

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ОДЕСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Кафедра бухгалтерського обліку, аналізу та аудиту
(найменування кафедри)

Допущено до захисту
Завідувач кафедри

(підпис)
«____» _____ 2025 р.

КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА
на здобуття освітнього ступеня магістра

зі спеціальності D1 «Облік і оподаткування»
(шифр та найменування спеціальності)
за магістерською програмою професійного спрямування
«Облік, аудит і оподаткування підприємницької діяльності»
(назва магістерської програми)

на тему: «Оновні засоби в контексті обліку та аудиту на прикладі
КП «Теплопостачання міста Одеси»
(назва теми)

Виконавець:

студентка ЦЗФН 6 курс
Мерзяніна Діана Віталіївна
(прізвище, ім'я, по батькові)

/підпис/

Науковий керівник:

к.е.н. доцент
(науковий ступінь, вчене звання)
Бойко Ольга Станіславівна
(прізвище, ім'я, по батькові)

/підпис/

ЗМІСТ

ВСТУП	2
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ ОПЕРАЦІЙ З ОСНОВНИМИ ЗАСОБАМИ	6
1.1. Економічна сутність основних засобів в економічній літературі та у нормативно-правовому забезпеченні	6
1.2. Відображення операцій з основними засобами відповідно до МСФЗ	14
1.3. Дискусійні питання обліку основних засобів в українській практиці	20
РОЗДІЛ 2. ДІЮЧА ПРАКТИКА ОБЛІКУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ НА ПРИКЛАДІ КП «ТЕПЛОПОСТАЧАННЯ МІСТА ОДЕСИ»	26
2.1. Загальна організаційно-економічна характеристика КП «Теплопостачання міста Одеси»	26
2.2. Особливості обліку операцій з основними засобами в КП «Теплопостачання міста Одеси»	36
2.3. Обґрунтування пропозицій по удосконаленню обліку основних засобів на підприємстві	42
РОЗДІЛ 3. ТЕОРЕТИЧНІ ПИТАННЯ І ДІЮЧА ПРАКТИКА АУДИТУ ТА АНАЛІЗУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ НА ПІДПРИЄМСТВІ	49
3.1. Процедури планування аудиторської перевірки КП «ТМО» в частині основних засобів	49
3.2. Аналіз забезпечення та ефективності використання основних засобів КП «Теплопостачання міста Одеси»	57
3.3. Застосування методів моделювання для прогнозу діяльності КП «Теплопостачання міста Одеси»	63
ВИСНОВКИ	68
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	72
Додатки	

ВСТУП

Актуальність теми дослідження. На сучасному етапі основні засоби відіграють ключову роль в ланцюгу забезпечення належної конкурентоспроможності підприємства. Якість, вартість, технічний рівень, ефективність використання основних засобів багато в чому впливає на кінцеві результати діяльності підприємства. Під впливом виробничого процесу і зовнішніх факторів середовища вони зношуються і переносять свою вартість на витрати протягом очікуваного періоду служби і для підвищення ефективності виробництва суттєвим впливом є забезпеченість основними засобами в необхідній кількості та асортименті, а також найбільш повне їх використання.

Динамічні зміни в нормативних актах зумовлюють потребу в швидкому перегляді положень обліку відносно основних засобів, їх критеріїв віднесення до активів, класифікації, оцінки та інших заходів оскільки завданням обліку є надання повної, правдивої та неупередженої інформації. Але інформація про основні засоби, яка наводиться у фінансовій звітності через недосконалість вітчизняного законодавства не завжди є такою.

В умовах воєнного стану облік і розкриття у фінансовій звітності питань відносно основних засобів набувають нового значення. Це зумовлено тим, що по-перше воєнні дії призвели до виникнення нових непритаманних в умовах мирного часу господарських операцій. По-друге, багато компаній зазнали повної втрати, руйнування та іншого негативного впливу на основні засоби через ракетні обстріли і стикаються з проблемами визначення зменшення корисності активів. Також актуальними постають управлінські рішення щодо руху і характеру операцій з наявними власними основними засобами через релокацію бізнесу з територій, що наближені до території активних бойових дій, у більш безпечні регіони України.

Все наведене вище свідчить про актуальність обраної теми кваліфікаційної роботи та необхідність якісного ведення бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю наявності і руху основних засобів.

Проблеми обліку, аудиту та контролю основних засобів розглядалися багатьма відомими вченими і практиками в галузі бухгалтерського обліку, зокрема О.І. Бондарем, Ф.Ф. Бутинцем, С.Ф. Головом, Н.В. Довгалюком, Т.Г. Камінською, Н.О. Лохановою, А.В. Максименком, О.С. Яцунською та іншими.

Але наявність дискусійних теоретичних питань, практична значимість обліку і аудиту основних засобів та недостатній рівень їх дослідження з погляду сучасних потреб управління, дискусійність багатьох теоретичних положень, практична значимість обліку й аналізу необоротних активів, недостатній рівень їх дослідження з погляду сучасних потреб управління зумовили вибір теми та визначили спрямованість дослідження потребують подальшого дослідження і зумовили вибір теми кваліфікаційної роботи, завдання, об'єкт та предмет дослідження.

Мета дослідження. Метою кваліфікаційної роботи є дослідження теоретичних основ та методичних аспектів обліку, аналізу і аудиту операцій з основними засобами та виявлення шляхів їх подальшого удосконалення для забезпечення ефективного функціонування підприємства.

Для досягнення поставленої мети в роботі були поставлені такі **завдання**:

- розкрити економічну сутність категорії «основні засоби» в економічній літературі та у нормативно-правовому забезпеченні, визначити їх класифікацію та оцінку;
- дослідити особливості ведення обліку операцій з основними засобами відповідно до МСФЗ;
- визначити дискусійні питання обліку операцій з основними засобами в сучасних умовах;

- надати загальну економічну характеристику КП «Теплопостачання міста Одеси» та дослідити методичні аспекти обліку операції з основними засобами;
- вивчити особливості обліку та документального оформлення операцій з основними засобами на підприємстві;
- надати рекомендації щодо вдосконалення облікового процесу операцій з основними засобами КП «Теплопостачання міста Одеси»;
- розробити процедури планування аудиторської перевірки операції з основними засобами для КП «Теплопостачання міста Одеси»;
- провести аналіз ефективності використання основних засобів на досліджуваному підприємстві;
- побудувати економіко-математичну модель для цілей підвищення ефективності діяльності підприємства.

Предметом дослідження є комплекс теоретичних і методичних питань, пов'язаних з організацією обліку, аудиту та аналізу операцій з основними засобами.

Об'єктом дослідження є процес організації обліку та аудиту основних засобів в КП «Теплопостачання міста Одеси».

Методи дослідження. Теоретико-методологічною основою дослідження слугували наукові методи, що ґрунтуються на діалектичному принципі пізнання та об'єктивних закономірностях розвитку економіки.

Для реалізації поставленої мети в роботі було застосовано комплекс загальнонаукових та специфічних методів, а саме: метод узагальнення наукових джерел та термінологічний аналіз - для всебічного вивчення категоріального апарату; системний підхід – для поглибленого розгляду об'єкта дослідження; статистичні методи обробки та групування даних - для оцінки поточного стану основних засобів підприємства; метод абстрагування - для формулювання загальних висновків на базі синтезу теоретичних положень та практичного досвіду організації обліку основних засобів; аналітичні

розрахунки; конструктивний метод - для систематизації та структурування пропозицій стосовно вдосконалення обліку основних засобів; графічний метод - для візуалізації отриманих результатів дослідження.

Інформаційна база дослідження: Інформаційною базою дослідження стали нормативно-правові акти України; офіційні статистичні та аналітичні матеріали, наукові праці вітчизняних і зарубіжних учених, матеріали періодичних видань з проблем обліку аудиту та аналізу основних засобів. Емпіричну базу дослідження становили показники статистичної та фінансової звітності КП «Теплопостачання міста Одеси», періодичні видання, матеріали мережі Інтернет.

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ ОПЕРАЦІЙ З ОСНОВНИМИ ЗАСОБАМИ

1.1. Економічна сутність основних засобів в економічній літературі та у нормативно-правовому забезпеченні

Основні засоби служать базою для здійснення різноманітної діяльності, такої як виробництво, збут продукції та адміністративні функції. Без них діяльність підприємства була б неможливою. Тому необхідно чітко визначати, що саме є основними засобами і які об'єкти входять до цієї категорії.

В Україні нормативна база обліку основних засобів складається з Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», Національних Положень (стандартів) бухгалтерського обліку (далі НП(С)БО), Податкового кодексу України і методичних вказівок з роз'ясненнями окремих відомств. Сутність поняття «основні засоби» згідно нормативно-правових актів розглянуто в табл. 1.1.

Таблиця 1.1

Сутність категорії «Основні засоби» в нормативних джерелах

Нормативний документ	Трактування основних засобів
01	02
Податковий кодекс України	основні засоби - матеріальні активи, у тому числі запаси корисних копалин наданих у користування ділянок надр (крім вартості землі, незавершених капітальних інвестицій, автомобільних доріг загального користування, бібліотечних і архівних фондів, матеріальних активів, вартість яких не перевищує 20000 гривень, невиробничих основних засобів і нематеріальних активів), що призначаються платником податку для використання у господарській діяльності платника податку, вартість яких перевищує 20000 гривень і поступово зменшується у зв'язку з фізичним або моральним зносом та очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких з дати введення в експлуатацію становить понад один рік (або операційний цикл, якщо він довший за рік)

Продовження табл. 1.1

НП(С)БО 7 «Основні засоби»	матеріальні активи, які підприємство/установа утримує з метою використання їх у процесі виробництва/діяльності або постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік)
МСБО 16 «Основні засоби»	матеріальні об'єкти, які утримують для використання у виробництві або постачанні товарів чи наданні послуг, для надання в оренду або для адміністративних цілей та використовуватимуть, за очікуванням, протягом більше одного звітного періоду.
Положення з бухгалтерського обліку необоротних активів бюджетних установ	матеріальні активи, які утримуються установою для використання їх у виробництві, виконанні робіт і наданні послуг, для досягнення поставленої мети, та/або задоволення потреб установи, або здавання в оренду іншим особам і використовуються, за очікуванням, більше одного року

Джерело: складено за даними [21, 26, 27]

З табл. 1.1 видно, що існують певні розбіжності між критеріями, згідно яких актив визнається основним засобом. Податковий кодекс окремо містить вартісний критерій, вартість такого активу повинна перевищуватиме 20 000 грн. Крім того, згідно ПКУ звужується сфера призначення активу, основними засобами визнаються активи, «що призначаються платником податку для використання у господарській діяльності платника податку», тобто основні засоби поділяються на виробничі та невиробничі, і останні не включаються до складу основних засобів.

Поняття «основні засоби» як окрема економічна категорія почало розглядатися лише на сучасному етапі економічного розвитку.

В працях економістів-класиків розглядали лише категорію капіталу, до якої як одну із складових включали об'єкти основних засобів. В закордонній практиці замість терміну «основні засоби» вживається «будівлі, споруди, устаткування», а в економічній літературі вживається «основні фонди». Проте деякі вчені зазначають, що ці поняття різні, оскільки «основні засоби» – це

сукупність матеріально-речових цінностей, а «основні фонди» – це джерела формування «основних засобів», їх значення відображаються у різних частинах балансу: «основні засоби» – в активі, «основні фонди» – в пасиві [28].

У ч. 3 ст. 139 Господарського кодексу України також наведене визначення лише «основних фондів», до яких включаються «будинки, споруди, машини та устаткування, обладнання, інструмент, виробничий інвентар і приладдя, господарський інвентар та інше майно тривалого використання, що віднесено законодавством до основних фондів» [7]. Тобто у даному випадку законодавці ототожнюють поняття «основні засоби» і «основні фонди».

У економічній спільноті термін «основні засоби» має широку базу визначень, частина з яких наведена в табл. 1.2.

Таблиця 1.2

Підходи до визначення категорії «основні засоби»

Автор	Визначення
01	02
П.Й. Атамас	Основні засоби – це засоби праці, що беруть участь у процесі виробництва протягом багатьох циклів, зберігаючи при цьому свою натуральну форму, і поступово, в міру зношення, переносять свою вартість на продукцію, що виробляється
О.М. Бондар	сукупність матеріальних активів в формі засобів праці, які багаторазово беруть участь в процесі виробничо-комерційної діяльності і переносять на продукцію свою вартість по частинах
Л.В. Городянська	це частина майна, яка виступає у ролі коштів праці при виробництві продукції, виконанні робіт чи наданні послуг або для управління організацією на протязі періоду, що перевищує 12 місяців, або звичайного операційного циклу, якщо він перевищує 12 місяців
Р.Т. Джеджула	це сукупність матеріально-речових цінностей, що діють у натуральній формі протягом тривалого часу як у сфері матеріального виробництва, так і у невиробничій сфері
Й.С. Завадський	це засоби праці, що беруть участь у процесі виробництва протягом багатьох циклів, зберігаючи при цьому свою натуральну форму, і поступово, в міру зношення, переносять свою вартість на продукцію, яка виробляється

Продовження табл. 1.2

Ю.В. Неміш	це вартісно виражені ресурси, які утримуються суб'єктом господарювання з ціллю використання в процесі виробництва, постачання товарів і послуг, надання в оренду іншим особам або для здійснення соціально-культурних функцій, очікуваний строк експлуатації яких становить не менше одного року, чи визначається межами операційного циклу понад один рік, вартість яких зменшується в процесі використання
А.Я. Петренко	це засоби праці, що є матеріально-речовими елементами, грошовим вираженням яких є основні виробничі і невиробничі фонди
Н.М. Ткаченко	сукупність матеріальних активів у формі засобів праці, які багаторазово приймають участь у процесі виробничо-комерційної діяльності і переносять на продукцію свою вартість частинами
А.В. Ячнев	це частина постійного продуктивного капіталу, представлена у формі засобів праці, які поступово, протягом багатьох виробничих циклів переносять свою вартість на виготовлений продукт

Джерело: складено за даними [1, 2, 6, 9, 10, 28, 29, 36]

Отже, більшість авторів при визначенні сутності основних засобів звертають увагу на критеріях визнання, таких як матеріальність, призначення та строк корисного використання. Іншим важливим моментом у визначенні цієї категорії є поступове перенесення вартості об'єкта на продукт у вигляді амортизації. Але серед наведених дефініцій немає чіткої змістовної різниці і відрізняються лише тим, на чому концентрує увагу автор.

Для того, щоб об'єкт відповідав основних засобам мають бути дотримані критерії його визнання, а саме:

- вірогідність отримання економічних вигід від його використання;
- надійна (достовірна) оцінена у вартісному вимірі. [26].

Для достовірної організації обліку основних засобів, а також з метою структурування системи обліку та складання звітності важливу роль відіграє обґрунтована класифікація основних засобів за економічними та технічними параметрами.

Класифікацію основних засобів слід розуміти як об'єднання їх в якісно однорідні групи відповідно до певних критеріїв. Класифікація полегшує

поточний облік основних засобів і спрощує підготовку звітів про наявність і рух основних засобів.

Типова класифікація основних засобів наведена на рис. 1.1.

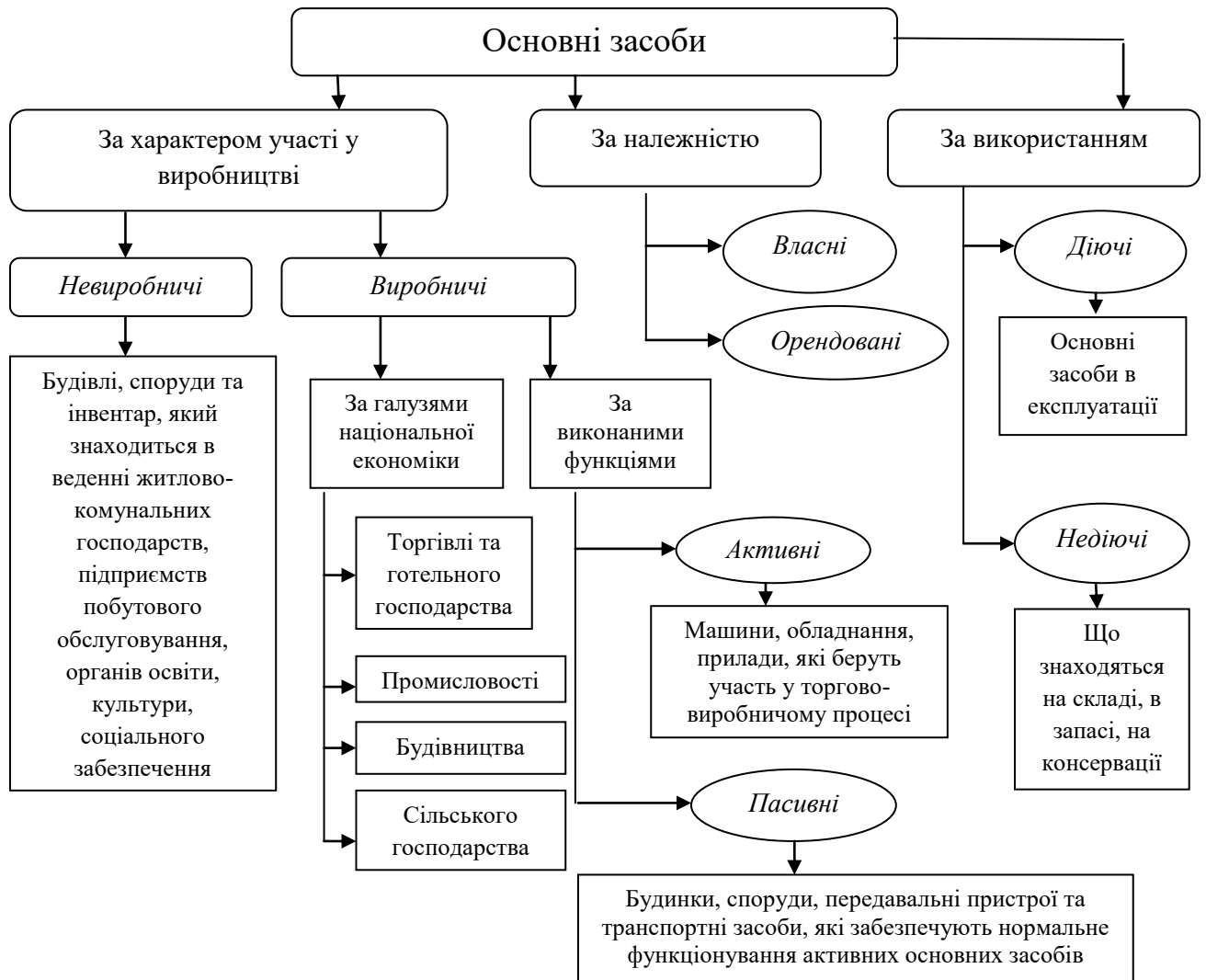


Рис. 1.1. Напрямки класифікації основних засобів

Джерело: [35]

Відповідно до загальноприйнятої класифікації, основні засоби поділяються за належністю, використанням та цільовим призначенням. За належністю основні засоби поділяються на власні та орендовані, за використанням – на активні та неактивні, за призначенням – на виробничі та невиробничі. До власних основних засобів належать ті, які знаходяться у власності конкретного підприємства. Власні основні засоби можуть бути сформовані за рахунок затвердженого (пайового, статутного) капіталу,

додаткових коштів з відповідних джерел для розширення виробництва та особистої зацікавленості. Орендовані основні засоби не належать конкретному підприємству, а використовуються для здійснення підприємницької діяльності за договором оренди.

Невиробничі основні засоби є необхідною умовою соціального відтворення. Вони безпосередньо не беруть участі в основній діяльності, але спрямовані на задоволення потреб, функціонують тривалий час, поступово зношуються, проте не беруть участі у виробництві матеріальних благ, тому їх вартість не переноситься на продукт. Компенсація втраченої ними цінності здійснюється за рахунок національного доходу. Відповідно до сфери діяльності, основні виробничі засоби використовуються у промисловості, сільському господарстві, транспорті, зв'язку, будівництві, торгівлі, громадському харчуванні, лісовому господарстві, матеріально-технічному постачанні, маркетингу та інших видах діяльності у сфері матеріального виробництва, а також у житлово-комунальному господарстві, охороні здоров'я, фізичній культурі, соціальному забезпеченні, освіті, культурі, мистецтві, науці, науковому обслуговуванні, кредитуванні, управлінні та основні засоби, які використовуються органами державного управління.

А.М.. Савченко та В.В. Бурятинський звели класифікацію основних засобів лише до 1 ознаки "залежно від характеру участі основних засобів у процесі розширеного відтворення", і на цій підставі вони поділяються на виробничі основні засоби та невиробничі основні засоби [32].

Р. Скалюк пропонує більш детальну класифікацію і групує основні засоби за функціональним призначенням (виробничі, невиробничі), галузями народного господарства (промисловість, будівництво, сільське господарство тощо), за використанням (активні, бездіяльні, запасні) та за належністю (власні, орендовані), за характером і за складом або видом матеріалу [33].

Також в Україні класифікація основних засобів закріплена на законодавчому рівні в НП(С)БО 7 «Основні засоби», МСБО 10 «Основні засоби» та у Податковому кодексі.

Згідно з п.1 П(С)БО 7 основні засоби розподіляються спочатку на три групи - власне основні засоби, так звані інші необоротні матеріальні активи та незавершені капітальні інвестиції, а основні засоби в свою чергу для цілей бухгалтерського обліку розділені дев'ять груп основних засобів, таких як:

- земельні ділянки;
- капітальні витрати на поліпшення земель, не пов'язані з будівництвом;
- будівлі, споруди та передавальні пристрої;
- машини та обладнання;
- транспортні засоби;
- інструменти, прилади, інвентар (меблі);
- тварини;
- багаторічні насадження;
- інші основні засоби [26].

А відповідно до МСФЗ 16 основні засоби класифікуються за такими групами:

1) основні засоби: земельні ділянки; капітальні витрати на поліпшення земель, не пов'язані з будівництвом; будівлі, споруди та передавальні пристрої; машини та обладнання; транспортні засоби; інструменти, прилади, інвентар (меблі); тварини; багаторічні насадження; інші основні засоби;

2) інші необоротні матеріальні активи: бібліотечні фонди; малоцінні необоротні матеріальні активи; тимчасові (нетитульні) споруди; природні ресурси; інвентарна тара; предмети покату; інші необоротні матеріальні активи.

Для цілей оподаткування групи основних засобів поділені в залежності з мінімально допустимими строками амортизації і майже ідентичні класифікації основних засобів, наведених в п. 5 П(С)БО 7 «Основні засоби».

Зважаючи на наявність такого різноманіття підходів до класифікації основних засобів важливим завданням, яке належить вирішити керівництву, фінансовим (бухгалтерським) службам та відповідальним посадовим особам є виявлення завдань та вимог системи управління до організації їх обліку.

Важливим елементом обліку основних засобів є їх оцінка.

Під час оцінки основних засобів необхідно розв'язати два питання: на який момент встановлювати оцінку та на якому рівні. Найважливіше значення має оцінка на поточний момент, через те, що вона передбачає визначення вартості майна на момент прийняття управлінських рішень і дає змогу зіставити вартість об'єктів, що відображені в обліку.

Стандарти бухгалтерського обліку мають альтернативи щодо оцінки. НП(С)БО дозволяє оцінку: за історичною собівартістю та за справедливою вартістю.

В Україні переважно використовується історична (фактична) собівартість основних засобів оскільки для розрахунку справедливої вартості відсутні чіткі алгоритми розрахунку. За справедливою вартістю зараховуються основні засоби, які надходять на підприємство у якості внеску до статутного капіталу, при безоплатному отриманні об'єкта тощо, але визначення цього поняття не наведене в НП(С)БО 7 «Основні засоби», лише в П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств».

Відповідно до НП(С)БО 19 «Об'єднання підприємств» справедлива вартість – це сума, за якою може здійснюватися обмін активу або оплата зобов'язання в результаті операції між обізнаними, зацікавленими та незалежним сторонами [25].

У міжнародних стандартах бухгалтерського обліку також застосовується поняття «історична собівартість» та «справедлива вартість».

Згідно із Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» пріоритетною при оцінці активів підприємства вважається первісна вартість, проте не виключається можливість використання інших методів оцінки [11].

У ході використання об'єктів основних засобів підприємство оцінює їх або за первісною або за переоціненою вартістю.

Застосування переоціненої вартості дозволяє зафіксувати в балансі справедливую вартість об'єктів. Якщо в Наказі про облікову політику обраний

метод за переоціненою вартістю, підприємство має регулярно проводити переоцінку і аналізувати залишкову вартість основних засобів на відповідність справедливій вартості. При суттєвому відхиленні залишкової вартості від справедливої основні засоби слід переоцінювати.

Справедливу вартість можливо використовувати лише за наявності активного ринку, доступності інформації про ціни, обізнаності і незалежності сторін угоди та підтвердження незалежним професійним оцінювачем.

Згідно зі статтею 7 Закону України «Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні» та листом Міністерства фінансів України від 26 березня 2009 року № 31-34010-10/23-1462/1846 справедливу вартість основних засобів для їх бухгалтерської переоцінки повинен визначати виключно суб'єкт оціночної діяльності в порядку, передбаченому спеціальним оціночним законодавством. Її підтвердить належно оформлений звіт про оцінку майна [12].

Вартість об'єктів, визначена незалежним оцінювачем, має бути закріплена документально та в аналітичному обліку.

1.2. Відображення операцій з основними засобами відповідно до МСФЗ

Суспільно значимі підприємства та деякі інші категорії підприємств зобов'язані вести бухгалтерський облік діяльності відповідно до міжнародних стандартів фінансової звітності, які мають свою специфіку та відмінності від національних стандартів.

У системі МСФЗ стандарти, які регламентують облік основних засобів, наступні:

- Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку (IAS) 16 «Основні засоби»;

- Міжнародний стандарт фінансової звітності (IFRS) 40 «Інвестиційна нерухомість»;
- Міжнародний стандарт фінансової звітності (IFRS) 5 «Непоточні активи, утримувані для продажу та групи вибуття»;
- Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку (IAS) 36 «Зменшення корисності активів».

Відповідно до п. 6 МСБО 16 «Основні засоби» до складу основних засобів включаються лише ті необоротні активи, які «утримуються для використання у виробництві або постачанні товарів чи наданні послуг для надання в оренду або для адміністративних цілей», тобто невиробничі основні засоби не визнаються серед таких об'єктів. Але, якщо як аргумент навести не пряму, а опосередковану вигоду від використання такого об'єкту, такі об'єкти можуть бути визнані основними засобами у розумінні МСФЗ.

Нарахування амортизації теж має свої особливості в контексті МСФЗ.

Відповідно до п. 60 МСБО 16 суб'єкт господарювання застосовує до активу такий метод амортизації, який найкраще відображає передбачувану структуру споживання майбутніх економічних вигід від використання активу. МСБО 16 передбачає такі методи амортизації:

- прямолінійний метод, який відповідає прямолінійному методу з пп. 1 п. 26 НП(С)БО 7;
- метод зменшення залишку – аналог методу зменшення залишкової вартості з пп. 2 п. 26 НП(С)БО 7;
- метод суми одиниць продукції – аналог виробничого методу з пп. 5 п. 26 НП(С)БО 7.

У МСБО немає методу прискореного зменшення залишкової вартості, кумулятивного методу, обох методів амортизації для малоцінних необоротних матеріальних активів і бібліотечних фондів, викладених у п. 27 НП(С)БО 7.

Нарахування амортизації починається, коли актив стає придатним до використання, тобто коли його доставлено до місця розташування і приведено

у стан, придатний для експлуатації. Для порівняння: у п. 29 НП(С)БО 7 сказано, що нарахування амортизації починається з місяця, що настає за місяцем введення в експлуатацію основного засобу, окрім випадку застосування виробничого методу. Іншими словами, нараховувати амортизацію за міжнародними стандартами можна не тільки з початку місяця, але й із середини і в кінці місяця. Зазначимо, що згідно з трактуванням міжнародних стандартів амортизацію можна почати нараховувати, навіть коли основні засоби ще не введено в експлуатацію, а тільки підготовлено до використання.

Також за правилами МСФЗ не припиняють амортизацію по основним засобам, які тимчасово вибувають з активного використання, поки їх не буде повністю амортизовано. Причин тимчасового призупинення експлуатації може бути декілька: технічне обслуговування або ремонт, модернізація та реконструкція, сезонні зупинки, фінансові обмеження, стихійні лиха чи надзвичайні ситуації. Така позиція в МСБО пояснюється тим, що, навіть якщо ОЗ не експлуатується, воно все одно схильне до морального і фізичного зносу, який призводить до зменшення майбутніх економічних вигід. Єдиний метод нарахування амортизації, який дозволяє ненараховувати знос під час призупиненні експлуатації, виробничий.

У МСБО відсутня класифікація основних засобів, а в п. 37 МСБО 16 як приклад наведена тільки умовна група активів. У жодному стандарті не згадується вартісний критерій розмежування основних засобів. Правда, в Концептуальній основі фінансової звітності розглянуто рівень суттєвості, величину якого слід установити в обліковій політиці для розмежування обліку активів або як основних засобів, або як запасів.

Придбання основних засобів з відтермінуванням платежу теж має свої правила в МСФЗ. якщо платіж по придбаним основним засобам відкладають на період, що перевищує звичайний строк кредиту, то, різниця між грошовим еквівалентом ціни і загальними виплатами визнається як відсотки за період кредиту (якщо такі відсотки не капіталізують згідно з МСБО 23 «Витрати на позики» [21]. З цього витікає необхідність передбачати ставки позичань для

розрахунку дисконтованих грошових платежів. У національних стандартах стосовно операцій купівлі на умовах відтермінування платежу немає спеціальних правил обліку і до первісної вартості не включаються фінансові витрати по об'єктах, придбаних (створених) повністю або частково за рахунок запозичень за винятком фінансових витрат, які відносять до собівартості кваліфікаційних активів відповідно до НП(С)БО 31.

Капіталізувати, а отже визнавати як окремий актив, можна витрати лише якщо:

- (а) існує ймовірність того, що майбутні економічні вигоди, пов'язані з ними, отримають суб'єкт господарювання;
- (б) такі витрати можна достовірно оцінити.

Отже основною метою капіталізації витрат є отримання економічних вигід у майбутньому.

Такий підхід є суто мікроекономічним, який означає, що при придбанні та створенні необоротних активів у підприємствах перевага надається лише другій інвестиційній функції

Ймовірність отримання економічних вигод не може бути основою для капіталізації та визнання витрат, через те, що визнана вартість завжди відображає конкретну суму, тоді як у процесі визнання «імовірність» не виражається будь-якою величиною, тобто є абстрактним поняттям, а по-друге, створення економічних вигод є однією з двох природних функцій активів, тому непотрібно та недоречно класти очевидне в основу визнання.

МСБО 16 не визначає одиницю обліку (виміру) основних засобів, як це, наприклад, робить НП(С)БО 7. Підприємство застосовує власне судження при визначенні того, що становить об'єкт основних засобів у конкретних обставинах. Стандарт зазначає, що окремо незначущі об'єкти (інструменти, штампи, прес-форми) може бути доцільним згрупувати та у подальшому вести облік агрегованої вартості.

Об'єднання однотипних об'єктів в один може допомогти уникнути таких спірних у вітчизняній практиці обліку об'єктів, як малоцінні необоротні матеріальні активи.

Водночас кожен компонент об'єкта ОЗ, вартість якого є істотною щодо загальної вартості об'єкта, слід амортизувати окремо. Також окремо ведеться облік компонентів всередині основного засобу, що мають різний термін корисної експлуатації.

Крім того, істотні запасні частини та резервне обладнання класифікують як основні засоби у тому випадку, якщо підприємство має намір використовувати їх протягом більш ніж одного періоду.

Всі подальші витрати, які відносяться до визнаного об'єкта основних засобів, відповідно до п. 12 МСБО 16 мають:

- відноситися на балансову вартість об'єкта основних засобів, якщо суб'єкт господарювання з великою часткою імовірності отримає майбутні економічні вигоди, що перевищують первісно розраховані нормативні показники існуючого активу (капіталізуються);
- бути визнані як витрати в тому періоді, у якому були понесені (не капіталізуються).

До витрат, що капіталізуються, відносяться: зміна модифікації об'єкта основних засобів, яка збільшує строк його корисної служби або підвищує його потужність; удосконалення деталей і вузлів машин для досягнення значного поліпшення якості продукції, що випускається; упровадження нових виробничих процесів, що забезпечують значне скорочення раніше розрахованих виробничих витрат. До витрат, що не капіталізуються, відносяться витрати на ремонт або технічне обслуговування ОЗ, понесені для відновлення або збереження майбутніх економічних вигід.

Незалежно від моделі оцінки, яку використовує підприємство, об'єкти основних засобів додатково слід перевіряти на предмет знецінення (зменшення корисності).

За п. 9 МСБО 36 «Зменшення корисності активів» тест на знецінення необхідно проводити наприкінці кожного фінансового року.

На можливе знецінення активу, зокрема, можуть указувати такі ознаки:

а) очевидним є той факт, що вартість активу було зменшено протягом періоду значно більше, ніж можна було очікувати, унаслідок плину часу або звичайного використання;

б) упродовж періоду відбулися зміни зі значним негативним впливом на підприємство або вони відбудуться найближчим часом у технологічному, ринковому, економічному або правовому оточенні компанії чи на ринку, для якого призначено актив;

в) ринкові ставки відсотка або інші ринкові ставки доходу від інвестицій збільшено протягом періоду, і це збільшення, найімовірніше, вплине на ставку дисконту, застосовану під час обчислення вартості активу в разі використання, і суттєво зменшить суму очікуваного відшкодування активу;

г) балансова вартість чистих активів підприємства більша, ніж його ринкова капіталізація;

г) є свідчення застаріння або фізичного пошкодження активу;

д) є плани припинити використання активу, припинити або реструктурувати господарську одиницю, до якої належить цей актив, тощо;

е) наявні свідчення з даних внутрішньої звітності, які вказують, що економічна ефективність активу є або буде гіршою, ніж очікувана [22, п.12].

Такий перелік ознак не є вичерпним. Конкретні ознаки знецінення активу підприємство зазвичай закріплює в обліковій політиці.

Якщо хоча б одна з ознак спрацьовує, то підприємству слід оцінити суму очікуваного відшкодування такого активу.

Сума очікуваного відшкодування відповідно до п. 18 МСБО 36 становить більшу з двох оцінок:

- 1) справедлива вартість за мінусом витрат на вибуття активу; та
- 2) вартість активу під час використання.

З 2019 року до складу основних засобів підприємства додалися орендовані об'єкти. Їх визнання та відображення регламентується МСФЗ 16 «Оренда» та підвищує прозорість і порівнювальність фінансової звітності. А наведені в Примітках до фінансової звітності розкриття про оренду допомагають краще оцінювати капітал, використаний у бізнесі.

Для орендаря тепер немає поділу оренди на фінансову та операційну і в Звіті про фінансовий стан визнаються у складі основних засобів права з користування об'єктом оренди.

1.3. Дискусійні питання обліку основних засобів в українській практиці

Одним з основних завдань обліку основних засобів є надання повної, правдивої та достовірної інформації про них. Проте інформація, яка міститься у фінансовій звітності стосовно основних засобів, не завжди є такою через недосконалість вітчизняного законодавства та постійні зміни в ньому. Тому виникають дискусійні питання обліку основних засобів у вітчизняній практиці.

На думку М.В. Кравченко і Ю.А. Дроздової «основними протиріччями в процесі ведення обліку і складання звітності за основними засобами є недосконалість методичної та нормативно-правової бази, формування підприємствами необґрунтованої облікової політики щодо основних засобів» [13].

Також вітчизняні регламентовані форми фінансової ускладнюють процес складання і подання фінансової звітності для підприємств, які використовують концептуальну основу МСФЗ.

Неузгодженими залишаються питання відображення у складі статті «Основні засоби» таких складових як капітальні інвестиції, сплачені аванси за

необоротні активи, запасні частини та будівельні матеріали на складі, активи в формі права користування та малоцінні необоротні матеріальні активи.

Підприємства, які використовують міжнародні стандарти фінансової звітності, відображають ці об'єкти:

- в окремих статтях запасів, авансів виданих та основних засобів – такий підхід витікає з історичних НП(С)БО;
- в статті «Основні засоби» - і на наш погляд це найбільш доречний варіант, враховуючи вимоги МСБО 16 «Основні засоби»;
- відображення в складі інших необоротних активів для малоцінних необоротних матеріальних активів.

У регламентованому Звіті про фінансовий стан в Україні капітальні інвестиції в необоротні активи наводяться окремо від основних засобів як самостійну статтю необоротних активів. На такому підході неодноразово наполягали спеціалісти Мінфіну, зазначаючи, що незавершені капітальні інвестиції не є об'єктами основних засобів, обліковуються в окремій групі, а також їх вартість не підлягає переоцінці та амортизації [14, 15]. Відповідно до міжнародних стандартів облік і відображення у звітності таких активів не стандартизовані, а практичний підхід звітування відображає незавершене будівництво у складі статті основних засобів [26].

Аванси за необоротні активи та запаси, які придбані для створення необоротних активів згідно з МСФЗ повинні відповідно і відображатися у складі необоротних активів, проте на практиці вітчизняні підприємства їх часто включають до статті «Аванси видані» у складі оборотних активів.

Запасні частини та будівельні матеріали, які за правилами НП(С)БО включались до запасів в МСФЗ звітності мають включатися до складу необоротних активів, для яких вони були придбані.

У МСФЗ немає окремого поняття «малоцінні необоротні матеріальні активи», і їх вартість зазвичай одразу списують на витрати. На відміну від українського бухгалтерського обліку, який розрізняє малоцінні необоротні

матеріальні активи та основні засоби за вартісними критеріями. Для вирішення цієї проблеми можливі два варіанти:

- 1) встановити мінімальну планку для визнання основних засобів і всі активи, вартість яких нижче за мінімальний поріг включати до запасів на період зберігання, а з момоенту використання списувати на витрати;
- 2) згрупувати однакові малоцінні необоротні матеріальні активи і обліковувати як один окремий об'єкт. Критерій визнання тоді застосовують до сукупної вартості таких об'єктів.

Дискусійними є питання і в операціях з оренди у орендаря. Не дивлячись на вимогу п. 52 МСФЗ 16 «Оренда» компанії не використовують єдиного формату для розкриття інформації про оренду. Для визначення строку оренди та ставок дисконтування часто використовуються занадто суб'єктивні оцінки, відповідно впливає на розмір орендних зобов'язань. У Звіті про рух грошових коштів часто компанії не відображають грошові потоки, пов'язані з орендою у складі інвестиційних грошових потоків, що зменшує порівнянність з компаніям, які купують активи в кредит.

До того ж в питаннях оренди МСФЗ значно відрізняються від US GAAP, де зберігається розподіл оренди у орендаря на фінансову у операційну. У Звіті про фінансові результати це приводить до впливу на фінансові показники: за US GAAP орендні платежі відображаються у складі операційних витрат, а за МСФЗ – розподілені на амортизацію права оренди і фінансові витрати по відсоткам та впливають на показник EBITDA.

Дослідження первинної документації теж дозволило виділити певні проблемні моменти. Первинна облікова інформація про наявність, рух, капітальний ремонт та інші операції щодо основних засобів відображається в численних спеціалізованих регістрах, постійні реквізити яких тотожні. Це не сприяє якісному веденню обліку, збільшує трудомісткість опрацювання та відображення інформації, створює певні труднощі у формуванні документообігу й забезпеченні необхідними видами бланків. Якщо об'єднати вимоги різних первинних документів можна отримати універсальну форму,

таку як Інвентарна картка – акт обліку руху основних засобів», що сприятиме не тільки зниженню трудомісткості облікових робіт і скороченню документообігу, а й посиленню контролю завдяки підвищенню рівня інформативності та наочності документів.

МСБО 16 вимагає переглядати ліквідаційну вартість та строк корисного використання принаймні на кінець кожного фінансового року, що визначає оптимальний строк використання та зменшення основних засобів, повністю амортизованих, які продовжують використовуватися. Проте більшість вітчизняних підприємств не переглядають строк корисного використання, і результаті чого мають суттєву кількість основних засобів з нульовою вартістю.

Підприємства на сьогоднішній час не приділяють достатньої уваги обліковій політиці. Вона або зовсім не формується, або має суттєві недоліки. Елементи наказу про облікову політику не мають достатнього обґрунтування, формально складені або затверджені з часів набрання чинності закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні». Нові затверджені стандарти не включені до Наказів. Накази не мають визначеної структури; деякі питання висвітлені або не в повному обсязі або зовсім не наводяться; не висвітлюється питання щодо організаційно-технічних аспектів обліку, а саме: не наводиться графік документообігу; перелік первинних документів і регістрів бухгалтерського обліку, порядок проведення інвентаризації, який застосовується на підприємстві, адже, без цих елементів ефективне здійснення облікової політики неможливе. Особливо гостро така ситуація склалась у мікро та малих підприємств.

Ми вважаємо, що підприємства мають розкрити в обліковій політиці всі методологічні принципи та прийоми, які використовуються для обліку і відображення у фінансовій звітності основних засобів та й інших об'єктів. Для цього у розробку політики слід закладати принцип повноти та реальності облікових даних. Ґрунтовно складена облікова політика слугує додатковим захистом підприємства в судових позовах з фіскальними органами, оскільки судова практика в таких випадках частіше стає на бік підприємства.

При формуванні облікової політики стосовно основних засобів необхідно висвітлити наступне: одиниця обліку основних засобів; класифікаційні групи основних засобів, ліквідаційна вартість; методи амортизації, які застосовуються; вартісна межа для віднесення об'єктів до складу основних засобів та до складу малоцінних необоротних матеріальних активів; порядок переоцінки (визначення порога суттєвості); первинні документи і графік документообігу; порядок проведення інвентаризації.

Потребують подальших досліджень визначення справедливої і переоціненої вартості.

В питаннях оцінки зазнає критики застосування справедливої вартості, особливо відносно основних засобів, які підлягають продажу чи обміну. Основними проблемами, що виникають в процесі оцінки за справедливою вартістю основних засобів є те, що на сьогодні відсутні методичні основи обґрунтованого визначення вихідної оцінки основних засобів; використання поняття «справедлива вартість» в П(С)БО, оскільки ринкові ціни не можна назвати справедливими, бо вони не можуть бути одночасно справедливими для двох учасників ринку – продавця і покупця; при виборі об'єктивного методу оцінки основних засобів необхідно мати на увазі, що не існує такої оцінки, яка б задовольняла вимоги всіх без винятку користувачів фінансової звітності.

Застосування такої вартості щодо майна супроводжується у вітчизняній практиці високим рівнем суб'єктивізму та неоднозначності порядку її визначення. До об'єктів основних засобів, які оцінюються за справедливою вартістю інформація може бути упередженою через суб'єктивний характер оцінки.

Справедлива вартість основних засобів не є самостійною оцінкою, яка може використовуватися як єдина база, а є комбінацією різних оцінок. Переважно основою для визначення справедливої вартості є ринкові ціни, встановлені на активних ринках, скориговані з урахуванням витрат на здійснення операції. Якщо активний ринок відсутній або недостатньо організований для визначення справедливої вартості використовуються

технічні способи оцінки, які базуються на основних методичних підходах (витратному, дохідному та порівняльному).

Висновки до розділу 1

Проаналізувавши методологію обліку основних засобів можна стверджувати, що облік основних засобів є важливою та складною частиною облікового процесу, яка потребує точних даних та глибоких знань нормативно-законодавчої бази.

Дослідження категорії «основні засоби» свідчить про неоднозначність її трактування, але ключовим аспектами є період використання понад один рік, матеріальність та призначення об'єктів.

Характеризується наявністю різних підходів система оцінки основних засобів. Альтернативи в питаннях оцінки мають важливе управлінське значення, але створюють складності в плані реальності вартісного вираження майна підприємства. Проведене дослідження свідчить, що найбільш достовірною є оцінка за собівартістю (історичною вартістю), оскільки вона документально підтверджується в системі бухгалтерського обліку. Проте інші види оцінок також мають важливе значення через те, що враховують ринкову вартість та зміну стану активу.

РОЗДІЛ 2. ДІЮЧА ПРАКТИКА ОБЛІКУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ НА ПРИКЛАДІ КП «ТЕПЛОПОСТАЧАННЯ МІСТА ОДЕСИ»

2.1. Загальна організаційно-економічна характеристика КП «Теплопостачання міста Одеси»

Дослідження діючої практики обліку основних засобів проведено на підставі даних комунального підприємства «Теплопостачання міста Одеси», предметом діяльності якого є:

- 1) виробництво котельними підприємства теплової енергії;
- 2) транспортування, розподіл та реалізація теплової енергії;
- 3) виготовлення, ремонт та наладка котлів, обладнання котелень, центральних теплових пунктів та теплових мереж;
- 4) будівництво та ремонт теплових мереж;
- 5) налагодження теплоенергетичного обладнання;
- 6) установка, монтаж, налагодження, ремонт обладнання з виробництва, постачання, споживання теплової енергії та контроль за її використанням;
- 7) ремонт, налагодження, повірка контрольно-вимірювальних приладів і автоматики.

Ідентифікаційний код юридичної особи – 34674102

Місце знаходження: 65029, Одеська область, місто Одеса, вул. Балківська, 1-Б.

Комунальне підприємство «Теплопостачання міста Одеси» створене відповідно до Закону України «Про місцеве самоврядування в Україні», Господарського кодексу України, Цивільного кодексу України.

Підприємство зареєстровано 20.10.2006 року та є правонаступником комунального підприємства «Одесатеплокомуненерго» та комунального підприємства "Одесатеплоенерго».

Засновником Підприємства є Одеська міська рада, 100% статутного капіталу в розмірі 5 000 грн. належить Одеській міській раді (Додаток А).

Підприємство є юридичною особою, має відокремлене майно, самостійний баланс, рахунки в установах банків та діє на підставі Статуту (Додаток Б).

Метою створення Підприємства є задоволення потреб територіальної громади міста шляхом здійснення господарської діяльності, пов'язаної з виробництвом, транспортуванням та постачанням теплової енергії.

Підприємство є монополістом з надання послуг з виробництва, транспортування та постачання теплової енергії. З метою підтримки КП "ТМО" з міського бюджету надається цільова фінансова допомога на відшкодування окремих витрат підприємства згідно зі складовими затверджених тарифів.

До складу підприємства входять 155 котелень (153 на балансі підприємства, 2 – в обслуговуванні), загальною потужністю 1807,29 Гкал/год, де 3,512 Гкал/год - потужність котелень, що знаходяться в обслуговуванні. Основний вид палива – природний газ.

Середньооблікова чисельність працівників за рік, що закінчився 31 Грудня 2024 року, становить 2 323 особи (за попередній рік - 2 327 осіб).

Підприємству видані ліцензії Національною комісією, що здійснює державне регулювання у сфері комунальних послуг:

- Виробництво теплової енергії: №АД №041799 від 31.08.2012 року, безстрокова;
- Транспортування теплової енергії: №АД №041800 від 31.08.2012 року, безстрокова;
- Постачання теплової енергії: №АД №041801 від 31.08.2012 року, безстрокова.

Підприємство здійснює надання послуг з неліцензійних видів діяльності

- підкачування холодної води у жилих домах;
- плати за абонентське обслуговування;

- здача в оренду нежитлових приміщень та споруд

Спеціальне регулювання, визначене постановами Національної комісії, що здійснює державне регулювання у сфері комунальних послуг України включає:

- відповідність діяльності Підприємства організаційним, кваліфікаційним та технологічним вимогам;
- відповідальність посадових осіб за дотримання єдиних підходів в обліку, повноту і достовірність показників регуляторної звітності, проведення аналізу, контролю;
- відповідність віднесення та прозорість розподілу задіяних активів та персоналу за видами ліцензійної діяльності;
- пріоритетність прямого віднесення витрат на ліцензовані види діяльності;
- пріоритетність прямого визнання доходів за ліцензованими видами діяльності;
- доступність до інформації, можливість перевірки даних та їх достовірність.

Діяльність Підприємства здійснюється в умовах природної монополії, оскільки підприємство обслуговує близько 95% споживачів в частині тепlopостання, та жорсткого державного управління, а також підлягає спеціальному державному ліцензуванню та регулюванню тарифів. Різниці в собівартості надання послуг та визначеними державою тарифами повертаються державою у вигляді дотацій.

У структурі підприємства є наступні виробничі структурні підрозділи: 6 експлуатаційно-ремонтних районів, 4 цехи і 3 служби.

Підприємство має лінійну структуру управління і основну ланку управління представляє директор, якому, в свою чергу, підпорядковуються:

- 1) заступник директора з загальних питань:
 - служба теплозбуту;
 - теплова інспекція;

- тендерно-договірний відділ;
- відділ матеріально-технічного забезпечення;
- господарський відділ.

2) заступник директора з економічних питань:

- бухгалтерія;
- фінансово-економічна служба;
- служба інформаційних технологій.

3) перший заступник директора:

- оперативно-диспетчерська служба;
- головний інженер;
- виробничо-технічна служба.

Крім цього, на підприємстві є наступні відділи та фахівці:

- 1) канцелярія;
- 2) юридична служба;
- 3) служба охорони праці;
- 4) служба персоналу;
- 5) служба внутрішньої безпеки та охорони об'єктів;
- 6) уповноважений з антикорупційної діяльності;
- 7) фахівець із зв'язків з громадськістю і пресою;
- 8) провідний фахівець з питань цивільного захисту;
- 9) фахівець з мобілізаційної роботи.

Ведення бухгалтерського обліку відповідає Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та Наказу про облікову політику підприємства. Оскільки КП «ТМО» відноситься до суспільно-значимих підприємств, концептуальною основою бухгалтерського обліку є Міжнародні стандарти фінансової звітності.

Компанія є платником податку на прибуток на загальних засадах, платником податку на додану вартість та інших обов'язкових податків та зборів.

Організаційна структура бухгалтерії та чисельність персоналу визначається штатним розписом підприємства та наведена на рис. 2.1.

Обов'язки працівників бухгалтерської служби визначаються в посадових інструкціях та Положенні № П-03-1 «Про бухгалтерію».

Головний бухгалтер підпорядковується в адміністративному плані директору підприємства, а в оперативному – заступнику директора з економічних питань.

Згідно з Наказом № 1 «Про організацію облікової політики підприємства» в КП «ТМО» застосовується автоматизована система обробки облікових документів з використанням комп'ютерної системи «IT-Enterprise» та комп'ютерного комплексу «БІАС» у службі теплозбуту.

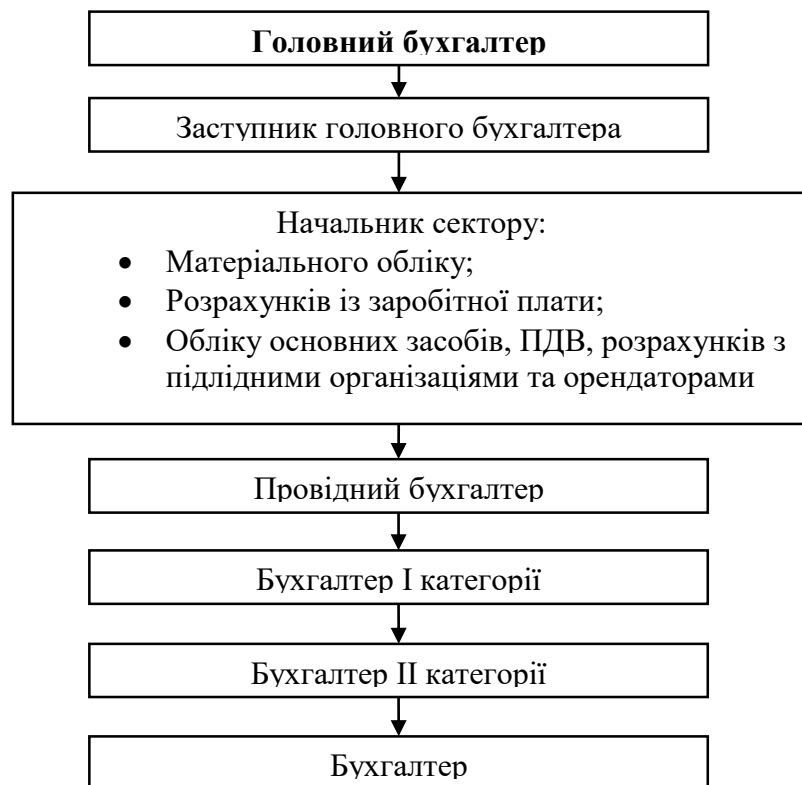


Рис. 2.1. Організаційна структура бухгалтерії

(Джерело: складено за даними підприємства)

Згідно з Положенням № П-03-1 «Про бухгалтерію» бухгалтерська служба в особі головного бухгалтера має наступні права та обов'язки:

1) візувати договори та угоди, які укладаються підприємством, накази про встановлення та зміну умов оплати праці та преміювання, підписувати фінансові, податкові, статистичні звіти;

2) надавати керівництву підприємства пропозиції щодо накладення стягнень на осіб, які допустили недоброякісне складання документів;

3) підтримувати зв'язок з організаціями по питанням, які входять в компетенцію бухгалтерії;

4) розробляти проекти приказів (розпоряджень) по підприємству з питань фінансової дисципліни, порядку та строків надання первинних документів.

Взаємовідносини між виробничими підрозділами регламентуються Графіком документообігу, за порушення якого застосовуються штрафні санкції.

У табл. 2.1 наведені основні показники господарської діяльності компанії за 2023 та 2024 рр.

Таблиця 2.1

Показники фінансового стану у 2024 році

№	Стаття	31 грудня 2023		31 грудня 2024		Зміна	
		тис. грн	%	тис. грн	%	Абсолютна	%
01	02	03	04	05	06	07	08
1.	Активи, разом, у тому числі:	2 255 571	100	2 842 160	100	586 589	26,0
1.1.	Необоротні активи	900 429	39,92	1 196 278	42,09	295 849	2,17
1.2.	Оборотні активи: у т.ч.						
1.2.1.	- запаси	160 654	7,12	174 941	6,16	14 287	-0,97
1.2.2.	-дебіторська заборгованість	632 737	28,05	851 321	29,95	218 584	1,90
1.2.3.	-грошові кошти	110 284	4,89	113 246	3,98	2 962	-0,90
1.2.4.	-інші оборотні активи	451 467	20,02	506 374	17,82	54 907	-2,20
2.	Джерела активів всього, у т.ч.:	2 255 571	100	2 842 160	100	586 589	26,0
2.1.	Власний капітал, у т.ч.:	-925 021	-41,01	-826 929	-29,10	98 092	11,92

Продовження табл. 2.1

01	02	03	04	05	06	07	08
2.1.1.	зареєстрований капітал	5	0,00	5	0,00	0	0,00
2.1.2.	нерозподілений прибуток	-1 317 810	-58,42	-1 288 043	-45,32	29 767	13,11
2.1.3.	додатковий капітал	392 789	17,41	461 114	16,22	68 325	-1,19
2.2.	Довгострокові зобов'язання	547 372	24,27	461 228	16,23	-86 144	-8,04
2.3.	Поточні зобов'язання	2 633 220	116,74	3 207 861	112,87	574 641	-3,88

Джерело: складено за даними підприємства (Додатки В, Г)

Підприємство за рік збільшило загальну суму активів на 586 589 тис. грн. або на 26%, при чому за рахунок необоротних активів на 295 849 тис. грн., за рахунок оборотних активів на 290 740 тис. грн. Найбільшу частку у структурі активів займають необоротні активи. За звітний рік на 218 584 тис. грн. збільшилась дебіторська заборгованість, що свідчить про погіршення платоспроможності споживачів тепла, та на 54 907 тис. інші оборотні активи. Активи підприємства повністю сформовані за рахунок позикових коштів. Через систематичні збитки власний капітал має від'ємне значення проте в поточному році за рахунок проведення дооцінки та отриманого чистого прибутку сума власного капіталу збільшилась на 98 092 тис. грн. Довгострокові зобов'язання у 2024 році порівняно з 2023 роком зменшились на 86 144 тис. грн. а їх частка на кінець року складає 16,23 %. Поточні зобов'язання збільшились на 574 641 тис. грн., що обумовлено збільшенням торгової кредиторської заборгованості за товари, роботи та послуги.

Інформація про фінансові результати діяльності КП «ТМО» за 2023 та 2024 роки наведена у табл. 2.2.

За 2024 рік порівняно з попереднім роком підприємство збільшило чистий дохід від реалізації послуг на 247 863 тис. грн. проте собівартість реалізованих послуг збільшилась на 297 306 тис. грн, що спричинило збільшення валового збитку на 49 443 тис. грн.

Таблиця 2.2

Результати діяльності підприємства за 2023-2024 рр.

№	Показник	2023 рік	2024 рік	Відхилення
01	02	03	04	05
1	Чистий дохід від реалізації	1 734 782	1 982 645	247 863
2	Собівартість реалізації	2 284 336	2 581 642	297 306
3	Валовий прибуток	-549 554	-598 997	-49 443
4	Фінансовий результат від операційної діяльності	-117 274	-24 226	93 048
5	Фінансовий результат до оподаткування	-147 491	-95 433	52 058
6	Податок на прибуток	0	-24 568	-24 568
7	Чистий фінансовий результат	-147 491	-120 001	27 490

Джерело: складено за даними підприємства (Додатки Д, Е)

За 2024 рік порівняно з попереднім роком підприємство збільшило чистий дохід від реалізації послуг на 247 863 тис. грн. проте собівартість реалізованих послуг збільшилась на 297 306 тис. грн, що спричинило збільшення валового збитку на 49 443 тис. грн. Фінансовий результат від операційної діяльності порівняно з попереднім роком збільшився на 93 048 тис. грн. проте залишався від'ємним в сумі 24 226 тис. грн. Зменшити збитки від операційної діяльності вдалося за рахунок збільшення інших операційних витрат і зменшення інших операційних витрат. Фінансовий результат до оподаткування в поточному році збільшився на 52 058 тис. грн. За рахунок нарахованих витрат з податку на прибуток чистий фінансовий результат склав (120 001) тис. грн., що на 27 490 тис. грн, що на 27 490 тис. грн. краще ніж у попередньому році.

За рахунок збільшення тарифів на теплопостачання чистий дохід від реалізації поступово збільшується, але наявність державного регулювання не дає змогу встановлювати ринкові тарифи і отримувати прибутки.

Наявність ресурсів для покриття короткострокових зобов'язань наведена в табл. 2.3.

Таблиця 2.3

Показники ліквідності підприємства

№ з/п	Показник	2021	2022	2023	2024
01	02	03	04	05	06
1	Поточна ліквідність	44,9%	52,8%	51,5%	51,3%
2	Швидка ліквідність	26,6%	31,1%	28,2%	30,1%
3	Абсолютна ліквідність	8,0%	5,7%	4,2%	3,5%

Джерело: складено за даними підприємства (Додатки В, Г)

У підприємства показники ліквідності знаходяться нижче нормативних значень і немає можливості повністю покрити поточні зобов'язання оборотними активами. Поточна ліквідність у 2024 році зменшилась порівняно з 2023 та 2022 роком. Швидка ліквідність збільшилась порівняно з 2023 роком та зменшилась порівняно з 2022 роком. Абсолютна ліквідність протягом 2021-2024 рр зменшувалась. Отже підприємству необхідно вживати заходів для покращення платоспроможності.

Також у підприємства погіршуються показники рентабельності (рис. 2.2)

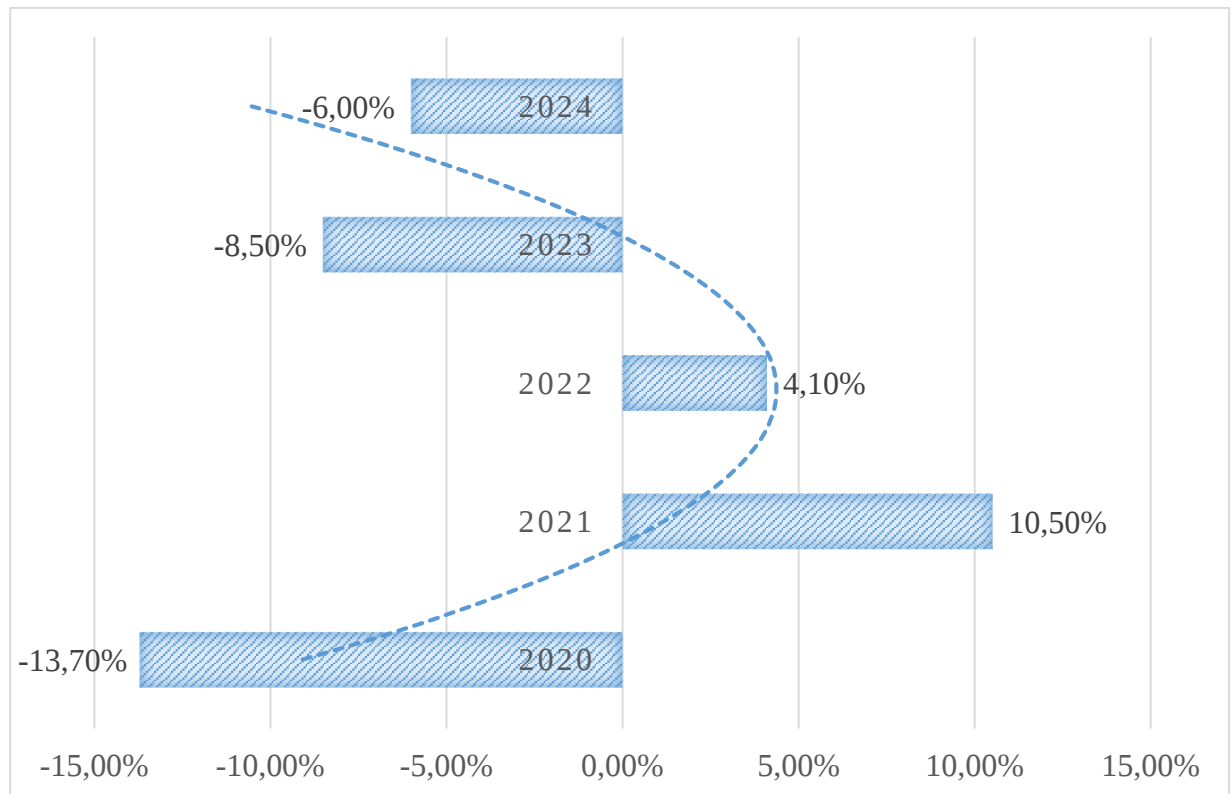


Рис. 2.2. Показники рентабельності за чистою маржею

Джерело: складено за даними підприємства (Додатки Д, Е)

Рентабельність за чистою маржею (чистим прибутком) має негативну тенденцію. У 2021 та 2022 рр. компанія отримувала чистий прибуток, а у 2023 та 2024 рр. збиток і рентабельність, відповідно, має від'ємне значення.

З початком повномасштабного вторгнення у підприємства з'явилися суттєві ризики щодо безперервності діяльності, зокрема втрата кваліфікованого персоналу, що відбулася внаслідок виїзду працівників як за кордон, так і переміщення всередині країни, а також мобілізація працівників, пошкодження інфраструктури в результаті обстрілів.

Негативний вплив мав ухвалений Закон України «Про особливості регулювання відносин на ринку природного газу та у сфері теплопостачання під час дії воєнного стану та подальшого відновлення їх функціонування», яким фактично заборонено підвищення тарифів на послуги теплопостачання та гарячого водопостачання під час воєнного стану та у період 6 місяців після його закінчення. Окрім того, цілою низкою нормативних актів були введені законодавчі обмеження на стягнення заборгованості за спожиті житлово-комунальні послуги та нараховані на неї штрафні санкції.

Також погіршилась ситуація з несвоєчасною оплатою або неоплатою рахунків за теплову енергію споживачами та послаблення спроможності державного та місцевих бюджетів забезпечити фінансову підтримку підприємств сфери теплопостачання. Занижені тарифи, які не враховують усі витрати на виробництво і транспортування теплоенергії та наявність значної кредиторської заборгованості перед постачальниками за споживані ресурси завдають суттєвого негативного впливу на КП «Теплопостачання міста Одеси».

Саме з цих причин на підприємстві постійно відчувається нестача коштів, які необхідні для організації теплового режиму на належному рівні з безперервною подачею гарячої води і виконання робіт по поточному та капітальному ремонту устаткувань і тепломереж. Але Управлінський персонал вважає, що Підприємство зможе продовжувати подальшу безперервну діяльність.

2.2. Особливості обліку операцій з основними засобами в КП «Теплопостачання міста Одеси»

Для обліку операцій з основними засобами у КП «Теплопостачання міста Одеси» використовуються форми первинних документів, сформовані в програмі IT Enterprise. Регламентація обліку здійснюється на підставі Наказу про облікову політику та Положення з обліку доходів і витрат до облікової політики.

У наказі про облікову політику підприємства наведені наступні положення відносно основних засобів:

До основних засобів підприємство відносить матеріальні активи вартістю понад 20 000 грн., що відповідає критеріям Податкового кодексу.

Основні засоби, які відповідають критеріям визнання активу, обліковується за собівартістю, яка до моменту коли він стає придатним до використання формується та накопичується на рахунках незавершених капітальних інвестицій. Строк корисного використання основних засобів встановлюється управлінським персоналом, але не менше строків, вказаних у Податковому Кодексі України.

Приймання основних засобів в експлуатацію в КП «Теплопостачання міста Одеси» здійснює комісія, яка в свою чергу призначається наказом або розпорядженням керівника господарюючого суб'єкта.

Усі первинні документи з обліку операцій з основними засобами заповнюються відповідно до затвердженого графіку документообороту.

Придбані (створені) основні засоби зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю. Одиницею обліку основних засобів є окремий об'єкт. Незавершене будівництво включає витрати, безпосередньо пов'язані з будівництвом основних засобів, з урахуванням відповідно розподілених прямих змінних накладних витрат, понесених під час будівництва.

В КП «Теплопостачання міста Одеси» на кожний об'єкт складається окремий акт при зарахуванні до основних засобів (Додаток И). Винятком може бути тільки облік інвентарю, інструментів, устаткування та подібних об'єктів, якщо вони є однотипними, мають однакову вартість та приймаються в одному календарному місяці. Перший примірник акту надходить до бухгалтерії. При цьому на його підставі роблять запис в інвентарній картці форми 03-6. До акту також додається технічна документація.

На нашу думку зміст Акту приймання-передачі потребує удосконалення. У поточній формі первісна вартість необоротних активів недостатньо чітко розмежовується з балансовою, а також передбачено поле для норм амортизації, що стосуються капітального ремонту. Водночас, є актуальним включення таких показників, як строк корисного використання об'єкта та його справедлива вартість (у разі здійснення переоцінки).

За місцем експлуатації чи зберігання об'єктів основних засобів в КП «Теплопостачання міста Одеси» складаються інвентарні списки матеріально-відповідальною особою.

Задля забезпечення ефективного контролю за збереженням основних засобів та оптимізації облікового процесу на підприємстві, кожній одиниці основних засобів, що підлягає оприбуткуванню, присвоюється унікальний інвентарний номер. Цей ідентифікатор слугує основним засобом фіксації та відстеження об'єкта в обліковій системі протягом всього його життєвого циклу на балансі суб'єкта господарювання, аж до моменту його вибуття.

Ліквідаційну вартість, у зв'язку з її несуттєвістю з метою нарахування амортизації приймають рівну нулю.

Нарахування амортизації ОЗ здійснюється з застосуванням прямолінійного методу. Амортизацію активу починають, коли він стає придатним, тобто коли він доставлений до місця розташування та приведений у стан у якому він придатний до експлуатації у спосіб, визначений управлінським персоналом. Знос незавершеного будівництва, аналогічно іншим основним засобам, починається з моменту готовності цих активів до

експлуатації, тобто коли вони перебувають у тому місці і стані, які необхідні, щоб їх можна було використовувати за призначенням, визначеним керівництвом.

Якщо амортизацію можливо прямо віднести до конкретного виду діяльності, то вона нараховується у дебет наступних рахунків витрат:

- 230/0 – виробництво,
- 230/1 – транспортування,
- 230/2 – постачання,
- 230/5 – підкачка холодної води, 2
- 30/07 – система автономного опалення(САО),
- 230/10 – абонентське обслуговування,
- 231/0 – ремонти об'єктів виробництва,
- 231/1 – ремонти об'єктів транспортування.

Амортизація, яка включена до загальновиробничих витрат чи адміністративних витрат розподіляється пропорційно сумі прямих витрат (для загальновиробничих витрат) та пропорційно виробничій собівартості (для адміністративних витрат).

Заміна шин та акумуляторів транспортних засобів у зв'язку з незначною вартістю не є компонентом основного засобу та списуються на витрати в момент фактичного їх зносу та списання.

Основні засоби, які передаються з власності територіальної громади міста Одеси, приймаються на баланс за вартістю, зазначеною в акті прийому-передачі. За необхідністю оцінка таких об'єктів виконується експертами-оцінщиками на підставі розпорядження керівника.

Під час блекаутів електропостачання деяких котелень забезпечувалось за допомогою роботи дизельних генераторів, які були отримані Підприємством та передані у вигляді гуманітарної допомоги від Федерального агентства з технічної допомоги Уряду Німеччини, від ЮНОПС в Україні в рамках виконання проекту міжнародної технічної допомоги "Посилення стабільності постачання тепла населенню України". Також були надані у тимчасово

використання генератори від Аварійно рятувального загону СП ГУ ДСНС України в Одеський області та АТ "ДТЕК ОДЕСЬКІ ЕЛЕКТРОМЕРЕЖІ".

У наказі МФУ від 30.09.2003 р. № 561 «Про затвердження методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку основних засобів» зазначено, що на справедливу вартість безоплатно одержаних об'єктів основних засобів збільшується сальдо додаткового капіталу. Для цього КП «Теплопостачання міста Одеси» застосовує субрахунок 424 «Безоплатно одержані необоротні активи». В наказі МФУ від 30.11.1999 р. № 291 «Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій» зазначено, що субрахунок 424 призначений для відображення вартості необоротних активів, безоплатно одержаних підприємством від інших осіб. Залишок додаткового капіталу на цьому субрахунку зменшується на суму визнаного доходу протягом строку корисного використання безоплатно одержаних об'єктів необоротних активів (окрім землі) та після вибуття таких активів і землі. Дохід від безоплатно одержаних основних засобів відображають на субрахунку 745 «Дохід від безоплатно одержаних активів». Згідно з Інструкцією № 291 на цьому субрахунку узагальнюють інформацію про доходи від безоплатно одержаних необоротних активів, фінансових інвестицій та цільового фінансування капітальних інвестицій. Дохід від цільового фінансування капітальних інвестицій та безоплатно одержаних необоротних активів, що підлягають амортизації, визначають у сумі, пропорційній сумі амортизації відповідних активів, одночасно з її нарахуванням. Дохід від безоплатно одержаних земельних ділянок і фінансових інвестицій визнають під час їх вибуття. Первісна вартість безоплатно отриманих основних засобів дорівнює їх справедливій вартості на дату отримання з урахуванням витрат.

Первісна вартість основних засобів збільшується на суму витрат, понесених на поліпшення об'єктів (модернізація, реконструкція, тощо), які призводять до збільшення майбутніх економічних вигід, від використання даних об'єктів основних засобів. Майбутні економічні вигоди - це потенційна

можливість активу прямо чи опосередковано генерувати грошові потоки внаслідок його використання у будь-якому вигляді.

Модернізація – це витрати на удосконалення, поліпшення, оновлення об'єктів основних засобів. Модернізація призводить до збільшення майбутніх економічних вигід від використання об'єкту.

Реконструкція – це витрати на перебудову існуючих об'єктів основних засобів з метою зміни техніко-економічних показників об'єкту і підвищення ефективності його використання, що передбачають реорганізацію об'єкта, зміну геометричних розмірів і технічних показників, прибудови, надбудови, розбирання та посилення тримальних конструкцій, інженерних систем і комунікацій тощо. Реконструкція планується і проводиться з метою збільшення майбутніх економічних вигід від використання об'єкту урахування.

На підприємстві функціонують власні ремонтні підрозділи, які, крім виконання своїх основних виробничих функцій, також здійснюють оформлення відповідної документації, пов'язаної з результатами проведених робіт. Оформлення операцій здійснюється за допомогою Акту приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів (Додаток К).

При передачі або прийманні необоротних матеріальних активів після ремонту, реконструкції чи модернізації оформлюється Акт приймання-передачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів, складений за типовою формою №ОЗ-2.

По завершенні капітальних ремонтів, реконструкцій або модернізацій виникає необхідність внесення змін до технічних характеристик об'єкта необоротних матеріальних активів у відповідний технічний паспорт.

Підприємство списує основні засоби на підставі Рішення ОМР або відповідно договорам купівлі-продажу, що надає Департамент комунальної власності, як розпорядники комунального майна громади м. Одеси.

У зв'язку з моральним та фізичним зношенням, КП «Теплопостачання міста Одеси» здійснює виведення з експлуатації певних об'єктів основних

засобів. На початковому етапі спеціальна комісія проводить технічну експертизу відповідного об'єкта основних засобів та формує експертний висновок щодо його подальшої функціональної придатності, який подається заступнику керівника з виробничих питань. Процедура списання зазначеного об'єкта формалізується шляхом оформлення акту списання основних засобів, причому в даному документі відсутня інформація стосовно дати його складання.

Малоцінні необоротні матеріальні активи (МНМА) це об'єкти, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких перевищує 365 днів, вартість яких не перевищує суми, що визначена відповідно до ПКУ. Такі МНМА відносяться до необоротних активів Підприємства та зазначаються на рахунку 112, а в Формі №1 Звіт про фінансовий стан (Баланс) у рядку «Основні засоби». Віднесення витрати МНМА до собівартості продукції відбувається шляхом нарахування зносу в сумі 100% від первісної вартості при введенні в експлуатацію.

Картотека основних засобів ведеться за інвентарними картками в електронному вигляді.

Підприємство оцінює строки корисного використання об'єктів основних засобів, інвестиційної нерухомості та нематеріальних активів, принаймні, на кінець кожного фінансового року. Менеджмент оцінює строк корисного використання об'єктів основних засобів, інвестиційної нерухомості та нематеріальних активів відповідно до поточного технічного стану активів і оцінним періодом, коли ці активи принесуть економічну вигоду для Підприємства. Якщо очікування відрізняються від попередніх оцінок, зміни відображаються в обліку як зміни в обліковій оцінці.

За результатами аналізу документації з обліку основних засобів можна зробити узагальнюючий висновок, що її стан характеризується неповним або нерегулярним заповненням усіх передбачених реквізитів. Крім того, окремі документи наявні виключно в електронному вигляді.

2.3. Обґрунтування пропозицій по удосконаленню обліку основних засобів на підприємстві

В КП «Теплопостачання міста Одеси» розроблено робочий план рахунків стосовно обліку основних засобів, який дає змогу організувати ефективний контроль обліку операцій із купівлі, ремонту та модернізації основних засобів.

Загальна схема надходження на підприємство основних засобів приведена на рис. 2.3.

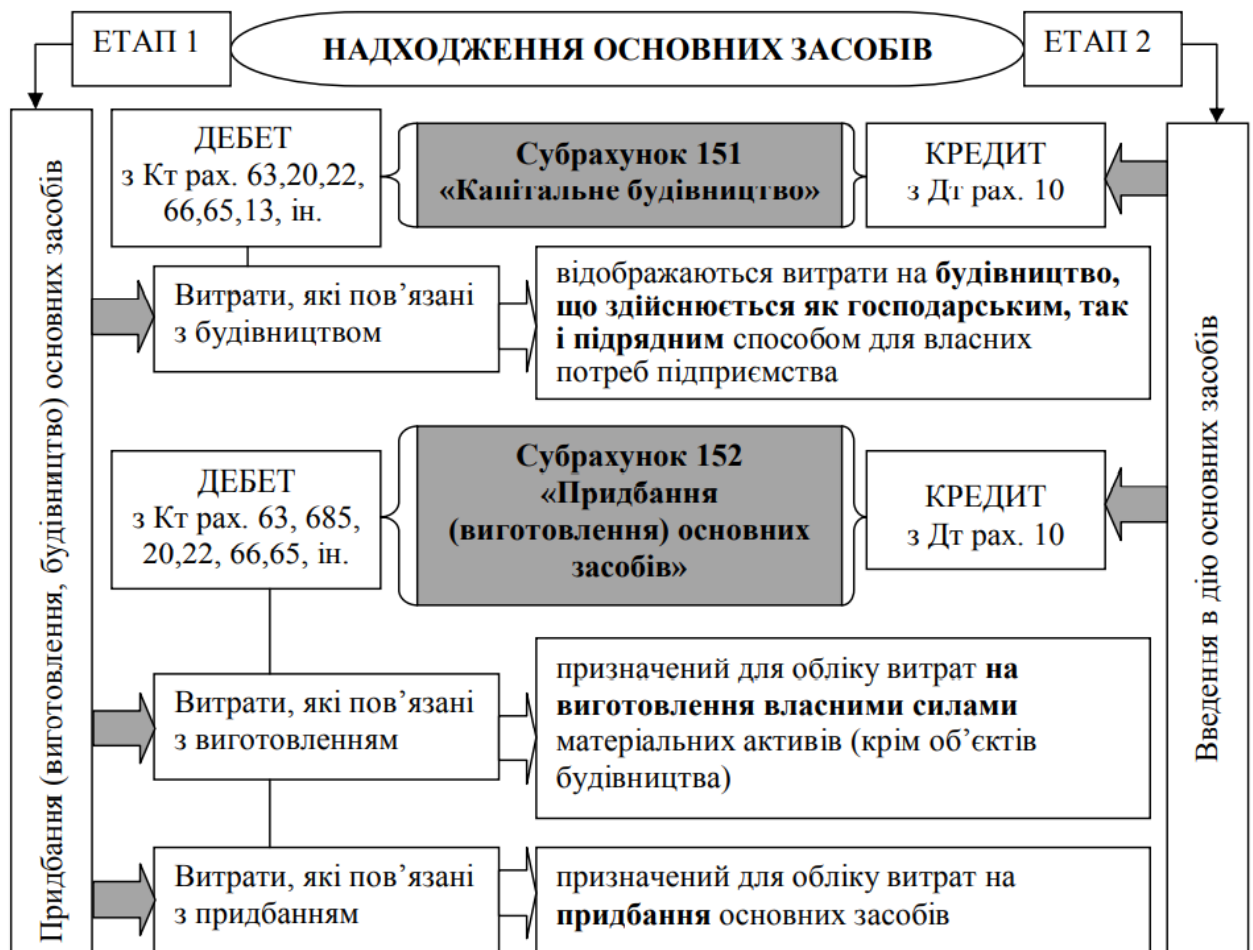


Рис. 2.3. Схема надходження основних засобів

Джерело: складено автором

Всі основні засоби до моменту введення в експлуатацію відображаються на рахунку 15 «Капітальні інвестиції».

На наш погляд субрахунки рахунку 15 містять певні методологічні неточності. Це зумовлено тим, що субрахунок 152 демонструє часткове

дублювання відомостей із субрахунку 151. Така ситуація виникає через відсутність однозначного критерію диференціації між поняттями «капітальне будівництво» та «виготовлення основних засобів», оскільки кінцевим продуктом обох процесів є сформований матеріальний актив.

Одним з проблемних питань підприємства є технічний стан обладнання та теплових мереж. Велика кількість об'єктів теплової генерації відпрацювали свій нормативний ресурс, значна частина обладнання характеризується низьким коефіцієнтом корисної дії, що обумовлює значні витрати паливно-енергетичних ресурсів. Крім того, застаріле обладнання не відповідає потребам сьогодення у зменшенні негативного впливу на навколишнє природне середовище. Фізичний знос теплових мереж КП «ТМО» складає понад 65%, тому втрати теплової енергії на деяких ділянках теплотрас значно перевершує нормативну, що призводить до збільшення витрат енергоресурсів на її виробництво та транспортування.

Для проведення масштабних реконструкцій та модернізації у підприємств теплопостачання немає коштів, оскільки Постановою КМУ «Про затвердження Положення про покладення спеціальних обов'язків на суб'єктів ринку природного газу для забезпечення загальносуспільних інтересів у процесі функціонування ринку природного газу щодо особливостей постачання природного газу виробникам теплової енергії та бюджетним установам» передбачено договірне списання на користь постачальника природного газу коштів з рахунків підприємств комунальної теплоенергетики, що надійшли в якості оплати споживачів за теплову енергію та послуги централізованого теплопостачання та гарячого водопостачання. Таким чином, підприємствам з теплокомуненерго на рахунках залишають лише кошти для виплати заробітної плати та сплати податків і зборів. При цьому, в структурі тарифу на виробництво теплової енергії частка природного газу становить в середньому 60 %. Механізм, який дозволив би залишати підприємствам ТКЕ 40% від плати споживачів за спожиті комунальні послуги для забезпечення

оплати інших складових тарифу та підготовки до наступного опалювального сезону відсутній.

Внаслідок повномасштабного вторгнення ситуація з необоротними активами погіршилась через походження виробничих потужностей та інженерних мереж ракетними та дронними атаками. В результаті цього додаються нові фактори проведення тестів на зменшення корисності активів. У випадку фізичного пошкодження необоротних активів внаслідок воєнних дій для проведення тесту необхідним є залучення для визначення справедливої вартості майна за мінусом витрат на реалізацію (вартості відшкодування активів) представників Торгово-промислової палати України, які можуть оцінити збитки від руйнувань спричинених війною, а також обґрунтувати вартість відшкодування для цілей визнання втрат від знецінення [18].

На підставі інформації щодо справедливої вартості основних засобів за мінусом можливих витрат на реалізацію активу або цінності використання мають бути складені первинні документи, якими оформлюється тест зменшення корисності. У цьому випадку доречним буде складання Акту визначення втрат від зменшення корисності, що може використовуватися для встановлення наявності чинника знецінення (зменшення корисності) основного засобу і розрахунку вартості очікуваного відшкодування та втрат від зменшення корисності.

Наявні нормативні документи не містять рекомендацій щодо змісту відповідного документа, але, в ньому доцільно розкривати інформацію щодо:

- складу комісії, на яку покладено обов’язок проведення тестування на предмет зменшення корисності необоротних активів;
- виду необоротного активу чи одиниці, яка генерує грошові потоки;
- первісної вартості та суми накопиченої амортизації (зносу) об’єкта на дату проведення тесту і відповідний розрахунок балансової вартості активу;
- методу визначення вартості відшкодування необоротного активу чи ОГГП;

- обґрунтування вибору ставки дисконтування для цілей тесту на предмет зменшення корисності;
- розрахунку цінності використання активу чи ОГГП з відповідним наведенням прогностичних даних щодо очікуваних чистих грошових потоків від активу та їх дисконтованої величини;
- справедливої вартості необоротного активу чи ОГГП і застосованих інформаційних джерел для її визначення;
- суми очікуваних витрат на реалізацію необоротного активу чи ОГГП;
- розрахунку справедливої вартості за вирахуванням витрат на реалізацію необоротного активу чи ОГГП;
- остаточно визначеної вартості відшкодування необоротного активу як більшої з двох величин: справедливої вартості за мінусом витрат на реалізацію або цінності використання активу чи ОГГП;
- розрахунку суми втрат від зменшення корисності необоротного активу чи ОГГП;
- розподілу суми втрат від зменшення корисності між окремими необоротними активами у випадку проведення тесту на зменшення корисності для ОГГП;
- ПІБ і підписи членів комісії тощо.

Застосування відповідного документа дозволяє поліпшити процес документального оформлення операцій тестування на предмет зменшення корисності необоротних активів як у звичайних умовах здійснення господарської діяльності, так і, особливо, в умовах воєнного стану.

В ході дослідження застосування оцінок до основних засобів в КП «Теплопостачання міста Одеси» було визначено, станом на 31 грудня 2024 року на балансі обліковуються основні засоби, які повністю амортизовані, однак продовжують використовуватися в господарській діяльності на суму 372 167 тис. грн. і 369 634 тис. грн. у 2023 році. Це свідчить про те, що підприємство не проводить перегляд строків корисного використання та ліквідаційну вартість об'єктів на кінець звітного періоду і відхиляється від

вимог п. 51 МСБО 16 «Основні засоби» і вимог власної облікової політики. Компанія використовує підхід, який історично склався при застосуванні національних стандартів стосовно мінімально закріплених строків використання основних засобів у Податковому кодексі.

В такому випадку можливі два варіанти або списати активи, або переоцінити і, відповідно, переглянути строк експлуатації. У випадку прийняття рішення щодо переоцінки варто пам'ятати, що нульові основні засоби не є самотійною групою і якщо основні засоби до цього обліковували за моделлю собівартості, підприємство зобов'язане змінити модель за всім класом основних засобів та переоцінити всю групу. Надалі переоцінки слід проводити з достатньою регулярністю так, щоби балансова вартість суттєво не відрізнялася від тієї, що була б визначена із застосуванням справедливої вартості на кінець звітного періоду.

Переоцінка не завжди зможе врятувати від нульової вартості. В окремих випадках справедлива вартість основних засобів буде несуттєвою. Це актуально для застарілого обладнання, яке, окрім конкретного підприємства, більше ніхто не використовує. Тобто цінне воно може бути не в первісному стані як основний засіб, а як брухт.

У випадку, якщо підприємство залишить в обліку повністю зношені об'єкти основних засобів з минувшим строком корисної експлуатації в подальшому можуть виникнути податкові ризики стосовно невизнання витрат на поліпшення та ремонт таких основних засобів у платників податку на прибуток та права на податковий кредит від сум ремонтів та поліпшень у платників податку на додану вартість.

Певні проблеми з відображенням операцій з основними засобами є у і фінансовій звітності. Так компанія відображає у рядку 1130 «Дебіторська заборгованість за виданими авансами» Звіту про фінансовий стан аванси, сплачені за необоротні активи. Такі суми мають відображатися у складі капітальних інвестицій.

Дослідивши Звіт про рух грошових коштів ми дійшли висновку, що КП «Теплопостачання міста Одеси» не розкриває рух грошових коштів від інвестиційної та фінансової діяльності. А грошові потоки від операцій з основними засобами мають відображатися в інвестиційній діяльності. Також стосовно оренди грошові потоки в рахунок основної частки орендного платежу мають бути відображені у складі фінансової діяльності. Вважаючи на те, що надходження основних засобів протягом 2023 та 2024 років є суттєвими фінансова звітність в частині руху грошових коштів є викривленою, а саме, рух коштів від операційної діяльності завищений, а рух грошових коштів від інвестиційної та фінансової діяльності занижені. Для правильного представлення грошових потоків підприємству варто змінити підхід до складання у відповідності до МСФЗ.

Підприємства, які складають звітність за МСФЗ, мають подавати звітність у форматі XBRL. КП «Теплопостачання міста Одеси» подавало таку звітність тільки за 2022 рік. При аналізі приміток стосовно основних засобів підприємство у співставних даних за попередній період наводить інформацію за поточний період повторно. Це унеможливорює порівнянність показників за декілька періодів. Також звітність з XBRL має розбіжності у представленні тарозкритті інформації про основні засоби зі Звітом про фінансовий стан, оприлюдненому на офіційному сайті компанії в частині транспортних засобів.

Враховуючи застарілий матеріально-технічний стан підприємства переважна більшість обладнання потребує оновлення або заміни, оскільки є надзвичайно енергозатратним, у свою чергу комунікації зношені та аварійні. Процес оновлення основних засобів на більш сучасне і енергоефективне не настільки масштабним, як необхідно. Отже необхідно прийняти політично непопулярні рішення щодо встановлення економічно обґрунтованих тарифів з значною інвестиційною складовою. Такі рішення могли б забезпечити поступове покращення ситуації з оновленням виробничих потужностей.

Висновки до розділу 2

КП «Теплопостачання міста Одеси» є монополістом з надання послуг з виробництва, транспортування та постачання теплової енергії, яке відноситься до суспільно значимих підприємств і складає фінансову звітність у відповідності до МСФЗ. Облікова політика розкриває основні принципи відображення операцій з основними засобами. обліково-аналітичний процес на підприємстві організовано на достатньо високому рівні, оперативний облік операцій з основними засобами в цілому відповідає нормативним вимогам, але є певні недоліки в частині подання інформації в фінансовій звітності.

На ефективність діяльності підприємства впливають фактори неплатоспроможності споживачів, неринкових тарифів на надані послуги, складності з компенсацією збитків з державного бюджету та руйнувань інженерних мереж через чисельні обстріли.

РОЗДІЛ 3. ТЕОРЕТИЧНІ ПИТАННЯ І ДІЮЧА ПРАКТИКА АУДИТУ ТА АНАЛІЗУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ НА ПІДПРИЄМСТВІ

3.1. Процедури планування аудиторської перевірки КП «ТМО» в частині основних засобів

КП «Теплопостачання міста Одеси» відноситься до підприємств, що становлять суспільний інтерес, а отже зобов'язані проходити аудиторську перевірку. Дослідивши фінансову звітність підприємства, подану у форматі XBRL ми визначили, що компанія подала фінансову звітність за 2022 рік. За наступні роки інформації в форматі XBRL немає. Найменування суб'єкта аудиторської діяльності, який проводив аудит ТОВ "Міжнародна аудиторська компанія "Де Візу". Також зазначено, що компанія оприлюднює свою фінансову звітність разом з аудиторським висновком на власному сайті, але там приведена лише фінансова звітність за регламентованими формами.

Першим етапом аудиторської перевірки є процес планування, до якого включаються оцінка системи внутрішнього контролю на рівні підприємства, розрахунок суттєвості та оцінка аудиторського ризику. За результатами такої оцінки далі формується план та програма аудиту і проводиться оцінка системи внутрішнього контролю основних засобів зокрема.

Для обґрунтування думки аудиторів МСА вимагають від них отримати розумну впевненість про те, чи фінансова звітність в цілому не містить суттєвих викривлень внаслідок шахрайства чи помилки, а отже необхідно визначити порогове значення суми викривлень для аудиторської думки, тобто суттєвість.

МСА 320 «Суттєвість при плануванні та проведенні аудиту» не містить визначення суттєвості. Напевно, найважливіша причина цього в тому, що принцип суттєвості – це насамперед фінансова звітність, а не аудит чи концепція.

Хоча підхід до встановлення суттєвості у МСА не регламентовано, зазвичай він складається з таких трьох ключових кроків:

- вибір відповідного показника;
- визначення рівня (як правило, відсотка) цього показника;
- обґрунтування вибору (тобто пояснення, судження аудитора) [37].

Для визначення суттєвості фінансової звітності при плануванні МСА 320 вимагає обрати контрольний показник, який має свої особливості в залежності від сфери діяльності підприємства але не містить порогових значень. У Листі МФУ «Щодо суттєвості в бухгалтерському обліку і звітності» рекомендовані наступні рівні суттєвості:

- Активи, капітал та зобов'язання – 5%;
- Доходи та витрати – 2%;
- Інші господарські операції – 1-10% [17].

МСА 320 також наводить низку прикладів-орієнтирів, до яких належать:

- прибуток до оподаткування або скоригований прибуток до оподаткування;
- загальний дохід або загальні витрати;
- загальний прибуток;
- сукупний капітал;
- чисті активи.

Але слід зауважити, що один і той самий показник підходить не всім. Аудитор визначає суттєвість виключно з позицій професійного судження та повинен враховувати потреби користувачів фінансової звітності. Також, обираючи доцільний показник, необхідно зважувати і на інші, для того, щоб аудиторська перевірка не була перезавантажена чи навпаки, занадто малою.

Можна також використовувати середнє значення базового показника (наприклад, середній скоригований прибуток до оподаткування податком на прибуток за три – п'ять останніх років), що може знівелювати мінливість

У табл. 3.1 визначено наше бачення для розрахунку суттєвості для аудиту фінансової звітності за 2024 р.

Таблиця 3.1

Розрахунок суттєвості для аудиту фінансової звітності у 2024 р.

Загальний рівень суттєвості (МСА 320.10, МСА 320.14) (суттєвість для Ф/З у цілому)

тис. грн.

	Фінансова звітність за поточний рік	Фінансова звітність попереднього року	
	2024	2023	2022
01	02	03	04
Активи (0,5-1%)			
0,5%	14 210,8	11 277,9	9 871,4
1%	28 421,6	22 555,7	19 742,8
Оборот від реалізації (0,5-1%)			
0.5%	9 913,3	8 673,9	9 367,1
1%	19 826,5	17 347,8	18 734,1
Прибуток до оподаткування (5-10%)*		прибуток до оподаткування відсутній (збиток)	
5%	x		
10%	x		
Чисті активи (1-2%)		Чисті активи від'ємні (використовувати недоречно)	
1%	x		
2%	x		
Рівень суттєвості			
Стадія планування	14 210,8	11 277,9	9 871,4
Активи - 0,5%			
Роз'яснити причини, чому цей елемент вибраний: Вибір показника "Активи" зумовлений основним цільовим показником користувачів фінансової звітності Підприємства	0,5% від активів	0,5% від активів	0,5% від активів
А також роз'яснити чому був вибраний той чи інший відсоток: вибір відсотка на рівні 0,5% від активів вибраний через наявність у попередній аудиторських перевірок думки з застереженням			

01	02	03	04
Суттєвість виконання (% планової суттєвості) - 70%. <i>(вибір відсотку на рівні 70% зумовлений тим, що аудит є четвертим завданням аудиту Товариства, при цьому у минулих роках були відсутні суттєві викривлення фінансової звітності, що в цілому знижує рівень аудиторського ризику.</i>	9 947,56	7 894,50	6 910,0
Явно незначна сума (1-5%) - 5%	710,54	563,89	493,57
Суттєвість на стадії висловлення думки	9 947,56	7894,50	6909,98

Джерело: складено автором

Таким чином для проведення аудиту КП «Теплопостачання міста Одеси» було розраховано суттєвість для фінансової звітності на рівні 0,5% від загальних активів, що складає 14 210,8 тис. грн. та суттєвість виконання на рівні 70%, що складає 9 947,56 тис. грн. Суттєвість на рівні 0,5% від активів також потрапляє в діапазон суттєвості за чистим доходом від реалізації. Явно незначна сума складає 710,54 тис. грн. Питома вага основних засобів у складі активів складає 32,1%, отже межа суттєвості для викривлень за цією статтею фінансової звітності буде 4 561,67 тис. грн.

Наступним етапом при плануванні аудиту є оцінка складових аудиторського ризику для визначення ризику невиявлення. Така оцінка проводиться на основі спеціальних тестів оцінки невід'ємного ризику та ризику внутрішнього контролю.

За результатами проведеного дослідження і вивчення практики діяльності КП «Теплопостачання міста Одеси» встановлено, що ризик контролю та невід'ємний ризик знаходиться на середньому рівні.

Прийнявши для себе рівень аудиторського ризику 3 % та з метою розроблення адекватного плану та програми аудиту розраховується ризик невиявлення за формулою:

$$PH = \frac{AP}{HP * PK} * 100\% = \frac{0,03}{0,39 * 0,41} * 100 = 18,7\% \quad 3.1$$

Проведені розрахунки показують, що ризик невиявлення при аудиті основних засобів у КП «ТМО» знаходиться на низькому рівні, це обумовлює розроблення детальної програми аудиту основних засобів та включення до неї значної кількості процедур по суті.

План аудиту відносно основних засобів визначає ключові аспекти їхнього обліку та контролю. На підставі цього плану формується програма аудиту, яка являє собою деталізований перелік аудиторських процедур і є керівництвом для помічників аудитора. Зазначена програма затверджується аудитором, регламентуючи терміни проведення перевірки та специфічні твердження, що підлягають незалежній верифікації. Програма аудиту наведена в табл. 3.2.

Таблиця 3.2

Програма аудиту операції з основними засобами КП «ТМО»

Перелік питань для дослідження		Твердження	РД	Результат
01		02	03	04
Підтвердити, що облікові політики щодо основних засобів відповідають вимогам МСФЗ				
1	ТЕСТИ КОНТРОЛЮ			
Провести тестування суттєвих контролів і зробити висновок про ефективність таких контролів, а також ефективність їх функціонування за період. Ідентифікувати твердження, щодо яких вони надають суттєву впевненість.				
2	АНАЛІТИЧНІ ПРОЦЕДУРИ			
-	Перевірити будівлі, споруди та обладнання на предмет обґрунтованості та узгодженості з попередніми роками. Зробити запити та отримати пояснення щодо будь-яких незвичних переміщень.			
-	Розглянути питання ефективності аналітичних процедур.			
3.	ПРОЦЕДУРИ ПО СУТІ			
Базуючись на вищенаведеному та на нашому розумінні Клієнта, і його облікової системи, виконати приведені нижче аудиторські тести по суті задля забезпечення достатньої впевненості для того, щоб зробити висновок щодо правомірності кожного з тверджень.				
	Порівняти значення будівель, споруд та обладнання в Головній книзі з оборотно-сальдовою відомістю та фінансовою звітністю, і отримати роз'яснення щодо відхилень.			
	Перевірити будівлі, споруди та обладнання шляхом:			
-	фактичної перевірки фізичної наявності, та			

Продовження табл. 3.2

01		02	03	04
-	порівняння із записами отриманих доходів (списання з балансу при продажу чи ліквідації).			
	Перевірити права власності на активи шляхом перевірки:			
-	відповідних правовстановлюючих документів, а також реєстрів бухгалтерського обліку (інвентаризаційні картки, акти введення в експлуатацію і т.д.);			
-	платіжних документів щодо купівлі активів;			
-	документів на реєстрацію транспортних засобів;			
-	підтверджень від юристів та банкірів.			
Знос				
	Розглянути обґрунтованість норм амортизації, враховуючи:			
-	очікувані строки придатності активів;			
-	попередньо отримані доходи і збитки від вибуття активів;			
-	відповідність попереднім рокам;			
-	відповідність вимогам МСФЗ 16.			
	Перевірити розрахунок амортизації за активами (за переоціненими активами, впевнитись, що нарахована амортизація розраховувалась на основі переоціненої вартості та залишку очікуваного строку корисного використання на дату переоцінки).			
	Впевнитись, що кожний елемент будівель, споруд та обладнання, вартість яких є суттєвою у загальній вартості активу, амортизується окремо.			
	Впевнитись, що припинене нарахування зносу на повністю амортизовані активи.			
Переоцінка				
	Підтвердити обґрунтованість та відповідність переоцінки активів			
	Перевірити чи приріст вартості (резерв) від переоцінки правильно розрахований, і чи належним чином відображені в обліку відстрочені податки.			
	Якщо надлишок зносу від переоцінки (резерву) перенесений на нерозподілений прибуток (збиток), перевірити розрахунок такого перенесення резерву переоцінки і пов'язані з ним відстрочені податки.			
Знецінення				
	Перевірити необхідність формування резерву щодо знецінення будівель, споруд та обладнання відповідно МСФЗ			
	Підтвердити, що збитки від знецінення правильно розраховані та розкриті у фінансовій звітності.			

Продовження табл. 3.2

01	02	03	04
Надходження			
	Звірити надходження активів з первинними документами щодо такого надходження.		
	Підтвердити, що ПДВ, який підлягає зарахуванню у податковий кредит, не включений до первинної вартості активів.		
	Перевірити чи правильно відображені придбання у реєстрах синтетичного та аналітичного обліку.		
	Розглянути чи будівлі, споруди та обладнання необхідно капіталізувати чи відображати як актив, що буде генерувати дохід у майбутніх періодах.		
	Розслідувати нетипові операції з надходження.		
	Ідентифікувати надходження, на які розповсюджуються податкові пільги, і перевірити їх на предмет дотримання податкового законодавства.		
Вибуття			
	Перевірити операції з вибуття активів (включаючи знищені активи чи частково замінені), розглянувши первинні документи щодо такого вибуття.		
	Перевірити чи операції з вибуття відображені у обліку та відображені у відповідному звітному періоді.		
	Перевірити розрахунок прибутків (збитків), посиляючись на балансову вартість і інші специфічні умови.		
	Перевірити розмір надходжень від продажу активів на предмет їх обґрунтованості.		
	Розглянути чи реорганізація бізнесу могла привести до будь-якого вибуття, яке не було відображено в обліку.		
4. ПОВ'ЯЗАНІ ВИТРАТИ ТА ДОХОДИ			
Ремонти, покращення та обслуговування			
	Розглянути чи Клієнт керується обґрунтованою політикою щодо капіталізації активів.		
	Підтвердити, що витрати щодо ремонтів і покращень підтверджені первинними документами та відповідно класифіковані.		
Доходи			
	Ретельно дослідити основні засоби та запросити додаткову інформацію щодо активів, які не генерують доходи, але мали б їх генерувати.		
Капіталізація відсотків			
	Підтвердити, що капіталізовані відсотки пов'язані з фінансуванням придбання капітальних активів.		
	Перевірити чи всі капіталізовані відсотки ідентифіковані.		
	Перевірити чи відповідають МСФЗ капіталізовані відсотки.		

Продовження табл. 3.2

01		02	03	04
5.	РЕТЕЛЬНІСТЬ			
Ретельно вивчити операції щодо будівель, споруд та обладнання на предмет нетипових операцій.				
6.	ПРЕДСТАВЛЕННЯ ТА РОЗКРИТТЯ ІНФОРМАЦІЇ			
Впевнитись, що розкриття інформації щодо будівель, споруд й обладнання та інших основних засобів в проекті фінансової звітності відповідає вимогам МСФЗ				

Джерело: складено автором

Після завершення розробки аудиторської програми, вона підлягає погодженню з управлінським персоналом КП «Теплопостачання міста Одеси». Після отримання відповідного схвалення, аудитор розпочинає виконання процедур тестування системи внутрішніх контролів. Ключовим призначенням цих процедур є оцінка дієвості системи внутрішнього контролю над основними засобами, що здійснюється шляхом всебічного тестування внутрішніх контролів, пов'язаних з реєстрацією та обліком операцій з основними засобами.

Тестування системи внутрішнього основних засобів КП «Теплопостачання міста Одеси» дозволило визначити, що надійність системи внутрішнього контролю є високою. Ці дозволяє зменшити обсяг перевірки первинних документів при аудиті операцій з основними засобами.

3.2. Аналіз забезпечення та ефективності використання основних засобів КП «Теплопостачання міста Одеси»

Основні засоби складають суттєву частину в активах КП «Теплопостачання міста Одеси» і ефективність діяльності багато в чому залежить від їх кількості, вартості, якісного стану ефективності використання.

У табл. 3.3 наведено наявність та динаміка основних засобів за 2022-2024 рр.

Таблиця 3.3

Наявність основних засобів КП «ТМО»

№ з/п	Показники	2022	2023	2024	Зміна 2023/2022	Зміна 2024/2023
01	02	03	04	05	06	07
1	Основні засоби, тис. грн	733 872	882 830	911 779	148958	28949
2	Питома вага у складі необоротних активів	0,978	0,980	0,762	0,002	-0,218
3	Питома вага у складі активів	0,372	0,391	0,321	0,020	-0,071

Джерело: розраховано за даними підприємства

За період 2022-2024 рр. залишкова вартість основних засобів збільшилась на загальну суму 177 907 тис. грн. причому частина основних засобів в необоротних активах у 2022 р. складала 97,8%, а у 2024 році зменшилась до 76,2%. Це відбулося через визнання у фінансовій звітності у 2024 р. відстрочених податкових активів. У складі активів підприємства основні засоби у 2022 р. складали 37,2% та зменшились до 32,1% у 2024 р.

Для визначення тенденцій розвитку матеріально-технічної бази підприємства та оцінки його виробничого потенціалу необхідно дослідити основних засобів за обсягом, складом та структурою. Склад основних засобів підприємства за чистою балансовою вартістю наведений у табл. 3.4.

Таблиця 3.4

Аналіз динаміки структури основних засобів КП «ТМО»

№ з/п	Показники, тис. грн	2023 р.	Питома вага, %	2024 р.	Питома вага, %	Відхилення (+, -)
01	02	03	04	05	06	07
1	Будинки, споруди	598 163	0,678	569 408	0,625	-28 755

Продовження табл. 3.4

01	02	03	04	05	06	07
2	Машини та обладнання	256 309	0,290	301 963	0,331	45 654
3	Транспортні засоби	26 319	0,030	35 081	0,038	8 762
4	Інструменти, прилади, інвентар	2	0,000	2	0,000	-
5	Інші основні засоби	828	0,001	5 324	0,006	4 496
6	Малоцінні необоротні матеріальні активи	1 206	0,001	0	0,000	-1 206
7	Тимчасові (нетитульні) споруди	1	0,000	0	0,000	-1
8	Інші необоротні матеріальні активи	2	0,000	0	0,000	-2
Усього		880 230	100,00	911 778	100,00	-

Джерело: розраховано за даними підприємства

Основні засоби КП «ТМО» представлені переважно будинками та спорудами, машинами та обладнанням та транспортними засобами. Часка будинків та споруд на кінець 2023 р становила 67,8% та зменшилась до 62,5% на кінець 2024 р. балансова вартість будинків та споруд зменшилась за рік на 28 755 тис. грн. Вартість машин та обладнання збільшилася на 45 654 тис. грн, а їх частка на 4,1% і складає 33,1% від загальної балансової вартості основних засобів. Частка транспортних засобів у 2024 р порівняно з 2023 р збільшилась на 0,8% та становила 3,8%. Також на 0,05 % збільшилась частка інших основних засобів і на кінець 2024 р складає 5 324 тис. грн. У 2023 р у компанії у складі основних засобів були малоцінні необоротні матеріальні активи, тимчасові (нетитульні) споруди та інші необоротні матеріальні активи, які у 2024 р були повністю списані. Отже за період, що досліджувався, структура основних засобів не зазнала суттєвих змін.

Для дослідження стану та руху основних засобів у табл. 3.5 було досліджено коефіцієнт вводу, коефіцієнт оновлення, коефіцієнт вибуття, коефіцієнт ліквідації, коефіцієнт заміни, коефіцієнт розширення та коефіцієнт приросту основних засобів.

Таблиця 3.5

Аналіз руху основних засобів КП «ТМО»

№	Показники	2023	2024
01	02	03	04
1	Наявність на початок періоду за первісною вартістю, тис. грн.	1 339 847	1 536 521
2	Надійшло за період, тис. грн.	207 393	89 737
3	Вибуло за період за первісною вартістю, тис. грн.	10 719	8 839
4	Наявність на кінець періоду за первісною вартістю, тис. грн.	1 536 521	1 617 419
5	Коефіцієнт вводу	0,155	0,058
6	Коефіцієнт вибуття	0,008	0,006
7	Коефіцієнт заміни	0,135	0,005
8	Коефіцієнт розширення	1,147	1,053
9	Коефіцієнт приросту	0,128	0,050

Джерело: складено да даними підприємства

У 2024 р коефіцієнт вводу в експлуатацію основних засобів склав 0,058, що менше порівняно з минулим роком на 0,097. Коефіцієнт вибуття склав 0,006, що менше на 0,002 ніж у минулому році. Отже темпи оновлення основних засобів були вищими, ніж темпи їх вибуття. Коефіцієнт заміни зменшився на 0,13 і складає 0,005. Коефіцієнт розширення у 2024 р складає 1,053 та порівняно з минулим роком зменшився. У поточному та у попередньому році первісна вартість основних засобів на кінець періоду збільшилася, що підтверджується коефіцієнтом приросту. Проте у 2024 р коефіцієнт приросту був менше на 0,078 ніж у 2023 р.

Для аналізу якісного (технічного) стану основних засобів у табл. 3.6 було проведено дослідження рівня фізичного зносу з визначенням коефіцієнтів зносу та придатності.

Таблиця 3.6

Аналіз технічного стану необоротних активів КП «ТМО»

№	Показники	2023	2024
01	02	03	04
1	Первісна вартість на початок періоду, тис. грн	1 339 847	1 536 521
2	Первісна вартість на кінець періоду, тис. грн	1 536 521	1 617 419
3	Сума зносу на початок періоду, тис. грн	605 975	653 691
4	Сума зносу на кінець періоду, тис. грн	653 691	705 641
5	Коефіцієнт зносу на початок періоду	0,452	0,425
6	Коефіцієнт зносу на кінець періоду	0,425	0,436
7	Коефіцієнт придатності на початок періоду	0,548	0,575
8	Коефіцієнт придатності на кінець періоду	0,575	0,564

Джерело: складено да даними підприємства

КП «ТМО» на початок 2023 р мало коефіцієнт зносу 0,452 та за рахунок введення в експлуатацію нових основних засобів та проведення капітальних ремонтів зменшився до 0,425 на кінець року. На кінець 2024 р коефіцієнт зносу збільшився і склав 0,436. Відповідно коефіцієнт придатності на кінець 2023 р становив 0,575, а на кінець 2024 р – 0,564. Тобто основні засоби підприємства станом на 31 грудня 2024 року придатні до експлуатації на 56,4%.

Наявність на підприємстві застарілого, фізично і морально зношеного устаткування та обладнання негативно впливає на кількісні та якісні показники діяльності та знижує потенційні можливості зростання віддачі. До того ж компанія продовжує використовувати повністю зношені основні засоби на загальну суму 372 167 тис. грн.

Для визначення узагальненої характеристики ефективності використання основних засобів застосовується показник віддачі. Всі фактори, пов'язані з впровадженням у виробництво нового обладнання, удосконаленням

устаткування, модернізацією, характеризують технічний рівень основних засобів і є суттєвими резервами збільшення віддачі. Таким чином, віддача відображає фактичну ефективність основних засобів, обумовлену двома показниками: їх технічним рівнем и ступенем використання.

У табл. 3.7 проведено розрахунок ефективності використання основних засобів КП «ТМО».

Таблиця 3.7

Аналіз ефективності використання основних засобів КП «ТМО»

№ з/п	Показник и	2023	2024	Відхилення, (+, -)
01	0 2	03	04	05
1	Середньорічна вартість основних засобів, тис. грн	1 438 184	1 576 970	137 786
2	Обсяг наданих послуг, тис. грн	1 734 782	1 982 645	247 863
3	Валовий прибуток, тис. грн	(549 554)	(598 997)	49 443
4	Фінансовий результат від операційної діяльності, тис. грн	(117 274)	(24 226)	-93 048
5	Віддача основних засобів, грн	1,206	1,257	0,051
6	Місткість основних засобів, грн	0,829	0,795	-0,034
7	Отримано в розрахунку на 100 грн основних засобів:			
	– валового прибутку	-38,21	-37,98	0,23
	– збитку від операційної діяльності	-8,15	-1,54	6,61

Джерело: складено да даними підприємства

Ефективність використання основних засобів у 2024 р збільшилась порівняно з попереднім роком, так віддача основних засобів збільшилась на 0,051 грн, відповідно на 1 грн, вкладену в основні засоби припадало 1,257 грн. наданих послуг. Місткість основних засобів у сумі наданих послуг зменшилась на 0,034 грн і становила 0,795 грн. Показники ефективності в розрахунку на 100 грн. основних засобів через від'ємний валовий прибуток та збиток від операційної діяльності негативні, проте через зменшення операційного збитку покращились у 2024 році. Розмір валового збитку на 100 грн основних засобів

збільшився на 0,23 грн. і становив 37,98 грн., а розмір збитку від операційної діяльності, отриманого на 100 грн основних засобів зменшився на 6,61 грн і становив (1,54) грн проти (8,15) грн у 2023 році.

Завершальним етапом аналізу ефективності використання основних засобів проведемо у табл. 3.8 розрахунок впливу факторів на зміну віддачі основних засобів та впливу факторів засобів праці на обсяг наданих послуг.

Таблиця 3.8

Вплив факторів на зміну віддачі основних засобів

№ з/п	Показники	2023 рік	2024 рік	Відхилення (+, -)	у т. ч. за рахунок		
					середньорічної вартості основних засобів	питомої ваги активної частини основних засобів	віддачі активної частини основних засобів
01	02	03	04	05	06	07	08
1	Обсяг наданих послуг, тис. грн	1 734 782	1 982 645	247 863			
2	Середньорічна вартість основних засобів, тис. грн	808 351	879 305	70 954	152 259		
3	Питома вага активної частини основних засобів, %	31,01	27,78	-3,23		-196 538	
4	Віддача активної частини основних засобів, грн	6,92	8,12	1,20			292142

Джерело: складено да даними підприємства

Факторний аналіз, проведений у табл. 3.6 свідчить, що обсяг наданих послуг КП «ТМО» збільшився на 247 863 тис. грн. у 2024 р. На збільшення обсягу послуг вплинуло збільшення середньорічної вартості основних засобів та збільшення віддачі активної частини основних засобів. Негативно вплинуло зменшення питомої ваги активної частини основних засобів. Під впливом цих факторів обсяг послуг збільшився на 152 259 тис. грн., 292 142

тис. грн. та зменшився на 196 528 тис. грн.

Варто зазначити, що показники впливу факторів на віддачу основних засобів є умовними оскільки будь-яке зростання основних засобів розглядається як фактор, який знижує віддачу основних засобів. Але збільшення вартості основних засобів та активної частини основних засобів є об'єктивним явищем оновлення основного капіталу і керівництво має їх використовувати ефективно.

Отже проведене дослідження забезпечення та ефективності використання основних засобів в КП «ТМО» свідчить, що основні засоби займають більше 30 % у складі активів і станом на 31 грудня 2024 року вони були зношені на 46,3%. Тобто підприємству варто вживати заходів для швидшого оновлення основних засобів.

3.3. Застосування методів моделювання для прогнозу діяльності КП «Теплопостачання міста Одеси»

У сучасних умовах діяльність підприємств характеризується системою суттєвих ризиків та невизначеностей, які виникають через неспроможність оцінити перспективи розвитку за допомогою функціональної залежності. Розв'язати таку проблему можливо за допомогою статистично-математичних методів аналізу.

Одним з важливих факторів оптимізації роботи підприємства та підвищення ефективності виробництва в КП «Теплопостачання міста Одеси» за допомогою основних засобів є встановлення загальних закономірностей, або тенденцій, розвитку в часі наявності основних засобів та інших необоротних активів. Для вирішення цього завдання використовуються різноманітні прийоми зменшення коливань динамічного ряду (згладжуючи фільтри), серед яких можна виділити аналітичне вирівнювання.

Основним змістом методу аналітичного вирівнювання часових рядів є розрахунок загальної тенденції розвитку (тренда) як функції часу на основі математичної моделі, яка найкращим чином відображає основну тенденцію розвитку тимчасового ряду

Для прогнозування наявності основних засобів використовуються графічні методи вирішення економічних задач за допомогою економіко–математичного моделювання в Microsoft Excel.

Найбільш суттєвими для проведення прогнозування є такі категорії, як будинки і споруди, машини та обладнання та транспортні засоби.

Для розробки прогнозу основних засобів в КП «Теплопостачання міста Одеси» вхідні дані первісної вартості взяті з Приміток до фінансової звітності за 2020-2024 рр. (табл. 3.9).

Таблиця 3.9

Структура основних засобів для проведення прогнозу

№	Групи основних засобів	2020	2021	2022	2023	2024
01	02	03	04	05	06	07
1	Будинки	941 420	957 438	1 007 697	1 056 133	1 058 590
2	Транспортні засоби	219 493	214 484	223 596	34 027	44 554
3	Машини і обладнання	360 485	375 101	414 739	433 377	504 804

Джерело: складено на даних підприємства

Для побутовий прогнозу наведених груп основних засобів за умови, що темпи змін залишаться на такому ж рівні, можливо використати поліном Ньютона, або інші поліноми апроксимуючи показники реалізації існуючими функціями, наприклад, лінійною функцією, за формулою (3.2):

$$Y = ax + b \quad (3.2)$$

Використовуючи прикладне забезпечення MS Excel побудуємо динаміку структури та визначмо лінію тренду (рис. 3.2).

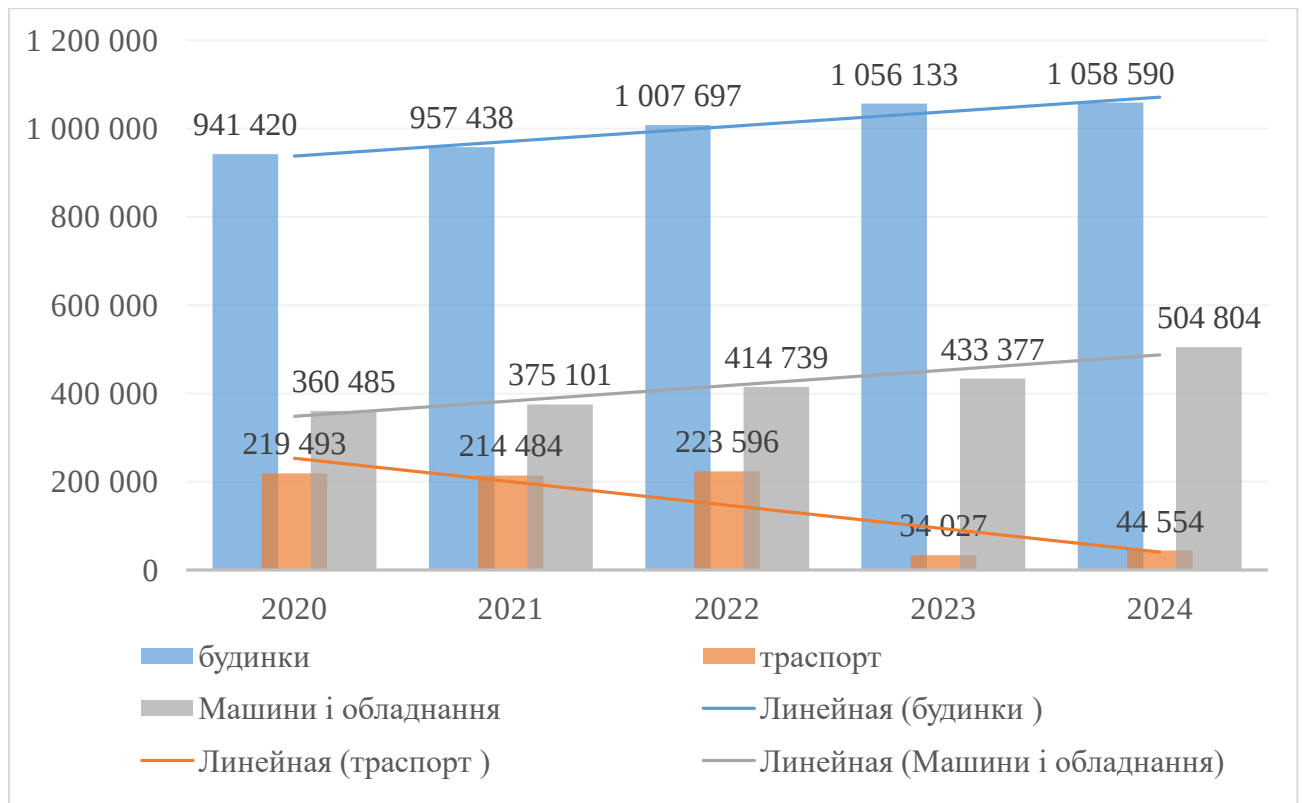


Рис. 3.1. Динаміка структури основних засобів 2020-2024 рр.

Джерело: складено да даними підприємства

За даними рис. 3.1 видно, що первісна вартість будинків і споруд та машин і обладнання збільшуються, а транспорту – зменшуються.

Розрахунок прогнозних показників проведено на період до 2027 року (рис. 3.2).

Коефіцієнти детермінації $R^2 = 0,9403$ для групи «Будинки», $0,9308$ для групи «Машини і обладнання» та $0,7224$ для групи «Транспорт». Вони є достатньо високими, тому отримані рівняння прямої досить точно відображають сформовану протягом 2020-2024 років тенденцію, а це значить, що дана пряма придатна для аналізу і прогнозування.

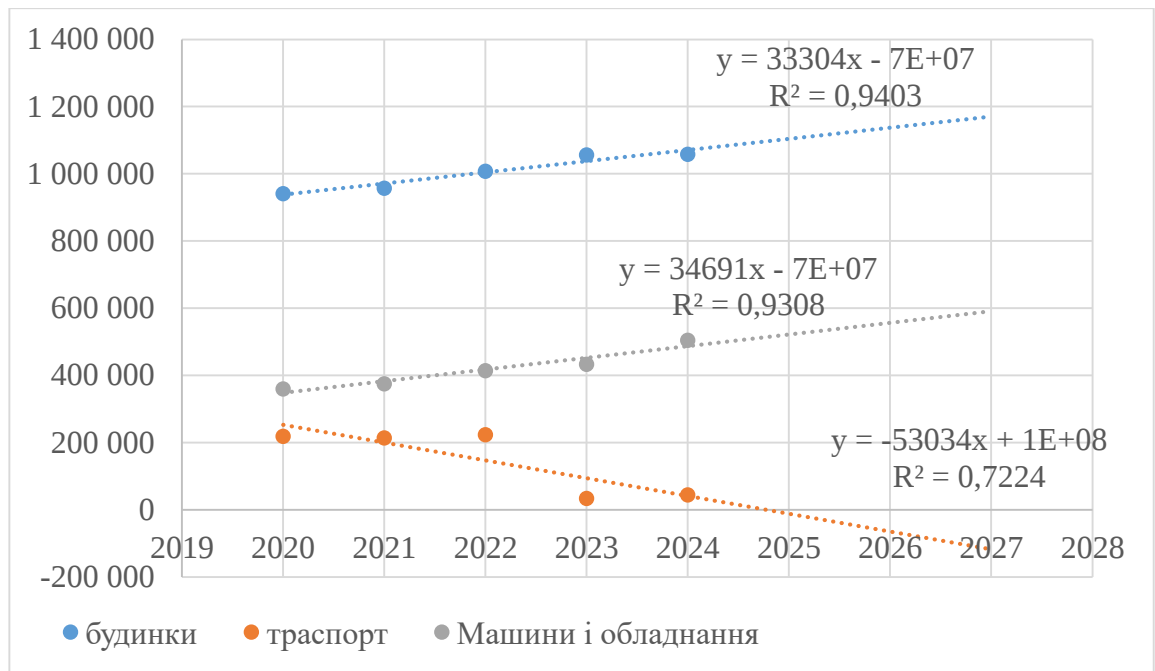


Рис. 3.2

Джерело: складено да даними підприємства

Прогнозні показники наведені в табл. 3.10.

Таблица 3.10

Розрахунок прогнозних показників первісної вартості груп основних засобів КП «Теплопостачання» на 2025-2027 роки

№	Група основних засобів	Рівняння	Прогноз 2025 р	Прогноз 2026 р
01	02	03	04	05
	Будинки і споруди	$y = 33304x - 7E+07$	1 121 166	1 165 544
	Транспортні засоби	$34691x - 7E+07$	66 498	31 854
	Машини і обладнання	$53034x + 1E+08$	527 382	562 772

Джерело: складено да даними підприємства

Отже, якщо збережеться тенденція до рівномірної зміни показників груп основних засобів КП «ТМО», яка склалася протягом 2020-2024 років, то можна очікувати, що у 2025 році первісна вартість групи «Будинки і споруди» становить 1 121 166 тис. грн, а у 2026 р. – 1 165 544 тис. грн., групи «Транспортні засоби» 66 498 тис. грн у 2025 р. та 31 854 тис. грн у 2026 р. та

групи «Машини і обладнання» 527 382 тис. грн у 2025 р. та 562 772 тис. грн. у 2026 р. Оскільки вихідний ряд динаміки склав 5 років, то прогноз можна робити не більше ніж на 2 роки, оскільки період прогнозу не може перевищувати $1/3$ довжини вихідного ряду динаміки.

Висновки до розділу 3

В результаті проведеного дослідження у розділі 3 ми можемо сформулювати наступні висновки та пропозиції:

Організація аудиту основних засобів відбувається за певними етапами, відповідно до яких аудитор розраховує суттєвість виконання аудиторських процедур, складає програму аудиту основних засобів з визначенням аудиторських процедур і доказів. Для КП «ТМО» було розраховано поріг суттєвості для фінансової звітності та суттєвості виконання, визначено рівень ризику невиявлення.

Залишкова вартість основних засобів КП «Теплопостачання міста Одеси» за період, що досліджувався, збільшилася, що свідчить про оновлення основних засобів. Проте темпи оновлення досить низькі, рівень зносу основних засобів складає 0,436. Віддача основних засобів збільшилась на 0,051 грн, відповідно на 1 грн, вкладену в основні засоби припадало 1,257 грн. Показники ефективності в розрахунку на 100 грн. основних засобів через від'ємний валовий прибуток та збиток від операційної діяльності негативні.

ВИСНОВКИ

У результаті дослідження в кваліфікаційній роботі було розглянуто теоретичні засади та діючу практику обліку, аудиту та аналізу операцій з основними засобами та зроблені наступні висновки:

1. Категорія «основні засоби» дослідниками трактується по-різному, але суттєвих змістовних відмінностей немає, ключовим аспектами є період використання понад один рік, матеріальність та призначення об'єктів.

2. У системі МСФЗ основні засоби регламентуються низкою стандартів та мають свої особливості. Невиробничі основні засоби можуть бути визнані у складі основних засобів лише за умови доведення економічних вигід від їх використання. Відносно амортизації її можна почати нараховувати не тільки з початку місяця, і для тих основних засобів, які ще не введені в експлуатацію, а тільки підготовлено до використання та не припиняти нараховувати при тимчасовому вибутті з активного використання.

Підприємство застосовує власне судження при визначенні того, що становить об'єкт основних засобів у конкретних обставинах. Окремо незначущі об'єкти може бути доцільним згрупувати та у подальшому вести облік агрегованої вартості. Водночас кожен компонент об'єкта ОЗ, вартість якого є істотною щодо загальної вартості об'єкта, слід амортизувати окремо.

3. Дискусійні питання обліку операцій з основними засобами стосуються складності та недосконалості нормативної бази та необґрунтованої облікової політики. Неузгодженими є питання того, що саме потрібно відображати у складі статті «Основні засоби». У регламентованому Звіті про фінансовий стан в Україні капітальні інвестиції в необоротні активи наводяться окремо від основних засобів як самостійна стаття. На такому підході неодноразово наполягали спеціалісти Мінфіну, зазначаючи, що незавершені капітальні інвестиції не є об'єктами основних засобів.

Дискусійними є питання і в операціях з оренди у орендаря. Не дивлячись на вимогу п. 52 МСФЗ 16 «Оренда» компанії не використовують єдиного формату для розкриття інформації про оренду.

Застосування справедливої вартості щодо супроводжується у вітчизняній практиці високим рівнем суб'єктивізму та неоднозначності порядку її визначення.

4. Дослідження діючої практики обліку та аудиту операцій з основними засобами проведено за матеріалами КП «Теплопостачання міста Одеси» - підприємства, що надає послуги з виробництва, транспортування та постачання теплової енергії. Діяльність Підприємства здійснюється в умовах природної монополії, жорсткого державного управління, а також підлягає спеціальному державному ліцензуванню та регулюванню тарифів.

У 2024 році КП «ТМО» збільшило чистий дохід від реалізації послуг проте собівартість зросла більшими темпами, що спричинило збільшення валового збитку на 49 443 тис. грн. Фінансовий результат від операційної діяльності порівняно з попереднім роком збільшився на 93 048 тис. грн. проте залишався від'ємним в сумі 24 226 тис. грн.

У підприємства немає можливості повністю покрити поточні зобов'язання оборотними активами і показники ліквідності зменшувались протягом періоду, що досліджувався.

З початком повномасштабного вторгнення у підприємства з'явилися суттєві ризики щодо безперервності діяльності відносно відтоку персоналу, ухвалення мораторію на підвищення тарифів на теплопостачання, погіршення ситуації з оплатою за послуги теплопостачання споживачами та руйнування активів через масовані обстріли.

5. КП «Теплопостачання міста Одеси» відноситься до підприємств, що становлять суспільний інтерес і проходять аудиторську перевірку. Найменування суб'єкта аудиторської діяльності, який проводив аудит ТОВ "Міжнародна аудиторська компанія "Де Візу". Також зазначено, що компанія оприлюднює свою фінансову звітність разом з аудиторським висновком на

власному сайті, але там приведена лише фінансова звітність за регламентованими формами.

6. За період, що досліджувався, первісна вартість основних засобів збільшилась на суму 177 907 тис. грн. причому частина основних засобів в необоротних активах складає 76,2% станом на 31 грудня 2024 року. Основні засоби представлені переважно будинками та спорудами, машинами та обладнанням та транспортними засобами і станом на 31 грудня 2024 року придатні до експлуатації на 56,4%.

Ефективність використання основних засобів у 2024 р збільшилась порівняно з попереднім роком, так віддача основних засобів збільшилась на 0,051 грн, відповідно на 1 грн, вкладену в основні засоби припадало 1,257 грн. наданих послуг.

7. Для прогнозування наявності основних засобів було побудовано прогноз на наступні два роки, який показав, що, за умови збереження тенденції до рівномірної зміни показників груп основних засобів КП «ТМО», яка склалася протягом 2020-2024 років, то можна очікувати, що у 2025 році первісна вартість групи «Будинки і споруди» становить 1 121 166 тис. грн, а у 2026 р. – 1 165 544 тис. грн., групи «Транспортні засоби» 66 498 тис. грн у 2025 р. та 31 854 тис. грн у 2026 р. та групи «Машини і обладнання» 527 382 тис. грн у 2025 р. та 562 772 тис. грн. у 2026 р.

8. В цілому облік операцій з основними засобами ведеться на достатньому рівні, але підчас дослідження було виявлено певні недоліки.

Станом на 31 грудня 2024 року на балансі обліковуються основні засоби, по яким вже минув строк корисного використання, однак вони продовжують використовуватися в господарській діяльності на суму 372 167 тис. грн. Це свідчить про те, що підприємство не проводить перегляд строків корисного використання та ліквідаційну вартість об'єктів на кінець звітного періоду і відхиляється від вимог п. 51 МСБО 16 «Основні засоби» і вимог власної облікової політики. В подальшому це може спричинити податкові ризики стосовно невизнання витрат на поліпшення та ремонт таких основних засобів

у платників податку на прибуток та права на податковий кредит від сум ремонтів та поліпшень у платників податку на додану вартість.

У Звіті про рух грошових коштів КП «Теплопостачання міста Одеси» не розкриває рух грошових коштів від інвестиційної та фінансової діяльності. А грошові потоки від операцій з основними засобами мають відображатися в інвестиційній діяльності. Вважаючи на те, що надходження основних засобів протягом 2023 та 2024 років є суттєвими фінансова звітність в частині руху грошових коштів є викривленою.

Також звітність з XBRL має розбіжності у представленні тарозкритті інформації про основні засоби зі Звітом про фінансовий стан, оприлюдненому на офіційному сайті компанії в частині транспортних засобів.

Враховуючи застарілий матеріально-технічний стан підприємства переважна більшість обладнання потребує оновлення або заміни. Для проведення масштабних реконструкцій та модернізації у підприємств теплопостачання немає коштів, оскільки грошові кошти, які надійшли в якості оплати споживачів за теплову енергію, списуються на користь постачальника природного газу. Таким чином, підприємствам з теплокомуненерго на рахунках залишають лише кошти для виплати заробітної плати та сплати податків і зборів. При цьому, в структурі тарифу на виробництво теплової енергії частка природного газу становить в середньому 60 %. Механізм, який дозволив би залишати підприємству 40% від плати споживачів за спожиті комунальні послуги для забезпечення оплати інших складових тарифу та підготовки до наступного опалювального сезону відсутній.

Усунення зазначених проблем допоможе КП «Теплопостачання міста Одеси» підвищити ефективність діяльності, прозорість бухгалтерського обліку та довіру користувачів фінансової звітності.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Атамас П.Й. Основи обліку у господарських підприємствах та організаціях: Навч. посібник. К.: Центр навчальної літератури, 2016. 288 с.
2. Бондар О. Проблеми визнання основних засобів у бухгалтерському та податковому обліку. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2015. № 3. С. 23–27.
3. Бунда О. Аудиторські процедури щодо основних засобів підприємства. *Проблеми інноваційно-інвестиційного розвитку*. 2025. № 32. С. 36-44.
4. Гнатюк А. А. Ризик-орієнтований аудит основних засобів: сучасні методи та міжнародні стандарти. *Modern Economics*. 2024. № 47(2024). С. 27-32.
5. Голуб Н.О. Проблемні питання обліку основних засобів. *Збірник наукових праць ТДАТУ імені Дмитра Моторного (економічні науки)* № 4 (53). 2024. С. 75-81
6. Городянська Л.В. Відтворення основних засобів на підприємствах України: теорія і практика обліку і аналізу: [монографія]. К.: КНЕУ, 2008. 224 с.
7. Господарський кодекс України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15#Text>
8. Гуцаленко Л. В., Лазаришена І. Д., Марчук У. О., Зінкевич О. В. Облікова та аналітична оцінка основних засобів в умовах розвитку інформаційної економіки: монографія. К. : ЦУЛ, 2020. 252 с.
9. Джеджула В.В. Сутність поняття «основні засоби». *Східна Європа: економіка, бізнес та управління*. 2016. № 4 (04). С. 127- 131. URL: http://www.easterneurope-ebm.in.ua/journal/ 4_2016/27.pdf.
10. Завадський Й.С., Осовська Т.В., Юшкевич О.О. Економічний словник. К.: Кондор, 2006. 356 с
11. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», затверджений Верховною Радою України від 16.07.1999 № 996-XIV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text>

12. Закон України «Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні», затверджений Верховною Радою України від 12.07.2001 № 2658-III. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2658-14#Text>

13. Кравченко М.В., Дроздова Ю.А. Складові управління процесом обліку основних засобів. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. 2017. Вип. 14. Ч. 1. С. 164–167

14. Лист Міністерства фінансів України «Щодо ведення бухгалтерського обліку» від 15.04.13 р. № 31-08410-07-29/12008.

15. Лист Міністерства фінансів України «Щодо окремих питань обліку незавершених капітальних інвестицій» від 13.06.07 р. № 31-34000-30/23-4118/4425

16. Лист Міністерства фінансів України «Щодо справедливої (переоціненої) вартості об'єкта основних засобів» від 26.03.2009 р. № 31-34010-10/23-1462/1846 URL: <https://document.vobu.ua/doc/9406>

17. Лист Міністерства фінансів України «Щодо суттєвості в бухгалтерському обліку та звітності» від 29.07.2003 № 04230-04108.

18. Лоханова Н.О. Сиротенко Н.А. дискусійні питання обліку й розкриття у звітності необоротних активів в умовах воєнного стану в Україні. *Науковий вісник ОНЕУ*. № 5-6 (318-319). 2024. URL: <https://nv-oneu.com.ua/index.php/journal/article/download/229/187>

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

20. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 30.09.2003 № 561 (зі змінами і доповненнями). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0561201-03#Text>

21. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 «Основні засоби». URL: https://mof.gov.ua/storage/files/Hide/%D0%9C%D0%A1%D0%91%D0%9E%2016_ukr_2023.pdf

22. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 36 «Зменшення корисності активів». URL: https://mof.gov.ua/storage/files/Hide/%D0%9C%D0%A1%D0%91%D0%9E%2036_ukr_2023.pdf

23. Міжнародний стандарт фінансової звітності 16 «Оренда». URL: https://mof.gov.ua/storage/files/Hide/%D0%9C%D0%A1%D0%A4%D0%97%2016_ukr_2023.pdf

24. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. Видання 2018 р. URL: https://ifacweb.blob.core.windows.net/publicfiles/2024-01/2018%20IAASB%20HB_Volume%201_Ukrainian_Secure.pdf

25. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 19 «Об'єднання підприємств», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 07.07.99 № 163 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0499-99#Text>

26. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000 № 92. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00#Text>

27. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 121 «Основні засоби», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 12.10.2010 № 1202.. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1017-10#n18>

28. Неміш Ю.В. Поняття «основні засоби» у сучасних наукових дослідженнях. *Аграрна економіка*. 2012. Т. 5. № 3–4. С. 181–187.

29. Петренко А.Я. Організація обліку основних засобів та шляхи її вдосконалення. *Мукачівський державний університет*. 2018. № 18. –С. 994-1001. [URL: https://economyandsociety.in.ua/journals/18_ukr/138.pdf

30. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI (зі змінами і доповненнями). URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/page3>

31. Пчелинська, Г. Особливості обліку вибуття основних засобів в умовах воєнного стану в Україні. *Економіка та суспільство*,. 2023. № 51. <https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/view/2462/2381>
32. Савченко А. М., Олянецька М. С. Особливості аналізу необоротних активів на прикладі підприємства ПАТ «Харківська бісквітна фабрика». *Ефективна економіка*. 2019. № 11. – URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=7457>
33. Скалюк Р. Забезпечення ефективного процесу автоматизації бухгалтерського обліку основних засобів в Україні URL: file:///C:/Users/Admin/Downloads/Vtneu_2015_1_12.pdf
34. Черкашина Т.В. Проблемні питання обліку основних засобів в умовах воєнного стану. *Науковий вісник ОНЕУ*. № 9 (322). 2024. URL: <https://nv-oneu.com.ua/index.php/journal/article/download/198/156>
35. Шацков В.В. Класифікація основних засобів підприємств суспільного інтересу. *Український економічний часопис*. 2024. № 5. С. 146-152.
36. Янчев А.В. Основний капітал в умовах ринкової економіки. Стратегічні напрями розвитку підприємств харчових виробництв і торгівлі: зб. тез Міжнар. наук.-метод. конф. – Х.: ХДАТОХ, 2002. – С. 331-332
37. Згурська С. Суттєвість в аудиті фінансової звітності: досвід застосування найкращих європейських практик URL: https://www.apu.com.ua/wp-content/uploads/2019/12/%D0%A1%D1%83%D1%82%D1%82%D1%94%D0%B2%D1%96%D1%81%D1%82%D1%8C-%D0%A71_%D0%97%D0%B3%D1%83%D1%80%D1%81%D1%8C%D0%BA%D0%B0-%D0%A1.%D0%98%CC%86_.pdf

ДОДАТКИ