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

*Кваліфікаційна наукова праця*
*на правах рукопису*

**ШАЦКОВ Віктор Володимирович**

**УДК:** 657.1:657.6]:658.27

**ДИСЕРТАЦІЯ**

# ОБЛІК ТА АУДИТ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ПІДПРИЄМСТВ СУСПІЛЬНОГО ІНТЕРЕСУ

071 «Облік і оподаткування»
Управління та адміністрування

Подається на здобуття наукового ступеня доктора філософії (PhD)

Дисертація містить результати власних досліджень. Використання ідей, результатів і текстів інших авторів мають посилання на відповідне джерело

_____ **В.В. ШАЦКОВ**
(підпис, ініціали та прізвище здобувача)

Науковий керівник:
кандидат економічних наук, доцент
**КОЛІСНИК Олена Пилипівна**

Ірпінь – 2025

# АНОТАЦІЯ

***Шацков В.В.*** **Облік та аудит основних засобів підприємств суспільного інтересу. –** Кваліфікаційна наукова праця на правах рукопису.

Дисертація на здобуття наукового ступеня доктора філософії (PhD) в галузі знань 07 «Управління та адміністрування» за спеціальністю 071 «Облік і оподаткування». – Державний податковий університет, Ірпінь, 2025.

Дисертаційну роботу присвячено дослідженню теоретико-методичних положень та розробці практичних рекомендацій з удосконалення обліку та аудиту основних засобів підприємств суспільного інтересу в умовах невизначеності.

В роботі розглянуто трактування дефініції «підприємства суспільного інтересу» в національних та міжнародних нормативних документах з бухгалтерського обліку та аудиту, зроблено огляд визначення терміну «підприємства суспільного інтересу» у країнах Європи та виділено інші суб'єкти суспільного інтересу, що визначаються на національному рівні. Розглянуто трактування дефініції «основні засоби» в дисертаційних дослідженнях, за положеннями міжнародних та національних стандартів бухгалтерського обліку.

За розглядом класифікацій основних засобів в дисертаційних дослідженнях доведено, що науковці при побудові враховували вид та специфіку економічної діяльності підприємств. В зв'язку з відсутністю розроблена класифікація основних засобів підприємств суспільного інтересу, яка враховує такі ознаки: форми появи, групи, модель оцінки, перенесення вартості, характер експлуатації, рівень агрегування, шляхом отримання вигоди від використання, мету формування інтегрованої звітності, необхідність поліпшення..

Досліджено порядок визнання та оцінки основних засобів підприємств суспільного інтересу, які застосовують міжнародні стандарти фінансової звітності, з визначенням ситуацій, коли потрібно застосовувати професійне судження. За результатами дослідження розкриття елементів облікової політики щодо основних засобів у працях науковців та фахівців, визначено, що залишається недостатньо

дослідженим у науковому середовищі питання розробки та розкритті облікових оцінок основних засобів в умовах невизначеності. Розроблена концептуальна модель облікової оцінки за структурним підходом з виділенням її найважливіших аспектів за наступними блоками: вхідна інформація; підходи та методи оцінки; припущення; невизначеність оцінки; регулярний перегляд; вимоги до прозорості.

Досліджено положення міжнародних стандартів аудиту, які необхідно застосовувати при проведенні незалежного аудиту основних засобів підприємств суспільного інтересу, та праці науковців, які присвячені застосуванню положень міжнародних стандартів аудиту при проведенні незалежного аудиту основних засобів. Розроблений процес аудиту за чотирьома стадіями: формування завдання, оцінка ризиків, тестування, завершальні процедури. Подано додаткове роз'яснення щодо процесу планування аудиту. Розглянуто приклади аудиторської документації та чинники, від яких вона залежить. Розглянуто види аудиторських процедур і аналітичних методів, а також розроблено додаткові довідники щодо порядку їх використання на різних етапах процесу аудиту. Досліджено порядок аудиту облікових оцінок та пов'язане з ними розкриття інформації за міжнародним стандартом аудиту.

За результатами дослідження стану системи обліку основних засобів підприємств суспільного інтересу, які займаються різними видами діяльності, мають різні форми господарювання, масштаби, обсяги капіталу та чисельність працівників, доведено, що більшість підприємств суспільного інтересу обрають своєю обліковою політикою модель собівартості. Зроблено порівняння нормативних положень щодо групування основних засобів та мінімально допустимого строку корисного використання з наявними у підприємств суспільного інтересу, визначено як збігання, так й розбіжності, оскільки кожне підприємство суспільного інтересу має галузеві особливості, які впливають на вибір амортизаційної політики. Систематизовано методи визначення суми очікуваного відшкодування основних засобів в розрізі різних підходів, визначено галузі та ситуації, коли доцільно їх використовувати.

Узагальнено відмінності складання фінансової звітності за міжнародними та національними стандартами та узагальнено відображення інформації про основні засоби в різних фінансових звітах суб'єктів суспільного інтересу. Зроблено систематизація інформація щодо основних засобів, яка потребує розкриття у фінансовій звітності відповідно до вимог міжнародних стандартів та доповнення добровільним розкриттям інформації щодо кліматичних змін. Це допоможе наводити доречну, достовірну та суттєву інформацію щодо основних засобів у фінансовій звітності, враховуючи не тільки вимоги міжнародних стандартів, а також організаційно-технологічні і економічні особливості підприємств суспільного інтересу, зокрема кліматичні ризики та можливості.

Досліджено та систематизовано групування основних засобів у звіті про фінансовий стан досліджуваних підприємств суспільного інтересу за різними підходами в залежності від відображення таких специфічних активів, як незавершені капітальні інвестиції, передоплати за основні засоби, активи в формі права користування.

Досліджено розкриття додаткової або необов'язкової інформації про основні засоби в Примітках до фінансової звітності підприємств суспільного інтересу: деталізація незавершених капітальних інвестицій, передоплати за основні засоби, первісна вартість повністю амортизованих основних засобів, які продовжують використовуватись; балансова вартість основних засобів під заставою; деталізація подальших витрат, прибутки (збитки) від реалізації основних засобів, втрати від списання основних засобів, дооцінка та уцінку основних засобів.

Досліджено розкриття інформації щодо облікових оцінок основних засобів в фінансовій звітності підприємств суспільного інтересу за такими оцінками: термін корисного використання; сума визначеної ліквідаційної вартості; ієрархія справедливої вартості та грошовий вираз оцінки справедливої вартості; зменшення корисності з виділенням одиниці, що генерує грошові кошти, визначенням наявності ознак знецінення та тестування основних засобів на знецінення, виду оцінки, ставки дисконтування, втрат від знецінення основних засобів; наявність та період оренди, а також ставка дисконтування, яка використовується при

розрахунку майбутніх орендних платежів. Визначено неповне розкриття інформації щодо облікових оцінок основних засобів підприємствами суспільного інтересу, що вказує на потребу в розробці відповідних рекомендацій.

Для вирішення проблем, які виникають при розробки та розкритті облікових оцінок основних засобів на основі концептуальної моделі розроблено моделі для конкретних аспектів облікових оцінок основних засобів, таких як «амортизація», «ліквідаційна вартість», «справедлива вартість», «зменшення корисності» та «оренда». Використання розроблених моделей облікових оцінок основних засобів дозволить підприємствам суспільного інтересу суттєво підвищити якість та достовірність фінансової звітності, довіру з боку стейкхолдерів.

Розроблена матриця впливу облікових оцінок основних засобів на ключові фінансові показники, використання якої допоможе забезпечити прозорість фінансової звітності шляхом обґрунтованого використання облікових оцінок, дозволить керівництву підприємств суспільного інтересу більш точно прогнозувати фінансові результати, оптимізувати планування та коригувати стратегії розвитку, враховуючи можливі сценарії змін в умовах бізнес-середовища.

Розроблено методичний підхід до аудиту основних засобів підприємств суспільного інтересу, який будується на взаємозв’язку процесів, пов’язаних з основними засобами, елементами внутрішнього контролю, ризиками та аудиторськими процедурами у відповідь на оцінені ризики. Запровадження цього методичного підходу може сприяти розвитку аудиторських практик, роблячи процес більш ефективним; чітке визначення процедур, що відповідають на оцінені ризики, дозволяє зменшити ймовірність помилок і зловживань.

Розроблено методичний підхід до аудиту облікових оцінок, який є практичною рекомендацією для аудиторів, що проводять незалежний аудит підприємств суспільного інтересу, оскільки, охоплюючи основні вимоги міжнародного стандарту аудиту, він надає чіткі інструменти для аналізу та верифікації оціночних процедур, пов’язаних із обліковими оцінками.

Розроблено форми робочих документів з аудиту облікових оцінок основних засобів, використання яких дозволить структурувати та систематизувати

результати перевірок згідно з вимогами документування аудиторських доказів, кожна форма може бути адаптована залежно від специфіки основних засобів підприємства суспільного інтересу.

Розроблено методичний підхід до аналізу чутливості припущення, який заснований на формуванні альтернативних сценаріїв змін припущення, оцінки впливу змін у припущеннях на фінансові показники та оцінка ризику недооцінки або переоцінки через хибні припущення. Впровадження цього методичного підходу дозволяє оцінити вплив змін припущення на облікову оцінку основного засобу, мінімізувати ризики завищення або заниження облікових оцінок основних засобів, а також покращує обґрунтованість прийняття управлінських рішень.

***Ключові слова:*** необоротні активи, основні засоби, облік, оподаткування, амортизація (знос), відновлення основних засобів, облікова оцінка, міжнародні стандарти бухгалтерського обліку та фінансової звітності, міжнародні стандарти аудиту, професійне судження, аудиторські процедури, підприємства суспільного інтересу.

ABSTRACT

***Shatskov V.V. Accounting and auditing of property, plant and equipment of public interest entities.*** **–** Qualifying scientific work on the rights of the manuscript.

Dissertation for the degree of Doctor of Philosophy (PhD) in the field of knowledge 07 «Management and Administration», specialty 071 «Accounting and taxation». – State Tax University, Irpin, 2025.

The dissertation is devoted to the study of theoretical and methodological provisions and the development of practical recommendations for improving the accounting and audit of property, plant and equipment of public interest entities in conditions of uncertainty.

The paper considers the interpretation of the definition of ‘public interest entity’ in national and international regulations on accounting and auditing, reviews the definition of the term ‘public interest entity’ in European countries and identifies other public interest entities defined at the national level: The article considers the interpretation of the definition of ‘property, plant and equipment’ in dissertation studies, according to the provisions of international and national accounting standards.

Based on the results of reviewing the classifications of property, plant and equipment in dissertation studies, it is proved that scientists considered the type and specifics of economic activity of enterprises when building them. In the absence of such a classification, the author has developed a classification of property, plant and equipment of public interest entity by the following criteria: form of appearance, groups, valuation model, cost transfer, nature of operation, level of aggregation, method of obtaining benefits from use, purpose of integrated reporting and the need for improvement.

The dissertation studies the procedure for recognition and valuation of property, plant and equipment of public interest entities that apply international financial reporting standards, identifying situations when professional judgement is required. Based on the results of the study of disclosure of elements of accounting policy in relation to property, plant and equipment in the works of scientists and specialists, it is determined that the

issue of developing and disclosing accounting estimates of property, plant and equipment under conditions of uncertainty remains insufficiently studied in the scientific environment. A conceptual model of accounting valuation based on a structured approach has been developed, highlighting its most important aspects in the following blocks: input information; approaches and methods of valuation; assumptions: valuation uncertainty; regular review; transparency requirements.

The provisions of international auditing standards, which should be applied in the independent audit of property, plant and equipment of public interest entities, and the scientist's works devoted to the application of the provisions of international auditing standards in the independent audit of property, plant and equipment, are studied, the audit process is built in four stages: formation of the task, risk assessment, testing, and final procedures. An additional explanation of the audit planning process is provided. Examples of audit documentation and the factors on which it depends are considered. The types of audit procedures and analytical methods are considered, and additional guides on the procedure for their use at different stages of the audit process are developed. The procedure for auditing accounting estimates and related disclosures in accordance with international standards on auditing is studied. A conceptual model for auditing accounting estimates has been developed.

Based on the results of the study of the status of the system of accounting for property, plant and equipment of public interest entities engaged in various types of activities, having different forms of management, scale, capital and number of employees, it is proved that most public interest entities choose the cost model as their accounting policy. The author compares the regulatory provisions on the grouping of property, plant and equipment and the minimum allowable useful life with those available to public interest entities, identifies both coincidences and discrepancies, since each property, public interest entities have industry-specific features that affect the choice of depreciation policy. The methods for determining the amount of expected reimbursement of property, plant and equipment in the context of different approaches are systematised, the industries and situations when it is advisable to use them are identified.

The differences in the preparation of financial statements in accordance with international and national standards are summarised, and the reflection of information on property, plant and equipment in various financial statements of public interest entities is generalised. The dissertation systemises the information on property, plant and equipment that needs to be disclosed in financial statements in accordance with the requirements of international standards and supplemented by voluntary disclosures on climate change. This will help to provide relevant, reliable and material information on property, plant and equipment in financial statements, taking into account not only the requirements of international standards, but also the organisational, technological and economic characteristics of public interest entities, including climate risks and opportunities.

The dissertation studies and systematises the grouping of property, plant and equipment in the statement of financial position of the studied public interest entities according to different approaches, depending on the reflection of such specific assets as capital investments in progress, prepayments and assets in the form of the right to use.

The disclosure of additional or optional information about property, plant and equipment in the Notes to the financial statements of public interest entities is investigated: details of capital investments in progress, prepayments for property, plant and equipment, the cost of fully depreciated property, plant and equipment that continue to be used, the carrying amount of property, plant and equipment pledged as collateral, details of subsequent expenses, gains (losses) from the sale and losses from write-off, revaluation and impairment of property, plant and equipment.

The dissertation studies disclosure of information on accounting estimates of property, plant and equipment in the financial statements of public interest entities for the following estimates: useful life used in the calculation of depreciation; amount of determined residual value; fair value hierarchy and monetary expression of fair value measurement; impairment of property, plant and equipment with the allocation of a cash-generating unit, determination of the presence of impairment indicators and testing of property, plant and equipment for impairment, type of valuation, discount rate, and the need to develop recommendations. Incomplete disclosure of information on accounting

estimates of property, plant and equipment by public interest entities was identified, which indicates the need to develop appropriate recommendations.

To address the problems arising in the development and disclosure of accounting estimates of public interest entities, based on the conceptual model of property, plant and equipment, models for specific aspects of accounting estimates of property, plant and equipment, such as depreciation, residual value, fair value, impairment and lease, have been developed. The use of the developed models of accounting estimates of property, plant and equipment will allow public interest entities to significantly improve the quality and reliability of financial statements, facilitate practical compliance with regulatory requirements and build stakeholder confidence.

The developed matrix of the impact of accounting estimates of property, plant and equipment on key financial indicators, the use of which will help ensure the transparency of financial statements through the reasonable use of accounting estimates, will allow the management of public interest entities to more accurately forecast financial results, optimise planning and adjust development strategies, taking into account possible scenarios of changes in the business environment.

The dissertation develops a methodological approach to the audit of property, plant and equipment of public interest entities, which is based on the interrelation of processes related to property, plant and equipment, internal control elements, risks and audit procedures in response to the assessed risks. The introduction of this methodological approach can contribute to the development of audit practices, making the process more efficient.

A methodological approach to the audit of accounting estimates has been developed, which is a practical recommendation for auditors conducting independent audits of public interest entities, as it covers the basic requirements of the international standard on auditing and provides clear tools for analysing and verifying the assessment procedures related to accounting estimates.

Forms of working documents for the audit of accounting estimates of property, plant and equipment have been developed, the use of which will allow structuring and systematising the results of audits in accordance with the requirements for documenting

audit evidence, each form can be adapted depending on the specifics of property, plant and equipment of a public interest entities.

A methodological approach to analysing the sensitivity of an assumption has been developed, which is based on the formation of alternative scenarios for changes in assumptions, assessing the impact of changes in assumptions on financial performance and assessing the risk of underestimation or overestimation due to false assumptions. The implementation of this methodological approach allows to assess the impact of changes in assumptions on the accounting valuation of property, plant and equipment, minimises the risks of overstatement or understatement of accounting valuations of property, plant and equipment, and improves the validity of management decisions.

***Keywords:*** non-current assets, property, plant and equipment, accounting, taxation, depreciation (amortisation), restoration of property, plant and equipment, accounting estimate, international accounting standards, international financial reporting standards, international standards on auditing, professional judgment, audit procedures, public interest entities.

## СПИСОК ПУБЛИКАЦІЙ ЗДОБУВАЧА

***Наукові праці, які відображають основні наукові результати дисертації***

1. **Шацков В.В.**, Шацкова Л.П. Порівняльний аналіз обліку основних засобів суб'єктів державного та приватного секторів економіки. *Економічний журнал Одеського політехнічного університету.* 2022. № 3 (21). С. 44-50. DOI: 10.15276/EJ.03.2022.5. DOI: 10.5281/zenodo.7465440. (0,7 д.а., особисто автору належить 0,6 д.а.: *порівняно дефініцію «основні засоби», визначення одиниці обліку основних засобів, класифікацію основних засобів, методи амортизації основних засобів, порядок оцінки первісної вартості основних засобів та переоцінки основних засобів за міжнародними і національними стандартами бухгалтерського обліку*).

2. **Шацков В.**, Колісник О. Аудит фінансової звітності: стратегія, план, процедури та методи. *Економічний аналіз.* 2024. Том 34. № 1. С. 226-235. DOI: https://doi.org/10.35774/econa2024.01.226. (0,7 д.а., особисто автору належить 0,5 д.а.: *виділено чотири основні етапи процесу аудиту фінансової звітності, досліджено фактори та порядок визначення суттєвих рахунків і додатків, а також їхні відповідні судження. описано складові плану аудиту, розглянуто види аудиторських процедур і аналітичних методів, а також розроблено додаткові довідники щодо порядку їх використання на різних етапах процесу аудиту фінансової звітності*).

3. **Шацков В.В.** Класифікація основних засобів підприємств суспільного інтересу. *Український економічний часопис*. 2024. № 5. С. 146-152. DOI: https://doi.org/10.32782/2786-8273/2024-5-26. (0,7 д.а.).

4. **Шацков В.В.** Визнання та оцінка основних засобів підприємств суспільного інтересу. *Acta Academiae Beregsasiensis. Economics*. 2024. № 6. С. 469-477. DOI: https://doi.org/10.58423/2786-6742/2024-6-469-477. (0,6 д.а.).

5. **Шацков В.В.** Стан системи обліку та розкриття інформації про основні засоби в фінансовій звітності підприємств суспільного інтересу. *Науковий погляд:*

*економіка та управління*. 2024. № 3(87). С. 53-59. DOI: https://doi.org/10.32782/2521-666X/2024-87-9. (0,8 д.а.).

6. **Шацков В.В.,** Колісник О.П. Зменшення корисності основних засобів підприємств суспільного інтересу. *Український економічний часопис*. 2024. № 7. С. 34-39. DOI: https://doi.org/10.32782/2786-8273/2024-7-5. (д.а. 0,6, особисто автору належить д.а.: 0,5: *побудований процес тестування на зменшення корисності основних засобів зі застосуванням вартості при використанні, досліджено стан розкриття інформації про зменшення корисності основних засобів у фінансовій звітності підприємств суспільного інтересу та поданий перелік інформації, який потрібно розкривати згідно з МСБО 36*).

7. Shatskov V.V. Methodological approach to the audit of accounting estimates. Economics of systems development. 2024. № 6. v. 2. pp. 163-167. DOI:. https://doi.org/10.32782/2707-8019/2024-2-23. (0,5д.а).

***Наукові праці, які засвідчують апробацію матеріалів дисертації***

8. **Шацков В.В.**, Кірсанова В.В. Організаційні засади формування стратегії зовнішнього аудиту. *Обліково-аналітичне забезпечення інноваційної трансформації економіки України*: матеріали XIV Всеукраїнської науково-практичної конференції (м. Одеса, 13 листопада 2020 р.). Одеса: ОНПУ, 2020. С. 59-61 (0,3 д.а., особисто автору належить 0,2 д.а.: *подано додаткові роз'яснення, які можна використовувати при розробці стратегії та плану аудиту*).

9. **Шацков В.В.**, Колісник О.П. Огляд змін в вимогах до аудиту в МСА 540. *Бухгалтерський облік в управлінні підприємством: сучасні виклики*. Збірник матеріалів III Міжнародної науково-практичної інтернет-конференції (м. Полтава, 05-06 жовтня 2021 р.). Полтава: ПУЕТ, 2021. С. 183-185 (0,2 д.а., особисто автору належить 0,1 д.а.: *зроблено порівняння вимог переглянутого МСА 540 з минулою версією стандарту).*

10. **Шацков В.В.**, Шацкова Л.П. Методичний підхід до багатокритеріального аналізу основних засобів. *Вплив обліку та фінансів на розвиток економічних*

*процесів:* матеріали III Міжнародної науково-практичної конференції (м. Берегове, 15 червня 2022 р.). Берегове: ЗУІ ім. Ф. Ракоці II, 2022. С. 274-276 (0,2 д.а., особисто автору належить 0,1 д.а.: *запропоновано методичний підхід до багатокритеріального аналізу основних засобів*).

11. **Шацков В.В.**, Шацкова Л.П. Класифікування та облік витрат, пов'язаних з капітальним ремонтом основних засобів. *Сучасні кризові явища в економіці та проблеми облікового, контрольного та аналітичного забезпечення управління підприємством*: матеріали XIV Міжнародної науково-практичної конференції (м. Луцьк, 24 червня 2022 р.). Луцьк: ЛНТУ, 2022. С. 222-226 (0,2 д.а., особисто автору належить 0,1 д.а.: *запропоновано рекомендація щодо класифікування та облікового відображення витрат, пов'язаних з капітальним ремонтом основних засобів*).

12. **Шацков В.В.**, Колісник О.П. Відмінності при складанні фінансової звітності за МСФЗ та НП(С)БО. *Обліково-аналітичне забезпечення інноваційної трансформації економіки України*: матеріали XVII Всеукраїнської науково-практичної конференції (м. Одеса, 10-11 листопада 2023 р.). Одеса: Національний університет «Одеська політехніка», 2023. С. 31-33 (0,2 д.а., особисто автору належить 0,1 д.а.: *виділено відмінності при складанні фінансової звітності за МСФЗ та НП(С)БО*).

13. **Шацков В.В.** Вибір оптимальної амортизаційної політики як складової стратегії розвитку підприємства. *Економіка підприємства: сучасні проблеми теорії та практики:* матеріали XIII Міжнародної науково-практичної конференції (м. Одеса, 13 вересня 2024 р.). Одеса: ОНЕУ, 2024. С. 191-192 (0,1 д.а.).

14. **Шацков В.В.** Незалежний аудит фінансової звітності підприємств суспільного інтересу. *Обліково-аналітичне забезпечення системи менеджменту підприємства*: матеріали VI Міжнародної науково-практичної конференції (м. Львів, 10-11 жовтня 2024 р.). Львів: Національний університет «Львівська політехніка», 2024. С. 157-158 (0,1 д.а.).

ЗМІСТ

ВСТУП ……..…3

РОЗДІЛ 1. КОНЦЕПТУАЛЬНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ І АУДИТУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ПІДПРИЄМСТВ СУСПІЛЬНОГО ІНТЕРЕСУ ……11

1.1. Сутність, характеристика та класифікація основних засобів …....……11

1.2. Визнання та оцінка основних засобів підприємств суспільного інтересу23

1.3. Основні теоретичні засади аудиту основних засобів підприємств суспільного інтересу …….……37

*Висновки до Розділу 1*……..50

РОЗДІЛ 2. СТАН ОБЛІКУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ПІДПРИЄМСТВ СУСПІЛЬНОГО ІНТЕРЕСУ ТА НАПРЯМИ ЙОГО УДОСКОНАЛЕННЯ .....55

2.1. Стан системи обліку основних засобів підприємств суспільного інтересу……...55

2.2. Узагальнення даних про основні засоби та відображення їх у фінансовій звітності для цілей управління ……..……74

2.3. Напрями удосконалення обліку основних засобів підприємств суспільного інтересу в умовах невизначеності …….……92

*Висновки до Розділу 2*……118

РОЗДІЛ 3. АУДИТ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ПІДПРИЄМСТВ СУСПІЛЬНОГО ІНТЕРЕСУ ТА ЙОГО УДОСКОНАЛЕННЯ……124

3.1. Методика та організація аудиту основних засобів підприємств суспільного інтересу……124

3.2. Методика та організація аудиту облікових оцінок підприємств суспільного інтересу ……...……...……...141

3.3. Удосконалення аудиту облікових оцінок основних засобів підприємств суспільного інтересу……167

*Висновки до Розділу 3*……182

ВИСНОВКИ ……186

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ ……191

ДОДАТКИ ……203

# ВСТУП

**Обґрунтування вибору теми дослідження.** В останні роки помітна тенденція збільшення кола суб'єктів, котрі застосовують міжнародні стандарти для обліку результатів своєї діяльності, зокрема підприємств суспільного інтересу. Ці суб'єкти господарювання повинні дотримуватися високих стандартів фінансової звітності, які можуть забезпечити ефективний облік та незалежний аудит. Основним об'єктом, що забезпечує господарську діяльність, є основні засоби, від виваженої експлуатації яких залежить повноцінне функціонування та рентабельність підприємств суспільного інтересу. Саме тому важливого значення набувають питання щодо ефективного управління основними засобами, для забезпечення якого дані обліку дозволяють керівництву контролювати використання основних засобів, планувати капітальні вкладення і виявляти можливості для оптимізації витрат, за результатами незалежного аудиту отримуються рекомендації щодо покращення управлінських практик.

Під час воєнного стану облік основних засобів вимагає від підприємств суспільного інтересу адаптивності, гнучкості та своєчасного реагування на зміни в зовнішньому середовищі. У цей період основні засоби можуть зазнавати пошкоджень або використовуватися в умовах, які сприяють їхньому швидкому зносу. Підприємства можуть переосмислити свої стратегії управління основними засобами, включаючи рішення про інвестиції в нові технології або модернізацію існуючих активів, про зміни в операційному використанні основного засобу. Тому критично важливими для забезпечення ефективного управління, особливо в складних економічних та політичних ситуаціях, є облікові оцінки основних засобів. Однак при розробки та розкритті облікових оцінок основних засобів в умовах невизначеності, пов'язаної зі змінами ринкових умов і технологічних прогресів, у багатьох підприємств суспільного інтересу виявляються певні серйозні проблеми, а саме, суб'єктивність оцінок внаслідок різних підходів та професійного судження, недостатність інформації та недосконалість розкриття методів і припущень, несвоєчасний перегляд облікових оцінок в зв'язку зі змінами в економічному

середовищі та неспроможність адаптувати свої облікові оцінки, недостатня прозорість при розкритті в фінансовій звітності. Для перевірки облікових оцінок основних засобів важливо залучати незалежних аудиторів, адже їх зовнішня експертиза може зменшити суб'єктивність у оцінках і забезпечити об'єктивність фінансової звітності. Аудит основних засобів під час воєнного стану вимагає сучасного підходу, який дозволив би враховувати всі специфічні ризики та невизначеності, пов'язані з поточною ситуацією.

Теоретичні основи дослідження, зокрема сутність, характеристику та класифікацію основних засобів, висвітлювали багато науковців, серед яких можна виділити Гаврись М.О., Замлинський В.А., Зінкевич О.В., Луценко О.А., Матвійчук Л.О., Матієшин М.М., Мац Т.П., Мустеца І.В., Пиріжок С.Є. Самбурська Н.І., Яцунська О.С. Серед авторів наукових праць, присвячених розгляду елементів облікової політики щодо основних засобів суб'єктів господарювання, які застосовують міжнародні стандарти при веденні бухгалтерського обліку та складанні фінансової звітності, можна виділити Бєлозерцева В.С., Голова С.Ф., Гречко А.В., Озеран А.В., Касич А.О., Книшек О.О., Коблянську О.І., Кононову І.В., Костюченко В.М., Мельник Т.Г., Проскуріна Н.М., Сторожук Т.М. Дослідженню положень міжнародних стандартів аудиту, які необхідно застосовувати при проведенні незалежного аудиту основних засобів підприємств суспільного інтересу, присвячено праці таких дослідників, як Бондаренко Н.М., Візіренко С.В., Гуцаленко Л.В., Подмешальська Ю.В., Радіонова Н.Й., Савченко А.М., Семенець А.О., Сирцева С.В., Томчук В.В., Утенкова К.О., Чубай В.М. Але недостатньо дослідженими у науковому середовищі є питання щодо розробки та розкриттю облікових оцінок основних засобів, які потрібують професійного судження та впливають на достовірність і прозорість фінансової інформації. В умовах невизначеності процеси міркування, пов'язані з обліковими оцінками, передбачають визначення суттєвих факторів, які можуть значно впливати на оцінку, побудову припущень про суттєві фактори та застосування припущень та будь-яких суттєвих даних для визначення суми оцінки. Для забезпечення точності та надійності облікових оцінок основних засобів аудитори повинні мати ретельний

план дій і стратегії для управління ризиками в процесі аудиту, який є необхідною складовою процесу фінансового управління, що не лише забезпечує юридичну відповідність, але й підтримує стратегічні цілі та розвиток підприємства суспільного інтересу.

**Мета і завдання дослідження.** Мета дисертаційного дослідження полягає в обґрунтуванні теоретико-методичних положень та розробці практичних рекомендацій з удосконалення обліку та аудиту основних засобів підприємств суспільного інтересу в умовах невизначеності. Досягнення мети дисертаційної роботи зумовило необхідність вирішення наступних завдань:

– розглянути трактування категорії «підприємства суспільного інтересу», сутність, характеристику, класифікацію основних засобів та визначити особливості в яких враховувалась специфіка обліку основних засобів підприємств суспільного інтересу;

– сформувати теоретичне підґрунтя визнання, оцінки та обліку основних засобів підприємств, що становлять суспільний інтерес, яке базується на міжнародних стандартах бухгалтерського обліку та фінансової звітності;

– сформувати теоретичне підґрунтя аудиту основних засобів підприємств суспільного інтересу, яке базується на міжнародних стандартах аудиту;

– проаналізувати стан системи обліку основних засобів підприємств суспільного інтересу;

– проаналізувати порядок узагальнення даних про основні засоби та відображення їх у фінансовій звітності підприємств суспільного інтересу для цілей управління;

– удосконалити облік основних засобів підприємств суспільного інтересу в умовах невизначеності;

– сформувати засади організації та методики аудиту основних засобів підприємств суспільного інтересу з використанням аудиторських процедур у відповідь на оцінені ризики;

– сформувати засади організації та методики аудиту облікових оцінок підприємств суспільного інтересу;

– удосконалити аудит облікових оцінок основних засобів підприємств, що становлять суспільний інтерес, в умовах невизначеності.

*Об'єктом дослідження є* основні засоби підприємств суспільного інтересу.

*Предмет дослідження* є сукупність теоретико-методичних та прикладних засад обліку та аудиту основних засобів підприємств суспільного інтересу і практичні положення щодо розробки їх організаційного та методичного забезпечення.

**Методи дослідження.** Для вирішення завдань у ході роботи використані наступні методи дослідження: *діалектичний метод пізнання та спостереження* – для формування концепції дослідження і постановки проблеми; *узагальнення та системного підходу* – для розроблення теоретико-методичних положень щодо обліку та аудиту основних засобів підприємств суспільного інтересу, *морфологічного аналізу* – при дослідженні сутності категорій; *класифікації* – при побудові класифікації основних засобів підприємств суспільного інтересу; *спостереження* – при дослідженні стану системи обліку основних засобів та відображення даних про основні засоби у фінансовій звітності підприємств суспільного інтересу; *порівняння* – при порівнянні методології обліку основних засобів та складання фінансової звітності за міжнародними та національними стандартами, при порівнянні нормативних положень щодо групування основних засобів та мінімально допустимого строку корисного використання з наявними у досліджуваних підприємств суспільного інтересу; *систематизації* – для систематизації методів амортизації основних засобів, методів визначення суми очікуваного відшкодування основних засобів в розрізі різних підходів; інформації щодо основних засобів, яка потребує розкриття відповідно до вимог міжнародних стандартів; *групування* – при визначення підходів до групування основних засобів у фінансовій звітності досліджуваних підприємств суспільного інтересу; *факторного аналізу* – при дослідженні зовнішніх та внутрішніх факторів, які впливають на процедури розробки облікових оцінок основних засобів та їх аудиту в умовах невизначеності; *структурно-логічного моделювання* – для побудови концептуальної моделі облікової оцінки, моделей для облікових оцінок

«амортизація», «ліквідаційна вартість», «справедлива вартість», «зменшення корисності» та «оренда»; *факторний метод* – при побудові механізму впливу облікових оцінок основних засобів на ключові фінансові показники; *логічного узагальнення* – при формулюванні методичного забезпечення аудиту основних засобів та їх облікових оцінок підприємств суспільного інтересу.

*Інформаційною базою дослідження* є праці вчених, фахівців-практиків з проблематики обліку та аудиту основних засобів підприємств суспільного інтересу, чинне законодавство і нормативно-правові акти, фінансові звіти, примітки до фінансової звітності та аудиторські висновки підприємств суспільного інтересу, результати власних досліджень.

**Наукова новизна отриманих результатів** полягає в обґрунтуванні теоретико-методологічного підґрунтя і розробці рекомендації щодо обліку і аудиту основних засобів підприємств суспільного інтересу в умовах невизначеності. Найбільш вагомими результатами, що становлять наукову новизну, є:

*вперше:*

– розроблено концептуальна модель облікової оцінки за структурним підходом та моделі для облікових оцінок «амортизація», «ліквідаційна вартість», «справедлива вартість», «зменшення корисності» та «оренда», які будуються за наступними блоками: вхідна інформація, підходи або методи оцінки, припущення, невизначеність оцінки, регулярний перегляд, вимоги до прозорості;

– розроблено матриця впливу облікових оцінок основних засобів на ключові фінансові показники, яка заснована на зміні припущень облікових оцінок основних засобів як в межах п’ятирічного часового горизонту, так й за його межами;

*удосконалено*

– процес дослідження стану системи обліку основних засобів та відображення даних про основні засоби у фінансовій звітності підприємств суспільного інтересу, який відрізняється від існуючих підходів тим, що розкриття інформації здійснюється за: 1) обліковими оцінками основних засобів та 2) додатковою або необов’язковою інформацією про основні засоби;

– систематизація методів розрахунку знецінення основних засобів в розрізі різних підходів, які відрізняється оцінюванням їх придатності застосування підприємствами суспільного інтересу різних галузей при певних потребах;

– систематизація інформації щодо основних засобів, яка потребує розкриття в фінансовій звітності відповідно до вимог міжнародних стандартів, яка доповнена добровільним розкриттям інформації щодо кліматичних змін;

– порядок групування основних засобів у звіті про фінансовий стан підприємств суспільного інтересу за різними підходами в залежності від відображення таких специфічних активів, як незавершені капітальні інвестиції, передоплати за основні засоби, активи в формі права користування;

– методичний підхід до аудиту облікових оцінок, який охоплюючи основні вимоги міжнародного стандарту аудиту, надає чіткі інструменти для аналізу та верифікації оціночних процедур, пов'язаних із обліковими оцінками;

– методичний підхід до аналізу чутливості припущення, який заснований на формуванні альтернативних сценаріїв змін припущення, оцінки впливу змін у припущеннях на фінансові показники та оцінка ризику недооцінки або переоцінки через хибні припущення;

*набуло подальшого розвитку*

– класифікація основних засобів підприємств суспільного інтересу, в якої враховується специфіка обліку основних засобів за міжнародними стандартами, за такими ознаками: формою появи, групами, моделлю оцінки, перенесенням вартості, характером експлуатації, рівнем агрегування, шляхом отримання вигоди від використання, метою формування інтегрованої звітності, необхідністю поліпшення;

– загальний процес аудиту, який будується за чотирьома стадіями: формування завдання, оцінка ризиків, тестування, завершальні процедури;

– методичний підхід до аудиту основних засобів підприємств суспільного інтересу, який будується на взаємозв'язку процесів, пов'язаних з основними засобами, елементами внутрішнього контролю, ризиками та аудиторськими процедурами у відповідь на оцінені ризики;

– документування результатів аудиту облікових оцінок основних засобів підприємств суспільного інтересу, використання якої дозволить структурувати та систематизувати результати перевірок згідно з вимогами документування аудиторських доказів.

**Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами.**

Дисертаційна робота виконана у відповідності до планів науково-дослідних робіт: кафедри обліку і консалтингу як складова теми «Обліково-аналітичне забезпечення управління суб'єктів господарювання в умовах сталого розвитку» (державний реєстраційний № 0121U111098) – в частині класифікування основних засобів підприємств суспільного інтересу з урахуванням принципів сталого розвитку; добровільного розкриття інформації в фінансовій звітності щодо кліматичних змін в частині основних засобів.

**Практичне значення одержаних результатів** полягає у вирішенні ряду проблемних питань та розробці науково обґрунтованих і методично завершених рекомендацій щодо вдосконалення обліку та аудиту основних засобів в умовах невизначеності для забезпечення сталого економічного розвитку підприємств суспільного інтересу та отримання більшої довіри з боку стейкхолдерів. Практична цінність та придатність положень дисертаційної роботи підтверджується відповідними довідками: довідка про практичну цінність дисертації від ПрАТ «КПМГ АУДИТ», довідка про практичну цінність дисертації від ГО «Міжнародна професійна спілка аудиторів», довідка про впровадження результатів дисертації від ТОВ «АРДІС ГРУП», довідка про впровадження результатів дисертації від ТОВ «Елмарин», довідка про впровадження результатів дисертаційного дослідження в освітній процес та науково-дослідну роботи кафедри обліку та аудиту Державного податкового університету.

**Особистий внесок здобувача.** Дисертація є самостійно виконаною науковою працею, в якій викладено авторський підхід до обліку та аудиту основних засобів підприємств суспільного інтересу. Всі наукові результати, сформовані висновки та запропоновані рекомендації, викладені в дисертації, одержано автором особисто.

Частка та особистий внесок автора в опублікованих наукових працях у співавторстві, зазначається у списку публікацій.

**Апробація матеріалів дисертації.** Окремі теоретичні і практичні положення дослідження доповідались та були схвалені на міжнародних та всеукраїнських науково-практичних конференціях, зокрема: Всеукраїнської науково-практичної конференції «Обліково-аналітичне забезпечення інноваційної трансформації економіки України» (м. Одеса, 13 листопада 2020 р., 10-11 листопада 2023 р.); Міжнародних науково-практичних конференціях: «Бухгалтерський облік в управлінні підприємством: сучасні виклики» (м. Полтава, 05-06 жовтня 2021 р.), «Вплив обліку та фінансів на розвиток економічних процесів» (м. Берегове, 15 червня 2022 р.), «Сучасні кризові явища в економіці та проблеми облікового, контрольного та аналітичного забезпечення управління підприємством» (м. Луцьк, 24 червня 2022 р.), «Економіка підприємства: сучасні проблеми теорії та практики» (м. Одеса, 13 вересня 2024 р.), «Обліково-аналітичне забезпечення системи менеджменту підприємства» (м. Львів, 10-11 жовтня 2024 р.).

**Публікації.** Результати дисертаційного дослідження висвітлено у 14 публікаціях наукового характеру загальним обсягом 5,9 д.а., з них особисто автору належить 5,0 д.а., серед яких 7 статей, опублікованих у наукових виданнях, включених до переліку наукових фахових видань України, з них 3 – у співавторстві, 7 праць – апробаційного характеру, опублікованих у збірниках тез за результатами роботи Міжнародних та Всеукраїнських науково-практичних конференцій, з них 5 – у співавторстві.

**Структура та обсяг дисертації.** Дисертаційне дослідження складається з анотації, списку публікацій здобувача, змісту, вступу, трьох розділів, що містять дев’ять параграфів теоретичного, практичного та рекомендаційного характерів, висновків, списку використаних джерел та додатків. Загальний обсяг роботи сягає 250 сторінок друкованого тексту (з урахуванням додатків). Основний зміст дисертації викладено на 188 сторінках. Дисертація містить 19 таблиць, 24 рисунки, 16 додатків. Список використаних джерел, що налічує 119 найменувань, розміщений на 12 сторінках.

# РОЗДІЛ 1
# КОНЦЕПТУАЛЬНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ І АУДИТУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ПІДПРИЄМСТВ СУСПІЛЬНОГО ІНТЕРЕСУ

## 1.1. Сутність, характеристика та класифікація основних засобів

Усі суб'єкти господарювання зобов'язані здійснювати облік результатів своєї діяльності. Основним об'єктом, що забезпечує господарську діяльність, є основні засоби, від виваженої експлуатації яких залежить повноцінне функціонування та рентабельність будь-якого підприємства. Саме тому важливого значення набувають питання щодо ефективного управління основними засобами, яке в першу чергу залежить від раціональної побудова їх обліку.

У зв'язку із інтеграцією в міжнародний економічний простір необхідною умовою є зближення двох практик, української та світової, що стосуються ведення й організації бухгалтерського обліку. Сучасні умови розвитку господарської діяльності вже давно виходять за межі українських кордонів, відбувається збільшення кола суб'єктів, котрі застосовують міжнародні стандарти для обліку результатів своєї діяльності. Це вплинуло на впровадження нормативних нововведень Законом України «Про внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» щодо удосконалення деяких положень» від 05.10.2017 р. № 2164-VIII [1], а саме розширення переліку компаній, які повинні вести бухгалтерський облік, готувати фінансову звітність за міжнародними стандартами та публікувати її разом з аудиторським висновком; було запроваджено термін «підприємства що становлять суспільний інтерес» (ПСІ). До цієї категорії підприємств належать: емітенти цінних паперів, цінні папери яких допущені до торгів на фондових біржах або щодо цінних паперів яких здійснено публічну пропозиція; банки; страховики; недержавні пенсійні фонди та інші фінансові установи (крім тих, що належать до мікро- та малих підприємств); великі підприємства. Суспільний інтерес становлять усі без винятку великі підприємства, показники фінансової звітності яких за попередній рік відповідають

таким критеріям: балансова вартість активів – перевищує 20 мільйонів євро; чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) – понад 40 мільйонів євро; середня кількість працівників – понад 250 осіб. Критерії в євро перераховують за середньорічним курсом НБУ, достатньо вписатися щонайменше у два будь-які критерії [2].

У європейських країнах існувала велика різноманітність дефініції «підприємства суспільного інтересу». Впровадження реформ бухгалтерського обліку та аудиту 2013-2014 рр. призвели до більш узгоджених і скорочених трактувань категорії «підприємство суспільного інтересу», які застосовуються в Європі. За нормативними документами Європейського Союзу Директивою з бухгалтерському обліку 2013/34/EU [3] і Директивою з обов'язкового аудиту 2014/56/EU [4] «підприємства суспільного інтересу» – «Public Interest Entities» (PIE) – це юридичні особи, які регулюються законодавцем держави-члена Європейського Союзу, чиї переказні цінні папери допущені до торгів на регульованому ринку будь-якої держави-члена; кредитні організації; страхові організації або організації, визначені державами-членами ЄС, як організації, які мають значну суспільну значимість із-за характеру їх бізнесу, їх розміру або кількості їх співробітників [3, 4].

Категорія «підприємства суспільного інтересу» також подається у Міжнародному кодексі етики професійних бухгалтерів «The International Code of Ethics for Professional Accountants», який затверджений Радою з Міжнародних стандартів етики для бухгалтерів (IESBA) [5]. Згідно цього нормативного документу до підприємств суспільного інтересу належать: публічні компанії (суб'єкти господарювання, які випускають фінансові інструменти, що підлягають передачі та продажі через загальнодоступний ринковий механізм); суб'єкти господарювання, однією з основних функцій яких є залучення депозитів від населення; суб'єкти господарювання, однією з основних функцій яких є страхування населення; суб'єкти господарювання, які мають значну суспільну значимість. У Міжнародному кодексі етики професійних бухгалтерів більш розширений перелік чинників для оцінки рівня суспільного інтересу до

фінансового стану суб'єкта господарювання: до характеру бізнесу та розміру суб'єкта додаються кількість і характер зацікавлених сторін (не тільки працівники, а також інвестори, клієнти, кредитори); обов'язковість регуляторному нагляду (забезпечення впевненості у виконанні фінансових зобов'язань); важливість суб'єкта господарювання для сектору, в якому він працює (важкість заміни у випадку фінансового краху); потенційний вплив на інші сектори та економіку у разі фінансової неспроможності суб'єкта [5].

Радою з Міжнародних стандартів етики для бухгалтерів не тільки пропонуються трактування терміну «підприємства суспільного інтересу» та перелік чинників для оцінки рівня суспільного інтересу до фінансового стану суб'єкта господарювання, а також здійснюються дослідження зі застосування цієї дефініції на місцевому рівні та розробляється база даних із переліком типів організацій. У табл. 1.1 представлений огляд трактування категорії «підприємства суспільного інтересу» в країнах Європи в розрізі суб'єктів за нормативними документами ЄС та інші суб'єкти на національному рівні. За даними табл. 1.1 можна визначити, що у всіх країнах Європи до підприємств суспільного інтересу належать публічні компанії, кредитні установи, страхові компанії, також в багатьох країнах належать інші суб'єкти, які за визначеними факторами мають значну суспільну значимість. Серед інших суб'єктів на національному рівні половина країн Європи до підприємств суспільного інтересу включають пенсійні фонди/трасти, третина країн – пайові фонди, інвестиційні компанії/керуючі компанії. Національна дефініція «підприємства що становлять суспільний інтерес» за змістом майже збігається з трактуванням терміну «підприємства суспільного інтересу» в міжнародних нормативних документах. Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» зроблено доповнення стосовно показників фінансової звітності суб'єктів, що становлять суспільний інтерес, у нашій країні. На відміну від національних положень бухгалтерського обліку, які достатньо жорстко регламентовані, підготовка фінансової звітності за міжнародними стандартами передбачає застосування професійного судження як для бухгалтерів, так і для аудиторів.

Таблиця 1.1

Огляд трактування категорії «підприємства суспільного інтересу» у країнах Європи

| Країна | Суб'єкти за нормативними документами ЄС | | | | Інші суб'єкти на національному рівні | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | публічні компанії | кредитні установи | страхові компанії | інші призначені суб'єкти | пенсійні фонди / трасти | пайові фонди | інвестиційні компанії / керуючі компанії |
| Австрія | √ | √ | √ | √ | | | |
| Бельгія | √ | √ | √ | √ | | | |
| Болгарія | √ | √ | √ | √ | √ | | |
| Греція | √ | √ | √ | | | | |
| Данія | √ | √ | √ | | | | |
| Естонія | √ | √ | √ | | | | |
| Ірландія | √ | √ | √ | | | | |
| Ісландія | √ | √ | √ | | √ | | |
| Іспанія | √ | √ | √ | √ | √ | √ | √ |
| Італія | √ | √ | √ | √ | √ | √ | √ |
| Кіпр | √ | √ | √ | | | | |
| Латвія | √ | √ | √ | | √ | √ | √ |
| Литва | √ | √ | √ | √ | √ | √ | √ |
| Люксембург | √ | √ | √ | | | | |
| Мальта | √ | √ | √ | | | | |
| Нідерланди | √ | √ | √ | √ | √ | | |
| Німеччина | √ | √ | √ | √ | | | |
| Норвегія | √ | √ | √ | √ | | | |
| Польща | √ | √ | √ | √ | √ | √ | |
| Португалія | √ | √ | √ | √ | √ | | |
| Румунія | √ | √ | √ | √ | √ | √ | |
| Словаччина | √ | √ | √ | √ | √ | | √ |
| Словенія | √ | √ | √ | √ | √ | | |
| Сполучене Королівство | √ | √ | √ | | | | |
| Туреччина | √ | √ | √ | √ | √ | √ | √ |
| Угорщина | √ | √ | √ | √ | | | √ |
| Фінляндія | √ | √ | √ | | | | |
| Франція | √ | √ | √ | √ | | | |
| Чехія | √ | √ | √ | | √ | √ | |
| Хорватія | √ | √ | √ | √ | √ | √ | √ |
| Швеція | √ | √ | √ | | √ | | |

*Джерело: складено автором за матеріалами [6]*

Тому для підприємств суспільного інтересу, облік яких регламентується положеннями міжнародних стандартів, потрібні наукові дослідження потенційних можливостей різних схем застосування професійного судження – інструменту вирішення облікових завдань щодо основних засобів, який ураховував би фактичні та потенційні наслідки господарських операцій та подій, оскільки облік та аудит основних засобів на таких підприємствах не розглядались у попередніх дисертаційних дослідженнях.

Більшість науковців попередніх дисертаційних досліджень спеціалізувались на вирішенні проблем обліку основних засобів суб'єктів певних видів економічної діяльності, зокрема: суб'єктів сільського господарства – Луценко О.А. [7], Замлинський В.А. [8], Мац Т.В. [9], Матвійчук Л.О. [10], суб'єктів водопостачання та водовідведення – Самбурська Н.І. [11], суб'єктів готельного господарства – Мустеца І.В. [12], суб'єктів будівництва – Матієшин М.М. [13]. Також процес обліку основних засобів розглядався у взаємозв'язку з потребами управління реальними інвестиціями – Зінкевич О.В. [14], за стадіями життєвого циклу – Яцунська О.С. [15].

Формування надійної інформації про основні засоби, насамперед, залежить від якісно розробленого понятійного апарату, тому доцільно розглянути інтерпретацію категорії «основні засоби» в дисертаційних дослідженнях [7-12, 14, 16, 17], де вчені виділяли різні обліково-економічні ознаки об'єктів основних засобів (Додаток А):

– існують в матеріально-речовій формі;

– підлягають зносу та термін корисного використання більше одного року або операційного циклу;

– знаходяться у власності підприємства;

– приймають багаторазову участь у виробничих бізнес-процесах;

– переносять вартість на витрати виробництва і обігу (поступово, частинами, шляхом амортизації);

– використовуються у виробничій та невиробничій сфери;

– забезпечують отримання майбутніх економічних вигод.

Аналіз трактування категорії «основні засоби» дає підстави стверджувати, що науковці, враховуючи вид та специфіку економічної діяльності підприємств, за матеріалами яких виконувались дослідження, акцентують увагу на основних критеріях визнання таких об'єктів, а саме: формі, терміні корисного використання, власності, достовірності вартості, призначенні, економічній вигоді.

Визначення поняття «основні засоби» у національних та міжнародних стандартах бухгалтерського обліку майже аналогічні: у якості об'єкту виступають матеріальні активи, які використовують у процесі виробництва товарів чи наданні послуг, наданні в оренду, задоволенні потреб суб'єкта господарювання (табл. 1.2) [18].

Таблиця 1.2

Поняття «основні засоби» у міжнародних і національних стандартах обліку

| НП(С)БО 7 | IAS 16 |
|---|---|
| Основними засобами є: | |
| Матеріальні активи, що утримують для використання у виробництві або постачанні товарів, наданні послуг, здаванні в оренду або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік) [19] | Матеріальні об'єкти, які: утримують для використання у виробництві або постачанні товарів, наданні послуг, для надання в оренду або для адміністративних цілей; за очікуванням використовуватимуть більше одного періоду [20] |

*Джерело: складено автором за матеріалами [19, 20]*

Проте існують деякі розбіжності, які необхідно виділити: якщо розглядати саме процес утримання основних засобів у НП(С)БО 7 «Основні засоби» [19] – виокремлюють здійснення соціально-культурних функцій, але вони відсутні у МСБО 16 «Основні засоби» (IAS 16 «Property, plant and equipment») [20]. Необоротні активи, що не беруть участі у забезпеченні основної діяльності, але контролюються підприємством, за IAS 16 не є основними засобами та вважаються непрофільними активами. У той же час при дотриманні принципів сталого розвитку, а саме підвищення соціальної та екологічної відповідальності бізнесу, та обґрунтуванні, що придбання соціальних та екологічних основних засобів опосередковано може вплинути на отримання майбутніх економічних вигод від

пов'язаних активів або через зменшення витоку грошових коштів підприємства, можна вважати такі необоротні активи основними засобами, якщо вони відповідають іншим критеріям визнання. Прикладами таких основних засобів можуть бути активи, необхідні для підтримки безперебійної роботи підприємства у довгостроковій перспективі, пов'язані з дослідницької діяльністю, охороною довкілля; об'єкти соціальної інфраструктури, необхідні для надання додаткових благ працівникам згідно з Колективним договором підприємства.

Згідно з п.7 НП(С)БО 7 одиницею обліку основних засобів є об'єкт основних засобів. У випадку, коли один об'єкт основних засобів складається з частин, які мають різний термін корисного використання, то кожна з цих частин може визнаватися в бухгалтерському обліку як окремий об'єкт основних засобів. Згідно з п. 9 IAS 16 не визначається одиниця обліку основних засобів, тому залежно від конкретних обставин виокремлення компонентів або об'єднання окремо незначущих компонентів є наслідком професійного судження. Цей стандарт фактично втілює компонентну систему обліку основних засобів.

В управлінні, зокрема в обліку, важливе місце відводиться класифікації основних засобів. В контексті дисертаційних досліджень науковці, також враховуючи вид та специфіку економічної діяльності підприємств, виділяли різні класифікаційні ознаки як для потреб бухгалтерського обліку, так і для потреб управління (табл. 1.3) [7-12, 14, 15]. Побудова класифікації основних засобів з урахуванням сфери діяльності підприємства робить їх більш інформативними та аналітичними, дозволяє виконувати інформаційну та контрольну функції бухгалтерського обліку з метою задоволення потреб управління, дає змогу здійснювати аналіз не тільки динаміки та структуру основних засобів, а й тенденції їх розвитку. Але визначається відсутність класифікації основних засобів для підприємств суспільного інтересу, в якої би враховувалась специфіка обліку основних засобів за міжнародними стандартами. Тому надалі виділено класифікаційні ознаки основних засобів, які доцільні для підприємств суспільного інтересу. Перш за все, при побудови класифікації основних засобів підприємств суспільного інтересу рекомендуємо таку класифікаційну ознаку, як форма появи,

за якою поділяємо основні засоби на: самостійно створені основні засоби, самостійно зроблені поліпшення основних засобів, придбані основні засоби та придбані поліпшення основних засобів. Вважаємо доцільним застосування такого поділу, оскільки різні форми появи основних засобів передбачають різні первинні документи та специфіку обліку при їх надходженні [21].

Таблиця 1.3

Класифікація основних засобів в дисертаційних дослідженнях

| Автор | Мета | Ознаки |
|---|---|---|
| Матвійчук Л.О. | для потреб аграрних підприємств | за формою придбання, за характером дії на предмет праці, за натурально-речовим складом, за характером відображення, за активністю у виробництві [9] |
| Яцунська О.С. | для моделі за стадіями життєвого циклу | за джерелами надходження, за характером зберігання, за причинами вибуття, за моделлю обліку (обліковою політикою) щодо подальшої оцінки, за напрямами отримання майбутніх економічних вигод від використання та рівнем агрегування об’єктів, за необхідністю поліпшення якісних характеристик [15] |
| Зінкевич О.В. | для потреб управління реальними інвестиціями | за відношенням до виду діяльності, з метою формування інтегрованої звітності, за строками корисної експлуатації, за джерелами фінансування, за функціональним призначенням [14] |
| Матієшин М.М. | для потреб будівельних підприємств | для цілей нарахування амортизації, за формою використання у процесі експлуатації [12] |
| Мустеца І.В. | для потреб підприємств готельного господарства | за групами, що формують критерії якості номерного фонду; за належністю до структури приміщення готельного підприємства; за характером використання основних засобів номерного фонду готелю [11] |
| Самбурська Н.І. | для потреб підприємств водопостачання та водовідведення | за правом власності, за джерелами оновлення, за функціональним призначенням, за дільницями виробничих процесів і послуг, за місцем розташування [10] |
| Мац Т.П. | для обліково-управлінських потреб | за формою власності, за натурально-речовим складом, за характером (метою) використання, за видом діяльності, за функціональним призначенням та адресністю нарахування амортизації, за можливістю отримання економічних вигід, за вимогами бухгалтерського обліку та фінансової звітності, залежно від ефективного управління відповідно до стратегії підприємства [8] |
| Замлинський В.А. | для цілей товарного ринку | відносно джерел надходження, відносно способів придбання, відносно впливу на навколишнє середовище, відносно центрів експлуатації, відносно центрів відповідальності [7] |

*Джерело: складено автором за матеріалами [7-12, 14, 15]*

За групами класифікуються основні засоби згідно зі стандартами бухгалтерського обліку. Порівнюючи класифікацію основних засобів, яка надана у національних та міжнародних стандартах бухгалтерського обліку (рис. 1.1), можна визначити, що групування об'єктів основних засобів у національних стандартах представлено більш детально.

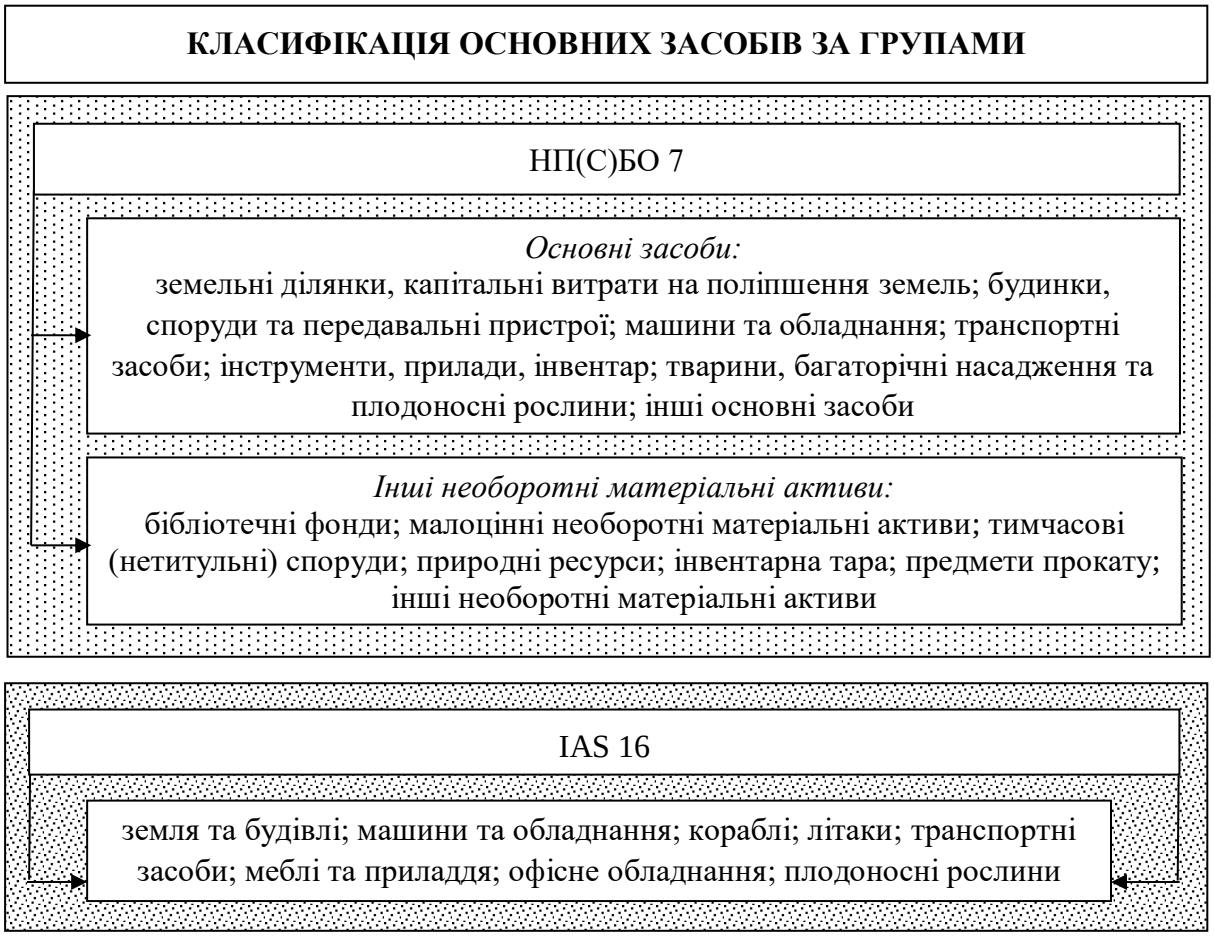


Рис. 1.1. Класифікація основних засобів згідно зі стандартами бухгалтерського обліку

*Джерело: складено автором за матеріалами [19, 20]*

За національними стандартами на відміну від міжнародних відокремлюють дві групи, а саме: перша група – основні засоби; друга – інші необоротні нематеріальні активи. У п. 5 НП(С)БО 7 наведений чіткий перелік груп і підгруп основних засобів, групування здійснюється за технічними характеристиками, призначенням та умовами використання необоротних матеріальних активів. Ця

класифікація стала основою для побудови рахунків бухгалтерського обліку. У міжнародних стандартах немає чіткого групування основних засобів за групами, у п. 37 IAS 16 наведений, лише як приклад, перелік найбільш поширених на практиці класів основних засобів.

Групування основних засобів у підприємств суспільного інтересу є предметом професійного судження, вони самостійно визначають ступінь деталізації класів основних засобів. Визнавши об'єкт основних засобів, підприємство суспільного інтересу обирає модель оцінки та визначається з амортизацією. Тому згідно з нормами IAS 16 рекомендуємо таку класифікаційну ознаку, як обрана модель оцінки після визнання, за якою поділяємо основні засоби на: основні засоби за моделлю собівартості та основні засоби за моделлю переоцінки.

Також зі стандартів бухгалтерського обліку можна відокремить класифікаційну ознаку щодо перенесення вартості основних засобів на витрати виробництва і обігу в процесі використання, за якою основні засоби поділяються на: основні засоби, що підлягають амортизації та основні засоби, що не підлягають амортизації. Якщо торкнулися теми амортизації, слід відмітити особливість її нарахування за міжнародними стандартами бухгалтерського обліку і під час поліпшень, і під час ремонту, і під час консервації, тобто незалежно від того, використовувався об'єкт основного засобу в цей час чи ні. Тому доцільним є доповнення класифікації основних засобів ознакою за характером експлуатації, за якою основні засоби поділяються на: основні засобі в експлуатації та основні засоби, шо не використовуються. Такий поділ допоможе здійснювати контроль за доцільністю нарахування амортизації за основними засобами, які вибувають з активного використання.

Для проведення процедури зменшення корисності основних засобів буде доцільним використання ознаки, запропонованої Яцунською О.С. – рівень агрегування об'єктів [15]. Ураховуючи термінологію, яка подана в МСБО 36 «Зменшення корисності активів» (IAS 36 «Impairment of Assets»), основні засоби за рівнем агрегування поділяються на: одиниці, які генерують грошові кошті –

найменша група активів, яку можна ідентифікувати і яка генерує надходження грошових коштів, що здебільшого не залежать від надходжень грошових коштів від інших активів; корпоративні активи – активи, які сприяють генеруванню майбутніх грошових потоків як від одиниці, що генерує грошові кошти, що розглядається, так і від інших одиниць, що генерують грошові кошти (за винятком гудвілу) [22].

Оскільки більшість підприємств суспільного інтересу дотримуються принципів сталого розвитку вважаємо за доцільним доповнити класифікацію основних засобів низкою ознак. Рекомендуємо таку класифікаційну ознаку, як шлях отримання майбутньої економічної вигоди від використання основного засобу: за прямим шляхом та непрямим шляхом. Вважаємо доцільним застосування такого поділу, оскільки отримання майбутньої економічної вигоди від використання соціальних та екологічних основних засобів непрямим шляхом потребує додаткового обґрунтування. Відображення соціальних та екологічних основних засобів поряд з економічними результатами також урахувала Зінкевич О.В. та запропонувала класифікаційну ознаку – мета формування інтегрованої звітності, застосування якої доцільно в класифікації основних засобів підприємств суспільного інтересу. За цією ознакою основні засоби поділяються на: основні засоби фінансово-господарської діяльності, основні засоби екологічної діяльності, основні засоби соціальної діяльності [14]. Також в процесі сталого розвитку підприємства суспільного інтересу часто змінюють бізнес-модель та відбувається моральний знос основних засобів, тому для подальшого ефективного використання основних засобів та обліку подальших витрат доцільно використовувати класифікаційну ознаку, запропоновану Яцунською О.С. – необхідність поліпшення якісних характеристик, за якою основні засоби поділяють на: основні засоби, що потребують поліпшення якісних характеристик, та основні засоби, що не потребують поліпшення якісних характеристик [15].

З урахуванням наведених рекомендацій класифікація основних засобів підприємств суспільного інтересу узагальнена на рис. 1.2.

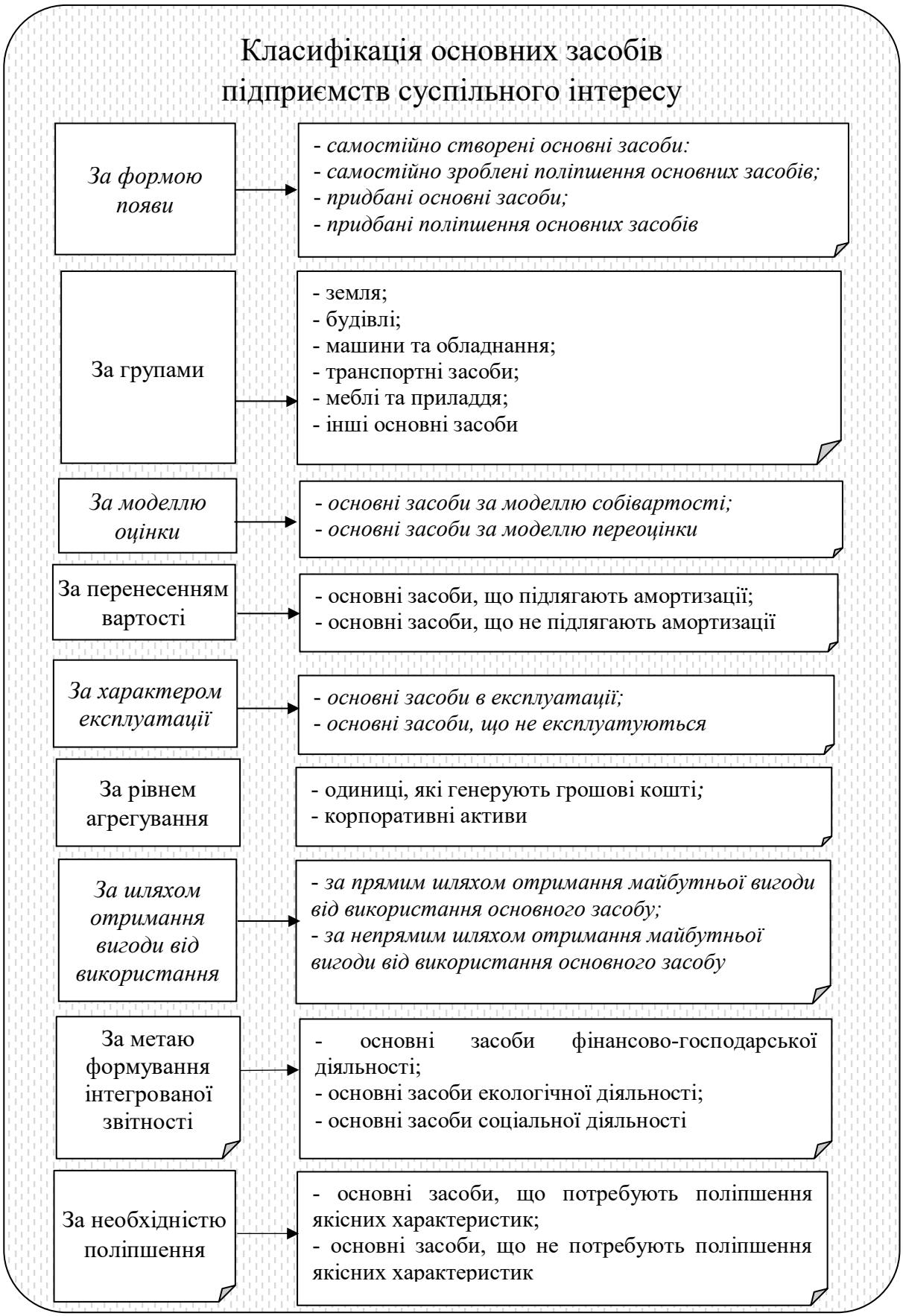


Рис. 1.2. Класифікація основних засобів підприємств суспільного інтересу

*Джерело: власна розробка автора*

Узагальнена класифікація основних засобів підприємств суспільного інтересу має певні елементи наукової новизни, оскільки відбувається спроба систематизувати класифікаційні ознаки для основних засобів підприємств суспільного інтересу, облік яких відбувається за міжнародними правилами ведення бухгалтерського обліку. Ця класифікація є основою для цих суб'єктів господарювання, які можуть здійснювати її подальший розвиток у зв'язку з вимогами всіх користувачів облікової інформації.

## 1.2. Визнання та оцінка основних засобів підприємств суспільного інтересу

Визнання та оцінка основних засобів підприємств суспільного інтересу мають низку специфічних особливостей, що зумовлені регуляторними вимогами, відповідальністю перед суспільством і специфікою діяльності таких підприємств. Основні засоби підприємств суспільного інтересу повинні визнаватися та оцінюватися відповідно до міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Ці підприємства можуть оцінювати активи не лише з економічної точки зору, але й з огляду на їхню соціальну та екологічну цінність. Підприємства суспільного інтересу зобов'язані забезпечувати детальне розкриття інформації про основні засоби у фінансовій звітності, включаючи облікову політику та облікові оцінки.

Формуючи облікову політику щодо основних засобів, підприємства суспільного інтересу, які ведуть облік за міжнародними стандартами, мають орієнтуватися на МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки» (IAS 8 «Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors») [23], який визначає критерії обрання та зміни облікових політик, та IAS 16, в якому розкриваються такі елементи облікової політики, як визнання об'єктів та визначення балансової вартості, визначення моделі подальшої оцінки, визначення порядку переоцінки, визначення амортизаційних відрахувань, визнання та визначення суми збитків від зменшення корисності. У багатьох ситуаціях в IAS 16 наведено правила, яких підприємства суспільного інтересу мають дотримуватися,

проте в деяких ситуаціях надається право на самостійне прийняття рішення, за багатьма аспектами пропонуються варіанти рішення та залишається лише зробити вибір, тому доведеться покладатися на професійне судження.

Основні засоби згідно з IAS 16 визнаються активом, за наступними критеріями (рис. 1.3):

– за першим критерієм всі ризики та винагороди, пов'язані з використанням об'єкта, переходять до суб'єкта господарювання;

– за другим критерієм наявна інформація про витрати на придбання або створення активу.

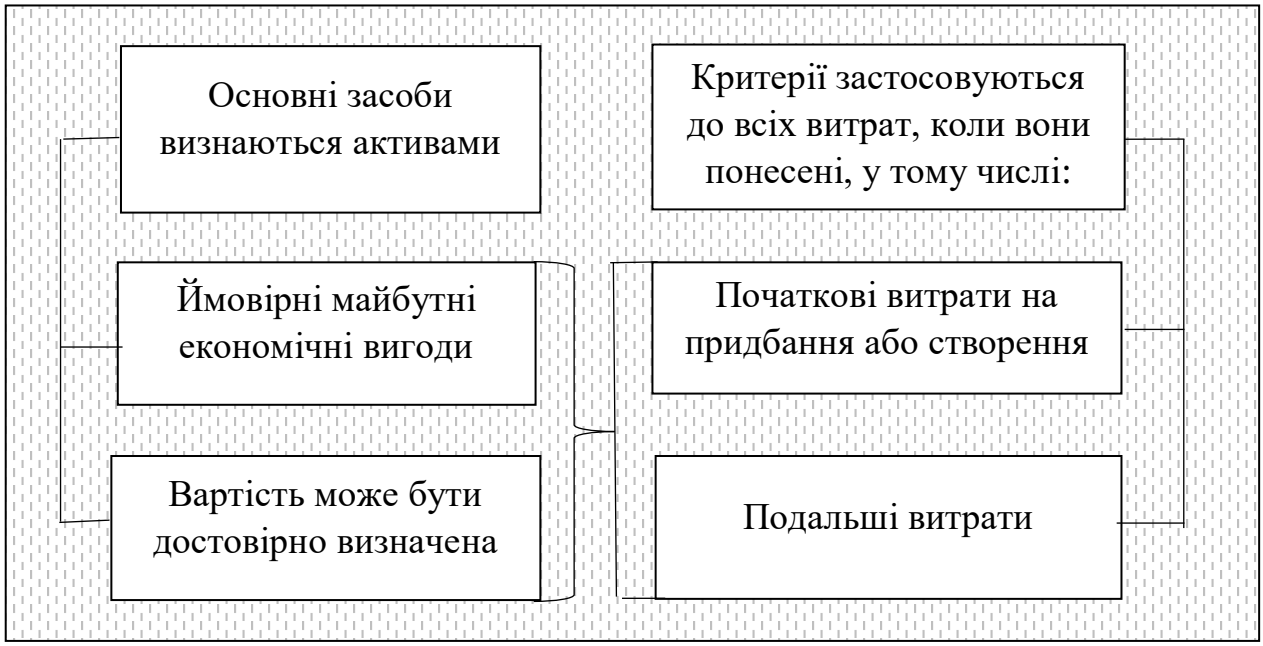


Рис. 1.3. Визнання та оцінка основних засобів за IAS 16

*Джерело: складено за матеріалами [20]*

Міжнародний стандарт обліку не передбачає вартісний критерій визнання основного засобу і його розмір врегульовується підприємством суспільного інтересу виходячи з професійної думки, базуючись на виду діяльності та технологічних процесах. При визнанні основних засобів за міжнародними стандартами враховують критерій суттєвості, тому, як результат, в них не оперують такими категоріями, як інші необоротні матеріальні активи, малоцінні необоротні матеріальні активи, незавершені капітальні інвестиції в необоротні матеріальні

активи, бібліотечні фонди. Їх бухгалтерську природу визначають залежно від обставин [24].

Оцінкою початкових витрат на придбання або створення об’єкту основних засобів є собівартість, структура якої залежить від способу надходження об’єкта. Згідно з IAS 16 існують три складові собівартості основного засобу (рис. 1.4):

– перша складова – витрати на придбання;

– друга складова – безпосередньо віднесені витрати, якими є витрати, що безпосередньо пов’язані з доставкою активу до місця розташування та приведення його в стан, необхідний для експлуатації;

– третя складова – витрати на виведення з експлуатації – передбачається одночасне створення забезпечення на обґрунтовану розрахунком суму зобов’язання.

Рис. 1.4. Складові собівартості основних засобів за IAS 16

*Джерело: складено за матеріалами [20]*

На відміну від міжнародних стандартів згідно з НП(С)БО витрати на виведення з експлуатації включаються до складу інших витрат у період виведення, крім тих витрат, які будуть здійснені згідно з вимогами законодавства, наприклад на рекультивацію порушених земель. За міжнародними стандартами забезпечення

створюється не лише тоді, коли вимагає законодавство, а й тоді, коли підприємство бере такі зобов'язання на себе з власної волі – конструктивні зобов'язання.

В випадку, коли основний засіб будується або створюється суттєвий час та за допомогою залучення кредитів, то включення витрат до собівартості таких об'єктів, які вважаються кваліфікаційними активами, згідно з МСБО 23 «Витрати на позики» (IAS 23 «Borrowing Costs») [25] можливо тільки, якщо ці витрати є неминучими фінансовими витратами, яких можна було б уникнути, якби не здійснювалися витрати на створення цих активів.

В випадку, коли основний засіб, придбається на умовах відстрочення платежу, та платіж за об'єкт відкладають на строк довший, ніж звичайний строк кредиту, згідно з IAS 16 його собівартість приймають на рівні грошового еквіваленту ціни за нього на дату визнання. Різницю між вартістю первісного визнання і загальними виплатами визнають як відсотки впродовж усього періоду відстрочки та не капіталізують.

В випадку, коли основний засіб отримується за обміном на інший актив, його собівартість оцінюється за справедливою вартістю або на рівні балансової вартості переданого активу, якщо справедливу вартість активу не можна достовірно визначити. В випадку, коли основний засіб отримується за державні гранти, його собівартість оцінюється на підставі тих же принципів, що і придбаних об'єктів, проте вартість основного засобу може бути зменшена на суму отриманого гранту відповідно до норм МСБО 20 «Облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу» (IAS 20 «Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance») [26].

Згідно з IAS 16 не включаються до собівартості об'єкта основних засобів та списуються на витрати періоду: витрати на відкриття нових потужностей, на введення нового продукту, послуги, діяльності на новому місці розташування або з новою категорією клієнтів, адміністративні та інші загальні накладні витрати. Після доставлення в місце розташування та приведення основного засобу в стан, необхідний для експлуатації, будь-які витрати не включають до його балансової вартості [20].

Всі подальші витрати, які відносяться до вже визнаного об’єкта основного засобу можуть бути: або витратами на полишення основного засобу та капіталізуються, якщо підприємство з великою імовірністю отримає майбутні економічні вигоди; або витратами на технічне обслуговування та ремонт, які не капіталізуються та списують на витрати періоду у міру їх виникнення. Заміну окремого важливого компоненту складного об’єкта відображають як придбання нового об’єкта та списання старого компонента [27].

Орендовані основні засоби визнаються активом з правом користування згідно з МСФЗ 16 «Оренда» (IFRS 16 «Leases») [28] за сумою, що дорівнює початковій оцінці орендних зобов'язань, з урахуванням будь-яких орендних платежів, здійснених на дату початку або раніше, початкових прямих витрат, а також витрат, пов’язаних з демонтажем або відновленням активу.

Після первісного визнання до об’єкта основних засобів застосовують модель подальшої оцінки, яку закріплюють своєю обліковою політикою, яка існує за двома моделями: модель собівартості та модель переоцінки (для основних засобів, залишкова вартість яких суттєво відрізняється від його справедливої вартості, яку можна достовірно оцінити) (рис. 1.5). Для різних класів основних засобів можна вибрати різні моделі подальшої оцінки.

При виборі моделі переоцінки підприємство суспільного інтересу повинне закріпити своєю обліковою політикою поріг суттєвості, оскільки міжнародними стандартами кількісні критерії суттєвості не визначені. Від обраного порогу суттєвості залежить періодичність переоцінки: при незначній зміні і неперевищенні встановленого порога – достатньо здійснювати переоцінку через кожні 3–5 років; при значній зміні та нестабільності ринкових цін – щорічно. При переоцінці об’єкту основних засобів переоцінюють весь клас, до якого належить цей актив.

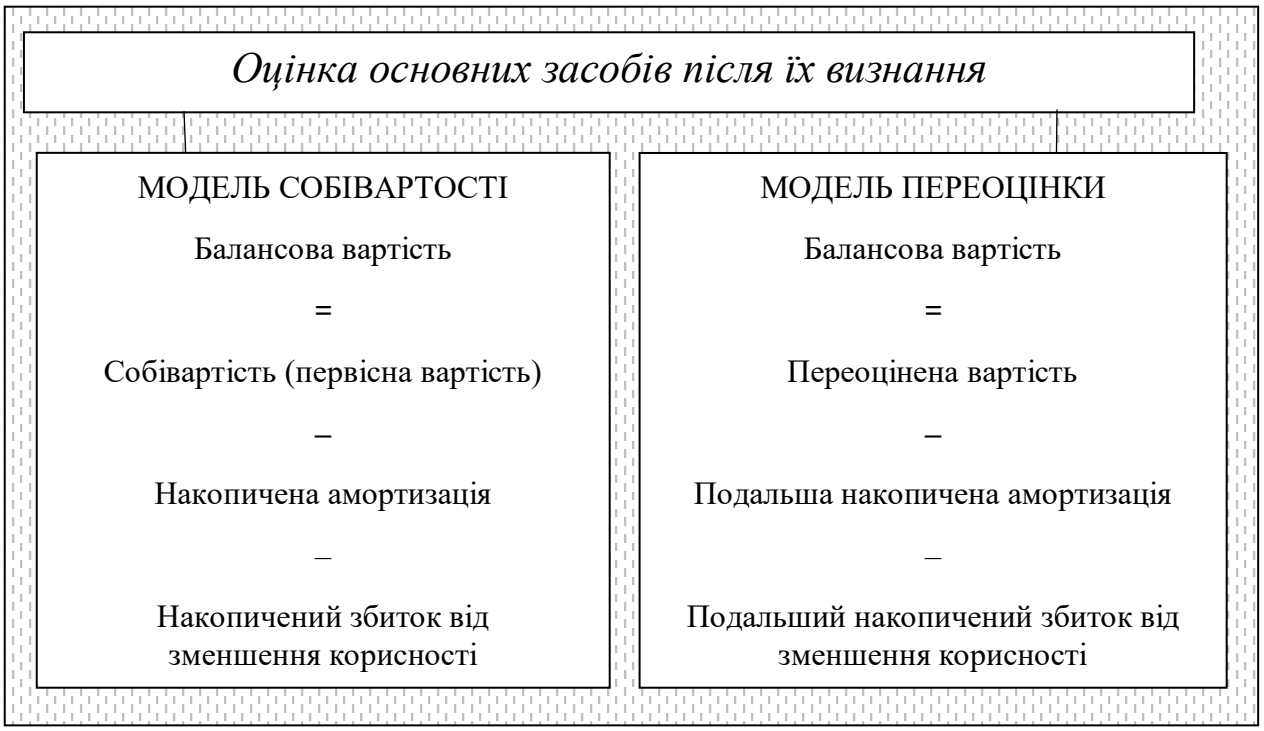


Рис. 1.5. Моделі оцінки основних засобів після їх визнання за IAS 16

*Джерело: складено за матеріалами [20]*

Міжнародними стандартами передбачено два варіанта переоцінки основних засобів: індексний метод – коригування валової вартості основних засобів та накопиченої амортизації за допомогою індексування (співвідношення справедливої вартості об’єкта до його балансової вартості); метод «згортання» (метод «анулювання») – виключення накопиченої амортизації з валової вартості основних засобів та подальша переоцінка до справедливої вартості (для нерухомості).

Незалежно від обраної моделі подальшої оцінки основних засобів підприємство суспільного інтересу за нормами МСБО 36 «Зменшення корисності активів» (IAS 36 «Impairment of Assets») [22] повинно хоча б один раз у кінці кожного фінансового року переглядати балансову вартість об’єкта на предмет зменшення її корисності. Знецінення основних засобів за правилами цього стандарту вимагає застосування професійних суджень у такому значному обсязі й так ретельно обґрунтованих, як не вимагає жоден інший МСФЗ. Підприємство суспільного інтересу самостійно встановлює поріг суттєвості з метою зменшення корисності об’єктів основних засобі. При тестуванні об’єктів на зменшення

корисності, як й проведенні переоцінки, підприємству суспільного інтересу також знадобитися власне професійне судження стосовно показників зовнішніх та внутрішніх джерел інформації, які дають підставу вважати, що корисність активу зменшилася.

Здійснюючи оцінку зменшення корисності, визначають збиток, який є перевищенням балансової вартості активу над сумою очікуваного відшкодування активу, що є більшою з двох оцінок активу: справедливої вартості мінус витрати на вибуття та його вартості при використанні. Оцінка справедливої вартості основного засобу здійснюватися відповідно до вимог МСФЗ 13 «Оцінка справедливої вартості» (IFRS 13 «Fair Value Measurement») [29] з використанням професійних суджень, вона вимагає здійснення аналізу звичайних операцій на ринку на основі обґрунтованих доказів. Оцінка вартості активу при використанні передбачає дисконтування вартості майбутніх грошових потоків, які будуть отримані від використання цього активу. Існують два підходи до визначення теперішньої вартості на основі потоку грошових коштів: традиційний, зосереджений на виборі ставки дисконту, та очікуваний, зосереджений на аналізі потоків грошових коштів та на чіткішому викладі припущень, застосованих у процесі оцінювання. Якщо в майбутньому у підприємства суспільного інтересу з’являться підтвердження, що раніше визнаний збиток від зменшення корисності зменшився або його вже немає, здійснюють відсторнування збитку.

Для амортизації важливі три чинники: сума активу, що амортизується – первісна вартість об’єкта за вирахуванням його ліквідаційної вартості; період – строк корисного використання об’єкта; метод амортизації – метод, за яким розподіляють вартість об’єкта на кожен звітний період. Оцінка ліквідаційної вартості є предметом професійного судження, її слід переглядати принаймні на кінець кожного фінансового року. Необґрунтоване обнуління ліквідаційної вартості призводить до суттєвого викривлення облікових показників та достовірності фінансової звітності. Можна здійснювати обнуління ліквідаційної вартості основного засобу тільки, коли вона є несуттєвою стосовно первісної вартості такого об’єкта [30].

Згідно з IAS 16 амортизацію починають нараховувати з моменту, коли об'єкт став придатним для використання. Амортизацію не припиняють, коли об'єкт не використовують або він вибуває з активного використання. Амортизацію об'єкта припиняють на дату, з якої актив визнають утримуваним для продажу або на дату припинення визнання активом.

Первісну вартість об'єкта основного засобу для цілей амортизації розподіляють на його суттєві частини. Кожну частину, собівартість якої є суттєвою стосовно до його загальної собівартості основного собівартості, амортизують окремо. Суттєві частини об'єкта, які мають однакові строки корисної експлуатації, для розрахунку амортизації можна об'єднувати в групу. При цьому можна окремо амортизувати і несуттєві частини об'єкта основних засобів.

Під строком корисного використання розглядають очікуваний час придатності основного засобу або кількість одиниць виробництва, яку підприємство очікує отримати від активу. При визначенні строку корисного використання основного засобу виходять з очікуваної корисності активу для суб'єкта господарювання та ураховують наступні чинники: очікувана потужність або фізична продуктивність активу; очікуваний фізичний та моральний знос, технічне або економічне старіння, правові або подібні обмеження використання активу. При визначенні строку експлуатації основного засобу можна засновуватися на мінімально допустимих строках корисного використання основних засобів, визначені у Податковому кодексе України [31], але в бухгалтерському обліку не обмежується право на самостійну оцінку строку корисного використання активу, яка є предметом професійного судження. Строк корисного використання активу слід переглядати принаймні на кінець кожного фінансового року.

У системі міжнародних стандартів немає вичерпного переліку методів амортизації. У IAS 16 описує три методи амортизації: прямолінійний, зменшення залишку, одиниць продукції, можливо застосовування й інших методів амортизації, які найточніше відображають особливості споживання майбутніх економічних вигід, що отримуються від активу, але існує заборона застосувати метод амортизації, заснований на доходах (табл. 1.4).

Таблиця 1.4

Характеристика методів амортизації основних засобів

| Назва | Формула | Характеристика |
|---|---|---|
| *IAS 16 «Property, plant and equipment»* | | |
| Прямо-лінійний метод | Сума амортизації = $\frac{\text{вартість, що амортизується}}{\text{строк корисного використання}}$ | Використовується для рівномірного розподілу величини амортизації між обліковими періодами. |
| Метод зменшення залишку | Сума амортизації = залишкова вартість на п. п. X норма амортизації<br>*Норма амортизації* = $(1 - \sqrt[\text{кілк.років}]{\frac{\text{ЛВ}}{\text{ПВ}}})$ | Використовується для нарахування амортизації основних засобів, інтенсивність використання яких в міру їх експлуатації зменшується. |
| Метод одиниць продукції | Сума амортизації = факт. обсяг виробництва X виробнича ставка амортизації<br>*Виробнича ставка амортизації*= $\frac{\text{вартість, що амортизується}}{\text{розрах. обсяг виробництва}}$ | Використовується для нарахування амортизації основних засобів, у яких інтенсивність використання впливає на їхні експлуатаційні властивості |
| *НП(С)БО «Основні засоби»*<br>(існують прямолінійний, зменшення залишкової вартості, виробничий) | | |
| Метод подвійного зменшення залишку | Сума амортизації = залишкова вартість на п. п. X норма амортизації<br>*Норма амортизації* = $\frac{100\%}{\text{строк корис. використання}}$ X2 | Використовується для нарахування амортизації основних засобів, у яких інтенсивність використання у перші роки експлуатації з<br>начна вища, ніж у наступні |
| Кумуля-тивний метод | Сума амортизації = вартість, що амортизується X кумулятивний коефіцієнт<br>*Кумулятивний коефіцієнт*= $\frac{\text{кількість років, що залишаються до кінця строку кор. використання}}{\text{сума числа років кор. використання}}$ | Використовується для нарахування амортизації основних засобів зі швидким моральним зносом, які зношуються більше в перші роки експлуатації |
| Метод 50% +50% | вартість, що амортизується X 50% | Використовуються для нарахування амортизації малоцінних необоротних матеріальних активів |
| Метод 100% | вартість, що амортизується | |
| *Інші методи* | | |
| Метод на основі ануїтету | Сума амортизації = $\frac{\text{собівартість} - \text{тепер. оцінка очік. ліквідац. вартості}}{\text{теп. вартість одиниці ануїтету}}$ | Використовуються для нарахування менших амортизаційних відрахувань у початкових періодах і більших амортизаційних відрахувань у наступних періодах для зниження рівня собівартості виробництва в перші роки експлуатації основних засобів |
| Метод амортиза-ційного фонду | Сума амортизації = $\frac{\text{собівартість} - \text{ліквідац. вартість}}{\text{майбут. вартість одиниці ануїтету}}$ | |

*Джерело: складено за матеріалами [30]*

У НП(С)БО 7 перелік методів амортизації більш розширений: додаються метод прискореного зменшення залишкової вартості та кумулятивний метод, а також для малоцінних необоротних матеріальних активів – методи «50% + 50%»

або «100%. У міжнародній практиці не одержали широкого поширення, але використовуються компаніями при проникненні на ринок для збільшення рентабельності виробництва метод на основі ануїтету та метод амортизаційного фонду.

Також не одержали широкого поширення метод амортизації активів на основі складних відсотків, коли відбувається дисконтування первісної вартості основного засобу. Можливий як індивідуальний, так й груповий підхід до обрання амортизаційної методики. Обраний метод застосовують послідовно від одного звітного періоду до іншого, але як мінімум на кінець кожного фінансового року метод амортизації переглядають. Зміну методу амортизації відображають перспективно – як зміну облікової оцінки.

Об’єкт основних засобів припиняють визнавати: після вибуття об’єкта або коли більше не чекають майбутніх економічних вигід від його використання, а також після його перекласифікації в актив, що утримується для продажу. Фінансовий результат від припинення визнання основного засобу визначається як різниця між сумою чистих надходжень від вибуття та балансовою вартістю об’єкта, та включається до прибутку (збитку), прибуток не класифікується як дохід. Але виключенням є періодичний продаж основного засобу, які утримувався для надання в оренду третім особам: при припиненні надання в оренду, коли актив стає утримуваним для продажу та переводиться до складу запасів за балансовою вартістю, кошти від продажу такого активу визнають у складі доходу відповідно до МСФЗ 15 «Дохід від договорів з клієнтами» (IFRS 15 «Revenue from Contracts with Customers») [32].

Розкриттю елементів облікової політики та облікових оцінок щодо основних засобів присвячено багато праць науковців та фахівців (Додаток Б): до складу найбільш розповсюджених серед дослідників відносяться методи нарахування амортизації [33-39, 41, 43, 45-52, 54] та порядок формування собівартості [33-35, 37-42, 45, 46, 48, 50-53]; достатньо уваги приділено питанням щодо моделі подальшої оцінки [33-36, 38, 40, 42, 46, 50, 52] та критеріям визнання [32-44]; рідше розглядалися такі аспекти, як встановлення одиниця обліку [33, 39, 41, 42, 44, 46-

49], подальші витрати на поліпшення та ремонт [33, 37, 42, 47, 49, 53], строк корисного використання [33, 36, 37, 46, 47, 50, 51], установлення ліквідаційної вартості [33, 35-37, 41, 52], порядок проведення переоцінки [33, 37, 41, 42, 45, 46, 49, 50, 53, 55, 56] та порядок припинення визнання [33, 35, 36, 47, 50, 54]; менш досліджуваною була тематика стосовно визначення витрат із виведення з експлуатації [33, 40, 41, 49], порядку зменшення корисності [37, 57-59], віднесення до кваліфікаційних активів [33, 37, 40, 52], придбання на умовах відстрочення платежу [53].

Більшість праць дослідників присвячено розкриттю особливостей обліку основних засобів згідно з IAS 16 та порівнянню положень національного та міжнародного стандартів. Можна зазначити, що найбільш проблемним питанням є застосування облікових оцінок основних засобів, які потрібують професійного судження та впливають на достовірність і прозорість фінансової інформації.

В умовах невизначеності процеси міркування, пов’язані з обліковими оцінками, передбачають визначення суттєвих факторів, які можуть значно впливати на оцінку, побудову припущень про суттєві фактори та застосування припущень та будь-яких суттєвих даних для визначення суми оцінки. Але ці питання є недостатньо дослідженими у науковому середовищі, визначається відсутність моделі облікової оцінки, яка могла би бути важливим інструментом процесу бухгалтерського обліку та забезпечила би достовірність і прозорість фінансової інформації.

Під обліковою оцінкою розглядається процес оцінки або визнання/невизнання у фінансовій звітності операції або подій, що, зазвичай, включає суб’єктивні припущення та невизначеність оцінок, тому облікові оцінки широко варіюються за своєю природою. В облікових оцінках суб’єктивність та складність є невід’ємними факторами ризику і випливають з того, як здійснюється оцінка.

Тому для вирішення цих питань розроблена концептуальна модель облікової оцінки зі застосуванням структурного підходу, за яким облікова оцінка розглядається  як цілісна множина елементів і сукупності зв’язків між ними. Такий

підхід забезпечує систематичний і детальний аналіз усіх елементів облікової оцінки, враховуючи взаємозв'язки та роль у загальному контексті фінансової звітності [60].

Облікова оцінка за своєю суттю передбачає *невизначеність* оцінки, яка призводить до різних результатів розрахунку. Для визначення суми облікової оцінки керівництву підприємства суспільного інтересу необхідно мати розуміння: які існують можливі варіації розрахунку облікової оцінки – *методи*. Виходячи з обраного методу необхідно провести розрахунок облікової оцінки. Один або декілька елементів розрахунку потребують застосування професійного судження – *припущення.* Для точності розрахунку облікової оцінки та оцінки припущення необхідно мати конкретний, повний та достовірний обсяг даних – *вхідну інформацію*.

Тільки враховуючи елемент невизначеності та використовуючи обраний метод, припущення та вхідну інформацію в чіткій послідовності, керівництво підприємства суспільного інтересу може зробити точний розрахунок облікової оцінки. В результаті чого створюється древо рішень, серед яких керівництву потрібно визначити оптимальний варіант розрахунку облікової оцінки, щоб, в свою чергу, максимально достовірно розкрити суму оцінки в фінансовій звітності та своєчасно і в повному обсязі зібрати всю необхідну інформацію.

Здійснення такої практики допоможе забезпечити відповідність *вимогам до прозорості* фінансової звітності. Здійснення *регулярного перегляду* облікових оцінок у відповідності до постійних змін допоможе запобігти викривленню фінансових показників та забезпечити точність розкриття інформації у фінансовій звітності.

Таким чином в концептуальній моделі виділяються найважливіші компоненти облікової оцінки за наступними блоками (рис. 1.6):

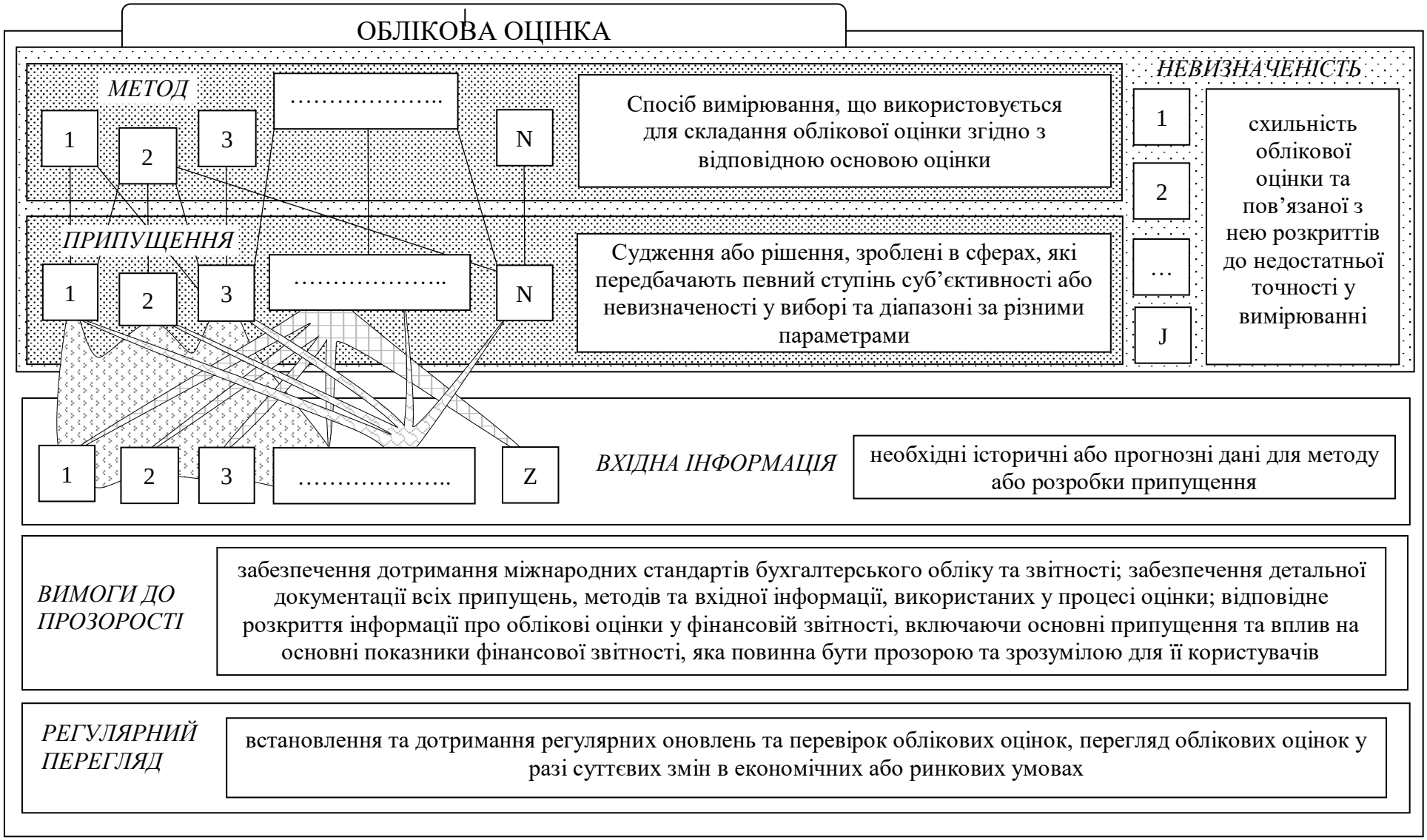


Рис. 1.6. Концептуальна модель облікової оцінки *Джерело: власна розробка*

– *блок – вхідна інформація*: всі необхідні дані для оцінки, джерелами яких можуть бути фінансові звіти, дані про ринкові ціни, звіти про продажі, технічна документація, дані про ринкові умови, тенденції в галузі та будь-яка інша об'єктивна інформація. Інформація може бути представлена як історичними даними про попередні умови, тенденції та операції, так й прогнозними даними. Інформація може використовуватися або як безпосередні вхідні дані для підходу чи методу, або для розробки припущення;

– *блок – підходи та методи оцінки*: спосіб вимірювання, що використовується для складання облікової оцінки згідно з відповідною основою оцінки. використаний метод оцінювання, тобто включає застосовну модель і основу для її вибору. Варіативність підходів та методів оцінки знаходиться в залежності від регуляторних та облікових стандартів, мети оцінки, природи об'єкту, специфіки галузі, економічних та ринкових умов, доступності та якості інформації та інших чинників;

*блок – припущення*: судження або рішення, зроблені в сферах, які передбачають певний ступінь суб'єктивності або невизначеності у виборі та діапазоні за різними параметрами. Вибір та діапазон припущень знаходиться в залежності від нормативної бази та стандартів, даних історичної фінансової діяльності, фінансової стратегії, досвіду та суб'єктивних суджень керівництва, специфіки галузі, економічного середовища та інших чинників;

– блок – *невизначеність оцінки*: схильність облікової оцінки та пов'язаної з нею розкриттів до недостатньої точності у вимірюванні. Невизначеність оцінки є невід'ємним фактором ризику і виникає коли існують обмеження щодо доступності знань або даних, необхідних для розробки оцінки. Будь-яка облікова оцінка містить певний рівень невизначеності, й це потрібно розглядати в контексті обраних методів і припущень. Оцінка, яка вимагає робити судження та припущення щодо довгострокового майбутнього, має вищий рівень невизначеності;

– *блок – регулярний перегляд*: встановлення та дотримання регулярних оновлень та перевірок облікових оцінок, перегляд облікових оцінок у разі суттєвих змін в економічних або ринкових умовах;

– *блок – вимоги до прозорості*: забезпечення дотримання міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та звітності; забезпечення детальної документації всіх припущень, методів та вхідної інформації, використаних у процесі оцінки; відповідне розкриття інформації про облікові оцінки у фінансовій звітності, включаючи основні припущення та вплив на основні показники фінансової звітності, яка повинна бути прозорою та зрозумілою для її користувачів.

Ця концептуальна модель є основою для системного підходу до облікових оцінок та розробки рекомендації щодо удосконалення обліку основних засобів, які будуть сприяти точності, об'єктивності та прозорості фінансової звітності. Використання цієї моделі допоможе підприємствам суспільного інтересу розвивати кращі облікові практики, адаптуючись до змінюваних ринкових умов та вимог регуляторів.

## 1.3. Основні теоретичні засади аудиту основних засобів підприємств суспільного інтересу

Складання фінансової звітності підприємствами суспільного інтересу відповідно до IFRS за вимогами Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» [2] призводить до необхідності оприлюднювати фінансову звітність з відповідними аудиторськими звітами, які складають незалежні аудитори з дотриманням існуючої законодавчої та нормативної бази. Про обов'язковість незалежного аудиту фінансової звітності для підприємств суспільного інтересу вказано також у Законі України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» [61], також у цьому нормативному документі є твердження про застосування міжнародних стандартів аудиту (МСА) для цих підприємств. Про дотримання незалежними аудиторами існуючої законодавчої та нормативної бази під час здійснення перевірки вказано у МСА 250 (переглянутий) «Розгляд законодавчих і нормативних актів під час аудиту фінансової звітності» (ISA 250 (Revised) «Consideration of Laws and Regulations in an Audit of Financial Statements») [62].

Дослідженню положень міжнародних стандартів аудиту, які необхідно застосовувати при проведенні незалежного аудиту основних засобів підприємств суспільного інтересу, присвячено праці дослідників [63-73], які представлено в Додатку В. Майже всі науковці розглядали цілі незалежного аудитора під час здійснення аудиту основних засобів; багато фахівців вивчали порядок планування аудиторської перевірки, зокрема порядок підготовки загального плану і розробки програми проведення аудиту; також значну увагу приділяли розкриттю аналітичних процедур. Менш досліджуваними були питання стосовно отримання аудиторських доказів, проведення процедури зовнішнього підтвердження, визначення сум суттєвості для виконання аудиторських процедур, оцінки ризиків, визначення потенційних викривлень, формування звіту аудитору. На жаль, поза увагою дослідників залишилось питання стосовно аудиту облікових оцінок та пов'язане з ними розкриття інформації.

Розглянемо більш детально загальні вимоги до проведення аудиту основних засобів з урахуванням положень міжнародних стандартів аудиту. Відповідно до МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до міжнародних стандартів аудиту» (ISA 200 «Overall Objectives of the Independent Auditor and the Conduct of an Audit in Accordance with International Standards on Auditing») основними цілями незалежного аудитора під час проведення аудиту є: отримання обґрунтованої впевненості у тому, що фінансова звітність у цілому не містить суттєвого викривлення внаслідок шахрайства чи помилки, надаючи в такий спосіб аудитору можливість висловити думку, чи складена фінансова звітність у всіх суттєвих аспектах відповідно до застосованої концептуальної основи фінансового звітування; надання звіту про фінансову звітність і повідомлення інформацією, як цього вимагають МСА, відповідно до результатів, отриманих аудитором [74]. При досягненні основних цілей незалежний аудитор повинен на рівні завдання згідно з п. 11 переглянутого МСА 220 «Управління якістю аудиту фінансової звітності» (ISA 220 (Revised) «Quality Management for an Audit of Financial Statements») дотримуватися вимог контроля якості [75].

Також в ISA 200 наведено низка трактувань різних термінів, серед яких у Додатку Г представлено сутність дефініцій «професійне судження» та «професійний скептицизм». У цьому додатку також наведено трактування термінів «аудиторська документація» та «аудиторський файл» згідно з МСА 230 «Аудиторська документація» (ISA 230 «Audit Documentation») [76]; «суттєвість для виконання аудиторських процедур» згідно з МСА 320 «Суттєвість при плануванні та проведенні аудиту» (ISA 320 «Materiality in Planning and Performing an Audit») [77], «процедури оцінки ризиків» згідно з МСА 315 (Переглянутий) «Ідентифікація та оцінювання ризиків суттєвого викривлення» (ISA 315 (Revised) «Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement»») [78], «процедура по суті» та «тест заходів контролю» згідно з МСА 330 «Дії аудитора у відповідь на оцінені ризики» (ISA 330 «The Auditor's Responses to Assessed Risks»») [79], «аудиторські докази» згідно з МСА 500 «Аудиторські докази» (ISA 500 «Audit Evidence») [80], «аналітичні процедури» згідно з МСА 520 «Аналітичні процедури» (ISA 520 «Analytical Procedures») [81], аудиторська вибірка згідно з МСА 530 «Аудиторська вибірка» (ISA 530 «Audit Sampling») [82], «облікова оцінка», «результат облікової оцінки» «невизначеність оцінювання» згідно з МСА 540 (Переглянутий) «Аудит облікових оцінок та пов'язане з ними розкриття інформації» (ISA 540 (Revised) «Auditing Accounting Estimates and Related Disclosures») [83].

Відповідно до ISA 200 мету аудиту основних засобів можна визначити як висловлення незалежним аудитором професійної думки щодо правильності відображення у звітності підприємства суспільного інтересу інформації про основні засоби, потрібно спланувати аудит таким чином, щоб він був виконаний ефективно. Переглянутий МСА 300 «Планування аудиту фінансової звітності» (ISA 300 (Revised) «Planning an Audit of Financial Statements») [84] регламентує порядок планування аудиторської перевірки, визначає порядок підготовки загального плану і розробки програми проведення аудиту.

Процес аудиту охоплює не тільки безпосереднє проведення детального тестування, а й всі стадії від визначення клієнта до надання аудиторського звіту. Розроблений процес аудиту можна розділити на чотири стадії (рис. 1.7):

Рис. 1.7. Процес аудиту

*Джерело: власна розробка*

– формування завдання – на даній стадії, по-перше, виконуються всі необхідні завдання до підписання контракту, по-друге формується бюджет аудиту;

– оцінка ризиків – в загальному розумінні до цієї стадії відносяться усі завдання, які необхідно виконати після підписання контракту, та перед тестуванням;

– тестування – безпосереднє проведення детального тестування та аналітичних процедур;

– завершальні процедури – до них відносяться процедури з підготовки та надання висновку [85].

Аудитори повинні виконати наступні операції на початку поточного проекту з аудиту:

– виконати процедури відповідно до ISA 220.12 і 220.13, щодо рішень про продовження відносин з даним клієнтом і даного аудиторського проекту;

– оцінити відповідність етичним вимогам, включаючи незалежність, відповідно вимог стандартів з ISA 220.9 до 220.11;

– отримати розуміння умов проекту, відповідно до пунктів з ISA 210.9 до 210.13 (МСА 210 «Узгодження умов завдань з аудиту» (ISA 210 «Agreeing the Terms of Audit Engagements»)) [86].

Окрім безпосереднього аудиту фінансової звітності аудитор повинен також належним чином проводити аудит внутрішнього контролю за складанням фінансової звітності. Аудит внутрішнього контролю за складанням фінансової звітності слід об’єднати з аудитом фінансової звітності.

Цілі зазначених видів аудиту неідентичні, і аудитори повинні спланувати і виконати роботу таким чином, щоб досягти цілей обох видів аудиту.

Ефективне планування включає таку мету, як зосередження на тих областях, які становлять найбільший ризик того, що внутрішній контроль підприємства буде не здатен запобігти виявленню або виправленню суттєвих викривлень у фінансовій звітності. В Додатку Д наведено роз’яснення щодо процесу планування. Ефективне планування досягає цього шляхом зосередження обсягу аудиту на суттєві недоліки внутрішнього контролю до того, як вони приведуть до істотних викривлень,

включаючи такі способи як, застосування підходу «зверху вниз» в плануванні, підкресленні важливості областей з найбільшим аудиторським ризиком, визначення характеру, часу виконання та обсягу тестування на підставі ризику, використання знань, набутих в ході аудиту попередніх періодів, в оцінці ризиків і використовуючи роботи третіх осіб, коли це може бути застосовано [87].

В ISA 230 розкриваються вимоги до форми, змісту та обсягу аудиторської документації, її приклади та чинники, від яких вона залежить (рис. 1.8) [76].

Рис. 1.8. Приклади аудиторської документації та чинники, від яких вона залежить

*Джерело: складено за матеріалами [76]*

В ході розробки стратегії аудиту та плану аудиту основних засобів аудитору слід оцінити, чи є такі значущі моменти, які вплинуть на аудиторську документацію [88]:

– знання про внутрішні контролі підприємства за складанням фінансової звітності, отримані в ході інших проектів;

– обставини, що впливають на галузь, в якій працює підприємство: практика складання фінансової звітності, економічні умови, законодавство і технологічні зміни;

– характеристики підприємства: організаційна структура, операційні процеси і структура капіталу;

– масштаб нещодавніх змін, якщо такі мали місце, на підприємстві, в його операційних процесах або в його внутрішньому контролі за складанням фінансової звітності;

– попередні оцінки суттєвості, ризику та інших факторів, що відносяться до визначення істотних недоліків;

– недоліки контролю раніше обговорювалися з тими, хто наділений функціями управління або з керівництвом;

– законодавчі або нормативні питання про яких підприємство поінформоване;

– тип і масштаб доступних доказів, пов'язаних з ефективністю внутрішнього контролю підприємства за складанням фінансової звітності, включаючи докази отримані в процесі проведення оцінок керівництвом;

– знання про ризики, пов'язані з підприємством є частиною процесу схвалення і продовження відносин з клієнтом;

– відносна складність діяльності підприємства;

– інформація, отримана з внутрішніх джерел, таких як щорічні звіти, звіти внутрішнього аудиту, звіти про відповідність, протоколи зустрічей тих, хто наділений функцією керівництва, і відповідних комітетів, а також фінансовий аналіз, цілі та стратегії керівництва.

Аудиторська документація повинна містити ідентифікацію проведених аудиторських процедур, їх характер, час виконання і обсяг їх покриття; результати проведених аудиторських процедур і отримані аудиторські докази, які підтверджують результати аудиту; значущі питання, що виникають під час аудиту, висновки, яких дійшли стосовно цих питань, і значні професійні судження, які були використані для формування цих висновків. Повинні бути задокументовані

конкретні статі або питання, що перевіряються під час аудиту, виконавці аудиторської роботи і час її завершення, виконавці огляду виконаної аудиторської роботи. Згідно з ISA 320 до аудиторської документації потрібно включити суми суттєвості для виконання аудиторських процедур [77]. Також важливо задокументувати обговорення значущих питань з управлінським персоналом, при виявленні інформації, що суперечить остаточному висновку аудитора щодо значущого питання, потрібно задокументувати, як аудитор вирішив цю проблему.

Аудиторський план найбільш детальний, ніж загальна стратегія аудит, так як він включає характер, час проведення і обсяг запланованих аудиторських процедур, які виконуються аудиторської командою. Види аудиторських процедур на етапі тестування в узагальненому вигляді представлено на рис. 1.9. Порядок здійснення аудиторської вибірки регламентується положеннями ISA 530 [82].

Рис. 1.9. Види аудиторських процедур на етапі тестування

*Джерело: власна розробка*

Розкриттю таких аудиторських процедур, як аналітичні процедури, присвячений ISA 520 [81]. При виконанні аналітичних процедур можуть бути використані різні методи – від простих порівнянь до комплексних аналізів, включаючи численні взаємозв'язки і елементи даних, або використання сучасних

статистичних методів. Опис методів, які можуть використовуватися для виконання аналітичних процедур, представлено у додатку Е. При проведенні та оцінці результатів аналітичних процедур по суті необхідно:

– розрахувати або визначити очікувані суми або пропорції;

– порівняти фактичні числа або пропорції від цих чисел з очікуваними;

– оцінити результати.

В табл. 1.5 представлено додаткове керівництво, коли проводиться аналіз даних на етапі процедур з оцінки ризиків, аналітичних процедур і детальних тестів в рамках тестування по суті.

Детальні тести можуть включати наступні типи аудиторських процедур, часто в різних комбінаціях, на додаток до запиту: інспектування, спостереження, зовнішнє підтвердження, перерахунок, повторне виконання.

Повинні бути виконані процедури щодо кожної належної передумови для кожного істотного рахунку і розкриття незалежно від оцінки рівня ризику контролю.

Незалежно від оцінки ризиків суттєвого викривлення, необхідно розробити і виконати процедури перевірки для:

– кожного незначного рахунку, який перевищує суттєвість і для кожного значного розкриття;

– кожної статті фінансової звітності, що перевищує суттєвість і для якої не виявлено жодного значимого рахунку або істотного незначного рахунку.

При формування думки розглядаються:

– висновки щодо належних передумов для істотних рахунків і додатків, включаючи наші висновки про популяціях, що не були протестовані;

– результати процедур по суті, виконані щодо незначущих рахунків, в тому числі будь-які викривлення, виявлені за цими рахунками в рамках цих процедур і вплив на аудиторський підхід, включаючи оцінку ризику за рахунками, за якими були виявлені розбіжності;

Таблиця 1.5

Види аналітичних процедур та порядок їх використання

| Вид аналізу даних | Керівництво |
|---|---|
| Аналіз даних в рамках процедури оцінки ризиків | Процедура аналізу даних, яка виконується тільки як аналітична процедура на етапі планування аудиту (в рамках оцінки ризиків), передбачає дослідження записів бухгалтерського обліку з метою виявлення незвичайних елементів. За допомогою даного аналізу аудитор не отримує аудиторські докази по суті, якщо діапазон елементів, зазвичай використовуваних для аналізу, не є досить точним, щоб виявити ризик істотного викривлення на рівні передумов складання звітності. Аудитор використовуємо своє професійне судження, щоб виявити незвичайні елементи і згодом виконати подальші аудиторські процедури за даними елементам. Окремо розглядається питання щодо тестування іншій популяції. Процедура аналізу даних, виконана як аналітична процедура на етапі планування аудиту, сама по собі не дає аудиторських доказів по суті по відношенню до будь - яких транзакції. |
| Аналіз даних як аналітичні процедури в рамках тестування по суті | В рамках проведення процедури аналізу даних як аналітичної процедури по суті, визначається очікувану суму показника і допустиме відхилення для кожного елемента популяції.<br>Будь-які елементи, які не відповідають очікуванням класифікуються як незвичайні і відносно них проводиться подальша аудиторська робота.<br>Ефективно розроблена процедура аналізу даних дає аудиторські докази по суті щодо елементів, які було визначено як незвичайні, оскільки фактична величина цих елементів знаходиться в рамках очікуваного значення). Аудитор використовує професійне судження, коли оцінює необхідний рівень точності і визначаємо аудиторські докази, які зможуть отримати в результаті даної процедури. |
| Аналіз даних в рамках детальних тестів | Аналіз даних як детальний тест включає в себе тестування всіх елементів в популяції на рівні окремих транзакцій з метою виявлення відхилень при порівнянні інформації, отриманої з різних джерел. Аналіз даних як детальний тест дає аудиторські докази по суті щодо тих елементів, в результаті тестування яких не було виявлено відхилень. Для тих елементів, за якими були ідентифіковані відхилення, проводиться подальші аудиторські процедури для отримання необхідних аудиторських доказів щодо цих відхилень. |

*Джерело: власна розробка*

– всі незначущі рахунки, щодо яких не було проведено процедури по суті, включаючи;

– будь-які викривлення, виявлені в цих рахунках в рамках процедур по зв’язаних рахунках;

– все викривлення, сумарно виявлені протягом аудиту, при визначенні того, чи був аудиторський ризик допустимо низьким як зазначено.

При здійсненні аудиту основних засобів підприємств суспільного інтересу важливо ураховувати вимоги переглянутого ISA 540 «Аудит облікових оцінок та

пов'язане з ними розкриття інформації» та порівняти з минулою версією стандарту ISA 540 «Аудит облікових оцінок, у тому числі облікових оцінок за справедливою вартістю, та пов'язані з ними розкриття інформації» [83].

У переглянутого ISA 540 розширено перелік питань, до яких аудитор повинен отримати розуміння під час процедури оцінки ризиків і пов'язаних з ними заходів; додано регуляторні чинники та нормативні положення, доречні до облікових оцінок; доповнено про характер облікових оцінок та пов'язаних з ними розкриттям інформації, які на думку аудитора повинні бути включені до фінансової звітності.

Попередня редакція мала лише питання того, як керівництво ідентифікує умови, що призводять до необхідності визнання облікових оцінок, робить облікові оцінки та на яких даних вони ґрунтуються. Нова редакція переходить переважно до питань пов'язаних з професійним судженням керівництва: як ідентифікує потребу в спеціалізованих знаннях та навичках; як ідентифікує та реагує на ризики; як обирає та розглядає альтернативні методи, моделі, припущення та вхідну інформацію для облікових оцінок; як виконує огляд результату попередньої облікової оцінки та як діє у відповідь.

На етапі оцінки ризику суттєвого викривлення окремо виділено оцінку невід'ємного ризику через невизначеність оцінювання, зв'язок облікових оцінок від невизначеності, вплив на вибір методу, припущень і вхідної інформації для облікової оцінки та пов'язаних з нею розкриття фінансової інформації. Детально доповнено дії у відповідь на оцінені ризики суттєвого викривлення.

Попередня редакція стандарту включала два етапи аудиторських процедур: перший – це визначення, що припущення керівництва та їх зміни відповідають вимогам застосовної концептуальної основи фінансового звітування та є прийнятними за конкретних обставин; другий – це тестування облікових оцінок, одним або кількома заходами, залежно від рівня ризику: отримання аудиторських доказів на основі подій до дати звіту; тестування припущення та вхідної інформації, на яких базується облікова оцінка; тестування внутрішнього контролю; точкова оцінка чи діапазон для оцінювання. Лише у якості відповіді на значні ризики аудитор повинен оцінити, як керівництво розглядає альтернативні припущення та

обґрунтованість значних припущень. У новій редакції стандарту більш детально визначено отримання аудиторських доказів на основі подій, що відбуваються до дати аудиторського звіту.

Тестування того, як підприємство здійснювало облікову оцінку, доповнено з огляду:

– методів – чи є ознаки упередженості керівництва, чи математично вірні обчислювання та чи забезпечується цілісність вхідної інформації і припущень;

–значних припущень – є додатковий пункт про узгодженість припущень одне з одним в інших облікових оцінках;

– вхідної інформації – є додатковий пункт про чітке розуміння та тлумачення керівництвом вхідної інформації; точкової оцінки та невизначеність діяльності – на відміну від минулого стандарту коли точкова оцінка застосовувалась при значному ризику, в новому стандарті точкова оцінка застосовується, коли керівництвом в достатньому ступеню не розглянуто невизначеності оцінювання.

Нова редакція стандарту виділяє окремий пункт про загальне оцінювання в результаті виконаних аудиторських процедур. Аудитор повинен оцінити: ризик суттєвого викривлення на рівні тверджень при ознаках упередженості керівництва; рішення керівництва, щодо оцінки, визнання та розкриття інформації про облікові оцінки в фінансовій звітності; чи отримано достатні аудиторські докази. Аудитор повинен оцінити чи є облікові оцінки обґрунтованими або викривленими та можливі наслідки для аудиту, якщо отримані аудиторські докази неприйнятні, або суперечливі [89].

Збільшилися вимоги до аудиторської документації: якщо до нового стандарту потрібно було документувати лише обґрунтуванням значних ризиків щодо облікових оцінок та можливі ознаки упередженості керівництва. Наразі потрібно додатково задокументувати: розуміння підприємства та його середовища, внутрішнього контролю, пов’язаного з обліковими оцінками; оцінку невід’ємного ризику та ризику контролю, відповідь аудитора на оцінені ризики; заходи керівництва на невизначеність оцінювання та відповідь аудитора, якщо заходи не прийнятні; застосовування професійного скептицизму аудитором.

Радою з Міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості (РМСАНВ) визначено ключові концепції нового ISA 540, які представлено в табл. 1.6.

Таблиця 1.6

Ключові концепції переглянутого ISA 540

| Концепція | Зміст |
|---|---|
| Чинники невід'ємного ризику | Наразі стандарт включає вдосконалені процедури оцінки ризиків, пов'язаних з отриманням даних, розумінням аудитором бізнес–середовища та внутрішнього контролю. Невід'ємний ризик також доповнено додатковими поняттями – окрім невизначеності оцінки додано складність, суб'єктивність та інші фактори ризику |
| Ризик контролю | Приділяється особлива увагу до рішень, що приймаються аудитором, щодо контролю облікових оцінок керівництвом. Акцентовано увагу на заходах керівництва щодо невизначеності оцінювання |
| Професійний скептицизм | Визнано центральну роль професійного судження та скептицизму в аудиті облікових оцінок. Додано кілька нових вимог, що забезпечують його правильне застосування, зокрема – застосування формальних аудиторських процедур, які протидіють усуненню свідчень, які можуть суперечити висновкам керівництва, або навпаки направлених на підтвердження цих висновків. Додатково обумовлена необхідність ретельно зважити всі отримані аудиторські докази, незважаючи підтверджують вони висновки, або суперечать. В описі тепер нерідко використовуються такі слова і звороти як «поставити під сумнів», «повторно оцінити», «переглянути» і т. п |
| Концепція обґрунто-ваності | Облікова оцінка є обґрунтованою та невикривленою не тільки коли вона відповідає концептуальній основі фінансового звітування, а й коли методи, дані та припущення керівництва стосовно облікових оцінок узгоджуються та доповнюють один одне. Нова версія МСА 540 вимагає розширення аудиторської інформації, яка підтверджує висновки аудитора, щодо обґрунтованої впевненості, а також розкриття, що стосуються обміну інформацією з тими кого наділено найвищими повноваженнями |
| Масштабо-ваність | Обумовлено, що подальші аудиторські процедури повинні проводитися як відповідь на оцінений ризику суттєвого викривлення, чим вище оцінений ризик, тим переконливішими повинні бути аудиторські докази та навпаки. |

*Джерело: складено за матеріалами [83]*

В цілому, нова редакція стандарту приділяє увагу питанням суспільного значення шляхом поліпшення прозорості і комунікацій. По-перше – через двосторонній діалог між аудиторами та керівництвом з приводу складних оцінок в умовах сильної невизначеності і суб'єктивності, а по-друге – вимогою про обмін інформацією з регуляторами і органами нагляду.

Аудит основних засобів є складним процесом загального аудиту підприємств суспільного інтересу, оскільки потребує узгодження міжнародних стандартів

аудиту з міжнародними стандартами обліку. Підприємства суспільного інтересу зобов’язані забезпечувати високу прозорість фінансової звітності, оскільки їхня діяльність має значний вплив на суспільство та економіку, що вимагає чіткого розкриття інформації про фінансові результати, облікові оцінки та ризики. Аудит підприємств суспільного інтересу може мати не лише фінансову, але й соціальну, етичну чи екологічну мету, що вимагає від аудиторів додаткових знань про специфіку діяльності та основні інтереси стейкхолдерів.

Часто аудитори зобов'язані звітувати про свої результати перед відповідними регуляторними органами. Оскільки підприємства суспільного інтересу підлягають більш жорсткому регулюванню та контролю з боку державних органів, це вимагає виконання специфічних вимог до звітності та облікової політики.

У підприємств суспільного інтересу часто виникають складні облікові оцінки, що потребують глибокого аналізу та професійного судження, тому аудит підприємств суспільного інтересу вимагає врахування специфічних умов, які впливають на облікові оцінки, а також відповідних вимог до прозорості та підзвітності. Розуміння цих особливостей допомагає аудиторам забезпечувати якість фінансової звітності та відповідність нормативним вимогам, що, у свою чергу, сприяє стабільності й довірі до таких підприємств суспільного інтересу.

Результати дослідження теоретичних засад підготовки загального плану і розробки програми проведення аудиту основних засобів з відповідними аудиторськими процедурами та аналітичними методами відповідно до вимог міжнародних стандартів аудиту та міжнародних стандартів обліку допоможуть забезпечити розробку заходів з удосконалення організації та методичних підходів до аудиту основних засобів підприємств суспільного інтересу.

*Висновки до Розділу 1*

1. Досліджено трактування дефініції «підприємства суспільного інтересу» в національних та міжнародних нормативних документах з бухгалтерського обліку та аудиту. Трактуванню дефініції «підприємства суспільного інтересу» в

міжнародних нормативних документах за змістом майже відповідає національна дефініція «підприємства що становлять суспільний інтерес», а Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» зроблено доповнення стосовно показників фінансової звітності цих суб'єктів у нашій країні. Зроблено огляд визначення терміну «підприємства суспільного інтересу» у країнах Європи та виділено інші суб'єкти суспільного інтересу, що визначаються на національному рівні: за нормативними документами ЄС у всіх країнах Європи до підприємств суспільного інтересу належать публічні компанії, кредитні установи, страхові компанії, також в багатьох країнах належать інші суб'єкти, які за визначеними факторами мають значну суспільну значимість; на національному рівні серед інших суб'єктів половина країн Європи до підприємств суспільного інтересу включають пенсійні фонди/трасти, третина країн – пайові фонди, інвестиційні компанії/керуючі компанії.

Проаналізувавши трактування дефініції «основні засоби» в дисертаційних дослідженнях, визначено, що науковці, враховуючи вид та специфіку економічної діяльності підприємств, за матеріалами яких виконувались дослідження, акцентують увагу на основних критеріях визнання таких об'єктів, а саме: формі, терміні корисного використання, власності, достовірності вартості, призначенні, економічній вигоді. Результати дослідження визначення «основні засоби» за міжнародними стандартами та національними стандартами бухгалтерського обліку дають можливість стверджувати, що вони майже аналогічні: у якості об'єкту виступають матеріальні активи, які використовують у процесі виробництва товарів чи наданні послуг, наданні в оренду, задоволенні потреб суб'єкта господарювання. Проте визначені деякі розбіжності стосовно процесу утримання основних засобів: у НП(С)БО 7 виокремлюють здійснення соціально-культурних функцій, але вони відсутні у МСБО 16.

З'ясовано, що в контексті дисертаційних досліджень науковці також, враховуючи вид та специфіку економічної діяльності підприємств, виділяли різні класифікаційні ознаки як для потреб бухгалтерського обліку, так і для потреб управління, зокрема: для потреб аграрних та будівельних підприємств, підприємств

готельного господарства та водопостачання та водовідведення, для потреб управління реальними інвестиціями та обліково-управлінських потреб, для моделі за стадіями життєвого циклу та цілей товарного ринку. Розроблена класифікація основних засобів підприємств суспільного інтересу за такими ознаками: формою появи, групами, моделлю оцінки, перенесенням вартості, характером експлуатації, рівнем агрегування, шляхом отримання вигоди від використання, метою формування інтегрованої звітності, необхідністю поліпшення. Ця класифікація є основою для цих суб'єктів господарювання, які можуть здійснювати її подальший розвиток у зв'язку з вимогами всіх користувачів облікової інформації.

2. Досліджено порядок визнання та оцінки основних засобів підприємств суспільного інтересу, які застосовують міжнародні стандарти фінансової звітності, з визначенням ситуацій, коли потрібно застосовувати професійне судження: розглянуто критерії визнання основних засобів, з'ясовано, що при визначені вартісного критерія потрібно базуватися на виду діяльності та технологічних процесах; вивчено оцінку початкових витрат на придбання або створення об'єкту основних засобів, зокрема складові собівартості основних засобів – витрати на придбання, безпосередньо віднесені витрати, витрати на виведення з експлуатації; розглянуто витрати, що не включаються до собівартості об'єкта основних засобів та списуються на витрати періоду; розглянуто подальші витрати, які відносяться до вже визнаного об'єкта основного засобу; досліджено моделі оцінки основних засобів після їх визнання – модель собівартості та модель переоцінки, досліджено методи переоцінки основних засобів –індексний метод та метод згортання; досліджено порядок визнання та визначення суми збитків від зменшення корисності, враховуючи, що сумою очікуваного відшкодування активу є більша з двох оцінок активу: справедлива вартість мінус витрати на вибуття та його вартість при використанні; розглянуто порядок нарахування амортизації та надана характеристика методів амортизації основних засобів; розглянуто порядок припинення визнання основних засобів після вибуття, коли більше не чекають майбутніх економічних вигід від його використання, після перекласифікації в актив, що утримується для продажу.

Досліджено розкриття елементів облікової політики щодо основних засобів у працях науковців та фахівців, визначено, що до найбільш розповсюджених елементів відносяться методи нарахування амортизації та порядок формування собівартості; достатньо уваги приділено питанням щодо моделі подальшої оцінки та критеріям визнання; рідше розглядалися такі аспекти, як встановлення одиниця обліку, подальші витрати на поліпшення та ремонт, строк корисного використання або загальної очікуваної продуктивності об'єктів, установлення ліквідаційної вартості, порядок проведення переоцінки та порядок припинення визнання; менш досліджуваною була тематика стосовно визначення витрат із виведення з експлуатації, порядку зменшення корисності, віднесення до кваліфікаційних активів, придбання на умовах відстрочення платежу. Більшість праць дослідників присвячено розкриттю особливостей обліку основних засобів згідно з IAS 16 та порівнянню положень національного та міжнародного стандартів, але залишається недостатньо дослідженим у науковому середовищі питання розробки облікових оцінок, які є важливим інструментом процесу бухгалтерського обліку та забезпечення би достовірності і прозорості фінансової інформації.

Розроблена концептуальна модель облікової оцінки за структурним підходом з виділенням її найважливіших компонент за наступними блоками: вхідна інформація; підходи та методи оцінки; припущення: невизначеність оцінки; регулярний перегляд; вимоги до прозорості. Концептуальна модель облікової оцінки передбачає виокремлення ключових припущень у рамках обраних методів, що допомагає керівництву підприємства усвідомлювати ступінь невизначеності в оцінках, відповідно адаптувати облікові оцінки до змін у зовнішньому середовищі. Використання структурованого підходу дозволить отримувати докладну, обґрунтовану інформацію для ефективного фінансового управління та сприяти покращенню процесу проведення аудиту, оскільки чіткі критерії й припущення дозволяють ефективно перевіряти адекватність облікових оцінок та верифікувати фінансову інформацію.

3. Досліджено праці науковців, які присвячені застосуванню положень міжнародних стандартів аудиту при проведенні незалежного аудиту основних

засобів, присвячено дослідників: майже всі науковці розглядали цілі незалежного аудитора під час здійснення аудиту основних засобів; багато фахівців вивчали порядок планування аудиторської перевірки, зокрема порядок підготовки загального плану і розробки програми проведення аудиту; також значну увагу приділяли розкриттю аналітичних процедур; менш досліджуваними були питання стосовно отримання аудиторських доказів, проведення процедури зовнішнього підтвердження, визначення сум суттєвості для виконання аудиторських процедур, оцінки ризиків, визначення потенційних викривлень, формування звіту аудитору; поза увагою дослідників залишилось питання стосовно аудиту облікових оцінок та пов'язане з ними розкриття інформації.

Досліджено положення міжнародних стандартів аудиту, які необхідно застосовувати при проведенні незалежного аудиту основних засобів підприємств суспільного інтересу. Розроблений процес аудиту за чотирьома стадіями: формування завдання, оцінка ризиків, тестування, завершальні процедури. Подано додаткове роз'яснення щодо процесу планування аудиту. Розглянуто приклади аудиторської документації та чинники, від яких вона залежить. Розглянуто види аудиторських процедур і аналітичних методів, а також розроблено додаткові довідники щодо порядку їх використання на різних етапах процесу аудиту. Досліджено аудит облікових оцінок та пов'язане з ними розкриття інформації.

Зміст першого розділу відображено в таких публікаціях автора: [18, 21, 24, 27, 30, 60, 85, 87, 88, 89]

# РОЗДІЛ 2
# СТАН ОБЛІКУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ПІДПРИЄМСТВ СУСПІЛЬНОГО ІНТЕРЕСУ ТА НАПРЯМИ ЙОГО УДОСКОНАЛЕННЯ

## 2.1. Стан системи обліку основних засобів підприємств суспільного інтересу

Дослідження стану системи обліку основних засобів підприємств суспільного інтересу здійснювалось за різними видами діяльності, зокрема, вирощування різних культур, виробництво різних видів устаткування, фармацевтичних препаратів та олії, перероблення та консервування фруктів і овочів, діяльність в сфері безпровідного зв'язку, ІТ-сфері та транспорту, наукові дослідження й експериментальні розробки, оптова та роздрібна торгівля (Додаток Ж). За формою господарювання зазначені підприємства представлені публічними та приватними акціонерними товариствами, товариствами з обмеженою відповідальністю, приватними підприємствами та підприємства з іноземними інвестиціями. Також досліджувані підприємства суспільного інтересу вирізняються масштабами, обсягами капіталу та чисельністю працівників. Дослідження стану системи обліку основних засобів підприємств суспільного інтересу здійснювалось за період 2020-2022 рр. [90].

Насамперед, можна визначити, що майже всі досліджувані підприємства суспільного інтересу обрали своєю обліковою політикою модель собівартості, тобто згідно з IAS 16 оцінюють основні засоби за вартістю придбання за вирахуванням накопиченої амортизації та накопичених збитків від зменшення корисності. Тільки основні засоби ПП «Оліяр», основні засоби класів «Земельні ділянки» та «Будівлі» у АТ «Ельворті» та основні засоби класів «Нерухомість та земельні ділянки» та «Транспортні засоби» у ТОВ «Таврія В» обліковуються за переоціненою вартістю.

Складові витрат на придбання розкриваються всіма досліджуваними підприємствами суспільного інтересу та збігаються з визначеними IAS 16, первісну вартість основних засобів визначають як фактичні витрати на їх придбання, які

включають покупну ціну, в тому числі податки, які не відшкодовуються підприємству, та будь-які витрати, безпосередньо пов'язані з приведенням активу в робочий стан та місце розташування для його використання [24]. Інформацію про витрати на виведення з експлуатації висвітлюють ПІІ «Амік Україна», ПрАТ «Київстар», ТОВ «Таврія В», ТОВ «Траш». Інформацію про позикові витрати, безпосередньо пов'язані з придбанням (створенням) кваліфікованого активу, розкривають більше половини підприємств: ТОВ «АВ Метал Груп», ПІІ «Амік Україна», ПАТ «Фармацевтична фірма «Дарниця», ТОВ «Еко», АТ «Київмедпрепарат», ПрАТ «Київстар», ТОВ «Леоні Ваерінг Системс УА ГмбХ», ТОВ «Нова пошта», ТОВ «Таврія В», ТОВ «Траш», ТОВ «НВП «Укроргсинтез». Вони капіталізують їх як частина вартості активу. ПКТ ТОВ «Агромат» включає позикові витрати до складу витрат.

Деякі підприємства зазначають вартісний критерій визнання основного засобу, який збігається з визначеним у ПКУ та є більшим 20 тис. грн, зокрема ТОВ «АВ Метал Груп», ПКТ ТОВ «Агромат», СТОВ «Агрофірма Корсунь», ПАТ «Фармацевтична фірма «Дарниця» , ПрАТ «Чумак».

Інформацію про облік незавершених капітальних інвестицій висвітлюють майже всі підприємства, окрім АТ «Аграрний фонд», ПКТ ТОВ «Агромат». Підприємства суспільного інтересу капіталізують їх як окремий елемент основних засобів, після введення в експлуатацію їх вартість переноситься до відповідної категорії основних засобів. Незавершені капітальні інвестиції відображаються за собівартістю за вирахуванням накопичених збитків від зменшення корисності.

Облік подальших витрат висвітлюють більшість досліджуваних підприємств суспільного інтересу, окрім ТОВ «Епам Системз», АТ «Київмедпрепарат», ПП «Оліяр». Подальші витрати капіталізуються тільки, якщо існує висока ймовірність того, що вони приведуть до отримання досліджуваними підприємствами суспільного інтересу додаткових економічних вигод в майбутньому, витрати, здійснені для підтримання активів в робочому стані включаються до складу витрат періоду, в якому вони понесені [27]. ТОВ «АВ Метал Груп» виділяє чотири групи таких витрат: 1) витрати на модернізацію, модифікацію, добудову, дообладнання,

реконструкцію, які підлягають капіталізації у складі об'єкту основних засобів; 2) витрати на капітальний ремонт, які капіталізуються як окремий компонент об'єкту основних засобів; витрати, які включаються до складу витрат періоду, в якому вони понесені: 3) витрати на поточний ремонт та 4) витрати на технічне обслуговування. Також СТОВ «Агрофірма Корсунь» зазначає, що витрати на капітальний ремонт капіталізує як окремий компонент об'єкту основних засобів. ТОВ «Еко» витрати на капітальний ремонт, як правило, відносять на витрати в періоді, в якому такі витрати виникли. А серед напрямів витрат, які капіталізують, виділяють наступні: а) подовження терміну використання основних засобів; б) збільшення виробничої потужності основних засобів; в) підвищення обсягів та якості продукції (робіт, послуг); г) зменшення виробничих витрат; д) збільшення кількості місць (площі). ТОВ «Асканія-Флора» поділяє на такі види: витрати на капітальний ремонт, включаючи модернізацію; витрати на поточний ремонт та утримання та техобслуговування.

Амортизація основних засобів всіх досліджуваних підприємств суспільного інтересу нараховувалася зі застосуванням прямолінійного методу. Тільки ПрАТ «Чумак», починаючи з 1 листопада 2021 р., нараховував амортизацію виробничим методом на машини та обладнання, які використовувались у переробці сезонної продукції (помідорів свіжих) та у виробництві томатної пасти, томатного соку. Не здійснювалось нарахування амортизації на незавершені капітальні інвестиції та земельні ділянки.

Підприємства суспільного інтересу не рідше, аніж на кінець кожного фінансового року переглядають методи амортизації, ліквідаційну вартість та оцінюють строк корисного використання основних засобів. Розрахункова оцінка строку корисного використання основного засобу проводиться із застосуванням професійного судження, заснованого на досвіді роботи підприємства суспільного інтересу. Для кожної групи основних засобів встановлюється свій очікуваний строк або діапазон корисного використання. Підприємства суспільного інтересу мають широку свободу в групуванні об'єктів основних засобів під час визначенні строку корисного використання основних засобів.

Оскільки кожне підприємство суспільного інтересу має галузеві особливості, які впливають на вибір амортизаційної політики, доцільно зробити порівняння з положеннями п. 138.3.3 ст. 138 ПКУ щодо групування основних засобів та мінімально допустимого строку корисного використання (додаток З):

– групу «Капітальні витрати на поліпшення земель, не пов'язані з будівництвом» зазначають тільки ТОВ «АВ Метал Груп» та АТ «Ельворти», строк корисного використання збігається з вказаним у ПКУ та складає 15 років;

– група «Будівлі, споруди, передавальні пристрої»: всі об'єкти цієї групи об'єднує ПрАТ «Київстар та вказує діапазон корисного використання від 5 до 30 років; майже три четвертих досліджуваних підприємств суспільного інтересу об'єднують в одну групу будівлі та споруди та вказують діапазон корисного використання від 10 до 147 років; п'ята частина підприємств суспільного інтересу зазначають передавальні пристрої та вказують діапазон корисного використання від 10 до 25 років. Ця група відсутня тільки у ТОВ «Траш». У ПКУ об'єкти цієї групи відокремлені, у порівнянні з вказаним у ньому діапазоном корисного використання від 10 до 20 років, підприємства суспільного інтересу вказують як й менші, так й набагато більші строки корисного використання;

– група «Машини та обладнання» є найбільш різноманітною, в цієї групи найбільш проявляється галузева специфіка: підприємства суспільного інтересу виділяють такі специфічні об'єкти – виробниче обладнання, технічне обладнання та устаткування, інше технічне та технологічне обладнання, торгівельне обладнання, холодильне обладнання, ІТ-системи, побутова техніка, касовий апарат, лічильник валют, ваги; діапазон корисного використання коливається від 2 до 35 років. Майже третина підприємства суспільного інтересу відокремлюють, як у ПКУ, комп'ютерне та офісне обладнання та вказують діапазон корисного використання від 2 до 12 років. У порівнянні з вказаним у ПКУ діапазоном корисного використання від 2 до 5 років, підприємства суспільного інтересу найчастіше вказують набагато більші строки корисного використання. ПП «Оліяр» об'єднує дві групи машини і обладнання та транспортні засоби;

– група «Транспортні засобі» менш різноманітна: підприємства суспільного інтересу в цієї групі виділяють легкові автомобілі, вантажні автомобілі, сідловий тягач. У порівнянні з вказаним у ПКУ строком корисного використання 5 років, підприємства суспільного інтересу вказують як й менші, так й набагато більші строки корисного використання: діапазон корисного використання коливається від 1 до 30 років. Ця група відсутня у ТОВ «Епам Системз» в зв'язку зі специфікою його діяльності;

– група «Інструменти, прилади, інвентар, меблі»: одна п'ята частина підприємств суспільного інтересу об'єднує об'єкти цієї групи з офісним обладнанням, друга п'ята частина підприємств суспільного інтересу не відокремлюють основні засоби в цю групу. У порівнянні з вказаним у ПКУ строком корисного використання 4 роки, підприємства суспільного інтересу вказують як й менші, так й набагато більші строки корисного використання: діапазон корисного використання коливається від 1 до 18 років;

– групу «Багаторічні насадження» зазначає п'ята частина підприємств суспільного інтересу, строк корисного використання майже збігається з вказаним у ПКУ та складає 10-14 років;

– групу «Інші основні засоби» зазначають більше половини підприємств суспільного інтересу. У порівнянні з вказаним у ПКУ строком корисного використання 12 років, підприємства суспільного інтересу вказують як й менші, так й набагато більші строки корисного використання: діапазон корисного використання коливається від 1 до 20 років;

– групу «Тимчасові (нетитульні) споруди» зазначає тільки ТОВ «Еко», строк корисного використання збігається з вказаним у ПКУ та складає 5 років. Групу «Інвентарна тара» зазначають тільки ТОВ «АВ Метал Груп» та АТ «Ельворти», строк корисного використання збігається з вказаним у ПКУ та складає 6 років.

Також досліджувані підприємства суспільного інтересу відокремлюють в окремі групи капітальні вкладення, пов'язані з орендованими основними засобами: в орендовані приміщення відокремлюють ТОВ «Еко» та ТОВ «Таврія В», в

орендовані машини, обладнання та транспортні засоби ТОВ «Траш». Найчастіше строк корисного використання збігається зі строком оренди основних засобів.

Тільки деякі підприємства вказують інформацію про суму ліквідаційної вартості. ПКТ ТОВ «Агромат» встановлює ліквідаційну вартість основних засобів в сумі, що дорівнює нулю. ТОВ «Траш» ліквідаційна вартість активу прирівнює до нуля в тому випадку, якщо планує використовувати об'єкт до закінчення його корисного терміну використання. ТОВ «Таврія В» встановлює ліквідаційну вартість основних засобів на рівні нуля, окрім статей «Нерухомість та транспорт». ТОВ «АВ Метал Груп» встановлює ліквідаційну вартість основних засобів на рівні нуля, по окремних основних засобах ліквідаційну вартість визначено як попередньо оцінена сума, що підприємство отримало би на поточний час вибуття активу.

Половина досліджуваних підприємств суспільного інтересу розкривають ієрархію джерел справедливої вартості за рівнями: рівень I – виходить з ринкового котирування цін на активному ринку ідентичних основних засобів; рівень II – моделі оцінки, що базується на інших вихідних даних, які є ринково спостережуваними; рівень III – моделі оцінки, що базується на значних невідомих даних, які не є спостережуваними на ринку. Методи, використані при визначенні справедливої вартості основних засобів, зазначають тільки підприємства, у яких основні засоби обліковуються за переоціненою вартістю. ПП «Оліяр» оцінює усі основні засоби за справедливою вартістю: для проведення переоцінок підприємство залучає зовнішніх незалежних оцінювачів, оскільки більшість основних засобів є вузькоспеціалізованими, вони оцінюються за методом амортизованої вартості заміщення. Справедлива вартість основних засобів АТ «Елворті», що віднесені до категорії «Земельні ділянки та будівлі» визначається на основі ринкових свідчень за допомогою експертної оцінки, як правило, її здійснюють професійні оцінювачі. Для визначення справедливої вартості основних засобів класів «Нерухомість та земельні ділянки» та «Транспортні засоби» ТОВ «Таврія В» залучає зовнішніх незалежних оцінювачів.

Більшість досліджуваних підприємств суспільного інтересу орендують різноманітні основні засоби, тому вони, окрім АТ «Ельворти» та ПП «Оліяр», мають в наявності такий специфічний об'єкт основних засобів, як активи в формі права користування, які амортизуються прямолінійним методом протягом строку корисного використання АФПК або строку оренди, залежно від того, який з них закінчиться раніше. Строк оренди зазначають: ПрАТ «Київстар» на будівлі, споруди та передавальні пристрої – 3-7 років, на транспортні засоби – 3-5 років; СТОВ «Агрофірма Корсунь» на земельні ділянки сільськогосподарського призначення – 7-49 років; ТОВ «Траш» на будівлі 1-9 років, на машини та обладнання 2-7 років; ТОВ «АВ Метал Груп» – 1- 10 років. АТ «Аграрний фонд», ПКТ ТОВ «Агромат», ПАТ «Фармацевтична фірма «Дарниця», АТ «Київмедпрепарат», ТОВ «Оптімусагро Трейд», ТОВ «Таврія В» не вказують інформацію стосовно строку корисного використання активів в формі права користування.

При дисконтуванні орендних платежів використовують процентну ставку, закладену в договорі оренди, якщо цю ставка можна буде легко визначити. Якщо це неможливо, досліджувані підприємства суспільного інтересу закладають в договорах оренди процентну ставку щодо майбутніх орендних платежів, що дорівнює ставки залучення додаткових позикових коштів: ставка, за якою компанії могли би залучити на аналогічний строк та з аналогічним забезпеченням позикові кошти, необхідні для отримання активу вартістю, аналогічною вартістю активу в формі права користування в аналогічних економічних умовах. Досліджувані підприємства суспільного інтересу використовують різні підходи для визначення цієї ставки. ТОВ «АВ Метал Груп» використовує такий підхід: це ставка рефінансування (облікова ставка НБУ), діюча в першому місяці звітного року. ТОВ «Асканія-Флора» та ПрАТ «Київстар» використовують підхід нарощування: розрахунок починається з безризикової процентної ставки, який надалі коригується з урахуванням кредитного ризику. АТ «Аграрний фонд» використовує середню відсоткову ставку за кредитами банків на початок дії договору оренди; при їх відсутності застосовується ставка за результатами переговорів за кредитами, які

підприємство могло отримати у звітному чи попередньому календарному році; якщо кредити не отримувались і не планувались до отримання, то береться середня за попередній місяць процентна ставка за довгостроковими кредитами банку у відповідній валюті, опублікована на офіційному сайті НБУ. АТ «Київмедпрепарат» також використовує середньорічну ставку відсотка за користування довгостроковими кредитами в національній валюті, яка розраховується НБУ та публікується на його офіційному сайті. ТОВ «Таврія В» використовує ринкові процентні ставки та розрахункові оцінки, специфічні для компанії. При відсутності такої інформації використовує дані НБУ про процентні ставки депозитних корпорацій. ТОВ «Оптімусагро Трейд» використовує дані НБУ про процентні ставки за новими кредитами нефінансових корпорацій. ТОВ «НВП «Укроргсинтез» використовує середньоринкову відсоткову ставку залучення позикових коштів відповідно до даних НБУ, якщо ця ставка відрізняється від показника попереднього та наступного робочого дня на більше ніж ± 30% (або демонструє інші тенденції, що не притаманні ринковим значенням), тоді приймає в якості ставки середнє арифметичне значення середньоринкових відсоткових ставок НБУ на основі попереднього та наступного робочого дня, коли такі ставки є доступними. ПрАТ «Чумак» використовує середню ставку за нещодавно отриманим фінансуванням в іноземній валюті від третіх сторін, коли розмір орендних платежів залежить від зміни валютного курсу, та середню відсоткову ставку за позиками в національній валюті з врахуванням періоду кредитування відповідно до даних НБУ, коли розмір не залежить. ПКТ ТОВ «Агромат» не вказують, як визначає процентну ставку щодо майбутніх орендних платежів, розмір майбутнього річного орендного платежу складатиме 0,34% загальної вартості активів, тому керівництво вважає, що орендні платежі не мають суттєвого впливу на фінансовий стан компанії.

Порядок здійснення та обліку результатів переоцінки зазначають тільки ТОВ «АВ Метал Груп», АТ «Ельворти», ПП «Оліяр», ТОВ «Таврія В». ТОВ «Таврія В» при переоцінці основних засобів застосовує метод «анулювання» – виключення накопиченої амортизації з валової вартості основних засобів. Цей метод також використовує АТ «Ельворти», також дозволяється й застосування методу індексів.

Починаючи з 24 лютого 2022 року, діяльність всіх підприємств зазнає значного негативного впливу змін у економічному і правовому середовищі через повномасштабне вторгнення Російської Федерації: багато компаній тимчасово втратила контроль над активами, діяльністю виробничих потужностей та немає впевненості в їх неушкодженості; отримання економічних вигід від використання вцілілих активів буде можливим лише після деокупації, настання якої неможливо чітко спрогнозувати. Основні засоби, які перебувають на тимчасово окупованій території, не відповідають базовому визначенню активів за МСФЗ, а саме, немає можливості їх контролювати та отримувати економічні вигоди. Але за листом МФУ № 31-11410-08-10/15462 [91], опублікованим ще до повномасштабного вторгнення, підприємства суспільного інтересу, які здійснюють облік та складають фінансову звітність за міжнародними стандартами, мають оцінити негативний вплив змін у економічному і правовому середовищі та визнати суми втрат від зменшення корисності таких основних засобів. Але за відсутністю нормативних вказівок щодо механізму знецінення основних засобів під час воєнного стану підприємства суспільного інтересу керуються стандартними правилами, визначеними в IAS 36, які розглянемо надалі.

Всі підприємства суспільного інтересу згідно з IAS 36 хоча б один раз у кінці кожного фінансового року переглядають балансову вартість об’єкта на предмет зменшення її корисності. При тестуванні об’єктів основних засобів на зменшення корисності підприємства суспільного інтересу використовують власне професійне судження стосовно показників зовнішніх та внутрішніх джерел інформації, які дають підставу вважати, що корисність активу зменшилася. Перелік таких показників джерел інформації поданий у IAS 36 (рис. 2.1).

Більшість досліджуваних підприємств суспільного інтересу не виділяють ознаки зменшення корисності основних засобів, але деякими з них ознаки наведені. ТОВ «АВ Метал Груп» та ПКТ ТОВ «Агромат» виділяють: зміну поточного конкретного середовища, збільшення вартості капіталу, зміни у майбутній доступності фінансування, припинення певного виду діяльності, поточна вартість відшкодування. АТ «Аграрний фонд» виділяє: значне падіння ринкових цін; значне

погіршення операційних результатів у порівнянні з минулими періодами чи прогнозом; значні зміни у використанні активів чи усієї стратегії бізнесу, включаючи активи, щодо яких прийняте рішення про поступове виведення з експлуатації чи заміну, а також активи, які є пошкодженими чи виведеними з експлуатації; суттєві негативні галузеві чи економічні тенденції. ТОВ «Нова пошта» виділяє: зміни у поточних конкурентних умовах, очікування щодо зростання галузі, збільшення вартості капіталу, зміни наявності фінансування в майбутньому, технологічне старіння, припинення діяльності, поточні витрати на заміщення.

*Ознаки зменшення корисності основних засобів*

| *Зовнішні* | *Внутрішні* |
|---|---|
| – зменшення вартості ОЗ упродовж періоду на значно більшу, ніж очікувалось, внаслідок плину часу або звичайного використання;<br>– суттєві негативні зміни, що відбулися упродовж періоду або відбудуться найближчим часом, у технологічному, ринковому, економічному або правовому оточенні підприємства чи на ринку, для якого призначено ОЗ;<br>– збільшення ринкових ставок відсотка або інших ринкових ставки доходу від інвестицій упродовж періоду, яке, ймовірно, вплине на ставку дисконту, застосовану при обчисленні вартості ОЗ при використанні, і суттєво зменшить суму очікуваного відшкодування ОЗ;<br>– перевищення балансової вартості чистих активів підприємства над їхньою ринковою | –застаріння або фізичне пошкодження ОЗ;<br>– негативні суттєві зміни способу використання активу, що відбулися упродовж періоду або відбудуться найближчим часом: припинення використання ОЗ, припинення або реструктурування господарської одиниці, до якої належить ОЗ тощо;<br>–свідчення, про те, що економічна ефективність ОЗ є або буде гіршою, ніж очікувана. |

Рис. 2.1. Ознаки зменшення корисності основних засобів за IAS 36

Джерело: *складено за матеріалами [22]*

Прояв більшості ознак повною мірою активізувався під час воєнного стану та для досліджуваних підприємств суспільного інтересу стало сигналом для проведення тестування на зменшення корисності основних засобів, який за IAS 36

передбачає визначення суми очікуваного відшкодування як більшу з двох оцінок: справедливої вартості за мінусом витрат на вибуття основного засобу (одиниці, що генерує грошові кошти) або його вартості при використанні, яка часто використовується через відсутність основи для достовірної оцінки ціни, за якою відбувався продаж активу між учасниками ринку на дату оцінки за поточними ринковими умовами. Здійснюючи оцінку зменшення корисності, підприємства визначають збиток, який є перевищенням балансової вартості активу над сумою очікуваного відшкодування активу. Якщо в майбутньому у підприємства суспільного інтересу з'являться підтвердження, що раніше визнаний збиток від зменшення корисності зменшився або його вже немає, здійснюють відсторнування збитку [22].

Оцінка справедливої вартості основного засобу здійснюється відповідно до вимог IFRS 13 з використанням професійних суджень, вона вимагає здійснення аналізу ринкових цінах на активному ринку на ідентичні чи подібні активи, даними про рівень таких цін можуть бути: ціни продажу активів на відкритому ринку; ринкова вартість розрахована дохідним підходом; ринкові котирування витрат, пов'язаних з вибуттям цього активу. Додатково ця вартість коригуються на витрати, пов'язані з вибуттям цього активу, зокрема: на юридичні послуги; транспортування та винагорода посередників; демонтаж та витрати на доведення активу до стану, прийнятного для продажу.

Формалізовано визначення сума знецінення за методом справедливої вартості за вирахуванням витрат на вибуття представлено: знецінення дорівнює балансова вартість мінус справедлива вартість та мінус витрати на вибуття.

Для визначення справедливої вартості, яка є ринковою оцінкою, а не оцінкою з урахуванням специфіки підприємства суспільного інтересу, використовують різні методи за трьома підходами:

1) за ринковим підходом:

–метод ринкових котирувань: базується на використанні цін на аналогічні активи, продані недавно на ринку (формула 2.1):

$$СВ = \frac{\sum_1^n Цпа \times К}{n}, \quad (2.1)$$

де: Цпа – ціна, за якою нещодавно були продані схожі активи на ринку;

К – коефіцієнт коригування, які вносяться, щоб врахувати відмінності між оцінюваним активом та порівнюваними активами;

n – кількість реальних подібних продажів, які були використані для оцінки активу;

– метод ринкових мультиплікаторів: базується на використанні ринкових співвідношень для оцінки активів (формула 2.2):

$$СВ = ФП \times РМ, \quad (2.2)$$

де: ФП – фінансовий показник, вибір якого залежить від галузевих стандартів та специфіки основного засобу, що оцінюється;

РМ – ринковий мультиплікатор, який відображає відношення ринкової вартості до обраного фінансового показника та встановлюється на основі даних з порівнянних продажів або поточних котирувань схожих активів;

– метод індексів ринкових сегментів: базується на врахуванні індексів, які відображають відповідну динаміку цін у конкретних сегментах ринку (формула 2.3):

$$СВ = БВ \times (1 + I_{рс}), \quad (2.3)$$

де: БВ – базова вартість активу;

$I_{рс}$ – індекс ринкового сегмента, який відображає зростання чи зменшення вартості активів в ринковому сегменті, що може бути показником загальних тенденцій в галузі;

2) за доходним підходом:

– метод дисконтування грошових потоків: базується на використанні теперішньої вартості майбутніх грошових потоків (формула 2.4):

$$СВ = \sum_{i=1}^{n} \frac{CFi}{(1+r)^{i,}}, \quad (2.4)$$

де: CF – очікуваний чистий грошовий потік, які актив приносить від експлуатації без урахування операційних витрат;

r – ставка дисконтування;

n – номер періоду;

– метод зростання грошових потоків: використовується, коли передбачається зростання потоку чистих грошових коштів у наступні роки (формула 2.5);

$$СВ = \sum_{i=1}^{n} \frac{CFi(1+g)^{i-1}}{(1+r)^{i}}, \quad (2.5)$$

де: g – темп зростання чистих грошових потоків, яке може базуватися на історичних даних або ринкових прогнозах;

– метод капіталізації: базується на розрахунку вартості активу на основі капіталізації річних чистих грошових потоків (формула 2.6);

$$СВ = CF / k, \quad (2.6)$$

де: k – ставка капіталізації, яка відображає очікувану дохідність інвестицій в актив та визначається на основі аналізу ринкових умов, ризиків, які пов’язані з активом;

3) за витратним підходом:

– метод амортизованої вартості заміщення (відновлювання): базується на заміщенні активу новим аналогічним з урахуванням накопленого зносу. (формула 2.7):

$$СВ = ВЗ(ВВ) – З, \quad (2.7)$$

де: ВЗ (ВВ) – вартість заміщення (відновлювання), яка включає витрати на придбання нового активу з аналогічними функціональними характеристиками;

З – сума зносу, визнаного на момент оцінки;

– метод вартості заміщення (відновлювання) з врахуванням альтернативних витрат: враховує не тільки витрати на заміну активів, а й вартість упущених можливостей (формула 2.8):

$$СВ = ВЗ\ (ВВ) + АВ – З, \qquad (2.8)$$

де: АВ – альтернативні витрати, які можуть бути понесені при використанні активу, які не можуть бути інвестовані в інші проекти;

– метод вартості заміщення (відновлювання) з врахуванням індексу інфляції: враховує вплив інфляції на вартість активу (формула 2.9):

$$СВ = ВЗ(ВВ) \times (1 – I_i) – З, \qquad (2.9)$$

де: $I_i$ – індекс інфляції, який відображає підвищення цін на товари та послуги, які можуть вплинути на вартість активу.

Ці формули є прикладами того, як можуть бути оцінені основні засоби підприємств суспільного інтересу з використанням різних підходів для визначення справедливої вартості.

Оцінка вартості активу при використанні передбачає дисконтування вартості майбутніх грошових потоків, які будуть отримані від використання цього активу. Існують два підходи до визначення теперішньої вартості на основі потоку грошових коштів: традиційний, зосереджений на виборі ставки дисконту, яка повинна відображати поточні ринкові операції з подібними активами або середньозважену вартість капіталу підприємства, та очікуваний, зосереджений на аналізі потоків грошових коштів та на чіткішому викладі припущень, застосованих у процесі оцінювання [92]: прогнозні оцінки грошових потоків необхідно базувати на фінансових бюджетах (прогнозах), затверджені керівництвом підприємств на періоди понад 5 років; прогнозні оцінки повинні ґрунтуватися на розумних та

прийнятних припущеннях, які відображають найбільш ефективне використання активу, на протязі його потенційного строку корисної експлуатації.

Процес тестування на зменшення корисності основних засобів зі застосуванням вартості при використанні побудований на рис. 2.2. Розкривались елементи вартості при використанні, оцінка вартості активу при використанні з формулами розрахунку EBITDA (Earnings before Interest, Taxes, Depreciation and Amortization) та WACC (weighted average cost of capital), визначення розміру збитку від зменшення корисності.

Формалізовано визначення сума знецінення за методом вартості при використанні представлено: знецінення дорівнює балансова вартість мінус вартість при використанні.

Для визначення вартості при використанні, а саме чистої поточної вартості активу використовують наступну формулу 2.10

$$NPV = \sum_{i=1}^{n} \frac{CFi}{(1+wacc)^{i-0.5}} + TVn, \qquad (2.10)$$

$CF_i$ – чистий грошовий потік обраного виду за і-й період дисконтування;

WACC – ставку дисконтування, виражена величиною середньозваженої вартості капіталу після оподаткування;

TV – термінальна вартість, яка виражена прогнозною сумою, за яку, як очікується, об’єкт оцінки може бути перепроданий на ринку наприкінці n-го періоду дисконтування;

n – кількість періодів дисконтування.

Розрахунок чистих майбутніх грошових потоків здійснюється за формулою 2.11:

CF = EBITDA +(-) Зміна в робочому капіталі – Капітальні витрати (2.11)

EBITDA може розраховуватися за двома методами (формули 2.12 та 2.13):

– метод «Зверху вниз»:

ТЕСТУВАННЯ НА ЗМЕНШЕННЯ КОРИСНОСТІ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ЗА ВАРТІСТЮ ПРИ ВИКОРИСТАННІ

*Елементи вартості при використанні*

– оцінку майбутніх грошових потоків, які очікується отримати від цього основного засобу;
– очікування щодо можливих відхилень у сумі чи в часі цих майбутніх грошових потоків;
– вартість грошей у часі, відображену у вигляді поточної ринкової безризикової ставки відсотка;
– ціну за прийняття ризику, притаманного цьому основному засобу;
– інші фактори, які очікується отримати від цього основного засобу.

*Оцінка вартості активу при використанні*

Сума очікуваного відшкодування оцінюється для окремого основного засобу, якщо це неможливо оцінити, ідентифікується найменша сукупність активів, яка генерує здебільшого незалежні надходження грошових коштів

Оцінка майбутніх надходжень і вибуття грошових коштів, що їх мають отримати від безперервного використання ОЗ та його остаточної ліквідації (EBITDA)

Застосування відповідної ставки дисконту до цих майбутніх грошових потоків (WACC)

– прогнозні оцінки надходжень грошових коштів від безперервного використання ОЗ;
– прогнозні оцінки вибуття грошових коштів, яке обов'язково проходитиме у процесі генерування надходжень грошових коштів від безперервного використання ОЗ (включаючи вибуття грошових коштів на підготовку ОЗ до використання) і яке можна прямо віднести до ОЗ або розподілити на нього на обґрунтованій та послідовній основі;
– визначення чистих грошових потоків (якщо вони є), що їх отримають або сплатять за ліквідацію ОЗ наприкінці строку його корисної експлуатації.

–майбутні грошові потоки оцінюють у номінальному вираженні, якщо ставка дисконту включає вплив зростання цін унаслідок загальної інфляції,
– майбутні грошові потоки оцінюють у реальному вираженні, якщо ставка дисконту не включає впливу зростання цін унаслідок загальної інфляції

*Формули для розрахунків*

– Метод «Зверху вниз».
EBITDA = Операційний прибуток + Витрати на амортизацію
– Метод «Знизу-вгору»
EBITDA = Чистий прибуток + Відсоток (відсоткові витрати - відсоткові доходи)+ Податок з прибутку + Амортизація

WACC = вартість власних коштів × частка вартості власних коштів + вартість позикових коштів × частка вартості позикових коштів × (1– ставка податку на прибуток)

*Визначення розміру збитку від зменшення корисності*

Зменшення балансової вартості основного засобу на різницю між балансовою вартістю та суми очікуваного відшкодування
За собівартістю –збиток визнається в прибутках чи збитках,
За переоціненою вартістю – збиток визнається як зменшення резерву з переоцінки

Рис.2.2. Процес тестування на зменшення корисності основних засобів за вартістю при використанні Джерело: *власна розробка*

$$EBITDA = \text{Операційний прибуток} + \text{Витрати на амортизацію} \quad (2.12)$$

– метод «Знизу-вгору»:

$$EBITDA = \text{Чистий прибуток} + \text{Відсоток (відсоткові витрати – відсоткові доходи)} + \\ + \text{Податок з прибутку} + \text{Амортизація} \quad (2.13)$$

Розрахунок середньозваженої вартості капіталу може здійснюватися за формулою 2.14:

$$WACC = Ke \times E / (D + E) + Kd \times (1 – t) \times D / (D+E). \quad (2.14)$$

де Kd – частка вартості довгострокового позикового капіталу;

Ke – частка вартості власного капіталу;

D – вартість довгострокового позикового капіталу;

E – вартість власного капіталу;

t – ставка податку на прибуток.

Вартість власного капіталу розраховується на основі моделі формування цін на капітальні активи (Capital Asset Pricing Model, CAPM) за формулою 2.15:

$$Ke = Rf + \beta \times (Rm – Rf) + Risk\ A + Risk\ B + Risk\ C, \quad (2.15)$$

де Ke – необхідна норма прибутку;

Rf – безризикова ставка;

β – бета;

Rm- Rf – ринкова премія за ризик;

Risk A – ризик, пов’язаний з невеликим розміром компанії;

Risk B – ризик, пов’язаний із компанією;

Risk C – ризик країни.

Найчастіше термінальна вартість розглядається з точки зору зростаючих грошових потоків, формула 2.16 має наступний вигляд:

$$TVn = CFn \times \frac{1+g}{wacc-g}, \quad (2.16)$$

де TVn – термінальна вартість, розрахована для року n;

CFn – грошовий потік у році n;

g – очікуваний темп приросту;

n– число років у прогнозному періоді.

В табл. 2.1 зроблена систематизація методів визначення суми очікуваного відшкодування основних засобів в розрізі різних підходів, які можуть бути використані підприємствами суспільного інтересу різних галузей. Ситуації, в яких доцільно використовувати розглянути методи:

1) визначення справедливої вартості, коли існують економічна вигода від продажу активу:

– метод ринкових котирувань: при існуванні реальних ринкових угод на аналогічні активи;

– метод ринкових мультиплікаторів: при потребі брати до уваги не тільки ринкові умови, а й фінансові показники;

– метод індексів ринкових сегментів: при потребі брати до уваги зміни у ринкових умовах у конкретному сегменті;

– метод дисконтування грошових потоків: при ситуаціях, коли активи здатні генерувати доходи;

– метод зростання грошових потоків: при ситуаціях, коли передбачається зростання потоку чистих грошових коштів;

– метод капіталізації: при ситуаціях, коли активи здатні стабільно генерувати доходи;

– метод амортизованої вартості заміщення (відновлювання): при ситуаціях, коли активи підлягають зношенню або потребують періодичного оновлення;

– метод вартості заміщення (відновлювання) з врахуванням альтернативних витрат: при ситуаціях, коли важливо врахувати не лише витрати на заміну активу, але й потенційні доходи, які можуть бути втрачені через використання активу

Таблиця 2.1

Систематизація методів визначення суми знецінення основних за підходами

| Назва методу | Суть методу | Формула | Застосування |
|---|---|---|---|
| Оцінка: справедливої вартості за мінусом витрат на вибуття, коли існує економічна вигода від продажу активу | | | |
| Ринковий підхід | | | |
| Метод ранкових котирувань | Базується на використанні цін на аналогічні активи, продані недавно на ринку | СВ = $\frac{\sum_1^n \text{Цпа}+(-)\text{К}}{n}$ | Земельні ділянки, будівлі, обладнання та машини, торгові площі: промисловість, сільське господарство, торгівля |
| Метод ринкових мультиплікаторів | Базується на використанні ринкових співвідношень для оцінки активів | СВ = ФП × РМ | Роздрібна торгівля, виробництво, інвестиційні компанії, сфера послуг |
| Метод індексів ринкових сегментів | Базується на врахуванні індексів, які відображають відповідну динаміку цін у конкретних сегментах ринку | СВ = БВ × (1 + Ірс) | Земельні ділянки, будівлі, обладнання та машини, торгові площі: промисловість, сільське господарство, торгівля |
| Доходний підхід | | | |
| Метод дисконтування грошових потоків | Базується на використанні теперішньої вартості майбутніх грошових потоків | СВ = $\sum_{i=1}^{n} \frac{CFi}{(1+r)^{i,}}$ | Промисловість, сільське господарство, торгівля, нерухомість, енергетика, транспорт, фінансові послуги |
| Метод зростання грошових потоків | Використовується, коли передбачається зростання потоку чистих грошових коштів у наступні роки | СВ = $\sum_{i=1}^{n} \frac{CFi(1+g)^{i-1}}{(1+r)^{i}}$ | Промисловість, сільське господарство, торгівля, нерухомість, енергетика, транспорт, фармацевтика, технології, сфера послуг |
| Метод капіталізації | Базується на розрахунку вартості активу на основі капіталізації річних чистих грошових потоків | СВ = CF / k | В галузях, де активи приносять стабільний дохід: промисловість, торгівля, нерухомість, енергетика, транспорт, фармацевтика, медицина |
| Витратний підхід | | | |
| Метод амортизованої вартості заміщення (відновлювання) | Базується на заміщенні активу новим аналогічним з урахуванням накопленого зносу | СВ = ВЗ(ВВ) – З | Промисловість, будівництво, енергетика, транспорт, сфера послуг |
| метод вартості заміщення (відновлювання) з врахуванням альтернативних витрат | Враховує не тільки витрати на заміну активів, а й вартість упущених можливостей в вигляді альтернативних витрати, які не можуть бути інвестовані в інші проекти | СВ = ВЗ (ВВ) + АВ – З | Промисловість, будівництво, енергетика, транспорт, сфера послуг, сільське господарство, торгівля, |
| Метод вартості заміщення (відновлювання) з врахуванням індексу інфляції | Враховує вплив інфляції на вартість активу | СВ = ВЗ(ВВ) × (1 – Іі) – З | Промисловість, будівництво, енергетика, транспорт, сфера послуг |
| Оцінка вартості при використанні, коли існує економічна вигода від використання активу | | | |
| Метод дисконтування вартості майбутніх грошових потоків | Визначення теперішньої вартості на основі потоку грошових коштів за ставкою дисконту, яка відображає середньозважену вартість капіталу | NPV = $\sum_{i=1}^{n} \frac{CFi}{(1+wacc)^{i-0.5}}$ TVn | Всі галузі |

*Джерело: складено автором*

замість інших варіантів;

– метод вартості заміщення (відновлювання) з врахуванням індексу інфляції: при ситуаціях, коли потрібно врахувати підвищення витрат на заміну активів через інфляційні зміни;

2) оцінка вартості при використанні за методом дисконтування вартості майбутніх грошових потоків здійснюється при ситуаціях, коли існують економічні вигоди від використання активу, та відсутності основи для достовірної оцінки справедливої вартості активу.

Отже, вибір методу визначення суми очікуваного відшкодування залежить від характеру активу, його специфіки, доступності ринкових даних і облікових політик підприємства суспільного інтересу. Різноманітні методи дозволяють охопити різні аспекти оцінки активів, кожен з методів має свої переваги і недоліки, які необхідно враховувати залежно від ситуації. Незалежно від обраного методу, важливо документувати всі невизначеності та припущення, процедури та використовувані дані для забезпечення прозорості та зрозумілості процесу оцінки.

Періодичний перегляд оцінок і коригування згідно з новими даними ринку або змінами в законодавстві є необхідним для підтримання актуальності облікових оцінок, їх правильне застосування підвищує якість фінансової звітності.

## 2.2. Узагальнення даних про основні засоби та відображення їх у фінансовій звітності для цілей управління

Фінансова звітність є заключним етапом облікового циклу суб’єктів господарювання та основним джерелом представлення фінансової інформації користувачам. Підприємства суспільного інтересу складають фінансову звітність відповідно до внутрішньої облікової політики, яка розробляється на підставі правил міжнародних стандартів. Національна економіка має свої особливості, які накладають відбиток на національну систему бухгалтерського обліку, в той час як МСФЗ – це стандарти без кордонів, тому вони мають широке коло питань. Варто відзначити, що положення обох систем стандартизації фінансової звітності згідно Закону про бухгалтерський облік не суперечать один одному, хоча і мають певні

відмінності. Наприклад, в МСФЗ, на відміну від НП(С)БО, відсутні такі об'єкти обліку, як капітальні вкладення, ННМА і МБП. Відсутні регульовані статті витрат (адміністративні, комерційні і т.д.). Про існуючі відмінності свідчить і інший перелік стандартів. Наприклад, в системі НП(С)БО не існує окремих стандартів, що регулюють оцінку за справедливою вартістю, події після звітної дати та проміжну фінансову звітність. З іншого боку, в МСФЗ не вистачає стандартів, специфічних для НП(С)БО, з дебіторської заборгованості, визнання витрат. Залишається ряд ситуацій, які виходять за рамки регулювання МСФЗ. У таких випадках для досягнення відповідності МСФЗ необхідні певні процедури, навіть при відсутності конкретних вимог [93].

У НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [94] наведено перелік звітів, а саме: Баланс (Звіт про фінансовий стан); Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід); Звіт про зміни у власному капіталі; Звіт про рух грошових коштів; Примітки до фінансової звітності. У МСБО (IAS) 1 «Подання фінансової звітності» [95] наведений такий же перелік звітів, цей стандарт дозволяє використовувати інші назви для звітів, також можуть подаватися додаткові звіти (екологічний звіт, звіт про додану вартість, тощо). Можуть додаватися додаткові періоди, наприклад, якщо в звіті про фінансовий стан прийнято вводить дані на початку і кінці періоду, то при необхідності додатково вводиться колонка «перший з попереднього періоду». Найбільш вражаючою відмінністю фінансової звітності за міжнародними стандартами проти звітності за національними стандартами є мінливість її форм, оскільки форми звітності за МСФЗ не затверджені, вони містять тільки переліки основних статей, які повинні бути представлені і розкриті в той чи іншій формі. А сам формат фінансової звітності за МСФЗ є результатом професійного судження. Структура національних форм фінансової звітності в цілому не суперечить МСФЗ. Тому українські бухгалтери можуть брати за основу національні форми звітності, допрацювати їх до повної відповідності МСФЗ (введенні нові терміни і графіки, поєднуючи існуючі і т.д.). Найбільші труднощі зазвичай виникають з формуванням приміток до фінансової звітності, так як вони істотно відрізняються від звичної національної «Форми № 5». Примітки до

фінансової звітності за міжнародними стандартами в основному носять описовий, а не чисельний характер. Вони характеризуються докладним описом напрямків діяльності компанії, розкриваються облікова політика, судженнями і допущення, застосуванням нових стандартів, даними з інших форм звітності, ризиками і т.п.

У Додатку И узагальнені відмінності при складанні фінансової звітності за НП(С)БО і МСФЗ. Отже, незважаючи на те, що МСФЗ служили основою для створення НП(С)БО на даний час існують розбіжності між ними, які виникають насамперед з реалізації принципу суттєвості та дає змогу при складання фінансової звітності за МСФЗ відмовитися від уніфікованих форм та розкривати найбільш значущу інформацію. Проте такий підхід вимагає професійного судження бухгалтера, що передбачає більш високий рівень його підготовки. Для прийняття управлінських рішень потрібна актуальна та достовірна інформацію, але дані різних видів обліку та фінансової звітності можуть істотно відрізнятися. Тому найбільш реальними будуть дані обліку, мета якого збігається з головною метою суб'єкта господарювання.

Інформація про основні засоби знаходить відображення в різних фінансових звітах суб'єктів суспільного інтересу (рис. 2.3).

Майже всі підприємства суспільного інтересу стикаються зі змінами, пов'язаними з кліматичними ризиками та можливостями, що вимагає відповідного інформаційно-облікового забезпечення. Також в зв'язку з переходом до циркулярної економіки стейкхолдери та регуляторні органі все більше прагнуть отримувати від підприємств суспільного інтересу більш прозору інформацію, пов'язану з кліматом. МСФЗ прямо не вимагають розкривати питання, пов'язані з кліматом, у фінансовій звітності, але міжнародні стандарти неявно вимагають відповідного розкриття інформації, якщо ці питання є суттєвими. Будучи однією з ключових статей фінансової звітності, основні засоби може зазнавати суттєвих змін під впливом кліматичних факторів.

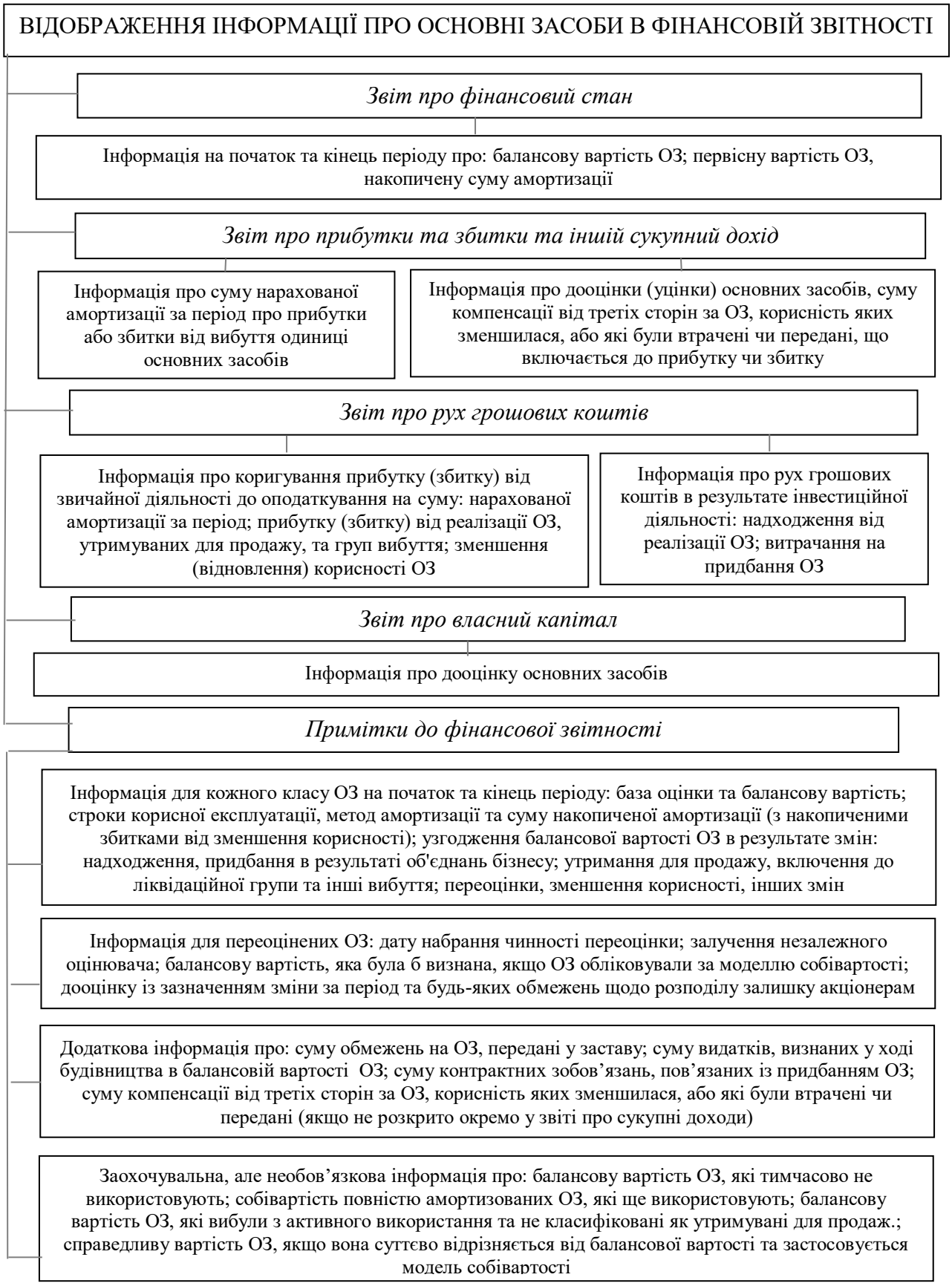


Рис. 2.3. Відображення інформації про основні засоби в фінансовій звітності

*Джерело: складено автором за матеріалами [20, 95, 96]*

Вітчизняні підприємства суспільного інтересу найчастіше не намагаються відображати у фінансовій звітності вплив кліматичних ризиків на фінансовий стан, результати діяльності та ризики. Європейською радою з системних ризиків (ESRB) визначено актуальні питання для фінансової стабільності, як по'вязані з кліматичними ризики, та показано наслідки неврахування цих ризиків, які можуть призвести до викривлення оцінки активів і зобов'язань та відображення у фінансовій звітності [97, 98]. Тому для того щоб показувати, що підприємство суспільного інтересу дотримується принципів циркулярної економіки та не спотворює фінансову звітність, розроблена рекомендація щодо добровільного розкриття в фінансовій звітності наступної інформації щодо кліматичних змін в частині основних засобів, що представлена на рис. 2.4.

Рис. 2.4. Рекомендація щодо розкриття інформації в фінансовій звітності про кліматичні зміні в частині основних засобів

*Джерело: власна розробка*

Використання розробленої рекомендації щодо розкриття інформації в фінансовій звітності про кліматичні зміні в частині основних засобів є важливим кроком до сталого розвитку та інтеграції підприємств суспільного інтересу в сучасну екологічно орієнтовану економіку.

На практиці під час прийняття управлінських рішень стосовно основних засобів керівництво підприємств суспільного інтересу беруть до уваги інформацію, яка міститься у фінансових звітах, особливо приділяючи увагу даним Приміток до звітів, що підвищує якість прийнятих рішень, оскільки вони не тільки деталізують окремі статті фінансових звітів, а також містять іншу інформацію, розкриття якої передбачається МСФЗ.

При групуванні основних засобів (додаток К, Л) у звіті про фінансовий стан досліджувані підприємства суспільного інтересу використовували різні підходи, а саме по-різному відображали такі специфічні активи, як незавершені капітальні інвестиції, передоплати за основні засоби, активи в формі права користування (табл. 2.2):

– відображення цих активів у статті «Основні засоби»;

– відображення окремою статтею цих активів;

– відображення окремою статтею одних активів та відображення інших активів у статті «Основні засоби»;

– відображення в складі інших необоротних активів.

За даними табл. 2.2 можна визначити, що майже третина досліджуваних підприємств суспільного інтересу відображають всі групи активів в однієї статті «Основні засоби», не відокремлюючи специфічні активи, а саме: ПКТ ТОВ «Агромат» (не виділяє АФПК), ПАТ «Фармацевтична фірма «Дарниця», ТОВ «Еко», ТОВ «Оптімусагро Трейд», ТОВ «Таврія В», ПрАТ «Чумак».

Одна п’ята частина підприємств суспільного інтересу відображають окремо незавершені капітальні інвестиції, активи в формі права користування та інші основні засоби, а саме: ТОВ «АВ Метал Груп», СТОВ «Агрофірма Корсунь», АТ «Ельворти», ПП «Оліяр». Друга п’ята частина підприємств суспільного інтересу відокремлюють незавершені капітальні інвестиції, а активи в формі права

користування включають у статтю «Основні засоби», а саме: ТОВ «Епам Системз», ТОВ «Леоні Ваерінг Системс УА ГмбХ», ТОВ «Нова пошта», ТОВ «НВП «Укроргсинтез.

Таблиця 2.2

Групування основних засобів у фінансовій звітності досліджуваних підприємств суспільного інтересу

| Назва підприємства | Активи |
|---|---|
| Відображення у статті «Основні засоби» НКІ, П, АФПК | |
| ПКТ ТОВ «Агромат» | ОЗ (Озо+НКІ) |
| ПАТ «Фармацевтична фірма «Дарниця» | ОЗ (Озо+НКІ+П+АФПК) |
| ТОВ «Еко» | ОЗ (Озо+НКІ+АФПК) |
| ТОВ «Оптімусагро Трейд» | ОЗ (Озо+НКІ+АФПК) |
| ТОВ «Таврія В» | ОЗ (Озо+НКІ+АФПК) |
| ПрАТ «Чумак» | ОЗ (Озо+НКІ+АФПК) |
| Відображення окремою статуєю НКІ, АФПК | |
| ТОВ «АВ Метал Груп» | ОЗ +АФПК |
| СТОВ «Агрофірма Корсунь» | ОЗ+НКІ+АФПК |
| АТ «Ельворти» | ОЗ+НКІ |
| ПП «Оліяр» | ОЗ+НКІ |
| Відображення окремою статуєю одних активів та відображення інших активів у статті «Основні засоби» | |
| АТ «Аграрний фонд» | ОЗ(Озо+НКІ)+АФПК |
| ТОВ «Асканія-Флора» | ОЗ(Озо+НКІ+П)+АФПК |
| ТОВ «Епам Системз» | НКІ+ОЗ (Озо+АФПК) |
| ТОВ «Леоні Ваерінг Системс УА ГмбХ» | НКІ+ОЗ (Озо+АФПК) |
| ТОВ «Нова пошта» | НКІ+ОЗ (Озо+АФПК) |
| ТОВ «НВП «Укроргсинтез | НКІ+ОЗ (Озо+АФПК) |
| ТОВ «Траш» | ОЗ (Озо+НКІ+АФПК)+П |
| Відображення в складі інших необоротних активів | |
| ПІІ «Амік Україна» | ОЗ+НКІ+АФПК (ІНА) |
| ПрАТ «Київстар» | ОЗ (НКІ+Озо+АФПК) + П(ІНА) |
| АТ «Київмедпрепарат» | ОЗ(Озо+НКІ)+АФПК(НА)+П(ІНА) |
| ОЗ– основні засоби, Озо– основні засоби, окрім НКІ, П, АФПК; НКІ – незавершені капітальні інвестиції, П – передоплати за ОЗ, АФПК – активи в формі права користування, ІНА – інші необоротні активи, НА – нематеріальні активи. | |

*Джерело: сформовано автором*

А такі підприємства, як АТ «Аграрний фонд» та ТОВ «Асканія-Флора», навпаки відокремлюють активи в формі права користування, а незавершені капітальні інвестиції включають у статтю «Основні засоби». ПІІ «Амік Україна»

включає активи в формі права користування в склад інших необоротних активів, ПрАТ «Київстар» та АТ «Київмедпрепарат» включає передоплати за основні засоби в склад інших необоротних активів, а АТ «Київмедпрепарат» відображає активи в формі права користування в складі нематеріальних активів.

Отже, можна визначити що за міжнародними стандартами підприємства суспільного інтересу використовують можливість здійснювати групування основних засобів у звіті про фінансовий стан за потребами управління, а не регламентовано, як це вимагають національні стандарти.

Майже половина досліджуваних підприємств суспільного інтересу складають Звіт про прибутки та збитки та інший сукупний дохід методом за функцією витрат, за яким не узагальнюється інформація щодо витрат на амортизацію. У підприємств суспільного інтересу, які складають Звіт про прибутки та збитки та інший сукупний дохід методом за характером витрат узагальнюється інформація щодо витрат на амортизацію необоротних активів, не відокремлюючи інформацію щодо витрат на амортизацію основних засобів. Серед цих підприємств в Звіті про сукупний дохід та Звіті про власний капітал дооцінка необоротних активів була лише у АТ «Ельворти» (додаток М).

Три четвертих досліджуваних підприємств суспільного інтересу складають Звіт про рух грошових коштів за прямим методом, тому інформація про основні засоби не знаходить відображення в розділі «Рух коштів у результаті операційної діяльності». У досліджуваних підприємств суспільного інтересу, які складають Звіт про рух грошових коштів за непрямим методом, знайшла відображення інформація про коригування прибутку (збитку) від звичайної діяльності до оподаткування на суму амортизацію необоротних активів (СТОВ «Агрофірма Корсунь», ТОВ «Асканія-Флора», ПрАТ «Київстар», ТОВ «Нова пошта», ПрАТ «Чумак»), прибутку (збитку) від реалізації необоротних активів, утримуваних для продажу, та груп вибуття (ПрАТ «Київстар», ПрАТ «Чумак»), зменшення (відновлення) корисності необоротних активів (ПрАТ «Київстар»). У розділі «Рух коштів у результаті інвестиційної діяльності» досліджувані підприємства суспільного інтересу відображали інформація про рух грошових коштів в результате

надходження від реалізації та витрачання на придбання необоротних активів, відокремлювало інформацію про рух грошових коштів в результате надходження від реалізації та витрачання на придбання основних засобів тільки ПрАТ «Київстар» (додаток Н).

Обов'язкову інформацію, вимоги до якої висувають міжнародний стандарт бухгалтерського обліку для кожного класу основних засобів на початок та кінець періоду, а саме: первісну вартість, балансову вартість; суму накопиченої амортизації з накопиченими збитками від зменшення корисності, узгодження балансової вартості основних засобів в результате змін, розкривали всі досліджувані підприємства суспільного інтересу.

Дослідження стосовно розкриття інформації щодо облікових оцінок основних засобів в Примітках до фінансової звітності підприємств суспільного інтересу узагальнено у табл. 2.3 за такими оцінками:

– термін корисного використання, який застосовується при розрахунку амортизації;

– сума визначеної ліквідаційної вартості;

– ієрархія справедливої вартості та грошовий вираз оцінки справедливої вартості;

– зменшення корисності основних засобів з виділенням одиниці, що генерує грошові кошти, визначенням наявності ознак знецінення та тестування основних засобів на знецінення, виду оцінки, ставки дисконтування, втрат від знецінення основних засобів;

– наявність та період оренди, а також ставка дисконтування, яка використовується при розрахунку майбутніх орендних платежів.

На рис. 2.5 подано перелік інформації стосовно справедливої вартості основних засобів, яку потрібно розкривати в фінансовій звітності згідно з IFRS 13, а саме для періодичних і неперіодичних оцінок в залежності від рівня ієрархії справедливої вартості.

Таблиця 2.3

Стан розкриття інформації про облікові оцінки основних засобів у Примітках до фінансовій звітності досліджуваних підприємств суспільного інтересу

| Назва підприємства | Модель обліку | Амортизація | Ліквід. | Справед. Вартість | | Зменшення корисності | | | | | | Оренда | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | | Термін вик. | Вартість | Іерар. | Грош.вир.оц. | ОГГК | ознака | Тестув | Вид оц | Ставка | Втрати. | Наявн | ставка | період |
| ТОВ «АВ Метал Груп» | Собівартості | + | + | + | - | - | + | + | - | - | + | + | + | + |
| АТ «Аграрний фонд» | Собівартості | + | - | + | - | - | - | - | - | - | - | + | + | - |
| ПКТ ТОВ «Агромат» | Собівартості | + | + | - | - | - | + | + | - | - | + | + | - | - |
| СТОВ «Агрофірма Корсунь» | Собівартості | + | - | + | - | + | - | - | - | + | - | + | - | + |
| ПІІ «Амік Україна» | Собівартості | + | - | + | - | + | + | + | - | + | + | + | - | - |
| ТОВ «Асканія-Флора» | Собівартості | + | - | + | - | - | + | - | - | - | - | + | + | - |
| ПАТ «Фармацевтична фірма «Дарниця» | Собівартості | + | - | - | - | - | - | - | - | - | - | + | - | - |
| ТОВ «Еко» | Собівартості | + | - | + | - | + | + | + | - | + | - | + | - | - |
| АТ «Ельворти» | Собівартості, Переоцінки | + | - | + | + | - | - | - | - | - | - | - | - | - |
| ТОВ «Епам Системз» | Собівартості | + | - | - | - | + | + | + | + | + | + | + | - | - |
| АТ «Київмедпрепарат» | Собівартості | + | - | + | - | - | + | - | - | - | - | + | + | - |
| ПрАТ «Київстар» | Собівартості | + | - | - | - | + | + | + | - | - | + | + | + | + |
| ТОВ «Леоні Ваерінг Системс УА ГмбХ» | Собівартості | + | - | - | - | + | + | + | + | + | - | + | - | - |
| ТОВ «Нова пошта» | Собівартості | + | - | - | - | - | + | + | + | + | + | + | - | - |
| ПП «Оліяр» | Переоцінки | + | - | + | + | - | - | - | - | - | - | - | - | - |
| ТОВ «Оптімусагро Трейд» | Собівартості | + | - | - | - | - | + | + | - | + | + | + | + | - |
| ТОВ «Таврія В» | Собівартості, Переоцінки | + | + | - | + | - | + | + | - | + | + | + | + | - |
| ТОВ «Траш» | Собівартості | + | + | + | - | - | + | + | - | + | + | + | - | + |
| ТОВ «НВП «Укроргсинтез» | Собівартості | + | - | - | - | - | - | - | - | - | - | + | + | - |
| ПрАТ «Чумак» | Собівартості | + | + | - | - | - | + | + | - | - | + | - | + | - |

*Джерело: складено автором*

РОЗКРИТТЯ ІНФОРМАЦІЇ ПРО СПРАВЕДЛИВУ ВАРТІСТЬ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ

*ЗАГАЛЬНА ІНФОРМАЦІЯ*

*для повторюваних і одноразових оцінок*: методи оцінки та вхідна інформація

*для повторюваних оцінок з використанням суттєвої неспостережуваної вхідної інформації (рівень 3)*: вплив вимірювання на прибуток чи збиток або ІСД за період

*рівень деталізації, необхідний для задоволення вимог щодо розкриття інформації*

*наскільки наголошувати на кожній із різноманітних вимог*

*скільки та яку агрегації або дезагрегації проводити*

*ІНФОРМАЦІЯ В ЗАЛЕЖНОСТІ ВІД ПЕРІОДИЧНОСТІ ОЦІНКИ*

**Для періодичних і неперіодичних оцінок:**
– оцінка справедливої вартості на звітну дату.
– рівень ієрархії, у межах якої оцінки справедливої вартості класифікуються в повному обсязі.
– для оцінок, віднесених до Рівня 2 і Рівня 3 – опис методу та вхідної інформації, яку використовували для оцінки. Якщо відбулася зміна в техніці оцінки, потрібно розкрити цю зміну та причину її внесення.
– для оцінок, віднесених до Рівня 3, потрібно надати кількісну інформацію про суттєву неспостережувану вхідну інформацію, яка є значущою та обґрунтованою доступної для оцінки справедливої вартості.
– для оцінок, віднесених до Рівня 3, сума зміни нереалізованих прибутків або збитків та опис процесів оцінки, які використовуються.
– якщо найвигідніше використання основного засобу відрізняється від його поточного використання, тоді потрібно розкривати цей факт і чому основний засіб використовується способом, який відрізняється від його найвигіднішого використання.

**Для неперіодичних оцінок:**
– причини оцінки.

**Для періодичних оцінок:**
– суми будь-яких переведень між Рівнем 1 і Рівнем 2 – причини таких переведень і політика щодо визначення моменту переведення між рівнями, переведення на кожен рівень розкривається окремо для переведення з кожного рівня.
– для оцінок віднесених до Рівня 3:
– звірка між початковими та кінцевими сальдо, окремо розкриваючи зміни протягом періоду, пов'язані з: загальним прибутком або збитком за період які визнаних у прибутку або збитку або визнаних у ІСД вказуючи статтю, в якій вони визнані; придбання, продажі, випуски та погашення; суми будь-яких переведень на Рівень 3 або з нього, причини цих переведень і політику щодо визначення переведень.
– сума зміни нереалізованих прибутків або збитків, пов'язаних з тими основними засобами, які утримувалися на звітну дату, а також статтю у прибутку або збитку, в якій визнаються ці нереалізовані прибутки або збитки.
– для всіх таких оцінок, опис чутливості вимірювання справедливої вартості до змін неспостережуваної вхідної інформації, якщо зміна цієї вхідної інформації на іншу суму може призвести до значно вищої або нижчої оцінки справедливої вартості. Якщо існують взаємозв'язки між цією вхідною інформацією та іншою неспостережуваною вхідною інформацією, яка використовується для оцінки справедливої вартості, тоді потрібно надати опис цих взаємозв'язків і того, як вони можуть збільшити або пом'якшити вплив змін у неспостережуваній вхідній інформації на оцінку справедливої вартості.

Рис. 2.5. Розкриття інформації в фінансовій звітності щодо справедливої вартості основних засобів за IFRS 13

*Джерело: складено за матеріалами [29]*

На рис. 2.6 подано перелік інформації стосовно оренди основних засобів, яку потрібно розкривати в фінансовій звітності згідно з IFRS 16 з розподілом на основну та додаткову інформацію.

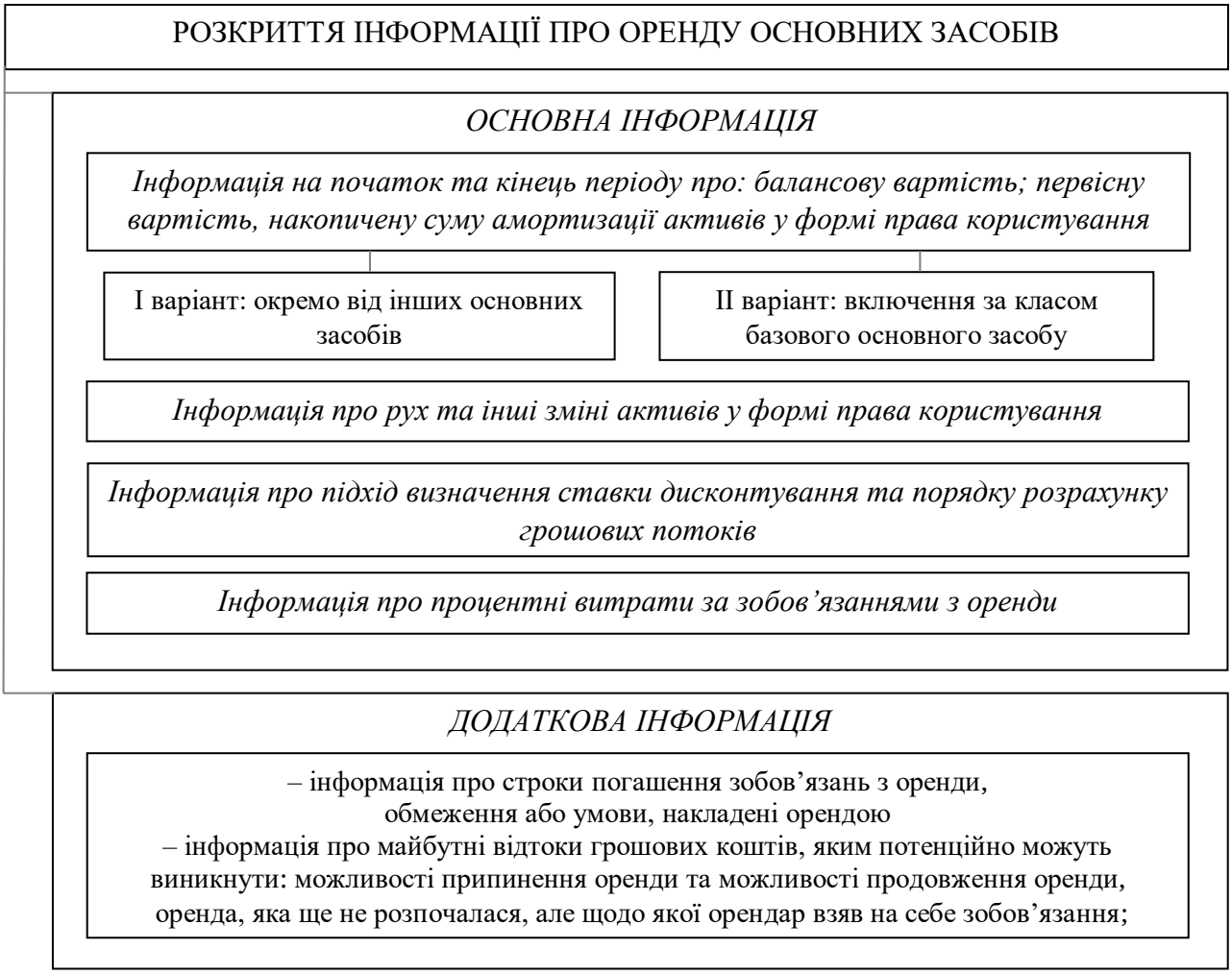


Рис. 2.8. Розкриття інформації в фінансовій звітності щодо оренди основних засобів за IFRS 16

*Джерело: складено за матеріалами [28]*

На рис. 2.7 подано перелік інформації стосовно зменшення корисності основних засобів, яку потрібно розкривати в фінансовій звітності згідно з IAS 36, який заохочує підприємства розкривати інформацію про основні оцінки, застосовані для визначення суми очікуваного відшкодування основних засобів (ОГГК) упродовж періоду.

*Розкриття інформації щодо зменшення корисності основних засобів*

*Інформація щодо збитків від зменшення корисності*

– суму збитків від зменшення корисності, визнаних упродовж періоду у прибутку або збитках, а також статті Звіту про прибутки збитки та ІСД, до яких включають ці збитки;
– суму сторнувань збитків від зменшення корисності, визнаних упродовж періоду у прибутку або збитках, а також статті Звіту про прибутки збитки та ІСД, у яких ці збитки сторнуються;
– суму збитків від зменшення корисності переоцінених активів, визнаних упродовж періоду в ІСД;
– суму сторнувань збитків від зменшення корисності переоцінених активів визнаних упродовж періоду в ІСД.

*Інша інформація*

– події та обставини, які спричинили визнання або сторнування збитку від зменшення корисності;
– для окремого ОЗ: характер ОЗ; звітний сегмент, якому належить ОЗ (якщо звітність надається за сегментами);
– для ОГГК: опис ОГГК; визнану або сторновану суму збитку за класом активів і за звітним сегментом (якщо звітність надається за сегментами); поточний та попередній спосіб об’єднання активів у сукупності, а також причини зміни способу визначення ОГГК (якщо сукупність активів для визначення ОГГК змінилася з часу попереднього оцінювання суми очікуваного відшкодування ОГГК);
– якою є сума очікуваного відшкодування ОЗ (ОГГК): справедливою вартістю за вирахуванням витрат на вибуття або вартістю при використанні;
– основу, застосовану для оцінки справедливої вартості за вирахуванням витрат на вибуття (при визначенні сума очікуваного відшкодування в такий спосіб);
– ставку дисконтування, застосовану у поточній розрахунковій оцінці та у попередній оцінці (при наявності) вартості при використанні, (при визначенні сума очікуваного відшкодування в такий спосіб).

Рис. 2.7. Розкриття інформації в фінансовій звітності щодо зменшення корисності основних засобів за IAS 36

*Джерело: складено за матеріалами [22]*

Всі досліджувані підприємства суспільного інтересу, у яких відбулось визнання або сторнування збитку від зменшення корисності основних засобів, відображали інформацію про визнану або сторновану суму збитку від зменшення корисності у Звіту про прибутки збитки та іншій сукупний дохід в складі інших витрат (визнана сума збитку) та інших доходів (сторнована звітності визнання або сторнування збитку узагальнювалось для всіх необоротних нефінансових активів,

окремі суми знецінення основних засобів можна побачити, де розкривалася інформація стосовно основних засобів. Але не всі досліджувані підприємства суспільного інтересу, у яких відбулось визнання або сторнування збитку від зменшення корисності основних засобів, відображали іншу інформацію, зокрема не всі виділяли одиниці, що генерують грошові кошти; не визначали якою є сума очікуваного відшкодування – справедливою вартістю за вирахуванням витрат на вибуття або вартістю при використанні; не вказували ставку дисконтування, застосовану при оцінці вартості при використанні.

При оцінці зменшення корисності ТОВ «Леоні Ваерінг Системс УА ГмбХ» виділяє одну одиницю, що генерує грошові кошти, це виробництво кабельних мереж для автомобілів. Вартість при використанні основного засобу оцінювалася шляхом дисконтування очікуваних майбутніх потоків грошових коштів за п’ятирічний період на базі довгострокового бюджету компанії. Ця компанія при проведенні тесту на знецінення застосовувала ставка дисконтування в розмірі 27,65%. ТОВ «Епам Системз» при визначенні вартості при використанні застосовувала ставка дисконтування в розмірі 35%. ТОВ «Нова пошта» при визначенні вартості при використанні застосовувала ставка дисконтування в розмірі 27,06%. Компанія не визнала зменшення корисності основних засобів у фінансовій звітності за аналізований період. СТОВ «Агрофірма Корсунь» при розрахунку ставки дисконтування використовує середньозважену вартість капіталу, скориговану на валюту, в якій деноміновано майбутні грошові потоки, а також рівень бізнес-ризиків, оцінених для кожній групи активів. ПІІ «Амік Україна», ТОВ «Еко», ТОВ «Епам Системз», ТОВ «Нова пошта», ТОВ «Оптімусагро Трейд», ТОВ «Таврія В» та ТОВ «Траш» дисконтують майбутні грошові потоки за ставкою дисконтування без урахування ставки оподаткування, яка відбиває поточну ринкову оцінку вартості грошей у часі та ризики, властиві активу. Інші досліджувані підприємства суспільного інтересу не розкривали інформацію стосовно використаного способу визначення сума очікуваного відшкодування, не вказували ставку дисконтування.

ПІІ «Амік Україна» виділяє одиницями, що генерують грошові кошти, окремі підрозділи підприємства – АЗС та нафтобази. ТОВ «Еко» визначило, що воно є однією одиницю, що генерує грошові кошти, це діяльність, якої є роздрібна торгівля через власну мережу супермаркетів продуктами харчування, побутовою хімією, побутовими товарами першої необхідності. ТОВ «Епам Системз» визначило, що воно є однією одиницю, що генерує грошові кошти, це діяльність, якої є надання послуг з комп'ютерного програмування. ПрАТ «Київстар» виділяє одну одиницю, яка генерує грошові кошти, це мережа в цілому, крім придбаного у 2022 році бізнесу ТОВ «Хелсі Україна», який вважається окремою одиницею, яка генерує грошові кошти. СТОВ «Агрофірма Корсунь» виділяє одиницями, що генерують грошові кошти, кожен з напрямків діяльності виробництва сільськогосподарської продукції (рослинництво, тваринництво), але процедура знецінення основних засобів не відбувалася. Інші підприємства суспільного інтересу не зазначають одиниці, що генерують грошові кошти.

ТОВ «Асканія-Флора» та АТ «Київмедпрепарат» зазначають, що проводилось визначення наявності ознак знецінення, але за їх відсутністю тестування основних засобів на знецінення не проводилось. ТОВ «Таврія В» проводило тестування основних засобів на знецінення, за результатом якого виявлено відсутність зменшення корисності, окрім авансів за основні засоби, на які створює резерв знецінення. Також резерв знецінення на аванси за основні засоби створює ТОВ «Траш», яке також створює резерв окупації на інші основні засоби. ТОВ «Еко» в аналізованому періоді здійснило коригування знецінення незавершеного будівництва. Інформацію про втрати від знецінення основних засобів висвітлює половина досліджуваних підприємств суспільного інтересу, а саме: ТОВ «АВ Метал Груп», ПКТ ТОВ «Агромат», ПІІ «Амік Україна», ТОВ «Епам Системз», ПрАТ «Київстар», ТОВ «Нова пошта», ТОВ «Оптімусагро Трейд», ТОВ «Таврія В», ТОВ «Траш», ПрАТ «Чумак» (додаток П).

Дослідження стосовно розкриття додаткової або необов'язкової інформації про основні засоби в Примітках до фінансової звітності підприємств суспільного інтересу узагальнено у табл. 2.4.

Таблиця 2.4

Стан розкриття додаткової або необов'язкової інформації про основні засоби у Примітках до фінансовій звітності досліджуваних підприємств суспільного інтересу

| Назва підприєм | Деталі-зація НКІ | Перед-оплати за ОЗ | ОЗ повністю амортиз | ОЗ під заста-вою | Контр. Зобов. За ОЗ | Деталіз. подал. Витрат | П(З) від реал. ОЗ | Втрати від спис. ОЗ | Втрати від уцінки ОЗ | Доо-цінка ОЗ |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| ТОВ «АВ Метал Груп» | + | - | + | + | - | + | + | - | + | - |
| АТ «Аграрний фонд» | - | - | + | + | - | - | + | - | - | - |
| ПКТ ТОВ «Агромат» | - | - | + | - | - | - | - | + | - | - |
| СТОВ «Агрофірма Корсунь» | - | - | + | + | - | + | - | - | - | - |
| ПІІ «Амік Україна» | - | - | + | - | - | - | + | + | - | - |
| ТОВ «Асканія-Флора» | - | - | + | + | - | + | + | + | - | - |
| ПАТ «Фармацевтична фірма «Дарниця» | - | + | - | - | - | - | - | - | - | - |
| ТОВ «Еко» | - | - | - | + | - | + | - | + | - | - |
| АТ «Ельворти» | - | + | + | + | - | - | + | + | + | + |
| ТОВ «Епам Системз» | - | + | - | - | - | - | - | - | - | - |
| АТ «Київмедпрепарат» | - | + | + | + | - | - | - | + | - | - |
| ПрАТ «Київстар» | + | + | - | - | - | - | + | + | - | - |
| ТОВ «Леоні Ваерінг Системс УА ГмбХ» | - | + | - | - | - | - | - | + | - | - |
| ТОВ «Нова пошта» | - | - | + | + | - | - | - | - | - | - |
| ПП «Оліяр» | - | + | + | + | + | - | - | - | - | - |
| ТОВ «Оптімусагро Трейд» | - | - | - | - | - | - | - | - | - | - |
| ТОВ «Таврія В» | - | + | + | + | - | - | - | - | - | - |
| ТОВ «Траш» | - | + | - | - | - | - | + | + | - | - |
| ТОВ «НВП «Укроргсинтез» | + | - | + | - | - | - | - | + | - | - |
| ПрАТ «Чумак» | - | + | - | - | - | - | + | - | - | - |

*Джерело: складено автором*

Розглядалась розкриття в Примітках до фінансової звітності такої інформації про основні засоби, як: деталізація незавершених капітальних інвестицій, передоплати за основні засоби, первісна вартість повністю амортизованих основних засобів, які продовжують використовуватись; балансова вартість основних засобів під заставою; деталізація подальших витрат, прибутки (збитки) від реалізації основних засобів, втрати від списання основних засобів, дооцінка та уцінку основних засобів.

Серед досліджуваних підприємств суспільного інтересу деталізацію незавершених капітальних інвестицій здійснюють ТОВ «АВ Метал Груп», ПрАТ «Київстар» та ТОВ «НВП «Укроргсинтез». АТ «Ельворти», ТОВ «Епам Системз», ТОВ «Леоні Ваерінг Системс УА ГмбХ», ПП «Оліяр», ТОВ «Таврія В», ПрАТ «Чумак» у вартість незавершених капітальних інвестицій включають передоплати за основні засоби, ТОВ «Асканія-Флора» та ПАТ «Фармацевтична фірма «Дарниця» відокремлюють їх в окрему групу, ТОВ «Траш», АТ «Київмедпрепарат» та ПрАТ «Київстар» не включають їх до складу основних засобів.

Інформацію про первісну вартість повністю амортизованих основних засобів, що використовуються, висвітлює більше половини досліджуваних підприємств суспільного інтересу, а саме: ТОВ «АВ Метал Груп», АТ «Аграрний фонд», ПКТ ТОВ «Агромат», СТОВ «Агрофірма Корсунь», ПІІ «Амік Україна», ТОВ «Асканія-Флора», АТ «Ельворти», АТ «Київмедпрепарат», ТОВ «Леоні Ваерінг Системс УА ГмбХ», ТОВ «Нова пошта», ПП «Оліяр», ТОВ «Таврія В», ТОВ «НВП «Укроргсинтез». Окрім у ТОВ «АВ Метал Груп» та ТОВ «Таврія В» сума первісної вартості повністю амортизованих основних засобів підприємств суспільного інтересу щорічно збільшується (додаток П).

Інформацію про балансову вартість основних засобів під заставою висвітлює половину досліджуваних підприємств суспільного інтересу, а саме: ТОВ «АВ Метал Груп», АТ «Аграрний фонд», СТОВ «Агрофірма Корсунь», ТОВ «Асканія-Флора», ТОВ «Еко», АТ «Ельворти», АТ «Київмедпрепарат», ТОВ «Нова пошта», ПП «Оліяр», ТОВ «Таврія В» (додаток П). У майже всіх досліджуваних підприємств суспільного інтересу відсутня інформація про суму контрактних

зобов'язань, пов'язаних із придбанням основних засобів та про суму компенсації від третіх сторін за основні засоби, окрім ПП «Оліяр», яке мало невиплачені зобов'язання за укладеними контрактами на поставку основних засобів.

Інформацію про прибуток (збиток) від реалізації основних засобів висвітлює менше половини досліджуваних підприємств суспільного інтересу, а саме: АТ «Аграрний фонд», ПІІ «Амік Україна», ПрАТ «Чумак», які розкривали в складі інших операційних доходів та витрат; ТОВ «Асканія-Флора», АТ «Ельворти», ПрАТ «Київстар», ТОВ «Траш», які розкривали в складі інших доходів та витрат; ТОВ «АВ Метал Груп», яке не згортало інформацію про результати реалізації, а показувало дохід від реалізації та собівартість реалізації окремо спочатку в складі інших доходів та витрат, а потім в складі інших операційних доходів та витрат. Інформацію про втрати від списання основних засобів в складі інших витрат висвітлювала половина досліджуваних підприємств суспільного інтересу, а саме: ПКТ ТОВ «Агромат», ПІІ «Амік Україна», ТОВ «Асканія-Флора», ТОВ «Еко», АТ «Ельворти», АТ «Київмедпрепарат», ПрАТ «Київстар», ТОВ «Леоні Ваерінг Системс УА ГмбХ», ТОВ «Траш», ТОВ «НВП «Укроргсинтез» (додаток П). Втрати від уцінки основних засобів в складі інших витрат висвітлювались лише ТОВ «АВ Метал Груп» та АТ «Ельворти». Дооцінка, яка призвела до збільшення вартості основних засобів та була включена до складу додаткового капіталу, показана лише АТ «Ельворти» за класами «Земельні ділянки» та «Будівлі».

Отже, першочергову інформаційну базу для прийняття управлінських рішень щодо основних засобів формують дані фінансових звітів: Звіту про фінансовий стан, Звіту про прибутки та збитки та інший сукупний дохід, Звіту про рух грошових коштів, Звіту про власний капітал. Але для досягнення багатьох цілей управління основними засобами потрібна більш детальна інформація, яка міститься у Примітках до фінансової звітності. У них розкривається детальна інформація про окремі статті фінансової звітності та подається інша інформація, яка може бути як обов'язкової, так й необов'язкової згідно міжнародних стандартів. Підприємства суспільного інтересу згідно з міжнародними стандартами повинні розкривати інформацію в фінансовій звітності щодо ключових облікових

оцінок та можуть додатково включати будь-яку інформацію, яка, на думку керівництва, дозволить користувачам отримати більш повне уявлення про основні засоби. Обсяг та зміст наведеної інформації щодо основних засобів залежать від організаційно-технологічних і економічних особливостей, властивих підприємствам суспільного інтересу, та цілей управління стосовно до даного об'єкту обліку для того, щоб управлінські рішення, які прийняті на основі такого розкриття інформації в фінансовій звітності могли бути обґрунтованими.

## 2.3. Напрями удосконалення обліку основних засобів підприємств суспільного інтересу в умовах невизначеності

Облікові оцінки основних засобів повинні бути обґрунтовані, узгоджені з минулими показниками та відповідати поточним ринковим умовам. Однак в умовах невизначеності існує кілька проблем, які виникають при розробки та розкритті облікових оцінок у підприємств суспільного інтересу:

– *різні підходи та особисті упередження при застосуванні професійного судження: о*цінки можуть значно варіюватися в залежності від думок різних фахівців, що може призвести до нерівномірності в обліку. Професійне судження може бути під впливом особистих переконань або минулого досвіду оцінювача, що вводить суб'єктивність у процес оцінки;

– *недостатня інформація*: недостатня документація або відсутність чітких пояснень для облікових оцінок може призвести до плутанини;

– *неповнота розкриття методів*: іноді підприємства можуть недетально розкривати всі методи, які були використані для облікових оцінок, що ускладнює зрозуміння користувачами звітності;

– *неповнота розкриття припущень та суб'єктивність*: облікові оцінки часто основані на суб'єктивних припущеннях та прогнозах, що може призвести до нерівноцінності та непевності в результатах;

– *невизначеність умов функціонування:* швидкі зміни в економіці чи на ринку можуть вплинути на вартість основних засобів, і якщо підприємство своєчасно не

адаптує свої оцінки, це може призвести до викривлення фінансових результатів. Швидкий розвиток технологій може призвести до морального старіння основних засобів, однак підприємства можуть не завжди адекватно враховувати ці зміни в оцінках. Зміни у законодавстві чи нормах обліку можуть зіграти роль у проблемах розкриття, якщо організація не буде в курсі останніх актуалізацій;

– *відсутність регулярності:* підприємства можуть не переглядати облікові оцінки на регулярній основі відповідно до змін у ринкових умовах чи економічному середовищі, що може негативно вплинути на достовірність звітності;

– *недостатня прозорість звітності*: відсутність належного дотримання міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та недостатня повнота при розкритті облікових оцінок може призвести до того, що фінансова звітність не відповідатиме вимогам, що може спонукати до юридичних наслідків.

Невирішення проблем щодо облікових оцінок основних засобів можуть призвести до зниження довіри інвесторів та інших зацікавлених сторін до фінансової звітності. Тому важливо, щоб підприємства, що становлять суспільний інтерес, приділяли увагу не тільки точності оцінок, але й їхній прозорості в процесі документування та розкриття інформації. Регулярний перегляд, належна документація та відповідність чинним стандартам можуть суттєво підвищити достовірність фінансової звітності. У зв’язку з цим, на основі розробленої в пункті 1.2 цього дослідження концептуальної моделі облікової оцінки, яка включає вхідну інформацію (що потрібно для того щоб розкрити облікову оцінку), підходи або методи оцінки (які пропонують міжнародні стандарти), припущення (діапазон, порядок вибору), невизначеність оцінки (фактори, які впливають на показники), регулярний перегляд (як часто треба переглядати), вимога до прозорості (розкриття в примітках до фінансової звітності), для вирішення проблемних питань напрямами удосконалення обліку основних засобів підприємств, що становлять суспільний інтерес буде побудова конкретних моделей облікової оцінки основних засобів: «амортизація», «ліквідаційна вартість», «справедлива вартість», «зменшення корисності», «оренда».

Для застосування облікової оцінки **«амортизація основного засобу»** необхідно така *вхідна інформація*:

– інформація про *собівартість*: початкова вартість основного засобу, включаючи всі витрати, пов'язані з його придбанням, доставкою, монтажем і введенням в експлуатацію;

– інформація про *початкову дату амортизації*: дата, з якої починається розрахунок амортизації – наступний день, після того, як об'єкт готовий до експлуатації;

– інформація для *визначення строку корисного використання*: фізичні параметри основного засобу, передбачувані умови та інтенсивність використання основного засобу, рівень обслуговування та плани заміни основного засобу, досвід використання аналогічних основних засобів, юридичні або контрактні обмеження;

– інформація для *визначення ліквідаційної вартості*: очікуваний фізичний стан основного засобу та очікувана ціна продажу наприкінці строку корисного використання, очікувана витрати на продаж або утилізацію; історичні дані за аналогічними основними засобами, економічні та ринкові умови, які можуть вплинути, законодавчі або екологічні обмеження тощо;

– інформація для *визначення розрахункового обсягу виробництва:* історичні дані про фактичне виробництво продукції, дані про умови експлуатації дані про ринковий попит на продукцію, яку планується виробляти.

Важливою елементом облікової оцінки «амортизація основних засобів» є *методи амортизації* які визначається окремо для кожної групи основних засобів:

– у IAS 16 описання трьох методів амортизації: *прямолінійний, зменшення залишку, одиниць продукції,* можливо застосовування й інших методів амортизації, окрім методів амортизації, заснований на доходах;

– у НП(С)БО 7 додаються: *метод прискореного зменшення залишкової вартості та кумулятивний метод*, а також для малоцінних необоротних матеріальних активів – *методи «50% + 50%» або «100%.*

Основні *припущення*, які впливають на облікову оцінку «амортизація»:

– припущення *при визначенні ліквідаційної вартості*, яка є передбачуваною залишковою вартістю основного засобу в кінці строку корисного використання (більш детально буде розглянуто далі);

– припущення *при встановленні строку корисного використання* основного засобу. Діапазон встановлюється в часовому виразі (місяцях, роках). Визначається окремо для кожної групи основних засобів;

– припущення *при визначення розрахункового обсягу виробництва* (при методі одиниць продукції). Обсяг виробництва встановлюється в натуральному виразі (кількість одиниць продукції). Визначення розрахункового обсягу виробництва здійснюється шляхом оцінки продуктивності активу на основі різних факторів, включаючи: оцінки кількості одиниць продукції, яку основних засіб може виробити при нормальному режимі роботи, оцінки умов експлуатації (перерви в роботі, зупинки на обслуговування, сезонність тощо), аналізу даних про фактичне виробництво аналогічних активів у минулому, оцінки ринкового попиту на продукцію, яку планується виробляти.

*Невизначеність* облікової оцінки «амортизація основних засобів»:

– *вибір методу амортизації* основного засобу пов’язаний з різними причинами невизначеності: залежність від специфіки діяльності, типу активу, бізнес-моделі підприємства та управлінських цілей, умов експлуатації, ринкових умов, податкових вимог тощо;

– *оцінка ліквідаційної вартості* основного засобу пов’язана з кількома факторами невизначеності, які можуть включати суб’єктивність експертних оцінок ліквідаційної вартості, поточні ринкові умови (попит на подібні основні засоби, якість основного засобу, стан економіки та інші фактори, що можуть значно впливати на продажну ціну), відсутність доступу до повної інформації про ринок або історію аналогічних продажів, швидкість фізичного і морального зносу, плани заміни основних засобів, непередбачувані витрати на утилізацію, непередбачені обставини (економічні кризи, воєнний стан, зміни в законодавстві, нові технологічні рішення або екологічні вимоги);

– *вибір строку корисної експлуатації* основного засобу пов'язаний з кількома факторами невизначеності, які можуть включати довговічність активу, технологічне старіння, зміни ринкового попиту, законодавчі або регуляторні обмеження, а також зміни в операційному використанні основного засобу;

– *оцінка розрахункового обсягу виробництва* пов'язана з кількома факторами невизначеності, які можуть включати зміни в попиті на продукцію або коливання в ринковій ситуації, зміни виробничих планів або зміни в технології (модернізація виробництва), недостатність історичного досвіду використання основного засобу, фактори зовнішнього середовища (зміна законодавства, кризові ситуації, зміни в податковій політиці).

*Регулярний перегляд* облікової оцінки «амортизація основних засобів» є важливою практикою в обліку основних засобів, оскільки дозволяє підприємствам коригувати свої оцінки на основі актуальних даних і змін у бізнес-середовищі:

– *частота перегляду:* проведення принаймні раз на рік (наприкінці кожного фінансового року). Однак, якщо відбуваються значні зміни в умовах експлуатації або економічному середовищі, це може потребувати частішого перегляду;

– *фактори перегляду:* зміни в методах амортизації – якщо можливі зміни в бізнес-стратегії можуть вказувати на необхідність переходу на інший метод, найбільш підходящим та справедливим для основного засобу; зміни в ліквідаційній вартості – якщо ринкові умови змінюються, чи є нові дані про вартість основних засобів, що підлягають ліквідації; зміни в строку корисного використання – якщо з'являється нова інформація, яка вказує на те, що строк корисного використання основного засобу змінюється;

– *вплив на фінансову звітність:* перегляд облікових оцінок амортизації може мати значний вплив на фінансову звітність підприємства, оскільки зміна величину амортизаційних витрат впливає на зміну показників фінансової звітності.

*Вимоги до прозорості* у фінансовій звітності у контексті облікової оцінки «амортизація основних засобів»:

– *методи амортизації*: інформація про обрані методи амортизації для різних груп основних засобів та обґрунтування вибору;

– *ліквідаційна вартість:* інформація про ліквідаційну вартість основних засобів та методів її оцінки;

– *строки корисного використання:* інформація про строки корисного використання для різних категорій основних засобів та пояснення їх визначення пояснити, як вони були визначені,

– *зміни до облікової оцінки амортизації*: пояснення причин змін та вплив цих змін на фінансову звітність.

На рис. 2.8 представлена модель облікової оцінки «амортизація основних засобів».

Для застосування облікової оцінки «**ліквідаційна вартість основних засобів**» необхідно така *вхідна інформація*:

– *технічні характеристики*: специфікації основного засобу, які можуть вплинути на його майбутню вартість та можливість ліквідації;

– *фізичний стан:* поточний стан, включаючи ступінь зношеності та залишковий строк корисного використання;

– *інформація про витрати*: потенційні витрати, пов'язані із демонтажем, транспортуванням і утилізацією основного засобу, або ті що можуть виникнути при підготовці та реалізації активу;

– *інформація про ринкові дані*: поточний попит і пропозицію на ринку подібних активів, включаючи нещодавні продажі аналогічних активів;

– *історичні та прогнозні дані про ставки дисконтування, індекси інфляції.*

– *інформація про законодавчі або екологічні обмеження*.

*Підходи до оцінки* ліквідаційної вартості основного засобу:

– *ринковий підхід*: базується на аналізі ринкових цін продажів аналогічних активів на відкритому ринку із застосуванням коригувань для врахування відмінностей між порівняними основними засобами. Підходить, якщо є реальні продажні дані;

– *доходний підхід*: базується на прогнозуванні майбутніх грошових потоків від реалізації основного засобу на момент ліквідації з дисконтування цих потоків.;

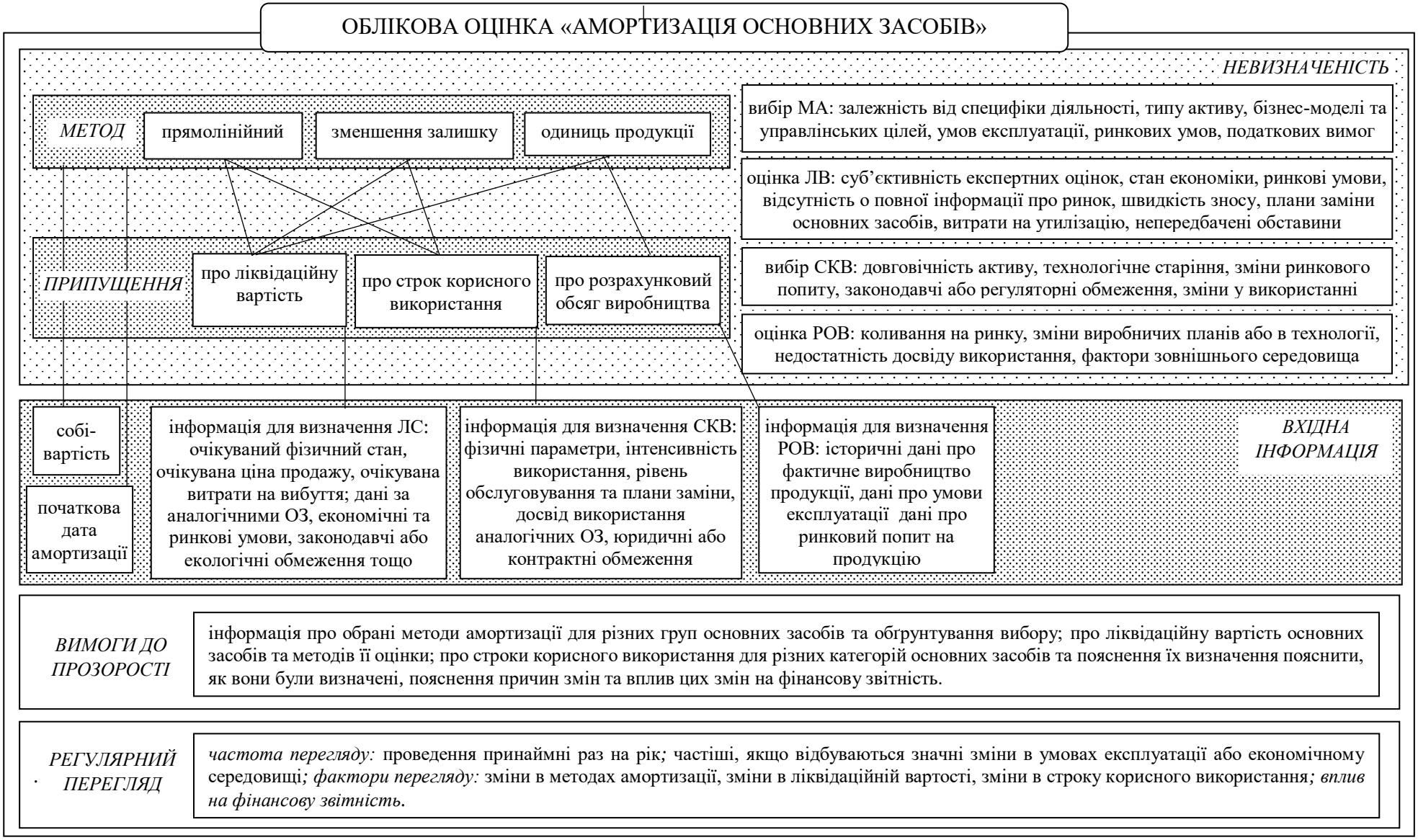


Рис. 2.8. Модель облікової оцінки «амортизація основних засобів» *Джерело: власна розробка*

Використовується для основних засобів, які можна реалізовувати третім сторонам після використання

– *витратний підхід*: заснований на оцінки витрат на демонтаж та утилізацію активу з врахуванням фізичного, функціонального та економічного зносу. Застосовується в умовах обмеженої ринкової інформації.

*Основні припущення*, які впливають на облікову оцінку «ліквідаційна вартість основних засобів»:

– *припущення щодо стану активу*: припущення щодо фізичного стану активу на момент ліквідації з передбачення можливого морального зносу через поява нових технологій;

– *припущення щодо витрат*: припущення про очікувані витрати на демонтаж або утилізацію активу після закінчення його корисного використання;

– *ринкові припущення*: припущення щодо майбутнього рівня попиту та пропозиції на активи на момент ліквідації, щодо наявності активного ринку для продажу активу;

– *загальні припущення*: регулятивні та податкові припущення – припущення про можливі зміни у регуляторній або податковій політиці, які можуть вплинути на ліквідаційну вартість; економічні припущення – припущення щодо рівня інфляції, який може вплинути на вартість грошей у часі; прогнози щодо економічної ситуації та її впливу на вартість активів.

*Невизначеність* облікової оцінки «ліквідаційна вартість основних засобів»:

– обмеженість ринкових даних: складність для деяких активів знайти порівнянні продажі або ринкові котирування;

– економічні умови: зміни в економіці, включно зі змінами рівня попиту та пропозиції, валюти або процентними ставками, зміни в галузі, неочікувані економічні кризи;

– поява нових технологій: актив може швидше знецінюватись через моральне старіння, якщо на ринку з’являються нові технології або продукти;

– невизначеність витрат на утилізацію: складність точної оцінки витрат на демонтаж, утилізацію або очищення, особливо якщо існує ризик додаткових екологічних зобов'язань або складнощів, пов'язаних з безпекою;

– політична та регуляторна нестабільність: нові регуляторні вимоги або зміни в податковій політиці можуть впливати на вартість активів або витрати на їх ліквідацію.

*Регулярний перегляд* облікової оцінки «ліквідаційна вартість основних засобів»:

– *частота перегляду*: проведення принаймні раз на рік; частіше, якщо є суттєві зміни в ринкових умовах або економічній ситуації, які можуть вплинути на ліквідаційну вартість активу;

– *фактори перегляду*: ринкові зміни – у ринкових цінах на аналогічні активи, які можуть вплинути на оцінку ліквідаційної вартості; економічні зміні – якщо з'являються зміни у економічній ситуації, зміни інфляції або процентних ставок на вартість активів; зміни в технологіях – якщо з'являються нові технічні або технологічні удосконалення;

– *вплив на фінансову звітність*: суттєві зміни в обліковій оцінці ліквідаційної вартості потребують проведення коригування фінансової звітності відповідно до нових умов.

Вимоги до *прозорості у фінансовій звітності* у контексті облікової оцінки «ліквідаційна вартість основних засобів»:

– *розмір ліквідаційної вартості, відмінний від нуля*;

– *обраний підхід* до оцінки ліквідаційної вартості (ринковий, доходний, витратний): моделі і методи розрахунку;

– *зміни до облікової оцінки* «ліквідаційна вартість»: інформація про будь-які зміни в оцінках ліквідаційної вартості протягом звітного періоду та причини цих змін.

На рис. 2.9 представлена модель облікової оцінки «ліквідаційна вартість основних засобів».

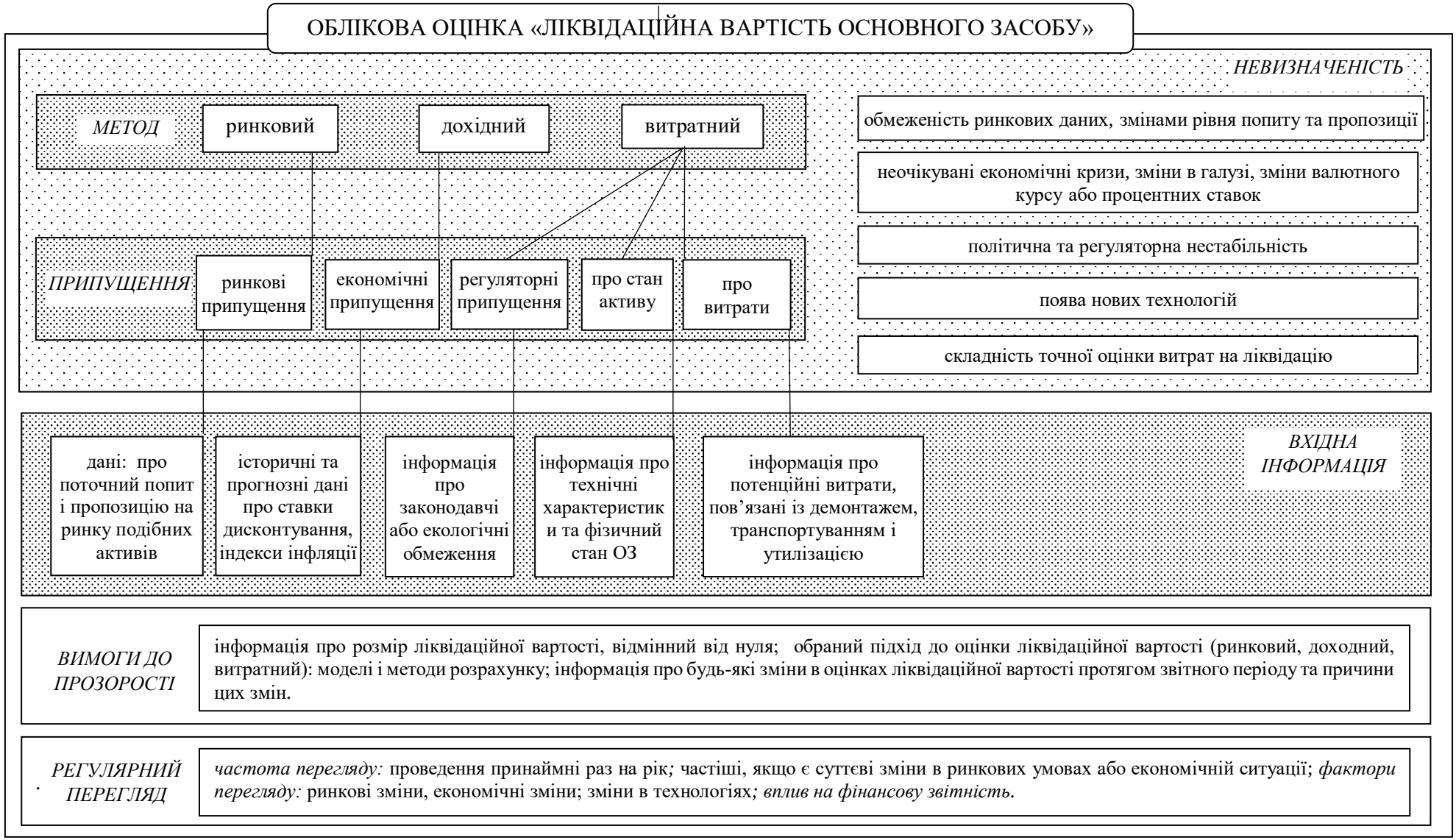


Рис. 2.9. Модель облікової оцінки «ліквідаційна вартість основного засобу» *Джерело: власна розробка*

Для застосування облікової оцінки «**справедлива вартість основного засобу**» необхідно така *вхідна інформація*:

– *характеристики активу*: фізичний стан основного засобу, включаючи його знос, ремонтні потреби, або залишковий строк корисного використання, місце розташування активу та його поточна ринкова категорія;

– *юридичний статус активу*: усі документи, які підтверджують права власності на актив, ліцензії або умови, які впливають на його вартість;

– *інформація про юридичні обмеження використання* активу;

– *інформація про ринкові дані*, зокрема ціна угод на аналогічні активи на активних ринках та котирування цін, поточні ринкові умови;

– *історичні та прогнозні дані про ставки дисконтування, індекси інфляції;*

– *інформація про витрати* на придбання нового основного засобу або витрат на приведення основного засобу до робочого стану, а також можливі витрати на демонтаж чи утилізацію активу в разі його заміщення.

*Підходи до оцінки* справедливої вартості основного засобу.

– *ринковий підхід*: аналіз інформації про продаж схожих по характеристиках та умовах активів та котирування цін з активних ринків – базується на спостережуваних ринкових цінах на аналогічні активи із застосуванням коригувань для врахування відмінностей між активами. Застосовується, коли є доступні ринкові дані про аналогічні активи;

– *доходний підхід*: оцінка потоків доходу, які актив може приносити в майбутньому – базується на приведенні до теперішньої вартості майбутніх грошових потоків, які актив здатний генерувати, з використання відповідної ставки дисконтування. Методи на основі теперішньої вартості доречні для активів, що генерують стабільні грошові потоки;

– *витратний підхід*: оцінка витрат на заміщення або відновлення активу з урахуванням зносу та старіння – базується на розрахунку витрат, які були б понесені для придбання аналогічного нового активу, з врахування фізичного та морального зносу активу. Метод поточної вартості заміщення використовується для спеціалізованих активів, де ринкові або доходні дані відсутні.

*Основні припущення*, які впливають на облікову оцінку «справедлива вартість»:

– *загальні припущення*: припущення щодо поведінки споживачів та покупців – очікування щодо змін в використані, що може вплинути на вартість активів. Юридичні та регуляторні припущення – очікування щодо змін у законодавстві чи регулюванні;

– *припущення при ринковому підході*: ринкові припущення – припущення про те, що існують активні ринки для подібних активів, які можна використовувати як орієнтир для оцінки, припущення про безперервну активність ринку, що не завжди так; припущення про ризики – очікування щодо потенційних коливань ринкових умов, невиконання зобов'язань контрагентами на ринку;

– *припущення при доходному підході: фінансові припущення* – вибір відповідної ставки, яка відображає вартість залученого капіталу та ризик; очікувані рівні зростання доходів або грошових потоків; *економічні припущення* – очікуваний рівень інфляції, який може вплинути на майбутні грошові потоки; прогнозовані зміни в процентних ставках, які можуть вплинути на дисконтовані грошові потоки;

– *припущення при витратному підході*: *операційні припущення* – припущення про те, як довго актив буде корисно використовуватися в операційній діяльності підприємства, оцінка зносу та залишкової вартості, якщо такі є.

*Невизначеність* облікової оцінки «справедлива вартість»:

– нестабільність ринку: відсутність або обмеженість активного ринку, висока волатильність;

– складність або унікальність активів: вимагають спеціалізованих методів оцінки, які можуть бути суб'єктивними;

– ставки дисконтування та майбутні грошові потоки (у доходному підході), темпи зростання або тривалість доходів;

– економічні умови: інфляція, процентні ставки, валютні коливання і зміни в галузі.

– політична та регуляторна нестабільність.

*Регулярний перегляд* облікової оцінки «справедлива вартість» здійснюється через зміни на ринку, економічні умови та специфіку основних засобів:

– *частота перегляду*: проведення принаймні раз на рік, для певних категорій основних засобів, де ринкові умови змінюються швидше, може бути доцільно проводити частіший перегляд;

– *фактори перегляду*: ринкові зміни – якщо з'являються зміни в попиті та пропозиції; зміні в економічному середовищі – якщо з'являються зміни у макроекономічних умовах, таких як інфляція, валютні курси та процентні ставки; зміни у законодавстві – якщо з'являються нові регуляторні вимоги, які можуть змінити правила обліку чи податкове навантаження на активи;

– *вплив на фінансову звітність*: суттєві зміни в обліковій оцінці справедливої вартості потребують проведення коригування фінансової звітності відповідно до нових умов.

Вимоги до *прозорості у фінансовій звітності* у контексті облікової оцінки «справедлива вартість основних засобів»:

– *джерела ринкових даних* (біржові котирування, дані про закриті угоди або оцінки експертів), відомості про порівнянні активи (природа та критерії відбору);

– *обраний підхід* до оцінки справедливої вартості (ринковий, доходний, витратний): моделі і методи розрахунку;

– *рівні ієрархії* справедливої вартості: рівень 1 – котирування на активних ринках для ідентичних основних засобів; рівень 2 – інші значні ціни з активних ринків або непрямі дані; рівень 3 – невідомі ринкові дані та моделі, що базуються на внутрішніх прогнозах;

– *зміни до облікової оцінки* справедлива вартість: інформація про зміни і пояснення факторів, які могли вплинути на зміну справедливої вартості, таких як економічні умови, зміни в галузі тощо.

На рис. 2.10 представлена модель облікової оцінки «справедлива вартість основного засобу».

Для застосування облікової оцінки **«зменшення корисності основних засобів»** необхідно така *вхідна інформація*:

Рис. 2.10. Модель облікової оцінки «справедлива вартість основних засобів» *Джерело: власна розробка*

– інформація про стан та вартість: поточна балансова вартість активу, яка включає первісну вартість і накопичену амортизацію; оцінка можливого фізичного зносу та морального застаріння через розвиток нових технологій;

– інформація про справедливу вартість: поточний попит і пропозицію на ринку подібних активів, включаючи нещодавні продажі аналогічних активів, оцінка можливої продажної ціни активу на ринку за вирахуванням витрат на продаж, якщо така доступна;

– інформація про грошові потоки (EBITDA): історична – історична інформація за кілька звітних періодів (переважно останні 3–5 років) про витрати, включаючи змінні та постійні витрати, зміни в структурі витрат, про доходи та причини цих змін (зміни на ринку, нові продукти, зміни в попиті); прогнозна – прогнозування доходів на основі ринкових досліджень, оцінок продажів та маркетингових стратегій, прогнозування витрат (змінних і постійних) у зв'язку зі змінами в обсягах виробництва та зміною цін на сировину, прогнозування потенційного впливу конкурентів на ринкові позиції та бізнес-моделі, прогнозування очікуваного впливу загальноекономічних факторів на доходи (наприклад, зміни в процентних ставках, інфляція, кон'юнктура ринку).

– інформація для розрахунку середньозваженої вартості капіталу WACC: для розрахунку вартості власного капіталу – безризикова ставка (зазвичай визначається на основі доходності державних облігацій), ринкова премія за ризик, яка є різницею між очікуваною прибутковістю ринку і безризиковою ставкою (зазвичай оцінюється на основі історичних даних або середньоринкових оцінок), бета-коефіцієнт, який вимірює волатильність акцій компанії відносно ринку (може бути розрахований на основі історичних даних або отриманий з фінансових звітів); для розрахунку вартості боргу – ставки за кредитами (середня ставку відсотка, яку компанія сплачує за своїми короткостроковими та довгостроковими боргами), кредитний рейтинг (дані аналізу кредитного рейтингу компанії, який може вплинути на вартість запозичення), податкова ставка (вартість боргу коригується на ставку податку);

– *інформація про робочий капітал і зміна в робочому капіталі*: історична – історична інформація про стан робочого капіталу, яка включає інформацію про поточні активи та поточні зобов'язання, інформація про кількісні зміні у робочому капіталі за кілька періодів, наявність сезонності, зміни в структурі, інформація про залежність між робочим капіталом і прибутковістю; прогнозна інформація – прогнозовані потреби в робочому капіталі (прогноз активів і зобов'язань, моделі для прогнозування, прогнозування операційних циклів, заплановані капітальні інвестиції, які можуть вплинути на потреби в робочому капіталі;

– *інформація про капітальні інвестиції:* історична – історична інформація про первісні витрати, додаткові витрати на покращення, прогнозна – прогноз майбутніх капітальних витрат, бюджети на інвестиції, фінансове прогнозування впливу капітальних інвестицій на майбутні грошові потоки;

– *інформація про наявні індикатори знецінення активів:* фінансові показники – суттєве зниження чистого прибутку, погіршення здатності генерувати достатні грошові потоки для підтримки вартості активів; технічні та технологічні показники – значний фізичний знос або пошкодження активів, зниження рівня використання активу, закриття або реструктуризація операцій, застарілість активу через появу нових технологій, ринкові показники – суттєве зниження ринкової вартості, зменшення капіталізації компанії, зростання конкуренції на ринку, що може вплинути на зниження цін і обсягу продажів; економічні показники – економічний спад або інші негативні макроекономічні показники, коливання валютних курсів, які можуть вплинути на конкурентоспроможність та доходність активів, для компаній, що діють на міжнародних ринках;

*Методи оцінки* «зменшення корисності основних засобів» (формули для розрахунку представлені в п. 2.1):

– *метод дисконтування майбутніх грошових потоків*: базується на дисконтуванні майбутніх грошових потоків до їх теперішньої вартості. Якщо ця вартість нижча за балансову вартість активу, вважається, що актив знецінений. Цей метод включає: оцінку майбутніх грошових потоків, які актив може генерувати; вибір відповідної ставки дисконтування, яка відображає вартість капіталу та

ризики; розрахунок теперішньої вартості грошових потоків. Підходить для активів, які генерують прямі грошові потоки, наприклад, нерухомість або обладнання;

– *метод справедливої вартості за вирахуванням витрат на продаж*: базується на оцінці суми, яка може бути отримана від продажу активу на активному ринку за вирахуванням витрат, які пов'язані з продажем. Цей метод включає: визначення поточної ринкової вартості активу; вирахування витрат, необхідних для продажу. Доцільно для активів, для яких можлива об'єктивна ринкова оцінка.

*Основні припущення*, які впливають на облікову оцінку «зменшення корисності основних засобів»:

– *припущення щодо наявних індикаторів зменшення корисності*: припущення щодо фінансових та ринкових даних для визначення індикаторів знецінення, інтерпретація яких може значно варіюватися залежно від досвіду та суб'єктивного ставлення керівництва;

– *припущення щодо майбутніх грошових потоків*: припущення щодо обсягів доходів, які генеруватиме актив у майбутньому, припущення щодо витрат, необхідних для отримання прогнозованих грошових потоків (витрати на обслуговування та модернізацію активів);

– *припущення щодо темпів зростання:* припущення щодо прогнозованих темпи зростання доходів та операційних витрат;

– *припущення щодо середньозваженої вартості капіталу (WACC)*: припущення про компоненти вартості капіталу (власний капітал та борги) та їх співвідношення, припущення щодо безризикової ставки, ринкової премії за ризик і бета-коефіцієнта;

– *припущення щодо залишкової вартості:* припущення про вартість, яку актив може мати наприкінці свого строку корисного використання з врахуванням його фізичного та морального стану;

– *припущення щодо терміну корисного використання:* припущення про строк, протягом якого актив буде активно використовуватися для отримання доходу, включаючи можливі зміни в цьому терміні внаслідок змін у технології чи ринковому попиті;

– *припущення щодо фізичного та морального зносу:* припущення про фізичний знос активу та можливість морального застаріння через впровадження нових технологій або зміну ринкових умов;

– *загальні припущення*: регулятивні та податкові припущення – припущення про можливі зміни у правовій базі, що можуть вплинути на економічне використання активу або його залишкову вартість; економічні припущення – припущення щодо рівня інфляції, процентних ставок і загальної економічної кон'юнктури які можуть вплинути на попит на продукцію або послуги, що генеруються активом.

*Невизначеність* облікової оцінки «зменшення корисності основних засобів»:

– *невизначеність наявних індикаторів зменшення корисності* через суб'єктивність оцінки, яка може підлягати впливу власних інтересів або особистого бачення керівництва;

– *невизначеність у прогнозування майбутніх грошових потоків* стосується активів, які значно залежать від нестабільних ринкових умов або змін у попиті, змін в економічних умовах, таких як рецесії або зростання конкуренції;

– *невизначеність середньозваженої вартості капіталу (WACC)* через зміни в пропорції власного капіталу і боргу, які залежать від ринкової та економічної ситуацій;

– *невизначеність залишкової вартості*, яку актив може мати наприкінці свого корисного строку, через зміни в ринкових цінах і технологіях;

– *оцінка фізичного та морального зносу* залежить від багатьох змінних факторів, як то використання активу, умови його експлуатації тощо;

– *виникнення нових технологій*: поява нових технологій може швидко знецінити існуючі активи, впливаючи на їхню фінансову привабливість;

– *політична та регуляторна нестабільність*: нові законодавчі вимоги або зміни в економічній політиці можуть вплинути на використання активів чи їхню комерційну цінність.

*Регулярний перегляд* облікової оцінки «зменшення корисності основних засобів»:

– *частота перегляду*: знецінення проводиться раз на рік, якщо є індикатори;

– *фактори перегляду*: зовнішні фактори – зміни в ринковій ситуації, економічне сповільнення, зміна нормативного середовища або поява нових конкурентів, внутрішні фактори – ознаки фізичного зносу, зниження ефективності активів або структурні зміни всередині компанії; прогнози грошових потоків – оновлення прогнозів грошових потоків, що генеруються активами, з урахуванням поточних економічних умов; ставка дисконтування – оновлення ставок дисконтування, які використовуються для приведення до теперішньої вартості майбутніх грошових потоків, що генеруються активами;

– *вплив на фінансову звітність*: суттєві зміни в обліковій оцінці «знецінення основних засобів» потребують проведення коригування фінансової звітності відповідно до нових умов.

*Вимоги до прозорості* у фінансовій звітності у контексті облікової оцінки «зменшення корисності основних засобів»:

– опис активів, які зазнали знецінення, їхнього типу, характеру і стану;

– опис ознак зменшення корисності активів, зокрема економічних та ринкових умов, які призвели до знецінення;

– обраний підхід до оцінки знецінення (метод дисконтування грошових потоків або використання ринкових цін): моделі і методи розрахунку, ставку дисконтування, застосовану у оцінці вартості при використанні;

– величина знецінення і вплив цієї суми на ключові фінансові показники, такі як чистий прибуток, рентабельність активів тощо;

– зміни до облікової оцінки «знецінення основних засобів»: інформація про те, як зміни в ключових припущеннях можуть вплинути на оцінку знецінення.

На рис. 2.11 представлена модель облікової оцінки «зменшення корисності основних засобів».

Для застосування облікової оцінки **«оренда основних засобів»** необхідно така *вхідна інформація*:

– опис активів, що передаються в оренду, з зазначенням їх стану;

.

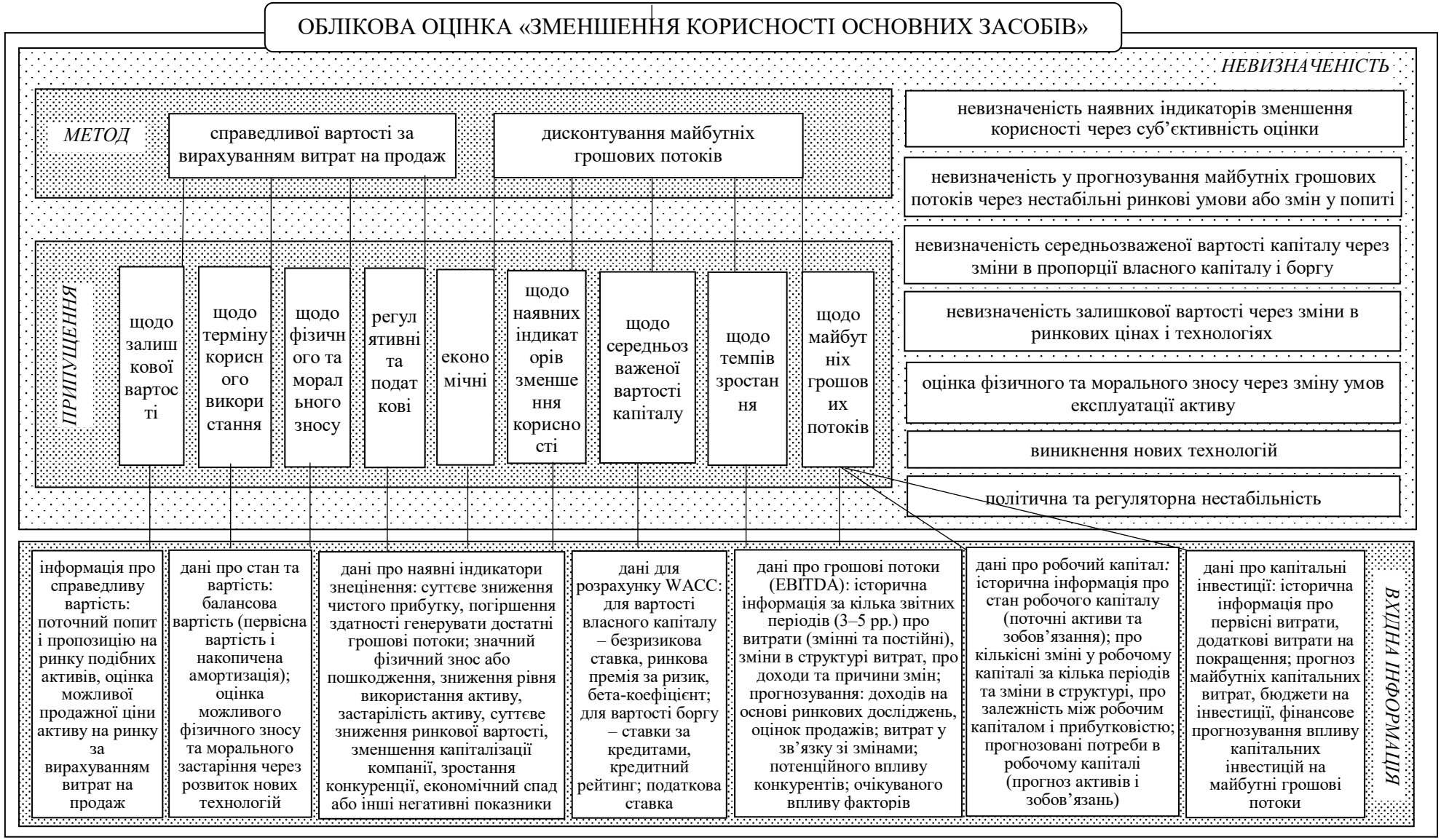


Рис. 2.11. Модель облікової оцінки «зменшення корисності основних засобів»

| | |
|---|---|
| *ВИМОГИ ДО ПРОЗОРОСТІ* | інформація про опис активів, які зазнали знецінення, їхнього типу, характеру і стану; опис ознак зменшення корисності активів, зокрема економічних та ринкових умов, які призвели до знецінення; обраний підхід до оцінки знецінення (метод дисконтування грошових потоків або використання ринкових цін): моделі і методи розрахунку, ставку дисконтування, застосовану у оцінці вартості при використанні; величина знецінення і вплив цієї суми на ключові фінансові показники, такі як чистий прибуток, рентабельність активів тощо; інформація про те, як зміни в ключових припущеннях можуть вплинути на оцінку знецінення |
| *РЕГУЛЯРНИЙ ПЕРЕГЛЯД* | *частота перегляду* знецінення проводиться раз на рік, якщо є індикатори; *фактори перегляду:* зовнішні – зміни в ринковій ситуації, економічне сповільнення, зміна нормативного середовища або поява нових конкурентів; внутрішні – ознаки фізичного зносу, зниження ефективності активів або структурні зміни всередині компанії; оновлення прогнозів грошових потоків, що генеруються активами, з урахуванням поточних економічних умов; оновлення ставок дисконтування, які використовуються для приведення до теперішньої вартості майбутніх грошових потоків, що генеруються активами*; вплив на фінансову звітність.* |

Продовження рис. 2.11

*Джерело: власна розробка*

– інформація про ідентифікацію договору оренди: наявність в угоді всіх необхідних елементів, щоб її можна було вважати договором оренди;

– інформація про дату та валюту договору оренди;

– інформація про строк оренди: визначення загального періоду, протягом якого орендар має право використовувати актив, включаючи всі можливі опції продовження або дострокового припинення оренди;

– інформація про орендні платежі: розмір та періоди орендних платежів, вид орендного платежу (фіксований орендний платіж, змінний орендний платіж, суми, що можуть бути сплачені за опції продовження або купівлю активу);

– інформація про авансові та гарантовані платежі: форма авансових платежів (застава, передоплата), форма гарантованих платежів (фіксовані платежі, платежі у випадку дострокового розривання);

– інформація про обмеження на використання активу або специфічні вимоги до його експлуатації, які можуть вплинути на вартість оренди;

– інформація про індексацію в договорі оренди: база для індексації, частота коригування, механізм розрахунку;

– інформація про умови, за яких договір оренди може бути змінений, та можливість перегляду орендної плати або інших умов.

– інформація для вибору ставки дисконтування: ставка рефінансування; середня відсоткова ставка за довгостроковими кредитами банку у відповідній валюті, опублікована на офіційному сайті НБУ тощо.

Методом оцінки активу в формі права користування є метод дисконтування майбутніх грошових потоків до їх теперішньої вартості.

Основні припущення, які впливають на облікову оцінку «оренда»:

– припущення *при виборі ставки дисконтування:* ставка рефінансування; безризикова процентна ставка, яка надалі коригується з урахуванням кредитного ризику; середня відсоткова ставка за довгостроковими кредитами банку у відповідній валюті, опублікована на офіційному сайті НБУ; інші специфічні ставки кредитування від третіх сторін;

– припущення при *визначенні майбутніх грошових потоків*: строк оренди, фіксовані та змінні платежі, інфляція, курсові коливання та економічні умови, модифікація оренди.

*Невизначеність* облікової оцінки «оренда основних засобів»:

– *вибір ставки дисконтування* пов'язаний з різними причинами невизначеності: специфічні характеристики активу, відсутність конкретної ставки в договорі оренди, індивідуальний кредитний рейтинг орендаря, зміни в банківських ставках, інфляційні тренди тощо;

– *оцінка майбутніх грошових потоків* пов'язана з кількома факторами невизначеності: залежність від індексів або ставок, невизначеність в реалізації опції продовження або дострокового припинення оренди, непередбачені інфляційні та економічні зміни, зміни в законодавстві або регулюваннях.

*Регулярний перегляд облікової оцінки «оренда»* застосовується до кожного певного договору оренди, оскільки дозволяє підприємствам зменшувати ризики, пов'язані з недекларуванням або неправильним відображенням орендних платежів:

– *частота перегляду*: проведення принаймні раз на звітний період, регулярно (бажано щомісяця) переглядати умови оренди, включаючи строки оренди та умови продовження чи дострокового розірвання оренди;

– *фактори перегляду*: зміни в орендних платежах – якщо з'являються нові угоди про оренду, зміни в ринкових умовах, індексація орендної плати тощо; зміні в економічних умовах – якщо з'являються нові економічні умови; модифікація орендних платежів – якщо з'являються зміни в умовах використання активу;

– *вплив на фінансову звітність*: суттєві зміни в обліковій оцінці оренда потребують проведення коригування фінансової звітності відповідно до нових умов.

Вимоги до *прозорості у фінансовій звітності* у контексті облікової оцінки «оренда основних засобів»:

– орендні платежі: інформація про недисконтовані майбутні платежі з оренди які підприємство зобов'язуються сплачувати протягом строку оренди, в розрізі періодів оплати;

– розмір платежів з оренди деноміновані в іноземній валюті;

– терміни оренди: інформація про строки оренди, зокрема можливості продовження та дострокового припинення;

– ставки дисконтування та майбутні грошові потоки: інформація про підхід визначення ставки дисконтування та порядку розрахунку грошових потоків;

– зміни до облікової оцінки оренди: інформація про зміни в умовах договору, які можуть суттєво вплинути на зобов'язання з оренди чи ставки; це включає перепризначення оренди та будь-які модифікації активу.

На рис. 2.12 представлена модель облікової оцінки «оренда основних засобів».

Використання розроблених моделей для конкретних аспектів оцінки, таких як амортизація, ліквідаційна вартість, справедлива вартість, зменшення корисності та оренди, можуть забезпечити чіткість і деталізацію в обліку основних засобів. Удосконалення облікових оцінок основних засобів через ці напрямки може суттєво підвищити якість та достовірність фінансової звітності, сприяти практичній відповідності регуляторним вимогам і нарощенню довіри з боку стейкхолдерів.

Також для збереження фінансової стійкості та прийняття ефективних управлінських рішень щодо стратегій розвитку підприємствами суспільного інтересу розроблена матриця, яка дозволяє прогнозувати вплив облікових оцінок основних засобів на ключові фінансові показники (прибуток, актив, грошові потоки) залежно від часового горизонту (табл. 2.5).

Розгляд впливу облікових оцінок основних засобів залежно від часового горизонту дозволяє управляти ключовими фінансовими показниками як в короткостроковій, так й довгостроковій перспективі. У короткостроковій перспективі швидша амортизація знижує прибуток у перші роки та призводить до зменшення балансової вартості активів, відповідно збільшуються обсяг грошових потоків. Надалі вирівнюється амортизаційний вплив, а в довгостроковій перспективі скорочення витрат на амортизацію призводить до підвищення прибутковості. Наявність ліквідаційної вартості в розрахунку амортизаційних витрат призводить до їх зниження, що відповідно збільшує прибуток та балансову

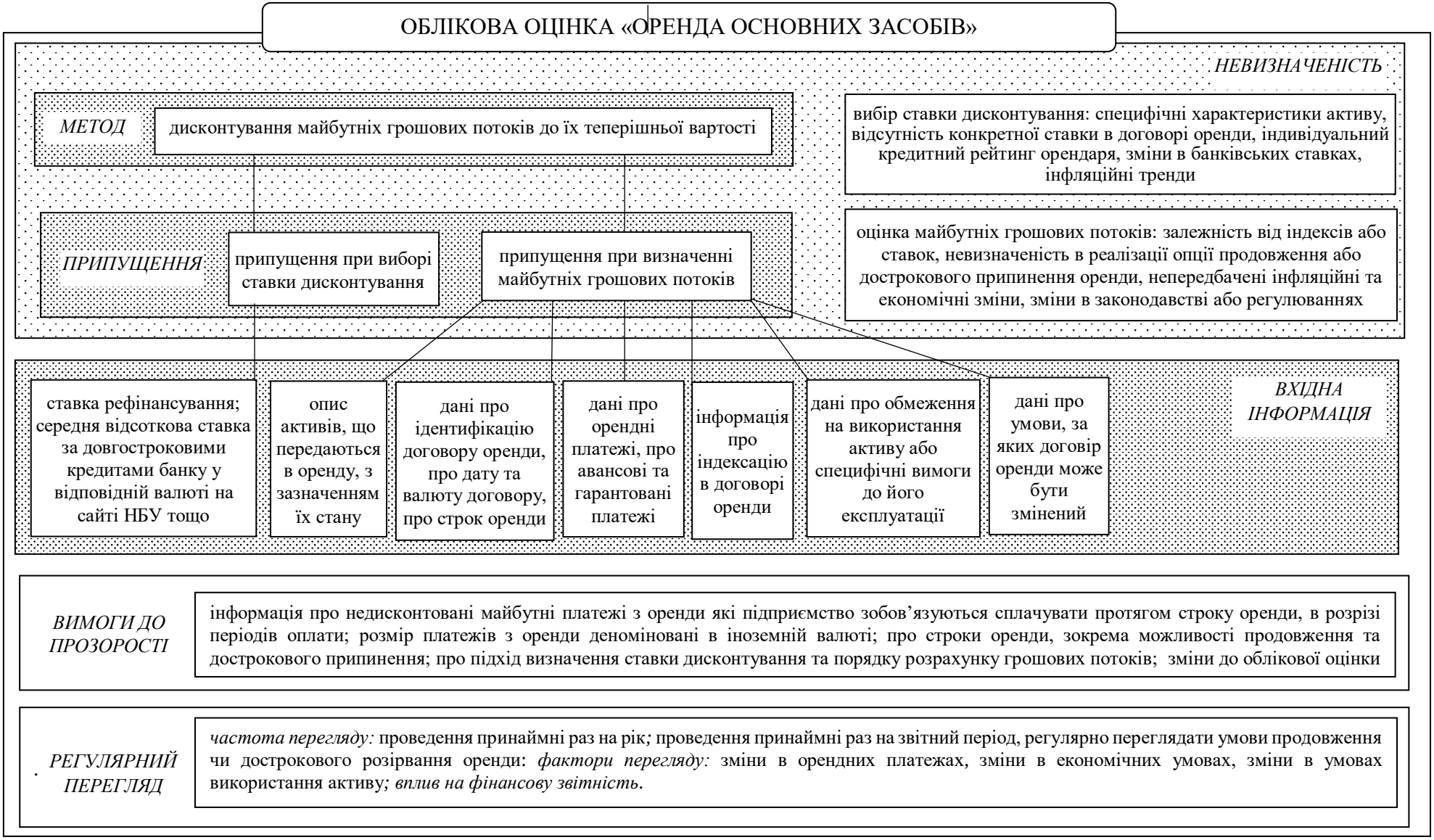


Рис. 2.12. Модель облікової оцінки «оренда основних засобів» *Джерело: власна розробка*

Таблиця 2.5

Матриця впливу облікових оцінок основних засобів на ключові фінансові показники підприємств суспільного інтересу

| Опис | Кореспонденція | | Прибуток | | | Актив | | | Грошові потоки | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | Дебет | Кредит | 1 | 2-5 | 5+ | 1 | 2-5 | 5+ | 1 | 2-5 | 5+ |
| *Амортизація* | | | | | | | | | | | |
| Зменшення строку корисного використання | Витрати<br>- за функціями (виробництво, адміністративні, на збут, інші)<br>- за характером (амортизація)<br>Знос основних засобів | Знос основних засобів | ↓ | ↓↑ | ↑ | ↓ | ↓↑ | = | ↑ | ↓↑ | ↑ |
| Збільшення строку корисного використання | | Основні засоби | ↑ | ↓↑ | ↑ | ↑ | ↓↑ | = | ↓ | ↓↑ | ↑ |
| *Ліквідаційна вартість* | | | | | | | | | | | |
| Наявність ліквідаційної вартості | | | ↑ | ↑ | ↑ | ↑ | ↑ | ↑ | ↓ | ↓ | ↓ |
| *Зменшення корисності* | | | | | | | | | | | |
| Збільшення WACC, зменшення EBITDA | Витрати<br>- за функціями (виробництво, адміністративні, на збут, інші)<br>- за характером (амортизація)<br>Знос основних засобів | Знос основних засобів | ↓ | ↓↑ | ↑ | ↓ | ↓ | = | = | = | = |
| Зменшення WACC, збільшення EBITDA | | Інший операційний дохід | ↑ | ↓↑ | ↑ | ↑ | ↓ | = | = | = | = |
| *Оренда* | | | | | | | | | | | |
| Збільшення ставки дисконтування | Основні засоби<br>Довгострокові зобов’язання з оренди<br>Фінансові витрати | Довгострокові зобов’язання з оренди | ↓ | ↓ | ↑ | ↓ | ↓ | = | = | = | = |
| Зменшення ставки дисконтування | | Поточна заборгованість з оренди<br>Нараховані відсотки | ↑ | ↑ | ↓ | ↑ | ↑ | = | = | = | = |
| *Справедлива вартість* | | | | | | | | | | | |
| Дооцінка<br>-первинна<br>- з більшою попередньою уцінкою | Основні засоби<br><br>Основні засоби | Знос основних засобів<br>Капітал в дооцінках<br>Знос основних засобів<br>Інші доходи | ↑= | ↓ | ↓ | ↑ | ↑ | ↑ | = | = | = |
| Уцінка<br>-первинна<br>- з більшою попередньою дооцінкою | Знос основних засобів<br>Уцінка необоротних активів<br>Знос основних засобів<br>Капітал в дооцінках | Основні засоби<br><br>Основні засоби | ↓= | ↑ | ↑ | ↓ | ↓ | ↓ | = | = | = |

*Джерело: власна розробка*

вартість активів, але зменшує обсяг грошових потоків через збільшення податку на прибуток. Схожий вплив з обліковою оцінкою амортизація відбувається зі зменшенням корисності основних засобів при розрахунку за методом вартості при використанні при збільшенні WACC та зменшенні EBITDA, й навпаки. Завищення ставки дисконтування при розрахунку оренди зменшує вартість зобов'язань за орендою та, відповідно зменшує вартість активу, проте завищена ставка дисконтування збільшує фінансові витрати, знижуючи прибутковість в перші роки. Дооцінка основних засобів, при розрахунку якої використовується справедлива вартість, збільшує вартість активів, але це може викликати підвищення витрат через амортизацію, що призводить до зниження прибутковості, окрім першого року, коли відбувається дооцінка з більшою попередньою уцінкою та виникає дохід. Зворотній вплив на ключові фінансові показники відбувається при уцінки основних засобів.

Розроблена матриця впливу облікових оцінок основних засобів на ключові фінансові показники є інструментом, який дозволить керівництву приймати обґрунтовані фінансові та управлінські рішення, які сприяють розвитку підприємств суспільного інтересу.

*Висновки до Розділу 2*

1. Зроблено дослідження стану системи обліку основних засобів підприємств суспільного інтересу, які займаються різними видами діяльності, мають різні форми господарювання, масштаби, обсяги капіталу та чисельність працівників, за 2020-2022 рр. Досліджено обрані моделі обліку основних засобів та визначено, що майже всі підприємства суспільного інтересу обрали своєю обліковою політикою модель собівартості, тільки основні засоби ПП «Оліяр», основні засоби окремих класів АТ «Ельворті» та ТОВ «Таврія В» обліковуються за переоціненою вартістю. Розглянуто порядок обліку незавершених капітальних інвестицій та визнання витрат на придбання основного засобу, деталізація та облік подальших витрат. Порядок здійснення та обліку результатів переоцінки зазначають тільки деякі

підприємства, при переоцінці основних засобів застосовують як метод «анулювання», так й метод індексів.

Все підприємства суспільного інтересу нараховували амортизацію основних засобів зі застосуванням прямолінійного методу, ПрАТ «Чумак» на деякі машини та обладнання – зі застосуванням виробничого методу. Зроблено порівняння з положеннями ПКУ щодо групування основних засобів та мінімально допустимого строку корисного використання, визначено як збігання, так й розбіжності, оскільки кожне підприємство суспільного інтересу має галузеві особливості, які впливають на вибір амортизаційної політики. Тільки деякі підприємства вказують інформацію про суму ліквідаційної вартості. Методи, використані при визначенні справедливої вартості основних засобів, зазначають тільки підприємства, у яких основні засоби обліковуються за переоціненою вартістю: ПП «Оліяр» – за методом амортизованої вартості заміщення, ТОВ «Таврія В» та АТ «Елворті» – за допомогою експертної оцінки.

Більшість досліджуваних підприємств орендують різноманітні основні засоби та мають в наявності такий специфічний об’єкт основних засобів, як активи в формі права користування, які амортизуються прямолінійним методом протягом строку корисного використання АФПК або строку оренди, залежно від того, який з них закінчиться раніше. Строк оренди зазначають тільки деякі підприємства. При дисконтуванні орендних платежів ставкою дисконтування обирають або ставка рефінансування; або безризикову процентну ставку, яка надалі коригується з урахуванням кредитного ризику; або середню відсоткову ставку за довгостроковими кредитами банку у відповідній валюті, опубліковану на офіційному сайті НБУ; або інші специфічні ставки кредитування від третіх сторін.

Розглянуто згідно з IAS 36 показники зовнішніх та внутрішніх джерел інформації, які дають підставу вважати, що корисність активу зменшилася. Тільки деякими підприємствами наведені ознаки зменшення корисності основних засобів. Прояв більшості ознак повною мірою активізувався під час воєнного стану та для досліджуваних підприємств суспільного інтересу стало сигналом для проведення тестування на зменшення корисності основних засобів, який за IAS 36 передбачає

визначення суми очікуваного відшкодування як більшу з двох оцінок: справедливої вартості за мінусом витрат на вибуття основного засобу або його вартості при використанні. Систематизовано методи визначення суми знецінення основних засобів в розрізі різних підходів, визначено галузі та ситуації, коли доцільно їх використовувати. Для оцінки справедливої вартості, яка визначається, коли існують економічна вигода від продажу активу, розглянуті наступні методи за трьома підходами: за ринковим підходом – метод ринкових котирувань, метод ринкових мультиплікаторів, метод індексів ринкових сегментів; за доходним підходом – метод дисконтування грошових потоків, метод зростання грошових потоків, метод капіталізації; за витратним підходом, метод амортизованої вартості заміщення (відновлювання) метод вартості заміщення (відновлювання) з врахуванням альтернативних витрат, метод вартості заміщення (відновлювання) з врахуванням індексу інфляції. Побудований процес тестування на зменшення корисності основних засобів зі застосуванням вартості при використанні, розглянута оцінка вартості при використанні за методом дисконтування вартості майбутніх грошових потоків, яка здійснюється при ситуаціях, коли існують економічні вигоди від використання активу.

2. Зроблено узагальнення відмінностей при складанні фінансової звітності за НП(С)БО і МСФЗ. Узагальнено відображення інформації про основні засоби в різних фінансових звітах суб’єктів суспільного інтересу згідно з вимогами IAS 1, 7 також окремо подано розкриття інформації в фінансовій звітності щодо справедливої вартості основних засобів згідно з вимогами IFRS 13, оренди основних засобів – IFRS 16, зменшення корисності основних засобів – IAS 36. Розроблена рекомендація щодо розкриття інформації в фінансовій звітності про кліматичні зміні в частині основних засобів. Використання зробленої систематизації інформації щодо основних засобів, яка потребує розкриття в фінансовій звітності відповідно до вимог міжнародних стандартів, яка доповнена добровільним розкриттям інформації щодо кліматичних змін, дозволить підприємствам суспільного інтересу формувати позитивний імідж та адаптуватися до глобальних змін.

Досліджено та систематизовано групування основних засобів у звіті про фінансовий стан досліджуваних підприємств суспільного інтересу. Визначено, що підприємства використовували різні підходи, а саме по-різному відображали такі специфічні активи, як незавершені капітальні інвестиції, передоплати за основні засоби, активи в формі права користування: перший підхід – відображення всіх груп активів в однієї статті «Основні засоби», який використовували майже третина підприємств; другий підхід – відображення окремою статтею незавершені капітальні інвестиції, активи в формі права користування та інші основні засоби, який використовували одна п'ята частина підприємств, третій підхід – відображення окремою статтею одних активів та відображення інших активів у статті «Основні засоби»: друга п'ята частина підприємств відокремлювали незавершені капітальні інвестиції, а активи в формі права користування включали у статтю «Основні засоби», а десята частина підприємства, навпаки відокремлювали активи в формі права користування, а незавершені капітальні інвестиції включали у статтю «Основні засоби»; четвертий підхід – відображення специфічних активів у складі інших необоротних активів: ПІІ «Амік Україна» включав в склад інших необоротних активів активи в формі права користування, ПрАТ «Київстар» та АТ «Київмедпрепарат» – передоплати за основні засоби, а АТ «Київмедпрепарат» відображає активи в формі права користування в складі нематеріальних активів.

Досліджено розкриття додаткової або необов'язкової інформації про основні засоби в Примітках до фінансової звітності підприємств суспільного інтересу: деталізація незавершених капітальних інвестицій, передоплати за основні засоби, первісна вартість повністю амортизованих основних засобів, які продовжують використовуватись; балансова вартість основних засобів під заставою; деталізація подальших витрат, прибутки (збитки) від реалізації основних засобів, втрати від списання основних засобів, дооцінка та уцінку основних засобів.

Досліджено розкриття інформації щодо облікових оцінок основних засобів в фінансовій звітності підприємств суспільного інтересу за такими оцінками: термін корисного використання, який застосовується при розрахунку амортизації; сума

визначеної ліквідаційної вартості; ієрархія справедливої вартості та грошовий вираз оцінки справедливої вартості; зменшення корисності основних засобів з виділенням одиниці, що генерує грошові кошти, визначенням наявності ознак знецінення та тестування основних засобів на знецінення, виду оцінки, ставки дисконтування, втрат від знецінення основних засобів; наявність та період оренди, а також ставка дисконтування, яка використовується при розрахунку майбутніх орендних платежів. Визначено неповне розкриття інформації щодо облікових оцінок основних засобів підприємствами суспільного інтересу, що вказує на потребу в розробці відповідних рекомендацій.

3. Визначено основні проблеми, які виникають при розкритті облікових оцінок у підприємств суспільного інтересу: різні підходи та особисті упередження при застосуванні професійного судження, недостатня інформація, неповнота розкриття методів; неповнота розкриття припущень та суб'єктивність; невизначеність умов функціонування, відсутність регулярності, недостатня прозорість звітності.

Розроблено моделі для конкретних аспектів облікових оцінок основних засобів, таких як «амортизація», «ліквідаційна вартість», «справедлива вартість», «зменшення корисності» та «оренда» за наступними блоками: вхідна інформація, підходи або методи оцінки, припущення, невизначеність оцінки, регулярний перегляд, вимоги до прозорості. Використання розроблених моделей облікових оцінок основних засобів не тільки дозволить підвищити точність та узгодженість оцінок, але й значно мінімізує суб'єктивність, усуваючи розбіжності в судженнях різних спеціалістів. Це дає можливість надавати чіткі пояснення для облікових оцінок, покращуючи розуміння зацікавленими сторонами підходів і методів, які застосовує підприємство. Крім того, ці моделі дозволяють ретельно обґрунтувати припущення, беручи до уваги фактори невизначеності, що може позитивно вплинути на управління ризиками. Здійснення регулярного перегляду оцінок у відповідності до постійних змін допоможе запобігти викривленню фінансових результатів і забезпечити актуальність даних. У результаті такої практики прозорість фінансової звітності покращується, що сприяє зміцненню довіри

стейкхолдерів. Ці вдосконалення допоможуть підприємствам ефективніше залучати капітал, поліпшують управлінські рішення шляхом доступу до точніших даних і забезпечують відповідність міжнародним стандартам обліку, як того вимагають сучасні регуляторні органи.

Розроблено матриця впливу облікових оцінок основних засобів на ключові фінансові показники, яка заснована на зміні припущень облікових оцінок основних засобів як в межах п’ятирічного часового горизонту, так й за його межами. Використання такого підходу сприяє ефективному стратегічному фінансовому плануванню підприємств суспільного інтересу як в короткостроковій, так й довгостроковій перспективі.

Зміст другого розділу відображено в таких публікаціях автора: [24, 27, 90, 92, 93]

# РОЗДІЛ 3
# АУДИТ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ПІДПРИЄМСТВ СУСПІЛЬНОГО ІНТЕРЕСУ ТА ЙОГО УДОСКОНАЛЕННЯ

## 3.1. Методика та організація аудиту основних засобів підприємств суспільного інтересу

Аудит основних засобів підприємств суспільного інтересу має свої специфічні особливості, зумовлені характером їхньої діяльності, вимогами регуляторів та важливістю цих підприємств для економіки і суспільства [88]. Основні засоби становлять важливу частину активів підприємств суспільного інтересу, що підкреслює необхідність ретельної перевірки їх обліку. Основні засоби підприємств суспільного інтересу можуть бути чутливі до змін в економічному середовищі, таких як зміни в ринкових умовах, технологіях та законодавстві, аудитори повинні ідентифікувати та оцінити ці ризики, що можуть вплинути на їх облікові оцінки. Основні засоби часто потребують складних облікових оцінок, аудитори повинні ретельно перевіряти використані методи оцінки та припущення, оскільки вони можуть впливати на фінансові результати підприємства. Підприємства суспільного інтересу зобов’язані забезпечувати високий рівень прозорості у своїй фінансовій звітності, аудитори повинні переконатися, що вся важлива інформація про основні засоби, їх оцінки, використання та стан, відкрито розкривається у звітах [87].

Питанням методики та організації аудиту основних засобів підприємств присвячено багато праць науковців: Утенкова К.О. [63], Томчук В.В. [68]. Радіонова Н.Й. [99] – з урахуванням положень Міжнародних стандартів аудиту, Сирцева С.В., Чебан Ю.Ю. [65] – для сільськогосподарських підприємств, Семенець А.О. [66] – фінансової оренди, Слуцький Є.В. [100], Гончарова В.Г. [101], Петрик О.А. Мариніч І.О. [102] – оцінки основних засобів, Меліхова Т.О. [103] – для підвищення рівня фінансової безпеки, Візіренко С.В. [65], Гуцаленко Л.В. [67], Бондаренко Н.М. [69], Подмешальська Ю.В. [70], Савченко А.М. [71], Радіонова

Н.Й. [72], Чубай В.М. [73], Гамова О.В., Козачок І.А. [104, 105], Радіонова Н.Й. Бунда О.М. [106], Бондаренко О.М., Матвєєва О.М. [107], Макаренко А.П. [108, 109], Даценко Г.В., Кудирко О.М. [110], Стригуль Л.С. [111] – загальна методика. Але використання цих методик у даний час є неактуальним в практичному застосуванні.

В умовах невизначеності, коли основні засоби підприємств суспільного інтересу можуть бути чутливі до змін в економічному середовищі, на практиці аудиторам доцільно використовувати інший підхід до аудиту основних засобів, а саме підхід, коли аудиторські процедури здійснюються у відповідь на оцінені ризики.

З урахуванням особливостей підприємств суспільного інтересу, які функціонують в умовах невизначеності, розроблено методичний підхід до аудиту основних засобів, який будується на взаємозв'язку процесів, пов'язаних з основними засобами, елементами внутрішнього контролю, ризиками та аудиторськими процедурами у відповідь на оцінені ризики.

Розуміння облікової політики підприємства суспільного інтересу щодо основних засобів є першим кроком у процесі аудиту [85]. Потрібно вивчити документацію облікової політики підприємства, щоб зрозуміти, які методи та принципи використовуються для обліку основних засобів (методи та принципи, які використовуються підприємствами суспільного інтересу для обліку основних засобів, описані в п. 1.2 дисертаційного дослідження). Це може включати облікові стандарти, внутрішні регламенти та інструкції. Потрібно розглянути, чи було підприємство суспільного інтересу послідовним у застосуванні облікової політики, чи вносило будь-які зміни до своєї облікової політики, пов'язаної з основними засобами.

Наступним кроком у процесі аудиту є розуміння облікових оцінок основних засобів підприємства суспільного інтересу. Облікові оцінки представляють сфери найбільшого ризику та найбільшої складності в аудиті, тому використовується особливий підхід до отримання аудиторських доказів та ця складова аудиту

основних засобів відокремлюється в окремий блок, який буде розглянутий в наступному п. 3.2 дисертаційного дослідження.

Розуміння процесів, пов’язаних з основними засобами підприємства суспільного інтересу, включає:

– опис процесів, пов’язаних з основними засобами, який для візуальності може бути побудований в вигляді схеми;

– розуміння системи внутрішнього контролю.

Основними процесами, пов’язаними з основними засобами, є: надходження, введення в експлуатацію, амортизація, модернізація і ремонт, оцінка, оренда, вибуття. За цими процесами розглядаються наступні елементи:

– надходження основних засобів:

– витрати на позики та відсотки за кваліфіковані активи;

– капіталізація витрат на зобов'язання з виведення з експлуатації та відновлення;

– придбання з відстрочкою платежу;

– безгрошовий обмін активів;

– перекласифікація в основні засоби;

– витрати на незавершене будівництво;

– активи, ще не доступні для використання;

– компонентний облік основних засобів;

– основні засоби, оцінені за моделлю собівартості;

– основні засоби, оцінені за моделлю переоцінки;

– термін корисного використання та його зміна;

– ліквідаційна вартість та її зміна;

– нарахування амортизації;

– основні засоби, повністю амортизовані;

– пошкодження основних засоби (внаслідок повені/пожежі/іншої події);

– основні засоби в заставі;

– основні засоби, що тимчасово не використовуються;

– оренда основних засобів;

– модернізація основних засобів;

– ремонт основних засобів;

– справедлива вартість основних засобів;

– вартість при використанні основних засобів;

– вибуття основних засобів;

– продаж основних засобів;

– списання основних засобів.

Для розуміння операцій, пов’язаних з основними засобами, можна звернутися до матеріалів аудиту за попередній період, дослідивши, чи включені такі об’єкти в поточний період, перевіривши відповідні дані головної книги або субрахунків та зробити наступні опитування керівництва підприємства суспільного інтересу щодо:

– характеру та обсягу надходжень, вибуття, перекласифікації або інших рухів залишків основних засобів протягом звітного періоду;

– характеру та статусу об’єктів незавершеного будівництва протягом періоду;

– перегляду ліквідаційної вартості та строків корисного використання активів, а саме коли востаннє переглядалася ліквідаційна вартість та строки корисного використання активів і чи призвело це до якихось змін протягом звітного періоду;

– нормативних актів та будь-яких інших питань, пов’язаних з екологічними факторами, які можуть вплинути на ліквідаційну вартість та/або строки корисного використання активів;

– характеру та обсягу елементів фінансування в операціях з відстрочкою платежу, пов'язаних з придбанням, будівництвом або виробництвом основних засобів;

– характеру та обсягу кваліфікаційних активів, а також щодо того, чи були понесені витрати на позики для цих активів;

– характеру та обсягу основних засобів та/або операцій, деномінованих в іноземній валюті;

– активів, що простоювали протягом періоду та/або були введені в експлуатацію;

–характеру та обсягу основних засобів, переданих в заставу.

– повноти обліку основних засобів: чи всі основні засоби, які мали бути обліковані, були обліковані на кінець періоду.

Ризики суттєвого викривлення можуть виникати з різних джерел, зокрема через недоліки в системах контролю або неправильне управління основними засобами. Аудитор повинен зосередитися на оцінці ризиків суттєвого викривлення на рівні тверджень. Це вимагає розуміння політики підприємства суспільного інтересу щодо його діяльності з обробки інформації в інформаційній системі та контролю над процесами, пов'язаними із основними засобами. Тому контрольні заходи в інформаційній системі підприємства є критично важливими для управління ризиками.

Розуміння системи внутрішнього контролю підприємства суспільного інтересу можна отримати наступними способами:

– ідентифікації заходів контролю, що відповідають ризикам суттєвого викривлення на рівні тверджень: контроль, спрямований на значний ризик; контроль журнальних записів, особливо нестандартних для неповторюваних, незвичайних операцій або коригувань; контроль щодо перевірки операційної ефективності при визначенні характеру, часу та обсягу перевірки по суті; інші види контролів, необхідні для досягнення цілей стосовно ризиків на рівні тверджень;

– ідентифікації ІТ-додатків та інших аспектів ІТ-середовища: контроль щодо ризиків, що виникають внаслідок використання ІТ; загальний контроль ІТ підприємства суспільного інтересу, які застосовуються для управління такими ризиками;

– оцінки контрольного заходу щодо ефективності для управління ризиком суттєвого викривлення на рівні твердження, або для підтримки функціонування

іншого контролю; визначення того, чи було здійснено контроль шляхом виконання процедур на додаток до опитування персоналу підприємства суспільного інтересу.

Розуміння загального контролю інформаційних технологій та їх впливу на обробку даних є критично важливим для аудитора. Цей контроль повинний забезпечувати безперервність роботи системи і захист даних, пов'язаних із основними засобами. Аудитор повинен ідентифікувати та оцінити цей контроль, щоб зрозуміти, як підприємство управляє ризиками, зокрема ризиками, пов'язаними з основними засобами. Це включає аналіз, чи цей контроль належним чином впроваджений і чи відповідає він політикам підприємства суспільного інтересу. Аудитору також важливо не лише ідентифікувати прямі види контролю, які мають найбільше значення для управління ризиками, але й розуміти, яким чином непрямі види контролю можуть підтримувати цілісність інформації та зменшувати ризики викривлення фінансової звітності.

Важливо розуміти, як інформація проходить через інформаційні системи, і як контроль в цих системах допомагають в управлінні ризиками. Потрібно розуміти інформаційну систему та комунікаційні процеси, які впливають на підготовку фінансової звітності. Це розуміння допомагає в ідентифікації ризиків, особливо коли результати процедур несумісні з очікуваннями. Особливу увагу слід звернути на ІТ-додатки, які можуть становити ризик для цілісності інформації. Підхід до аудиту має бути адаптивним залежно від розміру, складності та специфіки підприємства суспільного інтересу. Менші підприємства можуть потребувати простіших процедур, тоді як великі компанії з більшою кількістю ІТ-додатків можуть вимагати більш детального підходу, що включає спеціалізовані контролі та документи. Аудитор має виявити ризики, пов'язані з використанням ІТ, і відповідний загальний ІТ-контроль, який може впливати на оцінку ризиків викривлень.

Приклади контрольних заходів включають санкціонування та затвердження операцій, звірку рахунків, верифікацію (наприклад, перевірка на редагування та валідацію), розподіл обов'язків, фізичні та логічні контролі, в тому числі ті, що стосуються захисту.

Аудитори повинні ретельно документувати: всі обговорення, прийняті рішення; суттєві елементи розуміння, які впливають на формулювання ризиків суттєвого викривлення; оцінку структури ідентифікованого та впровадженого контролю. Це допомагає закріпити хід думок команди та зроблені висновки, забезпечуючи збереження інформації для подальшого аналізу та огляду, допомагає створити повний і детальний аналіз підходу до управління ризиками, оцінки систем внутрішнього контролю, ідентифікації потенційних викривлень та відповідних контрзаходів.

Аудитор має задокументувати ідентифіковані та оцінені ризики суттєвого викривлення на рівні фінансової звітності та рівні тверджень. Це включає значущі ризики та ризики, які не можуть бути підтверджені достатніми належними аудиторськими доказами. Прикладами ризиків суттєвого викривлення, пов'язаними з основними засобами, можуть бути наступні:

– надходження до основних засобів не повністю ідентифікуються та обліковуються: надходження до основних засобів обліковуються неналежним чином, коли витрати не підлягають капіталізації, активи не обліковуються точно, підприємство не має прав на активи, активи не існують;

– придбання основного засобу за завищеною ціною, особливо від пов'язаної сторони;

– вартість основних засобів не була точно скоригована на вплив елементу фінансування в операції купівлі з відстрочкою платежу;

– витрати на позики, капіталізовані для кваліфікаційних активів, не обліковується точно або витрати на позики не капіталізуються для кваліфікованих активів;

– основні засоби не класифіковані належним чином на кінець періоду, або перекласифікація активу не відображена в обліку;

– капіталізація витрат, які зазвичай не відносяться на собівартість основних засобів;

– витрати на ремонт і технічне обслуговування обліковуються як основні засоби;

– коригування переоцінки основних засобів належним чином не ідентифіковані та не класифіковані, або не точно відображені в обліку;

– вибуття та списання основних засобів обліковуються неналежним чином: коли операція не відображена точно, підприємство все ще зберігає права на активи, або вибуття не відбулося, неправильне списання активу на металобрухт;

– прибуток або збиток від вибуття або ліквідації основних засобів не класифікований належним чином або не відображений в обліку.

Аудитор застосовує професійне судження для визначення характеру та обсягу процедур оцінки ризиків, які залежать від характеру та обставин підприємства суспільного інтересу (наприклад, формальності політик та процедур, процесів та систем). Щоб забезпечити основу для ідентифікації та оцінки ризики суттєвих викривлень аудитор може виконувати аналітичні процедури:

– опитування керівництва та інших осіб в межах підприємства з метою виявлення ризиків (наприклад, процедури контролю, цілей та стратегій підприємства, політики заохочення);

– аналітичні процедури, які допомагають виявити невідповідності, незвичайні операції або події (наприклад, коефіцієнти, тенденції);

– спостереження та перевірка приміщень та виробничих потужностей.

Після виявлення та оцінки ризиків суттєвих викривлень, пов’язаних з основними засобами, потрібно розробити та виконати подальші аудиторські процедури у відповідь на оцінені ризики та дійти до висновку, чи було отримано достатні відповідні аудиторські докази. Якщо оцінений ризик суттєвого викривлення на рівні тверджень є значним, виконуються процедури по суті, які конкретно відповідають на такий ризик. До ситуацій, в яких потрібно планування процедур у відповідь на оцінені ризики суттєвого викривлення, можна віднести:

– процедура щодо ідентифікації основних засобів: перевірка стану активів та їх зарахування до основних засобів, щоб оцінити, чи належним чином вони обліковуються;

– процедура щодо надходження основних засобів: перевірка відповідної документації та оцінка, чи існують надходження основних засобів та чи правильно вони відображені в обліку;

– процедура щодо елементів фінансування основних засобів: перерахувати елемент фінансування основних засобів та оцінити, чи є сума, відображена як процентні витрати, доречною;

– процедура щодо витрат на позики: оцінка, чи ідентифіковані та належним чином капіталізовані або віднесені до витрат витрати на позики;

– процедура щодо права власності на основні засоби: перевірка правовстановлюючих документів на землю та будівлі та іншої відповідної документації та оцінка того, чи має підприємство права на землю та будівлі, чи існують будь-які обмеження на право власності на актив, чи є актив заставою для забезпечення будь-яких зобов’язань;

– процедура щодо незавершеного будівництва: перевірка відповідної документації та оцінка, чи правильною є класифікація об’єкта як незавершеного будівництва;

– процедура щодо застосування компонентного обліку: перевірка відповідної документації та оцінка, чи застосовує компонентний облік до витрат на капітальний або поточний ремонт;

– процедура щодо витрат на поліпшення, ремонт і технічне обслуговування основних засобів: перевірка відповідної документації та оцінка, чи належним чином класифіковані та обліковані витрати;

– процедура щодо оцінки строку корисного використання, ліквідаційної вартості, методу амортизації та дати початку нарахування амортизації: перевірка відповідної документації та оцінка, чи встановлено для активів, що амортизуються, відповідний строк корисного використання та метод амортизації, а також чи розпочато нарахування амортизації з дати, коли актив став придатним для використання;

– процедура щодо переоцінки основних засобів: оцінка, чи облік надлишків і дефіцитів переоцінки протягом періоду є належним і відповідає обліковій політиці підприємства;

– процедура щодо зменшення корисності основних засобів: перевірка відповідних розрахунків та визначення, чи належним чином відображено знецінення основних засобів;

– процедура щодо вибуття та списання основних засобів: перевірка відповідної документації та визначення, чи належним чином відображено вибуття основних засобів.

За кожною проведеною процедурою у відповідь на оцінені ризики суттєвого викривлення відбувається документування результатів перевірки операцій, пов’язаних з основними засобами.

Після проведення процедури щодо ідентифікації основних засобів документуються отримані достатні та належні аудиторські докази підтвердження наявності основних засобів, включаючи результати проведених інвентаризацій, а також результати щодо виконаних аналітичних процедур та перевірки записів підприємства суспільного інтересу щодо реєстрації всіх активів, що мають бути включені до складу основних засобів. Відповідальність керівництва полягає у проведенні інвентаризації основних засобів через відповідні проміжки часу для того, щоб для того, щоб переконатися, що вони є в наявності. Для отримання доказів потрібно переконатися в тому, що така перевірка була здійснена шляхом спостереження за інвентаризацією, що проводиться керівництвом, де це можливо, а також шляхом вивчення письмових інструкцій, виданих персоналу, та відповідних документів. Потрібно з’ясувати, чи метод перевірки був обґрунтованим за обставин, що стосуються кожного активу. Якщо перевірка шляхом безпосередньої фізичної перевірки може бути неможливою у випадку активів, які перебувають у постійному користуванні або приховані в більших одиниць, то може бути достатньо непрямих доказів існування активів. У випадках, коли основні засоби можуть бути переміщені і коли перевірка всіх активів не може бути проведена одночасно, вони повинні бути промарковані розпізнавальними

номерами. Потрібно з'ясувати, чи була частота перевірок обґрунтованою з огляду на обставини кожного конкретного випадку. Потрібно звірити записи про основні засоби зі звітами про інвентаризацію, перевірити чи були належним чином усунені розбіжності, виявлені під час інвентаризації. Потрібно використовувати судження щодо того, чи є розбіжність суттєвою з огляду на обставин, щоб вимагати коригування рахунків та/або модифікації системи внутрішнього контролю. Для встановлення точності залишків на початок періоду основних засобів аудиторські докази можуть бути отримані шляхом вивчення бухгалтерських записів та іншої інформації, що лежить в основі залишків на початок періоду. Потрібно отримати зведену інформацію про зміни в основних засобах та звірити її з даними бухгалтерського обліку. Потрібно переконатися, що собівартість об'єкта основних засобів визнається як актив лише тоді, коли ці витрати були достовірно оцінені та керівництво встановило, що отримає майбутні економічні вигоди. Потрібно перевірити, що підприємство суспільного інтересу визнало основний засіб відповідно до міжнародних стандартів бухгалтерського обліку.

Після проведення процедури щодо надходження основних засобів документуються отримані достатні та належні аудиторські докази підтвердження придбання та зарахування активу до складу основних засобів. Для отримання аудиторських доказів придбання основних засобів перевіряється на підставі супровідних документів, таких як замовлення, рахунки-фактури, акти приймання-передачі та правовстановлюючі документи, а також відповідні митні або акцизні документи. Належна увага приділяється придбанню у пов'язаної сторони. Для отримання аудиторських доказів застосовують такі процедури, як можливі порівняльні ціни, що переважають на готовому ринку, оцінка, обґрунтування та затвердження покупки. Самостійно збудовані основні засоби перевіряються на основі підтверджуючих документів, таких як рахунки підрядників, робочі замовлення, акти виконаних робіт, інструкції з монтажу та інструкції з експлуатації, а також на основі даних, отриманих під час проведення аудиту. Робляться відповідні запити та вивчаються договори оренди, щоб отримати докази того, що основні засоби, придбані за договорами фінансової оренди, були

належним чином капіталізовані. Активи, придбані в обмін на немонетарні активи, перевіряються з посиланням на підтверджуючі документи щодо комерційної суті операції та вартості переданого активу. переданого активу. Придбання основних засобів як державні гранти перевіряються за способами надходження: придбані за пільговими ставками слід обліковувати за вартістю придбання, придбані безоплатно слід обліковувати за номінальною вартістю. Якщо обсяг новозбудованих або придбаних основних засобів є великим, то здійснюється вибірка, враховуючи суттєвість та застосовуючи судження. Вибірка може базуватиметься на випадковому відборі, спеціальному відборі або відборі за допомогою програмного забезпечення. Для проведення цієї процедури спочатку необхідно скласти детальний процес закупівлі основних засобів, який включатиме всі дозволи, необхідні для придбання або створення основного засобу, для оприбуткування основного засобу відповідно до класифікації активів, визначеної політикою підприємства суспільного інтересу. При перевірки потрібно переконайтеся, що активи капіталізовані відповідно до ISA 16 та ISA 23 (для активів, придбаних за рахунок кредитного фінансування).

Після проведення процедури щодо права власності на основні засоби документуються отримані достатні та належні аудиторські докази підтвердження право власності на активи, такі як земля та будівлі,. Для отримання аудиторських доказів здійснюється перевірка шляхом вивчення правовстановлюючих документів. У випадку, якщо правовстановлюючі документи знаходяться в інших осіб, підтвердження повинно бути отримане безпосередньо через запит. Перевіряється, чи дійсно підприємство суспільного інтересу володіє правами на землю та будівлі, чи існують будь-які обмеження на право власності на актив, чи є актив заставою для забезпечення будь-яких зобов’язань.

Після проведення процедури щодо незавершеного будівництва документуються отримані достатні та належні аудиторські докази підтвердження відповідності документації та правильності класифікації об’єкта як незавершеного будівництва. Перевіряються записи, щоб переконатися, що активи, які перебувають на стадії будівництва, ще не готові до використання за призначенням,

класифіковані як незавершене капітальне будівництво. Незавершене капітальне будівництво перевіряється на підставі рахунків підрядників, нарядів на виконання робіт, актів виконаних робіт, складених незалежними особами, порівняння прогресу та понесених витрат з бюджетами, політикою та планом управління капітальними активами, незавершеними зобов'язаннями тощо. Необхідно забезпечити наявність відповідної системи для фіксації всіх витрат, які можна безпосередньо ідентифікувати, і які можуть бути капіталізовані і таким чином накопичені в незавершених капітальних інвестиціях, в той час як витрати, які не підлягають капіталізації, визначаються та відносяться на витрати у звичайному порядку. Звіряється рух незавершеного капітального будівництва з моменту відкриття до моменту закриття, зокрема, перевірити надходження протягом року, капітальні активи, завершені протягом року, та зменшення корисності будь-яких статей незавершеного капітального будівництва на початок року. Вартість незавершеного капітального будівництва на кінець періоду повинна бути розділена за класами активів або проектами, щоб узгодження капітального незавершеного виробництва було простішим і логічнішим. Незавершене капітальне будівництво має бути переглядатися з огляду на наміри та спроможність керівництва щодо наміру та спроможності перенесення та приведення активу до його до стану, в якому він придатний для використання за призначенням. Особливо перевіряється дата, на яку активи були переведені з незавершеного капітального будівництва до складу основних засобів, щоб амортизація на основні засоби могла бути розрахована правильно.

Після проведення процедури щодо застосування компонентного обліку документуються отримані достатні та належні аудиторські докази відповідності документації та оцінки застосування компонентного обліку. При компонентному підході до обліку основних засобів перевіряється, що відповідні основні засоби капіталізуються як компоненти, якщо строк корисного використання компонентів суттєво відрізняється від строку корисного використання всього активу. Кожна значна частина об’єкта основних засобів, вартість якої є суттєвою по відношенню до загальної вартості об’єкта, амортизується окремо. Однак, якщо підприємство

суспільного інтересу первісно не визнало компонент окремо, але згодом замінює частину або компонент, перевіряється, що такі заміни капіталізуються лише тоді, коли збільшується потужність або строк корисної експлуатації активу, або якість продукції покращилася, або операційні витрати зменшилися понад ті, що були первісно заплановані або оцінені для цього активу. Визнання заміненої частини припиняється.

Після проведення процедури щодо витрат на поліпшення, ремонт і технічне обслуговування основних засобів документуються отримані достатні та належні аудиторські докази відповідності документації та правильності класифікації та обліку витрат. Для отримання доказів ідентифікується, які витрати можуть бути капіталізовані, а які не підлягають капіталізації та відносяться на витрати у звичайному порядку.

Після проведення процедури щодо оцінки строку корисного використання, ліквідаційної вартості методу амортизації та дати початку нарахування амортизації документуються отримані достатні та належні аудиторські докази нарахування амортизації основних засобів. Для отримання доказів потрібно переконатися, що керівництво перевіряло метод амортизації, строк корисного використання та ліквідаційну вартість основних засобів принаймні раз на рік. Перевіряються розрахунки амортизації, а отриману загальну амортизацію порівняють з такою за попередні роки, щоб виявити причини відхилень. Аналізуються витрати на амортизацію, щоб переконатися, що вони відповідають обліковій політиці підприємства суспільного інтересу. Перевіряється, що кожна частина об’єкта основних засобів, вартість якої є значною по відношенню до загальної вартості об’єкта, амортизується окремо. Така частина об’єкта також може мати різний строк корисного використання, протягом якого актив підлягає амортизації. Перевіряється, чи активи, що будуються, не амортизуються до того часу, поки вони не будуть готові до використання за призначенням. Можуть розраховуватися очікувані амортизаційні відрахування для будь-якого класу активів і вони звіряються з фінансовими даними. Якщо різниця не є суттєвою, можна вважати, що амортизаційні відрахування у фінансовій звітності є обґрунтованими.

Після проведення процедури щодо переоцінки основних засобів документуються отримані достатні та належні аудиторські докази відповідності обліковій політиці підприємства суспільного інтересу та правильності обліку надлишків і дефіцитів переоцінки. Якщо оцінки видаються обґрунтованими та базуються на достовірних фактах, можна прийняти переоцінку, зроблену експертами. Якщо оцінка проводиться внутрішньо, потрібно розглянути основу, на якій вона була зроблена, достатність отриманих доказів для підтримки оцінки та загальну обґрунтованість результату. Потрібно переконатися, що частота переоцінки є адекватною та належною, щоб справедлива вартість переоцінених активів суттєво не відрізнялася від балансової вартості активу.

Після проведення процедури щодо зменшення корисності основних засобів документуються отримані достатні та належні аудиторські докази знецінення або відновлення основних засобів. Під час перевірки знецінення основних засобів здійснюється оцінка: чи є якісь індикатори знецінення, такі як значне зниження ринкової вартості, зміни в економічному середовищі або значні негативні грошові потоки, пов'язані з активом; чи визначило підприємство суму очікуваного відшкодування, що передбачає або оцінку майбутніх грошових потоків, пов'язаних з активом, або оцінку справедливої вартості основних засобів; чи належним чином підприємство визнало збиток від знецінення, що передбачає коригування балансової вартості активу до його вартості, що відшкодовується. Може розраховуватися сума очікуваного відшкодування з використанням майбутніх грошових потоків і вона звіряється з даними підприємства суспільного інтересу.

Після проведення процедури щодо вибуття основних засобів документуються отримані достатні та належні аудиторські докази підтвердження вибуття та вилучення активу зі складу основних засобів. Для отримання аудиторських доказів щодо основних засобів, які вибули, тобто знищені, утримуються для продажу, здані на металобрухт або продані, перевіряються такі аспекти: чи було отримано належний дозвіл на списання; чи були дотримані відповідні процедури запрошення цінових пропозицій, де це можливо; чи були повністю враховані надходження від продажу, якщо такі були; чи були отримані

прибутки або збитки, якщо вони є суттєвими, належним чином скориговані та розкриті у Звіті про прибутки та збитки. Необхідно перевірити, чи був актив вилучений зі складу основних засобів і чи були проведені подальші коригування накопиченої амортизації.

Оцінка розкриття, пов'язаного з основними засобами, є важливим міркуванням при аудиті основних засобів. Здійснюється оцінка: чи надало підприємство суспільного інтересу адекватне розкриття інформації щодо основних засобів у фінансовій звітності, включаючи інформацію про політику компанії щодо визнання, баз оцінки, амортизації, переоцінки та знецінення основних засобів наявності прав та обмежень тощо; чи послідовно підприємство розкриває інформацію, пов'язану з основними засобами, включаючи примітки до фінансової звітності та коментарі керівництва; чи представило підприємство розкриття інформації, що стосується основних засобів, в ясній і зрозумілій формі, щоб заінтересовані сторони могли приймати обґрунтовані рішення. Порівнюється розкриття інформації, пов'язаної з основними засобами, у фінансовій звітності за поточний рік із розкриттям інформації у фінансовій звітності за попередній рік, щоб оцінити узгодженість.

На останньому етапі готується детальний звіт, що містить результати, висновки і рекомендації. Звіт обговорюється з керівництвом та іншими зацікавленими сторонами для забезпечення розуміння виявлених проблем та необхідних дій. Узагальнення результатів аудиту дозволяє підсумувати виявлені проблеми, оцінити ефективність управлінських практик, а також надати рекомендації щодо покращення системи внутрішнього контролю та обліку основними засобами.

На рис. 3.1 здійснено схематичне представлення розробленого методичного підходу до аудиту основних засобів підприємств суспільного інтересу.

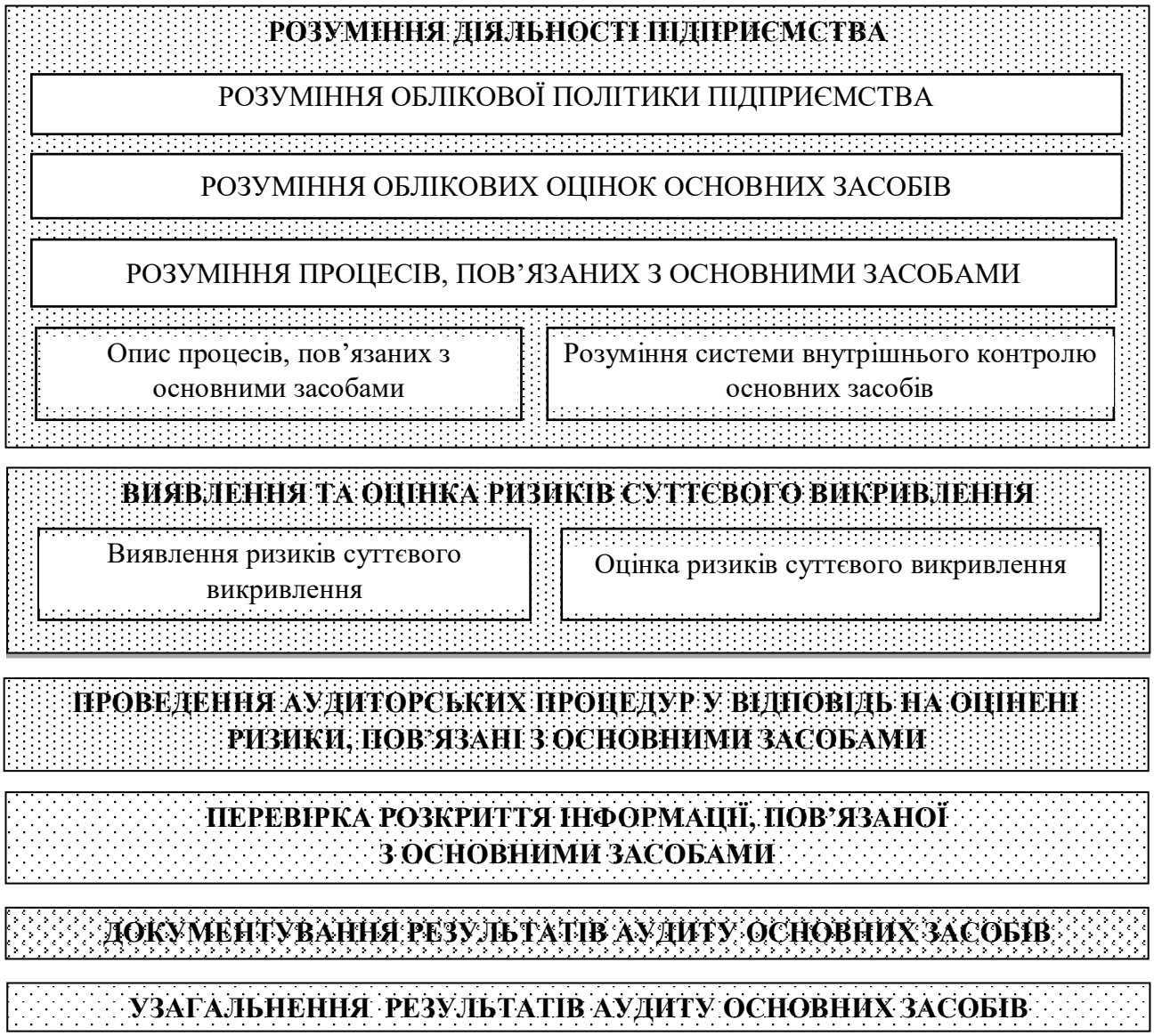


Рис. 3.1. Методичний підхід до аудиту основних засобів

*Джерело: власна розробка*

Він включає підготовчий етап (розуміння облікових політик, облікових оцінок, процесів, пов'язаних з основними засобами, та системи внутрішнього контролю), оцінки ризиків, пов'язаних з основними засобами, та процедур у відповідь на оцінені ризики, оцінка розкриття інформації, документування та узагальнення результатів перевірки.

Розроблений методичний підхід до аудиту основних засобів підприємств суспільного інтересу забезпечує чітку структуру етапів аудиту, що дозволяє аудиторам зосередитися на ключових рисах та особливостях аудиту основних засобів, роблячи процес більш ефективним; чітке визначення процедур, що

відповідають на оцінені ризики, дозволяє зменшити ймовірність помилок і зловживань. Запровадження цього методичного підходу може сприяти розвитку аудиторських практик щодо аудиту основних засобів підприємств суспільного інтересу, забезпечуючи високу якість фінансової звітності та підвищуючи довіру з боку зацікавлених сторін.

## 3.2. Методика та організація аудиту облікових оцінок підприємств суспільного інтересу

Облікові оцінки представляють сфери найбільшого ризику та найбільшої складності в аудиті основних засобів підприємств суспільного інтересу, тому використовується особливий підхід до отримання аудиторських доказів та відповідний професійний скептицизм.

За своєю природою облікові оцінки залежать від невизначеності, складності та суб'єктивності оцінок, які по суті є джерелом ризику викривлення, та роблять оцінки вразливими до упередженості керівництва. Зі збільшенням цих факторів зростає і ризик суттєвого викривлення фінансової звітності, зокрема, оцінка, яка вимагає від керівництва робити судження та припущення щодо довгострокового майбутнього, має вищий рівень невизначеності оцінки. У деяких випадках концептуальна основа фінансової звітності зменшує суб'єктивність шляхом встановлення вимоги до формування судження (наприклад, сума в межах діапазону).

Судження керівництва, як правило, необхідне для визначення доречності елементів, які використовуються для облікової оцінки, вони можуть призвести до упередженості керівництва, яке можна розглядати як відсутність його нейтральності при підготовці облікових оцінок. Упередженість керівництва може бути ненавмисною або навмисною (шахрайством).

Аудитори дотримуються професійного скептицизму, ставлячи під сумнів, коли отримані інформація та аудиторські докази вказують на можливість існування суттєвого викривлення внаслідок помилки або шахрайства. Це включає розгляд

надійність інформації, яка буде використана як аудиторські докази, та заходи контролю за її підготовкою і збереженням, де це доречно. Аудитори застосовують професійний скептицизм щодо облікових оцінок, беручи до уваги різні фактори, які можуть спричинити невід'ємні ризики, та дотримуються професійного скептицизму протягом усього аудиту, в тому числі під час виконання процедур оцінки ризиків. Важливість професійного скептицизму зростає, коли облікові оцінки піддаються більшому ступеню невизначеності оцінок або на них більшою мірою впливають складність та суб'єктивність.

Під час аудиту облікових оцінок основних засобів підприємств суспільного інтересу аудитори дотримуються професійного скептицизму різними способами, наприклад, обмірковуючи:

– історичну достовірність оцінки або суджень, зроблених керівництвом;

– індикатори упередженості керівництва;

– суперечливі аудиторські докази;

– докази, що ставлять під сумнів надійність документів, відповідей на запити чи іншої інформації, отриманої від керівництва;

– обставини, що можуть свідчити про можливе шахрайство;

– обставини, що вказують на необхідність проведення додаткових аудиторських процедур, крім тих, які зазвичай виконуються під час перевірки облікових оцінок.

Проблемам аудиту облікових оцінок присвячено небагато наукових праць [112-114], у більшості дослідженнях тільки розглядається облікова оцінка як результат професійного судження аудитора [115-118]. При проведенні аудиту облікових оцінок аудитори керуються положеннями ISA 540 [83], але ці положення не систематизовані як методичний підхід з послідовністю детально розглянутих етапів. Для усунення цієї прогалини розроблений методичний підхід до аудиту облікових оцінок підприємств суспільного інтересу, який акцентується на практичному застосуванні міжнародних стандартів аудиту за власним професійним досвідом та напрацюванням.

Перш за все, при перевірки облікових оцінок потрібно мати розуміння процесу, за допомогою якого розробляються облікові оцінки підприємствами суспільного інтересу. Це надає інформацію для виявлення та оцінки ризиків суттєвих викривлень і розробки подальших аудиторських процедур. Для цього виконуються наступні дії:

– визначення регуляторних чинників;

– визначення того, як керівництво розуміє та вирішує проблему невизначеності облікових оцінок;

– розуміння елементів облікової оцінки: методу, припущень та вхідної інформації [60].

Для того, щоб отримати розуміння процесу, за допомогою якого розробляється облікова оцінка основних засобів, потрібно виконати процедури або, огляду, або опитування, спостереження чи інспектування, що допоможе далі ідентифікувати та оцінити потенційні ризики, притаманні оцінці. Виконання цих процедур дозволить зрозуміти, як керівництво визначає відповідні методи, припущення або вхідну інформацію, а також зміни до них, які доречні в контексті застосовної концептуальної основи фінансової звітності. Вимога застосовної концептуальної основи фінансової звітності може бути пов'язаною або з одним, або з кількома методами, припущеннями, вхідною інформацією або їх застосування. Але можуть бути випадки, коли вимога застосовної концептуальної основи фінансової звітності безпосередньо не стосується методу, припущення чи вхідної інформації або їх застосування, у такій ситуації вимоги застосовної концептуальної основи фінансової звітності визначається для оцінки в цілому [89].

Розуміння регуляторних чинників, які стосуються до облікових оцінок, дозволяє ідентифікувати застосовну нормативну базу, яка допомагає у визначенні того, чи є в застосовуваних нормативних документах:

– критерії для визнання або використання певного методу вимірювання облікових оцінок, або відповідні вказівки з цього приводу;

– вказівки щодо розкриття інформації на додаток до вимог застосовної концептуальної основи фінансової звітності;

– сфери, в яких може існувати можлива упередженість керівництва щодо виконання нормативних вимог

– вимоги для регуляторних цілей, які не узгоджуються з вимогами застосовної концептуальної основи фінансової звітності.

У процесі розроблення облікових оцінок керівництво може розуміти ступінь невизначеності оцінки різними способами:

– альтернативні методи, відповідні припущення або джерела відповідних даних, які є доречними в контексті застосовної концептуальної основи фінансової звітності;

– можливі альтернативні результати, наприклад, проведення аналізу чутливості для визначення впливу змін у даних або припущеннях на облікові оцінки,

– результати облікових оцінок, зроблених у попередніх періодах, а також те, як керівництво належним чином відреагувало на розбіжності.

Керівництво підприємства суспільного інтересу може вирішити проблему невизначеності облікових оцінок двома способами:

1) вибору відповідної точкової оцінки або діапазон;

2) розкриття інформації про невизначеність оцінок у фінансовій звітності.

Вибір відповідної точкової оцінки або діапазону передбачає обрання керівництвом з низки можливих результатів вимірювання суми або діапазону сум для визнання або розкриття у фінансовій звітності після того, як усі дані та припущення були обрані та застосовані до методу, включаючи будь-які коригування методу.

Розуміння всіх елементів облікових оцінок допомагає ідентифікувати та відреагувати на відповідні ризики, пов’язані з обліковими оцінками. Різні елементи облікової оцінки можуть бути піддаватися різним ризикам. Для отримання розуміння елементів, що використовуються для розробки облікових оцінок, виконуються наступні дії:

– розуміння методу, включаючи будь-які моделі, що використовуються для розробки облікової оцінки;

– розуміння припущень, використаних для розробки облікової оцінки;

– розуміння вхідної інформації, що використовуються в обліковій оцінці.

Одним з практичних способів досягнення розуміння методів, припущень та вхідної інформації, використаних для розробки облікової оцінки, є «рух у зворотному напрямку» через облікову оцінку від звітності до методу, припущень та вхідної інформації, використаних для розробки оцінки.

Для кожного методу отримується розуміння щодо:

– доречності методу у контексті застосовної концептуальної основи фінансової звітності;

– припущення та вхідної інформації, що використовуються в методі;

– частоту, з якою обчислюється облікова оцінка,

– інші питання, які можуть вплинути на оцінку ризику, включаючи те, чи: існують альтернативні методи або моделі; вносяться корективи у вхідні дані моделі; існує період затримки між розрахунком оцінки та звітною датою у застосовній концептуальної основі фінансової звітності; відбулася зміна порівняно з попереднім періодом, або очікується зміна.

Для кожного припущення отримується розуміння щодо:

– доречності припущення у контексті застосовної концептуальної основи фінансової звітності;

– вхідної інформації, використаної для формування припущення;

– інші питання, які можуть вплинути на оцінку ризику, включаючи, чи: існують альтернативи припущенню, які слід розглянути; припущення є чутливим до змін; припущення включає неспостережувані дані або коригування спостережуваних даних; припущення ґрунтується на намірі чи здатності підприємства здійснити певний спосіб дій; відбулася (або мала відбутися) зміна порівняно з попереднім періодом; припущення узгоджується з іншими припущеннями, використаними для розробки оцінки, з аналогічними припущеннями, використаними в інших оцінках, або з припущеннями,

використаними в інших сферах господарської діяльності підприємства суспільного інтересу.

З ідентифікованих припущень не підлягають обов'язкової оцінки припущення, коли існує лише віддалена ймовірність того, що воно може призвести до суттєвого викривлення, навіть якщо використане припущення було хибним. До обов'язкової оцінки підлягають значні припущення, а саме припущення, які призводять до ризику суттєвих викривлень. Для визначення значних припущень, що використовуються в облікової оцінці розглядається ймовірність того, що може виникнути суттєве викривлення, як окремо, так і в комбінації, якщо певне припущення є хибним. Якщо не можливо чітко продемонструвати, чому ризик суттєвого викривлення відсутній, перевіряється більшість припущень.

Вхідна інформація може бути використана в обліковій оцінці двома способами:

1) як прямі вхідні дані для методу/моделі;

2) як вхідні дані для розробки припущень в обліковій оцінці.

Для отримання розуміння про процес управління відносно вхідної інформації, що використовується для розробки облікових оцінок, з'ясовується те, як підприємство суспільного інтересу:

– визначає відповідну вхідну інформацію, і чи потрібні зміни в цієї інформації в контексті концептуальної основи фінансової звітності;

– обирає вхідну інформацію для використання, включаючи розгляд альтернативних варіантів, та ідентифікує доречну вхідну інформацію.

Для кожної вхідної інформації отримується розуміння щодо:

– доречності використаної вхідної інформації в контексті застосовної концептуальної основи фінансової звітності;

– використання вхідної інформації, включаючи розуміння її джерел, та реагування керівництва на ризики, пов'язані з повнотою та точністю вхідної інформації;

– інші питання, які можуть вплинути на оцінку ризиків, зокрема, чи: існує альтернативна вхідна інформація або джерела; вхідна інформація є достатньо

точною та детальною для її використання в аудиті; відбулися (або мали відбутися) зміни порівняно з попереднім періодом; вхідна інформація внутрішньо узгоджуються з іншими даними, використаними в інших оцінках.

В процесі аудиту оцінюється вхідна інформація, яка є важливою для оцінки. Не підлягає обов'язкової оцінці вхідна інформація, коли існує віддалена ймовірність виникнення суттєвого викривлення, навіть якщо використана вхідна інформація є абсолютно неправильною.

Отримання детального розуміння методу, припущень та вхідної інформації дає змогу ідентифікувати та оцінити різні ризики викривлень, пов'язані з цим методом, та розробити відповідні аудиторські заходи реагування.

Ретроспективний перегляд здійснюється для тих облікових оцінок, для яких можна визначити обґрунтовану ймовірність ризику суттєвого викривлення в поточному році або якщо існував ризик суттєвого викривлення в попередньому році. Під ретроспективним переглядом розуміється процес порівняння оцінки підприємства суспільного інтересу за попередній рік із результатом оцінки або перегляд переоцінки облікової оцінки за поточний рік. Під результатом оцінки розуміється передачу або реалізацію в поточному році, які були оцінені в попередньому році. Оцінки, які ще не мають результату в поточному періоді або ніколи не матимуть результату, переоцінюються в поточному році.

Ретроспективна перевірка переслідує декілька цілей, включаючи допомогу у виявленні та оцінці ризиків суттєвого викривлення у поточному періоді, оцінці ризику ігнорування керівництвом засобів контролю та інших можливих ризиків шахрайства, виявленні індикаторів можливого упередженого ставлення керівництва. Ретроспективна перевірка включає:

– облікові оцінки, для яких визначили ризик суттєвого викривлення у попередньому році, але жодного в поточному році;

– облікові оцінки, для яких визначили обґрунтовану можливість ризик суттєвого викривлення у поточному році.

Якщо облікова оцінка або є новою, або не має результату (тобто розрахована шляхом подальшої передачі чи реалізації активу), або є наступна переоцінка, може бути неможливо виконати ретроспективний огляд.

Інформація, отримана в результаті ретроспективного перегляду, використовується для визначення та оцінки ризиків суттєвого викривлення в поточному періоді, включаючи ризики шахрайства, урахування ризику відхилення керівництвом засобів контролю. Інформація з ретроспективного перегляду може допомогти визначити індикатори можливої упередженості керівництва щодо вибору методів, припущень та/або вхідної інформації. Наприклад усі методи, припущення та/або вхідна інформація, вибрані керівництвом, можуть бути близькими до одного кінця діапазону (тобто підготовлені обережно або всі підготовлені оптимістично), що призводить до специфічний вплив на оцінку та/або фінансову звітність (тобто заниження/завищення оцінки, заниження/завищення ключових показників фінансової звітності).

Після отримання розуміння процесу, який використовувався підприємством для розробки облікової оцінки, та виконання ретроспективного перегляду, виявляються та оцінюється ризики суттєвих викривлень для кожної оцінки, щоб розробити та реалізувати відповідну аудиторську відповідь. При виявленні ризиків суттєвих викривлень, пов’язаних з вибором методів, припущень або вхідної інформації, оцінюється, що існує ризик суттєвого викривлення того, що один або більше елементів, які використовує підприємство для визначення оцінки, є недоречними. Для облікової оцінки визначаються та оцінюються ступінь залежності облікової оцінки від невизначеності оцінювання та ступінь впливу складності, суб’єктивності чи інших чинників невід’ємного ризику на:

– вибір (ризик вибору) та застосування (ризик застосування) методу, припущень та вхідної інформації під час здійснення облікової оцінки;

– вибір точкової оцінки керівництва та пов’язане з нею розкриття інформації у фінансовій звітності.

Ризик вибору пов’язаний з тим, чи обрані метод, припущення або вхідна інформація відповідають контексту застосовної концептуальної основі фінансової

звітності, включно з тим, чи зміни з попередніх періодів є доречними, враховуючи характер облікової оцінки, бізнес, галузь та середовище, в якому підприємство суспільного інтересу діє.

Ризик застосування пов'язаний з тим, чи розрахунки зроблені відповідно до методу та є математично точними, при застосуванні методу було збережено цілісність відповідних припущень і вхідної інформації.

При оцінки факторів ризику, розглядаючи ймовірність і величину потенційних викривлень для облікових оцінок, визначаються наступні аспекти (табл. 3.1):

– *складність* процесу розробки облікової оцінки: кількість і складність методів і відповідних припущень;

– ступінь *суб'єктивності* методів, відповідних припущень і вхідної інформації, ступінь суб'єктивності, пов'язаної з вибором точкової оцінки керівництва та відповідного розкриття інформації;

– ступінь *невизначеності*, пов'язаної з майбутнім виникненням або результатом подій і умов що лежить в основі відповідних припущень, тривалість прогнозованого періоду та ступінь невизначеності щодо тенденцій, що впливають на прогноз.

Під час оцінки зважується відносна важливість кожного фактору ризику, однак жоден з них не переважає інший. При визначенні притаманних факторів ризику та інших міркувань, які можуть вплинути на оцінку, ураховується ступені складності, суб'єктивності та невизначеності вимірювань, пов'язані з кожним з методів, припущень і вхідної інформації, а також співвідношення окремих елементів та/або взаємодія один з одним, і як вони в поєднанні можуть збільшити ступінь складності, суб'єктивності та невизначеності вимірювання для оцінки в цілому (табл. 3.2)

Таблиця 3.1

Вплив на ймовірність і величину потенційних викривлень для облікових оцінок за факторами ризику

| Фактор ризику | Вплив на ймовірність і величину потенційних викривлень |
|---|---|
| 1 | 2 |
| Складність процесу розробки облікової оцінки | Збільшення ступеня складності призводить до зростання ймовірності суттєвого викривлення. Приклади складності:<br>– певні джерела вхідної інформації або процеси для її отримання можуть бути надійнішими за інші;<br>– з міркувань конфіденційності чи права власності деякі зовнішні джерела інформації не розкриватимуть (або не повністю) інформацію, яка може мати значення для розгляду надійності даних, які вони надають, наприклад, джерела даних, які вони використовували, або спосіб їх накопичення;<br>– важкість підтримання цілісності вхідної інформації при великому обсягу вхідної інформації і кількості її джерел. |
| Кількість і складність методів і відповідних припущень | Збільшення кількості та складності методів і відповідних припущень призводить до зростання ймовірності суттєвого викривлення. Приклади кількості та складності методів і припущень:<br>– більш складні оцінки можуть бути отримані з кількох методів, вхідної інформації та/або припущень, які необхідно зібрати, що збільшує ризик помилок у застосуванні;<br>– більш складні методи можуть використовувати кілька джерел історичної і прогнозної вхідної інформації або припущень, з кількома взаємозв'язками між ними. Один недостовірний елемент даних або необґрунтоване припущення може вплинути на кілька інших методів або припущень;<br>– більш складні методи, можуть вимагати залучення спеціалістів;<br>– керівництво може використовувати внутрішньо розроблену модель і має відносно невеликий досвід у цьому, або використовує модель, яка застосовує метод, який не встановлений або широко використовується в певній галузі чи середовищі;<br>– керівництво базує свої методи або припущення на вхідну інформацію, яка не піддається спостереженню і тому їх важко розвинути в надійні методи або припущення;<br>– складні договірні умови, що вимагають певного досвіду або здатність розуміти чи тлумачити |
| Ступінь суб’єктивності методів, відповідних припущень і даних | Збільшення ступеня суб’єктивності, пов’язаного з вибором методу, припущень або вхідної інформації, призводить до зростання ймовірності суттєвого викривлення. Приклади суб’єктивності:<br>– застосовна концептуальна основа фінансової звітності не визначає підхід до оцінки, концепції, методи та фактори, які слід використовувати в методі оцінки;<br>– відповідна концептуальна основа фінансової звітності може вимагати використання неспостережуваної вхідної інформації;<br>– ділове середовище може зазнавати негараздів або можливих збоїв, а також облікова оцінка може залежати від вхідної інформації, яку важко спостерігати. |
| Ступінь суб’єктивності, пов’язаний з | Зі збільшенням діапазону можливих результатів призводить до зростання ймовірності суттєвого викривлення. Широкий діапазон часто є результатом оцінки з вищим ступенем складності, суб’єктивності та/або невизначеності |

Продовження табл. 3. 1

| 1 | 2 |
|---|---|
| вибором точкової оцінки керівництвом та відповідним розкриттям інформації | оцінки. Якщо існує діапазон можливих результатів, керівництво застосовує судження при виборі точкової оцінки та відповідного розкриття інформації. Керівництво може вибрати точкову оцінку з цього діапазону, яка є невідповідною за обставин або на яку неналежним чином впливає ненавмисне чи навмисне упередження керівництва, і, отже, є неправильною. |
| Ступінь невизначеності, пов'язаної з майбутнім виникненням або результатом подій та умов, що лежать в основі відповідних припущень | Зі збільшенням ступеня невизначеності оцінки призводить до зростання ймовірності суттєвого викривлення. Керівництво може не мати можливості зробити точне та надійне передбачення майбутнього, тому воно робить припущення, важливі для визнання чи оцінки облікового запису чи розкриття інформації. Це може призвести до широкого діапазону можливих результатів, що збільшує ризик, пов'язаний з обліковою оцінкою, особливо якщо діапазон можливих результатів перевищує нашу суттєвість. Облікова оцінка, яка включає прогнозні припущення, може мати високий ступінь суб'єктивності, що може бути чутливим до упередженості керівництва. |
| Тривалість прогнозованого періоду та ступінь невизначеності тенденцій, що на нього впливають | Тривалий період прогнозування призводить до зростання ймовірності суттєвого викривлення, оскільки новіші дані та інформація, ймовірно, будуть менш актуальними для прогнозування майбутнього. Оскільки доступної інформації для прогнозування є менше, управлінське судження потрібне для отримання припущень і прогнозів на тривалий період, що підвищує рівень невизначеності, пов'язаної з оцінкою. |

*Джерело: складено на основі [83]*

Результати оцінки ризиків допоможе прийняти рішення щодо підходу, який буде застосовуватися до перевірки облікової оцінки. Визначення використання певного підходу залежить від того, який із них найбільш ефективно забезпечить достатні належні аудиторські докази, а також від характеру облікової оцінки та наявність подій та операцій, що відбуваються після дати оцінки для перевірки облікової оцінки.

Перевірка облікової оцінки здійснюється за допомогою одного чи комбінації трьох основних підходів:

– оцінка подій та операцій, що відбуваються після дати оцінки для перевірки облікової оцінки;

– тестування та оцінка процес здійснення облікової оцінки підприємством суспільного інтересу;

– розробка точкової оцінки або діапазону аудитора.

Таблиця 3.2

Притаманні фактори ризику та інших міркувань, які можуть вплинути на оцінку, за елементами облікової оцінки

| Елемент облікової оцінки | Притаманні фактори ризику, що мають найбільше значення для оцінки | Інші міркування, які можуть вплинути на оцінку |
|---|---|---|
| Метод | – кількість і складність методів, пов'язаних з процесом;<br>– ступінь суб'єктивності пов'язаний з методом;<br>– ступінь суб'єктивності пов'язаний з вибором точки зору керівництва оцінки та пов'язаного з нею розкриття інформації для включення до фінансової звітності. | – існують альтернативні методи або моделі;<br>– коригування вносяться до вихідні дані моделі;<br>– існує період затримки між розрахунком оцінки та звітною датою;<br>– відбулася зміна від методу, що використовувався у попередньому періоді, або ми очікуємо що відбудуться зміни |
| Припу-щення | – ступінь суб'єктивності, пов'язаний з припущенням;<br>– ступінь невизначеності, пов'язаний з майбутнім виникненням або результатом подій та умов. що лежать в основі припущення;<br>– якщо прогнози є важливими для припущення, то тривалість прогнозного періоду і ступінь невизначеності щодо тенденцій, які впливають на прогноз;<br>– ступінь суб'єктивності, пов'язаний з вибором точки зору керівництва оцінки керівництва та відповідного розкриття інформації для включення у фінансову звітність. | – альтернативи припущення існують, і їх слід бути розглянуті;<br>– припущення є чутливим до змін, так що незначні зміни можуть спричинити значні зміни в оцінки;<br>– припущення включає неспостережувану вхідну інформацію або коригування спостережуваної вхідної інформації, що піддається спостереженню;<br>– припущення ґрунтується на намірі або здатності підприємства здійснити певний спосіб дій дії;<br>– відбулася (або мала відбутися) зміна порівняно з попереднього періоду;<br>– припущення може бути внутрішньо не узгоджується з іншими припущеннями, використаними для розробки оцінки, з аналогічними припущеннями, використаними в інших оцінками, або з припущеннями, що використовуються в інших сферах господарської діяльності підприємства |
| Вхідна інфор-мація | – ступінь складності розробки облікової оцінки;<br>– ступінь суб'єктивності, пов'язаний з вхідною інформацією. | – альтернативна вхідна інформація або джерела існують;<br>– вхідна інформація може бути недостатньо точною та деталізованою для використання в аудиту;<br>– відбулася (або повинна була відбутися) зміна порівняно з попереднього періоду;<br>– вхідна інформація може внутрішньо не узгоджуватися з вхідною інформацією, використаною в інших оцінках, значних рахунках або розкриттях. |

*Джерело: складено на основі [83]*

У табл. 3.3 наведено обставини, коли кожен підхід може бути прийнятним.

*Підхід* перевірки облікової оцінки *за оцінкою подій та операцій, що відбуваються після дати оцінки*, застосовується при оцінці аудиторських доказів, отриманих від подій або операцій, що відбулися після дати оцінки, або коли очікується, що події або операції відбудуться. В результати оцінки надаються доречні та надійні аудиторські докази, які підтверджують або спростовують облікову оцінку.

Для оцінки обґрунтованості облікових оцінок може бути доцільно використати події або операції іноді відбуваються після дати оцінки, але до дати аудиторського звіту, коли вони надають додаткові свідчення щодо умов, які існували на дату оцінки, але не були повністю відомі або зрозумілі. Для цього здійснюється:

– оцінка доречності та надійності аудиторських доказів, наданих подією або операцією;

– підтвердження або спростовування облікової оцінки.

*Підхід* перевірки облікової оцінки *за тестуванням та оцінкою процесу здійснення облікової оцінки підприємством* передбачає отримання достатніх належних аудиторських доказів для визначення того, чи є облікова оцінка підприємства суспільного інтересу обґрунтованою за даних обставин, облікована та розкрита відповідно до застосовної концептуальної основи фінансової звітності та не містить упередженості, що призводить до суттєвого викривлення. Цей підхід передбачає проведення декілька етапів.

Етап тестування та оцінки методів, використаних підприємством в процесі оцінки, передбачає:

– оцінка доречності методу;

– оцінка доречності змін до методу, застосованого у попередніх періодах, та доречності коригувань результату моделі.

Таблиця 3.3

Обставини щодо прийнятності підходу перевірки облікової оцінки

| Підхід | Обставини, коли підхід може бути прийнятним |
|---|---|
| Оцінка подій та операцій, що відбуваються після дати оцінки для перевірки облікової оцінки | Це може бути доцільно, наприклад, коли такі події або транзакції:<br>– очікується виникнення;<br>– може надати відповідні та надійні аудиторські докази, які підтверджують або суперечить облікової оцінці. |
| Тестування та оцінка процес здійснення облікової оцінки підприємством | Це може бути доцільно, наприклад, коли:<br>– облікова оцінка виходить із звичайної обробки даних системою бухгалтерського обліку підприємства;<br>– аналіз подібних облікових оцінок, зроблених у фінансових звітах за попередній період, свідчить про те, що процес керівництва за поточний період, ймовірно, буде ефективним;<br>– облікова оцінка базується на великій сукупності статей подібного характеру, які окремо не є суттєвими;<br>– застосовна концепція фінансової звітності визначає, як очікується, що керівництво зробить облікову оцінку;<br>– облікова оцінка, розроблена на основі моделі, яка використовує спостережувану та неспостережувану вхідну інформацію;<br>– вхідна інформація та суттєві припущення, що лежать в основі оцінки, значною мірою ґрунтуються на внутрішній інформації підприємства;<br>– оцінка генерується за допомогою налаштованої моделі для конкретної сутності |
| Розробка точкової оцінки або діапазону аудитора | Це може бути доцільно, наприклад, коли:<br>– облікова оцінка не є похідною від звичайної обробки даних системою бухгалтерського обліку;<br>– аналіз подібних облікових оцінок, зроблених у фінансових звітах за попередній період, свідчить про те, що процес керівництва за поточний період не очікується ефективним;<br>– засоби контролю підприємства в рамках та над процесом керівництва для складання облікових оцінок не розроблені або належним чином реалізовані;<br>– події або операції в період між кінцем періоду та датою аудиторського звіту не були належним чином враховані, коли це було прийнятно для керівництва, і такі події або операції суперечать точковій оцінці керівництва;<br>– існують відповідні альтернативні припущення або джерела відповідних даних, які можна використати для розробки точкової оцінки або діапазону; і<br>– керівництво не вжило належних заходів для розуміння та усунення невизначеності оцінки.<br>Навіть якщо засоби контролю підприємства добре розроблені та належним чином реалізовані, розробка точкової оцінки або діапазону може бути ефективною чи ефективною відповіддю на оцінені ризики. В інших ситуаціях можна розглядати цей підхід як частину визначення відповідності подальших процедур і, якщо так, їх характеру та обсягу. |

*Джерело: складено на основі [83]*

Оцінка доречності методу, обраного у процесі оцінки, передбачає з'ясування:

– відповідності вимогам застосовної концептуальної основи фінансової звітності;

– узгодженості з будь-якими галузевими практиками;

– узгодженості з бізнесом та середовищем підприємства,

– відповідності характеру оцінки.

У рамках оцінювання прийнятності методу, використаного підприємством для облікової оцінки, визначається доцільність коригування, внесені до даних моделі: можливість допущення помилки або маніпулювання результатами моделі. Обсяг аудиторської роботи, яка виконується над коригуванням, залежатиме від суттєвості коригування і від того, чи коригування призводить до того, що оцінка виходить за межі діапазону розумних результатів. Також можуть бути випадки, коли коригування може бути суттєвим не кількісно, а якісно.

Етап тестування й оцінка застосування методів, припущень і вхідної інформації передбачає:

– перевірку математичної точності розрахунків, зроблених відповідно до методу;

– перевірку збереження цілісності відповідних припущень і вхідної інформації під час застосування методу.

Перевірка математичної точності розрахунків, зроблених відповідно до методу, може здійснюватися за допомогою (табл.3.4):

– тестування розрахунків в цілому;

– тестування розрахунків з використанням вибіркового підходу;

– виконання аналітичної процедури по суті.

Перевірка збереження цілісності відповідних припущень і вхідної інформації під час застосування методу передбачає визначення можливої втрати вхідної інформації або припущень або неточностей, які можуть виникнути, коли вони передаються від джерела до методу, а саме, зосереджена на визначенні повноти та

точності припущень і вхідної інформації, які фактично використовуються під час застосування методу.

Таблиця 3.4

Обставини щодо прийнятності підходу перевірки розрахунків

| Підхід | Обставини, коли підхід може бути доречним |
|---|---|
| Перевірка розрахунків для оцінки в цілому | Це може бути доречним, наприклад, коли<br>- єдину облікову оцінку визначають за допомогою моделі, сконфігурованої в ІТ-системі підприємства або створеної за допомогою комп'ютерних програм кінцевого користувача; або<br>- єдину облікову оцінку розробляє керівництво |
| Перевірка розрахунків за допомогою вибіркового підходу | Це може бути доречним, наприклад, коли<br>- облікова оцінка складається з сукупності статей, для яких застосування моделі та пов'язані з нею розрахунки є послідовними для всіх статей моделі та пов'язаних з нею розрахунків є послідовним для всіх об'єктів у сукупності<br>- сукупність об'єктів отримана в результаті рутинної обробки даних обліковою системою підприємства |
| Виконання змістовної аналітичної процедуру | Це може бути доречним, наприклад, коли<br>- заявка є послідовною протягом певного періоду і існує правдоподібний та достатньо передбачуваний зв'язок на основі якого можна сформувати очікування щодо оцінки і оцінено надійність даних, використаних для формування очікувань |

*Джерело: складено на основі [83]*

Етап оцінки припущень, які використовуються в процесі розробки облікової оцінки, передбачає:

– визначення відповідних припущень, які мають відношення до облікової оцінки;

– оцінка обґрунтованості відповідних припущень підприємства, які створюють ризик суттєвого викривлення.

Визначення відповідних припущень, які мають відношення до облікової оцінки, передбачає визначення таких припущень, які: чутливі до змін, сприйнятливі до маніпуляцій або упередженості; включати вхідну інформацію, яка не підлягає спостереженню, або коригування до вхідної інформацію, які можна спостерігати; залежить від наміру підприємства та його здатності здійснювати конкретні дії. Щоб краще зрозуміти, чи є використане припущення чутливим до варіацій, можна використати аналіз чутливості, тобто аналізу впливу розумних змін

у цьому припущенні на точкову оцінку підприємства. Належним чином виконаний аналіз чутливості може допомогти створити основу для оцінки внутрішнього ризику та надати достатні відповідні аудиторські докази.

Оцінка обґрунтованості відповідних припущень підприємства суспільного інтересу, які створюють ризик суттєвого викривлення включає:

– визначення наявності обґрунтованої основи для відповідних припущень, використаних у контексті застосовної концепції фінансової звітності;

– визначення того, що судження, зроблені під час вибору відповідних припущень, мають ознаки можливої упередженості керівництва;

– узгодження відповідних припущень з: відповідними галузевими, регуляторними та іншими зовнішніми факторами, включаючи економічні умови; цілями підприємства, стратегію та відповідними бізнес-ризиками; існуючою ринковою ситуацією; історичним або недавнім досвідом, враховуючи зміни умов і подій, що впливають на підприємство; іншими пов’язаними припущеннями, використаними підприємством в оцінці, або інші оцінки, або інші припущення, що використовуються в інших сферах господарської діяльності підприємства.

На етапі оцінки вхідної інформації, які використовуються в процесі розробки облікової оцінки, оцінюється та вхідна інформація, яка є важливою для оцінки, необов’язково тестувати вхідну інформацію, коли існує віддалена ймовірність суттєвого викривлення, навіть якщо використана вхідна інформація абсолютно неправильна. Ця оцінка передбачає

1) оцінку належного використання підприємством вхідної інформації, яка включає:

– відповідність вхідної інформації відповідає вимогам застосовної концепції фінансової звітності, бізнесу, галузі та середовища, в якому працює підприємство;

– доречність змін джерела або елементів вхідної інформації порівняно з попереднім періодом;

– судження, зроблені під час вибору вхідної інформації, на наявність ознак можливої упередженості керівництва;

– узгодження вхідної інформації з її використанням підприємством в інших важливих облікових записах або розкритті інформації, що перевіряється;

– належність розуміння та інтерпретування керівництвом вхідної інформації;

2) оцінку доречності та надійності інформації, яка використовується як аудиторський доказ.

На наступному етапі оцінюються:

– розуміння невизначеності оцінки керівництво;

– усунення невизначеності оцінки шляхом вибору відповідної точкової оцінки та розкриття відповідної інформації про невизначеність оцінки.

Якщо керівництвом визначено, що різні методи призводять до діапазону суттєво відмінних оцінок, оцінюється, як керівництво вирішує проблему невизначеності оцінок, розуміючи, як воно дослідило причини цих відмінностей при визначенні точкової оцінки. Відповідні міркування та джерела аудиторських доказів, пов'язані з точковою оцінкою керівництва, розглядаються в рамках основних процедур по суті.

При оцінки вибору керівництвом відповідної точкової оцінки розглядаються різні відповідні міркування та джерела аудиторських доказів (табл. 3.5).

*Підхід за розробкою точкової оцінки або діапазону аудитора* може бути найбільш доречним, коли внутрішній контроль підприємства над процесом, що використовується для розробки облікових оцінок, як очікується, не буде ефективним. Хоча за цим підходом не перевіряються безпосередньо окремі методи, припущення та вхідна інформація, але отримуються непрямі докази для оцінки керівництва та розкриттів інформації про невизначеність оцінок, тобто результатів процесу розробки керівництвом облікових оцінок. Навіть якщо формуються точкова оцінка або діапазон аудитора, все одно виконуються аудиторські процедури для отримання достатніх належних доказів, щоб оцінити відповідність використаних методів, припущень та вхідної інформації застосовній концептуальній основі фінансової звітності та прийнятність аудиторських доказів для перевірки облікових оцінок підприємства суспільного інтересу.

Таблиця 3.5

Джерела аудиторських доказів при оцінки вибору керівництвом відповідної точкової оцінки

| Розгляд | Джерело аудиторських доказів |
|---|---|
| 1 | 2 |
| Використані методи та вхідна інформація були обрані належним чином, в тому числі, коли альтернативні методи для здійснення облікової оцінки та альтернативні джерела вхідної інформації були доступні | Це питання, ймовірно, вирішується за допомогою процедур по суті процедур по суті, що стосуються наступних ризиків:<br>- метод, використаний керівництвом для визначення оцінки, не відповідає застосовній концептуальній основі фінансової звітності або не відповідає для характеру рахунку або розкриття інформації, а також бізнесу та середовищу, в якому працює підприємство<br>- зміни до методу, застосованого керівництвом, є не є доречними<br>- результати моделі, обраної керівництвом, є скориговані керівництвом неналежним чином<br>- вхідна інформація використана керівництвом для визначення оцінки, не є доречною<br>- вхідна інформація, використана керівництвом для визначення оцінки, є недостовірною |
| Використовувалися такі атрибути оцінки, як доречними та повними | Це міркування, ймовірно, розглядається в рамках основних процедур по суті, пов’язаних з наступними ризиками:<br>- метод, використаний керівництвом для визначення оцінки, не відповідає застосовній концептуальній основі фінансової звітності або не відповідає для характеру рахунку або розкриття інформації, а також бізнесу та середовищу, в якому працює підприємство<br>- припущення, використане керівництвом, не є обґрунтованим<br>- вхідна інформація, використана керівництвом для визначення оцінки, не є доречною<br>- вхідна інформація, використана керівництвом для визначення оцінки, є недостовірною |
| Використані припущення були обрані з діапазону обґрунтовано можливих сум та підтверджені відповідною вхідною інформацією, які є доречною та надійною. | Це міркування, ймовірно, буде враховане за допомогою проведених процедур по суті, пов'язаних з наведеними нижче ризиками:<br>- припущення, використані керівництвом, не є обґрунтованими<br>- вхідна інформація, використана керівництвом для визначення оцінки, не є доречною<br>- вхідна інформація, використана керівництвом для визначення оцінки оцінка не є надійною |
| Використана вхідна інформація була відповідною, релевантною та надійною, а також цілісність цієї вхідної інформації була збережена | Це міркування, ймовірно, вирішується за допомогою процедур по суті процедур, пов'язаних з наступними ризиками:<br>- цілісність відповідних припущень та вхідної інформації була порушена при застосуванні методу<br>- вхідна інформація, використана керівництвом для визначення оцінки, не є релевантною<br>- вхідна інформація, використана керівництвом для визначення оцінки оцінка не є надійною |
| Розрахунки були застосовані відповідно до методу і були математично точними | Це міркування, ймовірно, буде враховано під час проведення суттєвих процедур, пов'язаних з наступними ризиками:<br>- розрахунки, зроблені в рамках методу виконані неправильно |

Продовження таблиці 3.5

| 1 | 2 |
|---|---|
| Точкова оцінка керівництва належним чином обрана з обґрунтовано можливих результатів вимірювання | Це міркування, ймовірно, враховане при виконанні процедур по суті, що стосуються наступних ризиків:<br>- метод, використаний керівництвом для визначення оцінки, не відповідає застосовній концептуальній основі фінансової звітності або не відповідає для характеру рахунку або розкриття інформації, а також бізнесу, галузі та середовищу, в якому підприємство здійснює свою діяльність<br>- результати моделі, обраної керівництвом, є скориговані керівництвом неналежним чином |
| Відповідні розкриття інформації належним чином описують суму як попередню оцінку та пояснюють характер і обмеження процесу оцінки, включаючи мінливість обґрунтовано можливого вимірювання результатів | Це міркування, ймовірно, ґрунтується на розумінні застосовної концептуальної основи фінансової звітності та узагальненням результатів аудиту, отриманих на основі облікової оцінки. |

*Джерело: складено на основі [83]*

При розробки точкової оцінки або діапазону аудитори використовують деякі або всі власні методи, припущення та/або вхідну інформацію. Чим більша невизначеність оцінки, тим доречніше буде виразити очікування у вигляді діапазону, а не точкової оцінки. Тобто, якщо оцінка дуже чутлива до змін у припущеннях, то більш доречним буде діапазон. Для розробки точкової оцінки або діапазону аудитором використовується метод, який відповідає застосовній концептуальній основі фінансової звітності та ґрунтується на ній. Використовуючи розуміння процесу розробки підприємством облікової оцінки, можна розробити точкову оцінку або діапазон аудитора кількома способами:

– використання власної моделі та розробка припущень, альтернативних до тих, які використовує підприємство суспільного інтересу;

– використання моделі підприємства, але розробка альтернативних припущень або джерел вхідної інформації, відмінних від тих, які використовує підприємство суспільного інтересу;

– використання іншої моделі ніж та, що використовується підприємством суспільного інтересу, наприклад, ту, яка є комерційно доступною для використання в певному секторі чи галузі.

Для розробки точкової оцінки або діапазону аудитори можуть використовувати моделі, припущення або вхідну інформацію підприємства, коли:

– немає належних альтернативних методів, припущень та/або вхідної інформації, пов'язаних з обліковою оцінкою,

– немає причин розвивати точкову оцінку або діапазон аудитора щодо одного чи кількох із цих елементів.

Незалежно від обраного способу розробки точкової оцінки або діапазону аудитора потрібно отримати достатні відповідні аудиторські докази щодо прийнятності методів, припущень та вхідної інформації в контексті застосовної концептуальної основи фінансової звітності (табл. 3.6).

Якщо для розробки точкової оцінки або діапазону аудитора використовувалися модель, припущення або вхідна інформація підприємства, тоді вони перевіряються так само, як й для тестування процесу розробки підприємством облікової оцінки.

Якщо очікування щодо облікової оцінки складається з діапазону, а не точкової оцінки, тоді потрібно оцінити прийнятність діапазону щодо виявлення викривлення та підтвердження достатніми належними аудиторськими доказами. Діапазон підходить для виявлення викривлення, якщо він достатньо вузький, тобто всі результати в діапазоні вважаються прийнятними. У багатьох випадках оцінюються релевантність та надійність найвисоких та найнижчих меж діапазону, отримуючи достатні відповідні аудиторські докази щодо кожного краю діапазону, це допомагає підтвердити, що суми, що знаходяться між цими межами, також є розумними.

Для того, щоб зробити висновок щодо доцільності облікової оцінки підприємства, потрібно порівняти точкову оцінку або діапазону аудитора з точковою оцінкою або діапазоном підприємства та оцінити будь-які відмінності.

Таблиця 3.6

Питання щодо отримання аудиторських доказів щодо методів, припущень та вхідної інформації в контексті застосовної концепції фінансової звітності

| Елемент оцінки | Питання |
|---|---|
| Метод/ модель | • Чи підходить обраний метод у контексті концепції фінансової звітності або характеру облікового запису чи розкриття інформації, а також, якщо застосовно, доречні зміни порівняно з методом, який використовувався аудиторами в попередньому періоді;<br>• Чи сумісний метод із бізнесом, галуззю та середовищем, у якому працює підприємством, чи методом, загальноприйнятим у сфері діяльності аудитора, якщо він використовується;<br>• Чи розрахунки, зроблені відповідно до власного методу, є математично точними.<br>• Чи було збережено цілісність відповідних припущень і вхідної інформації під час застосування власного методу.<br>• Якщо внесли коригування в результат власної моделі, чи відповідають ці коригування меті вимірювання застосовної концепції фінансової звітності та доцільні за обставин. |
| Припу-щення | • чи є власне припущення доречним у контексті застосовної концепції фінансової звітності, і, якщо це застосовно, доречні зміни порівняно з попередніми періодами;<br>• Чи відповідає власне припущення: галузевим, регуляторним та іншим зовнішнім факторам, включаючи економічні умови, цілям, стратегіям підприємства та відповідним бізнес-ризикам, (iii) існуючої ринкової інформації; історичному або нещодавньому досвіду, а також зміни умов і подій, що впливають на компанію; та відповідних припущень, використаних в інших оцінках, перевірених у фінансовій звітності підприємства;<br>• Якщо припущення розроблено аудиторам, чи узгоджується це припущення із загальноприйнятими припущеннями в галузі спеціаліста, якщо такі є; і,<br>Якщо власне припущення залежить від намірів або здатності підприємства виконувати конкретні дії, чи має керівництво намір і здатність виконувати ці конкретні дії. |
| Вхідна інфор-мація | • Чи є вхідна інформація доречною в контексті вимог застосовної концепції фінансової звітності та, якщо це застосовно, доречні зміни з попередніх періодів;<br>• Чи вхідна інформація має відношення до оцінки та чи достатньо точна та детальна для використання в наших незалежних очікуваннях; і,<br>• Чи є вхідна інформація достатньо надійною. |

*Джерело: складено на основі [83]*

Коли виявляється різниця між точковою оцінкою підприємства та аудитора, ця різниця розглядається та оцінюється як викривлення. Також коли точкова оцінка підприємства виходить за межі власного діапазону аудитора, різницю між зареєстрованою обліковою оцінкою та найближчою кінцевою точкою діапазону розглядається та оцінюється як викривлення.

Перевірка та оцінка розкриття інформації, пов'язане з обліковими оцінками, включає оцінку відповідності вимогам застосовній концепції фінансової звітності та розкриття підприємством інформації щодо невизначеності оцінки, керуючись ступенем складності та суттєвості.

Також перевіряється математична точність розкриття інформації та звіряється розкриття інформації з бухгалтерськими записами. Крім того, розглядається відповідність і перевіряється повнота та точність інформації, яка використовується для підготовки розкриття інформації.

Розкриття інформації про невизначеність оцінок у фінансовій звітності передбачає:

– пояснення природи та обмежень процесу складання оцінки, включаючи мінливість розумно можливих результатів;

– опис суттєвих або критичних суджень, включаючи значні прогнозні припущення або інші джерела невизначеності оцінки;

– опис використаного методу оцінки, включаючи застосовну модель та основу для її вибору;

– опис інформації, яка була отримана з моделей або з інших розрахунків, використаних для визначення оцінок, включаючи інформацію, що стосується базових даних і припущень, використаних у цих моделях.

Упередженість керівництва може існувати в обліковій оцінці, коли існує діапазон розумних оцінок. Якщо існують альтернативи, які можна вважати прийнятними або розумними, судження та рішення керівництва під час підготовки облікової оцінки можуть бути упередженими. Той факт, що існує індикатор упередженості керівництва, не обов'язково означає наявність упередженості керівництва при складанні облікової оцінки. Індикатор, який показує, що може бути упередженість керівництва, може бути послаблений іншим показником, який показує відсутність упередженості керівництва.

Індикатори упередженості керівництва зазвичай присутні в тих областях оцінки, де керівництво має використовувати судження (наприклад, вибір конкретних методів, вхідної інформації і припущень). Прикладами аудиторських

процедур, які виконується над обліковими оцінками, які можуть допомогти визначити індикатори упередженості керівництва, є:

– оцінка відповідності використаного методу, визначення причин зміни методу порівняно з попереднім періодом і відповідності зміни;

– оцінка узгодження використаної вхідної інформації з її використанням підприємством в інших перевірених оцінках та доречності змін джерела використаної вхідної інформації порівняно з попереднім періодом;

– оцінка наявності достатньої основи для вибору припущень із ряду потенційних припущень, використання та узгодження значущих припущень з відповідними галузевими, регуляторними та іншими зовнішніми факторами, включаючи економічні умови, наявною ринковою інформацією, історичним або недавнім досвідом, враховуючи зміни умов і подій, що впливають на підприємство, і іншими суттєвими припущеннями, які використовує підприємство;

– оцінка аналізу чутливості керівництва для критичних облікових оцінок.

Якщо визначаються індикатори упередженості керівництва в методах, вхідної інформації і припущеннях, які використовуються, це не означає автоматично, що існує упередженість керівництва. Дослідження, чому керівництво прийняло свої рішення може надати додаткову інформацію. Виходячи з відповідей керівництва, можуть знадобитися додаткові аудиторські процедури для підтвердження пояснень керівництва або отримання додаткових доказів.

Для оцінки суджень та рішень, прийнятих керівництвом під час підготовки облікової оцінки, потрібно отримати відповіді на питання:

– «Чи виглядає метод, вхідна інформація або припущення (елемент), використані керівництвом, обережними, нейтральними чи оптимістичними?» або «Чи елементи на вищій або нижній межі діапазону розумних елементів?»;

– «Чи керівництво вибрало найбільш відповідний метод, вхідну інформацію та припущення на основі обставин підприємства, середовища та отриманих аудиторських доказів?»

Якщо керівництво обирає альтернативи, які не здаються найбільш прийнятними, це є індикаторами упередженості керівництва на рівні елементів.

Прикладами індикаторів упередженості керівництва в методах, вхідної інформації і припущеннях є:

– використання методу, який дає більш сприятливий результат порівняно з іншими методами;

– зміни в обліковій оцінці або методі її складання, і керівництво зробило суб'єктивну оцінку того, що відбулася зміна обставин;

– використання власних припущень підприємства для облікових оцінок справедливої вартості, і ці припущення суперечать спостережуваним ринковим припущенням;

– вибір або побудова значущих припущень, які дають точкову оцінку, сприятливу для цілей управління;

– використання припущень, які не відповідають галузі та поточним економічним умовам.

Якщо в методі, припущеннях або вхідній інформації є індикатор упередженості керівництва, такий факт, ймовірно, робить оцінку обережною або оптимістичною (табл. 3.7).

Таблиця 3.7

Вид оцінки для активів та зобов'язань

| Вид оцінки | Для активу | Для зобов'язання |
|---|---|---|
| Обережна оцінка | Оцінка знаходиться в нижній частині діапазону розумних оціночних сум | Оцінка знаходиться у верхній частині діапазону розумних оціночних сум. |
| Оптимістична оцінка | Оцінка знаходиться у верхній частині діапазону розумних оціночних сум. | Оцінка знаходиться в нижній частині діапазону розумних оціночних сум |

*Джерело: складено на основі [83]*

Отримавши цю інформацію для кожного індикатора упередженості, робиться висновок щодо того, яким було керівництво у підготовці облікової оцінки в цілому: обережним, нейтральним або оптимістичним. При цьому враховуються:

– загальна кількість методів, вхідної інформації і припущень, використаних при складанні оцінки;

– загальна кількість використаних методів, вхідної інформації і припущень, які вказують на упередженість керівництва;

– чи роблять індикатори упередженості оцінку обережною чи оптимістичною та їх відносну значимість у розрахунку суми оцінки.

Оцінка упередженості керівництва в облікових оцінках на різних етапах аудиту представлена в табл. 3.8.

Таблиця 3.8

Оцінка упередженості керівництва в облікових оцінках за етапами

| Етап | Процедура | Дії |
|---|---|---|
| Під час оцінки ризиків | Ретроспективний перегляд облікових оцінок | • порівняння оцінок попереднього періоду з фактичними результатами, якщо такі є, окремо та в сукупності. |
| Під час виконання процедури по суті щодо оцінок | Оцінка упередженості керівництва в облікових оцінках | • оцінка того, чи була оцінка підготовлена обережно чи оптимістично, а також<br>• оцінка того, чи намагається керівництво досягти очікуваного чи бажаного результату (наприклад, збільшення доходу, збитків або інших показників фінансової звітності).. |
| Під час заключних процедур, поки оцінюється результати аудиту. | Оцінка упередженості керівництва в облікових оцінках | Оцініть упередженість керівництва щодо впливу змін в оцінках від попереднього періоду до поточного періоду<br>• оцінка того, чи багато чи всі оцінки були записані до однієї межі діапазону (тобто всі вони були підготовлені обережно чи всі вони були підготовлені оптимістично),<br>• оцінка того, чи оцінки у фінансовій звітності згруповані на одному кінці діапазону обґрунтованих оцінок у попередньому періоді та згруповані на іншому кінці діапазону обґрунтованих оцінок у поточному періоді (тобто всі вони були підготовлені в обережному таким чином у попередньому періоді та оптимістично в поточному періоді, або навпаки), і<br>• оцінка того, чи намагається керівництво досягти очікуваного чи бажаного результату (наприклад, збільшення доходу, збитків або інших показників фінансової звітності). |

*Джерело: складено на основі [83]*

Заключним етапом є оцінка та документування результатів аудиторських процедур, виконаних щодо облікової оцінки, який буде розглянутий на прикладі розроблених рекомендації щодо аудиту облікових оцінок основних засобів підприємств суспільного інтересу. Цей етап включає оцінку того, чи залишаються прийнятними оцінки ризиків суттєвого викривлення на рівні тверджень і чи отримали достатні відповідні аудиторські докази. Якщо метод, припущення чи

вхідна інформація, обрані керівництвом, не є прийнятними або застосовані неналежним чином, може виникнути потреба в переоцінці ризиків, притаманних керівництву, а також в переоцінці запланованих аудиторських процедур. Після завершення тестових процедур розглядається існування викривлення облікової оцінки в цілому та існування недоліки контролю.

Узагальнення методичного підходу до аудиту облікових оцінок підприємства суспільного інтересу представлено на рис. 3.2. Розроблений методичний підхід до аудиту облікових оцінок є практичною методичною рекомендацією для аудиторів, що проводять незалежний аудит підприємств суспільного інтересу, оскільки, охоплюючи основні вимоги міжнародного стандарту аудиту, він надає чіткі інструменти для аналізу та верифікації оціночних процедур, пов'язаних із обліковими оцінками.

## 3.3. Удосконалення аудиту облікових оцінок основних засобів підприємств суспільного інтересу

Заключним етапом аудиту облікових оцінок основних засобів підприємств суспільного інтересу є документування результатів аудиторських процедур за допомогою робочих документів. Форми робочих документів для аудиту облікових оцінок основних засобів мають допомогти аудитору організувати, документувати та аналізувати процес оцінки таких об'єктів.

Розробці форм робочих документів, які можна використовувати для документування результатів аудиторських процедур щодо основних засобів присвячено багато праць науковців, але документування результатів аудиторських процедур щодо облікових оцінок основних засобів розглядається лише частково, зокрема розглядають: Даценко Г.В., Кудирко О.М. [110] – нарахування амортизації основних засобів з розкриттям ліквідаційної вартості, Макаренко А.П., Шама М.В. [109]– строк корисного використання, справедлива вартість, Гамова О.В., Козачок [108], Радіонова Н.Й. Бунда О.М. [106], Подмешальська Ю.В. [69], Савченко А.М. [71], Сирцева С.В., Чебан Ю.Ю. [65] – нарахування амортизації основних засобів.

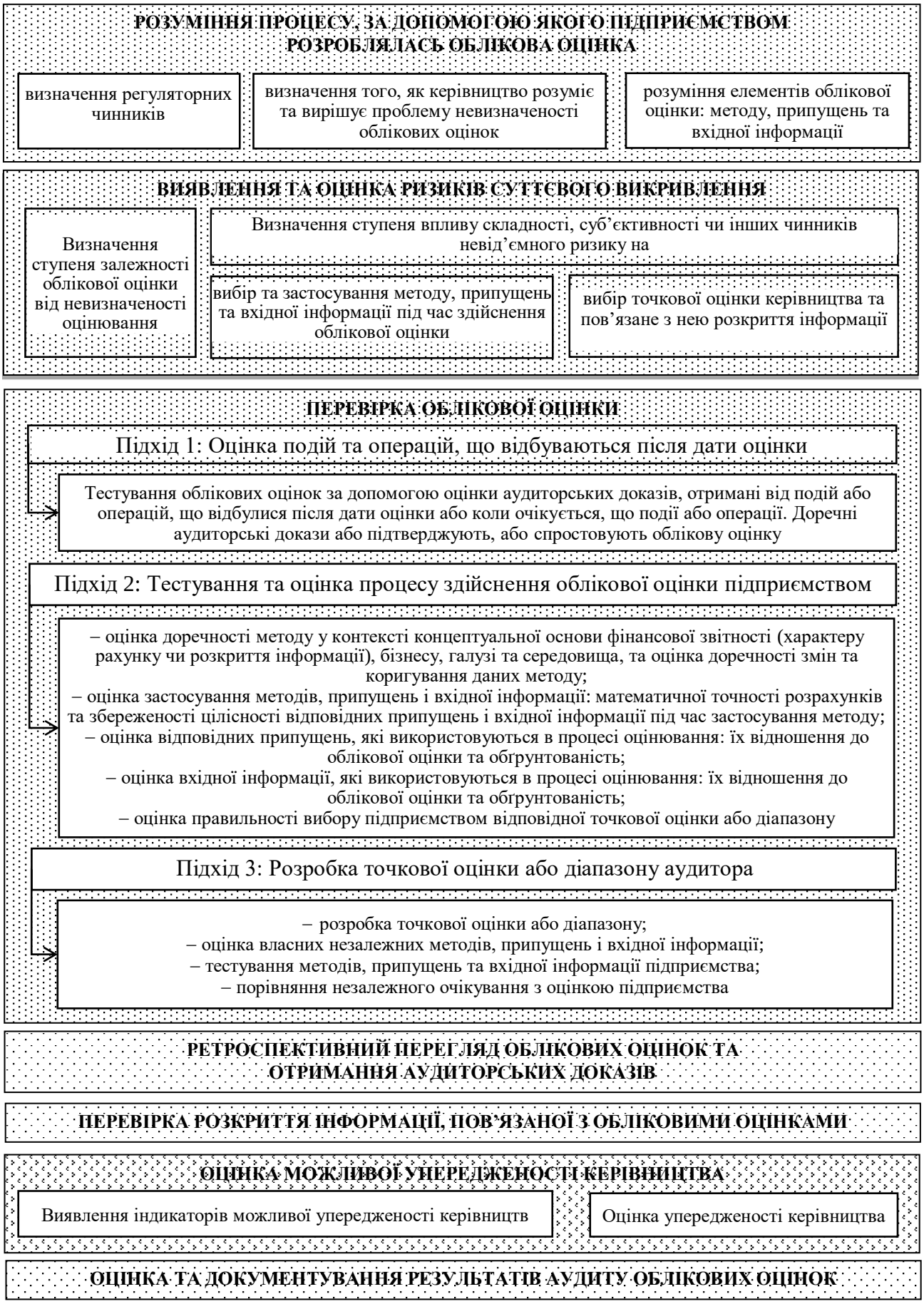


Рис. 3.2. Методичний підхід до аудиту облікових оцінок

*Джерело: власна розробка*

І.А. [104] – строк корисного використання, нарахування амортизації основних засобів, Меліхова Т.О. – строк корисного використання [103], Макаренко А.П.

З метою комплексного підходу до документування результатів аудиту облікових оцінок основних засобів розроблені основні форми робочих документів, які можна використовувати для документування результатів аудиторських процедур щодо облікових оцінок основних засобів підприємств суспільного інтересу з відокремленням мети, виконаних робіт, висновку та табличної частини перевірки.

Перелік розроблених робочих документів включає основні форми для документування аудиторських процедур щодо облікових оцінок основних засобів підприємств суспільного інтересу, що дозволяють:

– систематизувати об’єкти перевірки з урахуванням ризиків суттєвого викривлення та обґрунтувати вибір для детальної перевірки (додаток Р.1);

– оцінити правильність облікових оцінок та їх відповідність стандартам бухгалтерського обліку (додаток Р.2);

– перевірити причини та обґрунтування змін у облікових оцінках (додаток Р.3);

– оцінити обґрунтованість припущень, що лежать в основі облікових оцінок (додаток Р.4);

– перевірити строки корисного використання активів та відповідність їхньому фактичному стану (додаток Р.5);

– оцінити правильність нарахування амортизації основних засобів (додаток Р.6);

– перевірити ліквідаційну та справедливу вартість основних засобів (додатки Р.7 та Р.8);

– перевірити зменшення корисності та відповідність облікових даних стандартам (додаток Р.9);

– оцінити правильність обліку орендних операцій із основними засобами (додаток Р.10);

– узагальнити результати перевірки та виявити ризики викривлення, пов’язані з обліковими оцінками (додаток Р.11).

Розроблений Робочий документ «Перелік основних засобів для перевірки» (додаток Р.1) можна використовувати з метою визначення переліку основних засобів для детальної перевірки з урахуванням ризиків суттєвого викривлення, матеріальності об’єктів та інших критеріїв аудиторського відбору. В цьому документі фіксуються результати таких аудиторських процедур: отримання загального реєстру основних засобів підприємства станом на звітну дату; проведення аналізу активів за такими критеріями, як матеріальність (значна залишкова вартість), високий рівень ризику викривлення (нові об’єкти, об’єкти, які не використовуються), критичність для господарської діяльності підприємства; відбір об’єктів для детальної перевірки на відповідність обліковим оцінкам, правильність амортизації, наявність і технічний стан; формування переліку основних засобів для вибірки. Використання цієї форми допоможе аудитору структуровано визначити об’єкти для перевірки, обґрунтувати вибір та зафіксувати результати аналізу.

Розроблений робочий документ «Перевірка правильності облікових оцінок основних засобів» (додаток Р.2) можна використовувати з метою оцінки правильності облікових оцінок основних засобів та їх відповідності вимогам стандартів бухгалтерського обліку. В цьому документі фіксуються результати таких аудиторських процедур: ознайомлення з обліковою політикою підприємства щодо основних засобів; перевірка обґрунтованості облікових оцінок за такими основними параметрами, як строк корисного використання, ліквідаційна вартість; методи амортизації, справедлива вартість, знецінення, оренда; оцінка відповідності облікових оцінок ринковим умовам, стану активів та галузевим стандартам; перевірка відображення облікових оцінок у фінансовій звітності. Використання цієї форми дозволить аудитору задокументувати проведені процедури, їх результати, а також сформувати чіткі висновки та рекомендації для керівництва підприємства.

Розроблений робочий документ «Перевірка зміни облікових оцінок основних засобів» (додаток Р.3) можна використовувати з метою оцінки причин,

обґрунтування та правильності відображення змін у облікових оцінках основних засобів. В цього документи фіксуються результати таких аудиторських процедур: перевірка документів, які підтверджують зміну облікових оцінок (протоколи засідань, внутрішні накази); аналіз причин та обґрунтування змін оцінок порівняно з попередніми періодами; перевірка коректності відображення змін у фінансовій звітності та аналіз впливу змін облікових оцінок на фінансову звітність; перевірка відповідності змін стандартам бухгалтерського обліку. Використання цієї форми дозволить аудитору задокументувати правильність відображення змін у облікових оцінках основних засобів.

Розроблений робочий документ «Перевірка припущень щодо облікових оцінок основних засобів» (додаток Р.4) можна використовувати з метою оцінки адекватності та обґрунтованості припущень, лежать в основі облікових оцінок основних засобів. В цьому документі фіксуються результати таких аудиторських процедур: вивчення облікової політики підприємства щодо основних засобів та методів формування облікових оцінок; перевірка джерел інформації, на основі яких формуються припущення; порівняння припущень підприємства із галузевими стандартами та найкращими практиками; аналіз обґрунтованості використаних припущень, що лежать в основі облікових оцінок основних засобів; оцінка впливу припущень на фінансову звітність. Ця форма забезпечує аудитора чіткою документацією процесу перевірки припущень, а також дозволяє виявити зони ризику та надати рекомендації для покращення облікових процедур.

Розроблений робочий документ «Перевірка строку корисного використання основних засобів» (додаток Р.5) можна використовувати з метою перевірки обґрунтованості строку корисного використання основних засобів, оцінки його відповідності поточному стану активів та реальним умовам використання. В цьому документі фіксуються результати таких аудиторських процедур: ознайомлення з обліковою політикою щодо визначення строку корисного використання; аналіз обґрунтування строку корисного використання для основних засобів різних категорій; порівняння строків корисного використання з аналогічними активами в галузі; аналіз фактичного стану активів (через огляд, інвентаризаційні описи);

виявлення активів, які використовуються понад зазначені строки; перевірка регулярності перегляду строку корисного використання. Використання цієї форми дозволить аудитору визначити фактичний стан активів та надати рекомендації щодо реального строку корисного використання основних засобів.

Розроблений робочий документ «Перевірка нарахування амортизації основних засобів» (додаток Р.6) можна використовувати з метою перевірки правильності нарахування амортизації основних засобів відповідно до встановлених методів та оцінка відповідності облікових даних вимогам стандартів бухгалтерського обліку. В цьому документі фіксуються результати таких аудиторських процедур: ознайомлення з обліковою політикою щодо визначення методів амортизації основних засобів; оцінка обраних методів амортизації на відповідність характеру активу; перевірка розрахунку амортизації для вибраних об'єктів, виявлення суттєвих відхилень або помилок у розрахунках; оцінка коректності використання ставок і формул; звірка облікових даних із фінансовою звітністю; оцінка впливу амортизації на фінансовий результат підприємства, перевірка регулярності перегляду методів амортизації основних засобів. Ця форма дозволяє аудитору ефективно перевірити правильність нарахування амортизації, задокументувати результати аналізу та надати рекомендації для коригування у разі виявлення недоліків.

Розроблений робочий документ «Перевірка ліквідаційної вартості основних засобів» (додаток Р.7) можна використовувати з метою оцінки обґрунтованості визначення ліквідаційної вартості основних засобів та перевірка її відповідності вимогам облікових стандартів, внутрішнім політикам підприємства та ринковим умовам. В цьому документі фіксуються результати таких аудиторських процедур: ознайомлення з обліковою політикою підприємства щодо визначення ліквідаційної вартості основних засобів; перевірка документи, які підтверджують встановлену ліквідаційну вартість (звіти оцінювачів, ринкові дані, внутрішні розрахунки); порівняння ліквідаційної вартості із ринковими цінами на момент оцінки; оцінка впливу ліквідаційної вартості на розрахунок амортизації; виявлення можливих ризиків завищення або заниження ліквідаційної вартості; перевірка регулярності

перегляду ліквідаційної вартості. Ця форма дозволяє аудитору задокументувати результати аналізу ліквідаційної вартості, виявити ризики недостовірності оцінки та надати рекомендації для усунення можливих невідповідностей.

Розроблений робочий документ «Перевірка справедливої вартості основних засобів» (додаток Р.8) можна використовувати з метою оцінки обґрунтованості визначення справедливої вартості основних засобів та перевірка її відповідності вимогам облікових стандартів та ринковим умовам. В цьому документі фіксуються результати таких аудиторських процедур: ознайомлення з обліковою політикою підприємства щодо визначення справедливої вартості основних засобів; аналіз джерел даних, що використовуються для визначення справедливої вартості (звіти оцінювачів, ринкові дані, внутрішні розрахунки); перевірка правильності застосування методів оцінки справедливої вартості (ринковий, дохідний, витратний); порівняння справедливої вартості з ринковими даними або аналогами; залучення зовнішніх експертів для оцінки справедливої вартості активів із високим ризиком викривлення; оцінка впливу справедливої вартості на фінансові показники; перевірка регулярності перегляду справедливої вартості. Використання цієї форми допомагає аудитору документувати перевірку справедливої вартості основних засобів, оцінити ризики відхилення від ринкових умов та сформулювати рекомендації для коригування або уточнення даних.

Розроблений робочий документ «Перевірка зменшення корисності основних засобів» (додаток Р.9) можна використовувати з метою перевірки наявності ознак зменшення корисності основних засобів, оцінка обґрунтованості проведеної оцінки зменшення корисності (за наявності) та її відповідності стандартам бухгалтерського обліку. В цьому документі фіксуються результати таких аудиторських процедур: ознайомлення з обліковою політикою підприємства щодо визначення зменшення корисності основних засобів; аналіз наявності зовнішніх та внутрішніх ознак зменшення корисності; перевірка документів та джерел даних, які використовуються для оцінки (звіти оцінювачів, ринкові дані, внутрішні розрахунки); перевірка правильності розрахунків, проведених підприємством для визначення сум зменшення корисності; тестування суми зменшення корисності,

якщо її було визнано, та оцінка її впливу на фінансову звітність; перевірка обліку операцій зі зменшення корисності відповідно до облікових стандартів; перевірка регулярності перегляду зменшення корисності основних засобів. Використання цієї форми дозволяє аудитору структуровано перевірити процедури оцінки зменшення корисності основних засобів, задокументувати результати перевірки та сформулювати рекомендації для усунення можливих недоліків у процесі оцінки.

Розроблений робочий документ «Перевірка оренди основних засобів» (додаток Р.10) можна використовувати з метою перевірки правильності обліку операцій з оренди основних засобів відповідно до стандартів бухгалтерського обліку, оцінка відповідності орендних договорів вимогам законодавства та внутрішнім політикам підприємства. В цьому документі фіксуються результати таких аудиторських процедур: ознайомлення з обліковою політикою підприємства щодо оренди основних засобів; аналіз основних умов орендних договорів (строк оренди, розмір орендних платежів, умови дострокового розірвання тощо); перевірка правильності визнання орендних активів, зобов'язань та витрат у бухгалтерському обліку; перевірка впливу оренди основних засобів на фінансову звітність; перевірка регулярності перегляду оренди основних засобів. Використання цієї форми дає аудитору можливість перевірити облік орендних операцій, задокументувати їх відповідність стандартам та виявити потенційні ризики або помилки.

Розроблений робочий документ «Узагальнення результатів перевірки облікових оцінок основних засобів» (додаток Р.11) можна використовувати з метою систематизації результатів перевірки облікових оцінок основних засобів для підтвердження їх обґрунтованості та відповідності вимогам стандартів бухгалтерського обліку, виявленні можливих ризиків суттєвого викривлення. В цьому документі фіксуються результати таких аудиторських процедур: перевірка методів облікових оцінок, які використовує підприємство для: розрахунку амортизації, визначення ліквідаційної вартості, оцінки справедливої вартості, аналізу на зменшення корисності, оренди основних засобів; перевірка первинної документації, аналітичних звітів та розрахунків, що підтверджують

обґрунтованість облікових оцінок; оцінка використаних припущень, методів та вхідної інформації на предмет відповідності стандартам бухгалтерського обліку; порівняння результатів перевірки з ринковими умовами, аналогами та історичними даними підприємства; перевірка коректності відображення облікових оцінок у фінансовій звітності та примітках до неї; аналіз ризиків викривлення, пов'язаних із використанням облікових оцінок. Використання цієї форми допомагає аудитору структурувати результати перевірки облікових оцінок основних засобів, зафіксувати виявлені ризики та надати рекомендації для підвищення якості обліку.

Розроблені форми робочих документів з аудиту облікових оцінок основних засобів є ключовим інструментом для організації, аналізу та обґрунтування процесу перевірки облікових оцінок, а також для формулювання чітких висновків і рекомендацій. Ці розширені форми дозволяють більш глибоко і структуровано проводити аудит основних засобів і забезпечують надійну базу для формування висновків аудитора, кожна форма може бути адаптована залежно від специфіки основних засобів підприємства суспільного інтересу. Використання цих документів дозволить аудитору задокументувати процедури перевірки, результати аналізу та рекомендації для підвищення якості обліку основних засобів. Це сприяє забезпеченню прозорості фінансової звітності та відповідності вимогам стандартів бухгалтерського обліку.

Щоб краще зрозуміти, чи є припущення, використане в обліковій оцінці основних засобів, чутливим до змін можна використовувати аналіз чутливості [119]. Цей аналіз повинен базуватися на всіх обґрунтованих сценаріях базового припущення, щоб можна було б краще побачити, наскільки чутливим є це припущення до варіацій, тобто вплив розумних змін у цьому припущенні на точкову оцінку підприємства. Зі збільшенням мінливості або чутливості припущення зростає і оцінка ризику, пов'язаного з цим конкретним припущенням. Навіть у ситуаціях, коли мінливість припущення очевидна, тобто припущення явно створює ризик суттєвих викривлень, належним чином виконаний аналіз чутливості може допомогти створити основу для оцінки внутрішнього ризику та

задокументувати аудиторські процедури, що надають достатні відповідні аудиторські докази.

Питання стосовно організації та методики аналізу чутливості припущення, використаного в обліковій оцінці, не досліджувалося в науковому середовищі. Тому для доповнення методики аудиту облікових оцінок розроблений методичний підхід до аналізу чутливості припущення, використаного в обліковій оцінці, який включає такі блоки (рис. 3.3):

– визначення змінних, чутливих до припущення: аналіз облікової оцінки для визначення впливових змінних та встановлення їхнього взаємозв'язку з припущенням, який може бути прямим або непрямим;

– формування альтернативних сценаріїв для аналізу можливих змін припущення, серед яких можна виділити дві основні групи це збільшення або зменшення;

– проведення розрахунків для кожного сценарію та оцінка впливу змін у припущеннях на фінансові показники;

– порівняння результатів з базовим сценарієм: побудова порівняльної діаграми (таблиці) альтернативних сценаріїв, аналіз відхилень між базовим та альтернативним сценаріями, визначення найбільш чутливих фінансових показників;

– оцінка ризику недооцінки або переоцінки через хибні припущення;

– представлення результатів та надання рекомендацій: представлення впливу змін припущення на показники фінансової звітності за допомогою графіків залежності та надання рекомендацій щодо оптимальних припущень для забезпечення реалістичної фінансової звітності та удосконалення облікових політик з урахуванням ризиків.

Застосування методичного підходу до аналізу чутливості розглянемо на прикладах найбільш використовуваних припущень: строк корисного використання та ліквідаційна вартість при розрахунку амортизації, ставки дисконтування при розрахунку оренди основних засобів, WACC та EBITDA при розрахунку сум знецінення основних засобів.

Рис. 3.3. Методичний підхід до аналізу чутливості припущення, використаного в обліковій оцінці

*Джерело: власна розробка*

Методичний підхід до аналізу чутливості щодо припущення строку корисного використання основних засобів пропонуємо застосовувати таким чином:

– блок – визначення змінних, що залежать від строку корисного використання: таких як амортизаційні витрати, залишкова вартість, собівартість продукції, чистий прибуток, NPV; аналіз взаємозв'язку цих економічних показників зі строком корисного використання;

– блок – формування альтернативних сценаріїв з врахування можливих технологічних або економічних чинників, що можуть вплинути на реальний строк корисного використання: 1) сценарій – подовжений строк корисного використання; 2) сценарій – скорочений строк корисного використання;

– блок – проведення розрахунків та оцінка впливу: розрахунок амортизаційних витрат для кожного сценарію та визначення впливу на собівартість продукції, прибуток, грошові потоки, розрахунок впливу на коефіцієнт рентабельності активів;

– блок – порівняння результатів із базовим сценарієм: побудова порівняльної діаграми альтернативних сценаріїв, виявлення відхилень у фінансових показниках внаслідок зміни строку корисного використання та визначення найбільш чутливих фінансових показників;

– блок – оцінка ризику недооцінки або переоцінки основних засобів через хибні припущення щодо строку корисного використання;

– блок – представлення результатів та надання рекомендацій: представлення впливу змін строку корисного використання на показники фінансової звітності за допомогою графіків залежності та надання рекомендацій щодо оптимальних припущень строку корисного використання для забезпечення реалістичної фінансової звітності та удосконалення облікових політик з урахуванням ризиків.

Методичний підхід до аналізу чутливості щодо припущення ліквідаційної вартості основних засобів пропонуємо застосовувати таким чином:

– блок – визначення змінних, що залежать від ліквідаційної вартості: таких як амортизаційні витрати, залишкова вартість, чистий собівартість продукції, прибуток; аналіз взаємозв’язку цих економічних показників зі ліквідаційною вартістю;

– блок – формування альтернативних сценаріїв з врахування можливих специфічних факторів, таких як зміни ринкової вартості активу або витрат на демонтаж: 1) сценарій – збільшення ліквідаційної вартості; 2) сценарій – зменшення ліквідаційної вартості;

– блок – проведення розрахунків та оцінка впливу: розрахунок амортизаційних витрат, враховуючи нові значення ліквідаційної вартості для кожного сценарію, та визначення впливу на собівартість продукції, прибуток, грошові потоки; розрахунок впливу на коефіцієнт рентабельності активів;

– блок – порівняння результатів із базовим сценарієм: побудова порівняльної діаграми альтернативних сценаріїв, виявлення відхилень у фінансових показниках внаслідок зміни ліквідаційної вартості та визначення найбільш чутливих фінансових показників;

– блок – оцінка ризику недооцінки або переоцінки основних засобів через хибні припущення щодо ліквідаційної вартості;

– блок – представлення результатів та надання рекомендацій: представлення впливу змін ліквідаційної вартості на показники фінансової звітності за допомогою графіків залежності та надання рекомендацій щодо оптимальних припущень ліквідаційної вартості для забезпечення реалістичної фінансової звітності та удосконалення облікових політик з урахуванням ризиків.

Методичний підхід до аналізу чутливості щодо припущення ставки дисконтування при розрахунку оренди основних засобів пропонуємо застосовувати таким чином:

– блок – визначення змінних: майбутні орендні платежі, чиста приведена вартість (NPV) договору оренди, аналіз взаємозв’язку цих економічних показників зі ставкою дисконтування;

– блок – формування альтернативних сценаріїв з урахуванням впливу ринкових умов, таких як зміни вартісного капіталу чи ставки кредитування: 1) сценарій – збільшення ставки дисконтування; 2) сценарій –зменшення ставки дисконтування;

– блок – проведення розрахунків та оцінка впливу: розрахунок орендних платежів з урахуванням змін ставки дисконтування для кожного сценарію та визначення впливу на теперішню вартість орендних платежів;

– блок – порівняння результатів із базовим сценарієм: побудова порівняльної діаграми альтернативних сценаріїв, виявлення відхилень у фінансових показниках внаслідок зміни ставки дисконтування та визначення найбільш чутливих фінансових показників;

– блок – оцінка ризику недооцінки або переоцінки теперішньої вартості орендних платежів через хибні припущення щодо ставки дисконтування;

– блок – представлення результатів та надання рекомендацій: представлення впливу змін ставки дисконтування на показники фінансової звітності за допомогою графіків залежності та надання рекомендацій щодо оптимальних припущень ставки дисконтування для забезпечення реалістичної фінансової звітності та удосконалення облікових політик з урахуванням ризиків.

Методичний підхід до аналізу чутливості щодо припущення WACC при розрахунку сум знецінення основних засобів пропонуємо застосовувати таким чином:

– блок – визначення змінних: вартість при використанні (NPV), сума знецінення, чистий прибуток, аналіз взаємозв'язку цих економічних показників з WACC;

– блок – формування альтернативних сценаріїв з урахуванням зміни структури капіталу: 1) сценарій – збільшення WACC; 2) сценарій –зменшення WACC;

– блок – проведення розрахунків та оцінка впливу: розрахунок величини знецінення основних засобів, чистого прибутку для кожного сценарію та визначення впливу на вартість при використанні;

– блок – порівняння результатів із базовим сценарієм: побудова порівняльної діаграми альтернативних сценаріїв, виявлення відхилень у фінансових показниках внаслідок зміни WACC та визначення найбільш чутливих фінансових показників;

– блок – оцінка ризику недооцінки або переоцінки вартості при використані через хибні припущення щодо WACC;

– блок – представлення результатів та надання рекомендацій: представлення впливу змін WACC на показники фінансової звітності за допомогою графіків залежності та надання рекомендацій щодо оптимальних припущень WACC для забезпечення реалістичної фінансової звітності та удосконалення облікових політик з урахуванням ризиків.

Методичний підхід до аналізу чутливості щодо припущення EBITDA при розрахунку сум знецінення основних засобів пропонуємо застосовувати таким чином:

– блок – визначення змінних: вартість при використанні (NPV), сума знецінення, чистий прибуток, аналіз взаємозв'язку цих економічних показників з EBITDA;

– блок – формування альтернативних сценаріїв з урахуванням зміни доходів, собівартості продукції та операційних витрат: 1) сценарій – збільшення EBITDA; 2) сценарій –зменшення EBITDA;

– блок – проведення розрахунків та оцінка впливу: розрахунок величини знецінення основних засобів, чистого прибутку для кожного сценарію та визначення впливу на вартість при використанні;

– блок – порівняння результатів із базовим сценарієм: побудова порівняльної діаграми альтернативних сценаріїв, виявлення відхилень у фінансових показниках внаслідок зміни EBITDA та визначення найбільш чутливих фінансових показників;

– блок – оцінка ризику недооцінки або переоцінки вартості при використані через хибні припущення щодо EBITDA;

– блок – представлення результатів та надання рекомендацій: представлення впливу змін EBITDA на показники фінансової звітності за допомогою графіків залежності та надання рекомендацій щодо оптимальних припущень EBITDA для забезпечення реалістичної фінансової звітності та удосконалення облікових політик з урахуванням ризиків.

Застосування методичного підходу до аналізу чутливості припущення, дозволяє оцінити вплив змін припущення на облікову оцінку основного засобу,

мінімізувати ризики завищення або заниження облікових оцінок основних засобів, а також покращує обґрунтованість прийняття управлінських рішень.

*Висновки до Розділу 3*

1. З урахуванням особливостей підприємств суспільного інтересу розроблено методичний підхід до аудиту основних засобів, який будується на взаємозв'язку процесів, пов'язаних з основними засобами, елементами внутрішнього контролю, ризиками та аудиторськими процедурами у відповідь на оцінені ризики. Він включає підготовчий етап (розуміння облікових політик, облікових оцінок, процесів, пов'язаних з основними засобами, та системи внутрішнього контролю), оцінки ризиків, пов'язаних з основними засобами, та процедур у відповідь на оцінені ризики, оцінка розкриття інформації, документування та узагальнення результатів перевірки. В процесі розуміння облікової політики вивчається документацію облікової політики підприємства, щоб зрозуміти, які методи та принципи використовуються для обліку основних засобів. Розуміння облікових оцінок основних засобів це сфера найбільшого ризику та найбільшої складності в аудиті, тому використовується особливий підхід до отримання аудиторських доказів, який відокремлений в окремий блок. Розуміння процесів, пов'язаних з основними засобами підприємства суспільного інтересу, включає опис процесів, пов'язаних з основними засобами та розуміння системи внутрішнього контролю. Після виявлення та оцінки ризиків суттєвих викривлень, пов'язаних з основними засобами, розробляються та виконуються подальші аудиторські процедури у відповідь на оцінені ризики. За кожною проведеною процедурою у відповідь на оцінені ризики суттєвого викривлення відбувається документування результатів перевірки операцій, пов'язаних з основними засобами. Також обов'язковим етапом є оцінка розкриття, розкриття інформації, пов'язаної з основними засобами, у фінансовій звітності та її порівняння за попередній період. На останньому етапі готується детальний звіт, що містить результати, висновки і рекомендації. Запровадження цього методичного підходу забезпечує чітке визначення процедур,

що відповідають на оцінені ризики, що дозволяє зменшити ймовірність помилок і зловживань.

2. Розроблено методичний підхід до аудиту облікових оцінок підприємства суспільного інтересу, який акцентується на практичному застосуванні міжнародних стандартів аудиту. Початковим етапом аудиту методичного підходу є розуміння процесу, за допомогою якого розробляються облікові оцінки підприємствами суспільного інтересу, що включає визначення регуляторних чинників; визначення того, як керівництво розуміє та вирішує проблему невизначеності облікових оцінок; розуміння елементів облікової оцінки: методу, припущень та вхідної інформації. Після отримання детального розуміння ідентифікуються та оцінюються ризики суттєвих викривлень та розробляються відповідні аудиторські заходи реагування. Ретроспективний перегляд здійснюється для тих облікових оцінок, для яких можна визначити обґрунтовану ймовірність ризику суттєвого викривлення в поточному році або якщо існував ризик суттєвого викривлення в попередньому році. При виявленні ризиків суттєвих викривлень визначаються та оцінюються ступінь залежності облікової оцінки від невизначеності оцінювання та ступінь впливу складності, суб'єктивності чи інших чинників невід'ємного ризику на вибір (ризик вибору) та застосування (ризик застосування) методу, припущень та вхідної інформації, вибір точкової оцінки керівництва та пов'язане з нею розкриття інформації у фінансовій звітності. Перевірка облікової оцінки здійснюється за допомогою одного чи комбінації трьох основних підходів: оцінка подій та операцій, що відбуваються після дати оцінки для перевірки облікової оцінки; тестування та оцінка процес здійснення облікової оцінки підприємством суспільного інтересу; розробка точкової оцінки або діапазону аудитора. Перевірка та оцінка розкриття інформації, пов'язане з обліковими оцінками, включає оцінку відповідності вимогам застосовній концепції фінансової звітності та розкриття підприємством інформації щодо невизначеності оцінки, керуючись ступенем складності та суттєвості. За виявленими індикаторами можливої упередженості керівництва в облікових оцінках здійснюється їх оцінка. Заключним етапом є оцінка та документування результатів аудиторських

процедур, виконаних щодо облікової оцінки. Ця розробка є практичною методичною рекомендацією для аудиторів, що проводять незалежний аудит підприємств суспільного інтересу, оскільки, охоплюючи основні вимоги міжнародного стандарту аудиту, надає чіткі інструменти для аналізу та верифікації оціночних процедур, пов'язаних із обліковими оцінками.

3. Розроблено форми робочих документів з аудиту облікових оцінок основних засобів: «Перелік основних засобів для перевірки», «Перевірка правильності облікових оцінок основних засобів», «Перевірка зміни облікових оцінок основних засобів», «Перевірка припущень щодо облікових оцінок основних засобів», «Перевірка строку корисного використання основних засобів», «Перевірка нарахування амортизації основних засобів», «Перевірка ліквідаційної вартості основних засобів», «Перевірка справедливої вартості основних засобів», «Перевірка зменшення корисності основних засобів», «Перевірка оренди основних засобів», «Узагальнення результатів перевірки облікових оцінок основних засобів». Розроблені форми робочих документів з аудиту облікових оцінок основних засобів є ключовим інструментом для організації, аналізу та обґрунтування процесу перевірки облікових оцінок, а також для формулювання чітких висновків і рекомендацій. Кожна форма може бути адаптована залежно від специфіки основних засобів підприємства суспільного інтересу.

Розроблений методичний підхід до аналізу чутливості припущення, використаного в обліковій оцінці, який включає такі блоки: визначення змінних, чутливих до припущення; формування альтернативних сценаріїв для аналізу можливих змін припущення, серед яких можна виділено дві основні групи це збільшення або зменшення; проведення розрахунків для кожного сценарію та оцінка впливу змін у припущеннях на фінансові показники; порівняння результатів з базовим сценарієм; оцінка ризику недооцінки або переоцінки через хибні припущення; представлення результатів та надання рекомендацій. Застосування методичного підходу до аналізу чутливості розглянуто на прикладах найбільш використовуваних припущень: строк корисного використання та ліквідаційна вартість при розрахунку амортизації, ставки дисконтування при розрахунку оренди

основних засобів, WACC та EBITDA при розрахунку сум знецінення основних засобів. Застосування методичного підходу до аналізу чутливості припущення дозволяє оцінити вплив змін припущення на облікову оцінку основного засобу, мінімізувати ризики завищення або заниження облікових оцінок основних засобів, а також покращує обґрунтованість прийняття управлінських рішень.

Зміст третього розділу відображено в таких публікаціях автора: [60, 85, 87, 88, 89, 119]

# ВИСНОВКИ

У дисертаційному дослідженні проведено узагальнення й обґрунтування теоретичних та методичних засад обліку й аудиту основних засобів підприємств суспільного інтересу, розроблено практично орієнтовані рекомендації для їх вдосконалення в умовах невизначеності для підвищення ефективності фінансового управління та забезпечення сталого економічного розвитку. За результатами дослідження сформульовано наступні висновки та пропозиції.

1. Розроблено класифікація основних засобів підприємств суспільного інтересу, в якої враховується специфіка обліку основних засобів за міжнародними стандартами. Вона базується на таких критеріях: форма появи, групи, модель оцінки, перенесення вартості, характер експлуатації, рівень агрегування, шлях отримання вигоди від використання, мета формування інтегрованої звітності, необхідність поліпшення. Ця класифікація формує основу для розширення аналітичних можливостей підприємств суспільного інтересу та адаптації до запитів користувачів облікової інформації.

2. Систематизовано порядок групування основних засобів у звіті про фінансовий стан підприємств суспільного інтересу та виділено чотири підходи залежності від відображення таких специфічних активів, як незавершені капітальні інвестиції, передоплати за основні засоби, активи в формі права користування: перший підхід – об’єднання всіх груп активів в однієї статті «Основні засоби»; другий підхід – відображення окремою статтею незавершених капітальних інвестицій, активів в формі права користування та інших основних засобів, третій підхід – відображення окремою статтею одних активів та відображення інших активів у статті «Основні засоби»; четвертий підхід – відображення специфічних активів у складі інших необоротних активів.

3. Зроблена систематизація методів розрахунку знецінення основних засобів за різними підходами, які відрізняються придатністю їх застосування підприємствами суспільного інтересу з урахуванням галузевої специфіки при певних потребах. За оцінкою справедливої вартості розглянуто наступні методи за

трьома підходами: за ринковим підходом – метод ринкових котирувань, метод ринкових мультиплікаторів, метод індексів ринкових сегментів; за доходним підходом – метод дисконтування грошових потоків, метод зростання грошових потоків, метод капіталізації; за витратним підходом, метод амортизованої вартості заміщення (відновлювання) метод вартості заміщення (відновлювання) з врахуванням альтернативних витрат, метод вартості заміщення (відновлювання) з врахуванням індексу інфляції. Розглянута оцінка вартості при використанні за методом дисконтування вартості майбутніх грошових потоків та побудований процес тестування на зменшення корисності основних засобів зі застосуванням вартості при використанні.

4. Зроблена систематизація інформації щодо основних засобів, яка потребує розкриття в фінансовій звітності відповідно до вимог IAS 1, 7, 36, IFRS 13, 16, її використання підвищує якість та прозорість фінансової звітності за цими активами. Розроблена рекомендація щодо розкриття інформації в фінансовій звітності про кліматичні зміні в частині основних засобів. Інтеграція інформації з рекомендації про кліматичні аспекти в фінансову звітність забезпечить узгодженість із довгостроковою стратегією розвитку підприємств суспільного інтересу, які можуть стати більш привабливішими для міжнародних інвесторів, особливо в умовах зростаючих вимог ESG.

5. Зроблено процес дослідження стану системи обліку основних засобів та відображення інформації про них у фінансовій звітності підприємств суспільного інтересу, особливістю якого є розкриття: 1) інформації про облікові оцінки основних засобів та 2) додатковою або необов’язковою інформацією про основні засоби. Розкриття додаткової або необов’язкової інформації про основні засоби базується на таких критеріях: деталізація незавершених капітальних інвестицій, передоплати за основні засоби, первісна вартість повністю амортизованих основних засобів, які продовжують використовуватись; балансова вартість основних засобів під заставою; деталізація подальших витрат, прибутки (збитки) від реалізації основних засобів, втрати від списання основних засобів, дооцінка та уцінку основних засобів. Розкриття інформації щодо облікових оцінок основних

засобів базується на таких оцінках: термін корисного використання, для розрахунку амортизації; сума визначеної ліквідаційної вартості; ієрархія та грошовий вираз оцінки справедливої вартості; зменшення корисності основних засобів з виділенням одиниці, що генерує грошові кошти, визначенням наявності ознак знецінення та тестування основних засобів на знецінення, виду оцінки, ставки дисконтування, втрат від знецінення основних засобів; наявність та період оренди, а також ставка дисконтування, яка використовується при розрахунку майбутніх орендних платежів.

6. Розроблено концептуальна модель облікової оцінки, що побудована за структурним підходом. Ця модель має елементи наукової новизни, оскільки вперше відбувається спроба розглянути облікову оцінку як цілісну множину елементів і сукупності зв'язків між ними за блоками: вхідна інформація, підходи або методи оцінки, припущення, невизначеність оцінки, регулярний перегляд, вимоги до прозорості. Розроблено моделі для облікових оцінок «амортизація», «ліквідаційна вартість», «справедлива вартість», «зменшення корисності» та «оренда», які передбачають виокремлення ключових припущень у рамках обраних методів та враховують невизначеність і прозорість облікових оцінок основних засобів, допомагаючи адаптувати їх до змін зовнішнього середовища.

7. Розроблено матриця впливу облікових оцінок основних засобів на ключові фінансові показники, яка заснована на зміні припущень облікових оцінок основних засобів як в межах п'ятирічного часового горизонту, так й за його межами. Використання цього інструменту дозволить керівництву підприємств суспільного інтересу шляхом обґрунтованого використання облікових оцінок більш точно прогнозувати фінансові результати в короткостроковій та довгостроковій перспективі, а також коригувати стратегії розвитку, враховуючи можливі сценарії змін в умовах бізнес-середовища.

8. Розроблено загальний процес аудиту, в якому виділено чотири стадії: формування завдання, оцінка ризиків, тестування, завершальні процедури. Рекомендація доповнена додатковим роз'ясненням до процесу планування аудиту,

додатковими довідниками щодо порядку використання аудиторських процедур і аналітичних методів за їх видами.

9. Розроблено методичний підхід до аудиту основних засобів підприємств суспільного інтересу, який базується на проведенні аудиторських процедур у відповідь на оцінені ризики та враховує взаємозв'язок процесів, пов'язаних з основними засобами, елементів внутрішнього контролю та ризиків. Базуючись на розумінні діяльності підприємства, а саме, облікових політиках, облікових оцінках, процесах, пов'язаних з основними засобами, та системі внутрішнього контролю, здійснюється оцінки ризиків, пов'язаних з основними засобами, та проводяться процедури у відповідь на оцінені ризики, оцінка розкриття інформації, документування та узагальнення результатів перевірки. Запровадження такого методичного підходу сприяє розвитку аудиторських практик щодо незалежного аудиту основних засобів підприємств суспільного інтересу, забезпечуючи високу якість фінансової звітності.

10. Розроблено методичний підхід до аудиту облікових оцінок, який є чітким багатоетапним інструментом для аудиторів, що проводять незалежний аудит підприємств суспільного інтересу за міжнародними стандартами аудиту. Базуючись на розумінні процесу, за допомогою якого розробляються облікові оцінки (визначення регуляторних чинників, визначення того, як керівництво розуміє та вирішує проблему невизначеності облікових оцінок, розуміння елементів облікової оцінки: методу, припущень та вхідної інформації), здійснюється ідентифікація та оцінка ризиків суттєвих викривлень; ретроспективний перегляд облікових оцінок. Розроблено рекомендації щодо перевірки облікової оцінки за трьома підходами: оцінка подій та операцій, що відбуваються після дати оцінки для перевірки облікової оцінки, тестування та оцінка процес здійснення облікової оцінки підприємством; розробка точкової оцінки або діапазону аудитора.

11. Розроблено методичний підхід до аналізу чутливості припущення, який базується на формуванні альтернативних сценаріїв змін припущення, оцінки їх впливу на фінансові показники та оцінку ризику через хибні припущення. Наведено

приклади застосування цього підходу за найбільш використовуваними припущеннями: строк корисного використання та ліквідаційна вартість при розрахунку амортизації, ставки дисконтування при розрахунку оренди основних засобів, WACC та EBITDA при розрахунку сум знецінення основних засобів. Впровадження цього підходу дозволяє оцінити вплив змін припущення на облікову оцінку основного засобу, зменшити ризики неправильних облікових оцінок, покращуючи обґрунтованість управлінських рішень.

12. Розроблено форми робочі документи з аудиту облікових оцінок основних засобів, які можуть бути адаптовані залежно від специфіки основних засобів підприємства суспільного інтересу. Використання цих форм дозволить більш глибоко і структуровано проводити аудит облікових оцінок основних засобів, створюючи надійну базу для формування висновків аудитора, за якими надаються рекомендації для підвищення якості обліку основних засобів та забезпечення прозорості фінансової звітності.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Про внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» щодо удосконалення деяких положень: Закон України від 05.10.2017 р. № 2164-VIII. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2164-19#Text.

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

3. Directive 2013/34/EU of the European Parliament and of the Council of 26 June 2013 on the annual financial statements, consolidated financial statements and related reports of certain types of undertakings, amending Directive 2006/43/EC of the European Parliament and of the Council and repealing Council Directives 78/660/EEC and 83/349/EEC. URL: https://eur-lex.europa.eu/eli/dir/2013/34/oj.

4. Directive 2014/56/EU of the European Parliament and of the Council of 16 April 2014 amending Directive 2006/43/EC on statutory audits of annual accounts and consolidated accounts. URL: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex%3A32014L0056.

5. Handbook of the International Code of Ethics for Professional Accountants. URL: https://www.ethicsboard.org/publications/2023-handbook-international-code-ethics-professional-accountants.

6. Database of Public Interest Entity (PIE) Definitions by Jurisdiction. URL: https://www.ethicsboard.org/publications/database-public-interest-entity-pie-definitions-jurisdiction.

7. Луценко О.А. Формування та ефективне використання основних засобів у сільськогосподарських підприємствах: автореф. дис. канд. екон. наук: 08.00.04. Харків, 2010. 21 с.

8. Замлинський В.А. Облікове забезпечення використання основних засобів на сільськогосподарських підприємствах: автореф. дис. .канд. екон. наук: 08.00.09. Київ, 2010. 24 с.

9. Мац Т.П. Облік і аудит основних засобів у сільськогосподарських підприємствах: автореф. дис. канд. екон. наук: 08.00.09. Київ, 2012. 25 с.

10. Матвійчук Л.О. Облік і аудит основних засобів (на матеріалах аграрних підприємств Рівненської області): дис. .канд. екон. наук : 08.00.09. Тернопіль, 2020. 267 с.

11 Самбурська Н.І. Облік і аналіз основних засобів на підприємствах водопостачання і водовідведення : автореф. дис. канд. екон. наук: 08.00.09. Одеса, 2013. 22 с.

12. Мустеца І.В. Облік і аналіз основних засобів підприємств готельного господарства: автореф. дис. канд. екон. наук : 08.00.09. Київ, 2013. 25 с.

13. Матієшин М.М. Обліково-аналітичне забезпечення процесу експлуатації основних засобів будівельних підприємств: автореф. дис. канд. екон. наук : 08.00.09. Київ, 2015. 22 с.

14. Зінкевич О.В. Облік і аналіз основних засобів в управлінні реальними інвестиціями: дис. канд. екон. наук: 08.00.09. Рівне, 2015. 272 с.

15. Яцунська О.С. Організаційно-методичне забезпечення обліку основних засобів за стадіями життєвого циклу: автореф. дис. канд. екон. наук: 08.00.09. Одеса, 2016. 23 с.

16. Гаврись М.О. Організація обліку та аналізу основних засобів на підприємствах України: дис. канд. екон. наук : 08.00.09. Харків, 2021. 289 с.

17. Пиріжок С.Є. Бухгалтерський облік і внутрішній контроль операцій з експлуатації та вибуття основних засобів: автореф. дис. канд. екон. наук: 08.00.09. Житомир, 2013. 23 с.

18. Шацков В.В., Шацкова Л.П. Порівняльний аналіз обліку основних засобів суб’єктів державного та приватного секторів економіки. Економічний журнал Одеського політехнічного університету. 2022. № 3 (21). С. 44-50. DOI: 10.15276/EJ.03.2022.5. DOI: 10.5281/zenodo.7465440.

19. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби»: наказ Міністерства фінансів України від 27.04.2000 р. № 92. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00#Text.

20. IAS 16 «Property, plant and equipment». URL: https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ias-16-property-plant-and-equipment.

21. Шацков В.В. Класифікація основних засобів підприємств суспільного інтересу. Український економічний часопис. 2024. № 5. С. 146-152. DOI: https://doi.org/10.32782/2786-8273/2024-5-26.

22. IAS 36 «Impairment of Assets». URL: https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ias-36-impairment-of-assets/.

23. IAS 8 «Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors». URL: https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ias-8-accounting-policies-changes-in-accounting-estimates-and-errors/.

24. Шацков В.В. Визнання та оцінка основних засобів підприємств суспільного інтересу. Acta Academiae Beregsasiensis. Economics. 2024. № 6. С. 469-477. DOI: https://doi.org/10.58423/2786-6742/2024-6-469-477.

25. IAS 23 «Borrowing Costs». URL: https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ias-23-borrowing-costs/.

26. IAS 20 «Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance». URL: https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ias-20-accounting-for-government-grants-and-disclosure-of-government-assistance/.

27. Шацков В.В., Шацкова Л.П. Класифікування та облік витрат, пов’язаних з капітальним ремонтом основних засобів. Матеріали XIV Міжнародної науково-практичної конференції «Сучасні кризові явища в економіці та проблеми облікового, контрольного та аналітичного забезпечення управління підприємством» (м. Луцьк, 24 червня 2022 р.). Луцьк: ЛНТУ, 2022. С. 222-226.

28. IFRS 16 «Leases». URL: https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ifrs-16-leases/

29. IFRS 13 «Fair Value Measurement». URL: https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ifrs-13-fair-value-measurement/.

30. Шацков В.В. Вибір оптимальної амортизаційної політики як складової стратегії розвитку підприємства. Економіка підприємства: сучасні проблеми теорії

та практики: матеріали XIII Міжнародної науково-практичної конференції (м. Одеса, 13 вересня 2024 р.). Одеса: ОНЕУ, 2024. С. 191-192.

31. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17.

32. IFRS 15 «Revenue from Contracts with Customers». URL: https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ifrs-15-revenue-from-contracts-with-customers/.

33. Голов С.Ф., Костюченко В.М. Бухгалтерський облік та фінансова звітність за міжнародними стандартами. 3 вид. Х.: Фактор, 2013. 1072 с.

34 Лучко М.Р., Бенько І.Д. Облік і фінансова звітність за міжнародними стандартами: навч. посіб.. Тернопіль : Екон. думка ТНЕУ, 2016. 360 с.

35. Кузнецова С.О., Чернікова І.Б. Облік і фінансова звітність за міжнародними стандартами : навч. посіб. Х. : Видавництво «Лідер», 2016. 318 с.

36. Дубовая В.В. Міжнародні стандарти фінансової звітності: навч. посіб. Полтава: ПолтНТУ, 2017. 312 с.

37. Пархоменко В.М., Малюга Н.М. Облік і фінансова звітність за міжнародними стандартами: навч. посіб. Київ: 2019. 120 с.

38. Танасієва М.М., Ковальчук Т.М. Міжнародні стандарти фінансової звітності : навч. посіб. Чернівці, 2023. 224 с.

39. Кононова І.В., Бакум А.О. Особливості обліку та аудиту основних засобів згідно з міжнародними стандартами. Науковий вісник Ужгородського національного університету. 2016. Випуск 6, частина 2. С. 19-23.

40. Бєлозерцев В.С., П'ятіна А.Г. Методологічні аспекти оцінки основних засобів за міжнародними стандартами. Глобальні та національні проблеми економіки. 2017. Випуск 20. С. 240-244.

41. Шкуліпа Л.В. Аналіз методології обліку основних засобів за МСБО 16 «Основні засоби» та П(С)БО 7 «Основні засоби»: теорія і практика. Науковий вісник Національної академії статистики, обліку та аудиту. 2018. № 4. С.102-112.

42. Мельник Т.Г., Гончаренко А.І. Визнання та оцінка основних засобів підприємства за національними та міжнародними стандартами. Економіка та

суспільство. 2022. Випуск 46. URL: https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/view/2020.

43. Гречко А.В. Гармонізація вітчизняної системи бухгалтерського обліку основних засобів з міжнародними стандартами в умовах посилення євроінтеграційних процесів. Сучасні проблеми економіки і підприємництво. 2018. Вип. 22. С. 135-141.

44. Сторожук Т.М., Бурдега К.О. Професійне судження бухгалтера при визначенні складу необоротних матеріальних активів у світлі гармонізації з МСФЗ. Бізнес-Інформ. 2018. № 3. С. 271-275.

45. Даниленко О. Шляхи удосконалення організації обліку основних засобів та інвестиційної нерухомості. Аудитор України. 2015. № 6 (235). С. 34-40.

46. Проскуріна Н.М., Пругло Я.О. Розкриття інформації у фінансовій звітності щодо основних засобів за МСФЗ. Приазовський економічний вісник. 2019. Випуск 5(16). С. 360-364.

47. Москалюк Г.О., Цуканова В.О. Основні засоби крізь призму обліку за П(С)БО та МСФЗ: порівняльний аналіз. Науковий вісник Одеського національного економічного університету. 2021. № 9-10 (286-287). С. 86-91.

48. Касич А.О., Леуська С.М. Порівняльний аналіз визначення основних засобів за міжнародними та національними стандартами. Економіка і суспільство. 2018. Випуск 18. С. 915-921.

49. Чучупака В. ОЗ-шпаргалка: ПСБО vs МСФЗ. . Практика МСФЗ. 2018. №1. С. 53-55.

50. Задорожний З.В., Панасюк В.М., Ковальчук Є.К., Бобрівець Л.Я. Облік і звітність за міжнародними стандартами : навч. посіб. [навч.-метод. комплекс]. 2 вид. випр. і доповн. Тернопіль : ТНЕУ, 2015. 304 с.

51. Озеран А.В., Коршикова Р.С. Гармонізація вимог П(С)БО України із МСФЗ щодо обліку основних засобів. Незалежний аудитор. 2016. № 15. С. 54-61.

52. Книшек О.О., Пасічник К.С. Трансформація облікової інформації про основні засоби при впровадженні МСФЗ на підприємстві (на прикладі підприємств

гірничо-металургійного комплексу України). Облік і фінанси. 2018. № 3 (81). С. 37-44.

53. Коблянська О.І., Круглік К.М. Оцінки в обліковій політиці основних засобів під час переходу на МСФЗ. Приазовський економічний вісник. 2020. Випуск 2 (19). С. 260-263.

54. Маркус О.В. Облік і фінансова звітність за міжнародними стандартами: методичні вказівки. Луцьк : Східноєвр.нац. ун-т ім. Лесі Українки, 2015. 155 с.

55. Рубаненко Л. Професійні судження оцінювача й аудитора та їх вплив на достовірність фінансової звітності підприємства. Практика МСФЗ. 2021. № 5 (29). С. 49-55.

56. Безверхий К. Особливості переоцінки основних засобів: міжнародний та український досвід. Бухгалтерський облік і аудит. 2016. №1. С. 11-15,

57. Яцунська О.С. Процедура зменшення корисності основних засобів: організаційно-методичні аспекти. Бізнес-Інформ. 2016. № 8. С. 130-140.

58. Овчарова Н.В., Ярош Ю.В. Визнання та оцінка витрат від зменшення корисності основних засобів: організаційно-методичні засади. Приазовський економічний вісник. 2018. Випуск 5 (10). С. 434-439.

59. Вовкотруб О. Зменшення корисності ОЗ: прописка. Практика МСФЗ. 2020. № 2. С. 44-45.

60. Shatskov V.V. Methodological approach to the audit of accounting estimates. Economics of systems development. 2024. № 6. v. 2. pp. 163-167.

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

62. ISA 250 (Revised) «Consideration of Laws and Regulations in an Audit of Financial Statements». URL: https://www.iaasb.org/publications/isa-250-revised-consideration-laws-and-regulations-audit-financial-statements-13.

63. Утенкова К.О. Аудит основних засобів підприємств АПВ в контексті вимог міжнародних стандартів аудиту. Облік і фінанси АПК. 2012. № 1. С. 100-103.

64. Візіренко С.В. Удосконалення аудиту основних засобів. Актуальні питання обліку, аналізу і аудиту: теорія та практика : колективна монографія у 2 т. за ред. П.Й. Атамас. Дніпропетровськ: ФОП Дробязко С.І. 2014. Т.2. С. 311-318.

65. Сирцева С.В., Чебан Ю.Ю. Методичні підходи щодо проведення аудиту основних засобів у сільськогосподарських підприємствах. Modern economics. 2017. № 5. С. 111-121.

66. Семенець А.О., Горбунова А.Є. Аудит фінансової оренди основних засобів. Молодий вчений. 2017. № 5. С. 722-727.

67. Гуцаленко Л.В., Гловюк А.С., Ковальчук І.В. Організація обліку та аудиту основних засобів. Економіка і суспільство. 2017. Вип. 8. С. 741-747.

68. Томчук В.В., Лесік Є.С. Сучасні аспекти аудиту основних засобів. Економіка і організація управління. 2018. № 4 (32). С. 100-109.

698. Бондаренко Н.М., Дорофієнко А.В. Аудит основних засобів на промисловому підприємстві. Вісник Хмельницького національного університету. 2019. № 1. С. 46-52.

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

71. Савченко А.М., Бурятинський В.В. Концептуальні підходи та проблеми аудиту основних засобів. Ефективна економіка. 2019. № 12. URL: http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=7477.

72. Радіонова Н.Й., Войтенко М.В. Методичні засади проведення аудиту основних засобів. Міжнародний науковий журнал «Інтернаука». 2021. № 15 (115). С. 37-41.

73. Чубай В.М,. Васильків М.Р. Аудит операцій з основними засобами: методика, чинники, які потрібно враховувати, помилки та порушення, що виявляються. Молодий вчений. 2021. № 4 (92). С. 288-296.

74. ISA 200 «Overall Objectives of the Independent Auditor and the Conduct of an Audit in Accordance with International Standards on Auditing». URL: https://www.ifac.org/_flysystem/azure-private/publications/files/A009%202012%20

IAASB%20Handbook%20ISA%20200.pdf.

75. ISA 220 (Revised) «Quality Management for an Audit of Financial Statements». URL: https://www.iaasb.org/publications/international-standard-auditing-220-revised-quality-management-audit-financial-statements.

76. ISA 230 «Audit Documentation». URL: https://www.ifac.org/_flysystem/azure-private/publications/files/A012%202012%20IAASB%20Handbook%20ISA%20230.pdf.

77. ISA 320 «Materiality in Planning and Performing an Audit». URL: https://www.ifac.org/_flysystem/azure-private/publications/files/A019%202012%20IAASB%20Handbook%20ISA%20320.pdf

78. ISA 315 (Revised) «Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement». URL: https://www.iaasb.org/publications/mezhdunarodnyy-standart-audita-315-peresmotrennyy-2019-g-vyyavlenie-i-ocenka-riskov-suschestvennogo

79. ISA 330 «The Auditor's Responses to Assessed Risks». URL: https://www.ifac.org/_flysystem/azure-private/publications/files/A019%202013%20IAASB%20Handbook%20ISA%20330.pdf

80. ISA 500 «Audit Evidence». URL: https://www.ifac.org/_flysystem/azure-private/publications/files/A023%202012%20IAASB%20Handbook%20ISA%20500.pdf.

81. ISA 520 «Analytical Procedures». URL: https://www.iaasb.org/_flysystem/azure-private/publications/files/A027%202012%20IAASB%20Handbook%20ISA%20520.pdf.

82. ISA 530 «Audit Sampling». URL: https://www.ifac.org/_flysystem/azure-private/publications/files/A028%202012%20IAASB%20Handbook%20ISA%20530.pdf.

83. ISA 540 (Revised) «Auditing Accounting Estimates and Related Disclosures». URL: https://www.iaasb.org/publications/isa-540-revised-auditing-accounting-estimates-and-related-disclosures-9.

84. ISA 300 (Revised) «Planning an Audit of Financial Statements». URL: https://www.ifac.org/_flysystem/azure-private/publications/files/A016%202013%20

IAASB%20Handbook%20ISA%20300.pdf

85. Шацков В. Колісник О. Аудит фінансової звітності: стратегія, план, процедури та методи. Економічний аналіз. 2024. Том 34. № 1. С. 226-235. DOI: https://doi.org/10.35774/econa2024.01.226.

86. ISA 210 «Agreeing the Terms of Audit Engagements». URL: https://www.ifac.org/_flysystem/azure-private/publications/files/A010%202012%20 IAASB%20Handbook%20ISA%20210.pdf

87. Шацков В.В., Кірсанова В.В. Організаційні засади формування стратегії зовнішнього аудиту. *Обліково-аналітичне забезпечення інноваційної трансформації економіки України*: матеріали XIV Всеукраїнської науково-практичної конференції (м. Одеса, 13 листопада 2020 р.). Одеса: ОНПУ, 2020. С. 47-50.

88. Шацков В.В. Незалежний аудит фінансової звітності підприємств суспільного інтересу. Обліково-аналітичне забезпечення системи менеджменту підприємства: матеріали VI Міжнародної науково-практичної конференції (м. Львів, 10-11 жовтня 2024 р.). Львів: Національний університет «Львівська політехніка», 2024. С. 157-158.

89. Шацков В.В., Колісник О.П. Огляд змін в вимогах до аудиту в МСА 540. *Бухгалтерський облік в управлінні підприємством: сучасні виклики*. Збірник матеріалів III Міжнародної науково-практичної інтернет-конференції (м. Полтава, 05-06 жовтня 2021 р.). Полтава: ПУЕТ, 2021. С. 183-185.

90. Шацков В.В. Стан системи обліку та розкриття інформації про основні засоби в фінансовій звітності підприємств суспільного інтересу. Науковий погляд: економіка та управління. 2024. № 3 (87). С. 53-59.

91. Щодо відображення в бухгалтерському обліку активів, які перебувають на тимчасово окупованій території України: Лист Міністерства фінансів України від 19.06.2014 р. № 31-11410-08-10/15462. URL: https://document.vobu.ua/doc/13786.

92. Шацков В.В., Колісник О.П. Зменшення корисності основних засобів підприємств суспільного інтересу. Український економічний часопис. 2024. № 7. С. 34-39.

93. Шацков В.В., Колісник О.П. Відмінності при складанні фінансової звітності за МСФЗ та НП(С)БО. Обліково-аналітичне забезпечення інноваційної трансформації економіки України: матеріали XVII Всеукраїнської науково-практичної конференції (м. Одеса, 10-11 листопада 2023 р.). Одеса: Національний університет «Одеська політехніка», 2023. С. 31-33.

94. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#Text.

95. ISA 1 «Presentation of Financial Statements». URL: https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/publications/pdf-standards/english/2022/issued/part-a/ias-1-presentation-of-financial-statements.pdf?bypass=on

96. ISA 7 «Statement of Cash Flows». URL: https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/publications/pdf-standards/english/2022/issued/part-a/ias-7-statement-of-cash-flows.pdf?bypass=on

97. European Systemic Risk Board. Positively green: measuring climate change risks to financial stability. 2020. URL: https://www.esrb.europa.eu/pub/pdf/reports/esrb.report200608_on_Positively_green_-_Measuring_climate_change_risks_to_financial_stability~d903a83690.en.pdf

98. European Systemic Risk Board. Climate-related risk and financial stability. 2021. URL: https://www.esrb.europa.eu/pub/pdf/reports/esrb.climateriskfinancial stability202107~79c10eba1a.en.pdf

99. Радіонова Н.Й., Губська Д.В. Особливості обліку та аудиту основних засобів відповідно вимог міжнародних стандартів. Економічний простір. 2019. №146. С. 113-124.

100. Слуцький Є.В. Аудит оцінки основних засобів на різних етапах їх життєвого циклу на прикладі підприємств, віднесених до управління Державного концерну «Укроборонпром». Проблеми системного підходу в економіці. 2017. Вип. 5 (61). С. 232-237.

101. Гончарова В.Г., Грінченко А.Ю. Особливості аудиту оцінки основних засобів. Науковий вісник Херсонського державного університету. 2017. Вип. 23. Част. 3. С. 127-130.

102. Петрик О.А. Мариніч І.О. Аудит оцінки вартості основних засобів Економіка. Фінанси. Право. 2015. № 4. С. 24-26.

103. Меліхова Т.О., Герасименко Ю.М. Розробка програми аудиту надходження основних засобів для підвищення рівня фінансової безпеки підприємства. Агросвіт. 2018. № 24. С. 46-53.

104. Гамова О.В., Козачок І.А., Майна А.В. Пропозиції щодо вдосконалення аудиту основних засобів на промисловому підприємстві. Інвестиції: практика та досвід. 2019. № 2. С. 79-86.

105. Гамова О.В., Козачок І.А., Марченко О.С. Формування системи обліку та аудит стану та руху основних засобів на підприємстві. Ефективна економіка. 2018. № 1. URL: http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=6058.

106. Радіонова Н.Й. Бунда О.М. Удосконалення методології аудиту основних засобів. Регіональна бізнес-економіка та управління. 2015. № 3 (47). С. 100-111.

107. Бондаренко О.М., Матвєєва О.М., Руденко Л.О. Організація і методологія проведення аудиту основних засобів та шляхи його вдосконалення. Економіка та суспільство. 2021. Вип. 24. URL: https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/view/199.

108. Макаренко А.П., Курсон О.О. Удосконалення аудиту основних засобів на підприємстві Ефективна економіка. 2019. № 12. URL: http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/12_2019/11.pdf.

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

110. Даценко Г.В., Кудирко О.М. Особливості проведення аудиту основних засобів на виробничих підприємствах. Економіка та суспільство. 2022. Вип. 46. URL: https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/view/2051

111. Стригуль Л.С., Тімонова А.С. Шляхи удосконалення організації обліку і аудиту основних засобів на підприємстві. Вісник Національного технічного

університету «ХПІ». Сер. : Технічний прогрес та ефективність виробництва. 2014. № 32. С. 47-50.

112. Ciurdaș I. Accounting estimates – Risks and challenges in the audit mission. Business administration. Université Côte d'Azur; Universitatea Babeș-Bolyai (Cluj-Napoca, Roumanie). 2022. 159 p.

113. Oyewo B., Emebinah, E., Savage R. (2020). Challenges in auditing fair value measurement and accounting estimates: Some evidence from the field. Journal of Financial Reporting and Accounting. vol. 18 no. 1. pp. 51-75.

114. Корінько М.Д. Аудит облікових оцінок: документальне забезпечення формування висновків аудитора. Вісник ЖДТУ. 2012. № 1 (59). С. 95-96.

115. Stefan-Duicu A. & Stefan-Duicu V.M. (2015) Using the Professional Judgment within the Financial Auditor's Profession. Global Economic Observer. "Nicolae Titulescu" University of Bucharest, Faculty of Economic Sciences; Institute for World Economy of the Romanian Academy. 2015. vol. 3(1). pp. 141-143.

116. Разборська О.О., Лесік Л.С. Формування професійного судження у сфері бухгалтерського обліку та аудиторської практики. Фінанси, облік, банки. 2019. № 1 (24). С. 159-168.

117. Шерстюк О.Л. Аспекти застосування професійних суджень аудитора. Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. 2016. Вип. 2–3 (35). С. 459-471. DOI: https://doi.org/10.26642/pbo-2016-2-3(35)-459-471.

118. Томчук О.В., Фабіянська В.Ю. Застосування професійного судження аудитора в контексті розвитку міжнародних стандартів аудиту. Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики. 2018. № 1. С. 68-81.

119. Шацков В.В., Шацкова Л.П. Методичний підхід до багатокритеріального аналізу основних засобів. Вплив обліку та фінансів на розвиток економічних процесів: матеріали III Міжнародної науково-практичної конференції (м. Берегове, 15 червня 2022 р.). Берегове: ЗУІ ім. Ф. Ракоці ІІ, 2022. С. 274-276.

ДОДАТКИ

ДОДАТОК А

**Сутність «основні засоби» в дисертаційних дослідженнях**

| Автор | Сутність «основні засоби» |
|---|---|
| Гаврись М.О. | Це умовний вартісний вимір сукупності матеріальних активів, які використовуються у процесі виробництва продукту, виконання робіт з товароруху та надання послуг, що мають термін корисного використання більше одного операційного циклу і поступово переносять свою вартість на нову продукцію, товари, послуги у вигляді амортизаційних відрахувань [16]. |
| Матвійчук Л.О. | Це матеріальні активи, що володіють тривалим строком корисного використання, переносять свою достовірно визначену вартість на вартість виготовленої аграрної продукції частинами у вигляді амортизаційних відрахувань (відповідними частками) та дозволяють отримати майбутні економічні вигоди [10]. |
| Зінкевич О.В. | Це матеріальні активи – об’єкти реального інвестування, які зазнають зносу і забезпечують задоволення інтересів власників, очікуваний строк корисного використання яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік [14]. |
| Мустеца І.В. | Це матеріальні активи виробничого та невиробничого призначення, що відповідають встановленим методичним вимогам бухгалтерського обліку, зберігають матеріально-речову форму протягом життєвого циклу та використовуються підприємством у господарській діяльності з метою експлуатації у процесі виробництва, надання послуг, здачі в оренду чи в інших адміністративних та соціально-культурних цілях [12]. |
| Пиріжок С.Є. | Це частина майна в матеріально-речовій формі, що належить підприємству на правах власності і використовуються в якості засобів праці протягом року, що перевищує один операційний цикл або один календарний рік [17]. |
| Самбурська Н.І. | Це абстракція натурально-речової форми засобів праці, виражена у грошовому вимірнику [11]. |
| Мац Т.П. | Це матеріальні активи, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких більше як один рік (або операційний цикл, якщо він триває більше одного року), і вартість яких поступово переноситься на всі створені за їх участі нові вартості, які підприємство утримує та використовує у виробничій і невиробничій сферах, здає в оренду іншим особам і сприяють створенню і зростанню ресурсного потенціалу підприємства на інноваційній основі [9]. |
| Замлинський В.А. | Частину процесу виробництва і до їхнього складу слід відносити довгострокові матеріальні об’єкти, які забезпечують нормальний хід виробничого процесу, і засоби, призначені для створення нормальних умов праці [8]. |
| Луценко О.А. | Це засоби праці, які неодноразово беруть участь у процесі відтворення інноваційного напряму, сприяють одержанню доходу, не змінюють своєї натурально-речової форми, виконують однакову функцію протягом декількох виробничих циклів і поступово переносять свою вартість на вартість новоствореного продукту [7]. |

*Джерело: складено на основі [7-12, 14, 16, 17]*

ДОДАТОК Б

**Розкриття елементів облікової політики та облікових оцінок щодо основних засобів за правилами міжнародних стандартів у працях фахівців**

| Елементи | Джерело |
|---|---|
| 1 | 2 |
| Критерії визнання | Голов С.Ф., Костюченко В.М. [33], Лучко М.Р., Бенько І.Д. [34], Кузнецова С.О., Чернікова І.Б. [35], Дубовая В.В. [36], Пархоменко В.М., Малюга Н.М. [37], Танасієва М.М., Ковальчук Т.М. [38], Кононова І.В. [39], Бєлозерцев В.С. [40], Шкуліпа Л.В. [41], Мельник Т.Г. [42], Гречко А.В. [43], Сторожук Т.М. [44] Даниленко О. [45] |
| Встановлення одиниця обліку | Голов С.Ф., Костюченко В.М. [33], Кононова І.В. [39], Шкуліпа Л.В. [41], Мельник Т.Г. [42], Сторожук Т.М. [44], Проскуріна Н.М. [46], Москалюк Г.О. [47], Касич А.О. [48], Чучупака В. [49] |
| Порядок формування собівартості | Голов С.Ф., Костюченко В.М. [33], Лучко М.Р., Бенько І.Д. [34], Кузнецова С.О., Чернікова І.Б. [35], Пархоменко В.М., Малюга Н.М. [37], Танасієва М.М., Ковальчук Т.М. [38], Кононова І.В. [39], Бєлозерцев В.С. [40], Шкуліпа Л.В. [41], Мельник Т.Г. [42], Даниленко О. [45], Проскуріна Н.М. [46], Касич А.О. [48], Задорожний З.В., Панасюк В.М., Ковальчук Є.К., Бобрівець Л.Я. [50], Озеран А.В., Коршикова Р.С. [51], Книшек О.О. [52], Коблянська О.І. [53] |
| Витрати із виведення з експлуатації | Голов С.Ф., Костюченко В.М. [33], Бєлозерцев В.С. [40], Шкуліпа Л.В. [41], Чучупака В. [49] |
| Віднесення до кваліфікаційних активів | Голов С.Ф., Костюченко В.М. [33]. Пархоменко В.М., Малюга Н.М. [37], Бєлозерцев В.С. [40], Книшек О.О. [52] |
| Відстрочення платежу | Коблянська О.І. [53] |
| Подальші витрати | Голов С.Ф., Костюченко В.М. [33]. Кузнецова С.О., Чернікова І.Б. [35], Кононова І.В. [39], Мельник Т.Г. [42], Касич А.О. [46], Задорожний З.В., Панасюк В.М., Ковальчук Є.К., Бобрівець Л.Я. [50], Маркус О.В. [54] |
| Моделі оцінки | Голов С.Ф., Костюченко В.М. [33], Лучко М.Р., Бенько І.Д. [34], Кузнецова С.О., Чернікова І.Б. [35], Дубовая В.В. [36], Танасієва М.М., Ковальчук Т.М. [38], Бєлозерцев В.С. [40], Мельник Т.Г. [42], Проскуріна Н.М. [46], Задорожний З.В., Панасюк В.М., Ковальчук Є.К., Бобрівець Л.Я. [50], Книшек О.О. [52] |
| Порядок переоцінки | Голов С.Ф., Костюченко В.М. [33], Пархоменко В.М., Малюга Н.М. [37], Шкуліпа Л.В. [41], Мельник Т.Г. [42], Даниленко О. [45], Проскуріна Н.М. [46], Чучупака В. [49], Задорожний З.В., Панасюк В.М., Ковальчук Є.К., Бобрівець Л.Я. [50], Коблянська О.І. [53], Рубаненко Л. [55], Безверхий К. [56] |
| Строк корисного використання | Голов С.Ф., Костюченко В.М. [33], Дубовая В.В. [36], Пархоменко В.М., Малюга Н.М. [37], Проскуріна Н.М. [46], Москалюк Г.О. [47], Задорожний З.В., Панасюк В.М., Ковальчук Є.К., Бобрівець Л.Я. [50], Озеран А.В., Коршикова Р.С. [51] |

Продовження Додатку Б

| 1 | 2 |
|---|---|
| Ліквідаційна вартість | Голов С.Ф., Костюченко В.М. [33], Кузнецова С.О., Чернікова І.Б. [35], Дубовая В.В. [36], Пархоменко В.М., Малюга Н.М. [37], Шкуліпа Л.В. [41], Книшек О.О. [52] |
| Амортизація | Голов С.Ф., Костюченко В.М. [33], Лучко М.Р., Бенько І.Д. [34], Кузнецова С.О., Чернікова І.Б. [35], Дубовая В.В. [36], Пархоменко В.М., Малюга Н.М. [37], Танасієва М.М., Ковальчук Т.М. [38], Кононова І.В. [39], Шкуліпа Л.В. [41], Гречко А.В. [43], Даниленко О. [45], Проскуріна Н.М. [46], Москалюк Г.О. [47], Касич А.О. [48], Чучупака В. [49], Задорожний З.В., Панасюк В.М., Ковальчук Є.К., Бобрівець Л.Я. [50], Озеран А.В., Коршикова Р.С. [51], Книшек О.О. [52], Маркус О.В. [54] |
| Зменшення корисності | Пархоменко В.М., Малюга Н.М. [37], Яцунська О.С. [57], Овчарова Н.В. [58], Вовкотруб О. [59] |
| Припинення визнання | Голов С.Ф., Костюченко В.М. [33]. Кузнецова С.О., Чернікова І.Б. [35], Дубовая В.В. [36], Москалюк Г.О. [47], Задорожний З.В., Панасюк В.М., Ковальчук Є.К., Бобрівець Л.Я. [50], Маркус О.В. [54] |

*Джерело: складено на основі [33-59]*

ДОДАТОК В

**Дослідження застосування МСА при незалежному аудиті основних засобів в наукових працях**

| Автор | Сутність «основні засоби» |
|---|---|
| Утенкова К.О. | Розглянуто загальні вимоги до методики проведення аудиту з урахуванням положень МСА. Викладена методика аудиту основних засобів, яка повністю відповідає нормам вищезазначених стандартів [63]. |
| Візіренко С.В. | Розглянуто порядок планування аудиту основних засобів згідно МСА 300. Розглянута процедура отримання аудиторських доказів згідно з МСА 500. Розглянута процедура зовнішнього підтвердження згідно з МСА 505. Розглянутий порядок проведення аналітичних процедур згідно з МСА 520 [64]. |
| Сирцева С.В., Чебан Ю.Ю. | Представлено методику проведення аудиту основних засобів у с/г підприємствах. Розглянуто стратегію аудиту основних засобів згідно з МСА 300. Розглянуто аналітичні процедури згідно з МСА 520. Запропоновано поетапну програму аудиту основних засобів, на її основі розроблено робочі документи аудитора. Розглянуто питання суттєвості виявлених помилок і порушень згідно з МСА 320 [65]. |
| Семенець А.О. | Розглянуто особливості організації аудиторської перевірки фінансової оренди основних засобів. Висвітлено мету аудиту основних засобів згідно з МСА 200. Розглянуті критерії оцінки фінансової звітності згідно з МСА 210. Розглянуто питання щодо потенційних викривлень згідно з МСА 315. Запропонована організаційна модель аудиту [66]. |
| Гуцаленко Л.В | Досліджено особливості організації аудиту основних засобів. Сформовано мету аудиту основних засобів з урахуванням положень МСА, сформовано завдання й узагальнено джерела аудиту, наведено методичні прийоми та етапи, виокремлено типові помилки, що виявляють при аудиті основних засобів [67]. |
| Томчук В.В. | Розглянуто особливості організації та методики аудиту основних засобів на підприємствах з урахуванням положень МСА. Сформовано основні завдання та етапи аудиту основних засобів, особливості його проведення. Досліджено основні джерела отримання аудиторських доказів відповідно до МСА, їх повноту та достатність при аудиті основних засобів [68]. |
| Бонда-ренко Н.М. | Акцептовано увагу положеннях з планування аудиту основних засобів згідно з МСА 300, суттєвості в аудиті згідно з МСА 320, оцінки ризиків згідно з МСА 400, звіту аудитора згідно з МСА 800 [69]. |
| Подме-шальська Ю.В. | Розглянутий порядок планування аудиту основних засобів згідно з МСА 300. Наведено зразки програми аудиту основних засобів та робочі документи на виконання аудиторських процедур [70]. |
| Савченко А.М. | Досліджено та виділено основні засади проведення аудиту основних засобів. Висвітлено мету аудиту основних засобів згідно з МСА 200. Наведено організаційна модель, з детальною характеристикою кожного етапу [71]. |
| Радіонова Н.Й. | Досліджено методику аудиту основних засобів. Висвітлено мету згідно з МСА 200 та основні завдання. Зазначено джерела інформації та порядок проведення аудиту. Удосконалено методику проведення аудиту. Наведено приклад робочого документу аудитора. [72]. |
| Чубай В.М. | Висвітлено мету аудиту основних засобів згідно з МСА 200. Згруповано джерела аудиторських доказів. Запропоновано етапи проведення аудиту операцій з основними засобами, наведено методичні прийоми, що можуть застосовуватися під час перевірки. Встановлено, які чинники впливають на аудит операцій з основними засобами. Наведено види порушень і помилок, які найчастіше виявляються під час аудиту операцій з основними засобами [73]. |

*Джерело: складено на основі [63-73]*

ДОДАТОК Г

## Огляд термінів, пов'язаних з аудитом згідно з МСА

| Термін | Сутність | МСА |
|---|---|---|
| Професійне судження | Це застосування необхідної освіти, знань і досвіду в контексті вимог стандартів аудиту, бухгалтерського обліку та професійної етики при прийнятті обґрунтованих рішень щодо плану дій, які є прийнятними за обставин завдання з аудиту. | МСА 200 |
| Професійний скептицизм | Це ставлення, що поєднує допитливість, уважність до обставин, які можуть вказувати на можливе викривлення внаслідок помилки або шахрайства, та критичну оцінку аудиторських доказів | МСА 200 |
| Аудиторська документація | Це записи виконаних аудиторських процедур, відповідних отриманих аудиторських доказів та висновків, яких дійшов аудитор | МСА 230 |
| Аудиторський файл | Одна чи кілька папок або інших носіїв інформації у фізичній чи електронній формі, що містять записи, які становлять аудиторську документацію для конкретного завдання | МСА 230 |
| Суттєвість для виконання аудиторських процедур | Суми, визначені аудитором на рівні, нижчому від суттєвості для фінансової звітності в цілому, для того, щоб знизити до прийнятно низького рівня ймовірність того, що сукупність невиправлених та невиявлених викривлень перевищить розмір суттєвості для фінансової звітності в цілому | МСА 320 |
| Процедури оцінки ризиків | Аудиторські процедури, які виконують для отримання розуміння суб'єкта господарювання та його середовища, в тому числі системи внутрішнього контролю суб'єкта, ідентифікації й визначення ризиків суттєвого викривлення внаслідок або шахрайства, або помилки на рівні фінансової звітності та на рівні тверджень | МСА 315 |
| Процедура по суті | Аудиторська процедура, призначена для виявлення суттєвих викривлень нарівні тверджень, яка включає: тести деталей (класів операцій, залишків рахунків та розкриття інформації) та аналітичні процедури по суті | МСА 330 |
| Тест заходів контролю | Аудиторська процедура, розроблена для оцінки ефективності функціонування заходів контролю для запобігання або виявлення та виправлення суттєвих викривлень на рівні тверджень | МСА 330 |
| Аудиторські докази | Інформація, яку використовує аудитор під час формування висновків, на яких ґрунтується думка аудитора | МСА 500 |
| Аналітичні процедури | Оцінки фінансової інформації, зроблені на основі аналізу очікуваних взаємозв'язків між фінансовими та нефінансовими даними, що охоплюють необхідне вивчення ідентифікованих відхилень або взаємозв'язків, які не узгоджуються з іншою доречною інформацією чи значно відрізняються від очікуваних величин | МСА 520 |
| Аудиторська вибірка | Застосування аудиторських процедур до менш як 100% елементів генеральної сукупності, яка підлягає аудиту, в такий спосіб, що всі відібрані елементи мають шанс бути відібраними з метою надання аудитору належної основи, на підставі якої формуються висновки щодо всієї генеральної сукупності | МСА 530 |
| Облікова оцінка | Сума в грошовому вираженні, оцінка якої, відповідно до вимог застосовної концептуальної основи фінансового звітування, залежить від невизначеності оцінювання | МСА 540 |
| Результат облікової оцінки | Фактична сума в грошовому вираженні, що є наслідком аналізу операцій, подій або умов, які розглядаються в обліковій оцінці | МСА 540 |
| Невизначеність оцінювання | Чутливість до властивої неточності оцінки | МСА 540 |

*Джерело: складено на основі [74, 76-83]*

ДОДАТОК Д

## Додаткове роз'яснення щодо процесу планування

| Питання | Пояснення |
|---|---|
| Сутність планування | Планування аудиту включає: затвердження загальної стратегії аудиту проекту; розробку плану аудиту. |
| Переваги планування | Адекватне планування допомагає в проведенні аудиту декількома способами, включаючи наступне:<br>- допомагає ідентифікувати і приділити належну увагу важливим областям аудиту;<br>- допомагає вчасно ідентифікувати і вирішити потенційні проблеми;<br>- допомагає належним чином організувати і управляти аудиторським проектом так, щоб він був проведений ефективно і раціонально;<br>- допомагає у виборі членів команди проекту з належним рівнем компетентності і здатних реагувати на очікувані ризики, а також правильному розподілі роботи між ними;<br>- спрощує управління і контроль над членами команди проекту і перевірку їх роботи;<br>- допомагає, де можна застосувати, координувати роботу, виконувану аудиторами компонента, фахівцями та залученими експертами. |
| Характер і обсяг планування | Характер і обсяг планування може відрізнятися в залежності від розміру і складності діяльності компанії, попереднього досвіду ключових членів команди по роботі з даним підприємством і змін в обставинах, які відбуваються в протягом виконання аудиторського завдання.<br>Планування є безперервним і циклічним процесом, який часто починається незабаром після (або в зв'язку з) завершення попереднього аудиту та триває до завершення поточного аудиторського завдання. При плануванні необхідно враховувати час виконання певних операцій і аудиторських процедур, які повинні бути завершені до виконання наступних аудиторських процедур. Наприклад, планування включає необхідність до виявлення та оцінки ризиків суттєвого викривлення. Розгляд таких питань:<br>- аналітичні процедури, які будуть виконані в ході планування;<br>- отримати загальне розуміння законодавства та нормативно-правової бази, яка застосовується до підприємства, а також того, як підприємство виконує чинне законодавство;<br>- визначити суттєвість;<br>- ступінь участі фахівців і залучених експертів, і використання роботи експертів залучених керівництвом компанії;<br>- виконання інших процедур оцінки ризиків. |
| Участь керівництва компанії | Аудитор може прийняти рішення по обговоренню елементів планування з керівництвом підприємства, щоб спростити управління і проведення аудиту (наприклад, щоб скоординувати деякі заплановані аудиторські процедури з роботою персоналу підприємства). Незважаючи на те, що ці обговорення часто відбуваються, Аудитор залишається відповідальним за загальну стратегію аудиту та план аудиту. Під час обговорення питань, включених в загальну стратегію аудиту або план аудиту, необхідно пам'ятати про те, щоб не поставити під загрозу ефективність аудиту. |

*Джерело: складено на основі [84]*

ДОДАТОК Е

## Опис методів, які можуть використовуватися для виконання аналітичних процедур

| Метод | Опис |
|---|---|
| 1 | 2 |
| Прогнозний аналіз<br>При прогнозному аналізі використовується інформація, доступна для одного і більше періодів часу і / або з одного і більше джерел, для розрахунку очікуваної величини показника і її подальшого порівняння з фактичними обліковими даними. | Дані, що використовуються в прогнозному аналізі, зазвичай включають інформацію за поточний період.<br>Ми ідентифікуємо відповідні дані і взаємозв'язок між ними для розрахунку очікуваної величини показника і її подальшого порівняння з фактичними обліковими даними.<br>Ми можемо використовувати дані за минулий період в якості базової точки для розрахунку очікуваної величини показника за звітний період. |
| Аналіз тренду<br>Аналіз тренду - це аналіз даних для певного параметра, доступних на різні відсічення часу або з різних джерел. | Дані, що використовуються в аналізі тренду, зазвичай включають історичні дані.<br>При використанні аналізу тренда, що включає історичні дані, ідентифікуються відповідні дані і їх взаємозалежність протягом певного періоду.<br>В аналізі простого тренда зазвичай використовується тільки внутрішня інформація, доступна за минулий період, для порівняння з даними за поточний період. Можливо побудувати і складнішу модель тренда за рахунок включення в неї інших вихідних даних, таких як історичні дані за кілька періодів, прогнозні дані та дані із зовнішніх джерел. |
| Коефіцієнтний аналіз<br>Коефіцієнтний аналіз має на увазі порівняння взаємозв'язків між різними показниками, доступними за різні періоди часу або з різних джерел. | Коефіцієнти, які можливо аналізувати, включають:<br>- коефіцієнти, що відображають взаємозв'язок між двома рахунками або розкриття, наприклад, відсоток валової маржі;<br>- коефіцієнти, що відображають взаємозв'язок між залишками за рахунком і нефінансової інформацією, наприклад, витрати на оплату праці та чисельність співробітників.<br>Поширені форми аналізу тренда з використанням коефіцієнтів включають в себе коефіцієнти із зовнішніх джерел або історично дані самої компанії.<br>Використання широко поширених коефіцієнтів (наприклад, норма прибутку для різних типів торгових підприємств) може бути ефективним при проведенні аналітичних процедур в рамках тестування по суті для підтвердження того, що дані, відображені в бухгалтерському обліку, є розумними.<br>Ми можемо використовувати середні для галузі коефіцієнти або відповідні коефіцієнти аналогічних організацій в цій же галузі. Даний підхід буде найбільш ефективний, якщо операційні чинники є порівнянними.<br>Коефіцієнти, розраховані на основі інформації з внутрішніх джерел, часто можуть бути аналогічними тим, які використовуються менеджментом в якості ключових індикаторів ефективності. |

Продовження Додатку Е

| 1 | 2 |
|---|---|
| Аналіз числових показників Аналіз числових показників є аналітичної процедурою, в якій використовується професійне судження для аналізу даних бухгалтерського обліку с метою виявлення нестандартних елементів і виконання подальших аудиторських процедур по відношенню до виявлених нестандартним елементам. | Аналіз числових показників включає в себе ідентифікацію нестандартних елементів в регістрах бухгалтерського обліку (наприклад, нестандартні бухгалтерські записи), а також в інформації про транзакції (наприклад, використання підозрілих рахунків, коригування облікових записів) для ідентифікації викривлень, які мають місце бути. В рамках аналізу числових показників часто проводиться аналіз великого обсягу інформації.<br>Ідентифікація нестандартних елементів може здійснюватися шляхом вивчення і аналізу переліку трансакцій в журналі проводок, оборотно-сальдових відомостей, контрольних рахунків, коригувальних записів, сумнівних рахунків та інших детальних звітів.<br>Аналіз числових показників може застосовуватися на стадії оцінки ризиків або проведення аналітичних процедур або детальних тестів в рамках тестування по суті. |

*Джерело: складено на основі [81]*

ДОДАТОК Ж

**Перелік досліджуваних підприємств суспільного інтересу**

| Назва | ЕДРПОУ | Вид звітн | Основний вид | Чис., ос. | Посилання |
|---|---|---|---|---|---|
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 |
| ТОВ «АВ Метал Груп» | 36441934 | | Оптова торгівля металами та металевими рудами | 3004 3400 | https://avmg.ua/user-info/ |
| АТ «Аграрний фонд» | 38926880 | Кон-салі-дов. | Оптова торгівля зерном, необробленим тютюном, насінням і кормами для тварин | 235 105 | https://agrofond.gov.ua/publichna-informacija#publichnainformatsiya-docs |
| ПКТ ТОВ «Агромат» | 21509937 | Кон-салі-дов. | Оптова торгівля деревиною, будівельними матеріалами та санітарно-технічним обладнанням | | https://www.agromat.ua/finansova-zvitnist/ |
| СТОВ «Агрофірма Корсунь» | 32012939 | | Вирощування зернових культур (крім рису), бобових культур і насіння олійних культур | 453 380 400 | https://www.afkorsun.com.ua/ua/pro-kompaniyu |
| ПІІ «Амік Україна» | 30603572 | | Оптова торгівля твердим, рідким, газоподібним паливом і подібними продуктами | | https://amicenergy.com.ua/ua/finance/ |
| ТОВ «Асканія-Флора» | 30839534 | | Вирощування інших однорічних і дворічних культур | | https://ascania-flora.ua/zvitnist |
| ПАТ «Фармацев-тична фірма «Дарниця» | 00481212 | | Виробництво фармацевтичних препаратів і матеріалів | 1067 1085 1152 | https://darnytsia.ua/reports |
| ТОВ «Еко» | 32104254 | | Роздрібна торгівля в неспеціалізованих магазинах переважно продуктами харчування, напоями та тютюновими виробами | | https://eko.com.ua/ua/page/zvit_2019/ |
| АТ «Ельворті» | 05784437 | | Виробництво машин і устаткування для сільського та лісного господарств | 773 907 | https://elvorti.com/documents/otcheta-emitenta/finansovye-otchety/ |
| ТОВ «Епам Системз» | 33880213 | | Комп’ютерне програмування | 277 355 367 | https://careers.epam.ua/financial-statement |
| АТ «Київмедпрепарат» | 00480862 | | Виробництво фармацевтичних препаратів і матеріалів | 1173 1151 1102 | https://kyivmedpreparat.com/shareholders |

Продовження Додатку Ж

| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 |
|---|---|---|---|---|---|
| ПрАТ «Київстар» | 21673832 | Кон-салі-дов. | Діяльність в сфері безпровідного зв'язку | 3698 3817 3675 | https://kyivstar.ua/about/investors-and-shareholders/issuers |
| ТОВ «Леоні Ваерінг Системс УА ГмбХ» | 31358171 | | Виробництво електричного й електронного устаткування для автотранспортних засобів | 7080 7403 | https://www.leoni-ukraine.com/ |
| ТОВ «Нова пошта» | 31316718 | Кон-салі-дов. | Інша допоміжна діяльність в галузі транспорту | 28831 33717 31486 | https://novaposhta.ua/partners/id/10016 |
| ПП «Оліяр» | 32461721 | | Виробництво олії та тваринних жирів | | https://oliyar.com.ua/about-oliyar/finansova-zvitnist/ |
| ТОВ «Оптімусагро Трейд» | 41161689 | | Виробництво олії та тваринних жирів | | https://optimus.com.ua/about/investors/ |
| ТОВ «Таврія В» | 19202597 | | Роздрібна торгівля в неспеціалізованих магазинах переважно продуктами харчування, напоями та тютюновими виробами | 1112 1090 1090 | https://tavriav.org/uncategorized-uk/%D0%B7%D0%B2%D1%96%D1%82%D0%B8/ |
| ТОВ «Траш» | 40688123 | | Роздрібна торгівля в неспеціалізованих магазинах переважно продуктами харчування, напоями та тютюновими виробами | 574 | https://thrash.ua/reporting |
| ТОВ «НВП «Укроргсинтез | 31607028 | Кон-салі-дов | Дослідження й експериментальні розробки у сфері інших природничих і технічних наук | 1166 981 | https://uoslab.com/pro-nas/publichna-zvitnist |
| ПрАТ «Чумак» | 24106105 | | Інші види перероблення та консервування фруктів і овочів | | https://chumak.com/emitent |

*Джерело: складено автором*

ДОДАТОК З

## Строк корисного використання основних засобів досліджуваних підприємств суспільного інтересу

| | ПКУ | ТОВ «АВ Метал Груп» | АТ «Аграр-ний фонд» | ПКТ ТОВ «Агро-мат» | СТОВ «Агро-фірма Корсунь» | ПІІ «Амік Україна» | ТОВ «Асканія-Флора» | ПАТ «ФФ«Дар-ниця |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| *Капвкладення на поліпшення земель, не пов'язаних з будівни.* | 15 | 15 | - | - | - | - | - | - |
| *Будівлі* | 20 | 20 | - | - | - | - | - | 20-100 |
| *Споруди* | 15 | 15-20 | - | - | - | - | - | 10-75 |
| Будівлі та споруди | - | - | 20-65 | 50 | 12-40 | 10-30 | 12-50 | |
| Капітальні вкладення в орендовані приміщення | - | - | - | - | - | - | - | - |
| *Передавальні пристрої* | 10 | 10 | - | 20 | - | - | - | - |
| Будівлі, споруди, пер. пристрої | - | - | - | - | - | - | - | - |
| *Машини та обладнання* | 5 | - | 3-20 | 6 | 3-12 | 5-25 | - | |
| *Комп'ютерне та оф. Обладнання* | 2 | - | - | 3 | - | - | - | 4-6 |
| Машини, обладнання (фінансовий лізинг) | - | - | - | - | - | - | - | - |
| Машини та обл-ня на складі | - | - | - | - | - | - | - | - |
| Машини та офісне обладнання | - | 2-30 | - | - | - | - | - | - |
| Обладнання | - | - | - | - | - | - | - | - |
| Виробниче обладнання | - | - | - | - | - | - | 4-20 | 5-25 |
| Технічне обладнання та устаткування | - | - | - | - | - | - | - | - |
| Інше технічне та технологічне обладнання | - | - | - | - | - | - | - | - |
| Інше операційне та офісне обладнання | - | - | - | - | - | - | - | - |
| ІТ-системи | - | - | - | - | - | - | - | - |
| Побутова техніка | - | - | - | - | - | - | - | - |
| Касовий апарат, лічильник валют, ваги | - | - | - | 7 | - | - | - | - |
| Торгівельне обладнання | - | - | - | - | - | - | - | - |
| Холодильне обладнання | - | - | - | - | - | - | - | - |
| Інше обладнання | - | - | - | - | - | - | - | - |
| Машини, обладнання та транспортні засоби | - | - | - | - | - | - | - | - |
| *Транспортні засоби* | 5 | 5-10 | 5-10 | 6 | 3-10 | 10 | 7-10 | 5-10 |
| Транспортні засоби (фін. Ліз) | - | - | - | - | - | - | - | - |
| Транспортні засоби та автомобілі | - | - | - | - | - | - | - | - |
| Легкові автомобілі | - | - | - | - | - | - | - | - |
| Вантажні автомобілі | - | - | - | - | - | - | - | - |
| Інші транспортні засоби | - | - | - | - | - | - | - | - |
| Сідловий тягач | - | - | - | 8 | - | - | - | - |
| *Інструменти, прилади, інвентар, меблі* | 4 | 4-9 | - | 5 | - | 5 | 4-12 | 4-10 |
| Меблі | - | - | - | - | - | - | - | - |
| Меблі та офісне обладнання | - | - | - | - | 1-5 | - | - | - |
| Інвентар та офісне обладнання | - | - | - | - | - | - | - | - |
| *Багаторічні насадження* | 10 | 10 | - | - | - | - | - | - |
| *Інші основні засоби* | 12 | 12 | 3-12 | 12 | - | 3-15 | - | - |
| Модернізація орен.засобів | - | - | - | - | - | - | - | - |
| *Тимчасові споруди* | 5 | - | - | - | - | - | - | - |
| *Інвентарна тара* | 6 | 6 | - | - | - | - | - | - |
| Активи в формі права користування | | СВ або СО | Не вказано | Не вказано | Строк використання або оренди, який з них менший | | | Не вказано |

Продовження Додатку З

| | ПКУ | ТОВ «Еко» | АТ «Ельворти» | ТОВ «Епам Системз» | АТ «Київмед-препарат» | ПрАТ «Київстар» | ТОВ «Леоні Ваерінг Системс УА ГмбХ» |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| *Капвкладення на поліпшення земель, не пов'язаних з будівни.* | 15 | - | 15 | - | - | - | - |
| *Будівлі* | 20 | - | 20 | - | - | - | 20-50 |
| *Споруди* | 15 | - | 15 | - | - | - | - |
| Будівлі та споруди | - | 12-40 | - | 10-20 | 15-147 | - | 40 |
| Капітальні вкладення в орендовані приміщення | - | Строк оренди | - | - | - | - | - |
| *Передавальні пристрої* | 10 | - | 10 | - | - | - | - |
| Будівлі, споруди, перед. Пристрої | | - | - | - | - | 5-30 | - |
| *Машини та обладнання* | 5 | - | 5 | - | 5-50 | 5-20 | - |
| *Комп'ютерне та офісне обладнання* | 2 | 5 | 2 | - | - | | - |
| Машини, обладнання (фін. Ліз.) | - | - | - | - | - | | - |
| Машини та обладнання на складі | - | 5 | - | - | - | | - |
| Машини та офіс. Обладнання | - | - | - | - | - | | - |
| Обладнання | - | - | - | 2-5 | - | | - |
| Виробниче обладнання | - | - | - | | - | | 5-15 |
| Технічне обладнання та устаткування | - | - | - | - | - | | - |
| Інше технічне та технологічне обладнання | - | 5 | - | - | - | | - |
| Інше операційне та офісне обладнання | - | - | - | - | - | | - |
| ІТ-системи | - | - | - | - | - | | - |
| Побутова техніка | - | - | - | - | - | | - |
| Касовий апарат, лічильник валют, ваги | - | 5 | - | - | - | | - |
| Торгівельне обладнання | - | 5-10 | - | - | - | | - |
| Холодильне обладнання | - | 5-7 | - | - | - | | - |
| Інше обладнання | - | - | - | - | - | | - |
| Машини, обладнання та транспортні засоби | - | - | - | - | - | | - |
| *Транспортні засоби* | 5 | - | 5 | - | 5-10 | 3-5 | 5 |
| Транспортні засоби (фін. Лізинг) | - | - | - | - | - | | - |
| Транспортні засоби та автомобілі | - | - | - | - | - | | - |
| Легкові автомобілі | - | 5-7 | - | - | - | | - |
| Вантажні автомобілі | - | 5-8 | - | - | - | | - |
| Інші транспортні засоби | - | 5 | - | - | - | | - |
| Сідловий тягач | - | | - | - | - | | - |
| *Інструменти, прилади, інвентар, меблі* | 4 | 4 | 4 | - | - | | 3-12 |
| Меблі | - | - | - | - | - | | - |
| Меблі та офісне обладнання | - | - | - | 4-12 | - | | |
| Інвентар та офісне обладнання | - | - | - | - | 2-18 | | - |
| *Багаторічні насадження* | 10 | - | 10 | - | 10 | | - |
| *Інші основні засоби* | 12 | 2-12 | 12 | - | - | | - |
| Модернізація орендованих засобів | - | - | - | Строк використання або оренди, який менший | - | | - |
| *Тимчасові споруди* | 5 | 5 | - | - | - | | - |
| *Інвентарна тара* | 6 | - | 6 | - | - | | - |
| Активи в формі права користування | | Строк використання або оренди, який менший | - | Строк використання або оренди, який менший | Не вказано | Строк використання або оренди, який менший (СО 3-?) | Строк використання або оренди, який менший |

Продовження Додатку З

| | ПКУ | ТОВ «Нова пошта» | ПП «Оліяр» | ТОВ «Оп-тімусагро Трейд» | ТОВ «Таврія В» | ТОВ «Траш» | ТОВ «НВП «Укрорг-синтез | ПрАТ «Чумак» |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| *Капвклад на поліпш. земель, не пов'яз. з буд.* | 15 | - | - | - | - | - | - | - |
| *Будівлі* | 20 | 20-50 | - | - | - | - | - | - |
| *Споруди* | 15 | - | - | - | - | - | - | - |
| Будівлі та споруди | - | - | 20-80 | 15-20 | 20-50 | - | 20 | 15-40 |
| Капітальні вкладення в орендовані приміщення | - | - | - | - | Строк оренди, не менш 12- | - | - | - |
| *Передавальні пристрої* | 10 | - | - | - | 10-25 | | - | - |
| Буд., спор., пер. пристр. | | - | - | - | - | - | - | - |
| *Машини та обладнання* | 5 | - | - | 2-5 | 2-20 | 3-10 | - | 5-35 |
| *Комп'ютерне та офісне обладнання* | 2 | - | - | 4-12 | - | - | 2-5- | - |
| Машини, обладнан. ф.л | - | - | - | - | - | 5-21 | - | - |
| Машини та обладнання на складі | - | - | - | - | - | - | - | - |
| Машини та оф. Обладн. | - | - | - | - | - | - | - | - |
| Обладнання | - | - | - | - | - | - | - | - |
| Виробниче обладнання | - | - | - | - | - | - | 2-5-7 | - |
| Технічне обладнання та устаткування | - | 2-12 | - | - | - | - | - | - |
| Інше технічне та технологіч. обладнання | - | - | - | - | - | - | - | - |
| Інше операційне та офісне обладнання | - | 2-20 | - | - | - | - | - | - |
| ІТ-системи | - | 2-7 | - | - | - | - | - | - |
| Побутова техніка | - | - | - | - | - | - | - | - |
| Касовий апарат, лічильник валют, ваги | - | - | - | - | - | - | - | - |
| Торгівельне обладнання | - | - | - | - | - | - | - | - |
| Холодильне обладнання | - | - | - | - | - | - | - | - |
| Інше обладнання | - | - | 2-15 | - | - | - | - | - |
| Машини, обладнання та транспортні засоби | - | - | 5-25 | - | - | - | - | - |
| *Транспортні засоби* | 5 | 5-10 | - | 5 | - | 1-8 | 2-5 | 5-30 |
| Транспорт. засоби (ф.л.) | - | - | - | - | - | 3-8 | - | - |
| Тран. засоби та автом. | - | - | - | - | 5-20 | - | - | - |
| Легкові автомобілі | - | - | - | - | - | - | - | - |
| Вантажні автомобілі | - | - | - | - | - | - | - | - |
| Інші транспортні засоби | - | - | - | - | - | - | - | - |
| Сідловий тягач | - | - | - | - | - | | - | - |
| *Інструменти, прилади, інвентар, меблі* | 4 | - | - | - | - | - | - | - |
| Меблі | - | - | - | - | - | - | 2-4-5 | - |
| Меблі та оф. обладнан. | - | | - | - | - | - | - | 4-15 |
| Інвентар та оф. обладн. | - | - | - | - | - | - | - | - |
| *Багаторіч. насадження* | 10 | - | - | - | - | - | - | 10-14 |
| *Інші основні засоби* | 12 | - | - | 4-12 | 6-20 | 1-10 | 2-12 | 12 |
| Модернізація ор. Засоб. | - | - | - | - | - | 1-5 | - | - |
| *Тимчасові споруди* | 5 | - | - | - | - | - | - | - |
| *Інвентарна тара* | 6 | - | - | - | - | - | - | - |
| Активи в формі права користування | | Строк використання або оренди, який менший | - | Не вказано | Не вказано | Строк використання або оренди, який менший | Строк використання або оренди, який менший | Строк використання або оренди, який менший |

*Джерело: складено автором*

ДОДАТОК И

## Відмінності при складанні фінансової звітності за НП(С)БО та МСФЗ

| Критерій | НП(С)БО | МСФЗ |
|---|---|---|
| Відхилення від стандартів | Не допускаються | Допускаються якщо виконання вимог окремого стандарту МСФЗ може настільки ввести в оману користувача, що це почне суперечити меті складання звітності |
| Використання аналогій | Не допускається | Якщо в системі МСФЗ немає положень, що регулюють облік тієї чи іншої операції, то допускається використання положень інших стандартизаційних систем, споріднених системі МСФЗ |
| Несуттєві статті | Підприємство зобов'язане розкривати інформацію, що вимагається ПСБО, навіть якщо стаття несуттєва | Підприємство не зобов'язане розкривати інформацію, що вимагається МСФЗ, якщо стаття несуттєва |
| Формат (назва статей, їх розташування у звітах) | Регламентовано типові форми, затверджені Мінфіном | Немає затверджених форм звітів. Водночас є перелік статей, суми за якими мають бути обов'язково наведені у фінансовій звітності |
| Статті з про кресленнями | Якщо стаття типової форми не містить показника, її прокреслюють | Статті без показників у звітності не наводяться |
| Звітність для невеликого бізнесу | НП(С)БО 25 обмежують подання звітів суб'єктами малого підприємництва балансом і звітом про фінансові результати | МСФЗ вимагає від суб'єктів середнього та малого бізнесу складати всі види звітів. Звіт про зміни в капіталі може бути замінено Звітом про прибуток за період і нерозподілений прибуток. |
| Проміжна звітність: склад, періодизація | Підприємства, за деякими винятками, повинні складати звітність поквартально у складі балансу та звіту про фінансові результати | МСБО 34 не вимагає складати проміжної звітність в обов'язковому порядку. Період звіту може вибирати підприємство |
| Види звітності | Консолідована й індивідуальна | Консолідована, окрема та індивідуальна. Індивідуальну звітність не складають материнські компанії. |
| Примітки: формат | Значна частина приміток наводиться в заданому Мінфіном форматі (ф. № 5). Містять вимоги щодо розкриття інформації в примітках. | Примітки наводять у довільній формі |
| Примітки: посилання | Зазначення у звітах посилань на примітки не вимагається | Зазначення у звітах посилань на примітки вимагається |
| Примітки: порівняльна інформація | У формі №5 порівняльна інформація не наводиться | Наводиться порівняльна інформація за попередній період |

*Джерело: складено на основі [93]*

ДОДАТОК К

*Таблиця К.1*

**Незавершені капітальні інвестиції та аванси за основні засоби у фінансовій звітності досліджуваних підприємств суспільного інтересу**

| Назва | Рік | Находження | Вибуття | Залишок |
|---|---|---|---|---|
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| ТОВ «АВ Метал Груп» | 2020 | - | - | - |
| | 2021 | - | - | - |
| | 2022 | - | - | - |
| АТ «Аграрний фонд» | 2020 | - | - | 17164 |
| | 2021 | - | 16381 | 783 |
| | 2022 | - | - | 783 |
| ПКТ ТОВ «Агромат» | 2020 | 20510 | 12212 | 11597 |
| | 2021 | 43229 | 37569 | 17257 |
| | 2022 | 81469 | 88462 | 10264 |
| СТОВ «Агрофірма Корсунь» | 2020 | 28397 | 24365п | 7305 |
| | 2021 | 35653 | 34489п | 8469 |
| | 2022 | 35824 | 26719п | 17574 |
| ПІІ «Амік Україна» | 2020 | 3172 | - | 11956 |
| | 2021 | 1968 | - | 13924 |
| | 2022 | - | 1893 | 12031 |
| ТОВ «Асканія-Флора» | 2020 | 24890 | 17431 | 57055 |
| | 2021 | 76565 | 58453 | 75167 |
| | 2022 | 28806 | 14113 | 89860 |
| ПАТ «Фармацевтична фірма «Дарниця» | 2020 | 96615+17643А | - | 106419+19317А |
| | 2021 | 10228А | 68845П | 37574+29545А |
| | 2022 | 67831 | 17311А | 105405+12234А |
| ТОВ «Еко» | 2020 | 2489+15354кз | 19938 | 0=23131 (23131з) |
| | 2021 | 18624 | 18624 | 0=23131 (23131з) |
| | 2022 | 18356+2883кз | 21045- | 194=20442 (20248з) |
| АТ «Ельворті» | 2020 | 5185 | - | 5735 |
| | 2021 | 5724 | - | 11459 |
| | 2022 | - | 11459 | - |
| ТОВ «Епам Системз» | 2020 | - | 95699п | 295504 |
| | 2021 | 1090597 | - | 1386101 |
| | 2022 | 148292 | 142046 | 1392347 |
| АТ «Київмедпрепарат» | 2020 | 24968 | 18553п+118 | 45068 |
| | 2021 | 25310 | 8447п | 61931 |
| | 2022 | 45572 | 25907п | 81596 |
| ПрАТ «Київстар» | 2020 | 3756542 | 14314+3426621п+24547з+43946А | 793794+19763А |
| | 2021 | 4461026 | 114719+4105370п+15820з+3399А | 1018911+16364А |
| | 2022 | 2671051+1242489А | 2262+2529860п+48608з | 1109232+1258853А |
| ТОВ «Леоні Ваерінг Системс УА ГмбХ» | 2020 | 95876 | 2105+ 43705П | 109021 |
| | 2021 | 702266 | 14604+653098П | 143585 |
| | 2022 | 285420 | 31460+300155П | 97390 |
| ТОВ «Нова пошта» | 2020 | 515485 | 6158+227961п | 680713 |
| | 2021 | 1764674+630068пк | 85721+820496п | 2169238 |
| | 2022 | 1311199+186310пк | 62996+801687+1347рз | 2800717 |

Продовження таблиці К.1

| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
|---|---|---|---|---|
| ПП «Оліяр» | 2020 | 231717 | 132519п | 185337 |
| | 2021 | 183345 | 283в+75725п | 292674 |
| | 2022 | 237150 | 223в+275420п | 254181 |
| ТОВ «Оптімусагро Трейд» | 2020 | 2235 | 899п | 2407 |
| | 2021 | 78397 | 79278п | 1526 |
| | 2022 | 31350 | 29317п | 3559 |
| ТОВ «Таврія В» | 2020 | - | 1793 | 9862 |
| | 2021 | 9147 | 884РЗ | 18125=19009 (884) |
| | 2022 | - | 911+ 1693РЗ | 15521=18098 (2577) |
| ТОВ «Траш» | 2020 | 22540А | 62п+166РЗ | 392+23204=23555 (351) |
| | 2021 | 2943+44536А | 411+3322РЗ | 2924+64718=68091 (3373) |
| | 2022 | 15807 | 305+28493А+2196РЗ | 18426+634029=39598(5569) |
| ТОВ «НВП «Укроргсинтез» | 2020 | 453328+146846п | 379602п | 359516 |
| | 2021 | 575449+85473п | 402493п+16237к | 601706 |
| | 2022 | 813285 | 424373п+9996к | 980622 |
| ПрАТ «Чумак» | 2020 | 29384 | 18827П+14В | 25158 |
| | 2021 | 101266 | 111346П | 15078 |
| | 2022 | 759 | 4805В+8А+8416РЗ | 2608 |

*Джерело: складено автором*

*Таблиця К.2*

**Активи у формі права користування у фінансовій звітності досліджуваних підприємств суспільного інтересу**

| Назва | Рік | Зміни | Находження первісна | Вибуття перв | Вибуття знос | Аморт. відрахування | Резерв знецінення | Залиш-кова | Первісна | Знос |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | 10 | 11 |
| ТОВ «АВ Метал Груп» | 2020 | | 58386 | 20686 | - | 13558 | | 55222 | 94964 | 39742 |
| | 2021 | | 78347 | 43806 | 27830 | 44279 | | 73314 | 129505 | 56191 |
| | 2022 | | 37040 | 59182 | 46163 | 43632 | | 53703 | 107363 | 53660 |
| АТ «Аграрний фонд» | 2020 | | 535 | 552 | 501 | 517 | | 833 | 1436 | 603 |
| | 2021 | | 754 | 1780 | 1010 | 720 | | 97 | 410 | 313 |
| | 2022 | | - | 410 | 382 | 69 | | - | - | - |
| ПКТ ТОВ «Агромат» | 2020 | - | - | - | - | - | - | - | - | - |
| | 2021 | - | - | - | - | - | - | - | - | - |
| | 2022 | - | - | - | - | - | - | - | - | - |
| СТОВ «Агрофірма Корсунь» | 2020 | -30396м | 4902 | 23866 | 23866 | 39080 | | 231863 | 335475 | 103612 |
| | 2021 | 136720м | 29690 | 89 | 89 | 55398 | | 342875 | 501796 | 158921 |
| | 2022 | 24864м | 12535 | 3258 | 3258 | 63359<br>14678м | | 302237 | 535937 | 233700 |
| ПІІ «Амік Україна» | 2020 | | - | 309 | 309 | 4076 | | 11223 | 23007 | 11784 |
| | 2021 | | 826 | - | - | 3956 | | 8093 | 23833 | 15740 |
| | 2022 | | 17187 | 307 | 119 | 3943 | | 21149 | 40713 | 19564 |
| ТОВ «Асканія-Флора» | 2020 | | 1009 | 1046 | 1045 | 1260 | | 1206 | 3006 | 1800 |
| | 2021 | | 2038 | 1234 | 890 | 1614 | | 1286 | 3810 | 2524 |
| | 2022 | | 1600 | 3147 | 2216 | 1363 | | 592 | 2263 | 1671 |
| ПАТ «ФФ «Дарниця» | 2020 | | 34015 | | | 8230 | | 25785 | 34015 | 8230 |
| | 2021 | | 1066 | 7247 | | 12187 | | 7417 | 27834 | 20417 |
| | 2022 | | 10921 | 1952 | | 9551 | | 6835 | 36803 | 29968 |
| ТОВ «Еко» | 2020 | -5503з | 41999 | 61759 | 61759 | 89103 | | 173954 | 376803 | 202850 |
| | 2021 | 27290з | 111822 | 154461 | 138036 | 92587 | | 204054 | 361455 | 157401 |
| | 2022 | 152456з | 20826 | 113305 | 24960 | 82874 | | 206117 | 421432 | 215315 |
| АТ «Ельворті» | 2020 | - | - | - | - | - | - | - | - | - |
| | 2021 | - | - | - | - | - | - | - | - | - |
| | 2022 | - | - | - | - | - | - | - | - | - |
| ТОВ «Епам Системз» | 2020 | | 490909 | 195494 | 193163 | 370387 | | 763831 | 1447897 | 684086 |
| | 2021 | -69104м | 91258 | 109152 | 109152 | 284957 | | 501028 | 1360899 | 859871 |
| | 2022 | -159691м | 236608 | 402732 | 402732 | 218007 | | 359938 | 1035084 | 675146 |
| АТ «Київмедпрепарат» | 2020 | 1831зу | 22403 | 14901 | 4045 | 25981 | | 62561 | 104219 | 41658 |
| | 2021 | -1185зу | 185247 | 4207 | 2535 | 26718 | | 218232 | 284074 | 65842 |
| | 2022 | 55041зу | 7281 | 21361 | 17330 | 87613 | | 188910 | 325035 | 136125 |
| ПрАТ «Київстар» | 2020 | | 1277764 | 224977 | 44571 | 649228 | | 3056183 | 4133113 | 1076930 |
| | 2021 | | 1170979 | 616428 | 517943 | 726215 | | 3402462 | 4687664 | 1285202 |
| | 2022 | | 5194915 | 312967 | 262757 | 1056391 | 116358з | 7374418 | 9569612 | 2195194 |
| ТОВ «Леоні Ваерінг УА ГмбХ» | 2020 | | 301 | | | | | - | 301 | 301 |
| | 2021 | | 1574 | 301 | 301 | 357 | | 1217 | 1574 | 357 |
| | 2022 | | 115 | | | 864 | | 468 | 1689 | 1221 |

Продовження таблиці К.2

| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | 10 | 11 |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| ТОВ «Нова пошта» | 2020 | 156930з | 1044346 | 103845 | 34005 | 644268 | | 1432853 | 2560566 | 1127713 |
| | 2021 | 271483з | 2063373 | 1087383 | 913623 | 911038 | | 2682911 | 3808039 | 1125128 |
| | 2022 | 896пк 150687з | 1195568 | 1097515 | 554639 | 1060587 | 13984рз | 2412615 | 4057675 | 1645060 |
| ПП «Оліяр» | 2020 | - | - | - | - | - | - | - | - | - |
| | 2021 | - | - | - | - | - | - | - | - | - |
| | 2022 | - | - | - | - | - | - | - | - | - |
| ТОВ «Оптімусагро Трейд» | 2020 | | 221974 | 162 | 51 | 53201 | | 150164 | 219639 | 69475 |
| | 2021 | | 25908 | 12218 | 2261 | 82101 | | 84014 | 233329 | 149315 |
| | 2022 | | 14675 | 17043 | 48 | 81694 | | - | 230961 | 230961 |
| ТОВ «Таврія В» | 2020 | | | 19199 | 19199 | 21324 | | 87138 | 125225 | 38087 |
| | 2021 | | 130637 | 31907 | 31907 | 21517 | | 196258 | 223955 | 27697 |
| | 2022 | | | 23549 | 11171 | 13533 | | 170347 | 200406 | 30059 |
| ТОВ «Траш» | 2020 | | | | | 426 | | 185585 | 186331 | 746 |
| | 2021 | | 268712 | 2255 | 2255 | 69059 | | 385238 | 452788 | 67550 |
| | 2022 | -4972п | 95799 | 46754 | 46081 2296п | 103434 | | 374254 | 496861 | 122607 |
| ТОВ «НВП «Укроргсинтез» | 2020 | | 13177 | - | - | 16433 | | 39380 | 55813 | 16433 |
| | 2021 | | 1966 | 21507 | 7624 | 10427 | | 17036 | 36272 | 19236 |
| | 2022 | | 20106 | 12810 | 12810 | 9590 | | 27552 | 43568 | 16016 |
| ПрАТ «Чумак» | 2020 | 6122п | 154 | 4587 | - | -207 | | 6505 | 9693 | 3188 |
| | 2021 | 4352п | 996 | 6275 | - | -204 | | 5782 | 8796 | 2984 |
| | 2022 | | - | 4352 | - | -1386 | | 2816 | 4414 | 1598 |
| *Зміни: З – зміна умов, П – переведення, М -модифікація* | | | | | | | | | | |

*Джерело: складено автором*

*Таблиця К.3*

**Основні засоби, окрім незавершених капітальних інвестицій, авансів та активів в формі права користування у фінансовій звітності досліджуваних підприємств суспільного інтересу**

| Назва | Рік | Зміни | Находжен первісна | Вибуття первісна | Вибуття знос | Аморт. відрахування | Резерв знецін | ОЗ Залиш-кова | ОЗ Первісна | ОЗ знос |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | 10 | 11 |
| ТОВ «АВ Метал Груп» | 2020 | | 48607 | 10859 | 10654 | 35591 | | 141090 | 295689 | 154599 |
| | 2021 | | 146526 | 10418 | 9874 | 34817 | | 252255 | 431797 | 179542 |
| | 2022 | | 171902 | 6418 | 2913 | 49739 | 3392з | 367521 | 597281 | 229760 |
| АТ «Аграрний фонд» | 2020 | | 1638 | 1825 | 1553 | 7403 | | 138240 | 161401 | 23161 |
| | 2021 | | 1239 | 2756 | 2089 | 6584 | | 132228 | 159884 | 27656 |
| | 2022 | | - | 9369 | 6793 | 4655 | | 124997 | 150514 | 25517 |
| ПКТ ТОВ «Агромат» | 2020 | | 11336 | 15195 | 13791 | 32151 | 726рз | 364684 | 600965 | 236281 |
| | 2021 | | 36772 | 3449 | 2826 | 37605 | ТОТ | 363590 | 634650 | 271060 |
| | 2022 | | 86369 | 4154 | 3452 | 39258 | | 409999 | 716865 | 306866 |
| СТОВ «Агрофірма Корсунь» | 2020 | 24365п | - | 5007 | 1896 | 43473 | | 327774 | 477321 | 149547 |
| | 2021 | 34489п | - | 214 | 148 | 43948 | | 318249 | 511596 | 193347 |
| | 2022 | 26719п | - | 401 | 198 | 46505 | | 298260 | 537914 | 239654 |
| ПІІ «Амік Україна» | 2020 | | 1999108 | 4948 | 4433 | 1596966п | | 1602223 | 2054137 | 451914 |
| | 2021 | | 210325 | 5355 | 4880 | 170727 | | 1641346 | 2259107 | 617761 |
| | 2022 | 643дп | 57991 | 47944 | 17764 | 170107546дп | 99495з | 1399652 | 2269797 | 870145 |
| ТОВ «Асканія-Флора» | 2020 | | 17313 | 337 | 337 | 33257 | | 412060 | 686811 | 274751 |
| | 2021 | | 29977 | 2754 | 1852 | 33721 | | 407414 | 714034 | 306620 |
| | 2022 | | 14200 | 2834 | 2880 | 36233 | | 385427 | 725400 | 339973 |
| ПАТ «ФФ «Дарниця» | 2020 | | 1488260 | 11316 | 5422 | 91617 | | 536799 | 1460848 | 924049 |
| | 2021 | 68845п | 255801 | 10043 | 12476 | 90127 | | 773751 | 1775451 | 1001700 |
| | 2022 | 17311п | 128394 | 13063 | 11986 | 108585 | | 809794 | 1908093 | 1098299 |
| ТОВ «Еко» | 2020 | | 7087 | 24221 | 22817 | 29974 | | 262531 | 336105 | 73574 |
| | 2021 | | 18468 | 36930 | 34805 | 31159 | | 247716 | 317644 | 69928 |
| | 2022 | -2115п | 18162 | 6392 | 5278 9310п | 24617 | | 247342 | 327299 | 79957 |
| АТ «Ельворті» | 2020 | 9592з | 23941 | 4056 | 3616 | 51587 | | 360510 | 722283 | 361773 |
| | 2021 | 465439д | 226480 | 139490 | 66968 | 50467 386782д | | 542658 | 1274712 | 732054 |
| | 2022 | | 45335 | 6010 | 5198 | 51441 | | 547199 | 1325496 | 778297 |
| ТОВ «Епам Системз» | 2020 | | 567646 | 4244 | - | 360764 | | 595161 | 1532007 | 936846 |
| | 2021 | | 405756 | 97351 | 72088 | 454049 | | 521605 | 1840412 | 1318807 |
| | 2022 | | 139250 | 190084 | 183183 | 385333 284з | 447з | 267890 | 1789578 | 1521688 |
| АТ «Київмедпрепарат» | 2020 | 18553п | - | 10788 | 4231 | 29847 | | 205975 | 488427 | 282452 |
| | 2021 | 8447п | - | 1632 | 1620 | 27377 | | 187033 | 495242 | 308209 |
| | 2022 | 25271п | - | 336 | 336 | 23953 | | 188351 | 519577 | 331826 |

Продовження таблиці К.3

| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | 10 | 11 |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| ПрАТ «Київстар» | 2020 | 3426621п | - | 714416 | 688641 | 2056376 | 28011з | 10803282 | 26877217 | 16073935 |
| | 2021 | 4105370п - 157121з | - | 1905125 | 157119885165з | 2538461 | 64467з | 11899841 | 28920341 | 17020500 |
| | 2022 | 2529860п - 372304з | - | 3032309 | 27603762276655з | 2440444 | 772314з | 10800361 | 28045588 | 17245227 |
| ТОВ «Леоні Ваерінг Системс УА ГмбХ» | 2020 | 43705п | 277104 | 47516 | 40671 | 198071 | | 1831194 | 2691522 | 860328 |
| | 2021 | 653098п | 8884 | 49569 | 36343 | 247850 | | 2232100 | 3303935 | 1071835 |
| | 2022 | 300155п | 2420 | 161807 | 53086 | 276013 | | 2149941 | 3444703 | 1294762 |
| ТОВ «Нова пошта» | 2020 | 227961п | 887165 | 126800 | 44412 | 286880 | | 1971367 | 2729782 | 758415 |
| | 2021 | 820496п 301707к | 1823596 | 292211 | 44434 | 513513 | ТОТ | 4155876 | 5383370 | 1227494 |
| | 2022 | 801687п 780556к | 1054042 | 473273 | 211304 | 773441 | 142651 | 5614100 | 7546382 | 1932282 |
| ПП «Оліяр» | 2020 | 132519п | 26235 | 2199 | 1208 | 146610 | | 1768757 | 2133599 | 364842 |
| | 2021 | 75725п | 7241 | 1572 | 948 | 174196 | | 1676903 | 2214993 | 538090 |
| | 2022 | 275420п | 20381 | 11056 | 9858 | 163383 | | 1808123 | 2499738 | 691615 |
| ТОВ «Оптімусагро Трейд» | 2020 | 388п | 59787 | - | - | 17320 | | 62517 | 146493 | 83976 |
| | 2021 | 1912п | 77062 | 228 | 182 | 53201 | | 88244 | 225239 | 136995 |
| | 2022 | 26п | 29291 | 896 | 664 | 111136 | 2926зз | 3267 | 253660 | 250393 |
| ТОВ «Таврія В» | 2020 | -9868з | 160527 | - | - | 105392 | | 3243214 | 3808598 | 565384 |
| | 2021 | | 174786 | 26728 | 26937 | 109973 | 884рз | 3307352 | 3956656 | 649304 |
| | 2022 | | 152399 | 9116 | 7423 | 135101 | 1693р | 3321257 | 4099939 | 778675 |
| ТОВ «Траш» | 2020 | -62п | 82115 | 286 | 235 | 33812 | | 80344 | 142186 | 61842 |
| | 2021 | | 134451 | 1767 | 1567 | 29590 | | 185005 | 274870 | 89865 |
| | 2022 | -2170ро | 89749 | 36192229вс | 178644вс1399ро | 53001 | | 215956 | 356601 | 140645 |
| ТОВ «НВП «Укроргсинтез | 2020 | -14526п | 334060 | 54202 | 206102026п | 87689 | | 577669 | 772499 | 194830 |
| | 2021 | | 278059 | 125799 | 24803 | 107436 | | 647296 | 924759 | 277463 |
| | 2022 | -58313п | 350035 | 15724 | 9576 | 120882 | | 811988 | 1200757 | 388769 |
| ПрАТ «Чумак» | 2020 | 12587п | 23154 | 1074 | - | 71045 | | 439460 | 640358 | 200898 |
| | 2021 | 98698п | 18070 | 13844 | - | 63881 | ТОТ | 478503 | 743282 | 264779 |
| | 2022 | | 1247 | 6346 | | 11451 | 453808 | 8145 | 738183 | 730038 |
| *П – переведення), З – зміна умов, ДП – приєднання дочірнього підприємства, Д – дооцінка, К– покупка компаній, РО – резерв окупації, ВС – воєнний стан* | | | | | | | | | | |

*Джерело: складено автором*

*Таблиця К.4*

**Основні засоби у фінансовій звітності досліджуваних підприємств суспільного інтересу**

| Назва | Рік | Зміни | Нахо джен перві сна | Вибут тя первіс на | Вибут тя знос | Аморт. відраху вання | Рез ерв зне цін | ОЗ Залиш-кова | ОЗ Первісн а | ОЗ знос |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | 10 | 11 |
| ТОВ «АВ Метал Груп» | 2020 | | 106993 | 31545 | 10654 | 49149 | | 196312 | 390653 | 194341 |
| | 2021 | | 224873 | 54224 | 37704 | 79096 | | 325569 | 561302 | 235733 |
| | 2022 | | 208942 | 65600 | 49076 | 93371 | 3392з | 421224 | 704644 | 283420 |
| АТ «Аграрний фонд» | 2020 | | 2173 | 2377 | 1054 | 7920 | | 156237 | 180001 | 23764 |
| | 2021 | | 1993 | 20917 | 3099 | 7304 | | 133108 | 161077 | 27969 |
| | 2022 | | - | 9779 | 7175 | 4724 | | 125780 | 151298 | 25518 |
| ПКТ ТОВ «Агромат» | 2020 | | 31846 | 27374 | 13791 | 32151 | | 376281 | 612562 | 236281 |
| | 2021 | | 80001 | 41018 | 2826 | 37605 | ТОТ | 380847 | 651907 | 271060 |
| | 2022 | | 167838 | 92616 | 3452 | 39258 | 726 | 420263 | 727129 | 306866 |
| СТОВ «Агрофірма Корсунь» | 2020 | -30396м | 33299 | 28873 | 25762 | 82553 | | 566942 | 820101 | 253159 |
| | 2021 | 136720м | 65343 | 303 | 237 | 99346 | | 669593 | 1021861 | 352268 |
| | 2022 | 24864м | 48359 | 3659 | 3456 | 109864 14678м | | 618071 | 1091425 | 473354 |
| ПІІ «Амік Україна» | 2020 | | 202280 | 5257 | 4742 | 163772 | 6тран | 1625402 | 2089100 | 463698 |
| | 2021 | | 213119 | 5355 | 4880 | 174683 | | 1663363 | 2296864 | 633501 |
| | 2022 | 643дп | 75178 | 50144 | 17883 | 174050 546дп | 99495 з | 1432832 | 2322541 | 889709 |
| ТОВ «Асканія-Флора» | 2020 | | 43212 | 18814 | 1382 | 34517 | | 470321 | 746872 | 276551 |
| | 2021 | | 108580 | 62441 | 2742 | 35335 | | 483867 | 793011 | 309144 |
| | 2022 | | 44606 | 20094 | 5096 | 37596 | | 475879 | 817523 | 341644 |
| ПАТ «ФФ «Дарниця» | 2020 | | 163653з | 11316 | 5422 | 99847 | | 688320 | 1620599 | 932279 |
| | 2021 | | 267095 | 17290 | 12476 | 102314 | | 848287 | 1870404 | 1022117 |
| | 2022 | | 207147 | 15016 | 11986 | 118136 | | 934268 | 2062535 | 1128267 |
| ТОВ «Еко» | 2020 | -5503з | 51575 | 105366 | 84576 | 119077 | -15355 Кор.з | 436485 | 736040 | 299555 |
| | 2021 | 27290з | 148914 | 210015 | 172841 | 123746 | | 451769 | 702229 | 250460 |
| | 2022 | 152456 З -2115п | 57344 | 140742 | 30238 9310з | 107491 | -2883 Кор.з | 453653 | 769173 | 315520 |
| АТ «Ельворті» | 2020 | 9592кр | 23941 | 4056 | 3616 | 51587 | | 366245 | 728018 | 361773 |
| | 2021 | 465439д | 232204 | 139490 | 66968 | 50467 386782д | | 548985 | 1281039 | 732054 |
| | 2022 | | 45335 | 6010 | 5198 | 51441 | | 547199 | 1325496 | 778297 |
| ТОВ «Епам Системз» | 2020 | | 960923 | 267638 | 263394 | 731151 | | 1654496 | 3275408 | 1620912 |
| | 2021 | -69104м | 1587611 | 206503 | 181240 | 739006 | | 2408734 | 4587412 | 2178678 |
| | 2022 | -159691м | 524150 | 734862 | 585915 | 603340 284з | 447з | 2020175 | 4217009 | 2196834 |
| АТ «Київмедпрепарат» | 2020 | 1831зу | 47371 | 25807 | 8276 | 55828 | | 313604 | 637714 | 324110 |
| | 2021 | -1185зу | 210557 | 5839 | 4155 | 54095 | | 467196 | 841247 | 374051 |
| | 2022 | 55041зу -636п | 52853 | 21697 | 17666 | 111566 | | 458857 | 926808 | 467951 |

Продовження таблиці К.4

| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | 10 | 11 |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| ПрАТ «Київстар» | 2020 | | 5034306 | 122200 | 733212 | 2705604 | 28011з | 14673022 | 31823887 | 17150865 |
| | 2021 | -157121з - 372304з | 5632005 | 2655491 | 20891418516 5з | 3264676 | 64467з | 16337578 | 34643280 | 18305702 |
| | 2022 | | 9108455 | 3396146 | 3023133227655з | 3496835 | 888672з | 20542564 | 39983285 | 19440421 |
| ТОВ «Леоні Ваерінг Системс УА ГмбХ» | 2020 | | 373281 | 49621 | 40671 | 198372 | | 1940215 | 2800844 | 860629 |
| | 2021 | | 712724 | 64474 | 36644 | 248207 | | 2376902 | 3449094 | 1072192 |
| | 2022 | | 287955 | 193267 | 53086 | 276877 | | 2247799 | 3543782 | 1295983 |
| ТОВ «Нова пошта» | 2020 | 156930з | 2446996 | 236803 | 78417 | 931148 | | 4084933 | 5971061 | 1886128 |
| | 2021 | 271483з 931775пк | 5651643 | 1465315 | 958057 | 1424551 | ТОТ | 9007995 | 11360647 | 2352622 |
| | 2022 | 150687з 967762пк | 3560809 | 1633784 | 765943 | 1834028 | 157982 | 10827432 | 14406121 | 3578689 |
| ПП «Оліяр» | 2020 | | 255666 | 2199 | 1208 | 146610 | | 1954094 | 2318936 | 364842 |
| | 2021 | | 190586 | 1855 | 948 | 174196 | | 1969577 | 2507667 | 538090 |
| | 2022 | | 257531 | 11279 | 9858 | 163383 | | 2062034 | 2753919 | 691615 |
| ТОВ «Оптімусагро Трейд» | 2020 | -511з | 283996 | 162 | 51 | 89033 | | 215088 | 368539 | 153451 |
| | 2021 | -77367з | 181368 | 12446 | 2443 | 135302 | | 173784 | 460094 | 286310 |
| | 2022 | -29291з | 75316 | 17939 | 712 | 192830 | 2926зз | 6826 | 488180 | 481354 |
| ТОВ «Таврія В» | 2020 | -9868з | 162320 | 19199 | 19199 | 126715 | | 3340215 | 3943686 | 603471 |
| | 2021 | | 314569 | 58635 | 58844 | 131490 | 884рз | 3522619 | 4199620 | 677001 |
| | 2022 | | 152399 | 33576 | 18594 | 148634 | 1693р | 3509702 | 4318443 | 808734 |
| ТОВ «Траш» | 2020 | | 104593 | 286 | 235 | 34238 | 166рз | 289525 | 352464 | 62939 |
| | 2021 | | 450642 | 4433 | 3822 | 98649 | 3322р | 637885 | 798673 | 160788 |
| | 2022 | -4972п -2229вс -2170ро | 199227 | 77043 | 46259 2296п 644вс 1399ро | 156435 | 2196р | 642665 | 911486 | 268821 |
| ТОВ «НВП «Укроргсинтез | 2020 | 132320п | 800565 | 433804 | 20610 2026п | 104122 | | 976564 | 1187828 | 211264 |
| | 2021 | -16239к 85473п | 855474 | 549799 | 32430 | 117864 | | 1266039 | 1562737 | 296698 |
| | 2022 | -58313п -9996к | 1183426 | 452906 | 22385 | 130472 | | 1820163 | 2224948 | 404785 |
| ПрАТ «Чумак» | 2020 | -118 П | 52690 | 5675 | - | 70838 | | 471123 | 675209 | 204086 |
| | 2021 | -8296П | 120332 | 20119 | - | 63677 | ТОТ | 499363 | 767126 | 267763 |
| | 2022 | | 2006 | 15503 | - | 10073 | 462224 | 13569 | 753629 | 740060 |
| *Зміни: З – зміна умов, П – переведення, М -модифікація, ДП – приєднання дочірнього підприємства, Д – дооцінка, К– покупка компаній, РО – резерв окупації, ВС – воєнний стан* | | | | | | | | | | |

*Джерело: складено автором*

ДОДАТОК Л

**Розкриття інформації про фінансовий стан досліджуваних підприємств суспільного інтересу**

| Назва | НА | ПА | СА | ВК | ДЗ | КЗ |
|---|---|---|---|---|---|---|
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |
| ТОВ «АВ Метал Груп» | 198130 | 4129741 | 4327871 | 1025592 | 1753452 | 1548827 |
| | 326449 | 5391892 | 5718341 | 1065874 | 2097623 | 2554844 |
| | 422305 | 6483218 | 6905523 | 1099181 | 2979255 | 2827087 |
| АТ «Аграрний фонд» | 172802 | 1233894 | 1406696 | 1051752 | 185 | 384759 |
| | 138590 | 1115618 | 1254208 | 643974 | 20 | 610214 |
| | 133154 | 863594 | 996718 | 274488 | - | 722230 |
| ПКТ ТОВ «Агромат» | 464165 | 1519243 | 1983408 | 916320 | 54402 | 1012686 |
| | 467932 | 1639105 | 2107037 | 1004573 | 134640 | 967824 |
| | 507097 | 1666600 | 2173697 | 1055015 | 139184 | 979498 |
| СТОВ «Агрофірма Корсунь» | 582324 | 586072 | 1168396 | 726257 | 254000 | 188137 |
| | 699791 | 870068 | 1569859 | 1092678 | 325118 | 152063 |
| | 640691 | 986091 | 1627052 | 1088869 | 313371 | 224612 |
| ПІІ «Амік Україна» | 1647798 | 1055297 | 2703095 | -7245802 | 8003343 | 1939554 |
| | 1680359 | 1131085 | 2811444 | -6169300 | 8589624 | 391120 |
| | 1439511 | 1232866 1 | 2672377 | -9399135 | 9105521 | 2965991 |
| ТОВ «Асканія-Флора» | 634538 | 73449 | 707987 | 402597 | 469 | 304921 |
| | 647714 | 136401 | 784115 | 414770 | 765 | 368580 |
| | 600861 | 309231 | 910092 | 414888 | 106 | 495098 |
| ПАТ «Фармацев-тична фірма «Дарниця» | 1346902 | 2959953 | 4306855 | 2573720 | 1374133 | 359002 |
| | 1621940 | 3368288 | 4990228 | 2691118 | 1723386 | 575724 |
| | 2058079 | 3434879 | 5492958 | 3239124 | 1458866 | 794968 |
| ТОВ «Еко» | 480236 | 887115 | 1367351 | -1032392 | 523741 | 1876002 |
| | 495395 | 893651 | 1389046 | -982817 | 277393 | 2371863 |
| | 489661 | 789754 | 1279415 | -977 655 | 565465 | 2257070 |
| АТ «Ельворті» | 548820 | 431627 | 980447 | 628811 | 7747 | 255647 |
| | 591316 | 504648 | 1095964 | 827488 | 6777 | 261699 |
| | 600751 | 417255 | 1018006 | 780217 | 5747 | 237789 |
| ТОВ «Епам Системз» | 1714142 | 4353984 | 6068126 | 4503469 | 465549 | 1099108 |
| | 2487035 | 4821947 | 7308982 | 5701959 | 247827 | 1359196 |
| | 2053081 | 8502326 | 10555410 | 9145106 | 242718 | 1167586 |
| АТ «Київмедпрепарат» | 452196 | 1458415 | 1910611 | 631165 | 37231 | 1242215 |
| | 627226 | 1465569 | 2092795 | 663281 | 122531 | 1306983 |
| | 610730 | 1209549 | 1820279 | 449456 | 53821 | 1317002 |
| ПрАТ «Київстар» | 24660803 | 2343056 | 27003859 | 11408277 | 7012616 | 8582966 |
| | 26619108 | 3186063 | 29805171 | 12454050 | 10955311 | 6395810 |
| | 31657598 | 8704124 | 40361722 | 22021122 | 8022375 | 10318225 |
| ТОВ «Леоні Ваерінг Системс УА ГмбХ» | 1969580 | 1142304 | 3111884 | 1407438 | 521094 | 1183352 |
| | 2394901 | 1234093 | 3628994 | 1699953 | 773065 | 1155976 |
| | 2268097 | 2378708 | 4646805 | 1795322 | 584265 | 2267218 |

Продовження Додатку Л

| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |
|---|---|---|---|---|---|---|
| ТОВ «Нова пошта» | 4638437 | 4895121 | 9533558 | 3497828 | 1643597 | 4392133 |
| | 9533063 | 5832065 | 15365128 | 5568255 | 3643351 | 6153342 |
| | 12025648 | 7489573 | 19515221 | 8468177 | 3100195 | 7946849 |
| ПП «Оліяр» | 2051209 | 2717369 | 4768578 | 1975568 | 359054 | 2433956 |
| | 2255045 | 4263664 | 6518709 | 2231418 | 483279 | 3804012 |
| | 2519454 | 5774024 | 8273478 | 3605796 | 1449644 | 3238038 |
| ТОВ «Оптімусагро Трейд» | 215563 | 5059328 | 5274891 | -137202 | 88080 | 5412093 |
| | 174241 | 4494510 | 4668751 | 453089 | - | 4215662 |
| | 7216 | 4095834 | 4103050 | -1090649 | - | 5193699 |
| ТОВ «Таврія В» | 3393397 | 1223400 | 4616797 | 2363399 | 975376 | 1278022 |
| | 3576487 | 1593960 | 5170447 | 2402588 | 1137491 | 1630348 |
| | 3565763 | 1894316 | 5460069 | 2420128 | 799506 | 2240435 |
| ТОВ «Траш» | 330647 | 195040 | 525687 | -266420 | 166364 | 792107 |
| | 676218 | 306279 | 982497 | -200663 | 388576 | 1183160 |
| | 685219 | 850250 | 1535469 | -174023 | 405142 | 1709492 |
| ТОВ «НВП «Укроргсинтез | 1105809 | 584794 | 1690603 | 1077801 | 95156 | 517646 |
| | 1480230 | 1010070 | 2490300 | 1950929 | 85050 | 454321 |
| | 2100536 | 1348549 | 3449085 | 3039654 | 29026 | 380405 |
| ПрАТ «Чумак» | 491455 | 833180 | 1324635 | 406872 | 9720 | 908043 |
| | 526998 | 1038559 | 1565557 | 447440 | 29703 | 1088414 |
| | 189219 | 302953 | 492172 | -313376 | 12264 | 797284 |

*Джерело: складено автором*

ДОДАТОК М

**Відображення інформації про амортизацію та дооцінку(уцінку) необоротних активів у Звіті про прибутки та збитки та інший сукупний дохід та Звіті про власний капітал досліджуваних підприємств суспільного інтересу**

| Назва підприємства | Рік | | Дооцінка (уцінка) | |
|---|---|---|---|---|
| | | Амортизація | ЗПЗІСД | ЗВК |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| ТОВ «АВ Метал Груп» | 2020 | 35734 | - | - |
| | 2021 | 34979 | - | - |
| | 2022 | - | - | - |
| АТ «Аграрний фонд» | 2020 | 8161 | - | - |
| | 2021 | 7544 | - | - |
| | 2022 | 4927 | - | - |
| ПКТ ТОВ «Агромат» | 2020 | - | - | - |
| | 2021 | - | - | - |
| | 2022 | - | - | - |
| СТОВ «Агрофірма Корсунь» | 2020 | 82808 | - | - |
| | 2021 | 97878 | - | - |
| | 2022 | 92927 | - | - |
| ПІІ «Амік Україна» | 2020 | - | - | - |
| | 2021 | - | - | - |
| | 2022 | - | - | - |
| ТОВ «Асканія-Флора» | 2020 | - | - | - |
| | 2021 | - | - | - |
| | 2022 | - | - | - |
| ПАТ «Фармацевтична фірма «Дарниця» | 2020 | 122674 | - | - |
| | 2021 | 139388 | - | - |
| | 2022 | 199010 | - | - |
| ТОВ «Еко» | 2020 | - | - | - |
| | 2021 | - | - | - |
| | 2022 | - | - | - |
| АТ «Ельворти» | 2020 | 52169 | - | - |
| | 2021 | 52162 | 80143 | 80143 |
| | 2022 | 52223 | - | - |
| ТОВ «Епам Системз» | 2020 | - | - | - |
| | 2021 | - | - | - |
| | 2022 | - | - | - |
| АТ «Київмедпрепарат» | 2020 | 58303 | - | - |
| | 2021 | 55801 | - | - |
| | 2022 | 112809 | - | - |
| ПрАТ «Київстар» | 2020 | 3979062 | - | - |
| | 2021 | 4414491 | - | - |
| | 2022 | 4833547 | - | - |
| ТОВ «Леоні Ваерінг Системс УА ГмбХ» | 2020 | 205221 | - | - |
| | 2021 | 252444 | - | - |
| | 2022 | 279469 | - | - |

Продовження Додатку М

| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
|---|---|---|---|---|
| ТОВ «Нова пошта» | 2020 | 962767 | - | - |
| | 2021 | 1459747 | - | - |
| | 2022 | 1871690 | - | - |
| ПП «Оліяр» | 2020 | - | - | - |
| | 2021 | - | - | - |
| | 2022 | - | - | - |
| ТОВ «Оптімусагро Трейд» | 2020 | - | - | - |
| | 2021 | - | - | - |
| | 2022 | - | - | - |
| ТОВ «Таврія В» | 2020 | 147299 | - | - |
| | 2021 | 147997 | - | - |
| | 2022 | 143775 | - | - |
| ТОВ «Траш» | 2020 | - | - | - |
| | 2021 | - | - | - |
| | 2022 | - | - | - |
| ТОВ «НВП «Укроргсинтез | 2020 | 113307 | - | - |
| | 2021 | 125866 | - | - |
| | 2022 | 140804 | - | - |
| ПрАТ «Чумак» | 2020 | - | - | - |
| | 2021 | - | - | - |
| | 2022 | - | - | - |

*Джерело: складено автором*

ДОДАТОК Н

**Відображення інформації про необоротні активи у Звіті про рух грошових коштів досліджуваних підприємств суспільного інтересу**

| Назва підприємства | Рік | Надход-ження | Витра-чання | Аморти-зація | П/З від вибуття ОЗ | Змен(віднов) корисності |
|---|---|---|---|---|---|---|
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |
| ТОВ «АВ Метал Груп» | 2020 | 325 | 48686 | | | |
| | 2021 | 771 | 141178 | | | |
| | 2022 | 411 | 129127 | | | |
| АТ «Аграрний фонд» | 2020 | - | 1638 | | | |
| | 2021 | - | - | | | |
| | 2022 | - | - | | | |
| ПКТ ТОВ «Агромат» | 2020 | 3072 | 18414 | | | |
| | 2021 | 2381 | 57727 | | | |
| | 2022 | - | 61497 | | | |
| СТОВ «Агрофірма Корсунь» | 2020 | -19263 | 28390 | 82808 | | |
| | 2021 | 186 | 70095 | 99198 | | |
| | 2022 | 401 | 35824 | 109864 | | |
| ПІІ «Амік Україна» | 2020 | 1447 | 243772 | | | |
| | 2021 | 1897 | 259264 | | | |
| | 2022 | 169 | 91532 | | | |
| ТОВ «Асканія-Флора» | 2020 | 72 | 39981 | 36150 | | |
| | 2021 | 127 | 58884 | 36999 | | |
| | 2022 | - | 39569 | | | |
| ПАТ «Фармацев-тична фірма «Дарниця» | 2020 | 7604 | 212391 | | | |
| | 2021 | 7693 | 202753 | | | |
| | 2022 | 4727 | 210292 | | | |
| ТОВ «Еко» | 2020 | 2425 | 14993 | | | |
| | 2021 | 2944 | 17232 | | | |
| | 2022 | 1442 | 24827 | | | |
| АТ «Ельворти» | 2020 | 681 | 21206 | | | |
| | 2021 | 97820 | 71873 | | | |
| | 2022 | 4 | 20667 | | | |
| ТОВ «Епам Системз» | 2020 | - | 503209 | | | |
| | 2021 | - | 1541248 | | | |
| | 2022 | - | 165094 | | | |
| АТ «Київмедпрепарат» | 2020 | - | 23013 | | | |
| | 2021 | - | 35979 | | | |
| | 2022 | - | 43152 | | | |
| ПрАТ «Київстар» | 2020 | 31450 | 3579037 | 3979062 | 244 | 32670 |
| | 2021 | 528292 | 3761639 | 4414491 | -71956 | 81903 |
| | 2022 | 185434 | 4831855 | 4833547 | -40750 | 946966 |
| ТОВ «Леоні Ваерінг Системс УА ГмбХ» | 2020 | - | 97777 | | | |
| | 2021 | - | 462753 | | | |
| | 2022 | - | 66701 | | | |

Продовження Додатку Н

| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |
|---|---|---|---|---|---|---|
| ТОВ «Нова пошта» | 2020 | 4898 | 1420144 | 962767 | | |
| | 2021 | 65753 | 3529941 | 1459747 | | |
| | 2022 | 9208 | 2183277 | 1871690 | | |
| ПП «Оліяр» | 2020 | 1592 | 268210 | | | |
| | 2021 | 867 | 90543 | | | |
| | 2022 | 1047 | 185168 | | | |
| ТОВ «Оптімусагро Трейд» | 2020 | 219 | 22826 | | | |
| | 2021 | 207 | 22785 | | | |
| | 2022 | - | 11932 | | | |
| ТОВ «Таврія В» | 2020 | - | 168241 | | | |
| | 2021 | - | 202343 | | | |
| | 2022 | | 186820 | | | |
| ТОВ «Траш» | 2020 | 3405 | 119005 | | | |
| | 2021 | 3 | 230066 | | | |
| | 2022 | - | 94876 | | | |
| ТОВ «НВП «Укроргсинтез | 2020 | 76795 | 497036 | | | |
| | 2021 | 70273 | 568686 | | | |
| | 2022 | 28023 | 631340 | | | |
| ПрАТ «Чумак» | 2020 | 381 | 52689 | 67722 | 210 | |
| | 2021 | 1706 | 96875 | 66416 | 1706 | |
| | 2022 | 886 | 763 | 13441 | 886 | |

*Джерело: складено автором*

ДОДАТОК П

**Розкриття інформації про основні засоби у Примітках до фінансової звітності досліджуваних підприємств суспільного інтересу**

| Назва підприємства | Рік | ОЗ повніс. амортиз | ОЗ під заставою | Прибуток (збиток) від реалізації ОЗ | Втрати від спис | Знеці-нення |
|---|---|---|---|---|---|---|
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |
| ТОВ «АВ Метал Груп» | 2020 | 2268 | 86019 | ІД-271(379) | - | - |
| | 2021 | 993 | 124652 | ІД-599 (397) | - | - |
| | 2022 | 731 | 74456 | ІОД-923 (858) | - | 3392 |
| АТ «Аграрний фонд» | 2020 | 2086 | - | - | - | - |
| | 2021 | 5018 | 123714 | ІОД-768 | - | - |
| | 2022 | 5045 | - | ІОД-2975 | - | - |
| ПКТ ТОВ «Агромат» | 2020 | 55715 | - | - | - | - |
| | 2021 | 92891 | - | - | - | - |
| | 2022 | 97030 | - | - | 674 | 726 |
| СТОВ «Агрофірма Корсунь» | 2020 | 17263 | - | - | - | - |
| | 2021 | 32194 | - | - | - | - |
| | 2022 | 39766 | 27126 | - | - | - |
| ПІІ «Амік Україна» | 2020 | 68423 | - | ІОД-814 | 487 | - |
| | 2021 | 95917 | - | ІОД-1744 | 264 | - |
| | 2022 | 110610 | - | ІОД-186 | 30165 | 99495 |
| ТОВ «Асканія-Флора» | 2020 | - | 578577 | - | - | - |
| | 2021 | 43382 | 122196 | ІД-93 | - | - |
| | 2022 | 51119 | 478699 | - | 2755 | - |
| ПАТ «Фармацевтична фірма «Дарниця» | 2020 | - | - | - | - | - |
| | 2021 | - | - | - | - | - |
| | 2022 | - | - | - | - | - |
| ТОВ «Еко» | 2020 | - | - | - | - | - |
| | 2021 | - | - | - | 11 | - |
| | 2022 | - | 60920 | - | - | - |
| АТ «Ельворті» | 2020 | 65691 | 157159 | ІД-905 | 501 | |
| | 2021 | 74416 | 125482 | ІД-6562 | 483 | |
| | 2022 | 131791 | 116393 | ІД-1266 | 951 | |
| ТОВ «Епам Системз» | 2020 | - | - | - | - | - |
| | 2021 | - | - | - | - | - |
| | 2022 | - | - | - | - | 447 |
| АТ «Київмедпрепарат» | 2020 | - | 97222 | - | 112 | - |
| | 2021 | 193141 | 93891 | - | 16 | - |
| | 2022 | 213141 | 101430 | - | 11 | - |
| ПрАТ «Київстар» | 2020 | - | - | ІД-10812 | 43022 | 28011 |
| | 2021 | - | - | ІД-133237 | 88891 | 64467 |
| | 2022 | - | - | ІД-150870 | 38940 | 888672 |
| ТОВ «Леоні Ваерінг Системс УА ГмбХ» | 2020 | 254438 | - | - | 3216 | - |
| | 2021 | 388474 | - | - | 4533 | - |
| | 2022 | 432512 | - | - | 19932 | - |

Продовження додатку П

| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |
|---|---|---|---|---|---|---|
| ТОВ «Нова пошта» | 2020 | 258170 | 258170 | - | - | - |
| | 2021 | 229706 | 464994 | - | - | - |
| | 2022 | 376864 | 1167387 | - | - | 157982 |
| ПП «Оліяр» | 2020 | 1999 | 1092812 | - | - | - |
| | 2021 | 71850 | 1153929 | - | - | - |
| | 2022 | 97291 | 1071413 | - | - | - |
| ТОВ «Оптімусагро Трейд» | 2020 | - | - | - | - | - |
| | 2021 | - | - | - | - | - |
| | 2022 | - | - | - | - | 2926 |
| ТОВ «Таврія В» | 2020 | 216661 | 2282684 | - | - | - |
| | 2021 | 204778 | 2471681 | - | - | 884 |
| | 2022 | 204763 | 2392634 | - | - | 1693 |
| ТОВ «Траш» | 2020 | - | - | ІД-5 | - | 166 |
| | 2021 | - | - | ІД-9 | - | 3322 |
| | 2022 | - | - | - | 2363 | 2196 |
| ТОВ «НВП «Укроргсинтез» | 2020 | 55584 | - | - | - | - |
| | 2021 | 78090 | - | - | 151 | - |
| | 2022 | 141468 | - | - | 1775 | - |
| ПрАТ «Чумак» | 2020 | - | - | ІОВ-(210) | - | |
| | 2021 | - | - | ІОД-1706 | - | - |
| | 2022 | - | - | ІОД-886 | - | 462224 |

*Джерело: складено автором*

ДОДАТОК Р

**Приклади змісту робочих документів з тестування облікових оцінок основних засобів**

**Номер документа**

**Мета**

Визначити перелік основних засобів для детальної перевірки з урахуванням ризиків суттєвого викривлення, матеріальності об’єктів та інших критеріїв аудиторського відбору

**Аудиторські процедури**

Отримання загального реєстру основних засобів підприємства станом на звітну дату.

Проведення аналізу активів за такими критеріями:

- матеріальність (значна залишкова вартість);
- високий рівень ризику викривлення (нові об’єкти, об’єкти, які не використовуються);
- критичність для господарської діяльності підприємства.

Відбір об’єктів для детальної перевірки на відповідність обліковим оцінкам, правильність амортизації, наявність і технічний стан.

Формування переліку основних засобів для вибірки.

**Висновок**

**Перелік основних засобів для перевірки**

| Назва об’єкта | Інвентарний номер | Первісна вартість | Залишкова вартість | Амортизація (накопичена) | Критерій відбору | Примітки |
|---|---|---|---|---|---|---|
| | | | | | | |

Рис. Р.1. Зміст робочого документу «Перелік основних засобів для перевірки»

*Джерело: власна розробка*

**Номер документа**

**Мета**

Оцінка правильності облікових оцінок основних засобів та їх відповідності вимогам стандартів бухгалтерського обліку

**Аудиторські процедури**

Ознайомлення з обліковою політикою підприємства щодо основних засобів.

Перевірка обґрунтованості облікових оцінок за основними параметрами:

- строк корисного використання;
- ліквідаційна вартість;
- методи амортизації.
- справедлива вартість;
- знецінення;
- оренда.

Оцінка відповідності облікових оцінок ринковим умовам, стану активів та вимогвс стандартам. 2. Оцінка відповідності політик вимогам МСФЗ або П(С)БО.

Перевірка відображення облікових оцінок у фінансовій звітності.

**Висновок**

**Перевірка правильності облікових оцінок основних засобів**

| Параметр облікової оцінки | Вхідна інформація | Метод оцінки | Відповідність стандартам | Рекомендації аудитора |
|---|---|---|---|---|
| | | | | |

Рис. Р.2. Зміст робочого документу «Перевірка правильності облікових оцінок основних засобів»

*Джерело: власна розробка*

**Номер документа**

**Мета**
Оцінка причин, обґрунтування та правильності відображення змін у облікових оцінках основних засобів

**Аудиторські процедури**
Перевірка документів, які підтверджують зміну облікових оцінок (протоколи засідань, внутрішні накази).
Аналіз причин та обґрунтування змін оцінок порівняно з попередніми періодами.
Перевірка коректності відображення змін у фінансовій звітності та аналіз впливу змін облікових оцінок на фінансову звітність.
Перевірка відповідності змін стандартам бухгалтерського обліку.

**Висновок**

**Перевірка зміни облікових оцінок основних засобів**

| Параметр облікової оцінки | Попереднє значення | Змінене значення | Причина зміни | Відповідність стандартам | Рекомендації аудитора |
|---|---|---|---|---|---|
| | | | | | |

Рис. Р.3. Зміст робочого документу «Перевірка зміни облікових оцінок основних засобів»

*Джерело: власна розробка*

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| | | | | **Номер документа** |
| **Мета**<br>Оцінка адекватності та обґрунтованості припущень, лежать в основі облікових оцінок основних засобів<br><br>**Аудиторські процедури**<br>Вивчення облікової політики підприємства щодо основних засобів та методів формування облікових оцінок.<br>Перевірка джерел інформації, на основі яких формуються припущення.<br>Порівняння припущень підприємства із галузевими стандартами та найкращими практиками.<br>Аналіз обґрунтованості використаних припущень, що лежать в основі облікових оцінок основних засобів.<br>Оцінка впливу припущень на фінансову звітність.<br><br>**Висновок**<br><br>**Перевірка припущень щодо облікових оцінок основних засобів** | | | | |
| **Параметр облікової оцінки** | **Припущення** | **Джерело даних** | **Обґрунтованість припущення** | **Рекомендації аудитора** |
| | | | | |

Рис. Р.4. Зміст робочого документу «Перевірка припущень щодо облікових оцінок основних засобів»

*Джерело: власна розробка*

**Номер документа**

**Мета**

Перевірка обґрунтованості строку корисного використання основних засобів та оцінка його відповідності поточному стану активів та реальним умовам використання

**Аудиторські процедури**

Ознайомлення з обліковою політикою щодо визначення строку корисного використання.
Аналіз обґрунтування строку корисного використання для основних засобів різних категорій.
Порівняння строків корисного використання з аналогічними активами в галузі.
Аналіз фактичного стану активів (через огляд, інвентаризаційні описи).
Виявлення активів, які використовуються понад зазначені строки.
Перевірка регулярності перегляду строку корисного використання основних засобів

**Висновок**

**Перевірка строку корисного використання основних засобів**

| Назва об’єкта | Інвентарний номер | Строк корисного використання (встановлений), | Фактичний стан (визначено аудитором) | Рекомендації аудитора |
|---|---|---|---|---|
| | | | | |

Рис. Р.5. Зміст робочого документу «Перевірка строку корисного використання основних засобів»

*Джерело: власна розробка*

**Номер документа**

**Мета**

Перевірка правильності нарахування амортизації основних засобів відповідно до встановлених методів та оцінка відповідності облікових даних вимогам стандартів бухгалтерського обліку

**Аудиторські процедури**

Ознайомлення з обліковою політикою підприємства щодо методів амортизації основних засобів.
Оцінка обраних методів амортизації на відповідність характеру активу.
Перевірка розрахунку амортизації для вибраних об'єктів, виявлення суттєвих відхилень або помилок у розрахунках.
Оцінка коректності використання ставок і формул.
Звірка облікових даних із фінансовою звітністю.
Оцінка впливу амортизації на фінансовий результат підприємства.
Перевірка регулярності перегляду методів амортизації основних засобів

**Висновок**

**Перевірка нарахування амортизації основних засобів**

| Назва об’єкта | Метод амортизації | Ставка амортизації | Розрахунок | Фактичні дані | Різниця | Примітки |
|---|---|---|---|---|---|---|
| | | | | | | |

Рис. Р.6. Зміст робочого документу «Перевірка нарахування амортизації основних засобів»

*Джерело: власна розробка*

**Номер документа**

**Мета**

Оцінка обґрунтованості визначення ліквідаційної вартості основних засобів та перевірка її відповідності вимогам облікових стандартів, внутрішнім політикам підприємства та ринковим умовам

**Аудиторські процедури**

Ознайомлення з обліковою політикою підприємства щодо визначення ліквідаційної вартості основних засобів.
Перевірка документи, які підтверджують встановлену ліквідаційну вартість (звіти оцінювачів, ринкові дані, внутрішні розрахунки)
Порівняння ліквідаційної вартості із ринковими цінами на момент оцінки.
Оцінка впливу ліквідаційної вартості на розрахунок амортизації.
Виявлення можливих ризиків завищення або заниження ліквідаційної вартості.
Перевірка регулярності перегляду ліквідаційної вартості.

**Висновок**

**Перевірка ліквідаційної вартості основних засобів**

| Назва об’єкта | Ліквідаційна вартість | Метод оцінки | Ринкова вартість | Відхилення | Рекомендації аудитора |
|---|---|---|---|---|---|
| | | | | | |

Рис. Р.7. Зміст робочого документу «Перевірка ліквідаційної вартості основних засобів»

*Джерело: власна розробка*

**Номер документа**

**Мета**

Оцінка обґрунтованості визначення справедливої вартості основних засобів та перевірка її відповідності вимогам облікових стандартів та ринковим умовам

**Аудиторські процедури**

Ознайомлення з обліковою політикою підприємства щодо визначення справедливої вартості основних засобів.
Аналіз джерел даних, що використовуються для визначення справедливої вартості (звіти оцінювачів, ринкові дані, внутрішні розрахунки).
Перевірка правильності застосування методів оцінки справедливої вартості (ринковий, дохідний, витратний).
Порівняння справедливої вартості з ринковими даними або аналогами.
Залучення зовнішніх експертів для оцінки справедливої вартості активів із високим ризиком викривлення
Оцінка впливу справедливої вартості на фінансові показники.
Перевірка регулярності перегляду справедливої вартості основних засобів

**Висновок**

**Перевірка справедливої вартості основних засобів**

| Назва об’єкта | Справедлива вартість | Метод оцінки | Ринкова вартість | Відхилення | Рекомендації аудитора |
|---|---|---|---|---|---|
| | | | | | |

Рис. Р.8. Зміст робочого документу «Перевірка справедливої вартості основних засобів»

*Джерело: власна розробка*

**Номер документа**

**Мета**

Перевірка наявності ознак зменшення корисності основних засобів, оцінка обґрунтованості проведеної оцінки зменшення корисності (за наявності) та її відповідності стандартам бухгалтерського обліку

**Аудиторські процедури**

Ознайомлення з обліковою політикою підприємства щодо визначення зменшення корисності основних засобів.
Аналіз наявності зовнішніх та внутрішніх ознак зменшення корисності.
Перевірка документів та джерел даних, які використовуються для оцінки (звіти оцінювачів, ринкові дані, внутрішні розрахунки).
Перевірка правильності розрахунків, проведених підприємством для визначення сум зменшення корисності.
Тестування суми зменшення корисності, якщо її було визнано, та оцінка її впливу на фінансову звітність.
Перевірка обліку операцій зі зменшення корисності відповідно до облікових стандартів.
Перевірка регулярності перегляду зменшення корисності основних засобів

**Висновок**

**Перевірка зменшення корисності основних засобів**

| Назва об'єкта | Балансова вартість | Справедлива вартість | Вартість при використанні | Сума зменшення корисності | Рекомендації аудитора |
|---|---|---|---|---|---|
| | | | | | |

Рис. Р.9. Зміст робочого документу «Перевірка зменшення корисності основних засобів»

*Джерело: власна розробка*

**Номер документа**

**Мета**

Перевірка правильності обліку операцій з оренди основних засобів відповідно до стандартів бухгалтерського обліку, оцінка відповідності орендних договорів вимогам законодавства та внутрішнім політикам підприємства.

**Аудиторські процедури**

Ознайомлення з обліковою політикою підприємства щодо оренди основних засобів.
Аналіз основних умов орендних договорів (строк оренди, розмір орендних платежів, умови дострокового розірвання тощо)
Перевірка правильності визнання орендних активів, зобов'язань та витрат у бухгалтерському обліку:
Перевірка впливу оренди основних засобів на фінансову звітність
Перевірка регулярності перегляду оренди основних засобів

**Висновок**

**Перевірка оренди основних засобів**

| Назва орендованого об'єкта | Справедлива вартість активу | Теперішня вартість платежів | Строк оренди | Залишкова вартість активу | Сума амортизації | Фінансові втрати | Рекомендації аудитора |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | | | | | | | |

Рис. Р.10. Зміст робочого документу «Перевірка оренди основних засобів»

*Джерело: власна розробка*

**Номер документа**

**Мета**

Систематизація результатів перевірки облікових оцінок основних засобів для підтвердження їх обґрунтованості та відповідності вимогам стандартів бухгалтерського обліку, виявлення можливих ризиків суттєвого викривлення.

.

**Аудиторські процедури**

Перевірка методів облікових оцінок, які використовує підприємство для: розрахунку амортизації, визначення ліквідаційної вартості, оцінки справедливої вартості, аналізу на зменшення корисності, оренди основних засобів.

Перевірка первинної документації, аналітичних звітів та розрахунків, що підтверджують обґрунтованість облікових оцінок.

Оцінка використаних припущень, методів та вхідної інформації на предмет відповідності стандартам бухгалтерського обліку.

Порівняння результатів перевірки з ринковими умовами, аналогами та історичними даними підприємства.

Перевірка коректності відображення облікових оцінок у фінансовій звітності та примітках до неї.

Аналіз ризиків викривлення, пов’язаних із використанням облікових оцінок.

**Висновок**

**Узагальнення результатів перевірки облікових оцінок основних засобів**

| Елемент облікової оцінки | Метод оцінки | Ключові припущення | Результати перевірки | Виявлені ризики | Рекомендації аудитора |
|---|---|---|---|---|---|
| | | | | | |

Рис. Р.11. Зміст робочого документу «Узагальнення результатів перевірки облікових оцінок основних засобів»

*Джерело: власна розробка*

ДОДАТОК С

**Довідки**

Юридична адреса:
65045, м. Одеса, Одеська область
вулиця Новосельского 100
тел. 048 788 0095

№ 6/10-24 від 21.12.2024 р.

## ДОВІДКА

про впровадження результатів дисертаційного дослідження
***Шацкова Віктора Володимировича***
на тему: «Облік та аудит основних засобів підприємств суспільного інтересу»

Довідка видана в тому, що в практичну діяльність ТОВ «АРДІС ГРУП» було впроваджено такі науково-практичні результати:

– матриця впливу облікових оцінок основних засобів на ключові фінансові показники, яка заснована на зміні припущень як в межах п`ятирічного часового горизонту, так й за його межами;

–методичний підхід до аналізу чутливості припущення, який заснований на формуванні альтернативних сценаріїв змін припущення, оцінки впливу змін у припущеннях на фінансові показники та оцінка ризику недооцінки або переоцінки через хибні припущення.

Виходячи з вище наведеного, вважаємо, що розробки ***Шацкова Віктора Володимировича*** мають не тільки наукову цінність, але й практичну, що у значній мірі підтверджує досвід ТОВ «АРДІС ГРУП».

Директор ТОВ «АРДІС ГРУП» Чобан Роман Дмитрович

ПІБ

МП

**ТОВ «ЕЛМАРИН»**

Україна, 680901, м. Чорноморськ, пр. Миру, б.8-а, оф. 22-и
тел./факс (048) 7022405, (095) 0465966
e-mail: 160780v@gmail.com
код ЄДРПОУ 44286321, ІПН 442863215036

№14 «*11*» *грудня* 20*24* р. **м. Чорноморськ**

**ДОВІДКА №14**

про впровадження результатів дисертаційного дослідження

**Шацкова Віктора Володимировича**

на тему: «**Облік та аудит основних засобів підприємств суспільного інтересу**»

Впроваджено в практичну діяльність ТОВ «Елмарин» наступні результати, отримані в дисертаційній роботі Шацковим Віктором Володимировичем, а саме:

– моделі для облікових оцінок основних засобів: «амортизація», «ліквідаційна вартість», «справедлива вартість», «зменшення корисності», використання яких дозволить ретельно обґрунтувати припущення, беручи до уваги фактори невизначеності, що може позитивно вплинути на управління ризиками;

– матриця впливу облікових оцінок основних засобів на ключові фінансові показники, яка заснована на зміні припущень облікових оцінок основних засобів. Її використання сприяє ефективному стратегічному фінансовому плануванню як в короткостроковій, так й довгостроковій перспективі.

Зазначені розробки Шацкова Віктора Володимировича мають практичну цінність, що підтверджується досвідом ТОВ «Елмарин».

Керівник ТОВ «Елмарин»_____ / Довгань О. М./

International Union IPUA Professional Auditors

**ГРОМАДСЬКА ОРГАНІЗАЦІЯ**

**«МІЖНАРОДНА ПРОФЕСІЙНА СПІЛКА АУДИТОРІВ»**

**«INTERNATIONAL PROFESSIONAL UNION AUDITORS»**

*65020, м. Одеса, вул. Дігтярна, 13, прим. 2; п/р UA193510050000026001879006909 в АТ «УКРСИББАНК»;*
*Код ЄДРПОУ: 43116874, МФО: 351005*

# ДОВІДКА

про практичну цінність результатів дисертаційного дослідження
**Шацкова Віктора Володимировича** на тему:
**«Облік та аудит основних засобів підприємств суспільного інтересу»**

Ця довідка надана аспіранту Державного податкового університету Шацкову Віктору Володимировичу, що наукові результати, пропозиції та результати дисертаційного дослідження на тему «Облік та аудит основних засобів підприємств суспільного інтересу» є практичною методичною рекомендацією для аудиторів, що проводять незалежний аудит підприємств суспільного інтересу, оскільки надають чіткі інструменти для проведення аудиту основних засобів та забезпечують чітке визначення процедур, що відповідають на оцінені ризики. Новаторський авторський підхід та бачення до концептуальної моделі облікової оцінки та моделей для облікових оцінок основних засобів за структурним підходом дозволяє отримувати докладну, обґрунтовану інформацію для ефективного фінансового управління та сприяє покращенню процесу проведення аудиту, оскільки чіткі критерії й припущення дозволяють ефективно перевіряти адекватність облікових оцінок та верифікувати фінансову інформацію.

Апробація результатів дисертаційного дослідження сприяє вирішенню проблемних питань обліку та аудиту основних засобів підприємств суспільного інтересу в умовах невизначеності.

Уповноважена особа
ГО «МІЖНАРОДНА ПРОФЕСІЙНА СПІЛКА АУДИТОРІВ» Тетяна ХОРОЛЕЦЬ

Україна * м. Одеса * ГРОМАДСЬКА ОРГАНІЗАЦІЯ "МІЖНАРОДНА ПРОФЕСІЙНА СПІЛКА АУДИТОРІВ" Ідентифікаційний код 43116874

ПрАТ "КПМГ Аудит"

*Бізнес-центр "SENATOR"*

*вул. Князів Острозьких, 32/2*

*Київ, Україна, 01010*

**ДОВІДКА**
про практичну цінність результатів наукового дослідження
здобувача ступені доктора філософії (PhD)
за спеціальністю «Облік і оподаткування»
Шацкова Віктора Володимировича на тему:
«Облік та аудит основних засобів підприємств суспільного інтересу»

Після ознайомлення із результатами дисертаційного дослідження, виконаного Шацковим Віктором Володимировичем на тему «Облік та аудит основних засобів підприємств суспільного інтересу», варто відмітити високу актуальність і практичну направленість дослідження на вирішення важливих проблем, які виникають при обліку та аудиту основних засобів в умовах невизначеності у підприємств суспільного інтересу. Відчувається професійність здобувача відносно розроблених рекомендацій, оскільки їх впровадження сприяє покращенню обліку і аудиту основних засобів підприємств суспільного інтересу. Серед найбільш значних результатів роботи слід відмітити:

– концептуальна модель облікової оцінки за структурним підходом та моделі для облікових оцінок «амортизація», «ліквідаційна вартість», «справедлива вартість», «зменшення корисності» та «оренда»;

– методичні підходи до аудиту облікових оцінок, до аудиту основних засобів, до аналізу чутливості припущення.

В цілому, науковий матеріал, викладений Шацковим Віктором Володимировичем, повністю адаптований до практичного проведення незалежного аудиту основних засобів підприємств суспільного інтересу, що підтверджується досвідом ПрАТ «КПМГ Аудит».

**«ЗАТВЕРДЖУЮ»**
Проректор з навчально-методичної
роботи Державного податкового
університету, канд. юрид. наук, доцент

_____ **Іван ШЕМЕЛИНЕЦЬ**

«12» 02 2025 року

**АКТ**
**впровадження результатів дисертаційного дослідження**
**в освітній процес**

м. Ірпінь «12» 02 2025 року

Комісія у складі: завідувача кафедри обліку та аудиту, доктора економічних наук, професора, А. В. Лісового, декана факультету податкової справи, обліку та аудиту, доктора економічних наук, професора В. М. Краєвського, завідувача навчально-методичного відділу, доктора філософії, Г. В. Грищук, склали цей акт про те, що матеріали дисертаційного дослідження Шацкова Віктора Володимировича на тему «Облік та аудит основних засобів підприємств суспільного інтересу» використовуються в освітньому процесі при підготовці лекційних, семінарських та практичних занять зі здобувачами вищої освіти Державного податкового університету під час викладання дисциплін – «Фінансовий облік І», «Бухгалтерський облік в управлінні підприємством (організацією, установою)», «Облікова політика суб'єктів підприємницької діяльності», а саме:

1. Шацков В. В., Шацкова Л. П. Порівняльний аналіз обліку основних засобів суб'єктів державного та приватного секторів економіки. *Економічний журнал Одеського політехнічного університету.* 2022. № 3 (21). С. 44-50. DOI: 10.15276/EJ.03.2022.5. DOI: 10.5281/zenodo.7465440
2. Шацков В. В. Класифікація основних засобів підприємств суспільного інтересу. *Український економічний часопис*. 2024. № 5. С. 146-152. DOI: https://doi.org/10.32782/2786-8273/2024-5-26
3. Шацков В. В. Визнання та оцінка основних засобів підприємств суспільного інтересу. *Acta Academiae Beregsasiensis. Economics*. 2024. № 6. С. 469-477. DOI: https://doi.org/10.58423/2786-6742/2024-6-469-477

5. Шацков В. В. Стан системи обліку та розкриття інформації про основні засоби в фінансовій звітності підприємств суспільного інтересу. *Науковий погляд: економіка та управління*. 2024. № 3(87). С. 53-59. DOI: https://doi.org/10.32782/2521-666X/2024-87-9

6. Шацков В. В., Колісник О. П. Зменшення корисності основних засобів підприємств суспільного інтересу. *Український економічний часопис*. 2024. № 7. С. 34-39. DOI: https://doi.org/10.32782/2786-8273/2024-7-5.

Комісія підтверджує, що пропозиції, висновки та рекомендації, сформульовані Шацковим Віктором Володимировичем за результатами дисертаційного дослідження, використовуються при формуванні навчально-методичного забезпечення та проведенні навчальних занять.

Завідувач кафедри обліку та аудиту, докт. екон. наук., професор — **Андрій ЛІСОВИЙ**

Декан факультету податкової справи, обліку та аудиту, докт. екон. наук., професор — **Володимир КРАЄВСЬКИЙ**

Завідувач навчально-методичного відділу, доктор філософії — **Ганна ГРИЩУК**

**«ЗАТВЕРДЖУЮ»**
**Проректор з наукової роботи**
**Державного податкового університету,**
**к.е.н., доцент, с.н.с.**
**_____ Олександра СМІРНОВА**
**«04» _____ 2025 року**

**АКТ**
**впровадження результатів дисертаційного дослідження**

Комісія у складі: завідувача кафедри обліку та аудиту, д.е.н., професора А. В. Лісового, декана факультету податкової справи, обліку та аудиту, д.е.н., професора В. М. Краєвського, начальника науково-організаційного відділу С. В. Новицького, склали цей акт про те, що у ході виконання науково-дослідної роботи на тему «Обліково-аналітичне забезпечення управління суб'єктів господарювання в умовах сталого розвитку» (державний реєстраційний №0121U111098), яка виконується кафедрою обліку та аудиту Державного податкового університету, були використані матеріали дисертації Шацкова Віктора Володимировича на тему «Облік та аудит основних засобів підприємств суспільного інтересу».

Наукові розробки В. В. Шацкова були використані для підготовки напряму «Обліково-аналітична система бізнес-процесів в умовах сталого розвитку» та напряму «Удосконалення звітності в умовах сталого розвитку», які виконувалися у 2024 році відповідно до програми НДР.

Комісія вважає, що наукову цінність становлять пропозиції В. В. Шацкова щодо визнання, оцінки та класифікації основних засобів, а також розкриття інформації про основні засоби в фінансовій звітності підприємств суспільного інтересу.

Практичну цінність складають рекомендації щодо формування стратегії зовнішнього аудиту основних засобів підприємств суспільного інтересу.

Завідувач кафедри обліку та аудиту, д.е.н., професор — **Андрій ЛІСОВИЙ**

Декан факультету податкової справи, обліку та аудиту, д.е.н., професор — **Володимир КРАЄВСЬКИЙ**

Начальник науково-організаційного відділу — **Сергій НОВИЦЬКИЙ**