

Київський національний торговельно-економічний університет
Кафедра фінансового аналізу та аудиту

ВИПУСКНА КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

на тему:

**«Організація та методика контролю ефективності використання
необоротних активів суб'єкта господарювання»**

Студентки 2 курсу, 6м групи
спеціальності 071 «Облік і оподаткування»
спеціалізації «Фінансовий

контроль» Кравченко Наталії
Миколаївни

Науковий керівник
к.е.н., доц.

Заремба Ольга
Олександрівна

Гарант освітньої
де.н., проф.

програми Симоненко Валентин
Костянтинович

Київ 2018

ЗМІСТ

Вступ.....	7
Розділ 1. Теоретичні засади контролю ефективності використання необоротних активів суб'єкта господарювання	11
1.1. Економічна характеристика необоротних активів підприємства.....	11
1.2. Контроль необоротних активів в системі управління підприємством	19
1.3. Аналіз нормативно-правового забезпечення контролю необоротних активів.....	27
1.4. Організаційно-економічна характеристика ВП «Атомремонтсервіс»	36
Висновки до розділу 1.....	44
Розділ 2. Оцінка інформаційного забезпечення контролю ефективності використання необоротних активів суб'єкта господарювання	46
2.1. Особливості організації обліку необоротних активів ВП «Атомремонтсервіс»	46
2.2. Оцінка системи внутрішнього контролю необоротних активів ВП «Атомремонтсервіс».....	60
2.3. Удосконалення контролю ефективності використання необоротних активів ВП «Атомремонтсервіс» на основі застосування сучасного програмного забезпечення.....	67
Висновки до розділу 2.....	73
Розділ 3. Організація та методика контролю ефективності використання необоротних активів суб'єкта господарювання.....	74
3.1. Організаційно-інформаційна модель контролю ефективності використання необоротних активів ВП «Атомремонтсервіс».....	74
3.2. Аналітичні процедури контролю ефективності використання необоротних активів ВП «Атомремонтсервіс».....	83
3.3. Методика контролю ефективності використання необоротних активів ВП «Атомремонтсервіс».....	92
Висновки до розділу 3.....	102
Висновки та пропозиції.....	104
Список використаних джерел.....	110
Додатки	

ВСТУП

Актуальність теми дослідження. В умовах обмеження господарських ресурсів та динамічності ринкової кон'юнктури визначальну роль для ефективного функціонування будь-якого суб'єкта господарювання відіграють наявні у його користуванні необоротні активи. Необоротні активи становлять вагому частину майнових ресурсів підприємства, формують матеріальне забезпечення процесу виробництва, що обумовлює важливість забезпечення ефективного управління ними для виконання підприємством його функцій.

Важливість володіння інформацією про якісний стан та ефективність використання необоротних активів підприємства обумовило віднесення його до одного з найважливіших об'єктів управління. Інформаційне забезпечення системи управління необоротними активами значною мірою реалізується через функцію контролю. Контроль необоротних активів підприємства дає змогу оцінити достовірність поточного фінансового обліку та звітності, створює базу для пошуку резервів підвищення рентабельності основних засобів, фондів, оборотності, попередити збитковість господарської діяльності.

Теоретико-методологічні, організаційно-методичні та практичні аспекти контролю ефективності висвітлено у працях багатьох вітчизняних та зарубіжних науковців, зокрема таких як Бондаренко А. І., Дзьоба В. Б., Жовнірчик Я. Ф., Катроша Л.В., Косова Т. Д., Мних Є.В. та інші.

Питання визначення сутності, класифікації, оцінки, бухгалтерського обліку, аналізу і аудиту необоротних активів досліджували Безугла Ю. Є., Бурова Т., Бондаренко Н. М., Дем'янюк І., Малярчина В. Д., Кафка С. М., Левченко О. М., Мулик Т. О., Сторожук Т. М., Ужва А., Черкасов Т. П., Романюк О.В., Радіонова Н. Й., Старко І. Є., Федорова І. В., Шигун М. М.

Аналіз праць зазначених вчених надав можливість встановити й оцінити стан розробки досліджуваної теми, окреслити питання, що потребують вивчення на сучасному етапі розвитку теорії та практики контролю ефективності використання необоротних активів суб'єкта господарювання та

визначити шляхи їх вирішення. Водночас, праці згаданих авторів переважною мірою відзначаються фрагматичністю дослідження окресленої проблеми, не охоплюючи усі її проблемні моменти в цілому.

Потреба комплексного дослідження теоретичних та практичних засад контролю ефективності використання необоротних активів суб'єкта господарювання з урахуванням сучасних економічних умов господарської діяльності є актуальною та потребує наукового розроблення.

Мета і завдання дослідження. Метою випускної кваліфікаційної роботи є обґрунтування теоретичних та прикладних аспектів контролю ефективності використання необоротних активів суб'єкта господарювання та розробка пропозицій і рекомендацій стосовно їх удосконалення.

Досягнення визначеної мети можливе шляхом постановки та виконання низки **завдань дослідження**:

- встановити економічну сутність поняття «необоротні активи» та дослідити підходи до їх класифікації;
- дослідити теоретичні та прикладні аспекти контролю ефективності як функції управління необоротними активами суб'єкта господарювання;
- здійснити аналіз нормативно-правового забезпечення системи управління необоротними активами суб'єкта господарювання;
- надати організаційно-економічну характеристику ВП «Атомремонтсервіс»;
- здійснити критичний аналіз організації бухгалтерського обліку необоротних активів суб'єкта господарювання;
- оцінити надійність системи внутрішнього контролю ВП «Атомремонтсервіс» та надати пропозиції з її удосконалення;
- сформулювати пропозиції щодо вдосконалення системи контролю ефективності використання необоротних активів суб'єкта господарювання на основі застосування сучасного програмного забезпечення;
- розробити організаційно-інформаційну модель контролю ефективності використання необоротних активів суб'єкта господарювання;

- дослідити особливості застосування аналітичних процедур у контролі ефективності суб'єкта господарювання;
- охарактеризувати методику контролю ефективності використання необоротних активів суб'єкта господарювання та надати пропозиції з її удосконалення.

Об'єктом дослідження є процес контролю ефективності використання необоротних активів суб'єкта господарювання.

Предметом дослідження є теоретичні, організаційні і методичні засади контролю ефективності використання необоротних активів ВП «Атомремонтсервіс».

Методи дослідження. Для забезпечення досягнення поставленої мети у випускній кваліфікаційній роботі використовувались такі методи наукового дослідження: дедукції, індукції, аналізу і синтезу (при дослідженні економічної сутності та класифікації необоротних активів); формалізації, абстрактно-логічний (при розробці організаційно-інформаційної моделі контролю ефективності); логічного моделювання, системного підходу (для удосконалення організації і методики контролю ефективності використання необоротних активів); складання порівняльних таблиць, причинно-наслідкового зв'язку (при визначенні структури й динаміки необоротних активів підприємства); теоретичного узагальнення, наукової абстракції (при формулюванні висновків та рекомендацій за результатами дослідження).

Інформаційною базою дослідження є міжнародні та національні нормативно-правові акти з обліку й контролю необоротних активів підприємства, наукові, навчальні та інтернет-джерела з теми дослідження, первинні документи, облікові регістри, фінансова звітність ВП «Атомремонтсервіс» ДП НАК «Енергоатом» за 2013-2017 рр.

Наукова новизна одержаних результатів. За результатами проведеного дослідження організації і методики контролю ефективності використання необоротних активів суб'єкта господарювання було здійснено теоретичні узагальнення, які містять елементи наукової новизни, зокрема:

удосконалено:

- організаційно-інформаційну модель контролю ефективності використання необоротних активів суб'єкта господарювання, яка включає взаємопов'язані інформаційні блоки;
- методичний підхід до проведення контролю ефективності використання необоротних активів суб'єкта господарювання шляхом виділення процедур контролю у межах стадій контрольного процесу;

набули подальшого розвитку:

- теоретичні засади контролю ефективності використання необоротних активів суб'єкта господарювання шляхом визначення його мети, завдань.

Практичне значення результатів полягає у розробці обґрунтованих рекомендацій щодо удосконалення організації і методики контролю ефективності використання необоротних активів суб'єкта господарювання.

Публікації. Найбільш вагомі результати випускної кваліфікаційної роботи було апробовано шляхом публікації статті «Контроль ефективності використання основних засобів підприємства та шляхи його удосконалення» у збірнику наукових статей студентів «Контроль та аудит», Київ-2018 рік.

Загальна характеристика структури та обсягу роботи. Випускна кваліфікаційна робота складається із вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел, що налічує 120 найменувань, 22 таблиці, 26 рисунків, 15 додатків.

РОЗДІЛ 1.

ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ КОНТРОЛЮ ЕФЕКТИВНОСТІ ВИКОРИСТАННЯ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ СУБ'ЄКТА ГОСПОДАРЮВАННЯ

1.1. Економічна характеристика необоротних активів підприємства

На даному етапі економічного розвитку економіки України необоротні активи відіграють ключову роль у функціонуванні будь-якого підприємства, оскільки становлять вагомую частку його майна, забезпечують матеріальну основу господарської діяльності та формують його економічний потенціал.

Розвиток міжнародних економічних зв'язків, створення підприємств з іноземними інвестиціями, необхідність виготовлення конкурентоспроможної продукції призводять до зростання потреби підприємств використовувати ресурси, які допоможуть їм зайняти міцні позиції на ринку суб'єктів господарювання. Одними з таких ресурсів є необоротні активи підприємства.

Необоротні активи впливають на вдосконалення засобів праці, визначають потужність виробничого персоналу та сприяють підвищенню технічної оснащеності суб'єкта господарювання.

Розробці організації та методики контролю ефективності використання необоротних активів суб'єкта господарювання має передувати дослідження економічної характеристики необоротних активів, їх складу, класифікації.

В економічній теорії, фінансах, бухгалтерському обліку по-різному розглядається і трактується це поняття, навіть зустрічається різна назва терміну, який є об'єднуючим для засобів підприємства довгострокового користування.

Наприклад в економіці та юриспруденції називають капіталом те, що в бухгалтерському обліку називають активами. Тому, однією з теорій походження поділу активів на оборотні та необоротні (основні) є класичний поділ капіталу визначним економістом Карлом Марксом на оборотний і основний.

Поняття необоротних активів є неоднозначним. Зокрема, в іноземній літературі часто не існує об'єднуючого терміну, а відображаються окремі

складові довгострокових засобів – основні засоби, нематеріальні активи тощо. У радянський період розвитку економіки нематеріальні активи як такі не існували, тому, необоротні активи носили назву основних засобів чи основних фондів, особливістю яких була матеріально-речова форма. Значна кількість авторів називають необоротні активи основним капіталом, який включає матеріальні цінності, фінансові вкладення та нематеріальні активи.

Розглянемо трактування необоротних активів вченими-економістами, які досліджувати цей термін з різних аспектів.

Одним із підходів є визначення необоротних активів (основного капіталу) як вкладення коштів з довготривалими цілями в нерухомість, облігації, акції, запаси корисних копалин, спільні підприємства, нематеріальні активи [112, с. 31].

Більш обширно зміст поняття «необоротні активи» пояснюється в іншій праці [97], де вони визначаються як розділ бухгалтерського обліку, який призначений для узагальнення всієї необхідної інформації про наявність та рух активів організації, що відносяться за правилами бухгалтерського обліку до основних засобів, нематеріальних активів, дохідним вкладенням в матеріальні цінності, устаткування до установки, вкладенням у необоротні активи [97, с. 43].

Інакшим підходом є визначення необоротних активів підприємства як контрольованих ним економічних ресурсів, сформованих за рахунок інвестованого в них капіталу, що характеризуються детермінованою вартістю, продуктивністю і здатністю генерувати дохід, постійний оборот яких в процесі використання пов'язаний з факторами часу, ризику і ліквідності [64, с. 111].

Науковцями виділяються також головні риси необоротних активів, які полягають у тому, що необоротні активи є засобами, які:

- мають термін корисного використання більше одного року;
- використовуються в діяльності підприємства;
- не підлягають перепродажу покупцям [89, с. 41].

В зарубіжній обліковій практиці поняття "необоротні активи" позначається різними термінами: постійні активи; власність, споруди та

обладнання; матеріальні постійні активи тощо.

В Швейцарії необоротні активи в активі балансу об'єднані в одну групу - основні засоби; в Росії - оборотні активи, які включають нематеріальні активи, основні засоби та дохідні вкладення в матеріальні цінності, в Німеччині - основний капітал та фінансові активи; в Естонії - основне майно (довгострокові фінансові інвестиції, матеріальне основне і нематеріальне майно); в Єгипті - основний (основні засоби), моральний (нематеріальні активи) та ресурсний капітал (природні багатства) [120, с. 37].

Для більш комплексного дослідження змістової характеристики необоротних активів розглянемо визначення їх сутності у вітчизняних нормативно-правових джерелах (дод. Б).

Підсумовуючи дані дод. Б, варто відмітити, що не існує єдиного точного визначення необоротних активів. Хоча, більшість з них зводиться до того, що необоротні активи характеризують сукупність майнових цінностей підприємства, багаторазово беруть участь у процесі господарської діяльності та переносять на продукцію використану вартість частинами.

Якщо ж розглянути Міжнародні стандарти фінансової звітності (далі – МСФЗ), то там зазначено, що довгострокові або необоротні активи – це активи, від яких очікується економічна вигода на протязі декількох років. До них відносяться довгострокові інвестиції, основні засоби, нематеріальні активи [60].

Враховуючи всі вищенаведені тлумачення цього поняття, можна погодитися з тим, що необоротні активи - це майнові цінності організації з тривалістю використання більше одного року, що включають в себе основні засоби; нематеріальні активи; незавершені капітальні вкладення; обладнання, призначене для монтажу; довгострокові фінансові вкладення, інші види необоротних активів, які характеризуються продуктивністю і здатністю приносити дохід [16, с. 67].

На сучасному етапі розвитку необоротні активи набувають певних ознак, які подані на рис. 1.1. З даних рисунка ми бачимо, що деякі з них є загальними

для всіх активів, а деякі притаманні лише необоротним активам, і виокремлюють їх серед інших.



Рис. 1.1. Ознаки необоротних активів суб'єкта господарювання [120, с. 14]

Характеризуючи необоротні активи важливо визначити їхні особливості (рис. 1.2). Як бачимо, вони мають вагомні переваги, такі як здатність генерувати стабільний прибуток та забезпечувати випуск продукції; захищеність від інфляції та недобросовісних дій партнерів; можливість запобігати втраті запасів товарно-матеріальних цінностей, можливість достовірної оцінки собівартості нематеріальних активів.

Окрім переваг, даний вид активів має також ряд недоліків, наприклад схильність до морального зносу, залежність від кон'юнктури товарного ринку та інші. Зміна необоротних активів впливає на загальну вартість активів, тому

на будь-якому підприємстві доцільно здійснювати облік, контроль та аналіз їхнього стану, структури та динаміки з урахуванням всіх зазначених особливостей.

Особливості необоротних активів

-  практично не схильні до втрат від інфляції, а отже відносно захищені від неї;
-  схильні до морального зносу (особливо активна частина виробничих основних засобів та нематеріальні операційні активи), у зв'язку з чим, навіть будучи тимчасово виведеними з експлуатації, ці види активів втрачають свою вартість;
-  характеризуються меншим комерційним ризиком втрат у процесі операційної діяльності підприємства, тому, практично захищені від недобросовісних дій партнерів по операційним комерційних справах;
-  важко піддаються оперативному управлінню, тому що слабко мінливі в структурі в короткому періоді; в результаті цього будь-який тимчасовий спад кон'юнктури товарного ринку призводить до зниження рівня корисного їх використання, якщо підприємство не перемикається на випуск інших видів продукції;
-  здатні генерувати стабільний прибуток, забезпечуючи випуск різних видів продукції відповідно до кон'юнктури товарного ринку;
-  відносяться до групи низьколіквідних активів і не можуть служити засобом забезпечення потоку платежів, обслуговуючого операційну діяльність підприємства
-  притаманні великі резерви істотного розширення обсягу операційної діяльності в період підйому кон'юнктури товарного ринку
-  сприяють запобіганню (або істотного зниження) втрат запасів товарно-матеріальних цінностей підприємства в процесі їх зберігання

Рис. 1.2. Характеристика необоротних активів підприємства [37, с. 186]

Краще зрозуміти економічну сутність необоротних активів допомагає їх класифікація. У зв'язку із впровадженням НП(С)БО № 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затвердженого Наказом Міністерства фінансів України від 7 лютого 2013 р. №73, класифікація необоротних активів у Балансі (Звіті

про фінансовий стан) підприємств дещо відрізняється від класифікації необоротних активів у попередній формі Балансу, та від класифікації необоротних активів у Плані рахунків. Зокрема, нова форма Балансу містить нові статті: по-перше, незавершені капітальні інвестиції (попередня назва - незавершене будівництво); по-друге, інвестиційна нерухомість. Згідно нових вимог щодо складання Балансу підприємств, із складу необоротних активів вилучено гудвіл (перевищення вартості частки покупця у справедливій вартості придбаних ідентифікованих активів і зобов'язань над вартістю придбання).

Більшість авторів, особливо бухгалтерів, класифікують необоротні активи за однією ознакою - за матеріальністю і виділяють тільки ті складові, які відображаються у балансах суб'єктів господарювання. Досить розгорнуту класифікацію необоротних активів представлено у підручнику з фінансового менеджменту (табл. 1.1).

Таблиця 1.1

Класифікація необоротних активів підприємства [106, с. 23]

№ пор.	Ознака класифікації	Вид необоротних активів
1	за функціональними видами	• основні засоби, • нематеріальні активи;
2	за характером обслуговування напрямів операційної діяльності	• необоротні активи, які обслуговують процес виробництва продукції, • необоротні активи, які обслуговують процес реалізації продукції, • необоротні активи, які обслуговують процес управління операційною діяльністю;
3	за характером володіння	• власні необоротні активи, • орендовані необоротні активи;
4	за формами забезпечення кредиту	• рухомі необоротні активи; • нерухомі необоротні активи;
5	за характером відображення зносу	• необоротні активи, що амортизуються, • необоротні активи, що не амортизуються

Розумінню економічного змісту необоротних активів також сприяє дослідження їх складу. Досить ґрунтовний розподіл необоротних активів на групи представлено у плані рахунків бухгалтерського обліку та інструкції до його застосування, затверджених наказом Міністерства фінансів України №291 від 30.11.99 р. Згідно з цими нормативними документами, усі необоротні активи розподілено на відповідні групи (дод. В). Окрім того, щодо кожного

виду необоротних активів зазначено інформацію про правила відображення об'єкта в обліку, опис його субрахунків та типову кореспонденцію проведення.

За даними дод. В можемо узагальнити, що склад необоротних активів формують: основні засоби, інші необоротні матеріальні активи, нематеріальні активи, довгострокові фінансові інвестиції, капітальні інвестиції, довгострокові біологічні активи, довгострокова дебіторська заборгованість та інші необоротні активи, а також гудвіл. Найбільшу частину необоротних активів складають основні засоби. Саме вони забезпечують створення матеріально-технічної бази, утворюють значну частину ресурсів, необхідних для підприємства.

Відповідно до П(с)БО 7, *основні засоби* – це матеріальні активи, які підприємство, установа утримує з метою використання їх у процесі виробництва, діяльності або постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік) [12].

Важливим питанням є визнання основних засобів, що регулюється як законодавством України, так і МСФЗ. Розглянемо ці критерії у табл. 1.2.

Таблиця 1.2

Критерії визнання основних засобів згідно з НП(С)БО та МСФЗ

Критерії визнання основних засобів	
НП(С)БО	МСФЗ
- матеріально-речова форма; - використовуються більше 1 року; - вартість може бути достовірно визначена; - не передбачається перепродаж	- матеріальні об'єкти; - використовуються більше одного періоду; - утримуються для виробництва або поставки товарів і надання послуг, для надання в оренду іншим або для адміністративних цілей; - собівартість можна достовірно оцінити; - ймовірність отримання майбутніх економічних вигод

Відмінність критеріїв визнання основних засобів в Україні та в МСФЗ полягає в тому, що у міжнародній практиці не передбачена заборона перепродажу об'єкту основних засобів. Це пояснюється тим, що бухгалтери, які ведуть облік відповідно до МСФЗ не ведуть окремо обліку необоротних активів, утримуваних для продажу. В вітчизняному обліку не визначена гранична вартість необоротних матеріальних активів, тому до їх складу можемо відносити будь-який об'єкт, який відповідає критеріям визначеним вище.

Однак, вітчизняне податкове законодавство встановлює певні обмеження при віднесенні активу до основних засобів на рівні 6000 грн [77].

Однією з суттєвих груп необоротних активів є *нематеріальні активи* підприємства. Згідно з П(С)БО 8, особливістю цієї групи активів є їх нематеріальна форма та здатність їх ідентифікації, зокрема оцінки вартості.

Довгострокові фінансові інвестиції – це активи, утримувані підприємством більше одного року з метою збільшення прибутку (відсотків, дивідендів тощо), зростання вартості капіталу або інших вигод для інвестора і не можуть бути вільно конвертовані у грошові кошти у будь-який момент [82].

Капітальними інвестиціями є витрати на будівництво, реконструкцію, модернізацію (інші поліпшення, що збільшують первісну вартість), виготовлення, придбання об'єктів матеріальних необоротних активів [83].

Довгострокова дебіторська заборгованість – це заборгованість, термін погашення якої більше одного року або операційного циклу.

Гудвіл – це перевищення ринкової вартості підприємства над його балансовою вартістю (вартість ділової репутації).

Довгострокові біологічні активи є активами, характерними для сільськогосподарських підприємств та включають в себе багаторічні насадження, ягідники, кісточкові культури тощо.

Слід відзначити, що необоротні активи суб'єкта господарювання, як в цілому, так і за їх класифікаційними видами, наразі залишаються об'єктом значного наукового інтересу багатьох зарубіжних та вітчизняних вчених. Особлива увага приділяється вивченню основних засобів, оскільки їх частка і вартість у структурі необоротних активів, як правило, найбільша.

Отже, необоротні активи мають різноманітну класифікацію, розгалужену структуру та характеризуються здатністю приносити дохід. На нашу думку, необоротними активами доцільно вважати майнові цінності організації з тривалістю використання більше одного року, що включають в себе основні засоби, нематеріальні активи; незавершені капітальні вкладення; довгострокові фінансові вкладення тощо. Одними із найбільш дискусійних та важливих аспектів, що потребують подальшого дослідження, є контроль

ефективності використання необоротних активів підприємства, його теорія, організація, методика та роль у системі управління необоротними активами.

1.2. Контроль необоротних активів в системі управління підприємством

Система управління сучасним підприємством потребує ефективних засобів для вирішення стратегічних і оперативних завдань. Її можна вдосконалити лише за умови системного підходу до організації управління підприємством. Основне завдання системи управління – опрацювання й виконання управлінських рішень. Управлінська діяльність виражається у функціях, які відображають її конкретний зміст. Досить багато авторів досліджували це питання, саме тому воно досі залишається дискусійним.

Суттєвих відмінностей щодо встановлення складу функцій управління немає. В роботах більш раннього періоду становлення вітчизняної науки управління до складу функцій включались:

- згідно досліджень Роберта М. Фалмера : планування, організація, виконання (іноді - «керівництво»), контролювання [90, с. 25];
- згідно досліджень А.В. Пошатаєва: наряду з основними функціями (планування, організація, регулювання, координування, контроль) мали місце випадки виділення ряду специфічних функцій управління: загальне керівництво, оперативне управління виробництвом, техніко-економічне планування і аналіз, організація праці, матеріально-технічне забезпечення та збут продукції, облік і звітність, робота з кадрами [103, с. 17];
- за І.І. Сичовим: організація, координування, планування, облік, контроль, регулювання [16, с. 87];
- за Б.І. Валуєвим: планування, облік, контроль, регулювання, економічний аналіз [17, с. 222].

Якщо ж розглядати літературу більш пізнього періоду, то авторами виділяються такі функції управління як:

- цілепокладання, планування, організація, координування та регулювання, мотивація, керівництво і контроль діяльністю, облік, аналіз [73, с. 95];
- планування, організація, регулювання, мотивація, контроль [56, с. 97];
- планування, організація і регулювання, облік, аналіз [13, с. 13];
- планування, організація, мотивація, контроль [89, с.13].

Деякі автори розрізняють функції управління залежно від часу їх здійснення: попереднє управління з виділенням функцій встановлення цілей, прогнозування та планування; оперативне управління, що включає організацію та мотивацію; заключне управління, представлене контролем [104, с. 28].

Отже, визначення функцій управління досить схожі, але серед них є занадто деталізовані, взаємозамінні або взагалі ідентичні за змістом.

Проблемним залишається питання самостійності функції аналізу. Деякі автори фактично включають аналіз до функцій планування, аргументуючи це тим, що планування діяльності починається з аналізу результатів діяльності за минулі періоди і закінчується виробленням прогнозу [4, с.15]. Інші автори аналіз представляють як складову частину функції контролю, аргументуючи це тим, що, оскільки останній передбачає проведення систематичного аналізу ходу виконання рішень, він самим тісним чином поєднаний з аналізом, більше того, включає його в себе [9, с. 51]. Більшість попередників, що займалися проблемою управління є виділення у складі функцій управління функції контролю, не дивлячись навіть на поєднання її з іншими.

Проаналізувавши вищенаведені дослідження, пропонуємо виділити наступні функції управління, зображені на рис.1.3.

Зупинимось детальніше на функції контролю. У світовій практиці під контролем розуміють будь-яку процедуру, яка сприяє зменшенню ризику.



Рис. 1.3. Функції системи управління суб'єктом господарювання

Поняття “контроль” передбачає неоднозначне трактування: контроль як один із головних принципів управління, контроль як стадія процесу (циклу) управління і, нарешті, контроль як функція управління. Це пояснюється тим, що кожен виробничий цикл або соціальний процес відрізняється певними характеристиками та вимагає управлінського впливу, що забезпечує досягнення визначеної мети. Для цього орган управління підприємством повинен знати про їх необхідність та мати деякі конкретні вихідні характеристики [11; 51; 57].

У загальному розумінні функція контролю полягає у тому, щоб, по-перше, попередити проведення операцій, які суперечать діючому законодавству або недоцільні в економічному розумінні, по-друге, своєчасно встановити відхилення в об'єкті від нормативних характеристик і створити таким чином умови для здійснення функції регулювання.

Для прийняття управлінських рішень з оптимізації надання послуг, створення планів, програм, рішень інших питань, наприклад щодо підвищення ефективності використання майна підприємства, важливим стає змістовна інформація контролю - результат контрольно-аудиторської діяльності.

Контроль, як відомо, є обов'язковою функцією в управлінні будь-якою складною системою. У процесі контролю збирається й аналізується вся інформація про діяльність підприємства та встановлюється законність господарських операцій. Особлива роль його в тому, що він спрямований на виявлення резервів підвищення ефективності виробництва.

Контроль повинен здійснюватися з дотриманням ряду *принципів*, що забезпечить дієвість, результативність та ефективність його реалізації:

- контроль повинен бути всеохоплюючим, тобто враховувати всі сфери діяльності організації та процеси, що її характеризують;
- контроль повинен будуватись на засадах участі всього персоналу;

- сучасні системи контролю повинні забезпечувати можливість попередження відхилень від запланованих показників, а не їхнє виправлення – тобто забезпечувати превентивність контролю.
- система контролю повинна пов'язуватись з організаційною структурою і системою управління, бути гнучкою, забезпечувати зміну внутрішніх параметрів відповідно до зміни умов зовнішнього середовища;
- контроль повинен здійснюватися з позицій економічності, ефективності процедур і системи контролю в цілому (переважання результатів над витратами, пов'язаними з функціонуванням системи контролю) [98, с. 34].

У контексті дослідження необоротних активів підприємства, варто відзначити, що виділення їх в якості окремого об'єкта господарського контролю обумовлено необхідністю перманентного спостереження за операціями визнання, формування вартості, переоцінки, списання необоротних активів. Важливим призначенням контролю в системі управління необоротними активами є встановлення ефективності їх використання підприємством.

Згідно з трактуванням «*ефективності*» у Економічному словнику, під цим терміном слід розуміти співвідношення між результатами виробничо-господарської діяльності самостійного суб'єкта і використаними для одержання цих результатів матеріальними, трудовими і фінансовими ресурсами [108, с. 78];

Таким чином, поняття *ефективності* є одним із результативних індикаторів, які якісно та кількісно характеризують ступінь раціонального використання необоротних активів підприємства. Значення контролю в управлінні ефективністю використання необоротних активів полягає у тому, що він дозволяє встановити співвідношення між одержаними від використання необоротних активів результатами та понесеними на їх придбання витратами.

Важливо зазначити, що функцію контролю слід розглядати не як відокремлений елемент, а як гармонійно інтегровану складову системи управління необоротними активами, покликану сприяти підвищенню

ефективності функціонування такої системи на підприємстві.

Управління ефективністю використання необоротних активів підприємства є складним та багатовекторним процесом. З метою підвищення ефективності використання необоротних активів пропонуємо інтегрувати у діяльність суб'єктів господарювання концепцію управління ними, окремим елементом якої є контроль ефективності (рис. 1.4).

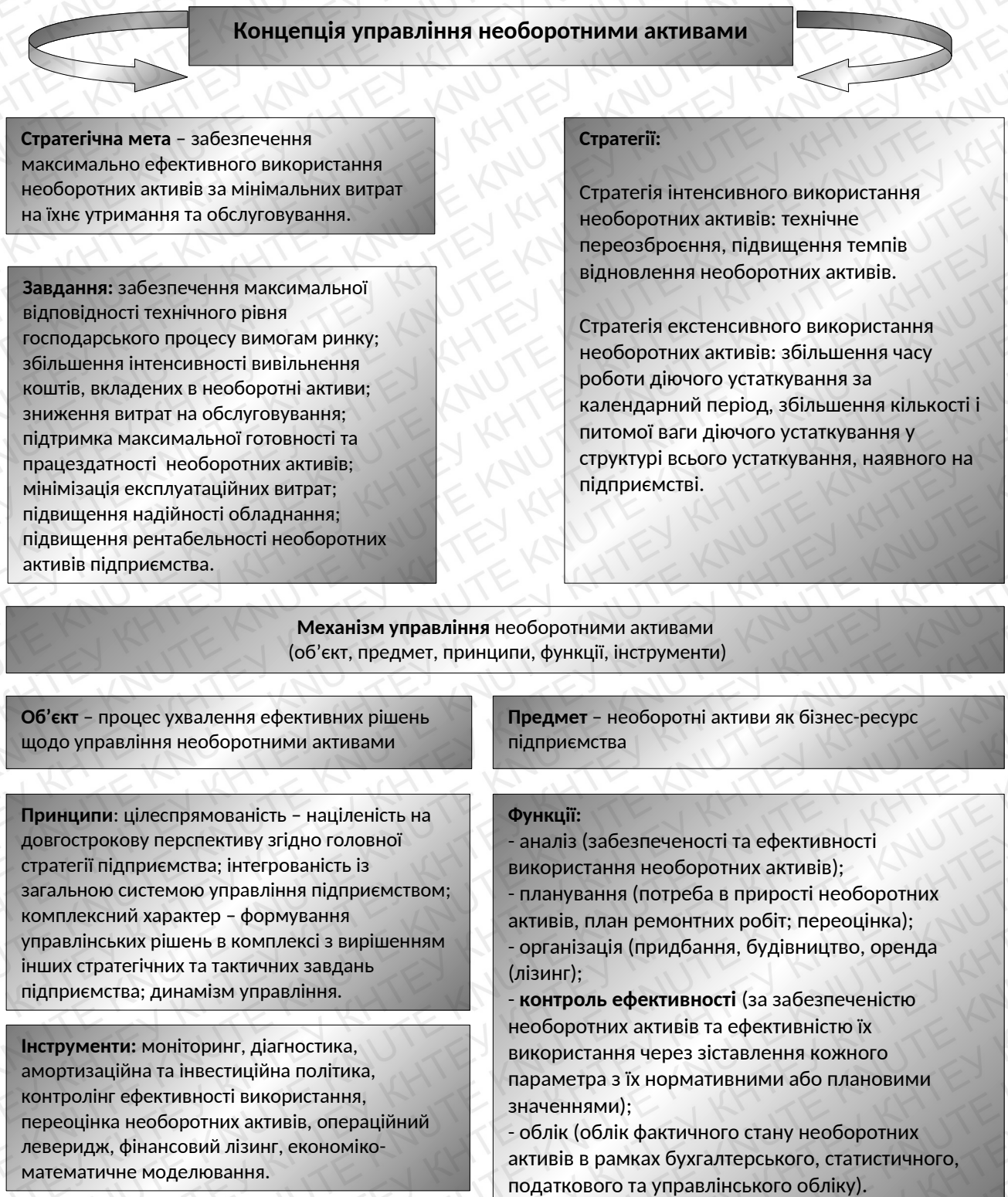


Рис. 1.4. Концепція управління необоротними активами підприємства [15, с. 80]

Представлена концепція управління необоротними активами підприємства передбачає взаємопов'язану сукупність елементів, гармонійне функціонування яких спрямоване на досягнення належного рівня якості, забезпеченості та підвищення ефективності використання необоротних активів згідно із встановленою стратегією розвитку суб'єкта господарювання.

Основними компонентами концепції управління необоротними активами є стратегічна мета, завдання, стратегії, функції, принципи, предмет, об'єкт та інструменти управління цими господарськими ресурсами. На нашу думку, серед представлених елементів концепції обов'язково мають бути функції управління, адже без них реалізація концепції буде не можливою. У переліку зазначених функцій ми зазначили контроль ефективності, який передбачатиме встановлення ефективності використання необоротних активів.

Як бачимо на представленій схемі, контроль ефективності фігурує разом з такими функціями управління необоротними активами підприємства як аналіз, планування, організація, а також облік. Для забезпечення організації взаємодії функцій управління окреслимо взаємозв'язок контролю з іншими функціями.

Облік є процесом визнання, оцінки, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про необоротні активи підприємства користувачам для прийняття рішень. Облік є одним із основних джерел формування інформаційних даних, які використовуються в контролі та аналізі. Без даних обліку здійснення контролю та аналізу необоротних активів неможливе, тому, що в такому випадку відсутніми будуть вихідні параметри необоротних активів для їх опрацювання методами аналізу і контролю.

Водночас, аналіз також є джерелом інформації для контролю. Але, така інформація є опрацьованою аналітичними інструментами, а отже, якісно новою.

Прикладом аналітичної інформації є розраховані коефіцієнти якісного стану та ефективності використання необоротних активів підприємства.

Натомість завдання контролю в такому випадку може полягати у встановленні запланованих значень показників якісного стану та ефективності використання необоротних активів підприємства фактичним параметрам, підтвердженні фактичних показників, сформованих підсистемами обліку і аналізу. Водночас, аналіз необоротних активів часто проводиться із застосуванням даних контролю, адже такі дані є підтвердженими, а отже, достовірними і надійними для здійснення аналітичних розрахунків. Зазначене свідчить про взаємозалежний характер досліджуваних нами функцій управління.

Контроль як функція управління ефективністю використання необоротних активів є системою спостереження і підтвердження інформації про параметри цих господарських засобів, порівняння планових і фактичних значень інформації про необоротні активи, виявлення відхилень в них, та факторів, що обумовили їх появу. Контроль є інструментом виявлення причин відхилень і винних у їх здійсненні з метою усунення і попередження ризиків.

Зміст контролю ефективності використання необоротних активів полягає у розробці та реалізації системи заходів, спрямованих на підвищення показників якісного стану та віддачі від використання необоротних активів. На основі даних контролю визначаються резерви підвищення ефективності використання необоротних активів, зокрема, шляхом зниження потреби підприємства у них за рахунок підвищення коефіцієнтів рентабельності їх використання в часі і потужності.

При цьому, основними критеріями ефективності використання необоротних активів є: рентабельність (відношення суми прибутку до середньої вартості необоротних активів) та фондівіддача (відношення обсягу зробленої або реалізованої продукції до середньої вартості необоротних активів). Таким чином, раціональний контроль за ефективністю використання необоротних активів є важливим фактором оптимізації собівартості реалізації продукції (робіт, товарів, послуг), що впливає на чистий фінансовий результат діяльності підприємства. Тому, контроль ефективності

використання необоротних активів слід розглядати як заходи щодо скорочення потреби підприємства в їх фінансуванні і підвищення економічного розвитку підприємства за рахунок раціонального їх використання.

Підсумовуючи вищерозглянуте, сформулюємо *мету контролю в управлінні необоротними активами підприємства* - встановлення ступеня досягнення визначених цілей управління цими господарськими засобами, виявлення фактичних значень забезпеченості та ефективності використання необоротних активів та формулювання пропозицій щодо їх підвищення.

Слід констатувати, що суттєві кроки до запровадження контролю ефективності, в тому числі, використання необоротних активів було зроблено у сфері державного фінансового контролю шляхом прийняття низки нормативно-правових актів. Однак, незважаючи на це, реалізація функції контролю ефективності на більшості підприємств знаходиться на етапі становлення.

Наразі запровадження контролю ефективності використання необоротних активів на підприємствах стримується низкою невирішених проблем, що несприятливим чином відображається на ефективності господарських процесів підприємств та ефективності використання необоротних активів.

До проблемних факторів, які чинять несприятливий вплив на розвиток контролю ефективності використання необоротних активів, можливо віднести:

- некоректне розуміння сутності та призначення контролю в управлінні ефективністю використання необоротних активів;
- недоліки нормативно-правового забезпечення контролю необоротних активів, що обмежує їх використання у практичній діяльності;
- недостатня розробленість методик контролю ефективності використання необоротних активів за окремими його складовими об'єктами;
- зосередження уваги на ретроспективному контролі, на противагу перспективному контролю, діагностиці та прогнозуванню;
- відсутність форм документів з контролю ефективності;
- низький рівень автоматизації фінансового аналізу майнового потенціалу

Вищевикладене обумовлює потребу вдосконалення системи контролю ефективності використання необоротних активів, яка має охоплювати реалізацію основних завдань контролю, забезпечувати підвищення оперативності контролю шляхом удосконалення методики контролю ефективності необоротних активів на основі інформаційних технологій.

1.3. Аналіз нормативно-правової бази та спеціальної літератури з обліку, аналізу та контролю необоротних активів підприємства

Обов'язковою умовою повноцінного функціонування систем обліку та контролю необоротних активів суб'єкта господарювання є їх належне нормативно-правове забезпечення.

Державне підприємство НАЕК «Енергоатом» (далі – ДП НАЕК «Енергоатом»), на матеріалах якого виконується дане дослідження, належить до сфери електроенергетики, оскільки його основним видом діяльності є виробництво атомної електроенергії.

Зважаючи на специфічну галузь діяльності підприємства, при дослідженні нормативно-правового забезпечення контролю використання необоротних активів ДП НАЕК «Енергоатом» слід усвідомлювати, що для ефективного його проведення уповноваженій особі окрім знань організації та методики контролю потрібно також розумітися на нормативному регулюванні господарської діяльності підприємств електроенергетики. Це означає, що комплекс досліджуваних нормативно-правових джерел має охоплювати як законодавчі акти щодо здійснення державного контролю необоротних активів, так і такі, що регулюють господарську діяльність ДП НАЕК «Енергоатом».

Нормативно-правове регулювання (забезпечення) обліку та контролю – сукупність нормативно-правових актів найвищих гілок влади, Міністерства фінансів України, а також безпосередньо кожного підприємства задля ефективного функціонування та розвитку бухгалтерського обліку, фінансової звітності та економічного контролю в державі. В свою чергу суб'єкти

господарювання повинні дотримуватися законодавства та діяти в його межах.

Значна кількість нормативно-правових актів, які регламентують проведення контролю необоротних активів підприємства обумовлює потребу у їх систематизації, групуванні для здійснення критичного аналізу їх відповідності сучасним потребам управління та контролю необоротних активів.

Дослідження фахової літератури засвідчує, що серед науковців не існує одностайної думки щодо виокремлення підходів до класифікації нормативно-правового забезпечення контролю. Найбільш комплексний підхід до класифікації нормативно-правового забезпечення контролю, на нашу думку, висвітлено Дерій В.А. [25] у межах дослідження витрати підприємства. Однак, представлена класифікація має узагальнений характер, а тому, є цілком застосовною та актуальною для контролю необоротних активів (рис. 1.5).

Організація, впровадження та функціонування контролю ефективності використання необоротних активів підприємства забезпечені чинним законодавством України на всіх його рівнях (табл. 1.3).

Таблиця 1.3

**Рівні нормативно-правового регулювання контролю ефективності
використання необоротних активів підприємства**

№ пор.	Рівень регулювання контролю	Групи нормативних актів
1.	I. Міжнародний	<i>Стандарти INTOSAI</i> (Стандарти з аудиту державних фінансів), <i>Лімська декларація керівних принципів державних фінансів</i> , МСФЗ
2.	II. Загальнодержавний (національний)	Конституція України, закони та кодекси
3.	III. Галузевий (відомчий)	П(С)БО, Інструкції та методичні рекомендації
4.	IV. Внутрішньогосподарський (внутрішньофірмовий)	Накази на підприємстві, робочі плани рахунків, графіки, регламенти, порядки.

Міжнародний рівень нормативно-правового регулювання встановлює загальні рекомендації та принципи щодо ведення обліку та контролю необоротних активів підприємств, які застосовуються багатьма державами. Як приклад, можна зазначити Стандарти з аудиту державних фінансів, Лімську декларацію керівних принципів державних фінансів, які ратифіковані в Україні та відображають основні засади державного фінансового контролю. Зважаючи

на євроінтеграційні процеси, які тривають наразі в Україні, більшість законодавчих актів з державного фінансового контролю ґрунтуються або наразі приводяться у відповідність до законодавства Європейського Союзу.

На загальнодержавному (національному) рівні питання проведення контролю ефективності використання необоротних активів підприємства унормовані в положеннях, закріплених державою в законодавчих актах.



Рис. 1.5. Класифікація нормативно-правового забезпечення контролю необоротних активів підприємства [25, с. 81]

Галузевий (відомчий) рівень нормативно-правового регулювання контролю ефективності використання необоротних активів підприємства включає НП(С)БО, Інструкції та методичні рекомендації, які розробляються та затверджуються центральним органом виконавчої влади.

Що ж стосується рівня підприємства, то тут характерним є самостійний вибір підприємства методів ведення обліку необоротних активів, які краще підходять до специфіки його діяльності та не суперечать законодавству.

Зауважимо, що деякими авторами кодекси та закони виділяються як окремі рівні нормативно-правового регулювання, що на нашу думку, є не зовсім правильним, адже, закони України та кодифіковане законодавство мають однакову юридичну силу.

Розглянувши рівні та групи нормативно-правового регулювання, перейдемо безпосередньо до дослідження нормативних актів, якими регулюється облік та контроль необоротних активів підприємств.

Незалежно від форми проведення контролю (державний фінансовий чи незалежний аудиторський), на початковому його етапі суб'єктом контролю завжди має здійснюватися вивчення середовища господарювання підприємства та можливих ризиків його діяльності. Тому, проведення контролю ефективності використання необоротних активів ДП НАЕК «Енергоатом» має передбачати, передусім, належне вивчення специфіки господарської діяльності підприємства та її нормативно-правової регламентації. З огляду на це, проведемо групування нормативних актів, які регулюють діяльність та визначають напрямки розвитку підприємств атомної електроенергетики (дод. Г).

Як бачимо за даними дод. Г, перелік законодавчих актів, які регулюють ядерну енергетику та атомну промисловість в Україні, доволі широкий. Значна кількість законів визначають політику, а також правові, економічні та організаційні засади функціонування атомної промисловості, а також регулюють питання ядерної безпеки. Варто відмітити, що питання безпечного використання ядерної енергії є важливим питанням не лише національного, але

й міжнародного рівня, про що свідчать прийняті міжнародні конвенції, зокрема, Конвенція про ядерну безпеку, ратифікована Україною.

Серед нормативних актів, які регулюють питання ядерної енергетики та атомної промисловості в Україні (див. дод. Г), відмітимо також наступні:

- Постанова Кабміну «Про затвердження Комплексної (зведеної) програми підвищення рівня безпеки енергоблоків атомних електростанцій», якою визначено основні напрямки підвищення рівня безпеки енергоблоків атомних електростанцій;
- Наказ Державного комітету ядерного регулювання України «Про затвердження Загальних положень безпеки атомних станцій», яким встановлено потреби і критерії забезпечення безпеки атомних станцій, основні технічні та організаційні заходи, спрямовані на їх реалізацію, захист персоналу атомних станцій, населення і навколишнього природного середовища від можливого радіаційного впливу;
- Наказ Державного комітету ядерного регулювання України «Про затвердження Вимог з безпеки до вибору майданчика для розміщення атомної станції», яким встановлено вимоги з безпеки до вибору майданчика для розміщення атомної станції.

Окреслені нормативно-правові акти встановлюють технічні вимоги до устаткування та обладнання підприємства атомної електроенергетики, правила проведення заходів з модернізації, підвищення безпеки і надійності експлуатації енергоблоків, які за своєю суттю та критеріями визнання в обліку є основними засобами підприємства, тобто складовою необоротних активів. Тому, у межах контролю ефективності використання необоротних активів контролер, передусім, буде керуватися цими нормативними документами.

Проведене групування та огляд нормативних актів з питань регулювання діяльності підприємств ядерної енергетики та атомної промисловості допоможуть суб'єкту контролю розуміти особливості підприємства, необоротні активи якого підлягають дослідженню. Окрім того, власне

необоротні активи підприємства ядерної енергетики та атомної промисловості є досить складним об'єктом для дослідження, адже контролеру необхідно мати розуміння особливостей технологічного обладнання таких підприємств.

Зважаючи на те, що досліджуване нами підприємство ДП НАЕК «Енергоатом» засноване на державній формі власності, воно є об'єктом державного фінансового контролю. Тому, окремої уваги потребують законодавчі акти, які регулюють питання організації та методики проведення державного контролю необоротних активів підприємства. Для цього необхідно зважити на те, що державний фінансовий контроль реалізується через проведення державного фінансового аудиту, інспектування, перевірки закупівель та моніторингу закупівлі [86].

Проаналізувавши зміст зазначених форм контролю відповідно до положень законодавства, можна зробити висновок, що питання контролю ефективності включає в себе лише *державний фінансовий аудит*, зміст якого полягає у перевірці та аналізі органом державного фінансового контролю фактичного стану справ щодо законного та *ефективного використання* державних чи комунальних коштів і майна, інших активів держави, правильності ведення бухгалтерського обліку і достовірності фінансової звітності, функціонування системи внутрішнього контролю [86].

Зважаючи на вищевикладене, згрупуємо та проаналізуємо основні нормативно-правові акти, які регулюють облік та контроль (аудит) ефективності використання необоротних активів підприємства (табл. 1.4).

Таблиця 1.4

Нормативно-правові акти, які регулюють облік та контроль (аудит) ефективності використання необоротних активів підприємства

№	Назва документа	Питання, яке регулюється
1	2	3
1	Податковий Кодекс України	визначає поняття амортизації, вартості, що амортизується, первісної, ліквідаційної вартості, класифікація основних засобів у залежності від строку їх корисного використання та об'єкти основних засобів, що підлягають амортизації.
2	Цивільний кодекс України	регулює майнові та особисті немайнові стосунки, що мають вартісний характер та засновані цивільним законодавством
3	Господарський кодекс України	визначає основні принципи господарювання в Україні та

		регулює здійснення господарської діяльності між суб'єктами господарювання та споживачами у сфері суспільного виробництва, яка має на меті отримання прибутку.
4	Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні»	визначає правові засади організації ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, який є обов'язковим, ведеться всіма підприємствами.
5	Закон України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні»	розкриває сутність державного фінансового аудиту як різновиду державного фінансового контролю.
6	Закон України «Про управління об'єктами державної власності»	відповідно до Конституції України визначає правові основи управління об'єктами державної власності.

Закінчення табл. 1.4

1	2	3
7	Постанова Кабміну «Про затвердження Порядку планування заходів державного фінансового контролю Державною аудиторською службою»	визначає впорядкування планування заходів державного фінансового контролю в міністерствах, інших органах виконавчої влади, в державних фондах, у бюджетних установах і у суб'єктів господарювання державного сектору економіки, а також на підприємствах, які отримують кошти з бюджетів
8	Постанова Кабміну «Про затвердження Методики проведення Державною аудиторською службою України, її територіальними органами державного фінансового аудиту діяльності суб'єктів господарювання»	застосовується для організації та проведення Державною аудиторською службою України та її територіальними органами державного фінансового аудиту діяльності суб'єктів господарювання.
9	Постанова Кабміну «Питання проведення Державною аудиторською службою, її територіальними органами державного фінансового аудиту»	визначає механізм проведення Державною аудиторською службою України, її територіальними органами державного фінансового аудиту
10	НПСБО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»	встановлює мету, склад і принципи підготовки фінансової звітності та вимоги до визнання і розкриття елементів фінансової звітності юридичних осіб усіх форм власності (крім банків та бюджетних установ), які зобов'язані подавати фінансову звітність згідно із законодавством.
11	Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 «Основні засоби»	визначає облік основних засобів з метою отримання користувачами інформації про інвестиції, які вкладають в основні засоби та зміни в їх складі.
12	Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 38 «Нематеріальні активи»	визначає облік, оцінку та розкриття інформації про нематеріальні активи.
13	П(С)БО 7 «Основні засоби»	визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про основні засоби та інші необоротні матеріальні активи, а також розкриття інформації про них у фінансовій звітності.
14	П(С)БО 8 «Нематеріальні активи»	визначає основні засади обліку нематеріальних активів та незавершених капітальних інвестицій, а також порядок розкриття інформації про них у фінансовій звітності.
15	П(С)БО 14 «Оренда»	визначає методологічні засади формування інформації в бухгалтерському обліку про оренду необоротних активів та розкриття її у фінансовій звітності.
16	П(С)БО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність»	визначає критерії визнання та оцінки необоротних активів, утримуваних для продажу, визнання та оцінку припиненої діяльності, та визначає інформацію, що наводиться в примітках до фінансової звітності про активи та групи вибуття, утримувані для продажу.
17	П(С)БО 28 «Зменшення корисності активів»	визначає критерії визнання та оцінки зменшення корисності активів, зокрема необоротних активів, визначає порядок формування інформації про облік відновлення корисності активу, зменшення та відновлення корисності групи активів, яка генерує грошові потоки та її розкриття у примітках до фінансової звітності.
18	П(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість»	визначає критерії визнання та оцінки інвестиційної нерухомості, умови переведення основних засобів до складу інвестиційної нерухомості.
19	Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, [...] підприємств і організацій	визначає зміст та застосування рахунків в бухгалтерському обліку з метою відображення інформації про рух і наявність активів, капіталу та зобов'язань підприємства на цих рахунках методом подвійного запису.
20	Інструкція з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, [...] та	визначає вимоги, завдання, терміни та порядок проведення інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів

розрахунків	
-------------	--

На основі опрацювання чинного законодавства нами було виділено основні *проблеми* нормативно-правового забезпечення контролю ефективності використання необоротних активів підприємства атомної електроенергетики:

- потреба конкретизації критеріїв контролю ефективності з урахуванням особливостей використання необоротних активів підприємства ядерної енергетики та атомної промисловості;
- необхідність удосконалення організації та методики контролю ефективності використання необоротних активів підприємства ядерної енергетики та атомної промисловості, адже, представлені у нормативних актах методичні рекомендації мають загальний характер для всіх суб'єктів господарювання;
- потреба розробки критеріїв оцінки якості контролю ефективності використання необоротних активів;
- потреба розробки форм звітності для впорядкування інформації контролю ефективності використання необоротних активів;
- розбіжності у положеннях НП(С)БО та Податкового кодексу України в частині визнання, оцінки, встановлення строків експлуатації та методів амортизації необоротних активів, що зумовлює потребу обчислення податкових різниць та тягне за собою помилки в обліку;
- неузгодженість обліку необоротних активів відповідно до національних та міжнародних стандартів обліку та звітності, зокрема, в частині встановлення критеріїв ідентифікації об'єктів необоротних активів;

Крім нормативної бази, під час написання роботи був проведений огляд спеціальної літератури з обліку, аналізу і контролю необоротних активів. Вивчення спеціальної літератури, систематизованої у дод. Д, дозволило виділити основні предметні напрямки дослідження необоротних активів:

- теорія і практика бухгалтерського обліку необоротних активів (Шигун М. М., Сторожук Т. М., Федорова І. В., Малярчина В. Д., Бутинець Ф.Ф. [14], Сопко В.В. [98] та інші);
- особливості організації та методики економічного (фінансового) аналізу

необоротних активів підприємства (Дем'янюк І., Баканов [4], Ужва А., Черкасов О. О. Лободзинська Т. П., Мулик Т. О., Безугла Ю. Є. та інші;

- методологія, організація, методика фінансового контролю, аудиту необоротних активів підприємства (Назарова К.О. [68], Бенько [8], Бурова Т., Левченко О. М., Бондаренко Н. М., Радіонова Н. Й., Старко І. Є.).

Аналіз останніх наукових публікацій з теми дослідження свідчить про те, що у межах дослідження бухгалтерського обліку необоротних активів проблемними питаннями є визнання, оцінка, документування руху необоротних активів, облік ремонтів, поліпшень необоротних активів, уніфікація правил обліку необоротних активів з вимогами МСФЗ тощо. Порушуються також питання бухгалтерського обліку необоротних активів залежно від виду діяльності підприємств, наприклад, сільськогосподарських підприємств.

Фахівці в сфері економічного аналізу порушують питання аналізу ефективності використання необоротних активів, аспекти методології, організації, інформаційного забезпечення та методики аналізу.

Серед дискусійних питань контролю необоротних активів можна виділити його організацію, методику, підходи до виділення стадій здійснення. Окремим важливим питанням, яке не набуло наразі належного організаційного та методичного забезпечення, є контроль ефективності використання необоротних активів. Його практична затребуваність та слабкий рівень розробки питань потребують комплексного наукового дослідження.

Отже, нормативно-правова база з питань контролю ефективності використання необоротних активів підприємства ядерної енергетики та атомної промисловості включає значний комплекс законодавчих актів, які можна поділити на регулятори галузевої діяльності, нормативні документи з обліку необоротних активів та законодавчі регламенти організації і методики державного контролю ефективності. Виділено проблеми законодавчої бази контролю необоротних активів підприємства ядерної енергетики та атомної промисловості. Аналіз спеціальної літератури засвідчив, що до найбільш дискусійних та проблемних питань можна віднести методологію, організацію та методику фінансового контролю необоротних активів підприємства, що

потребує подальшого розгляду у межах даного дослідження.

1.4. Організаційно-економічна характеристика ВП «Атомремонтсервіс»

У господарстві України електроенергетика відіграє досить важливу роль. Близько половини всього первинного палива (вугілля, нафта, газ, уран), що його видобуває Україна на своїй території чи отримує з інших держав витрачається на виробництво електро- і теплоенергії. Електроенергетика — це базова складова промисловості, яка забезпечує виробництво, транспортування й постачання електроенергії та тепла.

Виробництво електроенергії в Україні ґрунтується на використанні атомної енергії (АЕС), спалюванні вугілля, мазуту, природного газу (ТЕС), використанні енергії води (ГЕС), сонця (СЕС) та вітру (ВЕС). Тривалий час переважали ТЕС, на які на початку 90-х рр. ХХ ст. припадало майже $\frac{3}{4}$ усього виробництва електроенергії. Через зростання цін на імпортований природний газ, а потім через військові дії і втрату контролю над вугільними шахтами Донбасу значно зросла роль атомної енергетики, про що свідчать дані табл. 1.5

Таблиця 1.5

Структура виробництва електроенергії в Україні за типами електростанцій у 1990-2016 рр. [25]

Типи електростанцій	Виробництво електроенергії за рік, %				Відхилення 2016/1990	
	1990	2000	2010	2016	Абс.	Відн., п.п.
ТЕС	70.3	48	47.1	42	-28,3	-40,3
АЕС	26.0	45	46	51	25	96,2
ГЕС	3.7	7	6.9	6	2,3	62,2
СЕС, ВЕС	0	0	0	1	1	-

За даними табл. 1.5 бачимо, що частка виробництва електроенергії атомними електростанціями суттєво збільшилася протягом 1990-2016 рр.: з 26% у 1990 р. до 46% у 2016 р., тобто майже в 1,8 рази. На противагу частка електроенергії, яка виробляється тепловими електростанціями зменшилася з 70.3% у 1990 р. до 47,1% у 2016 р. Частка електроенергії, джерелом якої є діяльність гідроелектростанцій незважаючи на її зростання від 3,7 у 1990 р. до 6% у 2016 р. залишається дуже незначною. Проведений аналіз свідчить про те,

що виробництво електроенергії атомними електростанціями займає доволі вагоме значення у забезпеченні енергетичними ресурсами України.

Керує роботою АЕС державне підприємство НАЕК «Енергоатом», створене у 1996 р. Компанія є оператором чотирьох діючих атомних електростанцій України, на яких експлуатується 15 атомних енергоблоків. Це найбільший виробник електроенергії в Україні з часткою 53,7 % від загального її виробництва (в зимовий період цей показник сягає 70%).

Обране нами для дослідження підприємство «Атомремонтсервіс» за організаційно-правовою формою є виробничим підрозділом ДП НАЕК «Енергоатом».

Створення виробничого підрозділу ДП НАЕК «Енергоатом» відбулося з метою підвищення управління якістю та ефективності виконання ремонтних робіт, що здійснюються на атомних електростанціях України. Так, 24 листопада 2000 року ДП НАЕК «Енергоатом» було підписано наказ № 821 про створення відокремленого підрозділу «Атомремонтсервіс» (ВП «АРС»), а 21 лютого 2001 року ВП «АРС» було включено до Єдиного державного реєстру підприємств та організацій України (довідка Держкомстату України № 1494-01).

Відповідно до Положення про відокремлений підрозділ «Атомремонтсервіс», діяльність ВП «Атомремонтсервіс» ДП НАЕК «Енергоатом» базується на безпечному та ефективному виконанні складних і надрегламентних робіт, зокрема, робіт з проектування, монтажу, ремонту, реконструкції та модернізації обладнання АЕС України.

Структурні підрозділи ВП «Атомремонтсервіс» ДП НАЕК «Енергоатом» спеціалізуються на виконанні великого кола робіт, що наведені в дод. Ж. До структури ВП «Атомремонтсервіс» входять цех з ремонту тепломеханічного обладнання, цех з ремонту електротехнічного обладнання, цех з ремонту теплової автоматики, цех вогнезахисних робіт), інженерний та тренувальний центри. Можемо зробити висновок про те, що кожен цех має свою спеціалізацію та спектр робіт і послуг, який є досить широким і розгалуженим.

Розглянемо організаційну структуру ВП «Атомремонтсервіс» (рис. 1.6).

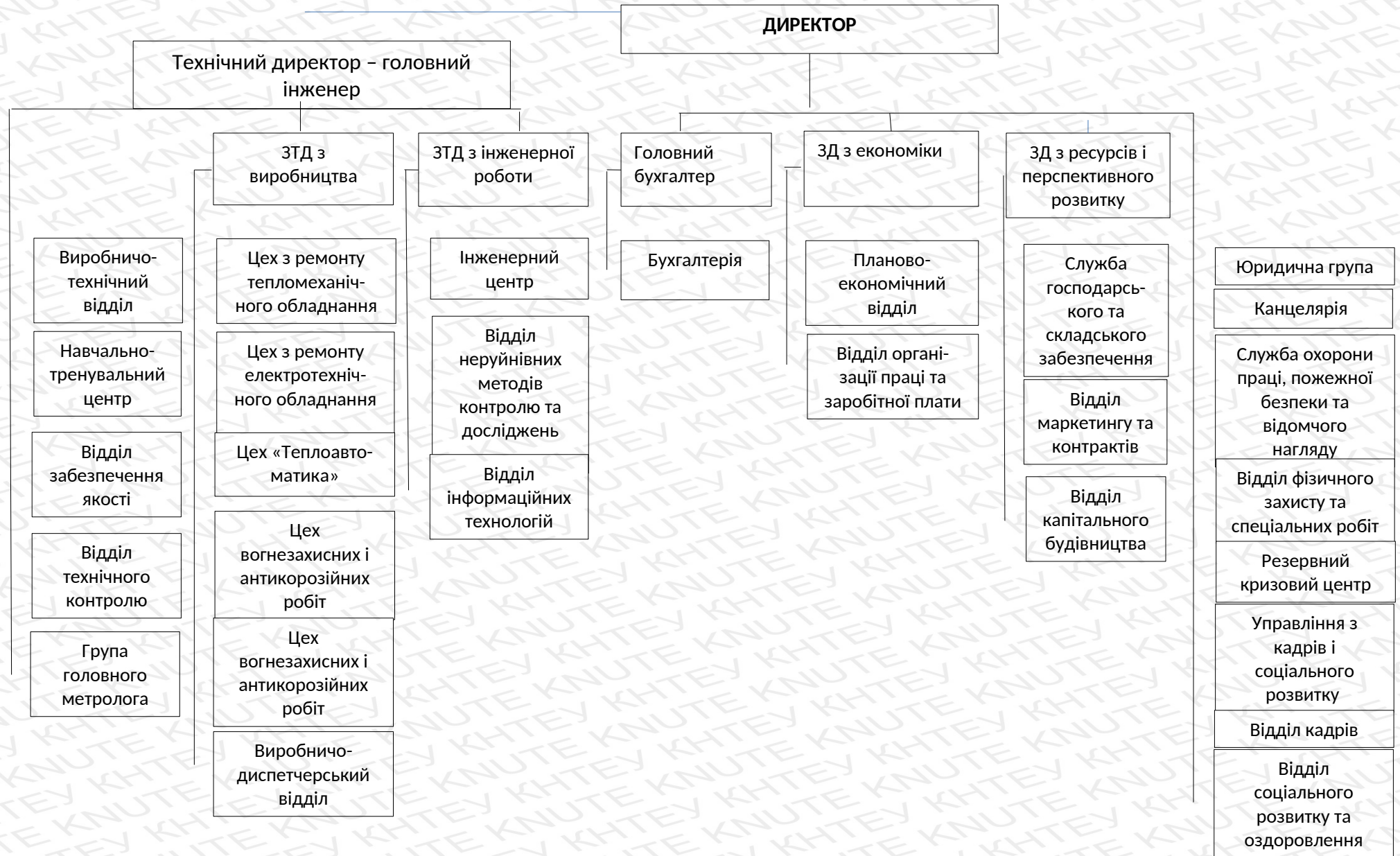


Рис. 1.6. Організаційна структура ВП «Атомремонтсервіс» ДП НАЕК «Енергоатом»

Керівником відокремленого підрозділу є директор ВП «Атомремонтсервіс», який управляє відокремленим підрозділом у межах повноважень, наданих йому Статутом Компанії, Положенням про ВП «Атомремонтсервіс», довіреністю ДП НАЕК «Енергоатом», виробничими та організаційно-розпорядчими документами Компанії. Директору підпорядковуються головний бухгалтер, заступник з економіки, заступник з ресурсів та перспективного розвитку та інші відповідальні особи й відділи. Повноваження щодо управління технологічними процесами відокремленого підрозділу покладено на технічного директора-головного інженера. Він має двох заступників: з виробництва та інженерної роботи. У його безпосередньому підпорядкуванні також знаходяться виробничо-технічний відділ, відділ забезпечення якості, технічного контролю, навчально-тренувальний центр, група головного метролога.

ВП «Атомремонтсервіс» має значку кількість підрозділів, кожен з яких очолює керівник з відповідного напрямку.

Організаційна структура ВП «Атомремонтсервіс» є функціональною, коли окремі функції управління виконуються окремими спеціалістами, які об'єднуються в структурні підрозділи (відділи), очолювані фахівцями-менеджерами. Це узгоджується з розмірами та обсягом діяльності підприємства.

За організацію внутрішнього контролю ВП «Атомремонтсервіс» відповідає директор відокремленого підрозділу, що цілком узгоджується з положеннями Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні». Окремі функції контрольного спрямування виконуються відділом бухгалтерії підприємства, який очолює головний бухгалтер. Відповідно до штатного розпису ВП «Атомремонтсервіс», бухгалтерія складається з чотирьох груп: керівництва, виробничо-фінансової групи, розрахункової групи та групи матеріального обліку, що узгоджується з видом виконуваних робіт (дод. 3).

В умовах ринкової економіки підвищення ринкової вартості

підприємства, яке визначається вартістю його майна [24]. ВП «Атомремонтсервіс» здійснює господарську діяльність шляхом використання переважною мірою власних ресурсів, які обліковується на балансі підприємства та є його активами. Проведемо аналіз динаміки ресурсного забезпечення (активів) ВП «Атомремонтсервіс» за 2013-2017 рр. (табл. 1.6).

Таблиця 1.6

Динаміка ресурсного забезпечення ВП «Атомремонтсервіс» за 2013-2017 рр.

тис. грн

№ пор.	Показник	Роки			Відхилення 2017/2013		Відхилення 2017/2016	
		2013	2016	2017	Абс.	Відн.	Абс.	Відн.
1	Нематеріальні активи	331	72	26	-305	-92,1	-46	-63,9
2	Незавершені капітальні інвестиції	10171	19579	14477	4306	42,3	-5102	-26,1
3	Основні засоби	113189	181284	181036	67847	59,9	-248	-0,1
4	Інвестиційна нерухомість	0	12083	11712	11712	-	-371	-3,1
5	Довгострокова дебіторська заборгованість	28530	22554	22588	-5942	-20,8	34	0,2
6	Необоротні активи, всього за розділом I	152221	235572	229839	77618	51,0	-5733	-2,4
7	Запаси, в т.ч.:	9894	9138	11141	1247	12,6	2003	21,9
8	виробничі запаси	3774	5948	10315	6541	173,3	4367	73,4
9	незавершене виробництво	6120	3190	826	-5294	-86,5	-2364	-74,1
10	Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги	1465	16	0	-1465	-100,0	-16	-100,0
11	Дебіторська заборгованість за розрахунками: за виданими авансами	1412	987	410	-1002	-71,0	-577	-58,5
12	з бюджетом	104	42	0	-104	-100,0	-42	-100,0
13	Інша поточна дебіторська заборгованість	1305	3568	3617	2312	177,2	49	1,4
14	Гроші та їх еквіваленти	66	86	48	-18	-27,3	-38	-44,2
15	Витрати майбутніх періодів	487	83	63	-424	-87,1	-20	-24,1
16	Інші оборотні активи	0	1081	1882	1882	-	801	74,1
17	Оборотні активи, всього за розділом II	14733	15001	17161	2428	16,5	2160	14,4
18	Актив балансу, всього	166954	250573	247000	80046	47,9	-3573	-1,4

Інформація, представлена в аналітичній таблиці, вказує на позитивну тенденцію до зростання ресурсного забезпечення ВП «Атомремонтсервіс» за

останні 5 років. Зокрема, у 2017 р. обсяг майнових ресурсів підприємства збільшився на 80046 тис. грн (47,9%) порівняно з 2013 р. Водночас, якщо порівнювати дані 2017 року з попереднім 2016 роком, мусимо відмітити скорочення активів: на 3573 тис. грн (1,4%), що є відносно несуттєвим погіршенням, яке не вплине на здатність підприємства виконувати свої функції.

Аналізуючи динаміку необоротних активів ВП «Атомремонтсервіс» за 2013-2017 рр., позитивні зміни можемо відмітити щодо незавершених капітальних інвестицій, обсяг яких збільшився на 4306 тис. грн. (42,3%) та основних засобів, вартість яких стала більшою на 67847 тис. грн. (59,9%). Це вказує на високий рівень фінансування капітальних інвестицій ВП «Атомремонтсервіс», адже, здійснення діяльності підприємством атомної електроенергетики потребує оновлення та модернізації необоротних активів.

Хоча, в даній ситуації слід також відмітити зниження аналізованих показників за 2017 рік порівняно з попереднім 2016 роком. Зросли також вкладення підприємства в інвестиційну нерухомість: на 11712 тис. грн.

За статтею «нематеріальні активи» протягом аналізованого п'ятирічного періоду спостерігаємо скорочення їх обсягу, що пов'язано з амортизацією їх вартості та відсутністю нових інвестицій в цей вид ресурсів.

Довгострокові фінансові інвестиції у складі необоротних активів ВП «Атомремонтсервіс» відсутні. Загалом, за 2013-2017 рр. необоротні активи ВП «Атомремонтсервіс» засвідчують тенденцію до їх нарощення, що оцінюємо позитивно. Аналізуючи оборотні активи ВП «Атомремонтсервіс» спостерігаємо їх загальний приріст за 2013-2017 рр. : на 2428 тис. грн. (16,5%), зокрема, на 2160 тис. грн. (14,4%) за 2016-2017 рр. Це є позитивною зміною, адже, оборотні активи забезпечують потребу підприємства в обігових коштах, швидколіквідних ресурсах, впливають на рівень його платоспроможності.

Запаси ВП «Атомремонтсервіс» формують виробничі запаси та незавершене виробництво. Загальний обсяг запасів підприємства зріс на 1247 тис. грн. або 12,6%. За 2013-2017 рр. зросли також інша поточна дебіторська заборгованість (на 2312 тис. грн. або 177,2%) та інші оборотні активи (на 1882

тис. грн.). За іншими статтями оборотних активів відбулося зменшення.

Проаналізуємо динаміку доходів, витрат та фінансових результатів ВП «Атомремонтсервіс» за 2013-2017 рр. (табл. 1.7). За результатами аналізу даних табл. 1.7 бачимо, що ВП «Атомремонтсервіс» є прибутковим підприємством. Проаналізувавши зміну чистого прибутку за 2013-2017 рр. можемо стверджувати про його позитивну тенденцію до збільшення. Такий результат підприємством було досягнуто за рахунок зростання доходу від реалізованих підприємством послуг. Разом з тим, збільшилися і витратні статті, зокрема, собівартість реалізованої продукції збільшилася на 8193 тис. грн. (52,9%), адміністративні витрати – на 3026 тис. грн. (23,9%).

Співвідношення доходів та витрат ВП «Атомремонтсервіс» в кінцевому результаті призвело до позитивної динаміки чистого фінансового результату господарської діяльності. Розуміння ефективності господарської діяльності підприємства можна отримати шляхом оцінки його рентабельності. Проведемо розрахунок та розглянемо динаміку показників ефективності використання ресурсів ВП «Атомремонтсервіс» за 2013-2017 рр. (табл. 1.7).

Таблиця 1.7

**Динаміка доходів, витрат та фінансових результатів ВП
«Атомремонтсервіс» за 2013-2017 рр.**

тис. грн

№ пор.	Показник	Роки			Відхилення 2017/2013		Відхилення 2017/2016	
		2013	2016	2017	Абс.	Відн.	Абс.	Відн.
1	Чистий дохід від реалізації продукції	5587 ⁴	9057 ⁴	55401	9814	21,5	6344,0	12,9
2	Собівартість реалізованої продукції	5475 ¹	1516 ²	23668	8193	52,9	2152,0	10,0
3	Валовий прибуток	0112 ³	7541 ²	31733	1621	5,4	4192,0	15,2
4	Інші операційні доходи	583 ³	190 ²	2362	-1221	-34,1	172,0	7,9
5	Адміністративні витрати	2650 ¹	3843 ¹	15676	3026	23,9	1833,0	13,2
6	Інші операційні витрати	6137 ¹	0356 ¹	12051	-4086	-25,3	1695,0	16,4
7	Фінансовий результат від операційної діяльності, <i>прибуток</i>	908 ⁴	532 ⁵	6368	1460	29,7	836,0	15,1
8	Інші доходи	61 ²	02 ²	168	-93	-35,6	-34,0	-16,8
9	Фінансовий результат	5 ⁵	5 ⁵	6536	1426	27,9	802,0	14,0

	до оподаткування, прибуток	110	734					
10	Чистий прибуток	110 ⁵	5734	6536	1426	27,9	802,0	14,0

Аналізуючи дані табл. 1.8 можемо підсумувати, що ВП «Атомремонтсервіс» є рентабельним підприємством. Позитивні значення мають абсолютно всі, розраховані нами коефіцієнти. Якщо ж розглядати динаміку рентабельності підприємства в динаміці за 2013-2017 рр., позитивну зміну відмічаємо за показниками чистої рентабельності, яка збільшилася на 0,6 од., або 5,2%, та рентабельності оборотних активів, яка збільшилася на 3,4 д. або 9,8%.

Значення рентабельності виробничих витрат, основних засобів, необоротних активів дещо знижується (на -0,05 од. або -16,37%) однак, з огляду на їх позитивні значення, діяльність підприємства все одно вважаємо ефективною. Рентабельність основних засобів знижується в динаміці на -0,9 од. або -20,0%, що свідчить про зниження ефективності їх використання ВП «Атомремонтсервіс». Це обумовлено меншим темпом приросту чистого прибутку підприємства порівняно з темпом приросту вартості основних засобів.

Таблиця 1.8

**Показники рентабельності діяльності ВП «Атомремонтсервіс» за
2013-2017 рр.**

№ пор. .	Показник рентабельності, %	Роки			Відхилення 2017/2013		Відхилення 2017/2016	
		2013	2016	2017	Абс.	Відн.	Абс.	Відн.
1	Рентабельність чиста	11,2	11,7	11,8	0,6	5,2	0,1	0,9
2	Рентабельність виробничих витрат	0,33	0,27	0,28	-0,05	-16,37	0,01	3,62
3	Рентабельність основних засобів	4,5	3,2	3,6	-0,9	-20,0	0,4	14,1
4	Рентабельність необоротних активів	3,4	2,4	2,8	-0,5	-15,3	0,4	16,8
5	Рентабельність оборотних активів	34,7	38,2	38,1	3,4	9,8	-0,1	-0,4

Для того щоб рівень рентабельності і надалі покращувався ВП «Атомремонтсервіс» варто проводити комплекс заходів: організаційні (удосконалення структури виробництва, організаційної структури управління

підприємством, реструктуризація процесу виробництва атомної енергії тощо); технічні (оновлення техніко-технологічної бази, переозброєння виробництва), економічні важелі та стимули (удосконалення тарифної системи, форми і системи оплати праці, прискорення обігу коштів тощо).

Висновки до розділу 1

Дослідження економічної характеристики необоротних активів дозволило з'ясувати, що це - майнові цінності організації з тривалістю використання більше одного року, що включають в себе основні засоби; нематеріальні активи; незавершені капітальні вкладення; обладнання, призначене для монтажу; довгострокові фінансові вкладення, інші види необоротних активів, які характеризуються продуктивністю і здатністю приносити дохід. Необоротні активи класифікують за функціональними видами, за характером обслуговування напрямів операційної діяльності, за характером володіння та іншими ознаками. Склад необоротних активів суб'єкта господарювання формують: основні засоби, інші необоротні матеріальні активи, нематеріальні активи, довгострокові фінансові інвестиції, капітальні інвестиції, довгострокові біологічні активи, довгострокова дебіторська заборгованість та інші необоротні активи, а також гудвіл. Найбільшу частину необоротних активів складають основні засоби.

Досліджено класифікацію та рівні нормативно-правового регулювання контролю ефективності використання необоротних активів підприємства, що включає міжнародний, загальнодержавний, галузевий та внутрішньогосподарський. Проведено групування та огляд нормативних актів з питань регулювання діяльності підприємств ядерної енергетики та атомної промисловості та обліку і контролю (аудиту) ефективності використання необоротних активів.

В управлінні необоротними активами ключову роль відіграє контроль. Контроль ефективності необоротних активів підприємства є системою спостереження і підтвердження інформації про параметри цих господарських

засобів, порівняння планових і фактичних значень інформації про необоротні активи, виявлення відхилень в них, та факторів, що обумовили їх появу. Основними критеріями ефективності використання необоротних активів є: рентабельність та фондвіддача.

ВП «Атомремонтсервіс» є виробничим підрозділом ДП НАЕК «Енергоатом». ВП «Атомремонтсервіс» є рентабельним підприємством. Чистий прибуток за 2013-2017 рр. постійно збільшується. Такий результат було досягнуто за рахунок зростання доходу від реалізованих підприємством послуг. Збільшилися і витратні статті, зокрема, собівартість реалізованої продукції збільшилася на 8193 тис. грн. (52,9%), адміністративні витрати – на 3026 тис. грн. (23,9%). Витрати на збут у підприємства відсутні. Дослідження динаміки активів ВП «Атомремонтсервіс» засвідчило позитивну тенденцію до зростання ресурсного забезпечення ВП «Атомремонтсервіс» за останні 5 років. У 2017 р. обсяг майнових ресурсів підприємства збільшився на 80046 тис. грн (47,9%) порівняно з 2013 р. Водночас, якщо порівнювати дані 2017 року з попереднім 2016 роком, мусимо відмітити скорочення активів: на 3573 тис. грн (1,4%).

РОЗДІЛ 2.

ОЦІНКА ІНФОРМАЦІЙНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ КОНТРОЛЮ ЕФЕКТИВНОСТІ ВИКОРИСТАННЯ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ СУБ'ЄКТА ГОСПОДАРЮВАННЯ

2.1. Особливості організації обліку необоротних активів ВП «Атомремонтсервіс»

Дослідження особливостей організації обліку необоротних активів суб'єкта господарювання слід починати із вивчення його облікової політики. Найважливішим документом, який унормовує аспекти облікової політики щодо різних об'єктів обліку є положення про облікову політику підприємства, затверджене відповідним наказом.

Слід відмітити, що облікова політика кожного з відокремлених підрозділів ДП «НАЕК «Енергоатом» затверджується на вищому рівні дирекцією підприємства. Облікова політика ДП «НАЕК «Енергоатом» встановлює методи оцінки, обліку і процедур, які є обов'язковими для застосування відокремленими підрозділами підприємства, зокрема, ВТ «Атомремонтсервіс» та щодо яких нормативно-правовими актами з бухгалтерського обліку передбачено більше, ніж один їх варіант, та порядок організації бухгалтерського обліку (дод. К).

Облікова політика визначається на основі національних П(С)БО, положень та методик підприємства, інших нормативно-правових актів та розпорядчих документів ДП «НАЕК «Енергоатом».

У ДП «НАЕК «Енергоатом» застосовується форма організації бухгалтерського обліку – ведення обліку бухгалтерськими службами Дирекції та відокремлених підрозділів на чолі з головними бухгалтерами.

Розглянемо більше детально особливості організації обліку необоротних активів ВП «Атомремонтсервіс» на основі вивчення його облікової політики. Вони визначаються окремо щодо видів активів на основі національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку.

Одиницею обліку основних засобів є об'єкт основних засобів. При визнанні об'єкта основних засобів на ВП «Атомремонтсервіс» керуються визначенням основних засобів та умовами їх визнання в обліку, встановленими П(С)БО 7 «Основні засоби» [83]. Критерії визнання основних засобів аналогічні критеріям, які застосовуються для всіх активів (рис. 2.1).

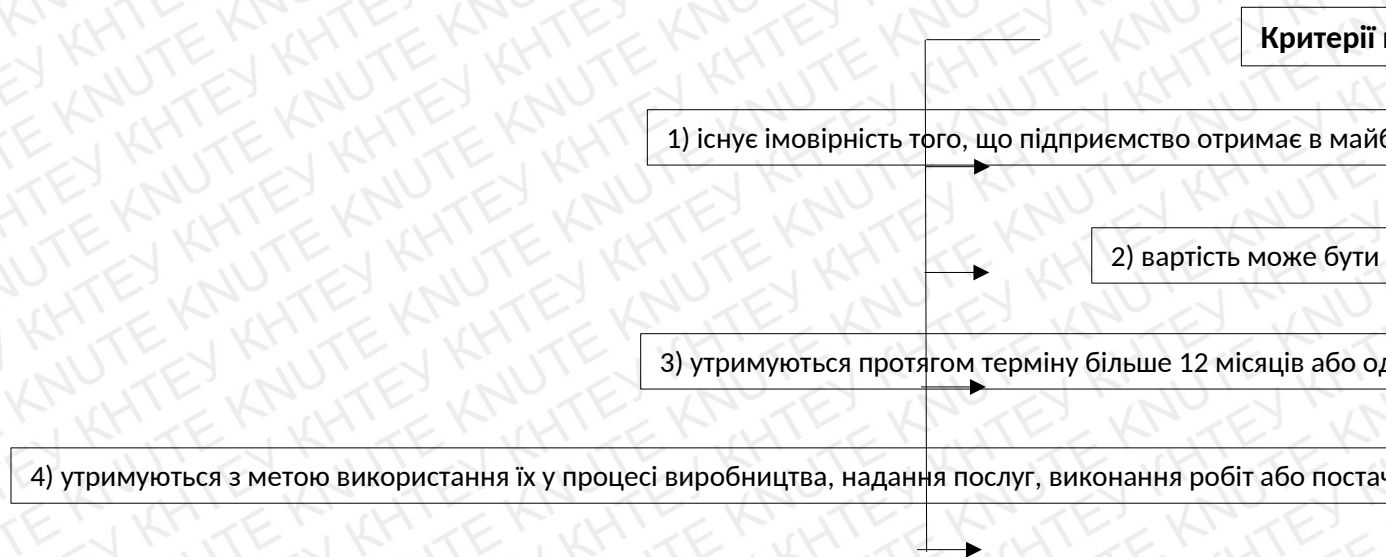


Рис. 2.1. Критерії визнання основних засобів в бухгалтерському обліку

Для цілей бухгалтерського обліку основні засоби ВП «Атомремонтсервіс» поділяються на окремі групи. Детальне дослідження підходів до класифікації основних засобів було зроблено у розділі 1.

Одним із найважливіших питань організації обліку основних засобів є визначення оцінки, яка застосовується для їх відображення у системі бухгалтерського обліку. Види оцінки основних засобів, умови їх застосування та характеристика вартості, за якої оцінюється об'єкт основних засобів регламентуються П(С)БО 7 «Основні засоби» [83], що узагальнено в табл. 2.1.

Таблиця 2.1

Види оцінок основних засобів у бухгалтерському обліку

№	Вид оцінки	Характеристика вартості, за якої оцінюється об'єкт основних засобів	Умова застосування
1	2	3	4
1	Первісна вартість	історична (фактична) собівартість необоротних активів у сумі грошових коштів або справедливої вартості активів, сплачених (переданих), витрачених для придбання (створення) необоротних активів	застосовується для оцінки основних засобів при їх надходженні на підприємство

Закінчення табл. 2.1

1	2	3	4
2	<i>Залишкова (балансова) вартість</i>	первісна вартість за вирахування зносу (нарахованої амортизації)	застосовується при відображенні статті «Основні засоби» у балансі
3	<i>Справедлива вартість</i>	сума, за якою може бути здійснено обмін активу або оплату зобов'язання в результаті операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами	застосовується при визначенні первісної вартості основних засобів, що отримані безоплатно та внесені до статутного капіталу
4	<i>Переоцінена вартість</i>	вартість необоротних активів після їх переоцінки	відображається на рахунках та у звітності як первісна вартість після проведення переоцінки
5	<i>Амортизаційна вартість</i>	первісна або переоцінена вартість необоротних активів за вирахуванням їх ліквідаційної	застосовується при розрахунку амортизації
6	<i>Ліквідаційна вартість</i>	сума коштів або вартість інших активів, яку підприємство очікує отримати від реалізації (ліквідації) необоротних активів після закінчення строку їх корисного використання (експлуатації), за вирахуванням витрат, пов'язаних із продажем (ліквідацією)	використовується при розрахунку річної та місячної амортизації

Найбільше питань виникає при формуванні саме первісної вартості основних засобів, оскільки її склад залежить від способу їх одержання підприємством (табл. 2.2). На підприємство основні засоби можуть надходити внаслідок їх купівлі, безоплатного одержання, внеску у статутний фонд, переведення в основні засоби з оборотних активів, товарів, готової продукції, одержання за бартером, а також внаслідок будівництва власними силами підприємства. Слід відмітити, що у діяльності ВП «Атомремонтсервіс» мали місце всі вищеперелічені випадки одержання основних засобів.

Важливим моментом обліку первісної вартості основних засобів є потреба її переоцінки внаслідок модернізації, добудови, дообладнання, реконструкція, модифікації, що призводить до збільшення очікуваної економічної вигоди від їх використання. При цьому, в П(С)БО 7 «Основні засоби» встановлення застереження щодо видів витрат, які не можна включати до первісної вартості, зокрема, це стосується сплачених відсотків за кредит, за винятком випадків, коли їх вартість включена до ціни кваліфікаційного активу.

Таблиця 2.2

Формування первісної вартості основних засобів залежно від способу їх одержання підприємством

Спосіб одержання	Склад первісної вартості
Купівля основних засобів	- сума, сплачена постачальникам (без непрямих податків); - непрямі податки, якщо вони не відшкодовуються підприємству (акцизний збір, ПДВ у вартості невиробничих основних засобів, ПДВ, сплачений неплатниками цього податку); - ввізне мито; - витрати зі страхування ризиків доставки.
Безоплатне одержання	справедлива вартість на дату одержання. За відсутності інших даних це може бути залишкова вартість, відображена в документах на передачу.
Внесок у статутний фонд	погоджена засновниками підприємства справедлива вартість, що має бути зафіксована в установчих документах.
Переведення в основні засоби з оборотних активів, товарів, готової продукції	собівартість оборотних активів, визначена відповідно до П(С)БО 9 «Запаси», 16 «Витрати»
Одержання за бартером	- справедлива вартість переданих активів (обмін на неподібний об'єкт); - залишкова вартість переданих об'єктів (обмін на подібний об'єкт)
Будівництво основних засобів	- суми, які сплачуються підрядчикам за виконання будівельно-монтажних робіт; - непрямі податки, якщо вони не відшкодовуються підприємству

Кожна господарська операція, пов'язана з визнанням, рухом, переміщенням, вибуттям, зміною вартості об'єкта основного засобу оформлюється первинними документами, перелік яких офіційно затверджений Міністерством фінансів України. Характеристику форм документів, за допомогою яких здійснюється первинний бухгалтерський облік основних засобів представлено у дод. Л.

Основні засоби є активами довгострокового користування. У зв'язку з цим, їх вартість поступово зменшується через втрату їх властивостей. Як, наслідок, потенційна економічна вигода підприємства від їх використання зменшується. В обліку, цей процес відображається нарахуванням амортизації,

що є систематичним розподілом вартості, яка амортизується необоротних активів упродовж строку їх експлуатації.

Строки корисної експлуатації основних засобів у ВП «Атомремонтсервіс» встановлюються на основі вимог Податкового кодексу України, щоб уникнути в подальшому податкових різниць, обумовлених нарахуванням амортизації.

Одним із факторів, які враховуються при нарахуванні амортизації основних засобів є їх знос. Від поділяється на фізичний, моральний та обумовлений дією природних сил, що відображено на рис. 2.2.

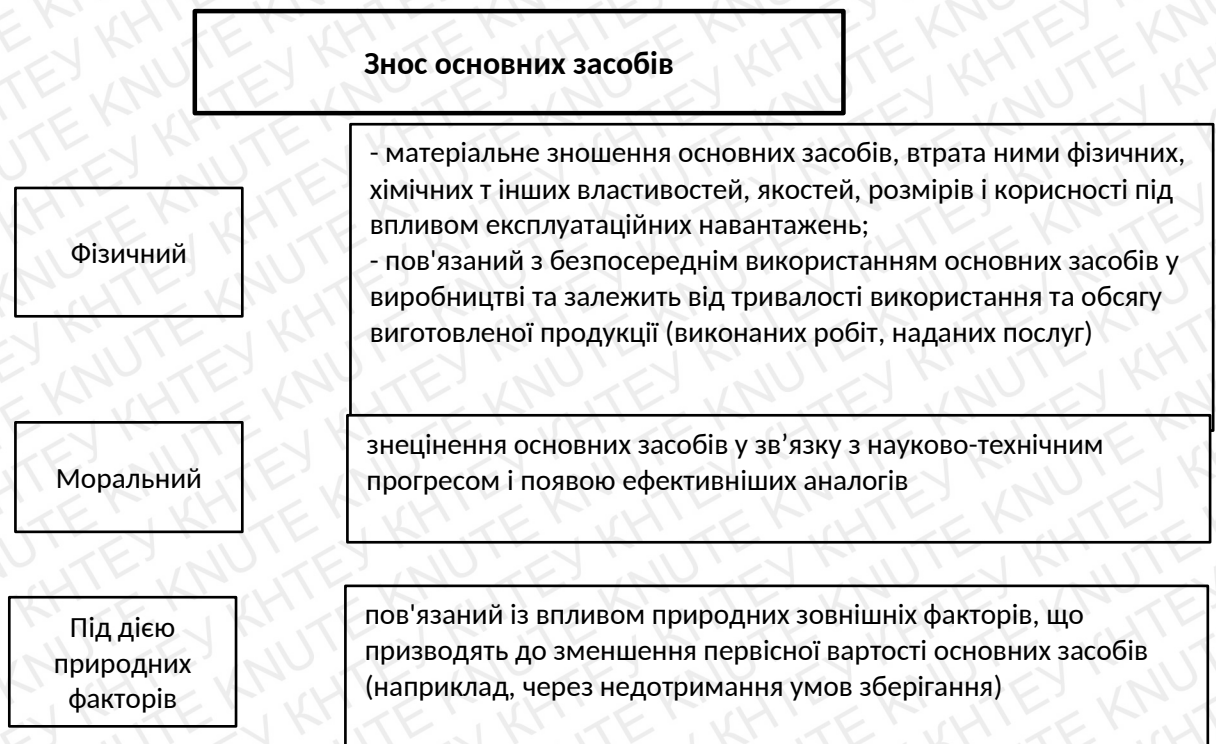


Рис. 2.2. Види зносу основних засобів підприємства

Нарахування амортизації має певні особливості, встановлені П(С)БО 7 «Основні засоби» (рис. 2.3). П(С)БО 7 передбачає кілька методів нарахування амортизації та дозволяє підприємству обирати найбільш прийнятний. П(С)БО 7 виділяє такі методи як прямолінійний; зменшення залишкової вартості; прискореного зменшення залишкової вартості; кумулятивний та виробничий. Для узагальнення інформації про накопичену амортизацію щодо об'єктів основних засобів, які обліковуються на рахунку 10 «Основні засоби», Планом рахунків передбачений рахунок 131 «Знос основних засобів».

Амортизація

нараховується на всі основні засоби, крім землі та незавершених капітальних вкладень;
починає нараховуватись з місяця, наступного за місяцем, у якому об'єкт основних засобів став придатним для корисного використання;
припиняє нараховуватись з місяця, наступного за місяцем вибуття об'єкта, переведення його на реконструкцію, модернізацію, добудову, дообладнання чи консервацію;
здійснюється щомісячно за кожним об'єктом упродовж строку корисного використання (експлуатації) об'єкта, який підприємство визначає самостійно при зарахуванні основних засобів на баланс;
нараховується підприємством за обраним самостійно методом, який обирається з урахуванням очікуваного способу отримання економічних вигод від його використання;

Рис. 2.3. Особливості нарахування амортизації основних засобів підприємства

У ВП «Атомремонтсервіс» для нарахування амортизації основних засобів застосовується прямолінійний метод. Інші методи, передбачені П(С)БО 7 «Основні засоби», застосовуються за умови обґрунтування їх економічної доцільності для кожної групи основних засобів. Метод амортизації окремого об'єкта основних засобів може відрізнятися від обраного для групи однорідних основних засобів також за умови обґрунтування його доцільності [83].

Перед проведенням модернізації, модифікації, добудови, дообладнання, реконструкції, видається наказ керівника ВП «Атомремонтсервіс» про проведення поліпшення, в якому визначається перелік об'єктів основних засобів із зазначенням інвентарних номерів, вид поліпшення, чи призупиняється нарахування амортизації в бухгалтерському та податковому обліку, мета проведення робіт: збільшення майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання об'єкта, або підтримання об'єкта в робочому стані, група основних засобів, до якої відноситься об'єкт в податковому обліку. Наррахування амортизації призупиняється на період, реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання та консервації об'єктів основних засобів тільки на підставі наказу керівника ВП «Атомремонтсервіс»

Одночасно із введенням основних засобів в експлуатацію приймальною (робочою) комісією ВП «Атомремонтсервіс» визначається ліквідаційна вартість та очікуваний строк корисного використання кожного об'єкта основних засобів з урахуванням мінімально допустимих строків корисного використання, встановлених податковим законодавством. Ці дані наводяться в типовій формі № 03-1 «Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів», затвердженій наказом Мінстату України від 29.12.95 № 352. Зразок цього документа наведено у дод. М.

Ліквідаційна вартість основних засобів визначається як вартість металобрухту, комплектуючих, що можуть бути використані в подальшому, інших видів сировини, матеріалів за вирахуванням витрат на демонтаж та інших витрат, пов'язаних із продажем (ліквідацією), виходячи із звичайних цін на дату введення об'єкту в експлуатацію.

У разі зміни ліквідаційної вартості та строку корисного використання об'єктів основних засобів після проведення поліпшень, що збільшують їх балансову вартість, нові показники наводяться у типовій формі № 03-2 «Акт приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів» та вносяться до інвентарної картки обліку основних засобів (ф. № 03-б) (технічного паспорту). Зразок інвентарної картки представлено у дод. Р.

При проведенні розукрупнення об'єкту основних засобів балансова вартість нових об'єктів визначається пропорційно їх справедливій вартості, при цьому загальна балансова вартість всіх нових об'єктів залишається незмінною.

Строк корисного використання кожного об'єкта основних засобів у ВП «Атомремонтсервіс» переглядається на підставі технічного обґрунтування у разі зміни очікуваних економічних вигод від його використання, а також під час проведення щорічної інвентаризації або переоцінки.

Житлові будинки, що придбані (збудовані) ВП «Атомремонтсервіс», в яких частина квартир приватизована, обліковуються на балансі підприємства у складі основних засобів до моменту передачі таких будинків на баланс товариства власників квартир або в комунальну власність.

До складу інвестиційної нерухомості ВП «Атомремонтсервіс» включаються будівлі, споруди та земля, на якій вони розташовані, якщо вони утримуються з метою отримання орендних платежів (операційна оренда) та/або збільшення власного капіталу, при цьому частка площі, що використовується з цією метою, має перевищувати 50 відсотків загальної площі об'єкту. Інвестиційна нерухомість на дату балансу відображається за первісною вартістю, зменшеною на суму нарахованої амортизації з урахуванням втрат від зменшення корисності та вигод від її відновлення.

Матеріальні активи з очікуваним строком корисного використання понад один рік вартістю менше 6000 грн. та більше порогу суттєвості, встановленого для малоцінних необоротних активів, вважаються малоцінними необоротними матеріальними активами. Нарахування амортизації по таких активах та бібліотечних фондах здійснюється в першому місяці використання об'єкта у розмірі 100 відсотків його вартості. Для визначення вартості, яка амортизується, ліквідаційна вартість інших необоротних матеріальних активів у ВП «Атомремонтсервіс» прирівнюється до нуля.

Бухгалтерські проведення, які застосовувалися для обліку господарських операцій з руху основних засобів у ВП «Атомремонтсервіс» за період з 01

травня 2017 р. по 31 жовтня 2017 р. нами було узагальнено у табл. 2.3.

Таблиця 2.3

Бухгалтерські проведення з обліку основних засобів

ВП «Атомремонтсервіс»

№ з.п.	Зміст операції	Дебет	Кредит	Сума, тис. грн
1	2	3	4	5
1	Придбання об'єктів основних засобів			
1.1	Отримано об'єкт основних засобів від постачальника	152	631	7500
1.2	Включено до складу податкового кредиту суму ПДВ	641	631	1500
1.3	Введено об'єкт основних засобів в експлуатацію	10	152	7500
1	2	3	4	5
2	Будівництво об'єктів основних засобів			
2.1	<i>Підрядний спосіб будівництва</i>			
2.1.1	Відображено вартість будівельно-монтажних робіт	151	631	18700
2.1.2	Податковий кредит з ПДВ	641	631	3740
2.1.3	Введено об'єкт основних засобів в експлуатацію	10	151	18700

Закінчення табл. 2.3

1	2	3	4	5
2.2	<i>Господарський спосіб будівництва</i>			
2.2.1	Відображено витрати будівельних матеріалів	151	205	65700
2.2.2	Нараховано заробітну плату будівельникам	151	661	47000
2.2.3	Здійснені нарахування на соціальні заходи (22%)	151	65	10340
2.2.4	Нараховано амортизацію будівельно-монтажних машин і механізмів	151	131	4567
2.2.5	Введено об'єкт в експлуатацію	10	151	127607
3	Продаж основних засобів			
3.1	Відображено договірну вартість продажу об'єкта основних засобів	377	742	14678
3.2	Нараховано податкове зобов'язання з ПДВ	742	641	2935,6
3.3	Списано суму зносу об'єкта основних засобів	131	10	6700
3.4	Списано залишкову вартість об'єкта основних засобів	972	10	3456
3.5	Отримано від покупця оплату	311	377	14678
4	Ліквідація об'єкта основних засобів			
4.1	<i>За самостійним рішенням підприємства</i>			
4.1.1	Виведено з експлуатації об'єкт основних засобів у зв'язку з ліквідацією	976	10	7800
4.1.2	Списано суму зносу	131	10	8900
4.1.3	Відображено суму податкових зобов'язань з ПДВ	976	641	1560
4.2	<i>З причин, незалежних від підприємства</i>			
4.2.1	Виведено з експлуатації об'єкт у зв'язку з ліквідацією	976	10	6789
4.2.2	Списано суму зносу	131	10	4567
4.2.3	Відображено вартість втраченого об'єкта (псування, крадіжка)	072		6789
4.2.4	Встановлено винну особу	375	716, 072	6789
4.2.5	Зобов'язання перед бюджетом при псуванні, крадіжці майна	375	642	1357
4.2.6	Отримано компенсацію від винної особи	311, 301	375	6789
4.2.7	Перераховано бюджету частину зобов'язань державі	642	311	1357

Бухгалтерські проведення, які застосовуються для обліку руху нематеріальних активів у ВП «Атомремонтсервіс» за період з 01 травня 2017 р.

по 31 жовтня 2017 р. представлено у табл. 2.4.

Суми, які формуються у бухгалтерських регістрах по рахунках з обліку основних засобів та нематеріальних активів ВП «Атомремонтсервіс» узагальнюються у фінансовій звітності підприємства за відповідний рік.

Таблиця 2.4

**Бухгалтерські проведення з обліку нематеріальних активів
ВП «Атомремонтсервіс»**

№ з.п.	Зміст операції	Дебет	Кредит	Сума тис. грн.
1	Придбання нематеріального активу за кошти (з оплатою після одержання)			
1.1	Одержано об'єкт нематеріального активу	154	63	35000
1.2	Відображено суму податкового кредиту з ПДВ	641	63	7000
1.3	Введено об'єкт в господарський обіг	12	154	35000
1.4	Перераховано постачальнику оплату	63	311	42000
2	Створення нематеріального активу власними силами			
2.1	Відпущено матеріали для створення нематеріального активу	154	209	48900
2.2	Нараховано заробітну плату працівникам, які беруть участь у створенні нематеріального активу	154	661	25900
2.3	Нараховано внески на обов'язкове страхування	154	65	5698
2.4	Введено об'єкт в господарський обіг	12	154	80498
3	Створення нематеріального активу з залученням підрядника			
3.1	Перераховано підряднику аванс на створення нематеріального активу	371	311	34000
3.2	Сума податкового кредиту з ПДВ	641	644	10800
3.3	Виконано роботи зі створення нематеріальних активів	154	371	25700
3.4	Сума податкового кредиту з ПДВ	644	371	5140
3.5	Введено об'єкт в господарський обіг	12	154	59700
4	Продаж нематеріальних активів (з оплатою після продажу)			
4.1	Виведено об'єкт з експлуатації у зв'язку з продажем (списано залишкову вартість)	972	12	4565
4.2	Списано суму накопиченої амортизації	133	12	8908
4.3	Передано об'єкт нематеріальних активів	377	742	4565
4.4	Відображено суму податкового зобов'язання з ПДВ	742	641	913
4.5	Одержано плату за об'єкт нематеріальних активів	311	377	5478
5	Передача нематеріального активу як внеску до статутного капіталу			
5.1	Списано суму накопиченої амортизації	133	12	5656
5.2	Передано об'єкт нематеріальних активів як внесок до статутного капіталу:			
5.3	Відображено узгоджену засновниками справедливую вартість (у сумі, що не перевищує залишкову)	14	12	9080
6	Безкоштовна передача об'єкта нематеріальних активів			
6.1	Виведено з експлуатації об'єкт	977	12	4567
6.2	Списано суму накопиченої амортизації	133	12	7888
6.3	Відображено суму податкових зобов'язань з ПДВ	977	641	913,4
7	Ліквідація об'єкта нематеріальних активів			
7.1	Списано суму накопиченої амортизації	133	12	4456

7.2	Списано залишкову вартість об'єкта	976	12	3500
-----	------------------------------------	-----	----	------

Розкриття інформації за рахунками 10 «Основні засоби», 131 «Знос основних засобів», 151 «Капітальне будівництво», 152 «Придбання (виготовлення) основних засобів» у фінансовій звітності ВП «Атомремонтсервіс» за 2017 рік відображено у табл. 2.5.

Таблиця 2.5

**Розкриття інформації про необоротні активи у фінансовій звітності
ВП «Атомремонтсервіс» за 2017 рік**

Код та назва рахунка	Форма фінансової звітності			
	Назва форми	Назва рядка	Код рядка	Сума
10 «Основні засоби»	Баланс	Основні засоби: Первісна вартість	031	358561
	Примітки до річної фінансової звітності	Земельні ділянки	100	0
		Інвестиційна нерухомість	105	21960
		Капітальні витрати на поліпшення земель	110	0
		Будинки, споруди та передавальні пристрої	120	77862
		Машини та обладнання	130	248585
		Транспортні засоби	140	119
		Інструменти, прилади, інвентар (меблі)	150	28245
		Інші основні засоби	180	0
131 «Знос основних засобів»	Баланс	Основні засоби: знос	032	177525
	Примітки до річної фінансової звітності	Графи 4,7,9,10,13,15,17,19	100-180	13623
151 «Капітальне будівництво»	Баланс	Незавершене будівництво		14477
152 «Придбання (виготовлення) основних засобів»	Примітки до річної фінансової звітності	Графа 3, 4, 5	100 - 180	14477

При цьому, звернемо увагу, що в частині обліку необоротних активів відокремлений підрозділ дотримується переліку рахунків та субрахунків, який рекомендований Міністерством фінансів України. Хоча, підприємства наразі мають право встановлювати власний робочий план рахунків та перелік субрахунків. Аналітичний облік ведеться за видами необоротних активів ВП «Атомремонтсервіс».

Для обліку та узагальнення інформації про наявність та рух нематеріальних активів підприємством використовується синтетичний рахунок 12 «Нематеріальні активи».

Визнання і рух нематеріальних активів оформлюється первинними документами. Наразі первинні документи для обліку операцій з нематеріальними активами розроблені тільки для об'єктів права інтелектуальної власності. Для обліку комп'ютерних програм, інших нематеріальних активів (крім ліцензій та інших дозволів), які відповідають критеріям визнання об'єктів права інтелектуальної власності, використовуються типові форми (дод. Л.1). Для обліку самостійно розроблених комп'ютерних програм ВП «Атомремонтсервіс» використовує інші форми первинних документів.

Нематеріальні активи формуються різними способами (рис. 2.4).



Рис. 2.4. Джерела надходження нематеріального активу на підприємство

Зараховуються нематеріальні активи на баланс ВП «Атомремонтсервіс» за первісною вартістю, особливості визначення якої залежить від джерела їх надходження на підприємство (дод. М).

За П(С)БО 8 «Нематеріальні активи», усі без виключення нематеріальні активи підлягають амортизації. Можливі способи визначення строку корисного використання і норм амортизації нематеріальних активів наведені на рис. 2.5.

Амортизація нематеріальних активів (крім права постійного користування земельною ділянкою) здійснюється прямолінійним методом. Витрати, пов'язані з отриманням права постійного користування земельною ділянкою, обліковуються у складі нематеріальних активів як право користування майном.

Програмне забезпечення, створене (придбане) для забезпечення господарської діяльності ВП «Атомремонтсервіс», яке планується використовувати більше року, відноситься до нематеріальних активів (група «Авторське право та суміжні з ним права»).

Підходи до встановлення строку корисного використання

I підхід. Строк корисного використання співпадає зі строком дії нематеріальних активів (ліцензії, права користування), який передбачено відповідним договором. Абсолютна величина амортизаційних відрахувань дорівнює відношенню первісної вартості до строку корисного використання даного виду нематеріальних активів, передбаченого договором

II підхід. Підприємство самостійно встановлює строк корисного використання нематеріальних активів (права користування програмними продуктами, ноу-хау). Основним чинником обґрунтування норми щорічної амортизації, повинен бути строк, протягом якого очікується, що даний об'єкт буде приносити дохід підприємству

III підхід. Практично неможливо встановити строк корисного використання. Підприємство обирає строк корисного використання, встановлений законодавством.

Рис. 2.5. Підходи до встановлення строку корисного використання нематеріальних активів

При придбанні програм разом із обладнанням, на якому вони встановлені, без виділення вартості програмного продукту, вартість такої програми включається до вартості обладнання. Для визначення вартості, яка амортизується, ліквідаційна вартість дорівнює нулю.

Очікуваний строк корисного використання нематеріальних активів (крім права постійного користування земельною ділянкою) встановлюється щодо кожного об'єкта нематеріальних активів комісією із визначення нематеріальних активів та строків їх використання, з урахуванням мінімально допустимих строків дії права користування, визначених податковим законодавством.

Ліцензії та інші дозволи, пов'язані з веденням господарської діяльності та видані уповноваженим органом на строк більше дванадцяти місяців, обліковуються в складі нематеріальних активів протягом строку, визначеного в такій ліцензії або дозволі. При цьому вибуття (списання) здійснюється після закінчення строків, визначених у такій ліцензії або дозволі, без отримання додаткового дозволу від органу державного управління.

Отже, дослідження особливостей організації обліку необоротних активів ВП «Атомремонтсервіс» засвідчили, що це процес відбувається відповідно до НП(С)БО. На підприємстві значна увага приділяється якісній організації документального забезпечення операцій, тому, суттєвих недоліків щодо цього нами не було виявлено. Загалом, система організації обліку необоротних активів ВП «Атомремонтсервіс» функціонує на належному рівні та є першочерговим джерелом інформації для контролю ефективності їх використання. Підприємство має розроблений робочий план рахунків, субрахунків, здійснює ведення аналітичного обліку на належному рівні. Основні перспективи вдосконалення методики бухгалтерського обліку необоротних активів вбачаємо у автоматизації облікових процедур відповідно до більш сучасної програми, що буде детально досліджено у підрозділі 2.3.

2.2. Оцінка системи внутрішнього контролю необоротних активів ВП «Атомремонтсервіс»

Діяльність будь-якого господарюючого суб'єкта пов'язана зі створенням дієвих механізмів забезпечення досягнення цілей менеджменту. До таких забезпечуючи підсистем належить внутрішній контроль діяльності господарюючого суб'єкта. Його науково-практичну парадигму складають виважена політика і конкретні процедури забезпечення правового й економічно виправданого здійснення фінансово-господарської діяльності [26, с. 610].

У монографії В.Ф. Максимової доведено, що контроль в управлінні «підтримує взаємодію, взаємозв'язок різних видів діяльності в межах усього підприємства і окремих підрозділів стимулює її ефективність і результативність шляхом активного впливу на підконтрольні об'єкти. Попри уявлення другорядності функції контролю відносно організації, планування, координації, кожна з них похідна від контролю, оскільки прийняття рішень (планових, організаційних, координаційних) базується на інформації, отриманій у результаті контролю» [54, с. 132].

Важливість внутрішнього контролю необоротних активів підприємства пояснюється тим, що раціональність використання матеріальних ресурсів є одним із першочергових елементів оцінки виробничого потенціалу підприємства та збільшення його доходів. Функціонування належної системи внутрішнього контролю необоротних активів забезпечує зведення до мінімуму можливості прийняття невигідних рішень та виникнення збитків.

Метою оцінки системи внутрішнього контролю необоротних активів ВП «Атомремонтсервіс» ДП НАЕК «Енергоатом» є встановлення того, чи:

- придбання, виготовлення необоротних активів належним чином відображено в обліку;
- записи по придбанню, виготовленню, руху необоротних активів відображаються достовірно щодо рахунку, суми, періоду;
- фізичні втрати не допускаються, а якщо мають місце, за них своєчасно звітують відповідальні особи.

Наведемо характеристику внутрішньогосподарського контролю

необоротних активів ВП «Атомремонтсервіс» ДП НАЕК «Енергоатом» та надамо оцінку рівню його достатності та дієвості. Для цього шляхом анкетного опитування посадових осіб підприємства (головного бухгалтера, директора) проведемо дослідження найбільш вагомої групи необоротних активів, з якими найчастіше трапляються порушення: основних засобів підприємства.

Перелік питань дослідження основних засобів представлено у табл. 2.6.

Таблиця 2.6

Анкета для оцінювання системи внутрішнього контролю основних засобів ВП «Атомремонтсервіс» ДП НАЕК «Енергоатом»

№ з.п.	Запитання	Варіанти відповіді	
		«Так»	«Ні»
1	2	3	4
1	Чи встановлена вартісна межа визнання основних засобів?	+	
2	Чи кожному інвентарному об'єкту основних засобів у момент надходження, присвоюється відповідний інвентарний номер?	+	
3	Чи на кожен інвентаризаційний об'єкт основних засобів виписується інвентарна картка?	+	
4	Чи проставляються інвентарні номери основним засобам у первинних документах, які служать підставою для прийняття до обліку або зняття з обліку об'єктів основних засобів?	+	
5	Чи зберігаються первинні документи, які є підставою для прийняття до обліку або зняття з обліку об'єктів основних засобів у бухгалтерії?	+	
6	Чи ведеться аналітичний облік основних засобів за картками, книгами, відомостями?	+	

Закінчення табл. 2.6

1	2	3	4
7	Чи складені договори повної матеріальної відповідальності з особами, які відповідають за зберігання основних засобів?	+	
8	Чи створена на підприємстві спеціальна, постійно діюча комісія, для оперативного вирішення проблем, пов'язаних з використанням та обліком основних засобів?	+	
9	Чи проведена класифікація основних засобів?	+	
10	Чи проводилася інвентаризація основних засобів при встановленні фактів зловживань, крадіжок, псування?	+	
11	Чи проводилася інвентаризація основних засобів при зміні МВО?	+	
12	Чи проводилася інвентаризація основних засобів при річній фінансовій звітності?	+	
13	Чи проводилася інвентаризація основних засобів при зміні керівництва підприємства?	+	
14	Чи проводиться збирання та аналіз даних про об'єкти основних засобів, по яких планується переоцінка для визначення їх справедливої вартості?	+	
15	Чи траплялися випадки включення до первісної вартості основних засобів (у разі придбання їх за кредитні позики) витрат на оплату відсотків за користування кредитом?	+	
16	Чи дотримуються, передбачені обліковою політикою методи нарахування амортизації основних засобів?	+	
17	Чи змінювалися методи нарахування амортизації основних засобів протягом поточного періоду?		+
18	Чи призупиняється нарахування амортизації основних засобів на період перебування об'єкта на реконструкції, модернізації, консервації?	+	
19	Чи траплялися випадки неправильного визначення собівартості оборотних активів, товарів, готової продукції при зарахуванні їх до складу основних засобів?	+	
20	Чи збільшується вартість основних засобів у зв'язку з витратами на їх покращання?	+	
21	Чи траплялися випадки невиключення різниці між залишковою та справедливою вартістю переданого об'єкта до складу витрат звітної періоду при отриманні основних засобів в обмін по подібні активи?	+	
22	Чи було виявлено випадки проведення переоцінки лише одного об'єкта основних засобів з групи?	+	
23	Чи було виявлено випадки відсутності відомостей про зміну первісної вартості та суми зносу основних засобів в регістрах аналітичного обліку	+	
24	Чи є основні засоби, передані під заставу?		+
25	Чи проводиться оцінка якісного стану основних засобів за коефіцієнтами?		+
26	Чи проводиться оцінка ефективності використання основних засобів за показниками?		+

За результатами анкетного опитування посадових осіб ВП «Атомремонтсервіс» щодо внутрішньогосподарського контролю основних засобів було встановлено, що контроль основних засобів загалом здійснюється, але він не достатньо ефективний. Зокрема, було виявлено наступні порушення:

- включення до первісної вартості основних засобів (у разі придбання їх за кредитні позики) витрат на оплату відсотків за користування кредитом;
- неправильне визначення собівартості оборотних активів, товарів, готової продукції при зарахуванні їх до складу основних засобів;
- нарахування амортизації основних засобів під час їх перебування на реконструкції, модернізації, в добудові, дообладнанні та консервації;
- нарахування амортизації основних засобів з дати надходження основних засобів на підприємство.

Окрім того, шляхом опитування бухгалтера підприємства було з'ясовано, що контролю ефективності використання основних засобів також не приділяється належним чином уваги. Це обумовлено рішенням управлінського персоналу про другорядне значення даної ділянки управлінського контролю. Результатом такої політики керівництва може бути порушення з основними засобами, зокрема їх розкрадання. Крім того, на підприємстві немає посади внутрішнього контролера, а його функції розподіляються між управлінським персоналом та бухгалтерією.

Було встановлено, що відсутність окремої посадової особи чи відділу внутрішнього контролю для здійснення контролю забезпеченості та ефективності використання основних засобів пояснюється небажанням власника здійснювати додаткові витрати на їх утримання, незацікавленістю управлінського персоналу та проведенням зовнішнього аудиту.

Перевірка забезпеченості основними засобами підприємства та розрахунок нормативної потреби (кількісні та якісні показники) основних засобів не проводиться, тому що управлінським персоналом було визначено необхідність в обладнанні та складських приміщеннях без детального розрахунку аналітичних показників. Це, в свою чергу, може бути причиною певної частки основних засобів, які знаходяться в неактивному стані.

На основі аналогічної анкети, але вже стосовно *об'єктів нематеріальних активів* нами було встановлено подібний перелік порушень, які мали місце на підприємстві в той чи інший період господарської діяльності, зокрема:

- включення до вартості витрат на сплату відсотків за кредит, за рахунок якого був придбаний об'єкт;

- невиключення різниці між залишковою та справедливою вартістю переданого об'єкта до складу витрат звітного періоду при придбання нематеріальних активів в обмін по подібні;
- збільшення первісної вартості нематеріальних активів за рахунок поточних витрат;
- визначення строку корисного використання, нарахування зносу на нематеріальні активи строком, що перевищує граничний термін, передбачений П(С)БО 8;
- проведення переоцінки нематеріальних активів, щодо яких не існує активного ринку;
- проведення переоцінки лише окремого об'єкта групи нематеріальних активів;
- безпідставне відображення в обліку суми зменшення корисності нематеріальних активів.

Так, внутрішній контроль основних засобів на ВП «Атомремонтсервіс» здійснюється, в першу чергу, бухгалтерією в частині дотримання документообороту і правил обліку. Забезпечення збереження основних засобів у належному стані здійснюється матеріально відповідальними особами. З кожною особою укладається окремий договір про матеріальну відповідальність. Всі облікові операції з основними засобами проводить бухгалтер, відповідальний за матеріальні активи. За даною посадовою особою закріплені обов'язки щодо правильності ведення синтетичного та аналітичного обліку операцій з основними засобами, зокрема правильність визначення їх оцінки при оприбуткуванні, вибутті, проведення інвентаризації основних засобів, ведення правильного обліку в розрізі матеріально-відповідальних осіб, правильне визначення термінів експлуатації окремих об'єктів основних засобів і у випадку необхідності проводити списання тих об'єктів, що не підлягають використанню в господарській діяльності. Перевірку результатів роботи бухгалтера матеріального відділу здійснює головний бухгалтер підприємства. Проте, оскільки основним завданням цієї посадової особи є здійснення контролю за правильністю ведення обліку на підприємстві, належної уваги контролю саме

забезпеченості та ефективності використання основних засобів не приділяється.

Таким чином, виникає необхідність удосконалення системи внутрішньогосподарського контролю підприємства, зокрема проведення контролю забезпеченості та ефективності використання основних засобів.

Ми вбачаємо вирішення цього питання шляхом запровадження у структурі підприємства відділу внутрішнього контролю та аналізу. Це сучасний, прогресивний спосіб вирішення проблеми ефективності внутрішнього контролю на підприємстві. Даний відділ повинен бути самостійним підрозділом і підпорядковуватися лише вищому керівництву. Правильно спланований та створений відділ внутрішнього контролю та аналізу створить для Товариства низку переваг як внутрішнього характеру (покращення управління), так і посилення його зовнішніх позицій. Адже наявність відділу внутрішнього контролю та аналізу є позитивним сигналом для потенційних інвесторів і кредиторів та підвищує інвестиційну привабливість підприємства. Впровадження структури внутрішнього контролю та аналізу в діяльність підприємства дозволить мінімізувати ризик його банкрутства та підвищити дієвість обліку, контролю, аналізу, що впливатиме на стабілізацію, збереження та підвищення ефективності роботи підприємства в цілому.

Пропонуємо створити відділ внутрішнього контролю та аналізу із структурою, яка передбачає наявність посади контролера, обов'язком якого буде здійснення функцій внутрішнього контролю і аналітика (рис. 2.6).



Рис. 2.6. Структура відділу внутрішнього контролю та аналізу, запропонована до впровадження у ВП «Атомремонтсервіс» [власна розробка]

Вони мають забезпечувати здійснення всіх ділянок комплексного аналізу фінансового-господарської діяльності Товариства. Очолюватиме даний відділ кваліфікований керівник, який відповідатиме за якість інформації, що надаватиметься директору для прийняття обґрунтованих управлінських рішень. Інформація цього відділу також може використовуватись Ревізійною комісією, яка проводитиме перевірки перед складанням річної фінансової звітності.

Оскільки контроль та аналіз є взаємопов'язаними управлінськими функціями, адже контроль вимагає використання аналітичних даних, між контролером та фінансовим аналітиком відбуватиметься постійний і зручний взаємообмін інформацією. Таким чином, буде налагоджено як проведення аналізу, так і внутрішнього контролю, в тому числі забезпеченості та ефективності використання основних засобів.

Внутрішній контроль при цьому має бути спрямованим на розробку рекомендацій стосовно забезпеченості необоротними активами на належному рівні та підвищенні ефективності використання і управління ними, а також дослідженню питань, пов'язаних з вибором найбільш дієвих заходів для підвищення ефективності системи управління необоротними активами.

Для вирішення поставлених завдань посадовим особам такого відділу необхідно розробити комплексну технологію проведення перевірки забезпеченості та ефективності використання необоротних активів, в першу чергу, основних засобів. Технологія проведення внутрішнього контролю повинна складатися з визначення класифікації та особливостей групування основних засобів, інших необоротних матеріальних активів. Нематеріальних активів, інформаційного забезпечення, виділенням основних етапів проведення перевірок за планом та програмою внутрішнього контролю, а також збір інформації, проведення аналізу, застосування моделей і методів з метою розробки рекомендацій щодо підвищення ефективності управління [101, с. 155].

Певні недоліки, пов'язані з впровадження відділу контролю та аналізу в ВП «Атомремонтсервіс» полягають, насамперед, у необхідності залучення коштів для його створення, що тягне за собою додаткові фінансові витрати для підприємства. Проте, вважаємо, що очікувані переваги виправдають витрати.

Таким чином, існуюча в ВП «Атомремонтсервіс» система внутрішньогосподарського контролю є недостатньо дієвою. Запровадження

окремого відділу забезпечить належний контроль ефективності використання необоротних активів, адже відбуватиметься передача керівництву надійної фінансової інформації за допомогою якої будуть прийматися ефективні управлінські рішення, а отже покращуватиметься рівень управління загалом.

2.3. Удосконалення інформаційного забезпечення контролю ефективності використання необоротних активів ВП «Атомремонтсервіс» на основі застосування сучасного програмного забезпечення

Комп'ютеризація бухгалтерського обліку суттєво впливає на здійснення внутрішньогосподарського контролю та проведення аудиту. У сучасній світовій практиці здійснення внутрішньогосподарського контролю та аудиту використовуються різні специфічні методи та технології контролю функціонування інформаційних систем та технологій, при цьому не всі з них передбачають запуск на виконання облікових або аудиторських комп'ютерних програм [34, с. 314]. Ці підходи до перевірки комп'ютерних програм та бізнес-процесів, що здійснюються за їхньою допомогою, по своїй суті є ручними процедурами [34, с. 302].

Загальний алгоритм для моделювання процедур бухгалтерського обліку для цілей внутрішньогосподарського контролю може бути описаний таким чином: визначити завдання бухгалтерського обліку, що охоплюють його процедуру; визначити місця зберігання вхідної й вихідної інформації для завдання; змоделювати розгалуження, поглинання, черговість й вирішення; окреслити переходи, що зображують завдання бухгалтерського обліку; окреслити місця, що зображують сховища інформації.

На сьогодні відмічається практично повна автоматизація бухгалтерського обліку, що, в тому числі, включає облік необоротних активів. Так, у діяльності ВП «Атомремонтсервіс» використовується програма 1С:Підприємство 7.7.

Розглянемо окремі фрагменти обліку необоротних активів у програмі 1С:Підприємство 7.7, яка використовується в діяльності ВП

«Атомремонтсервіс».

Відповідно до інструкції №291 про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, у конфігурації витрати підприємства на придбання або створення необоротних активів враховуються за дебетом рахунка 15 "Капітальні інвестиції". Аналітичний облік на цьому рахунку ведеться в розрізі інвестицій [34]. Рахунки, що використовуються при обліку необоротних активів, наведено у фрагменті плану рахунків на рис. 2.7.

	Код	Наименование (укр.)	В.	К.	З.	А.	Субконто1	Субконто2	Субконто3
УГ	10	Основні засоби				А	Места хранения	Необоротные ак	
УГ	11	Інші необоротні матеріальні активи		+		А	Места хранения	Необоротные ак	
УГ	12	Нематеріальні активи		+		А	Места хранения	Необоротные ак	
УГ	15	Капітальні інвестиції				А	Инвестиции		
УГ	151	Капітальне будівництво				А	Инвестиции		
УГ	152	Придбання (виготовлення) основних				А	Инвестиции		
УГ	153	Придбання (виготовлення) інших нематеріальних				А	Инвестиции		
УГ	154	Придбання (створення) нематеріальних				А	Инвестиции		

Рис. 2.7. Фрагмент плану рахунків для обліку необоротних активів в ІС:Підприємство 7.7

При передачі необоротних активів в експлуатацію витрати списуються з кредиту рахунка 15 в дебет відповідних субрахунків рахунків 10, 11, 12, аналітичний облік на яких ведеться в розрізі субконто "Необоротні активи" і "Місця зберігання". У конфігурації порядок обліку необоротних активів регламентований П(С)БО 7 "Основні засоби" і П(С)БО 8 "Нематеріальні активи".

Податковий облік основних засобів і нематеріальних активів у типовій конфігурації ІС:Підприємство 7.7 ведеться відповідно до вимог Податкового кодексу. Облік організовано на забалансових рахунках, показаних на рис. 2.8.

Для нематеріальних активів і основних фондів першої групи облік ведеться в розрізі субконто "Нематеріальні активи". Таким чином, у програмі ведеться два незалежні обліки одних і тих же об'єктів - на різних рахунках і за різними правилами. Облік необоротних активів ведеться за кожним інвентарним об'єктом. Розглянемо, де зберігається інформація про об'єкт і яка вона. Для організації аналітичного обліку необоротних активів використовується субконто виду "Необоротні активи", якому відповідає

однойменний довідник. Його можна викликати з меню «Довідники/Необоротні активи» головного меню [34].

	Код	Наименование (укр.)	В.	К.	З.	А.	Субконто1
✚	ВЛ	Балансова вартість валюти (податковий облік)	+		+	АГ	Наши денежные счета
✚	НА	Балансова вартість НМА (податковий облік)			+	АГ	Необоротные активы
✚	НА1	Первісна вартість НМА (податковий облік)		+	+	А	Необоротные активы
✚	НА2	Амортизація НМА (податковий облік)			+	П	Необоротные активы
✚	ОС	Балансова вартість ОС (податковий облік)			+	А	
✚	ОС1	Основні засоби, група 1 (податковий облік)			+	А	Необоротные активы
✚	ОС2	Основні засоби, група 2 (податковий облік)		+	+	А	
✚	ОС3	Основні засоби, група 3 (податковий облік)		+	+	А	

Печать Отчет Субконто Закрыть

Рис. 2.8. Податковий облік основних засобів і нематеріальних активів у типовій конфігурації 1С:Підприємство 7.7

Цей довідник - трирівневий: на першому рівні нематеріальні активи поділяються за видами, на другому - основні засоби і нематеріальні активи поділяються на виробничі і невиробничі. Для того щоб внести новий елемент довідника, треба розкрити потрібну групу і натиснути клавішу INSERT. З'явиться картка елемента (2.9).

Рис. 2.9. Картка элемента необоротных активов в 1С:Підприємство 7.7

Розглянемо заповнення деяких полів. Виберімо значення в полі «Вид необоротного активу (закладка «Основні»». Залежно від нього в полі «Рахунок обліку» з'явиться значення субрахунка (відповідно, рахунків 10, 11, 12, 18). У межах рахунка його можна поміняти (за умовчанням вибирається "найпопулярніший" для основних засобів субрахунок 104 "Машины та оборудование"). На закладці «Додатково» в полі «Метод начисления износа» стануть доступними ті методи розрахунку износу в бухгалтерському обліку, які

передбачені П(С)БО 7 і 8 для такого виду необоротних активів, і стануть видимими параметри, необхідні для автоматичного розрахунку норми зносу (наприклад «Ліквідаційна вартість» і «Термін корисного використання» для прямолінійного методу). На цій самій закладці для виробничих основних засобів треба відзначити прапорець «Нараховувати знос в податковому обліку і вибрати групу, до якої належить такий об'єкт в обліку в оподаткуванні [34].

Для амортизації в бухгалтерському обліку МНМА, що обліковуються на рахунку 112, стануть доступними методи амортизації і 50%-50%, і 100%. В обліку в оподаткуванні для амортизації таких МНМА застосовується амортизація в складі відповідної групи в загальному порядку. Автори конфігурації вважають, що на сьогодні єдиною законною підставою для амортизації таких об'єктів у податковому обліку є норми Податкового кодексу.

У довіднику також слід зазначити первісну вартість і дату введення в експлуатацію за актом (накладною) приймання-передачі необоротних активів і вид діяльності, для якої призначено об'єкт. Автоматично в межах усього довідника нематеріальних активів кожному об'єкту присвоюється Код. Якщо застосовувати іншу систему нумерації і шифрування, можна заповнити поля «Інвентарний номер» і «Шифр».

Наразі основною проблемою, яка постає на шляху автоматизації є потреба забезпечення експорту та імпорту даних з програми обліку шляхом інтегрованості програм.

Дослідивши пропозиції праці науковців та пропозиції сучасних українських і зарубіжних компаній щодо налагодження автоматизованої системи, ми звернули увагу на SAP GRC Process Control – програму автоматизації внутрішнього контролю, розроблену міжнародною аудиторською компанією Deloitte.

В SAP GRC Process Control реалізовано масу додаткових функцій. Зокрема, вони стосуються обліку *основних засобів*. Перевагами цього програмного продукту порівняно з можливостями при нарахуванні амортизації необоротних активів можна вказати лише один рахунок і одну статтю витрат, а при нарахуванні амортизації у 8-й версії реалізована можливість розподілу суми амортизації за різними рахунками і статтями витрат згідно із зазначеними коефіцієнтами. Також є функція створення сезонних графіків нарахування

знос.

Розглянемо особливості автоматизації внутрішнього контролю з використанням засобів SAP GRCP (2.7).

Таблиця 2.7

Особливості автоматизації внутрішнього контролю в SAP GRCP

Напрямок автоматизації	Характеристика	Вид контролю	Особливості використання
Моніторинг конфігурації SAP ERP	Безперервний моніторинг конфігурації системи SAP ERP для забезпечення достатнього рівня впевненості в роботі стандартних автоматизованих контрольних процедур SAP ERP	Ідентифікуючий	Ефективно для моніторингу стандартних налаштувань системи SAP ERP в разі відсутності в компанії ефективних загальних комп'ютерних контролів
Моніторинг даних SAP ERP	Моніторинг основних або транзакційних даних SAP ERP з метою зниження трудовитрат і не допустити помилок з боку власника КП при виконанні контрольної процедури	Ідентифікуючий	Ефективно в случае больших трудозатрат или невозможности реализации автоматизированной контрольной процедуры в системе SAP ERP
Автоматизація тестування контрольних процедур SAP ERP	Моніторинг транзакційних даних SAP ERP в рамках тестування операційної ефективності автоматизованих контрольних процедур SAP ERP	Не застосовно	Ефективно для автоматизованих контрольних процедур SAP ERP реалізованих у вигляді нестандартної функціональної логіки
Нагадування для виконання контрольних процедур	Автоматична відправка завдання в GRC PC для виконання контрольної процедури відповідно до частоти виконання КП	Попереджувальний / Ідентифікуючий	Ефективно для централізованого зберігання в GRC PC історії та результатів роботи КП та підтвердження факту виконання контрольних процедур

Доцільність впровадження засобів SAP GRCP, зокрема, необоротних активів обумовлена низкою переваг, які отримує підприємство від використання програмних засобів SAP GRCP.

До таких переваг можна віднести автоматизацію процесів внутрішнього контролю необоротних активів, централізоване ведення документації процесів з операціями щодо необоротних активів в системі SAP, автоматизацію процесів узгодження змін внутрішнього контролю, планування тестування контрольних процедур, формування оперативної звітності щодо ризиків управління і контролю необоротних активів та інші (рис. 2.10).

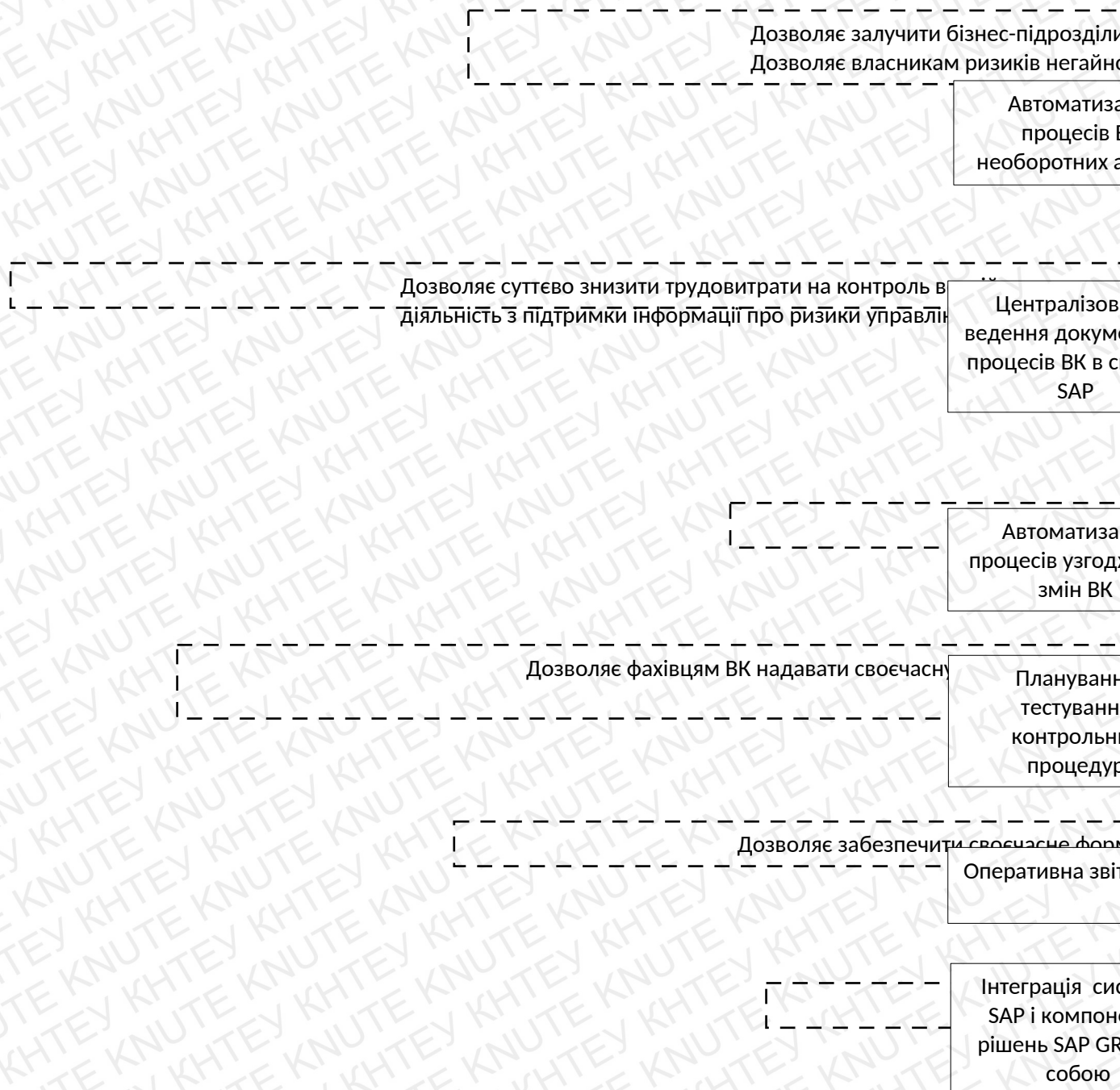


Рис. 2.10. Переваги впровадження SAP GRCP на ВП «Атомремонтсервіс»

Отже, основні переваги використання програмних засобів SAP GRCP для організації у ВП «Атомремонтсервіс» дозволятимуть залучити бізнес-підрозділи підприємства в процеси управління ризиками щодо необоротних активів та передати їм відповідальність за управління ризиками, суттєво знизити трудовитрати на контроль версій щодо порушень в обліку необоротних активів і підтримки облікової документації щодо необоротних активів в актуальному стані.

Висновки до розділу 2

Дослідивши особливості організації обліку необоротних активів ВП «Атомремонтсервіс», було встановлено, що підприємство здійснює облік на основі НП(С)БО. Виділено критерії визнання основних засобів в бухгалтерському обліку, а також види оцінок їх вартості. На баланс ВП «Атомремонтсервіс» необоротні активи надходять шляхом купівлі, безоплатного одержання, як внесок у статутний фонд, шляхом переведення в основні засоби з оборотних активів, товарів, готової продукції, одержання за бартером, будівництво основних засобів, що впливає на формування їх первісної вартості. Визначено особливості обліку руху, нарахування амортизації та інші облікові аспекти необоротних активів.

Провівши оцінку внутрішньогосподарського контролю необоротних активів ВП «Атомремонтсервіс», було встановлено, що він не достатньо ефективний, тому, що допускає вчинення порушень і виключає здійснення важливих ділянок контролю, що зокрема стосується контролю ефективності використання основних засобів. Запропоновано структуру відділу внутрішнього контролю та аналізу для впровадження в діяльність підприємства.

Дослідивши пропозиції праці науковців та пропозиції сучасних українських і зарубіжних компаній щодо налагодження автоматизованої системи внутрішнього контролю, для впровадження у діяльність ВП «Атомремонтсервіс» запропоновано SAP GRC Process Control – програму автоматизації внутрішнього контролю, розроблену міжнародною аудиторською компанією Deloitte. Визначено особливості автоматизації внутрішнього контролю в SAP GRPC.

Доцільність використання цієї програми полягає у наявності низки переваг порівняно з іншими програмами автоматизації. Такі переваги полягають у можливості централізованого ведення документації процесів внутрішнього контролю необоротних активів в системі SAP, зниженні трудовитрат на формування версій щодо порушень в обліку необоротних

активів.

РОЗДІЛ 3.

ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА КОНТРОЛЮ ЕФЕКТИВНОСТІ ВИКОРИСТАННЯ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ СУБ'ЄКТА ГОСПОДАРЮВАННЯ

3.1. Організаційно-інформаційна модель контролю ефективності використання необоротних активів підприємства

Зміст процесу контролю ефективності використання необоротних активів суб'єкта господарювання слід розглядати через сукупність стадій його проведення: організаційної, методичної та узагальнення результатів, які об'єднують взаємопов'язані процедури, спрямовані на досягнення мети контролю.

Для ефективного здійснення контролю ефективності використання необоротних активів суб'єкта господарювання раціональна та продумана організація контрольного заходу має першочергове значення, адже належний рівень попередньої підготовки дозволить мінімізувати можливі непорозуміння та забезпечити дотримання принципів його проведення на наступних двох стадіях контролю. А тому, організація контролю ефективності використання необоротних активів суб'єкта господарювання вимагає ретельної підготовки.

Досліджуване нами ВП «Атомремонтсервіс» є суб'єктом господарювання державного сектору економіки, а тому, є об'єктом державного контролю.

Відповідно до чинного законодавства [84] центральним органом виконавчої влади, на який покладено функції щодо формування і реалізації державної політики у сфері державного фінансового контролю є Державна аудиторська служба України.

Державна аудиторська служба України реалізує державний фінансовий контроль через здійснення: державного фінансового аудиту; перевірки державних закупівель; інспектування (ревізії); моніторингу закупівель [84].

Необоротні активи як об'єкт фінансового контролю може досліджуватися у межах кожної з вищеперелічених форм контролю. Однак, якщо метою контрольного заходу є саме *контроль ефективності*, очевидно, що перевірка та моніторинг державних закупівель прямого відношення до нього не мають, тому і розглядати їх у контексті даного дослідження не доцільно.

Щодо інспектування (ревізії) варто зазначити, що дослідження сутності та призначення цієї форми контролю, здійснений за результатами вивчення чинних нормативних джерел [85; 86] та наукової літератури, вказує на те, що предметом перевірки при веденні інспектування (ревізії) є виявлення наявних фактів порушення законодавства, встановлення винних у їх допущенні посадових і матеріально відповідальних осіб. При цьому, у межах проведення інспектування (ревізії) дослідження ефективності використання ресурсів суб'єктом державного контролю не здійснюється.

Дослідивши сутність державного фінансового аудиту за його офіційним трактуванням у законодавстві [86], спостерігаємо, що аналіз ефективності використання майна підконтрольної установи належить саме до його завдань. Тому, ми прийшли до висновку, що контроль ефективності використання необоротних активів суб'єкта господарювання однозначно варто проводити у формі державного фінансового аудиту. У зв'язку з цим, розглянемо особливості організації контролю ефективності використання необоротних активів, який проводиться у формі державного фінансового аудиту.

Питання організації процесу державного фінансового аудиту регламентуються Порядком проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту діяльності суб'єктів господарювання [79]. Відповідно до цього нормативного акту, процес державного фінансового аудиту поділяється на стадії, у межах кожної з яких контролером мають виконуватися певні завдання (рис. 3.1).

Стадії державного фінансового аудиту

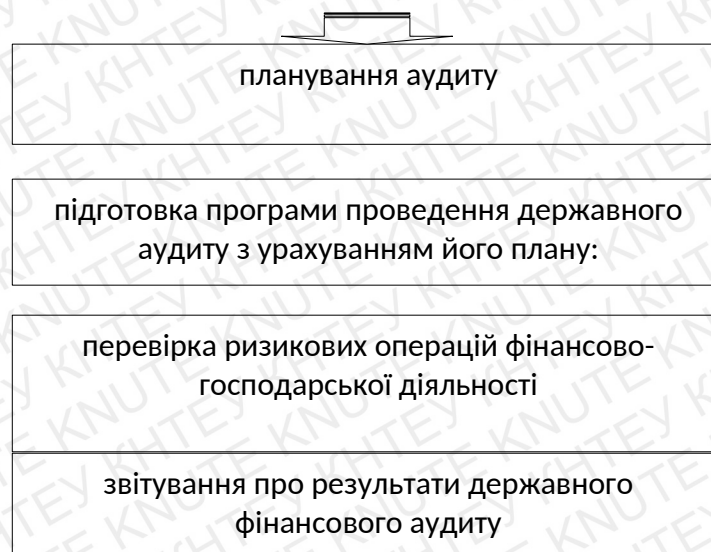


Рис. 3.1. Стадії державного фінансового аудиту, який проводиться Державною аудиторською службою України [79]

Формалізація процесу організації державного контролю (аудиту) ефективності використання необоротних активів суб'єкта господарювання здійснюється шляхом побудови організаційно-інформаційної моделі, яка складається з окремих блоків (табл. 3.2-3.6), яка включає такі елементи як мета і завдання, об'єкт державного аудиту; критерії ефективності стану об'єкта державного аудиту.

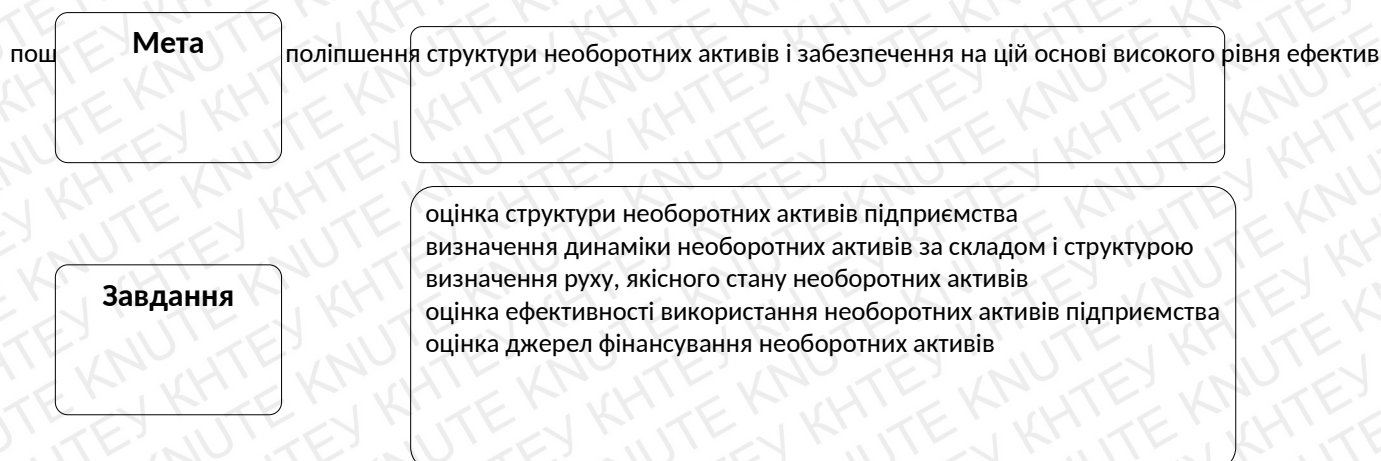


Рис. 3.2. Мета і завдання контролю (аудиту) ефективності використання необоротних активів»

За даними рис. 3.2 можемо зазначити, що основними завданнями

державного контролю (аудиту) ефективності використання необоротних активів ВП «Атомремонтсервіс» має бути дослідження структури, динаміки та ефективності використання основних засобів, нематеріальних активів, інших матеріальних необоротних активів, оцінювання фінансової стійкості тощо.

Виходячи із складу необоротних активів, визначимо об'єкти, які досліджуються в контролі ефективності та суб'єктів контролю (рис. 3.3).

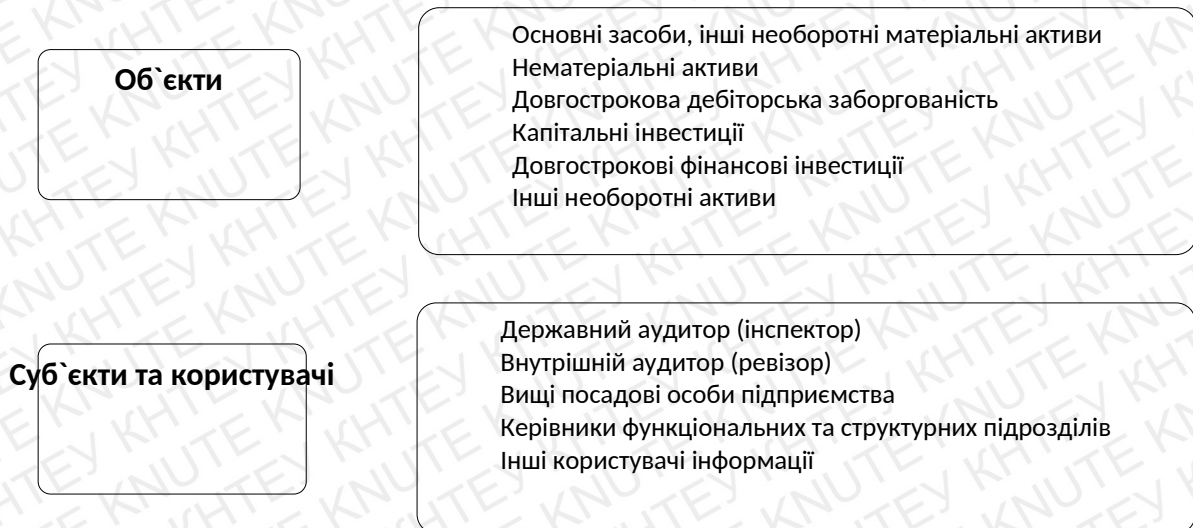


Рис. 3.3. Об'єкти і суб'єкти контролю (аудиту) ефективності використання необоротних активів

У межах проведення контролю (аудиту) ефективності використання необоротних активів Державною аудиторською службою України суб'єктами контролю є аудитори, які проводять перевірку. Користувачами результатів є Державна аудиторська служба України як уповноважений на здійснення контролю спеціалізований орган, керівник підконтрольного підприємства та інші посадові особи. Інформацію про результати контролю можуть використовувати також державні органи, наприклад, при наданні цільового фінансування підприємству.

Для того, щоб отримати аудиторські докази державному контролеру (аудитору) необхідно провести певні аудиторські процедури, що дозволять твердити про достовірність інформації отриманої під час контролю ефективності використання необоротних активів підприємства.

Аудиторська процедура - це певний порядок і послідовність дій аудитора для отримання необхідних аудиторських доказів на конкретній ділянці аудиту.

В табл. 3.1 наведені аудиторські процедури, які рекомендується використовувати державним аудиторам та контролерам при здійсненні контролю ефективності використання необоротних активів.

Таблиця 3.1

Процедури контролю (аудиту) ефективності використання необоротних активів ВП «Атомремонтсервіс» [складено автором]

№ з.п	Назва процедури	Суть процедури
1	Перевірка	Перевірка складається із вивчення бухгалтерських регістрів, документів, звітності в частині необоротних активів
2	Спостереження	Процедура спостереження полягає в нагляді за процесами чи процедурами, які виконуються іншими особами. Наприклад, спостереження за інвентаризацією необоротних активів.
3	Опитування та підтвердження	Опитування полягає в пошуку інформації, яку можна отримати від обізнаних осіб підприємства чи за його межами. Наприклад, оцінка системи внутрішнього контролю шляхом анкетування. Підтвердження полягає в отриманні підтверджувальної інформації, яка міститься в бухгалтерських регістрах, з інших джерел.
4	Підрахунок	Процедура підрахунку полягає в перевірці арифметичної точності первинних документів і регістрів обліку або в самостійному здійсненні підрахунків. Наприклад, перерахунок амортизаційних відрахувань.
5	Аналітичні процедури	Аналітичні процедури передбачають аналіз найважливіших показників і співвідношень, включаючи підсумкове дослідження відхилень і взаємозв'язків, що суперечать іншій інформації, які стосуються даної справи, або відхиляються від очікуваних показників.
6	Зустрічна звірка	Цей прийом дає можливість виявити факти часткового або повного неоприбуткування необоротних активів на підприємстві, одержаних від постачальників.

*складено автором на основі [91]

Застосовуючи представлені у табл. аудиторські процедури, контролер має слідувати плану та програмі контролю ефективності використання необоротних активів підприємства (дод. Н, П).

Державний аудитор згідно з програмою здійснює поточні аудиторські процедури стосовно ризикових сфер діяльності, операцій, ділянок обліку та системи внутрішнього контролю необоротних активів.

При виявленні нових факторів ризику уточняється програма аудиту. За встановленими недоліками, ознаками порушень чи порушеннями аудитор складає довідку і надає її примірник керівництву підприємства.

Державний аудитор (контролер) має право одержувати від підприємства документи для камеральної перевірки, перевіряти документи, проводити контрольні обміри, інвентаризації, звірки з дебіторами і кредиторами, ініціювати запити та проводити зустрічні перевірки (звірки) тощо, здійснювати опитування, анкетування тощо, одержувати пояснення від посадових осіб, відстежувати усунення (виправлення) виявлених поточними аудиторськими процедурами недоліків і порушень [79].

При проведенні контролю (аудиту) ефективності використання необоротних активів для характеристики об'єкта використовується перелік певних економічних показників (рис. 3.4).

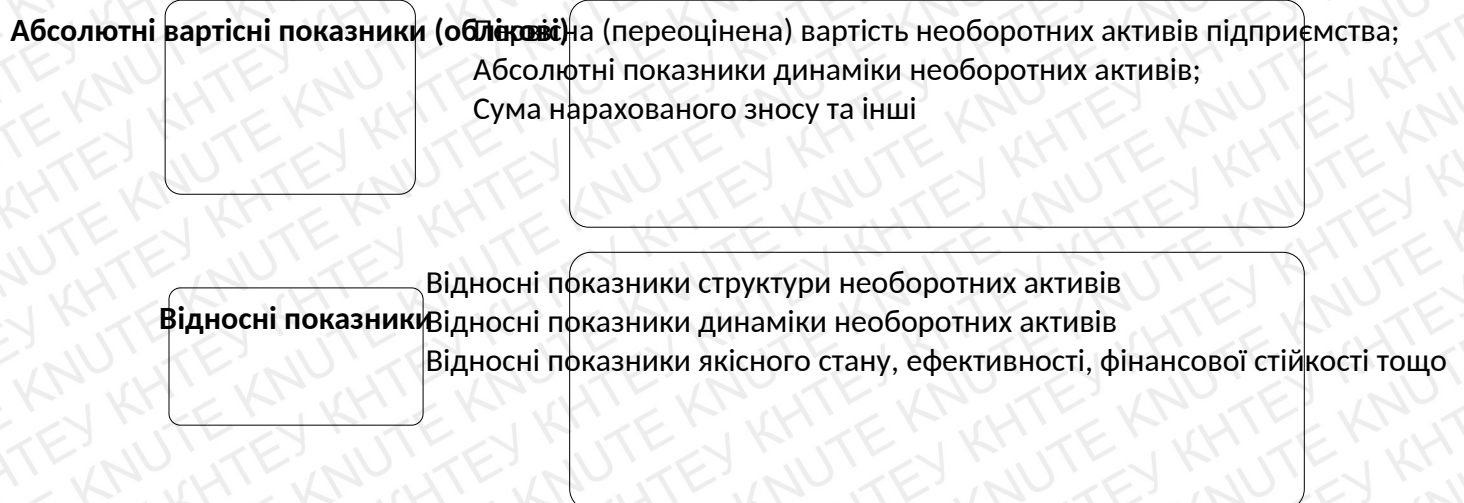


Рис. 3.4. Система економічних показників контролю (аудиту) ефективності використання необоротних активів

Основними методичними прийомами, які використовуються в контролі ефективності використання необоротних активів є економіко-логічні та економіко-математичні методи (рис. 3.5).

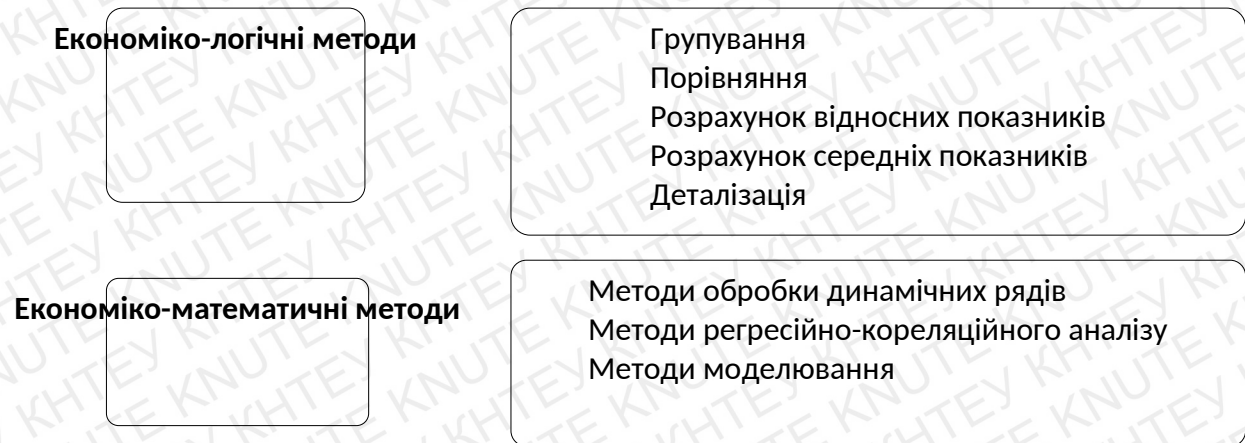


Рис. 3.5. Методичні прийоми обробки інформації у контролі (аудиті) ефективності використання необоротних активів

Перелічені методи є запозиченими з економічного аналізу та формують аналітичне забезпечення контролю. Проте, для методики державного контролю ефективності є характерними також власні методичні прийоми, прикладом застосування яких є:

- обстеження кількісного та якісного стану об'єктів необоротних активів шляхом огляду, обміру кількісних характеристик, перерахунку амортизації;
- аналіз - комплексне дослідження необоротних активів на предмет їх якісного стану, рівня забезпеченості ними та ефективності їх використання;
- письмове пояснення - полягає в одержанні державним контролером (аудитором) письмової відповіді від посадових осіб підприємства, наприклад, пояснення щодо причин неналежних умов зберігання основних засобів;
- анкетування - отримання необхідних для контролю необоротних активів даних від посадових осіб підприємства шляхом застосування анкет (передусім, застосовується при оцінці надійності системи внутрішнього контролю);
- звірка – отримання документів від третіх осіб (постачальників, покупців, інших контрагентів), які відображають дані про одну і ту ж господарську

операцію. Прикладом звірки є дослідження ідентичності даних договорів на придбання необоротних активів підприємством.

Останнім етапом контролю ефективності є узагальнення та реалізація результатів контрольного заходу (рис. 3.6).

Систематизація інформації

Кількісна оцінка втрачених можливостей нарощення вартості необоротних активів та підвищення фінансової стійкості і платоспроможності

Оцінка вірогідності прогнозованих показників

Розробка багатоваріантних заходів щодо поліпшення якісного стану та ефективності використання необоротних активів у підприємстві

Оформлення звіту про результати контролю і передача їх в управлінські структури для реалізації заходів

Узагальнення результатів

Оцінка заходів щодо збільшення наявної бази необоротних активів, її оновлення і модернізація,

підвищення фінансової стійкості і платоспроможності з точки зору найбільшої відповідності фінансовій стратегії підприємства

Реалізація результатів

Взяття на контроль поліпшення якості необоротних активів

Прийняття рішення до виконавців

Введення контролю за виконанням прийнятих рішень

Рис. 3.6. Узагальнення і реалізація результатів контролю (аудиту) ефективності використання необоротних активів

Під час цього етапу державний аудитор зобов'язаний:

- скласти проект звіту з висновками і пропозиціями;
- забезпечити конкретність та об'єктивність висновку в звіті;
- обговорити з керівництвом проект аудиторського звіту;
- надати керівництву підприємства підписаний аудиторський звіт;
- забезпечити реалізацію результатів контролю.

Державні аудитори мають 5 робочих днів для оформлення результатів аудиту. Аудиторський звіт складається з вступної частини, описової частини (результати аудиту), аудиторського висновку, рекомендацій, додатків. У вступній частині звіту за результатами контролю ефективності використання необоротних активів підприємства наводяться ті самі загальні відомості, що і у вступній частині акта ревізії чи довідки про перевірку [79].

В описовій частині контролю ефективності використання необоротних активів підприємства викладається процес дослідження: які операції, процеси, системи контролювалися; які аудиторські процедури застосовувалися та в яких обсягах; яких заходів вжито для зміцнення фінансової дисципліни, виправлення бухгалтерського обліку та фінансової звітності, підвищення ефективності системи внутрішнього контролю; який позитивний ефект від запровадження таких заходів (якщо його можна встановити та виміряти).

До висновків включаються лише ті недоліки і порушення, які були виявлені державним аудитором, але залишилися не усунутими (не відшкодованими) в поданій відповідним органам річній фінансовій звітності.

У рекомендаціях наводяться, при необхідності, додаткові пропозиції щодо виправлення бухгалтерського обліку необоротних активів, уточнення фінансової звітності, пропозиції стосовно підвищення дієвості системи внутрішнього контролю необоротних активів, реалізація яких сприятиме забезпеченню правильності ведення бухгалтерського обліку, законності та ефективності використання необоротних активів. При формуванні звіту за результатами контролю ефективності необоротних активів, необхідно забезпечити достовірність і повноту доказів. Розділ із рекомендаціями повинен мати таку саму структуру, як і розділ, де викладено висновки.

Отже, процес контролю ефективності використання необоротних активів підприємства є послідовною реалізацією його стадій. Якщо на етапі організації контролю визначаються основні передумови, необхідні засоби для проведення перевірки, то методична стадія є сукупністю безпосереднього отримання та накопичення аудиторських доказів щодо параметрів досліджуваного об'єкта. Системне поєднання та реалізація вищерозглянутих складових організаційно-інформаційної моделі є запорукою раціональної організації контролю ефективності використання необоротних активів ВП «Атомремонтсервіс» та якісного проведення контрольного заходу.

3.2. Аналітичні процедури контролю ефективності використання необоротних активів ВП «Атомремонтсервіс»

При проведенні аналітичних процедур контролю ефективності використання необоротних активів суб'єкта господарювання можуть бути задіяні всі методичні прийоми та способи, які формують метод економічного аналізу: абсолютні та відносні величини, коефіцієнти, прийом обчислення індексів, всі види порівняння (горизонтальні, вертикальні, трендові), балансове узагальнення, факторний аналіз тощо. Достатньо дієвим вважається використання порівняння, оскільки різка необґрунтована зміна абсолютної величини, частки окремих елементів, наприклад обсягу амортизаційних відрахувань можуть свідчити про зловживання, недоліки в роботі підприємства.

Змістову характеристику аналітичних процедур у контролі ефективності використання необоротних активів суб'єкта господарювання можуть складати:

- зіставлення фактичних даних, що характеризують параметри необоротних активів з даними попередніх періодів, планів, норм і нормативів, даними розроблених бюджетів або прогнозами чи попередньої оцінкою обсягу (зокрема, амортизації необоротних активів); аналогічною інформацією для сфери діяльності за умови досягнення їх порівнянності;
- аналіз динамічних рядів за показниками фінансової звітності (активів, пасивів, грошових потоків банку) з оцінками достатності репрезентативної ознаки ряду та його трендів;
- аналіз змін параметрів необоротних активів за факторними моделями детермінованого та стохастичного зв'язку;
- виявлення та аналіз нетипових (незвичайних) відхилень в фінансовій та нефінансовій інформації щодо необоротних активів із визначенням причин їх утворення та можливих наслідків;
- виявлення та аналіз залежностей між фінансовою та відповідною нефінансовою інформацією, наприклад, зміною обсягу необоротних активів та

кількістю найманих працівників, що відображається на показниках фондозабезпеченості та фондоозброєності підприємства [44, с. 175].

За результатами аналізу структури необоротних активів ВП «Атомремонтсервіс» було встановлено, що необоротні активи за їх видами займають суттєво різну частку (табл. 3.2).

Таблиця 3.2

Структура необоротних активів ВП «Атомремонтсервіс» у 2013-2017 рр.

тис. грн

№	Показник	Роки					Відхилення 2017/2013 рр.	
		2013	2014	2015	2016	2017	Абс.	Відн.
1	Нематеріальні активи	331	276	153	72	26	-305	-92,1
2	Частка у необоротних активах, %	0,2	0,2	0,1	0,0	0,0	-0,2	-94,8
3	Незавершені капітальні інвестиції	10171	11132	12116	19579	14477	4306	42,3
4	Частка у необоротних активах, %	6,7	7,8	8,9	8,3	6,3	-0,4	-5,7
5	Основні засоби	113189	94296	87453	181284	181036	67847	59,9
6	Частка у необоротних активах, %	74,4	66,2	64,2	77,0	78,8	4,4	5,9
7	Інвестиційна нерухомість	0	12497	12454	12083	11712	11712	-
8	Частка у необоротних активах, %	0,0	8,8	9,1	5,1	5,1	5,1	-
9	Довгострокова дебіторська заборгованість	28530	24274	24061	22554	22588	-5942	-20,8
10	Частка у необоротних активах, %	18,7	17,0	17,7	9,6	9,8	-8,9	-47,6
11	Необоротні активи, всього	152221	142475	136237	235572	229839	77618	51,0

Частка нематеріальних активів є найменш вагомою, не становить навіть відсотка від загального обсягу необоротних активів. Трохи більшу частку займають у структурі необоротних активів незавершені капітальні інвестиції (6,7-6,3 %). Частка довгострокової дебіторської заборгованості буде зменшилася – від 18,7% у 2013 р. до 9,8% у 2017 р.

Найбільш вагому складову необоротних активів формують основні засоби ВП «Атомремонтсервіс». Частка їх обсягу зросла від 74,4% у 2013 р. до 77% у 2017 р. Графічна ілюстрація структури необоротних активів ВП «Атомремонтсервіс» наочно демонструє переважаючу частку в ній основних

засобів (рис. 3.7).



Рис. 3.7. Структура необоротних активів ВП «Атомремонтсервіс» за видами у 2017 році

Аналіз структури необоротних активів вказує на те, що основні засоби потребують підвищеної уваги контролера саме щодо цього виду активів підприємства. Крім суттєвої частки в балансі підприємства, слід зважити й на те, що з операціями з основними засобами часто трапляються різні види зловживань, в чому ми впевнилися за результатами оцінки системи внутрішнього контролю ВП «Атомремонтсервіс».

Зважаючи на зазначене, у межах контролю ефективності використання необоротних активів ВП «Атомремонтсервіс», передусім, має досліджуватися питання якісного стану та ефективності використання саме основних засобів.

Якісний стан основних засобів підприємств характеризується структурою основних засобів, їх відповідністю основним вимогам науково-технічного прогресу в галузі, рівнем забезпеченості підприємства необхідним устаткуванням, терміном експлуатації та ступенем зносу основних засобів, що використовуються [24, с. 45].

Прискорення технічного розвитку галузей національної економіки вимагає зростання темпів оновлення основних засобів, особливо їх активної частини. Показники оновлення використовують при аналізі їх якісного стану [24, с. 45].

Характеризуючи якісний стан основних засобів, визначають показники фондозабезпеченості, фондоозброєності та механізації праці. Важливо перевірити дотримання вимог до якісного стану основних засобів (рис. 3.8).

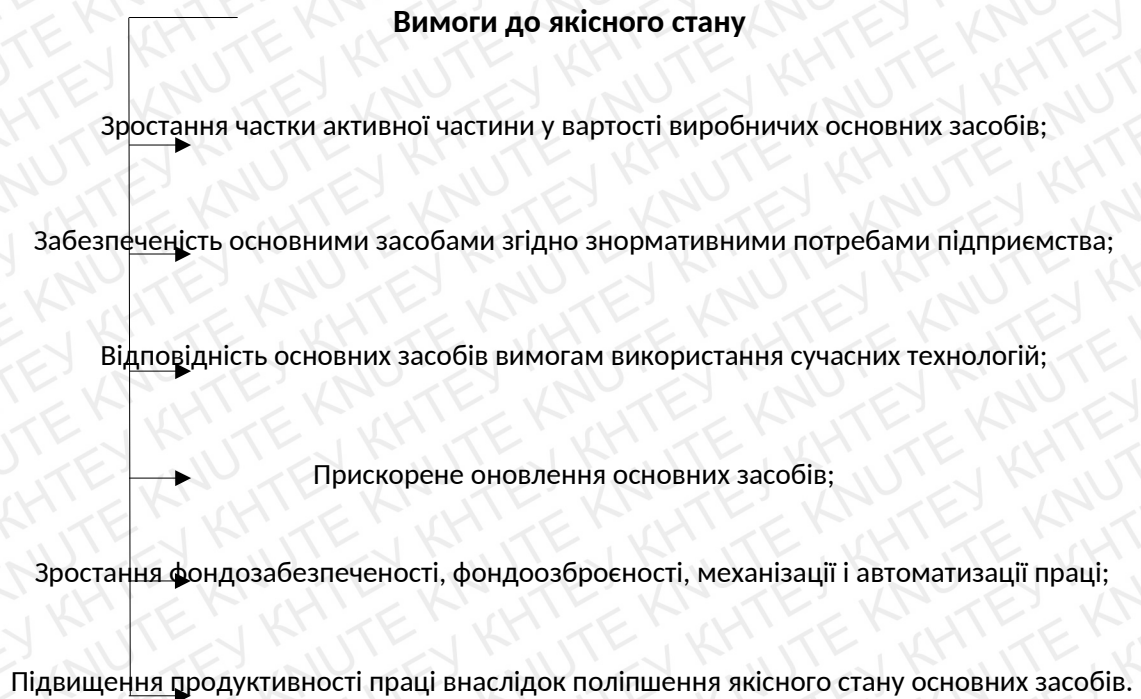


Рис. 3.8. Вимоги до якісного стану основних засобів підприємства

Для вивчення динаміки кількісного і якісного стану основних засобів підприємства використовують абсолютні показники первісної та залишкової вартості основних засобів, зносу, надходження та вибуття основних засобів, а також коефіцієнти здатності, зносу, оновлення, вибуття та приросту основних засобів, фондозабезпеченості, фондоозброєності та механізації праці працівників підприємства [63, с. 173].

У дод. Т наведено коефіцієнти якісного стану основних засобів з відповідними алгоритмами їх розрахунку.

Динаміку показників якісного стану необоротних активів ВП «Атомремонтсервіс» за 2013-2017 рр., визначену за вихідними даними звітності підприємства, приміток до річної фінансової звітності, а також інформацією про чисельність персоналу ВП «Атомремонтсервіс», представлено у табл. 3.3.

Таблиця 3.3

**Динаміка показників якісного стану основних засобів
ВП «Атомремонтсервіс» за 2013-2017 рр.***

тис. грн

№	Показник	Роки					Відхилення 2017/2013 рр.	
		2013	2014	2015	2016	2017	Абс.	Відн.
1	Первісна вартість ОЗ на початок періоду	244413	250868	231787	235233	345660	101247,0	41,4
2	Первісна вартість ОЗ на кінець періоду	250868	231787	235233	345660	358561	107693,0	42,9
3	Залишкова вартість ОЗ на початок періоду	121311	113189	94296	87453	181284	59973,0	49,4
4	Залишкова вартість ОЗ на кінець періоду	113189	94296	87453	181284	181036	67847,0	59,9
5	Сума нарахованої за період амортизації	15036	9037	11132	8685	13623	-1413,0	-9,4
6	Вартість ОЗ, що надійшли	6911	2641	4248	32659	12263	5352,0	77,4
7	Вартість ОЗ, що вибули	464	340	212	325	394	-70,0	-15,1
8	Середньорічна вартість ОЗ	117250	103742,5	90874,5	134368,5	181160	63910,0	54,5
9	Середня чисельність працівників	967	912	889	821	821	-146,0	-15,1
10	Коефіцієнт здатності	45,1	40,7	37,2	52,4	50,5	5,4	11,9
11	Коефіцієнт зносу	6,0	3,9	4,7	2,5	3,8	-2,2	-36,6
12	Коефіцієнт оновлення	2,8	1,1	1,8	9,4	3,4	0,7	24,1
13	Коефіцієнт вибуття	0,2	0,1	0,1	0,1	0,1	-0,1	-40,0
14	Коефіцієнт приросту	2,6	1,0	1,7	9,4	3,3	0,7	28,8
15	Фондозабезпеченість	121,3	113,8	102,2	163,7	220,7	99,4	82,0
16	Фондоозброєність	99,1	101,4	89,3	135,8	199,8	100,7	101,6

За результатами дослідження показників якісного стану основних засобів можна зробити висновок про позитивну їх динаміку. Зокрема, коефіцієнт здатності за 2013-2017 рр. засвідчив зростання на 5,4 од. або 11,9%; коефіцієнт оновлення збільшився на 0,7 од. або 24,1%; коефіцієнт приросту збільшився на 0,7 од. або 28,8%, що нами оцінюється як позитивна тенденція. Позитивна зміна коефіцієнтів обумовлена тим, що ВП «Атомремонтсервіс» приділяє значну увагу оновленню матеріальної бази довгострокового використання. Підтвердженням цього є приріст первісної вартості основних засобів за 2013-2017 рр. на 107693,0 тис. грн (42,9%). Протягом всіх

проаналізованих п'яти років основні засоби періодично надходять на підприємство, в основному внаслідок їх придбання.

Значення показників фондозабезпеченості та фондоозброєності також засвідчили позитивну динаміку до збільшення: на 82,0% та 101,6% відповідно.

Наступним важливим завданням є оцінка ефективності використання основних засобів ВП «Атомремонтсервіс». Основними завданнями аналізу ефективності використання основних засобів є: визначення рівня фондovіддачі, її динаміки, вивчення впливу зміни розміру основних засобів і фондovіддачі на обсяг робіт, виявлення резервів підвищення фондovіддачі, поліпшення використання техніки; визначення шляхів зниження витрат на утримання та експлуатацію машин і механізмів; оцінка виявлених резервів і розробка заходів щодо поліпшення використання активної частини основних засобів [98, с. 24].

Слід зазначити, що ефективність використання основних засобів є складовою результату використання всіх виробничих ресурсів підприємства. Від ефективності використання основних засобів залежить прибутковість підприємства, його фінансова стійкість, і як наслідок навіть інвестиційна привабливість для інвесторів. Тому, якісний аналіз ефективності використання основних засобів набуває вагомego значення, особливо при бажанні власника отримувати максимум результату без розширення матеріально-технічної бази підприємства [98, с. 25].

Одним із узагальнювальних показників ефективності використання основних засобів є фондovіддача, зростання якої є одним з факторів інтенсивного зростання обсягу виробленої продукції.

Зростання фондovіддачі – головний фактор економії коштів, вкладених в основні засоби. З метою виявлення ефективності використання різних груп основних засобів показник фондovіддачі обчислюється за групами основних засобів, за промислово-виробничими засобами, тобто за мінусом вартості основних засобів соціального призначення, за активною часткою промислово-виробничих запасів (машинам і обладнанню). Зіставлення темпів зміни фондovіддачі за різними групами основних засобів дає можливість визначити напрями удосконалення їх структури.

Іншим показником ефективності основних засобів є фондомісткість, яка визначається як співвідношення середньої вартості основних засобів до обсягу виробленої продукції і є оберненим показником до фондovіддачі.

Рентабельність основних засобів характеризує величину чистого прибутку, яку приносить кожна гривня основних засобів підприємства.

Показник оборотності основних засобів характеризує час, необхідний для здійснення повного обороту, в процесі якого основні засоби повністю перенесуть свою вартість на вироблену продукцію.

Для аналізу ефективності використання основних засобів ВП «Атомремонтсервіс» пропонуємо застосувати розглянуту вище загальну для всіх видів ресурсів методику оцінки, яка передбачає обчислення і аналіз показників віддачі та місткості. Динаміка показників ефективності використання основних засобів за 2013-2017 рр. наведена в табл. 3.4.

Таблиця 3.4

**Динаміка показників ефективності використання основних засобів
ВП «Атомремонтсервіс» за 2013-2017 рр.***

№	Показник	Роки					Відхилення 2017/2013 рр.	
		2013	2014	2015	2016	2017	Абс.	Відн.
1	Чистий дохід від реалізації продукції	45587	41353	45452	49057	55401	9814,0	21,5
2	Чистий прибуток	5110	3982	4778	5734	6536	1426,0	27,9
3	Сума нарахованої за період амортизації	15036	9037	11132	8685	13623	-1413,0	-9,4
4	Середньорічна вартість ОЗ	117250	103742,5	90874,5	134368,5	181160	63910,0	54,5
5	Фондовіддача	0,4	0,4	0,5	0,4	0,3	-0,1	-21,3
6	Фондомісткість	2,6	2,5	2,0	2,7	3,3	0,7	27,1
7	Рентабельність (збитковість) основних засобів	0,04	0,04	0,05	0,04	0,04	0,0	-17,2
8	Оборотність ОЗ	2846,3	4190,1	2979,6	5647,0	4853,8	2007,6	70,5

Проведений аналіз показників ефективності використання основних засобів засвідчив таку динаміку: оборотність основних засобів підвищилася на 70,5%, фондovіддача за 2013-2017 рр. знизилася на 21,3%, фондомісткість зросла на 27,1%, рентабельність основних засобів знизилася на 17,2% і має

значення: всього 0,04% у 2017 році. Ситуацію проілюстровано на рис. 3.9.

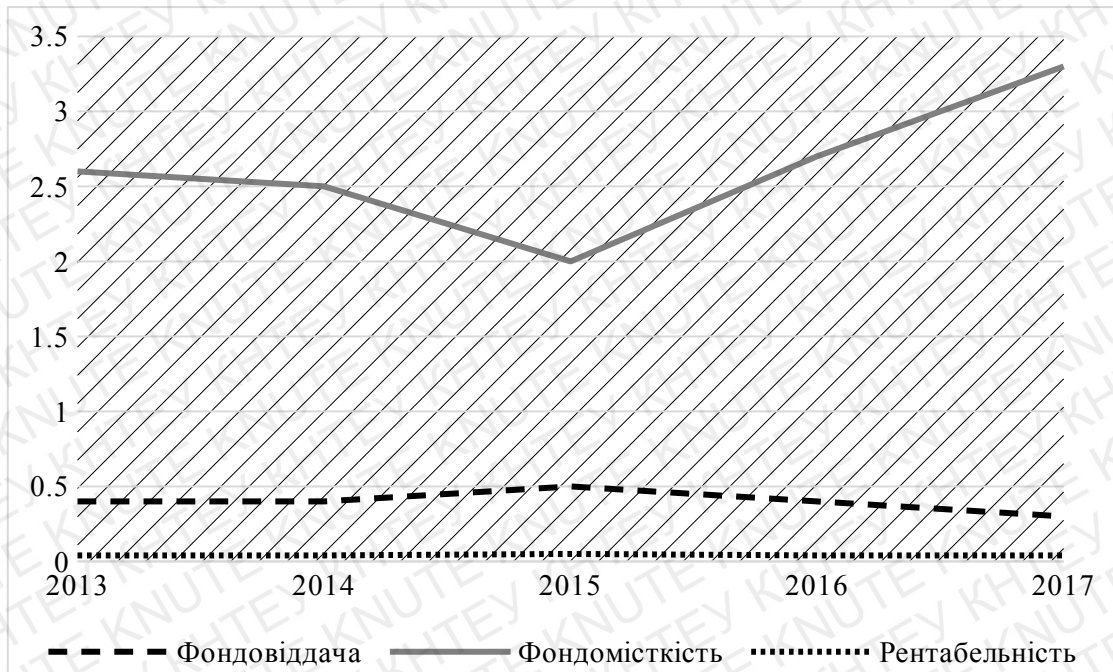


Рис. 3.9. Динаміка фондовіддачі, фондомісткості, рентабельності ВП «Атомремонтсервіс» у 2013-2017 роках

Зниження показників ефективності використання основних засобів, на нашу думку, пояснюється нерівномірним приростом доходу від реалізації продукції (послуг) підприємства та приростом обсягу основних засобів. Так, приріст середньорічної вартості основних засобів за 2013-2017 рр. склав 54,5%, тоді, як приріст доходу від реалізації становить 21,5%.

Особливе значення має обчислення і оцінка фондомісткості в динаміці. Зміна фондомісткості вказує на приріст або зменшення вартості основних засобів на 1 грн виробленої продукції і застосовується при визначенні суми відносної економії чи перевитрат коштів у основних засобах. Застосуємо методи факторного аналізу для встановлення суми відносної економії (перевитрат) основних засобів ВП «Атомремонтсервіс» у 2016-2017 роках. Розрахунок будемо здійснювати за формулою:

$$E_{\text{відн.}} = (\Phi M_1 - \Phi M_0) * ВП_1 \quad (3.1)$$

де $E_{\text{відн.}}$ - сума відносної економії основних засобів

ΦM_1 , ΦM_0 – фондомісткість основних засобів відповідно у звітному і базисному періодах;

$ВП_1$ - фактичний обсяг випущеної продукції за звітний період [42].

Розрахуємо за даною формулою перевитрати (оскільки показник фондомісткості збільшується) основних засобів ВП «Атомремонтсервіс» для випуску продукції за 2016, 2017 роки.

2016 рік: $(2,7-2,0) \cdot 49057 = 34339,9$ (тис. грн);

2017 рік: $(3,3-2,7) \cdot 55401 = 33240,6$ (тис. грн).

Таким чином, на основі впливу таких факторів як фондомісткість та чистий дохід від реалізації продукції були виявлено перевитрати основних засобів протягом 2016-2017 рр. на 34339,9 тис. грн та 33240,6 тис. грн відповідно.

Отримані результати свідчать про те, що ВП «Атомремонтсервіс» необхідно знижувати фондомісткість продукції, адже свідчить про недостатньо ефективне використання основних засобів.

Підвищенню фондовіддачі, яка має негативну динаміку до зниження, сприятимуть такі фактори:

- механізація і автоматизація виробництва, використання прогресивної технології, модернізації діючого обладнання;
- збільшення часу роботи обладнання;
- підвищення інтенсивності роботи обладнання в тому числі за рахунок підвищення кваліфікації промислово-виробничого персоналу;
- збільшення питомої ваги активної частини основних засобів;
- збільшення частки діючого обладнання.

Таким чином проведені дослідження показали, що підприємству треба застосовувати заходи щодо зростання фондовіддачі, зокрема: механізація і автоматизація виробництва, використання прогресивної технології, модернізації діючого обладнання; підвищення часу роботи та інтенсивності роботи обладнання в тому числі за рахунок підвищення кваліфікації промислово-виробничого персоналу; збільшення частки активної частини основних засобів; збільшення частки діючого обладнання; раціональну змінність роботи обладнання, уникнення простоїв, ефективне співвідношення ручної та механізованої праці.

3.3. Методика контролю ефективності використання необоротних активів ВП «Атомремонтсервіс» та шляхи її удосконалення

Методика контролю ефективності використання необоротних активів підприємства обумовлюється метою та завданнями його проведення, а також практичною затребуваністю користувачів (як зовнішніх - держави в особі органів фінансового контролю, так і внутрішніх - керівництва підприємства), в отриманні узагальнених показників ефективності використання та якісного стану необоротних активів підприємства. Ці обставини є визначальними при формуванні методики контролю ефективності використання необоротних активів підприємства.

Для проведення контролю ефективності використання необоротних активів підприємства важливою є наявність повного комплексу інформації, спроможної забезпечити можливість розрахунку всіх показників, побудови моделей та здійснення прогнозів. Вибір достатньої кількості джерел отримання необхідних для здійснення контролю ефективності використання необоротних активів підприємства відіграє важливу роль [45, с. 394].

Контроль ефективності використання необоротних активів підприємства може виконуватися з тим чи іншим ступенем деталізації залежно від інформаційного забезпечення, ступеня володіння методиками аналізу, часового параметра, наявності технічних засобів для виконання розрахунків тощо.

Важливо зазначити, що особливість контролю ефективності є поєднання двох концептуальних напрямків: встановлення достовірності відображення інформації про основні засоби у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності та встановлення ефективності використання основних засобів. Встановлення достовірності обліку має передувати оцінці ефективності, тому, що оцінці ефективності, здійснена на основі недостовірних або непідтверджених даних втрачає значення.

Перелік основних питань, які мають бути досліджені для встановлення достовірності облікових даних про необоротні активи згруповано у табл. 3.5.

Таблиця 3.5

**Перелік основних питань контролю необоротних активів
ВП «Атомремонтсервіс»**

№ з.п.	Зміст питання	Джерела інформації
1	Детальна перевірка даних реєстрів обліку необоротних активів, їх підрахунок	Інвентарні картки обліку необоротних активів, відомості, журнали тощо
2	Перевірка даних інвентаризації необоротних активів і порівняння її результатів з даними аналітичного обліку	Інвентаризаційні описи та інвентарні картки обліку необоротних активів
3	Аналіз правильності нарахування амортизації згідно з прийнятими нормами та методами	Відомості, таблиці амортизаційних відрахувань, нормативні документи
4	Перевірка правильності віднесення нарахуваної амортизації на відповідні рахунки з обліку витрат	Відомості розподілу амортизаційних відрахувань
5	Перевірка обґрунтування розподілу витрат, пов'язаних з покращанням основних засобів (ремонт, реконструкція) і відображення цього на відповідних рахунках	Проектно-кошторисна документація, приймально-здавальні акти, інші первинні документи, дані аналітичного обліку витратних рахунків
6	Розгляд необхідності переоцінки основних засобів, нематеріальних активів та перевірка правильності її проведення	Відомості переоцінки, висновки експертів
7	Перевірка документів на право власності	Інвентаризаційні описи, результати інвентаризації, акти приймання-передачі, договори, рахунки-фактури, реєстраційні посвідчення, технічні паспорти тощо
8	Підтвердження достовірності фінансової звітності	Баланс (Звіт про фінансовий стан), Примітки до річної фінансової звітності

Для надання відповіді на ці питання державний аудитор має перевірити правильність і законність операцій з необоротними активами підприємства.

Методика контролю необоротних активів ВП «Атомремонтсервіс», передусім, стосується, перевірки основних засобів, адже, інші види необоротних активів становлять дуже малу частку і не впливають суттєво на господарську діяльність підприємства чи неперервність його діяльності. Окрім того, в методиці державного аудиту на нормативному рівні регламентується застосування такого поняття як «суттєвість», що дозволяє державному аудиту концентрувати увагу лише на суттєвих з точки зору впливу статтях звітності.

Основними питаннями контролю необоротних активів ВП «Атомремонтсервіс» будуть питання, що стосуються правильності визнання об'єкта, визначення його вартості, переоцінки, нарахування амортизації,

правомірності списання. Джерелом такої інформації будуть звітність, реєстри та первинні документи, які формуватимуть аудиторські докази (докази контролю). Перевірка бухгалтерських реєстрів і документів дозволяє отримати аудиторські докази різного рівня надійності залежно від їх характеру, джерела отримання й ефективності засобів внутрішнього контролю підприємства.

Важливим моментом перед початком перевірки є виявлення зон ризику в обліку необоротних активів ВП «Атомремонтсервіс», що дозволяє відразу концентрувати увагу на найбільш проблемних ділянках обліку. Це можливо зробити, якщо завчасно сформулювати версії порушень з необоротними активами.

Перелік можливих способів та напрямків порушень з основними засобами, іншими необоротними активами наведено в табл. 3.6.

Таблиця 3.6

Перелік порушень ведення обліку основних засобів підприємства

№	Зміст порушення	Пункт П(С)БО 7, що порушується
1	Включення до первісної вартості основних засобів (у разі придбання їх за кредитні позики) витрат на оплату відсотків за користування кредитом	П.8
2	Неправильне визначення собівартості оборотних активів, товарів, готової продукції при зарахуванні їх до складу основних засобів	П.11
3	Невключення різниці між залишковою та справедливою вартістю переданого об'єкта до складу витрат звітного періоду при отриманні основних засобів в обмін по подібні активи	П.12
4	Збільшення вартості основних засобів на суму витрат, що здійснюються для підтримання об'єкта в робочому стані. Включення витрат на модернізацію, модифікацію, дообладнання та реконструкцію до складу витрат підприємства	П.14-15
5	Проведення переоцінки лише одного об'єкта основних засобів з групи. Відсутність відомостей про зміну первісної вартості та суми зносу основних засобів в реєстрах аналітичного обліку	П.16-21
6	Нарахування амортизації основних засобів: - під час їх перебування на реконструкції, модернізації, в добудові, дообладнанні та консервації; - щоквартально; - з дати надходження основних засобів на підприємство; - після дати вибуття основного засобу.	П.23, 26-30
7	Невиправдана зміна строку корисного використання (експлуатації) основного засобу	П.24-25
8	Безпідставне зменшення корисності основних засобів	П.31-32

Подібний перелік порушень можна сформулювати щодо обліку нематеріальних активів, що теж допоможе їх якісному контролю (табл. 3.7).

Таблиця 3.7

Перелік порушень ведення обліку нематеріальних активів підприємства

№.	Зміст порушення	Пункт П(С)БО 8, що порушується
1	Включення до вартості витрат на сплату відсотків за кредит, за рахунок якого був придбаний об'єкт	П.12
2	Невключення різниці між залишковою та справедливою вартістю переданого об'єкта до складу витрат звітного періоду при придбання нематеріальних активів в обмін по подібні	П.12
3	Збільшення первісної вартості нематеріальних активів за рахунок поточних витрат	П.17-18
4	Визначення строку корисного використання, нарахування зносу на нематеріальні активи строком, що перевищує граничний термін, передбачений П(С)БО 8	П.25-31
5	Проведення переоцінки нематеріальних активів, щодо яких не існує активного ринку. Проведення переоцінки лише окремого об'єкта групи нематеріальних активів	П.19-24
6	Безпідставне відображення в обліку суми зменшення корисності нематеріальних активів	П.32-33

Перелік порушень, якщо його застосовувати в цілях пошуку відхилень, є досить вагомим інструментом методики контролю основних засобів та інших необоротних активів підприємства.

Державний аудит необоротних активів, зокрема, основних засобів ВП «Атомремонтсервіс» починається з перевірки дотримання умов збереження. При наявності інформації (сигналів) про нестачу об'єктів необоротних активів контроль потрібно починати із раптової перевірки необоротних активів за місцем їх знаходження. За відсутності такої інформації державному аудиторі слід починати з перевірки наявності і стану інвентаризаційних карток в картотеці аналітичного обліку необоротних активів та відповідності даних пооб'єктного аналітичного обліку необоротних активів з даними синтетичного обліку. Для цього державний аудитор зіставляє дані опису інвентарних карток необоротних активів за класифікованими групами з наявними в картотеці інвентарними картками [52, с. 43].

Під час дослідження інвентарних карток встановлюються об'єкти необоротних активів, які знаходяться в експлуатації, запасі, ремонті, а також конструктивні елементи, що відображають їх індивідуальні особливості. На машини, обладнання, транспортні засоби в обов'язковому порядку мають бути

технічні паспорти, номери яких вказуються в пооб'єктному обліку. Державний аудит перевіряє зберігання і ведення записів у технічних паспортах. У паспортах обов'язково повинна відображатись реконструкція, модернізація і капітальний ремонт основних засобів, проходження технічного огляду та інші дані, необхідні для контролю технічного стану, забезпечення безаварійної роботи, планування профілактичних ремонтів тощо. На підставі дослідження цих даних контролер виявляє обладнання технічно несправних об'єктів, які тривалий час знаходяться в ремонті, вийшли з експлуатації передчасно внаслідок використання в агресивному середовищі, порушення графіків технічного обслуговування і ремонтів, правил техніки безпеки, аварій [52, с. 44].

Сумування залишків по всіх класифікаційних групах основних засобів та необоротних активів зіставляють із залишком по рахунку 10 "Основні засоби" за Головною книгою. Залишки повинні бути однакові. Якщо виявлені розбіжності між даними аналітичного і синтетичного обліку, то необхідно встановити причини такого відхилення і винних осіб.

Державний аудитор встановлює наявність основних засобів за місцями їх експлуатації (на підставі інвентарних списків). Якщо виявлена недостача основних засобів, то необхідно взяти письмове пояснення у матеріально відповідальної особи і вжити відповідні заходи із відшкодування вартості даного об'єкта необоротних активів [52, с. 45].

Важливою процедурою контролю є спостереження за проведенням інвентаризації основних засобів. Перевіряючому необхідно впевнитися в тому, що інвентаризація здійснюється у встановлені строки, з дотриманням необхідних правил, які виключають фальсифікацію її результатів, відносно всіх об'єктів основних засобів підприємства [55, с. 49].

Під час перевірки правильності проведення інвентаризації, визначення її результатів і відображення їх в обліку вивчають такі питання:

- Наявність наказу керівника на проведення інвентаризації;

- Встановлення обсягів, порядку і термінів проведення інвентаризації відповідно до чинних нормативних документів з інвентаризації майна;
- Правильність оформлення і затвердження результатів інвентаризації;
- Своєчасність відображення результатів інвентаризації в обліку [39, с. 97].

Державний аудитор повинен уважно вивчити матеріали попередніх інвентаризацій, особливу увагу звертаючи на правильність відображення результатів в бухгалтерському обліку. На підставі вивчення всіх матеріалів інвентаризації державний аудитор робить висновки про якість інвентаризації.

Державний аудитор перевіряє, чи всі об'єкти необоротних активів закріплені за матеріально відповідальними особами. Для цього вартість закріплених за матеріально відповідальними особами необоротних активів зіставляють із залишком по дебету рахунка “Основні засоби” на дату перевірки.

За даними бухгалтерського і оперативно-технічного обліку здійснюється контроль за використанням основних засобів, зокрема перевіряються об'єкти основних засобів, встановлені і не встановлені, діючі і недіючі і зайві, непотрібні підприємству, такі, що тривалий час знаходяться в запасі [55, с. 49].

Особлива увага приділяється контролю використання виробничих площ приміщень, машин, обладнання, фондівіддачі та інших показників, що характеризують ефективність експлуатації необоротних активів [55, с. 49].

Особливістю контролю ефективності використання необоротних активів підприємства є те, що після встановлення достовірності інформації про необоротні активи, їх слід оцінити за показниками ефективності.

Розробка методики проведення контролю ефективності використання необоротних активів підприємства обов'язково має передбачати вибір комплексу показників, які детально характеризуватимуть параметри необоротних активів підприємства, які можливо об'єднати у дві основні групи: показники якісного стану та ефективності використання необоротних активів. Окрім того, розрахунку підлягають також показники, що показують ступінь використання наявного на підприємстві обладнання.

Наступним елементом методики має бути встановлення меж діапазонів

граничних значень (максимального та мінімального) показників, які характеризують якісний стан та ефективність використання необоротних активів здійснюється з урахуванням рекомендованих (еталонних) значень.

В основі методики контролю ефективності використання необоротних активів підприємства лежить встановлення фактичних параметрів необоротних активів (абсолютних та відносних показників), відповідно порівняння цих параметрів з встановленими критеріями (нормативними значеннями), порівняння в динаміці та констатація наявності чи відсутності відхилень.

На основі вищевикладених положень з метою формування методичного забезпечення контролю ефективності використання необоротних активів підприємства та вирішення прикладних питань, пов'язаних з можливістю його застосування на підприємствах, нами було запропоновано методичний підхід, який передбачає послідовні етапи його реалізації, зокрема, вибір показників, визначення періоду нормального функціонування підприємства, визначення граничних значень показників, та оцінку ефективності використання необоротних активів за звітний період (рис. 3.10).

Розглянута та представлена на рис. методика охоплює всі важливі аспекти контролю ефективності використання необоротних активів ВП «Атомремонтсервіс». Перспективи вдосконалення стосуються, насамперед, автоматизації представлених на рис. процедур контролю.

Дослідивши акти ревізій та звіти державного фінансового аудиту, ми встановили, що державний фінансовий контроль на ВП «Атомремонтсервіс» проводиться щорічно. Однак, якщо на підприємстві проводився за певний період державний аудит, тоді, інспектування за цей період вже не проводиться.

Основними питаннями, які досліджувалися в межах інспектування та державного аудиту на ВП «Атомремонтсервіс» є законність та цільове використання державних коштів і майна, достовірність обліку і складання фінансової і податкової звітності, ризикові операції підприємствами з контрагентами. В актах ревізій наводиться інформація про показники фінансового стану, платоспроможності підприємства. Разом з тим, у звітах, що

відображаються результати комплексної перевірки підприємства не було представлено даних аналізу щодо якісного стану та ефективності використання необоротних активів підприємства, порівняння показників ефективності використання необоротних активів у динаміці тощо.

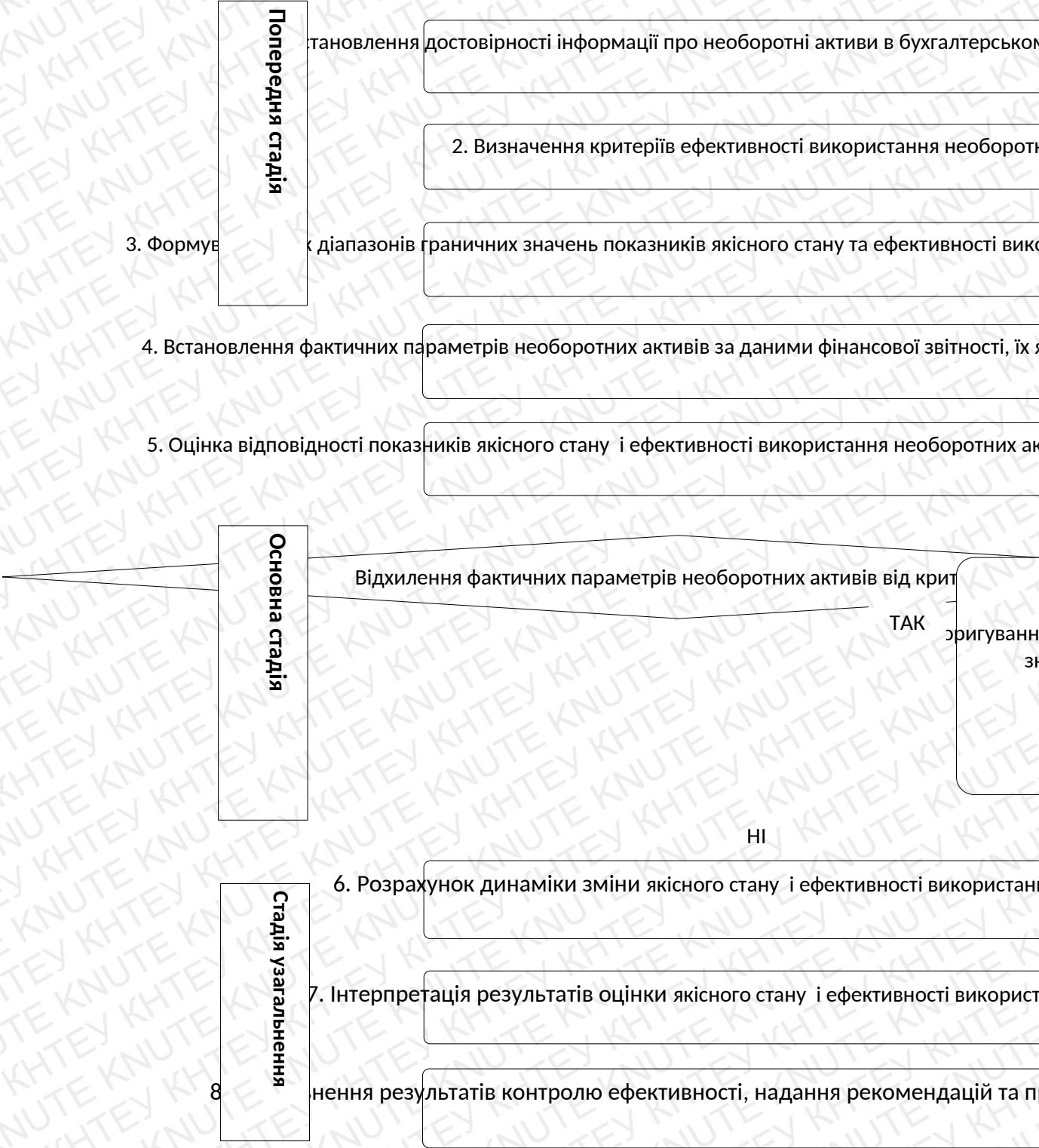


Рис. 3.10. Методичний підхід до проведення контролю ефективності використання необоротних активів ВП «Атомремонтсервіс» [авторська розробка]

На наш погляд, такий аналіз необхідно робити, як при комплексному, так і тематичному контролі.

Важливим аспектом вдосконалення контролю ефективності використання необоротних активів є також комп'ютеризація цього процесу, надання прикладних рекомендацій щодо застосування процедур державного контролю при застосуванні програмного забезпечення. Разом з тим, слід відзначити, що Україна в особі Державної аудиторської служби України наразі не купила ліцензійні права на використання жодного програмного продукту.

При проведенні державного контролю та аудиту практикується застосування програми Microsoft Excel. При цьому, державних аудиторів відсутнє спеціалізоване програмне забезпечення процесу аудиту. Державний аудит може застосовувати програми розроблені для незалежного аудиту тому, що в основі державного і незалежного лежать одні і ті самі принципи, засади, аудиторські процедури, що дозволяють отримати аудиторські докази.

Розглянемо існуючі на сьогодні програми з автоматизації аудиту. Серед програм слід відмітити спеціалізовані програмні продукти, такі як: «Експрес Аудит: ПРОФ», «ІНЕКА-ФСП», «IT Audit: Аудитор», Audit XP «Комплекс Аудит», «Audit Net», «Audit Expert».

Зазначені програми, передусім, призначені для використання аудиторськими компаніями. Окрім, того конфігурації цих програм дозволяють роботи імпорт даних з програми 1С, яка є найбільш поширеним програмним продуктом обліку. Тому, ці програми також можна використовувати для фінансового контролю державного підприємства (винятком є бюджетні установи, де застосовуються інша форма організації обліку та інші програми).

Хорошим варіантом для державних аудиторів є програмний продукт “IT Audit: Аудитор”. Можливості програмного продукту “IT Audit: Аудитор” аналогічні функціям програми “Експрес-Аудит: ПРОФ”.

На нашу думку, основні переваги програми “IT Audit: Аудитор” такі:

- програма є конструктором і дозволяє користувачам самостійно налагоджувати методологію аудиторської перевірки;

- реалізований взаємозв'язок розділів аудиту, аудиторських процедур, потенційних порушень, типових операцій;
- передбачені різні способи статистичного вибіркового дослідження;
- є можливості імпорту даних бухгалтерського обліку з найпоширеніших бухгалтерських програм що використовуються державними органами;
- автоматичне заповнення робочих документів аудитора даними обліку;
- містить базу потенційних порушень, а також операцію здійснює програмний алгоритм, який існує як інструмент для її самостійного наповнення користувачами;
- реалізовано можливість опису аудиторських ризиків і контрольного середовища в розрізі господарських операцій.

Варто зауважити, що подібна програма ACL (Audit Command Language) розроблена у Канаді. Таке програмне забезпечення дозволяє аудиторам:

- знайти бухгалтерські проведення, введенні в неробочий час;
- знайти бухгалтерські проведення, введені незвичайними користувачами, анонімно або під явно вигаданими іменами;
- відфільтрувати операції, що є типовими для даного підприємства, з метою виявлення разових та нетипових проведення;
- розрахувати окремі підсумки за рахунками, які потім звіряють із даними роздрукованих та офіційно завірених журналів [34, с. 119].

Ця програма дає змогу працювати з таким програмним забезпеченням як Microsoft Excel та Microsoft Word. “ IT Audit: Аудитор ” дає змогу інтегрувати дані нашого об'єкту до свого інформаційного середовища, з подальшим аналізом і перевіркою даних на повноту, цілісність і відповідність законодавству.

Альтернативним способом автоматизації державного аудиту необоротних активів може бути запровадження системи СААТ – міжнародних стандартизованих програмних систем комп'ютерного аудиту (computer assisted audit techniques – СААТ), які дають змогу ефективно автоматизувати процес фінансового контролю [34, с. 121]. Ці міжнародні системи поширені в більшості країн світу. Їх популярність зумовлена тим, що

створені вони за принципом інструментарію (так само, як Word та Excel) і надають великий набір варіантів та функцій аналізу, типових для аудиторів та контролерів усього світу. Насамперед йдеться про функції, які відповідають сучасним методам комп'ютерного аудиту: аналіз динаміки, порівняльний аналіз, аналіз відхилень, структурний аналіз, аналіз репрезентативних вибірок, статистичний аналіз, графічний аналіз і, більш поглиблено, багатомірний аналіз, прогнозний аналіз тощо. Застосування таких методів суттєво поліпшує глибину, оперативність та доказовість аудиту, що дає змогу виконувати завдання на якісно новому рівні.

Як бачимо, можливості для удосконалення методики державного контролю (аудиту) існують. Однією з причин не застосування автоматизованих програм залишається велика вартість таких програм, а також обслуговування їх. В умовах коли в Україні не достатньо коштів для покриття поточних видатків, купівля дорогого програмного забезпечення відкладається на майбутнє.

Висновки до розділу 3

Дослідивши особливості форм державного фінансового контролю, визначено, що контроль ефективності використання необоротних активів суб'єкта господарювання доцільно проводити у формі державного фінансового аудиту. З метою формалізації процесу організації державного контролю (аудиту) ефективності використання необоротних активів суб'єкта господарювання запропоновано організаційно-інформаційну модель, яка складається з окремих блоків та включає такі елементи як мета і завдання, об'єкт державного аудиту; критерії ефективності та інші складові.

Запропоновано методичний підхід, який передбачає послідовні етапи його реалізації, зокрема, вибір показників, визначення періоду нормального функціонування підприємства, визначення граничних значень показників, та оцінку ефективності використання необоротних активів за звітний період. Методика охоплює всі важливі аспекти контролю ефективності використання

необоротних активів ВП «Атомремонтсервіс».

Дослідивши аналітичні процедури контролю ефективності, зокрема, щодо оцінки якісного стану основних засобів, встановлено позитивну їх динаміку. Зокрема, коефіцієнт здатності за 2013-2017 рр. засвідчив зростання на 5,4 од. або 11,9%; коефіцієнт оновлення збільшився на 0,7 од. або 24,1%; коефіцієнт приросту збільшився на 0,7 од. або 28,8%, що нами оцінюється як позитивна тенденція. Значення показників фондозабезпеченості та фондоозброєності зросли на 82,0% та 101,6% відповідно.

Показники ефективності використання основних засобів мають гірші значення їх показники якісного стану: оборотність основних засобів підвищилася на 70,5%, фондовіддача за 2013-2017 рр. знизилася на 21,3%, фондомісткість зросла на 27,1%, рентабельність основних засобів знизилася на 17,2% і загалом має дуже низьке значення: всього 0,04% у 2017 році.

Зниження показників ефективності використання основних засобів пояснюється нерівномірним приростом доходу від реалізації продукції (послуг) підприємства та приростом обсягу основних засобів. Так, приріст середньорічної вартості основних засобів за 2013-2017 рр. склав 54,5%, тоді, як приріст доходу від реалізації становить 21,5%. Запропоновано комплекс заходів щодо зростання фондовіддачі.

З метою вдосконалення методики державного контролю необоротних активів рекомендовано до використання системи СААТ – міжнародних стандартизованих програмних систем комп'ютерного аудиту, які дають змогу ефективно автоматизувати процес фінансового контролю. Вони мають низку функцій, які відповідають сучасним методам комп'ютерного аудиту: аналіз динаміки, порівняльний аналіз, аналіз відхилень, структурний аналіз, аналіз репрезентативних вибірок, статистичний аналіз, графічний аналіз і, більш поглиблено, багатомірний аналіз, прогнозний аналіз, що сприятиме підвищенню ефективності контролю.

ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

Проведене дослідження організаційних і методичних засад контролю ефективності використання необоротних активів підприємства ВП «Атомремонтсервіс» за період 2013-2017 роки дозволили сформувати висновки та рекомендації.

Необоротні активи відіграють ключову роль у функціонуванні будь-якого підприємства. Необоротні активи впливають на вдосконалення засобів праці, визначають потужність виробничого персоналу та сприяють підвищенню технічної оснащеності суб'єкта господарювання. Дослідження економічної характеристики необоротних активів дозволило з'ясувати, що це - це майнові цінності організації з тривалістю використання більше одного року, що включають в себе основні засоби; нематеріальні активи; незавершені капітальні вкладення; обладнання, призначене для монтажу; довгострокові фінансові вкладення, інші види необоротних активів, які характеризуються продуктивністю і здатністю приносити дохід.

Необоротні активи класифікують за функціональними видами, за характером обслуговування напрямів операційної діяльності, за характером володіння та іншими ознаками. Склад необоротних активів суб'єкта господарювання формують: основні засоби, інші необоротні матеріальні активи, нематеріальні активи, довгострокові фінансові інвестиції, капітальні інвестиції, довгострокові біологічні активи, довгострокова дебіторська заборгованість та інші необоротні активи, а також гудвіл. Найбільшу частину необоротних активів складають основні засоби. Вони забезпечують створення матеріально-технічної бази, утворюють значну частину ресурсів, необхідних для функціонування підприємства і реалізації управлінських потреб.

Досліджено значення контролю як функції управління ефективністю

необоротних активів підприємства, що є системою спостереження і підтвердження інформації про параметри цих господарських засобів, порівняння планових і фактичних значень інформації про необоротні активи, виявлення відхилень в них, та факторів, що обумовили їх появу. Зміст контролю ефективності використання необоротних активів полягає у розробці та реалізації системи заходів, спрямованих на підвищення показників якісного стану, віддачі від використання необоротних активів, визначення резервів підвищення ефективності використання необоротних активів, зокрема, шляхом зниження потреби підприємства у них за рахунок підвищення коефіцієнтів рентабельності їх використання. Основними критеріями ефективності використання необоротних активів є: рентабельність та фондівіддача.

Представлено концепцію управління необоротними активами підприємства, яка передбачає взаємопов'язану сукупність елементів, гармонійне функціонування яких спрямоване на досягнення належного рівня якості, забезпеченості та підвищення ефективності використання необоротних активів згідно із встановленою стратегією розвитку суб'єкта господарювання. Основними компонентами концепції управління необоротними активами є стратегічна мета, завдання, стратегії, функції, принципи, предмет, об'єкт та інструменти управління цими господарськими ресурсами.

Досліджено класифікацію та рівні нормативно-правового регулювання контролю ефективності використання необоротних активів підприємства, що включає міжнародний, загальнодержавний (національний), галузевий (відомчий) та внутрішньогосподарський (внутрішньофірмовий). Проведено групування та огляд нормативних актів з питань регулювання діяльності підприємств ядерної енергетики та атомної промисловості та обліку і контролю (аудиту) ефективності використання необоротних активів підприємства, що допоможе контролеру розуміти особливості підприємства, необоротні активи якого підлягають дослідженню та орієнтуватися в нормативному забезпеченні.

Надано організаційно-економічну характеристику ВП «Атомремонтсервіс», що є виробничим підрозділом ДП НАЕК

«Енергоатом». Організаційна структура ВП «Атомремонтсервіс» є функціональною, коли окремі функції управління виконуються спеціалізованими органами та окремими спеціалістами, які об'єднуються в структурні підрозділи (відділи), очолювані фахівцями-менеджерами. Це узгоджується з розмірами та обсягом діяльності підприємства. Дослідження динаміки активів ВП «Атомремонтсервіс» засвідчило позитивну тенденцію до зростання ресурсного забезпечення ВП «Атомремонтсервіс» за останні 5 років. У 2017 р. обсяг майнових ресурсів підприємства збільшився на 80046 тис. грн (47,9%) порівняно з 2013 р. Якщо порівнювати дані 2017 року з попереднім 2016 роком, бачимо скорочення активів: на 3573 тис. грн (1,4%), що є відносно несуттєвим погіршенням, яке не вплине на здатність підприємства виконувати свої функції.

ВП «Атомремонтсервіс» є прибутковим підприємством. Проаналізувавши зміну чистого прибутку за 2013-2017 рр. можемо стверджувати про його позитивну тенденцію до збільшення. Такий результат підприємством було досягнуто за рахунок зростання доходу від реалізованих підприємством послуг. Разом з тим, збільшилися і витратні статті, зокрема, собівартість реалізованої продукції збільшилася на 8193 тис. грн. (52,9%), адміністративні витрати – на 3026 тис. грн. (23,9%). Витрати на збут у підприємства відсутні. Підприємство є рентабельним, при цьому, в динаміці за 2013-2017 рр. показники рентабельності зростають. Для того щоб рівень рентабельності ВП «Атомремонтсервіс» і надалі покращувався сформовано комплекс заходів.

Досліджено особливості організації обліку необоротних активів суб'єкта господарювання на основі вивчення його облікової політики. ДП «НАЕК «Енергоатом», в тому числі, ВП «Атомремонтсервіс», здійснює облік на основі НП(С)БО. У ДП «НАЕК «Енергоатом» застосовується форма організації бухгалтерського обліку – ведення обліку бухгалтерськими службами Дирекції та відокремлених підрозділів на чолі з головними бухгалтерами. На основі нормативних джерел виділено критерії визнання основних засобів в бухгалтерському обліку, а також види оцінок їх вартості. На баланс ВП «Атомремонтсервіс» необоротні активи надходять шляхом купівлі,

безоплатного одержання, як внесок у статутний фонд, шляхом переведення в основні засоби з оборотних активів, товарів, готової продукції, будівництво основних засобів, що впливає на формування їх первісної вартості. На основі облікової політики ВП «Атомремонтсервіс» визначено особливості обліку руху, нарахування амортизації та інші аспекти основних засобів, нематеріальних активів, яких дотримуються на підприємстві.

Наведено характеристику внутрішньогосподарського контролю необоротних активів ВП «Атомремонтсервіс» ДП НАЕК «Енергоатом» та надано оцінку рівню його достатності та дієвості шляхом анкетування управлінського персоналу. Встановлено, що контроль необоротних активів загалом здійснюється, але він не достатньо ефективний, тому, що допускає вчинення порушень і виключає здійснення важливих ділянок контролю, що зокрема стосується контролю ефективності використання основних засобів. Запропоновано структуру відділу внутрішнього контролю та аналізу для впровадження в діяльність підприємства. Правильно спланований та створений відділ внутрішнього контролю та аналізу створить низку щодо покращення управління необоротними активами ВП «Атомремонтсервіс».

Досліджено можливості удосконалення внутрішнього контролю на основі його автоматизації. Дослідивши пропозиції праці науковців та пропозиції сучасних українських і зарубіжних компаній щодо налагодження автоматизованої системи внутрішнього контролю, для впровадження у діяльність ВП «Атомремонтсервіс» запропоновано SAP GRC Process Control – програму автоматизації внутрішнього контролю, розроблену міжнародною аудиторською компанією Deloitte. Визначено особливості автоматизації внутрішнього контролю в SAP GRPC та основні переваги використання для організації у ВП «Атомремонтсервіс» внутрішнього контролю ефективності використання необоротних активів полягатимуть в централізованому веденні документації процесів внутрішнього контролю необоротних активів в системі SAP, плануванні тестування контрольних процедур, формуванні оперативної звітності щодо ризиків управління і контролю необоротних активів.

Досліджено особливості форм державного фінансового контролю та визначено, що контроль ефективності використання необоротних активів суб'єкта господарювання доцільно проводити у формі державного фінансового аудиту. Розглянуто особливості організації контролю ефективності використання необоротних активів, який проводиться у формі державного фінансового аудиту. З метою формалізації процесу організації державного контролю (аудиту) ефективності використання необоротних активів запропоновано організаційно-інформаційну модель, яка складається з окремих блоків та включає такі елементи як мета і завдання, об'єкт державного аудиту; критерії ефективності та інші складові. Зважаючи на суттєву специфіку необоротних активів ВП «Атомремонтсервіс», які включають різне технологічне обладнання, для проведення їх інвентаризації доцільно було б залучити фахівця-інженера з основних засобів.

Досліджено особливості застосування аналітичних процедур у процесу контролю ефективності використання необоротних активів на різних етапах контрольного процесу. Найбільш вагому складову необоротних активів формують основні засоби ВП «Атомремонтсервіс». Частка їх обсягу зросла від 74,4% у 2013 р. до 77% у 2017 р. Аналіз структури необоротних активів вказує на те, що основні засоби потребують підвищеної уваги контролера саме щодо цього виду активів підприємства. Крім суттєвої частки в балансі підприємства, слід зважити й на те, що з операціями з основними засобами часто трапляються різні види зловживань, про що свідчить оцінка системи внутрішнього контролю ВП «Атомремонтсервіс». За результатами дослідження показників якісного стану основних засобів зроблено висновок про позитивну їх динаміку. Зокрема, коефіцієнт здатності за 2013-2017 рр. засвідчив зростання на 5,4 од. або 11,9%; коефіцієнт оновлення збільшився на 0,7 од. або 24,1%; коефіцієнт приросту збільшився на 0,7 од. або 28,8%, що нами оцінюється як позитивна тенденція. Значення показників фондозабезпеченості та фондоозброєності також засвідчили позитивну динаміку до збільшення: на 82,0% та 101,6% відповідно.

Позитивна зміна коефіцієнтів обумовлена тим, що ВП «Атомремонтсервіс» приділяє значну увагу оновленню матеріальної бази

довгострокового використання. Підтвердженням цього є приріст первісної вартості основних засобів за 2013-2017 рр. на 107693,0 тис. грн (42,9%).

Проведений аналіз показників ефективності використання основних засобів засвідчив таку динаміку: оборотність основних засобів підвищилася на 70,5%, фондівдача за 2013-2017 рр. знизилася на 21,3%, фондомісткість зросла на 27,1%, рентабельність основних засобів знизилася на 17,2% і загалом має дуже низьке значення: всього 0,04% у 2017 році. Зниження показників ефективності використання основних засобів пояснюється нерівномірним приростом доходу від реалізації продукції (послуг) підприємства та приростом обсягу основних засобів. Так, приріст середньорічної вартості основних засобів за 2013-2017 рр. склав 54,5%, тоді, як приріст доходу від реалізації становить 21,5%. Запропоновано комплекс заходів щодо зростання фондівдачі.

З метою формування методичного забезпечення контролю ефективності використання необоротних активів підприємства та вирішення прикладних питань, пов'язаних з можливістю його застосування на підприємствах запропоновано методичний підхід, який передбачає послідовні етапи його реалізації, зокрема, вибір показників, визначення періоду нормального функціонування підприємства, визначення граничних значень показників, та оцінку ефективності використання необоротних активів за звітний період. Досліджено особливості застосування процедур контролю ефективності використання необоротних активів ВП «Атомремонтсервіс». Рекомендовано до використання системи СААТ, які дають змогу ефективно автоматизувати процес фінансового контролю. Вони мають низку функцій, які відповідають сучасним методам комп'ютерного аудиту: аналіз динаміки, порівняльний аналіз, аналіз відхилень, структурний аналіз, аналіз репрезентативних вибірок, статистичний аналіз, графічний аналіз, що сприятиме підвищенню надійності контролю.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Авдонин А. В. Удосконалювання механізму керування митною системою. - М., 1997. - 27 с.
2. Бабенко И. П. Курс двойной бухгалтерии / И. П. Бабенко. – С.-Пб. : издание В. И. Губинского, 1911. – 1106 с.
3. Бабіч І. І. Інформаційне забезпечення внутрішнього контролю як функції управління діяльністю сільськогосподарського підприємства / І. І. Бабіч, А. А. Дацюк // Економічні науки. Серія : Облік і фінанси. - 2017. - Вип. 14. - С. 5-13.
4. Баканов М.И. Экономический анализ: теория, история, современное состояние, перспективы / Баканов М.И., Кашаев А.Н., Шерemet А.Д. – М.: Финансы, 1976. – 264 с.
5. Беззубець Л. Л. Шляхи та умови розвитку автоматизованого аудиту в Україні / Л. Л. Беззубець // Економічний вісник університету. - 2015. - Вип. 24(1). - С. 23-27.
6. Безугла Ю. Є. Аналіз фінансування оновлення основних засобів підприємства за допомогою лізингу / Ю. Є. Безугла, О. А. Пісклова // Міжнародний науковий журнал "Інтернаука". - 2018. - № 10(3). - С. 9-14.
7. Белінська С. М. Особливості процесу експлуатації необоротних активів [Електронний ресурс] / С. М. Белінська, Т. А. Белінська // Інвестиції: практика та досвід. - 2018. - № 14. - С. 37-40.
8. Бенько М.М. Інформаційні технології як фактор інтеграції внутрішнього і зовнішнього аудиту / М.М. Бенько, В.В. Сопко // Економічний форум. – 2015. – № 1. – С. 254–262.
9. Биренберг Б.М. Сущность общей функции контроля // Социалистический контроль: методы и проблемы. - Киев: Наук. думка, 1985.
10. Бондаренко А. І. Оцінка ефективності механізмів державного фінансового контролю / А. І. Бондаренко // Вісник Національного

університету цивільного захисту України. Серія : Державне управління. - 2017. - Вип. 1. - С. 88-93.

- 11.Борисенко М. В. Організація і методика внутрішнього контролю на підприємствах: Автореф. дис. канд. екон. наук: 08.00.09 / Київський національно-торговельно-економічний університет. – Київ, 2008. – 21 с.
- 12.Брік С. В. Нові підходи до обліку основних засобів та ефективність обліку основних засобів у сучасних умовах / С. В. Брік, Г. К. Пинтя // Вісник Національного технічного університету "ХПІ". Серія : Актуальні проблеми розвитку українського суспільства. - 2016. - № 13. - С. 76-78.
- 13.Бурцев В.В. Организация системы внутреннего контроля коммерческой организации . – М.: «Экзамен», 2000. – 320 с.
- 14.Бутинець Ф. Ф. Організація бухгалтерського обліку : підруч. [для студ. спец. 7.050106 «Облік і аудит»] / Бутинець Ф. Ф., Войналович О. П., Томашевська І. Л. ; за ред. Ф. Ф. Бутинця. – 4-те вид. – Житомир : ПП «Рута». – 2005. – 528 с.
15. Бутник О. О. Державне управління організацією фінансового контролю: аналіз зарубіжного досвіду для України [Електронний ресурс] / О. О. Бутник // Інвестиції: практика та досвід. - 2018. - № 16. - С. 79-81.
- 16.Валуев Б.И. Управление экономикой в производственных объединениях легкой промышленности. – М.: легкая индустрия, 1977. – 216с.
- 17.Валуев Б.И., Шлапаков А.В. Экономический анализ в системе управления промышленным предприятием// Труды Одесского политехнического университета. – Одесса, 2001. – вып. 1(13). - С. 222-222 с.
18. Вдовиченко Л. Ю. Державний нагляд (контроль) у сфері господарської діяльності: релевантний для України міжнародний досвід [Електронний ресурс] / Л. Ю. Вдовиченко // Бізнес Інформ. - 2018. - № 1. - С. 35-41.
- 19.Виговська Н.Г. Господарський контроль в соціальноорієнтованій економіці: проблеми теорії та методології: монограф. / Н.Г. Виговська. – Житомир: ЖДТУ, 2006. – 288 с.

- 20.Воронко Р. М. Послідовність проведення та інформаційне забезпечення внутрішнього контролю / Р. М. Воронко // Вісник Львівської комерційної академії. Серія економічна. - 2016. - Вип. 50. - С. 122-129.
- 21.Гаркуша С. А. Комп'ютерний аудит в системі аналізу бухгалтерської інформації / С. А. Гаркуша, О. О. Довжик // Економічний аналіз. - 2014. - Т. 15(2). - С. 136-141.
22. Господарський кодекс України, прийнятий Верховною Радою України від 16 січня 2003 р. № 436-4 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/436-15>.
- 23.Даценко Г. В. Здійснення державного фінансового контролю в зарубіжних країнах [Електронний ресурс] / Г. В. Даценко, Д. В. Шпильова. – Режим доступу : http://www.rusnauka.com/11_EISN_2010/Economics/64441.doc.htm
- 24.Державний фінансовий аудит: методологія і організація : монограф. / [Є.В. Мних, М.О. Никонович, Н.С. Барабаш та ін.]; за ред. Є. В. Мниха. – К. : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2011. – 319 с.
- 25.Державна служба статистики України [офіційний сайт]. – Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua/>
- 26.Дзьоба В. Б. Удосконалення методики оцінки ефективності системи внутрішнього контролю / В. Б. Дзьоба // Молодий вчений. - 2017. - № 12. - С. 609-611.
- 27.Дмитренко Г.В. Організація і здійснення державного контролю в Україні (фінансово-економічні аспекти) : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня д-ра наук з держуправління : спец. 25.00.02 / Г. В. Дмитренко. – К., 2011. – 36 с.
- 28.Добродій К. О. Оцінка формування необоротних активів підприємства / К. О. Добродій // Наукові записки Національного університету "Острозька академія". Серія : Економіка. - 2017. - Вип. 4. - С. 35-38.

- 29.Долішня Т. І. Міжнародний досвід обліку основних засобів: порівняльний аспект / Т. І. Долішня, І. Б. Медвідь // Причорноморські економічні студії. - 2018. - Вип. 28(2). - С. 126-129.
30. Жовнірчик Я. Ф. Щодо дієвості та ефективності організації національної системи державного контролю [Електронний ресурс] / Я. Ф. Жовнірчик // Інвестиції: практика та досвід. - 2017. - № 23. - С. 87-92.
- 31.Задорожний З. М. Особливості діяльності підприємств нафтогазової промисловості та їх вплив на облік необоротних матеріальних активів / З. М. Задорожний, С. Кафка // Вісник Тернопільського національного економічного університету. - 2017. - Вип. 3. - С. 127-140.
- 32.Занько Б. М. Віднесення матеріальних активів до складу основних засобів: проблеми податкового законодавства / Б. М. Занько // Економічний вісник. Серія : Фінанси, облік, оподаткування. - 2018. - Вип. 2. - С. 45-51.
33. Здирко Н. Г. Стан та тенденції розвитку державного фінансового контролю в Україні [Електронний ресурс] / Н. Г. Здирко // Облік і фінанси. - 2017. - № 1. - С. 153-160.
- 34.Івахненко С.В. Інформаційні технології аудиту та внутрішньогосподарського контролю в контексті світової інтеграції: монограф. / С.В. Івахненко – Житомир: ПП «Рута», 2010. – 432 с.
35. Ігонін Р.В. Деякі аспекти проведення державного фінансового аудиту як різновиду державного фінансового контролю [Електронний ресурс] / Р. В. Ігонін, І. В. Чорна // Наше право. - 2014. - № 5. - С. 183-188.
36. Катроша Л.В. Аудит ефективності як перспективний метод державного фінансового контролю у системі державних закупівель в Україні [Електронний ресурс] / Л. В. Катроша // Інноваційна економіка. - 2013. - № 8. - С. 327-331.
- 37.Кафка С. М. Амортизація необоротних активів підприємства: суть та призначення / С. М. Кафка // Вісник Приазовського державного

- технічного університету. Серія : Економічні науки. - 2017. - Вип. 33. - С. 185-191.
- 38.Кафка С. М. Документування господарських операцій з надходження необоротних активів на підприємство / С. М. Кафка // Науковий погляд: економіка та управління. - 2017. - № 1. - С. 40–51.
- 39.Кафка С. М. Економічний і бухгалтерський підходи до оцінки необоротних активів / С. М. Кафка // Облік і фінанси. - 2017. - № 1. - С. 33-40.
- 40.Кінашук Л.Л. Особливості організації та правового регулювання державного і недержавного аудитів у зарубіжних країнах [Електронний ресурс] / Л.Л. Кінашук // Південноукраїнський правничий часопис. - 2014. - № 2. - С. 55-57.
- 41.Ключнікова М.В. Теоретико-правові аспекти відтворення основних виробничих засобів підприємств комунальної теплоенергетики [Електронний ресурс] / М.В. Ключнікова // Технологический аудит и резервы производства. - 2015. - № 1(6). - С. 47-51.
- 42.Кондукова Е. В. Проблеми уніфікації методики фінансового аналізу у державному контролі / Е. В. Кондукова // Економічний вісник. Серія : Фінанси, облік, оподаткування. - 2018. - Вип. 2. - С. 60-68.
- 43.Кононова І. В. Особливості обліку та аудиту основних засобів згідно з міжнародними стандартами / І. В. Кононова, А. О. Бакум // Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія : Міжнародні економічні відносини та світове господарство. - 2016. - Вип. 6(2). - С. 19-23.
- 44.Контроль у системі інноваційного менеджменту підприємства : монограф. / Є.І. Мних [та ін.]; за ред. Є.В. Мниха– Київ. нац.. торг.-екон. ун-т, 2011. – 452 с.
- 45.Косова Т. Д. Організація аудиту ефективності в системі зовнішнього державного фінансового контролю / Т. Д. Косова, В. В. Шевченко // Молодий вчений. - 2018. - № 2(1). - С. 394-398.

46. Косова Т. Вищий державний фінансовий контроль в умовах євроінтеграції України / Т. Косова, В. Шевченко // Зовнішня торгівля: економіка, фінанси, право. - 2018. - № 1. - С. 121–129.
47. Косович Б. І. Облік основних засобів і витрат підприємств за міжнародними та національними стандартами / Б. І. Косович, Т. Д. Півень // Вісник Львівського торговельно-економічного університету. Економічні науки. - 2017. - Вип. 52. - С. 95-99.
48. Кравченко М. В. Складові управління процесом обліку основних засобів / М. В. Кравченко, Ю. А. Дроздова // Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія : Міжнародні економічні відносини та світове господарство. - 2017. - Вип. 14(1). - С. 164-167.
49. Кузьминский А. Н. Теория бухгалтерского учета : ученик / А. Н. Кузьминський. – К. : Вища школа, 1990. – 311 с.
50. Лазебник Л. Л. Оновлення основних засобів в Україні: проблеми їх амортизації та використання [Електронний ресурс] / Л. Л. Лазебник // Економіка України. - 2018. - № 8. - С. 62-74.
51. Ластовецький В.О. Галузевий бухгалтерський облік: проблеми теорії і практики: [Монографія] / В.О. Ластовецький. –Чернівці: Прут, 2005.–200 с.
52. Любенко А. Аудит ефективності як складова системи контролю за державними активами / А. Любенко, Ю. Кійко // Аграрна економіка. - 2017. - Т. 10, № 3-4. - С. 43-49.
53. Макаров В. Г. Теория бухгалтерского учета : ученик / В. Г. Макаров. – 3-е изд. –М. : Фин. и стат., 1983. – 271 с.
54. Максимова В.Ф. Системний підхід до розвитку державного аудиту в Україні [Електронний ресурс] / В. Ф. Максимова, Ю. Б. Слободяник // Облік і фінанси. - 2013. - № 4. - С. 114-120.
55. Малахов В. Удосконалення організації обліку і аудиту основних засобів на підприємстві / В. Малахов, І. Оніщенко // Інститут бухгалтерського

- обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації. - 2016. - Вип. 1. - С. 48-56.
56. Менеджмент: Учеб. Для вузов / М.М. Максимцов, А.В. Игнатьев, М.А. Комаров и др.; Под.ред. М.М. Максимцова, А.В. Игнатьевой. – М.: Банки и биржи, ЮНИТИ, 1999. – 434 с.
57. Михалевич С. Облік та внутрішньогосподарський контроль використання виробничих запасів // Бухгалтерський облік і аудит. - 2010. - №3. - С. 45-48.
58. Мичак Н. О. Порядок розкриття інформації про необоротні активи, утримувані для продажу, у фінансовій звітності підприємств / Н. О. Мичак // Економічний вісник Запорізької державної інженерної академії. - 2018. - Вип. 2. - С. 139-143.
59. Мичак Н. О. Сутність необоротних активів, утримуваних для продажу: облікова та економічна точки зору / Н. О. Мичак // Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія : Міжнародні економічні відносини та світове господарство. - 2017. - Вип. 15(2). - С. 14-19.
60. Міжнародні стандарти фінансової звітності [Електронний ресурс] / Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_010.
61. Мікрюкова Л. В. Адаптація обліку необоротних активів суб'єктів державного сектору до змін чинного законодавства / Л. В. Мікрюкова, О. С. Млінцова // Науковий вісник Миколаївського національного університету імені В. О. Сухомлинського. Серія : Економічні науки. - 2017. - № 2. - С. 183-187.
62. Моголова М. М. Інноваційно-диверсифікаційне відтворення основних засобів у забезпеченні стійкого розвитку сільського господарства і сільських територій [Електронний ресурс] / М. М. Моголова // Агросвіт. - 2018. - № 13. - С. 3-7.
63. Мулик Т. О. Інформаційно-організаційні засади аналізу основних засобів в управлінні реальними інвестиціями / Т. О. Мулик, А. О. Цуркан //

- Науковий вісник Херсонського державного університету. Сер. :
Економічні науки. - 2018. - Вип. 29(2). - С. 173-177.
64. Мурашко В.М. Контроль і ревізія фінансово-господарської діяльності:
Навчальний посібник / За заг. ред. П.В. Мельника. - К: ЦУЛ, 2003. - 311 с.
65. Мэтьюс, М.Р. Теория бухгалтерского учета : учебник / [пер. с англ. под
ред. Я.В. Соколова, И.А. Смирновой] / М.Р. Мэтьюс, М.Х.Б. Перера. – М.:
Аудит, ЮНИТИ, 1999. – 663 с.
66. Назаренко О. В. Земельна складова необоротних активів аграрного
підприємства: вітчизняний та зарубіжний підхід [Електронний ресурс] /
О. В. Назаренко // Економіка та держава. - 2017. - № 3. - С. 43-46.
67. Назарова К.О. Аудит : еволюція, потенціал, ефективність : монограф. /
К.О. Назарова. – К. : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2015. – 464 с.
68. Негоденко В. С. Особливості обліку та аудиту відтворення основних
засобів / В. С. Негоденко // Підприємництво та інновації. - 2017. - Вип. 3.
- С. 56-64.
69. Недбалюк І. Р. Оцінка ефективності показників бюджетного контролю:
сучасний вітчизняний досвід / І. Р. Недбалюк // Економічний вісник
Запорізької державної інженерної академії. - 2017. - Вип. 6(2). - С. 86-90.
70. Обліково-аналітичне забезпечення господарської діяльності : монограф. /
І.Ф. Баланюк, С.В. Бардаш, Н.І. Пилипів та ін. – Івано-Франківськ :
Видавництво : Друкарня Фоліант, 2014. – 293 с.
71. Одношевна О. Концепт управління процесом обліку основних засобів / О.
Одношевна // Економіка природокористування і охорони довкілля. - 2017.
- 2017. - С. 130-137.
72. Озеран А. В. Гармонізація вимог П(С)БО України із МСФЗ щодо обліку
основних засобів / А. В. Озеран, Р. С. Коршикова // Незалежний аудитор.
- 2016. - № 15. - С. 54-61.
73. Организация управления промышленным производством. Учеб. / Козлова
О.В., Александров Л.А., Саркисов М.А., и др.; Под ред.. Козловой О.В.,
Каменицера С.Е.. – М.: Высш. школа, 1980. – 399 с.

74. Основи митної справи / Під общ. ред. В. Г. Драганова. - М.: Економіка, 1998. - 687 с.
75. Основы экономики и управление производством / Под ред. И.И. Сычева. Изд. 2-е. - М.: Экономика, 1973. - 399 с.
76. Панасюк О. В. Аналіз досвіду у сфері державного фінансового контролю: Європейський Союз та Україна / О. В. Панасюк // Економічний вісник. Серія : Фінанси, облік, оподаткування. - 2018. - Вип. 2. - С. 139-145.
77. Податковий кодекс України Верховна Рада України / Кодекс України, Закон, 2 грудня 2010, № 2755-6. - Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
78. Поліщук В.В. Напрямки удосконалення системи державного фінансового контролю: впровадження стратегічного аудиту [Електронний ресурс] / В. В. Поліщук // Публічне управління: теорія та практика. - 2014. - Вип. 1. - С. 145-149.
79. Порядок проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту діяльності суб'єктів господарювання : чинне законодавство зі змін. і доп., затв. постановою Кабміну від 25 березня 2006 р. N361 [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/361-2006-%D0%BF>
80. Про акціонерні товариства: чинне законодавство зі змін. і доп., прийн. Верховною Радою України від 17 вересня 2008 р. № 514-VI [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/514-17>
81. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні : чинне законодавство зі змін. і доп., прийн. Верховною Радою України від 16.07.1999 р. № 996-XIV [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
82. Про затвердження національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» : Міністерство

фінансів України / Наказ, 07.02.2013 № 73. Режим доступу: -
<http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>

83.Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 7
 «Основні засоби» : Міністерство фінансів України / Наказ, 27 квітня 2000,
 № 92. - Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00>

84.Про затвердження Положення про Державну аудиторську службу
 України: чинне законодавство зі змін. і доп., затв. Постановою Кабміну
 від 3 лютого 2016 р. № 43 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/43-2016-%D0%BF>

85. Про затвердження Порядку планування заходів державного фінансового
 контролю Державною аудиторською службою та її міжрегіональними
 територіальними органами, затв. Постановою Кабміну від від 8 серпня
 2001 р. N 955 [Електронний ресурс]. – Режим доступу:
<http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/955-2001-%D0%BF>

86. Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в
 Україні: чинне законодавство зі змін. і доп., прийн. Верховною Радою
 України від 26 січня 1993 р.
 № 2939-XII [Електронний ресурс]. – Режим доступу:
<http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2939-12>

87.Про Рахункову палату: чинне законодавство зі змін. і доп., прийн.
 Верховною Радою України від 2 липня 2015 р. № 576-VIII [Електронний
 ресурс]. – Режим доступу:
<http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/576-19/page2>

88.Радіонова Н. Й. Організація внутрішньогосподарського контролю
 основних засобів на підприємствах України / Н. Й. Радіонова, О. В.
 Михайлюк // Міжнародний науковий журнал "Інтернаука" . - 2018. - №
 14. - С. 37-39.

89.Решетов В.О. Мотиваційний механізм високорезультативної праці на
 малих підприємствах: Навч.посібник. - Кіровоград: «Імекс – ЛТД», 1999.
 - 54 с.

90. Роберт М. Фалмер. Энциклопедия современного управления. Т. 1. Основы управления. Планирование как функция управления. / Роберт М. Фалмер // М. : Випк Энерго. – с. 353.
91. Рябчук О. Г. Аналітичні процедури та їх виконання у процесі державного фінансового аудиту / О. Г. Рябчук // Економічний вісник. Серія : Фінанси, облік, оподаткування. - 2018. - Вип. 2. - С. 178-183.
92. Северин О. О. Дослідження залежності сумарних витрат на виконання навантажувально-розвантажувальних робіт від основних показників роботи засобів механізації / О. О. Северин, О. О. Шуліка, Н. В. Потаман // Вісник Східноукраїнського національного університету імені Володимира Даля. - 2018. - № 2. - С. 198-202.
93. Селіщев С. В. Оцінка функціонування системи внутрішнього контролю внутрішнім аудитом промислового підприємства / С. В. Селіщев // Бухгалтерський облік, аналіз та аудит: проблеми теорії, методології, організації. - 2016. - № 2. - С. 136-142.
94. Симоненко В.К. Основи єдиної системи Державного фінансового контролю в Україні : монограф. / В.К. Симоненко, О.І. Барановський, П.С. Петренко. – К.: Знання України, 2006.-280 с.
95. Слободяник Ю.Б. Предмет і об'єкти державного аудиту [Електронний ресурс] / Ю. Б. Слободяник // Вісник Одеського національного університету. Економіка. - 2013. - Т. 18, Вип. 2(1). - С. 154-158.
96. Слуцький Є. В. Використання електронних майданчиків для оцінки основних засобів за справедливою вартістю / Є. В. Слуцький // Науковий вісник Херсонського державного університету. Сер. : Економічні науки. - 2018. - Вип. 29(2). - С. 184-190.
97. Соколов Я. В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней : учебное пособ.[для вузов] / Я. В. Соколов. – М. : Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с.
98. Сопко В.В. Організація бухгалтерського обліку, економічного контролю та аналізу: підруч. / В.В. Сопко, В.П. Завгородній –К.: КНЕУ, 2004. – 411 с.

99. Сторожук Т. М. Професійне судження бухгалтера при визначенні складу необоротних матеріальних активів у світлі гармонізації з МСФЗ [Електронний ресурс] / Т. М. Сторожук, К. О. Бурдега // Бізнес Інформ. - 2018. - № 3. - С. 271-275.
100. Стрекаль О. О. Інформаційне забезпечення ефективності державного фінансового контролю / О. О. Стрекаль // Финансовые услуги. - 2017. - № 5. - С. 36-38.
101. Сучасний бухгалтерський облік, аналіз і аудит: галузевий аспект : колективн. монограф. у 2 т. / за ред. О.П. Атамас. – Дніпропетровськ : «Герда», 2013. – Т. 1. – 358 с.
102. Трачова Д. М. Обліково-інформаційне забезпечення контролю здійснення амортизаційної політики підприємства / Д. М. Трачова // Економічний вісник Запорізької державної інженерної академії. - 2018. - Вип. 3. - С. 147-151.
103. Управление в сельскохозяйственных предприятиях. / Под ред. А.В.Пошатаева. - М. : Колос, 1979. - с. 271.
104. Управление общественным производством. // Под редакцией А.И. Наумова, Ю.И. Краснопопаса. - М.: Издательство МГУ, 1991. - С. 134.
105. Фінансовий аудит: інформаційно-аналітичне забезпечення: монограф. / Є.В. Мних, С.В. Бардаш, К.О. Назарова та ін. – К. : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2015. – 416 с.
106. Хедоурі Ф. Основи менеджменту / Хедоурі Ф., Мескон М.Х. - М.: ИНФРА-М, 1992. - 869 с.
107. Цивільний кодекс України, прийнятий Верховною Радою України від 16.01.2003 № 435-4 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/435-15>
108. Чебанова Н. В. Роль інформаційно-аналітичного забезпечення внутрішнього контролю в підвищенні ефективності управління підприємством / Н. В. Чебанова, Л. Є. Ревуцька, Н. М. Корольова // Вісник ХНАУ. Серія : Економічні науки. - 2017. - № 3. - С. 77-86.

109. Череп О. Г. Основні засоби промислових підприємств Запорізької області та проблеми їх використання / О. Г. Череп, Д. В. Синьоока // Вісник Запорізького національного університету. Економічні науки. - 2017. - № 4. - С. 59-67.
110. Чуніхіна Т. С. Відтворення основних засобів та терміну корисного використання в межах стратегії розвитку підприємств / Т. С. Чуніхіна, А. М. Горлушко // Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія : Міжнародні економічні відносини та світове господарство. - 2018. - Вип. 19(1). - С. 79-83.
111. Шевчук О. Концепція оцінки діяльності контрольних органів / О. Шевчук // Фінансовий контроль. – 2013. – № 8 (91). – С. 60–63.
112. Шегда А.В. Основы менеджмента: Учеб. пособие.-К.: Т-во «Знання», КОО, 1998. – 512 с.
113. Шендригоренко М. Т. Основні засоби: проблемні аспекти визначення та організації документообігу на підприємствах / М. Т. Шендригоренко, Ю. В. Яковенко // Вісник Донецького національного університету економіки і торгівлі ім. Михайла Туган-Барановського. Серія : Економічні науки. - 2017. - № 2. - С. 93-100.
114. Шигун М. М. Проведення ремонтів та поліпшень необоротних активів перед визнанням їх утримуваними для продажу / М. М. Шигун, Н. О. Мичак // Облік і фінанси. - 2018. - № 2. - С. 54-60.
115. Шкірко О. І. Проблеми обліку основних засобів і амортизації в Україні та закордоном / О. І. Шкірко, Я. Р. Доброва, Ю. С. Збириновська // Міжнародний журнал "Інтернаука" . - 2017. - № 15(2). - С.74-79.
116. Шпитко М.М. Про доцільність розвитку та вдосконалення аудиту як форми державного фінансового контролю України [Електронний ресурс] / М. М. Шпитко // Наше право. - 2014. - № 10. - С. 192-195.
117. Шурпенкова Р. Баланс як основне джерело інформації для прийняття управлінських рішень / Р. Шурпенкова, І. Демко // Вісник

Львівського національного аграрного університету. Сер : Економіка АПК.
- 2013. - № 20(1). - С. 167-173.

118. Шурупов Г.В. Механизм управления материальным обеспечением производства – системный подход к развитию (на примере промышленных предприятий) : дис...канд.ekon. наук / Одес.гос.экон.ун-т – Одеса.
119. Drozd I. K. Internal Audit of Enterprises in the Public Sector / I. K. Drozd // Незалежний аудитор. - 2012. - № 1. - С. 6-9.
120. Julve V. M. Public financial reporting and audits: challenges and opportunities / V. M. Julve // ECA, Luxembourg. – 2016. – 145 p.
121. Szolno O. Internal audit in the public finance sector and its role in the system of management control / O. Szolno // Вісник Національного університету "Львівська політехніка". Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку. - 2014. - № 797. - С. 341-347.