слід визнати, що майже у кожній науковій статті або у академічному виданні, присвячений обліку ОЗ, є посилання на законодавчу базу чи нормативні акти (далі – нормативно-правові документи), що регулюють облік ОЗ. Ця обставина красномовно свідчить про роль і місце ОЗ не тільки у виробництві товарів або наданні послуг але й у розвитку суспільства в цілому. Без перебільшення можна стверджувати, що модернізація ОЗ була рушійною силою розвитку матеріальної цивілізації. Разом з тим, обставина може відображати певний вид правової залежності суджень або як необхідна умова доказів, коли норми і правила виступають як мірила результативності.

Стислий огляд публікацій за темою дослідження довів, що є серед адептів обліку ОЗ є такі, хто виокремив нормативно-правову базу, представив її як окрему структурну одиницю дослідження. Цим науковим вчинком автори підкреслили, з одного боку, важливість законодавчого регулювання обліку ОЗ, а, з іншого боку, самодостатність нормативно-правової бази як предмету дослідження. Треба визнати, що нормативно-правова база також застосовується науковцями як ракурс або підхід до вирішення конкретних завдань. Таким чином, за ознакою «тип використання законодавчої бази» можна виділити три категорії науковців.

До першої категорії, найменш чисельної у порівнянні з двома іншими категоріями, віднесенено тих, хто у наукових чи академічних доробках зробив наголос на законодавчому регулювання обліку ОЗ. Наприклад, у навчальному посібнику, який присвячений обліку основних засобів у ринкових умовах, за редакцією Жук Н. підрозділ 1.1. містить нормативно-правові засади обліку та оподаткування ОЗ [1, с. 7-12]. Одним із проблемних питань в частині обліку

експлуатації та вибуття ОЗ Пиріжок С. вважає є його нормативно правове регулювання [2, с.160]. До другої категорії, більш численної за першу, віднесено науковців, які вдавалися до законодавчої бази для вирішення конкретних завдань. Наприклад, Занько Б. висвітлив чинний порядок віднесення матеріальних активів до складу ОЗ згідно з бухгалтерським (фінансовим) та податковим законодавством та розробив рекомендації щодо удосконалення норм законодавства, які регулюють зазначені питання [3]. Однак, найчисельнішою слід визнати групу науковців, які цитували законодавчі акти заради доказу своєї точки щодо вирішення конкретних проблем обліку, аудиту чи оподаткування, наприклад, нарахування амортизації ОЗ [1], облік операцій з ремонту та поліпшення ОЗ [4], [5], [6].

Аналіз обмеженої кількості публікацій (19) довів різницю у затребуваності нормативно правових актів. Так, у аналізованих публікаціях згадується вісім чинних нормативно-правових документів. Перший документ це Податковий кодекс України (далі – Податковий кодекс) [7], який згадується у десяти публікаціях [1], [2], [3], [4], [5], [6], [8], [9], [10], [11]. Другий документ, Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» (далі – Положення (стандарт) 7 або П(С)БО 7) [12], згадується у вісімнадцяти публікаціях [1], [2], [3], [4], [5], [6], [8], [9], [10], [11], [13], [14], [15], [16], [17], [18], [19]. Третій документ, Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» (далі – Закон про облік) [20], згадується у п'яти публікаціях [1], [2], [8], [10], [19]. Четвертий документ, Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 (МСБО 16). Основні засоби (далі – Міжнародний стандарт або МСБО 16) [21], згадується у десяти публікаціях [2], [3], [4], [5], [9], [10], [11], [15], [18], [19]. П'ятий документ, Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів (далі – Методичні рекомендації 1) [22], згадується у шести публікаціях [1], [2], [3], [4], [6], [9]. Шостий документ, Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку для суб'єктів державного сектору (далі – Методичні рекомендації 2) [23], згадується у однієї публікації [4]. Сьомий документ, Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»

(далі – Положення (стандарт) 16 або П(С)БО 16) [24], згадується у трьох публікаціях [1], [4], [5]. Восьмий документ, Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій (далі – Інструкція 1) [25], згадується у чотирьох публікаціях [1], [2], [4], [11]. Дев'ятий документ, Положення про інвентаризацію майна державних підприємств, що приватизуються (корпоратизуються), а також майна державних підприємств та організацій, яке передається в оренду (повертається після закінчення строку дії договору оренди або його розірвання) (далі Положення 1) [26], згадується у однієї публікації [1; 8]. Десятий документ, Про затвердження типових форм первинного обліку (далі – Типові форми) [27], згадується у одній публікації [8]. Одинадцятий документ, Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 19 (далі – ПСБУ 19) [28], згадується у одній публікації [9]. Дванадцятий документ, План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій (далі – План рахунків) [29], згадується у одній й публікації [11]. Тринадцятий документ, Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 14 «Оренда» (далі – П(С)БО 14) [30], згадується у одній публікації [11]. Чотирнадцятий документ, Господарський кодекс України (далі – Господарський кодекс) [31], згадується у двох публікаціях [1], [2]. П'ятнадцятий документ, Державний класифікатор України «Класифікація основних фондів» [32], згадується у двох публікаціях [1], [2]. Шістнадцятий документ, Цивільний Кодекс України (далі – Цивільний Кодекс) [33], згадується у одній публікації [2].

Слід зазначити, що у деяких ранніх публікаціях окрім чинних документів автори посилаються на документи, яки втратили чинність, але свого часу були прогресивні та виконали уготоване їм призначення. Наприклад, Власюк Т. і Юзюк І. [8] спирались як на Інструкцію по інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків, затверджену Наказом Міністерства фінансів України від 11.08.1994 № 69 (далі – Інструкція 2) [34], так і на Інструкцію з інвентаризації

матеріальних цінностей, розрахунків та інших статей балансу бюджетних установ (далі – Інструкція 3), затверджену Наказом Державного казначейства України і Міністерства фінансів України від 30.10.1998 № 90. Згідно Наказу Міністерства фінансів України від 02.09.2014 № 879 [35] Інструкція 2 і Інструкція 3 втратили чинність. На зміну цим Інструкціям Наказом № 879 було затверджено Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань (далі – Положення), яке слід вважати сімнадцятим нормативно-правовим документом, який регулює облік ОЗ. Стаття 1, яка входить до Розділу III Положення, містить основні засади інвентаризації ОЗ [35].

Стало бути, аналіз публікацій довів, що за числом посилань (18) найбільш популярним у науковців був П(С)БО 7. На другому місці за посиланнями (10) знаходяться Податковий кодекс і МСБО 16.

Ці та інші нормативно-правові документи характеризують три якісні характеристики (назва документу, його статус і номер) і два показники, які відбувають кількісні характеристики: кількість редакцій документу, кількість пов'язаних документів. У табл. 2.1 подано якісні і кількісні характеристики нормативно-правових документів щодо обліку ОЗ.

Таблиця 1.1 –Нормативно-правові документи щодо обліку ОЗ

Найменування документу	Статус і номер документа	Видавник	Кількість редакцій документу	Кількість пов'язаних документів
1	2	3	4	5
Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні	Закон України від 16.07.1999 № 996-XIV	Верховна Рада України	29	1808
Податковий кодекс України	Кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI	Верховна Рада України	142	4980
Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»	Наказ від 31.12.1999 № 318	Міністерство фінансів України	11	281
Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби»	Наказ від 27.04.2000 № 92	Міністерство фінансів України	21	315

Продовження таблиці 1.1

1	2	3	4	5
Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 (МСБО 16). Основні засоби: Стандарт.	Міжнародний документ від 01.01.2012	Рада з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (IASB)	1	34
Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів	Наказ від 30.09.2003 № 561.	Міністерство фінансів України	6	52
Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку для суб'єктів державного сектору	Наказ від 23.01.2015 № 11	Міністерство фінансів України	6	35
Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій	Наказ від 30.11.1999 № 291	Міністерство фінансів України	20	280
Положення про інвентаризацію майна державних підприємств, що приватизуються (корпоратизуються), а також майна державних підприємств та організацій, яке передається в оренду (починається після закінчення строку дії договору оренди або його розірвання)	Постанова від 02.03.1993 № 158	Кабінет Міністрів України	5	59
Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань	Наказ від 02.09.2014 № 879	Міністерство фінансів України	4	58
Про затвердження типових форм первинного обліку	Наказ від 29.12.1995 № 352	Міністерство статистики України	1	65
Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 19	Наказ від 07.07.1999 № 163	Міністерство фінансів України	8	55
План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій	Наказ від 09.12.2011 № 1591	Міністерство фінансів України	1	3
Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 14 "Оренда"	Наказ від 28.07.2000 № 181	Міністерства фінансів України	8	59

Кінець таблиці 1.1

1	2	3	4	5
Державний класифікатор України «Класифікація основних фондів»	Наказ від 19.08.1997 №507	Державний комітет України по стандартизації, метрології та сертифікації	1	38
Цивільний Кодекс України	Кодекс України від 07.07.2011	Верховна Рада України	137	8880

Джерело: Розробка автора

Згідно відомостям у табл. 1.1 можна зробити висновки. По-перше, кількість нормативно-правових документів (17) свідчить про дбайливе ставлення суспільства та професійної спільноти до ОЗ. Серед документів три кодекси, один закон, одна постанова Кабінету Міністрів України, один міжнародний документ і 12 наказів. По-друге, кількість редакцій документу вказує на еволюцію поглядів професіоналів. Найбільші зміни торкнулися кодексів. Так, Податковий кодекс піддавався редакції рекордних 142 рази. Зокрема, згідно із Законами № 655-VIII від 17.07.2015 і № 466-IX від 16.01.2020 у підпункті 14.1.138 цифру «2500» було замінено на цифру «6000». У Цивільний Кодекс було внесено 137 змін, а у Господарський кодекс – 117 змін. По-третє, за кількістю пов'язаних документів на першому місці знаходиться Цивільний Кодекс, на другому Господарський Кодекс, а на третьому – Податковий. Після кодексів за кількістю змін та пов'язаних документів лідирує Закон про облік. Серед наказів найбільш зазнали змін № 92 від 27.04.2000 р. і № 291 від 30.11.1999 р., якими було затверджено відповідно Положення (стандарт) 7 і Інструкція 1. По-четверте, кількість пов'язаних документів вказує на системний підхід. За цим показником лідирують Положення (стандарт) 7 (315) і Положення (стандарт) 16 (281). По-п'яте, більше половини документів було затверджено не пізніше 2000 року, що свідчить про гарну якість їх змісту.

Отже, дослідження правового регулювання обліку та аудиту основних засобів доводить наявність в Україні системного підходу, який дозволяє оновлювати зміст нормативно-правових документів відповідно до реалій практики і теорії.

1.2 Кваліфікація поняття «основні засоби» у обліковому ракурсі

Радіонова Н. і Ременюк Л. пропонують провести дослідження ОЗ у двох напрямках: перший – згідно вимог нормативно-правової бази; другий – за науковим підходом, який розглядає основні засоби з позиції обліку, аналізу, аудиту та управління [11]. Такий підхід до вивчення априорі протиставляє правовий та науковий ракурси розгляду суті ОЗ. Природно, що правовий ракурс передбачає однозначність тлумачень, виключаючи будь-яку полеміку. Але при цьому, правовий ракурс є наслідком узагальнення думок як вчених і практиків, а тому, він має наукове підґрунтя. У свою чергу, науковий ракурс, приймає нормативне тлумачення як узаконене узагальнення, яке відображає сучасну точку зору більшості фахівців. Співвідношення правого і наукового ракурсів у цьому випадку є ніщо інше як взаємозв'язок оцінки і норми, в якому оціночні судження завжди передують законодавчим актам. Радіонова Н. і Ременюк Л. порушили послідовність, що слід сприймати як авторську позицію, оскільки у другій частині статті саме оціночні судження складають основу запропонованих авторами поправок до нормативних актів.

Сьогодні на бухгалтерських теренах України існують два рівня стандарту обліку основних засобів: міжнародний і національний. Так, у Ст. 6 Міжнародний стандарт термін «основні засоби» має таке значення: це матеріальні об'єкти, що їх: а) утримують для використання у виробництві або постачанні товарів чи наданні послуг для надання в оренду або для адміністративних цілей; б) використовуватимуть, за очікуванням, протягом більше одного періоду [21]. Цитували запропоновану Радою з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (IASB) дефініцію поняття «основні засоби» Радіонова Н. і Ременюк Л., Пирець Н. і Псюк Ю., а також Якубів В., Шеленко Д. і Сас Л. [11], [15, с. 326], [36, с. 376]. Примітно, що тільки Подолянчук О. і Химич Г. не звернули увагу на міжнародну облікову думку [16]. Таке визначення основних засобів, на погляд Домбровської Н., вдало підкреслює спосіб їх використання, але не враховує всіх ознак, що визначають їх сутність [10, с. 344-345].

Національний рівень стандарту обліку ОЗ створено на перетині століть, у 2000 р. Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про ОЗ, а також розкриття інформації про них у фінансовій звітності визначені у Положенні (стандарт) 7 [12]. Протягом двадцяти років документ зазнав двадцять одну редакцію, що свідчить про значимість ОЗ. Семантику поняття «основні засоби» подано у нормативно-правових документах зазначених вище. Так, у Ст. 4 Положення (стандарт) 7 представлено таке визначення терміну «основні засоби» – матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх у процесі виробництва або постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік) [12]. На це визначення терміну посилаються Подолянчук О. і Химич Г., Радіонова Н. і Ременюк Л., Домбровська Н., Очеретько Л. і Малишева Л., Кудлаєва Н. і Кравчук В., Стригуль Л. і Тімонова А., Макаренко А. і Курсон О. [1, с.297], [9, с.180], [10, с.345], [11], [14, с.48], [16, с.77], [17]. Якубів В., Шеленко Д. і Сас Л. вважають, що визначення ОЗ у національному законодавстві за суттю відповідає наведеному у МСБО 16, проте П(С)БО 7 розширює розглянуте функціональне призначення основних засобів [36, с.376]. Пирець Н. і Псюк Ю. теж вважають визначення терміна у П(С)БО7 подібним визначенню в МСБО 16, однак при порівнянні цих двох документів автори бачать суттєві відмінності [15, с.326]. Домбровська Н. звертає увагу, на відсутність якихось вартісних обмежень при віднесененні активу до основних засобів. Головне, щоб цей актив використовувався у діяльності підприємства протягом більше одного року та його використання забезпечувало економічну вигоду у майбутньому [10, с.344]. Слід відмітити, що жоден з науковців не поставив під сумнів положення дефініції, які розкривають природу поняття.

Через три роки після П(С)БО7, у 2003 р., створено Методичні рекомендації 1, які можуть застосовувати підприємства, організації та інші юридичні особи, їх філії та інші виділені на окремий баланс підрозділами (далі – підприємства) [22]. У

Ст. 2 Методичних рекомендацій основними засобами вважаються матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх у процесі виробництва або постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких становить більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік) [22]. Посилаючись на Отже, відповідно до вищезазначених нормативних документів, Кудлаєва Н., Кравчук В. «основні засоби – це матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх в процесі виробництва або постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік)» [9, с.181].

Через одинадцять років, тобто у 2011 р., у Податковому кодексі подано ОЗ у контексті податкового обліку з двох боків: перший – різниці, які виникають при нарахуванні амортизації необоротних активів. Відповідно до пункту 138.1 статті 138 фінансовий результат до оподаткування збільшується; відповідно до пункту 138.2 статті 138 Кодексу фінансовий результат до оподаткування зменшується. Згідно пункту 14.1.138 Ст. 14.1 Податкового кодексу, основні засоби – матеріальні активи, у тому числі запаси корисних копалин наданих у користування ділянок надр (крім вартості землі, незавершених капітальних інвестицій, автомобільних доріг загального користування, бібліотечних і архівних фондів, матеріальних активів, вартість яких не перевищує 20 тис. гривень, невиробничих основних засобів і нематеріальних активів), що призначаються платником податку для використання у господарській діяльності платника податку, вартість яких перевищує 20000 гривень і поступово зменшується у зв'язку з фізичним або моральним зносом та очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких з дати введення в експлуатацію становить понад один рік (або операційний цикл, якщо він довший за рік) [7]. Подолянчук О. і Химич Г., Радіонова Н. і Ременюк Л., а також Домбровська Н., Очеретько Л. і Малишева Л. посилаються і на це визначення терміну [16, с.76],

[11], [10, с.343-344], [1, с.297]. Якубів В., Шеленко Д. і Сас Л. відзначили, що відповідно до національного податкового законодавства критерієм віднесення до складу основних засобів є вартість матеріального активу [36, с.377]. Однак, Домбровська Н. підкреслює, що у класичному політекономічному визначенні ОЗ немає якихось обмежень у розмірі їх вартості у грошовому виразі [10, с.344].

Кириченко Є. є одним з небагатьох, хто ігнорував дефініцію терміна в нормативно-правових документах. Посилаючись на Круш П., Подвігіну В. і Клименко О. він визначає ОЗ як засоби виробництва, які багаторазово беруть участь у виробничому процесі, не змінюючи натуральної форми, виконуючи одну й ту ж саму функцію протягом декількох виробничих циклів і переносять свою вартість на створений продукт частинами [13, с.62]. У свою чергу, Макаренко А. і Курсон О. віднесли ОЗ до матеріальних активів, які забезпечують діяльність підприємства для задоволення його господарських потреб, використовуються більше року та поступово протягом терміну своєї експлуатації втрачають моральні та фізичні якості [17].

Необхідно зазначити, що в радянській та пострадянській економічних школах ще й дотепер використовується поняття «основні фонди». З цього приводу Подолянчук О. і Химич Г. вважають, що сьогодні в економічній літературі часто зустрічаються ототожнення понять «основні засоби» чи «основні фонди», заміна одного поняття іншим, а серед науковців немає єдиної думки щодо визначення змісту даних термінів, що в результаті призводить до ускладнень і плутанини. [16, с. 76]. Дослідження терміну «основні засоби», на думку Радіонової Н. і Ременюк Л., вказують на виділення категорії «основні фонди» і ототожнення даних понять. Автори спочатку віднесли «основні засоби» до термінів, а «основні фонди» до категорій, а потім, ймовірно неусвідомлено, надали «основним засобам» і «основним фондам» статус понять. Радіонова Н. і Ременюк Л. підкреслили, що деякі сучасні науковці пропонують відмовитися від терміну «основні фонди» у зв'язку з тим, що це є лише вартісна категорія і не має ніякого практичного значення. Автори наводять думку Цебеня Р., який наголошував на тому, що вирішальне значення при трактуванні понять «основні фонди» та «основні засоби» має не сама назва терміну, а його економічна сутність. На підставі

цього тезису вони (Радіонова Н. і Ременюк Л.) роблять висновок про доцільноті зупинитися саме на понятті «основні засоби» [11]. Не вдаючись у подробиці семантики цих словосполучень, слід звернути увагу на відносно вульгарне трактування авторами понятійно-категоріального апарату. У цьому контексті ОЗ згадуються у Господарському кодексі України (далі – Господарський кодекс) [31]. Так, наприклад, у пункті 3 Ст. 292 Господарського кодексу Об'єктом лізингу може бути нерухоме і рухоме майно, призначене для використання як основні фонди, не заборонене законом до вільного обігу на ринку і щодо якого немає обмежень про передачу його в лізинг [31].

Стало бути, вище визначене свідчить про відсутність єдності думок щодо семантики терміну «основні засоби». Ця обставина має визначити критерієм віднесення терміну до категорій або понять. Так, Домбровська Н. віднесла «основні засоби» до «економічних категорій» [10, с.341]. Кудлаєва Н. і Кравчук В. теж вважають «основні засоби» економічною категорією, вивчення якої обумовлено їх використанням у діяльності підприємства, оскільки вони складають матеріальну основу продуктивних сил, а їх наявність та склад визначає економічний потенціал суспільства [9, с.180]. Гуцаленко Л., Гловюк А. і Ковальчук І. розглянули у таблиці 1 підходи до тлумачення поняття «основні засоби», що визначені у нормативно-правових актах та працях вітчизняних науковців з економічної теорії та бухгалтерського обліку. На основі проведеної оцінки літературних джерел та економічної теорії, автори прийшли висновку, що ОЗ – це засоби виробництва, які перебувають у процесі виробництва і використовуються поступово протягом декількох виробничих циклів, частинами переносять свою вартість на новостворений продукт. [18, с. 742].

Таким чином, в Україні діє система правового регулювання обліку ОЗ. Система являє комплекс нормативно-правових документів. Термін «основні засоби» порівняно недавно увійшов в економічний лексикон, що зумовлює дискусії щодо його семантики.

1.3 Класифікація та оцінка як умови раціональної організації обліку основних засобів на підприємстві

Слід погодитись з Домбровською Н., яка вважала класифікацію ОЗ

необхідною умовою їх раціональної організації обліку [10, с.342]. Кузьмін О. і Стельмах Х. неодноразово підкреслюють важливість класифікації ОЗ для оптимізації структури, забезпечення ефективного їх використання, що сприяє покращенню стану сучасного виробництва [37]. Кафка С. стверджує, що правильна однозначна класифікація основних засобів є необхідною умовою достовірного їх відображення в обліку, контролю та є основою для нарахування амортизації [38, с.87].

Так, згідно з Статті 5 П(С)БО 7 та пункту 7 Методичних рекомендацій 1 для цілей бухобліку ОЗ класифікуються за групами: земельні ділянки; капітальні витрати на поліпшення земель, не пов'язані з будівництвом; будівлі, споруди та передавальні пристрої; машини та обладнання; транспортні засоби; інструменти, прилади, інвентар (меблі); тварини; багаторічні насадження та плодоносні рослини [12; 22]. На думку Яременко Л., для чіткого обліку ОЗ необхідно насамперед їх правильно класифіковати. Науково обґрунтована класифікація в практичній діяльності використовується для організації аналітичного і синтетичного обліку наявності та руху об'єктів, при нарахуванні амортизації і визначенні розміру зносу, а також при інвентаризації ОЗ [39, с.145].

У Ст.145 Податкового кодексу виділено дев'ять груп ОЗ: 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, прилад, інвентар (меблі); група 7 – тварини; група 8 – багаторічні насадження; група 9 – інші основні засоби [7]. Домбровська Н. робить висновок, що визначення різних груп основних засобів та їх об'єднання по спільніх функціях у виробничому процесі має домінуюче значення для організації бухгалтерського обліку. Завдяки цьому основні засоби розділяють по групах, які підлягають обліку та контролю на бухгалтерських рахунках. Також забезпечується єдність групування по видах об'єктів у всіх галузях економіки, що дозволяє досягти співставлення облікових показників різних підприємств [10, с.348].

Згідно Статті 17 МСБО 16 клас ОЗ – група активів, однакових за

характером і способом використання в діяльності суб'єкта господарювання. Прикладами окремих класів активів є: земля; земля та будівлі; машини та обладнання; кораблі; літаки; автомобілі; меблі та приладдя; офісне обладнання [21].

Отже, класифікація є необхідною умовою організації обліку основних засобів суб'єкта господарювання, яке передує іншим умовам, оскільки ідентифікує їх якісний склад. У цьому зв'язку, вельми доречним є вислів Кафки С.: «вибір того чи іншого варіанту оцінки й обліку ОЗ у значній мірі залежить від їх правильної класифікації» [38, с.87].

Гуцаленко Л., Гловюк А. і Ковальчук І. вважали дотримання єдиного принципу грошової оцінки ОЗ необхідною умовою їх правильного обліку. Автори розрізняють чотири види оцінки ОЗ: первісна, залишкова, переоцінена і ліквідаційна вартість. Придбані ОЗ зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю, тому П(С)БО 7 містить способи визначення первісної вартості залежно від способу надходження ОЗ [12]. Китайчук Т. вважав оцінку ОЗ одним з ключових моментів облікового відображення наявності та руху необоротного матеріального майна підприємства [40, с.81]. Для Єлісєєвої О. і Яресько А. система оцінки ОЗ підприємства, яка є одним з основних елементів методу бухобліку на сьогоднішній день є засобом досягнення стратегічних цілей підприємства, а також виступає інструментом формування інформаційної бази економічного аналізу [41, с.229].

Отже, облік ОЗ здійснюється відповідно до умов чинного законодавства та включає чотири складові: введення в експлуатацію об'єктів ОЗ; покращення та ремонту об'єктів ОЗ; ліквідації об'єктів ОЗ; нарахування амортизації ОЗ [18, 742]. Спираючись на практику Очеретко Л. і Малишева Л. підkreślують, що головними питаннями в обліку ОЗ є: амортизація ОЗ; ремонт ОЗ; оренда ОЗ [1, с.297]. Занько Б. висвітлив діючий порядок обліку витрат на ремонти та поліпшення ОЗ та розробив рекомендації щодо [4]. Власюк Т. і Юзюк І. вважали вибір способу нарахування амортизації найважливішим елементом облікової політики ОЗ [8, с.203]. Стало бути, складові обліку складають закриту множину.

В обліку є процедура оцінки, яка присутня у кожній складовій.

Власюк Т. і Юзюк І. визначають оцінку ОЗ як грошове вираження їх вартості задля правильного визначення загального обсягу ОЗ, їх динаміки і структури, розрахунку економічних показників господарської діяльності підприємства. Визначення первісної вартості об'єкту ОЗ залежить від способу їх надходження на підприємство. У табл. 4 автори навели порядок формування первісної вартості ОЗ [8, с.203]. Під первісною вартістю Попович В. розуміє суму сплачених коштів чи їх еквівалентів або справедливу вартість іншого відшкодування, переданого за той чи інший актив на дату його придбання. Первісна вартість об'єкта ОЗ – сукупність витрат у грошовому вираженні, що створюють вартість, за якою об'єкт купують (будують, споруджують), доставляють і/або доводять до готовності для експлуатації [19, с.217]. Кудлаєва Н. і Кравчук В. підтримують думку колеги щодо важливості для підприємства правильності оцінки первісної вартості ОЗ, внесених власниками в статутний капітал. Склад первісної вартості залежить від джерела надходження ОЗ [9, с.182-186].

Оцінка ОЗ регулюється стандартами бухобліку. П(С)БО 7 [12], Методичні рекомендації 1 [22], П(С)БО 19 [28] розкривають економічний зміст всіх існуючих видів оцінки. П(С)БО 7 передбачає три види оцінок: первісна, переоцінена і залишкова, справедлива, визначення яких наведене у п. 4 цього стандарту. Первісна вартість – історична (фактична) собівартість необоротних активів у сумі грошових коштів або справедливої вартості інших активів, сплачених (переданих), витрачених для придбання (створення) необоротних активів. Переоцінена вартість – вартість необоротних активів після їх переоцінки. Залишкова вартість – різниця між первісною (переоціненою) вартістю необоротного активу і сумою його накопиченої амортизації (зносу). Справедлива вартість – сума, за якою можна продати актив або оплатити зобов'язання за звичайних умов на певну дату [12].

Відповідно до МСБО 16, балансова вартість – це сума, за якою актив визнають після вирахування будь-якої суми накопиченої амортизації та накопичених збитків від зменшення його корисності. Справедлива вартість – це

сума, за якою можна обміняти актив або погасити заборгованість в операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами [21]. Китайчук Т. зробив висновок, що балансова вартість та залишкова вартість – це аналогічні поняття, тому в українському бухгалтерському та податковому законодавстві слід врегулювати це питання, вибравши для використання міжнародне поняття – балансова вартість [41, с.82, 83].

Попович В. підкреслила, що визначення первісної вартості об'єкта ОЗ однаково правильне як для обліку за МСФЗ, так і для обліку за національними П(С)БО. Відмінності між МСФЗ та П(С)БО – у деталях, яких досить багато [19, с.217]. Кудлаєва Н. і Кравчук В. теж звертають увагу на деякі відмінності між українськими стандартами обліку та міжнародними стандартами обліку в частині капіталізації відсотків за кредити, певні витрат на ремонти тощо [9, с.182-186].

Слід зазначити, що багатьом публікаціям притаманна прагматичне ставлення до оцінки ОЗ. Так, Бабіч В. розглянув окремі види ремонтів задля поліпшення ОЗ та умови капіталізації витрат на збільшення первісної вартості об'єктів ОЗ. Порядок обліку цих витрат регулюється пунктами 11 та 12 ст. 146 ПКУ. Так, в п. 146.11 зазначено, що первісна вартість ОЗ збільшується на суму витрат, пов'язаних із ремонтом та поліпшенням об'єктів ОЗ, що приводить до зростання майбутніх економічних вигід, первісно очікуваних від використання об'єктів у сумі, що перевищує 10% сукупної балансової вартості всіх груп ОЗ, що підлягають амортизації на початок звітного податкового року, з віднесенням суми поліпшення на об'єкт ОЗ, щодо якого здійснюється ремонт та поліпшення [5, с.10]. Автор, запропонував заходи щодо вдосконалення визначення вартості об'єктів ОЗ: по-перше, у бухгалтерському і податковому обліку слід чітко розмежувати витрати на ремонт та витрати на поліпшення ОЗ; по-друге, витрати на усі ремонті не приводять до покращення техніко-економічних характеристик відремонтованих об'єктів і тому не приводять до збільшення первісно визначених економічних вигід, і як наслідок мають повністю відноситися на витрати звітного періоду як у бухгалтерському, так і в податковому обліку. В

податковому обліку такі витрати можна обмежити кошторисною їх вартістю; потретє, витрати на поліпшення ОЗ, які збільшують техніко-економічні характеристики об'єктів ОЗ, економічно обґрунтовано відносити в повній сумі на збільшення первісної вартості поліпшення об'єктів з подальшою їх амортизацією; по-четверте, із ПКУ і П(С)БО 7 потрібно вилучити норму (10%), яка регулює витрати на ремонт та поліпшення ОЗ як економічно необґрунтовану [5, с.13].

Власюк Т. і Юзюк І. при визначені організаційно методичних аспектів формування облікової політики підприємства у частині ОЗ спираються на Закон про облік [8]. Організація обліку ОЗ є невід'ємною частиною загальної організації бухобліку на підприємстві, яка представлена у Ст. 8, що входить до Розділу 3 Закону про облік. Складові загальної організації подано у п'яти пунктах вказаної статті:

- термін і періодичність ведення бухобліку (п. 1); компетенції організації бухобліку на підприємстві (п. 2);
- відповіальність за організацію бухобліку (п. 3);
- форми організації ведення бухобліку, які підприємство обирає самостійно (п. 4);
- самостійність підприємства щодо: визначення облікової політики; обрання форм бухобліку порядку і способу реєстрації та узагальнення інформації в них; додержанням єдиних зasad; розробки системи і форм внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, звітності і контролю господарських операцій, визначення прав працівників на підписання бухгалтерських документів; затвердження правил документообороту і технології обробки облікової інформації, додаткову систему рахунків і регистрів аналітичного обліку; виділення на окремий баланс філії, представництва, відділення та інші відокремлені підрозділи, які зобов'язані вести бухоблік, з наступним включенням їх показників до фінансової звітності підприємства; визначення доцільності застосування міжнародних стандартів (п. 5);
- зобов'язання керівника щодо створення необхідних умов для

правильного ведення бухобліку, забезпечити неухильне виконання всіма підрозділами, службами та працівниками, причетними до бухобліку, правомірних вимог бухгалтера щодо дотримання порядку оформлення та подання до обліку первинних документів (п. 6);

- функції головного бухгалтера або особи, яка забезпечує ведення бухобліку підприємства (п. 7);

- дисциплінарна, адміністративна, цивільно-правова та кримінальна відповідальність головного бухгалтера або особи, яка забезпечує ведення бухобліку підприємства (п. 8);

- відповідальність ліквідаційної комісії за бухоблік господарських операцій, пов'язаних з ліквідацією підприємства, включаючи оцінку майна і зобов'язань підприємства та складання ліквідаційного балансу і фінансової звітності (п. 9) [20].

Отже, стаття містить перелік заходів, які становлять зміст організації бухобліку. На підставі змісту вищевикладених пунктів можна зробити висновки стосовно організації обліку ОЗ на підприємстві: по-перше, бухоблік ОЗ на підприємстві ведеться безперервно з дня реєстрації його і до ліквідації; по-друге, власник або уповноважений орган (посадова особа) мають компетенції щодо організації бухобліку ОЗ на підприємстві; по-третє, уповноважений орган (посадова особа), який здійснює керівництво підприємством, або власник відповідно до законодавства та установчих документів несе відповідальність за організацію бухобліку ОЗ та забезпечення фіксування фактів здійснення господарських операцій щодо ОЗ у первинних документах, збереження оброблених документів, registrів і звітності щодо ОЗ протягом встановленого терміну, але не менше трьох років; по-четверте, підприємство самостійно обирає форми організації ведення бухобліку ОЗ; по-п'яте, самостійність підприємства розповсюджується і на організацію обліку ОЗ; по-шосте, керівника зобов'язаний створити необхідні умови для правильного ведення бухобліку ОЗ; по-сьоме, серед функцій головного бухгалтера присутня організація обліку ОЗ; по-восьме, відповідальність головного бухгалтера розповсюджується і на ОЗ; по-дев'яте,

відповіальність ліквідаційної комісії розповсюджується і на бухоблік ОЗ.

Отже, така пильна увага до оцінки ОЗ пояснюється тим, що за її допомогою встановлюється паритет між інтересами підприємців та інтересами суспільства. Підприємницький інтерес передбачає максимізацію прибутку, а суспільний інтерес передбачає максимізацію податків.

Попри безсумнівного досягнення значущих результатів з організації обліку ОЗ, аналіз публікацій довів критичне ставлення авторів до багатьох питань, пов'язаних з контролем ОЗ. Так, до основних завдань з організації обліку ОЗ Кириченко Є. відніс такі: контроль за збереженням руху ОЗ, правильне документальне оформлення і своєчасне відображення в реєстрах обліку надходження, внутрішнього переміщення та вибуття об'єктів ОЗ; правильне відображення та обчислення в обліку сум зносу (амортизації); отримання документально обґрунтованих даних про наявність та рух ОЗ за місцем їх експлуатації, а також у розрізі осіб, відповідальних за їх збереження; виявлення результатів від реалізації об'єктів ОЗ або іншого їх вибуття [13, с.62].

У свою чергу Власюк Т. і Юзюк І. надали рекомендації з удосконалення форм первинних документів. На думку авторів, пропозиції дозволять отримати інформацію з первинних документів, які вже існують, а не розробляти нові форми первинних документів. Так як більшість підприємств використовує комп'ютерні форми організації облікового процесу, тому це досить легко зробити [8, с.200-201].

Кудлаєва Н. і Кравчук В. підkreślують, що облік ОЗ останнім часом дещо ускладнився, а низка проблем негативно впливає на процес управління виробництвом, знижуючи ефективність використання основних засобів. До кола таких проблем можна віднести різні підходи до термінології сутності ОЗ у обліку й системі оподаткування, принципів оцінки ОЗ [9, с.182].

З погляду Стригуль Л. і Тімонова А. система бухобліку потребує певного удосконалення. На більшості підприємств не завадило б посилити контроль за збереженням та використанням ОЗ, а також контроль за документальним оформленням операцій з ними. Зважаючи на наведенні проблеми ведення обліку

ОЗ автори запропонували шляхи його удосконалення [14, с.49].

Визначення та усунення зазначених недоліків відбулося завдяки зверненню до послуг аудиторів. На думку Макаренко А. і Курсон О., аudit ОЗ є важливою складовою перевірки їх обліку, бо своєчасне виявлення помилок дозволить підприємству уникнути фінансових втрат у майбутньому. Автори запропонувати для удосконалення аудиту ОЗ розробити графік документообігу з обліку. Такий підхід до організації документообігу, на їх думку, сприятиме зростанню ефективності облікової роботи [17]. Гуцаленко Л., Гловюк А. і Ковальчук І. впевнені, що проведення аудиту ОЗ дозволяє встановити їхній наявний та кількісний стан, відображення в обліку, витрати на ремонт і покращення, правильність нарахування амортизації та усунення їхніх недоліків, що дасть змогу досягнути високого рівня якісних характеристик фінансової звітності підприємства. [18, с.744], [746]. Кузик Н. з'ясував основні напрями програми аудиту витрат на ремонт і поліпшення ОЗ. Обсяг, зміст, і послідовність їх реалізації залежатимуть від комплексу факторів, характерних для кожного окремого підприємства-клієнта. [6, с.29].

Отже, аudit слід сприймати як частину організації інформаційного забезпечення використання ОЗ. Бухоблік первинний по відношенню до аудиту ОЗ. Аudit органічно доповнює облік, оскільки дозволяє виправити помилки, виключити неправильне тлумачення, встановити причини допущених неточностей. Функції обліку та аудиту різні, але при цьому мають єдину цільову орієнтацію, пов'язану з управлінням основними засобами.

1.4 Особливості функціонування підприємства, що впливають на організацію обліку, аналізу та аудиту основних засобів

Державна авіаційна служба України (далі – Державіаслужба) є центральним органом виконавчої влади, діяльність якого спрямовується і координується Кабінетом Міністрів України через міністра інфраструктури України. Державіаслужба реалізує державну політику у сфері цивільної авіації та використання повітряного простору (далі – ВПП) України і є уповноваженим

органом з питань цивільної авіації.

В інституційному плані Державне підприємство обслуговування повітряного руху України (скорочено – Украерорух) як провайдер аeronавігаційного обслуговування (далі – АНО) відокремлене від регулюючого органу цивільної авіації – Державаслужби.

Місія, бачення, місце Украероруху, стратегічні цілі та програми розвитку. Основна місія підприємства – забезпечення якісного, безпечного та дружнього до довкілля АНО у повітряному просторі (далі – ПП) України та у ПП під відповідальністю України. Бачення – покращення співпраці з провідними партнерами національної та світової авіаційної спільноти з метою досягнення найкращих світових показників у цій галузі для гарантування безпечного, якісного й ефективного транспортування пасажирів та вантажів повітрям.

Місце: Украерорух – надійна, прогнозована й економічно ефективна складова інфраструктури цивільної авіації України, яка активно розвивається з урахуванням функціонування Об'єднаної цивільно-військової системи організації повітряного руху (далі – ОЦВС) та у загальному процесі європейської інтеграції і відповідного розвитку національної аeronавігаційної системи.

Стратегічні цілі Украероруху були визначені з урахуванням динамічних і незмінних внутрішніх та зовнішніх факторів. Основний фокус, з огляду на зовнішні фактори, зосереджено на таких стратегічних цілях вищого рівня:

Безпека польотів – розвиток і підтримання зрілої, надійної та дієвої системи управління безпекою польотів.

Задоволення потреб користувачів ПП – зміцнення позиції Украероруху як надійного провайдера АНО в Європейському регіоні.

Виробнича ефективність Украероруху полягає у наближенні до середньоєвропейських основних показників діяльності (КРІ) провайдера АНО. Зменшення впливу на довкілля - підтримання та сприяння подальшій інтеграції аeronавігаційної системи України до європейської з урахуванням охорони довкілля.

За результатами стратегічного планування у 2018 р. визначено три етапи

діяльності Украероруху на наступні п'ять років. Етап перший – приведення основної діяльності у відповідність до всіх державних і міжнародних стандартів безпеки аeronавігації. Етап другий – поступове впровадження державної політики щодо розвитку національної аeronавігаційної системи. За умови належного впровадження перших двох етапів здійснюється перехід до третього етапу. Етап третій. – зміцнення позиції Украероруху як надійного провайдера АНО в Європейському регіоні.

Ці етапи зумовлюють потребу модернізації та вдосконалення наявної виробничої інфраструктури, фінансово-адміністративної автономії, управління людськими ресурсами і подальшого покращення внутрішніх процесів відповідно до наявної інтегрованої системи управління. Це допоможе Украероруху робити більш ґрунтовний внесок у безперервний розвиток національної економіки й суспільства, виконуючи важливі функції оптимального ВПП та забезпечення безпеки повітряного руху.

Для реалізації своєрідних завдань Украерорух використовує специфічне обладнання. Не має науково-методичного сенсу перераховувати всі основні засоби підприємства. Для демонстрації наведено наступні приклади обладнання, аеродромна диспетчерська вишка (далі – АДВ), первинний оглядовий радіолокатор, аeronавігаційна система, автоматичний радіопеленгатор (далі – АРП), автоматизована система керування повітряним рухом (далі – АС КПР), дизель-генератор, джерело безперебійного живлення, трасовий радіолокатор (далі – ТРЛК), моноімпульсний вторинний радіолокатор, (далі – МВРЛ), метеорологічний радіолокатор, всебічно направлений далекомірний радіомаяк (далі – DME), окрема приводна радіостанція (далі – ОПРС).

За останні три роки щорічно відбувався рух ОЗ на Украерорух. Так, у 2017 році було впроваджено нові сучасні засоби радіомаячних систем посадки (ILS), приводних радіостанцій (NDB), автоматичних радіопеленгаторів (АРП), а також відбулося розширення магістральної телекомунікаційної мережі Украероруху. У 2018 році виведено з експлуатації приводні радіостанції на об'єктах ОПРС «Ширяєво», «Бібрка». Також відбулось впровадження нової АС КПР в Одеському

районному диспетчерському центрі, модернізація АС КПР «AIRCON» у Дніпровському, Харківському та Одеському регіональних структурних підрозділах, впровадження АС КПР у Львівському центрі організації повітряного руху. Ці заходи здійснюються з метою встановлення віддаленого робочого місця для АДВ Запорізької служби обслуговування повітряного руху, впровадження необхідного функціоналу для реалізації FRA та заміни застарілого обладнання АС КПР. У 2019 році виведено з експлуатації приводні радіостанції на об'єктах ОПРС «Пії», «Краснобірка» та введено в експлуатацію модернізований ПОРЛ ТРЛК-10ТС (TRLK-3 Бар), MSSR SIR-S (TRLK-2 Дубно), обладнання DME у Закарпатській службі обслуговування повітряного руху [42], [43].

На державному підприємстві Украерорух є бухгалтерська служба, яка відповідно до нормативно-правових документів опікується обліком основних засобів. Отже, Державне підприємство обслуговування повітряного руху України виконує дуже важливу для суспільства місію – забезпечує якісне, безпечне та дружнє до довкілля аeronавігаційного обслуговування у повітряному просторі України та у повітряному просторі під відповідальністю України. Для реалізації місії підприємство використовує різноманітні основні засоби, які окрім галузевої специфіки відповідають міжнародним стандартам. Управління підприємством передбачає ефективне використання ОЗ, що потребує відповідної організації їх обліку (Додатки А, Б).

Висновки до розділу 1

1. В Україні створено систему правового регулювання обліку ОЗ. Вона будувалась протягом тривалого періоду часу і в цей час продовжує вдосконюватися під впливом внутрішніх і зовнішніх обставин. Система являє комплекс нормативно-правових документів, що охоплюють кодекси законів, закони, постанови Кабінету Міністрів України та накази міністерств і відомств, до повноважень яких входять ті чи інші ракурси обліку ОЗ.

2. Термін «основні засоби» порівняно недавно увійшов в економічний лексикон, що зумовлює дискусії щодо його семантики. Можна констатувати зниження напруження суперечок щодо правомірності та доцільноті

одночасного вживання або повноцінної заміни терміну «основні фонди» на термін «основні засоби».

3. У цей час триває уточнення семантики терміну «основні засоби», що знаходить відображення у науковій полеміці і в нормативно-правових документах. Причина дискусії криється в осмисленні місця ОЗ як на рівні процесу виробництва, так і в масштабі еволюції матеріальної цивілізації.

4. Організація обліку основних засобів вимагає дотримання деяких обов'язкових умов. Першою умовою є класифікація ОЗ, яка визначає їх якісний склад. Другою умовою є проведення оцінки ОЗ, яка кількісно вимірює їх вартість. Третію умовою є подання обліку ОЗ як частини загального обліку підприємства.

5. ОЗ є свого роду інструментом, що дозволяє перетворити будь-які предмети в корисні продукти. Склад основних засобів залежить від того, які предмети піддаються переробки і які при цьому отримуються продукти. ОЗ складають основу технологічного процесу. Тому уявлення про Державне підприємство обслуговування повітряного руху України як оперативну галузь дослідження є невід'ємною частиною кваліфікаційної роботи.

2 ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА ОБЛІКУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ДЕРЖАВНОГО ПІДПРИЄМСТВА ОБСЛУГОВУВАННЯ ПОВІТРЯНОГО РУХУ УКРАЇНИ

2.1 Документування операцій з основними засобами підприємства

Формування ефективної системи управління необоротними активами нерозривно пов'язане з якістю облікової інформації, яку забезпечує процес документування усіх операцій з надходження, використання, переоцінки, ремонту, поліпшення та вибуття основних засобів. Порядок обліку основних засобів як для цілей складня фінансової та управлінської звітності, так і для оподаткування є серйозною методичною проблемою та важливою ділянкою облікової політики підприємства. Від визначених у Наказі про облікову політику методів та процедур щодо обліку основних засобів залежить рівень витрат та фінансові результати діяльності підприємства.

На сьогодні основні засоби приймають участь в усіх процесах господарської діяльності авіаційного підприємства, зокрема у виробництві продукції, виконанні робіт та наданні послуг. Облік основних засобів є процесом складним, адже існує коло проблем, які негативно впливають на процес управління виробництвом, до таких проблемних ділянок відносяться:

різні підходи до визначення основних засобів у фінансовому обліку і системі оподаткування;

неузгодженість норм Податкового кодексу та національних стандартів щодо оцінки основних засобів та їх амортизації;

проблеми підвищення інформативності первинних документів з обліку основних засобів [44].

Завдання бухгалтерського обліку основних засобів сформульовані у Методичних рекомендаціях з обліку основних засобів № 561 та пов'язані з відображенням інформації про рух об'єктів основних засобів (рис. 2.1) [22].

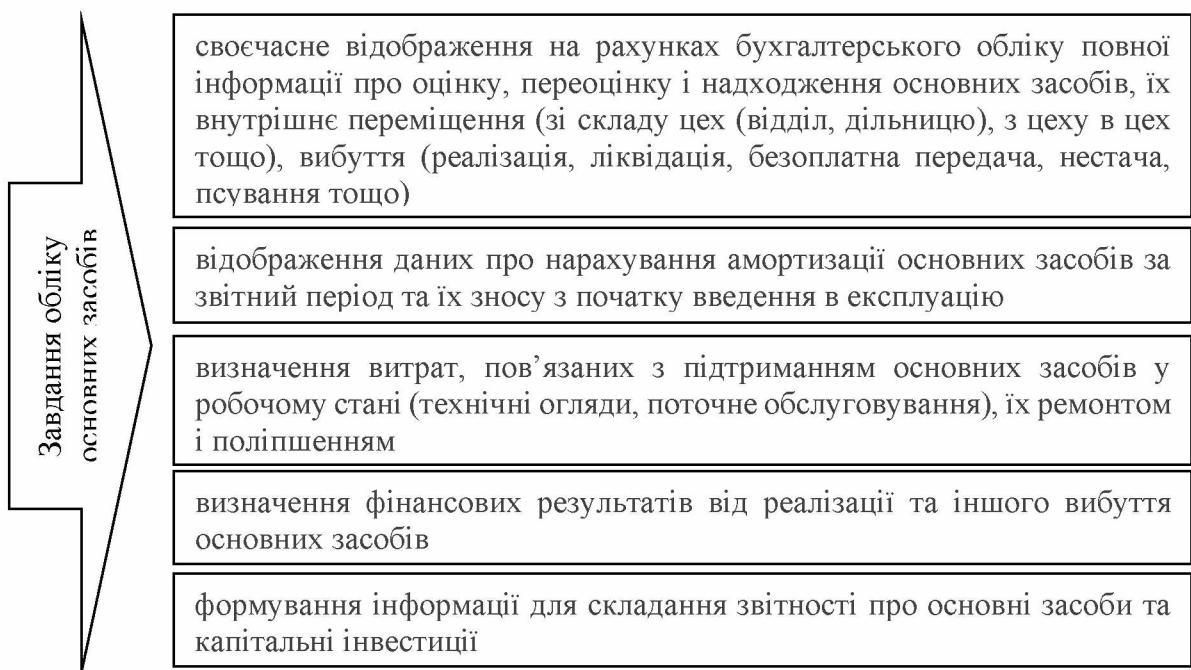


Рисунок 2.1 – Перелік завдань бухгалтерського обліку основних засобів
Джерело: [22]

Процес організації обліку основних засобів суб’єкта господарювання забезпечує документування господарських операцій та пов’язаних з ними змін у складі та структурі таких об’єктів (рис. 2.2). Саме документування є початковим етапом у системі облікового перетворення інформації, а бухгалтерський документ – її носієм, підставою для фіксування фактів господарського життя в діяльності підприємства, а також юридичним доказом їх здійснення.

Виходячи зі структури інформаційних потоків процесу використання основних засобів головним завданням організації документування операцій є:

- 1) вибір оптимальної за складом та обсягом облікової інформації, яка обов’язково повинна відображатися у первинних документах, при цьому мають бути впроваджено такі форми носіїв даних, які найбільш адаптовано до змісту та характеру інформації;

2) побудова раціональної схеми електронного документообігу, яка дасть змогу реєструвати, накопичувати, узагальнювати та зберігати інформацію бухгалтерського обліку.



Рисунок 2.2 - Схема організації обліку основних засобів

Джерело: [22]

Деякі нормативні документи містять вимоги щодо реквізитів та інформації про операції з створення, придбання, введення в експлуатацію, підтримання в робочому стані, поліпшення і вибуття основних засобів, яку необхідно розкрити у первинних документів, зокрема:

- назва первинного документу, що характеризує здійснену господарську операцію;
- дата складання документа;
- інформація про підприємство, від імені якого складено документ;

- зміст господарської операції, її кількісні та вартісні показники;
- назву об'єкта основних засобів, його інвентарний номер, дата і місце введення в експлуатацію, термін корисного використання;
- технічна характеристика (площа, обсяг, потужність тощо) та вартість об'єкта ОЗ, амортизація, обґрунтування переоцінки, ремонт, та поліпшення;
- посади та підписи осіб, що здійснювали господарську операцію та оформлювали первинний документ;
- перелік технічної документації, який передається з об'єктом ОЗ;
- вид і кількість дорогоцінних металів, що містяться в об'єкті основні засоби;
- походження коштів (власні, цільові), які використано для придбання, створення і поліпшення основних засобів, та про безоплатне одержання основних засобів [22]. Типові первинні документи з обліку основних засобів, які використовуються підприємством Украерорух, подано у табл. 2.1.

Таблиця 2.1 – Перелік первинних документів з відображенням основних засобів

Типова форма	Назва	Кількість примірників	Призначення
1	2	3	4
03-1	Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів	1 примірник на кожний об'єкт; 2 примірника: передача іншому підприємству	Оприбуткування основних засобів, введення в експлуатацію, внутрішнє переміщення
03-2	Акт приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих і модернізованих об'єктів	1 примірник: виконання робіт господарським способом; 2 примірника: виконання робіт підрядним способом	оформлення приймання-здачі основних засобів з капітального ремонту, реконструкції та модернізації
03-3	Акт на списання основних засобів	2 примірника	оформлення вибуття окремих об'єктів основних засобів при повній або частковій їх ліквідації

Кінець таблиці 2.1

1	2	3	4
03-4	Акт на списання автотранспортних машин	1 примірник	Списання автотранспортних засобів
03-6	Інвентарна картка обліку основних засобів	1 або 2 примірники	узагальнення інформації про всі типи основних засобів, їх технічні особливості
03-7	Опис інвентарних карток з обліку основних засобів	1 примірник	реєстрація інвентарних карток
03-8	Картка обліку руху основних засобів	1 примірник	відображення руху основних засобів по класифікаційних групах
03-9	Інвентарний список основних засобів	1 примірник	пооб'єктного обліку основних засобів у місцях їх заходження (експлуатації) за матеріально відповідальними особами
03-14	Розрахунок амортизації основних засобів (для промислових підприємств)	1 примірник	розрахунок амортизації основних засобів
03-15	Розрахунок амортизації основних засобів (для будівельних організацій)		
03-16	Розрахунок амортизації по автотранспорту		

Джерело: [Розробка автора]

При документальному оформленні господарських операцій і пов'язаних з ними змін на підприємстві відбувається рух облікової інформації між первинною документацією, регістрами синтетичного і аналітичного обліку і звітністю.

Важливим етапом організації облікового процесу являється обробка та групування інформації про рух об'єктів основних засобів у певних облікових реєстрах, комплектність та зміст яких залежить від обраної на підприємстві форми ведення бухгалтерського обліку. Саме форма ведення бухгалтерського обліку передбачає сукупність облікових реєстрів (журналів, відомостей, книг тощо), що використовуються у певній послідовності та ґрунтуються на принципі подвійного запису.

Облікові реєстри складаються з метою хронологічного, систематичного або комбінованого накопичення, групування та узагальнення інформації про господарські операції, що містяться у прийнятих до обліку первинних

документах, використовуються облікові реєстри (книги, відомості, журнали тощо) [45].

Методичні рекомендації по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку передбачають застосування наступних реєстрів бухгалтерського обліку основних засобів при веденні журнально-ордерної форми:

- Журналу № 4, Розділ 1 «Облік основних засобів, інших необоротних активів, нематеріальних активів та зносу необоротних активів» (за кредитом рахунків 10, 13,19;
- Відомість 4.1 аналітичного обліку капітальних інвестицій [46]:

З точки зору Степаненко О., практичне втілення та ефективне використання електронного документообігу має ґрунтуватися на наступних принципах:

1) під час формування системи електронного документообігу та його практичної втілення слід враховувати існуючі взаємовідносини між бухгалтерською службою та структурними підрозділами підприємства, за якими закріплено конкретні об'єкти основних засобів;

2) враховувати можливість оптимізації руху документів без порушення функціонального порядку, тобто електронний документообіг повинен бути системним та ефективним. Він має забезпечувати мінімальний розрив у часі між здійсненням господарської операції та отриманням звітної інформації для прийняття обґрунтованих рішень щодо ефективності використання об'єктів основних засобів [47].

2.2 Організація синтетичного та аналітичного обліку основних засобів підприємства

Для узагальнення інформації про наявність та рух основних засобів національним планом рахунків запропоновано активний рахунок 10 «Основні засоби», до якого передбачено дев'ять субрахунків (табл. 2.2). Використання поданої деталізації формує синтетичний облік основних засобів.

Таблиця 2.2 – Структура 10 «Основні засоби»

Синтетичні рахунки (рахунки першого порядку)		Субрахунки (рахунки другого порядку)	
Код рахунку	Назва рахунку	Код рахунку	Назва рахунку
Клас 1. Необоротні активи			
10		100	Інвестиційна нерухомість
		101	Земельні ділянки
		102	Капітальні витрати на поліпшення земель
		103	Будинки та споруди
		104	Машини та обладнання
		105	Транспортні засоби
		106	Інструменти, прилади та інвентар
		107	Тварини
		108	Багаторічні насадження
		109	Інші основні засоби

Джерело: [Розробка автора]

Першим рівнем деталізації інформації про види об'єктів ОЗ є відображення інформації про активи в картках аналітичного обліку, де вказується детальна характеристика об'єкту: дата придбання, введення в експлуатацію, вартість, норма амортизації, сума зносу, місце експлуатації, інвентарний номер тощо. Порядок відображення надходження ОЗ у бухобліку та формування їх первісної вартості залежить від умов їх придбання (отримання). Особливості облікового відображення ОЗ відповідно до шляхів їх надходження узагальнено у табл. 2.3.

Таблиця 2.3 – Напрями надходження основних засобів та особливості їх синтетичного обліку

№ п/п	Напрям надходження	Особливості відображення в обліку
1	2	3
1	Придбання за договором	усі витрати накопичуються на Дт рах. 152 рах.; після введення в експлуатацію вся накопичена сума списується на Дт рах. 10 за відповідними субрахунками.

Кінець таблиці 2.3

1	2	3
2	Безплатне отримання	усі витрати накопичуються на Дт рах. 152 рах. та Кт 424 рах. після введення в експлуатацію вся накопичена сума списується на Дт рах. 10 за відповідними субрахунками.
3	Внесення засновниками до зареєстрованого капіталу	усі витрати накопичуються на Дт рах. 152 рах.; після введення в експлуатацію вся накопичена сума списується на Дт рах. 10 за відповідними субрахунками. Заборгованість засновників по внескам у зареєстрований капітал відображається за Кт 46 рах.
4	Обмін на подібний актив	залишкова вартість основного засобу списується з балансу підприємства з Кт 10 рах. у Дт 976. Знос переданого основного засобу списується за Дт 131 рах. Дохід від операції відображається за Кт 745 рах..
5	Обмін на неподібний актив	спочатку здійснюється уцінка основного засобу на різницю між його залишковою вартістю та вартістю об'єкта обміну. Уцінка відображається за Дт 975 рах. Залишкова вартість основного засобу списується за Кт 10 рах. на Дт 976 рах., знос переданого основного засобу списується за Дт 131 рах. Дохід від бартерної операції відображається за Кт 746 рах. та оприбутковується на 10 рах.
6	Виготовлення власними силами	усі витрати, пов'язані з виготовленням, накопичуються на Дт рах. 152 рах.; після введення в експлуатацію вся накопичена сума списується на Дт рах. 10 за відповідними субрахунками.
7	Отримання в оренду	об'єкт операційної оренди відображається на позабалансовому рах. 01 за вказаною в угоді про оренду вартістю, нарахування амортизації об'єкта здійснюється орендодавцем. Одержані у фінансову оренду об'єкт відображають за справедливою вартістю активу або теперішньою вартістю мінімальних орендних платежів, (Дт 10 Кт 531), амортизація нараховується орендарем протягом періоду використання активу.

Джерело: [Розробка автора]

Кафка С. стверджує, що зазначений перелік свідчить про необхідність формування повної та достовірної інформації про способи надходження об'єктів основних засобів для визначення складу витрат, які формують первісну вартість активів. Облікова інформація про інвестиції в основні засоби являється корисною якщо вона має наступний характер:

- в обліку відображені всі факти господарського життя, в результаті яких виникають витрати на формування первісної вартості основних засобів;
- за операціями, які визнані об'єктивно необхідними, слід мати інформацію, щоб оцінити частину витрат, яка безпосередньо зумовлена отриманням саме певного об'єкта основного засобу [48].

Відображення операцій з придбання основних засобів подано у табл. 2.4.

Таблиця 2.4 – Облік придбання основних засобів

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція		Сума, грн
		Дт	Кт	
Передоплата				
1	Перераховано передоплату за автомобіль	371	311	300000,00
2	Відображені податковий кредит з ПДВ (за наявності зареєстрованої в ЄРПН податкової накладної)	644/1	644/ПДВ	50000,00
		641/ПДВ	644/1	50000,00
3	Отримано від постачальника автомобіль	152	631	250000,00
4	Списано суму відображеного раніше податкового кредиту з ПДВ	644/ПДВ	631	50000,00
5	Відображені залік заборгованостей	631	371	300000,00
6	Перераховано платежі, пов'язані з реєстрацією автомобіля в сервісному центрі	377	311	800,00
7	Віднесено на збільшення первісної вартості автомобіля витрати на реєстрацію	152	377	800,00
8	Введено в експлуатацію вантажний автомобіль	105	152	250800,00
Післяоплата				
1	Отримано верстат	152	631	25000,00
2	Відображені податковий кредит з ПДВ (за наявності зареєстрованої в ЄРПН податкової накладної)	644/1	631	5000,00
		641/ПДВ	644/1	5000,00
3	Включено в первісну вартість верстата витрати на монтаж і налагодження	152	631	3500,00
4	Сплачено вартість монтажу і налагодження	631	311	3500,00
5	Введено в експлуатацію верстат	104	152	28500,00
6	Перераховано кошти в оплату вартості придбаного верстата	631	311	30000,00

Джерело: [Розробка автора]

Поряд із надходженням основних засобів на підприємствах через різні причини (повний знос; застарілість, зокрема моральна; непотрібність, продаж, тощо) відбувається закономірний процес їх вибуття. Напрями та групи вибуття основних засобів подано на рис. 2.3.

Необоротні активи можуть бути продані на будь-якому етапі експлуатації незалежно від відсотка зносу. Принциповим моментом в разі продажу повністю зношених основних засобів є укладання договору купівлі-продажу, вартість якого повинна бути визначена з метою оподаткування з урахуванням звичайних цін [49].

Найпоширенішою формою вибуття основних засобів являється його реалізація за грошові кошти. П(С)БО 27 «Необоротні активи, утримувані для

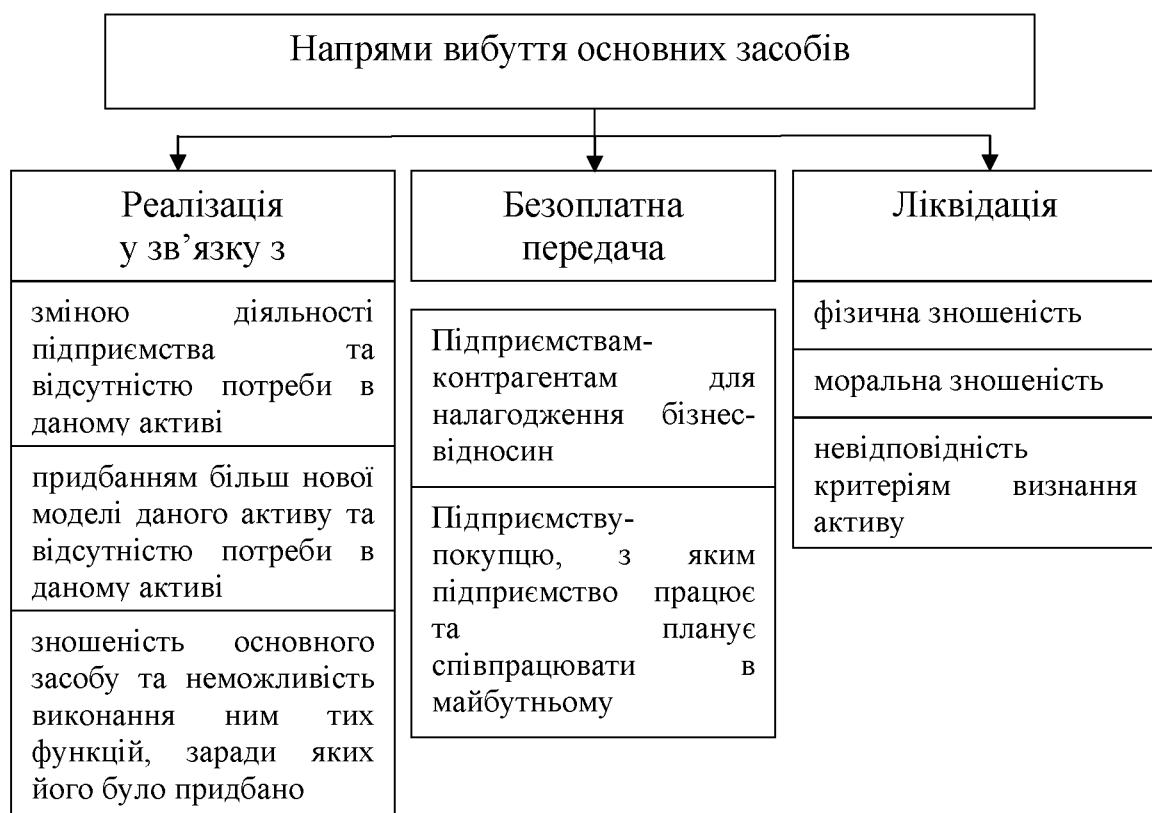


Рисунок 2.3 – Напрями вибуття основних засобів

Джерело: [49]

продажу, та припинена діяльність» визначено певні особливості відображення реалізації ОЗ, які підприємство утримує для продажу [50]. До необоротних активів, утримуваних для продажу, належать основні засоби, які підприємство вирішило продати та відносно яких виконуються наведені критерії. Об'єкт ОЗ переводиться до складу оборотних активів записом: Дт 286 «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу» Кт 10 «Основні засоби».

Згідно норм п. 16 П(С)БО7 підприємство може переоцінювати об'єкт ОЗ, якщо його залишкова вартість істотно відрізняється від справедливої вартості на дату балансу. Згідно П(С) БО 19 «Об'єднання підприємств» справедлива вартість включає суму, по якій може бути здійснений обмін активу, або оплата зобов'язання в результаті операцій між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами [28]. У більшості випадків справедлива вартість ОЗ – це їх ринкова вартість, яку надають сертифіковані спеціалісти з оцінки майна.

У Методичних рекомендаціях щодо облікової політики підприємства № 635 зазначено, що доцільно визначати відхилення залишкової вартості необоротних активів від їх справедливої вартості в діапазоні до 10 % [51]. У Наказі про облікову політику підприємство має зазначити встановлений керівництвом критерій істотності інформації, який має дорівнювати 10 % порогу, рекомендованого Мінфіном України. Порядок відображення зниження ціни раніше дооцінених ОЗ на рахунках бухгалтерського обліку наведено у табл. 2.5.

Таблиця 2.5 – Типові бухгалтерські проведення з переоцінки основних засобів Украероруху

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
1	2	3	4
Перша переоцінка (дооцінка)			
1	Відображення збільшення первісної вартості автомобіля на суму переоцінки балансової вартості та амортизації	105	423
2	Відображене дооцінку накопиченої амортизації	423	131
Друга переоцінка (уцінка)			
3	Відображене зменшення додаткового капіталу на суму уцінки балансової вартості	423	105
4	Відображене уцінку амортизації	131	105
Третя переоцінка			
5	Відображене збільшення первісної вартості об'єкту на суму переоцінки балансової вартості та амортизації	105	423
6	Відображене до оцінки накопиченої амортизації	423	131
Уцінка основних засобів			
7	Відображене результати першої уцінки основних засобів	131 975	10
8	Відображене результати уцінки основних засобів, раніше дооцінки	131 423	10

Кінець таблиці 2.5

1	2	3	4
9	Відображені результати дооцінки основних засобів, раніше уцінених	10	746
10	Відображені втрати від зменшення корисності об'єктів основних засобів, оцінених за первісною вартістю	975	131
11	Відображені втрати від зменшення корисності об'єктів основних засобів, оцінка яких є переоціненою вартістю	975	131
12	Відображені дооцінку вартості об'єктів основних засобів, яка проведена після зникнення причин попереднього зменшення корисності об'єкта основних засобів:	975	131
	за об'єктами, які до зменшення корисності були оцінені за первісною вартістю	10	746
	за об'єктами, які до зменшення корисності були оцінені за переоціненою вартістю	746	131

Джерело: [51]

Слід урахувати, що переоцінка основних засобів тієї групи, об'єкти якої вже переоцінювалися, надалі повинна проводитися таким чином, щоб їх залишкова вартість на дату балансу істотно не відрізнялася від справедливої вартості.

2.3 Методика обліку амортизації об'єкта основних засобів підприємства

У процесі експлуатації основні засоби поступово втрачають свої первісні властивості та техніко-експлуатаційні можливості, в результаті зменшується реальна балансова вартість основних засобів.

Згідно П(С) БО 7 в обліку основних засобів застосовуються наступні терміни: амортизація, вартість, яка амортизується, знос основних засобів. Амортизацію вважається систематичний розподіл вартості, яка амортизується, необоротних активів протягом терміну їх корисного використання (експлуатації).

Усі основні засоби, окрім землі, піддаються фізичному та моральному зносу. Моральний знос виникає внаслідок створення нових, більш прогресивних

та економічно ефективних основних засобів. Вартість, яка амортизується, - первинна або переоцінена вартість основних засобів за вирахуванням їх ліквідаційної вартості. Нарахування амортизації здійснюється протягом терміну корисного використання основного засобу, який встановлюється підприємством при визнанні цього об'єкту активом (при зарахуванні на баланс) і припиняється на період його поліпшення.

Процес нарахування амортизації основних засобів має певні особливості, які подано на рис. 2.4.

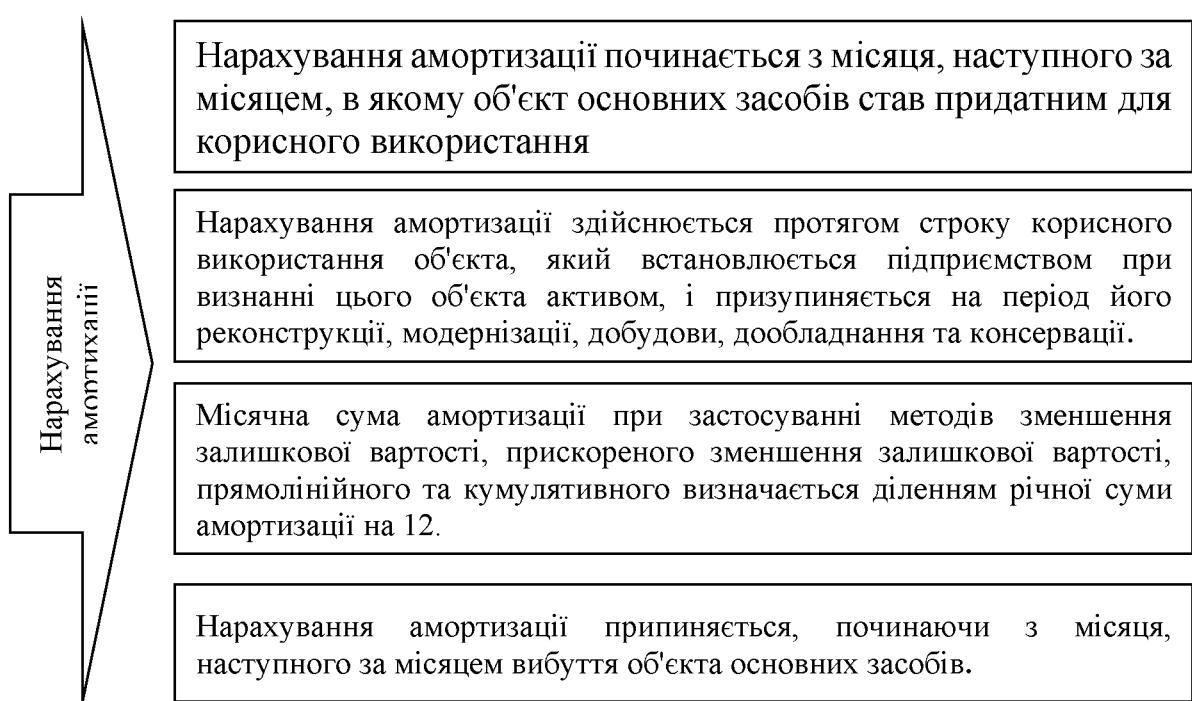


Рисунок 2.4 – Особливості здійснення процесу нарахування амортизації основних засобів

Джерело: Розробка автора

При визначенні терміну корисного використання (експлуатації) підприємству слід враховувати:

- очікуване використання об'єкта підприємством з урахуванням його потужності або продуктивності;
- передбачуваний фізичний та моральний знос;

- правові або подібні обмеження щодо термінів використання об'єкта та інші чинники.

Термін корисного використання об'єкта основних засобів переглядається у разі зміни очікуваних економічних вигод від його використання. Амортизація об'єкту нараховується виходячи з нового терміну корисного використання, починаючи з місяця, наступного за місяцем зміни терміну корисного використання.

Важливе значення для організації бухгалтерського обліку основних засобів має вибір певного методу нарахування їх амортизації, який впливає на величину витрат підприємства. Метод нарахування амортизації має враховувати форму економічної вигоди, яку може отримати підприємство від використання активу. Для різних об'єктів основних засобів підприємством самостійно обирається один з методів в залежності від очікуваного способу використання активу, що фіксується у Наказі про облікову політику. У бухгалтерському обліку амортизацію нараховують на кожен об'єкт основних засобів щомісячно, починаючи з місяця, наступного за місяцем введення в експлуатацію, і закінчуючи місяцем, наступним після його вибуття.

Суму нарахованої амортизації всі підприємства відображають збільшенням суми витрат підприємства і зносу необоротних активів. Амортизація основних засобів нараховується із застосуванням наступних п'яти методів, які є методичним підґрунтям для раціонального відображення реалій господарської практики:

- перший метод – прямолінійний, за яким річна сума амортизації визначається діленням вартості, яка амортизується, на термін корисного використання об'єкту основних засобів;

- другий метод – зменшення залишкової вартості, по якому річна сума амортизації визначається перемноженням залишкової вартості об'єкту на початок звітного року або первісної вартості на дату початку нарахування амортизації та річної норми амортизації.;

- третій метод – прискореного зменшення залишкової вартості, по якому річна сума амортизації визначається як перемноження залишкової вартості об'єкту на початок звітного року або первісної вартості на дату початку нарахування амортизації і річної норми амортизації, яка обчислюється виходячи з терміну корисного використання об'єкту і подвоюється;
- четвертий метод має назву «кумулятивного», тобто по якому річна сума амортизації визначається як перемноження вартості, що амортизується, і кумулятивного коефіцієнта. Кумулятивний коефіцієнт розраховується діленням кількості років, що залишаються до кінця очікуваного терміну використання об'єкту основних засобів, на суму числа років його корисного використання;
- п'ятий метод – виробничий, по якому місячна сума амортизації визначається як перемноження фактичного місячного об'єму продукції (робіт, послуг) і виробничої ставки амортизації. Виробнича ставка амортизації обчислюється діленням вартості, яка амортизується, на загальний об'єм продукції (робіт, послуг), який підприємство чекає провести (виконати) з використанням об'єкту основних засобів [12].

Підприємство може застосовувати норми і методи нарахування амортизації основних засобів, які передбачено податковим законодавством.

Розглянемо детальніше деякі з вказаних методів.

1. Розрахунок амортизації прямолінійним методом. Даний метод доцільно застосовувати для об'єктів довготривалого використання - будівель, споруд, під'їзних шляхів.

Сума амортизаційних відрахувань для кожного періоду розраховується за формулою:

$$\text{Амортизаційні відрахування} = \frac{\text{Вартість випущеної продукції}}{\text{Термін служби ОЗ}} \quad (1.1)$$

Амортизаційну вартість можна представити як різницю між первісною і ліквідаційною вартістю за формулою:

$$\text{Амортизаційна вартість} = \frac{\text{Первісна вартість - Ліквідаційна вартість}}{\text{Термін служби ОЗ}} \quad (1.2)$$

2. При обчисленні амортизації за допомогою кумулятивного методу, ключовим моментом є сума років терміну експлуатації об'єкту основних засобів і кількості років, що залишилися до кінця терміну служби.

3. Визначення амортизації за допомогою методу прискореного зменшення залишкової вартості. При цьому методі може застосуватися будь-яка тверда ставка, але найчастіше береться подвоєна норма амортизації в порівнянні з нормальнюю, яка використовується при прямолінійному методі.

Основні засоби підлягають фізичному зносу як в процесі використання, так і за умов бездіяльності. Бухгалтерський облік зносу основних засобів (необоротних активів) ведеться на пасивному рахунку 13 «Знос оборотних активів», до якого Планом рахунків запропоновано наступні субрахунки:

131 – знос основних засобів;

132 – знос інших необоротних матеріальних активів.

Основних засобів включається до складу витрат діяльності, в здійсненні якої приймає участь даний актив. Такими витратами може бути собівартість робіт або послуг, адміністративні витрати, загальновиробничі витрати, витрати на збут.

Порядок відображення нарахування амортизації основних засобів представлено у табл. 2.6.

Таблиця 2.6 – Типові бухгалтерські проведення з нарахування амортизації основних засобів

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
1	2	3	4
1	Нарахування амортизації основних засобів: - об'єктів виробничого призначення, включаючи об'єкти, які отримано у фінансову оренду	23, 91	131

Кінець таблиці 2.6

1	2	3	4
3	- об'єктів, що передано у операційну оренду	949	131
4	- об'єктів загальногосподарського призначення	92	131
5	- об'єкти, що забезпечують збут	93	131
6	- об'єктів житлово-комунального та соціально-культурного призначення	949	131
7	- в сумі, пропорційній донарахованій амортизації об'єкта основних засобів, які отримано безоплатно, придбано або створено за рахунок цільового фінансування	424	745

Джерело: [Розробка автора]

Якщо у складі основних засобів відбулися зміни (надходження або вибуття), то по правилах п.29 П(С) БО 7 нарахування амортизації починається з місяця, наступного за місяцем, в якому об'єкт основних засобів став придатним для корисного використання, і припиняється починаючи з місяця, наступного за місяцем його вибуття.

2.4 Особливості організації та методики обліку ремонту та поліпшення основних засобів підприємства

Підприємства, на балансі яких знаходяться основні засоби різних видів та груп, періодично в залежності від стану об'єкта та ступеню їх зносу здійснюють витрати на підтримку їх у належному стані, ремонт або поліпшення необоротних активів. На практиці розрізняють наступні види робіт, які дозволяють відновити працездатність основних засобів:

- технічне обслуговування;
- поточний ремонт;
- капітальний ремонт;

- поліпшення, яке включає добудову, дообладнання, реконструкцію, модернізацію та модифікацію.

Зауважимо, що у чинному законодавстві чітких визначень цих понять немає, але у певних нормативних документах відповідних міністерств та відомств містяться рекомендації щодо проведення таких робіт.

У Положенні про технічне обслуговування і ремонт дорожніх транспортних засобів автомобільного транспорту, затвердженого Наказом Міністерства транспорту України від 30.03.1998 р. № 102, міститься характеристика робіт з обслуговування, проведення поточного та капітального ремонтів транспортних засобів [53]. Нажаль, у П(С)БО 7 «Основні засоби» міститься тільки інформація щодо поліпшення об'єктів основних засобів.

Якісні характеристики нормативного регулювання питань порядку проведення обслуговування, ремонтів та поліпшення основних засобів подано у табл. 2.7.

Таблиця 2.7 – Нормативне регулювання проведення ремонтів та поліпшення основних засобів

Вид робіт	Нормативний акт	Характеристика
1	2	3
Технічне обслуговування	Положення про технічне обслуговування і ремонт дорожніх транспортних засобів автомобільного транспорту	роботи, спрямовані на підтримку працездатності об'єкта ОЗ (наприклад, заміна мастила в автомобілі); Мета технічного обслуговування – підтримка у технічно справному стані, належному зовнішньому стані, забезпечення надійності, економічності, безпеки руху та екологічної безпеки
Поточний ремонт	Положення про технічне обслуговування і ремонт дорожніх транспортних засобів автомобільного транспорту	роботи, спрямовані на забезпечення і відновлення працездатності об'єкта ОЗ шляхом усунення дрібних пошкоджень і несправностей, заміни та/або оновлення окремих частин об'єкта; ремонт, який виконується для забезпечення або відновлення працездатності виробу і полягає в заміні і (або) відновленні окремих частин (може виконуватись за результатами діагностикування агрегатним та іншими методами)

Кінець таблиці 2.7

1	2	3
Капітальний ремонт	Положення про технічне обслуговування і ремонт дорожніх транспортних засобів автомобільного транспорту[53]	роботи, спрямовані на повне відновлення ресурсів і характеристик об'єкта шляхом заміни або оновлення його основних частин. У процесі заміни нові частини об'єкта ОЗ можуть бути довговічнішими й економічнішими, ніж старі. У цьому випадку капітальний ремонт приведе до збільшення майбутніх економічних вигід від використання об'єкта ОЗ, а отже, такий ремонт слід вважати поліпшенням і відповідним чином відображати в бухгалтерському обліку
Поліпшення	п. 14П(С)БО 7 «Основні засоби»	це роботи з модернізації, модифікації, добудови, дообладнання, реконструкції тощо подібно об'єкту ОЗ, які приводять до збільшення майбутніх економічних вигід, первісно очікуваних від використання об'єкта (у тому числі збільшення строку його корисної експлуатації)

Джерело: [53]

Таким чином, на практиці постає питання до якого виду робіт віднести роботи, що виконуються підприємством щодо основних засобів. Для цього доцільно детально вивчити технічну документацію на об'єкт основних засобів, ознайомитися з положеннями нормативних актів, які містять примірний перелік робіт, або долучити до визначення виду робіт кваліфікованих фахівців.

Для цілей бухгалтерського обліку головне визначити та розділити усі виконувані роботи на дві групи:

1. Здійснені для підтримки основного засобу у придатному для використання стані та можливості отримання визначеної суми майбутніх економічних вигід від його використання, тобто технічне обслуговування та ремонт.
2. Спрямовані на поліпшення техніко-економічних характеристик об'єкта (modернізація, добудова, дообладнання, реконструкція), що приведе в майбутньому до збільшення економічних вигід від результату його використання, тобто технічне обслуговування та ремонт [54].

Відповідно до Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку основних засобів, затверджених Наказом Міністерства фінансів України від 30.09.2003 № 561, Рішення про те, до якої з двох категорій віднести роботи, приймає керівник підприємства з огляду на аналіз ситуації та істотність таких витрат [22]. Таке рішення

потрібно зафіксувати в розпорядчому документі про проведення робіт з ремонту або поліпшення.

Враховуючи те, що роботи з ремонту основних засобів можуть проводитися господарським та підрядник способами, доцільно витрати з таких робіт для підвищення ефективності контролю за станом відремонтованих об'єктів деталізувати на субрахунках до рахунку 23.

З метою деталізації інформації щодо ремонтних робіт, які виконують власні ремонтно-механічні майстерні пропонуємо відкрити до синтетичного рахунку 23 аналітичні рахунки 234 «Ремонтно-механічна майстерня». За дебетом цього рахунку відображати інформацію про усі прямі витрати та відповідну частку загальновиробничих витрат, за кредитом – собівартість робіт з ремонту та технічних оглядів. Матеріальні витрати включають необхідні запасні частини, вузли, деталі, які використано для заміни зіпсованих відповідно до Відомості дефектів на ремонт. Відображення операцій з проведення ремонту та поліпшення основних засобів у бухгалтерському обліку подано у табл. 2.8.

Таблиця 2.8 – Відображення проведення ремонтів та поліпшення основних засобів у бухгалтерському обліку

№ з/п	Господарські операції	Бухгалтерські записи	
		Дт	Кт
Технічне обслуговування легкового автомобіля			
1	2	3	4
1	Перераховано передплату за технічне обслуговування	371	311
2	Відображене податковий кредит	641	644
3	Списано витрати на технічне обслуговування	92	631
4	Закрито розрахунки за податковим кредитом з ПДВ	644	631
5	Здійснено зарахування заборгованостей	631	371
Поточний ремонт виробничого обладнання господарським способом			
6	Оприбуткування запасних частин від постачальника	207	631
7	Відображене податковий кредит з ПДВ	641	631
8	Сплачено постачальнику за запчастини	631	311
9	Віднесено вартість запасних частин на виконані ремонтні роботи	236	207
10	Нараховано заробітну плату робітникам ремонтної	236	661, 651

Кінець таблиці 2.8

1	2	3	4
11	Віднесено на витрати цеху, вартість ремонту обладнання з цього цеху	232	236
Капітальний ремонт будівлі складу			
12	Вилучено із експлуатації та списано систему вентиляції та кондиціювання (первісна вартість ліквідований системи визначена на рівні вартості нової системи)		
	- суму амортизації	131	103
	- залишкову вартість	976	103
13	Оприбутковано металолом, отриманий від розбирання системи	209	746
14	Капіталізовано витрати на зміну системи вентиляції та кондиціювання (вартість обладнання плюс робота з його установлення)	151	631
15	Відображене податковий кредит з ПДВ	641	631
16	Введено в експлуатацію нову систему кондиціонування, що стало поліпшенням будівлі складу	103	151
17	Оплачено вартість обладнання та роботи підряднику	631	311

Джерело: [22]

Оскільки після проведення поліпшення ОЗ збільшується первісна вартість та інколи строк його корисного використання, то після введення в експлуатацію об'єкта необхідно розрахувати нову суму амортизації. Нова сума амортизації визначається на підставі даних про залишкову вартість основного засобу на початок місяця, що настає за місяцем введення в експлуатацію поліпшеного об'єкта (за вирахуванням ліквідаційної вартості даного об'єкта) та строку, що залишився до закінчення строку корисного використання [22].

2.5 Відображення інформації про основні засоби у фінансовій звітності авіаційного підприємства

Основним звітним документом перед органами державного управління являється фінансовий план, зміст та структура якого регламентовано Порядку складання, затвердження та контролю виконання фінансового плану суб'єкта

господарювання державного сектору економіки [55]. Форма та методичні рекомендації по розробці фінансового плану затверджуються центральним органом виконавчої влади з питань економіки. До проекту фінансового плану підприємства з державною формою власності додають пояснювальну записку, де відображаються показники аналізу фінансово-господарської діяльності за попередній рік та плановий період.

У розділах 4-6 відображається наступна інформація про капітальні інвестиції, знос та вартість основних засобів підприємства авіаційного простору (табл. 2.9).

Таблиця 2.9 – Відображення інформації про основні засоби у Фінансовому плані

Розділ	Показник	Код рядку
IV. Капітальні інвестиції	Капітальні інвестиції	4000
V. Коефіцієнтний аналіз	Коефіцієнт зносу основних засобів	5220
VI. Звіт про фінансовий стан	Необоротні активи, усього, у тому числі:	6000
	- основні засоби	6001
	- первісна вартість	6002
	- знос	6003

Джерело: [55]

Зважаючи на те, що основною метою фінансового обліку являється надання релевантної інформації про стан і рух майна підприємства та джерел його формування зовнішнім користувачам, компоненти фінансової звітності являються узагальнюючими звітними документами для прийняття управлінських рішень. Основною формою серед компонентів фінансової звітності, де групується інформація про основні засоби та їх знос, являється Баланс (Звіт про фінансовий стан), де об'єкти відображаються у розділі 1 за первісною вартістю та сумою накопиченого зносу за період. У звіті про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід), звіті про рух грошових коштів та Примітках до річної фінансової звітності подається інформацію щодо понесених

витрат на капітальні інвестиції та інша інформація про використання основних засобів (рис. 2.5).

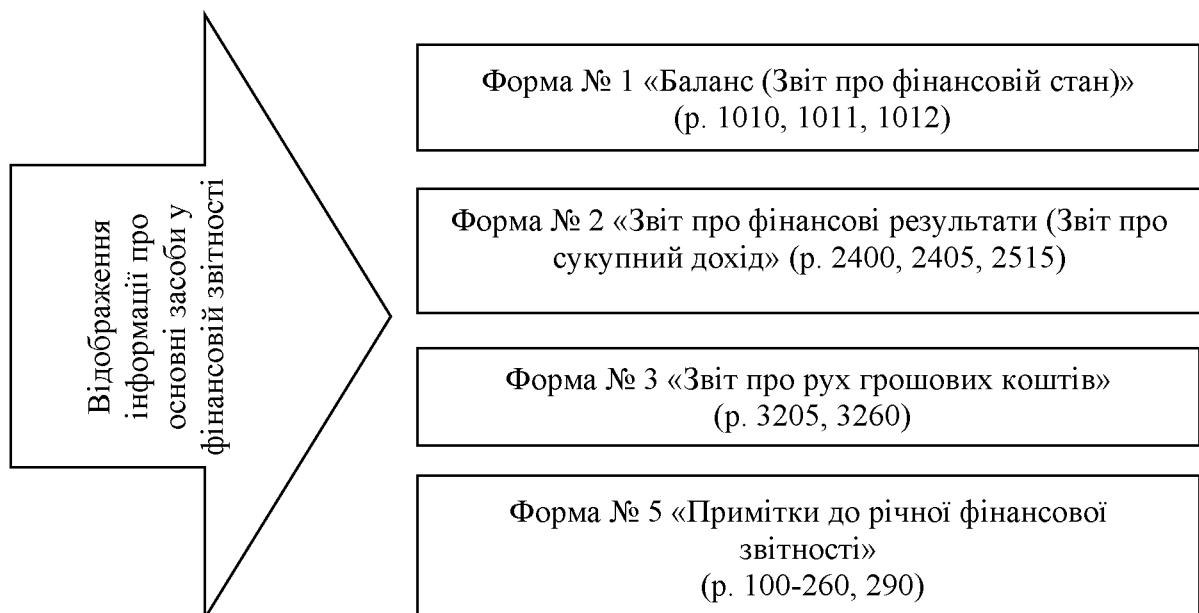


Рисунок 2.5 – Відображення інформації про основні засоби у формах фінансової звітності

Джерело: [12]

Базовим документом є Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», затверджене Наказом Міністерства фінансів України № 92 від 27.04.2000 р. У п.37.1- 37.8 розділу «Розкриття інформації про основні засоби у примітках до фінансової звітності» міститься перелік питань, які необхідно розкрити у примітках до фінансової звітності» (рис. 2.6) П(С)БО 7 [12].

Суперечним моментом складання приміток до фінансової звітності являється наявність розділу XIII «Використання амортизаційних відрахувань», де необхідно показати інформацію про наступне:

- рівень нарахованих та використаних амортизаційних відрахувань (в тому числі на будівництво об'єктів),
- придбання та поліпшення основних засобів;
- погашення отриманих на капітальні інвестиції позик.

Інформація про основні засоби, що відображається у примітках до фінансової звітності	
	Первісна (переоцінена) вартість і сума зносу основних засобів, щодо яких існують передбачені чинним законодавством обмеження володіння, користування та розпорядження
	Первісна (переоцінена) вартість і сума зносу переданих у заставу основних засобів
	Сума капітальних інвестицій в основні засоби за звітний рік
	Сума укладених угод на придбання у майбутньому основних засобів
	Залишкова вартість основних засобів, що тимчасово не використовуються (консервація, реконструкція тощо)
	Первісна (переоцінена) вартість повністю амортизованих основних засобів, які продовжують використовуватись
	Первісна вартість, залишкова вартість та метод оцінки основних засобів, отриманих за рахунок цільового фінансування
	Інформація про зміну розміру додаткового капіталу в результаті переоцінки основних засобів та обмеження щодо його розподілу між власниками (учасниками)

Рисунок 2.6 – Розкриття інформації про основні засоби у примітках до фінансової звітності

Джерело: Розробка автора

Згідно нормативних документів єдиним шляхом обліку нарахованої амортизація являється її списання на витрати того періоду, в якому була нарахована. Тому постає питання щодо використання амортизаційних відрахувань за вимогами Приміток. Для використання амортизаційних віdraхувань доцільно створити резерв таких відрахувань, чітко визначити напрями їх використання.

Якщо в звітному періоді проводилася переоцінка ОЗ, необхідно розкривати в Примітках зміну розміру додаткового капіталу в результаті переоцінки ОЗ та обмеження щодо його розподілу між власниками (учасниками).

Крім того, бажано розкривати в Примітках таку інформацію щодо переоцінки основних засобів:

- базу, застосовану для переоцінки активів;
- дати чинності переоцінки;
- залучення незалежного оцінювача;
- сутність будь-яких показників, що застосовувалися для визначення відновлюваної вартості.

При складанні консолідований звітності у Примітках щодоожної групи основних засобів наводиться suma курсових різниць у зв'язку з перерахунком вартості ОЗ, яка наведена у фінансовій звітності дочірніх підприємств.

Висновки до розділу 2

1. Процес організації бухгалтерського обліку основних засобів починається з первинного спостереження та відображення у первинних документах фактів придбання, використання та вибуття основних засобів. Протягом десятиріч'я українські підприємства застосовують типові форми первинних документів обліку основних засобів. Вони забезпечують відображення інформації про необоротні активи у розрізі синтетичного обліку та використовуються за будь-якою формою її ведення.

2. В Наказі про облікову політику державного підприємства Украерорух зазначається вибір журнально-ордерної форми ведення бухгалтерського обліку, яка забезпечує накопичення, групування та систематизацію інформації про об'єкти основних засобів в облікових реєстрах з використанням оборотно-сальдових відомостей контрольного характеру.

3. Синтетичний облік основних засобів організовано з використанням рахунків першого та другого порядків, передбачених Планом рахунків. Даний порядок деталізації інформації застосовується для відображення капітальних інвестицій на придбання основних засобів, їх внутрішнього переміщення та

вибуття. Первісна оцінка основних засобів залежить від способу їх отримання.

4. У процесі використання основні засоби втрачають свої первинні характеристики або їх балансова вартість не відповідає ринковій вартості. В таких випадках здійснюють переоцінку основних засобів (дооцінку або уцінку). За нормами Методичних рекомендацій № 635 умовами проведення переоцінки основних засобів є суттєві відхилення залишкової вартості активу від його справедливої вартості у діапазоні 10 %.

5. Важливим положенням облікової політики являється вибір методу нарахування амортизації основних засобів, який значно впливає на рівень витрат та загальний фінансовий результат підприємства. П(С)БО 7 та МСФЗ регулюють порядок нарахування амортизації, методи нарахування та відображення такої інформації у фінансовій звітності. У ПКУ містяться рекомендації щодо визначення строку корисного використання активу та вибору методу нарахування амортизації.

6. Досліджено особливості проведення поточного та капітального ремонтів, проведених господарським та підрядним способами, відображення цих операцій у первинних документах та на рахунках бухгалтерського обліку.

7. Інформація про основні засоби відображається у Балансі (Звіті про фінансовий стан), Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід), Звіті про рух грошових коштів та Примітках до річної фінансової звітності. Основним звітним документом державного підприємства є фінансовий план, де також відображається інформація про необоротні активи у розрізі їх первісної вартості та суми зносу. Позитивним моментом складання фінансового звіту являється співставлення планових і фактичних показників та аналіз їх виконання у пояснювальній записці.

З ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА АНАЛІЗУ РУХУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ДЕРЖАВНОГО ПІДПРИЄМСТВА ОБСЛУГОВУВАННЯ ПОВІТРЯНОГО РУХУ УКРАЇНИ

3.1 Методичні прийоми аналізу основних засобів

Розгляд методичних прийомів аналізу ОЗ передбачає отримання відповідей на питання: з'ясування міста і ролі аналізу ОЗ в системі економічних знань; визначення змісту аналізу ОЗ. Для отримання відповідей задіяно ретроспективний підхід, котрий демонструє зміну щодо відповідей на питання протягом встановленого періоду, яким визначено ХXI століття. Джерелом для отримання відповідей слугують публікації, які містять методичні прийоми аналізу ОЗ. Публікації подано у хронологічній послідовності, а їх кількість та принцип обрання мають евристичний характер.

Два десятиліття тому, у 2000 р., Івахненко В. видав у м. Київ навчально-методичний посібник «Курс економічного аналізу». Автор розмістив у посібнику тему за № 7 під назвою «Аналіз виробничих ресурсів та організаційно-технічного рівня підприємства», у якій другий параграф мав назву «Аналіз стану і використання основних фондів». Параграф мав три пункти: аналіз складу, структури і технічного стану основних фондів, аналіз виробничих потужностей, аналіз використання основних фондів і устаткування [56, с.66-71]. Оскільки у параграфах подано систему показників, то цю систему у слід визнати окремим напрямом дослідження основних фондів: перший напрям – стан, структура, технічний стан; другий – виробничі потужності; третій – використання.

У 2001 р. Попович П. видав у м. Тернопіль підручник «Економічний аналіз діяльності суб’єктів господарювання», у «Розділі V. Аналіз ресурсів підприємства» якого є підрозділ «5.2. Аналіз забезщеності підприємства основними фондами й ефективності їх використання» [57, с.124-135]. Назва підрозділу дозволяє виділити два ракурси аналізу: перший – забезщеність, а другий – ефективність використання основними фондами.

У 2003 р. (м. Житомир) за редакцією Бутинця Ф. видано навчальний посібник «Економічний аналіз» у якому у темі 12 «Аналіз ресурсозабезпечення підприємства та оцінка ефективності використання його ресурсів» є параграф «12.2 «Аналіз ефективності використання основних засобів і нематеріальних активів», у якому є пункт «Аналіз наявності та ефективності використання основних засобів» [58, с. 462-483]. Таким чином, основні засоби є другорядним аспектом економічного аналізу, який розглядається з двох ракурсів – наявності та ефективності використання.

Виданий у 2005 р. у Києві навчальний посібник «Економічний аналіз діяльності підприємств» за авторством Савицької Г. у «Главі 5 Аналіз використання основних засобів» обіймає п'ять параграфів [59, с. 178-205]. Комплекс показників у параграфах розкриває окремий ракурс використання ОЗ, що є підставою для представлення двох параграфів як самостійних напрямів їх дослідження: перший напрям – забезпеченість підприємства ОЗ; другий напрям – інтенсивність й ефективність використання ОЗ.

Тарасенко Н. видав у 2006 р. у Львові навчальний посібник «Економічний аналіз». У темі «Аналіз виробничої програми підприємства» одним із параграфів був «5.9 Аналіз динаміки і структури основних фондів, ефективності їх використання» [60, с.126-135]. Судячи із назви параграфа, аналіз містить три ракурси вивчення основних фондів: перший – динаміка, другий – структура, третій – ефективність використання.

Андреєва Г. у термінологічному словнику навчально-методичного посібника для самостійного вивчення дисципліни «Економічний аналіз», виданому у Сумах у 2007 р., наводить визначення сутності показників: фондовіддача; фондомісткість; фондорентабельність; фондоозброєність [61, с.126], [127]. Саме ці показники складають підвалини аналізу ефективності використання ОЗ.

У навчальному посібнику «Економічний аналіз», виданому у 2009 р. у Києві, автор, Грабовицький Б. у межах теми «Аналіз забезпеченості і ефективності використання виробничих ресурсів підприємства» розглянув: стан

і рух основних фондів (п. 4.2.2), аналіз використання основних фондів (п. 4.2.3) [62, с.110-115]. Кожен вказаний у дужках пункт містив систему показників, тобто уявляв окремий напрямок дослідження основних фондів: перший напрям – стан і рух, другий – використання.

Паланюк Н. і Петренко В. у 2010 р. видали у м. Київ навчальний посібник «Економічний аналіз». У темі «3 Аналіз ресурсозабезпечення підприємства та оцінка ефективності використання його ресурсів», у другому параграфі «3.2. Аналіз основних засобів» подано пункти: 3.2.1. Аналіз складу руху і структури основних засобів підприємства, 3.2.2. Аналіз забезпечення підприємства основними засобами та ефективності їх використання 3.2.3. Аналіз складу енергетичних ресурсів, 3.2.4. Аналіз використання тракторного парку [63, с.70-85]. Якщо не приймати до уваги аграрне спрямування посібника, то коло розглянутих питань подібне до вищезгаданих підручників і посібників. Можна виділити такі напрями дослідження ОЗ: перший – рух і структура; другий – забезпеченість та ефективність використання.

Виданий У 2013 р. авторами Волковою Н. і Подвальною Н. у видавництві м. Одеса навчальний посібник «Організація та методика економічного аналізу». Посібник містив тему 5 «Організація та методика аналізу ОЗ» [64, с.107-125]. У цій темі авторки розглянули зміст трьох показників, які характеризують рух ОЗ («коєфіцієнт оновлення», «коєфіцієнт уведення», «коєфіцієнт вибуття»), та сеєи показників, які визначають застосування ОЗ («коєфіцієнт зношеності», «коєфіцієнт придатності», «фондоозброєність», «технічна озброєність праці», «фондовіддача», «фондомісткість», «рентабельність основних виробничих засобів») [64, с.108].

На теренах «південної столиці України», у м. Одесі, п'ять років тому, тобто у 2015 р., було видано навчальний посібник «Економічний аналіз» за редакцією Волкової Н. Одна із тем посібника мала назву «Аналіз основних засобів» та містила чотири питання: завдання та інформаційна база економічного аналізу; аналіз наявності та структури основних засобів; аналізу руху та технічного стану основних засобів; аналіз ефективності використання основних засобів [65, с.123-

136]. Спираючись на систему показників за питаннями можна виокремити наступні напрями дослідження ОЗ: перший напрям – наявність і структура; другий – рух і технічний стан; третій – ефективність використання.

Колектив авторів у складі Єгорова О., Дорогань-Писаренко Л. і Тютюнник Ю., у 2017 р. виокремили аналіз необоротних активів підприємства як тему у навчальному посібнику з економічного аналізу, який було видано у м. Полтава. Тема містить три параграфи: основні завдання аналізу необоротних активів, аналіз руху та функціонального стану ОЗ, аналіз ефективності використання ОЗ [42, с.48-56]. За кожним аналізом подано комплекс показників, що дозволяє визначити два напрями дослідження ОЗ: перший – рух і функціональний стан; другий – ефективність використання.

У 2018 р. Синькевич Н. у виданні м. Тернопіль видала курс лекцій «Економічний аналіз». У курсі присутня тема 6 назва якої.» Оцінка стану і використання основних фондів». Тема включає пункти: «6.1. Аналіз складу, структури і технічного стану основних фондів; 6.2. Аналіз ефективності використання основних фондів; 6.3. Оцінка виробничих потужностей. Кожен пункт за переліком поданих показників самодостатній, тобто являє окремий напрям дослідження ОЗ: перший напрям – склад і структура; другий – ефективність використання.

Отже ретроспективний підхід до визначення міста та ролі, а також змісту аналізу дозволив зробити такі узагальнення. По-перше, аналіз ОЗ є частиною економічного аналізу діяльності суб'єктів господарювання. По-друге, складові економічного аналізу, зокрема аналіз ОЗ, мають академічний статус, оскільки стали надбанням підручників і навчальних посібників. По-третє, за двадцять років окремі напрями дослідження ОЗ залишились незмінними, зокрема: стан і структура ОЗ; рух ОЗ; інтенсивність й ефективність використання ОЗ. По-четверте, перелік показників за напрямами дослідження ОЗ залишився незмінним за двадцять років. По-п'яте, територіальний розподіл видань начальної літератури, від Сум на півночі до Одеси а півдні, від Полтави у центрі до Львова і Тернополя на заході і, звісно, Київ як науково-навчальний центр,

дозволяє стверджувати про просторову єдність думок на вітчизняних академічних теренах. По-шосте, аналіз як метод пізнання є найбільш або, навіть, абсолютно затребуваним у дослідженнях ОЗ. По-сьоме, можна припустити, що у найближчому майбутньому аналіз ОЗ як частина економічного аналізу не втратить своєї академічної привабливості. По-восьме, до тепер паралельно використовується два поняття «основні засоби» та «основні фонди», наприклад, у назві деяких показників, які характеризують використання ОЗ, використовується коріння «фондо».

3.2 Аналіз наявності та динаміка структури основних засобів підприємства

Часовий обрій дослідження складає три часові відрізки, тобто 2017-2019 рр. У дослідженні застосовано значення показників у частині II. Основні засоби Примітки до річної фінансової звітності (Форма №5) за 2017 - 2019 рр. (Додаток В, Г, Д).

Для аналізу динаміки наявності та складу ОЗ підприємства використано шість показників. У якості першого, базового, показника обрано «первинна (переоцінена) вартість групи ОЗ станом на початок року, тис. грн.», який позначено символом $B_{i\rho}$, де: нижній індекс i – відрізок періоду дослідження (станом на 1 січня), верхній індекс гр – номер групи ОЗ у графі А табл. 3.1 Наприклад, $B_{i\rho 2017}$ – вартість будинків, споруд та передавальних пристроїв у 2017 році.

Другим, похідним від $B_{i\rho}$, показником є «загальна первісна (переоцінена) вартість ОЗ підприємства станом на початок року, тис. грн.», який позначено символом $ZB_{i\rho}$, де нижній індекс i – відрізок періоду дослідження (станом на 1 січня). Наприклад, $ZB_{i\rho 2018}$ – загальна вартість ОЗ підприємства у 2018 р.

Третім, похідним від $B_{i\rho}$, показником є «частка первісної (переоціненої) вартості групи ОЗ у загальній первісній (переоціненої) вартості ОЗ станом на початок року», який позначено символом $CB_{i\rho}$, де: нижній індекс i – відрізок періоду дослідження (станом на 1 січня), верхній індекс гр – номер групи ОЗ у графі А

табл. 3.1. Наприклад, ЧВ_{2017} – частка первісної (переоціненої) вартості будинків, споруд та передавальних пристрій у загальній вартості ОЗ підприємства у 2017 році.

Для визначення динаміки вищевказаних показників задіяний показник «ланцюговий темп приросту» який позначено символом $LTrp$ до якого додається символ вищезгаданих показників. Отже, четвертий показник $LTrpVnp_{2018}^r$ – ланцюговий темп приросту певної групи ОЗ у певному році. Наприклад, $LTrpVnp_{2018}^r$ – ланцюговий темп приросту вартості будинків, споруд та передавальних пристрій у 2018 р. П'ятий показник $LTrpZVnp_i$ – ланцюговий темп приросту загальної вартості підприємства у певному році. Наприклад, $LTrpZVnp_{2019}$ – загальна вартість ОЗ підприємства у 2019 році. Шостий показник $LTrp\text{ЧВ}_{2018}^r$ – ланцюговий темп приросту частки певної групи ОЗ у певному році. Наприклад, $LTrp\text{ЧВ}_{2018}^r$ – ланцюговий темп приросту частки вартості будинків, споруд та передавальних пристрій у загальній вартості ОЗ підприємства у 2018 році. У табл. 3.1 подано динаміку наявності та складу ОЗ за 2017-2019 рр.

Згідно відомостей у табл. 3.1, у 2017 р. підприємство не мало ОЗ за шістьма групами: «інвестиційна нерухомість», «капітальні витрати на поліпшення земель», «тварини», «природні ресурси», «інвентарна тара», «предмети прокату». Ця обставина яскраво підкреслює профіль діяльності підприємства у сфері послуг. У цьому році найбільшу вартість складали ОЗ, які входили до другої групи (1855027 тис. грн.), що зумовило значну частку цієї групи у загальній вартості ОЗ (37,78 %). Ненабагато меншу (на 27 577 тис. грн) вартість мали ОЗ, що входили до третьої групи. Частка вартості цієї групи у загальній вартості ОЗ Украероруху складала 37,22 %. Сума часток другої і третьої груп складала 75,00 %, тобто будинки, споруди і передавальні пристрії, а також машини і обладнання складали абсолютну більшість загальної вартості ОЗ підприємства. Вартість ОЗ, що входили до сьомої групи, була більш ніж удвічі меншою, за вартість другої або третьої груп (857822 тис. грн), але значно перевищувала вартість інших восьми груп, сумарна частка яких у загальній вартості ОЗ підприємства не перевищувала 75,54 %.

Таблиця 3.1 – Динаміка наявності та складу ОЗ Украероруху за 2017-2019 рр.

Номер та назва групи ОЗ	Показник	Відрізок досліджуваного періоду				
		2017	2018	ЛТпр	2019	ЛТпр
A	B	1	2	3	4	5
1. Земельні ділянки	<i>Впri^{ep}</i>	18	18	0,00	128	611,11
	<i>ЧВпri^{ep}</i>	0,00	0,00	-5,29	0,00	307,74
2. Будинки, споруди та передавальні пристрої	<i>Впri^{ep}</i>	1855027	1907392	2,82	3671145	92,47
	<i>ЧВпri^{ep}</i>	37,78	36,79	-2,62	40,60	10,36
3. Машини та обладнання	<i>Впri^{ep}</i>	1827450	1891287	3,49	2918537	54,31
	<i>ЧВпri^{ep}</i>	37,22	36,48	-1,98	32,28	-11,52
4. Транспортні засоби	<i>Впri^{ep}</i>	257907	263602	2,21	351095	33,19
	<i>ЧВпri^{ep}</i>	5,25	5,08	-3,20	3,88	-23,63
5. Інструменти, прилади, інвентар (меблі)	<i>Впri^{ep}</i>	86498	101559	17,41	122310	20,43
	<i>ЧВпri^{ep}</i>	1,76	1,96	11,20	1,35	-30,95
6. Багаторічні насадження	<i>Впri^{ep}</i>	1865	1865	0,00	1920	2,95
	<i>ЧВпri^{ep}</i>	0,04	0,04	-5,29	0,02	-40,97
7. Інші основні засоби	<i>Впri^{ep}</i>	857822	993666	15,84	1946469	95,89
	<i>ЧВпri^{ep}</i>	17,47	19,17	9,71	21,53	12,32
8. Бібліотечні фонди	<i>Впri^{ep}</i>	753	845	12,22	1055	24,85
	<i>ЧВпri^{ep}</i>	0,02	0,02	6,28	0,01	-28,41
9. Малоцінні необоротні матеріальні активи	<i>Впri^{ep}</i>	22612	23947	5,90	28747	20,04
	<i>ЧВпri^{ep}</i>	0,46	0,46	0,30	0,32	-31,17
10. Тимчасові (нетитульні) споруди	<i>Впri^{ep}</i>	125	125	0,00	125	0,00
	<i>ЧВпri^{ep}</i>	0,00	0,00	-5,29	0,00	-42,66
11. Інші необоротні матеріальні активи	<i>Впri^{ep}</i>	62	62	0,00	62	0,00
	<i>ЧВпri^{ep}</i>	0,00	0,00	-5,29	0,00	-42,66
Разом	<i>Впri^{ep}</i>	4910139	5184368	5,58	9041593	74,40
	<i>ЧВпri^{ep}</i>	100,00	100,00	0,00	100,00	0,00

Джерело: Розроблено автором на підставі форми №5 за 2017-2019рр.

На початок 2018 р., значення *ЗВпri₂₀₁₈* підвищилося на 5,58 %, що складає 274 229 тис. грн. Ця обставина свідчить про зростання загальної вартості ОЗ Украероруху протягом 2017 року. Примітко, що вартість ОЗ, що складали другу групу збільшилась на 2,82 %, а частка групи в загальній вартості ОЗ підприємства зменшилась на 2,62 %. Analogічна ситуація мала місце і по відношенню до третьої і четвертої груп. Так, вартість ОЗ, що складали третю групу зросла на 3,49 %, а частка групи у загальній вартості ОЗ підприємства скоротилася на 1,98 %. Вартість ОЗ четвертої групи побільшала на 2,21 %, а частка групи в загальній вартості ОЗ підприємства поменшала на 3,20 %. Примітно, що метаморфози вартостей другої і третьої груп ОЗ, які були найбільшими у загальній вартості ОЗ підприємства, визначили вектор

$LTr3Bnp_{2017}$. За трьома групами відбулось значне зростання вартості ОЗ: за п'ятою групою – на 17,41 %, за сьомою групою – на 15,84 %, за восьмою групою – на 12,22 %. Відповідно збільшилась питома вага цих груп у загальній вартості ОЗ підприємства: за п'ятою групою – на 11,20 %, з 1,76 % до 1,96 %; за сьомою групою – на 9,71 %, з 17,47 % до 19,17 %; за восьмою групою – на 6,28 %, з 0,02 % до 0,02 %. Таким чином, у складі ОЗ Украероруху протягом 2017 р. відбувались значні зміни, що знайшло відображення в обліку ОЗ.

На початок 2019 р. величина $ZBnp_{2019}$ збільшилась порівняно з $ZBnp_{2018}$ на 3 857 225 тис. грн., що складає 74,40 %. Набагато більші ніж у минулому році темпи приросту $Bnp_{i,p}$ мали сьома (95,89 %) і друга (92,47%) групи, а перша група мала захмарний темп приросту (611,11 %). Приріст $\Delta Bnp_{i,p}$ за цими групами був менший ніж приріст $Bnp_{i,p}$, що відображає відносний характер цього показника, оскільки його значення детермінується змінами абсолютноного приросту вартості інших груп. Наприклад, у 2019 р. великий темп приросту $Bnp_{i,p}$ дозволив змінити негативну динаміку $\Delta Bnp_{i,p}$ у 2018 р. (-2,62 %) на позитивну у 2019 р. (10,36 %). За третьою групою не настільки великий як за другою темп приросту B_{2019}^3 (54,31 %) не дозволив змінити негативний темп приросту $\Delta Bnp_{i,p}$ у 2018 р. (-1,98 %) на позитивний у 2019 р. (-11,52 %). Незначний позитивний темп приросту Bnp_{2019}^4 (33,19 %) не дозволив змінити негативну динаміку приросту $\Delta Bnp_{i,p}$ (-3,20 %) за четвертою групою у 2018 р. на позитивну у 2019 р. (-23,63 %). Подібна ситуація відбувалась і по відношенню до п'ятої, шостої, восьмої і дев'ятої груп.

Таким чином, значний приріст вартості ОЗ другої і сьомої груп у 2019 р. вплинув на структуру вартості груп ОЗ підприємства, тобто зростання вартості багатьох груп ОЗ не призвело до зростання їх частки у загальній структурі вартості ОЗ. Отже, порівняно з 2017 р. у 2018 р. зміна величин $Bnp_{i,p}$ за усіма групами призвела до зміни значень $\Delta Bnp_{i,p}$ за усіма групами. Однак, у 2018 р. подібно до 2017 р. сума часток другої, третьої і сьомої груп була абсолютно домінуючою і складала 94,41 %.

3.3 Аналіз руху усіх основних засобів підприємства

Подана у п. 3.1 характеристика методики довела, що аналіз ОЗ є традиційним напрямом економічного дослідження ОЗ. Перелік показників, які характеризують рух та їх зміст ідентичний майже у всіх публікаціях. Стало бути, оскільки у п. 3.1 представлена посилання на джерела інформації, у яких вказано сторінки, відведені для аналізу ОЗ загалом, та їх руху зокрема, то вважаємо доречним робити посилання на джерела при визначені переліку показників руху ОЗ у цьому підрозділі. Отже, до показників, що характеризують рух ОЗ, віднесено: коефіцієнт вводу (уведення); коефіцієнт оновлення; коефіцієнт вибуття; коефіцієнт ліквідації; коефіцієнт заміни; коефіцієнт розширення; річний приріст; коефіцієнт приросту; коефіцієнт надходження; період оновлення або повного вибуття; коефіцієнт заміни основних засобів (простого відтворення); коефіцієнт розширеного відтворення ОЗ. Якісний стан ОЗ аналізують за узагальнюючими показниками функціонального стану: коефіцієнт зносу; коефіцієнт придатності.

Для аналізу руху ОЗ обрано п'ять показників. Перший – коефіцієнт вводу, який розраховується шляхом ділення вартості ОЗ, які надійшли у звітному періоді (році) на вартість усіх ОЗ на кінець звітного року. Для позначення коефіцієнту вводу обрано символ $K_{\text{вв}}{}^{gr}$, у якому нижній індекс i вказує на звітній період (рік), а верхній індекс gr – на групу ОЗ.

Другий показник – коефіцієнт вибуття характеризує ступінь інтенсивності вибуття основних засобів із виробництва й обчислюється як співвідношення вартості вибулих основних засобів протягом звітного періоду (року) до вартості ОС на початок звітного періоду (року). Для позначення коефіцієнту вибуття застосовано символ $K_{\text{виб}}{}^{gr}$, у якому нижній індекс i вказує на звітній період (рік), а верхній індекс gr – на групу ОЗ.

Третій показник – коефіцієнт заміни, який розраховується як співвідношення вартості вибулих ОЗ протягом звітного періоду (року) до

вартості ОС, які надійшли протягом звітного періоду (року). Для позначення коефіцієнту заміни застосовано символ $K_{зам_i}^{sp}$, у якому нижній індекс i вказує на звітній період (рік), а верхній індекс gr – на групу ОЗ.

Четвертий показник – коефіцієнт розширення, який розраховується як 1 – коефіцієнт заміни. Для позначення коефіцієнту розширення застосовано символ $K_{роз_i}^{sp}$, у якому нижній індекс i вказує на звітній період (рік), а верхній індекс gr – на групу ОЗ.

П'ятий показник – коефіцієнт приросту основних засобів, який розраховується як співвідношення вартості приросту до вартості ОЗ на початок періоду року). Для позначення коефіцієнту приросту застосовано символ $K_{при_i}^{sp}$, у якому нижній індекс i вказує на звітній період (рік), а верхній індекс gr – на групу основних засобів.

Для розрахунку вищевказаних коефіцієнтів використано чотири базові показники, які демонструють рух основних засобів у частині «ІІ. Основні засоби Примітки до річної фінансової звітності» (Форма №5) за 2017 - 2019 рр (Додаток В, Г, Д):

показник «залишок ОЗ на початок року». Для позначення показника застосовано символ $B_{пр_i}^{sp}$, у якому нижній індекс i вказує на звітній період (рік), а верхній індекс gr – на групу ОЗ;

показник «надійшло ОЗ за рік». Для позначення показника застосовано символ $H_{ад_i}^{sp}$, у якому нижній індекс i вказує на звітній період (рік), а верхній індекс gr – на групу ОЗ;

показник «вибуло ОЗ за рік». Для позначення показника застосовано символ $B_{вб_i}^{sp}$, у якому нижній індекс i вказує на звітній період (рік), а верхній індекс gr – на групу ОЗ;

показник «залишок на кінець року». Для позначення показника застосовано символ $B_{кр_i}^{sp}$, у якому нижній індекс i вказує на звітній період (рік), а верхній індекс gr – на групу ОЗ.

Одинице виміру базових показників згідно Форми №5 є тис. грн. У табл.3.2 подано коефіцієнти і базові показники, які характеризують рух основних засобів

підприємства за 2017 р.

Таблиця 3.2 – Рух основних засобів підприємства за 2017р.

Номер групи ОЗ	Показники								
	$B_{np_i}^{sp}$	$H_{ad_i}^{sp}$	$B_{ub_i}^{sp}$	$B_{kr_i}^{sp}$	$K_{ve_i}^{sp}$	$K_{vb_i}^{sp}$	$K_{zm_i}^{sp}$	$K_{roz_i}^{sp}$	$K_{pri_i}^{sp}$
A	1	2	3	4	5	6	7	8	9
1	18			18					
2	1855027	53037		1907392	0,0278				0,0282
3	1827450	63997	178	1891287	0,0338	0,0001	0,0028	0,9972	0,0349
4	257907	5798	103	263602	0,0220	0,0004	0,0178	0,9822	0,0221
5	86498	15592	419	101559	0,1535	0,0048	0,0269	0,9731	0,1741
6	1865			1865					
7	857822	135269	191	993666	0,1361	0,0002	0,0014	0,9986	0,1584
8	753	100	8	845	0,1183	0,0106	0,0800	0,9200	0,1222
9	22612	2072	737	23947	0,0865	0,0326	0,3557	0,6443	0,0590
10	125			125					
11	62			62					
Разом	4910139	275865	1636	5184368	0,0532	0,0003	0,0059	0,9941	0,0558

Джерело: Розробка автора

Відомості табл. 3.2 свідчать, що характерною ознакою руху основних засобів є значне випередження коефіцієнта вводу над вибуттям у цілому по основних засобів і окремих групах: так, загальний коефіцієнт вводу склав 0,0532, а загальний коефіцієнт вибуття 0,0003, відповідно коефіцієнт заміни і розширення 0,0059 і 0,9941. Така ж тенденція відстежується по усім групам основних засобів. Співвідношення між коефіцієнтами $K_{ve_i}^{sp}$ і $K_{vb_i}^{sp}$ демонструє інтенсивність оновлення основних засобів. Якщо $K_{ve_i}^{sp}$ більший за $K_{vb_i}^{sp}$, то за умови незмінності вартісної оцінки ОЗ це свідчить про розширене їх відтворення і навпаки.

Проте, слід враховувати, що вартість засобів, які вибули і які надійшли, формується в різні періоди і часто ціна навіть аналогічних засобів, що надходять на заміну, значно вище ціни тих, що вибувають. Тому показники руху і відтворення ОЗ доцільно розраховувати не лише у вартісній формі, а й в натуральній, причому з врахуванням їх якісних параметрів.

Таким чином, ситуація, що склалася у 2017 р., значною мірою впливає на майбутній стан виробничого потенціалу і конкурентоспроможності послуг

Украероруху. У табл. 3.3 подано коефіцієнти і базові показники, які характеризують рух ОЗ підприємства за 2018 р.

Таблиця 3.3 – Рух основних засобів підприємства за 2018р.

Номер групи ОЗ	Показники								
	Bnp_i^{sp}	$Над_i^{sp}$	$Виб_i^{sp}$	$Вкр_i^{sp}$	$Kвв_i^{sp}$	$Kвиб_i^{sp}$	$Kзам_i^{sp}$	$Kроз_i^{sp}$	$Kпри_i^{sp}$
A	1	2	3	4	5	6	7	8	9
1	18			128					6,1111
2	1907392	9108	317	3671145	0,0025	0,0002	0,0348	0,9652	0,9247
3	1891287	76840	7324	2918537	0,0263	0,0039	0,0953	0,9047	0,5431
4	263602	22964	673	351095	0,0654	0,0026	0,0293	0,9707	0,3319
5	101559	3622	744	122310	0,0296	0,0073	0,2054	0,7946	0,2043
6	1865			1920					0,0295
7	993666	160905	2855	1946469	0,0827	0,0029	0,0177	0,9823	0,9589
8	845	211	2	1055	0,2000	0,0024	0,0095	0,9905	0,2485
9	23947	5361	607	28747	0,1865	0,0253	0,1132	0,8868	0,2004
10	125			125					
11	62			62					
Разом	5184368	279016	12522	9041593	0,0309	0,0024	0,0449	0,9551	0,7440

Джерело: Розробка автора

Інформація у табл. 3.3 багато у чому подібна до відомостей у табл. 3.2, наприклад, характерною ознакою руху основних засобів у 2018 р. подібно до 2017 р. є значне випередження коефіцієнта вводу ($Kвв_i^{sp}$) над вибуттям ($Kвиб_i^{sp}$) у цілому по основних засобів і окремих групах: так, загальний $Kвв_i^{sp}$ склав 0,0309, а загальний $Kвиб_i^{sp}$ – 0,0024, відповідно коефіцієнти заміни і розширення 0,0449 і 0,9551. Однак у 2018 р. існували суттєві відмінності порівняно з минулим роком. Так, загальний $Kвв_{2018} <$ загальний $Kвв_{2017}$, а $Kвиб_{2018} > Kвиб_{2017}$. Оскільки обидва роки коефіцієнт вибуття менше коефіцієнта оновлення, то має місце розширене відтворення основних засобів. У протилежній ситуації, коли $Kвв_i^{sp} < Kвиб_i^{sp}$ відбувається звужене відтворення основних засобів. Чим більше коефіцієнт вибуття основних засобів у 2018 р. порівняно з 2017 р., тим менше терміни служби елементів основних фондів і навпаки. У періоди застою економіки, зниження темпів інноваційної діяльності коефіцієнт вибуття основних засобів зменшується, а в періоди підйому економіки, активізації інноваційної діяльності

– збільшується.

У табл.3.4 подано коефіцієнти і базові показники, які характеризують рух ОЗ підприємства за 2019р.

Таблиця 3.4 – Рух основних засобів підприємства за 2019р.

Номер групи ОЗ	Показники								
	$B_{np_i}^{ep}$	$Ha_{d_i}^{ep}$	$Vi_{b_i}^{ep}$	$B_{kp_i}^{ep}$	$K_{ve_i}^{ep}$	$K_{vi_{ib_i}^{ep}}$	$K_{zam_i}^{ep}$	$K_{roz_i}^{ep}$	$K_{pri_i}^{ep}$
A	1	2	3	4	5	6	7	8	9
1	128			128					
2	3644621	44590	48837	3669786	0,0122	0,0134	1,0952	-0,0952	0,0069
3	2911903	179075	12192	3090085	0,0580	0,0042	0,0681	0,9319	0,0612
4	184774	14399	311	365164	0,0394	0,0017	0,0216	0,9784	0,9763
5	120371	6794	1121	128466	0,0529	0,0093	0,1650	0,8350	0,0673
6	1920			1920					
7	1945670	99239	557	2045190	0,0485	0,0003	0,0056	0,9944	0,0511
8	1055	73	7	1121	0,0651	0,0066	0,0959	0,9041	0,0626
9	28747	4669	789	32749	0,1426	0,0274	0,1690	0,8310	0,1392
10	125	589		592	0,9949				3,7360
11	62			62					
Разом	8839376	349428	63834	9335263	0,0374	0,0072	0,1827	0,8173	0,0561

Джерело: [Розробка автора]

Дані у табл. 3.4 свідчать, що і у 2019 р. значення коефіцієнтів $K_{ve_i}^{ep}$ по кожній групі основних засобів набагато випереджають значення $K_{vi_{ib_i}^{ep}}$. Коефіцієнти вибуття якнайтісніше залежать від темпів оновлення основних засобів: що більше $K_{vi_{ib_i}^{ep}}$ наближається до $K_{ve_i}^{ep}$, то нижчим є рівень зносу засобів і ліпшим їх технічний стан. Слід зазначити, що і у 2019 р. подібно до попередніх двох років розрив між зазначеними коефіцієнтами дуже значний.

Отже, значення показників, представлених у таблицях 3.2-3.4, надали можливість уточнити, як співвідносяться значення вибулих з підприємства основних засобів до їх вартості на початку облікового періоду. Таким чином, з'ясовано, яка саме кількість основних засобів (в їх вартісної характеристики) підприємство втратило внаслідок їх зносу за певний час. Завдяки зіставленню показників «надійшло за рік» та «вибуло за рік» надходження і вибуття між собою дозволило створити уяву щодо технічного стану основних засобів.

3.4 Оцінка ефективності використання основних засобів підприємства

Авторський колектив навчального посібника «Економічний аналіз» на чолі з Волковою Н. вважає, що для узагальнюваної характеристики ефективності використання основних засобів, у першу чергу, необхідно використовувати показник «віддача основних засобів». Загальновизнаною методикою розрахунку її рівня є відношення обсягу реалізованої продукції до середньорічної вартості засобів. На рівень віддачі основних засобів впливають різні фактори, пов'язані як зі зміною обсягу продукції, так і з ефективністю використання основних засобів, особливо їх активної частини. [65, с. 132]. Необхідно зауважити, що у фінансовій звітності відсутній показник «обсяг реалізованої продукції». Але у формі № 2 Фінансові результати присутній показник «собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)» код рядка 2050 (Додаток Е, Ж, И). Вважаємо, що це тотожні показники за суттю. Для позначення показника «віддача основних засобів» обрано символ B_{OZ_i} , де нижній індекс i – звітний період (рік). Показник «собівартість реалізованої продукції» позначено символом Cp_{ri} , де нижній індекс i – звітний період (рік).

Показник «середньорічна вартість засобів» теж не сприймається однозначно: або це середньорічна первісна вартість ОЗ, або середньорічна залишкова вартість ОЗ. Треба звернути увагу, що у Формі № 1 баланс у строчці 1010 представлена вартість ОЗ, а у строчці 1011 їх первинна вартість. Для визначення середньорічної вартості можливо застосувати формулу:

$$CpB_i = Bnp_{ri} + Ha\delta_{ri} * 12/N_1 - Bi\delta_{ri} * 12/N_2, \quad (3.1)$$

де:

CpB_i – середньорічна вартість ОЗ за i -ий рік;

N_1 – число місяців використання введених ОЗ;

N_2 – кількість місяців, протягом яких не використовувалися вибулі ОЗ.

Формула (3.1) найбільш реально відображає використання ОЗ протягом періоду, але її застосування велими скрутне, оскільки у відкритому доступі відсутня інформація щодо значень показників N_1 і N_2 .

Єгорова О., Дорогань-Писаренко Л. і Тютюнник Ю. стверджували, що показники економічної ефективності використання основних виробничих засобів розраховуються за залишковою вартістю. Далі автори визначили сутність трьох показників. З їх точки зору фондовіддача – відношення вартості валової продукції до середньорічної вартості основних виробничих засобів. Це узагальнюючий показник ефективності використання основних виробничих засобів, який показує, скільки продукції у вартісному виразі вироблено на гривню вартості ОЗ. Для позначення показника задіяно символ ΦB_i , де нижній індекс i – звітний період (рік). Доповнити показник можна показниками використання окремих видів ОЗ.

Другий показник – це фондомісткість (фондоємність), який визначають відношенням вартості основних виробничих засобів до вартості валової продукції. Для позначення показника задіяно символ $\Phi \mathcal{C}_i$, де нижній індекс i – звітний період (рік). Показник є оберненим до фондовіддачі, і дозволяє визначити вартість основних виробничих засобів, що припадає на одиницю вартості виробленої продукції, тобто, скільки ОЗ залучено для виробництва валової продукції вартістю одна гривна. Аналогічного підходу дотримується більшість науковців. Однак, слід зауважити, що у фінансовій звітності відсутній показник «вартість валової продукції». Тому застосування показників «фондовіддача» і «фондомісткість» велими скрутно.

Третій показник – фондорентабельність, який розраховується як відношення річної суми прибутку, одержаного від основної діяльності, до середньорічної вартості основних виробничих засобів, помножене на 100 [66, с.53], [54].

Так, Чайка Т., Лошакова С. і Калашнік О. визначають фондовіддачу як коефіцієнт оборотності ОЗ, який характеризує інтенсивність використання ОЗ підприємства. Керуючись цим визначенням автори запропонували

розраховувати коефіцієнт фондовіддачі як відношення середньорічної вартості ОЗ (CpB_i) до чистого доходу від реалізації продукції ($\mathcal{U}Drp_i$). Коефіцієнт демонструє, скільки гривень чистого доходу від реалізації продукції отримано на гривню вартості ОЗ. Примітно, що автори констатують, що уніфікованої формули фондовіддачі не існує, оскільки спостерігається відмінності в підходах як до формування чисельника, так і до формування знаменника. Автори на рис. 1 представили найбільш поширені варіанти представлення формули фондовіддачі, які можна розрахувати за даними фінансової звітності відповідно до НП(С)БО України. При виборі знаменника формули фондовіддачі визначальними є цілі і концепція аналізу. Спираючись на досвід професіоналів, автори підкреслюють, що при виборі знаменника формули фондовіддачі вітчизняна традиція в більшій мірі віddaє перевагу первісної вартості ОЗ, а зарубіжна – залишкової [67].

Вірність традиціям передбачає обрання первісної вартості для розрахунку знаменника формули фондовіддачі. Стало бути, розрахунок CpB_i відбувається за формулою [67]:

$$CpB_i = \frac{3B_{np_i} + 3B_{kp_i}}{2}, \quad (3.2)$$

де:

$3B_{np_i}$ – загальна первісна вартість ОЗ підприємства на початок року (п. 3.2)

$3B_{kp_i}$ – загальна первісна вартість ОЗ підприємства на кінець року.

Слід зауважити, що значення показників $3B_{np_i}$ і $3B_{kp_i}$ представлені у таблицях 3.2 -3.4 у рядку «Разом» як відповідно суми значень $B_{np_i}^{pp}$, і $B_{kp_i}^{pp}$. Одиницею виміру значень зазначених показників є тис. грн.

Також доцільним вважаємо використання показнику «рентабельність основних засобів», який розраховується як відношення чистого прибутку до середньорічної вартості основних засобів. Для позначення цього показнику використано символ $Rent_i$, де нижній символ i – звітний період (рік). Показник «чистий прибуток або збиток» позначено символом $\mathcal{U}PZ_i$, де нижній символ i – звітний період (рік).

Вважаємо за доцільне обрання комплексного (інтегрального) показника ефективності використання ОЗ, який запропоновано колективом авторів на чолі з Волковою Н. Показник відбиває умовний середній економічний ефект у вигляді виручки від реалізації та прибутку, який припадає на кожну гривню витрат, які вкладені в ОЗ [65, с.135]. Для позначення комплексного показника запропоновано символ $KPe_{\bar{f}_i}$, де нижній символ i – звітній період (рік).

Таким чином, для оцінки ефективності використання ОЗ Украерорух задіяно два типи показників:

- базові показники: чистий дохід від реалізації продукції ($\mathcal{ЧД}_{\bar{r}n_i}$), собівартість реалізованої продукції ($C_{\bar{r}n_i}$), чистий прибуток або збиток ($\mathcal{ЧП}_{\bar{Z}_i}$), загальна первісна вартість ОЗ підприємства на початок року ($\mathcal{ЗВ}_{\bar{n}p_i}$), загальна первісна вартість ОЗ підприємства на кінець року ($\mathcal{ЗВ}_{\bar{k}r_i}$), середньорічна вартість ОЗ за i -ий рік ($C_{\bar{p}B_i}$);
- похідні показники: віддача основних засобів ($B_{\bar{o}z_i}$), фондовіддача ($\mathcal{ФВ}_i$), фондомісткість ($\mathcal{ФC}_i$), рентабельність основних засобів, ($R_{\bar{e}n{t}_i}$), комплексний (інтегральний) показник ефективності використання ОЗ ($KPe_{\bar{f}_i}$).

У табл. 3.5 подано динаміку показників використання ОЗ Украерорух. Згідно відомостей у табл. 3.5, значення показника «фондовіддача» свідчать про те, що протягом чотирьох років на кожну гривню вартості ОЗ приходить менш ніж однієї гривні чистого доходу від наданих Украерорухом послуг. Значення показника не дозволяють зрозуміти рівень ефективності використання ОЗ підприємства, оскільки як такого нормативне значення $\mathcal{ФВ}_i$ відсутнє. За цих обставин необхідно визначити, чи мало місце підвищення ефективності використання підприємством ОЗ протягом періоду дослідження. У 2017 р. значення підвищилося на 12 копійок, що склало 26,01 % приросту. Якщо у

Таблиця 3.5 – Динаміка показників використання ОЗ Украерорух

Показники	2016	2017		2018		2019		Середній Temp
	значення	значення	Temp	значення	Temp	значення	Temp	
Базові показники								
$\mathcal{U}Drp_i$	2181276	2897960	32,86	3664987	26,47	3526047	-3,79	18,51
$\mathcal{U}PZ_i$	286160	615573	115,11	286160	-53,51	419627	46,64	36,08
Crp_i	1666126	1988427	19,34	2797734	40,70	3369666	20,44	26,83
$3Bnpr_i$	4734351	4910139	3,71	5184368	5,58	8839376	70,50	26,60
$3Bkpr_i$	4910139	5184368	5,58	9041593	74,40	9335263	3,25	27,74
CpB_i	4822245	5047254	4,67	7112981	40,93	9087320	27,76	24,45
Похідні показники								
Boz_i	0,35	0,39	12,88	0,39	0,85	0,37	-5,73	2,67
ΦB_i	0,45	0,57	26,01	0,52	-9,60	0,39	-24,69	-2,76
ΦC_i	2,21	1,74	-21,29	1,94	11,54	2,58	32,79	7,68
$Rent_i$	0,06	0,12	102,22	0,04	-66,47	0,05	14,78	16,84
$KPeф_i$	0,001	0,002	38,01	0,001	-37,55	0,001	8,90	3,12

Джерело: [Розробка автора]

2018 р. значення ΦB_i порівняно з попереднім роком зменшилось на 5 копійок, що склало -9,60 % темпу динаміки, то у 2109 р. порівняно з 2018 р. воно зменшилось на 13 копійок, що склало -24,69 %. У цілому за чотири роки середній темп приросту ΦB_i склав -2,76 %. Ефективність управління основними засобами в ДП Украерорух зменшується. Оскільки фондовіддача = $\mathcal{U}Drp_i / CpB_i$, то відсутність ефективності пояснюється тим, що щорічно темпи приросту чистого доходу (виручки) від реалізації продукції набагато поступались темпам приросту середньорічної залишкової суми основних засобів. Так, середній за період темп приросту $\mathcal{U}Drp_i$ складав 18,51 %, а середній за період темп приросту CpB_i складав 24,45 %. Таким чином, підприємство нарощує технічний потенціал, але це не сприяє зростанню його комерційної успішності.

Показник Boz_i є більш консервативним ніж ΦB_i , бо у більшій мірі орієнтований витрати, а не на попит. Він влучно демонструє формування собівартості послуг підприємства, оскільки спирається на показник Crp_i . Протягом періоду мало місце незначне коливання значень Boz_i : у 2017 р. збільшення на 4 копійки порівняно з 2016 р. а у 2019 р. зменшення на 2 копійки порівняно з 2018 р. У 2018 . порівняно з 2017 р. змін у Boz_i майже не відбулося.

Це пояснюється ти, що у 2018 р. темпи зростання C_{Pn_i} і C_{pB_i} були майже однаковими, відповідно 40,70 % і 40,93 %. Невелика різниця між середніми за період темпами приросту C_{Pn_i} і C_{pB_i} , відповідно 26,83 % і 24,45 %, обумовила невеликий середній за період приріст B_{Oz_i} на 2,67 %. Таким чином, вивчення динаміки показника B_{Oz_i} за такий стислий період часу дозволяє припустити щодо наявності на підприємстві екстенсивного способу експлуатації ОЗ.

Показник ΦC_i переконує в тому, що у 2016 р. на одну гривню чистого доходу від надання Украерорухом послуг припадало 2,21 грн. вартості ОЗ, а у 2019 р. – 2, 58 грн., тобто підприємство за рік заробляло вдвічі менше ніж коштували його основні засоби. Слід зауважити, що у 2017 і 2018 рр. на гривню доходу припадало менше ніж дві гривні вартості ОЗ. Темпи приросту вартості ОЗ щорічно перевищують темпи приросту чистого доходу, тобто підприємство має інші джерела придбання ОЗ ніж дохід від основної діяльності. За цих обставин слід припустити про наявність неекономічних методів управління ОЗ.

Вельми низькі значення R_{ent_i} доводять екстремальну ефективність використання ОЗ. Саме R_{ent_i} розраховується з метою визначення ефективності використання ОЗ, які віднесені до групи «2. Будинки, споруди та передавальні пристрої» та групи «3. Машини та обладнання», оскільки згідно даних у табл. 3.1 ці групи становлять левову частку у структурі вартості ОЗ підприємства. Низька рентабельність є сигналом для прийняття управлінських заходів. Різкі перепади значень R_{ent_i} протягом терміну дослідження свідчать про невивірених стратегії і наявність потенціалу для поліпшення становища Украероруху.

KPe_{ϕ_i} має комплексний (інтегральний) вимір ефективності використання ОЗ. Органам державного управління KPe_{ϕ_i} та інші коефіцієнти необхідні для визначення прибутку, одержуваної з кожної вкладеної гривні. Рентабельність відображає віддачу від інвестування в ОЗ. Якщо значення поступово зменшується, то слід відмовитися від неефективно використовуваного обладнання. Динаміка показників надає можливість виявити проблемні ділянки, які потребують оптимізації, нерентабельні активи і резерви росту продуктивності праці. Значення KPe_{ϕ_i} настільки незначні, що їх недоцільно

приймати в якості аргументів на користь визначення рівня ефективності використання ОЗ. Ці значення знаходяться за межею не тільки ефективності скільки здорового глузду в здійсненні економічної діяльності. Або мова йде про національну безпеку, коли діють інші підходи до експлуатації ОЗ.

Слід зазначити, що поза увагою залишились показники: умовний строк окупності, коефіцієнт зношеності, коефіцієнт придатності, фондоозброєність, технічна озброєність праці, собівартість одиниці робіт окремими видами ОЗ; швидкість обороту.

Отже, темпи приросту вартості ОЗ щорічно перевищують темпи приросту чистого доходу, тобто підприємство має інші джерела придбання ОЗ ніж дохід від основної діяльності. За цих обставин слід припустити про наявність неекономічних методів управління ОЗ. Низька рентабельність є сигналом для прийняття управлінських заходів.

Висновки до розділу 3

1. Аналіз ОЗ є частиною економічного аналізу. За двадцять років окремі напрями дослідження ОЗ залишились незмінними, зокрема: стан і структура ОЗ; рух ОЗ; інтенсивність й ефективність використання ОЗ. Перелік показників за напрямами дослідження ОЗ залишився незмінним за двадцять років.

2. Аналіз як метод пізнання є найбільш або, навіть, абсолютно затребуваним у дослідженнях ОЗ. У найближчому майбутньому аналіз ОЗ як частина економічного аналізу не втратить своєї академічної привабливості. До тепер паралельно використовується два поняття «основні засоби» та «основні фонди».

3. Часовий обрій аналізу складає три часові відрізки, тобто 2017-2019 pp. Дослідження застосовано на показниках Форми № 5. Для аналізу динаміки наявності та складу ОЗ використано показники: первісна вартість групи ОЗ на початок року, загальна первісна вартість ОЗ підприємства на початок року, частка первісної вартості групи ОЗ у загальній первісній вартості ОЗ на початок року. Динаміку показників характеризує показник «ланцюговий темп приросту».

4. Щорічно відбувались зміни у вартості ОЗ. Однак, зростання вартості

багатьох груп ОЗ у 2019 р. не призвело до зростання їх частки у загальній структурі вартості ОЗ. Порівняно з 2017 р. у 2018 р. зміна первісної вартості ОЗ на початок року за усіма групами призвела до зміни значень часток усіх груп. Протягом періоду сума часток другої, третьої і сьомої груп була абсолютно домінуючою і складала більш ніж 90,0 %.

5. Для аналізу руху ОЗ обрано п'ять показників: коефіцієнт вводу, коефіцієнт вибудуття, коефіцієнт заміни, коефіцієнт розширення. Для розрахунку вищевказаних коефіцієнтів використано чотири базові показники: залишок ОЗ на початок року, надійшло ОЗ за рік, вибуло ОЗ за рік, залишок на кінець року.

6. Порівняння значень коефіцієнта надходження ОЗ з коефіцієнтом їх вибудуття за аналогічний період надало повну картину щодо того, на що саме спрямована динаміка ОЗ: на заміну (співвідношення коефіцієнтів менше 1) або на поповнення, приріст активів (співвідношення більше одиниці). Дані аналізу руху ОЗ надають можливість Украероруху прийняти певні рішення щодо виробничої політики.

7. Для оцінки ефективності використання ОЗ задіяно два типи показників. Базові: чистий дохід від реалізації продукції, собівартість реалізованої продукції, чистий прибуток, загальна вартість ОЗ підприємства на початок року, загальна вартість ОЗ підприємства на кінець року, середньорічна вартість ОЗ за рік. Похідні: віддача ОЗ, фондовіддача, фондомісткість, рентабельність ОЗ, комплексний показник ефективності використання ОЗ.

8. Показники використання ОЗ свідчать, що на кожну гривню вартості ОЗ приходить менш ніж однієї гривні чистого доходу від наданих послуг. Відсутність ефективності пояснюється тим, що щорічно темпи приросту чистого доходу набагато поступались темпам приросту середньорічної суми ОЗ. Підприємство нарощує технічний потенціал, але це не сприяє комерційної успішності. На підприємстві домінує екстенсивний спосіб експлуатації ОЗ.

4 ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА АУДИТУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ПІДПРИЄМСТВА ОБСЛУГОВУВАННЯ ПОВІТРЯНОГО РУХУ УКРАЇНИ

4.1 Мета, завдання, джерела інформації та етапи проведення аудиту основних засобів підприємства

Регламентація аудиторської діяльності здійснюється за допомогою значного спектра нормативних актів, серед яких можна виділити наступні:

кодекси України (Господарський кодекс, Цивільний кодекс, Кримінальний кодекс тощо);

закони України («Про аudit фінансової звітності та аудиторську діяльність», «Про Державну фіскальну службу України», «Про судову експертизу», «Про Рахункову палату» тощо);

Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг (далі – МСА), прийняті рішенням Аудиторської палати України (далі – АПУ), які в Україні впроваджено з 2003 року, остання редакція 2017 р.

Основним джерелом регулювання аудиту основних засобів є Закон України «Про аudit фінансової звітності та аудиторську діяльність», який набув чинності з 01.10.2018 р. та МСА.

З 2018 року аудиторська діяльність в Україні здійснюється за новим Законом, у якому врегульована значна кількість термінів. Новим для національно аудиту являється визначення суб'єктів аудиторської діяльності, до яких відносяться аудитори та аудиторські фірми, що здійснюють аудиторську діяльність відповідно до міжнародних стандартів аудиту. Згідно із Законом України «Про аudit фінансової звітності та аудиторську діяльність» аудиторські послуги - аudit, огляд фінансової звітності, виконання завдань з іншого надання впевненості та інші професійні послуги, що надаються відповідно до

міжнародних стандартів аудиту [68].

У МСА 200 «Мета та загальні принципи аудиторської перевірки фінансових звітів» визначено 11 основних принципів аудиту, які мають неухильно виконуватися під час проведення аудиторської перевірки без жодних винятків (рис. 4.1) [69]. В загальному плані мета аудиторської перевірки полягає у висловленні аудитором незалежної професійної думки щодо правильності та достовірності відображення у компонентах фінансової звітності підприємства інформації щодо об'єкта перевірки.



Рисунок 4.1 – Загальні методологічні принципи аудиторської перевірки фінансових звітів

Джерело: [69]

Стаття 7 Закону «Про аudit фінансової звітності та аудиторську діяльність» містить загальні умови надання аудиторських послуг. По-перше, такі

послуги надаються на підставі договору, де обов'язково формулюються предмет, обсяг аудиторських послуг, умови та сума оплати, відповіальність сторін та інші умови відповідно до вимог діючих законодавчо-нормативних актів і міжнародних стандартів аудиту. Очевидно, що складові такого договору відповідають встановленим нормам Господарського кодексу. При цьому замовник має право самостійно обрати суб'єкта аудиторської діяльності та створити належні умови для якісного надання аудиторських послуг.

Радіонова Н. і Бунда О. вважає, що аудит ОЗ відіграє важливу роль у загальному аудиті підприємства, а тому перед початком проведення аудиту ОЗ необхідно сформулювати мету перевірки [70, с.101]. На думку вчених аудит ОЗ проводиться з метою перевірки законності, достовірності і доцільноті операцій з ними під час здійснення господарської діяльності підприємства, а також правильності обліку цих операцій та відображення у фінансовій звітності. Використання науково обґрунтованої методики здійснення аудиту є об'єктивним процесом, оскільки сприяє достовірності відображення інформації про використання необоротних активів [70, с.101].

На етапі планування аудиторської перевірки використання ОЗ необхідно визначити мету такої перевірки, досягнення якої дозволяє сформулювати думку аудитора щодо достовірності даних про об'єкт перевірки у всіх суттєвих аспектах. Аналіз визначення мети аудиту ОЗ дозволив сформулювати основну мету такої форми контролю: встановлення достовірності, правильності і законності ведення бухгалтерії ОЗ, відображення інформації про них у фінансовій звітності, відповідно до вимог законодавчо-нормативних актів [71], [72], [73, с. 85].

Метою аудиту операцій із ОЗ являється дослідження наступних аспектів:

- достовірності первинних даних щодо руху ОЗ, їх зносу та поліпшення;
- своєчасності і повноти відображення первинних даних в облікових реєстрах та Головній книзі;
- правильності ведення обліку основних засобів та його відповідності прийнятій обліковій політиці;

- достовірності відображення стану основних засобів у фінансовій, податковій та іншій звітності;
- відповідність методики обліку та оподаткування операцій із основними засобами чинним нормативним актам.

Основними завданнями аудиту операцій з основними засобами є:

- встановлення правильності документального оформлення надходження, внутрішнього переміщення, використання та списання основних засобів;
- перевірка ефективності системи внутрішнього контролю, яка забезпечує правильне використання та збереження необоротних активів;
- перевірка правильності відображення інформації про основні засоби у формах фінансової звітності;
- оцінка своєчасності та законності відображення у первинних документах синтетичного та аналітичного обліку, зведених документах, реєстрах бухобліку різних рівнів деталізації інформації про використання ОЗ;
- перевірка правильності розрахунку амортизації та достовірне списання сум її нарахування;
- аудиторська перевірка дотримання податкового законодавства;
- аудит результатів переоцінки ОЗ, а також правильне нарахування сум дооцінки та уцінки, відображення операцій на бухгалтерських рахунках;
- підтвердження законності відображення в обліку витрат на ремонт та поліпшення основних засобів, аналіз ефективності їх використання [74, с.32].

Виходячи із мети та завдань аудиту операцій з основними засобами визначаються об'єкти аудиту, які включають наступні складові:

1) Елементи облікової політики щодо основних засобів:

- перелік облікових документів з синтетичного та аналітичного обліку ОЗ;
- список матеріально-відповідальних осіб, склад інвентаризаційної комісії;
- порядок оцінки, переоцінки та списання основних засобів;
- строк корисного використання об'єктів основних засобів;
- метод нарахування амортизації кожної групи об'єктів основних засобів;
- порядок обліку витрат на ремонт та поліпшення, способи здійснення таких

робіт (підрядний або господарський);

- облікові номенклатури та графік документообігу.

2) Операції з обліку основних засобів, їх зносу, внутрішнього переміщення та вибуття, ремонту і поліпшення, а саме відображення таких операцій у первинних документах, облікових реєстрах різного рівня деталізації та звітності.

3) Інформація попередніх перевірок і аудитів про стан ведення обліку ОЗ, недостачі та інші порушення, які відображені в актах та висновках.

Об'єктом дослідження є інформація, зафіксована в різних джерелах, які слугують аудиторськими доказами при здійсненні перевірки. Основні джерела інформації аудиторської перевірки об'єктів ОЗ наведені на рис. 4.2.



Рисунок 4.2 - Джерела інформації аудиту основних засобів

Джерело: [74]

Підготовчий етап проведення аудиторської перевірки також передбачає підбір виконавців даної перевірки, які зможуть якісно в оптимальні строки здійснити аудиторські процедури, розподіл обов'язків та обираючи ключового партнера, що

вимагає сучасне законодавство за умов здійснення обов'язкового аудиту.

4.2 Планування аудиту основних засобів, результати аудиту та їх документальне оформлення на підприємстві

Планування аудиту фінансових звітів згідно МСА включає розробку загальної стратегії та плану аудиторської перевірки, у яких визначається послідовність робіт та інші критерії. Етап планування має ґрунтуватися на попередньому вивченні особливостей фінансово-господарської діяльності підприємства – замовника аудиторських послуг, інформація збирається з усіх джерел (внутрішніх та зовнішніх). Важливою складовою етапу планування є визначення аудитором найпроблемніших ділянок діяльності підприємства та правильний розподіл завдань і часу перевірки, щоб максимально якісно її провести, тобто організувати перевірку та оцінити необхідність можливого залучення до неї фахівців з певної галузі або експертів.

Зазначимо, що починаючи з етапу планування до завершального етапу формулювання думки аудитора вибір аудиторських доказів та аудиторських процедур відіграє важливе значення в організації та методичному забезпеченні перевірки. МСА 320, 500, 501, 505 містять обґрунтування оцінки значущості аудиторських доказів, а також стану системи внутрішнього контролю.

За міжнародними стандартами аудиту аудиторські докази мають бути достатніми та відповідними. Достатність є характеристикою кількісного показника, а відповідність – якісним показником інформації. Щодо терміну «достатність» МСА визначають, що «за отримання аудиторських доказів процедурами перевірки на суттєвість аудитор має оцінити розмір достатності і відповідності аудиторських доказів, разом з іншими даними, отриманими в результаті тестів систем контролю для обґрунтування затвердженої фінансової звітності» [69].

У МСА 500 «Аудиторські докази» подається перелік питань, що

характеризують достатність аудиторських доказів:

- характер і розмір загального аудиторського ризику, який включає ризик контролю, властивий ризик та ризик невиявлення;
- залишки з рахунку або класу операцій;
- стан системи бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю;
- суттєвість певних питань;
- джерела і надійність отримуваної аудитором інформації.

Категорія суттєвості застосовується як в оцінці об'єктів та операцій у бухгалтерському обліку, так і в аудиторській діяльності. Відповідно до МСА 320 інформація являється суттєвою, якщо її відсутність або викривлення можуть вплинути на прийняття економічних рішень користувачів.

У свою чергу, визначення вибірки аудиторських процедур залежиться від оцінки аудитором свого ризику, чим вище встановлений аудиторський ризик, тим більше аудиторських доказів він має отримати під час перевірки. Питання вибору глибини аудиторських доказів та процедур, оцінки суттєвості інформації є питаннями професійного судження аудитора.

Джерелами аудиторських доказів перевірки стану основних засобів України являються наступні документи:

- організаційно-дозвільні та статутні документи;
- Баланс (Звіт про фінансовий стан) (форма № 1);
- Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) (форма № 2);
- Примітки до річної фінансової звітності (форма № 5);
- Фінансовий план державного підприємства та пояснювальна записка до нього;
- реєстри синтетичного обліку (Головна книга, журнал 4);
- первинні документи з обліку основних засобів: інвентарні картки, акти приймання-передачі, введення в експлуатацію, ліквідації тощо;
- відомості індексації балансової вартості основних засобів.

Враховуючи специфіку діяльності авіаційного підприємства окремим етапом перевірки доцільно виділити аudit нарахування та списання зносу

основних засобів. Аудиторська група має перевірити документальне підтвердження наявності і стану основних засобів, обґрунтування вибору методу нарахування амортизації та документування процесу списання амортизаційних відрахувань відповідно до вимог податкового законодавства (рис. 4.3).

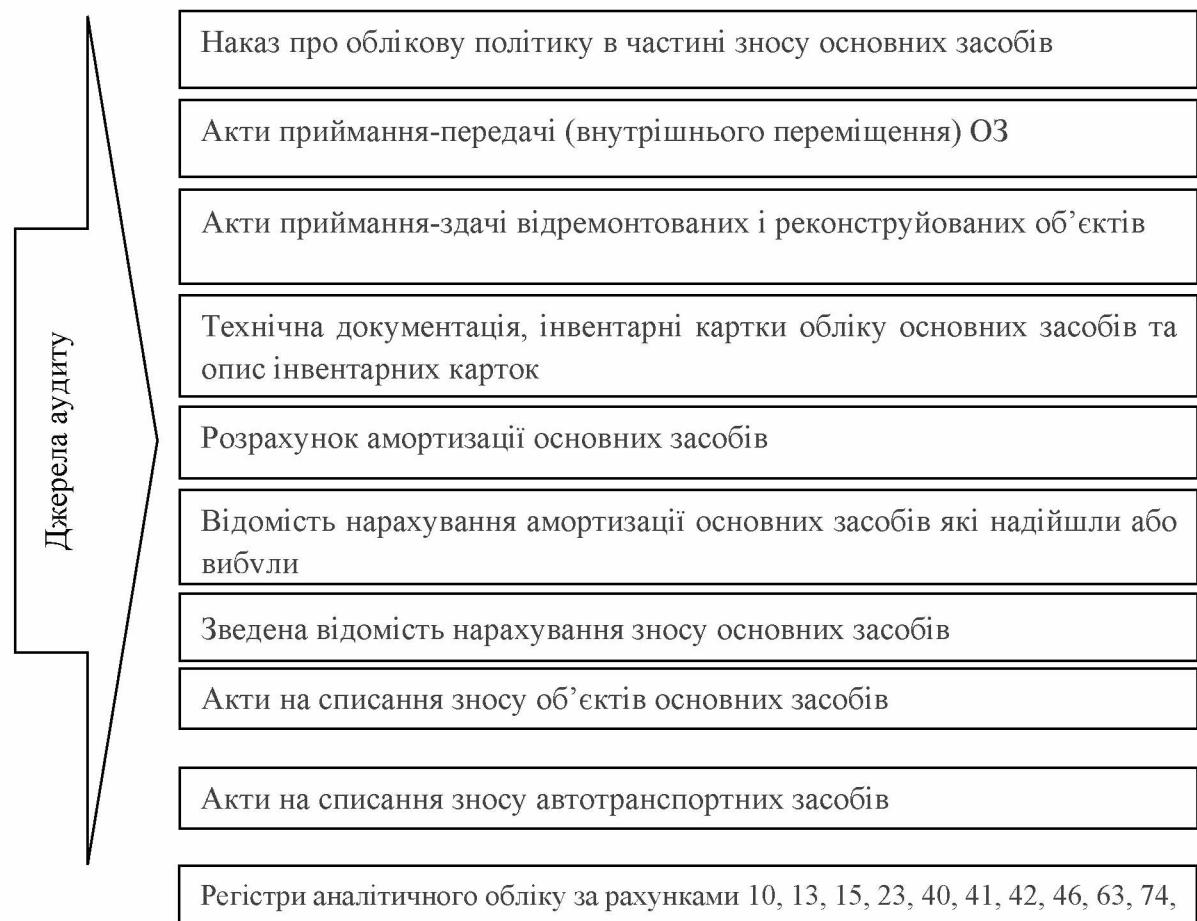


Рисунок 4.3 – Джерела аудиту амортизації основних засобів

Джерело: [Розробка автора]

Процес перевірки достовірності інформації про ліквідацію основних засобів являється складною ділянкою аудиторської перевірки, яка потребує обробки великого масиву інформації. Порядок аудиту ліквідації основних засобів подано на рис. 4.4. Аудитору слід впевнитися в законності, доцільності та правильності відображення в обліку операцій з ліквідації об'єктів основних

засобів, списання сум зносу, правильність віднесення до оборотних активів у випадку продажу активу.

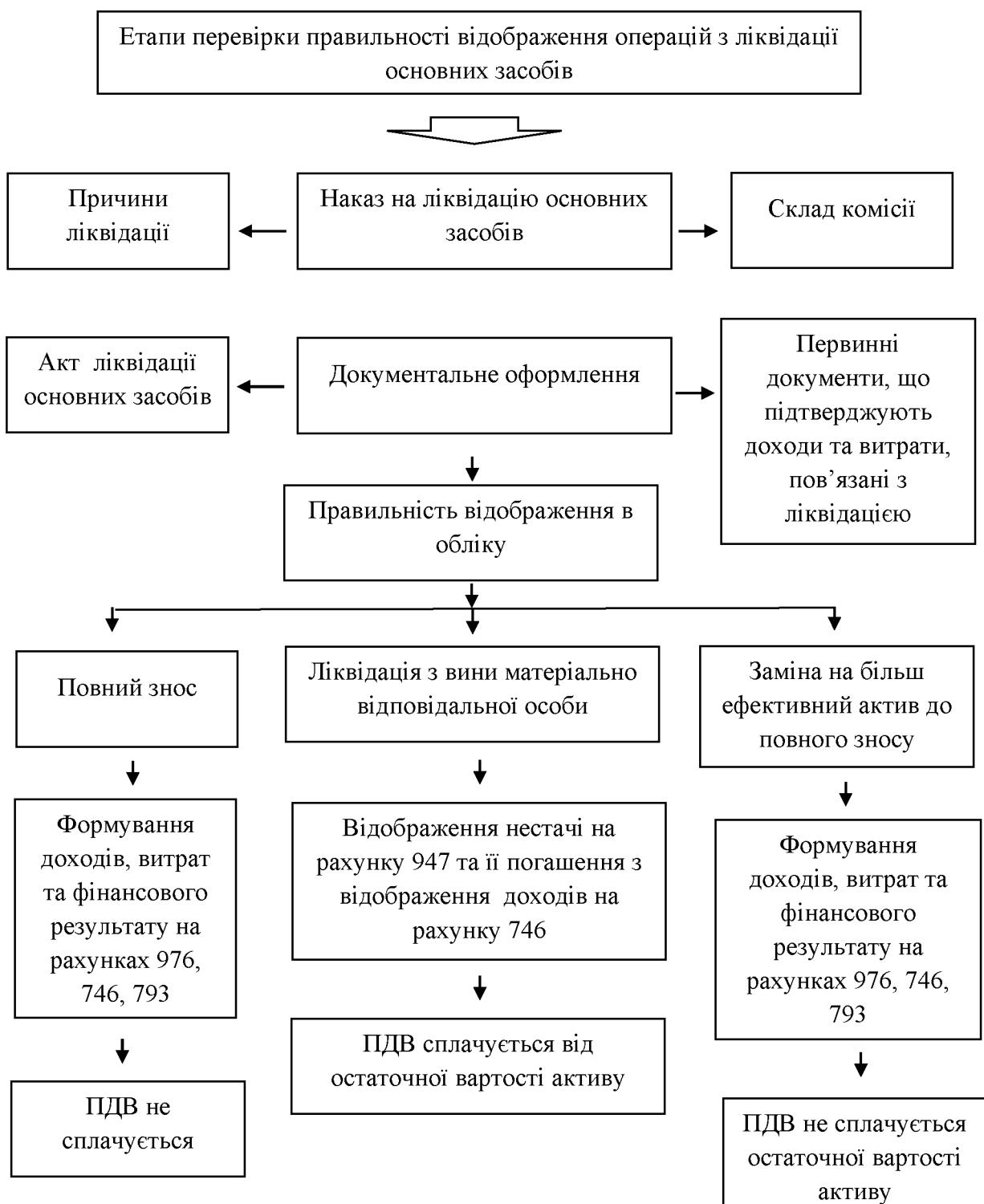


Рисунок 4.4 - Аудиторські докази та процедури аудиту ліквідації основних засобів

Джерело: [Розробка автора]

Аудит основних засобів доцільно проводити за етапами, які представлено у табл. 4.1.

Таблиця 4.1 – Етапи аудиторської перевірки основних засобів

Етапи перевірки	Мета етапу	Завдання етапу	Перелік аудиторських процедур	Термін
Підготовчий	правове забезпечення договірних умов аудиту, визначення аудиторських ризиків	Вивчення стану фінансово-господарської діяльності клієнта, оцінка системи внутрішнього контролю та особливостей обліку основних засобів підприємства, оцінка аудиторського ризику, планування порядку проведення аудиторської перевірки основних засобів	Підписання заяви-згоди, укладання договору, збір інформації про діяльність підприємства, тестування системи внутрішнього контролю, оцінка аудиторських ризиків	1 робочий день
Основний	Перевірка даних фінансової звітності та бухгалтерського обліку щодо достовірності даних про основні дані	Визначити відповідність правильності відображення інформації про основні засоби у фінансовій звітності та системі бухгалтерського обліку у відповідності до законодавчо-нормативних документів. Встановити достовірність даних первинних документів щодо формування та використання основних засобів, повноту і своєчасність відображення в облікових реєстрах та фінансовій звітності	Перевірка всіх операцій щодо використання основних засобів	3 робочих дні
Заключний	Висловлення думки аудитора щодо достовірності даних про основні засоби у фінансовій звітності підприємства. Складання звіту незалежного аудитора	Розробка та надання рекомендацій щодо виявлених відхилень та організації ефективної системи обліку основних засобів	Систематизації та обґрунтування отриманої інформації	2 робочих дні

Джерело: Розробка автора

На першому етапі аудитор ознайомлюється з:

- нормативно-правовими аспектами проведення операцій з основними засобами підприємства авіаційної галузі;
- рішеннями і дозволами власника на проведення операцій з основними засобами;
- організацією бухгалтерського обліку та оподаткування операцій з основними засобами.

На другому етапі здійснюється аудит наявності об'єктів основних засобів, який може бути проведений двома способами:

- з проведенням інвентаризації за участю аудитора, якщо у договорі передбачено можливість присутності аудитора при таких заходах;
- документальною перевіркою результатів інвентаризації та інших перевірок, які підтверджуються актами.

Другий спосіб полягає в тому, що об'єкт основних засобів вважають оприбуткованим за наявності документів, які підтверджують його наявність, зокрема, актив приймання-передачі, записів в облікових реєстрах, інвентаризаційних відомостей. У разі відсутності згаданих документів або записів актив не вважається наявним, тому він не може бути включеним до складу необоротних активів та відображеній у балансі.

На третьому етапі проводять аудит господарських операцій з основними засобами. Аудитор перевіряє правильність формування первісної вартості при надходженні об'єктів основних засобів, вивчає порядок відображення в обліку переоцінки, перевіряє правильність обліку та віднесення витрат на ремонт та поліпшення, а також правомірність і порядок обліку вибуття основних засобів.

Підсумковий етап, на якому аудитор узагальнює результати перевірки шляхом формування аудиторської думки та складання звіту незалежного аудитора, в якому оцінюється достовірність інформації про основні засоби у фінансовій звітності в усіх суттєвих аспектах, відображаються виявлені відхилення.

Аудитор повинний ознайомитися з методологією обліку основних засобів,

викладеною в наказі про облікову політику Украероруху. Зокрема необхідно знати:

- вартісну межу об'єктів для їхнього віднесення до основних засобів;
- установлений перелік об'єктів, що відносяться до основних засобів незалежно від вартості;
- методи нарахування амортизації основних засобів;
- порядок відображення витрат на ремонт основних засобів;
- порядок проведення переоцінки основних засобів;
- терміни проведення інвентаризації основних засобів;
- перелік рахунків і субрахунків, установлених робочим планом рахунків і використовуваних для відображення операцій з обліку основних засобів.

Методика аудиту основних засобів має основні елементи, до складу яких входять: загальний план, тест внутрішнього контролю, програма аудиту, робочі документи аудитора, звіт незалежного аудитора. Загальний план є документом організаційно-методологічного характеру, який містить основні етапи процесу аудиту, які розміщені у логічній послідовності. Відповідно до МСА 300 аудитор повинен розробити і документально оформити загальний план, який має містити обсяг перевірки та заплановані види робіт [69].

Але міжнародні стандарти аудиту конкретної форми та структури цього документи не надають, тому кожний суб'єкт аудиторської діяльності самостійно розробляє власні робочі документи, які адаптує до конкретного замовлення аудиторських послуг. Суб'єкти аудиторської діяльності самостійно вирішують наскільки детально необхідно складати загальний план. Зразок загального плану для проведення аудиту основних засобів наведено в табл. 4.2.

Важливим елементом організації і методики аудиту ОЗ є програма аудиту, що включає перелік аудиторських процедур, які повинні відповісти критеріям твердження персоналу Украероруху про достовірність інформації, поставленій меті і завданням аудиторської перевірки.

Таблиця 4.2 – План аудиту основних засобів підприємства авіаційного простору

Аудиторська фірма «Аудит-сервіс»

Підприємство Украерорух

Період перевірки: 01.11.2020-04.11.2020

Аудиторський ризик: середній

№	Перелік аудиторських процедур	Виконавець	Період перевірки	Примітки
1	Ознайомлення з обліковою політикою підприємства.	Сапронова С.Ю.	01.11.2020	
2	Перевірка правильності оцінки та відображення основних засобів	Сапронова С.Ю.	01.11.2020	
3	Перевірка відповідності даних синтетичного та аналітичного обліку основних засобів	Сапронова С.Ю.	01.11.2020	
4	Аудит правильності відображення операцій з переміщення основних засобів	Сапронова С.Ю.	02.11.2020	
5	З'ясування правильності нарахування амортизації основних засобів згідно встановлених норм	Сапронова С.Ю.	02.11.2020	
6	Перевірка правильності відображення й оформлення операцій з проведення ремонту, модернізації та реконструкції основних засобів	Сапронова С.Ю.	02.11.2020	
7	Аудит матеріалів переоцінки (індексації) основних засобів та їх відображення в обліку	Сапронова С.Ю.	03.11.2020	
8	Перевірка правильності обліку орендованих основних засобів	Сапронова С.Ю.	03.11.2020	
9	Аудит правильності відображення вибуття основних засобів	Сапронова С.Ю.	03.11.2020	
10	Перевірка документального оформлення договорів про матеріальну відповідальність по збереженню основних засобів та створення постійно діючої комісії по їх списанню	Сапронова С.Ю.	04.11.2020	
11	Аудит відповідності даних обліку основних засобів з бухгалтерськими реєстрами та фінансовою звітністю	Сапронова С.Ю.	04.11.2020	
12	Узагальнення результатів аудиту, складання Звіту незалежного аудитора	Сапронова С.Ю.	04.11.2020	

Джерело: [Розробка автора]

У Міжнародних стандартах аудиту складання програми аудиту не передбачено, але на практиці суб'єкти аудиторської діяльності складають цей документ для виконання певних завдань групи аудиторів. Форма програми має довільну форму, аудитор обирає перелік аудиторських процедур відповідно до свого професійного судження [74, с.32], [75]. Розроблено та запропоновано програму аудиту ОЗ, яку наведено у табл. 4.3.

Таблиця 4.3 – Програма аудиту основних засобів

№ з/п	Завдання та процедури аудиту	Джерело інформації	Термін вико- нання	Вико- навці	При- мітки
1	2	3	4	5	6
1	Ознайомлення із діяльністю суб'єкта господарювання. Вивчення основних положень облікової політики щодо основних засобів	Статут підприємства, розпорядчі, дозвільні та інші організаційно-правові документи, Наказ про облікову політику			
2	Перевірка повноти розкриття інформації щодо основних засобів у фінансовій звітності	Наказ про облікову політику, відомості аналітичного обліку, журнали-ордери, Головна книга, Баланс (Звіт про фінансовий стан), Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід), Звіт про рух грошових коштів, Примітки до річної фінансової звітності			
3	Перевірка співставлення показників фінансових звітів та фінансового плану щодо інформації про основні засоби	Форми фінансової звітності, фінансовий план авіаційного підприємства			
4	Аналіз даних фінансової звітності та Головної книги щодо відображення інформації про основні засоби	Фінансова звітність, Головна книга			
5	Перевірка правильності та своєчасності проведення інвентаризаційної роботи	Накази про проведення інвентаризації, картки, відомості, акти.			
6	Ознайомлення з результатами інвентаризації основних засобів				
7	Оцінка матеріальної відповідальності посадових	Договори про матеріальну відповідальність.			

	осіб за об'єкти ОЗ підприємства				
--	------------------------------------	--	--	--	--

Кінець таблиці 4.3

1	2	3	4	5	6
8	Перевірка документального оформлення операцій з надходження ОЗ на підприємство	Договори, Наказ про облікову політику, рахунки-фактури, накладні, акти приймання-передачі, технічні паспорти, інші форми первинного обліку, облікові регистри, Головна книга			
9	Оцінка витрат, що включаються до первісної вартості об'єкта ОЗ				
10	Перевірка правильності документального оформлення та відбиток в обліку операцій з вибуття ОЗ	Наказ про облікову політику, рахунки-фактури, накладні, акти договори, інші первинні документи, регистри аналітичного обліку			
11	Перевірка доцільності процедур переоцінки (до оцінки/ уцінки) ОЗ, результатів зменшення (відновлення) корисності ОЗ та правильності відображення в бухобліку	Наказ про облікову політику, відомості розрахунку амортизації, переоцінки основних засобів та нарахування орендних платежів, рахунки-фактури, накладні, акти, довідки, інвентарні картки обліку основних засобів, журнал-ордер, Головна книга			
12	Перевірка доцільності понесених витрат на капітальний і поточний ремонт, поліпшення (модернізація, добудова, реконструкція) ОЗ				
13	Дослідження ефективності експлуатації ОЗ та ступеня забезпеченості				
14	Оцінка відповідності застосовуваних методів амортизації ОЗ вимогам обліку та облікової політики	Наказ про облікову політику, відомості розрахунку амортизації, переоцінки основних засобів та нарахування орендних платежів, інвентарні картки обліку основних засобів, журнал-ордер, Головна книга			
15	Перевірка розрахунку амортизаційних відрахувань окремих об'єктів ОЗ				
16	Оцінка документального оформлення та відбиток на рахунках бухобліку сум амортизаційних відрахувань	Наказ про облікову політику, відомості розрахунку амортизації, переоцінки основних засобів та нарахування орендних платежів, інвентарні картки обліку основних засобів, журнал-ордер, Головна книга по рахункам 10, 13			
17	Узагальнення результатів аудиту				

Джерело: [Розробка автора]

Одним із найважливіших аспектів аудиторської перевірки основних

засобів є перевірка правильності їх оцінки та амортизації. Важливим завданням аудитора є перевірка правильності формування первинної вартості основних засобів, а особливо слід звернути увагу на активи, які були придбані за рахунок банківських кредитів [76].

Аудитор повинний також знати про зміни кон'єктури, що можуть впливати на термін амортизації. Узагальнюючи практику перевірки основних засобів, відзначимо найбільш часті порушення щодо амортизаційних відрахувань (табл. 4.4).

Таблиця 4.4 - Виявлені порушення в амортизаційних відрахуваннях

Вид виявленого порушення по амортизаційних віdraхуванням	Наслідки порушення
Неправильне визначення первісної вартості об'єктів (її завищено чи занижено)	Завищення (заниження) суми амортизаційних відрахувань, що приводить до неправильного визначення оподаткованого прибутку.
Не нарахування амортизації у разі понесення підприємством збитку	Перекручування фінансового результату господарської діяльності та продовження терміну корисного використання об'єкта, що амортизується.
Нарахування амортизації один раз у квартал (при складанні квартальної звітності)	Порушення принципу тимчасової визначеності факторів господарської діяльності, неправильне визначення фінансового результату по окремих періодах.
Помилка у визначені термінів початку і закінчення нарахування амортизації	Передчасний початок нарахування амортизації означає заниження оподатковуваного прибутку, так само як і несвоєчасне закінчення нарахування амортизації.

Джерело: [76]

У зв'язку з тим, що підприємство являється суб'єктом суспільного інтересу, проведення аудиту фінансової звітності та представлення звіту незалежного аудитора публічно являється для нього обов'язковим. Порядок проведення обов'язкового аудиту врегульовано певним розділом Закону «Про аudit фінансової звітності та аудиторську діяльність». Заключний етап аудиту за МСА 700, 705 та Законом «Про аudit фінансової звітності та аудиторську діяльність» полягає в

узагальненні результатів та формування думки суб'єкта аудиторської діяльності в аудиторському звіті. Цей документ передбачає надання впевненості користувачам шляхом висловлення незалежної думки аудитора про відповідність в усіх суттєвих аспектах фінансової звітності вимогам П(С)БО, МСА та іншим нормативним документам.

У квітні 2020 року на ДП Украерорух аудиторами ТОВ АК «Кроу Україні» було проведено аудит фінансової звітності за 2019 рік. Наданий звіт незалежного аудитора має умовно-позитивний характер та складається з двох частин, структура яких подана на рис. 4.5.

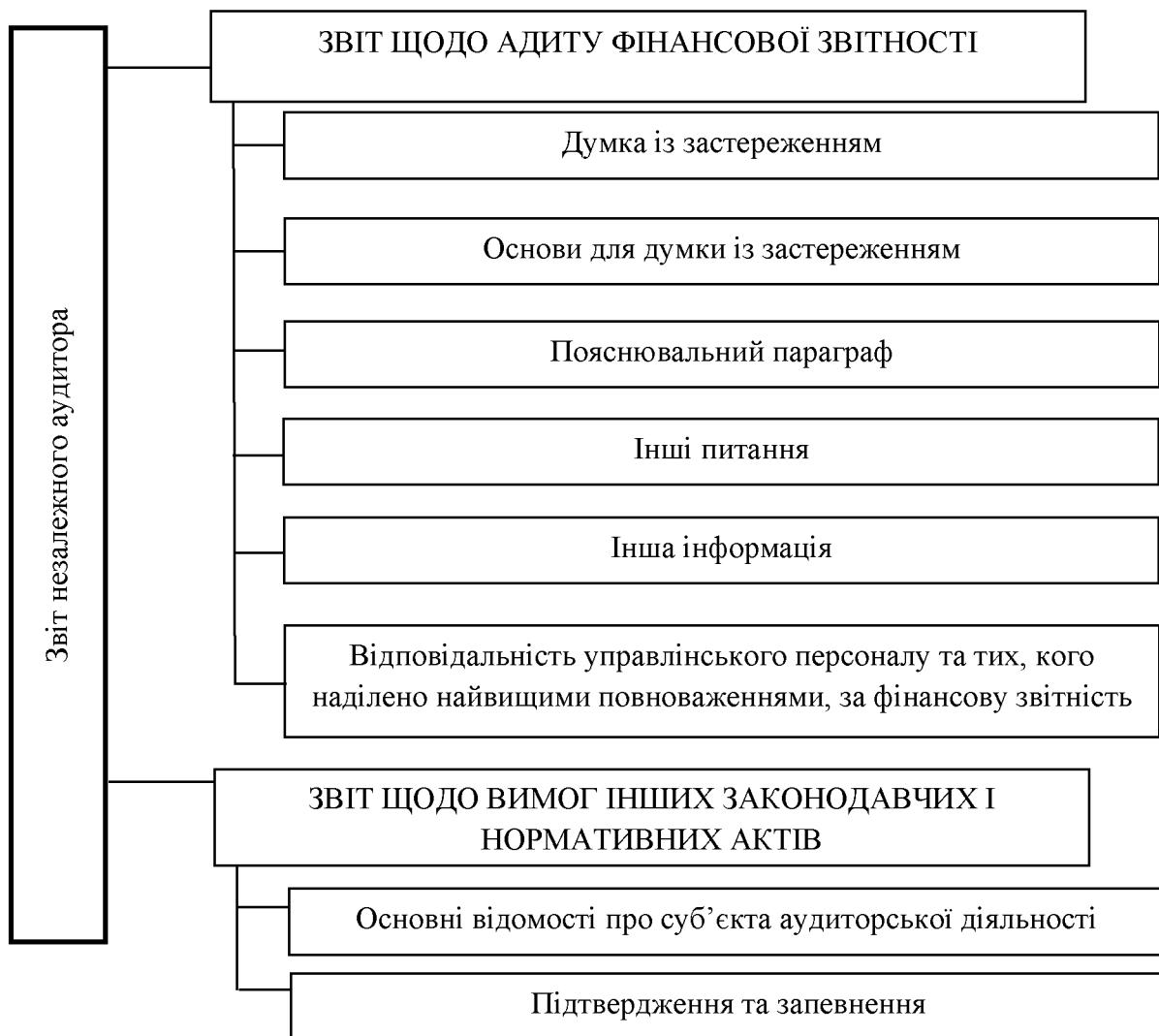


Рисунок 4.5 – Структура звіту незалежного аудитора, складеного за результатами аудиту фінансової звітності підприємства

Джерело: [Розробка автора]

Одним з ключових питань цього аудиту стала перевірка наявності та оцінки основних засобів. У приведеному звіті містяться наступні положення щодо перевірки стану основних засобів:

- вивчено організацію та надійність системи обліку основних засобів,
- проведено процедури отримання підтвердження фактичної наявності основних засобів,
- вивчено події після дати складання балансу, які можуть надати підтвердження оцінкам управлінського персоналу;
- оцінено розкриття інформації відповідно до кількісних та якісних показників, пов'язаних із наявністю та оцінкою активів.

Зважаючи на отримані докази аудитори дійшли висновку про обґрунтованість оцінки об'єктів основних засобів у фінансовій звітності та належне розкриття інформації про них. Зауваження аудиторів стосувалися здебільшого недоліків заходів внутрішнього контролю.

4.3 Організація внутрішнього аудиту на підприємстві

У сучасних умовах ведення бізнесу виникає необхідність розроблення і впровадження ефективної системи контролю, яка б сприяла підвищенню ефективності діяльності підприємства, економії, оптимізації та вдосконаленню господарських процесів, а також давала б можливість своєчасно виявляти й усувати помилки. Однією із перспективних форм системи внутрішнього контролю, що застосовуються в практичній діяльності є внутрішній аудит.

Внутрішній аудит став важливою ланкою системи ефективного внутрішнього контролю на великих та середніх підприємствах різних галузей та форм власності. В Україні провідні компанії вже багато років вдало використовують результати внутрішнього аудиту для коригування

управлінських рішень власника. Його роль у взаємовідносинах суб'єкта господарювання та власників підприємства постійно зростає [77].

Зауважимо, що аудитор обираючи процедури та докази підтвердження думки щодо стану внутрішнього контролю повинен звернути увагу на наявність служби внутрішнього аудиту. При організації такого підрозділу необхідно включити до плану аудиту крім вивчення результатів попередніх перевірок, у тому числі аудиторських, дослідження результатів діяльності служби внутрішнього аудиту та додатково провести оцінку системи внутрішнього контролю. Тому що ефективна організація внутрішнього аудиту на підприємстві авіаційного простору позитивно впливає на стан внутрішнього контролю. У свою чергу налагоджена система внутрішнього контролю знижує загальний аудиторський ризик, кількість потрібних для аудиторської перевірки аудиторських доказів та процедур.

Однією з найпоширеніших форм дослідження якості економічних систем підприємства являються описи та анкети, які передбачають перелік питань, які дозволяють оцінити їх ефективність. В практиці аудиторської діяльності анкети розробляються за наступними напрямами:

- вивчення середовища внутрішнього контролю;
- вивчення бухгалтерського обліку;
- ознайомлення з організацією є служби внутрішнього аудиту.

За результатами аналізу відповідей працівників бухгалтерії та інших економічних служб аудитор оцінює ефективність контрольних процедур при виявленні та виправленні суттєвих викривлень відображення операцій з обліку основних засобів у первинних документах, облікових реєстрах та формах фінансової звітності.

Методичне забезпечення процесу оцінки системи внутрішнього контролю подано на рис. 4.6.



Рисунок 4.6 – Методика вивчення стану системи внутрішнього контролю

Джерело: Розробка автора

Як правило працівники певних служб дають прості відповіді, тому якщо отримані відповіді на питання анкети здебільшого однозначні, продовжувати дослідження системи нераціональне коли аудитор вже сформував думку щодо дієвості такої підсистеми.

Для отримання розуміння про суб’єкт господарювання та його середовище, включаючи його систему внутрішнього контролю, для оцінки ризиків суттєвого викривлення облікової інформації на рівні облікових регістрів та фінансових звітів аудитор проводить оцінку системи внутрішнього контролю за допомогою тестів та анкет. Запропоновані тести систем внутрішнього контролю використання основних засобів дозволяють оцінити його стан, визначити ризик контролю, на рівень якого

аудитор не може вплинути (табл. 4.5).

Таблиця 4.5 – Тести оцінки системи внутрішнього контролю використання основних засобів авіаційного підприємства

№	Зміст питання	Відповідь		Інфор-мация відсутня	Примітки
		Так	Ні		
1	2	3	4	5	6
1	Чи висвітлені у наказі про облікову політику методологічні принципи обліку основних засобів?				
	Чи проведена класифікація основних засобів згідно з планом рахунків?				
2	Чи відповідають вибрані методологічні принципи обліку основних засобів П(С)БО 7?				
3	Чи проводиться інвентаризація основних засобів за планом?				
4	Чи проводяться позапланові інвентаризації основних засобів?				
5	Чи призначена наказом керівництва постійно діюча інвентаризаційна комісія?				
6	Особи, які займаються обліком основних засобів мають фахову освіту?				
7	Наявність договорів про повну матеріальну відповідальність з особами, які відповідають за збереження основних засобів				
8	Чи зараховуються за первісною вартістю придбані (споруджені) основні засоби?				
9	Чи збільшується первісна вартість основних засобів на суму витрат, пов'язаних із їх поліпшенням?				
10	Чи проводиться переоцінка основних засобів, якщо остаточна вартість об'єкта більше ніж на 10% відрізняється від справедливої вартості на дату балансу?				
11	Справедлива вартість визначається на основі: - експертної оцінки; - результатів роботи внутрішньої комісії підприємства; - висновків бухгалтерії; - інших джерел				
12	Чи проводиться збирання та аналіз даних про об'єкти основних засобів, щодо яких планується переоцінка та визначення їх справедливої вартості?				
13	Інформація про зміни первісної вартості та				

	суми				
--	------	--	--	--	--

Кінець таблиці 4.5

1	2	3	4	5	6
	зносу заноситься у регистри аналітичного обліку на основі: - відомості переоцінки; - висновку експерта; - бухгалтерських довідок; - інших документів				
14	Чи ведеться облік основних засобів із застосуванням типових форм первинних документів?				
15	Чи нараховується амортизація впродовж усього терміну використання об'єкта?				
16	При застосуванні норм і методів податкового законодавства щодо нарахування амортизації чи проводиться окремо розрахунок для потреб фінансового обліку?				
17	Чи змінювався протягом звітного періоду метод нарахування амортизації?				
18	Чи підлягають обов'язковій переоцінці повністю спрацьовані основні засоби та нематеріальні активи, які використовуються у господарській діяльності підприємства?				
19	Наявність у складі основних засобів повністю зношених основних засобів				
20	Наявність графіку документообігу з обліку основних засобів. Чи здійснюється контроль за дотриманням графіка документообігу?				
21	Чи визначений в Наказі про облікову політику підприємства метод нарахування амортизації основних засобів?				
22	Чи проводиться переоцінка основних засобів на підприємстві?				
23	Чи є орендовані основні засоби?				
24	Чи здаються основні засоби в оренду?				
25	Чи проводиться модернізація основних засобів?				
26	Чи проводиться перевірки узгодженості даних аналітичного та синтетичного обліку основних засобів?				
27	Чи діє на підприємстві служба внутрішнього аудиту?				

Джерело: Розробка автора

Відповідно до Міжнародного стандарту аудиту 610 «Використання роботи внутрішніх аудиторів» діяльність внутрішнього аудиту – це діяльність з оцінки, що організована як підрозділ суб'єкта господарювання або надається йому як послуга. Його функції охоплюють також перевірку, оцінку та моніторинг ефективності внутрішнього контролю. Такий підрозділ може об'єднувати досвідчених бухгалтерів та інших фахівців.

Робота служби внутрішнього аудиту має бути організована таким чином, щоб її результати об'єктивно відображали результати діяльності підприємства, були зрозумілими для всіх користувачів цієї інформації. Тому при організації внутрішнього аудиту потрібно слідувати принципам: спеціалізації, пропорційності, паралельності та безперервності. Створення оптимальної структури внутрішнього аудиту на підприємстві не гарантує стрімкого збільшення ефективності діяльності підприємства, але поруч з цим зменшує вірогідність прорахунків і помилок в організації та веденні бухгалтерського обліку.

Висновки до розділу 4

1. На підставі аналізу вимог нового Закону та міжнародних стандартів аудиту сформульовано мету аудиторської перевірки основних засобів, для досягнення якої визначено основні завдання зазначеної перевірки та уточнено її об'єкти. Завершенням підготовчого етапу аудиторської перевірки являється вибір інформаційних джерел наступних елементів: положення облікової політики щодо основних засобів, компоненти фінансової звітності з відображенням стану основних засобів, первинні документи та регистри синтетичного та аналітичного обліку основних засобів.
2. Процес планування аудиторської перевірки включає вибір загальної

стратегії та плану аудиту основних засобів. Для формування аудиторської думки щодо достовірності інформації, яку містить фінансова звітність, аудитор здійснює процедури та обирає аудиторські докази. Обрані за критеріями достатності та повноти (кількості і якості) аудиторські докази й процедури змінюються аудитором в залежності від оцінки системи внутрішнього контролю та загального аудиторського ризику.

3. Міжнародні стандарти не містять форми та структури плану аудиту, тому суб'єкти аудиторської діяльності самостійно розробляють та адаптують в залежності від завдань перевірки загальну стратегію, план аудиту та інші робочі документи. Запропоновані план та програма аудиту основних засобів враховують особливості діяльності підприємства, об'єктів та термінів такої перевірки.

4. На завершальному етапі аудиторської перевірки здійснюється узагальнення результатів, виявлених помилок, формулюється не модифікована або модифікована думку аудитора. Від значущості виявлених помилок, їх суттєвості залежить форма аудиторського висновку.

5. Згідно договору на надання аудиторських послуг основним документом підтвердження виконання замовлення являється звіт незалежного аудитора. За результатами аудиторської перевірки фінансової звітності ДП Украерорух за 2019 рік аудиторами ТОВ АК «Кроу Україні» було надано умовно-позитивний аудиторський висновок. У наданому звіті у тому числі відокремлено питання з перевірки стану основних засобів державного підприємства та надано позитивний висновок.

6. Загальний стан системи внутрішнього контролю впливає як на рівень аудиторського ризику, так і на ефективність системи управління підприємством. Для оцінки якості системи контролю аудитор формулює коло питань, надані працівниками відповіді допомагають визначити рівень ризику контролю, на який аудитор не може вплинути. Запропоновані тести оцінки системи внутрішнього контролю складено з урахуванням завдань перевірки та форми організації бухгалтерського обліку на авіаційному підприємстві.

7. Наявність служби внутрішнього аудиту позитивно впливає на процес аудиторської перевірки основних засобів та посиленню функцій внутрішнього контролю. Організація служби внутрішнього аудиту вважається доцільною за умов забезпечення об'єктивного відображення результатів діяльності та достовірності даних бухгалтерського обліку.

ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

У кваліфікаційній роботі здійснено теоретичне узагальнення і розв'язання науково-практичного завдання визначення організації та методики обліку та контролю руху основних засобів, аналізу їх ефективного використання на авіаційному підприємстві.

Проведені дослідження надали можливість сформувати такі висновки:

1. У кожній науковій та академічній публікації, присвяченій обліку ОЗ, є посилання на нормативно-правові документи, що регулюють облік ОЗ. Ця обставина красномовно свідчить про роль і місце ОЗ не тільки у виробництві товарів або наданні послуг але й у розвитку суспільства в цілому. Протягом тривалого періоду часу і побудовано систему правового регулювання обліку ОЗ. У цей час система продовжує вдосконалюватися під впливом внутрішніх і зовнішніх обставин. Система являє комплекс нормативно-правових документів, що охоплюють кодекси законів, закони, постанови Кабінету Міністрів України та накази міністерств і відомств, до повноважень яких входять ті чи інші ракурси обліку основних засобів.

2. Поняття «основні засоби» порівняно недавно увійшло в економічний лексикон, що зумовлює дискусії щодо його семантики. Можна констатувати зниження напруження суперечок щодо правомірності та доцільності одночасного вживання або повноцінної заміни терміну «основні фонди» на термін «основні засоби». У цей час триває уточнення семантики терміну «основні засоби», що знаходить відображення у науковій полеміці і в нормативно-правових документах. Причина дискусії криється в осмисленні місця основних засобів як на рівні процесу виробництва, так і в масштабі

еволюції матеріальної цивілізації.

3. Організація обліку основних засобів вимагає дотримання деяких обов'язкових умов. Першою умовою є класифікація ОЗ, яка визначає їх якісний склад. Класифікація є необхідною умовою організації обліку основних засобів суб'єкта господарювання, яке передує іншим умовам, оскільки ідентифікує їх якісний склад. Другою умовою є проведення оцінки ОЗ, яка кількісно вимірює їх вартість. Складові обліку складають закриту множину. В обліку є процедура оцінки, яка присутня у кожній складовій. За її допомогою встановлюється паритет між інтересами підприємців та інтересами суспільства. Підприємницький інтерес передбачає максимізацію прибутку, а суспільний інтерес передбачає максимізацію податків. Третью умовою є подання обліку ОЗ як частини загального обліку підприємства.

4. Слід визнати, що ОЗ є свого роду інструментом, що дозволяє перетворити будь-які предмети в корисні продукти. Склад основних засобів залежить від того, які предмети піддаються переробки і які при цьому отримуються продукти. ОЗ складають основу технологічного процесу. Тому уявлення про Державне підприємство обслуговування повітряного руху України як оперативну галузь дослідження є невід'ємною частиною кваліфікаційної роботи.

5. Організація бухгалтерського обліку ОЗ починається з первинного спостереження та відображення у первинних документах фактів придбання, використання та вибуття ОЗ. Протягом десятиріч'я українські підприємства застосовують типові форми первинних документів обліку ОЗ. у них відображена інформація про ОЗ у розрізі синтетичного обліку та використовуються за будь-якою формою її ведення. В Наказі про облікову політику ДП Украэрорух зазначається вибір журнально-ордерної форми ведення бухгалтерського обліку, яка забезпечує накопичення, групування та систематизацію інформації про об'єкти ОЗ в облікових реєстрах з використанням оборотно-сальдових відомостей контрольного характеру.

6. Синтетичний облік ОЗ організовано з використанням рахунків першого

та другого порядків, передбачених Планом рахунків. Даний порядок деталізації інформації застосовується для відображення капітальних інвестицій на придбання ОЗ, їх внутрішнього переміщення та вибуття. Первісна оцінка ОЗ залежить від способу їх отримання. У процесі використання ОЗ втрачають свої первинні характеристики або їх балансова вартість не відповідає ринковій вартості. В таких випадках здійснюють переоцінку ОЗ (дооцінку або уцінку). За нормами Методичних рекомендацій № 635 умовами проведення переоцінки ОЗ є суттєві відхилення залишкової вартості активу від його справедливої вартості у діапазоні 10 %.

7. Вагомим принципом облікової політики є вибір методу нарахування амортизації ОЗ, який значно впливає на рівень витрат та загальний фінансовий результат підприємства. П(С)БО 7 та МСФЗ регулюють порядок нарахування амортизації, методи нарахування та відображення такої інформації у фінансовій звітності. У ПКУ містяться рекомендації щодо визначення строку корисного використання активу та вибору методу нарахування амортизації. Досліджено особливості проведення поточного та капітального ремонтів, проведених господарським та підрядним способами, відображення цих операцій у первинних документах та на рахунках бухгалтерського обліку.

8. Інформація про основні засоби відображається у Балансі (Звіті про фінансовий стан), Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід), Звіті про рух грошових коштів та Примітках до річної фінансової звітності. Основним звітним документом державного підприємства є фінансовий план, де також відображається інформація про необоротні активи у розрізі їх первісної вартості та суми зносу. Позитивним моментом складання фінансового звіту являється співставлення планових і фактичних показників та аналіз їх виконання у пояснювальній записці.

9. Вивчення ОЗ є частиною економічного аналізу. За двадцять років окремі напрями дослідження ОЗ залишились незмінними, зокрема: стан і структура ОЗ; рух ОЗ; інтенсивність й ефективність використання ОЗ. Перелік показників за напрямами дослідження ОЗ залишився незмінним за двадцять років. Аналіз як

метод пізнання є найбільш або, навіть, абсолютно затребуваним у дослідженнях ОЗ. У найближчому майбутньому аналіз ОЗ як частина економічного аналізу не втратить своєї академічної привабливості. До тепер паралельно використовується два поняття «основні засоби» та «основні фонди».

10. Часовий обрій аналізу складає 2017-2019 рр. Дослідження застосовано на показниках Форми № 5. Показники аналізу динаміки наявності та складу ОЗ: первісна вартість групи ОЗ на початок року, загальна первісна вартість ОЗ підприємства на початок року, частка первісної вартості групи ОЗ у загальній первісній вартості ОЗ на початок року. Динаміку показників характеризує показник «ланцюговий темп приросту». Щорічно відбувались зміни у вартості ОЗ. Зростання вартості багатьох груп ОЗ у 2019 р. не призвело до зростання їх частки у загальній структурі вартості ОЗ. Порівняно з 2017 р. у 2018 р. зміна первісної вартості ОЗ на початок року за усіма групами призвела до зміни значень часток усіх груп. Протягом періоду сума часток другої, третьої і сьомої груп була абсолютно домінуючою і складала більш ніж 90,0 %.

11. Показники аналізу руху ОЗ: коефіцієнт вводу, коефіцієнт вибуття, коефіцієнт заміни, коефіцієнт розширення. Для їх розрахунку використано базові показники: залишок ОЗ на початок року, надійшло ОЗ за рік, вибуло ОЗ за рік, залишок на кінець року. Порівняння значень коефіцієнта надходження ОЗ з коефіцієнтом їх вибуття за аналогічний період надало повну картину щодо того, на що саме спрямована динаміка ОЗ: на заміну (співвідношення коефіцієнтів менше 1) або на поповнення, приріст активів (співвідношення більше одиниці). Дані аналізу руху ОЗ надають можливість Украероруху прийняти певні рішення щодо виробничої політики.

12. Показники оцінки ефективності використання ОЗ: 1) базові: чистий дохід від реалізації продукції, собівартість реалізованої продукції, чистий прибуток, загальна вартість ОЗ підприємства на початок року, загальна вартість ОЗ підприємства на кінець року, середньорічна вартість ОЗ за рік; 2) похідні: віддача ОЗ, фондівіддача, фондомісткість, рентабельність ОЗ, комплексний показник ефективності використання ОЗ. Показники використання ОЗ свідчать,

що на кожну гривню вартості ОЗ приходить менш ніж однієї гривні чистого доходу від наданих послуг. Відсутність ефективності пояснюється тим, що щорічно темпи приросту чистого доходу набагато поступались темпам приросту середньорічної суми ОЗ. Підприємство нарощує технічний потенціал, але це не сприяє комерційної успішності. На підприємстві домінує екстенсивний спосіб експлуатації ОЗ.

13. Відповідно до вітчизняної законодавчої бази та міжнародних стандартів аудиту сформульовано мету аудиторської перевірки ОЗ, для досягнення якої визначено основні завдання зазначеної перевірки та уточнено її об'єкти. Завершенням підготовчого етапу аудиторської перевірки являється вибір інформаційних джерел наступних елементів: положення облікової політики щодо ОЗ, компоненти фінансової звітності з відображенням стану ОЗ, первинні документи та реєстри синтетичного та аналітичного обліку ОЗ.

14. Процес планування аудиторської перевірки включає вибір загальної стратегії та плану аудиту ОЗ. Для формування аудиторської думки щодо достовірності інформації, яку містить фінансова звітність, аудитор здійснює процедури та обирає аудиторські докази. Обрані за критеріями достатності та повноти (кількості і якості) аудиторські докази та процедури змінюються аудитором в залежності від оцінки системи внутрішнього контролю та загального аудиторського ризику. Міжнародні стандарти не містять форми та структури плану аудиту, тому суб'єкти аудиторської діяльності самостійно розробляють та адаптують в залежності від завдань перевірки загальну стратегію, план аудиту та інші робочі документи. Запропоновані план та програма аудиту ОЗ враховують особливості діяльності підприємства, об'єктів та термінів такої перевірки.

15. Завершальний етап аудиторської перевірки передбачає узагальнення результатів, виявлених помилок, формулюється не модифікована або модифікована думка аудитора. Від значущості виявлених помилок, їх суттєвості залежить форма аудиторського висновку. Згідно договору на надання аудиторських послуг основним документом підтвердження виконання

замовлення являється звіт незалежного аудитора. За результатами аудиторської перевірки фінансової звітності ДП Украерорух за 2019 рік аудиторами ТОВ АК «Кроу Україні» було надано умовно-позитивний аудиторський висновок. У наданому звіті у тому числі відокремлено питання з перевірки стану ОЗ ДП Украерорух та надано позитивний висновок.

16. Стан системи внутрішнього контролю впливає як на рівень аудиторського ризику, так і на ефективність системи управління підприємством. Для оцінки якості системи контролю аудитор формулює коло питань, надані працівниками відповіді допомагають визначити рівень ризику контролю, на який аудитор не може вплинути. Запропоновані тести оцінки системи внутрішнього контролю складено з урахуванням завдань перевірки та форми організації бухгалтерського обліку на ДП Украерорух. Наявність служби внутрішнього аудиту позитивно впливає на процес аудиторської перевірки ОЗ та посиленню функцій внутрішнього контролю. Організація служби внутрішнього аудиту вважається доцільною за умов забезпечення об'єктивного відображення результатів діяльності та достовірності даних бухгалтерського обліку.

ПЕРЕЛІК ДЖЕРЕЛ ПОСИЛАННЯ

1. Облік основних засобів в ринкових умовах: навч. посіб. / за ред. Н.Л.Жук Київ: Видавництво ТОВ «Всеукраїнський інститут права і оцінки», 2011. 286 с.
2. Пиріжок С.Є. Нормативно-правове регулювання обліку експлуатації та вибуття основних засобів. *Вісник Житомирського державного технологічного університету*. 2012. № 1(59). С. 160-162.
- 3 Занько Б.М. Віднесення матеріальних активів до складу основних засобів: проблеми податкового законодавства. *Економічний вісник. Серія: фінанси, облік, оподаткування*. 2018. Вип. 2. С. 45-51.
4. Занько Б.М. Стан та удосконалення обліку витрат на ремонти і поліпшення основних засобів. *Облік і фінанси*. 2014. № 4 (66). С. 25-28.
5. Бабіч В. Витрати на ремонт та поліпшення основних засобів: обліковий та податковий аспекти. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2012. № 8. С. 10-13.
6. Кузик Н.П. Особливості аудиту витрат на ремонт і поліпшення основних засобів. *Облік і фінанси АПК*. 2012. № 3. С. 28-31.
7. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI. *Відомості Верховної Ради України*. 2011, № 13, / № 13-14, № 15-16, № 17. Ст. 112.
8. Власюк Т.М., Юзюк І.І. Основні засоби: організаційно методичні аспекти формування облікової політики підприємства. *Вісник Київського національного університету технологій та дизайну*. 2014. № 2 (76). С. 197-206.
9. Кудлаєва Н.В., Кравчук В.С. Проблеми обліку основних засобів. *Вісник Чернівецького торговельно-економічного інституту. Економічні науки*. 2015. (2). С.179-188.
10. Домбровська Н.Р. Економічна сутність основних засобів та їх класифікація. *Економічні науки. Сер.: Облік і фінанси*. 2012. № 9 (1). С. 340-349.
11. Радіонова Н.Й., Ременюк Л.М. Шляхи удосконалення бухгалтерського обліку і контролю основних засобів. *Ефективна економіка*. 2015. № 11. URL: <http://www.economy.nauka.com.ua/?n=11&y=2015> (дата звернення: 19.11.2020).
12. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 7

«Основні засоби»: Наказ Мінфіна України від 27.04.2000 № 92. *Офіційний вісник України*. 2000. № 21. С. 871.

13. Кириченко Є.О. Організація обліку основних засобів на підприємстві. *Управління розвитком*. 2014. № 9(172). С. 61-63.

14. Стригуль Л.С., Тімонова А.С. Шляхи удосконалення організації обліку і аудиту основних засобів на підприємстві. *Вісник НТУ «ХПІ»*. 2014. № 32 (1075) С.47-50.

15. Пирець Н.М., Псюк Ю.А. Порівняльний аналіз національних та міжнародних стандартів обліку основних засобів. *Інноваційна економіка*. 2013. № 6(44).С. 325-330.

16. Подолянчук О.А., Химич Г.М. Методика і аналіз аудиту обліку основних засобів. *Збірник наукових праць ВНАУ. Серія: Економічні науки*, 2012. №4 (70). С.76-80.

17. Макаренко А.П., Курсон О.О., Удосконалення аудиту основних засобів на підприємстві. *Ефективна економіка*. 2019. № 12. URL: <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=7484> (дата звернення: 19.11.2020).

18. Гуцаленко Л.В., Гловюк А.С., Ковальчук І.В. Організація обліку та аудиту основних засобів. *Економіка і суспільство*. 2017. № 8. С. 741-747.

19. Попович В.І. Облік основних засобів: порівняльний аналіз МСБО та П(С)БО. Вісник Національного університету «Львівська політехніка».2012. № 721. С. 216-219.

20. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 № 996-XIV. *Відомості Верховної Ради України*.1999. № 40. Ст. 365.

21. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 (МСБО 16). Основні засоби: Стандарт. Міжнародний документ Ради з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (IASB) від 01.01.2012. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_014#Text (дата звернення: 19.11.2020).

22. Про затвердження Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку основних засобів: Наказ Мінфіна України від 30.09.2003 № 561. *Бізнес-*

Бухгалтерія-Право. Податки. Консультації. 2008. № 13. С. 27.

23. Про затвердження Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку для суб'єктів державного сектору: Наказ Мін-ва фінансів України від 23.01.2015. № 11. *Баланс-Бюджет.* 2015. № 6, С. 2.

24. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: Наказ Мін-ва фінансів України від 31.12.1999. № 318. *Офіційний вісник України.* 2000. № 3. Ст. 102.

25. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: Наказ Мін-ва фінансів України від 30.11.1999. № 291. *Офіційний вісник України.* 1999. № 52. Ст. 2606.

26. Про затвердження Положення про інвентаризацію майна державних підприємств, що приватизуються (корпоратизуються), а також майна державних підприємств та організацій, яке передається в оренду (повертається після закінчення строку дії договору оренди або його розірвання): Постанова Кабінету Міністрів України від 02.03.1993 № 158. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/158-93> (дата звернення: 17.11.2020).

27. Про затвердження типових форм первинного обліку: Наказ Міністерства статистики України від 29.12.95 № 352. *Податки та бухгалтерський облік.* 2011. № 94. Стор. 36.

28. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 19: Наказ Міністерства фінансів України від 07.07.1999 № 163. *Офіційний вісник України.* 1999. № 30. Стор. 205.

29. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: Наказ Міністерства фінансів України від 09.12.2011 № 1591. *Офіційний вісник України.* 2011. № 102. Ст. 3777.

30. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 14 "Оренда": Наказ Міністерства фінансів України від 28.07.2000 № 181. *Офіційний вісник України.* 2000. № 33. Ст.1416.

31. Господарський кодекс України: Закон України вд 16.01.2003 № 436-

IV. *Відомості Верховної Ради України*. 2003. № 18. Ст.144.

32. Державний класифікатор України «Класифікація основних фондів»: Наказ Державного комітету України по стандартизації, метрології та сертифікації від 19.08.1997 №507. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0507217-97#Text> (дата звернення: 19.11.2020).

33. Цивільний Кодекс України: Кодекс України від 07.07.2011 №3610-VI. *Відомості Верховної Ради України*. 2003. №№ 40-44. Ст.356.

34. Про Інструкцію по інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків: Наказ Міністерства фінансів України від 11.08.1994 № 69. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/card/z0202-94> (дата звернення: 17.11.2020).

35. Про затвердження Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань: Наказ Міністерства фінансів України від 02.09.2014 № 879. *Офіційний вісник України*. 2014. № 91. Ст. 2627.

36. Якубів В.М., Шеленко Д.І., Сас Л.С. Облік основних засобів: національний та міжнародний аспекти. *Актуальні проблеми економіки*. 2015. № 11(173), С. 375-379.

37. Стельмах Х.П., Кузьмін О.Є. Класифікація основних засобів підприємств. *Науковий вісник НЛТУ України*. 2010. № 20(14).

38. Кафка С.М. Основні засоби: класифікація для цілей обліку. *Вісник Житомирського державного технологічного університету. Сер.: Економічні науки*. 2013. № 1. С. 87-92.

39. Яременко Л.М. Теоретичні підходи до сутності та класифікації основних засобів. *Экономический вестник университета. Сборник научных трудов ученых и аспирантов*. 2015. № 27/1. С. 144-148.

40. Китайчук Т.Г. Проблеми оцінки основних засобів в бухгалтерському обліку. *Економічні науки. Сер.: Облік і фінанси*. 2012. № 9 (2). С. 78-83.

41. Єлісєєва О.К., Яресько А.М. Методи оцінки основних засобів в умовах законодавчих змін: вітчизняний та зарубіжний досвід. *Економічний форум*. 2017.

№ 1. С.223-230.

42. Державне підприємство обслуговування повітряного руху України. Про Украерорух. Фінансова звітність. URL: <http://uksatse.ua/> (дата звернення: 19.11.2020).

43. Міністерство інфраструктури України. Державне підприємство обслуговування повітряного руху України (Украерорух). URL: <https://mtu.gov.ua/timeline/-Derzhavne-pidprielstvoobslugovuvannya-povitryanogo-ruhu-Ukraini-Ukraeroruh.html> (дата звернення: 19.11.2020).

44. Богацька Н. М. Аналіз основних засобів підприємства. URL: [http://intkonf.org/dots-bogatska-nm-gutsulyak-yuv-analiz-osnovnih-zasobiv-idprielstva\], c. 98](http://intkonf.org/dots-bogatska-nm-gutsulyak-yuv-analiz-osnovnih-zasobiv-idprielstva], c. 98)

45. Бухгалтерський облік, аналіз та аудит: навч. посібник / [Є.М. Романів, С.В. Приймак, С.М. Гончарук та інші]. Львів : ЛНУ ім. Івана Франка, 2017. 772с.

46. Методичні рекомендації по застосуванню регистрів бухгалтерського обліку, затв. Наказом Міністерством фінансів України № 356 від 29.12.2000. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0356201-00#Text> (дата звернення: 19.11.2020).

47. Степаненко О.І. Документування операцій у процесі експлуатації основних засобів підприємства. URL: http://www.visnyk-econom.uzhnu.uz.ua/archive/24_3_2019ua/18.pdf (дата звернення: 19.11.2020).

48. Кафка С.М. Облік руху основних засобів. URL: http://bses.in.ua/journals/2017/23_2017/38.pdf (дата звернення: 19.11.2020).

49. Озерова О.М. Продаж основних засобів, які замортизовані на 50 відсотків і більше. Бібліотека головбуха.. 2013. № 3 (149). С 163.

50. П(С)БО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність», затв. Наказом Мінфіна 07.11.2003 № 617. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1054-03#Text> (дата звернення: 19.11.2020).

51. Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства: Наказ Міністерства фінансів України 27.06.2013 № 635. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0635201-13?lang=ru#Text> (дата звернення: 19.11.2020).

52. Положення про технічне обслуговування і ремонт дорожніх транспортних засобів автомобільного транспорту: Наказ Мінтрансу України 30.03.98 № 102, URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0268-98#Text> (дата звернення: 19.11.2020).

53. Про затвердження "Положення про технічне обслуговування і ремонт дорожніх транспортних засобів автомобільного транспорту": Наказ Міністерства транспорту України від 30.03.1998 № 102. Офіційний вісник України. 1998. № 18. С. 659.

54. Облік ремонтів і поліпшень власних основних засобів. Баланс № 11. URL: <https://balance.ua/news/post/uchet-remontov-i-uluchshenij-sobstvennyx-osnovnyx-sredstv> (дата звернення: 19.11.2020).

55. Про затвердження Порядку складання, затвердження та контролю виконання фінансового плану суб'єкта господарювання державного сектору економіки: Наказ Міністерства економічного розвитку і торгівлі України від 02.03.2015 № 205. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0300-15#Text> (дата звернення: 19.11.2020).

56. Івахненко В.М. Курс економічного аналізу: навч.-метод. посібн. для самост. вивч. дисц. Київ : КНЕУ, 2000. 263 с.

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

58. Економічний аналіз: навч. посібник для студентів ВНЗ спец-ті 7.050106 «Облік і аудит» / за ред. Ф.Ф. Бутинця. Житомир: ПП «Рута», 2003. 680 с.

59. Савицька Г.В. Економічний аналіз діяльності підприємств: навч. посіб. 2-ге вид., вип. і доп. Київ : Знання, 2005. 662 с.

60. Тарасенко Н.В. Економічний аналіз: навч. посібник. Львів: Новий Світ-2000, 2006. 344 с.

61. Економічний аналіз: Навчально-методичний посібник для самостійного вивчення дисципліни / Уклад. Г.І. Андреєва. Суми: УАБС, 2007. 230 с.

62. Грабовицький Б.С. Економічний аналіз: навч. посібник. Київ: Центр учебової літератури, 2009. 256 с.

63. Паланюк Н.А., Петренко В.Г. Економічний аналіз: навч. посіб. Київ : Аграрна освіта. 2010. 252 с.
64. Волкова Н.А., Подвальна Н.Е. Організація та методика економічного аналізу: навч. посібник. Одеса: ОНЕУ, 2013. 267 с.
65. Економічний аналіз: навч. посібник. За ред. Волкової Н.А. / Н.А. Волкова Р.М. Волчек, О.М. Гайдаєнко та ін. Одеса: ОНЕУ, 2015. 310 с.
66. Єгорова О.В., Дорогань-Писаренко Л.О., Тютюнник Ю.М. Еконо- мічний аналіз: навч. посіб. Полтава : РВВД ПДАА, 2018. 290 с.
67. Чайка Т.Ю., Лошакова С.Є., Калашнік О.Ю. Розрахунок фондовіддачі за фінансовою звітністю НП(С)БО України та сучасні тенденції її оцінки і аналізу. *Ефективна економіка.* 2018. № 5. [URL: www.economie.nauka.com.ua](http://www.economie.nauka.com.ua) (дата звернення: 19.11.2020).
68. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність: Закон України від 21.12.2017р. № 2258-VIII. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19> (дата звернення: 19.11.2020).
69. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг видання 2016-2017 р.. URL: https://mof.gov.ua/uk/mizhnarodni-standarti-auditu?fbclid=IwAR3PCFlqK2h2JWyybx2JJ9vO4QSapwhA_FghfUYeBhHzZDfoDiXZn5NzKI (дата звернення: 19.11.2020).
70. Радіонова Н.Й., Бунда О.М. Уdosконалення методології аудиту основних засобів. *Регіональна бізнесекономіка та управління.* 2015. № 3 (47). С. 100-111.
71. Утенкова К.О. Аудит: навчальний посібник. Київ : Алерта, 2011. 408 с.
72. Кулаковська Л.П., Піча Ю.В. Організація і методика аудиту: навч. посіб. Київ : Каравела, 2004. 568 с.
73. Аудит: навч. посіб. / С.І.Дерев'янко, Н.П.Кузик, С.О. Олійник та ін. Київ: «Центр учебової літератури», 2016. 380 с.
74. Дорош Н.І. Аудит: методологія і організація. Київ : Товариство «Знання» КОО, 2011. 402 с.
75. Єрмакова Н. Переоцінка основних засобів: тонкощі обліку. *Vсе про*

бухгалтерський облік. 2014. № 41. С. 41-47.

76. Макаренко А.П., Шама М.В. Аудит основних засобів на підприємстві та напрями його вдосконалення. Агросвіт. 2020. № 2. С. 30–37.

77. Назарова К. Сучасні тенденції трансформації внутрішнього аудиту. URL: http://www.irbis-nbuv.gov.ua/cgi-in/irbis_nbuv/cgiirbis_64