

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ДЕРЖАВНА АКАДЕМІЯ СТАТИСТИКИ, ОБЛІКУ ТА АУДИТУ

Цебень Руслан Людвікович

УДК: 657.1:657.63:621.31(477)

**ОБЛІК ТА ВНУТРІШНІЙ АУДИТ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ В
ЕНЕРГОПОСТАЧАЛЬНИХ КОМПАНІЯХ УКРАЇНИ**

Спеціальність 08.00.09 – Бухгалтерський облік, аналіз і аудит
(за видами економічної діяльності)

Автореферат
дисертації на здобуття наукового ступеня
кандидата економічних наук

Київ 2009

Дисертацією є рукопис.

Роботу виконано в Хмельницькому національному університеті Міністерства освіти і науки України.

Науковий керівник: доктор економічних наук, професор
ВОЙНАРЕНКО Михайло Петрович,
Хмельницький національний університет,
проректор з науково-педагогічної роботи,
завідувач кафедри обліку і аудиту

Офіційні опоненти: доктор економічних наук, професор
МНИХ Євген Володимирович,
Київський національний торговельно-економічний
університет, завідувач кафедри фінансового аналізу
і контролю

кандидат економічних наук, професор
ЄФІМЕНКО Василь Іванович,
Київський національний економічний університет
ім.Вадима Гетьмана, декан обліково-економічного
факультету

Захист відбудеться “22” вересня 2009 р. о 16⁰⁰ годині на засіданні спеціалізованої вченої ради Д 26.670.01 у Державній академії статистики, обліку та аудиту Держкомстату України за адресою: 04107, м. Київ, вул.Підгірна, 1. ауд. 23

З дисертацією можна ознайомитись у бібліотеці Державної академії статистики, обліку та аудиту Держкомстату України за адресою: 04107, м. Київ, вул.Підгірна, 1. ауд. 36

Автореферат розісланий “19” серпня 2009 року.

Учений секретар спеціалізованої вченої ради
кандидат економічних наук

О.А.Зоріна

ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА РОБОТИ

Актуальність теми дослідження. Ефективне використання основних засобів зумовлює необхідність впровадження на підприємстві науково обґрунтованої системи обліку та внутрішнього аудиту основних засобів, яка б відповідала вимогам управління. Система бухгалтерського обліку виступає джерелом економічної інформації, яка необхідна керівній ланці підприємства для своєчасного реагування на вплив зовнішнього середовища.

Значний внесок у розвиток теоретичних та методологічних засад до обліку та аудиту основних засобів внесли українські вчені М.Т.Білуха, Ф.Ф.Бутинець, М.П.Войнаренко, С.Ф.Голов, А.М.Герасимович, В.М.Диба, В.П.Завгородній, Г.Г.Кірейцев, А.М.Кузьмінський, Н.М.Малюга, Л.В.Нападовська, М.Ф.Огійчук, І.М.Павлюк, В.П.Пантелеєв, І.І.Пилипенко, О.Ю.Редько, В.В.Сопко, Л.К.Сук, Ю.С.Цал-Цалко, В.О.Шевчук та ін. Результати їх досліджень мають велике значення для розвитку теорії бухгалтерського обліку та аудиту.

Зважаючи на значну кількість робіт, присвячених даній проблемі, простежується тенденція до галузевої спрямованості дослідження, оскільки економічний розвиток України залежить від ефективності функціонування сфер її господарства. Питанням обліку в енергетиці та енергозбереження приділяли увагу А.Я.Аврух, О.С.Думинець, В.І.Єфіменко, О.О.Лапко, Є.В.Мних та ін.

Основні засоби займають важливе місце в активах енергопостачальних компаній, а провідні їх об'єкти - електричні мережі, відрізняються специфічністю експлуатації та характерні в переважній більшості тільки для цих підприємств. Незважаючи на значну кількість захищених дисертацій існує низка проблем бухгалтерського обліку та внутрішнього аудиту основних засобів на підприємствах енергетичної галузі. До таких належать невідповідність сучасним вимогам існуючих форм первинних документів з обліку основних засобів; необхідність удосконалення обліку фінансування капітальних інвестицій в основні засоби енергопостачальних компаній; недосконалість існуючої системи організації внутрішнього аудиту.

Наявність невирішених проблем, дискусійність теоретичних положень і необхідність розроблення практичних рекомендацій щодо вирішення зазначених питань зумовили вибір теми дисертаційного дослідження і свідчать про її актуальність.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Основні результати дисертаційної роботи отримано в ході виконання науково-дослідної роботи на кафедрі обліку та аудиту Хмельницького національного університету, а також під час виконання науково-дослідної теми "Удосконалення обліку основних засобів енергопостачальних компаній" згідно господарського договору №17-2006 від 30.11.2006 року

(номер державної реєстрації – №010U000958). В результаті згаданих досліджень автором удосконалено документальне оформлення операцій з основними засобами, запропоновано модель внутрішнього аудиту, підсумки якого будуть отримувати власники та управлінський персонал, розроблено стандарти практичного застосування внутрішнього аудиту основних засобів.

Мета і задачі дослідження. Мета дисертаційного дослідження полягає в теоретичному і практичному обґрунтуванні положень, а також розробці рекомендацій щодо удосконалення організації та методології бухгалтерського обліку та внутрішнього аудиту основних засобів в енергопостачальних компаніях України.

Відповідно до цільової спрямованості дисертаційного дослідження досягнення зазначеної мети передбачає послідовне вирішення таких завдань:

- визначити склад та структуру основних засобів енергопостачальних компаній, обґрунтувати їх класифікацію з урахуванням специфіки галузі;
- розробити систему аналітичних рахунків, яка враховує галузеві особливості основних засобів енергопостачальних компаній;
- дослідити чинну методика обліку фінансування інвестиційної програми та розробити рекомендації щодо її удосконалення;
- виявити проблемні питання документування обліку основних засобів та запропонувати шляхи їхнього вирішення;
- визначити напрями організації внутрішнього аудиту основних засобів в енергопостачальних компаніях України;
- розробити методика внутрішнього аудиту основних засобів енергопостачальних компаній України.

Об'єкт дослідження. Об'єктом дослідження є господарські операції бухгалтерського обліку і внутрішнього аудиту основних засобів в енергопостачальних компаніях України.

Предмет дослідження. Предметом дослідження є сукупність теоретичних, методичних і практичних положень бухгалтерського обліку і внутрішнього аудиту основних засобів енергопостачальних компаній України.

Методи дослідження. У процесі дослідження бухгалтерського обліку та внутрішнього аудиту основних засобів та розробці наукових рекомендацій використовувалися наукові методи, засновані на діалектичному методі пізнання та об'єктивних законах економіки. Методи аналізу, синтезу, індукції та дедукції застосовувалися для розкриття теоретичних аспектів обліку та внутрішнього аудиту основних засобів. Для удосконалення класифікації основних засобів з урахуванням особливостей галузі та при розробці системи рахунків аналітичного обліку використовувалися методи порівняння та узагальнення. Методи абстрагування, конкретизації та спостереження сприяли дослідженню сучасного стану обліку та документування основних засобів.

Статистичну та фактологічну інформаційну базу дослідження становлять законодавчі на нормативно-правові акти щодо обліку основних

засобів, що діють в Україні, наукові праці та методичні розробки вітчизняних та зарубіжних вчених-економістів, дані поточного обліку і звітності енергопостачальних компаній України.

Наукова новизна одержаних результатів. Наукова новизна результатів проведеного дослідження полягає в рекомендаціях і пропозиціях щодо удосконалення організації і методології бухгалтерського обліку і внутрішнього аудиту основних засобів енергопостачальних компаній України, а саме:

вперше розроблено:

- стандарт внутрішнього аудиту основних засобів, який визначає послідовність виконання робіт та сприяє якісному проведенню аудиторських перевірок, що практично вирішує проблему методичного забезпечення внутрішнього аудиту основних засобів енергопостачальних компаній України (с.13);

- методичні підходи до обліку фінансування інвестиційної програми з метою накопичення інформації на запропонованому субрахунку 481 «Цільове фінансування інвестиційної програми на умовах рефінансування», що дозволяє отримати оперативну інформацію про хід її виконання та використання коштів (с.9);

удосконалено:

- документування процесів здійснення господарських операцій з основними засобами з урахуванням галузевих особливостей. Для цього розроблено:

а) додаток до інвентарної картки обліку основних засобів для відображення характеристик компонентів електричних мереж (с.8-9);

б) форму первинного документа для оформлення приймання-передачі електричних мереж при їх безоплатному надходженні за рішенням органів місцевої влади, що дозволяє відобразити в обліку об'єкти електричних мереж на засадах формування об'єкта основних засобів в енергопостачальній компанії (с.9);

в) форму первинного документа для відображення результатів перегляду ліквідаційної вартості та строків корисного використання основних засобів (с.10);

г) форму накопичувального реєстру бухгалтерського обліку, який дозволяє задокументувати нарахування амортизації електричних мереж із застосуванням компонентного підходу (с.10);

- систему рахунків аналітичного обліку, яка дозволяє оптимально представити електричні мережі енергопостачальних компаній, що забезпечить прискорення прийняття обґрунтованих управлінських рішень (с.7-8);

дістали подальший розвиток:

- класифікація основних засобів з урахуванням особливостей енергетичної галузі, в якій обґрунтовано доцільність виділення електричних мереж в межах групи „Будинки, споруди та передавальні пристрої” у складі

окремої групи „Передавальні пристрої”, що сприятиме отриманню більш якісної облікової інформації для контролю за їх використанням та технічним станом (с.7);

- теоретичне обґрунтування моделювання внутрішнього аудиту як складової організаційної структури енергопостачальних компаній України, яка побудована за критеріями Міжнародних стандартів аудиту, розробленими внутрішніми стандартами, з використанням сучасних комп’ютерних технологій, яка дозволить поєднати інтереси власників і управлінського персоналу та досягнути незалежності та об’єктивності (с.11-12).

Практичне значення одержаних результатів. Практичне значення одержаних результатів полягає у тому, що теоретичні та практичні положення, висновки та пропозиції, викладені у дисертаційному дослідженні, спрямовані на удосконалення практики бухгалтерського обліку та внутрішнього аудиту основних засобів енергопостачальних компаній України. Упровадження в практику діяльності енергопостачальних компаній запропонованих автором рекомендацій сприятиме підвищенню ефективності діяльності окремих енергопостачальних компаній та енергетичної галузі в цілому.

Результати дослідження і пропозиції, викладені в дисертаційній роботі, апробовані на підприємствах:

- в частині доцільності застосування внутрішнього аудиту основних засобів та запропонованих первинних документів в енергопостачальних компаніях України (довідка Міністерства палива та енергетики від 19.06.2008 року №12-1/1435).

- в частині удосконалення внутрішнього контролю з використанням стандартів практичного застосування внутрішнього аудиту основних засобів на підприємстві ВАТ ЕК “Хмельницькобленерго” (довідка від 13.06.2008 року №01/07-1554);

- в частині відображення в обліку інформації щодо безоплатного надходження електричних мереж на підприємстві ВАТ «Полтаваобленерго» (довідка від 25.06.2008 року №01-7/5460);

- в частині використання стандартів практичного застосування внутрішнього аудиту основних засобів під час здійснення аудиторських перевірок енергопостачальних компаній в аудиторській фірмі «Аваль» м. Хмельницький (довідка від 06.08.2008 року №059);

- окремі висновки та рекомендації використовуються у навчальному процесі Хмельницького національного університету при викладанні дисциплін “Фінансовий облік”, «Аудит» при підготовці фахівців напрямку «Облік та аудит» (довідка від 29.09.2008 року №55/1088).

Особистий внесок здобувача. Дисертаційна робота є самостійно виконаним науковим дослідженням. Розробки та пропозиції, що містяться у дисертації є результатом особистої роботи, яка полягає у дослідженні комплексу питань, пов’язаних з удосконаленням обліку та внутрішнього аудиту основних засобів енергопостачальних компаній України.

Апробація результатів дисертації. Результати наукових досліджень, що викладені в дисертації, доповідалися на III Міжнародній науково-практичній конференції «Системи обліку в Україні: трансформація до міжнародної практики» (м.Хмельницький, жовтень 2000 року), IV Міжнародній науково-практичній конференції «Проблеми обліку, аудиту та економічного аналізу за умов стабілізації економіки України» (м.Хмельницький, грудень 2003 року), на V Міжнародній науково-практичній конференції «Управління економічними системами: національні тенденції та перспективи розвитку» (м.Хмельницький, листопад 2005 року), VI Міжнародній науково-практичній конференції «Управління економічними системами: концепції, стратегії та інновації розвитку» (м.Хмельницький, жовтень 2007 року), II Міжнародній науково-практичній конференції «Фінансова система України в умовах економічної глобалізації» (м.Хмельницький, жовтень 2008 року).

Публікації. За матеріалами дисертації опубліковано 7 наукових праць загальним обсягом 3,58 друкованих аркушів, всі у фахових виданнях.

Структура та обсяг роботи. Дисертація викладена на 184 сторінках основного тексту, складається із вступу, трьох розділів, десяти підрозділів, висновків, списку використаних джерел із 188 найменувань, містить 27 таблиць (з них повних сторінок 2), 12 рисунків (з них повних сторінок 4), 21 додатків.

ОСНОВНИЙ ЗМІСТ РОБОТИ

У **вступі** дисертаційної роботи обґрунтовано актуальність теми, сформульовано мету, завдання, визначено об'єкт, предмет і методи дослідження, розкрито наукову новизну і практичне значення одержаних результатів, наведено відомості про їх апробацію та публікацію.

У **першому розділі** «Теоретичні аспекти побудови системи обліку та внутрішнього аудиту основних засобів в енергопостачальних компаніях України» розглянуто регуляторно-організаційні аспекти обліку основних засобів в енергопостачальних компаніях, їх значення, склад, структуру. Доведено необхідність деталізації класифікаційних ознак та оптимізації класифікаційних груп основних засобів, враховуючи особливості електроенергетичної галузі.

В умовах економічної кризи підвищується роль та значення бухгалтерського обліку та внутрішнього аудиту як суттєвих важелів управління господарською діяльністю. Для виробництва, передачі, постачання, використання електричної енергії чи виконання інших функцій енергетичні підприємства володіють основними засобами. Проведений аналіз частки основних засобів у загальній вартості активів енергопостачальних компаній України показує, що основні засоби в деяких енергопостачальних компаніях України складають 92,8 %, що свідчить про їх домінуючу частку в активах цих підприємств. Основні засоби – це основа матеріально-технічної бази енергопостачальних компаній та електроенергетичної галузі в цілому.

Аналіз законодавчих актів показує, що чинні основоположні законодавчі документи, які регулюють фінансовий та податковий облік основних засобів, не містять методологічної єдності і єдності термінів. Дослідження науковців з цього питання має два напрями: одні науковці пропонують шляхи уточнення та удосконалення терміну «основні засоби», інші – пропонують відмовитися від терміну «основні фонди». У результаті дослідження економічної сутності та еволюції понять «основні засоби» та «основні фонди» встановлено, що вирішальне значення має не сама назва терміну, а його економічна сутність. Тому недоцільно відмовлятися від терміну «основні фонди». Підтвердженням цього є міжнародний досвід, де відсутній єдиний підхід до облікових категорій.

У системі нормативного регулювання бухгалтерського обліку на підприємстві суттєве місце займає облікова політика, оскільки вибір принципів, методів та процедур має забезпечити максимальний ефект від ведення бухгалтерського обліку. Нами виділені оптимальні для енергопостачальних компаній України варіанти облікової політики в частині основних засобів (табл. 1).

Таблиця 1

Варіанти облікової політики щодо основних засобів для енергопостачальних компаній України

Елемент облікової політики	Найбільш ефективний варіант
Метод нарахування амортизації основних засобів	Прямолінійний
Встановлення вартісної межі віднесення до малоцінних необоротних матеріальних активів	Вартісна межа у розмірі 1000 грн.
Поріг суттєвості для переоцінки основних засобів	Здійснення переоцінки основних засобів, якщо залишкова вартість цього об'єкта відрізняється від його справедливої вартості на дату балансу на 10 %
Періодичність зарахування сум дооцінки основних засобів до нерозподіленого прибутку	Щоквартально

У роботі визначено місце, склад та структуру основних засобів енергопостачальних компаній у виробничому процесі електроенергетичної галузі. Сукупність електростанцій, електричних і теплових мереж, які об'єднані спільним режимом виробництва, передачі і розподілу електричної і теплової енергії при централізованому управлінні цим режимом, утворюють Об'єднану енергетичну систему України. Місцеві (локальні) електричні мережі – це приєднані електричні мережі, призначені для передачі електричної енергії від магістральної електричної мережі до споживача. Локальні (місцеві) електричні мережі є об'єктом обліку основних засобів в енергопостачальних компаніях України (рис.1).

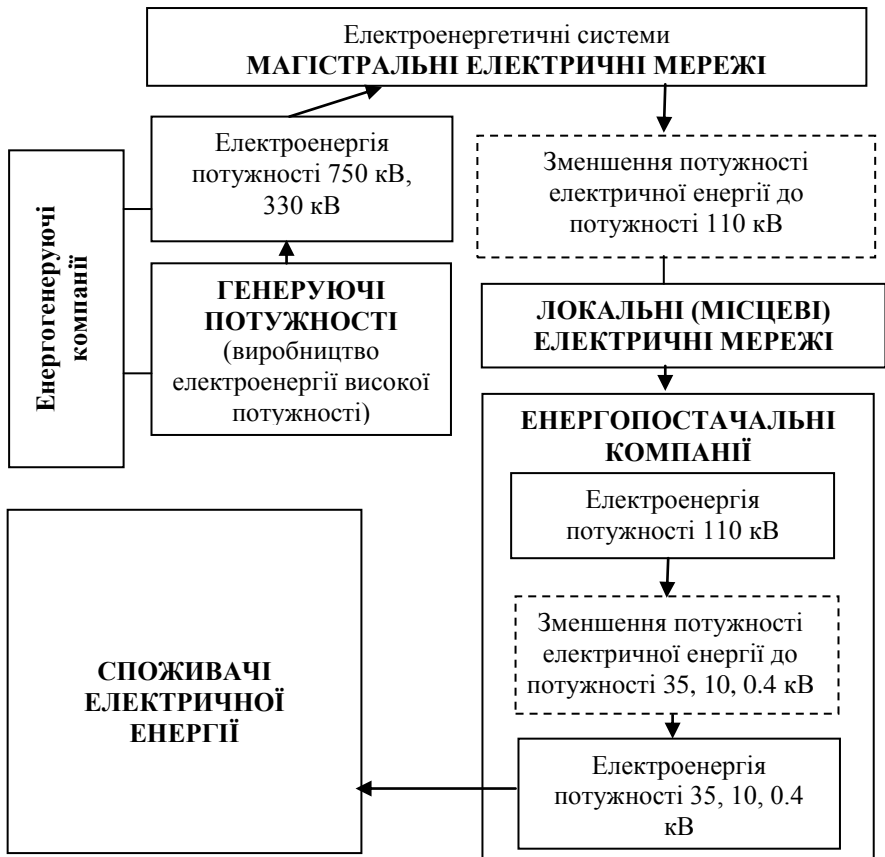


Рис. 1. Місце основних засобів у виробничому процесі електроенергетичної галузі

Діюча класифікація основних засобів згідно П(С)БО 7 «Основні засоби» є усередненою для всіх підприємств і тому не може задовольнити вимоги до обліку основних засобів енергопостачальних компаній України. В структурі основних засобів група «Будинки, споруди та передавальні пристрої» досягає 96,7 %, «Машини та обладнання» - до 34,2 %. Група «Будинки, споруди та передавальні пристрої» в енергопостачальних компаніях занадто укрупнена та потребує деталізації. Доцільно виділити в окрему підгрупу передавальні пристрої, що дозволить більш оптимально представити основні засоби енергопостачальних компаній та покращити прийняття управлінських рішень.

Одним з актуальних питань організації бухгалтерського обліку на підприємстві є побудова аналітичного обліку, який дозволяє накопичувати необхідну для управлінського персоналу детальну інформацію. Враховуючи

класифікацію електричних мереж, автором розроблено систему аналітичних рахунків до субрахунків 103 «Будинки та споруди» та 104 «Машини та обладнання» (табл. 2).

Таблиця 2

Аналітичні рахунки до субрахунків 103 «Будинки та споруди» та 104 «Машини та обладнання»

Назва субрахунку другого порядку	Назва запропонованого аналітичного рахунку
103 «Будинки та споруди»	«Виробничі будівлі»
	«Невиробничі будівлі»
	«Виробничі споруди»
	«Невиробничі споруди»
	«Повітряні лінії електропередач напругою 0,4 кВ»
	«Повітряні лінії електропередач напругою 10 кВ»
	«Повітряні лінії електропередач напругою 35 кВ»
	«Повітряні лінії електропередач напругою 110 кВ»
	«Кабельні лінії електропередач напругою 10 кВ»
«Кабельні лінії електропередач напругою 0,4 кВ»	
104 «Машини та обладнання»	«Підстанції напругою 110/35/10 кВ»
	«Підстанції напругою 35/10 кВ»
	«Розподільчі пристрої»
	«Засоби релейного захисту і автоматики»
	«Засоби диспетчерського і технологічного управління»

Використання зазначених аналітичних рахунків в практичній діяльності енергопостачальних компаній дозволить підвищити інформативність бухгалтерського обліку.

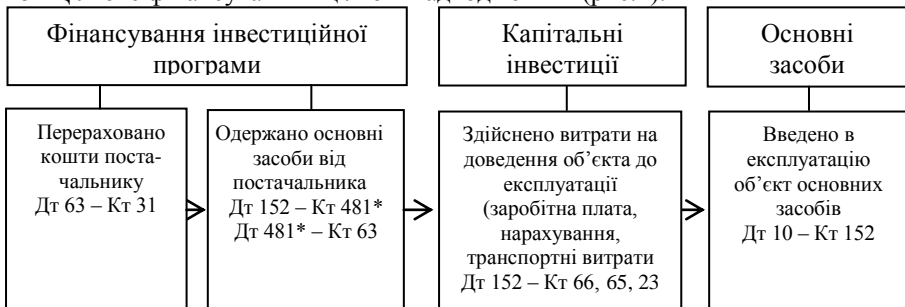
У другому розділі «Методика обліку основних засобів в енергопостачальних компаніях України» викладено результати проведеного дослідження існуючої практики обліку основних засобів.

У бухгалтерському обліку енергопостачальних компаній не генерується інформація про окремі ділянки ліній електропередачі, а саме, їх кількість, довжину, найменування, дані про первісну, залишкову вартість, суму нарахованого зносу по кожній ділянці, строк корисного використання, натомість є інформація про повітряну лінію в цілому. Це є негативним моментом, оскільки така інформація потрібна внутрішнім користувачам для прийняття управлінських рішень.

Окремі ділянки ліній електропередачі мають ознаки окремого інвентарного об'єкта основних засобів. Але, незважаючи на це, вважаємо недоцільним виділяти в окремий інвентарний об'єкт кожен ділянку ліній електропередачі. Такий крок призведе до нагромадження в бухгалтерському обліку зайвої інформації, яку буде складно впорядкувати. Рекомендується

інформацію по лініях електропередачі накопичувати в запропонованому додатку до інвентарної картки обліку основних засобів.

Здійснення капітальних інвестицій в основні засоби має суттєве значення для економіки країни, тому в структурі тарифів з передачі та постачання електроенергії передбачаються кошти на здійснення інвестицій – інвестиційна програма, яка передбачає придбання необоротних активів, матеріальних цінностей, необхідних послуг з метою розвитку енергопостачальних компаній, реконструкції, модернізації електричних мереж. Планом рахунків бухгалтерського обліку не передбачено відображення в пасивах джерел фінансування придбання основних засобів. Автором розроблено методика для обліку джерел фінансування інвестиційної програми із застосуванням запропонованого субрахунку 481 «Цільове фінансування інвестиційної програми на умовах рефінансування» до рахунку 48 «Цільове фінансування і цільові надходження» (рис.2).



* - 481 «Цільове фінансування інвестиційної програми на умовах рефінансування» - запропонований субрахунок

Рис.2. Методика обліку фінансування інвестиційної програми

Застосування запропонованої методики дозволить одержати інформацію про хід виконання інвестиційної програми та використання коштів.

Енергопостачальні компанії одержують безоплатно об'єкти електричних мереж як спеціалізовані експлуатуючі підприємства відповідно до рішень місцевих органів влади. Передача таких об'єктів у власність енергопостачальної компанії оформляється за допомогою акта приймання-передачі, але форма такого акту не встановлена. Використання акту приймання-передачі довільної форми ускладнює взяття на облік електричних мереж в енергопостачальних компаніях оскільки на підприємствах, що передають і приймають основні засоби, як правило відрізняються підходи до формування інвентарного об'єкта. Здобувачем пропонується форма акту приймання-передачі електричних мереж. В запропонованому первинному документі об'єкти електричних мереж відобразатимуться на засадах формування об'єкта основних засобів в бухгалтерському обліку енергопостачальної компанії із застосуванням компонентного підходу.

Ліквідаційна вартість та строк корисного використання основних засобів ґрунтуються на попередніх оцінках керівництва підприємства, тому їх необхідно періодично переглядати. Така необхідність виникає під час проведення щорічної інвентаризації, яка проводиться для підтвердження достовірності даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності підприємства. В роботі запропоновано форму додатку, в якому необхідно відображати результати перегляду ліквідаційної вартості та строків корисного використання.

Особливості формування інвентарного об'єкта електричних мереж свідчать про те, що при нарахуванні амортизації цих об'єктів доцільно застосовувати компонентний підхід, тобто амортизувати окремо кожну частину об'єкта основних засобів. Чинним законодавством не передбачено реєстра аналітичного обліку для цієї мети. Здобувачем розроблено Відомість нарахування амортизації електричних мереж.

Крадіжки частин об'єктів електричних мереж є явищем, що потребує відповідного відображення у бухгалтерському обліку. Але в Плані рахунків не міститься рахунку для обліку таких господарських операцій. У роботі запропоновано облік витрат на відновлення викрадених основних засобів, які збільшують економічні вигоди здійснювати на рахунку 157 «Відновлення викрадених необоротних активів, які збільшують економічні вигоди»; витрати на відновлення викрадених основних засобів, які не збільшують економічні вигоди обліковувати на окремому субрахунку «Відновлення викрадених необоротних активів, які не збільшують економічні вигоди» до рахунку 23 «Виробництво». Це дозволить управлінському персоналу енергопостачальних компаній в необхідний момент отримати інформацію про витрати на проведені відновлювальні роботи викрадених електричних мереж та посилити контрольну функцію за такими витратами.

У третьому розділі «Внутрішній аудит основних засобів як оціночна діяльність менеджменту енергопостачальних компаній» розглянуті організаційно-методичні та практичні аспекти внутрішнього аудиту основних засобів енергопостачальних компаній, визначені особливості проведення, документального оформлення та застосування внутрішнього аудиту в сучасних умовах.

Низька ефективність системи внутрішнього контролю енергопостачальних компаній є наслідком застосування тільки контрольньо-ревізійних заходів, які не відповідають сучасним вимогам. Необхідність внутрішнього аудиту основних засобів пояснюється також і тим, що втілені в основні засоби енергопостачальної компанії економічні вигоди виступають її економічним потенціалом. Звідси випливає, що внутрішній аудит основних засобів як вид контролю досліджує ефективність використання економічного потенціалу енергопостачальної компанії. Для удосконалення системи внутрішнього контролю на цих підприємствах доцільно застосовувати внутрішній аудит.

Незалежність, об'єктивність роботи внутрішніх аудиторів та їх статус в управлінській системі визначає ефективність внутрішнього аудиту як елемента системи менеджменту. Враховуючи концепції внутрішнього аудиту та структуру підпорядкованості енергопостачальних компаній України здобувачем розроблено модель організації внутрішнього аудиту основних засобів державного сектору, яка передбачає проведення внутрішнього аудиту, результати якого будуть отримувати як власники, так і управлінський персонал:

1. Здійснення внутрішнього аудиту в інтересах власників підрозділами внутрішнього аудиту НАК «ЕКУ».
2. Здійснення внутрішнього аудиту в інтересах керівництва підрозділами внутрішнього аудиту енергопостачальних компаній.
3. Контроль, координація та взаємодія внутрішнього аудиту в інтересах власників над внутрішнім аудитом в інтересах управлінського персоналу (рис.3).

Для забезпечення якості роботи вирішальне значення має статус відділу внутрішнього аудиту. Внутрішній аудит як бізнес-процес енергопостачальної компанії не може бути підпорядкований одному з підрозділів підприємства, оскільки не зможе здійснити належну оцінку системи бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю. Тому, в структурі енергопостачальної компанії доцільно створити окрему дирекцію з внутрішнього аудиту, яка буде підпорядковуватися заступнику генерального директора з внутрішнього аудиту.

Штат та структура відділу внутрішнього аудиту фінансової звітності повинні відповідати галузевим особливостям діяльності енергопостачальних компаній та структурі їх активів. Тому до складу відділу внутрішнього аудиту фінансової звітності серед аудиторів має входити посадова особа, яка відповідатиме за внутрішній аудит основних засобів.

Успішність діяльності відділу внутрішнього аудиту залежить від особистих якостей його посадових осіб. Внутрішні аудитори повинні дотримуватися фундаментальних принципів Кодексу етики професійних бухгалтерів, якими є чесність, об'єктивність, професійна компетентність та належна ретельність, конфіденційність, професійна поведінка.

Працівники відділу внутрішнього аудиту повинні досконало володіти як зовнішніми регуляторними документами, а саме, законодавством України, наказами та розпорядженнями Мінпаливенерго, так і внутрішніми – статут енергопостачальної компанії, облікова політика, накази та розпорядження енергопостачальної компанії. Внутрішні аудитори повинні удосконалювати свої знання та навички в процесі постійного підвищення кваліфікації.

Фактором, який впливає на якість внутрішнього аудиту є його методичне забезпечення. Стандарти практичного застосування внутрішнього аудиту основних засобів мають охоплювати усі стадії його здійснення, а саме,



Рис. 3. Модель внутрішнього аудиту основних засобів енергопостачальних компаній державного сектору

планування та визначення аудиторського підходу, тестування засобів контролю, перевірка господарських операцій по суті, завершення внутрішнього аудиту. Етап планування включає процес розробки загальної стратегії виконання завдання, яка має відповідати цілям підприємства, плану

аудиту та встановлювати його обсяг, час та напрям здійснення внутрішнього аудиту (рис. 4).

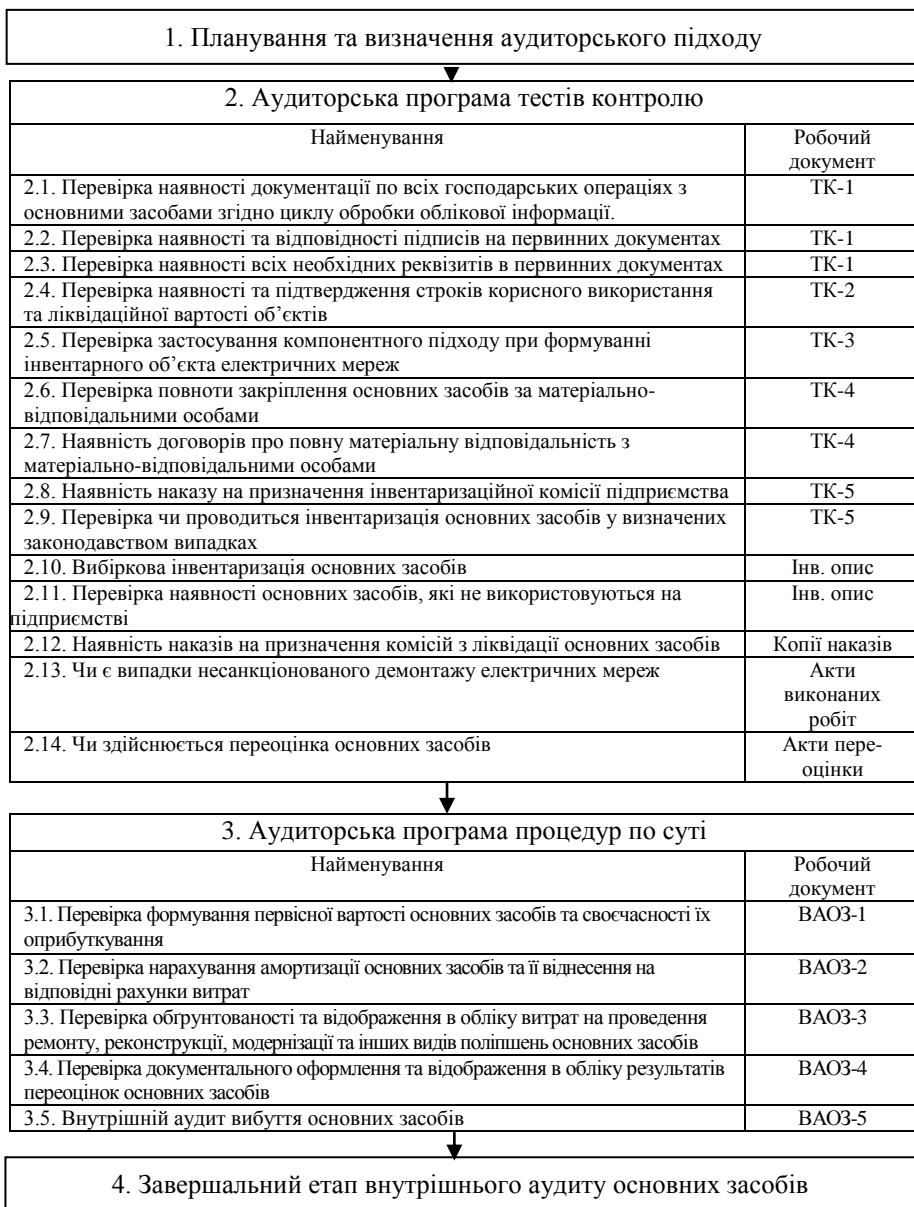


Рис. 4. Стандарт внутрішнього аудиту основних засобів

Автором розроблено робочі документи, які дозволяють здійснити документальне оформлення процесу внутрішнього аудиту з метою складання аудиторського висновку для удосконалення системи бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю. Результати внутрішнього аудиту дають можливість сформулювати думку про організацію бухгалтерського обліку основних засобів в енергопостачальній компанії.

ВИСНОВКИ

Результатом дисертаційного дослідження є теоретичне узагальнення та методологічні рекомендації щодо удосконалення бухгалтерського обліку основних засобів енергопостачальних компаній. Це дає можливість посилити роль бухгалтерської інформації на управлінському рівні. За результатами дисертаційного дослідження пропонується ряд наукових висновків, зміст яких полягає в наступному:

1. В структурі основних засобів група «Будинки, споруди та передавальні пристрої» є занадто укрупненою та потребує деталізації. Доцільно виділити в окрему підгрупу передавальні пристрої. Це дозволить більш оптимально представити основні засоби енергопостачальних компаній та покращити прийняття оптимальних управлінських рішень.

2. З метою підвищення якості інформації про електричні мережі енергопостачальних компаній, яка генерується в системі бухгалтерського обліку, доцільно здійснювати відповідне накопичення інформації на рахунках бухгалтерського обліку. Запропоновано аналітичні рахунки до субрахунків 103 «Будинки та споруди» та 104 «Машини та обладнання», які дозволять забезпечити детальну характеристику електричних мереж енергопостачальних компаній України.

3. Інвестиційна програма, яка передбачається в структурі тарифів з передачі та постачання електроенергії, займає важливе місце у відтворенні електричних мереж енергопостачальних компаній України. Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій не передбачено відображення в пасивах джерел фінансування придбання основних засобів. Пропонується методика для обліку джерел фінансування капітальних інвестицій із застосуванням рахунку 48 «Цільове фінансування і цільові надходження» субрахунок 481 «Цільове фінансування інвестиційної програми на умовах рефінансування». Це дозволить одержати інформацію про хід фінансування інвестиційної програми та посилити контроль за використанням коштів.

4. У бухгалтерському обліку енергопостачальних компаній не генерується інформація, яка відображає особливості інвентарного об'єкта електричних мереж, хоча ця інформація необхідна для потреб управління. Запропоновано додаток до інвентарної картки обліку основних засобів, в якому відображаються характеристики складових частин об'єктів

електричних мереж.

5. Енергопостачальні компанії одержують безоплатно об'єкти електричних мереж як спеціалізовані експлуатуючі підприємства відповідно до рішень місцевих органів влади. Законодавством України не встановлено форми первинного документу для таких цілей. Запропонована форма Акту приймання-передачі електричних мереж дозволяє відобразити об'єкти електричних мереж на засадах формування об'єкта основних засобів енергопостачальної компанії.

6. Особливості формування інвентарного об'єкта електричних мереж свідчать про те, що при нарахуванні амортизації цих об'єктів доцільно застосовувати компонентний підхід, тобто амортизувати окремо кожен частину об'єкта основних засобів. Чинним законодавством не передбачено реєстра аналітичного обліку для цієї мети. Розроблено Відомість нарахування амортизації електричних мереж.

7. Ліквідаційна вартість та термін корисної експлуатації основних засобів ґрунтуються на попередніх оцінках керівництва підприємства, тому їх необхідно періодично переглядати. Необхідність перегляду терміну корисного використання та ліквідаційної вартості об'єкта основних засобів може виникнути під час проведення щорічної інвентаризації, яка проводиться підтвердження достовірності даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності підприємства.

В Інструкції по інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків, затвердженої наказом Міністерства фінансів України від 11.08.1994 року №69 не міститься додатку, в якому необхідно відображати результати перегляду ліквідаційної вартості та строків корисного використання. Запропоновано форму такого додатку.

8. Контрольно-ревізійні заходи не відповідають сучасним вимогам ринкових перетворень, тому виникає потреба удосконалення системи внутрішнього контролю енергопостачальних компаній шляхом застосування функції внутрішнього аудиту. Враховуючи концепції внутрішнього аудиту та структуру підпорядкованості енергопостачальних компаній запропоновано модель організації внутрішнього аудиту, яка передбачає проведення внутрішнього аудиту, результати якого отримуватимуть власники та управлінський персонал. Застосування запропонованої моделі дозволить досягти високого рівня незалежності та об'єктивності внутрішнього аудиту.

9. Стандарти практичного застосування внутрішнього аудиту основних засобів мають охоплювати всі стадії проведення внутрішнього аудиту та включати підходи до загальної стратегії виконання завдання, програму тестів контролю, програму тестування господарських операцій по суті. Розроблені робочі документи дозволяють здійснити документальне оформлення внутрішнього аудиту та сформуванню думку про систему бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю. Це вирішує питання методичного забезпечення внутрішнього аудиту на підприємстві.

СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

У фахових виданнях:

1. Цебень Р.Л. Оцінка основних засобів в сучасних умовах господарювання / Р.Л.Цебень // Вісник Технологічного університету Поділля. – 2003. – №5. – Ч.2.Т.1. – С.136–141 (0,54 друк. арк.).
2. Цебень Р.Л. Особливості обліку ремонтів основних засобів в енергетичній галузі / Р.Л.Цебень // Вісник Технологічного університету Поділля. – 2004. – №6. – С.107–111 (0,49 друк. арк.).
3. Цебень Р.Л. Основні засоби і основні фонди: сучасна обліково-економічна інтерпретація / Р.Л.Цебень // Вісник Хмельницького національного університету. – 2005. – №6. – Т.3. – С.161–168 (0,83 друк. арк.).
4. Цебень Р.Л. Визнання основних засобів енергопостачальних компаній: аспекти фінансового та податкового обліку / Р.Л.Цебень // Вісник Хмельницького національного університету. – 2006. – №1. – Т.1. – С.110–116 (0,55 друк. арк.).
5. Цебень Р.Л. Організація процесу внутрішнього аудиту в енергопостачальних компаніях України / Р.Л.Цебень // Вісник Хмельницького національного університету. – 2007. – №6. – С.260–264 (0,47 друк. арк.).
6. Цебень Р.Л. Проблеми визначення величини ліквідаційної вартості та строків корисного використання основних засобів на підприємстві / Р.Л.Цебень // Економіст. – 2007. – №11. – С.45–47 (0,32 друк. арк.).
7. Цебень Р.Л. Класифікація основних засобів енергопостачальних компаній в умовах застосування МСБО / Р.Л.Цебень // Вісник Хмельницького національного університету. – 2008. – №6. – Т.1. – С.226–229 (0,38 друк. арк.).

АНОТАЦІЯ

Цебень Р.Л. Облік та внутрішній аудит основних засобів в енергопостачальних компаніях України. - Рукопис.

Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук зі спеціальності 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз і аудит (за видами економічної діяльності). – Державна академія статистики, обліку та аудиту, м. Київ, 2009.

Дисертація присвячена дослідженню обліку та внутрішнього аудиту основних засобів в енергопостачальних компаніях України. У роботі обґрунтовано значення, склад, структуру та документальне оформлення господарських операцій з їх участю з урахуванням галузевих особливостей. Доведено необхідність подальшої деталізації класифікаційних ознак та

оптимізації класифікаційних груп основних засобів, враховуючи особливості електроенергетичної галузі.

Розроблені пропозиції щодо відображення в обліку інформації про надходження основних засобів в енергопостачальних компаніях в розрізі джерел фінансування. Запропоновано форму первинного документа для оформлення приймання-передачі електричних мереж при їх безоплатному надходженні за рішеннями органів місцевої влади. Розроблено форму реєстра бухгалтерського обліку, який дозволяє здійснити нарахування амортизації електричних мереж із застосуванням компонентного підходу.

У дисертації запропоновано засади удосконалення внутрішнього аудиту основних засобів енергопостачальних компаній. Дістали подальший розвиток питання методологічного забезпечення внутрішнього аудиту основних засобів (через запропоновані стандарти практичного застосування).

Основні результати наукових розробок знайшли застосування в енергопостачальних компаніях України.

Ключові слова: основні засоби, енергопостачальні компанії, облік, класифікація, ліквідаційна вартість, строк корисного використання, внутрішній аудит.

АННОТАЦІЯ

Цебень Р.Л. Учет и внутренний аудит в энергоснабжающих компаниях Украины. - Рукопись.

Диссертация на соискание ученой степени кандидата экономических наук по специальности 08.00.09 - бухгалтерский учет, анализ и аудит (по видах экономической деятельности). – Государственная академия статистики, учета и аудита, г. Киев, 2009.

Диссертационная работа посвящена исследованию учета и внутреннего аудита основных средств энергоснабжающих компаний Украины.

Обоснованы вопросы значения, состава, структуры и документального оформления хозяйственных операций с основными средствами с учетом особенностей электроэнергетической отрасли. Доказана необходимость дальнейшей детализации классификационных признаков и оптимизации классификационных групп основных средств с учетом специфики отрасли.

Разработаны методические подходы к учету финансирования инвестиционной программы. Для отражения в учете информации о поступлении основных средств в разрезе источников финансирования предложено использовать счет 48 «Целевое финансирование и целевые вложения» субсчет 481 «Целевое финансирование инвестиционной программы на условиях рефинансирования», что позволит получать информацию о ходе финансирования инвестиционной программы.

Усовершенствовано документирование бесплатного поступления основных средств. Для этого предложена форма первичного документа для оформления приема-передачи электрических сетей при их поступлении по решениях местных органов власти, который позволяет энергоснабжающей компании усилить контроль за формированием инвентарного объекта основных средств. Предложена ведомость аналитического учета для начисления амортизации электрических сетей, которая позволяет использовать компонентный подход.

Для обеспечения управленческого персонала энергоснабжающей компании информации об понесенных затратах на проведение восстановительных работ по украденным объектам предложено затраты, в зависимости от влияния на экономические выгоды от восстановления объекта, учитывать на счетах 157 «Восстановление украденных объектов, которое увеличивает экономические выгоды» и субсчете, «Восстановление украденных объектов, которое не увеличивает экономические выгоды» к счету 23 «Производство».

В диссертации разработаны предложения по усовершенствованию системы внутреннего контроля, которые позволяют проводить внутренний аудит в интересах собственников и управленческого персонала. Получили дальнейшее развитие вопросы методологического обеспечения внутреннего аудита основных средств (через предложенный стандарт практического применения внутреннего аудита основных средств).

Основные результаты научных разработок нашли применение в портах энергоснабжающих компаниях Украины.

Ключевые слова: основные средства, энергоснабжающие компании, учет, классификация, ликвидационная стоимость, срок полезного использования, внутренний аудит.

ANNOTATION

Tseben R.L. Accounting and internal audit of fixed assets at energysupplying companies in Ukraine. – Manuscript.

Dissertation for obtaining scientific degree of a the Candidate of the economic sciences, speciality 08.00.09 - Accounting, analysis and audit (according to kinds of economic activity. - Academy of Statistics, Kyiv, 2009.

The dissertation is dedicated to the research of accounting and internal audit of fixed assets at energysupplying companies in Ukraine. Our work shows significance, composition, structure and documenting of economic transactions taking into account the peculiarities of the sphere. The author proves necessity of further specification of classification signs and optimization of classification groups of fixed assets, taking into account the peculiarities of electric power industry.

The ways of revealing in accounting the information about fixed assets supply at energiesupplying companies within the funding sources have been suggested. The form of basic document for register of acception-transferring electricity network using componential approach has been worked out. The form of accounting register, which enables to perform depreciation charge of electricity network using componential approach has been worked out.

The dissertation suggests principles of improving internal audit of fixed assets at energiesupplying companies. Problems of methodological supply of internal audit with fixed assets (on the ground of the suggested standards of practical usage) have been investigated.

The principal results of the scientific research are widely used in energiesupplying companies in Ukraine.

Key words: fixed assets, energiesupplying companies, accounting, classification, revalue, residual value, internal audit.

\

Підписано до друку 19.06.2009р. Формат 60X90 1/16.

Ум. друк. арк. – 0,9. Обл.-вид. арк. – 1,0.

Наклад 100 прим. Зам. №103, 2009.

ПП Горенюк Ю.І.

29000, м. Хмельницький, вул. Черновола, 21/5

тел./факс 8(0382)61-62-21