

**Міністерство освіти і науки України
Національний технічний університет
«Дніпровська політехніка»**

**Навчально-науковий інститут економіки
Фінансово-економічний факультет
Кафедра обліку і аудиту**

ПОЯСНЮВАЛЬНА ЗАПИСКА

кваліфікаційної роботи ступеню магістр

студента Матвеева Аліна Віталіївна

(ПІБ)

академічної групи 071-19М-1

(шифр)

спеціальності 071 «Облік і оподаткування»

(код і назва спеціальності)

спеціалізації «Облік і аудит»

(назва спеціалізації)

за освітньо-професійною програмою «Облік і аудит»

(офіційна назва)

на тему:

«Організація обліку основних засобів, аналіз й аудит використання

(на прикладі ПАТ «Укртелеком»)

(назва за наказом ректора)

	Прізвище, ініціали	Оцінка	Підпис
Керівник роботи	Гресь Н.Л.		
Рецензент			
Нормоконтроль	Гресь Н.Л.		

Дніпро
2020

ЗАТВЕРДЖЕНО:завідувач кафедри
обліку та аудиту

_____ Пашкевич М.С.
(підпис) (прізвище, ініціали)

«31» серпня 2020 року

ЗАВДАННЯ
на кваліфікаційну роботу
освітнього ступеню магістра

Студенту Матвеєва А.В. академічної групи 0713-19М-1
(прізвище та ініціали) (шифр)

071 «Облік і оподаткування»

(код і назва спеціальності)

спеціалізації «Облік і аудит»

(назва спеціалізації)

за освітньо-професійною програмою «Облік і аудит»

(офіційна назва)

на тему: **«Організація обліку основних засобів, аналіз й аудит використання (на прикладі ПАТ «Укртелеком»)**

затверджену наказом ректора НТУ «Дніпровська політехніка» від 20.11.2020 р.№ 963-с

Розділ	Зміст	Термін
1	Особливості функціонування ПАТ «Укртелеком» в сучасних умовах господарювання	31.10.2020 р.
2	Організація та методика обліку основних засобів	12.11.2020 р.
3	Організація та методика аудиту основних засобів	03.12.2020 р.

Завдання видано

_____ Гресь Н.Л.
(підпис керівника) (прізвище, ініціали)

Дата видачі 30.08.2020 р.**Прийнято до виконання**

_____ Матвеєва А.В.
(підпис) (прізвище, ініціали)

Дата подання до екзаменаційної комісії 07.12.2020 р.

РЕФЕРАТ

Пояснювальна записка: 69 стор., 2 рис., 21 табл., 5 додатків, 53 джерел.

АМОРТИЗАЦІЯ, БАЛАНСОВА ВАРТІСТЬ, ЗНОС, ІНВЕНТАРИЗАЦІЯ,
ОСНОВНІ ЗАСОБИ, ОБ'ЄКТ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ, ПЕРВІСНА ВАРТІСТЬ.

Об'єкт розроблення – основні засоби телекомунікаційної компанії.

Мета роботи – дослідження практичних аспектів обліку, аналізу та аудиту основних засобів; розробка шляхів удосконалення бухгалтерського обліку та аудиту основних засобів.

Результати та їх новизна – з'ясовано особливості обліку основних засобів у телекомунікаційній компанії; сформульовано тлумачення поняття «основні засоби»; удосконалено ведення позабалансового обліку основних засобів, отриманих в операційну оренду; запропоновано етапи аудиту та визначено перелік виконуваних аудиторських процедур.

Визначені основи побудови обліку і аудиту основних засобів у телекомунікаційній компанії. Продемонстровано організацію документального оформлення операцій з основними засобами. З'ясовано алгоритм виконання облікових робіт та методику проведення аудиторської перевірки. Розглянуто особливості проведення інвентаризації основних засобів.

ЗМІСТ

ВСТУП	6
РОЗДІЛ 1. ОСОБЛИВОСТІ ФУНКЦІОНУВАННЯ ТЕЛЕКОМУНІКАЦІЙНОЇ КОМПАНІЇ В СУЧАСНИХ УМОВАХ ГОСПОДАРЮВАННЯ	10
1.1. Організаційно-правова характеристика ПАТ «Укртелеком»	10
1.2. Фінансові показники ПАТ «Укртелеком» за 9 місяців 2020 р.	13
1.3. Стан основних засобів ПАТ «Укртелеком»	17
1.4. Нормативно-правове регулювання обліку та контролю основних засобів	21
Висновки до розділу 1	22
РОЗДІЛ 2. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ	24
2.1. Основні засоби: поняття, оцінка, класифікація у фінансовому та податковому обліку	24
2.2. Документування операцій з основними засобами	28
2.3. Облік надходження основних засобів	31
2.4. Облік амортизації основних засобів	32
2.5. Облік ремонту, поліпшення, переоцінки та зменшення корисності основних засобів	34
2.6. Облік вибуття основних засобів	40
2.7. Напрями удосконалення ведення позабалансового обліку орендованих основних засобів	42
Висновки до розділу 2	44
РОЗДІЛ 3. АУДИТ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ	46
3.1. Проведення, документальне оформлення та облік результатів інвентаризації основних засобів	46
3.2. Аудит операцій з основними засобами	50
3.3. Оптимізація процедур перевірки основних засобів	59

Висновки розділу 3	60
ВИСНОВКИ	61
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	64
ДОДАТКИ	70

ВСТУП

Актуальність теми. Розвиток господарських зв'язків в умовах ринку значно розширює кількість користувачів обліковою і звітною інформацією. Ними є не тільки працівники управління, безпосередньо пов'язані з підприємництвом, але і зовнішні користувачі інформації, які мають прямий фінансовий інтерес. Майже кожне підприємство України має у своєму складі основні засоби. Основні засоби – один з головних компонентів основної діяльності кожного підприємства, матеріальна основа (база) будь-якої підприємницької діяльності. Без основних засобів (власних або орендованих) сьогодні не може відбутися ні один господарський процес. Відображення операцій з об'єктами основних засобів займають провідне місце в обліку. Порядок обліку основних засобів як з метою фінансового обліку, так і для оподаткування представляє для суб'єкта господарювання певну методичну проблему. В сучасних економічних умовах, закріплені в наказі про облікову політику підприємства положення щодо обліку основних засобів можуть впливати на базу оподаткування податком на прибуток підприємства. Ефективне використання основних засобів зумовлює необхідність впровадження на підприємстві науково обґрунтованої системи обліку та внутрішнього аудиту основних засобів, яка б відповідала вимогам управління. Система бухгалтерського обліку виступає джерелом економічної інформації, яка необхідна керівній ланці підприємства для своєчасного реагування на вплив зовнішнього середовища. Важливе практичне значення, виробничу спрямованість і одночасно проблемність мають питання формування внутрішнього аудиту основних засобів. Головним напрямком його функціонування є розробка дієвого механізму збереження об'єктів та їх ефективного використання.

Розвиткові теорії та практики обліку і аудиту основних засобів, їхньому максимальному наближенню до міжнародних стандартів сприяють праці Афанасенкова О.С. [1, с. 107-109], Бондаренко Н.М., Дорофієнко А.В. [2, с. 46–

52], Гамова О.В., Козачок І.А., Майна А.В. [3, с. 79–86], Гресь Н.Л., Недоступ К.К., Матвеева А.В. [4, с. 39–44; 5, с. 17–18], Кухта К.О., Орошан Т.А. [6, с. 106–111], Косяк А.П. [7, с. 104–110], Левчук О.О. [8, с. 143–145], Макаренко А.П., Шама М.В. [9, с. 30–37], Матвійчук Л. [10, с. 231–240; 11, с. 41–51], Матюха М.М., Алексеєнко Н.М. [12, с. 21–25], Меліхова Т.О., Гребенюк О.В. [13, с. 27–32], Михалків А.А. Фал О.В. [14, с. 80–81], Орошан Т.А., Кухта К.О. [15, с. 51–55], Перетятко Ю. [16, с. 50–56], Подмешальська Ю.В., Феофанов Л.К., Качан К.А., Троян О.В., Біла Л.В. [17, с. 118–129; 18, с. 64–70], Рагуліна Ю.С., Щолокова В.С., Польова Т.В. [19, с. 98–103], Ткаченко О.С. [20, с. 235–239], Рибалко О., Уколова О. [21, с. 19–22], Хазанюк А.М. [22], Ярова Л.Г. [23, с. 65–72].

Однак ряд проблем організації та методики обліку і аудиту основних засобів потребують подальших досліджень та наукових розробок. Зазначене вище і зумовило актуальність теми магістерського дослідження.

Мета і завдання дослідження. Метою магістерської роботи є дослідження практичних аспектів обліку, аналізу та аудиту основних засобів; розробка шляхів удосконалення бухгалтерського обліку та аудиту основних засобів.

Досягнення поставленої мети передбачило постановку, формування і вирішення таких завдань:

- дослідити економічний зміст основних засобів, їх склад та класифікацію;
- проаналізувати діючу організацію та методику бухгалтерського обліку основних засобів, виявити шляхи їх вдосконалення;
- проаналізувати сучасний стан первинного обліку основних засобів;
- розробити процедури проведення аудиту основних засобів в умовах діяльності телекомунікаційної компанії.

Об'єктом дослідження є основні засоби телекомунікаційної компанії.

Предметом дослідження є теоретико-методологічні засади обліку і аудиту основних засобів.

Методи дослідження. Для досягнення поставленої мети, вирішення завдань використано методи:

– теоретичного аналізу та синтезу, абстрагування та конкретизації, узагальнення, порівняння, моделювання – для вивчення досвіду організації обліку та аудиту операцій з основними засобами;

– бухгалтерське спостереження – для накопичення первинної інформації про здійснені господарські операції та її реєстрація в документах.

Наукова новизна одержаних результатів визначається тим, що за характером та змістом розглянутих проблем, а також об'єктом і предметом дослідження магістерська дипломна робота є дослідженням методології обліку та аудиту операцій суб'єкта господарювання з основними засобами й полягає у наступному:

узагальнено:

– дефініцію поняття «основні засоби», їх визначено як складову частину виробничих ресурсів суб'єкта господарювання, яка використовується в процесі господарської діяльності в незмінній натуральній формі тривалий період часу та поступово розподіляє свою вартість на витрати підприємства.

удосконалено:

– перелік аудиторських процедур з перевірки наявності, документального оформлення та обліку основних засобів;

обґрунтовано:

– порядок позабалансового обліку основних засобів, отриманих в операційну оренду; запропоновано запис операцій на рахунку 01 «Орендовані необоротні активи»;

дістали подальшого розвитку:

– організаційно-методичні засади обліку та аудиту основних засобів.

Практичне значення одержаних результатів. Науково-теоретичні узагальнення та практичні пропозиції, зроблені на основі результатів дослідження, спрямовані на удосконалення обліку та аудиту основних засобів, мають науково-прикладне значення і можуть бути використані ПАТ «Укртелеком».

Апробація результатів магістерської роботи. Результати дослідження доповідалися та обговорювалися на Міжнародній науково-практичній конференції *«Бухгалтерський облік, оподаткування, аналіз і аудит: сучасний стан, проблеми та перспективи розвитку»* (Чернігів, 2020 р.).

Обсяг і структура магістерської роботи. Дипломна робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків до кожного з них, загальних висновків, списку використаних джерел, який налічує 53 позиції, та п'ять додатків. Основний зміст роботи викладено на 69 сторінках.

РОЗДІЛ 1

ОСОБЛИВОСТІ ФУНКЦІОНУВАННЯ ТЕЛЕКОМУНІКАЦІЙНОЇ КОМПАНІЇ В СУЧАСНИХ УМОВАХ ГОСПОДАРЮВАННЯ

1.1. Організаційно-правова характеристика ПАТ «Укртелеком»

Кваліфікаційну роботу виконано з використанням матеріалів практичної діяльності ПАТ «Укртелеком».

Публічне акціонерне товариство «Укртелеком» – телекомунікаційна компанія заснована 15.12.1993 р., найбільший оператор фіксованого зв'язку в Україні. Компанія надає широкий спектр телекомунікаційних послуг в усіх регіонах країни. Уже багато років її справедливо вважають лідером серед провайдерів фіксованого інтернету. Укртелеком має найбільше інтернет-покриття та найрозгалуженішу оптичну мережу.

Організаційно-правова форма компанії – публічне акціонерне товариство. Кінцевим бенефіціарним власником (контролером) компанії є Ахметов Р.Л.

ПАТ «Укртелеком» зареєстровано у ЄДРПОУ за номером 21560766, є платником податку на додану вартість (номер свідоцтва – 215607626656). Основним видом діяльності компанії є 61.10 Діяльність у сфері проводового зв'язку. Сьогодні Укртелеком пропонує практично всі види сучасних телекомунікаційних послуг як для домашніх користувачів (телефонія, інтернет, інтерактивне TV) так і для бізнес-клієнтів (оптичний інтернет, передача даних та інтернет, інтернет-телефонія, телефонія, хмарна АТС, дата-центр, організації віртуальних приватних мереж (VPN), номери для організації «гарячих» ліній, зарубіжні хмарні сервіси, захист від DDoS атак, TV Бізнес).

Штаб-квартира ПАТ «Укртелеком» розташована у м. Києві на бульварі Тараса Шевченка, у будинку 18 (міжміський код, телефон та факс: (044) 235-93-10, (044) 246-43-78; адреса електронної пошти: vatamanchuk@ukrtelecom.ua). Має філії у всіх регіонах України. Організаційна структура компанії представлена у додатку А. Центральним структурним підрозділом ПАТ «Укртелеком» є корпоративний центр (м. Київ). Йому підпорядковані філії

компанії Вінницька, Волинська, Дніпропетровська, Житомирська, Закарпатська, Запорізька, Івано-Франківська, Кіровоградська, Кримська, Луганська, Львівська, Миколаївська, Одеська, Полтавська, Рівненська, Сумська, Тернопільська, Харківська, Херсонська, Хмельницька, Черкаська, Чернігівська, Чернівецька, Київська міська філія. На виконання рішення Наглядової Ради ПАТ «Уртелеком» щодо затвердження організаційної структури ПАТ «Уртелеком» (протокол від 01.10.2014 р. № 226) введено в дію організаційну структуру: західного макрорегіону у складі: Львівської філії – керуючої; Волинської, Рівненської, Тернопільської, Хмельницької, Закарпатської, Івано-Франківської, Чернівецької філій; центрального макрорегіону у складі: Київської міської філії – керуючої; Житомирської, Чернігівської, Вінницької, Черкаської філій; східного макрорегіону у складі: Харківської філії – керуючої; Сумської, Полтавської філій; Дніпровського макрорегіону у складі: Дніпропетровської філії – керуючої; Кіровоградської, Запорізької філій; південного макрорегіону у складі: Одеської філії – керуючої; Миколаївської, Херсонської філій.

ПАТ «Укртелеком» застосує єдину облікову політику та складає кконсолідовану фінансову звітність з фінансової звітності своїх філій. При складанні консолідованої фінансової звітності виключаються [24]:

- 1) балансова вартість фінансових інвестицій материнського підприємства в кожне дочірнє підприємство і частка материнського підприємства в капіталі кожного дочірнього підприємства;
- 2) сума внутрішньогрупових операцій та внутрішньогрупового сальдо;
- 3) сума нереалізованих прибутків та збитків від внутрішньогрупових операцій (крім збитків, які не можуть бути відшкодовані).

Облікова політика ПАТ «Укртелеком» розроблена відповідно до вимог Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ) та Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (МСБО), яка визначає такі методи, принципи та правила, щодо ведення бухгалтерського, податкового та управлінського обліку, а також для складання та подання фінансової,

податкової та управлінської звітності:

1. Оцінка основних засобів ПАТ «Укртелеком» після первинного їх визнання активом здійснюється за моделлю переоцінки, де об'єкти основних засобів (справедливу вартість яких можна достовірно оцінити) обліковуються за переоціненою сумою, яка є їх справедливою вартістю на дату переоцінки, мінус будь-яка подальша накопичена амортизація та подальші накопичені збитки від зменшення корисності;

2. Нарахування амортизації основних засобів та нематеріальних активів здійснюється за прямолінійним методом;

3. Інвестиційна нерухомість визнається як актив у разі її відповідності таким критеріям: нерухомість створена (придбана або реконструйована) та утримується Товариством виключно з метою отримання орендної плати (70% площі і більше) та/або збільшення власного капіталу; частина об'єкта, яка утримується з метою отримання орендної плати та/або збільшення власного капіталу, і ця частина може бути невідкладно продана чи надана на умовах фінансової оренди (у Товариства наявні всі належним чином оформлені правовстановлюючі та інші необхідні документи); є ймовірність того, що Товариство отримає майбутні економічні вигоди, які пов'язані з цією інвестиційною нерухомістю; собівартість інвестиційної нерухомості можна достовірно оцінити. Після початкового визнання Товариство обліковує об'єкти інвестиційної нерухомості за моделлю переоцінки, де об'єкти інвестиційної нерухомості обліковуються за переоціненою вартістю, яка є їх справедливою вартістю на дату переоцінки.

4. Необоротні активи, утримувані для продажу, оцінюються за найменшою з двох оцінок: балансовою вартістю або справедливою вартістю за мінусом витрат на його реалізацію, які є додатковими витратами, безпосередньо пов'язаними з вибуттям активу, за винятком витрат на фінансування і податку на прибуток.

Організація й методологія бухгалтерського обліку фінансово-господарської діяльності здійснюється відповідно до Закону України «Про

бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [25], та інших нормативних документів із питань організації бухгалтерського обліку. Первинні документи з обліку господарської діяльності складаються на типових формах, затверджених міністерством статистики України. Методологія ведення бухгалтерського обліку забезпечує безперервність відображення операцій і достовірно відображає оцінку активів, зобов'язань, капіталу в бухгалтерському обліку. Товариство забезпечує незмінність правил, якими варто керуватися при вимірі, оцінці й реєстрації господарських операцій, визначених у Наказі про облікову політику підприємства. Бухгалтерію підприємства очолює головний бухгалтер. Бухгалтерія ПАТ «Укртелеком» відноситься до першого типу структурної побудови – вона складається з секторів. Кожний сектор очолює бухгалтер. Організаційно-функціональна структура бухгалтерії – функціональна.

1.2. Фінансові показники ПАТ «Укртелеком» за 9 місяців 2020 рр.

Метою кожного підприємства є одержання максимально можливого прибутку. Можливість здійснювати свою діяльність мають тільки ті підприємства, які одержують високі економічні результати за умови найбільш ефективного використання ресурсів, економічного ризику, удосконалення системи управління підприємством. Управлінські рішення й дії мають базуватися на аналітичних розрахунках, бути науково обґрунтованими. Впровадження організаційно-технічних заходів на підприємстві можливе тільки за умови обґрунтування їх економічної доцільності. Важлива роль у реалізації цих завдань належить економічному аналізу. Недооцінювання ролі економічного аналізу, прорахунки у планах і управлінських діях призводять до непродуктивних витрат, відчутних втрат. Економічний аналіз дає змогу виробляти оптимальну стратегію і тактику розвитку підприємства [26].

Для виконання аналізу господарської діяльності ПАТ «Укртелеком» використано методики описані Бегун С. [27, с. 168–176], Бернгольц С.Б. [26], Іванчук Н.В. [28, с. 57–61], Максимова А.В., Гнидюк М.Г. [29, с. 185–189], Мулик Т.О. [30], Сименко І. [31] та інших науковців.

У якості інформаційної бази для проведення економічного аналізу господарської діяльності ПАТ «Укртелеком» використані матеріали фінансової звітності підприємства за 9 місяців 2020 р., а саме: Баланс (Звіт про фінансовий стан) [Додаток Б], та Звіт про фінансовий стан (Звіт про сукупний дохід) [Додаток В].

Результати фінансового аналізу представлено у табл. 1.1.

Таблиця 1.1

Розрахунок фінансових показників ПАТ «Укртелеком» за 9 місяців 2020 рр.

Показники	Формула розрахунку	Розрахунок показника
1	2	3
1. Аналіз майнового стану підприємства		
1.1. Коефіцієнт зношеності основних засобів	$\frac{\Phi 1 \text{ p.1012}}{\Phi 1 \text{ p.1011}}$	664220/6036661=0,11
1.2. Коефіцієнт придатності основних засобів	$\frac{\Phi 1 \text{ p.1010}}{\Phi 1 \text{ p.1011}}$	5372441/6036661=0,89
1.3. Частка основних засобів в активах	$\frac{\Phi 1 \text{ p.1010}}{\Phi 1 \text{ p.1300}}$	5372441/13925623=0,39
1.4. Коефіцієнт мобільності активів	$\frac{\Phi 1 \text{ p.1195}}{\Phi 1 \text{ p.1095}}$	2265480/9321666=0,24
2. Аналіз ліквідності підприємства		
2.1. Коефіцієнт покриття	$\frac{\Phi 1 \text{ p.1195}}{\Phi 1 \text{ p.1695}}$	2265480/1449138=1,56
2.2. Коефіцієнт швидкої ліквідності	$\frac{\Phi 1 (\text{p.1195-p.1100-стр.1110})}{\Phi 1 \text{ p.1695}}$	(2265480-131938)/1449138=1,47
3. Аналіз фінансової стійкості (платоспроможності) підприємства		
3.1. Коефіцієнт платоспроможності (автономії)	$\frac{\Phi 1 \text{ p. 1495}}{\Phi 1 \text{ p. 1900}}$	9892444/13925623=0,71
3.2. Коефіцієнт співвідношення власних і залучених коштів	$\frac{\Phi 1 \text{ p. 1495}}{\Phi 1 (\text{p.1595} + \text{p.1695} + \text{p.1700})}$	9892444/(2584041+1449138)=2,45
3.3. Коефіцієнт фінансової стійкості	$\frac{\Phi 1 (\text{p.1495} + \text{p.1595})}{\Phi 1 \text{ стр.1900}}$	(9892444+2584041)/13925623=0,90
3.4. Коефіцієнт забезпечення власними оборотними засобами	$\frac{\Phi 1 (\text{p.1195} - \text{p.1695})}{\Phi 1 \text{ p.1195}}$	(9892444-1449138)/ 2265480=3,73
3.5. Коефіцієнт маневреності власного капіталу	$\frac{\Phi 1 (\text{p.1195} - \text{p.1695})}{\Phi 1 \text{ стр.1495}}$	(2265480-1449138)/9892444=0,08

Продовження табл. 1.1

1	2	3
4. Аналіз ділової активності підприємства		
4.1. Коефіцієнт оборотності активів	$\frac{\Phi 2 \text{ p.2000}}{\Phi 1(\text{p.1300(гр.3)} + \text{p.1300(гр.4)})/2}$	$4412184/((13510108+13925623)/2)=0,32$
4.2. Коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості	$\frac{\Phi 2 \text{ p.2000}}{\Phi 1 (\text{p.1125} \div \text{p.1155}) \text{ гр.3} + (\text{p.1125} \div \text{p.1155}) \text{ гр.4} / 2}$	$4412484/((812170+1194741)/2)=4,40$
4.3. Коефіцієнт оборотності кредиторської заборгованості	$\frac{\Phi 2 \text{ p.2050}}{\Phi 1 ((\text{p.1610} \div \text{p.1660}) \text{ гр.3} + (\text{p.1610} \div \text{p.1660}) \text{ гр.4}) / 2}$	$2936064/((1185603+1327268)/2)=2,34$
4.4. Строк погашення дебіторської заборгованості	Відношення тривалості звітнього періоду (360 днів) до коефіцієнта оборотності дебіторської заборгованості	$360/4,4=81,82$
4.5. Строк погашення кредиторської заборгованості	Відношення тривалості звітнього періоду (360 днів) до коефіцієнта оборотності кредиторської заборгованості	$360/2,34=153,85$
4.6. Коефіцієнт оборотності запасів	$\frac{\Phi 2 \text{ p.2000}}{\Phi 1(\text{p.1100гр.3} + \text{p.1100гр.4})/2}$	$4412484/(105844+131938)/2=37,11$
4.7. Коефіцієнт оборотності основних засобів (фондовіддача)	$\frac{\Phi 2 \text{ p.2000}}{\Phi 1 (\text{p.1010гр.3} + \text{p.1010гр.4}) / 2}$	$4412484/(5447690+5372441)/2=0,82$
4.8. Коефіцієнт оборотності власного капіталу	$\frac{\Phi 2 \text{ p.2000}}{\Phi 1 (\text{p.1495(гр.3)} + \text{p.1495(гр.4)}) / 2}$	$4412484/(9643505+9892444)/2=0,05$
5. Аналіз рентабельності підприємства		
5.1. Коефіцієнт рентабельності капіталу	$\frac{\Phi 2 \text{ p.2350 або } 2355}{\Phi 1 (\text{p.1300 (гр.3)} + \text{p.1300 (гр.4)})/2}$	$428034/((13510108+13925623)/2)=0,03$
5.2. Рентабельність власного капіталу	$\frac{\Phi 2 \text{ p.2350 або } 2355}{\Phi 1 (\text{p.1495 (гр.3)} + \text{p.1495 (гр.4)})/2}$	$428034/((9643505+9892444)/2)=0,04$
5.3. Коефіцієнт рентабельності діяльності	$\frac{\Phi 2 \text{ p.2350 або } \text{p.2355}}{\Phi 2 \text{ p.}(2050+2130+2150+2180+2250+2255+2270+2300)}$	$428034/4469766=0,10$
5.4. Коефіцієнт рентабельності реалізованих послуг	$\frac{\Phi 2 \text{ p.2090 або } 2095}{\Phi 2 \text{ p.2050}}$	$1476420/2936064=0,50$

За результатами оцінки майнового стану ТОВ «Укртелеком» можна зробити наступні висновки щодо структури та динаміки майна і джерел формування капіталу підприємства (табл.1. 1):

Товариство використовує досить нові основні засоби, їхній знос складає лише 11 %. Коефіцієнт придатності основних засобів свідчить про те, що 89 % основних засобів підприємства придатні для експлуатації в запланованих цілях. Їхня частка в активах компанії – 39 %.

Результати аналізу ліквідності підприємства (табл.1.1) показують, що ПАТ «Укртелеком» має достатньо ресурсів для погашення своїх поточних зобов'язань, а також платіжні можливості щодо сплати поточних зобов'язань за умови своєчасного проведення розрахунків з дебіторами.

Станом на 01.10.2020 р. «Укртелеком» є платоспроможним (табл.1.1). Про фінансову стійкість підприємства свідчить коефіцієнт автономії, який значно перевищує своє нормативне значення й показує що питома вага власного капіталу в загальній сумі засобів, авансованих у діяльність дорівнює 71 %. На кожну одиницю позикових і залучених компанією коштів припадає 2,45 тис. грн. власних (див. коефіцієнт співвідношення власних і залучених коштів). ПАТ «Укртелеком» здатне залишатися платоспроможним в довгостроковій перспективі тому, що 90 % своїх активів підприємство здатне фінансувати за рахунок власного капіталу і капіталу, залученого на довгостроковій основі (див. коефіцієнт фінансової стійкості).

Підприємство також здатне фінансувати оборотні активи за рахунок своїх довгострокових джерел фінансових ресурсів (див. коефіцієнт забезпечення власними оборотними засобами). Проте лише 8 % власного оборотного капіталу перебуває в обороті, тобто у тій формі, яка дає змогу вільно маневрувати цими коштами, а яка капіталізована (див. коефіцієнт маневреності власного капіталу).

ПАТ «Укртелеком» характерна хороша ділова активність (табл. 1.1). Товариство ефективно використовує усі наявні у нього ресурси незалежно від джерел їх залучення (див. коефіцієнт оборотності активів). Його кошти,

вкладені в розрахунки рази за рік обертаються 4,4 (див. коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості).

Швидкість обертання кредиторської заборгованості підприємства за період, що аналізується, – 2,34, комерційний кредит, що надається підприємству знизився (див. коефіцієнт оборотності кредиторської заборгованості).

При цьому середній період погашення дебіторської заборгованості – 82 дня, кредиторської заборгованості – 154 дня. Часта обертання запасів достатня для забезпечення поточного обсягу продаж послуг (див. коефіцієнт оборотності запасів). ПАТ «Укртелеком» ефективно використовує основні засоби – отримує 0,82 тис. грн. виручки на одиницю вкладених основних засобів (див. фондівіддачу) та власний капітал – відношення чистої виручки від реалізації продукції (робіт, послуг) до середньорічної величини власного капіталу підприємства 0,05.

Уродовж 9 місяців 2020 р ПАТ «Укртелеком» зберігає рентабельність підприємства: відношення чистого прибутку до середньорічної вартості капіталу – 0,03 (див. коефіцієнт рентабельності капіталу), відношення чистого прибутку до середньорічної вартості власного капіталу – 0,04 (див. рентабельність власного капіталу), відношення чистого прибутку до витрат господарської діяльності – 0,1 (див. коефіцієнт рентабельності діяльності), відношення валового прибутку до собівартості реалізованої продукції – 0,5 (див. коефіцієнт рентабельності реалізованих послуг).

1.3. Стан основних засобів ПАТ «Укртелеком»

Методологічною основою аналізу основних засобів ПАТ «Укртелеком» стали праці Багрій К.Л. [32, с. 194–199], Мулик Т.О. [33, с. 113–123], Степаненко О.І. [34, с. 84–89] та інших учених. Розрахунки ефективності використання основних засобів див. у табл. 1.1.

Інформація про основні засоби ПАТ «Укртелеком» (за залишковою вартістю) представлено у табл. 1.2.

Таблиця 1.2

Інформація про основні засоби ПАТ «Укртелеком»**(за залишковою вартістю)**

Найменування основних засобів	Власні основні засоби (тис. грн)	
	на початок періоду	на кінець періоду
1. Виробничого призначення:	8 627 127	8 862 05 3
будівлі та споруди	4 698 316	4 710 85 7
машини та обладнання	3 499 384	3 627 40 4
транспортні засоби	10 670	10503
земельні ділянки	0	0
інші	418 757	513 289
2. Невиробничого призначення:	319 746	308 111
будівлі та споруди	0	0
машини та обладнання	0	0
транспортні засоби	0	0
земельні ділянки	0	0
інвестиційна нерухомість	319 746	308 111
інші	0	0
Усього	8 946 873	9 170 16 4
Опис	За результатами оцінки справедливої вартості активів, що підлягають вивільненню, керівництво визначило справедливую вартість мідного кабелю у сумі 97,322 тис. грн та справедливую вартість аналогових АТС у сумі 155,652 тис. грн. За результатами переоцінки основних засобів, у складі іншого сукупного доходу була відображена дооцінка у сумі 36,243 тис. грн. У складі прибутку та збитку був визнаний збиток від знецінення у сумі 475 тис. грн. Об'єкти нерухомості справедливою вартістю в сумі 147,684 тис. грн та балансовою вартістю до переоцінки 189,552 тис. грн були переведені у групу «Інвестиційна нерухомість»	

Оренда, за умовами якої Компанія бере на себе практично всі ризики і отримує практично всі вигоди, пов'язані з володінням активами, класифікується як фінансова оренда. При початковому визнанні орендований актив відображається за сумою, що дорівнює меншій з двох вартостей: справедливій вартості або теперішній вартості мінімальних орендних платежів. Після початкового визнання актив відображається відповідно до облікової політики, що застосовується до такого активу. Інші орендовані активи представлені активами в операційній оренді, які не відображені у звіті про фінансовий стан.

Інвестиційна нерухомість – це майно, яким Компанія володіє для отримання доходу від здачі його в оренду або для підвищення його вартості, або для обох цих цілей. Інвестиційна нерухомість Компанії формується за рахунок існуючих об'єктів нерухомості внаслідок зміни їх призначення та їх переведення з категорії нерухомості, яку займає сам власник, у категорію інвестиційної нерухомості. Якщо об'єкт нерухомості складається з одної частини, яка утримується для отримання орендного доходу або для підвищення його вартості, та з іншої частини, яка утримується для надання телекомунікаційних послуг, ці частини обліковуються окремо, якщо їх можна окремо продати або здати в оренду на умовах фінансової оренди. В іншому випадку, об'єкт нерухомості є інвестиційною нерухомістю, тільки якщо 70% та більше цього об'єкта нерухомості утримуються для отримання орендного доходу або для збільшення його вартості. Інвестиційна нерухомість спочатку обліковується за первісною вартістю, що включає витрати на проведення операції, а в подальшому переоцінюється за справедливою вартістю для відображення ринкових умов станом на кінець кожного звітного періоду. Справедлива вартість інвестиційної нерухомості – це ціна, яка була б отримана від продажу активу в ході звичайної операції. Найкращим підтвердженням справедливої вартості є поточні ціни, які спостерігаються на активному ринку щодо аналогічної нерухомості зі схожим розташуванням та в однаковому стані/

Необоротні активи або групи вибуття, що складаються з активів та зобов'язань, балансова вартість яких, як очікується, буде відшкодована, головним чином, в результаті продажу, а не тривалого використання, класифікуються як активи, утримувані для продажу. Перекласифікація активів здійснюється у разі дотримання всіх наступних умов: (a) активи готові до негайного продажу в їх поточному стані; (b) керівництво Компанії затвердило поточну програму пошуку покупця та розпочало її реалізацію; (c) проводиться активний маркетинг для продажу активів за оптимальною ціною; (d) очікується, що продаж буде здійснено протягом одного року; та (e) не очікується, що план продажу буде суттєвим чином змінений або скасований. Події або обставини

можуть подовжити строк завершення продажу понад один рік. Подовження строку завершення продажу не запобігає класифікації активу (або групи вибуття) як утримуваного для продажу, якщо це подовження спричинене подіями або обставинами поза межами контролю Компанії і якщо існують достатні докази того, що Компанія залишається налаштованою реалізувати її план продажу активу (або групи вибуття) за умови готовності активу (або групи вибуття) до негайного продажу в його поточному стані виключно в умовах, які є типовими або звичайними для таких продажів, і якщо існує висока ймовірність такого продажу протягом одного року. Активи або компоненти групи вибуття оцінюються за меншою з двох вартостей: балансовою вартістю або справедливою вартістю за вирахуванням витрат на реалізацію.

Укртелеком постійно активно розвиває оптичну мережу, пропонуючи бізнес- та приватним клієнтам нові можливості підключення до швидкісного інтернету. Продовження стратегічної трансформації та ефективна операційна діяльність дозволили забезпечити високий рівень прибутковості компанії та стабільність її фінансових показників. Компанія продовжує модернізацію телекомунікаційної мережі та розбудову сучасної оптичної мережі доступу до інтернету в найбільших містах України. Триває розширення інтернет-покриття в сільській місцевості. Загалом протягом минулого року Укртелекомом побудовано понад 3 тис. км оптичних ліній. Компанією було розроблено та запропоновано відповідним державним установам проект інтернетизації 8 тис. сіл, який дозволить скоротити цифровий розрив між містом і селом у чотири рази та надати доступ до інтернету 6 млн українців. Також минулого року було впроваджено нове рішення у мережах фіксованого та рухомого телефонного зв'язку – конвергентну телефонію, що дозволяє відновлювати зв'язок попри численні пошкодження кабелів зв'язку. Відключення застарілого аналогового ТБ по всій Україні зумовило зростання попиту на «Інтерактивне TV» від Укртелекому.

1.4. Нормативно-правове регулювання обліку та контролю основних засобів

Важливим регулятором ведення обліку основних засобів та складання звітності є нормативно-правове регулювання. Нормативно-правову базу можна представити як чотири рівневу систему: закони і кодекси України, положення (стандарти) бухгалтерського обліку (національні, міжнародні), Інструкції, накази, методичні рекомендації Міністерства фінансів України, внутрішні нормативні документи суб'єкта господарювання (наказ про облікову політику підприємства) тощо. Перелік стандартів, що регулюють ведення обліку основних засобів представлено у табл. 1.3. Найважливішим законодавчим актом є Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [25]. Даний Закон регулює систему ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, а також їх державне регулювання на підприємстві в цілому. Податковим кодексом України [35] визначається класифікація основних засобів у залежності від строку їх корисного використання та об'єкти основних засобів, що підлягають амортизації, яка наведена в табл. 1.3. Поняття лізингу основних засобів регулюється Законом України «Про фінансовий лізинг» [36]. Формування інформації в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності про основні засоби регулюється Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку.

Таблиця 1.3

Національні та міжнародні стандарти, що регулюють ведення обліку основних засобів

Номер та назва стандарту	Об'єкт регулювання	Пояснення
1	2	3
НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [37]	Мета, склад і принципи підготовки фінансової звітності та вимоги до визнання і розкриття її елементів	Розкриває склад та елементи фінансової звітності, наводить якісні характеристики фінансової звітності та принципи її підготовки та регулює розкриття інформації у фінансовій звітності
П(С)БО 7 «Основні засоби» [38]	Методологічні засади формування інформації про основні засоби у	Наводить критерії визнання об'єкта основних засобів активом, вказує на методи оцінки, переоцінки та амортизації основних

Продовження табл. 1.3

1	2	3
	бухгалтерському обліку та звітності	засобів, регулює формування інформації про зменшення корисності та вибуття основних засобів, а також розкриття інформації про них у примітках до фінансової звітності
П(С)БО 14 «Оренда» [39]	Методологічні засади формування інформації в бухгалтерському обліку про оренду необоротних активів та розкриття її у фінансовій звітності	Вирізняє фінансову та операційну оренду, і відповідним чином надає інформацію про ведення обліку оренди як в орендаря, так і в орендодавця, про продаж активу з укладанням угоди про його одержання продавцем в оренду і розкриття інформації про оренду в примітках до фінансової звітності
П(С)БО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність» [40]	Методологічні засади формування інформації в бухгалтерському обліку про необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу	Визначає критерії визнання та оцінки необоротних активів, утримуваних для продажу, визнання та оцінку припиненої діяльності, та вказує інформацію, що наводиться в примітках до фінансової звітності про активи та групи вибуття, утримувані для продажу, а також припинену діяльність
П(С)БО 28 «Зменшення корисності активів» [41]	Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про зменшення корисності активів та її розкриття у фінансовій звітності	Визначає критерії визнання та оцінки зменшення корисності активів, надає інформацію про облік відновлення корисності активу, зменшення та відновлення корисності групи активів, яка генерує грошові потоки та її розкриття у примітках до фінансової звітності
П(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість» [42]	Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про інвестиційну нерухомість	Визначає критерії визнання та оцінки інвестиційної нерухомості, умови переведення нерухомості до інвестиційної нерухомості та виведення зі складу інвестиційної нерухомості, вибуття інвестиційної нерухомості, та відображення таких операцій у примітках до фінансової звітності

Висновки до розділу 1

На момент виконання дипломної роботи ПАТ «Укртелеком» є платоспроможним, прибутковим, ліквідним та рентабельним. Підприємство володіє значним обсягом вільних ресурсів, які сформувалися завдяки власному капіталу, зменшує кредиторську заборгованість, та здатне в повному обсязі погасити свої поточні зобов'язання.

Підсумовуючи можна сказати, що минулий рік був для Укртелекому не менш успішним, ніж декілька попередніх років. Жорстка конкуренція не завадила зростанню доходів від надання інтернет-послуг споживачам масового та корпоративного сегментів. Зберігається високий рівень загального доходу Укртелекому. Дохід від телекомунікаційних послуг залишається стабільним. У цілому, перед компанією залишаються ті ж самі виклики, що і раніше. Масові крадіжки кабелів зв'язку продовжують наносити значної матеріальної шкоди, а макроекономічні чинники, що впливають на ринок, стали причиною зростання вартості послуг у багатьох компаній. Тим не менш, маючи чітке бачення своєї трансформації, Укртелеком продовжує досягати успіхів на шляху якісних змін з метою вдосконалення обслуговування своїх клієнтів.

РОЗДІЛ 2

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ

2.1. Основні засоби: поняття, оцінка, класифікація у фінансовому та податковому обліку

Часті та непослідовні зміни в законодавчих і нормативно-правових актах України, які визначають методологічні засади формування в бухгалтерському і податковому обліку інформації про основні засоби, призвели до різного й неоднозначного тлумачення їхньої сутності, що потребує систематизації та узагальнення. Поняття «основні засоби» офіційно виникло в 1930 р. Дослідження визначення поняття «основні засоби» у чинних нормативно-правових актах представлено у табл. 2.1. Проаналізувавши навчальну та наукову літературу з питань обліку основних засобів (див. табл. 2.1), можна зробити висновок, що більшість науковців під «основними засобами» розуміють матеріальні активи підприємства. Всі джерела вказують на те, що основні засоби повинні використовуватися тривалий час.

Таблиця 2.1

Сутність поняття «основні засоби»

Джерело	Визначення основних засобів
1	2
П(С) БО 7 «Основні засоби» [38]	Матеріальні активи, які підприємство/установа утримує для використання їх у процесі виробництва/діяльності 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)
Податковий кодекс України [35]	Матеріальні активи, у тому числі запаси корисних копалин, наданих у користування ділянок надр (окрім вартості землі, незавершених капітальних інвестицій, автомобільних доріг загального користування, бібліотечних і архівних фондів, матеріальних активів, вартість яких не перевищує 6000 грн., невиробничих основних засобів і нематеріальних активів), що признаються платником податку для використання у господарській діяльності платника податку, вартість яких перевищує 6000 грн. 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)

Продовження табл. 2.1

1	2
М(С)БО 16 «Основні засоби» [46]	Матеріальні об'єкти, які утримують для використання у виробництві або постачанні товарів чи наданні послуг, для надання в оренду іншим або для адміністративних цілей та використовуватимуть, за очікуванням, протягом більше одного звітного періоду
Бутинець Т.А. [47, с. 12]	Основні засоби розглядаються як вкладений капітал і, відповідно, повинні обліковуватися за собівартістю, їх можна прирівняти до витрат майбутніх періодів (динамічний баланс); основні засоби розуміються як ресурс, що знаходиться на підприємстві (статичний баланс)
Баранік О.О. [48, с. 40]	Засоби праці виробничого та невиробничого призначення
Бондар М.І. [49, с. 24]	Сукупність матеріальних активів у формі засобів праці, які багаторазово приймають участь у процесі виробничо-комерційної діяльності і переносять на продукцію свою вартість частинами

Вартісний критерій, за яким об'єкти можуть бути віднесені до складу основних засобів, виділений лише Податковим кодексом України [35]. Під «основними засобами» розуміють засоби праці, які мають матеріально-речову форму і використовуються для ведення діяльності підприємством.

Відповідно до П(С)БО 7 [14], для цілей бухгалтерського обліку основні засоби класифікуються за такими групами (табл. 2.2).

Таблиця 2.2

Класифікація бухгалтерського обліку основних засобів

Основні засоби (рахунок 10)	
найменування показника	рахунок бухгалтерського обліку
земельні ділянки	101
капітальні витрати на поліпшення земель, не пов'язані з будівництвом	102
будівлі, споруди та передавальні пристрої	103
машини та обладнання	104
транспортні засоби	105
інструменти, прилади, інвентар	106
тварини	107
багаторічні насадження	108
інші основні засоби	109

Відповідно до Податкового кодексу України [15], передбачається поділ основних засобів на 16 груп (див. табл. 2.3). ПАТ «Укртелеком» поділяє основні засоби на групи з метою відображення облікової інформації у звітності, складеної відповідно до вимог МСФЗ на групи, представлені у табл. 2.4.

Таблиця 2.3

**Класифікація груп основних засобів
та мінімально допустимі строки їх амортизації**

Групи	Мінімально допустимі строки корисного використання, років
1	2
група 1 – земельні ділянки	-
група 2 – капітальні витрати на поліпшення земель, не пов'язані з будівництвом	15
група 3 – будівлі,	20
споруди,	15
передавальні пристрої	10
група 4 – машини та обладнання	5
з них:	
електронно-обчислювальні машини, інші машини для автоматичного оброблення інформації, пов'язані з ними засоби зчитування або друку інформації, пов'язані з ними комп'ютерні програми (крім програм, витрати	2
на придбання яких визнаються роялті, та/або програм, які визнаються нематеріальним активом), інші інформаційні системи, комутатори, маршрутизатори, модулі, модеми, джерела безперебійного живлення та засоби їх підключення до телекомунікаційних мереж, телефони (в тому числі стільникові), мікрофони і рації, вартість яких перевищує 2500 гривень	
група 5 – транспортні засоби	5
група 6 – інструменти, прилади, інвентар (меблі)	4
група 7 – тварини	6
група 8 – багаторічні насадження	10
група 9 – інші основні засоби	12
група 10 – бібліотечні фонди	-
група 11 – малоцінні необоротні матеріальні активи	-
група 12 – тимчасові (нетитульні) споруди	5
група 13 – природні ресурси	-
група 14 – інвентарна тара	6
група 15 – предмети прокату	5
група 16 – довгострокові біологічні активи	7

Починаючи з 31.12.2013 року, основні засоби та незавершені капітальні інвестиції ПАТ «Укртелеком» обліковуються за переоціненою вартістю, як описано нижче, за вирахуванням накопиченого зносу та знецінення у випадку необхідності. Справедлива вартість основана на результатах оцінки, проведеної зовнішніми незалежними оцінювачами та внутрішніми експертами. Регулярність переоцінки залежить від змін справедливої вартості активів, які переоцінюються.

Таблиця 2.4

**Класифікація основних засобів ПАТ «Укртелеком»,
прийнята з метою відображення облікової інформації у звітності,
складеної відповідно до вимог МСФЗ**

Групи	Об'єкти обліку
1	2
Група 1 Будівлі та поліпшення орендованих приміщень	Об'єкти нерухомості, що мають вузькоспеціалізований характер та тестуються на знецінення станом на кінець звітного року
Група 2 Основні засоби, оцінені ринковим методом	Об'єкти нерухомості, оцінені ринковим методом станом на кінець звітного року
Група 3 Комутаційне та інше мережеве обладнання	Телекомунікаційні активи, що мають вузькоспеціалізований характер та тестуються на знецінення станом на кінець звітного року
Група 4 Кабельні лінії та передавальні пристрої	Телекомунікаційні активи, що мають вузькоспеціалізований характер та тестуються на знецінення станом на кінець звітного року
Група 5 Телекомунікаційні активи, що підлягають вивільненню	Аналогові АТС та кабельні лінії, що призначені до вивільнення та реалізації в процесі модернізації та оптимізації мережі, оцінені за справедливою вартістю станом на кінець звітного року
Група 6 Устаткування радіо та фіксованого зв'язку	Телекомунікаційні активи, що мають вузькоспеціалізований характер та тестуються на знецінення станом на кінець звітного року
Група 7 Комп'ютери, офісне та інше обладнання	Активи, що використовуються у загальногосподарській діяльності та тестуються на знецінення станом на кінець звітного року

Подальші надходження основних засобів обліковуються за первісною вартістю. Первісна вартість включає витрати, які безпосередньо відносяться до придбання активу. Вартість активів, побудованих самою Компанією, включає витрати на матеріали, прямі витрати на оплату праці та відповідну частину виробничих накладних витрат.

Збільшення балансової вартості основних засобів у результаті переоцінки кредитується у складі іншого сукупного доходу та призводить до збільшення інших резервів у капіталі. У разі переоцінки об'єкта основних засобів накопичена амортизація на дату переоцінки виключається з валової балансової вартості активу, а чиста вартість трансформується до вартості переоцінки активу. Зменшення суми попередніх коригувань справедливої вартості того самого активу призводить до зменшення раніше визнаного капіталу у дооцінках

через інший сукупний дохід. Всі інші випадки зменшення вартості відображаються у звіті про сукупний дохід. Капітал у дооцінках у складі капіталу переноситься безпосередньо на нерозподілений прибуток, якщо сума дооцінки активу реалізована у момент виведення активу з експлуатації або його вибуття.

Визнання основних засобів припиняється у момент їх вибуття або коли Компанія не очікує надходження майбутніх економічних вигід від тривалого використання активу. Прибутки та збитки від вибуття активів, які визначаються за результатами порівняння надходжень від вибуття та балансової вартості основних засобів, визнаються у звіті про фінансові результати.

Витрати, пов'язані із заміною компонента одиниці основних засобів, збільшують балансову вартість цієї одиниці у випадку, якщо існує ймовірність того, що Компанія отримає в майбутньому економічні вигоди, пов'язані із зазначеним компонентом, а її вартість можливо оцінити достовірно. Балансова вартість заміненого компонента списується. Витрати на поточне обслуговування основних засобів визнаються у складі прибутку або збитку у момент виникнення.

2.2. Документування операцій з основними засобами

Для раціональної організації обліку основних засобів ПАТ «Укртелеком» перш за все необхідно забезпечити своєчасне і правильне оформлення первинних документів на всі операції їх надходження в підприємство, використання, внутрішнього переміщення, ремонту, зносу, вибуття або списання. Вимоги до документального оформлення господарських операцій на підприємствах усіх галузей народного господарства України регламентуються «Положенням про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку» [50]. Для обліку руху основних засобів використовується порівняно невелика кількість первинних документів [51]. Це, в першу чергу, документи з обліку основних засобів, передбачені

Рух основних засобів, пов'язаний із здійсненням господарських

операцій з надходження, внутрішнього переміщення та вибуття основних засобів, оформлюють типовими формами первинної облікової документації, затвердженими наказом Міністерства статистики України [51]. Характеристика документів обліку та списання основних засобів представлена у табл. 2.5 (див. додаток Д).

Документальне оформлення надходження та вибуття основних засобів у ПАТ «Укртелеком» представлено на рис. 2.1.

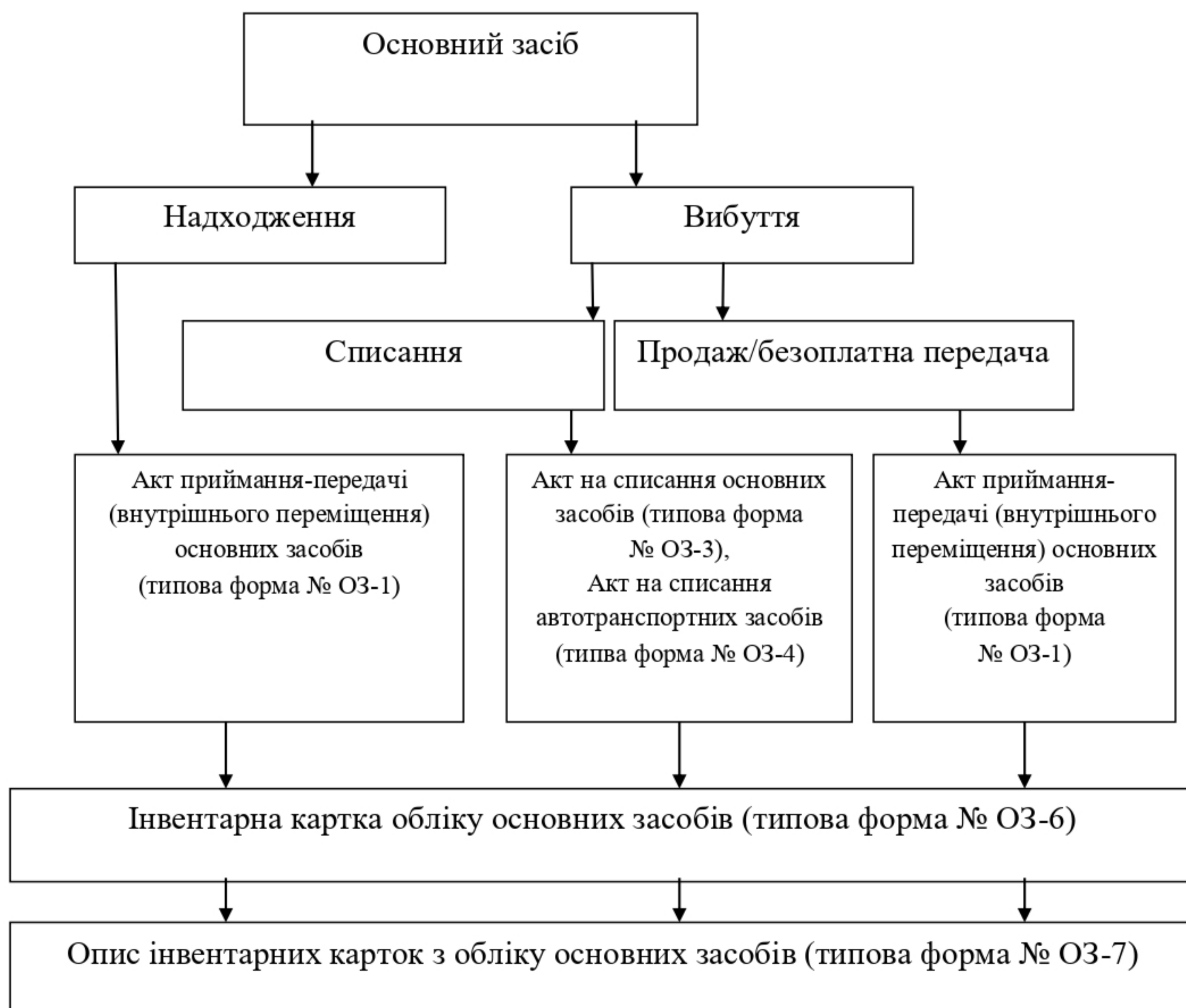


Рис. 2.1. Документальне оформлення надходження і вибуття основних засобів

Документальне оформлення внутрішнього переміщення і ремонту (реконструкції, модернізації) основних засобів представлено на рис. 2.2.

Для аналітичного обліку і забезпечення стеження за використанням основних засобів кожному об'єкту присвоюється інвентарний номер. Якщо частина (компонент) основних засобів являється окремим об'єктом основних засобів, то їй також присвоюється інвентарний номер.

Інвентарний номер закріплюється за об'єктом основних засобів на весь час його знаходження на даному підприємстві.

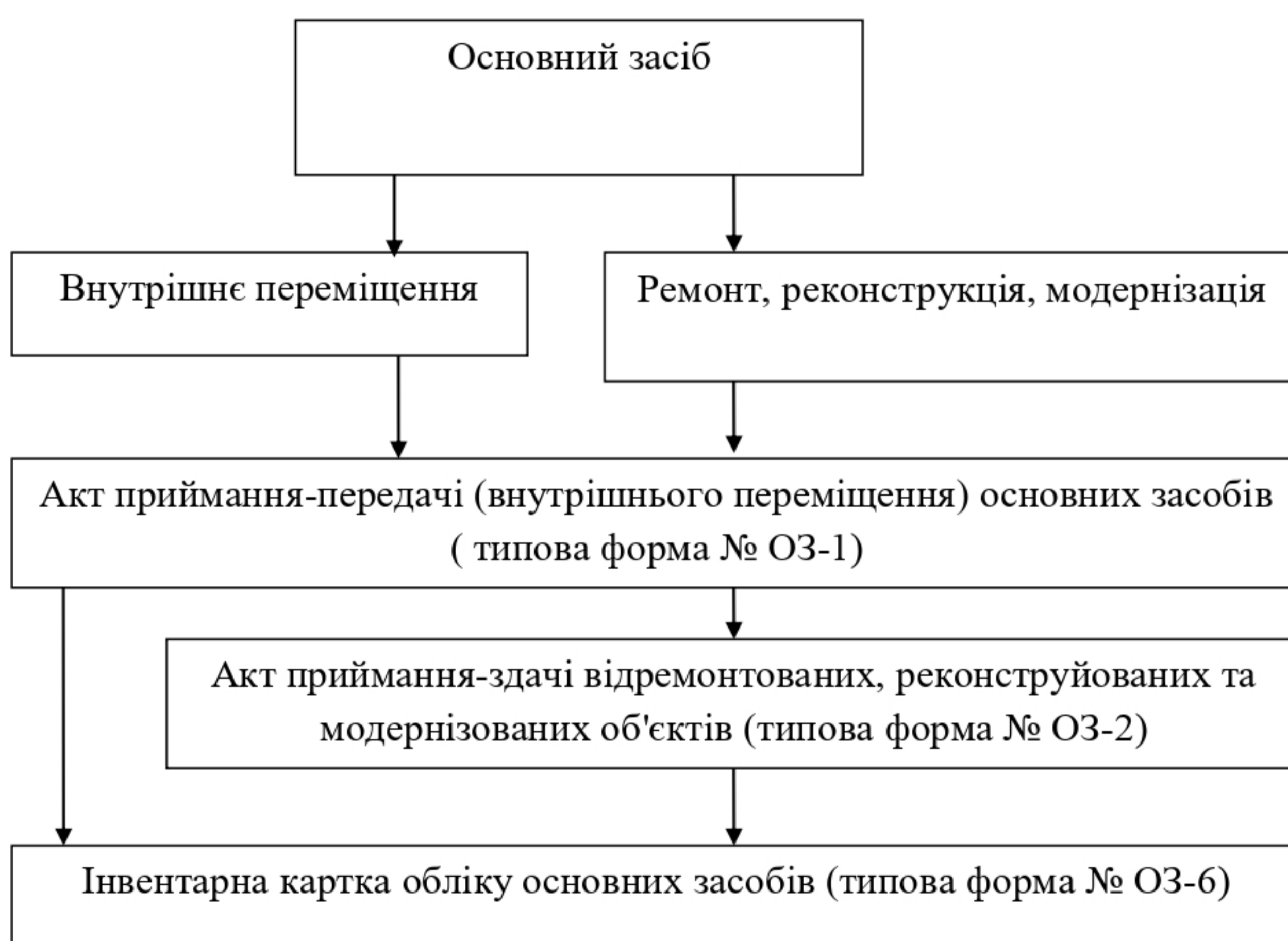


Рис. 2.2. Документальне оформлення внутрішнього переміщення і ремонту (реконструкції, модернізації) основних засобів

Інвентарні номери об'єктів основних засобів, які вибули, не присвоюються іншим об'єктам основних засобів, котрі надійшли на підприємство на протязі періода, який забезпечує виключення ідентифікації

нових об'єктів з тими, що вибули. Арендовані об'єкти основних засобів можуть залишатися з інвентарними номерами арендодавця (якщо таких інвентарних номерів арендатором не присвоєно об'єктам основних засобів).

Дані по кожному інвентарному об'єкту основних засобів заносяться в інвентарну картотеку або інший реєстр аналітичного обліку основних засобів. Інвентарні карточки реєструються в списку інвентарних карток обліку основних засобів. Інвентарні карточки в картотеці бухгалтерії розташовуються по групам основних засобів з виділенням окремої групи таких об'єктів, які на даний момент не експлуатуються (капітальний ремонт, реконструкція та інше покращення, консервація об'єктів).

2.3. Облік надходження основних засобів

ПАТ «Укртелеком» облік основних засобів буде у відповідності до П(С)БО 7 «Основні засоби» [38], Методичних рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів [45] та ПКУ [35].

Кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку операцій з основними засобами наведена у табл. 2.6.

Таблиця 2.6

Облік надходження основних засобів

ПАТ «Укртелеком»

Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
	дебет	кредит	
Зарахування об'єктів капітальних інвестицій після введення в експлуатацію	10	15	26175,00
Одержання від учасника (засновника) підприємства об'єкта основних засобів	10	46	38110,00
Відображення вартості безоплатно отриманих основних засобів	10	424	
Зарахування витрат на транспортування і монтаж до складу первісної вартості безоплатно отриманих основних засобів	10	15	
Оприбуткування раніше не врахованих на балансі основних засобів	10	746	
Переведення помилково не зарахованих МШП, що знаходяться на складі, до складу основних засобів	112	22	
Включення до складу основних засобів предметів, які знаходяться в експлуатації та які помилково були зараховані до складу МШП	106	74	

Первісна вартість об'єктів основних засобів, зобов'язання за які визначені загальною сумою, визначається розподілом цієї суми пропорційно до справедливої вартості окремого об'єкта основних засобів. Первісною вартістю основних засобів, що внесені до статутного капіталу підприємства, визнається погоджена засновниками (учасниками) підприємства їх справедлива вартість з урахуванням витрат, зазначених у п. 11 Методичних рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів [45]. Погоджена засновниками (учасниками) вартість основних засобів відображається за дебетом рахунку обліку заборгованості засновників (учасників) підприємства за внесками до статутного капіталу в кореспонденції з рахунком обліку статутного капіталу. Одержання об'єктів основних засобів відображається за дебетом рахунку обліку основних засобів і погашенням (зменшенням) заборгованості засновників. Витрати на доставку, установку, монтаж та інші витрати на забезпечення введення в експлуатацію таких основних засобів включаються до їх первісної вартості з відображенням в обліку капітальних інвестицій.

Первісна вартість об'єкта основних засобів може змінюватися у разі його поліпшення, часткової ліквідації, переоцінки і зменшення корисності у порядку, викладеному у розд. 6, 7 і 8 Методичних рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів [45].

2.4. Облік амортизації основних засобів

Об'єктом амортизації є первісна або переоцінена вартість основних засобів (крім вартості землі і незавершених капітальних інвестицій), зменшена на їх ліквідаційну вартість. Ліквідаційна вартість приймається в сумі, яку підприємство очікує отримати від реалізації (ліквідації) основних засобів після закінчення строку їх корисного використання (експлуатації), за вирахуванням витрат, пов'язаних з продажем (ліквідацією). Кожна частина об'єкта основних засобів, вартість якої є суттєвою стосовно первісної та/або балансової вартості об'єкта, може амортизуватися окремо. З цією метою воно розподіляє суму, первісно визнану щодо об'єкта основних засобів, на його суттєві частини.

Нарахування амортизації здійснюється протягом строку корисного використання (експлуатації) об'єкта, який встановлюється підприємством при визнанні цього об'єкта активом (при зарахуванні на баланс), і призупиняється на період його реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання та консервації. Строк корисного використання визначається підприємством самостійно і переглядається в разі зміни очікуваних економічних вигід від використання об'єкта основних засобів.

Амортизація основних засобів нараховується із застосуванням методів, визначених Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» [38] та ПКУ [35, ст. 144–146]. Сума нарахованої амортизації відображається за дебетом рахунків обліку витрат діяльності, виробництва і капітальних інвестицій у кореспонденції з рахунком обліку зносу (амортизації) необоротних активів.

Амортизація об'єктів основних засобів відноситься ПАТ «Укртелеком» на звіт про фінансові результати лінійним методом з метою рівномірного зменшення первісної або переоціненої вартості окремих активів до ліквідаційної вартості протягом оціночного залишкового строку їх експлуатації. Нарахування амортизації починається з моменту, коли активи є придатними до їх використання за призначенням. У табл. 2.7 указані оціночні первісні строки експлуатації активів.

Таблиця 2.7

Строки експлуатації основних засобів ПАТ «Укртелеком»

Група основних засобів	Строк експлуатації, років
Будівлі та поліпшення орендованих приміщень	8–50
Комутаційне та інше мережне обладнання	3–20
Кабельні лінії та передавальні пристрої	20–30
Устаткування радіо та фіксованого зв'язку	15
Комп'ютери, офісне та інше обладнання	3–10

Методи нарахування амортизації, строки експлуатації та ліквідаційна вартість переглядаються в кінці кожного фінансового року і, якщо це необхідно, коригуються.

Кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку з обліку амортизації основних засобів наведена у табл. 2.8.

Таблиця 2.8

Облік амортизації основних засобів на ПАТ «Укртелеком»

Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, тис. грн.
	дебет	кредит	
Нарахована амортизація основних засобів:			
– будівлі та поліпшення орендованих приміщень;	91	131	63011
– основні засоби оцінені ринковим методом;	91	131	44126
– комутаційне та мережне обладнання;	91	131	136118
– кабельні лінії та передавальні пристрої;	91	131	209282
– телекомунікаційні активи, що підлягають вивільненню;	91	131	4606
– устаткування радіо та фіксованого зв'язку;	91	131	16926
– комп'ютери, офісне та інше обладнання;	92	131	165654
– незавершені капітальні інвестиції	91	135	–
Усього			639723

2.5. Облік ремонту, поліпшення, переоцінки та зменшення корисності основних засобів

Приймання закінчених робіт з ремонту і поліпшення основних засобів (модернізація, добудова, реконструкція тощо) оформлюється актом приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів.

Рішення про характер і ознаки здійснюваних підприємством робіт, тобто, чи спрямовані вони на підвищення техніко-економічних можливостей (модернізація, модифікація, добудова, реконструкція) об'єкта, що приведе у майбутньому до збільшення економічних вигід, чи здійснюються вони для підтримання об'єкта в придатному для використання стані та одержання первісно визначеної суми майбутніх економічних вигід від його використання, приймається керівником підприємства з урахуванням результатів аналізу існуючої ситуації та суттєвості таких витрат. Зокрема, заміна окремих важливих компонентів (частин) основних засобів (двигунів тощо) може бути відображена як заміна об'єкта основних засобів, якщо термін корисного використання такої частини відрізняється від терміну корисного використання основних засобів, до яких належить цей компонент. У цьому випадку заміна

такого компонента відображається капітальними інвестиціями у придбання нового об'єкта основних засобів і списанням заміненого об'єкта. Витрати на поліпшення основних засобів для відновлення майбутніх економічних вигід, очікуваних від їх використання, визнаються капітальними інвестиціями за умови, що балансова вартість активу не перевищує суми його очікуваного відшкодування. Сумою очікуваного відшкодування вважається найбільша з двох оцінок: чиста вартість реалізації або теперішня вартість майбутніх чистих грошових надходжень від використання основних засобів, включаючи його ліквідаційну вартість. Витрати на капітальний ремонт об'єктів основних засобів визнаються витратами звітного періоду. Такі витрати можуть бути визнані капітальними інвестиціями, якщо витрати на значний огляд і капітальний ремонт можуть бути ідентифіковані з окремою амортизованою частиною (компонентом) основних засобів. Витрати на ремонт можуть бути визнані капітальними інвестиціями, якщо ціна придбання активу вже відображає зобов'язання (необхідність) підприємства здійснити в майбутньому витрати для приведення активу до стану, в якому він придатний для використання. Наприклад, у разі придбання будівлі, яка потребує ремонту, витрати на ремонт приймаються на збільшення первісної вартості цієї будівлі до суми, яка може бути відшкодована від використання будівлі в майбутньому. Вартість робіт, що приводять до збільшення очікуваних майбутніх вигід від об'єкта основних засобів, включається до капітальних інвестицій з майбутнім збільшенням первісної вартості основних засобів. Підставою для визнання капітальними інвестиціями витрат, пов'язаних з поліпшенням основних засобів, є зростання внаслідок цих витрат очікуваного терміну корисного використання об'єкта, кількості та/або якості продукції (робіт, послуг), яка виробляється (надається) цим об'єктом. Прикладами такого поліпшення є: а) модифікація, модернізація об'єкта основних засобів з метою подовження терміну його корисної експлуатації або збільшення його виробничої потужності; б) заміна окремих частин устаткування для підвищення якості продукції (робіт, послуг); в) впровадження ефективнішого технологічного процесу, що дозволить зменшити

первісно оцінені виробничі витрати; г) добудова (надбудова) будівлі, що збільшить кількість місць (площу) будівлі, обсяги та/або якість виконуваних робіт (послуг) чи умови їх виконання.

Витрати, що здійснюються для підтримання об'єкта в робочому стані та одержання первісно визначеної суми майбутніх економічних вигід від його використання (технічний огляд, технічне обслуговування, ремонт тощо), включаються до складу витрат звітного періоду. В технічні паспорти, інвентарні картки або інші реєстри аналітичного обліку відповідних об'єктів основних засобів заносяться дані про змінені техніко-економічні характеристики (вартість, потужність, площа тощо) в результаті їх поліпшення.

Кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку з обліку ремонту та поліпшення основних засобів наведена у табл. 2.9.

Таблиця 2.9

Облік ремонту та поліпшення основних засобів

Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
	дебет	кредит
Зарахування затрат після завершення робіт з поліпшення основних засобів на збільшення їх первісної вартості	10	15
Затрати по закінченій реконструкції (добудові) об'єкта:		
а) операційної оренди	109	15
б) фінансової оренди	103	15
Ремонт, технічний огляд і технічне обслуговування основних засобів	23, 91, 92, 93, 94	20, 65, 66, 68

Підприємство може переоцінювати об'єкт основних засобів, якщо залишкова вартість цього об'єкта суттєво відрізняється від його справедливої вартості на дату балансу. У разі переоцінки об'єкта основних засобів на ту саму дату здійснюється переоцінка всіх об'єктів групи основних засобів, до якої належить цей об'єкт. Порогом суттєвості для проведення переоцінки або відображення зменшення корисності об'єктів основних засобів може прийматися величина, що дорівнює 1 відсотку чистого прибутку (збитку)

підприємства, або величина, що дорівнює 10-відсотковому відхиленню залишкової вартості об'єктів основних засобів від їх справедливої вартості.

Переоцінена первісна вартість та сума зносу об'єкта основних засобів визначається множенням відповідно первісної вартості і суми зносу об'єкта основних засобів на індекс переоцінки. Індекс переоцінки визначається діленням справедливої вартості об'єкта, який переоцінюється, на його залишкову вартість. Сума дооцінки (уцінки) вартості і зносу об'єкта основних засобів визначається як різниця цих показників до і після застосування індексу переоцінки. Якщо залишкова вартість об'єкта дорівнює нулю, то його переоцінена залишкова вартість визначається додаванням справедливої вартості цього об'єкта до його первісної (переоціненої) вартості без зміни суми зносу об'єкта. При цьому для таких об'єктів, що продовжують використовуватися, обов'язково визначається ліквідаційна вартість. Дані про переоцінку (зміна вартості і зносу) відображаються у регістрах аналітичного обліку основних засобів (інвентарна картка обліку основних засобів, книга обліку основних засобів, відомість обліку необоротних активів і зносу). Сума дооцінки вартості і зносу основних засобів відображається збільшенням первісної (переоціненої) вартості і накопиченого зносу об'єкта основних засобів, а сума уцінки вартості і зносу – зменшенням первісної (переоціненої) вартості і накопиченого зносу. Різниця між сумою дооцінки вартості і сумою дооцінки зносу основних засобів зараховується на збільшення додаткового капіталу, а різниця між сумою уцінки вартості і сумою уцінки зносу включається до складу витрат.

Такий порядок відображення різниць між дооцінкою (уцінкою) вартості і зносу основних засобів не застосовується до результатів переоцінок, що викладені у п. 37 Методичних рекомендацій [45].

У разі наявності (на дату проведення чергової (останньої) дооцінки об'єкта основних засобів) перевищення суми попередніх уцінок залишкової вартості об'єкта і втрат від зменшення його корисності над сумою попередніх дооцінок (індексацій) його залишкової вартості і вигід від відновлення його

корисності з дати зарахування на баланс підприємства цього об'єкта сума чергової (останньої) дооцінки, але не більше зазначеного перевищення, включається до складу інших доходів звітного періоду, а різниця (якщо сума чергової (останньої) дооцінки більша від зазначеного перевищення) спрямовується на збільшення іншого додаткового капіталу.

У разі наявності (на дату проведення чергової (останньої) уцінки об'єкта основних засобів) перевищення суми попередніх дооцінок (індексації) залишкової вартості об'єкта і вигід від відновлення його корисності над сумою попередніх уцінок залишкової вартості цього об'єкта і втрат від зменшення його корисності з дати зарахування об'єкта на баланс підприємства сума чергової (останньої) уцінки, але не більше зазначеного перевищення, спрямовується на зменшення іншого додаткового капіталу, а різниця (якщо сума чергової (останньої) уцінки більша від зазначеного перевищення) включається до витрат звітного періоду.

Перевищення сум попередніх дооцінок (індексацій) разом з сумою відновлення корисності над сумою зменшення корисності і попередніх уцінок залишкової вартості раніше переоцінених об'єктів основних засобів, що вибули, відображається за кредитом рахунку обліку нерозподіленого прибутку з одночасним зменшенням додаткового капіталу. У разі застосування підприємством іншої періодичності зарахування відповідного перевищення до складу нерозподіленого прибутку такий запис (кореспонденція) здійснюється щомісяця (щокварталу, раз на рік) у сумі, пропорційній нарахуванню амортизації.

Якщо переоцінці (індексації) піддана вартість незавершених капітальних інвестицій, то сума дооцінки (індексації) та уцінки відображається у порядку, викладеному у розд. 7 Методичних рекомендацій (окрім визначення і відображення показників зносу) [45].

Кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку переоцінки та зменшення корисності основних засобів наведена у табл. 2.10.

Таблиця 2.10

Облік переоцінки та зменшення корисності основних засобів

Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
	дебет	кредит
Відображення результатів дооцінки основних засобів на суму:		
а) дооцінки первісної вартості	10	423
б) дооцінки зносу	423	131
Відображення результатів уцінки основних засобів, раніше не дооцінюваних, на суму:		
а) уцінки зносу	131	10
б) уцінки залишкової вартості	975	10
Відображення результатів уцінки основних засобів, раніше дооцінених, на суму:		
а) уцінки зносу	131	10
б) уцінки залишкової вартості в межах суми попередніх дооцінок	423	10
Відображення результатів дооцінки основних засобів, раніше уцінених:		
а) на суму дооцінки зносу основних засобів	10	131
б) на суму дооцінки залишкової вартості в межах попередніх уцінок, що були включені до складу витрат	10	746
в) на суму перевищення дооцінки залишкової вартості над сумою попередніх уцінок, що були включені до складу витрат	10	423
Дооцінка об'єкта незавершеного будівництва, який раніше не уцінювався	15	423
Уцінка об'єкта незавершеного будівництва, який раніше не дооцінювався	975	15
Дооцінка раніше уціненого об'єкта незавершеного будівництва:		
а) на суму дооцінки в межах попередніх уцінок	15	746
б) на суму перевищення дооцінки над сумою попередніх уцінок	15	423
Уцінка незавершеного будівництва раніше дооціненого:		
а) на суму уцінки в межах попередніх дооцінок	423	10
б) на суму перевищення уцінки над попередніми дооцінками	975	10
Втрати від зменшення корисності об'єктів основних засобів	972	131
Відновлення корисності об'єктів основних засобів після усунення причин попереднього зменшення їх корисності	131	742

Переоцінка (індексація) основних засобів за чинним ПКУ [35, п. 146.21]:

За бажанням платник податків може проводити щорічну переоцінку ОЗ на коефіцієнт індексації	<p>Переоцінка ОЗ (шляхом індексації) проводиться за умови, що річний індекс інфляції перевищує 110 % (в іншому разі «податкова» індексація за підсумками року не проводиться). При цьому амортизована (первісна) вартість ОЗ та сума накопиченої амортизації в податковому обліку переоцінюються на коефіцієнт індексації (Кі), що розраховується за формулою:</p> $K_i = [I(a-1) - 10] : 100,$ <p>де: I(a-1) – індекс інфляції року, за підсумками якого проводиться індексація.</p> <p>Збільшення вартості ОЗ у результаті переоцінки відображається станом на кінець року (дату балансу – 31 грудня), за підсумками якого проводиться переоцінка. Починаючи із січня наступного року «податкова» амортизація розраховується виходячи з переоціненої вартості ОЗ [35, п. 144,1].</p>
--------------------------------------------------------------------------------------------	----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

2.6. Облік вибуття основних засобів

Об'єкт основних засобів перестає визнаватися активом (списується з балансу) у разі його вибуття внаслідок продажу, ліквідації, безоплатної передачі, нестачі, остаточного псування або інших причин невідповідності критеріям визнання активом. До вибуття об'єкта основних засобів застосовуються критерії Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 15 «Дохід» [52], для визнання доходу. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 14 «Оренда» [39], застосовується до вибуття шляхом продажу з подальшою орендою. Компенсація, що підлягає отриманню після продажу (вибуття) об'єкта основних засобів, визнається за його справедливою вартістю. Якщо платіж за об'єкт відстрочується, отриману компенсацію визнають за грошовим еквівалентом ціни. Різницю між номінальною сумою компенсації та грошовим еквівалентом ціни визнають як фінансовий дохід. Для визначення непридатності основних засобів до використання, можливості їх використання іншими підприємствами, організаціями та установами, неефективності або недоцільності їх поліпшення (ремонт, модернізації тощо) та оформлення відповідних первинних документів керівником підприємства створюється постійно діюча комісія. Постійно діюча комісія: здійснює безпосередній огляд об'єкта, що підлягає списанню; встановлює причини невідповідності критеріям активу; визначає осіб, з вини яких відбулося передчасне вибуття основних засобів із експлуатації, вносить пропозиції щодо їх відповідальності; визначає можливість продажу (передачі) об'єкта іншим підприємствам, організаціям та установам або використання окремих вузлів, деталей, матеріалів, що можуть бути одержані при демонтажі, розбиранні (ліквідації) основних засобів, встановлює їх кількість і вартість; складає і підписує акти на списання основних засобів. В актах на списання наводяться дані, що характеризують об'єкти основних засобів: рік виготовлення або будівництва об'єкта, дата його надходження на підприємство і початок експлуатації, первісна (переоцінена) вартість об'єкта, сума нарахованого зносу, передбачений і фактичний строк корисного використання, проведені ремонти, причини вибуття тощо. У разі списання основних засобів, які вибувають в результаті аварії або стихійного лиха, до акта додається копія акта аварії і зазначаються обставини стихійного лиха.

Регістри аналітичного обліку основних засобів, що вибули, додаються до документів, якими оформлені факти вибуття основних засобів. Складені комісією акти на списання основних засобів відображаються в бухгалтерському обліку після їх затвердження (погодження) посадовою особою (керівним органом), уповноваженою згідно із законодавством (статутом підприємства) приймати рішення щодо розпорядження (відчуження, ліквідації) об'єктів основних засобів. Деталі, вузли, агрегати та інші матеріали, отримані при розбиранні і демонтажі основних засобів, що ліквідуються, оприбутковуються з визнанням іншого доходу і зарахуванням на рахунки обліку матеріальних запасів, включаючи матеріальні цінності і деталі з вмістом матеріалів, які приймаються (збираються) спеціалізованими заготівельними (переробними) підприємствами. Фінансовий результат від вибуття об'єктів основних засобів визначається вирахуванням з доходу від вибуття основних засобів їх залишкової вартості, непрямих податків і витрат, пов'язаних з вибуттям основних засобів. У разі часткової ліквідації об'єкта основних засобів його первісна (переоцінена) вартість та знос зменшуються відповідно на суму первісної (переоціненої) вартості та зносу ліквідованої частини об'єкта, а пропорційна ліквідованій частині сума сальдо з дооцінки (індексації) відображається зменшенням додаткового капіталу і збільшенням нерозподіленого прибутку. Підприємство припиняє визнавати частину об'єкта основних засобів, якщо цю частину замінено, а витрати на її заміну включено до первісної (переоціненої) вартості об'єкта. Якщо підприємство не може визначити первісну вартість заміненої частини, воно може її оцінити у сумі витрат на заміну. Повернення орендодавцю орендованих у складі цілісного майнового комплексу основних засобів з оформленням орендодавцем і орендарем документів приймання-передачі відображається орендарем за кредитом рахунків обліку основних засобів (балансова вартість) і дебетом рахунків обліку зносу основних засобів (сума зносу) та додаткового капіталу (залишкова вартість). Повернення орендодавцю залишку невикористаних амортизаційних відрахувань на орендовані основні засоби орендар відображає зменшенням додаткового капіталу і грошових коштів (утворенням кредиторської заборгованості). Кореспонденція рахунків з обліку вибуття основних засобів наведена у табл. 2.11.

Таблиця 2.11

Облік вибуття основних засобів

Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
	дебет	кредит
Ліквідація основних засобів:		
первісна вартість ліквідованого об'єкта		10
сума зносу об'єкта	131	
залишкова вартість	976	
Демонтаж об'єкта основних засобів:		
оплата праці	976	66
відрахування на соціальні заходи	976	65
послуги підрядника, інших сторонніх організацій	976	68
одержані товарно-матеріальні цінності від ліквідації об'єкта	20	746
Відображення сум дооцінки об'єкта основних засобів при їх вибутті (на дату вибуття об'єкта субрахунок 423 «Дооцінка активів» має кредитове сальдо по конкретному об'єкту (ідентифіковано сальдо) на основі записів з початку експлуатації об'єкта про зміну (індексацію) балансової вартості основних засобів в картках інвентарного обліку (інших регістрах аналітичного обліку) об'єктів основних засобів). У разі застосування підприємством іншої періодичності зарахування відповідної суми дооцінки до складу нерозподіленого прибутку такий запис (кореспонденція) здійснюється щомісяця (щокварталу, раз на рік) у сумі, пропорційній до нарахування амортизації	423	441
Списання сальдо дооцінки об'єкта незавершеного будівництва при його вибутті	423	441

2.7. Напрями удосконалення ведення позабалансового обліку орендованих основних засобів

Суб'єкти господарювання в процесі своєї операційної діяльності на підставі договору оренди можуть як брати так і передавати майно у користування на певний строк за плату. Інформація про наявність і рух об'єктів оперативної (операційної) оренди узагальнюється на позабалансовому рахунку 01 «Орендовані необоротні активи» [43].

У додатку до Методичних рекомендацій № 561 [45] наведена кореспонденція рахунків з обліку основних засобів, отриманих/переданих в оренду (див. табл. 2.12).

Таблиця 2.12

**Кореспонденція рахунків з бухгалтерського обліку
операцій з основними засобами (витяг)**

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		дебет	кредит
7. Облік основних засобів в оренді			
43	Отримані основні (транспортні) засоби в оренду: а) операційну		На позабалансовому рахунку 01 «Орендовані необоротні активи» здійснюється запис про одержання в операційну оренду із зазначенням вартості та інших характеристик
44	Передано устаткування в оренду: а) операційну		В аналітичному обліку на рахунку 10 «Основні засоби» зазначається факт знаходження об'єкта в операційній оренді

Проте, інформацію у поз. 43а та 44а таблиці згаданого додатку [45] записано некоректно.

Відомо, що «ведення позабалансових рахунків здійснюється за простою системою (без застосування методу подвійного запису)» [35, розд. I]. Тобто, господарські операції відображаються на позабалансовому рахунку без кореспонденції його з іншими рахунками.

Враховуючи те, що схеми балансового та позабалансового рахунків однакові, поз. 43а та 44а додатку до Методичних рекомендацій № 561 [45] викласти у наступній редакції (див. табл. 2.13).

Таким чином, як бачимо з табл. 2., шляхом простого (без застосування подвійного) запису операцій одержання майна від орендодавця орендар відображає за дебетом рахунка 01 «Орендовані необоротні активи»; при поверненні орендодавцю об'єкта оренди списує його з позабалансового обліку для чого робить запис за кредитом рахунка 01. У той же самий час, орендодавець на цьому рахунку фіксує такі факти: за дебетом – знаходження належного йому основного засобу в операційній оренді, за кредитом – повернення його з неї.

Таблиця 2.13

**Запропонована редакція поз. 43а та 44а додатку до Методичних
рекомендацій № 561**

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		дебет	кредит
7. Облік основних засобів в оренді			
43	Отримані основні (транспортні) засоби в оренду: а) операційну	01 «Орендовані необоротні активи»	
43 ¹	Повернено з операційної оренди основні (транспортні) засоби орендодавцю		01 «Орендовані необоротні активи»
43 ²	Перенесено заборгованість перед орендодавцем за отримані в операційну оренду необоротні активи на баланс		01 «Орендовані необоротні активи»
44	Передано основні (транспортні) засоби в операційну оренду		01 «Орендовані необоротні активи»
44 ¹	Отримано орендодавцем від орендаря основні (транспортні) засоби, які знаходилися в операційній оренді	01 «Орендовані необоротні активи»	

Висновки до розділу 2

Основними критеріями визнання основних засобів є: матеріальність; призначення; строк корисного використання тощо. Основні засоби можна розглядати з точки зору бухгалтерського обліку, обліку для оподаткування, з точки зору економіки, фінансів та інших економічних наук, але ознайомившись із різними трактуваннями основних засобів, можна дійти висновку, що основні засоби – це складова частина виробничих ресурсів, які використовуються в процесі господарської діяльності в незмінній натуральній формі тривалий період часу та розподіляють свою вартість на витрати підприємства.

Рух основних засобів, пов'язаний із здійсненням господарських операцій з надходження, внутрішнього переміщення та вибуття основних засобів, оформлюють типовими формами первинної облікової документації.

Для аналітичного обліку і забезпечення стеження за використанням основних засобів кожному об'єкту присвоюється інвентарний номер.

Інвентарний номер закріплюється за об'єктом основних засобів на весь час його знаходження на даному підприємстві.

ПАТ «Укртелеком» згідно наказу «Про облікову політику підприємства» амортизацію об'єктів основних засобів здійснює прямолінійним методом, при цьому ліквідаційна вартість об'єктів основних засобів прийнята рівною 0,00 грн. Для обліку наявності та руху основних засобів використовується типова кореспонденція рахунків. Облік відповідає вимогам П(С)БО 7 та ПКУ.

За допомогою контент-аналізу тексту чинних методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку основних засобів, затверджених Міністерством фінансів України, виявлено некоректний запис операцій, пов'язаних з їх операційною орендою. Запропонована нова редакція поз. 43а та 44а згаданого нормативно-правового акта, яка ґрунтується на класичних засадах ведення позабалансових рахунків бухгалтерського обліку.

Результати наукових досліджень оприлюднено у праці [5, с. 17–18].

РОЗДІЛ 3

АУДИТ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ

3.1. Проведення, документальне оформлення та облік результатів інвентаризації основних засобів

Інвентаризація проводиться з метою забезпечення достовірності даних бухгалтерського обліку шляхом їх зіставлення з фактичною наявністю майна. Інвентаризація майна ПАТ «Укртелеком» проводиться за його місцезнаходженням та за матеріально-відповідальними особами. Основними завданнями інвентаризації є [53]: виявлення фактичної наявності основних засобів; виявлення невикористовуваних матеріальних цінностей; дотримання умов зберігання матеріальних цінностей; перевірка реальної вартості обліковуваних на балансі матеріальних цінностей; виявлення товарно-матеріальних цінностей, які застарілі або частково втратили свою споживчу властивість.

ПАТ «Укртелеком» проводить інвентаризацію:

1) будівель, споруд та інших нерухомих об'єктів – не менше одного разу в три роки;

2) інших основних засобів – не менше одного разу в два роки.

Інвентаризація основних засобів проводиться не раніше першого жовтня.

Відповідальність за організацію інвентаризації, правильне та своєчасне її проведення несе керівник установи. Головний бухгалтер, разом із керівниками відповідних підрозділів та служб, зобов'язаний контролювати дотримання установлених правил проведення інвентаризації. Для проведення інвентаризації наказом керівника установи створюється комісія з числа працівників установи за обов'язкової участі головного (старшого) бухгалтера. Інвентаризаційну комісію очолює керівник установи чи його заступник. Наказом установлюється також терміни початку та закінчення робіт з проведення інвентаризації та порядок відображення її результатів у обліку.

Інвентаризаційні комісії проводять зняття фактичних залишків матеріальних цінностей, звіряють наявність вказаних цінностей з даними бухгалтерського обліку і складають свої висновки про виявлені недостачі та надлишки, вносять пропозиції з питань впорядкування приймання, зберігання та відпуску матеріальних цінностей, покращення обліку та контролю за їх збереженням. Дані бухгалтерського обліку, які проставляються в описах, скріплюються підписом працівника бухгалтерії. Матеріали інвентаризації розглядаються та затверджуються особами, які були призначені комісією для проведення інвентаризації. Інвентаризаційні комісії несуть відповідальність за: своєчасність і дотримання порядку проведення інвентаризації відповідно до наказу керівника установи; повноту і достовірність внесення до інвентаризаційних описів даних про фактичні залишки майна, основних засобів, матеріальних цінностей, грошових коштів і документів, нематеріальних активів, цінних паперів та заборгованості в розрахунках; правильність і своєчасність оформлення матеріалів інвентаризації відповідно до встановленого порядку. Члени інвентаризаційних комісій за внесення в описи неправильних даних про фактичні залишки матеріальних цінностей з метою приховання недостач або лишків матеріальних цінностей несуть відповідальність у встановленому законом порядку. Забороняється проводити інвентаризацію цінностей при неповному складі членів інвентаризаційної комісії. Відсутність хоча б одного члена комісії при проведенні інвентаризації є підставою для визнання результатів інвентаризації недійсними. Перевірка залишків матеріальних цінностей у натурі членами комісії проводиться за обов'язкової участі матеріально-відповідальних осіб. До початку інвентаризації основних засобів слід перевірити: наявність і стан реєстрів обліку (карток, книг, описів та ін.); наявність і стан технічних паспортів та іншої технічної документації; наявність документів на основні засоби, що здані чи прийняті установою в оренду, на зберігання, на тимчасове користування. За відсутності документів слід забезпечити їх отримання чи оформлення. При виявленні розходжень і неточностей у бухгалтерському

обліку або технічній документації необхідно в ці документи внести відповідні виправлення й уточнення.

Для оформлення даних інвентаризації основних засобів (будівель, споруд, передавальних пристроїв машин і обладнання, транспортних засобів, інструментів, комп'ютерної техніки, виробничого і господарського інвентарю тощо) застосовується Інвентаризаційний опис основних засобів. Машини, обладнання та інші об'єкти перевіряються за заводськими номерами і заносяться в описи окремо, із вказівкою інвентарного номера. Основні засоби записуються в описі під найменуванням, відповідно з основним призначенням об'єкта. Об'єкт, що пройшов відновлення, реконструкцію, розширення чи переобладнання, внаслідок чого змінилось основне його призначення, вноситься до опису під найменуванням, що відповідає новому основному призначенню. При інвентаризації будівель, споруд, іншої нерухомості та земельних ділянок, водоймищ, інших об'єктів природних ресурсів комісія перевіряє наявність документів, що підтверджують право власності установи на ці об'єкти або право користування ними. Під час інвентаризації основних засобів комісія в обов'язковому порядку проводить перевірку відповідності технічної документації, записує в описи повні найменування цих об'єктів і їх інвентарні номери. У випадках, коли проведені капітальні роботи (надбудова поверхів, прибудова нових приміщень та інше) або часткова ліквідація будівель і споруд (злам окремих конструктивних елементів) не відображені в бухгалтерському обліку, комісія повинна за відповідними документами визначити суму збільшення або зменшення балансової вартості об'єкта і привести в описі дані про проведені зміни. Одночасно з цим комісія повинна встановити винних осіб і причини, з яких конструктивні зміни об'єктів не отримали відображення в обліку. Присвоєні об'єктам (предметам) основних засобів інвентарні номери не повинні змінюватися. Заміна номерів може бути проведена в тих випадках, коли виявлено, що об'єкти помилково відображаються не в тій групі основних засобів, до якої вони повинні бути

включені за своїм техніко-виробничим призначенням, а також у випадках встановлення невірної нумерації. При виявленні об'єктів (предметів), що не знаходяться на обліку, а також об'єктів (предметів) з відсутніми в обліку даними, що їх характеризують, комісія повинна включити в опис відсутні відомості і технічні показники цих об'єктів (предметів), наприклад: про будівлі – вказати їх призначення, основні матеріали, з яких вони побудовані, об'єм (зовнішнього чи внутрішнього обміру), площу (загальна корисна площа), число поверхів, підвалів, напівпідвалів, рік побудови тощо.

Оцінка виявлених і не врахованих з моменту проведення останньої інвентаризації об'єктів повинна бути проведена за дійсною вартістю, а знос слід визначити за справжнім технічним станом об'єктів, із оформленням даних оцінки та зносу відповідними актами. На основні засоби, які не придатні до експлуатації і не підлягають відновленню, складається окремий опис із вказівкою часу введення в експлуатацію та причин, що довели до стану непридатності ці об'єкти. Списання таких об'єктів проводиться у порядку, встановленому законодавством України.

Після оформлення Інвентаризаційний опис основних засобів, у встановленому порядку, передається в бухгалтерію для складання Порівняльної відомості результатів інвентаризації основних засобів. Порівняльна відомість результатів інвентаризації основних засобів застосовується для відображення результатів інвентаризації. На підставі даних Інвентаризаційного опису основних засобів розбіжності, які виникли між фактичними показниками та даними бухгалтерського обліку, відображаються у графі «Результати інвентаризації». У разі виявлення розбіжностей визначаються відхилення. Інвентаризаційна комісія вивчає причини відхилень і виносить рішення щодо заходів за фактом відхилень і щодо запобігання виникненню таких фактів у майбутньому. Зазначені дії оформляються протоколом засідання комісії, які не пізніш як за 10 днів від дня закінчення інвентаризації мають бути затверджені керівником підприємства. На підставі зазначеного документа виявлені відхилення відображаються в

бухгалтерському обліку: надлишки необоротних активів підлягають оприбуткуванню та зарахуванню на відповідні рахунки бухгалтерського обліку; нестачі необоротних активів підлягають списанню з балансу установи з віднесенням сум збитків на винних осіб у разі виявлення останніх.

Основні бухгалтерські проведення з відображення в обліку результатів інвентаризації наведено в табл. 3.1.

Таблиця 3.1

**Бухгалтерські проведення з відображення у обліку
результатів інвентаризації основних засобів**

Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
	дебет	кредит
Оприбутковані залишки необоротних активів, виявлених під час інвентаризації	103–122	401
Списано нестачу необоротних активів установи за результатами проведеної інвентаризації з віднесенням її на рахунок установи	401, 131-133	104-122
Списано нестачу необоротних активів установи, виявлену за результатами інвентаризації з віднесенням на винних осіб суми збитків;	401, 131–133	104–122
водночас виконується інший запис на суму, яка підлягає стягненню з винних осіб	363	642

3.2. Аудит операцій з основними засобами

Завдання аудиту основних засобів: дати оцінку стану збереження, ефективності використання; виявити наявні факти порушень чинного законодавства щодо правомірності та обґрунтованості управлінських рішень відповідальних працівників підприємства при придбанні, використанні, реалізації і ліквідації окремих об'єктів основних засобів; розробити заходи з реалізації рішень, прийнятих за матеріалами перевірки. Напрями аудиту: контроль стану збереження основних засобів; контроль операцій, пов'язаних із джерелами надходжень та видами вибуття основних засобів; контроль правильності нарахування амортизації; контроль операцій з ремонту основних засобів. Об'єкти контролю:

– первинні документи про надходження, передавання, реалізацію,

інвентаризацію, нарахування амортизації, ліквідацію об'єктів основних фондів і нематеріальних активів: накладні, акти приймання-передавання основних засобів, акти ліквідації основних засобів, відомості нарахування амортизації (зносу), авізо, довідки, акти переоцінки, дефектні акти, акти виконаних робіт з ремонту основних засобів, кошториси та угоди на капітальний ремонт, технічне обслуговування основних засобів підрядними організаціями;

– реєстри аналітичного і синтетичного обліку: інвентарні картки з обліку з окремих об'єктів основних засобів і нематеріальних активів; описи інвентарних карток з обліку основних засобів; картки групового обліку основних засобів (для нарахування зносу та амортизації по 4 групах основних засобів); інвентарні списки основних засобів і нематеріальних активів, які ведуться матеріально відповідальними особами структурних підрозділів підприємства, де вони використовуються; оборотні відомості в бухгалтерії в розрізі груп, об'єктів основних засобів по матеріально відповідальних особах та підприємству; журнали-ордери, Книга головних рахунків, баланс, звітність про рух майна підприємства.

Методика контролю основних засобів наведена в табл. 3.2.

Таблиця 3.2

Методика контролю основних засобів

Етапи перевірки	Реєстри обліку	Процедура контролю
1	2	3
1. Перевірка руху основних засобів 1.1. Надходження основних засобів	Інвентарні картки обліку основних засобів; акти приймання-передачі основних засобів; акти введення в дію основних засобів; журнал-ордер № 13; Головна книга; фінансова звітність підприємства	Перевірка: відображення в обліку надходження основних засобів; правильність бухгалтерського обліку оприбуткування основних засобів залежно від форм власності підприємства
1.2. Вибуття основних засобів	Інвентарні картки обліку основних засобів; акти приймання-передачі основних засобів; Головна книга; фінансова звітність; дозволи на реалізацію; акти ліквідації основних засобів	Перевірка: дозволу та порядку ліквідації основних засобів, а також бухгалтерських записів, які відображають ліквідацію, реалізацію, безоплатне передання основних засобів залежно від форми власності підприємства

Продовження табл. 3.2

1	2	3
2. Перевірка нарахування зносу (амортизації) на основні засоби	Інвентарні картки обліку основних засобів; акти приймання-передачі; акти введення в дію; меморіальний-ордер № 3 та № 4; Головна книга; фінансова звітність підприємства	Перевірка: застосування підприємством норм зносу автотранспортних засобів відповідно до чинного законодавства; порядок нарахування підприємством зносу (амортизації) основних засобів, застосування прискорених норм амортизації; правильність відображення в обліку зносу (амортизації) залежно від форм власності
3. Перевірка проведення індексації основних засобів	Інвентарні картки обліку основних засобів; відомості індексації основних засобів; журнал-ордер; Головна книга; баланс (форма № 1)	Перевірка: наявності проведення індексації балансової вартості основних засобів; правильність застосування коефіцієнтів індексації; використання понижуючих коефіцієнтів амортизації основних засобів; порядку відображення в обліку результатів індексації основних засобів
4. Перевірка порядку відображення ремонту основних засобів	Акти приймання-передачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів; накази; накладні; рахунки-фактури на виконання капремонту господарським способом; журнал-ордер; Головна книга; баланс	Перевірка порядку формування, списання та обліку витрат, пов'язаних з капітальним ремонтом основних засобів. При цьому необхідно враховувати період, в якому відбулося списання витрат, пов'язаних з капітальним ремонтом основних засобів
5. Перевірка відповідності, повноти та достовірності обліку основних засобів	Інвентарні картки обліку основних засобів; відомості інвентаризації; журнал-ордер № 13; Головна книга; фінансова звітність підприємства	Перевірка: відповідності даних звітності даним первинних документів, реєстрів синтетичного та аналітичного обліку основних засобів

Основними методами, які використовуються при аудиті основних засобів, є опитування, фактична перевірка, порівняння, перерахунок, документальна перевірка, вибіркоче дослідження.

Оскільки перевірка аудитором обліку основних засобів є процесом досить трудомістким, потребує обробки великої кількості інформації, аудитор може застосувати вибіркоче дослідження основних засобі при прийнятному рівні аудиторського ризику.

На підготовчому етапі аудиторської перевірки, при загальному ознайомленні з суб'єктом господарювання, аудитор з'ясовує склад основних засобів, їх види, рівень забезпеченості підприємства основними засобами, ступінь їх зносу, місцезнаходження, матеріальну відповідальність за них, їхні технічні характеристики. Підчас дипломування ми здійснили аудиторську перевірку операцій з основними засобами ПАТ «Укртелеком». Починаючи перевірку обліку основних засобів, ми:

1) ознайомилися з обліковою політикою підприємства в частині організації обліку основних засобів у ревізованому звітному періоді, її змінами в порівнянні з попереднім;

2) виявили дату проведення останньої інвентаризації основних засобів, її результати;

3) перевірили наявність наказів (розпоряджень) про створення на підприємстві постійно діючої комісії із списання основних засобів, про осіб, відповідальних за збереження основних засобів у місцях їх експлуатації, а також виявити, чи укладені з ними договори про повну індивідуальну матеріальну відповідальність;

4) впевнилися, що бухгалтерія веде картотеку основних засобів (картки форм ОЗ-6 і ОЗ-8) та інвентарні списки форми № ОЗ-9 за конкретними матеріально відповідальними особами в комп'ютерному чи ручному варіантах;

5) отримали інформацію (накази, список осіб) про звільнених матеріально відповідальних осіб;

6) встановили, якою мірою бухгалтерія суб'єкта господарювання забезпечена чинними нормативними документами, які визначають правила ведення обліку основних засобів, зразками форм уніфікованої первинної документації з обліку основних засобів.

Отримана таким чином інформація на початку перевірки дала змогу отримати загальне уявлення про організацію обліку основних засобів наданому підприємстві й допомогла визначити питання, яким із них необхідно приділяти особливу увагу.

Етапи аудиторської перевірки основних засобів, її мету та завдання, аудиторські процедури та аудиторські докази представлено у табл. 3.3.

Таблиця 3.3

Етапи аудиторської перевірки основних засобів

Етап аудиторської перевірки	Мета і завдання аудиту основних засобів	Аудиторські процедури	Аудиторські докази
1	2	3	4
Підготовчий	Попереднє знайомство з підприємством-клієнтом, оцінка систем контролю і бухгалтерського обліку, визначення аудиторського ризику, планування аудиту основних засобів	Опитування і анкетування керівництва підприємства й персоналу, вивчення матеріалів попередньої аудиторської перевірки, документальна перевірка, спостереження	Статут підприємства, накази, звіт про попередню аудиторську перевірку, інвентарні картки, дані синтетичного й аналітичного обліку основних засобів
Основний	Контроль оцінки основних засобів, встановлення їх належності, перевірка достовірності облікових записів і залишків у балансі, перевірка правильності нарахування зносу і визначення витрат на ремонт основних засобів	Зіставлення даних інвентаризації, синтетичного й аналітичного обліку, запит до постачальників (підрядчиків), документальна вибіркова перевірка, перевірка арифметичних підрахунків, аналіз	Акти інвентаризації, первинна документація на основні засоби, облікові реєстри синтетичного й аналітичного обліку, відповіді на запит, баланс
Фактична перевірка	Оцінка достовірності результатів проведеної інвентаризації основних засобів Інвентаризація за участю аудитора	Перевірка даних інвентаризації основних засобів і порівняння її результатів із даними аналітичного обліку. Спостереження за проведенням інвентаризації основних засобів, вибіркова перевірка її результатів; а) вибір контрольного об'єкта основних засобів за даними регістрів обліку; б) проведення інвентаризації (огляду) основних засобів; в) перевірка документів на право власності (якщо вони є); г) виведення результатів інвентаризації	Матеріали інвентаризації, облікові записи на основні засоби, інвентаризаційні описи, результати поточної інвентаризації, акти приймання-передачі, договори, рахунки-фактури, інвентаризаційні картки обліку основних засобів, відомості, журнали-ордери, об'єкти основних засобів, проектно-кошторисна документація, приймально-здавочні акти, інші первинні документи

Продовження табл. 3.3

1	2	3	4
Документальна перевірка	Перевірка відповідності залишків і оборотів у регістрах обліку	Детальна перевірка даних регістрів обліку основних засобів, їх підрахунок і порівняння з даними рахунків Головної книги	Інвентаризаційні картки, реєстри аналітичного, синтетичного і зведеного синтетичного обліку
	Перевірка повноти оприбуткування основних засобів	Підготовка (чи використання зробленого клієнтом) списку надходжень основних засобів та їх введення в експлуатацію протягом періоду Підтвердження документально правильності відповідних віз. Документальна перевірка правильності визначення і повноти відображення в обліку первинної вартості основних засобів	Договори, рахунки-фактури, накладні, авансові звіти, акти приймання-передачі, реєстри обліку, Головна книга
	Перевірка капітальних вкладень	Перевірка документації стосовно витрат, пов'язаних із придбанням основних засобів; визначити, чи всі витрати транспортування, доставки, монтажу основних засобів були правильно капіталізовані; перевірка відомостей про перерахування грошових коштів постачальниками за придбані основні засоби; простеження відображення придбаних основних засобів у аналітичних регістрах і Головній книзі	Акти приймання-передачі; акти на списання, документи, що підтверджують витрати на капітальні інвестиції, проектно-кошторисна документація тощо
	Перевірка списання основних засобів	Перевірка правильності списання основних засобів	Акти на списання основних засобів
	Перевірка правильності відображення витрат на ремонт	Перевірка обґрунтування розподілу витрат, пов'язаних із покращанням основних засобів та їх ремонтами, відображення на відповідних рахунках	Акти, наряди на відрядну роботу, документи, що підтверджують інші витрати, реєстри обліку

Продовження табл. 3.3

1	2	3	4
	Перевірка переоцінки	Встановлення необхідності переоцінки основних засобів та перевірка правильності й проведення	Розрахунки бухгалтерії, інвентаризаційні картки, технічна документація тощо
	Перевірка страхування основних засобів	Визначення застрахованих об'єктів основних засобів і з'ясування їх адекватного покриття при настанні страхового випадку	Страхові поліси, дані рахунка 655, розрахункові таблиці
	Перевірка оподаткування операцій з основними запасами	Перевірка правильності розрахунку ПДВ за основними засобами, що надійшли та вибули; нарахування інших податків під час їх реалізації та безкоштовної передачі	Документи по рахунку основних засобів, декларації
Перевірка правильності нарахування амортизації	Аудит первісної (переоціненої) вартості основних засобів, від якої залежить сума нарахованої амортизації	Визначення право мірності нарахування амортизації за окремими видами основних засобів. Перевірка правильності нарахування суми дооцінки (уцінки) зносу і його відображення у звітності. Перевірка правильності нарахування фактичної вартості об'єктів, які надійшли у звітному періоді. Визначення правомірності збільшення вартості об'єктів, які надійшли на суму ПДВ (або відшкодування податку). Визначення доцільності обраного методу амортизації	Наказ про облікову політику, розрахунки амортизації основних засобів, розрахунки дооцінки (уцінки) сум зносу, інвентаризаційні картки, реєстри обліку, документи про рух основних засобів
	Перевірка правильності застосування норм амортизації	Перевірка обґрунтованості використаного для розрахунків норм амортизації корисного строку служби об'єкта. Визначення обґрунтованості встановленого суб'єктом господарювання строку корисного використання об'єкта для нарахування амортизації	Наказ про облікову політику, розрахунки нарахування амортизації

Продовження табл. 3.3

1	2	3	4
	Аудит щомісячної суми амортизації	Перевірка правильності розрахунку суми амортизації. Перевірка правильності озрахунку суми амортизації, нарахованої прискореним методом або за допомогою знижених коефіцієнтів, визначення правомірності користування пільгами	Розрахунки нарахування амортизації
Перевірка правильності і кореспонденції рахунків при нарахуванні амортизації	Аудит кореспонденції та правильності відображення амортизації на рахунках бухгалтерського обліку	Перевірка правильності віднесення амортизаційних відрахувань на відповідні рахунки обліку витрат. Проведення підрахунків та порівняння даних аналітичного обліку нарахованого зносу з даними рахунків Головної книги	Відомості про розподіл амортизаційних відрахувань, реєстри Обліку, дані в реєстрах обліку
Кінцевий	Складання розділу аудиторського звіту про аудит основних засобів підприємства-клієнта	Систематизація і обґрунтування отриманої на попередніх етапах інформації, аналіз, складання звіту й аудиторського висновку	Робоча документація, складена на попередніх етапах перевірки

Для забезпечення належної роботи аудитор складає програму аудиту основних засобів, зміст якої наведено у табл. 3.4.

Таблиця 3.4

Підприємство ПАТ «Укртелеком»

Період перевірки з 01.07.2020 – 01.10.2020.

Терміни перевірки 09.11.2020 – 22.11.2020

Програма аудиту операцій з основними засобами

Перелік аудиторських процедур	Виконавець	Метод перевірки	Примітки аудитора
1	2	3	4
Звірка даних реєстрів обліку основних засобів з даними Головної книги	Матвеева А.В.	Суцільний	

Продовження табл. 3.4.

1	2	3	4
Перевірка наявності первинної документації за всіма господарськими операціями з основними засобами	Матвеева А.В.	Суцільний	
Перевірка наявності установчих документів на придбання (виготовлення), продаж (передачу) основних засобів	Матвеева А.В.	Суцільний	
Перевірка санкціонування операцій з основними засобами	Матвеева А.В.	Суцільний	
Перевірка правильності проведення, документального оформлення і відображення в обліку результатів інвентаризації основних засобів	Матвеева А.В.	Суцільний	
Перевірка правильності визнання основних засобів	Матвеева А.В.	Суцільний	
Перевірка правильності здійснення класифікації основних засобів	Матвеева А.В.	Суцільний	
Перевірка формування первісної вартості основних засобів та своєчасності їх оприбуткування	Матвеева А.В.	Суцільний	
Визначення первісної вартості кожного з об'єктів, які входять до складу комплексу основних засобів	Матвеева А.В.	Суцільний	
Перевірка обґрунтованості та відображення в обліку витрат на проведення ремонту, реконструкції, модернізації та інших видів поліпшення основних засобів	Матвеева А.В.	Суцільний	
Перевірка правильності проведення переоцінки основних засобів	Матвеева А.В.	Суцільний	
Перевірка документального оформлення та відображення в обліку результатів переоцінок основних засобів	Матвеева А.В.	Суцільний	
Перевірка нарахування амортизації основних засобів та її віднесення на відповідні рахунки витрат	Матвеева А.В.	Суцільний	
Виявлення об'єктів основних засобів, за якими не нараховується амортизація	Матвеева А.В.	Суцільний	
Виявлення повністю амортизованих об'єктів основних засобів, які знаходяться в експлуатації, але амортизація по них не нараховується	Матвеева А.В.	Суцільний	
Перевірка правильності ліквідації основних засобів у зв'язку з їх повним зносом або пошкодженням	Матвеева А.В.	Суцільний	
Перевірка своєчасності відображення в обліку вибуття основних засобів	Матвеева А.В.	Суцільний	
Перевірка правильності відображення в обліку операцій з основними засобами, які мають нульову вартість, але можуть експлуатуватись або у інший спосіб принести економічну вигоду підприємству	Матвеева А.В.	Суцільний	
Групування і систематизація виявлених недоліків	Матвеева А.В.	Суцільний	
Формулювання висновків за результатами аудиту	Матвеева А.В.	Суцільний	

Виконав Матвеева А.В.Перевірив Гресь Н.Л.

3.3. Оптимізація процедур перевірки основних засобів

На підставі проведених у дипломній роботі досліджень нормативно-правових актів з питань контролю операцій з основними засобами ПАТ «Укртелеком» запропоновано наступні етапи проведення аудиторської перевірки основних засобів (табл. 3.5).

Таблиця 3.5

Етапи аудиту основних засобів

Етап перевірки	Процедури перевірки
1	2
Перевірка положень облікової політики в частині основних засобів	Перевірка: – висвітлення критеріїв визнання та оцінки основних засобів у обліковій політиці підприємства; – визначення термінів корисного використання основних засобів в обліковій політиці та відповідності їх чинному законодавству; – висвітлення способів нарахування амортизаційних відрахувань за окремими групами основних засобів; – висвітлення організації аналітичного обліку основних засобів
Перевірка наявності основних засобів	Перевірка: – періодичності проведення інвентаризацій основних засобів та їх відповідності законодавчим актам; – правильності оформлення результатів інвентаризацій
Перевірка відповідності показників фінансової звітності показникам синтетичного і аналітичного обліку основних засобів	Перевірка: – організації синтетичного й аналітичного обліку основних засобів у бухгалтерії підприємства та за матеріально відповідальними особам у місцях експлуатації; – відображення у звітності основних засобів за їх видами та відповідність даним синтетичного й аналітичного обліку; – відображення у звітності сум амортизаційних відрахувань основних засобів та їх відповідність даним синтетичного й аналітичного обліку
Аудит операцій по надходженню основних засобів	Перевірка: – джерел надходження основних засобів; – правильності оформлення придбаних основних засобів; – правильності визначення сум ПДВ при придбанні основних засобів; – правильності використання форм первинних документів
Аудит амортизації основних засобів	Перевірка: – правильності нарахування і відображення в обліку амортизації основних засобів; – відповідності методів амортизації основних засобів, які використовують
Аудит операцій із вибуття основних засобів	Перевірка відповідності: – бухгалтерського обліку й оподаткування операцій із продажу виключних прав на об'єкти основних засобів положенням нормативних актів; – обліку операцій по передачі невиняткових прав на основний засоб

Продовження табл. 3.5

1	2
	положенням нормативних актів; – бухгалтерського обліку й оподаткування операцій по безоплатній передачі основних засобів положенням нормативних актів; – бухгалтерського обліку й оподаткування операцій по передачі основних засобів як внесок до статутного капіталу положенням нормативних актів; – бухгалтерського обліку операцій по списанню основних засобів положенням нормативних актів
Аудит операцій, пов'язаних із наданням права на використання основних засобів	Перевірка: – наявності та правильності оформлення договорів на використання основних засобів; – відповідності бухгалтерського обліку прав на використання основних засобів положенням нормативних актів

Висновки до розділу 3

Інвентаризація основних засобів на ПАТ «Укртелеком» проходить систематично. Відхилень фактичної наявності основних засобів від даних бухгалтерського обліку фіксуються документально згідно чинного законодавства. ПАТ «Укртелеком», як юридична особа, яка від свого імені розміщує цінні папери і зобов'язується виконувати обов'язки, що випливають з умов їх випуску, згідно чинного законодавства щорічно проводить обов'язковий аудит фінансової звітності та оприлюднює фінансову звітність (консолідовану фінансову звітність) її користувачам разом з аудиторським звітом.

Складено програму аудиту операцій з основними засобами. Запропоновано етапи аудиту, описано зміст виконуваних на кожному з них контрольних робіт.

ВИСНОВКИ

Результати дослідження свідчать про досягнення поставленої мети: вирішено поставлені завдання, сформульовано висновки і запропоновано рекомендації, що мають прикладне значення.

1. Аналіз економічної літератури показав, що організація обліку і контролю операцій з основними засобами є предметом наукових досліджень. Але існуючі практичні напрацювання не забезпечують повною мірою обліковий процес в телекомунікаційних компаніях. Розв'язання зазначеної проблеми потребує проведення досліджень і науково-практичного обґрунтування.

2. З'ясовано, що основними критеріями визнання основних засобів є: матеріальність; призначення; строк корисного використання тощо. Дослідження існуючих у нормативно-правових актах, навчальній, науковій літературі дефініцій поняття «основні засоби», дозволило визначити основні засоби як складову частину виробничих ресурсів суб'єкта господарювання, яка використовується в процесі господарської діяльності в незмінній натуральній формі тривалий період часу та поступово розподіляєть свою вартість на витрати підприємства.

3. Встановлено, що на момент виконання дипломної роботи ПАТ «Укртелеком» є платоспроможним, прибутковим, ліквідним та рентабельним.

4. Телекомунікаційна компанія здійснює ведення бухгалтерського обліку відповідно до принципів і методів, передбачених положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку.

5. Організація й методологія бухгалтерського обліку фінансово-господарської діяльності здійснюється відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні».

6. Рух основних засобів, пов'язаний із здійсненням господарських операцій з надходження, внутрішнього переміщення та вибуття основних засобів, оформлюють типовими формами первинної облікової документації.

7. Для аналітичного обліку і забезпечення стеження за використанням основних засобів кожному об'єкту присвоюється інвентарний номер. Інвентарний номер закріплюється за об'єктом основних засобів на весь час його знаходження на даному підприємстві.

8. ПАТ «Укртелеком» поділяє основні засоби на групи з метою відображення облікової інформації у звітності, складеної відповідно до вимог МСФЗ на такі групи: будівлі та поліпшення орендованих приміщень; основні засоби, оцінені ринковим методом; комутаційне та інше мережеве обладнання; кабельні лінії та передавальні пристрої; телекомунікаційні активи, що підлягають вивільненню; устаткування радіо та фіксованого зв'язку та комп'ютери, офісне й інше обладнання.

9. Оцінку основних засобів ПАТ «Укртелеком» після первинного їх визнання активом здійснює за моделлю переоцінки, де об'єкти основних засобів (справедливу вартість яких можна достовірно оцінити) обліковуються за переоціненою сумою, яка є їх справедливою вартістю на дату переоцінки, мінус будь-яка подальша накопичена амортизація та подальші накопичені збитки від зменшення корисності.

10. Облікова політика ПАТ «Укртелеком» розроблена відповідно до вимог Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ) та Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (МСБО), яка визначає методи, принципи та правила, щодо ведення бухгалтерського, податкового та управлінського обліку, складання та подання звітності підприємства.

11. На ПАТ «Укртелеком» амортизацію об'єктів основних засобів нараховують прямолінійним методом. Методи нарахування амортизації, строки експлуатації та ліквідаційна вартість основних засобів переглядаються в кінці кожного фінансового року і, якщо це необхідно, коригуються.

Для обліку наявності та руху основних засобів використовують типову кореспонденцію рахунків. Облік відповідає вимогам П(С)БО 7 та ПКУ.

12. ПАТ «Укртелеком» є емітентом цінних паперів. Згідно чинного законодавства товариство щорічно проводить обов'язковий аудит фінансової

звітності та оприлюднює фінансову звітність (консолідовану фінансову звітність) її користувачам разом з аудиторським звітом.

13. Інвентаризацію основних засобів ПАТ «Укртелеком» проводить систематично.

14. Складено програму аудиту основних засобів. Запропоновано етапи аудиту та визначено перелік виконуваних аудиторських процедур.

15. За допомогою контент-аналізу тексту чинних методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку основних засобів, затверджених Міністерством фінансів України, виявлено некоректний запис операцій, пов'язаних з їх операційною орендою. Запропонована нова редакція поз. 43а та 44а згаданого нормативно-правового акта, яка ґрунтується на класичних засадах ведення позабалансових рахунків бухгалтерського обліку.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Афанасенкова О.С. Нормативно-правове регулювання бухгалтерського обліку основних засобів. Розвиток системи обліку, аналізу та аудиту в Україні: теорія, методологія, організація: збірник тез доповідей учасників XVIII Всеукраїнської наукової конференції. Київ : ДП«Інформ. – аналіт. агентство», 2020. С.107–109.
2. Бондаренко Н.М., Дорофієнко А.В. Аудит основних засобів на промисловому підприємстві. *Вісник Хмельницького національного університету*. 2019, № 1. С. 46–52.
3. Гамова О.В., Козачок І.А., Майна А.В. Пропозиції щодо вдосконалення аудиту основних засобів на промисловому підприємстві. *Інвестиції: практика та досвід*. 2019. № 2. С. 79–86.
4. Гресь Н.Л., Недоступ К.К. Інвентарний номер основного засобу: порядок присвоєння та використання. *Облік і фінанси*. – 2018. – № 1(79)'. – С. 39–44.
5. Гресь Н.Л., Матвеєва А.В. Щодо ведення позабалансового обліку орендованих основних засобів. Бухгалтерський облік, оподаткування, аналіз і аудит: сучасний стан, проблеми та перспективи розвитку : VI Міжнар. наук.-практ. конф. (м. Чернігів, 27 лист. 2020 р.) : тези доп. – Чернігів : НУ «Чернігівська політехніка», 2020. С. 17–18.
6. Кухта К.О., Орошан Т.А. Класифікація основних засобів як важлива передумова їх обліку та аналізу. *Інвестиції: практика та досвід*. 2020. № 21–22. С. 106–111.
7. Косяк А.П. Основні засоби: поняття, класифікація, вартість, первинний облік і документальне оформлення комунальними підприємствами. *Комунальне господарство міст. Серія : Економічні науки*. 2019. Вип. 2. С. 104–110.
8. Левчук О.О. Бухгалтерський облік ремонтів основних засобів відповідно до міжнародних вимог. Розвиток системи обліку, аналізу та аудиту в Україні: теорія, методологія, організація: зб. тез доп. учасників XVIII Всеукр. наук. конф. Київ : ДП«Інформ. – аналіт. агентство», 2020. С. 143–145.

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

10. Матвійчук Л. Обґрунтування напрямів організації внутрішнього аудиту основних засобів сільськогосподарських підприємств. *Економічний аналіз*. 2020. № 1(1). Вип.. 30. С. 231–240.

11. Матвійчук Л. Формування інформаційно-організаційної системи управління та обліку основними засобами аграрних підприємств. *Економічний дискурс*. 2020. Вип. 1. С. 41–51.

12. Матюха М.М., Алексеєнко Н.М. Удосконалення організації управлінського обліку та формування управлінської звітності основних засобів. *Інтернаука*. 2019. № 5(67). Т.2. С. 21–25.

13. Меліхова Т.О., Гребенюк О.В. Удосконалення методичних підходів до аудиту надходження основних засобів для підвищення рівня економічної безпеки підприємства. *Економіка та держава*. 2020. № 1. С. 27–32.

14. Михалків А.А. Фал О.В. Порівняльний аналіз амортизації основних засобів за міжнародними та національними стандартами. *Do desenvolvimento mundial como resultado de realizações em ciência e investigação científica*. Vol.1. С. 80–81.

15. Орошан Т.А., Кухта К.О. Дослідження ефективності використання основних фондів. *Агросвіт*. 2019. № 4. С. 51–55.

16. Перетятко Ю. Організація обліку основних засобів в умовах становлення інформаційної економіки. *Науковий вісник Полісся*. 2020. № 2(18). С. 50–56.

17. Подмешальська Ю.В., Феофанов Л.К., Качан К.А. Удосконалення аудиту основних засобів. *Агросвіт*. 2020. № 3. С. 118–129.

18. Подмешальська Ю.В., Троян О.В., Біла Л.В. Теоретико-практичні аспекти проведення аудиту основних засобів. *Інвестиції: практика та досвід*. 2019. № 2. С. 64–70.

19. Рагуліна Ю.С., Щолокова В.С., Польова Т.В. Окремі аспекти методики обліку основних засобів підприємства. *Агросвіт*. 2019. № 22. С. 98–103.

20. Ткаченко О.С. Особливості обліку основних засобів у програмі «Турбо-бухгалтер 6.7 ПРОФ» на вітчизняних підприємствах. *Економічний простір*. 2020. № 154. С. 235–239.

21. Рибалко О., Уколова О. Шляхи удосконалення організації обліку основних засобів. *ЛОГОΣ. МІСТЕЦТВО НАУКОВОЇ ДУМКИ*, 2019. №7. С. 19–22.

22. Хазанюк А.М. Особливості обліку основних засобів на підприємстві та шляхи його вдосконалення. *Науковий блог Національний університет «Острозьська академія»*. URL: <https://naub.oa.edu.ua>.

23. Ярова Л.Г. Особливості обліку ремонтів та полішень основних засобів. *Інтернаука. Серія: Економічні науки*. 2019. № 4 (24). С. 65–72.

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

25. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text>.

26. Бернгольц С.Б. Економічний аналіз господарської діяльності на сучасному етапі. Київ: ЦУЛ, 2009. 377 с.

27. Бегун С. Факторний аналіз фінансових результатів діяльності підприємства: статистична оцінка. *Економічний часопис Східноєвропейського національного університету імені Лесі Українки*. 2020. № 3. С. 168–176.

28. Іванчук Н.В. Фінансова звітність як джерело інформації для аналізу фінансового стану підприємства. *Наукові записки Національного університету «Острозька академія». Серія «Економіка»*. Острог : Вид-во НаУОА, 2020. № 18(46). С. 57–61.

29. Максимова А.В., Гнидюк М.Г. Фінансовий аналіз звітності, складеної за МСФЗ. *Вісник ХДУ Серія Економічні науки*. 2018. № 32. С. 185–189.

30. Мулик Т.О. Аналіз господарської діяльності. Київ: Центр навчальної літератури, 2020. 288 с.

31. Сименко І. Аналіз господарської діяльності. Київ: Центр навчальної літератури, 2017. 384 с.

32. Багрій К.Л. Порівняльна характеристика методик проведення аналізу ефективності використання основних засобів у системі управління підприємством. *Облік, аналіз і аудит*. 2016. Вип. 1(61). С. 194–199.

33. Мулик Т.О. Аналіз основних засобів підприємства: методичні та практичні аспекти. *Інфраструктура ринку*. 2020. № 46. С. 113–123.

34. Степаненко О.І. Аналіз основних засобів: завдання та етапи проведення. С. 84–89. URL: https://ir.kneu.edu.ua/bitstream/handle/2010/33903/Persp_84-89.pdf?sequence=1.

35. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: zakon.rada.gov.ua/go/2755-17.

36. Про фінансовий лізинг: Закон України від 14.01.1999 р. № 394-XIV // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/723/97-D0%B2%D1%80/ed20040116/find?text=%CB%B3%E7%E8%ED%E3%EE%E4%E0%E2%E5%F6%FC>.

37. Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73 // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13/ed20180803/print>.

38. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби»: наказ Міністерства фінансів України від 27.04.2000 р. № 92 // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00>.

39. П(С)БО 14 «Оренда»: наказ Міністерства фінансів України від 28.07.2000 р. № 181 // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <https://zakon.help/article/polozhennya-standart-buhgalterskogo-obliku-14-orenda>.

40. П(С)БО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність»: наказ Міністерства фінансів України від 07.11.2003 р.

№ 617 // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <https://zakon.help/article/polozhennya-standart-buhgalterskogo-obliku-27>

41. П(С)БО 28 «Зменшення корисності активів»: наказ Міністерства фінансів України від 24.12.2004 р. № 817 // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <https://zakon.help/article/polozhennya-standart-buhgalterskogo-obliku-28>.

42. П(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість» : наказ Міністерства фінансів України від 02.07.2007 р. № 779 // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <https://zakon.help/article/polozhennya-standart-buhgalterskogo-obliku-32>.

43. Інструкція «Про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань та господарських операцій підприємств і організацій» : наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291 // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>.

44. Про Концепцію амортизаційної політики: Указ Президента України від 07.03.2001 р. № 169/2001 // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/169/2001>.

45. Методичних рекомендаціях з бухгалтерського обліку основних засобів : наказ Міністерства фінансів України від 30.09.2003 р. № 561 // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <https://dtkt.com.ua/show/2%20cid03212.html>.

46. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 «Основні засоби». URL: www.minfin.gov.ua/document/92427/МСБО_16.pdf.

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

48. Бараннік О. Проблемні питання податкового обліку витрат на ремонт та поліпшення основних засобів. URL: http://sophus.at.ua/publ/2012_12_11_12_kamrodilsk/sekcija_2_2012_12_11_12/.

problemni_pitannja_podatkovogo_obliku_vitrat_na_remont_ta_
polipshennja_osnovnikh_zasobiv/12-1-0-268.

49. Бондар М.І. Облік і аудит основних засобів (на матеріалах аграрних підприємств Київської області) [Текст] : автореф. дис. ... канд. ек. наук : спец. 08.06.04. Київ, 2011. 23 с.

50. Положенням про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку: наказ Міністерства фінансів України від 24.05.1995 р. № 88 // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95>.

51. Про затвердження типових форм первинного обліку: наказ Міністерства статистики України від 29.12.1995 р. № 352 // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <http://tc.nusta.com.ua/dkprku/dgerela/257.htm>.

52. Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 15 «Дохід»: наказ Міністерства фінансів України від 29.11.1999 р. № 290. // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99?lang=ru>.

53. Інструкція по інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків: наказ Міністерства фінансів України від 11.08.1994 р. № 69 // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0202-94>.