

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ**  
**Тернопільський національний економічний університет**  
**Чортківський інститут підприємництва і бізнесу**  
Кафедра обліку і аудиту ЧПБ

**Юхим Богдан Євгенович**  
**Облік і аудит основних засобів за стандартами**  
спеціальність: 8.03050901 – Облік і аудит  
спеціалізація – Облік і аудит в промисловості  
Дипломна робота за освітньо-кваліфікаційним рівнем „спеціаліст ”

Виконав студент групи  
ОПчс-51  
Б. Є. Юхим

\_\_\_\_\_  
Науковий керівник:  
Викладач Т. А. Яковець

Дипломну роботу допущено до  
захисту:

----- 2013 р.

В.о. завідувача кафедри

\_\_\_\_\_ П. Я. Хомин

## ЗМІСТ

ВСТУП .....	3
РОЗДІЛ 1. ЕКОНОМІЧНА СУТНІСТЬ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ В РИНКОВИХ УМОВАХ .....	7
1.1. Основні засоби як економічна та облікова категорія: оцінка, класифікація та структура.....	7
1.2. Економічний аспект амортизації та його розвиток в наукових дослідженнях.....	16
Висновки до розділу 1 .....	37
РОЗДІЛ 2. ОБЛІК ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ В СИСТЕМІ НАЦІОНАЛЬНИХ СТАНДАРТІВ.....	38
2.1. Порівняльний аналіз національних та вітчизняних стандартів обліку основних засобів .....	38
2.2. Особливості визнання основних засобів в цілях бухгалтерського обліку та оподаткування .....	44
2.3. Особливості обліку переоцінки основних засобів .....	57
Висновки до розділу 2 .....	65
РОЗДІЛ 3. АУДИТ ТА АНАЛІЗ СТАНУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ПІДПРИЄМСТВА .....	66
3.1. Цілі, завдання та порядок проведення аудиту основних засобів .....	66
3.2. Нормативно-правове забезпечення аудиту основних засобів.....	78
3.3. Аналіз стану основних засобів підприємства .....	80
Висновки до розділу 3 .....	94
ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ.....	95
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	98
ДОДАТКИ .....	112

## ВСТУП

**Актуальність теми.** Становлення ринкової економіки в Україні, поява нових господарських структур різних форм власності, розвиток міжнародних економічних зв'язків зумовили необхідність удосконалення обліку відповідно до вимог міжнародних стандартів. Створенню інформаційної бази для забезпечення переходу до системи, орієнтованої на ринкові умови господарювання, підвищенню ефективності облікової інформації, необхідної для потреб управління і контролю на всіх рівнях, сприяло прийняття Закону України “Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні”, який закріпив перехід підприємств і організацій України на систему бухгалтерського обліку і звітності, основану на національних Положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку, що відповідають вимогам міжнародних стандартів.

Трансформація національної системи бухгалтерського обліку дасть змогу вдосконалити не тільки обліковий процес як такий, але й істотно підвищить якість інформації, яка надається всім категоріям користувачів. Проте, практичне застосування прийнятих стандартів у ряді випадків не враховує національних особливостей розвитку вітчизняної облікової науки. Міжнародні стандарти виводять бухгалтерську методологію з національного правового поля, розглядаючи облік, як засіб управління господарськими процесами. У зв'язку з цим поглиблюються протиріччя між фінансовим обліком і податковими розрахунками, що використовуються з метою оподаткування. Таким чином, на шляху переорієнтації обліку є багато проблем, які сучасне законодавство повинно вирішити в найкоротший термін для забезпечення формування ефективної системи бухгалтерського обліку.

Одним з найбільш складних і суперечливих питань є облік основних засобів.

Основні засоби є основною частиною національного багатства країни. Їх збільшення і вдосконалення, покращення використання є важливими

умовами створення матеріально-технічної бази країни, прискорення темпів науково-технічного прогресу, росту продуктивності праці. Рівень технічного вдосконалення основних засобів, особливо їх активної частини, здійснює безпосередній вплив на ефективність виробництва, якість роботи і результати всієї фінансово-господарської діяльності підприємства.

Основні засоби займають значну питому вагу в загальній сумі активів підприємства і є одним з найважливіших об'єктів фінансового обліку, що вимагає контролю за їх рухом, організації синтетичного і аналітичного обліку.

Стан та використання основних засобів – один з найважливіших аспектів аналітичної роботи, оскільки саме вони є матеріальним втіленням науково-технічного прогресу – головного фактору підвищення ефективності будь-якого виробництва.

**Огляд літератури з теми дослідження.** Проблеми обліку основних засобів досліджені в працях таких авторів, як: П. Буніч, А. Зворикін, А. Корнілов, А. Кірнднер, Н. Кужельний, В. Лавров, П. Німчинов, В. Сопко, М. Пушкар і інші. Вивчення зарубіжного досвіду організації обліку основних засобів дає змогу внести деякі пропозиції та використати ті методологічні концепції, які сприятимуть вдосконаленню фінансового обліку основних засобів.

Податкова система негативно впливає на стан і розвиток бухгалтерського обліку, та зумовлює ряд проблем пов'язаних з обліком основних засобів. Водночас, детальне вивчення законодавчих та нормативних актів свідчить про те, що багато питань фінансового обліку основних засобів є суперечливими і невизначеними. У зв'язку з цим, слід зазначити, що проблеми обліку основних засобів не втратили своєї актуальності і потребують подальшого вивчення.

**Мета і задачі дослідження.** Метою дипломної роботи є дослідження та вдосконалення методологічних основ організації фінансового обліку, аналізу

і аудиту основних засобів. Досягнення поставленої мети передбачає постановку і розв'язання таких основних завдань:

- визначити економічну сутність основних засобів в ринкових умовах;
- охарактеризувати сутність відтворення основних засобів і змісту необхідності зносу та амортизації;
- розглянути облік основних засобів за національними стандартами;
- дослідити цілі, завдання та порядок проведення аудиту основних засобів;
- проаналізувати стан основних засобів на досліджуваному підприємстві.

*Об'єктом* дипломної роботи є організація і методика обліку, аналізу і аудиту основних засобів ДП “Чортківське лісове господарство”.

*Предметом* дипломної роботи є основні засоби підприємства, облік яких зумовлює актуальні проблеми та обрану для дослідження тему.

**Методи дослідження.** Для досягнення поставленої мети в дипломній роботі використано наступні методи дослідження: історичний метод, спостереження, порівняння, формалізація, аналіз і синтез, індукція та дедукція.

**Наукова новизна одержаних результатів дослідження** теми обліку, аналізу і аудиту основних засобів полягає у тому, що у дипломній роботі розроблені пропозиції щодо вдосконалення організації обліку і аудиту основних засобів в умовах реформування системи бухгалтерського обліку до вимог міжнародних стандартів.

В результаті проведеного дипломного дослідження сформовані наступні практичні висновки:

- визначено економічну сутність основних засобів в ринкових умовах;
- охарактеризовано сутність відтворення основних засобів і зміст необхідності зносу та амортизації;
- розглянуто облік основних засобів за національними стандартами ;
- досліджено цілі, завдання та порядок проведення аудиту основних засобів;

– проаналізовано стан основних засобів на досліджуваному підприємстві.

**Практичне значення одержаних результатів** полягає в тому, що в результаті дослідження на теоретичному і методичному рівнях, вироблено пропозиції, що можуть бути впроваджені в практику роботи вітчизняних підприємств.

**Обсяг і структура роботи.** Дипломна робота викладена на \_\_\_ сторінках комп'ютерного тексту. Вона складається із вступу, трьох розділів, висновків, списку рекомендованої літератури, що включає 75 використаних літературних джерел та ілюстрована аналітичними таблицями, схемами, рисунками та додатками.

## РОЗДІЛ 1

### ЕКОНОМІЧНА СУТНІСТЬ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ В РИНКОВИХ УМОВАХ

#### **1.1. Основні засоби як економічна та облікова категорія: оцінка, класифікація та структура**

Організація будь-якої підприємницької діяльності потребує наявності засобів праці. Отже, у виробничо-господарській діяльності підприємства використовуються засоби праці, які багаторазово (тривало) використовуються в процесі виробництва (експлуатації), зберігають початковий зовнішній вигляд, протягом тривалого періоду, зазнають поступового зносу і переносять свою вартість на собівартість продукції (витрати обігу) поступово протягом їх нормативного строку служби за встановленими нормами.

Основні фонди – це засоби праці, які мають вартість і функціонують у виробництві тривалий час у своїй незмінній споживчій формі, а їх вартість переноситься конкретною працею на вартість виготовлюваної продукції робіт, послуг частинами в міру спрацювання. Основні фонди підприємства включають основні виробничі фонди й невиробничі основні фонди.

Поняття “основні засоби” подано в ПБО 7, а поняття “основні фонди” – в Законі “Про оподаткування прибутку підприємств” в редакції від 22 травня 1997р №283/17-ВР (в подальшому Закон України “Про оподаткування прибутку підприємств”).

ПБО 7 [58] визначає “основні засоби” як матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх в процесі виробництва 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).

Згідно пп.8.2.1. п.8.2. ст.8 Закону України “Про оподаткування прибутку підприємств” [59] під терміном “основні фонди” слід розуміти матеріальні цінності, що використовуються у господарській діяльності платника податку протягом періоду, який перевищує 365 календарних днів з дати введення в експлуатацію таких матеріальних цінностей, та вартість яких поступово зменшується у зв’язку з фізичним або моральним зносом.

Економічна сутність і матеріально-речовий зміст основних фондів слугують визначальними характеристиками в окресленні їх значення для здійснення відтворювальних процесів, функціонування та розвитку будь-якого виробництва. Вся сукупність наявних виробничих фондів складає найбільшу за питомою вагою частину національного багатства країни. Основні фонди визначають характер матеріально-технічної бази виробничої сфери на різних етапах її розвитку. Зростання і вдосконалення засобів праці забезпечують безперервне підвищення технічної оснащеності та продуктивності праці виробничого персоналу.

Відповідно до ПБО 7, до основних засобів відносяться земельні ділянки, будівлі, споруди, обладнання, транспортні засоби, капітальні затрати на поліпшення земель, інструменти, прилади, інвентар, робоча та продуктивна худоба, багаторічні насадження, та інші основні засоби.

До втрати чинності Положення “Про організацію бухгалтерського обліку і звітності в Україні” затверджене постановою Кабінету Міністрів України від 03.04.93 р. (далі - Положення №250), до основних засобів відносяться будівлі, споруди, обладнання, транспортні засоби та ін. предмети, що слугують більше року і мають вартість понад 15 неоподатковуваних доходів громадян.

В зв’язку із втратою чинності Положення №250 та інших нормативних актів, які встановлювали вартісні границі, основних засобів, в розмірі 500 грн., відповідно і дані вартісні границі втратили свою чинність.

Таким чином, для віднесення матеріального об’єкту до основних засобів він повинен відповідати трьом критеріям:



- бути активом;
- використовуватись діяльності підприємства;
- мати термін експлуатації (використання) більше 365 днів.

В бухгалтерському обліку є класифікація основних засобів за їх видами залежно від цільового призначення і виконуваних функцій; також основні засоби класифікують за ступенем використання в виробничій та господарській діяльності; по галузям народного господарства; по функціональному призначенню; по належності. Вони, в свою чергу, поділяються на основні засоби виробничого і невиробничого призначення. До основних засобів виробничого призначення відносяться засоби праці, які пов'язані із здійсненням господарської діяльності – виробництвом продукції, виконанням робіт та наданням послуг. Тобто, під основними виробничими засобами розуміються такі, які використовуються в діяльності підприємства і прямо пов'язані з вилученням підприємницького доходу.

Можна сказати і так: основні виробничі фонди є частиною основних фондів, яка бере участь у процесі виробництва, виконання робіт та надання послуг, здійснення трудової діяльності тривалий час, зберігаючи при цьому натуральну форму. Вартість основних виробничих фондів переноситься на вироблений продукт поступово, частинами, у міру використання. Поновлюються основні виробничі фонди через капітальні вкладення.

До основних засобів невиробничого призначення відносяться обліковувані на балансі і не пов'язані з діяльністю підприємства.

Згідно Закону України “Про оподаткування прибутку підприємств” під терміном “невиробничі фонди” слід розуміти капітальні активи, які не використовуються у господарській діяльності платника податку. До таких невиробничих фондів відносяться:

капітальні активи (або їх структурні компоненти), які підпадають під визначення групи 1 основних фондів, включаючи орендовані;

капітальні активи, які підлягають під визначення груп 2 і 3 основних фондів, які є невід'ємною частиною, розміщені або використовуються для

забезпечення діяльності невиробничих фондів, що підпадають під визначення групи 1 основних фондів або вилучені з місця ведення господарської діяльності платника податку та передані у безоплатне користування особам, які не є платниками податку на прибуток.

На підставі вивчення законодавчих актів, нормативно-правових документів, наукової літератури можна запропонувати наступну класифікацію основних засобів (рис.1.1).

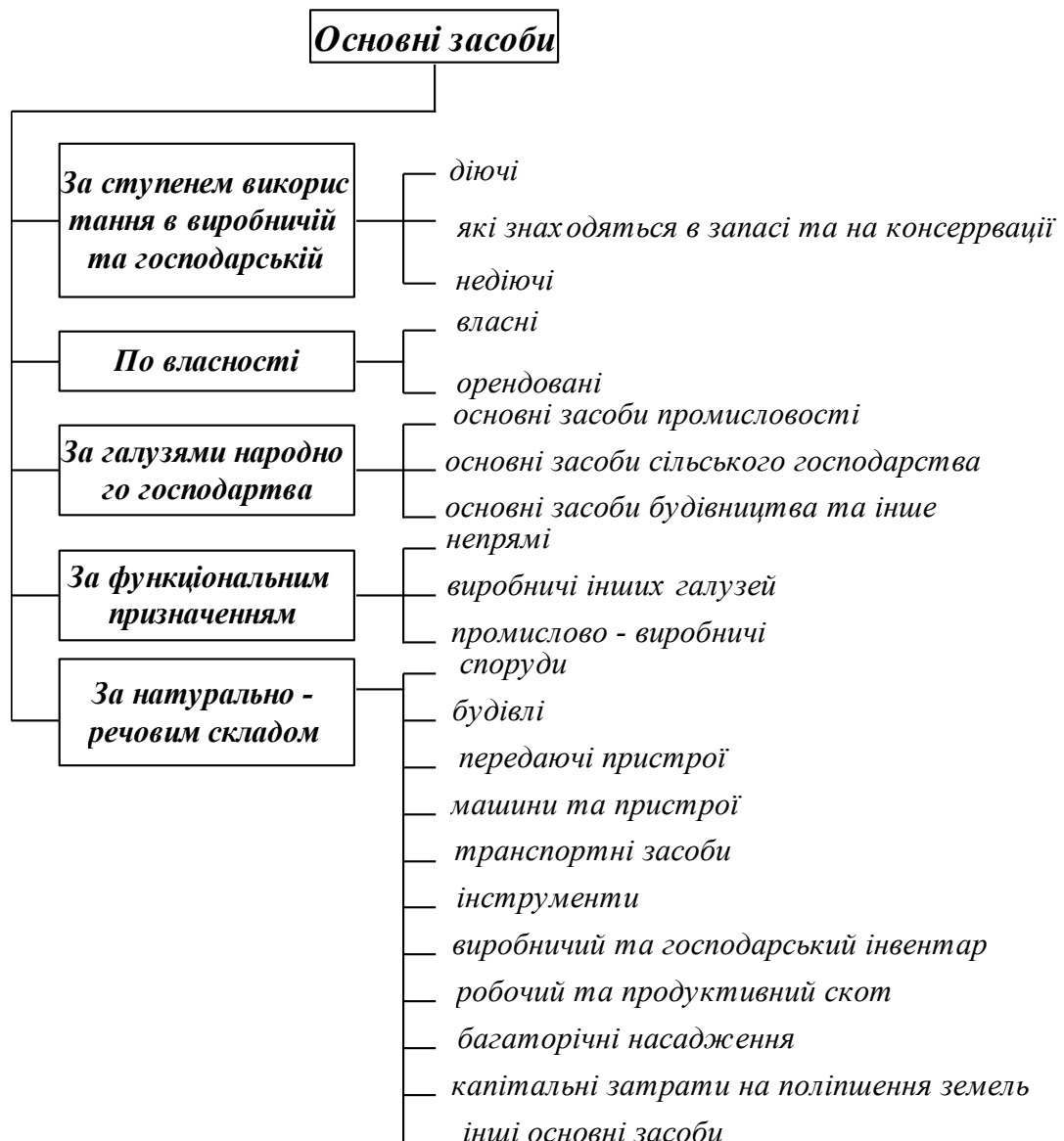


Рис.1.1. Класифікація основних засобів.

Крім того, згідно Закону України “Про оподаткування прибутку підприємств” [59] для обчислення амортизаційних відрахувань введена класифікація основних засобів з поділом їх на групи.

Група 1 будівлі, споруди, їх структурні компоненти та передавальні пристрої, у тому числі житлові будинки та їх частини;

Група 2 автомобільний транспорт і вузли (запасні частини) до нього, меблі, побутові електронні, оптичні, електромеханічні прилади і інструменти, інші машини для автоматичної обробки інформації, інформаційні системи, телефони, інше конторське (офісне) обладнання, устаткування та приладдя до них.

Група 3 інші основні засоби, що не ввійшли до груп 1 і 2.

Співвідношення окремих груп основних виробничих фондів становить їх структуру. Поліпшення структури основних виробничих фондів, передусім підвищення питомої ваги активної їх частини, сприяє зростанню виробництва, зниженню собівартості продукції, збільшенню грошових нагромаджень підприємства.

Основними факторами, які впливають на структуру основних виробничих фондів підприємств, є: рівень автоматизації і механізації, рівень спеціалізації і кооперування, кліматичні та географічні умови розміщення підприємств. Кожний фактор по-різному впливає на структуру виробничих фондів. Поліпшити структуру основних виробничих фондів можна за рахунок: оновлення та модернізації устаткування, ефективнішого використання виробничих приміщень установленням додаткового устаткування на вільній площі; ліквідації зайвого й малоефективного устаткуванням.

Оцінка основних засобів підприємства являє собою грошове вираження їх вартості. Вона необхідна для правильного визначення загального обсягу

основних засобів, їх динаміки і структури, розрахунку економічних показників господарської діяльності підприємства за певний період.

Основні засоби обліковуються у натуральній та вартісній формах. Натуральний облік дає змогу здійснювати контроль за збереженням і використанням кожного їх виду. Облік у вартісній оцінці дозволяє визначити потребу коштів на придбання основних засобів, визначити їх структуру, динаміку, суму амортизаційних відрахувань, розмір зносу тощо.

Розрізняють наступні вартісні оцінки основних засобів: первісну, балансову (залишкову), ліквідаційну, справедливу, переоцінену та вартість яка підлягає амортизації.

Основні засоби в бухгалтерському обліку відображають за фактичною собівартістю (вартістю придбання), тобто первісною вартістю.

Первісна вартість – історична (фактична) собівартість необоротних активів у сумі грошових коштів або справедливої вартості інших активів, сплачених (переданих), витрачених для придбання (створення) необоротних активів.

У вартість придбання, тобто в первісну вартість включаються вартість будівництва (купівлі) основних засобів, затрати по встановленню та налагодженню включають заробітну плату і вартість матеріалів, які прямо зв'язані з цими операціями. Таким чином, ці затрати входять в повну первісну вартість об'єкта, а не включаються в поточні затрати по зарплаті і по собівартості реалізованої продукції, відповідно транспортні затрати входять в повну первісну вартість об'єкта в тому випадку, коли вони оплачені покупцем.

Первісна вартість складається в момент надходження об'єкта в експлуатацію на даному підприємстві. По первісній вартості об'єкт обліковується на протязі всього періоду перебування на підприємстві.

В залежності від джерел надходження основних засобів на підприємство, під їх первісною вартістю розуміють:

- вартість внесених засновниками основних засобів, як їх вклад в статутний фонд підприємства – за домовленістю сторін;
- вартість отриманих об'єктів основних засобів безкоштовно в сумі визначеної експертним шляхом або за даними документів прийому-передачі;
- для будівель та споруд встановлених господарським шляхом - фактична собівартість їх спорудження, включаючи затрати на проектно-пошукові роботи;
- при будівництві підрядним способом затрати включаються в вартість об'єкта за кошторисною вартістю, включаючи затрати на проектно-пошукові роботи.

Зміна первісної вартості допускається у випадках добудови, дообладнання, реконструкції (з відображенням витрат по капітальним вкладенням), капітального ремонту, що приводить до збільшення майбутніх економічних вигод, та часткової ліквідації відновлених об'єктів або переоцінки їх.

Для бухгалтерського обліку, визначення вартості основних засобів наведене у ПБО 7: [58]

Залишкова вартість окремих інвентарних об'єктів основних засобів, що враховуються на рахунку 10 “Основні засоби”, визначається як сума, по якій актив включається в баланс після вирахування суми накопиченого зносу.

Згідно Закону України “Про оподаткування прибутку підприємств” у разі здійснення витрат на придбання основних засобів балансова вартість відповідної групи збільшується на суму вартості їх придбання з урахуванням транспортних і страхових платежів, а також інших витрат, понесених у зв'язку з таким придбанням, без урахування сплаченого ПДВ, у разі коли платник податку на прибуток підприємств зареєстрований платником податку на додану вартість. У разі здійснення витрат на самостійне виготовлення основних засобів платником податку для власних виробничих потреб, балансова вартість відповідної групи основних засобів збільшується

на суму всіх виробничих витрат, понесених платником податку, що пов'язані з їх виготовленням та введенням в експлуатацію, а також витрат на виготовлення таких основних засобів, що мають інші джерела фінансування, без урахування ПДВ, у разі коли платник податку на прибуток підприємств зареєстрований платником податку на додану вартість.

Для визначення реальної вартості об'єкту основних засобів на кожний конкретний період обчислюють залишкову вартість як різницю між їх первісною вартістю і сумою нарахованого за період експлуатації зносу.

Згідно ж п.8.7.1. ст.8 Закону України “Про оподаткування прибутку підприємств” [60] платник податку має право віднести до валових витрат, будь-які витрати пов'язані з поліпшенням (поточним і капітальним ремонтом, реконструкцією, модернізацією, технічним переозброєнням) основних засобів, якщо витрати на ці заходи не перевищують 5% сукупної балансової вартості груп основних засобів на початок звітнього року.

Витрати, що перевищують зазначену суму, відносяться на збільшення балансової вартості груп 2 і 3 (балансової вартості окремого об'єкта основних засобів групи 1) та підлягають амортизації за нормами, передбаченими для відповідних основних засобів.

Таким чином, можуть мати місце такі випадки на підприємствах, коли на початок року вартість об'єктів основних засобів не збільшується на витрати по їх поліпшенню. В кінці ж року витрати по поліпшенню аналогічних основних засобів можуть збільшувати їх первісну вартість, так як протягом року п'ятивідсотковий ліміт витрат на їх поліпшення вже вичерпано.

Протягом функціонування основних засобів слід порівнювати оцінки різних конструкцій з її початковим рівнем. Це пояснюється тим, що інфляційні процеси зумовили невідповідність розмірів амортизаційних відрахувань на відновлення окремих видів основних засобів, введених в дію в різні періоди. Крім того це може вплинути на формування показників витрат

та рентабельності. Тому використовують оцінку основних засобів за відновленою вартістю, під якою розуміють їх вартість за діючими цінами.

Термін “відновна вартість” пов’язано з визначенням справедливої вартості.

Справедлива вартість – сума, за якою може бути здійснений обмін активу, або оплата зобов’язання в результаті операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами.

Визначення справедливої вартості основних засобів здійснюється на основі ринкової вартості. У разі відсутності даних про ринкову вартість – відновлювана вартість (сучасна вартість придбання) за вирахуванням суми зносу на дату оцінки. Найчастіше операції з основними засобами, що передбачають визначення справедливої вартості, здійснюються з основними засобами, які вже використовувались в господарській діяльності підприємства і вже нарахована певна сума зносу.

ПБО 7 [58] дозволяє здійснювати переоцінку об’єкту основних засобів, якщо його залишкова вартість значно (більша ніж на 10%) відрізняється від справедливої вартості на дату балансу.

Первісна вартість та сума зносу – стають переоціненою первісною вартістю і сумою зносу.

Вартість основних засобів, яка підлягає амортизації, розраховується як різниця між собівартістю об’єкта (або іншою сумою, що заміщає його собівартість у балансі) та його ліквідаційною вартістю, сумою, яку підприємство очікує отримати від реалізації або ліквідації об’єкта по закінченню строку його корисної експлуатації після вирахування очікуваних витрат, пов’язаних з реалізацією або ліквідацією.

## **1.2. Економічний аспект амортизації та його розвиток в наукових дослідженнях**

Під впливом часу, сил природи та в процесі експлуатації основні засоби поступово зношуються. Вони втрачають свої первинні фізичні якості, знижуються їх техніко-експлуатаційні можливості, в результаті зменшується реальна балансова вартість основних засобів [60].

Згідно П (С ) БО -7 [58 ] визначено, що знос необоротних активів – сума амортизації об'єкта необоротних активів з початку їх корисного використання, а амортизація – систематичний розподіл вартості, яка амортизується, протягом строку корисного використання активу.

Основою зносу є втрачання фізичних і моральних якостей об'єктів необоротних активів у процесі експлуатації. У бухгалтерському обліку відображається грошове визначення зносу.

Амортизація – це процес накопичення коштів для відшкодування зносу об'єктів, вона є вторинним явищем після зносу. Звичайно ці процеси, як правило мають однакове грошове визначення.

Щодо амортизації основних засобів виділяють наступні основні вимоги:

- вартість об'єкта, що амортизується, повинна списуватись систематично, протягом строку корисної служби;
- метод амортизації, який використовується повинен відображати процес споживання підприємством економічних вигод, що одержуються від об'єкта;
- амортизаційні відрахування за кожний період часу повинні визнаватись як дохід, крім випадків, коли вони включаються до балансової вартості іншого активу.

Питання амортизації, як ніколи раніше, торкнулася спроба зміни системи оподаткування. Після набрання чинності новою редакцією Закону про прибуток [60] амортизація виявилася лише поступовим віднесенням



витрат із придбання, виготовлення або поліпшення основних фондів на зменшення скоригованого валового доходу платника податків. Тобто економічна суть амортизації як складової частини доходу підприємств, який вони отримують шляхом включення до ціни відповідних сум амортизаційних відрахувань, трохи змінилась. Але оскільки у світлі положень нового законодавства амортизація є одним з найважливіших елементів, що формують оподатковуваний прибуток підприємств, мабуть, варто своєчасно і правильно вести облік амортизаційних відрахувань основних фондів.

Згідно Закону про прибуток [60] амортизації підлягають витрати на:

- придбання основних засобів і нематеріальних активів для власного виробничого використання, включаючи витрати на придбання племінних тварин і придбання, закладення та вирощування багаторічних насаджень до початку плодоносіння;

- самостійне виготовлення основних засобів для власних виробничих потреб, включаючи витрати на нараховану заробітну плату працівникам, які були зайняті на виготовленні таких основних засобів;

- проведення всіх видів ремонту, реконструкції, модернізації та інших видів покращання основних засобів;

- придбання, ремонт і модернізацію легкового автотранспорту тільки юридичними особами, основною діяльністю яких є надання платних послуг з перевезення сторонніх громадян (таксомоторні парки) і надання легкового автотранспорту в оренду (прокат) стороннім громадянам і організаціям;

- покращання якості земель, не пов'язаних з будівництвом.

Не підлягають амортизації і повністю відносяться до складу валових витрат (у податковому обліку) звітного періоду витрати платника податку на:

- придбання і відгодівлю продуктивних тварин;

- вирощування багаторічних плодоносних насаджень;

- придбання основних засобів або нематеріальних активів з метою їх подальшої реалізації іншим платникам податку або використання у

виробництві (будівництві, спорудженні) інших основних засобів, призначених для подальшої реалізації іншим платникам податку;

- утримання основних засобів, що знаходилися на консервації.

Особливу увагу необхідно приділити термінам нарахування амортизації, оскільки на відміну від податкового обліку, в якому чітко регламентовано терміни нарахування амортизації, в бухгалтерському обліку нарахування здійснюється протягом строку корисного використання (експлуатації) об'єкта, який встановлюється підприємством при визнанні цього об'єкта активом (при зарахуванні на баланс) і призупиняється на період його реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання та консервації.

Основні засоби підлягають фізичному зносу як у процесі їх використання, так і при їх бездіяльності. На розміри фізичного зносу основних засобів у процесі їх використання можуть впливати такі фактори:

- ступінь навантаження виробничих засобів у процесі виробництва, що залежить від кількості змін і годин роботи за добу, тривалості праці впродовж року, інтенсивності праці;

- якість основних засобів;

- особливості технологічного процесу і ступінь захисту основних засобів від впливу зовнішніх умов (температура, вологість, атмосферні опади тощо),

- якість догляду за основними засобами;

- кваліфікація робітників і ставлення їх до основних засобів.

Основні засоби зношуються не тільки фізично (наприклад, машини, обладнання тощо), а й стають відсталими за своєю технічною характеристикою, а також економічною ефективністю, тобто підлягають моральному зносу.

Моральний знос зумовлюється двома факторами: ростом продуктивності праці і темпами технічного прогресу. Поява більш

досконалих зразків обладнання й інших видів основних засобів веде до морального зносу діючих основних засобів і зниження продуктивності праці.

Знос під дією сил природи пов'язаний із впливом зовнішніх факторів і призводить до передчасного старіння основних засобів.

Правильне визначення ступеня зносу основних засобів має дуже важливе значення для економіки виробництва, для визначення відновлювальної вартості основних засобів і розміру амортизаційних відрахувань.

У бухгалтерському обліку підприємство мають широкий вибір у визначенні методів амортизації, причому для кожного основного засобу можна використовувати "свій" вид амортизації.

Метод амортизації обирається підприємством самостійно з урахуванням очікуваного способу отримання економічних вигод від його використання.

Нарахування амортизації проводиться щомісячно. Підприємство з сезонним характером виробництва річну суму амортизації нараховують протягом періоду роботи підприємства у звітному році.

Суму нарахованої амортизації всі підприємства відображають збільшенням витрат підприємства і зносу основних засобів.

Велике значення для економіки підприємства має те, що вони самостійно вибирають один з шести методів нарахування амортизації, визначення строків корисного використання об'єктів, формування їх вартості, яка амортизується.

На жаль, поки що на практиці підприємства змушені застосовувати лише один метод нарахування амортизації, передбачений п.26 П(С) БО – 7 [58]: " Підприємство може застосовувати норми і методи нарахування амортизації, передбачені податковим законодавством."

Навряд чи на підприємстві сьогодні підуть на ризик нараховувати амортизацію одним із інших п'яти методів, передбачених п.26 П(С) БО – 7, тому що ці методи не передбачені податковим законодавством ( ст.8 Закону

про податок на прибуток). Вважається, що зазначені методи нарахування амортизації будуть основою для зміни податкового законодавства у вказаному напрямі [58].

Амортизаційна політика є важливою складовою політики і взагалі господарсько-фінансової діяльності підприємства. Вона дає змогу альтернативно підійти до визначення розмірів амортизаційних відрахувань, здійснювати управління витратами і фінансовими результатами, накопичити потрібні фінансові ресурси і раціонально використовувати їх на потреби відтворення основних засобів тощо.

За допомогою амортизації регулюється швидкість обороту основних засобів, інтенсифікується процес відтворення їх, реалізується технічна і виробнича політика на підприємства.

На сьогодні відсутні чіткі правила щодо вибору методу амортизації, який був би найкращим для підприємств різних організаційно-правових форм та галузей, об'єктів основних засобів та способів їх використання. Усі методи можна вважати рівноцінними, вони переслідують одну мету.

Відмінності бухгалтерської й економічної концепції амортизації зумовлені насамперед відмінностями бухгалтерської й економічної концепцій прибутку.

З цього приводу Н. Менкью пише, що “економіст обчислює економічний прибуток фірми як різницю валового доходу фірми і всіх альтернативних витрат упущених можливостей виробництва товарів і послуг, що поставляються фірмою. Бухгалтер обчислює бухгалтерський прибуток фірми як різницю валового доходу фірми і винятково явних витрат виробництва” [12, с. 280].

Бухгалтерський прибуток перевищує економічний, оскільки в бухгалтерському обліку не відображено неявні витрати, що характеризують упущену можливість. Тому для обчислення економічного прибутку і призначений управлінський облік, у якому відображуються всі релевантні витрати підприємства, як явні (дійсні), так і неявні (упущена вигода).

У свою чергу, амортизація як складова частина витрат підприємства, також має різне трактування. Економічна амортизація відрізняється від бухгалтерської насамперед тим, що ґрунтується на майбутніх грошових потоках, очікуваних від використання основних засобів з обліком їхньої ліквідаційної вартості наприкінці терміну корисної служби. У зв'язку з цим Р. Брейлі і С. Майєрс [9] зазначають, що будь-яке зниження дисконтованої вартості означає економічну амортизацію, а будь-яке збільшення її – від'ємну економічну амортизацію.

На нашу думку, відмінність бухгалтерського і економічного прибутку зумовлено не тільки неявними витратами, а й відмінністю в підходах до обчислення явних витрат, зокрема амортизаційних відрахувань. Тому схема, наведена в книзі Н. Менкью, потребує уточнення. Крім того, бухгалтерська амортизація характеризує потік коштів минулого періоду, що включається до витрат відповідних звітних періодів на основі принципу нарахування.

Водночас, минулі грошові потоки є нерелевантними для прийняття управлінських рішень, оскільки такі рішення стосуються майбутніх грошових потоків.

У цьому полягають основне обмеження бухгалтерської амортизації і причина омани тих, хто включає минулі витрати в розрахунок майбутніх грошових потоків.

Фінансовий аспект амортизації пов'язаний з її роллю в процесі акумулювання коштів для заміни зношених об'єктів основних активів.

К. Маркс і Л. Бернстайн джерелом відтворення основних засобів називають грошовий фонд. На думку М. Чумаченка, такий фонд не обов'язково означає депонування певної суми коштів, а грошовий фонд для заміни основних засобів створюється за рахунок виручки.

Отже, саме по собі нарахування амортизації не означає акумулювання коштів. З цього приводу Р. Ентоні і Дж. Рис пишуть, що “сума, показана в бухгалтерському балансі як нарахований знос, не відображує “накопичення” будь-якого матеріального предмета. Це лише та частина первісної вартості

активів, яка зношуються, що вже ув'язана, як витрати з доходами. Іноді підприємство відкладає гроші для конкретної мети – придбання нових активів, що називають амортизаційним фондом. Це операція фінансування і вона зовсім не пов'язана з обліковою процедурою реєстрації зносу - операційними витратами при використанні капітальних активів” [9, с. 134].

Таким чином, депонування коштів для придбання основних засобів на окремому рахунку справді не обов'язково. Однак без такого депонування не можна говорити про наявність амортизаційного фонду. У цьому зв'язку варто зазначити, що серед авторів, які під амортизацією розуміли процес створення особливого резервного капіталу поновлення майна, якому в активі відповідають гроші, відсоткові папери, були такі відомі вчені, як Є. Сіверс, М. Блатов та ін.. Крім того, практика створення амортизаційного фонду була досить поширеною в дореволюційній Росії.

Зокрема, аналіз балансів підприємств, проведений О. Роццаховським, показав, що більшість з них передбачали відновлювальний капітал, тобто “суму реальних цінностей, накопичену в активі для відшкодування втрати вартості майна, вираженого основним капіталом” [65].

Створення амортизаційного фонду передбачає накопичення коштів для заміни об'єктів основних засобів після завершення їхньої експлуатації. Це цілком узгоджується з тезою К. Маркса про те, що до моменту відтворення вартість машини поступово накопичується у формі резервного грошового фонду [65]. Саме грошового фонду, а не віртуального забалансово-го рахунку.

Тому визнання суми амортизаційних відрахувань, відображеної на забалансовому рахунку 09 як джерело фінансування, використання якого є об'єктом контролю, суперечить позиції К. Маркса, Л. Бернстайна, а, врешті-решт, і М. Чумаченка, який наголошує, що розширене відтворення можливе тільки за наявності коштів для інвестицій [72].

Водночас, наприклад, якщо підприємство в звітному періоді нарахувало амортизацію в сумі 10 000 грн., але ще не продало продукцію

(наприклад, виробництво ще не завершено) і не одержало виручку, це згідно з даними забалансового рахунку 09 означатиме, що підприємство не використовує амортизаційні відрахування на поновлення основних засобів.

Звідси незрозуміле, чому М. Чумаченко стверджує, що створення такого резервного фонду не надає змоги задовольнити поточні інвестиційні потреби підприємства, і такі потреби обов'язково доведеться задовольняти за рахунок кредиту банку.

У цьому зв'язку М. Метьюс і М. Перера зазначають, що рішення про заміну активів у будь-якій формі в якийсь момент часу в майбутньому ніяк не пов'язано з періодичним нарахуванням зносу в бухгалтерському обліку [36, с. 262].

При цьому джерело фінансування поточних інвестицій вибирає керівництво підприємства в процесі планування капітальних вкладень. Таким джерелом крім засобів амортизаційного фонду, отриманих після завершення терміну депозиту (чи отриманих від продажу цінних паперів, у які були вкладено кошти цього фонду), можуть бути кошти на поточних рахунках підприємства, кошти, від випуску облігацій, фінансова оренда тощо.

Намагаючись довести свою правоту, М. Чумаченко звертається до ще одного авторитетного автора – Є. Брігхема, який, на його думку, до джерел фінансування інвестицій, створених протягом року, відносить амортизаційні відрахування і зменшення чистої вартості виробничих засобів й обладнання [72, с. 53].

Насправді приклад, наведений у книзі Є. Брігхема [7], стосується винятково методики складання звіту про рух коштів від операційної діяльності непрямым методом. При цьому амортизаційні відрахування Є. Брігхем у числі джерел коштів не згадує: “джерела фондів (коштів) включають банківські позички і нерозподілений прибуток, а також кошти, що отримані за рахунок продажу засобів (активів), збереження заборгованості і навіть використання наявних коштів підприємства” [7, с.102].

Щодо амортизації, то при складанні звіту про рух коштів непрямим методом вона має суто розрахунковий характер, оскільки не є грошовими витратами, але зменшує дохід підприємства при визначенні прибутку.

Водночас, норми амортизації, використовувані з метою оподаткування, реально впливають на величину чистих грошових потоків підприємства в конкретних звітних періодах. Тому в розрахунок грошових надходжень для цілей інвестиційного аналізу включають не бухгалтерську, а податкову амортизацію.

Г. Бірмфі і С. Шмідт зазначають, що джерелом фінансування є не сама амортизація, а сума податкової економії, тобто збільшення грошових надходжень на величину дозволених амортизаційних відрахувань, помножена на ставку податку. Тому регулювання норм податкової амортизації є важливим правовим аспектом амортизації.

В умовах перехідної економіки назріла потреба в переосмисленні категорій і методів бухгалтерського обліку з метою - визначення їхньої актуальності для постіндустріальної ринкової економіки.

Однією з важливих економічних і облікових категорій є амортизація.

Водночас дослідженню ролі і методів амортизації за сучасних умов не приділяється належної уваги. У зв'язку з цим В. Палій констатує: "Потрібно визнати, що методика амортизації взагалі випала з об'єктів дослідження теорії бухгалтерського обліку. Не до кінця визначено економічну і фінансову природу амортизації, методику обліку амортизаційного фонду, техніку розрахунків та багато чого іншого" [66, с. 48]. Справедливість цього висловлювання підтверджує дискусія щодо сутності амортизації та доцільності контролю використання амортизаційних відрахувань, що знайшла своє продовження в статті академіка М. Чумаченка [72].

На думку М. Чумаченка, принципові розбіжності при визначенні функцій амортизаційних відрахувань виникають у зв'язку з тим, що його опоненти виходять з облікової концепції витрат без урахування економічного, фінансового і правового аспектів амортизації.



Безумовно, амортизація є багатоаспектною категорією. У зв'язку з цим, зокрема, можна говорити про обліковий, економічний, фінансовий і правовий аспекти амортизації. Однак різні аспекти амортизації передбачають і різні підходи до її числення й інтерпретації. Тому перше принципове питання полягає у виборі алгоритму розрахунку амортизації залежно від поставленої мети.

Наслідком цього є друге питання: наскільки обґрунтованим є використання даних, отриманих виходячи з облікової концепції амортизації для прийняття рішень, що ґрунтуються на інших концепціях.

У бухгалтерському обліку амортизаційні відрахування розглядаються як витрати, що нічим не відрізняються від інших видів витрат.

Такий підхід впливає з принципу відповідності витрат і доходів, що надає змогу визначити фінансовий результат діяльності підприємства за певний звітний період. Саме це мав на увазі Л.Бернстайн: “Амортизація - це процес, за допомогою якого вартість майна, будівель й обладнання розподіляється впродовж терміну їхньої експлуатації. Мета амортизації – відшкодування в результаті діяльності за допомогою цього розподілу первісної вартості активів. Отже, якщо діяльність підприємства неприбуткова, амортизація не покриватиме вартість, тобто буде збиток. Це правильно як щодо амортизації, так і інших витрат, які не можуть бути покриті через недостатню виручку. Процес амортизації сам по собі не призначений для того, щоб надавати грошові фонди для заміни активів. Ця мета може бути досягнута тільки за допомогою фінансової політики, що акумулює грошові фонди з особливою метою, що є на сьогодні” [4, с. 259-260].

Оскільки саме це висловлювання Л. Бернстайна широко використовується в процесі дискусії, варто звернути увагу, що наведену цитату взято з розділу, де Л. Бернстайн розглядає “ ... деякі важливі категорії витрат і принципи, за якими вони співвідносяться з виручкою” [4, с. 259]. Отже, Л. Бернстайн під відшкодуванням первісної вартості основних засобів мав на увазі

співвідношення амортизаційних відрахувань, відображених у складі витрат і доходу, отриманого за допомогою використання цих основних засобів.

Отже, у бухгалтерському обліку амортизація є розподілом вартості довгострокових активів протягом терміну їхнього корисного використання з метою визначення прибутку (збитку) відповідного звітного періоду.

Аналогічного трактування амортизації дотримують Р. Ентоні, Е. Хендриксен, М. Ван Бреда, Ч. Хорнгрен та ін.

З огляду на це варто погодитися з Л. Бернстайном, що “... принципи обліку амортизації тепер встановлено так чітко, що немає ніяких істотних відмінностей у думках щодо них” [4, с. 260].

Водночас, сучасна облікова концепція амортизації не позбавлена недоліків, оскільки заснована на низці допущень, що можуть бути помилковими.

Зокрема, М. Метьюс і М. Перера [36] звертають увагу на такі припущення:

1) передбачається, що первісна вартість є придатною основою для нарахування амортизації і відшкодування цієї суми забезпечить підтримання капіталу на незмінному рівні;

2) очікування підприємця щодо терміну служби активу, його ліквідаційної вартості наприкінці цього терміну тощо, цілком виправдовуються;

3) у період між придбанням і списанням активу не відбувається коливань цін, і, отже, рівновеликі грошові суми, які одержують або сплачують у різні моменти часу, рівнозначні.

Проте перші два з приведених припущень рідко підтверджуються практикою. Тому в умовах інфляції і маніпуляцій за допомогою методів оцінки об'єктивність даних фінансової звітності викликає обґрунтовані сумніви. Саме це мав на увазі Л.Бернстайн, коли писав, що “... амортизація залишається статтею витрат, що зазнає плутанини і суперечностей серед користувачів фінансової звітності. Суперечності і плутанина відбуваються

через методи і припущення, на основі яких вартість активів розподіляється на виробничі рахунки протягом терміну їхньої експлуатації” [4, с. 260].

Третє допущення також спірне, оскільки зростання цін може призвести до збільшення, а не до зменшення вартості активу. У такому разі з погляду бухгалтерського обліку має місце підвищення вартості, а не її зниження.

У зв'язку з цим бухгалтерська амортизація не дає змоги оцінити реальну економічну рентабельність діяльності підприємства. Однак економічний аспект амортизації не має нічого спільного з “відтворювальною функцією амортизації”.

### **1.3.Сучасні проблеми обліку основних засобів та шляхи їх вирішення**

Україна знаходиться на етапі удосконалення ринкових умов господарювання, що вимагає докорінних змін у функціонуванні господарського механізму та гармонізації інтересів усіх зацікавлених сторін. Від того, наскільки ефективно використовуються наявні засоби праці, від їх відповідності сучасному етапу розвитку НТП, залежать і загальні результати роботи підприємства, створення принципово нових підходів до управління підприємством в цілому та основними засобами зокрема.

Ринкова економіка стимулює підприємства до впровадження нової техніки та технологій, розширює можливості щодо використання нових фінансових інструментів та механізмів, проте на практиці виникає проблема щодо реальності їх застосування. Перш за все це обумовлено повною відсутністю або нестачею власних обігових коштів, низькою ліквідністю активів, застарілою матеріально-технічною базою, на утримання якої витрати перевищують наявні прибутки, та, звичайно, недосконалою законодавчою базою, що в тій чи іншій мірі регламентує діяльність підприємств. Саме тому особливо актуальними є дослідження проблемних питань обліку основних засобів підприємств і напрямків його удосконалення.

Перехід до ринкової системи господарювання неможливий без вирішення питання підвищення ефективності використання основних фондів і виробничих потужностей.

Від вирішення цієї проблеми залежить місце підприємства в економіці, його фінансовий стан, конкурентоспроможність на ринку. Технічний рівень, якість, надійність, довговічність продукції залежать від якісного стану техніки й ефективного її використання, що визначає ефективність виробництва.

На сьогоднішній день основні засоби функціонують у виробничих та невиробничих сферах різних підприємств.

До основних виробничих засобів відносяться ті засоби праці, що, знаходячись у сфері матеріального виробництва, безпосередньо беруть участь у виготовленні матеріальних благ (машини, устаткування і т.д.), створюють умови для здійснення виробничого процесу (виробничі будинки, спорудження, електромережі тощо), служать для збереження і переміщення предметів праці.

Крім них, до складу основних засобів промисловості входять і основні невиробничі засоби, до яких відносяться об'єкти невиробничого призначення (житлові будинки, школи, лікарні й інші об'єкти охорони здоров'я і культурно-побутового призначення), що перебувають у віданні промислових підприємств (вони не безпосередньо, а побічно впливають на процес виробництва).

Функціонування основних засобів як чинників процесу праці здійснюється доти, доки вони зберігають свою споживчу форму, яка є предметом використання їх у процесі виробничої діяльності. Головна функція засобів праці полягає в довгостроковій участі у виробничому процесі, значення якої взаємопов'язане із вчасним і повним отриманням результатів ведення господарської діяльності підприємства.

Вивчення теоретичних положень, опублікованих праць вітчизняних і зарубіжних вчених свідчать, що облік засобів в останній час дещо

ускладнився, а ряд проблем негативно впливають на процес управління виробництвом, знижуючи ефективність використання основних засобів. До кола таких проблем можна віднести [6, 408]:

- різні підходи до термінології та визначення сутності основних засобів у фінансовому обліку й системі оподаткування;
- проблема оцінки основних засобів;
- проблеми підвищення інформативності первинних документів з обліку основних засобів;
- проблема інформаційного забезпечення управління матеріально-технічною базою.

Окремою групою є проблеми складності оцінки основних засобів, які полягають у виборі вартості, за якою слід їх вимірювати.

Згідно норм П(С)БО 7 “Основні засоби” підприємства можуть використовувати два види оцінки вартості основних засобів: за первісною або за справедливою вартістю [58].

Традиційним і найбільш методично розробленим способом оцінки в національній обліковій практиці є відображення основних засобів за первісною вартістю, яка складається з фактичних витрат на їх виробництво і придбання.

Проте при оцінці основних засобів в умовах інфляційних процесів застосування первісної вартості може привести до негативних наслідків. Навіть за умов незмінних цін, потенціал основних засобів не залишається незмінним, оскільки скорочується строк їх служби, вони стають морально застарілими. Основні засоби, які придбані в різний час і мають однакові характеристики, матимуть різну вартість. А проведення постійних переоцінок збільшує витрати підприємства, що в кінцевому результаті впливає на його фінансовий результат.

Основними проблемами, що виникають в процесі оцінки за справедливою вартістю основних засобів, є:

1. На сьогодні відсутні методичні основи обґрунтованого визначення вихідної оцінки основних засобів, що є досить важливим.

2. Використання поняття “справедлива вартість” в П(С)БО, оскільки ринкові ціни не можна назвати справедливими, так як вони не можуть бути одночасно справедливими для двох учасників ринку – продавця і покупця.

3. 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.

Облік основних засобів повинен здійснюватися відповідно до умов чинного законодавства.

Облік основних засобів на підприємствах складається з таких частин:

- введення в експлуатацію об’єктів основних засобів;
- поліпшення та ремонту об’єктів основних засобів;
- ліквідації об’єктів основних засобів;
- нарахування амортизації основних засобів.

Первинний, синтетичний та аналітичний облік основних засобів в основному відповідає вимогам, але система бухгалтерського обліку потребує певного вдосконалення.

Після проведеного дослідження були виявлені наступні недоліки:

– у первинних документах з обліку основних засобів зачасти не всі реквізити заповнені, значна кількість інвентарних карток мають тільки електронний вигляд;

– на більшості підприємств не використовується рахунок 286 згідно з законодавством переведення основних засобів до необоротних активів і груп вибуття при реалізації;

– внутрішнє переміщення об’єктів не завжди оформлюється Актом приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів тощо;

– використовуються документи для обліку основних засобів які більшість підприємств використовує для обліку запасів (М-4 та ін.);

– на більшості підприємств використовуються недоцільні методи розрахунку амортизації для здійснення оптимальної амортизаційної політики. Основним джерелом відтворення основних засобів є амортизаційні відрахування. Відсутність наукового підходу до розробки механізму відтворення основних засобів спричинили значне погіршення стану активів.

Одним з проблемних питань залишається порядок визначення ліквідаційної вартості основних засобів через складність оцінки активів у майбутньому. Так, для техніки необхідно робити прогноз на 5-10 років, для будівель 40-50 років. При цьому фактично неможливо врахувати вплив на кінцеву вартість багатьох факторів, тому результат буде досить приблизним. Внаслідок цього, в багатьох господарствах ліквідаційна вартість взагалі не визначається. Таким чином, сума, яка підлягає перенесенню на витрати шляхом амортизації, встановлюється на рівні первісної вартості основних засобів, що не відповідає вимогам національного стандарту бухгалтерського обліку. Завдяки централізованим нормам усереднених відсотків ліквідаційної вартості основних засобів по групах для усіх підприємств визначення вартості, яка амортизується, матиме більш об'єктивний характер, зникнуть розбіжності у сумі ліквідаційної вартості одних і тих же активів, спроститься порядок її визначення, що приведе до підвищення якості облікової інформації [49, с. 409].

На більшості підприємств не завадило б посилити контроль за збереженням та використанням основних засобів, а також контроль за документальним оформленням операцій з ними.

Дискусійність багатьох теоретичних положень, практична значимість обліку основних засобів, недостатній рівень їх дослідження з погляду сучасних потреб управління вимагає подальшого їх удосконалення.

У ринкових умовах суб'єкти підприємницької діяльності управляють належним їм майном на основі інформації бухгалтерського обліку, тому вмiла організація обліку нерiдко перетворюється на визначальний фактор ефективного використання основних засобів, а ступiнь раціональності

облікового процесу набуває першочергового значення у контексті забезпечення успішного розвитку підприємства.

Зважаючи на наведенні проблеми ведення обліку основних засобів слід запропонувати шляхи його вдосконалення.

Варто звернути увагу на зміни, насамперед, у частині підвищення оперативності та ефективності обліку основних засобів підприємств, що вимагає вирішення таких завдань [50, с. 416]:

- дослідження діючої методики нарахування амортизації й обліку зносу основних засобів та аналіз діючої організації;
- дослідження діючої методики нарахування амортизації й обліку зносу основних засобів;
- методики обліку основних засобів, впливу на них змін податкової політики та виявлення шляхів її вдосконалення.

Організація обліку основних засобів повинна бути цілісною, єдиною системою взаємопов'язаних, взаємоузгоджених способів і методів обліку, які охоплюють увесь комплекс облікових процедур з виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації, тому основними шляхами її удосконалення визначені наступні [74, с. 205]:

- вибір оптимальної за складом та обсягом облікової інформації, яка забезпечить реалізацію завдань, поставлених перед обліком основних засобів;
- розробка та запровадження удосконалених форм носіїв облікової інформації, найбільш адаптованих до структури, змісту та характеру інформації;
- розробка та запровадження раціональних схем документообігу, що дозволять із найменшими затратами трудових, матеріальних та фінансових ресурсів забезпечити своєчасне виконання поставлених завдань;
- розробка та запровадження раціональної технології вирішення облікових завдань, що забезпечить злагоджене функціонування облікового механізму.



Бухгалтерський облік на підприємстві в сучасних умовах неможливий без використання інформаційних технологій. Існує багато програм, за допомогою яких можна раціонально використовувати час працівників бухгалтерії, скорочуючи обсяги ручної роботи з документами. У кожній з програм, що пропонуються на ринку інформаційних послуг є свої переваги та недоліки.

Також з урахуванням специфічних особливостей основних засобів організацію обліку необхідно спрямувати на реалізацію таких завдань [14, с. 35]:

- 1) документальне оформлення прав власника на основні засоби, а також операцій з їх придбання, списання, продажу або передавання;
- 2) розробити бухгалтерську модель економічного механізму амортизації, що сприятиме вирішенню проблем фінансового, внутрішньогосподарського обліку амортизаційних процесів;
- 3) збереження основних засобів як стратегічної частини приватної власності та унеможливлення крадіжок, розбирання, руйнування об'єктів у процесі їх використання та експлуатації;
- 4) управління основними засобами з метою максимально ефективного їх використання у процесі фінансово-господарської діяльності підприємства;
- 5) виявлення економічних та юридичних наслідків господарських операцій з придбання, реконструкції, модернізації об'єктів або їх ліквідації.

Інформаційною основою усіх облікових процедур є облікова інформація, тому першочерговим завданням удосконалення організації обліку є формування складу та визначення змісту показників, які доцільно відображувати, обробляти та узагальнювати у системі обліку.

Структура документів і реєстрів з обліку основних засобів показує, що, з одного боку, вони містять застарілі показники, які не формують підсумкової, узагальнюючої інформації, а з іншого – у них відсутні показники, необхідні для складання звітності в умовах застосування П(С)БО

7 “Основні засоби”, тому носії інформації з обліку основних засобів потребують удосконалення як щодо складу, так і щодо змісту.

Так, наприклад вилучення непотрібних показників зменшить обсяги зайвої роботи облікового апарату та дозволить зосередитись на результативній інформації, що безпосередньо впливає на прийняття управлінських рішень щодо наявності основних засобів та режиму їх використання, тобто підвищить ефективність обліку.

Організацію обліку основних засобів потрібно будувати із урахуванням таких основних факторів: 1) довготривалого терміну використання об’єктів, протягом якого їх необхідно обліковувати; 2) технічно складної та багатокомпонентної будови, яку необхідно детально відображувати в облікових регістрах; 3) необхідність проведення ремонтів, реконструкції, модернізації основних засобів призводить до зміни їх первісних характеристик, які потрібно своєчасно відображувати у регістрах обліку; 4) коштовність об’єктів вимагає адекватної організації процесів їх приймання, списання, а також і обліку наявності, які б забезпечували їх цілісність і збереження у робочому стані [42, с. 389].

Одиницею обліку основних засобів є об’єкт основних засобів, тому для раціональної організації обліку необхідно чітко і однозначно визначити такі об’єкти для кожного різновиду основних засобів.

При виокремленні об’єктів обліку основних засобів, характеристики яких відповідають першим двом позиціям, проблем не виникає. Але при організації обліку будівель цехів, майстерень, офісів і господарських приміщень інвентарним об’єктом обирають кожну будівлю разом із надвірними будовами, що прилягають до неї, а також комунікаціями, що забезпечують її експлуатацію. Об’єктом обліку машин та обладнання є кожна машина разом з фундаментом і усіма пристосуваннями до неї, приладдям й індивідуальною огорожею. Прикладом складного об’єкта також є комп’ютер, до складу якого доцільно включити усі його компоненти (монітор, системний блок, клавіатуру, мишу, принтер), що забезпечують виконання його функцій.

Окремим об'єктом основних засобів може визнаватися кожна з частин об'єкта, які мають різний строк корисного використання (експлуатації). На нашу думку, таку норму потрібно застосовувати вибірково за рішенням підприємства із урахуванням специфіки об'єктів [14, с. 35].

Організацію обліку руху основних засобів, починаючи із їх введення в експлуатацію, приймання після проведених ремонтів і закінчуючи їх ліквідацією, потрібно будувати із урахуванням їх специфічних особливостей, забезпечуючи одночасне проведення контрольних та аналітичних процедур. Для якісного, відповідального виконання робіт з приймання та списання об'єктів доцільно розробити робочу інструкцію, у якій чітко визначити перелік робіт і порядок їх здійснення, функції та завдання кожного члена комісії, а також їх відповідальність.

Упорядкуванню руху документів та їх своєчасному надходженню до бухгалтерії буде сприяти організація облікових робіт за графіками документообігу. На кожному підприємстві доцільно розробити зведений графік з обліку основних засобів, у якому зазначити кількість примірників кожного документа, які необхідні для оформлення тієї чи іншої господарської операції; осіб, відповідальних за кожний вид робіт (складання документів, їх перевірку, реєстрацію, обробку, облікову реєстрацію інформації в облікових реєстрах) та терміни їх виконання.

Збереження приватної власності, унеможливлення крадіжок майна, руйнування об'єктів є однією із основних проблем, що постійно постають перед суб'єктами господарювання.

Але, з огляду на стратегічне значення основних засобів для кожного підприємства, ця проблема особливо актуальна, якщо справа стосується саме цієї складової майна підприємців, що потребує розробки дієвих заходів і методів обліку.

Реалізація вищенаведених дій дасть змогу удосконалити організацію та методику обліку та аналізу основних засобів, підвищити їх інформативність і прогнозувати ефективність їх використання на підприємстві.

Таким чином, теоретичні і практичні засади організації обліку основних засобів необхідно удосконалювати у напрямі розширення її управлінських можливостей, максимально пристосовуючи до практичних потреб суб'єктів підприємницької діяльності, що виникають у процесі прийняття управлінських рішень щодо руху основних засобів та ефективності їх використання. Основними шляхами удосконалення організації обліку основних засобів є раціоналізація як кожної форми документів і реєстрів обліку, так і методів, і способів збирання, обробки і узагальнення облікової інформації, адаптованих до сучасних умов.

Основні засоби – один з найважливіших чинників будь-якого виробництва. Їх стан і ефективне використання прямо впливають на кінцеві результати господарської діяльності підприємств. Раціональне використання основних фондів сприяє поліпшенню всіх техніко-економічних показників, в тому числі збільшенню випуску продукції, зниженню її собівартості, трудомісткості виготовлення.

Таким чином необхідно удосконалювати теоретичні і практичні засади організації обліку основних засобів у напрямі розширення її управлінських можливостей, максимально пристосовуючи до практичних потреб суб'єктів підприємницької діяльності, що виникають у процесі прийняття управлінських рішень щодо руху основних засобів та ефективності їх використання. Основними шляхами удосконалення організації обліку основних засобів є раціоналізація як кожної форми документів і реєстрів обліку, так і методів, і способів збирання, обробки і узагальнення облікової інформації, адаптованих до сучасних умов.

## Висновки до розділу 1

В бухгалтерському обліку є класифікація основних засобів за їх видами залежно від цільового призначення і виконуваних функцій; також основні засоби класифікують за ступенем використання в виробничій та господарській діяльності; по галузям народного господарства; по функціональному призначенню; по належності. Вони, в свою чергу, поділяються на основні засоби виробничого і невиробничого призначення. До основних засобів виробничого призначення відносяться засоби праці, які пов'язані із здійсненням господарської діяльності – виробництвом продукції, виконанням робіт та наданням послуг. Тобто, під основними виробничими засобами розуміються такі, які використовуються в діяльності підприємства і прямо пов'язані з вилученням підприємницького доходу.

Оцінка основних засобів підприємства являє собою грошове вираження їх вартості. Вона необхідна для правильного визначення загального обсягу основних засобів, їх динаміки і структури, розрахунку економічних показників господарської діяльності підприємства за певний період.

Основні засоби обліковуються у натуральній та вартісній формах. що дає змогу здійснювати контроль за збереженням і використанням кожного їх виду. Облік у вартісній оцінці дозволяє визначити потребу коштів на придбання основних засобів, визначити їх структуру, динаміку, суму амортизаційних відрахувань, розмір зносу тощо.

Амортизація є багатоаспектною категорією, яка має обліковий, економічний, фінансовий і правовий аспекти . Однак різні аспекти амортизації передбачають і різні підходи до її числення й інтерпретації. Тому перше принципове питання полягає у виборі алгоритму розрахунку амортизації залежно від поставленої мети.

У бухгалтерському обліку амортизаційні відрахування розглядаються як витрати, що нічим не відрізняються від інших видів витрат.

## РОЗДІЛ 2

### ОБЛІК ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ В СИСТЕМІ НАЦІОНАЛЬНИХ СТАНДАРТІВ

#### **2.1. Порівняльний аналіз національних та вітчизняних стандартів обліку основних засобів**

В сучасних умовах розвитку економічних процесів, проблема управління основними засобами набуває великого значення для всіх підприємств України. Основні засоби, які були сформовані на початковому етапі діяльності підприємства, вимагають постійного управління ними. Актуальності набуває необхідність дослідження сучасного стану основних засобів та розробки ефективних стратегій управління ними.

На сьогоднішній день, постійний контроль за ефективним використанням основних засобів має велике значення для управління виробничою діяльністю кожного підприємства. Ефективне управління основними засобами підприємства є досить складною системою.

На вітчизняних підприємствах управління основними засобами здійснюється на основі нормативно — правових актів, а саме: Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 7 “Основні засоби”; МСБО 16 “Основні засоби”; Податковий кодекс України.

Важливо зазначити, що стратегія управління основними засобами повинна бути пов’язана із загальною стратегією розвитку підприємства. Головною метою стратегічного управління основними засобами є забезпечення складу основних засобів за якісними та вартісними характеристиками з урахуванням оптимізації витрат на досягнення максимального досягнення поставлених цілей.

На успішне управління основними засобами впливають багато чинників, як внутрішнього, так і зовнішнього характеру, але, головними, на нашу думку, є особливості умов виробництва, специфіка господарської

діяльності та кінцевий результат, що безпосередньо впливають на ефективність управління основними засобами в цілому. Також, успішність управління основними засобами підприємства можна розглядати з позиції ефективності їхнього використання в господарському обороті. Через те, що основні засоби використовуються тривалий час, вони поступово втрачають свою вартість за рахунок фізичного зносу, а перенесення вартості основних засобів на продукцію, що виготовляється, виконувани роботи, надавані послуги відбувається за рахунок нарахування амортизації'. Тобто, управління основними засобами переважно зводиться до того, щоб забезпечити своєчасне підвищення ефективності їхнього використання.

Одним з головних нормативних документів, яким керуються бухгалтери українських підприємств, є положення (стандарт) бухгалтерського обліку (П(с)БО) [58]. З 1 січня 2012 року внесено зміни до Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні", згідно з якими "публічні акціонерні товариства, банки, страховики, а також підприємства, які провадять господарську діяльність за видами, перелік яких визначається Кабінетом Міністрів України, складають фінансову звітність та консолідовану фінансову звітність за міжнародними стандартами" [59]. Світова облікова практика спирається на Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку (МСБО).

На теренах України діють підприємства різних галузей та форм власності, розмірів та обсягів діяльності, але їх бухгалтерів об'єднує спільний факт – наявність основних засобів, що потребують грамотного обліку.

Щороку все більше національних підприємств виходять на світовий ринок торгівлі, в пошуках додаткових джерел прибутку, а це вимагає складання фінансової звітності відповідно до міжнародних вимог. Оскільки основні засоби є однією з головних складових активу балансу, а відповідно впливають на фінансовий результат, то багато науковців приділяють увагу цьому питанню.

Тому вважаємо за необхідне ще раз здійснити порівняння МСБО 16 “Основні засоби” та ПсБО 7 “Основні засоби” з метою визначення шляхів удосконалення обліку останніх.

Згідно з МСБО 16 основні засоби – це матеріальні об’єкти, які:

- а) утримуються для використання у виробництві або постачанні товарів чи наданні послуг, для надання в оренду іншим або для адміністративних цілей;
- б) використовуватимуться протягом більше одного періоду [18].

І хоча визначення терміна можна вважати подібним на визначення національних стандартів, проте при порівнянні цих двох документів можна побачити суттєві відмінності.

Так, МСБО 16 не уточнює, що є об’єктом основних засобів. Належність окремих видів майна до основних засобів визначається на підставі професійної думки бухгалтера з урахуванням конкретних обставин і умов експлуатації об’єкта, в окремих випадках методів нарахування амортизації [15].

Відповідно до ПБО 7 об’єкт основних засобів також може бути поділений на окремі частини, однак на практиці далеко не кожне підприємство використовує подібний спосіб покращення контролю та коригування амортизаційних відрахувань.

Аналогічно МСБО 16 передбачена можливість об’єднання окремих незначних активів (наприклад, шаблонів, інструментів і штампів тощо) в один об’єкт основних засобів, національні ж стандарти таку можливість виключають [54].

Також, як відомо, амортизація активу починається з моменту, коли актив можна використати за призначенням. Відповідно до МСБО 16 ремонт або ж будь-яке технічне обслуговування активу не відміняє необхідності амортизації такого основного засобу. Національні ж стандарти, на відміну від міжнародних, не припиняють амортизації подібних активів на період реконструкції, ремонту чи модернізації.



Серед необоротних активів, облік яких регулюється П(С)БО 7, значаться й інші необоротні матеріальні активи. У міжнародних стандартах про такі облікові категорії не згадується. А предмети прокату, що значаться серед цих активів, цілком очевидно, належать до МСФЗ 40 “Інвестиційна нерухомість” як вид довгострокових активів, бо вони явно придбані з метою отримання інвестиційного доходу. Хотілося б ще раз зазначити, що такого поняття, як «інші необоротні матеріальні активи», у міжнародній практиці немає, але це не означає, що у традиційному для Західної Європи обліку немає таких активів, як, наприклад, бібліотечні фонди або тимчасові (нетитульні) споруди. Інша річ, що деякі малоцінні активи (наприклад інвентарну тару) взагалі не прийнято обліковувати серед довгострокових активів; як правило, їх не капіталізують, а списують на витрати поточного періоду [18].

Під первісною вартістю розуміють суму сплачених (або таких, що підлягають сплаті) коштів чи їх еквівалентів або справедливую вартість іншого відшкодування, переданого за той чи інший актив на дату його придбання. Отже, первісна вартість об’єкта основних засобів — це сукупність витрат у грошовому вираженні, що створюють вартість, за якою об’єкт купують (будують, споруджують), доставляють і/або доводять до готовності для експлуатації. Це визначення однаково правильне як для обліку за МСФЗ, так і для обліку за національними П(С)БО. Але, як кажуть, відмінності — у деталях. І їх між МСФЗ та П(С)БО у цьому аспекті досить багато (див. табл. 2.1).

Отже, витрати, що формують вартість об’єкта основних засобів, — це грошове вираження вартості, за якою об’єкт купують (будують, споруджують), доставляють і/або доводять до готовності для експлуатації плюс передбачувані витрати на його ліквідацію після закінчення терміну експлуатації.

Таблиця 2.1

## Формування первісної вартості об'єкта ОЗ

Згідно з МСБО 16	Згідно з П(С)БО 7
1	2
<b>Витрати на створення резерву майбутніх витрат</b>	
При первісній оцінці об'єктів основних засобів до вартості об'єкта основних засобів може включатися резерв майбутніх витрат на демонтаж, ліквідацію об'єкта і відновлення ділянки після закінчення терміну експлуатації. Такі резерви нараховуються (визначаються й оцінюються) відповідно до МСБО 37	Не передбачено
<b>Витрати на сплату відсотків</b>	
У разі якщо об'єкт будується (створюється) за допомогою залучення кредитів, то облік витрат на виплату відсотків здійснюється відповідно до МСБО 23 «Витрати на позики», залежно від того, чи є цей об'єкт кваліфікованим активом, а також від умов і обставин сплати таких відсотків. Під кваліфікованим активом розуміють актив, підготовка якого до запланованого використання або для продажу обов'язково потребує значних витрат часу.	Поняття “кваліфікований актив” у національних П(С)БО немає. Витрати на виплату відсотків за кредит не включаються до первісної вартості об'єкта у жодному випадку. Див. п. 8 П(С)БО 7, п. 11 П(С)БО 8, п. 14 П(С)БО 9. Усі ці норми не дозволяють включати до первісної вартості основних засобів, нематеріальних активів, запасів витрати на сплату відсотків за кредитами і позиками.
<b>Оцінка об'єктів при їх будівництві</b>	
Об'єкти, побудовані/споруджені компанією (як і самостійно виготовлені промисловим способом), оцінюються за тими самими принципами, що й об'єкти, придбані на стороні	Оцінюються аналогічно
<b>Оцінка об'єктів при їх обміні</b>	
Об'єкт основних засобів, придбаний в обмін на немонетарний актив, з грошовою доплатою або без, оцінюється за справедливою вартістю у тому випадку, якщо обмінна операція визнається комерційно змістовною. Якщо обмінна операція недостатньо комерційно змістовна і справедливую вартість як отриманого, так і переданого активу неможливо визначити достовірно, то отриманий об'єкт оцінюється за балансовою вартістю переданого.	Оцінка активу, отриманого шляхом обміну на інший актив, залежить від того, подібні активи обмінювалися чи не подібні. Ці вимоги відповідають застарілим нормам МСБО 16, що втратили чинність з 01.01.2005 р.
<b>Придбання основних засобів за рахунок грантів</b>	
Балансова вартість об'єкта основних засобів може бути зменшена на суму отриманих державних грантів, якщо таке фінансування пов'язане з придбанням саме цього об'єкта. Облік отримуваних грантів регулює МСБО 20 “Облік державних грантів та розкриття інформації про державну допомогу”. Метод зменшення вартості активів МСБО 20 не називає як єдиний, а лише як альтернативний іншому методу - методу визнання грантів у доходах.	Альтернативного порядку не передбачено. Тобто при первісному визнанні придбаних за рахунок урядових грантів (коштів цільового фінансування) об'єктів основних засобів вартість цих активів на суму отриманих коштів зменшувати не дозволяється.

## продовження табл. 2.1

<b>Придбання ОЗ за рахунок пайових інструментів</b>	
Оцінку об'єктів основних засобів, придбаних в операціях за участю пайових інструментів (акцій, опціонів на акції), регулює МСФЗ 2 «Платіж на основі акцій». Так, якщо за отримані активи компанія розраховується пайовими інструментами, в обліку таку операцію відображають за дебетом рахунка відповідних активів і за кредитом рахунка акціонерного капіталу; якщо ж грошовими коштами (сума яких еквівалентна вартості запропонованих пайових інструментів) - дебетується також рахунок відповідних активів, але кредитується у такому разі рахунок зобов'язань.	Методики обліку будь-яких операцій, в яких брали б участь пайові інструменти або їх (інструментів) вартість, у національному обліку не опрацьовано. У національних П(С)БО розрахунки з використанням пайових інструментів (або вартості таких) розглядають тільки у контексті виплат працівникам.
<b>Момент припинення формування вартості основних засобів</b>	
Формування вартості, за якою придбаний об'єкт повинен значитися на балансі як основні засоби, припиняється з моменту поміщення його у положення й умови, в яких він стає придатним для експлуатації.	Подібних вимог не міститься, але з тексту П(С)БО 7 іншого не випливає.
<b>Ремонт основних засобів, заміна деталей</b>	
Якщо у процесі поточного ремонту окремі деталі або конструктивні частини замінюються новими, то нова балансова вартість об'єкта визначається за формулою. Витрати на регулярні техогляди обліковуються аналогічно до операцій заміни запчастин: додаються до балансової вартості об'єкта, але при цьому вартість попереднього техогляду віднімається (списується).	П(С)БО 7 не передбачає зміни вартості об'єкта у разі заміни старих деталей новими під час проведення поточного ремонту і/або регулярного техобслуговування. У таких випадках усі витрати, включаючи вартість нових деталей, однозначно розглядають як витрати поточного/звітного періоду. Вартість об'єкта, згідно з П(С)БО 7, може збільшитися лише у результаті поліпшення основних засобів (реконструкції, модернізації тощо). Проте навіть для таких випадків процедура обліку операцій із заміни старих деталей новими у П(С)БО 7 не прописана чітко.

На підставі порівняльної характеристики МСБО 16 та П(С)БО 7 можна сказати, що зазначені нормативні документи, поряд з тотожними, містять відмінні положення. Крім того, ці документи мають надавати користувачам інформацію щодо змін у складі основних засобів протягом періоду та розкриття інформації про залишки на звітну дату, тому вони не повинні суперечити один одному.

Безумовно, власникам підприємств самостійно вирішувати, чи застосовувати міжнародні стандарти для ведення обліку, чи дотримуватись національних. Але, оскільки МСБО вбирають в себе позитивний досвід багатьох країн, на нашу думку, було б доречним почати удосконалювати національні стандарти, або ж надати міжнародним стандартам статус національних. Це б полегшило роботу бухгалтерів, підприємства яких мають справу з іноземними партнерами, і покращило імідж країни.

## **2.2. Особливості визнання основних засобів в цілях бухгалтерського обліку та оподаткування**

Основні засоби підприємства займають велику питому вагу в балансі підприємства та є найбільшою за питомою вагою частиною національного багатства країни. В процесі ведення бухгалтерського обліку відбувається групування господарських операцій з надходження, експлуатації та вибуття основних засобів з метою їх відображення на рахунках та звітності, що можливо лише завдяки вартісному вимірюванню як об'єктів бухгалтерського обліку, так і змін, які відбуваються з ними в результаті здійснення господарських операцій. У зв'язку із реформуванням податкової політики України з прийняттям Податкового кодексу виникли розбіжності в особливостях формування вартості об'єктів основних засобів при їх визнанні в обліку та під час оцінки в цілях оподаткування.

Зміни, що відбулися законодавстві України, вимагають перегляду поглядів та традиційних підходів до відображення основних засобів в обліку. Засоби виробництва складаються із засобів праці та предметів праці. У вартісному виразі вони становлять виробничі засоби підприємства, які поділяються на основні та оборотні. Основні фонди - це засоби праці, які мають вартість і функціонують у виробництві тривалий час у своїй незмінній споживчій формі, а їх вартість переноситься конкретною працею на вартість продукції, що виробляється (робіт, що виконуються, послуг, що надаються) частинами в міру спрацювання [41, с. 258].

В Радянському союзі основні фонди народного господарства представляли собою сукупність вироблених суспільною працею матеріально-речових цінностей, що діють в незмінній натуральній формі на протязі тривалого періоду часу та втрачають свою вартість частинами. До них відносились будівлі, споруди, передавальні пристрої, машини та обладнання, транспортні засоби, інструмент, виробничий інвентар та приналежності, господарський інвентар, доросла робоча та продуктивна худоба (включно і

дрібна худоба), багаторічні насадження та інші основні фонди (бібліотечні фонди, музейні цінності, експонати тваринного світу і ін.). До основних фондів також відносились витрати, що спричиняються за рахунок капітальних вкладень по покращенню земель, не пов'язаних із створенням споруд, та капітальні витрати в орендовані основні фонди [69, с. 242].

Із прийняттям ПКУ поняття основних фондів, що використовувалось в Законі “Про оподаткування прибутку підприємств” змінено на термін “основні засоби”. В пп. 14.1.138 Податкового кодексу України основні засоби визначаються як 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 2500 гривень, невиробничих основних засобів і нематеріальних активів), що призначаються платником податку для використання у господарській діяльності платника податку, вартість яких перевищує 2500 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).

Основним засобом визнається той необоротний актив, що призначений для господарської діяльності, тобто планується використовувати в господарській діяльності. Господарська діяльність – діяльність особи, що пов'язана з виробництвом (виготовленням) та/або реалізацією товарів, виконанням робіт, наданням послуг, спрямована на отримання доходу та проводиться такою особою самостійно та/або через свої відокремлені підрозділи, а також через будь-яку іншу особу, що діє на користь першої особи, зокрема, за договорами комісії, доручення та агентськими договорами (пп. 14.1.36 ПКУ). Необоротні матеріальні активи, які не планується використовувати в господарській діяльності підприємства відносяться до невиробничих основних засобів (п. 144.3 ПКУ). Це означає, що витрати на

їхнє придбання (створення) в цілях оподаткування не амортизують, але в бухгалтерському обліку таке розмежування відсутнє: необоротні матеріальні активи, які не направлено на отримання доходу (наприклад, дитячий майданчик, музичні інструменти для творчості та відпочинку працівників) обліковуються відповідно до П(С)БО 7.

Оформлюючи операцію з надходження основних засобів бухгалтерії потрібно вирішити ряд завдань, зокрема:

- правильно встановити та задокументувати, до якої з шістнадцяти груп основних засобів належить придбаний об'єкт;
- визначити первісну та ліквідаційну вартості;
- встановити та оформити наказом по підприємству строк корисного використання (експлуатації) та метод амортизації.
- обрати метод нарахування витрат (застосовується до групи об'єктів) та розрахувати вартість, що амортизується;
- визначити до якого виду податкових витрат (собівартості чи інших витрат) належатимуть суми амортизації та витрати, пов'язані з утриманням та експлуатацією об'єкта.

Процедура визнання основного засобу є обов'язковою на етапі надходження об'єкта на підприємство. У цьому випадку виконують первісне визнання, в результаті якого об'єкт потрапляє до тієї чи іншої облікової групи (статті балансу). При визнанні основного засобу необхідно перевірити чи відповідає він наступним критеріям:

- критерій форми - об'єкт повинен мати матеріальну форму;
- критерій призначення - підприємство має намір використовувати об'єкт у своїй діяльності (тобто об'єкт не призначений для продажу);
- критерій строку використання - передбачуваний строк корисного використання повинен бути більше одного року.

З метою визнання об'єкта активом необхідно перевірити чи відповідає об'єкт наступним критеріям (п. 6 П(С)БО 7):

- критерій економічної вигоди - існує імовірність того, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди від його використання;

- критерій достовірності вартості - вартість може бути достовірно визначена.

- Щоб об'єкт був визнаний основним засобом в цілях оподаткування потрібно,

- щоб оцінена вартість необоротного матеріального активу перевищувала у 2011 р. більше 1000 грн., із 2012 р. - 2500 грн. Для порівняння із цією сумою використовується первісна вартість об'єкта, тобто весь комплекс витрат, що акумулюються в обліку згідно зі ст. 146 ПКУ, а не лише суму, сплачену постачальнику за нього. При цьому, якщо підприємство є платником ПДВ та використовуватиме даний основний засіб в оподатковуваних операціях, сума ПДВ не враховується.

Матеріальні активи вартістю менше 2500 грн. зараховують до 11 групи "Малоцінні необоротні матеріальні активи" для потреб нарахування амортизації. При цьому, в бухгалтерському обліку підприємство має право самостійно встановлювати вартісний критерій визнання об'єкта основним засобом (п. 5.2 П(С)БО 7), але в податковому обліку такого права не передбачено. Якщо термін корисного використання основного засобу перевищує один рік (операційний цикл, якщо він більший за рік), то такий об'єкт належить до необоротних активів. Отже, під час надходження на підприємство матеріального активу при його визнанні необхідно звернути увагу на термін корисного використання, на його вартість та визначити до якої із 16 податкових груп належить об'єкт.

За ПКУ не визнаються основними засобами:

- вартість землі;
- незавершені капітальні інвестиції;
- автомобільні дороги загального користування;
- бібліотечні й архівні фонди;

- матеріальні активи, вартість яких менша або дорівнює 2500 грн. (з 2012 р.);
- невиробничі основні засоби;
- нематеріальні активи.

В бухгалтерському обліку із наведених винятків не визнаються основним засобом лише незавершені капітальні інвестиції (виключено змінами внесеними в П(С)БО 7 наказом Мінфіну від 18.03.11 р. № 372).

Первісна вартість основного засобу у податковому обліку є одним із показників для нарахування податкової амортизації. Із прийняттям ПКУ багато правил бухгалтерського обліку стали визначальними для оподаткування. Нові об'єкти необоротних матеріальних активів підлягають визнанню в обліку за початковою вартістю, під якою розуміють загальну суму витрат, понесених підприємством у процесі капітального інвестування щодо їх придбання або самостійного створення господарським способом. У бухгалтерському обліку під первісною вартістю розуміють історичну, тобто фактичну собівартість необоротних активів. Вона дорівнює сумі грошових коштів або справедливій вартості інших активів, сплачених (переданих), витрачених для придбання (створення) необоротних активів (п. 4 П(С)БО 7). Тобто, це вартість витраченого на придбання (створення) основного засобу. Саме за первісною вартістю придбані (створені) основні засоби зараховують на баланс підприємства та вона є базою для обчислення вартості, що амортизується (п. 4, 7 П(С)БО 7).

Придбані або самостійно виготовлені основні засоби зараховують на баланс підприємства за первісною вартістю (п. 146.4 ПКУ). Згідно з п. 4 П(С)БО 7, первісна вартість це – історична (фактична) собівартість необоротних активів у сумі грошових коштів або справедливої вартості інших активів, сплачених (переданих), витрачених для придбання (створення) необоротних активів.

Залежно від джерела надходження основних засобів на підприємство складові та порядок визначення первісної вартості мають свої особливості.



Базовий перелік витрат, які формують первісну вартість об'єктів основних засобів, наведено в п. 8 П(С)БО 7. До неї входять:

- суми, які підприємство сплачує постачальникам активів і підрядникам за виконання будівельно-монтажних робіт (без непрямих податків - у першу чергу це ПДВ, що потрапляє до податкового кредиту покупця основного засобу);

- реєстраційні збори, державне мито та аналогічні платежі, пов'язані з придбанням (одержанням) прав на об'єкт основного засобу (наприклад, при купівлі автомобілів до таких витрат можна віднести плату за реєстрацію в ДАІ, вартість експертної оцінки, реєстраційних документів, номерних знаків, 3%-вий збір до Пенсійного фонду, сплачуваний при відчуженні легковиків);

- суми ввізного мита;

- суми непрямих податків, сплачених при купівлі основного засобу, якщо вони не відшкодовуються підприємству (наприклад, ПДВ у вартості основного засобу, що не потрапляє до податкового кредиту покупця об'єкта у зв'язку із встановленими законодавством причинами: підприємство не зареєстроване платником ПДВ, податковий кредит не підтверджено податковою накладною, придбають об'єкт для повного або часткового використання в пільгових чи неоподатковуваних операціях);

- витрати зі страхування ризиків доставки основного засобу;

- витрати на транспортування, встановлення, монтаж, налагодження основного засобу;

- інші витрати, безпосередньо пов'язані з доведенням основного засобу до стану, у якому він придатний для використання із запланованою метою.

фінансові витрати. До первісної вартості об'єкту основного засобу, що придбаний (створений) повністю або частково за рахунок запозичень (позик, векселів, облігацій, інших видів короткострокових і довгострокових зобов'язань, на які нараховують відсотки (п. 4 П(С)БО 31 "Фінансові витрати"), також потрапляють фінансові витрати, тобто витрати на проценти та інші витрати підприємства, пов'язані з такими запозиченнями. Але не

будь-які фінансові витрати, а виключно ті, які збільшують собівартість кваліфікаційних активів за правилами П(С)БО 31 "Фінансові витрати". З 2011 року підприємства не мають права обирати облікову політику стосовно відсотків по запозиченнях на створення кваліфікаційних активів, тобто всі підприємства зобов'язані капіталізувати фінансові витрати, яких можна було б уникнути, якби не здійснювали витрати на створення кваліфікаційного активу. Дана вимога не стосується лише юридичних осіб - суб'єктів малого підприємництва, представництв іноземних суб'єктів господарської діяльності та непідприємницьких юридичних осіб. Дані особи визнають будь-які фінансові витрати (у т.ч. пов'язані зі створенням кваліфікаційного активу) витратами того звітного періоду, за який їх нарахували (визнали зобов'язаннями) (п.п. 4 та 5 П(С)БО 31). Кваліфікаційним визнають актив, який потребує суттєвого часу для його створення. В п. 1.6 Методичних рекомендацій з обліку фінансових витрат зазначено, що суттєвим є час, що становить більше ніж три місяці. Належні до капіталізації фінансові витрати, які разом з іншими фінансовими витратами акумулювались за дебетом субрахунків 951 "Відсотки за кредит", 952 "Інші фінансові витрати", включають до собівартості кваліфікаційного активу (до первісної вартості об'єкта основних засобів) кореспонденцією рахунків: Д-т 151, 152, 153 К-т 951, 952.

Якщо у підприємства виникає зобов'язання з приводу демонтажу, переміщення об'єкта основного засобу та приведення земельної ділянки, на якій він розташований, у стан, придатний для подальшого використання (зокрема на передбачену законодавством рекультивацію порушених земель), первісну вартість такого об'єкта основного засобу збільшують та одночасно створюють забезпечення (резерв) на обґрунтовану розрахунком суму такого зобов'язання (п. 8 П(С)БО 7). Його відображають в обліку записом: Д-т 151, 152 К-т 478 "Забезпечення відновлення земельних ділянок".

Правила формування первісної вартості основних засобів за ПКУ відповідають вимогам П(С)БО 7, але сама вартість може бути різною: всі

витрати, що підлягають амортизації стосовно конкретного об'єкта і певної конкретної ситуації слід перевіряти на відповідність вимогам кодексу щодо визнання витрат та їх документального оформлення. Для забезпечення правильного відображення витрат, що формують первісну вартість об'єктів основних засобів при наявності багатьох об'єктів інвестування, за такими об'єктами доцільно кожному аналітичному рахунку присвоїти відповідний номер. Для чого корисно вести реєстр рахунків аналітичного обліку об'єктів капітального інвестування. У первинних документах (відрядні наряди, таблиці обліку відпрацьованого часу, акти на списання матеріалів та малоцінного інвентаря, бухгалтерські розрахунки тощо), які є підставою для списання здійснених інвестиційних витрат, відповідальна за інвестиційний об'єкт посадова особа або керівник відділу капітального інвестування обов'язково зазначає його реєстраційний номер та код аналітичного рахунка.

Облік витрат інвестиційної діяльності на придбання або створення необоротних активів підприємства, відповідно до вимог Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, обліковують на синтетичному рахунку 15 "Капітальні інвестиції", який має окремі субрахунки для обліку капітального будівництва (субрахунок 151), придбання (виготовлення) основних засобів (субрахунок 152), придбання (створення) інших необоротних матеріальних активів (субрахунок 153), придбання (створення) нематеріальних активів (субрахунок 155). Витрати, які формують первісну вартість придбаного (створеного) основного засобу, накопичують за дебетом рахунку 15 "Капітальні інвестиції" (субрахунки 151 "Капітальне будівництво", 152 "Придбання (виготовлення) основних засобів" або 153 "Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів") у кореспонденції з кредитом відповідних рахунків обліку розрахунків (37 "Розрахунки з різними дебіторами", 63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками", 65 "Розрахунки за страхуванням", 66 "Розрахунки за виплатами працівникам", 68 "Розрахунки за іншими

операціями” тощо) або запасів чи витрат (20 "Виробничі запаси", 22 "Малоцінні та швидкозношувані предмети", 23 "Виробництво", 26 "Готова продукція", 91 "Загальновиробничі витрати") тощо. Безпосередньо після проведення бухгалтерських записів про інвестиційні витрати на синтетичних субрахунках обліку процесу капітального інвестування їх кожного місяця фіксують у відповідних аналітичних рахунках. При введенні об'єкту в експлуатацію, такі витрати списують у дебет відповідного субрахунку, на якому обліковують такий об'єкт основного засобу. Закриття кожного із аналітичних рахунків та списання нагромаджених інвестиційних витрат необхідно здійснювати тільки на підставі відповідних актів (форма № ОЗ-1 "Акт приймання-передачі основних засобів", тощо). У синтетичному обліку такі операції відображають за дебетом рахунків обліку необоротних активів та кредитом відповідних субрахунків рахунка 15 "Капітальні інвестиції".

При організації аналітичного обліку витрат, що включаються до первісної вартості об'єктів основних засобів, важливим є забезпечення адресного відображення усіх прямих та непрямих витрат за кожним обліковим об'єктом, який, після завершення виконання відповідного комплексу інвестиційних робіт, має бути зарахований до складу відповідної облікової групи у складі основних засобів (рахунок 10 "Основні засоби"). У випадку, якщо у системі бухгалтерського обліку всі витрати з капітального інвестування накопичуються на одному бухгалтерському рахунку або субрахунку без їх ув'язки до конкретних облікових об'єктів, після завершення звітного періоду або під час проведення інвентаризації, чи у процесі приймання в експлуатацію групи об'єктів основних засобів комісіям доводиться ідентифікувати та розподіляти такі витрати, що вимагає надлишкових зусиль та часу. Тому належна організація аналітичного обліку витрат, що включаються до первісної вартості об'єктів основних засобів, сприяє економії часу чим підвищує продуктивність праці фахівців.

Аналогічною є ситуація пов'язана із купівлею кількох основних засобів за одним договором, якщо в останньому окремо не виділяється вартість

кожного з об'єктів, а вказується лише загальна ціна купівлі. В такому випадку первісна вартість кожного з об'єктів встановлюється відповідно до п. 9 П(С)БО 7, за яким, якщо зобов'язання за кілька об'єктів основних засобів визначено загальною сумою, їхня первісна вартість обчислюється, розподілом цієї суми (загальної вартості купівлі) пропорційно до справедливої вартості окремих об'єктів основних засобів. Справедлива вартість - сума, за якою можуть обміняти актив або оплатити зобов'язання в результаті операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами. В додатку до П(С)БО 19 "Об'єднання підприємств" зазначено, що для землі та будівель це - ринкова вартість; машин та устаткування - ринкова вартість, а за відсутності даних про неї - відновлювальна вартість (сучасна собівартість придбання) за мінусом зносу на дату оцінки; інших ОЗ - сучасна собівартість придбання за вирахуванням зносу на дату оцінки. Вважаємо, що аналогічно можна розподіляти й інші витрати, пов'язані з придбанням таких основних засобів, котрі не можна прямо віднести до первісної вартості конкретного об'єкта.

При оприбуткуванні основного засобу важливо правильно обрати групу до якої він належатиме, адже від обраної групи залежить мінімально допустимий строк корисного використання об'єкта, на який орієнтуються при нарахуванні амортизації, та можливий метод амортизації. При визначенні групи основного засобу доцільно:

- визначити функціональне призначення об'єкту основного засобу, для чого доцільно ознайомитись із його технічними характеристиками;
- вивчити як законодавчі документи тлумачать складові груп основних засобів (ПКУ, ЗУ "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні", П(С)БО, МСФЗ та інших нормативних документах в частині, що не суперечить положенням ПКУ).

Класифікація основних засобів необхідна для вибору адекватної бази оцінки і правильного відображення переоціненої вартості кожного об'єкта основних засобів у системі бухгалтерського обліку (табл. 2.2).

Таблиця 2.2

## Групування основних засобів в податковому обліку

№ гр.	Назва гр.	Суть, визначення за ПКУ	Субрахунок в бухгалтерському обліку
група 1	земельні ділянки	земельна ділянка - частина земної поверхні з установленими межами, певним місцем розташування, цільовим (господарським) призначенням та з визначеними щодо неї правами (пп. 14.1.74 ПКУ);	субрахунок 101, 03 - пп. 5.1.1 П(С)Б07
група 2	капітальні витрати на поліпшення земель, не пов'язані з будівництвом	земельне поліпшення - результати будь-яких заходів, що призводять до зміни якісних характеристик земельні ділянки та її вартості. До земельних поліпшень належать матеріальні об'єкти, розташовані в межах земельні ділянки, переміщення яких неможливе без їхнього знецінення та зміни призначення, а також результати господарської діяльності або проведення певного виду робіт (зміна рельєфу, поліпшення ґрунтів, розміщення посівів, багаторічних насаджень, інженерної інфраструктури тощо) (пп. 14.1.75 ПКУ);	субрахунок 102, 03 - пп. 5.1.2 П(С)Б07
група 3	будівлі	будівлі - земельні поліпшення, що складаються з несучих та огорожувальних або сполучених (несуче-огорожувальних) конструкцій, які утворюють наземні або підземні приміщення, призначені для проживання або перебування людей, розміщення майна, тварин, рослин, збереження інших матеріальних цінностей, провадження економічної діяльності (пп. 14.1.15 ПКУ)	субрахунок 103, 03 - пп. 5.1.3 П(С)Б07
	споруди	споруди - земельні поліпшення, що не належать до будівель і призначені для виконання спеціальних технічних функцій (пп. 14.1.238 ПКУ)	субрахунок 103, 03 - пп. 5.1.3 П(С)Б07
	передавальні пристрої	передавальні пристрої - земельні поліпшення, створені для виконання спеціальних функцій із передачі енергії, речовини, сигналу, інформації тощо, будь-якого походження та виду на відстань (лінії електропередачі, трубопроводи, водопроводи, теплові та газові мережі, лінії зв'язку тощо) (пп. 14.1.143 ПКУ)	субрахунок 103, 03 - пп. 5.1.3 П(С)Б07

## продовження табл. 2.2

група 4	машини та обладнання серед них:	машина - комплекс механізмів, призначений для виконання корисної роботи, пов'язаної з процесом виробництва, транспортування, перетворення енергії або інформації (пп. 2.2.8 Положення № 285, пп. 1.10.7 Положення № 387)	субрахунок 104, 03 - пп. 5.1.4 П(С)БО 7
	підгрупа "електронно-обчислювальні машини"	електронно-обчислювальні машини, інші машини для автоматичного оброблення інформації, пов'язані з ними засоби зчитування або друку інформації, пов'язані з ними комп'ютерні програми (окрім програм, витрати на придбання яких визнаються роялті, та/або програм, які визнаються нематеріальним активом), інші інформаційні системи, комутатори, маршрутизатори, модулі, модеми, джерела безперебійного живлення та засоби їхнього підключення до телекомунікаційних мереж, телефони (у тому числі стільникові), мікрофони й рації, вартість яких перевищує 2500 грн. (п. 145.1 ПКУ)	
група 5	транспортні засоби	транспортний засіб - пристрій, призначений для перевезення людей і (або) вантажу, а також установленого на ньому спеціального обладнання чи механізмів (ст. 1 Закону № 2681)	субрахунок 105, 03 - пп. 5.1.5 П(С)БО 7
група 6	інструменти, прилади, інвентар (меблі)	Інструмент - технологічне оснащення, призначене для впливу на предмет праці задля зміни його стану. Стан предмета праці визначають за допомогою міри та(чи) вимірювального приладу (пп. 2.2.19 Положення № 285); прилад - спеціальний пристрій, інструмент, призначений для вимірювання чого-небудь, керування чимось, контролю, спостереження за чим-небудь (із	субрахунок 106, 03 - пп. 5.1.6 П(С)БО 7
група 7	тварини	обліковують тварин, які не пов'язані з сільськогосподарською діяльністю (пояснення до субрахунку 107 Інструкції про План рахунків)	субрахунок 107, 03 - пп. 5.1.7 П(С)БО 7
група 8	багаторічні насадження	багаторічні насадження, які не пов'язані із сільськогосподарською діяльністю (пояснення до субрахунку 108 Інструкції про План рахунків). При цьому багаторічні насадження - усі штучні багаторічні насадження незважаючи на їхній вік: плодово-ягідні насадження всіх видів (дерева та кущі); зелені та декоративні насадження на вулицях, площах, у парках, садах, скверах, на території підприємств, у дворах житлових будинків тощо (п. 2.14 Положення Укоопспілки)	субрахунок 108, 03 - пп. 5.1.8 П(С)БО 7
група 9	інші основні засоби	основні засоби, що не потрапили до інших груп	субрахунок 109, 03 - 5.1.9 П(С)БО 7

В ПКУ класифікація основних засобів проводиться по функціональному призначенню у відповідності зі структурою основних засобів підприємства, обумовленої вимогами бухгалтерського обліку.

З часом обставини можуть змінитися і об'єкт перестане відповідати критеріям, яким він відповідав при первісному визнанні, що зумовить потребу у його перекваліфікації, тобто застосувати повторно критерії визнання з метою визначення до якої групи належить даний об'єкт за нових обставин.

Формальна спроба наближення бухгалтерського та податкового обліку із прийняттям Податкового кодексу України призвела до наявності ряду відмінностей у формуванні первісної вартості необоротних матеріальних активів через обмеження в податковому обліку деяких видів витрат, що формують первісну вартість об'єкту основних засобів. При виготовленні основного засобу власними силами виробничі витрати в податковому обліку можуть не дорівнювати собівартості у фінансовому обліку в залежності від того, чи зареєстрований платник податку зареєстрований платником податку на додану вартість. При розподілі загальної суми зобов'язань при придбанні декількох основних засобів на окремий об'єкт у фінансовому обліку такий розподіл здійснюється пропорційно справедливій вартості окремого об'єкта, а за ПКУ - пропорційно звичайній ціні окремого об'єкта основних засобів, при чому, справедлива вартість може не дорівнювати звичайній ціні. Також можливі відмінності у складі основних засобів, що підлягають амортизації: невиробничі основні засоби в податковому обліку не амортизуються, але в бухгалтерському обліку розмежування на виробничі та невиробничі основні засоби відсутнє.

Вимога застосування бухгалтерських процедур з метою оподаткування ускладнює та посилює відповідальність бухгалтера за ведення обліку на підприємстві, адже помилка при визнанні об'єкта основних засобів може призвести до неправильного розрахунку податкових зобов'язань, а отже і можливих штрафів. Також, нульова залишкова вартість основних засобів, що



продовжують експлуатуватися, може бути розтлумачена податковими органами як завищення сум амортизації в попередніх періодах.

### **2.3. Особливості обліку переоцінки основних засобів**

На сучасному етапі вимоги щодо об'єктивного відображення вартості основних засобів висувають як національні, так і міжнародні стандарти бухгалтерського обліку. В історії бухгалтерського обліку проблема оцінки наявних ресурсів завжди відносилась до найбільш складних і суперечливих. На досліджуваних підприємствах будівельного комплексу матеріальні необоротні активи, до складу яких входять основні засоби, становлять значну частину всіх активів підприємств, тому якщо залишкова вартість основних засобів суттєво відрізняється від реальної (ринкової), то дана невідповідність може суттєво викривляти фінансовий стан та результати діяльності підприємств. Саме тому особливої актуальності набувають дослідження з питань удосконалення методики переоцінки основних засобів та відображення її результатів в обліку.

Отримані впродовж тривалого періоду результати теоретичних і практичних розробок із удосконалення обліку основних засобів позитивно вплинули на розвиток вітчизняної теорії обліку. Водночас, окремі питання потребують подальшого дослідження.

Базовим показником для проведення переоцінки основних засобів п.16 Положення (стандарту) 7 “Основні засоби” називає суттєву відмінність між залишковою та справедливою вартістю об'єкта основних засобів на дату складання балансу [44, с. 44] . Однак методику встановлення суттєвості не описано в жодному з бухгалтерських нормативно-правових актів.

Визначення суттєвості наведене в п. 3 П(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”: “Суттєва інформація - інформація, відсутність якої може вплинути на рішення користувачів фінансової звітності. Суттєвість інформації визначається відповідним положеннями (стандартами)

бухгалтерського обліку та керівництвом підприємства” [44, С. 14].

Дане визначення стосується лише відсутності інформації, але не враховує її достовірність. Отже категорія суттєвості в системі національної бухгалтерської стандартизації поки не знайшла достатньо докладного опрацювання.

На нашу думку, під час аналізу питання суттєвості як на офіційному рівні, так і на рівні окремого підприємства доцільно було б використовувати зарубіжний досвід.

Важливість концепції суттєвості як теоретичної категорії ніколи не викликала заперечень. Проте ця тема не знайшла належного місця в загальному теоретичному обґрунтуванні принципів обліку. Бернстайн Л. щодо суттєвості зауважує: “Це явище має розглядатися як частина загальної концептуальної основи, але на сьогодні воно так не тлумачиться” [4, с. 47].

Барнес Д. визначає межу прийнятності в 10%. При цьому базою відліку є або чисті активи, або чистий дохід підприємства [2, с. 79].

Качалін В.В. згадує про відсотковий діапазон з тим самим значенням верхнього ліміту: “В американській практиці як суттєві розглядаються суми, що становлять не менш як 5-10% доходів або активів” [23, с. 35].

Крім відсоткових показників, облікова практика США використовує і абсолютні значення. Наприклад, під час класифікації активів, необоротні активи, вартість яких не перевищує певної межі, списуються витрати:

“Багато компаній прийняли формальну звітну політику, що визначає капітальні та поточні витрати як керівництво для облікової практики з року в рік. Така політика звітування часто встановлює мінімальну доларову суму (таку як 500 дол. США) для сум, що мають капіталізуватись” [75, с. 424].

Аналізуючи проблематику визначення рівня суттєвості, не можна не розглянути питання вартісного обмеження надання бухгалтерської інформації.

Поняття суттєвості безпосередньо стосується власне економічності обліку. Ці питання настільки взаємозв’язані, що німецька практика навіть не

проводить чіткого розмежування їх: “Економічність річної звітності не підлягає перевірці, оскільки цінність інформації різними користувачами оцінюється по різному і наряд чи її можна виміряти. Ця проблема кількісного вираження, яку не можна вирішити, потребує заміни принципу економічності принципом значущості інформації для зовнішніх користувачів. Цей принцип перегукується з американським принципом суттєвості, згідно з яким внаслідок відсутності законодавчо визначених меж значущості укладач звітності має більш чи менш якісно оцінити, чи потрібно і якою мірою слід додержувати загальних принципів належного бухгалтерського обліку або від них можна відступити” [43, С. 55].

У п. 34 Методичних рекомендацій із бухгалтерського обліку основних засобів, затверджених наказом Міністерства фінансів України від 30.09.03р. №561, зазначено, що порогом суттєвості для проведення переоцінки або відображення зменшення корисності об’єктів основних засобів можна приймати величину, що дорівнює 1% від чистого прибутку (збитку) підприємства, або величину, яка дорівнює 10% відхиленню залишкової вартості об’єктів основних засобів від їхньої справедливої вартості. Разом з тим керівництво підприємства самостійно визначає, яка саме розбіжність може вплинути на рішення користувачів фінансової звітності, тобто є суттєвою.

Критерій суттєвості доцільно встановити за кожною з груп основних засобів і зафіксувати в наказі про облікову політику підприємства.

Головною проблемою практичного застосування критеріїв суттєвості є не складність визначення ступеня суттєвості, а можливі протиріччя між інтересами суб’єктів фінансової звітності та її користувачів.

Для захисту інтересів користувачів фінансової звітності та зниження ризику при прийнятті рішень на її основі слід деталізувати вимоги до визначення критеріїв суттєвості та розкриття їх у примітках до фінансових звітів.

Вважаємо, що перспектива розвитку вітчизняної облікової системи потребує подальшого вдосконалення нормативної бази з питань, що стосуються суттєвості інформації та балансу між її корисністю та вартістю.

Баланс підприємства складають щокварталу, однак це не означає на нашу думку, що кожного кварталу підприємству потрібно доводити залишкову вартість основних засобів до їхньої справедливої вартості. У разі відсутності явних коливань у ринковій вартості тих чи інших об'єктів основних засобів не має сенсу починати процес оцінки їх справедливої вартості. Тобто залежно від обставин та потреб користувачів фінансової звітності підприємство має право самостійно визначитись з періодичністю проведення переоцінки

У п. 16 П(С)БО 7 “Основні засоби” зазначено, що у разі переоцінки окремого об'єкта основних засобів основних засобів, на цю ж саму дату треба переоцінити всі об'єкти групи основних засобів, до якої належить цей об'єкт.

Групою основних засобів є сукупність однотипних за технічними характеристиками, призначенням та умовами використання необоротних матеріальних активів. Перелік груп основних засобів наведено у п. 5 П(С)БО 7 “Основні засоби”. Проте вони доволі узагальнені й включають не тільки однотипні об'єкти. Наприклад, групи “Будівлі, споруди та передавальні пристрої”, “Машини та обладнання”. Тому доцільно, на нашу думку, з метою переоцінки на підприємстві розробити власну, більш деталізовану класифікацію основних засобів за групами.

Переоцінка основних засобів проводиться для приведення залишкової вартості основних засобів до їхньої справедливої вартості. Поняття «справедлива вартість», що є основним у діючому порядку переоцінки, є новим для вітчизняної практики бухгалтерського обліку. Відповідно до п. 4 П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств» справедлива вартість визначається як сума, за якою може бути здійснено обмін активу чи оплата зобов'язання в результаті операції між обізнаними, зацікавленими і незалежними сторонами. Для основних засобів у додатку до П(С)БО 19 наведено порядок визначення їх справедливої вартості.

Зазначимо, що національні стандарти не передбачають ні самого

поняття “ринкова вартість”, ні того як її визначити. Згідно п. 31 МСБО 16 “Основні засоби” справедливою вартістю землі і будинків є їх ринкова вартість, яку, зазвичай, визначають при проведенні експертизи оцінювачі, які мають професійну кваліфікацію. У статті 7 Закону України “Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні” зазначено, що проводити “професійну оцінку майна обов’язково при переоцінці основних засобів для цілей бухгалтерського обліку” [61, с. 7].

А документальним підтвердженням ринкової вартості об’єкта основних засобів є Звіт про оцінку майна складений оцінювачем і затверджений керівником підприємства. На досліджуваних підприємствах будівельного комплексу до професійних оцінювачів зверталися лише при визначенні ринкової вартості об’єктів нерухомості. Також постановою Кабінету Міністрів України “Про експертну грошову оцінку земельних ділянок” передбачено визначення ринкової (ймовірної ціни продажу на ринку) або іншого виду вартості об’єкта оцінки (заставна, страхова, для бухгалтерського обліку тощо).

Чинним законодавством України передбачено обов’язково визначати ринкову вартість земельних ділянок і об’єктів нерухомості. Для решти видів матеріальних необоротних активів, якщо немає відомостей про ринкову вартість, можливо використовувати, відповідно до П(С)БО 19, такий параметр, як відновлювальна вартість (сучасна собівартість придбання) за вирахуванням суми зносу на дату оцінки. У міжнародній практиці поняття ринкової вартості, а також методи її визначення сформульовані у Міжнародному стандарті оцінки 1 “Ринкова вартість, як база оцінки” (МСО 1). Згідно з п. 3.1 МСО 1 ринкова вартість у контексті стандартів визначається так: “Ринкова вартість є розрахунковою величиною - грошовою сумою, за якою майно має переходити з рук у руки на дату оцінки між добровільним покупцем і добровільним продавцем у результаті комерційної угоди після адекватного маркетингу; при цьому вважається, що кожна зі сторін діяла компетентно, обачно і без примушування”. Згідно з п. 1.3 МСО 1 “найбільш поширеними методиками оцінки ринкової вартості є метод порівняння продажів, метод

капіталізованого доходу або дисконтованого грошового потоку, та затратний метод”. При оцінці основних засобів застосування затратного методу полягає у розрахунку витрат на відновлення оцінюваних активів за вирахуванням усіх форм зносу, знецінення.

Затратний метод ґрунтується на принципі заміщення, який полягає в тому, що покупець не буде платити за об’єкт власності більше від тієї суми, яка потрібна, щоб замінити його іншим об’єктом, аналогічним за своїми корисними характеристиками. При оцінці матеріальних необоротних активів, застосування затратного методу полягає в розрахунку витрат на відновлення оцінюваних активів за вирахуванням усіх форм зносу. Витрати на відтворення можуть бути визначені як вартість відтворення або як вартість заміщення.

Вартість відтворення – це сукупність витрат, що потрібні для відтворення копії об’єкта з таких самих чи аналогічних матеріалів, розрахована в поточних цінах.

Вартість заміщення - поточна вартість нового об’єкта, що є за своїми характеристиками найбільш близьким аналогом об’єкта, який оцінюється.

Професор Бланк І. А. при дослідженні цього питання акцентував увагу на таких відмінностях “вартість відтворення відображає витрати на відтворення копії активу, а вартість заміщення визначається сумою витрат в поточних цінах на відтворення активу, що має еквіваленту функціональну корисність, але виконаного в сучасному дизайні з використанням сучасних матеріалів, прогресивних будівельних та конструктивних нормативів” [6, с. 25].

Відповідно до п. 5 Методичних рекомендацій із бухгалтерського обліку основних засобів результати переоцінки відображають у первинних документах. Метою первинного обліку основних засобів є збирання та обробка даних про факти господарської діяльності, їх подальше перетворення на інформацію, яка дає можливість апарату управління приймати рішення і уникати економічних прорахунків. Змістом первинного обліку є первинне спостереження господарського факту, вимірювання в натуральному та вартісному ви-

раженні, фіксування в носіях облікової інформації - документах.

В сучасній економічній літературі дослідження питань вдосконалення облікової документації найбільш докладно займалися Бутинець Ф.Ф., Пушкар М.С., Сопко В.В. [8; 62; 67].

На думку провідних вчених, в організації обліку основних засобів особливу увагу слід приділити забезпеченню своєчасності та правильності документального оформлення всіх операцій з обліку матеріальних необоротних активів на підприємстві.

Отже, важливим завданням первинного обліку є документально правильне оформлення і своєчасно відображення в облікових регістрах наявності і руху основних засобів, інших необоротних матеріальних активів. Форми первинних документів з обліку основних засобів затверджені наказом Міністерства статистики України від 29 грудня 1995 року і введені в дію з 1 січня 1996 року. Форми первинних документів з обліку інших необоротних матеріальних активів не розроблені взагалі. В окремих публікаціях у періодичних виданнях рекомендується для первинного обліку інших необоротних матеріальних активів застосовувати форми первинних документів, типових інвентарних карток призначених для первинного обліку основних засобів або малоцінних швидкозношуваних предметів.

З введенням національних стандартів значна частина реквізитів первинних документів з обліку основних засобів, а також регістрів аналітичного обліку основних засобів (інвентарні картки, книги) втратили своє значення і не використовуються в обліку. З іншого боку - відсутні такі обов'язкові реквізити, передбачені П(С)БО 7 як очікуваний строк корисного використання (експлуатації), метод нарахування амортизації прийнятий обліковою політикою підприємства, ліквідаційна вартість, вартість що амортизується тощо. Саме тому доцільно до Інвентарної картки обліку основних засобів форми № ОЗ-6 скласти додаток у вигляді відомості переоцінки основних засобів, у якій будуть відображені результати переоцінки конкретного об'єкта основних засобів: первісна вартість, знос та

залишкова вартість до переоцінки; індекс переоцінки; переоцінені первісна вартість, знос та залишкова вартість, яка буде дорівнювати справедливій вартості; сума переоцінки залишкової вартості та зносу.

Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів пропонують відображати дооцінку таким чином: на суму дооцінки первісної вартості об'єкта основних засобів Дт10 Кт 42; на суму дооцінки зносу об'єкта Дт 42 Кт 13. На нашу думку більш коректними будуть записи Дт 10 Кт 42 (на суму дооцінки залишкової вартості об'єкта основних засобів) та Дт10 Кт13 (на суму дооцінки зносу).

Ключовим моментом у відображенні результатів переоцінки на рахунках бухгалтерського обліку є контроль за результатами всіх попередніх дооцінок і уцінок конкретного об'єкта основних засобів. Відповідно до вимог чинного законодавства України основні засоби відображають у бухгалтерському обліку та звітності в грошовій оцінці. Вартість за якою вони обліковуються і використовуються в господарській діяльності впливає на цілий ряд аспектів діяльності підприємств та входить в систему показників, які необхідні для прийняття рішень як внутрішнім так і зовнішнім користувачам. Важлива роль цього показника визначає постійний інтерес науковців, економістів – практиків до проблеми оцінки основних засобів. Проведення переоцінки основних засобів спрямовано на досягнення головної мети – об'єктивного і достовірного відображення результатів діяльності підприємства у фінансовій звітності.

Запропоновані нами рекомендації щодо удосконалення організації і методики переоцінки основних засобів можуть використовуватись у практичній діяльності підприємств.

Подальші розробки цього питання доцільно, на нашу думку, проводити у напрямку вдосконалення методики визначення суттєвості, справедливої (ринкової) вартості основних засобів, розробки рекомендацій щодо відображення результатів переоцінки основних засобів у первинних документах бухгалтерського обліку, реєстрах аналітичного обліку.



## Висновки до розділу 2

В сучасних умовах розвитку економічних процесів, проблема управління основними засобами набуває великого значення для всіх підприємств України.

На вітчизняних підприємствах управління основними засобами здійснюється на основі нормативно — правових актів, а саме: Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 7 “Основні засоби”; МСБО 16 “Основні засоби”; Податковий кодекс України.

На вітчизняних підприємствах управління основними засобами здійснюється на основі нормативно — правових актів, а саме: Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 7 “Основні засоби”; МСБО 16 “Основні засоби”; Податковий кодекс України.

Правила формування первісної вартості основних засобів за ПКУ відповідають вимогам П(С)БО 7, але сама вартість може бути різною: всі витрати, що підлягають амортизації стосовно конкретного об’єкта і певної конкретної ситуації слід перевіряти на відповідність вимогам кодексу щодо визнання витрат та їх документального оформлення. Для забезпечення правильного відображення витрат, що формують первісну вартість об’єктів основних засобів при наявності багатьох об’єктів інвестування, за такими об’єктами доцільно кожному аналітичному рахунку присвоїти відповідний номер. Для чого корисно вести реєстр рахунків аналітичного обліку об’єктів капітального інвестування.

Вимога застосування бухгалтерських процедур з метою оподаткування ускладнює та посилює відповідальність бухгалтера за ведення обліку на підприємстві, адже помилка при визнанні об’єкта основних засобів може призвести до неправильного розрахунку податкових зобов’язань, а отже і можливих штрафів. Також, нульова залишкова вартість основних засобів, що продовжують експлуатуватися, може бути розтлумачена податковими органами як завищення сум амортизації в попередніх періодах.

## РОЗДІЛ 3

### АУДИТ ТА АНАЛІЗ СТАНУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ПІДПРИЄМСТВА

#### 3.1. Цілі, завдання та порядок проведення аудиту основних засобів

До основних засобів відносяться матеріальні активи, якими підприємство володіє з метою використання їх в процесі виробництва або постачання товарів, послуг, надання в оренду іншим особам, або для здійснення адміністративних функцій, строк корисного використання більше одного року.

У процесі експлуатації вони переносять свою вартість на собівартість продукції частинами (нарахуванням амортизації).

Основні засоби підприємств і організацій незалежно від форм власності відображаються у бухгалтерському обліку і звітності за фактичними витратами на їх придбання, перевезення, встановлення, державну реєстрацію, які становлять їх первісну вартість.

До складу основних засобів відносяться: земельні угіддя, будівлі, споруди, машини і обладнання, транспортні засоби, інструменти, виробничий і господарський інвентар, робочий та продуктивний скот, багатолітні насадження та інші основні засоби.

До основних засобів відносять також капітальні вкладення для поліпшення земель.

Основним завданням і метою аудиту основних засобів є:

- 1) встановлення правильності документального оформлення і своєчасного відображення в обліку операцій з основними засобами, їх надходження, внутрішнє переміщення і вибуття;

- 2) перевірка правильності розрахунку, своєчасного відображення зносу основних засобів;

3) перевірка доцільності проведення ремонту основних засобів, контроль за витратами на капітальний ремонт, за правильністю їх відображення;

4) перевірка правильності відображення в обліку фінансових результатів від вибуття (в т.ч. ліквідації) основних засобів;

5) контроль за збереженням основних засобів;

6) перевірка правильності проведення індексації основних засобів;

7) підтвердження законності і правильності відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій з основними засобами;

8) встановлення своєчасності і правильності списання недоамортизованої частини основних засобів на фінансові результати;

Джерелами інформації для аудиту основних засобів є:

– Баланс (форма № 1);

– Звіт про фінансові результати та їх використання (форма № 2);

– Звіт про фінансово-матеріальний стан підприємства (форма № 3);

– Синтетичні регістри обліку основних засобів (головна книга, журнал-ордер № 13);

– Первинні документи з обліку основних засобів: інвентарні картки, акти приймання-передачі, введення в експлуатацію, ліквідації, відомості індексації балансової вартості основних засобів.

При перевірці операцій по обліку основних засобів аудиторам на основі первинних даних і даних аналітичного і синтетичного обліку основних засобів звертається увага на наступні основні питання:

– своєчасність і правильність документального оформлення і відображення в облікових регістрах надходження, переміщення і вибуття основних засобів

– правильність розрахунку амортизаційних сум і віднесення їх на собівартість продукції, а також відображення її на рахунках синтетичного обліку

- своєчасність і правильність списання недоамортизованої частини основних засобів на фінансові результати підприємства
- правильність і своєчасність нарахування орендної плати за основні засоби і віднесення на собівартість продукції
- правильність віднесення до основних засобів тих, що знаходяться на балансі підприємства
- правомірність списання витрат на проведення ремонту основних засобів
- своєчасність і правильність проведення інвентаризації і відображення результатів на рахунках
- достовірність індексації вартості основних засобів і віднесення сум на рахунки бухгалтерського обліку
- правомірність реалізації основних засобів, а також їх оцінка при реалізації як підприємством, так і приватною особою

Державним аудитом є перевірка діяльності підприємства державними податковими органами, по перевірці діяльності платників щодо внесення податків до бюджету і контролю за платежами. Він включає такі елементи: правове регламентування встановлення і справляння податків, облік платників і надходжень податків, порядок та форми розрахунків із бюджетом. Податкова робота засновується на встановленні функцій і прав платників та податкової служби, відповідальності платників за своєчасність і правильність розрахунків із бюджетом.

Порядок проведення державного аудиту використання необоротних матеріальних активів регулюється Законом України “Про оподаткування прибутку підприємств”, Інструкція “Про затвердження форми декларації про прибуток підприємства та Порядку її складання” від 12.06. 2000р. № 306.

Порядок проведення державного аудиту використання необоротних матеріальних здійснюється такими етапами:

1. Переддослідний аналіз.
2. Планування контролю.

3. Контакт з об'єктом контролю
4. Документальна перевірка
5. Завершальний етап контролю.
6. Реалізація і контроль за виконанням матеріалів контролю

Розглянемо порядок проведення державного аудиту використання необоротних матеріальних активів під час документальної перевірки.

Першим етапом перевірки є перевірка доходів від операції з основними засобами (фондами).

При перевірці особливу увагу перевіряючий звертає на правильність оцінки основних засобів. Основні засоби в бухгалтерському обліку обліковуються за первісною вартістю, яка визначається на підставі таких фактичних витрат:

- сум, які виплачені на підставі договору з постачальником чи продавцем;
- сум, які виплачені організаціям за здійснення робіт за договорами будівельного підряду та іншим договорам;
- реєстраційних зборів, державних зборів та аналогічних платежів, пов'язаних з придбанням (створенням) основних засобів;
- виплачених зборів та аналогічних платежів, пов'язаних з придбанням (створенням) основних засобів, які не відшкодовуються платнику;
- винагород, які сплачені посередницьким організаціям, через які було придбано основні засоби;
- витрат на страхування ризиків, пов'язаних з доставкою основних засобів;
- адміністративні витрати пов'язані з придбанням (створенням) основних засобів та проведенням їх в дію.

Безоплатно отримані основні засоби оцінюються по справедливій вартості на дату отримання.

Первісна вартість об'єкту основних засобів, що придбаний в результаті обміну на подібний об'єкт, повинен прирівнюватись до залишкової вартості

переданого об'єкта основних засобів. Якщо залишкова вартість переданого об'єкту перевищує його справедливу вартість, то первісна вартість об'єкту основних засобів які отриманого в обмін є його справедливою вартістю.

Первісна вартість об'єкту основних засобів, що придбані в обмін або частковий обмін на неподібний об'єкт, дорівнює справедливій вартості переданого об'єкту основних засобів скорегованого на суму грошових коштів або їх еквівалентів, яка була передана (отримана) в процесі обміну.

Первісна вартість основних засобів збільшується на суму витрат, пов'язаних з поліпшенням об'єкта, яке призводить до збільшення майбутніх економічних вигод. Засоби які були витрачені для отримання цих вигод, повинні бути включені в склад витрат звітного періоду.

Згідно Закону України «Про оприбуткування прибутку підприємств» до валового доходу платника податку включається прибуток від продажу (обміну, інших видів відчуження) основних фондів, що підлягають амортизації, визначений згідно із статтею 8 цього Закону. Тому при перевірці податковий інспектор повинен проаналізувати пооб'єктні перевищення виручки від продажу основних фондів, а також відображення цих сум в бухгалтерському обліку.

Збільшення валових доходів на суму перевищення вартості основних фондів груп 2 і 3 в зв'язку з їх продажем (товарообміном) над їх балансовою вартістю здійснюється у випадку, якщо в податковому періоді сума вартості основних фондів була рівною чи перевищувала балансову вартість відповідної групи, а балансова вартість такої групи була прирівняна до нуля.

Перевірка правильності нарахування амортизації включає декілька питань.

#### 1. Визначення об'єктів амортизації.

Метою перевірки є встановлення фактів нарахування амортизації на ті об'єкти, які амортизації не підлягають, а саме:

– витрати на будівництво та утримання споруд благоустрою й жилих будинків, придбання і збереження бібліотечних і архівних фондів;

- витрати на будівництво та утримання автомобільних доріг загального користування;
- витрати на придбання, ремонт, реконструкцію, модернізацію або інші поліпшення невиробничих фондів.

## 2. Застосування норм амортизаційних відрахувань.

Для цього слід враховувати, що всі основні фонди для нарахування амортизації поділяються на групи, до кожної з яких застосовується відповідна норма амортизаційних відрахувань згідно з Законом України “Про оподаткування прибутку підприємств” [60].

Отже, метою перевірки є встановлення фактів неправильного розподілу основних фондів по групах, що може призвести до зайвого нарахування амортизації, а значить до заниження оподаткованого прибутку.

## 3. Визначення балансової вартості групи основних фондів, до якої застосовуються норми амортизації.

Балансова вартість групи основних фондів на початок звітного періоду розраховується за формулою приведеною в вищеназваному законі.

Особливу увагу при перевірці цього питання слід приділяти правильності збільшення та зменшення балансової вартості груп основних фондів. Порядок відображення в обліку операцій з продажу, реконструкції, модернізації та ліквідації основних фондів затверджений Законом України “Про оподаткування прибутку підприємств”. У разі здійснення витрат на придбання основних фондів балансова вартість відповідної групи збільшується на суму вартості їх придбання, з урахуванням транспортних і страхових платежів, а також інших витрат, понесених у зв'язку з таким придбанням, без урахування сплаченого податку на додану вартість, у разі коли платник податку на прибуток підприємств зареєстрований платником податку на додану вартість.

У разі здійснення витрат на самостійне виготовлення основних фондів платником податку для власних виробничих потреб балансова вартість відповідної групи основних фондів збільшується на суму всіх виробничих

витрат, понесених платником податку, що пов'язані з їх виготовленням та введенням в експлуатацію, а також витрат на виготовлення таких основних фондів, що мають інші джерела фінансування, без урахування сплаченого податку на додану вартість, у разі коли платник податку на прибуток підприємств зареєстрований платником податку на додану вартість.

У разі виведення з експлуатації окремих об'єктів основних фондів групи 1 у зв'язку з їх продажем балансова вартість групи 1 зменшується на суму балансової вартості такого об'єкта.

Сума перевищення виручки від продажу над балансовою вартістю окремих об'єктів основних фондів групи 1 включається до валових доходів платника податку, а сума перевищення балансової вартості над виручкою від такого продажу включається до валових витрат платника податку.

У разі виведення з експлуатації основних фондів груп 2 і 3 у зв'язку з їх продажем балансова вартість групи зменшується на суму вартості продажу таких основних фондів (вартості продукції, робіт, послуг, отриманих платником податку в межах бартерних (товарообмінних) операцій). Якщо сума вартості основних фондів дорівнює або перевищує балансову вартість відповідної групи, її балансова вартість прирівнюється до нуля, а сума перевищення включається до валового доходу платника податку відповідного періоду.

У разі виведення з експлуатації окремого об'єкта основних фондів групи 1 в зв'язку з його ліквідацією, капітальним ремонтом, реконструкцією та консервацією за рішенням платника податку або Кабінету Міністрів України балансова вартість такого об'єкта для цілей амортизації прирівнюється до нуля. При цьому амортизаційні відрахування не нараховуються.

У разі виведення з експлуатації окремих фондів груп 2 і 3 у зв'язку з їх ліквідацією, капітальним ремонтом, реконструкцією, модернізацією та консервацією за рішенням платника податку або Кабінету Міністрів України балансова вартість груп не змінюється.



Зворотне введення таких основних фондів в експлуатацію після проведення їх капітального ремонту, реконструкції та модернізації збільшує баланс групи тільки на суму витрат, пов'язаних з цими роботами.

У разі вимушеної заміни основних фондів, якщо з не залежних від платника податку обставин вони (чи їх частина) зруйновані, вкрадені чи підлягають знесенню або платник податку змушений відмовлятися від використання таких основних фондів з обставин загрози чи неминучої заміни, зруйнування або знесення (за умови підтвердження наявності такої загрози або неминучості у порядку, визначеному законодавством), платник податку в звітному періоді, на який припадає така заміна:

а) збільшує валові витрати на суму балансової вартості окремого об'єкта основних фондів групи 1, який підлягає вимушеній заміні, а вартість такого об'єкта прирівнюється до нуля;

б) не змінює балансову вартість груп 2 і 3 для таких обставин стосовно основних фондів цих груп.

Крім того, податковий інспектор при проведенні перевірки повинен враховувати і той факт, що платники податку мають право протягом звітного року віднести до валових витрат будь-які витрати, пов'язані з поліпшенням основних фондів, у сумі, що не перевищує п'ять відсотків сукупної балансової вартості груп основних фондів на початок звітного року.

Витрати, що перевищують зазначену суму, відносяться на збільшення балансової вартості груп 2 і 3 (балансової вартості окремого об'єкта основних фондів групи 1) та підлягають амортизації за нормами, передбаченими для відповідних основних фондів.

4. Правильність списання залишкової вартості основних фондів на валові витрати платника.

Таке списання можливе лише для об'єктів першої групи за умови досягнення балансової вартості об'єкта цієї групи 100 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян.

Правильність нарахування прискореної амортизації.

При перевірці слід звернути увагу на дотримання платником схеми прискореної амортизації, яка наведена в Законі України “Про оподаткування прибутку підприємств”. Необхідно також упевнитися, що прискорена амортизація не застосовується до об'єктів 1 і 2 груп незалежно від терміну прийняття на баланс платника та до об'єктів 3-ої групи, прийнятих на баланс або введених в експлуатацію до 1.07.97 року.

За результатами державного аудиту використання необоротних матеріальних активів посадовими особами органів державної податкової служби, що брали участь у їх проведенні, складається акт.

У разі коли в результаті перевірки не було виявлено порушень податкового та валютного законодавства, факт проведення перевірки оформлюється довідкою з зазначенням назви перевіреної організації, підприємства, установи, ідентифікаційного номера платника податків, дати складання довідки, назв органів, представники яких брали участь у перевірці, прізвищ, імен, по батькові, посад і спеціальних звань перевіряючих, дат початку і закінчення перевірки, прізвищ, імен і по батькові посадових осіб організації, дані про реєстрацію платника податків в органах державної влади і про постановку на облік у податкових органах, юридичної адреси організації й адреси її фактичного місцезнаходження, метод проведення перевірки за ступнем охоплення нею первинних документів (суцільний, вибірковий), а також інформації про не виявлення в результаті перевірки фактів порушень встановленого порядку обчислення і сплати податків і інших обов'язкових платежів. Довідка підписується посадовими особами державних податкових органів, що робили перевірку, а також керівником і головним бухгалтером організації, що перевіряється.

Методика проведення аудиту основних засобів включає наступні етапи перевірки.

Перевірка руху основних засобів.

Надходження основних засобів — перевіряється правильність відображення в обліку надходження основних засобів; правильність

бухгалтерського обліку оприбуткування їх незалежно від форми власності підприємства.

Аудитору необхідно перевірити чи створена комісія приймання основних засобів та оформлення її результатів, як оформлені договори купівлі-продажу основних засобів, протоколи договірних цін, правильність вказання первинної вартості в актах приймання-передачі основних засобів. Важливою умовою збереження основних засобів є проведення їх інвентаризації, тому в процесі контролю необхідно перевірити повноту та своєчасність її проведення, і правильність відображення результатів. Це потрібно, щоб переконатися наскільки можна довіряти результатам інвентаризації та зменшити аудиторський ризик. Аудитор має перевірити чи правильно виділено ПДВ при придбанні основних засобів. Аудитору також необхідно зосередити увагу на порядку формування первісної вартості окремих об'єктів основних засобів у випадках, коли в документах, що супроводжують купівлю, зазначено вартість не кожного об'єкта окремо, а кількох об'єктів разом. Первісну вартість придбаних об'єктів встановлюють пропорційно до справедливої вартості, виходячи з фактичних витрат на придбання.

Вибуття основних засобів — перевірка дозволу та порядку ліквідації основних засобів, а також бухгалтерських записів, які відображають ліквідацію, реалізацію, безоплатне передання основних засобів тощо незалежно від форми власності підприємства.

При перевірці ліквідації основних засобів у зв'язку із зносом або пошкодженням розглядаються акти на ліквідацію основних засобів. Слід перевірити чи затверджений відповідний акт керівником підприємства, та чи зроблена відмітка бухгалтерії про фіксацію вибуття інвентарного об'єкта в інвентарній картці.

Перевірка нарахування зносу(амортизації) на основні засоби — перевіряється застосування підприємством норм зносу основних засобів відповідно до чинного законодавства; порядку нарахування підприємством

зносу(амортизації) основних засобів, застосування прискорених норм амортизації; правильність відображення в обліку зносу основних засобів залежно від форм власності.

Перевірка проведення індексації основних засобів — перевіряється наявність проведення індексації балансової вартості основних засобів; правильність застосування коефіцієнтів індексації; використання понижуючих коефіцієнтів амортизації основних засобів; порядку відображення в обліку результатів індексації основних засобів.

Необхідно перевірити відображення у відповідних підтверджуючих документах результати переоцінки (актах переоцінки, довідках або розрахунках бухгалтерії, експертних висновках), а також в інвентарних картках обліку основних засобів.

Перевірка порядку відображення ремонту основних засобів — перевірка правильності відображення в обліку витрат на ремонт основних засобів. Аудитору необхідно з'ясувати, чи включено витрати з поліпшення об'єкту, що призводять до збільшення майбутніх економічних вигод, до первісної вартості об'єкта основних засобів (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо). Інші витрати, що здійснюються для підтримання об'єкта в робочому стані, повинні бути віднесені підприємством до складу витрат. При цьому слід пам'ятати про документальне оформлення: повинен бути складений кошторис на проведення ремонтних робіт, і здійснений запис про проведений ремонт в інвентарній картці.

Перевірка відповідності, повноти та достовірності обліку основних засобів.

На останньому етапі аудиту основних засобів перевіряють відповідність первинних документів синтетичним регістрам обліку. Для цього звіряються дані інвентарних карток обліку основних засобів з даними, актів приймання-передачі основних засобів, акти ліквідації, дозволи на

реалізацію, журналу-ордеру № 13, Головної книги та фінансової звітності підприємства, балансу-форми № 1.

При перевірці аудитор орієнтується на можливі відхилення в облікових даних, які можуть вплинути на достовірність звітних показників. До типових помилок і відхилень належать:

- аналітичний облік основних засобів не ведеться в інвентарних картках (ОЗ-6);
- матеріальна відповідальність організується тільки стосовно власних основних засобів;
- оприбуткування основних засобів не по ціні їх придбання;
- невідповідність інформації про наявність основних засобів по даним Головної книги інформації про їх залишки по даним ОЗ-6, що нерідко веде до неправильного нарахування амортизації;
- до складу первісної вартості включені витрати по оплаті процентів за кредит;
- при купівлі основних засобів у фізичних осіб не завжди стягується податок;
- нарахування зносу основних засобів відбувається один раз в квартал;
- підприємство продовжує нараховувати знос на об'єкти з закінченим строком експлуатації;
- неправомірне прискорене нарахування зносу основних засобів;
- при передачі основних засобів як внесок до статутного капіталу іншого підприємства сума перевищення їх договірної вартості над балансовою нерідко включається до складу витрат майбутніх періодів, а по мірі нарахування дивідендів приєднується до балансового прибутку.

Щоб реалізувати всі ці задачі необхідно переконатися в правильності організації аналітичного обліку; вияснити чи всі основні засоби закріплені за матеріально відповідальними особами; правильність проведення останньої інвентаризації, які її результати і чи відображені вони в обліку;

проконтролювати достовірність облікових даних про наявність і рух основних засобів.

### **3.2. Нормативно-правове забезпечення аудиту основних засобів**

Аудит як форма інтелектуальної діяльності має деякі особливості організації та методики проведення. Міжнародні асоціації бухгалтерів та аудиторів узагальнили досвід організації та методики обліку й аудиту в країнах з різними формами власності та господарювання у вигляді міжнародних норм аудиту (МНА), які у визначеній мірі можуть виконувати функції стандартів з обліку та аудиту.

Стандарти аудиту — це загальні керуючі матеріали для допомоги аудиторам у виконанні їхніх обов'язків з аудиту. В них наведено професійні вимоги до якості (компетентність, незалежність, об'єктивність) аудитора та аудиторських висновків і доказів. Метою складання стандартів аудиту є встановлення загальних правил аудиторської діяльності з організації та методики проведення. В практиці аудиторської діяльності в Україні необхідно користуватися міжнародними та національними стандартами, нормативними документами з організації та методології бухгалтерського обліку та фінансово-господарського контролю, що використовуються у вітчизняній практиці.

До основних принципів норм аудиту належать:

- цілісність, об'єктивність та незалежність, конфіденційність, знання та компетентність;
- правила використання результатів роботи інших аудиторів;
- документальне оформлення, планування, отримання доказів аудитором;
- перевірка систем внутрішнього контролю та обліку;
- аналіз висновків аудитора та складання ним звіту.

Аудиторська палата України з метою регламентування правил та порядку проведення аудиту і виконання аудиторських послуг розробляє національні стандарти аудиту. Вони базуються на законодавстві України про аудиторську діяльність та міжнародних нормах аудиту, а також професійній термінології, прийнятій у світовій практиці.

Правові та організаційні основи аудиторської діяльності в Україні регламентуються законодавством, а також нормативними актами про сертифікацію спеціалістів з аудиту та ліцензування їхньої діяльності.

Проводячи аудит основних засобів необхідно користуватися наступними основними нормативними документами, діючими в Україні, і які повинні застосовувати на всіх підприємствах при організації бухгалтерського обліку:

1. Закон України “Про бухгалтерський облік и фінансову звітність” № 996-XIV від 16.07.99 — визначаються загальні принципи ведення бухгалтерського обліку.
2. План рахунків бухгалтерського обліку підприємств, організацій і закладів, затверджений наказом Міністерства фінансів України № 291 от 30.11.99.
3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”, затверджені наказом Міністерства фінансів України №87 від 31.03.99.
4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 2 “Баланс”, затверджений наказом Міністерства фінансів України №87 від 31.03.99.
5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 3 “Звіт про фінансові результати”, затверджений наказом Міністерства фінансів України № 87 від 31.03.99.
6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 “Основні засоби”, затверджений наказом Міністерства фінансів України № 92 від 27.02.2000.

7. Інструкція по інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, матеріальних цінностей, грошових коштів і документів, розрахунків, затверджена наказом Міністерства фінансів України № 69 овід 11.08.94 р.

8. Положення про документальне забезпечення записів в бухгалтерському обліку, затверджене наказом міністерства фінансів України № 88 від 24.05.95.

9. Наказ міністерства статистики України “Про затвердження типових форм первинного обліку” № 352 от 29.12.95.

10. Інструкція “Про порядок визначення розмірів збитків від крадіжок, недостачі, знищення (пошкодження) матеріальних цінностей”, затверджена постановою Кабінету Міністрів України № 116 від 22.01.96.

Правові і організаційні основи аудиторської діяльності в Україні регламентуються законодавством, а також нормативними актами про сертифікацію фахівців з аудиту і ліцензування їхньої діяльності. Норми аудиту передбачають основні принципи виконання аудиторських робіт, але не є методиками чи інструкціями до застосування методичних прийомів та притаманних їм процедур аудиту.

Застосування міжнародних і національних норм аудиту (стандартів) сприяє поліпшенню якості контролю та активізації діяльності суб’єктів підприємства та достовірності відображення її в бухгалтерському обліку і звітності.

### **3.3. Аналіз стану основних засобів підприємства**

Основні засоби підприємства — це сукупність матеріально-речових цінностей, що діють у натуральній формі протягом тривалого часу як у сфері матеріального виробництва, так і в невиробничій сфері і вартість яких поступово зменшується у зв’язку з фізичним та моральним зносом.

Починати аналіз основних засобів слід з ознайомлення зі складом у цілому на підприємстві і за окремими групами. При цьому виявляється рух і



напрямок зміни основних засобів, питома вага промислових основних засобів, виробничих основних засобів в інших галузях і невиробничих основних засобів.

Вивчаючи зміну структури засобів у вартісному виразі, з'ясовують, за рахунок чого вона сталася – зміни складу будівель і споруд чи складу машин, обладнання та інших груп основних засобів. Важливою умовою раціональної зміни складу будівель і споруд є зростання виробничої площі як порівняти з невиробничою, зокрема виробничої площі цехів, де відбуваються виробничі процеси.

Вивчаючи стан основних засобів, визначають також і забезпечення ними підприємства. Для цього спочатку аналізують потужність обладнання й те, наскільки ця потужність відповідає виробничій програмі підприємства.

Якнайповніше та якнайраціональніше використання основних засобів і виробничих потужностей підприємства сприяє поліпшенню всіх його техніко-економічних показників: зростанню продуктивності праці та фондоддачі, збільшенню випуску продукції, зниженню її собівартості, економії капітальних вкладень.

Завдання аналізу стану та ефективності використання основних виробничих засобів можна визначити так:

- а) виявлення забезпеченості підприємства та його структурних підрозділів основними засобами, тобто встановлення відповідності величини, складу та технічного рівня засобів виробничій програмі підприємства;
- б) визначення рівня використання основних засобів і факторів, які впливають на нього;
- в) установа належної комплектності наявного парку обладнання;
- г) з'ясування ефективності використання обладнання в часі та за потужністю;
- д) розрахунок впливу використання основних засобів на обсяг продукції;

е) виявлення резервів підвищення ефективності використання основних засобів.

Джерелами інформації для аналізу основних засобів підприємства є: паспорт підприємства; план економічного та соціального розвитку; план технічного розвитку; форма 1 “Баланс підприємства”; форма 4 “Звіт про власний капітал”; форма 1-П “Звіт підприємства (об’єднання) з продукції”; форма 11-ОФ “Звіт про наявність та рух основних фондів, амортизацію (знос)”.

Крім названих джерел інформації, для аналізу використовуються також дані проведених на підприємстві інвентаризацій, інвентарні картки обліку тощо.

Коефіцієнт оновлення основних засобів характеризує інтенсивність введення в дію нових основних засобів. Він показує частку введених основних засобів за визначений період у загальній вартості основних засобів на кінець звітного періоду.

Цей показник розраховується як у цілому, так і в розрізі окремих груп основних засобів. Більш високий коефіцієнт оновлення активної частини, ніж інших основних засобів, покаже, що оновлення засобів на підприємстві (рис. 3.1) здійснюється саме за рахунок активної частини і позитивно вплине на показник фондівіддачі.

У процесі аналізу руху та технічного стану основних засобів перевіряється виконання плану впровадження нової техніки, введення в дію нових об’єктів, ремонту основних засобів. Визначається частка прогресивного обладнання в загальній його кількості і за кожною групою окремо, а також частка автоматизованого обладнання. Для характеристики вікового складу та морального зносу основні засоби групуються за тривалістю використання (за строками служби) – до 5 років, 5-10 років, 10-15 років і т.д. – і розраховується питома вага кожної групи в загальній кількості обладнання.



Рис. 3.1. Схема аналізу технічного стану та тенденції розвитку основних засобів

Оптимальним віком для обладнання є 7 років, оптимальні строки експлуатації інших видів засобів залежать від їх особливостей.

Використовуючи дані про стан і зміну обсягу та структури активів підприємства можна зробити основні висновки про фінансовий стан, а саме: про приріст (скорочення) величини активів, який свідчить про зміну економічного потенціалу підприємства, його фінансової ваги на ринку; про зміну частки необоротних і оборотних активів; про зміну частки активів підприємства за критеріями їх ліквідності.

Важливим етапом аналізу є детальніша характеристика зміни фінансового стану за активами підприємства, яку можна отримати при аналізі їхніх окремих видів:

- аналіз довгострокових (необоротних) активів);
- аналіз короткострокових (оборотних) активів.

Від раціонального розміщення та ефективності використання оборотних активів фінансовий стан підприємства залежить найбільше. Структурні зрушення, прискорення оборотності, загальна динаміка не тільки

визначають фінансову стійкість і платоспроможність підприємства, а й можливості стійкого економічного зростання.

При аналізі оборотних активів, особливу увагу необхідно приділити змінам обсягу, структури та якості дебіторської заборгованості. Дебіторська заборгованість поділяється на поточну (оборотні активи) і довгострокову (необоротні активи). Початковим етапом аналізу дебіторської заборгованості є оцінка її обсягу, складу і структури. Аналізуючи, особливу увагу треба приділяти зміні допустимої і недопустимої (простроченої) дебіторської заборгованості підприємства. Докладний аналіз цього питання дає змогу визначити, доки можна спиратися на власні кошти і яку суму необхідно взяти в позику. Такий аналіз виявляє, наскільки ефективно використовуються власні й позичені кошти.

Основними методами аналізу майна є вертикальний і горизонтальний методи, які застосовуються до аналізу балансу, а також метод фінансових коефіцієнтів.

Здійснення ефективних заходів щодо стабілізації економіки України потребують принципово нових підходів до управління основними засобами. Якісний стан останніх, ступінь їх розвитку, відповідність новим умовам господарювання і досягнення науково-технічного прогресу визначають рівень продуктивних сил суспільства, здатність його виробничого апарату вирішувати намічені завдання управління.

Це зумовлює необхідність удосконалення організації та методики аналізу основних засобів та приведення їх у відповідність до вимог ринкової інфраструктури. З його допомогою розробляються стратегія і тактика розвитку підприємства, обґрунтовуються плани й управлінські рішення, здійснюється контроль за їхнім виконанням, виявляються резерви підвищення ефективності виробництва, оцінюються результати діяльності підприємства, його підрозділів і працівників.

У процесі аналізу, перш за все, необхідно дослідити наявність та динаміку основних засобів у складі майна підприємства (табл.3.1).

Таблиця 3.1.

Аналіз структури активів ДП Чортківське лісове господарство за 2010-  
2012р.р.

Найменування активу	За 2010р.		За 2011р.		За 2012р.		Відхилення	
	тис. грн	%	тис. грн	%	тис. грн	%	тис. грн	%
Необоротні активи, в тому числі:	4242	54,8	4663	55,2	5030	56,7	367	102
- нематеріальні активи;	7	0,1	2	0,02	1	0,01	-2	50
- основні засоби;	3869	49,9	3859	45,7	3991	45,1	132	98
- незавершені капітальні інвестиції;	313	4,1	737	8,8	972	10,9	235	123
- інші необоротні активи;	53	0,7	65	0,7	66	0,7	1	100
Оборотні активи	3505	45,2	3778	44,8	3837	43,3	59	96
у тому числі:								
виробничі запаси	2572	33,2	2730	32,4	2773	31,3	43	97
дебіторська заборгованість	809	10,4	977	11,6	885	9,9	-92	85
грошові кошти і їх еквіваленти	3	0,03	11	0,1	43	0,5	32	500
інші оборотні	121	1,6	60	0,7	136	1,6	76	228
Разом активів	7747	100	8441	100	8867	100	426	-

На основі аналізу побудуємо діаграму питомої ваги основних засобів у майні підприємства.

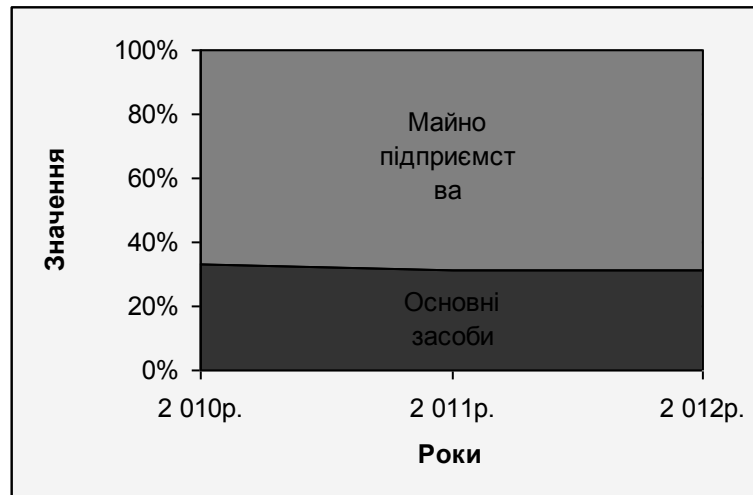


Рис. 3.2. Питома вага основних засобів у майні ДП Чортківське лісове господарство

На подальших етапах аналітичного дослідження основні засоби оцінюють з точки зору їх практичного застосування та мобільності, тобто структурують їх на активну та пасивну частину.

Як свідчать дані табл. 3.2, питома вага активної частини основних засобів у 2012 р. збільшилася на 1,2% у порівнянні з 2011р. і, відповідно, на цю ж величину скоротилася питома вага пасивної частини основних засобів. В цілому вважається, що збільшення питомої ваги активних основних засобів характеризує позитивну тенденцію. Однак водночас слід звернути увагу на те, щоб не були порушені оптимальні співвідношення між цими частинами основних засобів.

Таблиця 3.2

Структура основних засобів ДП Чортківське лісове господарство за 2010-2012рр.

Основні засоби	2010р.	2011р.	2012р.	Відхилення	
				2012-2010	2012-2011
Основні засоби, тис. грн., у тому числі:	3869	3859	3991	122	132
- активна частина:					
сума, тис.грн.	2627	2705	2845	218	140
питома вага,%	67,9	70,1	71,3	3,4	1,2
- пасивна частина:					
сума, тис.грн.	1242	1154	1146	-96	-8
питома вага,%	32,1	29,9	28,7	-3,4	-1,2

У подальшому поглибленому аналізі необхідно звернути увагу, власне, які види активної частини основних засобів упроваджені на підприємстві, їх технічний рівень, відповідність кращим світовим зразкам, як виконаний план технічного переоснащення підприємства, наскільки впровадження нової техніки сприяє підвищенню рівня механізації, автоматизації і комп'ютеризації виробництва і праці, чи сприяє нова техніка використанню прогресивних технологій.

Для оцінки технічного стану основних засобів визначаються коефіцієнти зношеності та придатності.

Коефіцієнт зношеності визначається як відношення суми зносу за весь період функціонування основних засобів до їх первісної вартості. Коефіцієнт зношеності характеризує зношеність функціонуючих основних засобів, тобто ту частину вартості основних засобів, яка перенесена на вартість новоствореного продукту.

Коефіцієнт придатності розраховується як відношення залишкової вартості основних засобів до їх первісної вартості.

Зазначені коефіцієнти визначаються на підставі моментних показників, тобто на певний період. Тому вони обчислюються на початок і кінець досліджуваного періоду.

В табл. 3.3 наведені розрахунки технічного стану основних засобів.

Таблиця 3.3

Аналіз технічного стану основних засобів ДП Чортківське лісове господарство за 2010-2012рр.

Показник	2010 р.	2011р.	2012р.	Відхилення	
				2012- 2010	2012- 2010
Первісна вартість основних засобів	9999	10551	10938	939	387
Знос основних засобів	6130	6692	6947	817	255
Залишкова вартість основних засобів	3869	3859	3991	122	132
Коефіцієнт зношеності (2/1)	0,611	0,634	0,615	0,004	-0,019
Коефіцієнт придатності (3/1)	0,386	0,365	0,364	-0,022	-0,001

Незважаючи на збільшення первісної вартості основних засобів у 2012 р. на 387 тис. грн, порівняно з 2011р., внаслідок значного зношення їх коефіцієнт зношеності виріс і відповідно знизився коефіцієнт придатності.

Однак на підставі даних про коефіцієнти зносу і придатності не можна зробити точних висновків щодо стану основних засобів, оскільки:

— на суму зносу основних засобів великий вплив має метод нарахування амортизації, що застосовується на підприємстві;

— вартісна оцінка основних засобів залежить від кон'юнктури ринку, а відтак вона може відрізнятися від оцінки, отриманої за допомогою коефіцієнта придатності;

Технічний стан основних засобів і насамперед устаткування оцінюються також їх віковою структурою. Для цього попередньо проводиться групування устаткування за видами, а в середині кожного виду (групи) — за тривалістю їх експлуатації. Зіставленням фактичного і нормативного терміну експлуатації окремих елементів активної частини основних засобів можна дати певну уяву про придатність робочих машин, інструментів, обладнання, пристроїв тощо.

Формування відтворювальних процесів на підприємстві повинне базуватися на умові досягнення економічного ефекту.

Оцінка ефективності використання основних фондів є важливим завданням у здійсненні управління основними фондами підприємства. Створена в економічній науці та практиці система показників оцінки рівня та ефективності використання основних фондів дозволяє отримати кількісні значення оцінок як в цілому по підприємству, так і за окремими групами основних фондів.

Для аналізу руху основних засобів визначимо наступні коефіцієнти:

$$\hat{E}_t = \frac{\hat{I}C_t}{\hat{I}C_1}, \quad (3.1)$$

де  $K_n$  - коефіцієнт надходження основних засобів;

$OZ_n$  – вартість основних засобів, що надійшли за звітній період;



$OZ_1$  – вартість основних засобів на кінець звітної періоду.

$$\hat{E}_{\text{ввб.}} = \frac{\hat{I}C_{\text{ввб.}}}{\hat{I}C_0}, \quad (3.2)$$

де  $K_{\text{ввб.}}$  - коефіцієнт вибуття основних засобів;

$OZ_{\text{ввб.}}$  – вартість виведених з експлуатації основних засобів за звітній період;

$OZ_0$  – вартість основних засобів на початок звітної періоду.

$$\hat{E}_i = \frac{\hat{I}C_i - \hat{I}C_{\text{ввб.}}}{\hat{I}C_i}, \quad (3.3)$$

де  $K_{\text{п}}$  - коефіцієнт приросту основних засобів.

Таблиця 3.4

Аналіз руху основних фондів ДП Чортківське лісове господарство за 2010-2012рр.

Показник	2010 р.	2011 р.	2012 р.	Відхилення	
				2012-2010	2012-2011
1. Вартість основних засобів на початок періоду ( $OZ_0$ ), тис. грн	3796	3869	3859	63	-10
2. Вартість введених в експлуатацію основних засобів ( $OZ_{\text{н.}}$ ), тис. грн	93	20	154	61	134
3. Вартість виведених із експлуатації основних фондів ( $OZ_{\text{ввб.}}$ ), тис. грн	20	30	22	2	-8
4. Вартість основних фондів на кінець періоду ( $O\Phi_1$ ), тис. грн	3869	3859	3991	122	132
<b>Коефіцієнти:</b>					
5. Оновлення основних фондів	0,024 (2,4%)	0,005 (0,5%)	0,039 (3,9%)	0,015	0,034
6. Вибуття основних фондів	0,005 (0,5%)	0,007	0,006 (0,6%)	0,001	-0,001
7. Приросту основних фондів	0,021 (2,1%)	-	0,034 (3,4%)	0,013	0,034
8. Компенсації вибуття основних фондів	0,218 (21,8%)	1,5 (150%)	0,142 (14,2%)	0,076	-1,36

Таким чином, оновлення основних засобів у 2012 було значне, про що свідчить значення коефіцієнтів оновлення і вибуття (відповідно 3,9% і 0,5%); збільшився також коефіцієнт приросту основних фондів — на 1,8% у порівнянні з 2010р.

Досліджуючи основні засоби, доцільно приділити особливу увагу таким показникам, як “фондовіддача”, “фондомісткість” та “фондоозброєність”, що характеризують ефективність задіяних основних засобів. Поняття “фондовіддача” як відношення вартості виробленої продукції до первісної середньорічної вартості основних виробничих фондів [40]:

$$\hat{O}_{\text{а}^{\text{в}}} = \frac{\dot{I}}{\hat{O}}, \quad (3.4)$$

де,  $\Pi$  - обсяг товарної, валової чи реалізованої продукції, грн;  $\Phi$  - середньорічна вартість основних виробничих фондів підприємства, грн.

Фондовіддача показує загальну віддачу від використання кожної гривні, витраченої на основні виробничі фонди, тобто ефективність вкладення цих коштів. Збільшення фондовіддачі вказує на те, що це підприємство розвивається. Фондомісткість продукції - величина, обернена фондовіддачі. Вона показує частку вартості основних фондів, що припадає на кожну гривню продукції, що випускається

$$\hat{O}_{\text{в}^{\text{н}}} = \frac{\hat{O}}{\dot{I}}, \quad (3.5)$$

Якщо фондовіддача повинна мати тенденцію до збільшення, то фондомісткість - до зниження [6]. За допомогою цих показників ми оцінюємо відношення загального обсягу товарної, валової чи реалізованої продукції до середньорічної вартості основних виробничих фондів. “Фондоозброєність” ( $\Phi_o$ ) характеризує ступінь технічної оснащеності праці.  $\Phi_o$  визначають як співвідношення вартості основних фондів ( $B_\phi$ ) до чисельності працівників ( $Ч_{зм}$ ):

$$\hat{O}_{i.} = \frac{\hat{A}_{\delta}}{\times_{ci.}}, \quad (3.6)$$

Показник "фондовіддачі" є одним із головних в аналізі діяльності підприємства, а його поступове збільшення є позитивним точки зору виробництва. Зміна "фондоозброєності" залежно від зміни величини основних засобів і чисельності працівників. Показник "фондомісткості", маючи тенденцію до зменшення, є протилежним до показника "фондовіддачі", за даними Л.К. Мілевського [40]. Існує така залежність: чим вища у складі основних засобів питома вага машин, устаткування й інших елементів активної частини основних засобів, тим більше продукції буде вироблено на кожную вартісну одиницю основних засобів. Різноманітність виробничої структури основних засобів у різних галузях промисловості є результатом техніко-економічних особливостей цих галузей. Найбільш висока питома вага активних елементів основних засобів - на підприємствах із високим рівнем технічної оснащеності праці, де виробничі процеси механізовані й автоматизовані і широко використовують хімічні методи оброблення. Уразі зниження вартості будівництва, наприклад, виробничих будинків, можна зменшити частку пасивних елементів основних засобів і цим самим підвищити ефективність витрат, вкладених в основні засобів підприємства. Це свідчить про взаємну вигоду і зацікавленість між бізнесом і суспільством, що виявляється в підвищенні частки машин і устаткування найбільш активної частини основних засобів, і в зниженні питомої ваги насамперед будинків і господарського інвентарю, без збитку для ефективного функціонування виробничого процесу. Найбільшу частку займають будівлі та споруди, машини та устаткування, що виступають головним вираженням основних засобів на підприємствах нашої країни [40].

Поліпшити використання основних засобів та виробничих потужностей на підприємствах можна завдяки: підвищенню використання виробничих потужностей і основних засобів у інтенсивності та підвищенню їх наванта-

ження у екстенсивності, дотриманню пропорційності і змінності у роботі основних засобів (обладнання), активно виконаному процесу контролювання.

Інтенсивний шлях використання основних засобів функціональних підприємств - це технічне переозброєння та підвищення рівня відновлення основних фондів. Екстенсивне використання основних засобів - це збільшення часу роботи діючого устаткування (протягом зміни, доби, місяця, кварталу) та збільшення кількості діючого устаткування у всій його структурі [26]. Потрібно звернути увагу на два найголовніші методи щодо покращення ефективності роботи підприємств: реконструкція та сумлінне і професійне ставлення до праці самих працівників. Контролювання стану основних засобів персоналом підприємства впливає на виробничий процес, адже та частка основних засобів (машини, устаткування, будівлі) потребує бережного ставлення. Перебіг контролю полягає в пильному огляді обладнання і всього устаткування [40].

Проведемо оцінку ефективності використання основних засобів ДП Чортківське лісове господарство за 2010-2012 рр.

Таблиця 3.5

Аналіз показників ефективності використання основних засобів ДП  
Чортківське лісове господарство за 2010-2012 рр.

Показники	2010 р.	2011 р.	2012 р.	Темпи росту, %	
				2012/ 2010	2012/ 2011
Обсяг продукції, тис.грн.	16789	23221	21010	125	90
Вартість основних засобів на кінець року, тис. грн..	3869	3859	3991	101	103
Чисельність працівників, чол.	125	125	127	102	102
Фондовіддача	4,3	6,0	5,3	123	88
Фондомісткість	0,23	0,16	0,18	78	112
Фондоозброєність	30,9	30,8	31,4	101	101

З отриманих результатів видно, що з 2010 по 2011 рр. фондоддача зростала, проте, у 2012 р. знизилась до 5,3. Відповідно з 2010 по 2011 рр. фондоозброєність падала, дещо зросла у 2012 р. Загалом, отримана динаміка обчислених показників свідчить про ефективне використання основних засобів на підприємстві.

Отже, кращих результатів досягають ті підприємства, які своєчасно технічно переозброюють виробництво, замість застарілої, впроваджують нову техніку, більш продуктивну й економічну. Особливе значення для поліпшення використання основних виробничих фондів і підвищення ефективності виробництва має застосування нових технологій. Необхідно поглиблювати спеціалізацію і комбінування виробництва, впроваджувати прогресивні форми організації й оплати праці, підвищувати кваліфікацію кадрів та їх відповідальність за раціональне використання закріпленої за ними техніки.

### Висновки до розділу 3

Порядок проведення державного аудиту використання необоротних матеріальних активів регулюється Законом України “Про оподаткування прибутку підприємств”, Інструкція “Про затвердження форми декларації про прибуток підприємства та Порядку її складання” від 12.06. 2000р. № 306.

Основним завданням і метою аудиту основних засобів є:

9) встановлення правильності документального оформлення і своєчасного відображення в обліку операцій з основними засобами, їх надходження, внутрішнє переміщення і вибуття;

10) перевірка правильності розрахунку, своєчасного відображення зносу основних засобів;

11) перевірка доцільності проведення ремонту основних засобів, контроль за витратами на капітальний ремонт, за правильністю їх відображення;

12) перевірка правильності відображення в обліку фінансових результатів від вибуття (в т.ч. ліквідації) основних засобів;

13) контроль за збереженням основних засобів;

14) перевірка правильності проведення індексації основних засобів;

15) підтвердження законності і правильності відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій з основними засобами;

16) встановлення своєчасності і правильності списання недоамортизованої частини основних засобів на фінансові результати;

Якнайповніше та якнайраціональніше використання основних засобів і виробничих потужностей підприємства сприяє поліпшенню всіх його техніко-економічних показників: зростанню продуктивності праці та фондівіддачі, збільшенню випуску продукції, зниженню її собівартості, економії капітальних вкладень.

## ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

Однією з важливих проблем, що стоять перед системою управління підприємством є створення на підприємстві дієвої системи управління його майном. Ефективність такої системи напряму визначається якістю інформації, що використовується для управління. Тому одним з найважливіших завдань, що має ставитися при побудові системи ефективного та раціонального використання майна х підприємств є формування на підприємстві достовірної інформації про рівень забезпеченості та ефективність використання основних засобів.

Визначальне місце в такій системі належить бухгалтерській інформації. Це обумовлюється особливою роллю бухгалтерського обліку в забезпеченні управління найбільш якісною інформацією, якій притаманні специфічні якості. В історичному плані принципи та завдання бухгалтерського обліку основних засобів постійно змінювались, що визначалось зміною економічної ситуації та політичної системи в країні. На сьогодні можна констатувати новий етап в розвитку бухгалтерського обліку, що пов'язаний з запровадженням Міжнародних стандартів фінансової звітності, переорієнтацією пріоритетів при підготовці фінансової звітності в цілому і про майновий стан зокрема, появою, справедливої вартості та поступовим впровадженням її в господарський та обліковий процеси підприємства.

Світові фінансові кризи 1990-х та 2008–2010 рр. та причетність до них глобальної інформаційної системи, якою є бухгалтерський облік свідчать про наявність суттєвих проблем та необхідність розробки нових підходів і принципів формування бухгалтерської інформації та підтвердження її достовірності. З огляду на зазначене, відбувається переосмислення і завдань бухгалтерського обліку при відображенні реального майнового стану підприємства.

Основні засоби відіграють значну роль у процесі праці, так як вони у своїй сукупності утворюють виробничо-технічну базу і визначають

виробничу потужність підприємства. Протягом тривалого періоду основні засоби надходять на підприємство і передаються в експлуатацію; зношуються в результаті експлуатації; піддаються ремонту, за допомогою якого відновлюються їх фізичні якості; переміщуються всередині підприємства; вибувають з підприємства внаслідок недоцільності подальшого застосування.

В умовах розвитку ринкових відносин управління підприємством набуває нових якостей. Основним елементом управління є бухгалтерський облік. Поінформованість про наявність засобів праці та постійний контроль за їх ефективним використанням мають велике значення в управлінні виробничою діяльністю кожного підприємства, тому цьому має сприяти добре побудований їх облік.

На сьогодні поєднати бухгалтерський і податковий облік основних засобів у єдине ціле неможливо. Спроби впровадження у життя подібного симбіозу призведуть до порушення правил або першого, або другого.

Тому і бухгалтерський, і податковий облік основних засобів необхідно вести відокремлено. Наприклад, у вигляді двох облікових карток на кожний основний засіб – податкової і бухгалтерської.

Шляхи поліпшення використання основних потужностей є одним з найбільш важливих завдань розвитку промисловості є забезпечення виробництва насамперед за рахунок підвищення його ефективності і більш повного використання внутрішньогосподарських резервів. Для цього необхідно раціональніше використовувати основні фонди і виробничі потужності.

Збільшення обсягів виробництва промислової продукції досягається за рахунок:

- 1) запровадження в дію основних фондів і виробничих потужностей;
- 2) поліпшення використання діючих основних фондів і виробничих потужностей.

Приріст основних фондів і виробничих потужностей промисловості, її



галузей і підприємств досягається завдяки новому будівництву, а також реконструкції і розширенню діючих підприємств.

Реконструкція і розширення діючих фабрик і заводів, будучи джерелом збільшення основних фондів і виробничих потужностей підприємств, одночасно дозволяють краще використовувати наявний у промисловості виробничий апарат.

Вирішальну частину приросту продукції в цілому по промисловості одержують із діючих основних фондів і виробничих потужностей, що в кілька разів перевищують щорічно введені нові фонди і потужності.

Дослідивши стан основних засобів ДП Чортківське лісове господарство за 2010-2012р.р., ми дійшли наступних висновків:

1. Питома вага активної частини основних засобів у 2012 р. збільшилася на 1,2% у порівнянні з 2011р. і, відповідно, на цю ж величину скоротилася питома вага пасивної частини основних засобів. В цілому вважається, що збільшення питомої ваги активних основних засобів характеризує позитивну тенденцію. Однак водночас слід звернути увагу на те, щоб не були порушені оптимальні співвідношення між цими частинами основних засобів. Незважаючи на збільшення первісної вартості основних засобів у 2012 р. на 387 тис. грн, порівняно з 2011р., внаслідок значного зношення їх коефіцієнт зношеності виріс і відповідно знизився коефіцієнт придатності.

2. Оновлення основних засобів у 2012 було значне, про що свідчить значення коефіцієнтів оновлення і вибуття (відповідно 3,9% і 0,5%); збільшився також коефіцієнт приросту основних фондів — на 1,8% у порівнянні з 2010р. З 2010 по 2011 рр. фондвіддача зростала, проте, у 2012 р. знизилась до 5,3. Відповідно з 2010 по 2011 рр. фондоозброєність падала, дещо зросла у 2012 р. Загалом, отримана динаміка обчислених показників свідчить про ефективне використання основних засобів на підприємстві. Отже, кращих результатів досягають ті підприємства, які своєчасно технічно переозброюють виробництво, замість застарілої, впроваджують нову техніку, більш продуктивну й економічну.

Поліпшення використання діючих основних фондів і виробничих потужностей промислових підприємств, у тому числі знову впроваджених в експлуатацію, може бути досягнуте завдяки:

- 1) підвищенню інтенсивності використання виробничих потужностей і основних фондів;
- 2) підвищенню екстенсивності їх навантаження. Більш інтенсивне використання виробничих потужностей і основних фондів досягається насамперед за рахунок технічного вдосконалювання останніх.

### **СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ**

1. Астахов, В.П. Теория бухгалтерского учета /В.П. Астахов. – М.: Экспертное бюро-М, 1997. – 351с.
2. Барнес Л. Основы финансового учета / Л. Барнес; пер. с англ., под ред. В. А. Милюкова. - М. : Банки и биржи, ЮНИ- ТИ, 2010. - 252 с.
3. Белуха Н.Т. Аудит: Учебник. / Н.Т. Белуха – К.: Знання КОО, 2000. – 769 с.
4. Бернстайн Л. А. Анализ финансовой отчетности: теория, практика и интерпретация / Л. А. Бернстайн; перевод с английского под редакцией профессора Я. В.Соколова. - М. : Финансы и статистика, 2009. - 659 с.
5. Бернстайн Л.А. Анализ финансовой отчетности: теория, практика и интерпретация: Пер. с англ. / Л.А. Бернстайн (науч. ред. перевода И. И . Елисеева; гл. редактор серии Я..В. Соколов]. М.: Финансы и статистика. 1996. - 624с.: ил. - (Серия по бухгалтерскому учету и аудиту)
6. Бланк И. А. Управление активами / И. А. Бланк. - К. : Ника - Центр, 2010. - 732 с.

7. Бригхем Є.Ф. Основи фінансового менеджменту (пер. з англ.)/ Є.Ф. Бригхем. – К.: Молодь, 1997.–1000 с.
8. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський фінансовий облік: [підруч. для студентів спец. «Облік і аудит» вищих навч. закл. - доп. і перероб.]/ за ред. проф. Ф. Ф. Бутинця. - Житомир : ПП «Рута», 2009. - 776 с.
9. Бутинець Ф.Ф. Історія розвитку бухгалтерського обліку. Ч. 1. Навчальний посібник. – Житомир: ЖІТІ, 199. – 928 с.
10. Бутинець, Ф.Ф. Теорія бухгалтерського обліку: підручник / Ф.Ф. Бутинець. – Житомир: ЖІТІ, 2000. – 640 с.
11. Бухгалтерський фінансовий облік в Україні: навч. посібник / В.М. Добровський, М.І. Бондар, Є.І. Свідерський та ін.; за ред.В.М. Добровського. – К.:А.С.К., 2009. – 976 с.
12. Бухгалтерський фінансовий облік. Підручник // За ред. професора Ф.Ф.Бутинця. – 3-є видання, перер. і доп. – Житомир: ЖІТІ, 2001. – 672 с.
13. Бухгалтерський фінансовий облік: підручник; за ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: Рута, 2006.– 832 с.
14. Власюк Г.В., Шляхи вдосконалення обліку основних засобів / Г.В. Власюк, О.І. Зиміна // Держава та регіони. – 2008. – №4. – С. 32-36.
15. Войнаренко М.П. Міжнародні стандарти фінансової звітності та аудиту: навч. посіб./ М.П. Войнаренко, Н. А. Пономарьова, О. В. Замазій – К.: Центр учбової літератури, 2010. – 488 с.
16. Ганусич В.О.. Баланс та аналіз фінансової стійкості підприємства на його основі : автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.06.04. – Ганусич Вероніка Олександрівна. – Ужгород: Ужгородський національний ун-т, 2005. – 20 с.
17. Голов С.Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку: монографія /С.Ф. Голов. – К.: Центр учбової літератури, 2007. – 522 с.
18. Голов С.Ф. Бухгалтерський облік за міжнародними стандартами/С.Ф.

- Голов, В.М. Костюченко – К.: Екаунтінг, 2000. - 384 с.
19. Голов С.Ф. Бухгалтерський облік та фінансова звітність в Україні: навчально-практичний посібник; за ред. С.Ф. Голова. – Дніпропетровськ: ТОВ “Баланс-Клуб”, 2001. – 832 с.
20. Домбровський, В.М. Звітність підприємств: навч.-метод. посібник для самост. вивч. дисц. / В.М.Добровський. – К.: КНЕУ, 2001. – 195 с.
21. Замлинський В.А. Облік основних засобів: переосмислення принципів та завдань / В.А. Замлинський // Облік і фінанси АПК – 2010. – № 1. – С. 18-23
22. Звітність підприємств: навч. посібник [Текст]; за ред. професора Ю.А. Вериги. – К.: Центр навчальної літератури, 2005. – 656 с.
23. Качалин В. В. Финансовый учет и отчетность в соответствии со стандартами ОААР/ В. В. Качалин. - М. : Дело, 2008. - 436 с.
24. Компас бухгалтера: план рахунків і П(С)БО: методичний посібник серії “Бібліотека “Баланс”. – Дніпропетровськ: ТОВ “Баланс-Клуб”, 2010. – 288 с.
25. Кондрашова Т. Міжнародні та національні стандарти бухгалтерського обліку: порівняльна характеристика / Т. Кондрашова, О. Соболева // Економіка. – К., 2009. – № 4. – С. 16-20.
26. Контроль: інспектування, аудит, банківський нагляд: [монографія] / [Стельмах В.С., Єпіфанов А.О., Сало В.І., Єпіфанова М.А.]. – Суми: ВТД: “Університетська книга”, 2006. – 432 с.
27. Корінько М.Д. Внутрішній контроль господарської діяльності підприємства / за ред. к.е.н., проф. М.Д. Корінька. – Фастів: “Поліфаст”, 2006. – 440 с.
28. Коробко О.М.. Бухгалтерська фінансова звітність: методологія складання і практика використання: автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.00.09. – Коробко Оксана Миколаївна. – К: КНУ, 2003. – 20 с.
29. Косовиць Л. Облік основних засобів за МСФЗ/ Л. Косовиць // Головбух. – 2008. – № 35. – С. 17-23.

30. Костюченко В.М. Методологія й організація обліку і аналізу діяльності юридичної особи та її дочірніх підприємств як єдиної економічної одиниці: автореф дис. ... д-ра наук: 08.00.09. – Костюченко Валентина Миколаївна. – К: КНЕУ, 2008. – 32 с.
31. Кужельний М.В. Теорія бухгалтерського обліку: підручник / М.В. Кужельний, В.Г. Лінник. – К.: КНЕУ, 2001. – 334 с.
32. Кузьмінський, А.М. Теорія бухгалтерського обліку: підручник / А.М. Кузьмінський, Ю.А. Кузьмінський. – К.: Все про бухгалтерський облік, 1999. – 288 с.
33. Ловінська Л.Г. Оцінка в сучасній системі бухгалтерського обліку підприємств України: автореф дис. ... д-ра наук: 08.00.09. – Ловінська Людмила Геннадіївна. – К: КНЕУ, 2007. – 32 с.
34. Лук'яненко, Л.І. Облік фінансових інвестицій: методологія та проблеми міжнародної уніфікації: монографія / Л.І. Лук'яненко, О.В. Небильцова, Р.С. Коршикова. – К.: КНЕУ, 2005. – 172 с.
35. Лучко М.Р. Консолідована фінансова звітність: системний підхід до побудови та розвитку: автореф. дис. ... д-ра наук: 08.00.09. – Лучко Михайло Романович. – К: КНЕУ, 2008. – 32 с.
36. Метьюс М.Р., Перера М.Х.Б. Теория бухгалтерского учета: Учебник / Пер. с англ. Под ред. Я.В. Соколова, И.А. Смирновой. — М.: Аудит, ЮНИТИ, 1999. — 663 с.
37. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку 2000; перекл. з англ. за ред. С.Ф. Голова. – К.: Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 2000. – 1272 с.
38. Міжнародні стандарти фінансової звітності перекл. з англ. за ред. С.Ф. Голова.. – К.: Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, ПП «Видавництво «Фенікс», 2007. – 584 с.
39. Міжнародні стандарти фінансової звітності. Фінансові інструменти. Звітність та бухгалтерський облік. Керівництво для користувачів щодо офіційного тексту МСБО 32, МСБО 39, та МСФЗ 7;

40. Мних Є.В. Економічний аналіз: Навч. посібник. / Є.В. Мних, І.Д. Ференц – Львів: Армія України, 2000. – 144с.
41. Мочерний С.В. Економічний енциклопедичний словник./ С.В. Мочерний, Я.С. Ларіна. - Л.: Світ, 2006. - том №2. - с. 450
42. Муріна Т.С. Шляхи ефективності використання основних засобів на промисловому підприємстві / Т.С. Муріна // Держава та регіони. – 2009. – №6. – С.387-390.
43. Мюллер Г. Учет: международная перспектива: пер. с англ. / Мюллер Г., Гернон Х., Минк Г. - 2-е изд., стереотип. - М. : Финансы и статистика, 2009. - 136 с.
44. Національні стандарти бухгалтерського обліку // Все про бухгалтерський облік: спецвипуск. - 2012. - № 8-9.
45. Никонович М.О. Організація та методика аудиту: Навч. посібник./ М.О. Никонович, К.О. Редько, О.А. Юр'єва – К. : КНТЕУ, 2006. – 472 с.
46. Нищенко Л.П. Гармонізація бухгалтерського обліку та фінансової звітності України з міжнародними стандартами: дис. ... канд. екон. наук за спеціальністю 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності). – К.: КНУ імені Тараса Шевченка, 2008.
47. Організація бухгалтерського обліку: підручник; за ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: Рута, 2002. – 592 с.
48. П(С)БО7 „Основні засоби”, затверджено наказом Міністерства України від 27.04.00 р. №92 (зі змінами і доповненнями) // Все про бухгалтерський облік. - №37 (спецвипуск64) – 2001. – 64 с.
49. Панасенко А.П. Проблеми основних засобів у бухгалтерському обліку / А.П. Панасенко // Держава та регіони. – 2008. – №3. – С.407-410.
50. Петрова І.В. Удосконалення обліку амортизації основних засобів як складової витрат підприємства / І.В. Петрова // Держава та регіони. – 2009. – №3. – С.414-417.

51. Податковий кодекс України: від 2 грудня 2010 року № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.zakon.rada.gov.ua>
52. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» // 31 Положення (стандарт) бухгалтерського обліку. – К.: КНТ, 2007. – С.9
53. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 “Дохід”, затверджене наказом Міністерства фінансів України 29.11.99 № 290: [Електронний ресурс]. - Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>.
54. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 “Витрати”, затверджене наказом Міністерства фінансів України 31.12.99 № 318: [Електронний ресурс]. - Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>.
55. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 17 “податок на прибуток” // Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 28.12.2000р. №353 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.zakon.rada.gov.ua>
56. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 2. “Баланс”: Затв. наказом Міністерства фінансів України від 31 березня 1999 р. №87 // Офіційний вісник України. – 1999. – № 25.
57. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 3 “Звіт про фінансові результати” // 31 Положення (стандарт) бухгалтерського обліку. – К.: КНТ, 2007. – С.20
58. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000 р. № 92 // Все про бухгалтерський облік. - № 8 - 9. - 27 січня 2012. - С. 42 - 47.
59. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. із змінами і доповненнями //Все про бухгалтерський облік. - № 8 - 9. - 27 січня 2012. - С. 5 - 10.
60. Про оподаткування прибутку підприємств. Закон України від 22.05.97р [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.zakon.rada.gov.ua>

61. Про оцінку майна, майнових прав та професійну оцінну діяльність в Україні Закон України від 12.07.2001 р. № 2658 - III // Баланс. - 2011. - № 37. - С. 6-17.
62. Пушкар М. С. Фінансовий облік : підручник / М. С. Пушкар. - Тернопіль : Карт-бланш, 2010. - 649 с.
63. Свірко С.В. Загальні положення порядку складання фінансової звітності в секторі державного управління відповідно до МСБОДС / С.В. Свірко // Формування ринкової економіки в Україні. – Вип.23. – К.:КНЕУ, 2010. – С. 470–486.
64. Соколов В. Оценка по справедливой стоимости / В. Соколов // Бухгалтерский учет. – М.: – № 1 – 2006. – С. 260-265
65. Соколов Я.В. История бухгалтерского учета / Я.В. Соколов, В.Я. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 2004. – 272 с.
66. Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учёта: учебник / Я.В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 2005. – 496 с.
67. Сопко В. В. Бухгалтерський облік : навч. посіб. / В. В. Сопко. - [ 5 вид., перероб. і доп.] - К. : КНЕУ, 2010. - 598 с.
68. Сопко В. Організація бухгалтерського обліку, економічного контролю та аналізу: підручник / В. Сопко, В. Завгородній. – К.: КНЕУ, 2000. – 260 с.
69. Справочник нормативных документов по бухгалтерському учету. - Москва: Финансы, - 1978. - 479 с.
70. Хендриксен Э.С. Теория бухгалтерского учета / Э.С. Хендриксен, М.Ф. Ван Бреда; пер. с англ. под ред. проф. Я.В. Соколова. – М. : Финансы и статистика, 1997. – 576 с.
71. Чижевська, Л.В.. Бухгалтерський баланс: теорія і практика: автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.06.04. – Чижевська Людмила Віталіївна. – К.: Нац. аграр. ун-т, 1999. – 18 с.
72. Чумаченко Н. Проблемы региональной политики в Украине / Н. Чумаченко // Людина і політика. – 1999. – №3. – С. 51-60.



73. Швець В.Г. Теорія бухгалтерського обліку: навч. посібник / В.Г. Швець.  
– К.: Знання-Прес, 2003. – 444 с.
74. Шуліка Ю.О. Удосконалення обліку й аудиту основних засобів на  
прикладі ДП «Гірник» / Ю.О. Шуліка, О.Г. Лищенко // Держава та  
регіони: Економіка та підприємництво. – 2010. – №4. – С. 201-205.
75. Энтони Р. Учет: ситуации и примеры: пер. с англ. / Р. Энтони, Дж. Рис;  
под ред. и с предисл. А. М. Петрачкова. - М. : Финансы и статистика,  
2009 - 560 с.