

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
Тернопільський Національний Економічний Університет
Факультет обліку і аудиту
Кафедра обліку і оподаткування підприємницької діяльності

Стецюк Любомир Миколайович

Облік основних засобів та аналіз ефективності їх використання /
Accounting of fixed assets and analysis of the effectiveness of its use

Спеціальність: 071 – облік і оподаткування

освітньо-професійна програма – облік і оподаткування діяльності суб'єктів господарювання

Випускна кваліфікаційна робота

Виконав студент групи ОПД -41/2

Л.М. Стецюк

Науковий керівник:

к.е.н., доцент, Н.В. Починок

Випускну кваліфікаційну роботу

Допущено до захисту:

"__" _____ 20__ р.

Завідувач кафедри

_____ Н.В. Починок

Зміст

Вступ	3
Розділ 1. Теоретичні основи обліку основних засобів	
1.1 Облікова сутність основних засобів, їх класифікація для потреб управління.....	6
1.2 Нормативно-правове регулювання обліку основних засобів.....	18
Висновки до Розділу I	22
Розділ 2. Методичні аспекти обліку і аналізу основних засобів	
2.1 Облік надходження основних засобів.....	24
2.2 Облік процесу відтворення та оновлення основних засобів.....	29
2.3 Облік процесу вибуття основних засобів.....	34
2.4 Альтернативні напрямки залучення основних засобів та їх відображення в обліку.....	38
2.5 Концептуальні основи аналізу основних засобів для підвищення ефективності діяльності підприємства.....	44
Висновки до Розділу 2	55
Список використаної літератури.....	59

Вступ

В сучасних умовах господарювання є необхідність відтворення основних засобів. Від відображення облікових операцій з основними засобами залежить прийняття управлінських рішень щодо зміцнення та оновлення матеріально-технічної бази підприємства, забезпечення ефективного відтворення, досягнення конкурентоздатності та поліпшення економічного стану підприємств.

Статистичні дані свідчать, що впродовж 2000-2017 років розмір первісної вартості об'єктів основних засобів мав тенденцію до зростання з 2000 року до 2014 року, проте дана позитивна динаміка дещо змінилася до 2017 року. Показник ступеня зносу збільшувався до 2014 року, що є негативним чинником у діяльності підприємств, проте вже протягом 2015–2017 років зменшується та досяг 55%. Однак реальна ситуація така, що через інфляцію та падіння курсу національної валюти вартість нового обладнання набагато вище первісної вартості аналогічного експлуатованого устаткування. Відтак технічний стан основних засобів вітчизняних підприємств характеризується високим рівнем зношування, низьким коефіцієнтом корисної дії потужностей, негативною тенденцією до оновлення. Тому саме основні засоби, вартість яких є найвагомішою частиною майна більшості суб'єктів господарювання, потребують належної організації та ведення обліку з метою інформаційного забезпечення системи управління.

Дослідженню основних засобів приділяють увагу як зарубіжні, так і вітчизняні вчені. Значне методологічне та науково-практичне значення мають дослідження з обліку необоротних матеріальних активів Ф. Ф. Бутинця, З.-М. В. Задорожного, Я. Д. Крупки, Н.Г.Виговська, А.Г.Загородній, С. М. Кафки, М.Ф.Огійчук, В.С.Рудницький, В.В.Сопко, Н.О.Ткач та ін.

Метою роботи є дослідження теоретичних та методичних основ бухгалтерського обліку основних засобів. Для досягнення поставленої мети, що визначає зміст дослідження, в роботі передбачено виконати такі **завдання**:

- ✓ визначити класифікаційні ознаки та групи основних засобів для потреб управління підприємством;
- ✓ вдосконалити підходи до документального оформлення та своєчасного відображення в облікових регістрах надходження основних засобів, їх внутрішнього переміщення і вибуття;
- ✓ удосконалити методичні підходи щодо достовірного визначення результатів від реалізації та іншого вибуття основних засобів;
- ✓ обґрунтувати зміст і призначення амортизації, її роль у відтворенні основних засобів;
- ✓ дослідити альтернативні напрямки залучення основних засобів та їх відображення в обліку;
- ✓ удосконалити методику аналізу основних засобів для підвищення ефективності діяльності підприємства

Об'єктом дослідження є процес формування інформації бухгалтерського обліку і аналізу про рух основних засобів.

Предметом дослідження є сукупність теоретичних, методичних, організаційних і прикладних положень бухгалтерського обліку і аналізу основних засобів підприємства.

Методи дослідження. На основі методів системного аналізу досліджено підходи до визначення сутності основних засобів. Застосування методів наукової абстракції та порівняльного аналізу дало можливість визначити особливості основних засобів як економічного інструменту.

Наукова новизна одержаних результатів полягає у теоретичному обґрунтуванні нового способу розв'язання наукової проблеми, яка полягає у невідповідності сучасного стану, методики і організації обліку і аналізу основних засобів підприємства умовам ефективного використання цих активів на підприємстві.

Інформаційною базою дипломної роботи стали Закони України, наукові праці вітчизняних і зарубіжних вчених з питань обліку й аудиту, нормативні і правові

документи з питань обліку основних засобів, матеріали наукових конференцій, дані обліку і звітності ТОВ «Сахара».

Структура та обсяг дослідження. Дипломна робота складається із вступу, трьох розділів, висновків і пропозицій, списку використаних джерел і додатків. Основний зміст викладено на 63 сторінках друкованого тексту. Робота містить 16 таблиць, 4 рисунків, 3 додатків. Список використаних джерел складається зі 54 найменувань.

Розділ 1. Теоретичні основи обліку основних засобів

1.1 Облікова сутність основних засобів, їх класифікація для потреб управління

Основні засоби займають важливу роль у діяльності вітчизняних підприємств всіх форм власності та видів діяльності, тому що безпосередньо беруть активну участь у виробничому процесі. У сучасних умовах система організації бухгалтерського обліку основних засобів не задовольняє зростаючі інформаційні потреби управління. Часті зміни у законодавстві, нормативно-правового регулювання сприяли неоднозначному сприйняттю інформації про ці об'єкти, як в системі бухгалтерського обліку, так і для потреб у системі і податкових розрахунків.

Найважливішими проблемами обліку основних засобів слід вважати наступні:

- визначення економічного змісту основних засобів
- класифікація основних засобів;
- удосконалення методики відображення ремонтів основних засобів та їх поліпшення в обліку;
- удосконалення методики відображення співвідношення показників нормативного терміну служби та строків корисного використання основних засобів;
- вплив амортизаційної політики на оновлення основних засобів;
- документальне оформлення операцій з основними засобами;
- оцінка та переоцінка основних засобів;
- відсутність комплексного підходу з організації та методики обліку операцій з основними засобами;
- удосконалення підходів до бухгалтерського обліку основних засобів підприємств через розробку облікових номенклатур, графіків документообігу, робочого плану рахунків та наказу про облікову політику, впровадження порядку ведення обліку основних засобів з неостаточно встановленим терміном експлуатації.

Бухгалтерський облік основних засобів повинен забезпечити:

- **контроль** за зберіганням основних засобів;
- **своєчасне**, правильне документарне оформлення відображення в обліку надходження основних засобів (фондів), їх внутрішнього переміщення та з цеху в цех, зі складу на склад, з відділу у відділ тощо) ефективного використання, вибуття (ліквідація, реалізація, безкоштовна передача);
- **своєчасне** (щомісячне) відображення в обліку зносу (амортизації) основних засобів;
- **відображення** в обліку витрат на ремонт основних засобів;
- **визначення** результатів від ліквідації, а також збитків вад списування не повністю амортизованих об'єктів основних засобів;
- **виявлення** зайвим та морально застарілих; основних засобів.

Крім цього, бухгалтерський облік основних засобів повинен забезпечити контроль за ефективним використанням виробничих майданчиків, обладнання, машин, транспортних засобів та інших засобів праці.

Характерною особливістю засобів праці є те, що вони не мають тієї загальної взаємозамінюваності, яка характерна, наприклад, для потенційної робочої сили. Тому ефективність їх різна по галузях, підприємствах, окремих видах. Ця різниця для кожного конкретного засобу праці залежить від його технічного стану, ступеня фізичного й морального зносу.

Промислові підприємства постійно поповнюються новими засобами праці відповідно до вимог досягнутого рівня технології виробництва, характеру й обсягу виготовлюваної продукції.

Поінформованість про наявність засобів праці та постійний контроль за їх ефективним використанням мають велике значення в управлінні виробничою діяльністю кожного підприємства. Цьому має сприяти добре побудований їх облік.

Відповідно до П(С)БО 7 основні засоби – це матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх у процесі виробництва або постачання товарів і послуг, надання в оренду іншим особам або для здійснення

адміністративних функцій, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких становить більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік).[43]

У міжнародних стандартах, а саме: МСБО 16 «Основні засоби», основними засобами вважаються ресурси, які підконтрольні підприємству або суб'єкту господарювання, оцінка яких може бути достовірно визначена, які виникли в результаті минулих подій суб'єкта, що використовує їх протягом періоду, більше 12 місяців або операційного періоду який триває більше 12 місяців, і в майбутньому очікується отримання економічних вигод від їх використання.[35]

У Податковому Кодексі України пп. 14.1.138 ст. 14 знаходиться наступне визначення основних засобів - це матеріальні активи, в тому числі запаси природних корисних копалин наданих у користування ділянок землі (крім вартості землі, незавершених капітальних інвестицій, матеріальних активів, бібліотечних і архівних фондів, автомобільних доріг загального призначення, вартість яких не перевищує 6000 гривень, невиробничих основних засобів та нематеріальних активів), що призначаються платником податку для використання у господарській діяльності підприємства платника податку, вартість яких перевищує 6000 гривень та поступово зменшується у зв'язку із фізичним або моральним зносом і очікуваний термін експлуатації який з дати введення в експлуатацію становить понад один рік (або операційний цикл, якщо він довший за рік).[40]

Таким чином можна зазначити, що визначення поняття «основні засоби» у нормативно-правових актах України, які регулюють їх бухгалтерський облік, призводять до деякої плутанини щодо розуміння їх сутності, оскільки при встановленні критеріїв віднесення об'єкту до основних засобів перевага надається їх призначенню. В той же час норми податкового законодавства акцентують увагу на особливостях визнання об'єкту основних засобів активом, тобто лише у тому випадку, коли його застосування відбувається виключно «для використання у господарській діяльності платника податку».

Слід зазначити, що адаптація національних стандартів бухгалтерського обліку до міжнародних зумовлює те, що наведені у національному та міжнародному стандартах поняття основних засобів співпадають за усіма ключовими критеріями їх визнання. На жаль, така ідентичність існує тільки у площині бухгалтерського обліку основних засобів. В той час як органи фіскальної служби при ідентифікації об'єкта основних засобів дотримуються норм Податкового кодексу України.

І. О. Бланк вважає, що основні засоби – це майно підприємства, яке функціонує тривалий проміжок часу в незмінній натуральній формі[9].

З.-М. В. Задорожний вважає, що основні засоби – це активи період корисного використання яких перевищує один рік[27].

Дослідження економічної літератури показало, що чітке розуміння сутності основних засобів має велике практичне значення, адже правильне сприйняття спрощує роботу кожного підприємства, зокрема допомагає прослідкувати та виявити взаємозалежності між різними факторами виробничо-господарської діяльності, що в подальшому дозволить не лише раціонально споживати наявні фінансові ресурси, а й будувати обґрунтовані економічні прогнози щодо доцільності використання та управління основними засобами на підприємстві.

У вітчизняній обліковій термінології доцільно використовувати поняття основні засоби у такому змістовому виразі: основні засоби – це засоби праці (матеріальні активи), які тривалий час (більше 365 днів або протягом декількох операційних циклів) приймають участь у виробничому процесі/господарській діяльності, зберігають свою натурально-речову форму і по частинах переносять свою вартість на виготовлений продукт (шляхом амортизаційних відрахувань).

За результатами дослідження встановлено, що основною класифікаційною ознакою для поділу необоротних матеріальних активів в працях науковців – є матеріальність.

Науковці ж, при дослідженні питань з обліку основних засобів намагаються показати дану категорію відповідно до потреб аналізу, конкретної галузі чи

управління підприємством. Визнання основних засобів та ознак належності активів до основних засобів у своїх наукових працях висвітлювали багато вітчизняних та зарубіжних вчених. Отже, трактування поняття «основні засоби» відповідно до ознак наведено таблиці 1.1.

Таблиця 1.1.

Ознаки визнання основних засобів

Автори	Критерії визнання основних засобів				
	Матеріальність	Призначення	Поступове перенесення вартості	Термін використання	Вартісне вираження
Агрес О. Г.[4]	+	+	+	+	+
Бабаєв Ю. А.[5]		+		+	
Бабяк Н. Д.[6]	+		+	+	
Безруких П. С.[7]	+			+	
Бланк І. А.[9]	+		+		
Бойко В. М., Вашків П. Г.[12]		+	+		
Борисов А. Б.[13]		+	+		
Бутинець Ф. Ф. [14]	+	+		+	
Грабова Н. Н.[17]	+			+	
Завадський Й. С.[21]		+	+	+	
Загородній А. Г., Вознюк Г. Л.[22]	+	+		+	
Неміш Ю. В.[36]		+	+	+	
Сердюк В. Н.[48]				+	+
Сопко В. В.[49]			+	+	+

Аналіз поданих визначень основних засобів виходячи з них можна зробити висновки, що більшість науковців при розкритті питання обліку основних засобів акцентують увагу на таких головних критеріях визнання основних засобів, як: матеріальність (наявність матеріально-речової форми); призначення (утримуються з метою використання їх в процесі господарської діяльності

підприємства, а саме процесу виробництва, реалізація(постачання) товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних функцій чи соціально-культурних функцій); термін експлуатації (більше року або операційного циклу, якщо він більше року).

Саме тому дана група науковців, серед яких А. Б. Борисов, Ф. Ф. Бутинець, А. Г. Загородній, Г. А. Вознюк, Н. Н. Грабова, В. С. Сухарський, О. Г. Агрес, Ю. В. Неміш наголошує на необхідності конкретизації сфери використання основних засобів – у виробничій або невиробничій діяльності підприємства (під час виконання адміністративних та соціальних функцій).

Об'єкт основних засобів повинен відповідати критеріям визнання його таким, зокрема:

- є вірогідність отримання економічних вигод від його використання;
- він може бути надійно (достовірно) оцінений у вартісному вимірі.

Для правильної організації обліку основних засобів, а також з метою структурування системи обліку та її упорядкування важливу роль відіграє обґрунтована класифікація основних засобів за економічними та технічними параметрами. В Україні класифікація основних засобів закріплена на законодавчому рівні у П(С)БО 7 «Основні засоби» та у Податковому кодексі. У П(С)БО 7 для цілей бухгалтерського обліку законодавчо виділено наступні групи однакових за призначенням та технічними характеристиками основних засобів [43]:

1. земельні ділянки;
2. капітальні витрати на поліпшення земель, не пов'язанні з будівництвом;
3. будівлі, споруди та передавальні пристрої;
4. машини та обладнання;
5. транспортні засоби;
6. інструменти, прилади, інвентар (меблі);
7. тварини;
8. багаторічні насадження;
9. інші основні засоби.

На субрахунку №101 "Земельні ділянки" ведеться облік земельних ділянок. На субрахунку № 102 "Капітальні витрати на поліпшення земель" ведеться облік капітальних вкладень на поліпшення земель (меліоративні, осушувальні, іригаційні та інші роботи). На субрахунку № 103 "Будинки та споруди" ведеться облік руху та наявності будівель, споруд, їх структурних компонентів та передавальних пристроїв, включаючи частини будівель. На субрахунку № 104 "Машини та обладнання", № 105 "Транспортні засоби", № 106 "Інструменти, прилади та інвентар" ведеться облік руху та наявності автомобілів включаючи вузли і запасні частини, якими вони комплектуються (двигуни, мости, запасні колеса, підйомники, інструмент, інвентар тощо), меблів, побутових електронних, оптичних, електромеханічних приладів та інструментів, електронно-обчислювальних та інших машин для автоматичної обробки інформації, інформаційних систем, телефонів, мікрофонів, рацій, іншого конторського (офісного) обладнання, устаткування та приладдя до них. На субрахунках № 107 "Робоча і продуктивна худоба", № 108 "Багаторічні насадження" здійснюється облік відповідно робочої і продуктивної худоби, багаторічних насаджень. На субрахунку № 109 "Інші основні засоби" ведеться облік руху і наявності інших основних засобів, що не відображені на субрахунках № 101- 108.

У Податковому кодексі України наведено класифікацію основних засобів із врахуванням мінімальнодопустимих строків їх амортизації. Дана класифікація показана у таблиці 1.2.

Таблиця 1.2.

Мінімально допустимі строки амортизації основних засобів та інших
необоротних активів [3]

Група	Мінімально допустимі строки корисного використання, років
група 1 – земельні ділянки	-
група 2 – капітальні витрати на поліпшення земель, не пов'язані з будівництвом	15

Продовження таблиці 1.2

група 3 – будівлі	20
Споруди	15
передавальні пристрої	10
група 4 – машини та обладнання	5
з них:	
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 (крім 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 їх підключення до телекомунікаційних мереж, телефони (в тому числі стільникові), мікрофони і рації, вартість яких перевищує 6000 гривень	2
група 5 – транспортні засоби	5
група 6 – інструменти, прилади, інвентар (меблі)	4
група 7 – тварини	6
група 8 – багаторічні насадження	10
група 9 – інші основні засоби	12
група 10 – бібліотечні фонди	-
група 11 – малоцінні необоротні матеріальні активи	-
група 12 – тимчасові споруди	5
група 13 – природні ресурси	-
група 14 – інвентарна тара	6
група 15 – предмети прокату	5
група 16 – довгострокові біологічні активи	7

Вчені-економісти об'єкти основних засобів, що використовуються у господарській діяльності підприємства, поділяють на певні групи, залежно від того, яку роль вони відіграють у виробничому процесі. Один із способів групування основних засобів представлений на рисунку 1.1.

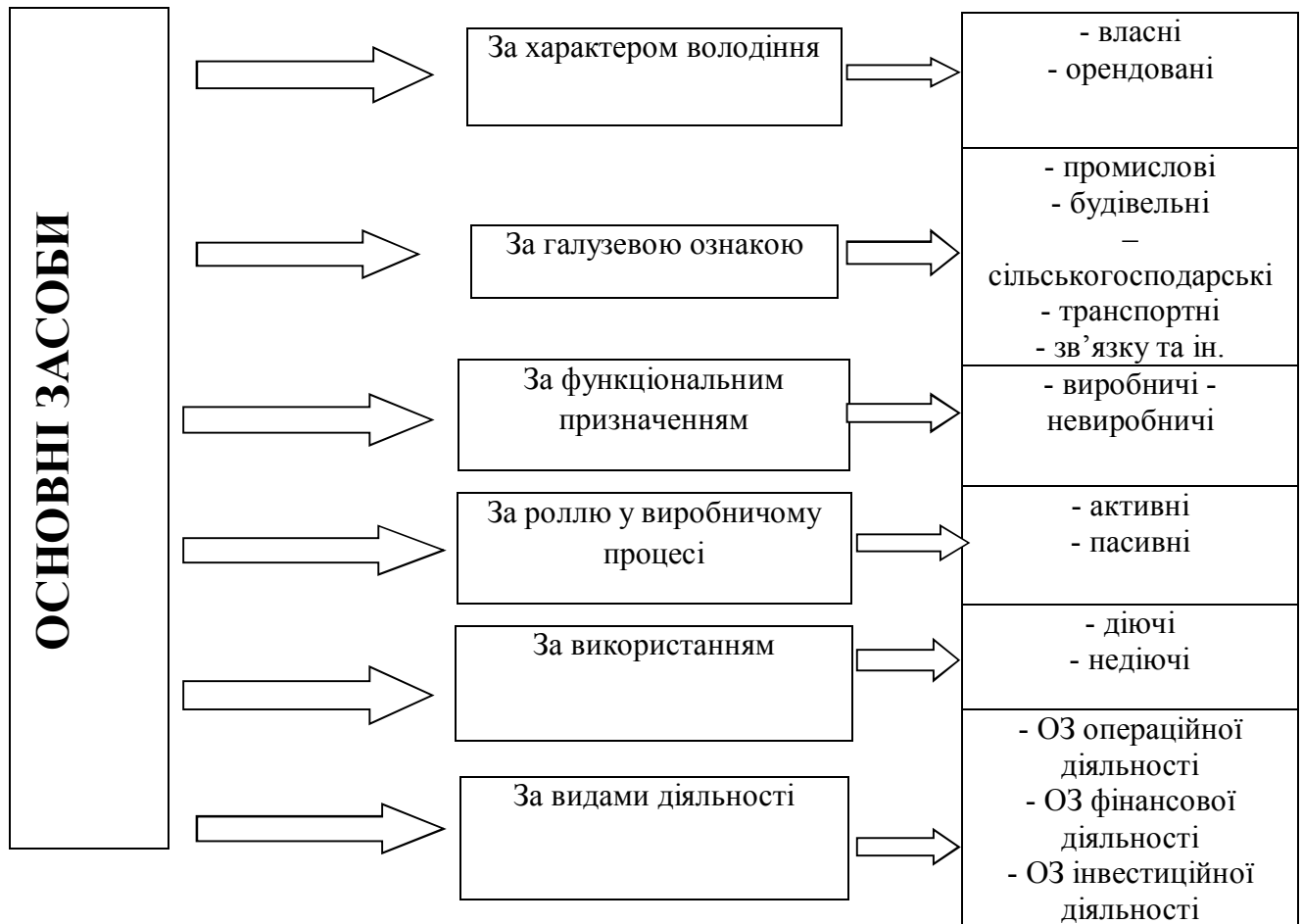


Рис. 1.1. Класифікація об'єктів основних засобів

Вчені виділяють також і інші види основних засобів, які, хоч і не завжди використовуються активно у виробництві, проте є необхідною умовою його здійснення. До них відносять споруди, будівлі, транспортні засоби, обладнання, що безпосередньо використовується у процесі управління основною діяльністю підприємства. Тобто їх відсутність унеможливає продовження виробничого процесу. Саме ці основні засоби становлять так звану «пасивну частину» активів підприємства.

За функціональним призначенням розрізняють виробничі та невиробничі основні засоби. Виробничі – це ті основні засоби, які приймають участь у процесі виробництва на підприємстві, наданні певних робіт та послуг. Вони багаторазово беруть участь у виробничих процесах і не змінюючи натуральної

форми та частинами переносять свою вартість на новостворений продукт. До них відносять машини і обладнання, будинки і транспортні засоби, тощо. Невиробничі основні засоби, безпосередньо, не приймають прямої участі у виробничому процесі, проте можуть бути необхідною умовою суспільного відтворення. Їхньою ціллю є задоволення соціальних потреб працівників. Такими спорудами є житлово-комунального призначення, їдальнями, транспортними засобами та інші.

За використанням основні засоби діляться на діючі та недіючі. Діючі – це ті основні засоби, які знаходяться у використанні, тобто беруть участь у процесі виготовлення продукції на підприємств і в даний час. До них відносяться тимчасово не задіяні ОЗ та засоби, здані в оренду на договірних засадах. Недіючими вважаються основні засоби, які в даний період в господарській діяльності підприємства не використовуються (знаходяться на консервації).

За характером володіння основні засоби можна поділити на власні та орендовані. Власні основні засоби – це ті, які належать підприємству на правах власності або володіння. Вони відображаються в складі балансу та формуються за рахунок певного джерела (як внесок в статутний капітал, фінансування з відповідних джерел, прибутків тощо). Орендовані основні засоби використовуються компанією відповідно до договору оренди (лізингу), і не є власністю підприємства. Відображення їх тільки в балансі орендодавця можна уникнути можливості подвійного обліку.

За видами діяльності розрізняють основні засоби, які безпосередньо задіяні у операційній, фінансовій та інвестиційній діяльності. Основними засобами, які використовують в операційній або поточній діяльності є виробничі основні засоби. До них належать машини і устаткування, обчислювальна техніка, лабораторне обладнання, вимірювальні прилади, транспортні засоби, меліорація земель та інші ОЗ. Основними засобами, що задіяні у фінансовій діяльності є довгострокові фінансові вкладення. До основних засобів, які задіяні у інвестиційній діяльності відносять активи, обслуговуючі інвестиційну

діяльність реального сектора, зокрема, обладнання, призначене для монтажу, незавершене капітальне будівництво та інші реальні сектори інвестування та ін.

Основним аспектом обліку основних засобів є їх оцінка. Фінансовий облік основних засобів – це, в іншому розумінні, безперервний процес їх оцінки. Оцінка – є одним із самих важливих елементів методу бухгалтерського обліку. Оцінку використовують як засіб обміну та облікового відображення документів купівлі-продажу в умовах економічних відносин. Як специфічна форма ціни оцінка потрібна для визначення загальної величини матеріальних активів, їх складу, структури, величини амортизаційних відрахувань та ефективності використання. Отже, оцінка – це спосіб вираження певним вимірником наявності та руху основних засобів або інших активів підприємства.

Оцінка основних засобів може здійснюватися такими методами: первісна вартість, зменшена на суму нарахованої амортизації чи справедлива вартість.

Первісною вартістю основних засобів за П(С)БО 7 є вартість, за якою об'єкти зараховуються на баланс підприємств, тобто фактична собівартість необоротних активів у сумі грошових коштів або справедливої вартості інших активів, переданих, витрачених для створення необоротних активів [43].

Відповідно до П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств» справедлива вартість – це ринкова вартість, у разі відсутності даних про ринкову вартість – відновлювальна вартість (сучасна собівартість придбання) за вирахуванням суми зносу на дату оцінки.[42].

Справедлива оцінка – це ринкова вартість активу, що існує на момент складання балансу.

Інші науковці вважають, що справедлива вартість має переваги перед первісною собівартістю, зокрема:

- використання справедливої вартості приводить до покращення надійності, змістовності та повноти інформації у звітах, тому що враховується економічна ситуація та стан оцінюваного активу не тільки в момент постановки на облік, а й в подальшому його використанні, аж до моменту останньої переоцінки;

- зумовлює до більшої порівнянності показників звітності різних підприємств, вартість яких визначається незалежно від конкретних обставин, властивих окремому підприємству;
- є ефективнішою основою для оцінки майбутніх грошових потоків у порівнянні з витратами, що є дуже важливо для зовнішніх користувачів;
- це краща основа для порівняння інформації в процесі аналізу ефективності використання основних засобів;
- надає можливість підприємству розширити сферу заставного кредитування, вирішити питання про внесення інвестицій, обґрунтовано визначити орендні платежі.

Недоліками оцінки за справедливою вартістю:

- вона має умовний характер, тому що визначається не за реальною господарською операцією і не підтверджується первинними документами, а визначається за допомогою різних підходів.
- відображає не реальні угоди, які здійснює підприємство, а певну умовну суму, що могла б бути отриманні у випадку, якщо основний засіб був би проданий станом на певну дату [30].

У багатьох літературних джерелах термін «справедлива вартість» ототожнюється з терміном «ринкова вартість».

Проте це припущення вважаємо дещо помилковим, оскільки у П(С)БО 19 йдеться про те, що як справедлива вартість можуть виступати ринкова вартість, відновлювальна вартість за вирахуванням зносу, «поточна ринкова вартість» і т. д.

Отже, основні засоби організації в більшості випадків складають найбільш вагому частину її майна. Достовірність даних бухгалтерського обліку про основні засоби під чому визначає достовірність інформації про фінансовий стан організації в цілому. Також необхідною умовою раціональної організації обліку основних засобів є їх класифікація. Її орієнтація на загальних для усіх галузей національної економіки ознаках – визначенні різних груп основних засобів та їх об'єднання по спільних функціях у виробничому процесі має

домінуюче значення для організації бухгалтерського обліку. Завдяки цьому основні засоби розділяють по групах, які підлягають обліку та контролю на бухгалтерських рахунках. Також забезпечується єдність групування по видах об'єктів у всіх галузях економіки, що дозволяє досягти співставлення облікових показників різних підприємств.

1.2 Нормативно-правове регулювання обліку основних засобів

Основою при веденні обліку основних засобів та складанні звітності є дослідження законодавства України. Розглянувши діючі закони, підзаконні акти, нормативні документи можна згрупувати та представити їх у вигляді чотирьох груп:

I група – законодавча – ґрунтується на сутності бухгалтерського обліку, його завдання, основні поняття, що використовуються, порядок регулювання, організації та ведення бухгалтерського обліку. В основі цієї групи лежить Конституція України, Господарський кодекс України, Податковий кодекс України, Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996-XIV.

II група – нормативна - Положення стандарт бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», у якому методологічні засади ведення обліку основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, та ряд інших П(С)БО.

III група – методична - Інструкція про використання плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій; Методичні рекомендації про застосування регістрів бухгалтерського обліку; Інші нормативно-правові акти. Методичні рекомендації про рух основних засобів

IV група – організаційна - Наказ про облікову політику підприємства; Робочий план рахунків для обліку основних засобів; Наказ про проведення інвентаризації; посадові інструкції; графіки документообороту та інвентаризації. Ця група документів формується в рамках системи управління певного підприємства.

Основним законодавчим актом, що регулює облік основних засобів є Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996-XIV. В даному законі регулюється правові засади організації ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності.

Згідно з цим документом бухгалтерський облік є обов'язковим, ведеться безпосередньо всіма підприємствами, оскільки фінансова, податкова, статистична та інші види звітності, ґрунтується на даних цієї системи. Розглянувши суть організації бухгалтерського обліку на підприємстві, можна зробити висновок, що відповідальність за правильність його ведення відповідальний власник або уповноважений призначений орган на підприємстві, який здійснює керівництво підприємством відповідно до законодавства та статуту організації.

Податковим кодексом України визначається поняття амортизації, вартості, що амортизується, первісної, ліквідаційної вартості, класифікація основних засобів у залежності від терміну експлуатації активу та об'єкти основних засобів

Основою при веденні обліку основних засобів та складанні звітності є дослідження положень стандартів бухгалтерського обліку, розглянемо деякі з них:

Головна роль відводиться П(С)БО 7 «Основні засоби». Цей стандарт визначає методологічні засади, які ґрунтуються в бухгалтерському обліку на основі інформації про основні засоби та інші необоротні матеріальні активи, а також розкриття інформації про них у фінансовій звітності. Відповідно, у цьому документі показуються критерії визнання об'єкта основних засобів активом, прописані методи оцінки, переоцінки та амортизації основних засобів, врегульовано формування інформації про зменшення корисності та вибуття основних засобів, а також порядок розкриття інформації про них у примітках до фінансової звітності.

П(С)БО 14 «Оренда» ґрунтується на методологічних засадах формування інформації в бухгалтерському обліку про оренду необоротних активів та розкриття її у фінансовій звітності. Відповідно, виділяє фінансову та операційну оренду, і таким чином надає інформацію про ведення обліку оренди

як в орендаря, так і в орендодавця і розкриття інформації у примітках до фінансової звітності.

П(С)БО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність» означає критерії визнання та оцінки необоротних активів, утримуваних для продажу, визнання та оцінку припиненої діяльності, та означає інформацію, що наводиться в примітках до річної фінансової звітності про активи та групи вибуття, утримувані для продажу.

У П(С)БО 28 «Зменшення корисності активів» наводяться критерії визнання та оцінки зменшення корисності активів, зокрема необоротних активів, визначає порядок формування інформації про облік відновлення корисності активу, зменшення та відновлення корисності групи активів, яка генерує грошові потоки та її розкриття у примітках до фінансової звітності.

П(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість» наводить критерії визнання та оцінки інвестиційної нерухомості, підстави переведення основних засобів до складу інвестиційної нерухомості та виведення зі складу інвестиційної нерухомості, вибуття інвестиційної нерухомості, та відображення цих операцій у примітках до річної фінансової звітності.

У плані рахунків бухгалтерського обліку основних засобів, активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій на підприємстві та організацій, для ведення обліку основних засобів застосовують рахунок 10 «Основні засоби». А також затверджено Інструкцію про застосування плану рахунків, що спрямована на забезпечення єдності відображення однорідних за змістом господарських операцій на відповідних синтетичних рахунках і субрахунках. В даній інструкції наведено коротку характеристику та використання синтетичних рахунків і субрахунків, подібна схема реєстрації та групування інформації про господарські операції.

До переліку основних нормативних документів з обліку основних засобів відносять Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів, що також наводять класифікацію основних засобів, ґрунтуються на методологічних особливостях обліку надходження, ремонту, поліпшення,

переоцінки, вибуття, амортизації основних засобів та облік основних засобів в оренді.

У додатку до методичних рекомендацій указані типові кореспонденції рахунків бухгалтерського обліку операцій з основними засобами.

Структура регулювання обліку основних засобів на рівні підприємства має в основі регулювання, яке здійснюється шляхом створення наказу про облікову політику. У цьому наказі, безпосередньо щодо об'єктів основних засобів визначають наступне:

1. Що саме є об'єктом основних засобів на підприємстві. Тому що в різних нормативних документах представлені альтернативні варіанти визначення об'єкта основних засобів. А саме в П(С)БО 7, Методичних рекомендаціях з бухгалтерського обліку основних засобів подані такі визначення об'єкта основних засобів: закінчений пристрій з усіма пристосуваннями і приладдям до нього; конструктивно відокремлений предмет, призначений для виконання певних самостійних функцій тощо[34].
2. Порядок визначення ліквідаційної вартості основних засобів. При зарахуванні об'єктів до складу основних засобів визначити їх ліквідаційну вартість через декілька років досить складно, тому, як варіант, підприємство у наказі про облікову політику може вказати, що ліквідаційна вартість об'єкта дорівнює нулю, а вартість, що амортизують, відповідає первісній вартості об'єкта.
3. Методи нарахування амортизації основних засобів, оскільки чинним законодавством передбачено наступні методи нарахування амортизації основних засобів: прямолінійний, зменшення залишкової вартості, прискореного зменшення залишкової вартості, кумулятивний і виробничий метод. Підприємство може обрати і використовувати різні методи амортизації для різних груп об'єктів основних засобів.
4. Встановлення терміну корисного використання основних засобів. Експлуатацією об'єкта є період часу, упродовж якого підприємство планує використовувати відповідний об'єкт або кількість одиниць продукції (послуг),

яку підприємство очікує отримати від використання основного засобу. При встановленні яких важливо враховувати наведені у Податковому кодексі наведені мінімальні терміни корисного використання об'єктів груп основних засобів, і термін, який буде встановлений не може бути менший за той, що встановлено кодексом.

5. Порядок й умови переоцінки основних засобів. Вартість об'єктів основних засобів, що відображена в обліку і балансі, може не відповідати їх реальній вартості. Тому підприємства мають право здійснювати переоцінку об'єктів основних засобів. Діючі стандарти не відносять переоцінку до обов'язкових заходів. Тому підприємство самостійно приймає рішення щодо необхідності її проведення. Слід пам'ятати, що коли здійснюється переоцінка окремого об'єкта основних засобів, то переоцінці підлягають всі об'єкти цієї групи основних засобів одночасно, щоб уникнути вибіркової переоцінки активів і відображення достовірної інформації у фінансовій звітності.

Аналіз практики впровадження Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку дало змогу виявити проблемні питання методичного характеру, наявність яких пов'язана з недостатнім рівнем наукового обґрунтування, що стосується і основних засобів. Тому дані проблемні питання методичного характеру потребують доопрацювання як на державному рівні, так і на рівні підприємства.

Висновки до Розділу I

З метою визначення ступеня врегулюваності питань в частині бухгалтерського обліку і контролю основних засобів, досліджено національні та міжнародні нормативні акти та визначено рівні нормативно-правового регулювання. В результаті чого встановлено, що практичне застосування задекларованих норм в обліку основних засобів вимагає суттєвих доопрацювань та доповнень в напрямку пристосування їх до конкретних умов господарювання з метою спрощення порядку обліку та складання фінансової звітності.

Опрацювання наукових робіт та нормативно-правових актів, які характеризують проаналізовану категорію основні засоби, призвело до наступних висновків:

1. Проведене дослідження облікової категорії «основні засоби», дозволило виокремити наступні критерії визнання: матеріальність (наявність матеріально-речової форми); призначення (утримуються з метою використання їх в процесі виробництва, постачання товарів, надання послуг або для здійснення адміністративних чи соціально-культурних функцій); термін експлуатації (більше року або операційного циклу, якщо він більше року); амортизація (здатність об'єкту в процесі експлуатації поступово переносити свою вартість на результат діяльності підприємства) тощо. Виділені основні положення визнання основних засобів, які покладено в основу загального бачення визначення терміну «основні засоби», під якими слід розуміти матеріальні активи, які зберігають свою натуральну форму протягом всього терміну корисної дії об'єкта основних засобів, що становить понад один рік (або операційний цикл, якщо він довший за рік), використовуються як під час здійснення господарської діяльності, так і під час виконання підприємством адміністративних чи соціально-культурних функцій та по частинах переносять свою вартість на результат власної діяльності – виготовлений продукт, послугу або товар.

2. Проаналізовано оцінку основних засобів за первісною та справедливою вартістю. В першу чергу при застосуванні оцінки за первісною вартістю не враховано вплив інфляції та інших ринкових змін на ціну. Аналіз використання справедливої вартості в сучасному обліку дозволяє встановити, ще сфера застосування справедливої вартості обмежена (більшість фактів господарського життя оцінюють за історичною вартістю), спосіб оцінки справедливої вартості залежить від виду основного засобу і можливості виміру його вартості. Якщо ринкова оцінка неможлива, справедлива вартість приймається рівною дисконтованому доходу від використання цього активу протягом терміну його служби.

Розділ 2. Методичні аспекти обліку основних засобів

2.1 Облік надходження основних засобів

У сучасних умовах господарювання відображення в обліку операцій з основними засобами підприємства залишається проблемною і складною ділянкою бухгалтерського обліку. Процес руху основних засобів на підприємстві складається з трьох основних етапів: надходження основних засобів, використання основних засобів, вибуття основних засобів. Рух основних засобів починається з формування ресурсів, необхідних для фінансування їх надходжень на підприємство в обмін на ресурси. На другому етапі господарська діяльність характеризується використанням, споживанням і зношенням основних засобів. На третьому етапі вибуття основних засобів з різних причин, ліквідація й реалізація.

Саме у системі первинного обліку формується інформація, що забезпечує керівництво необхідними даними про рух основних засобів на підприємстві.

На думку А. Г. Загородного, первинний облік - це початкова стадія облікового процесу, на якій здійснюється спостереження за господарськими явищами, їхнє вимірювання, та реєстрація в первинних документах. З огляду на це вона має бути організована відповідними чином [24].

Як слушно зауважує З-М. В. Задорожний, який під первинним обліком вважає один із етапів формування звітної облікової інформації, на якому відбувається первинне нагромадження облікових даних з використанням методів бухгалтерського обліку [27].

Надходження основних засобів у бухгалтерському обліку та формування їх первісної вартості залежить від того, яким чином вони були придбані. Застосування різних видів вартості при оцінці основних засобів, що надходять на підприємство, зумовлено можливими різноманітними шляхами надходження основних засобів. Для прийняття управлінських рішень потрібні дані про їх надходження і вибуття, місцезнаходження, стан збереження, амортизацію, переоцінку, зменшення корисності та інше. При цьому характеристика інформації що міститься в первинних документах повинна задовольняти

вимогам та потребам усіх користувачів: внутрішніх (власники, директори підприємств, управлінський персонал), зовнішніх (кредитори, інвестори, аудитори, та інші користувачі)[31]. Отже, питання форми та змісту первинних документів й надалі є досить актуальним і потребує змін.

З метою забезпечення відображення основних засобів у первинному обліку необхідно використовувати наказ Державного управління статистики від № 818 від 13.09.2016 р., в якому документи представлені для державного сектору, однак можуть застосовуватись для усіх суб'єктів господарювання.

Організація первинного обліку надходження об'єктів основних засобів полягає у своєчасному та повному оформленні первинних документів у системі бухгалтерського обліку.

На сьогодні окремі автори, зокрема Л. Т. Богуцька критикує чинний порядок документального оформлення операцій із руху основних засобів, вказуючи такі недоліки, як трудомісткість відображення, опрацювання інформації, дублювання даних у різних формах документів, що призводить до зниження ефективності документообороту [11].

Додаткового дослідження потребує процес документування операцій з надходження основних засобів та їх використання на підприємстві, адже є низка спеціальних процедур згідно з чинним законодавством, які потребують узгоджень. Наприклад, під час купівлі земельних ділянок чи нерухомості, такі операції ще потребують нотаріального посвідчення. Тому доцільно процес документообігу основних засобів на підприємстві розглядати з метою виокремлення та дослідження документування операцій з основними засобами. Потрібно установлювати раціональний рух документів для кожного підприємства, графік документообігу повинен розроблятися з урахуванням його конкретних особливостей: розміру підприємства, виду діяльності, структури управління. Основою обліку основних засобів, є облікова політика підприємства, робочий план рахунків та вимоги стандартів щодо обліку та відображення в звітності таких активів.

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 можуть бути:

- вибір оптимального складу та обсягу бухгалтерської інформації, яка забезпечить реалізацію завдань, поставлених перед обліком основних засобів;
- розробка та впровадження удосконалених форм носіїв облікової інформації, які мають високий рівень інформативності;
- розробка та впровадження раціональних схем документообігу, що дозволять із мінімальними затратами трудових, матеріальних та фінансових ресурсів забезпечити своєчасне виконання поставлених завдань[54].

Особливу увагу варто приділити документальному оформленню операцій з основними засобами, контролю за їх збереженням та ефективним використанням тощо. Одним з елементів організації бухгалтерського обліку основних засобів є організація документування операцій з надходження, переміщення. Здійснені господарські операції можуть відобразитися в бухгалтерському обліку лише за умови їх належного документального оформлення. Відповідно до чинного вітчизняного законодавства затверджено ряд первинних документів щодо основних засобів (наказ Державного управління статистики від 29.12.1995 р., № 352, типові документи котрого застаріли). Зараз чинним є і наказ № 818 від 13.09.2016 р., в якому документи представлені для державного сектору, однак можуть застосовуватись для усіх суб'єктів господарювання. Зрештою Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» визначає перелік обов'язкових реквізитів в первинних документах і не дає вказівки щодо обов'язкового застосування типових форм первинних документів. Тому, враховуючи наявність вищої юридичної сили ЗУ в порівнянні з наказами Державної служби статистики, підприємства можуть використовувати власні первинні документи.

Проведений аналіз документування операцій, пов'язаних з рухом необоротних матеріальних активів на ТОВ «Сахара», дозволив внести відповідні пропозиції щодо вдосконалення використовуваних форм первинних документів (табл. 2.1) як для досліджуваного підприємства, так і для інших суб'єктів господарювання.

Таблиця 2.1

**Пропозиції щодо змін у типових формах типових первинних документів,
пов'язаних з рухом основних засобів**

<i>Типові форми первинних облікових документів</i>	<i>Показники типових форм первинних документів, які потрібно:</i>	
	<i>Вилучити</i>	<i>Додати</i>
1	2	3
ОЗ-1 Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення основних засобів)	Код норми амортизаційних відрахувань (гр.11)	Група основних засобів (гр.11)
	Норми амортизаційних відрахування на повне відновлення (гр.12-13)	Строк корисного використання (гр.12); метод нарахування амортизації (бухгалтерський і податковий) (гр.13)
	Поправочний коефіцієнт (гр.14)	Ліквідаційна вартість (гр.14)
	На <u> 20 </u> р. (гр.17)	-

Рациональна організація бухгалтерського обліку неможлива без обов'язкового визначення матеріально відповідальних осіб, розробки і дотримання, в тому числі, надходження основних засобів, забезпечення ремонтів необхідною технічною і кошторисно-фінансовою документацією.

Продовження табл. 2.1

1	2	3
ОЗ-3 Акт на списання основних засобів	За даними переоцінки на <u> 20 </u> р. або за документами придбання (гр.7)	-
	Код норми амортизаційних відрахувань (гр.11)	Група основних засобів (гр.11)
	Норми амортизаційних відрахувань: на повне відновлення (гр.12-13)	Строк корисного використання (гр.12) метод нарахування амортизації (бухгалтерський і податковий) (гр.13)
	До початку сплати за основні засоби (місяць, рік) (гр.18)	Ліквідаційна вартість (гр.18)
ОЗ-6 Інвентарна картка обліку основних засобів	Норми амортизаційних відрахування на повне відновлення (гр.6-7)	Група основних засобів (гр.6) Строк корисного використання (гр.7)

Продовження табл. 2.1

Поправочний коефіцієнт (гр.10)	-
Дата початку сплати за основні засоби (гр.15)	-
На 20 р. (гр.22)	-
Норма амортизаційних відрахувань на повну відбудову (гр.8-9)	Метод нарахування амортизації(бухгалтерський і податковий) (гр.8) Ліквідаційна вартість (гр.9)

Форма ОЗ-1 застосовується для оформлення зарахування до складу основних засобів окремих об'єктів і для обліку введених в експлуатацію; для оформлення внутрішнього переміщення основних засобів з одного цеху (відділу, ділянки) до іншого, а також для виключення їх зі складу основних засобів при передачі іншому підприємству. При отриманні (купівлі) основних засобів акт складає комісія, яка призначається розпорядженням (наказом) керівника підприємства. Акт складається в одному примірнику на кожний окремий об'єкт. Складання загального акту, яким оформлюється приймання декількох об'єктів основних засобів дозволяється лише при обліку господарського інвентарю, інструментів, обладнання і т. д., якщо ці об'єкти однотипні, мають однакову вартість та прийняті в одному календарному місяці. При передачі основних засобів іншому підприємству акт складається в двох примірниках (для підприємства, яке отримує і яке здає основні засоби). При оформленні внутрішнього переміщення основних засобів акт також складається в двох примірниках у тому відділі, який здає основні засоби.

Форма ОЗ-3 застосовується для оформлення вибуття окремих об'єктів основних засобів при повній або частковій їх ліквідації. Акт складається в двох примірниках комісією, що затверджена наказом керівника підприємства. Витрати по ліквідації, а також вартість отриманих матеріальних цінностей від розбору будівель, демонтажу обладнання і т. п. відображають в акті в розділі "Розрахунок результатів списання об'єктів". 13 Форма ОЗ-6 застосовується для аналітичного обліку та узагальнення інформації про всі типи основних засобів на підприємстві. Форма містить у собі дані про технічні особливості об'єкта,

норми амортизаційних відрахувань та ін. Традиційно ведеться форма ОЗ-6 в одному примірнику в бухгалтерії, проте існує варіант побудови обліку з веденням двох примірників цих форм: один - у бухгалтерії, другий - в місцях експлуатації основних засобів замість ОЗ-9.

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. Окрім того, автоматизація вказаних ділянок обліку, пов'язаних з надходженням та використанням основних засобів дасть змогу зменшити час, що затрачається на ведення обліку, для керівництва підприємства – проводити аналіз ефективності використання таких активів, в управлінському обліку – можливість детального обліку руху грошових коштів на придбання та використання необоротних матеріальних активів, аналіз і планування витрат на придбання та використання необоротних матеріальних активів.

2.2 Облік процесу відтворення та оновлення основних засобів

Питанню обліку амортизації основних засобів присвячено значну частину досліджень. Відповідно, сформувався і багато трактувань поняття «амортизація». У дослідженнях визначено, що амортизація – це обчислена в грошовому виразі сума зносу необоротних активів у процесі їх виробничого та іншого використання в ході господарської діяльності.

У нормативних актах з бухгалтерського обліку, зокрема в п. 4 П(С)БО 7 «Основні засоби» амортизація розглядається як «систематичний розподіл вартості, яка амортизується, необоротних активів протягом строку їх корисного використання (експлуатації)», а в п. 6 МСБО 16 «Основні засоби» зазначається, що «амортизація – це систематичний розподіл суми активу, що амортизується, протягом строку його корисної експлуатації». Український вчений-економіст М. Г. Чумаченко зауважив, що амортизація є значно ширшим поняттям, яке необхідно розглядати разом з прибутком, як джерело простого відтворення

необоротних активів, а також як важливий фактор здійснення інноваційних процесів в економіці України[52].

Переважає більшість науковців вважають, що поняття «амортизація» та «знос» є тотожними, інші думають, що ці поняття не є рівнозначними і за змістом, і за економічною суттю. Згідно з п. 4 П(С)БО 7 «знос основних засобів – сума амортизації об'єкта основних засобів з початку його корисного використання»[43]. Бачимо, що згідно із визначення, яке надане нормативним джерелом, знос та амортизація знаходяться у тісному взаємозв'язку, але не є тотожними поняттями.

Вважаємо, що амортизація – це процес розподілення вартості об'єкта амортизації за мінусом ліквідаційної вартості протягом терміну корисного використання; процес за допомогою якого вартість необоротних активів систематично переноситься на готову продукцію.

Важливим моментом при обліку амортизації є його тісний зв'язок з податковими розрахунками, адже кожне щомісячне нарахування амортизації передбачає визнання витрат, що відповідно призводить до зменшення фінансового результату. Тому окремі питання, що стосуються цієї категорії прописані в Податковому кодексі України. Зокрема у ст. 138 п.3 прописані порядок розрахунку амортизації основних засобів або нематеріальних активів для визначення об'єкта оподаткування, об'єкти, котрі не підлягають амортизації та мінімально допустимі строки амортизації[40].

Оскільки амортизація виконує функцію зменшення прибутку до оподаткування, то можна сказати, що витрати на придбання основних засобів виводяться з-під оподаткування при нарахуванні амортизації. У табл. 3.1. наведено дані, що стосуються амортизації та прибутку за останніх 5 років двох підприємств ТОВ «Метінвест Холдинг».

Для отримання даних до табл. 2.1 використано опубліковану інформацію з фінансової звітності підприємств ТОВ «Метінвест Холдинг». Для розрахунку розподілу перевищення виручки над операційними витратами між прибутком/амортизацією використовуємо наступну формулу:

Прибуток або амортизація
Перевищення виручки над поточними
витратами

Багато сучасних науковців стверджують про те, що амортизація – це джерело інвестицій в основні засоби. Проте такий підхід не є однозначним, багато залежить від того чи рентабельно працює підприємство.

Підприємства Групи «Метінвест» в основному працюють збитково. Для прикладу, у 2017 році ММК імені Ілліча отримало збиток у 130947 тис. грн. І хоча сума нарахованої амортизації склала 2832584 тис. грн., проте в оборотні кошти потрапляє не вся сума нарахованої амортизації, а тільки додатна різниця між сумою амортизації, в цій ситуації вона складає 834812 тис. грн. (1086122-251310). Тобто можна стверджувати, що амортизація лише частково йде на поповнення оборотних коштів. Якби ж у якогось з підприємств сума перевищення виручки над операційними витратами отримала від’ємне значення, то це могло б свідчити про те, що нарахована амортизація абсолютно не спрямована на збільшення оборотних коштів. Отже її не можна розглядати, як джерело оновлення основних засобів, адже підприємство не матиме необхідних коштів для оновлення своїх необоротних активів. Проте МК «Азовсталь» та ММК ім. Ілліча працювали прибутково: у 2016 та 2014 роках. Саме в період рентабельної діяльності підприємства амортизація стала своєрідним джерелом інвестицій на придбання нових основних засобів.

Таблиця 2.2

Співвідношення прибутку та амортизації до суми перевищення виручки від реалізації над операційними витратами

Підприємство	Роки	Перевищення виручки над поточними витратами (ф.2 ряд.2000-ряд 2550)	Прибуток	Амортизація	Розподіл перевищення виручки над операційними витратами між, %	
					Прибуток (гр.4 / гр.3)	Амортизацією (гр.5 / гр.3)
1	2	3	4	5	6	7

Продовження таблиці 2.2

ПАТ «Металургійний комбінат «Азовсталь»	2013	2298606	-251310	1086122	-	-
	2014	2685636	915891	937949	34,1	34,92
	2015	1753950	-1835472	2261139	-	-
	2016	5912621	558417	2524625	9,44	42,70
	2017	27445301	-130947	2832584	-	-
Разом за 5 років		40096114	-3005211	9642419	43,54	77,62
ПрАТ «ММК імені Ілліча»	2013	-137079	-2929911	1527071	-	-
	2014	4708386	453615	1740143	9,63	36,96
	2015	1067902	-1585924	2705493	-	-
	2016	210985	-152786	3096973	-	-
	2017	3855882	-828056	3409143	-	-
Разом за 5 років		91406174	-11053484	31763661	9,63	36,96

Джерело: сформовано автором на основі даних фінансової звітності ПАТ «МК Азовсталь» та ПрАТ «ММК імені Ілліча» [2],[3].

Проаналізувавши табл. 2.2. спостерігаємо, що частка амортизації має тенденцію до зростання, що є наслідком оптимізації оподаткування підприємств податком на прибуток та дозволяє багатоваріантність методів нарахування, а також можливість самостійно встановлювати терміни корисного використання. Як бачимо, амортизація особливий інструмент в обліку, за допомогою якого організація має можливість розподіляти суму перевищення виручки над операційними витратами між амортизацією і прибутком. Велика роль при цьому належить обліковій політиці.

Окрім амортизації основних засобів, котру відносять до витрат діяльності і яка є джерелом відтворення, під час утримання основних засобів виникають капітальні та поточні витрати, пов'язані з ремонтами чи поліпшеннями. Вважається, що ремонт основних засобів – це часткове відновлення окремих об'єктів для підтримання їх у робочому стані[1].

Облік витрат на ремонти та поліпшення відповідно регулює П(С)БО 7 і залежить від того, на що спрямовано ремонтні заходи: на підтримку об'єкта в робочому стані чи поліпшення. Згідно із цим принципом ремонтні заходи поділяються на:

1. Ремонти – призводять до отримання первісно визначеної суми майбутніх економічних вигод від використання основних засобів ([п. 15 П\(С\)БО 7](#));

2. Поліпшення – призводять до збільшення суми майбутніх економічних вигод, очікуваних від використання основних засобів ([п. 14 П\(С\)БО 7](#)).

Рішення про характер та ознаки ремонтних робіт (тобто на що вони спрямовані: на «підтримуючий» ремонт чи поліпшення) приймається керівником підприємства з урахуванням результатів аналізу існуючої ситуації та істотності таких витрат ([п. 29 Методичних рекомендацій № 561](#))[46].

Витрати на поточний ремонт класифікують як витрати, спрямовані на підтримку об'єкта основних засобів у робочому стані, і списуються на виробничу собівартість продукції в повному обсязі. Тобто, списання витрат на ремонт відображаємо записом Д-т 23 та К-т 20, 22, 63,65,66,68 тощо.

Витрати на капітальний ремонт основних засобів пропонуємо включати до собівартості продукції (робіт, послуг) у вигляді резерву забезпечення майбутніх витрат і платежів на підставі затвердженого графіку здійснення відновлювального ремонту (табл. 2.3).

Таблиця 2.3

**Бухгалтерські проведення з капітального ремонту
об'єктів основних засобів**

Зміст господарської операції	Д-т	К-т
Створено резерв на забезпечення майбутніх витрат і платежів	23	474
Використано матеріали на ремонт обладнання	474	201
Нарахована заробітна плата робітникам, що здійснювали ремонт	474	661
Нараховано ЄСВ	474	651
Отримано послуги сторонньої організації	474	631
Відображено ПДВ	641	631

Зменшення суми нарахованого резерву повинно здійснюватися в місяці завершення такого ремонту. Різниця між сумою нарахованого резерву та фактичними витратами на ремонт має відноситися на собівартість продукції (робіт, послуг) наприкінці звітної року. Роботи, виконані господарським способом, включаючи інвестиційну діяльність, повинні відноситися до витрат за собівартістю, що фактично склалася, згідно з п.11 П(С)БО 7 «Основні засоби» [43].

Різні варіанти відображення витрат на ремонти та поліпшення мають детально розглядатися в обліковій політиці підприємства. При поділі ремонтів необхідно враховувати види робіт та їх вплив на майбутні економічні вигоди від використання об'єктів основних засобів.

2.3 Облік процесу вибуття основних засобів

Одним з важливих етапів руху основних засобів на підприємстві є вибуття, що суттєво може вплинути на результати різних видів діяльності підприємства: операційної, інвестиційної. Тому важливим є визначення критеріїв визнання доходів та витрат, пов'язаних з відповідними видами вибуття основних засобів.

Різні варіанти відображення в бухгалтерському обліку вибуття об'єктів основних засобів ґрунтується на нормах П(С)БО 7[1]. Проаналізувавши, об'єкт основних засобів вилучається з активів (списується з балансу) в разі його вибуття шляхом:

- продажу (отримання економічних вигод);
- ліквідації через невідповідність визнання активом;
- безоплатної передачі іншим підприємствам (організаціям);
- списання у випадку виявлення нестачі.

Б. А. Райзберг під терміном списання визначає процеси вибуття товарно-грошових цінностей з підприємства з включенням їх вартості до збитків підприємства та вилучення з балансу[45]. Списанню підлягають повністю зношені засоби виробництва чи основні засоби, непридатні до експлуатації, тощо. Щодо операцій з вибуттям основних засобів, то багато науковців розуміють їх, як списання таких активів внаслідок продажу чи ліквідації, знищення внаслідок надзвичайних ситуацій та вибуття з інших причин.

С. І. Ожегов зазначає, що термін вибути – означає перестати знаходитись або обліковуватись де-небудь[37]. Н. Д. Кусайкіна під процесом вибувати пояснює вихід зі складу будь-якого утворення, залишати місце роботи, місце перебування, проживання тощо[33].

Вибуття основних засобів може здійснюватися за:

- непридатність для подальшого використання;
- через фізичне чи моральне старіння;
- виявлення під час інвентаризації нестач;

О. В. Зінкевич розглядає вибуття основних засобів з підприємства з позиції отримання економічних вигод від таких операцій[29]:

- ті, що передбачають отримання економічних вигод;
- ті, що зупиняють отримання економічних вигод;
- ті, що передбачають втрати від їх здійснення;

Т. І. Долішня зазначає, що ліквідація основних засобів залежить від попередньо оцінених витрат, є компонентом їх первісної вартості та амортизується протягом строку корисної експлуатації активу [19].

Вважаємо доцільним згрупувати шляхи вибуття основних засобів за трьома основними групами: реалізація, безоплатна передача та ліквідація, так як це запропоновано в П(С)БО 7 «Основні засоби» [43].

Доходи та витрати, пов'язані з вибуттям основних засобів згідно з чинними стандартами та планом рахунків відображаються на рахунках 71 та 94 (при реалізації); 74 та 97 (при іншому вибутті). Варто зазначити, що рахунки 74 та 97 призначені для відображення доходів та витрат в результаті операцій з основними засобами, а оскільки необоротні активи, які готують до продажу змінюють своє функціональне призначення (принцип превалювання сутності над формою) і відповідають за критерієм оборотності (утримання протягом терміну не більше 12 міс.) запасам (оборотним активам), то відповідно результати процесу їх реалізації доцільно відображати на рахунках доходів та витрат іншої операційної діяльності. В даному контексті доцільно запропонувати доповнення до П(С)БО 9 «Запаси» в частині напрямків надходження запасів – запаси, переведені зі складу необоротних активів.

Отже, детальний порядок відображення в облік продажу основних засобів, законодавством передбачено, що коли об'єкт основних засобів вибуває у результаті продажу, його вилучають зі складу активів підприємства і відносять

на 286 рахунок «Необоротні активи та групи вибуття, утримуванні для продажу».

Дискусійним є використання рахунку 680 «Розрахунки, пов'язані з необоротними активами та групами вибуття, утримуваними для продажу» для відображення розрахунків з реалізації необоротних активів, так як при відвантаженні таких активів виникає дебіторська заборгованість, а не поточні зобов'язання. На нашу думку, рахунок 680 доцільно використовувати лише у разі наявності передоплати за такі активи, а для інших розрахунків варто передбачити відповідний субрахунок до рахунку 37 «Розрахунки з різними дебіторами», а саме – 377 «Розрахунки з іншими дебіторами».

У міжнародні практики застосовують МСФЗ 5 «Непоточні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність» (IFRS 5 «Non-current Assets Held for Sale and Discontinued Operations»). У даному стандарті вказано, як обліковувати і за якими статтями звіту відображати ці активи, якщо виник намір їх продати протягом певного терміну, тобто протягом, якого терміну продовжується визнання довготермінових активів, аж до їхнього списання в результаті продажу на сторону.

При безоплатній передачі основних засобів згідно з П(С)БО 7 «Основні засоби», об'єкт основних засобів вилучається з активів. Не зважаючи на те, що безоплатна передача основних засобів є їх вибуттям, підприємство відображає витрати, пов'язані з такою операцією, на субрахунку 976 «Списання необоротних активів». Сума нарахованого зносу щодо безоплатно наданих основних засобів відбивається за Дт 131 «Знос основних засобів» у кореспонденції з Кт 10 «Основні засоби».

При безоплатної передачі основних засобів не відбувається визнання доходу, тому що не виконуються наступні умови: не має ні збільшення активу, ні зменшення зобов'язання, яке б призвело до зростання власного капіталу. Зважаючи на те що, підприємство, яке передає майно, не відображає такі операції на рахунках, які призначенні для обліку доходів. Беручи до уваги той факт, що операції з безоплатної передачі основних засобів іншим особам, є

сутності операціями з відчуження основних засобів, то такі операції до норм Податкового кодексу відображаються у податковому обліку, зокрема сума перевищення доходів від відчуження основних засобів над первісною вартістю придбання та витрат на ремонт, включається до доходів платника податку, а сума перевищення первісної вартості над доходами від відчуження включається до витрат платника податку.

Огляд питання вибуття основних засобів відкрив проблему стосовно розкриття сутності самого поняття в нормативно-правовій базі. Законодавчі акти України з бухгалтерського обліку та оподаткування містять розбіжності в термінології щодо характеристики засобів виробництва та визначення шляхів їх вибуття. Тому доцільно на законодавчому рівні визначити терміни вибуття основних засобів, і чітко вказати про можливі прибутки чи збитки, що виникають у результаті їх різних шляхів.

Реформування системи бухгалтерського обліку має широкий спектр, одним із аспектів якого є можливість ведення фінансового обліку на альтернативній основі. Згідно діючих стандартів бухгалтерського обліку підприємству надана можливість вибору принципів, методів і прийомів обліку тих чи інших видів активів і зобов'язань з різних альтернативних варіантів, законодавчо затверджених. Обрані підприємством методи і прийоми обліку формують його облікову політику.

Таблиця 2.3

Основні бухгалтерські проводки по обміну вибуття основних засобів із підприємства

Зміст господарської операції	Дебет рахунка	Кредит рахунка
1	2	3
Переведено автомобіль до складу необоротних активів, утримуваних для продажу	286	105
Списано суму нарахованого зносу за об'єктом	131	105
Нараховано податкові зобов'язання з ПДВ виходячи з договірної вартості	949	641

Продовження таблиці 2.3

Списано балансову вартість проданого об'єкта ОЗ	943	286
Отримано оплату від покупця за об'єкт ОЗ	311	377
Віднесено на фінансовий результат: — суму доходу від продажу об'єкта ОЗ	712	791
— балансову вартість проданого об'єкта ОЗ	791	943
— суму нарахованого ПДВ від суми перевищення мінбази над договірною вартістю	791	949
Отримано передоплату за верстат	311	681
Відображено податкові зобов'язання з ПДВ	643	641
Списано суму нарахованого зносу об'єкта ОЗ, що ліквідується	131	104
Списано залишкову вартість об'єкта ОЗ, що ліквідується	976	104
Відображено витрати на ліквідацію ОЗ	976	661, 651
Віднесено на фінансовий результат витрати, пов'язані зі списанням об'єкта ОЗ	793	976
Оприбутковано ТМЦ, що залишилися після ліквідації об'єкта ОЗ, придатні для подальшого використання	209	746
Віднесено на фінансовий результат дохід у зв'язку з надходженням ТМЦ	746	793

2.4 Альтернативні напрямки залучення основних засобів та їх відображення в обліку

Основні засоби в процесі свого використання зношуються, що свідчить про необхідність перманентного їх оновлення. Для того, щоб уникнути значних одноразових витрат, організація може використовувати орендовані активи.

В Україні облік орендних та лізингових операцій регулюється П(С)БО 14 «Оренда» та Законом України «Про фінансовий лізинг». В даному законі зазначається, що фінансовий лізинг – це вид цивільно-правових відносин, що виникають із договору фінансового лізингу[28]. У П(С)БО 14 також представлено визначення оренди, як угоду за якою орендар набуває права користування необоротним активом за плату протягом погодженого з орендодавцем строку[41]. Поняття лізингових (орендних) операцій розглядається в Господарському, Цивільному та Податковому кодексах України.

У П(С)БО 14 представлена загальноприйнята класифікація оренди, котра застосовується в обов'язковому порядку підприємствами, організаціями за винятком бюджетних установ (рис. 2.4.).



Рис. 4.1. Класифікація видів оренди згідно з П(С)БО 14

Джерело: сформовано автором на основі [38]

Згідно з П(С)БО операційна оренда – це угода, за якою орендар набуває права користування необоротним активом за плату протягом погодженого з орендодавцем строку, а фінансова оренда – це оренда, що передбачає передачу орендарю всіх ризиків та вигод, пов'язаних з правом користування та володіння активом.

На віднесення оренди до тієї чи іншої класифікаційної групи впливають строк оренди, початок строку оренди, мінімальні орендні платежі[38].

Деякі автори ототожнюють поняття оренди та лізингу. Справді, ці терміни близькі за значенням, проте між ними існують суттєві відмінності, серед яких ключовими є наступні:

- Перелік об'єктів оренди ширший, ніж при лізингу (не передаються природні комплекси та земельні ділянки);
- Перелік суб'єктів лізингу ширший від суб'єктів оренди (в лізингу наявні три сторони);
- Обов'язковою умовою при здійсненні лізингових операцій є те, що в лізинг передаються об'єкти, які передаються тільки для підприємницьких (комерційних) цілей.

Бачимо, що необхідним є окреме регулювання лізингу та оренди, адже у них є багато аспектів, які треба окремо прописувати. В українському П(С)БО 14 поняття лізингу зовсім відсутнє, адже такі операції в обліку орендаря та орендодавця з моменту передачі об'єкта орендарю відображаються ідентично. Головні відмінності полягають у тонкощах юридичного характеру. Тому в даному стандарті при розкритті порядку відображення в бухгалтерському обліку цих два терміни ототожнюють.

Отож, детально з'ясувавши сутність ключових понять, розглянемо порядок відображення орендних та лізингових операцій в бухгалтерському обліку.

При оренді облік ведеться окремо у орендаря та орендодавця. Суттєве значення при обліку таких операцій є визначення виду оренди: фінансова чи

операційна. У табл. 2.4 наведено типові операції при здійсненні оперативної оренди.

Таблиця 2.4

Типові бухгалтерські проведення при здійсненні операційної оренди

Зміст господарської операції	Д-т	К-т
<i>У орендодавця:</i>		
1. Передача об'єкта ОЗ у оренду	101	100
2. Нарахована амортизація на ОЗ, що переданий в оренду	949	131
3. Відображені витрати, що пов'язані з наданням послуг третьою стороною, щодо укладання договору оренди	949	685
4. Відображено ПДВ з вартості наданих послуг	641	685
5. Відображений дохід від орендних операцій	377	713
6. Нараховане податкове зобов'язання з ПДВ на такий дохід	713	641
7. Орендар сплатив суму орендних платежів	311	377
<i>У орендаря:</i>		
1. Отримано ОЗ в оренду	01	-
2. Відображено заборгованість по оренді	23, 91, 92, 93	685
3. Відображено податковий кредит з ПДВ на суму нарахованих орендних платежів	641	685
4. Відображені витрати по ремонту основних засобів отриманих в оренду	23, 91, 92, 93	20, 22, 65, 66, 63, 68
5. Сплачено орендний платіж	685	311
6. Передано орендований об'єкт орендодавцю	-	01

Бачимо, що відображення в обліку операцій, що стосуються оперативної оренди не є надто складним. Нараховані суми орендних платежів відображаються у складі поточної дебіторської та кредиторської заборгованостей (у орендодавця та орендаря відповідно). Якщо підприємство часто здійснює господарські операції по оперативній оренді, то для деталізації даних рекомендуємо відкривати аналітичні рахунки. Наприклад, для субрахунку 377 «Розрахунки з іншими дебіторами» - 377.1 «Поточна дебіторська заборгованість з оренди», а до рахунку 685 «Розрахунки з іншими кредиторами» - 685.1 «Поточна кредиторська заборгованість з оренди».

У табл. 2.5. наведено основні бухгалтерські записи, які рекомендовано використовувати на підприємствах, при здійсненні господарських операцій, що стосуються фінансової оренди необоротних активів.

Таблиця 2.5

Бухгалтерські проведення при здійсненні фінансової оренди

Зміст господарської операції	Д-т	К-т
У орендодавця		
1. Списано знос ОЗ, який передається у фінансову оренду	131	10
2. Балансову вартість об'єкта переданого в оренду переводимо до складу необоротних активів та груп вибуття утримуваних для продажу	286	10
3. Відображаємо витрати об'єкта, переданого у фінансову оренду	943	286
4. Нарахована заборгованість орендарю за ОЗ, переданий в оренду	181	712
5. Нараховане податкове зобов'язання з ПДВ на такий дохід	712	641
6. Відображаємо ту суму, яку орендар повинен сплати у кінці чергового періоду погашення	377	181
7. Нараховані відсотки в кінці чергового періоду погашення	373	733
8. Отримано частину оплати за користування майном, а також суму нарахованих відсотків	311 311	377 373
У орендаря		
1. Отримано ОЗ у фінансову оренду	152	531
2. Відображено податковий кредит з ПДВ	641	531
3. Переведено об'єкт фінансової оренди до складу ОЗ	10	152
4. Нарахована амортизація орендованих ОЗ	23, 91, 92, 93, 94	131
5. Переведено частину суми заборгованості по фінансовій оренді, що підлягає погашенню, до складу поточних зобов'язань	531	611
6. Нараховані відсотки по фінансовій оренді	952	684
7. Перераховано частину коштів по фінансовій оренді та суму заборгованості по нарахованих відсотках	611 684	311 311
8. Відображена залишкова вартість ОЗ, що перебувають у фінансовій оренді та будуть придбані після закінчення строку оренди	531	685

Отож, аналізуючи табл. 2.5., бачимо, що облік фінансової оренди складніший на відмінну від операційної. При відображенні такого виду оренди, з метою деталізації даних, пропонуємо відкривати аналітичні рахунки до наступних субрахунків: до 286 - 286.1 «Об'єкти, які передаються у фінансову оренду»; 712 - 712.1 «Дохід від фінансової оренди».

На рис. 2.5. і 2.6. представлена динаміка обсягу орендованих основних засобів на МК «Азовсталь» та ММК імені Ілліча.

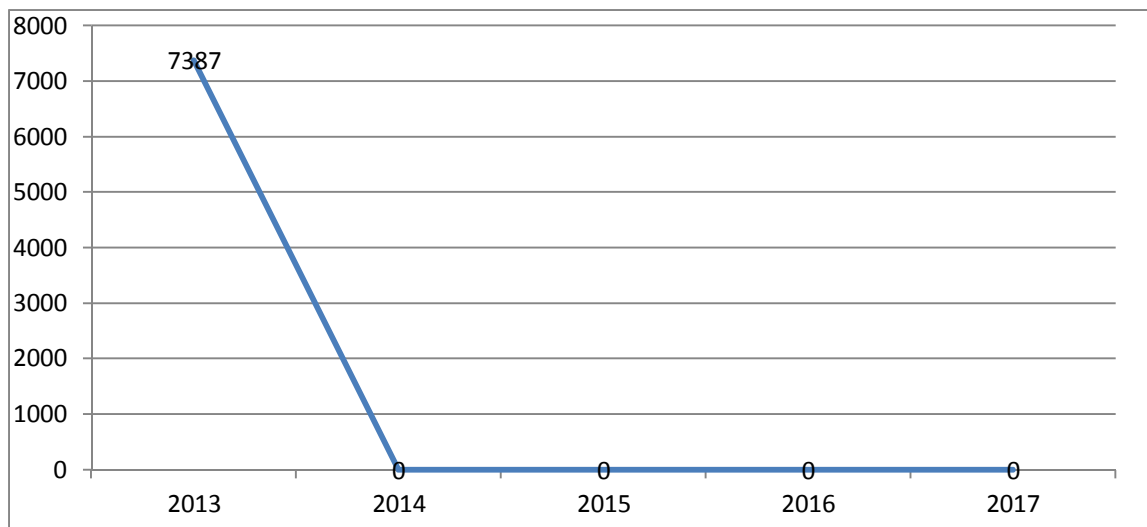


Рис. 2.5. Динаміка обсягу орендованих основних засобів на МК «Азовсталь», тис. грн.

Джерело: розроблено автором на основі [2]

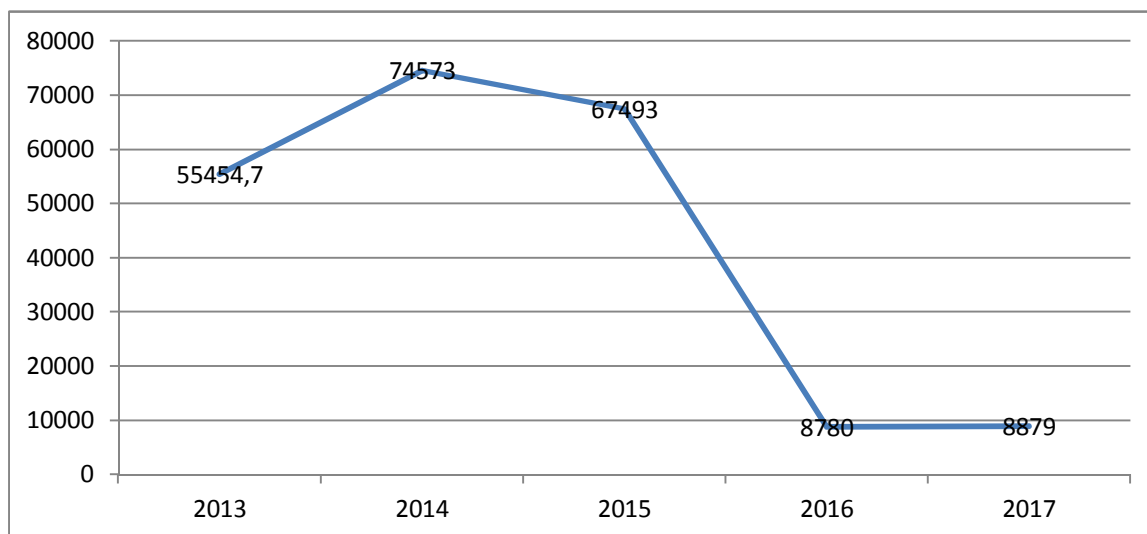


Рис. 2.6. Динаміка обсягу орендованих ОЗ на ММК імені Ілліча, тис. грн.

Джерело: розроблено автором на основі [3]

З рисунків видно, що на МК «Азовсталь» орендовані основні засоби були наявні лише у 2013 році і їх сума склала 7387 тис. грн. В інші роки підприємство у своїй діяльності не використовувало орендованих об'єктів. Це може свідчити про те, що організація достатньо забезпечена власними основними засобами і не потребує залучення додаткових активів у свою діяльність.

Щодо ММК імені Ілліча, то найбільший обсяг орендованих основних засобів був у 2014 р. і склав 74573 тис. грн., проте, протягом наступних років і до сьогодні динаміка орендованих об'єктів основних засобів має спадну тенденцію і уже у 2017 р. ця сума склала 8879 тис. грн. Значне скорочення обсягів використання у своїй діяльності орендованих об'єктів може свідчити про те, що підприємство або придбало необхідні активи, яких не вистачало, або ж отримало у власність орендовані активи по закінченню терміну фінансової оренди.

У сучасних умовах господарювання орендні операції мають різні види, різноманітні підходи до класифікації. Вид оренди має важливе значення при відображенні її в бухгалтерському обліку. Встановлено, що для відображення операцій з фінансової чи операційної оренди для деталізації даних доцільно відкривати додаткові аналітичні рахунки до основних субрахунків.

Оскільки оренда має багато особливостей, то підприємство, яке займається такими операціями має приділяти особливу увагу їх обліку, щоб застрахуватися від помилок та надати користувачам повну і достовірну.

2.5 Концептуальні основи аналізу основних засобів для підвищення ефективності діяльності підприємства.

В умовах високого технічного рівня виробництва, ефективність діяльності підприємства і подальший розвиток виробництва залежать від забезпеченості основними засобами, їх технічного стану та ефективного використання. З цією метою необхідно постійно проводити аналіз основних засобів. З метою підвищення ефективності використання основних засобів та виробничих потужностей підприємства, потрібно мати чітке уявлення про кожний об'єкт основних засобів у виробничому процесі, про їх фізичний та моральний знос, про фактори, що впливають на використання основних засобів, що в свою чергу забезпечить зростання продуктивності праці, зниження витрат та підвищення прибутку. Аналіз основних засобів надає інформацію про ступінь їх зношення та необхідність своєчасного оновлення. На підставі

облікових даних можна здійснити розрахунки показників зносу основних засобів для прийняття ефективних управлінських рішень.

Рівень використання основних засобів багато в чому залежить і від людського фактору, тому необхідно поглиблювати спеціалізацію і комбінувати виробництво, впроваджувати прогресивні форми організації й оплати праці, підвищувати кваліфікацію кадрів та їх відповідальність за раціональне використання основних засобів.

Виявити резерви підвищення ефективності використання основних засобів можна лише через оперативний та правильний економічний аналіз, який перш за все передбачає визначення показника фондівдачі та основних напрямків його підвищення.

Питання концептуальних основ аналізу амортизації основних засобів розглядаються в працях таких вітчизняних науковців, як: Ф.Ф. Бутинець [16], Б.Є. Грабовецький [18], А. Г.Загородній [25], Г.О. Крамаренко [32], М.Г. Чумаченко [53], Ю.С. ЦалЦалко [50] та інших. Але серед вчених немає єдиної думки щодо цього питання, тому воно підлягає подальшому дослідженню.

На думку вітчизняних науковців, основною метою аналізу основних засобів є визначення забезпеченості ними підприємства і пошук резервів підвищення їх фондівдачі, про це свідчить проведений аналіз економічної літератури (табл. 2.5).

Таблиця 2.5

Мета аналізу основних засобів

№	Вчені	Мета аналізу основних засобів
1	Серединська В.М., Загородна О.М., Федорович Р.В. [20, с.224]	Оцінка забезпеченості підприємства основними засобами, ефективності їх використання та пошуку резервів підвищення їх віддачі.
2	Череп А.В. [51, с.64]	Вивчення забезпеченості виробництва основними засобами.
3	Бутинець Ф.Ф. [16, с.460]	Визначення забезпеченості підприємства основними засобами за умови найбільш інтенсивного їх використання та пошуку резервів підвищення фондівдачі.
4	Попович П.Я. [44]	Визначення резервів підвищення ефективності використання основних засобів і резервів збільшення обсягу продукції внаслідок більш ефективного використання засобів праці.

Продовження таблиці 2.5

6	Загородній А.Г., Кіндрацька Г.І., Білик М.С. [23, с.153]	Визначення рівня забезпечення підприємства окремими видами основних засобів та пошук резервів підвищення ефективності їх використання.
---	--	--

Отже, проведений літературний огляд свідчить про те, що мета аналізу амортизації основних засобів вченими-економістами окремо не визначена. На мою думку, метою аналізу амортизації основних засобів є оцінка стану основних засобів, які використовує підприємство за ступенем їх зношення (амортизації), для забезпечення своєчасного їх оновлення та високої ефективності їх використання, що в свою чергу впливає на підвищення ефективності виробничого процесу та на фінансовий стан підприємства в цілому.

З метою забезпечення якісного аналізу основних засобів необхідно визначити перелік взаємопов'язаних завдань, згідно з якими буде проводитись дослідження. Основні завдання аналізу основних засобів, які пропонують вчені-економісти, узагальнені в табл. 2.6.

Таблиця 2.6

Завдання аналізу основних засобів

№	Завдання аналізу основних засобів	Джерела інформації								
		Економічний аналіз. Серединська, Загородна, Р.В. Федорович. Тернопіль: Астон, 2010.	Григор'єв А.Г. Інвестиційний словник. Київ: Економічний аналіз	Загородній А.Г. Інвестиційний словник. Київ: Економічний аналіз	Савицька Г.В. Економічний аналіз діяльності підприємства. Навчальний посібник / Г.В. Савицька. – 3-тє вид., випр. і доп. – К.: Знання, 2007. – 668 с.	Рзаєва Т.Г. Економічний аналіз діяльності підприємств / Т.Г. Рзаєва. – Савицька. – 3-тє вид., випр. і доп. – К.: Знання, 2007. – 668 с.	Рзаєва Т.Г. Економічний аналіз діяльності підприємств / Т.Г. Рзаєва. – Савицька. – 3-тє вид., випр. і доп. – К.: Знання, 2007. – 668 с.	Чумаченко М.Г. Щораз про амортизацію як важливе джерело інвестиційної діяльності підприємств / М.Г. Чумаченко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2004.	Череп А.В. Мічний аналіз: Навчальний посібник / А.В. Череп. – К.: Кондор, 2005. – 160 с.	Попович П. Я. Економічний аналіз діяльності суб'єктів господарювання. Підручник / Попович
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
1	Вивчення складу, структури, динаміки та інтенсивності руху основних засобів для встановлення відповідності стратегії і тактиці діяльності підприємства	+	-	+	-	+	-	-	-	+

Продовження таблиці 2.6

15	Визначення впливу показників зносу основних засобів на підвищення ефективності виробничого процесу	-	-	-	-	-	-	-	-	+
16	Визначення шляхів подальшого використання основних засобів, які не експлуатуються (передачі в оренду, продажу, списання)	-	-	-	-	-	-	-	-	+
17	Визначення основних засобів, що підлягають дооцінці (уцінці)	-	-	-	-	-	-	-	-	+
18	Виявлення основних засобів, що підлягають модернізації, ремонту, реконструкції чи заміні окремих елементів, для підтримання об'єкта в робочому стані, з метою продовження строку його використання	-	-	-	-	-	-	-	-	+
19	Визначення відповідності основних засобів науково-технічним досягненням	-	-	-	-	-	-	-	-	+

Наведений аналіз економічної літератури свідчить про те, що на сьогодні науковцями не вироблено єдиної позиції щодо визначення завдань аналізу основних засобів. Ми згодні з усіма запропонованими вченими завданнями аналізу основних засобів, але на нашу думку, під час аналізу необхідно також звернути увагу на ступінь фізичного і морального зносу основних засобів, а також доцільність обраних методів амортизації основних засобів на підприємстві, адже вони мають великий вплив на суму зносу.

Отже, можна зробити висновок, що для більш ефективного господарювання підприємствам необхідно приділяти більше уваги покращенню матеріально-технічної бази, оновленню та заміні основних виробничих фондів більш сучасними і модернізованими, вивести зі складу основних засобів застарілі виробничі фонди і ті, що практично не використовуються у виробництві, адже гарна матеріально-технічна база – запорука успішної діяльності підприємства.

Основну інформаційну базу для аналізу основних засобів надає облік, але також можуть використовуватись інші інформаційні джерела, представлені в табл. 2.7.

Таблиця 2.7

Інформаційні джерела аналізу основних засобів

№	Інформаційні джерела аналізу основних засобів	Економічний аналіз. В.М. Серединська, О.М. Загородна, Р.В. Федорович. – Тернопіль: Астон, 2010.	Грабовський А.Г. Інвестиційний Економічний аналіз Кіндрацька Г.І. Економічний аналіз	Загородний А.Г. Інвестиційний словник Економічний аналіз	Савицька Г.В. Економічний аналіз діяльності підприємства Навчальний посібник / Г.В. Савицька. – 3-тє вид., випр. і доп. – К.: Знання, 2007. – 668 с.	Рзаєва Т.Г. Економічний аналіз Навчальний посібник / Т.Г. Рзаєва. – Хмельницький: ХНУ, 2003. – 198 с.	Чумаченко М. Г. Ще раз про амортизацію як важливе джерело інвестиційної діяльності підприємства / М. Г. Чумаченко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2004.	Череп А.В. Економічний аналіз: Навчальний посібник / А.В. Череп. – К.: Кондор, 2005. – 160 с.	Попович П. Я. Економічний аналіз діяльності суб'єктів господарювання. Підручник / П. Я. Попович
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
1	Акт приймання-передачі ОЗ (ф.№ОЗ-1)	+	-	+	-	-	-	+	+
2	Акт приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів (ф.№ ОЗ-2)	-	-	+	-	-	-	+	+
3	Акт на списання ОЗ (ф. № ОЗ-3)	+	-	+	-	-	-	+	+
4	Інвентарна картка обліку ОЗ (ф.№ОЗ-6)	+	-	+	+	-	+	+	+
5	Картка обліку руху ОЗ (ф.№ ОЗ-8)	+	-	+	-	-	-	+	+
6	Інвентарний список ОЗ за місцем їх знаходження (ф.№ ОЗ-9)	+	-	-	-	-	-	+	+
7	Розрахунок амортизації основних засобів (ф.№ ОЗ-14, ОЗ-15, ОЗ-16)	+	-	-	-	-	-	+	+
8	Дані про переоцінку ОЗ	-	-	-	+	-	-		+
9	Дані рахунків: 10, 13, 15	+	-	-	-	+	-	+	+
10	Облікові реєстри: журнал 4 і відомість 4.1.	+	-	-	-	+	-	+	+
11	Фінансова звітність	+	+	+	+	+	+	+	+

Продовження табл. 2.7

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
15	Фінансовий план	-	-	+	-	-	-	-	+
16	План технічного розвитку	-	-	-	+	-	+	+	+
17	План економічного та соціального розвитку	-	-	-	-	-	+		+
18	Матеріали проведеної інвентаризації основних засобів	+	-	+	-	-	+	+	+

Продовження таблиці 2.7

19	Паспорт окремих видів устаткування та інші внутрішньовиробничі документи	-	+	-	-	-	-	+	+
20	Проектно-кошторисна документація	-	-	-	+	-	-	-	+
21	Технічна документація	-	-	-	+	-	-	-	+
22	Нормативні акти відповідних міністерств і відомств	-	-	+	-	-	-	-	-
23	Баланс виробничих потужностей	-	-	-	-	+	-	-	-
24	Планові дані	-	-	-	-	+	-	-	+
25	Договір лізингу	-	-	-	-	-	-	+	+
26	Дані попередніх аналітичних досліджень	-	-	-	-	-	-	+	+
27	Акт на списання автотранспортних засобів (ф.№ ОЗ-4)	-	-	-	-	-	-	-	+
28	Опис інвентарних карток з обліку основних засобів (ф.№ ОЗ-7)	-	-	-	-	-	-	-	+

З проведеного літературного огляду видно, що для якісного аналізу основних засобів, в цілях прийняття ефективних управлінських рішень, використовують всі можливі джерела, які містять необхідну інформацію щодо основних засобів на підприємстві.

У сучасних умовах господарювання, враховуючи гострий дефіцит фінансових ресурсів, як ніколи постає перед підприємством проблема більш раціонального і ефективного використання основних засобів. Оцінюють ефективності використання основних засобів за допомогою певних напрямків аналізу основних засобів.

Нова модернізована техніка та подальша автоматизація процесів виробництва дозволить скоротити час на проведення нових господарських робіт, що в свою чергу призведе до підвищення кількості отримуваної продукції, а відповідно і до збільшення прибутку підприємства.

Кращих результатів досягають ті підприємства, які своєчасно технічно переозброюють виробництво, замість застарілої, впроваджують нову техніку, більш продуктивну й економічну.

Аналіз основних засобів проводиться у відповідності з завданнями в напрямках, які визначають зміст і порядок проведення аналізу (табл. 2.8).

Таблиця 2.8

Напрями аналізу основних засобів

№	Напрями аналізу основних засобів	Джерело інформації								
		Економічний аналіз. В.М. Серединська, О.М. Загородна, Р.В. Федорівич. Тернопіль: Астон, 2010.	Грабовський Б.С. Економічний аналіз	Загородній А.Г. Інвестиційний словник Кіндрацька Г.І. Економічний аналіз	Савицька Г.В. Економічний аналіз діяльності підприємства Навчальний посібник / Г.В. Савицька. – 3-ге вид., випр. доп. – К.: Знання, 2007. – 668 с.	Рзаєва Т.Г. Економічний аналіз Навчальний посібник / Т.Г. Рзаєва. – Хмельницький: ХНУ, 2003. – 198 с.	Чумаченко М. Г. Ще раз про амортизацію як важливе джерело інвестиційної діяльності підприємств / М. Г. Чумаченко // К.: Бухгалтерський облік і аудит. – 2004.	Череп А.В. Економічний аналіз: Навчальний посібник / А.В. Череп. – Кондор, 2005. – 160 с.	Попович П. Я. Економічний аналіз діяльності суб'єктів господарювання. Підручник / П. Я. Попович	Пропозиції автора
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
1	Аналіз технічного рівня виробництва	+	-	-	-	+	-	+	-	+
2	Аналіз наявності, складу, динаміки, структури, руху основних засобів	+	+	+	-	+	+	+	+	+
3	Аналіз технічного стану ОЗ	+	+	+	-	+	+	+	+	+
4	Аналіз узагальнюючих показників ефективності використання ОЗ	+	-	-	-	+	-	+	+	+
5	Аналіз використання виробничого обладнання	+	+	+	+	-	-	+	+	+
6	Аналіз використання виробничих потужностей	+	+	-	+	-	-	-	-	+
7	Аналіз резервів збільшення випуску продукції та підвищення рівня інших показників за рахунок кращого використання засобів праці	-	+	-	-	-	-	+	+	+
8	Аналіз забезпечення підприємства основними засобами	-	-	+	+	+	-	-	-	+
9	Аналіз ефективності використання ОЗ	-	-	+	+	-	+	+	+	+
10	Аналіз інтенсивності використання ОЗ	-	-	-	+	-	-	-	-	+

Політика управління операційними основними засобами являє собою частину загальної фінансової стратегії кожного підприємства, яка визначається у фінансовому забезпеченні своєчасного їх оновлення та високої ефективності їх використання. Приклад етапів політики представлені в табл. 2.9 [8, с. 112-117].

Таблиця 2.9

Етапи аналізу операційних основних засобів

№	Етап	Зміст
1	Аналіз операційних основних засобів підприємства в майбутньому періоді	Розглядається динаміка загального обсягу операційних основних засобів підприємства – темпи їх росту у співвідношенні з темпами росту обсягу виробництва та реалізації продукції, обсягу операційних основних засобів операційних основних засобів, загальної суми основних засобів.
		Вивчається склад операційних основних засобів підприємства та динаміка їх структури. У процесі цього вивчення розглядається спів-
		відношення основних засобів, які використовуються в операційному процесі підприємства; у складі основних засобів аналізується питома вага рухомих та нерухомих їх видів (які у виробничій діяльності характеризують відповідно активну та пасивну їх частини).
		Оцінюється стан основних засобів, які використовує підприємство за ступенем їх зношення (амортизації).
		Визначається період обороту операційних основних засобів, які використовує підприємство.
		Вивчається інтенсивність оновлення основних засобів у майбутньому періоді.
		Оцінюється рівень ефективності використання операційних основних засобів у звітному періоді.
2	Оптимізація загального обсягу та складу операційних ОЗ	Здійснюється з урахуванням виявлених у процесі аналізу резервів підвищення виробничого використання операційних основних засобів у майбутньому періоді. У процесі оптимізації загального обсягу операційних основних засобів з їх складу вилучають ті їх види, які не беруть участі у виробничому процесі з різних причин.
3	Забезпечення своєчасного оновлення операційних основних засобів підприємства.	Визначається необхідний рівень інтенсивності оновлення окремих груп операційних основних засобів; розраховується загальний обсяг основних засобів, підлеглих оновленню в майбутньому періоді; встановлюються основні форми та вартість оновлення різних груп основних засобів.
4	Забезпечення ефективного використання операційних ОЗ	Розробка системи заходів, спрямованих на підвищення коефіцієнтів рентабельності та виробничої віддачі операційних основних засобів

Отже, з проведеного літературного огляду видно, що аналіз амортизації не проводять окремо від аналізу основних засобів. Також, напрям та етап аналізу схожі поняття, тому підприємство самостійно, у залежності від наявних на підприємстві груп основних засобів, видів його діяльності, методів амортизації, обсягу інформації та наявності відповідних працівників обирає необхідні йому питання, так як проведений аналіз повинен розкривати реальний стан справ на підприємстві.

Обґрунтованою є позиція М.Г. Чумаченка [52] про те, що у процесі виробництва основні засоби, які експлуатуються, зношуються фізично та старіють морально. Для забезпечення нормальних умов здійснення виробничого процесу та підвищення його ефективності основні засоби мають бути у відповідному технічному стані. З цією метою для оцінки стану основних засобів вітчизняні вчені пропонують ряд показників аналізу зносу основних засобів, які узагальнені в табл. 2.10.

Таблиця 2.10

Показники аналізу зносу основних засобів

№	Показники	Розрахунок	Сутність
1	Коефіцієнт зносу	Визначається за даними першого розділу активу балансу на початок і кінець звітного періоду, як відношення величини зносу до первісної вартості основних фондів	Показує, яка частина вартості основних засобів перенесена на готову продукцію (списана на витрати діяльності в попередніх періодах)
2	Коефіцієнт придатності	Визначається, як різниця між одиницею та коефіцієнтом зносу, або як відношення залишкової вартості основних засобів до первісної вартості основних засобів	Характеризує частку не перенесеної на створюваний продукт вартості
3	Коефіцієнт строку використання основних засобів	Визначається, як відношення залишкової вартості основних засобів підприємства до первісної вартості основних засобів підприємства	Використовується для оцінки основних засобів за ступенем їх зношення (амортизації)
4	Показник середньої норми амортизації	Обчислюється як відношення суми амортизаційних відрахувань за звітний період до первісної вартості основних засобів	Використовується для оцінки інтенсивності накопичення зносу (амортизації) основних засобів. Цей показник порівнюється з показниками інших підприємств

Продовження таблиці 2.10

№	Показники	Розрахунок	Сутність
5	Коефіцієнт накопичення зносу	Визначається відношенням нарахованої суми зносу до початкової балансової вартості основних засобів	Характеризує інтенсивність формування одного із джерел коштів на капітальні вкладення та свідчить про ступінь фінансування основних засобів за рахунок зносу
6	Ступінь зносу основних засобів та його зміни	Визначається співвідношенням сум основних засобів та їх зносу в активі та пасиві бухгалтерського балансу на початок і кінець аналізованого періоду	Є узагальнюючим показником технічного стану основних засобів
7	Середній строк експлуатації основних засобів	Визначається за середньою арифметичною зваженою.	Є узагальненим показником, що характеризує віковий склад основних засобів

Цал-Цалко Ю.С. [50] пропонує для оцінки рівня впливу амортизації основних засобів на фінансовий стан підприємства, показники ефективності використання основних засобів (табл. 2.11).

Таблиця 2.11

Показники ефективності використання основних засобів

№	Показники	Сутність	Вплив на фінансовий стан
1	Продуктивність використання основних засобів	Характеризує обсяги господарської діяльності на 1 гривню перенесеної їх вартості (амортизації) на витрати, пов'язані із створенням об'єктів господарювання.	Збільшення цього показника в динаміці свідчить про можливість поліпшення фінансового стану підприємства.
2	Амортизаційне навантаження на господарську діяльність	Показує рівень перенесеної вартості основних засобів (амортизації) на 1 гривню обсягів господарської діяльності.	Поліпшення фінансового стану відбувається, якщо величина цього показника зменшується.
3	Окупність фінансових ресурсів, розміщених в основних засобах	Показує протягом якого періоду за рахунок чистого прибутку і амортизації можна здійснити формування аналогічної суми фінансових ресурсів	Збільшення цього показника свідчить про поліпшення фінансового стану підприємства.

Проведений аналіз зносу основних засобів ТОВ «Сахара» (табл. 2.12) показав задовільний стан основних засобів підприємства та, вказує на позитивну

тенденцію щодо оновлення основних засобів, продуктивності їх використання та зростання інтенсивності формування джерел коштів на капітальні вкладення.

Таблиця 2.12

Показники аналізу зносу основних засобів

№	Показники	Розрахунок	Сутність
1	Коефіцієнт зносу	$K_{зп}=4966/8403=0,59$ $K_{зк}=6036/8794=0,67$	Коефіцієнт зносу на початок періоду становив 0,59, порівняно з кінцем періоду підвищився до 0,67 відсотка, що відбулося за рахунок підвищення суми зносу.
2	Коефіцієнт придатності	$K_{пп}=1-0,59=0,41$ $K_{пк}=1-0,67=0,33$	Коефіцієнт придатності на початок періоду становив 0,4, порівняно з кінцем періоду знизився до 0,33, в результаті підвищення суми зносу.
3	Продуктивність використання основних засобів	$ПрОЗ=3437/8403=$ $=0,40$ грн. ЧД на 1 грн.	Основні засоби прямо пропорційно залежать від продуктивності праці і становлять 0,40грн.
4	Показник середньої норми амортизації	$На(середня)=413,83/8403=$ $=0,049$ або 4,9% за рік	Оцінка інтенсивності накопичення зносу основних засобів становить 0,049 або 4,9% за рік.
5	Коефіцієнт накопичення зносу	$К_{нзн}=4966/3437=1,44$ або 144% за рік	Коефіцієнт накопичення зносу формує інтенсивність джерел коштів на капітальні вкладення у фінансування основних засобів та становить 144% на рік.
6	Амортизаційне навантаження на господарську діяльність	$Ангд=8403/8794=0,95$ грн. на 1 грн. ЧД	При зменшенні амортизаційного навантаження в 0,95грн, буде збільшення фінансового стану підприємства.

Отже, існують різні показники для оцінки зносу основних засобів, тому в залежності від поставлених задач та вибраного напрямку проведення аналізу підприємство самостійно обирає необхідні для аналізу коефіцієнти, так як при проведенні якісного аналізу відкриваються переваги або недоліки у вибраній стратегії діяльності підприємства та є можливість застосувати своєчасні

управлінські рішення, а від цього залежить ефективність діяльності всього підприємства.

Висновки до Розділу 2

Серед усіх активів підприємства, основні засоби мають високу питому вагу. В процесі дослідження визначено, що процес руху основних засобів на підприємстві складається з чотирьох основних етапів: надходження основних засобів, використання основних засобів, основні засоби утримувані для продажу, вибуття основних засобів. Кожен з цих етапів має свої особливості та специфіку відображення в бухгалтерському обліку. У результаті проведених досліджень зроблено такі висновки:

1. Запропоновано трактувати основні засоби, як сукупність матеріальних ресурсів, виражених у грошовій формі, які використовуються підприємством для досягнення його цілей (отримання економічних вигод чи забезпечення адміністративних, соціально-культурних цілей) протягом тривалого періоду (більше одного року чи операційного циклу), які переносять свою вартість на новостворений продукт шляхом зношення.
2. Для потреб управління пропонуємо ознаку «за характером прояву» та класифікувати необоротні активи (довгострокові засоби) на матеріальні активи, нематеріальні активи та фінансові активи, а також здійснювати поділ довгострокових активів на ті, що підлягають амортизації, та ті, що не підлягають амортизації, що дасть можливість ефективніше аналізувати стан наявності та руху об'єктів необоротних активів суб'єкта господарювання.
3. Запропоновано оптимізувати структуру первинних документів, призначених для відображення господарських операцій, пов'язаних з рухом основних засобів. 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.

4. Бухгалтерський облік основних засобів, утримуваних для продажу, потребує удосконалення в методико-організаційних аспектах, а також узгодженості законодавчо-нормативних документів. Тому, запропоновані удосконалення бухгалтерського обліку основних засобів, утримуваних для продажу, дозволять гармонізувати вітчизняний бухгалтерський облік і зменшити невідповідності та проблемні питання у вітчизняній системі бухгалтерського обліку.
5. В результаті дослідження визначено, що основні засоби, які готують до продажу змінюють своє функціональне призначення (принцип превалювання сутності над формою) і відповідають за критерієм оборотності (утримання протягом терміну не більше 12 міс.) запасам (оборотним активам), то відповідно результати процесу їх реалізації доцільно відображати на рахунках доходів та витрат іншої операційної діяльності. В даному контексті запропоновано доповнити П(С)БО 9 «Запаси» в частині напрямків надходження запасів – запаси, переведені зі складу необоротних активів на 286 рахунок.
6. В процесі дослідження визначено амортизацію як повернення в обіг коштів, котрі попередньо були сплачені на придбання основних засобів шляхом включення суми їх зносу до витрат виробництва. Амортизація не є цільовим накопиченням грошей, поняття включає процес систематичного повернення в обіг коштів, котрі були раніше списані на придбання. Визначено, що амортизація особливий інструмент в обліку, за допомогою якого організація має можливість розподіляти суму перевищення виручки над операційними витратами між амортизацією і прибутком. Велика роль при цьому належить обліковій політиці.
7. Під час утримання основних засобів виникають капітальні та поточні витрати, пов'язані з ремонтами чи поліпшеннями. Витрати на

капітальний ремонт (поліпшення) основних засобів пропонуємо включати до собівартості продукції (робіт, послуг) у вигляді резерву забезпечення майбутніх витрат і платежів на підставі попередньо затвердженого графіку здійснення відновлювального ремонту з метою дотримання принципів бухгалтерського обліку.

8. При обліку оренди важливим є правильний поділ на операційну та фінансову, що має ряд своїх особливостей. При дослідженні питань оренди та відображення таких операцій в обліку потрібно чітко розмежовувати перелік операцій, котрі потрібно відобразити в орендодавця, а котрі в орендаря. Встановлено, що для відображення операцій з фінансової чи операційної оренди для деталізації даних доцільно відкривати додаткові аналітичні рахунки до основних субрахунків.
9. За результатами проведеного дослідження узагальнено та розвинено концептуальні основи аналізу амортизації основних засобів, які включають в себе: поняття амортизації основних засобів та мету її аналізу, а також завдання, інформаційні джерела та напрями аналізу основних засобів. За допомогою визначених підходів ТОВ «Сахара» зможе проводити якісний аналіз амортизації основних засобів підприємства, застосувати своєчасні управлінські рішення, що підвищить рівень ефективності діяльності підприємства.

Список використаної літератури

1. «Все тече, все псується...», або Облік ремонтів і поліпшень власних основних засобів. Податки та бухгалтерський облік. 2017. №35.
2. SMIDA ПАТ "МК Азовсталь" URL.
<https://smida.gov.ua/db/emitent/report/year/xml/show/114330>.
3. SMIDA ПрАТ "ММК імені Ілліча" URL.
<https://smida.gov.ua/db/emitent/report/year/xml/show/114330>.
4. Агрес О.Г. Економічна ефективність використання основних засобів сільськогосподарських підприємств: автореф. дис. к. е. н. : спец. 08.00.04 «Економіка та управління підприємствами (за видами економічної діяльності)» / О.Г. Агрес ; Львівський нац. аграр. ун-т. Львів, 2013. 20 с
5. Бабаєв Ю. А. Теорія бухгалтерського обліку / Ю. А. Бабаєв. К. : Вища школа, 2009. 692 с.
6. Бабяк Н. Д. Амортизаційна політика підприємства на сучасному етапі реформування економіки України / Н. Д. Бабяк. Теорія і практика перебудови економіки. 2011. С. 61-64.
7. Безруких П. С. Организация бухгалтерского учета на предприятии / П. С. Безруких. М.: Финансы, 1998. 205 с.
8. Білик М.Д. Фінансовий аналіз: Навч. посіб. [М.Д. Білик, О.В.Павловська, Н.М. Притуляк, Н.Ю. Невмержицька]. КНЕУ, 2005. 592 с.
9. Бланк И. А. Управление формированием капитала. Ника-Центр, 2000. 621 с.
10. Бланк И.А. Управление активами и капиталом предприятия. Бланк И.А. Киев: Эльга, Ника-Центр, 2003. 446 с.
11. Богуцька Л.Т. Деякі аспекти обліку інвестиційної нерухомості. Л. Богуцька . Економічний аналіз: зб. наук. праць каф. екон. аналізу ТНЕУ. Тернопіль, 2010. Вип. 6. С. 183-191.
12. Бойко В.М. Бізнес: словник-довідник. В.М. Бойко, П.Г. Вашків. Україна, 2009. 565 с.

13. Борисов А. Б. Большой экономический словарь / А. Б. Борисов. М. : Книжный мир, 2008. 894 с.
14. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський словник / Ф. Ф. Бутинець. Житомир : ПП «Рута», 2013. 224 с.
15. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський управлінський облік. Підручник / [Ф.Ф. Бутинець, Т.В. Давидюк, З.Ф. Канурна, Н.М. Малюга, Л.В. Чижевська]. Житомир: ПП «Рута», 2005. 480 с.
16. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський управлінський облік. Підручник / [Ф.Ф. Бутинець, Т.В. Давидюк, З.Ф. Канурна, Н.М. Малюга, Л.В. Чижевська]. Житомир: ПП «Рута», 2005. 450 с.
17. Бухгалтерський облік [Текст] : підручник / Я. Д. Крупка, З. В. Задорожний, Н. В. Гудзь [та ін.]. – Тернопіль : ТНЕУ, 2018. – 460 с.
18. Грабова Н.М. Теорія бухгалтерського обліку: підручник / Н.М. Грабова; за ред. М.В. Кужельного. 6-те вид. А.С.К., 2003. 266 с.
19. Грабовецький Б.Є. Економічний аналіз: Навчальний посібник / Б.Є. Грабовецький. Центр учбової літератури, 2009. 256 с.
20. Долішня Т. І. Формування витрат виробництва на сортодослідних станціях: дис. к.е.н.: спец. 08.00.04 / Львівський національний аграрний університет. Львів, 2011. 255 с.
21. Економічний аналіз. Навчальний посібник / В.М. Серединська, О.М. Загородна, Р.В.Федорович. Тернопіль: Видавництво Астон, 2010.
22. Завадський Й.С. Економічний словник / Й.С. Завадський, Т.В. Осовська, О.О. Юшкевич. Кондор, 2006. 356 с
23. Загородній А.Г. Інвестиційний словник: Навч. Посібник / А.Г. Загородній, Г.Л. Вознюк, Г.О. Партин. Львів: Видавництво «Бескид Біт», 2005. 512 с.
24. Загородній А.Г. Інвестиційний словник: Навч. Посібник / А.Г. Загородній, Г.Л. Вознюк, Г.О. Партин. Львів: Видавництво «Бескид Біт», 2005. 485 с.

25. Загородній А.Г. Фінансово-економічний словник / А.Г. Загородній., Г.Л. Вознюк. Знання, 2011. 1072 с.
26. Загородній А.Г. Фінансово-економічний словник / А.Г. Загородній., Г.Л. Вознюк. Знання, 2011. 560 с.
27. Задорожний З.-М. В. Актуальні питання облікової політики підприємств щодо необоротних активів / монографія З.-М. В. Задорожний, Л.Г.Семеген, Л. Т. Богуцька. ТНЕУ, 2012. 37 с.
28. Задорожний, З.-М. В. Актуальні питання облікової політики підприємств щодо необоротних активів : монографія / З.-М. В. Задорожний, Л. Г. Семеген, Л. Т. Богуцька. Тернопіль : ТНЕУ, 2012. 237 с
29. Задорожний, З. В. Облік інших витрат і доходів звичайної діяльності [Текст] / З. В. Задорожний // Бухгалтерський облік і аудит. – 2001. – № 6. – С. 20-23.
30. Задорожний, З. В. Облік надзвичайних витрат і доходів [Текст] / З. В. Задорожний // Бухгалтерський облік і аудит. – 2002. – № 1. – С. 54-58.
31. Задорожний, З. В. Управлінський облік [Текст] : навч. посіб. / З. В. Задорожний, І. Є. Давидович, І. Я. Омецінська. – Київ : ХАЙТЕК ПРЕС, 2010. – 280 с.
32. Задорожний, З. В. Облік інших витрат і доходів звичайної діяльності [Текст] / З. В. Задорожний // Бухгалтерський облік і аудит. – 2001. – № 6. – С. 20-23.
33. Задорожний, З. Логістичні витрати та їх класифікація [Текст] / Зеновій Задорожний, Анна Грицишин // Вісник Тернопільського національного економічного університету. – 2017. – Вип. 2. – С. 109-117.
34. Задорожний, З.-М. В. Актуальні питання облікової політики підприємств щодо необоротних активів [Текст] : монографія / З.-М. В. Задорожний, Л. Г. Семеген, Л. Т. Богуцька. – Тернопіль : ТНЕУ, 2012. – 237 с. – (До 50-річчя ТНЕУ).
35. Закон України "Про фінансовий лізинг" від 16.01.2004 URL. <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/723/97-%D0%B2%D1%80>.

36. Зінкевич О.В. Дослідження окремих питань методики обліку вибуття основних засобів. Матеріали міжнародної науково-практичної конференції “Облік, аналіз і аудит у сучасному бізнесі” (27-28 травня 2004 р.) / Гончарук Я.А., Апопій В.В., Загорський В.С. Львів: ПП “Компакт-ЛВ”, 2004. 398 с.
37. Зябченкова Г. В. Застосування справедливої оцінки основних засобів в обліку / Г. В. Зябченкова / Формування ринкових відносин в Україні. 2012. № 2. С. 129-133.
38. Кафка С. М. Актуальні питання обліку необоротних активів: економічний зміст, ознаки, склад і структура необоротних активів / Бухгалтерський облік, аналіз та аудит: проблеми теорії, методології, організації. Збірник наукових праць. ПП «Рута», 2013. С.135–140.
39. Крамаренко Г.О. Фінансовий аналіз. Підручник / Г.О. Крамаренко, О.Є. Чорна. Центр учбової літератури, 2008. 392 с.
40. Крупка, Я. Д. Бухгалтерський облік в будівництві [Текст] : навч. посіб. / Я. Д. Крупка, З. В. Задорожний, Р. О. Мельник. – Тернопіль : ПП«Принтер- інформ», 2004. – 514 с.
41. Кусайкіна Н.Д. Сучасний тлумачний словник української мови URL. <http://www.hurtom.com/culture/music/6567-suchasnijtлумачnijj-slovník-ukranksko.html>
42. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів / Все про бухгалтерський облік. 2004. 3 листопада (№104). С. 11 -37.
43. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 «Основні засоби» від 01.01.2012р. URL. http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_014;
44. Неміш Ю.В. Поняття «основні засоби» у сучасних наукових дослідженнях / Ю.В. Неміш / Аграрна економіка. 2012р. № 3–4. С. 181–187.
45. Ожегов С. И. Словарь русского языка / С. И. Ожегов. 7-е изд., стереотип. М.: «Сов. Энциклопедия», 1968. 900 с.
46. П(С)БО 14 «Оренда» URL. <https://zakon.help/law/181/>
47. П(С)БО 7 «Основні засоби» URL. <http://www.rada.gov.ua>

48. Податковий кодекс України № 2755-VI від 02.12.2010 URL. <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2755-17>
49. Податковий кодекс України: прийнятий Верховною Радою України 2 груд. 2010 р. № 2755-VI: текст із змін. станом на 1 січ. 2018 р. / М-во юстиції України. Офіц. вид. Укрправінформ, 2018. 455 с.
50. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 19 «Об'єднання підприємств», затверджений наказом Міністерства фінансів України від 07.07.99 р. № 163 URL. <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0499-99>
51. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», затверджено наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000 р. №92 URL. <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00>
52. Попович П. Я. Економічний аналіз діяльності суб'єктів господарювання. Підручник / П. Я. Попович. Тернопіль: Економічна думка, 2004. 416 с.
53. Райзберг Б.А. Сучасний економічний словник. ИНФРА-М, 1998. 479 с.
54. Реконструкція, модернізація та ремонт основних засобів URL. <https://buhlabaz.ru/bukhgalterckij-uchet/ukrainskij-bukhuchet/knigi/entsiklopediya-bukhgalterskogo-ucheta/rekonstrukciya-modernizaciya-ta-remont-osnovnih-zasobiv>.
55. Рзаєва Т.Г. Економічний аналіз. Навчальний посібник / Т.Г. Рзаєва. Хмельницький: ХНУ, 2003. 198 с.
56. Сердюк В. Н. Бухгалтерский учет : учеб. пособие / В.Н. Сердюк. 9-е изд., изм. и доп. Донецк : Норд-Пресс, 2009. 595 с.
57. Сопко В. В. Бухгалтерський облік : навч. посіб. / В. В. Сопко. КНЕУ, 2005. 578 с.
58. Цал-Цалко Ю.С. Фінансовий аналіз. Підручник / Ю.С. Цал-Цалко. Центр учбової літератури, 2008. 566 с.
59. Череп А.В. Економічний аналіз: Навчальний посібник / А.В. Череп. Кондор, 2005. 160 с.
60. Чумаченко М. Г. Ще раз про амортизацію як важливе джерело інвестиційної діяльності підприємства / Бухгалтерський облік і аудит. 2004. №11. С.42.

- 61.**Чумаченко М. Г. Ще раз про амортизацію як важливе джерело інвестиційної діяльності підприємства / М. Г. Чумаченко. Бухгалтерський облік і аудит. 2004. № 11.
- 62.**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.