

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ТЕРНОПІЛЬСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ФАКУЛЬТЕТ ФІНАНСІВ ТА ОБЛІКУ
КЕФЕДРА ОБЛІКУ І ОПОДАТКУВАННЯ

ПАВОНСЬКА РУСЛАНА ОЛЕКСАНДРІВНА

ОБЛІК І АНАЛІЗ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ ПІДПРИЄМСТВА

спеціальність 071 «облік та оподаткування»

Випускна кваліфікаційна робота

Виконала студентка групи ОПДм-21

Павонська Р.О.

Науковий керівник: к.е.н., проф. Панасюк В.М.

ТЕРНОПІЛЬ - 2019

ЗМІСТ

ВСТУП	3
РОЗДІЛ 1. СУТНІСТЬ ТА ТЕОРЕТИКО–МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ, АНАЛІЗУ ТА АУДИТУ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ	6
1.1. Аналіз науково–теоретичних підходів до визначення сутності необоротних активів підприємства	6
1.2. Визнання та оцінка необоротних активів підприємства	14
1.3. Особливості організації обліку, аналізу та аудиту необоротних активів	28
Висновки до розділу 1	43
РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА ОБЛІКУ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ ТОВ «АГРІКОН-ПІВДЕНЬ»	46
2.1. Організація обліку необоротних активів	46
2.2. Облік надходження та вибуття необоротних активів	54
2.3. Облік зносу (амортизації) необоротних активів	67
Висновки до розділу 2	82
РОЗДІЛ 3. МЕТОДИКА АНАЛІЗУ ТА АУДИТУ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ ТОВ «АГРІКОН-ПІВДЕНЬ»	85
3.1. Аналіз складу та динаміки необоротних активів	85
3.2. Аналіз ефективності використання необоротних активів	90
3.3. Аудит необоротних активів	97
Висновки до розділу 3	109
ВИСНОВКИ	112
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	119

ВСТУП

Актуальність теми. Для більшості підприємств України сьогодні характерним є екстенсивний тип розвитку виробництва, що обумовлюється все більшим залученням матеріальних і людських ресурсів. Сучасний досвід розвитку економіки країни доводить недоцільність екстенсивного розвитку виробництва через обмежені природні ресурси, більшість з яких імпортуються, та відтік кваліфікованої робочої сили за кордон; а також застарілі засоби праці, які значно поступаються зарубіжним аналогам тощо. Базисом сучасних перетворень має стати ефективне використання матеріально-технічної бази підприємств, в якій головним компонентом виступають засоби праці. Від стану засобів праці залежить технічний та технологічний рівень виробництва, якість послуг, що надаються, забезпечення отримання економічних вигод (доходи, прибуток) в майбутньому та, безперечно, продуктивність праці. Рух до вдосконалення матеріально-технічної бази потребує вдосконалення теоретичних і методичних підходів до управління нею, зокрема бухгалтерського обліку, який має забезпечувати своєчасною та достовірною інформацією користувачів фінансової звітності для прийняття управлінських рішень. Тому вдосконалення матеріально-технічної бази має відбуватися одночасно з реформуванням системи бухгалтерського обліку та контролю за майном підприємства.

В економічній літературі питання обліку та контролю основних засобів висвітлені як у теоретичному, так і в практичному аспектах. Вагомий внесок у розробку теоретичних положень та методологічних підходів до проблеми обліку і контролю основних засобів зробили провідні вчені-економісти: вітчизняні - М. Т. Білуха, Ф. Ф. Бутинець, С. Ф. Голов, А. П. Грінько, Г. Г. Кірейцев, М. В. Кужельний, А. М. Кузьмінський, В. Г. Лінник, В. Б. Моссаковський, Н. Ф. Огійчук, М. С. Пушкар, В. В. Сопко, Л. К. Сук, В. Я. Савченко, Н. М. Ткаченко; зарубіжні – В. Ф. Палій, Я. В. Соколов, А. Д. Шеремет та ін.

Мета і завдання дослідження. Мета дипломної роботи полягає в теоретичному обґрунтуванні та розробці рекомендацій і пропозицій з обліку, аналізу та аудиту необоротних активів підприємства, виявлення шляхів їх подальшого вдосконалення для забезпечення ефективного функціонування підприємств у сучасних умовах господарювання.

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

- аналіз науково-теоретичних підходів до визначення сутності необоротних активів підприємства;
- уточнення визнання та оцінки необоротних активів її впливу на фінансово-майновий стан підприємства;
- дослідження особливостей організації обліку, аналізу та аудиту необоротних активів;
- висвітлення організації та методики обліку необоротних активів ТОВ «Агрікон-Південь»;
- обґрунтування методики аналізу та аудиту необоротних активів ТОВ «Агрікон-Південь».

Предметом дослідження є сукупність теоретичних, методичних і практичних положень з обліку та контролю необоротних активів підприємств.

Об'єктом дослідження є облік, аналіз та аудит операції з необоротними активами ТОВ «Агрікон-Південь».

Методи дослідження. Методичною основою дипломної роботи є системний підхід до розкриття економічної сутності необоротних активів та процесу їх відтворення. Вирішення поставлених завдань досягнуто на основі застосування загальнонаукових методів наукової абстракції, індукції та дедукції, аналізу й синтезу, порівняння, вибіркового обстеження і групування, статистичних методів, методу комплексного підходу тощо.

Інформаційну базу дослідження становлять монографічні видання, наукові статті вітчизняних та зарубіжних учених, облікова інформація та дані з реєстрів первинного, поточного та підсумкового обліку ТОВ «Агрікон-

Південь», законодавчі та нормативні документи з питань бухгалтерського обліку та аудиту господарських операцій з необоротними активами. Використано дані статистичних щорічників державної служби статистики України, інформаційних бюлетенів Державної аудиторської служби України, іншу довідкову літературу.

Практичне значення отриманих результатів полягає у розробці та обґрунтуванні методики та організації обліку, аналізу та аудиту необоротних активів ТОВ «Агрікон-Південь». Реальне втілення пропозицій та рекомендації сформованих у дипломній роботі щодо вдосконалення обліку, аналізу і аудиту необоротних активів дасть змогу підвищити ефективність їх використання, що в свою чергу одночасно підвищить рентабельність підприємства в цілому.

Структура дипломної роботи. Дипломна робота складається із вступу, трьох розділів, висновків та списку використаних літературних джерел. Основний зміст дипломної роботи висвітлено на 127 сторінках тексту. Дипломна робота містить 15 рисунків, 21 таблицю та список використаних джерел що складається із 90 джерел.

РОЗДІЛ 1

СУТНІСТЬ ТА ТЕОРЕТИКО–МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ, АНАЛІЗУ ТА АУДИТУ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ

1.1. Аналіз науково–теоретичних підходів до визначення сутності необоротних активів підприємства.

Прибуткове і конкурентоспроможне функціонування будь–якого підприємства в ринковому середовищі передбачає необхідність ефективного використання засобів виробництва. За своєю економічною природою засоби виробництва поділяють на дві групи: засоби праці та предмети праці. Матеріальною основою будь–якого виробничого процесу виступають насамперед засоби праці, які характеризують технічний та економічний рівень розвитку суспільства і виступають необхідним елементом виробництва, обігу та надання послуг. Особливість засобів праці полягає в тому, що вони існують протягом тривалого періоду часу, не знищуються після першого та наступних процесів їх використання. Вони знову і знову можуть брати участь у процесі виробництва або виконання робіт та послуг. На підприємствах сукупність засобів праці, що застосовують, набуває економічної форми основних засобів.

Питання визначення економічної категорії основних засобів трактуються по–різному. Деякі економісти ототожнюють поняття «основні засоби», «основні фонди», «основний капітал», інші – розмежовують їх. Це питання висвітлено в економічній літературі, однак єдиного підходу досі не існує.

У зарубіжній практиці найчастіше вживають термін «основний капітал». У вітчизняній науці ця економічна категорія отримала «право на життя» лише з переходом на ринкові відносини. Первісне значення слова «капітал» походить від лат. *capitalis* – головний.

Першим вченим, який розділив капітал на основний та оборотний, був Адам Сміт. На його думку, основна розбіжність між основним і оборотним капіталом полягає в способі, у який вони приносять дохід. Щодо основного капіталу, то це капітал, направлений на поліпшення землі, купівлю машин і устаткування, інструментів та інших предметів, які приносять дохід,

залишаючись у незмінній натурально–речовій формі в одного власника. За А.Смітом: «...капітал може бути ужитий на поліпшення землі, на покупку корисних машин і інструментів або інших подібних предметів, що приносять дохід або прибуток без переходу від одного власника до іншого або без подальшого обертання. Такі капітали можна тому з повним правом назвати основними капіталами» [70, с.280]. А. Сміт вважав, що основний капітал взагалі не перебуває в обігу, тому що весь час знаходиться у одного власника, а прибуток він приносить лише за допомогою оборотного капіталу. Це була помилка А.Сміта, оскільки в обігу беруть участь обидві частини капіталу. Він невірно трактував обіг як рух речей та передачу права власності з рук у руки. Дійсно, елементи основного капіталу можуть не рухатись, проте в обігу перебуватиме їх вартість.

У Д. Рікардо в основу поділу капіталу покладено строк використання частин капіталу. «Залежно від того, чи швидко зношується капітал та чи часто він потребує відтворення або споживається повільно, його відносять або до основного, або до оборотного капіталу» [65, с.15].

Дж. С. Міль більш чітко вказував на багаторазову участь основного капіталу у виробничому процесі. Він зазначав: «... значна частина капіталу, втілена в знаряддях виробництва, що відрізняються більш–менш тривалим існуванням, яка визначається роллю у виробництві, не виключається з нього, а залишається в ньому, причому функція цієї частини капіталу не вичерпується одноразовим ужитком. До цього розряду капіталу відносяться будинки, машини й усі або велика частина предметів, іменованих приладами або інструментами. Довговічність деяких із них дуже значна, і їх існування як знарядь виробництва подовжується багаторазовим повторенням виробничих операцій. Капітал, що існує в будь–яких із таких довговічних форм і дохід від якого надходить протягом відповідно тривалого періоду, називається основним капіталом» [34, с.195]. Отже, Дж. С. Міль визначав такі ознаки основного капіталу, як тривале існування, багаторазовий ужиток та одержання доходу від його використання протягом тривалого періоду.

Недоліком усіх цих вчень було те, що вчені ототожнювали капітал з накопиченою працею, запасом машин, сировини, їжі, грошей тощо.

К. Маркс остаточно визначив головну розбіжність між видами капіталу, – яка, на його думку, полягає у способі перенесення своєї вартості на виготовлений продукт. Так, оборотний капітал (у формі матеріалів, заробітної плати) відразу і повністю переноситься на виготовлений продукт. А ось основний капітал (у формі будівель, устаткування) зазвичай не залишається відразу і повністю у виготовленому продукті, а переносить свою вартість на нього частинами. Особливість засобів праці полягає в тому, що вони існують протягом тривалого періоду часу, не знищуються після першого та наступних процесів їх використання. Вони знову й знову можуть брати участь у процесі виробництва або виконання робіт та послуг.

Беручи участь у процесі виробництва, виконання робіт або послуг, вони зношуються, а їх вартість поступово переходить на знову виготовлений продукт, виконані роботи та послуги, але не повністю, а частково – в розмірі свого зносу. Частина вартості, що залишається після зносу при першому процесі виробництва, у вигляді натурального об'єкта бере участь у продовженні виробництва. Та частина вартості засобів праці, яка у вигляді зносу додається до вартості знову створеного продукту після реалізації продукту, перетворюється у гроші.

Отже, вартість засобів праці у звітності приймає двояке існування. Одна частина перетворюється в грошову форму, ту, що увійшла до ціни виробу, а інша залишається в натуральній формі, проте поступово зменшується в своїй вартості, тоді як перша частина її вартості, яка увійшла до ціни виробу, робіт та послуг збільшується в частині використання основних засобів. Відповідне збільшення та зменшення відбувається доти доки засоби праці не використають свій ресурс (строк використання) і вся вартість поступово в міру їх експлуатації і включення зносу (амортизації) до ціни виробу перейде в грошову форму, а самі засоби праці придуть в повну непрацездатність.

Водночас, К. Маркс виступав проти ототожнення засобів праці та основних засобів, адже крім засобів праці до основних засобів входять дорогоцінні предмети довгострокового використання невикористаного призначення – житлові будинки, будівлі і обладнання медамбулаторій ..., які не є засобами праці, в процесі утворення вартості участі не беруть і мають лише зовнішню схожість з основними виробничими засобами. В розвиток цієї думки вже в сучасній економічній науці виникне термін «невиробничі фонди». Невиробничі фонди – капітальні активи, які не використовуються у господарській діяльності платника податку. Сучасний економічний зміст основного капіталу можна розкрити за допомогою таких ознак:

- грошові кошти вкладаються в постійну (необігальну) частину активів, тим самим на деякий час вилучаються з господарського обороту;
- вкладання коштів здійснюється з метою отримання прибутку, оскільки лише в цьому випадку гроші перетворюються в капітал;
- вкладення мають довгостроковий характер, що означає в українській практиці господарювання на строк понад 12 місяців.

Чинне в Україні законодавство відносить до основного капіталу кошти, вкладені в необоротні активи, вартість яких відображується в розділі I форми №1 «Баланс».

Слід зазначити, що в зарубіжній обліковій практиці поняття “необоротні активи” позначається різними термінами: постійні активи; власність, споруди та обладнання; матеріальні постійні активи тощо. Так, у Швейцарії необоротні активи в активі балансу об’єднані в одну групу – основні засоби; в Росії – позаоборотні активи, які включають нематеріальні активи, основні засоби та доходні вкладення в матеріальні цінності, в Німеччині – основний капітал та фінансові активи; в Естонії – основне майно (довгострокові фінансові інвестиції, матеріальне основне і нематеріальне майно), в Єгипті – основний (основні засоби), моральний (нематеріальні активи) та ресурсний капітал (природні багатства) [5, с. 296–297].

Основною складовою необоротних активів є основні засоби. На сьогодні в економічній теорії триває дискусія щодо визначення основних засобів як економічної категорії, їх класифікації, функціонування та відтворення. Багато вчених допускають методологічні помилки, ототожнюючи термін «основні засоби» з термінами «основні фонди», «основні кошти» та «основний капітал».

Так, німецький економіст Г. Шмален [83, с.452] вважає, що основні засоби – це грошові кошти, вкладені в наявні основні фонди. Тобто термін “основні засоби” за своєю сутністю він прирівнює до основного капіталу.

Мазаракі А.А. і Кантор Е.Л. ототожнюють поняття “основний капітал” і “довготермінові активи” [30, с. 484; 85, с. 40]. Однак дане твердження представляється не зовсім вірним за двома причинами:

1. До складу довготермінових активів підприємства входять основні засоби, нематеріальні активи, капітальні інвестиції, довготермінові фінансові вкладення та інші активи, термін використання яких перевищує один рік. А речовими елементами основного капіталу, як було розглянуто вище, є засоби праці, що використовуються у виробничій діяльності підприємства більш одного року і переносять свою вартість на новий продукт поступово, по мірі зносу. Довготермінові капітальні і фінансові вкладення, хоча і здійснюються з метою одержання прибутку, не відповідають переліченим ознакам основного капіталу.

2. Вартість основних засобів, що використовуються у соціально-культурних цілях, так званих невиробничих основних засобів, не є основним капіталом. Незважаючи на зовнішню схожість зазначених матеріальних цінностей з речовими елементами основного капіталу (довговічні, піддаються зносу, потребують періодичного ремонту), розбіжності має їх економічна природа. Невиробничі основні засоби, володіючи вартістю, не переносять її на вартість нових продуктів. Їх соціально-економічна сутність полягає в задоволенні соціальних і побутових потреб людей. При цьому необхідно пам'ятати, що вкладення в невиробничі основні засоби, хоча і не є

продуктивним капіталом, також надають можливість одержання доходу. Найпростішим способом слід вважати реалізацію об'єктів основних засобів. Крім того, виконуючи свої функції, невиробничі основні засоби також сприяють максимізації величини додаткової вартості. Як відомо, додаткова вартість створюється в процесі праці робочою силою. Під робочою силою слід розуміти сукупність фізичних і духовних здібностей, що людина використовує в процесі виробництва [48]. Чим більшими здібностями володіє людина, тим вище продуктивність її праці, що у свою чергу, призводить до росту додаткової вартості. А відновленню і збільшенню фізичних і духовних здібностей людини сприяють саме об'єкти культурно-просвітнього і житлово-комунального призначення (невиробничі основні засоби). Цей підхід був названий Г. Беккером і Дж. Мінсером “концепцією людського капіталу” [56].

У результаті проведеного дослідження сутність категорії “основний капітал” схематично надана на рис. 1.1.

Необхідність введення даного поняття в практику обліку викликана двома причинами:

- застосуванням в обліку методу подвійного запису, за допомогою якого господарські засоби знаходять у балансі двостороннє відображення. В активі балансу вони відображаються з боку матеріального їх складу і називаються основними засобами; в пасиві - з боку джерел їх формування, тобто частини статутного, додаткового й іншого капіталу;

- на відміну від основного капіталу основні засоби відображають не лише вартісну сутність засобів праці, але і їх споживче призначення. “Категорія основних засобів запозичала від категорії основних фондів вартісну сутність, а від засобів праці - споживчу сутність. Тим самим таке з'єднання дає можливість господарській практиці забезпечити єдність вартісного обліку і споживчого аспекту руху і використання засобів праці” [84, с. 26].

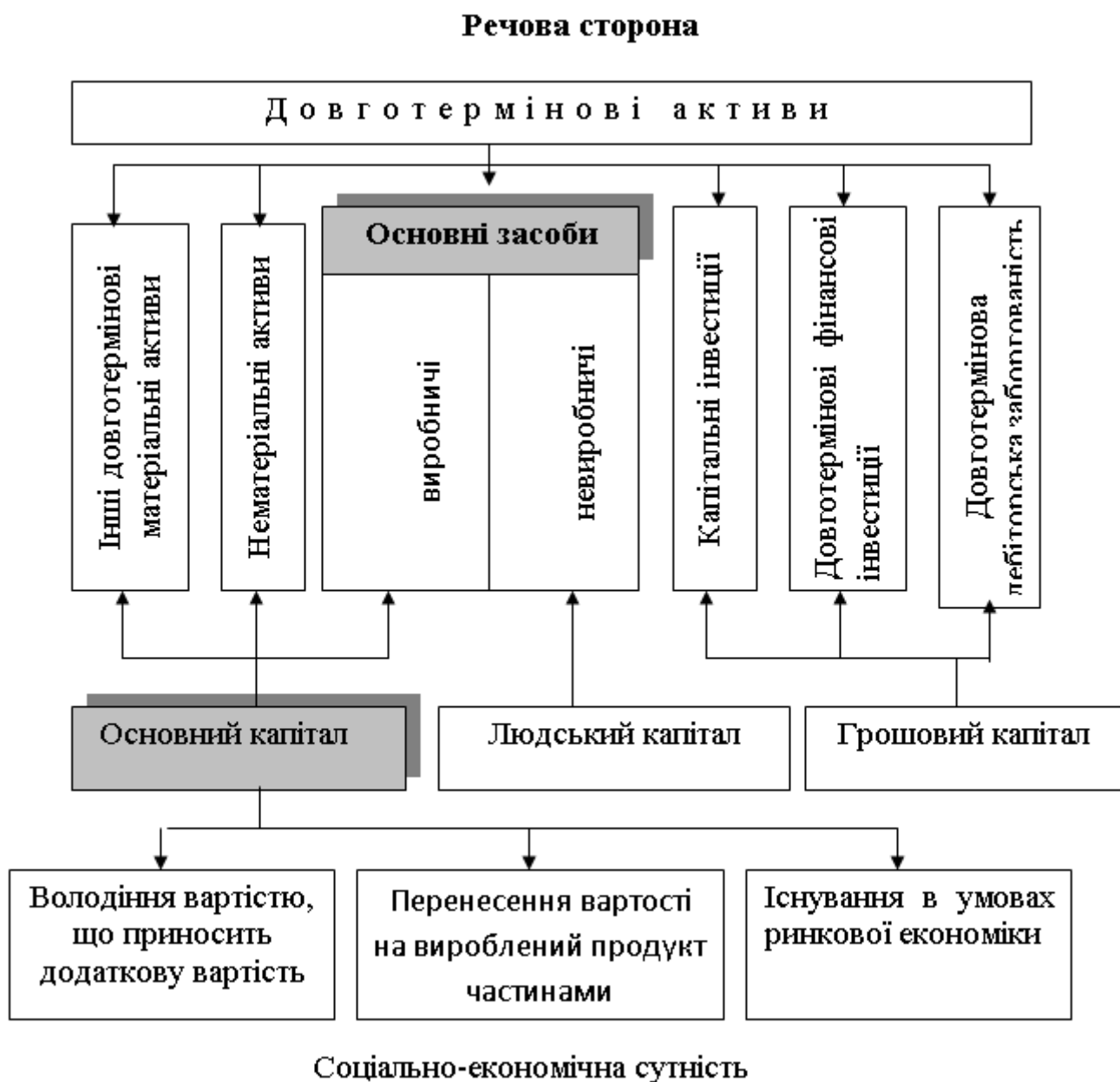


Рис. 1.1. Сутність основного капіталу.

Виходячи з викладеного вище, найповнішим є таке визначення основних засобів: «Основні засоби – це сукупність матеріально–предметних цінностей як засобів праці, що експлуатуються у виробничій і невиробничій сферах протягом тривалого (понад рік або довше одного операційного циклу, якщо тривалість циклу перевищує рік) терміну з метою отримання економічних вигод шляхом реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), створеної внаслідок їх прямої і непрямой експлуатації, а також шляхом реалізації послуг з надання цих засобів в оренду іншим суб’єктам, і вартість яких (якщо вони не мають

властивості самовідновлюватись) поступово переноситься на нові вартості, створені підприємством протягом усього терміну такої експлуатації.»

П(С)БО 7 «Основні засоби» тлумачить термін «основні засоби» так: «Основні засоби – матеріальні активи, які підприємство утримує із метою використання їх у процесі виробництва або постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально–культурних функцій, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік)»[59].

У стандарті визначення терміна «матеріальні активи» не наведено. Проте є визначення поняття «активи», яке ширше за поняття «матеріальні активи». «Активи – ресурси, контрольовані підприємством в результаті минулих подій, використання яких, як очікується, призведе до отримання економічних вигод у майбутньому». У міжнародній практиці «основні засоби» в балансі позначено різними термінами: fixed assets («постійні активи»); property, plant and equipment («власність, будівлі і обладнання»); tangible assets («матеріальні активи»). Ці терміни є синонімами. Основні засоби виступають складовою частиною необоротних активів. Необоротні активи – всі активи, що не є оборотними. «Оборотні активи це грошові кошти та їх еквіваленти, що не обмежені у використанні, а також інші активи, призначені для реалізації чи споживання протягом операційного циклу чи протягом дванадцяти місяців з дати балансу».

Поряд з цим необхідно зазначити, що поділ активів на оборотні та необоротні є досить умовним. Ще Д. Рікардо підкреслював, що однаковий вид капіталу, залежно від галузі, де він знаходиться, може розглядатися як основний або як оборотний капітал.

Важливість вивчення та дослідження такої економічної категорії, як основні засоби зумовлено тим, що:

- основні засоби, призначені для використання у виробничій сфері, становлять матеріальну основу продуктивних сил, виробничий апарат і засоби праці, наявність та склад яких визначає економічний потенціал суспільства;
- основні засоби, які використовуються у невиробничій сфері, створюють умови, сприяють підвищенню рівня науки та культури, соціальному розвитку суспільства;
- підвищення якісного складу основних засобів – це передумова підвищення продуктивності праці;
- основні засоби є основною складовою необоротних активів.

1.2. Визнання та оцінка необоротних активів підприємства.

Відображенню в бухгалтерському обліку об'єкта основних засобів передує його визнання. Відповідно до П(С)БО 7 основні засоби визначені як матеріальні активи, тому повинні відповідати критеріям, властивим всім активам підприємства:

1. Основні засоби повинні акумулювати в собі майбутню економічну вигоду;
2. Вони повинні контролюватися підприємством у результаті минулих подій;
3. Об'єкт основних засобів може бути достовірно оцінений.

Отже, п.6 П(С)БО 7 однією з необхідних умов визнання об'єкта активом визначив можливість одержання в майбутньому економічних вигод від його використання. Слід зазначити, що поняття “економічна вигода” запозичено з міжнародних стандартів. Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність” визначив економічну вигоду як “потенційну можливість одержання підприємством грошових коштів від використання активів”. Якщо буквально розуміти дану вимогу закону, що найчастіше і здійснюється на

практиці, то економічна вигода може надходити тільки у вигляді грошових коштів, тобто при реалізації активів підприємством. Виходить, що коли підприємство купує засоби праці не з метою їх наступного перепродажу, а для використання в господарській діяльності, не одержить у майбутньому грошових коштів, а отже й економічної вигоди. За роз'ясненнями звернемося до міжнародних стандартів фінансової звітності, оскільки саме в них запозичене поняття “економічна вигода”. Принципи підготовки і складання фінансової звітності визначають майбутню економічну вигоду як “потенціал, що може сприяти надходженню до підприємства, прямо або опосередковано, грошових коштів або їх еквівалентів”. Під прямим надходженням грошових коштів від використання основних засобів слід вважати можливість конвертованості об'єктів у грошові кошти, тобто їх продаж. У звичайних ж умовах, виконуючи свої функції в процесі господарської діяльності, основні засоби побічно сприяють надходженню грошових коштів. Таким чином, основні засоби є необхідною умовою для виробництва товарів або надання послуг, за які споживач готовий платити.

Так, згідно принципів підготовки і складання фінансової звітності, можливі чотири шляхи надходження на підприємство майбутніх економічних вигод у результаті використання основних засобів:

- вони окремо або разом з іншими активами беруть участь у виробництві продукції або наданні послуг з метою реалізації підприємством;
- їх можна обміняти на інші активи, у тому числі на грошові кошти;
- ними можна погашати свої зобов'язання;
- вони можуть бути розподілені між власниками підприємства.

Отже, можна зробити висновок, що будь-який об'єкт основних засобів, незважаючи на його використання в господарській діяльності підприємства, може приносити економічну вигоду, якщо він володіє хоча б мінімальною

вартістю. Навіть непридатне до експлуатації устаткування сприяє надходженню грошових коштів у вигляді плати за зданий металобрухт.

Наступною умовою визнання основних засобів є можливість їх контролю підприємством. З визначення активів, представленого в П(С)БО незрозуміло, чи має контрольований об'єкт бути власністю підприємства або достатньо наявності прав володіння і користування ними. Не розкривають повною мірою сутності контролю і Принципи підготовки і складання фінансової звітності. У навчальній літературі часто зазначається, що саме право власності на об'єкт є головним критерієм його відображення в активі, тобто обидва поняття наповнюються однаковим змістом. “Актив має контролюватися підприємством, тобто знаходиться у власності підприємства” [5, с.112]. Таким чином, виникає необхідність розкриття сутності поняття “контроль” і його подальшої конкретизації.

“Метою ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої і неупередженої інформації про фінансовий стан, результати діяльності і рух грошових коштів підприємства”. Для більшості зовнішніх користувачів звітності важливо оцінити можливість підприємства “генерувати грошові кошти і їх еквіваленти”. Даний принцип вперше був запропонований прихильниками статичного бухгалтерського балансу (Симон, Стракка, Тубо, Даллос, Вавассера). На їхню думку, об'єкт основних засобів може бути визнаний активом за умови здатності до відчуження з метою погашення зобов'язань суб'єкта господарювання. А даною можливістю, як відомо, можуть володіти лише ті об'єкти, що знаходяться у повній власності підприємства.

Водночас на фінансовий стан підприємства також впливає використання основних засобів, що приносить йому економічну вигоду. Такими можуть бути не тільки власні основні засоби, але й ті, що знаходяться в тимчасовому користуванні. Представниками даної точки зору є послідовники теорії динамічного балансу (Є. Шмалленбах, Ж. Саварі). Визначивши метою обліку “вимір ефективності господарської діяльності підприємства” [64, с. 65], вони

стверджують, що як власні, так і орендовані об'єкти основних засобів з однаковою ефективністю можуть використовуватися в господарській діяльності підприємства і приносити доход. Тому зазначені об'єкти в однаковій мірі є активами підприємства. Якщо ж у балансі не відобразити орендоване майно, то економічні ресурси і зобов'язання будуть занижені, що призведе до перекручування показників фінансового стану підприємства. Крім того, діюча методика відображення в балансі основних засобів, взятих у фінансову оренду, відповідно до якої справедливій вартості об'єкта в активі балансу протистоїть аналогічна сума зобов'язань в пасиві, запобігає перекручуванню показників фінансової стійкості підприємства. Тобто сума зобов'язань з оренди перебивається вартістю орендованого об'єкта.

Виходячи з принципу превалювання економічної сутності операції над її юридичною формою, право юридичної власності не повинно бути визначальним при віднесенні об'єкта до складу основних засобів. Як зазначив Каннінг, “основний критерій при визначенні, чи є даний об'єкт активом, чи ні, носить скоріше економічний характер, ніж юридичний” [87, с.19]. Тому, говорячи про право власності на основні засоби, необхідно мати на увазі власність з економічної точки зору, тобто власність де-факто. Відповідно до економічної теорії система економічних відносин власності містить у собі елементи, що зображені на рис. 1.2.

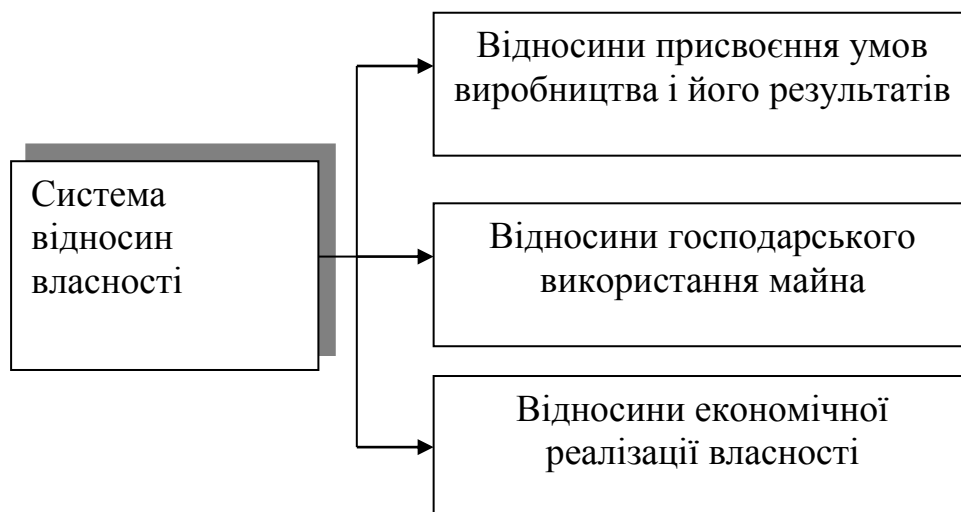


Рис. 1.2. Структура економічних відносин власності

Слід зазначити, що принцип економічної власності застосовується в ряді країн. Так, відповідно до Торговельного кодексу Німеччини користувач є економічним власником активу за умови, що він приймає на себе ризик використання і пов'язані з ним витрати. При цьому даний об'єкт може бути юридичною власністю іншої особи. У Франції Бріжіт Райбо Тюрілло вперше ввела поняття субстанціональної власності, що припускає “включення до складу власності частини засобів, якими реально розпоряджається адміністрація підприємства” [64, с.145].

Отже, концепція контролю основних засобів припускає дотримання наступних умов:

- підприємство приймає на себе ризики, пов'язані з використанням об'єкта. Дані ризики можуть відрізнитися в залежності від способу отримання і призначення основних засобів. При придбанні об'єкта за плату підприємство несе ризики на суму його купівельної вартості. Стосовно основних засобів, що знаходяться у фінансовій оренді, ризики виражаються у формі орендної плати, розмір якої приблизно дорівнює справедливій вартості об'єкта і витратам, пов'язаним з орендою;
- об'єкт, що використовується в господарській діяльності, приносить економічні вигоди;
- підприємство обмежує доступ інших осіб до одержання економічних вигод від даного об'єкта.

Включення у визначення активів критерію контролю, а не юридичних прав, на думку М.Р. Метьюса і М.Х.Б. Перера, “робить його менш жорстким і

більш надійним в оцінці здатності суб'єкта господарювання користуватися майбутніми економічними вигодами” [41, с.267].

Розкривши особливості контролю об'єктів підприємствами, можна зробити висновок, що дане поняття ширше, ніж юридичне право власності, оскільки визначає можливість підприємства одержувати майбутні економічні вигоди від використання активу. А виходячи з цілей фінансової звітності в балансі повинні відображатися основні засоби саме контрольовані підприємством.

Третій критерій визнання основних засобів активами підприємства - їх достовірна оцінка.

З економічної точки зору вартість необоротних активів являє собою їх грошову оцінку, за якою вони враховуються та використовуються в процесі господарської діяльності підприємства/

Безперечним є той факт, що оцінка основних засобів впливає на цілу низку аспектів господарської діяльності підприємства, зокрема:

- на визначення потреби в коштах, необхідних для формування основних засобів;
- через амортизаційні відрахування на рівень собівартості продукції, а відповідно і на цінову політику підприємства;
- визначає об'єктивність оцінки кінцевих результатів господарської діяльності в звітному періоді;
- використовується в процесі залучення підприємством кредитів для їх майнового забезпечення (заставна вартість майна);
- на формування показника ринкової вартості підприємства.

І. О. Бланк в своїй роботі «Управление активами» визначив основні підходи до оцінки вартості основних засобів, що склалися у вітчизняній практиці господарювання [1, с.21–30]:

1. *Вартість необоротних активів визначається характером їх використання в господарській діяльності підприємства.* В сучасній теорії

оцінки необоротних активів відповідно до цього критерію на підприємстві виділяють операційну та інвестиційну вартість цих активів.

Операційна вартість необоротних активів оцінюється насамперед виходячи з їх корисності для конкретного суб'єкта господарювання. Принцип корисності, на якому ґрунтується така оцінка, полягає в тому, що будь-який актив володіє вартістю лише в тому випадку, якщо він корисний суб'єкту господарювання в процесі операційної діяльності для реалізації певної функції.

Інвестиційна вартість визначається при оцінці реального інвестиційного проекту, окремих видів необоротних активів з урахуванням очікуваного рівня дохідності, ризику, ліквідності та інших показників їх інвестиційної привабливості для конкретного інвестора.

2. *Вартість необоротних активів залежить від стадії їх життєвого циклу та чинника часу.* Оскільки необоротні активи в операційному процесі перебувають у постійному русі, їх вартість може бути оцінена лише на певний конкретний період часу.

Загалом для обліку операцій з основними засобами застосовують шість різновидів вартості [59]:

– *первісна вартість* – це «історична (фактична) собівартість необоротних активів у сумі грошових коштів або справедливої вартості інших активів, сплачених (переданих), витрачених для придбання (створення) необоротних активів»;

– *вартість, яка амортизується*, – це «первісна або переоцінена вартість необоротних активів за вирахуванням їх ліквідаційної вартості»;

– *ліквідаційна вартість* – це «сума коштів або вартість інших активів, яку підприємство очікує отримати від реалізації (ліквідації) необоротних активів після закінчення строку їх корисного використання (експлуатації), за вирахуванням витрат, пов'язаних з продажем (ліквідацією)»;

– *залишкова вартість* – визначення в стандартах не наведено;

– *переоцінена вартість* – це «вартість необоротних активів після їх переоцінки»;

– *справедлива вартість* – це «сума, за якою може бути здійснений обмін активу, або оплата зобов'язання в результаті операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами».

3. *Вартість необоротних активів залежить від чинника інфляції.* Відповідно до нього розрізняють номінальну та реальну вартість.

Номінальна вартість активу відображує його оцінку в грошових одиницях без урахування зміни купівельної вартості грошей за період його використання, що викликана інфляцією.

Реальна вартість активу відображує його оцінку з урахуванням рівня купівельної вартості грошей за період його використання, пов'язаного з інфляційними процесами в економіці країни.

Критерії визначення справедливої вартості встановлені П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств» [58] та подані в табл.1.1.

Таблиця 1.1

Визначення справедливої вартості за об'єктами основних засобів

№ з/п	Об'єкти визначення справедливої вартості	Визначення справедливої вартості
Основні засоби		
1.1	Земля та будівлі	Ринкова вартість
1.2	Машини та устаткування	Ринкова вартість. У разі відсутності даних про ринкову вартість – відновлювальна вартість (сучасна собівартість придбання) за вирахуванням суми зносу на дату оцінки
1.3	Інші засоби	Відновлювальна вартість (сучасна собівартість придбання) за вирахуванням суми зносу на дату оцінки

Внаслідок інфляційних процесів виникає невідповідність між ринковою вартістю основних засобів та їх первісною вартістю, а оскільки основні засоби є

об'єктами тривалого багаторічного користування, ця невідповідність з плином часу посилюється. В цілому це призводить до виникнення таких проблем:

– викривлення вартісної оцінки майна (активів) підприємства, що ставить в складне становище потенційних інвесторів та ускладнює проведення інвестиційної політики підприємства;

– штучне зниження собівартості та витрат виробництва, що викривлює інформацію при здійсненні політики ціноутворення;

– збільшення бази оподаткування прибутку за рахунок зменшення суми амортизаційних відрахувань.

Мета оцінки основних засобів залежить від того, в якому аспекті діяльності підприємства вона буде використана (рис. 1.3).

Розподіл аспектів діяльності в залежності від користувачів інформацією умовний, оскільки не можливо з повною впевненістю стверджувати, що та або інша інформація цікавить тільки внутрішніх або зовнішніх користувачів.



Рис. 1.3. Аспекти діяльності підприємства, при яких застосовується показник вартості основних засобів.

Не можливо не звернути уваги на різноманітність видів оцінок, що запропоновані П(С)БО: історична (фактична) собівартість, первісна, справедлива, ринкова, відновна, переоцінена, залишкова вартість, а також ліквідаційна і що амортизується. Причому, якщо весь період експлуатації об'єкта основних засобів розбити на три етапи: надходження, використання і вибуття, то на кожному етапі будуть застосовуватися визначені види оцінок. Надамо схему видів оцінок основних засобів на етапах їх руху згідно П(С)БО 7 (рис. 1.4) і розкриємо їх економічну сутність.



Рис. 1.4. Види оцінок основних засобів на етапах їх руху

Первісна вартість — це історична (фактична) собівартість необоротних активів у сумі грошових коштів або справедливої вартості інших активів, сплачених (переданих), витрачених для придбання (створення) необоротних активів. Вона показує вартість кожного об'єкта в момент його введення в експлуатацію (дані записуються в акті приймання основних засобів, а також у інвентарній картці). Первісна вартість об'єкта складається з таких витрат:

- суми, що сплачують постачальникам активів та підрядникам за виконання будівельно-монтажних робіт (без непрямих податків);
- реєстраційні збори, державне мито та аналогічні платежі, що здійснюються у зв'язку з придбанням (отриманням) прав на об'єкт основних засобів;
- суми ввізного мита;

- суми непрямих податків у зв'язку з придбанням (створенням) основних засобів (якщо, вони не відшкодовуються підприємству);
- витрати зі страхування ризиків доставки основних засобів;
- витрати на установку, монтаж, налагодження основних засобів;

інші витрати, безпосередньо пов'язані з доведенням основних засобів до стану, в якому вони придатні для використання із запланованою метою.

Види оцінок основних засобів на етапі їх надходження, що запропоновані нами, схематично надані на рис. 1.5.

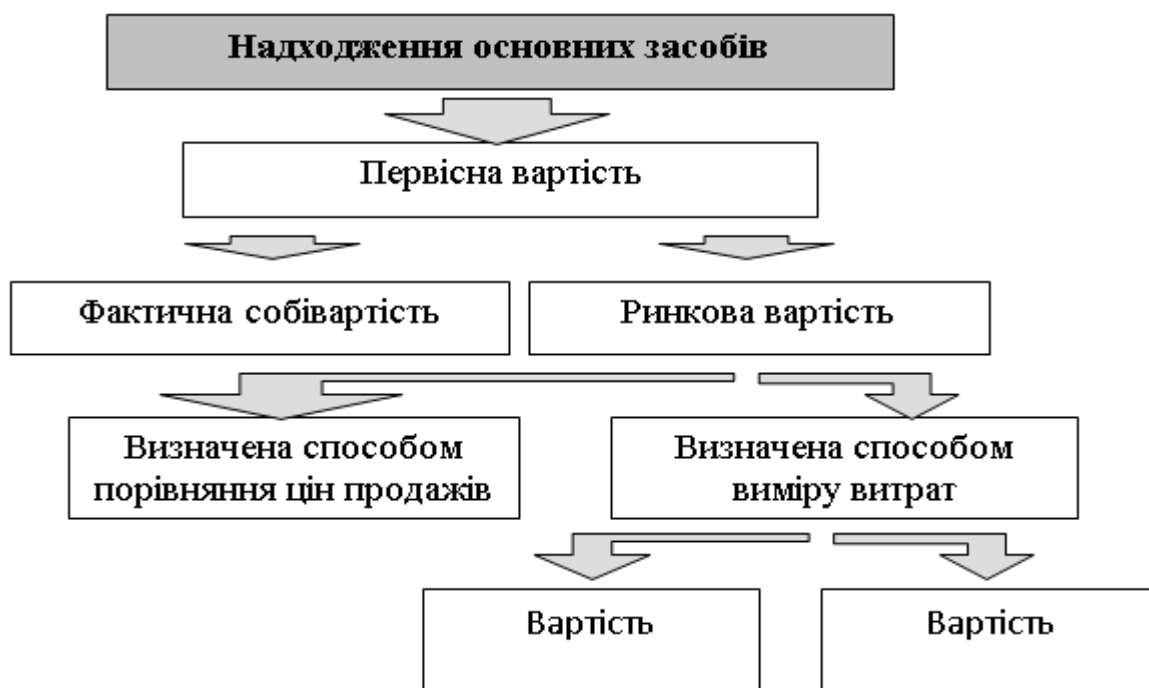


Рис. 1.5. Види оцінок основних засобів на етапі їх надходження

Хоча особливості первісної оцінки необоротних активів залежать від способу їх отримання (рис. 1.5), проте у будь-якому випадку до вартості необоротного активу не включаються відсотки за кредит, який підприємство використало для його придбання (створення), та курсові різниці, якщо актив було придбано з оплатою в іноземній валюті. У першому випадку відсотки за кредит завжди відображають у складі фінансових витрат, а курсові різниці, які

виникають під час розрахунків за актив, — у складі інших доходів (витрат) звичайної діяльності.

Залежність формування первісної вартості основних засобів, що оприбутковуються на баланс, від способів їх отримання можна відобразити так, як у таблиці 1.2.

Таблиця 1.2.

Формування первісної вартості основних засобів

Основні засоби підприємства за способом одержання	Склад первісної вартості
Придбані за грошові кошти	витрати на придбання
Придбані за рахунок кредитів банку	витрати на придбання, але без урахування витрат на сплату відсотків за кредити банку
Отримані безоплатно	справедлива вартість на дату отримання
Внесені до статутного фонду підприємства	погоджена засновниками (учасниками) підприємства їх справедлива вартість, зафіксована в установчих документах
Створені власними силами	сума прямих і накладних витрат, пов'язаних зі створенням активу
Зараховані підприємством з виготовленої продукції тощо	собівартість активу, яка визначається згідно П(С)БО 9 “Запаси” та П(С)БО 16 “Витрати”
Отримані підприємством в результаті обміну на подібний об'єкт	залишкова вартість переданого об'єкта (якщо залишкова вартість переданого об'єкта перевищує його справедливую вартість, то первісною вартістю об'єкта буде його справедлива вартість із включенням різниці до витрат звітного періоду)
Отримані в результаті обміну на неподібний об'єкт основних засобів або інший актив	справедлива вартість переданого об'єкта, збільшена на суму грошових коштів або їх еквівалентів, що була передана (отримана) під час обміну

Однією з передумов обліку об'єктів в якості основних засобів є їх використання. На цьому етапі основні засоби оцінюються за залишковою вартістю, що згідно П(С)БО дорівнює різниці між первісною (переоціненою) вартістю і сумою накопиченого зносу. Вона включається в підсумок балансу і, отже, є балансовою вартістю основних засобів. У національних стандартах обліку не згадується знайоме бухгалтерам поняття “балансова вартість”. МСБО 16 “Основні засоби” визначає її як “суму, за якою актив відображається в балансі після відрахування суми накопиченої амортизації і збитку від

знецінювання” [33, с. 356]. Таким чином, в українському варіанті балансовою вартістю основних засобів є їх залишкова вартість.

МСБО передбачають два підходи до визначення залишкової вартості: базовий (рекомендований) і альтернативний (дозволений) [33].

Базовий (рекомендований) підхід пропонує оцінювати основні засоби на дату балансу за незмінною собівартістю за мінусом накопиченої амортизації. У рамках альтернативного підходу передбачена переоцінка первісної вартості і суми накопиченого зносу з метою доведення залишкової вартості основних засобів до розміру реальної.

У П(С)БО 7 “Основні засоби” для оцінки основних засобів на дату балансу пропонується альтернативний підхід, і, на наш погляд, це обґрунтовано. Доказом переваги альтернативного (дозволеного) підходу служитимуть недоліки оцінки основних засобів за незмінною первісною вартістю, а саме:

- незмінна оцінка не відображає зниження згодом цінності об'єкта основних засобів для підприємства. Через тривалий проміжок часу вона може втратити значення як міра вартості ресурсів підприємства, як оцінка потенціалу або як поточна ринкова ціна. Навіть якщо зменшення потенціалу об'єкта (фізичний і моральний знос) приблизно вимірюється сумою накопиченої амортизації, то зміну цін можна відобразити тільки шляхом переоцінки;
- спостерігається перекручування показників зносу основних засобів, фондодіддачі і фондомісткості;
- виникають труднощі при перевірці кредитоспроможності підприємства і страхуванні майна внаслідок розбіжності балансової і реальної вартостей;
- втрачається можливість точного визначення втрат при розкраданні або загибелі майна;

– відбувається зниження обсягу амортизаційних відрахувань, недостатність яких призводить до заниження собівартості і зростання прибутку. Крім того, якщо майно зазнає значного подорожчання, то амортизаційні відрахування, що розраховані від незмінної величини вартості об'єкту, дадуть у підсумку недостатню суму коштів для здійснення не тільки розширеного, але навіть і простого відтворення.

Ринкова вартість визначається професійними оцінювачами (незалежними експертами). Для визначення ринкової вартості, на наш погляд, можуть бути використані дані про біржову вартість, дані прайс-листів (цінників) тощо. Таке твердження ґрунтується на принципі обачності, відповідно до якого методи оцінки, застосовувані в бухгалтерському обліку, мають запобігти завищенню оцінок активів.

При неможливості отримання інформації про ринкову вартість будь-яких об'єктів через їх специфічний характер, вони переоцінюються за відновною вартістю (вартістю відтворення в сучасних умовах і цінах) з вирахуванням фактичного зносу на дату оцінки.

Ліквідаційна вартість — сума коштів або вартість інших активів, яку підприємство очікує отримати від реалізації (ліквідації) необоротних активів після закінчення строку їх корисного використання за вирахуванням витрат, пов'язаних з продажем (ліквідацією).

Застосування показників ліквідаційної вартості і вартості, що амортизується (не зважаючи на те, що вони є розрахунковими, визначеними на підставі приблизних розрахунків, а не за допомогою безпосереднього вимірювання) дозволяє точніше визначити ту частину вартості об'єкта, яка повинна бути віднесена на витрати упродовж періоду його використання підприємством (якщо ліквідаційна вартість визначено достатньо точно).

Переоцінена вартість — це вартість необоротних активів після їх переоцінки. Її ще називають відновлювальною, тобто вартістю відтворення об'єкта в сучасних умовах виробництва і діючих на даний час цінах.

Залишкова вартість дорівнює різниці між первісною (переоціненою) вартістю та сумою зносу, який визначається за даними бухгалтерського обліку. Чим довше служить об'єкт і бере участь у виробництві, тим менша залишкова вартість.

Вартість, що амортизується, — первісна або переоцінена вартість необоротних активів за вирахуванням їх ліквідаційної вартості.

Отже, розглянувши таке поняття, як оцінка основних засобів, можна зробити висновок, що основні засоби, лише один раз формують первісну вартість, а у всіх інших випадках, це буде їх похідна вартість.

Від точності й правильності оцінки об'єктів основних засобів залежить достовірність і повнота облікової інформації, представленої в бухгалтерському обліку і фінансовій звітності, тому правильна оцінка об'єктів основних засобів має важливе значення.

1.3. Особливості організації обліку, аналізу та аудиту необоротних активів.

Основою здійснення управління на підприємствах різних типів і організаційно-правових форм власності є нормативно-правова база. Вона акумулює всі інформаційні потоки, що створюють відповідні «правила гри».

За часів незалежної України можна виділити три періоди нормотворення основних засобів:

- початок 1990-х – 1997 рік. Цей період характеризується створенням нової законодавчої бази, яка дала змогу суб'єктам підприємницької діяльності працювати в нових економічних умовах. Більшість законодавчих документів радянської епохи забезпечували функціонування командно-адміністративної системи, а її розпад зробив існуючу нормативну базу неефективною та гальмуючою процесу розвитку країни. Постійне внесення змін і доповнень

створювало правовий вакуум в організації бухгалтерського обліку. Основними документами цієї доби стали Положення №250 та Вказівки щодо організації бухгалтерського обліку в Україні, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 07.05.93 р № 25. Затвердження цих документів сприяло створенню необхідної нормативної бази для ведення бухгалтерського обліку суб'єктами підприємницької діяльності. Цими документами було регламентовано порядок розподілу матеріальних цінностей на основні засоби та інші матеріальні активи, а також визначено основні критерії такого розподілу. Пізніше Наказом №352 [63] були затверджені типові форми первинного обліку основних засобів, які, втім, містили багато анахронізмів радянських часів. Водночас не втратили чинності документи радянської доби. Так, нарахування амортизації здійснювалось згідно із Нормами амортизаційних відрахувань основних фондів народного господарства СРСР [46], списання основних засобів – згідно з Інструкцією №100 [74].

- 1997 – 1999 роки. Введено в дію 1 липня 1997 року Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств», відповідно до якого виник принципово новий вид обліку – «податковий», що докорінно відрізнявся від існуючого на той час бухгалтерського обліку. Стаття 8 цього Закону №334, що стосувалася саме питання обліку основних засобів, вступила в різку суперечність з Положенням №250 [62]. З метою створення документа, який би повною мірою відповідав потребам податкового законодавства, Міністерством фінансів України було розроблено Інструкцію №159 [54], яка забезпечувала порядок відображення основних фондів у бухгалтерському обліку у відповідності з податковим законодавством. Ось як характеризує облік основних засобів тієї доби І.Назарбаєва: «Податкова реформа, що почалася введенням у дію Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств», створила умови для відокремлення бухгалтерського обліку від податкового. Прагнення Міністерства фінансів запобігти цьому призвело до того, що бухгалтерський облік якийсь час «танцював» під податкову «дудку». Постраждали від цього основні засоби та амортизація. У «жертву» єдності

обліку було принесено економічну сутність більшості операцій з основними засобами» [44, с.3].

- 1999 рік – сьогоднішня. Цей етап характеризується широкомасштабними реформами бухгалтерського обліку. Значно розширювалися можливості власників підприємств щодо організації бухгалтерського обліку, підприємства отримали право самостійно визначати облікову політику (обирати форму бухгалтерського обліку, розробляти систему і методи внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, звітності й контролю господарських операцій), визначати права працівників на підписання бухгалтерських документів, затверджувати правила документообороту і технологію обробки облікової інформації, додаткову систему рахунків та реєстрів аналітичного обліку тощо.

Іншим напрямом реформування стало переведення обліку та звітності на міжнародні стандарти фінансової звітності. Головними чинниками, які це зумовили, були:

- інтеграція України у світовий економічний простір;
- необхідність залучення іноземних інвестицій;
- формування ринкової економіки та ін.

Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ) являють собою облікову систему, що функціонує на міжнародному рівні, особливістю яких є те, що вони містять одночасно концептуальні основи складання звітності та власне стандарти фінансової звітності.

МСФЗ мають рекомендаційний характер, що за умов розвиненої ринкової економіки є виправданим, адже всі підприємства, які бажають встановити міжнародні економічні контракти і так розуміють необхідність складання фінансової звітності відповідно до МСФЗ, тому впровадження жорстких директивних вказівок є недоцільним.

Кількість підприємств, які складають звітність за МСФЗ постійно зростає.

У системі Міжнародних стандартів фінансової звітності методологію обліку основних засобів подано в МСФЗ 16 «Основні засоби». Крім цього

стандарту окремі питання обліку регулюють положення МСФЗ 20 «Облік урядових субсидій та розкриття інформації про урядову допомогу», МСФЗ 22 «Об'єднання компаній» та МСФЗ 36 «Знецінення активів». На основі цих документів в Україні були розроблені національні положення стандарти бухгалтерського обліку необоротних активів (табл. 1.3.).

Таблиця 1.3.

Нормативно-правові акти, що регулюють облік
необоротних активів підприємства

Скорочена назва документа	Повна назва	Ким затверджено
П(С)БО 7	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 “Основні засоби”	наказом Міністерства Фінансів України від 27.04.2000 р. № 92
П(С)БО 14	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 14 “Оренда”	наказом Міністерства Фінансів України від 31.01.2000 р. № 20
П(С)БО 27	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 27 “Необоротні активи утримувані для продажу та припинена діяльність ”	наказом Міністерства Фінансів України від 07.11.2003 р. № 617
П(С)БО 28	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 28 “Зменшення корисності активів”	наказом Міністерства Фінансів України від 24.12.2004 р. № 817
ПКУ	Податковий кодекс України	Верховна Рада
Методичні рекомендації № 561	Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів	наказом Міністерства Фінансів України від 30.09.2003 р. № 561
Порядок № 818	Порядок складання типових форм з обліку та списання основних засобів суб'єктами державного сектору	наказом Міністерства Фінансів України від 13.09.2016 р. № 818
Наказ № 352	Наказ Міністерства статистики України «Про затвердження типових форм первинного обліку»	наказ Міністерства статистики України від 29.12.95 р. № 352
Для підприємств що застосовують МСФЗ		
МСБО 16	Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 “Основні засоби”	IASB (Лондон)
МСФЗ 5	Міжнародний стандарт фінансової звітності 5 “Непоточні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність”	IASB (Лондон)
МСБО 17	Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 7 “Оренда”	IASB (Лондон)

Сьогодні облік основних засобів та нематеріальних активів на підприємстві регулюється такими нормативно-правовими документами (табл. 1.3.):

- Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 “Основні засоби” затверджене наказом Міністерства Фінансів України від 27.04.2000 р. № 92;

- Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 14 “Оренда” затверджене наказом Міністерства Фінансів України від 31.01.2000 р. № 20;

- Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 27 “Необоротні активи, утримувані для продажу та припинена діяльність” затверджене наказом Міністерства Фінансів України від 07.11.2003 р. № 617;

- Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 28 “Зменшення корисності активів” затверджене наказом Міністерства Фінансів України від 24.12.2004 р. № 817;

- Податковий кодекс України;

- Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів затверджені наказом Міністерства Фінансів України від 30.09.2003 р. № 561;

- Порядок складання типових форм з обліку та списання основних засобів суб’єктами державного сектору затверджений наказом Міністерства Фінансів України від 13.09.2016 р. № 818;

- Наказ Міністерства статистики України «Про затвердження типових форм первинного обліку» від 29.12.95 р. № 352.

Облік є основним джерелом інформації про будь-яке підприємство та його фінансово-господарську діяльність. За рахунок даних первинних документів та облікових реєстрів формується більша частина (до 70 %) масиву інформації, необхідної для потреб управління підприємством в цілому та його структурними підрозділами зокрема.

Економічний аналіз дозволяє отримувати інформацію про наявність та ефективність використання основних засобів підприємства, рівень технічного забезпечення підприємства, їх вплив на основні техніко-економічні показники підприємства: продуктивність праці, фондівдачу, собівартість продукції, економію капітальних вкладень тощо.

Аудит основних засобів дає інформацію про недоліки, порушення та зловживання у процесі фінансово-господарської діяльності підприємства в цілому та необоротних активів, капітальних інвестицій зокрема. Ця інформація повинна уважно аналізуватись управлінцями з метою виявлення негативних рис господарського механізму підприємства та розробки заходів щодо його поліпшення, а також встановлення відповідальності посадових осіб за їх неправильні дії.

Тому для створення оптимальних потоків інформації щодо руху і використання основних засобів у процесі господарської діяльності підприємства належним чином повинен бути організований їх облік, аналіз і аудит. Важливо, щоб в обліку не було допущено пропусків, проте зайва деталізація також не доцільна — це сповільнює процес прийняття основних управлінських рішень керівниками і спеціалістами підприємства.

Економічний аналіз підприємства в умовах ринку організують так, щоб безперервно отримувати співставну інформацію про вплив наявності, руху та ефективності використання основних засобів на рівень виконання бізнес-плану підприємства загалом і завдань, доведених до структурних підрозділів; вдало спостерігати за динамікою кон'юнктури ринку, своєчасно реагувати на істотні зміни в параметрах основних показників розвитку підприємства і без зволікань виявляти негативні тенденції та їх причини, визначаючи при цьому вплив основних засобів.

Економічний контроль, однією з форм якого є аудит, в умовах ринку має надійно захистити майно і кошти підприємства (незалежно від форми власності). Основним видом такого контролю є внутріфішньормовий (внутрішньогосподарський), який на сьогодні, на жаль, малоефективний з

причин високого рівня тінізації. Функцію внутрішнього контролю на підприємстві може виконувати також контролінг — концепція ефективного управління підприємством і забезпечення її довготермінового існування. Він визначає економічність роботи окремих структурних підрозділів підприємства, а також здійснює сервісне обслуговування апарату управління, забезпечує інформацією, необхідною для прийняття рішень.

Основними об'єктами організації обліку, аналізу і аудиту є:

- номенклатура (сукупність) даних;
- рух носіїв номенклатури даних (документообіг, документопотік);
- праця виконавців, безпосередньо пов'язаних з технологією облікового, аналітичного і контрольного процесів;
- технічне, інформаційне, ергономічне і соціальне забезпечення бухгалтерського обліку, аналізу і аудиту;
- динамічний розвиток та безперервне поліпшення системи з обліку, аналізу й аудиту.

У процесі дослідження питань з організації обліку, аналізу і аудиту використовуються наступні прийоми і способи: моделювання, проектування, графічний спосіб, анкетування (тестування), спостереження, експертна оцінка, розрахунковий та аналітичний способи тощо.

Для ефективного ведення обліку, аналізу й аудиту на підприємстві необхідні певні передумови, як то:

- забезпечення підприємства кваліфікованими кадрами;
- визначення видів форм і способів ведення обліку, аналізу й аудиту; обсягів та термінів подання облікових, звітних, контрольних і аналітичних відомостей зовнішнім і внутрішнім користувачам;

- встановлення певної мережі зв'язків облікової, аналітичної та контрольної служб з іншими структурними підрозділами і службами підприємства, а також зовнішніх зв'язків;

- створення оптимальної системи планування розвитку, управління та регулювання обліку, аналізу й аудиту;

- належне організаційне, технічне та інформаційне забезпечення облікового, аналітичного та контрольного процесів.

Суть раціональної організації обліку, аналізу й аудиту на підприємстві полягає у тому, щоб забезпечити ефективне їх ведення шляхом використання різноманітних прийомів і способів організації діяльності облікового, аналітичного та контрольного апарату.

Завдання раціональної організації обліку, аналізу й аудиту передбачають:

- налагодження чіткого порядку документообігу і контролю за ним;

- забезпечення дотримання загальних вимог щодо бухгалтерського обліку та фінансової звітності на підприємстві;

- створення умов для поєднання усіх видів господарського обліку без їх дублювання і пропусків інформації;

- підготовка альбомів робочих форм первинних документів, облікових реєстрів, звітності, контрольних-розрахункових і аналітичних таблиць, інструкцій до них;

- забезпечення умов праці та відпочинку для підвищення продуктивності праці осіб, зайнятих обліковим, аналітичним і контрольним процесами;

- оптимізація планування, управління, та регулювання обліком, аналізом і аудитом на всіх етапах і ділянках;

- систематичний нагляд за обліковим, аналітичним і контрольним процесами з метою їх поліпшення та скорочення витрат на них [12, с.9].

Правильна і чітка організація обліку основних засобів дозволяє вирішити основні завдання, серед яких:

- правильне документальне оформлення і своєчасне відображення в регістрах обліку надходження, внутрішнього переміщення і вибуття об'єктів основних засобів;
- отримання документально обґрунтованих даних про наявність та рух основних засобів за місцями їх експлуатації, а також в розрізі осіб, відповідальних за їх збереження;
- контроль за збереженням основних засобів;
- правильне обчислення та відображення в обліку сум зносу;
- контроль за витратами на ремонт основних засобів, ефективністю використання необоротних активів;
- виявлення результатів від реалізації основних засобів або іншого їх вибуття.

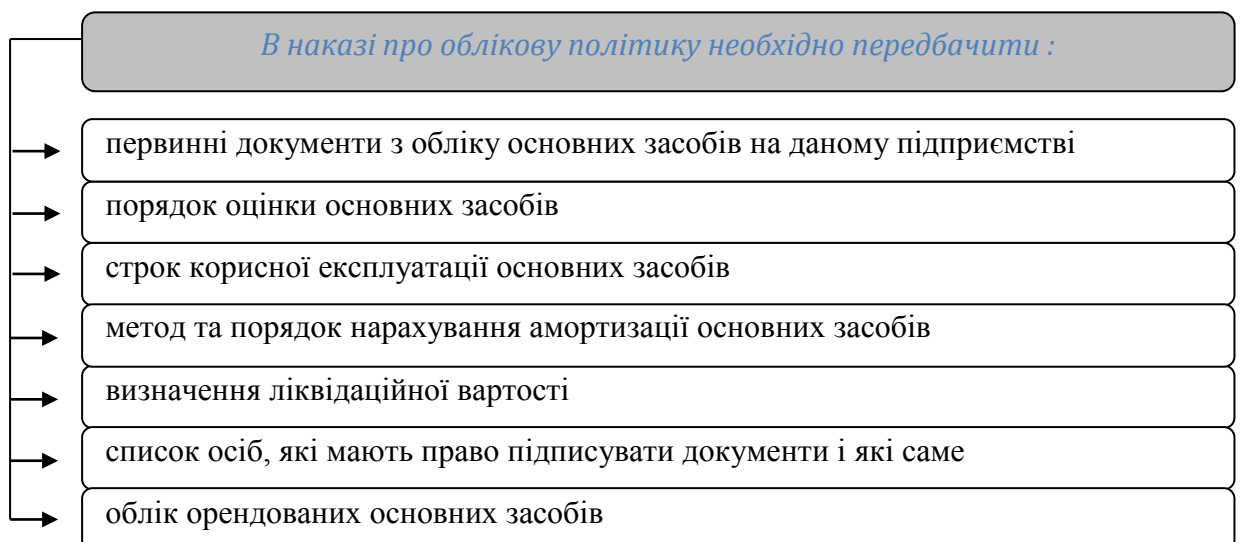


Рис. 1.6. Основні положення про облік основних засобів, що наводяться в наказі про облікову політику

Для визначення облікової політики стосовно основних засобів, необхідно провести інвентаризацію предметів, що відповідають визначенням основних засобів, наведеним у П(С)БО 7 і мають достовірну оцінку. Усі основні засоби необхідно розподілити за класифікаційними групами, наведеними в П(С)БО 7:

– основні засоби:

1) земельні ділянки, 2) капітальні витрати на поліпшення земель, 3) будівлі та споруди, 4) машини та обладнання, 5) транспортні засоби, 6) інструменти, прилади та інвентар, 7) робоча і продуктивна худоба, 8) багаторічні насадження, 9) інші основні засоби.

– інші необоротні матеріальні активи:

1) бібліотечні фонди, 2) малоцінні необоротні матеріальні активи, 3) тимчасові (нетитульні) споруди, 4) природні ресурси, 5) інвентарна тара, 6) предмети прокату, 7) інші необоротні матеріальні активи [59, с. 23 – 24].

Якщо в ході інвентаризації виявлено, що залишкова вартість основних засобів суттєво відрізняється від справедливої вартості, то дані об'єкти основних засобів переоцінюються і на ту ж дату проводиться переоцінка всіх об'єктів основних засобів, до якої відноситься цей об'єкт.

Для кожного об'єкта основних засобів (крім землі, що не є об'єктом амортизації) потрібно обрати один з п'яти пропонованих П(С)БО 7 методів амортизації: прямолінійний; зменшення залишкової вартості; прискореного зменшення залишкової вартості; кумулятивний; виробничий або ж норми і методи нарахування амортизації, передбачені податковим законодавством.

Загальну схему організації обліку основних засобів на всіх етапах їх руху представлено на рис.1.7.



Рис. 1.7. Загальна схема організації обліку основних засобів

Організація обліку основних засобів включає в себе документальне оформлення всіх операцій, що пов'язані з їх придбанням, передачею, ліквідацією, ремонтом та ін.

Метою економічного аналізу основних засобів є визначення ступеня забезпечення ними підприємства за умови найінтенсивнішого їх використання та пошук резервів підвищення фондівіддачі.

Враховуючи принцип системного підходу в процесі економічного аналізу на різних рівнях менеджменту, виділяють такі завдання:

- аналіз обсягу та структури основних засобів і їх відповідності вимогам технічного прогресу та оптимальним параметрам виробництва;
- визначення технічного стану необоротних активів, темпів, форм і методів їх оновлення;
- аналіз використання наявного парку устаткування, стану його екстенсивного та інтенсивного завантаження;
- виявлення внутрішньовиробничих резервів поліпшення використання основних виробничих засобів;
- розрахунок кінцевих виробничо-фінансових результатів поліпшення використання основних засобів.

Виходячи з цього, аналітичний процес на підприємстві поділяють на три стадії:

- підготовча (початкова) — складається план аналітичної роботи на підприємстві та здійснюється підготовка усіх матеріалів, необхідних для проведення аналізу;

- основна — проводиться ґрунтовний аналіз обсягу та динаміки основних засобів, складу та структури основних засобів, ефективності використання основних засобів, розрахунок впливу факторів на ефективність використання основних засобів, резервів росту обсягу продукції через поліпшення забезпеченості та використання основних засобів;

- завершальна (узагальнююча) — відбувається узагальнення результатів аналізу, даються висновки, вносяться пропозиції щодо поліпшення ефективності використання основних засобів, усуваються недоліки в роботі та мобілізуються невикористані резерви.

Для цього необхідно розрахувати систему показників:

- темпи росту та приросту основних засобів;
- коефіцієнти оновлення та вибуття;
- питому вагу окремих видів основних засобів;
- коефіцієнт зносу;
- коефіцієнти співвідношення працюючого і наявного, діючого і встановленого устаткування;
- показники фондоддачі, фондомісткості та фондоозброєності праці;
- показники екстенсивного та інтенсивного використання устаткування.

Джерелами інформації для економічного аналізу основних засобів є фінансова і статистична звітність підприємства (Баланс (Розділі I “Необоротні

активи”), звіт про фінансові результати, примітки до річної фінансової звітності, звіт про наявність та рух основних засобів, амортизацію (знос) (форма №11-ОЗ); дані бухгалтерського та управлінського обліку основних засобів; матеріали ревізій, перевірок; матеріали аналізу основних засобів за попередній період.

Таким чином, провівши економічний аналіз основних засобів, можна зробити ряд висновків і охарактеризувати стан підприємства на даний час, а також визначити шляхи його покращення на майбутнє.

Щодо організації аудиту основних засобів, то його специфіка впливає з особливостей бухгалтерського обліку в організаціях, які здійснюють різні види діяльності.

Метою аудиту є перевірка стану бухгалтерського обліку основних засобів на предмет відповідності фінансово-господарських операцій чинному законодавству. Важливим моментом при цьому є його планування — процес, який дає можливість найбільш раціонально виконати аудит і одночасно зменшити ризик невиявлення найсуттєвіших моментів. Щоб планування було ефективним, воно повинно доповнюватись контролем виконаних робіт і постійною реєстрацією фактів. Це дає можливість уникнути зайвого ризику, більш ґрунтовно підійти до прийняття рішень щодо загальних результатів перевірки.

Отже, планування аудиторської перевірки необхідне для:

- вибору підходів для досягнення цілей аудиту;
- виконання і контролю за роботою;
- визначення основних аспектів об’єкта аудиту;
- гарантованості повноти виконаної роботи;
- зменшення ризику.

Планування аудиту повинно оформлятися документально. Національним нормативом аудиту (ННА) 9 „Планування аудиту” передбачено складання двох

документів: загального плану та програми аудиту, а при необхідності складається порядок змін та уточнень у загальному плані та програмі аудиту [42, с. 68 – 74].

Загальний план аудиту формується дуже ретельно, щоб аудитор мав можливість підготувати конкретну програму аудиту.

Він повинен містити:

- розуміння аудитором бізнесу клієнта: аналіз головних впливових факторів діяльності підприємства, найважливіших його характеристик, структури тощо;

- розуміння системи обліково-аналітичного процесу підприємства, у тому числі системи внутрішнього аудиту і контролю, аналіз методології і принципів бухгалтерського обліку; аналіз системи внутрішнього аудиту і контролю;

- визначення аудитором ризику і суттєвості: оцінка того, які операції клієнта є найбільш ризиковими, і розробка аудиторських процедур, які сприятимуть виявленню суттєвих факторів викривлення фінансової звітності, помилок і фальсифікацій;

- фактори управлінського впливу: можливість участі в аудиті інших аудиторів і аудиторських фірм, експертів і фахівців інших професій, розподіл обов'язків між ними;

- фактори економічних відносин з іншими підприємствами: виконання умов та термінів виконання договорів, відносини підприємства зі спорідненими сторонами;

- види, час і повнота процедур: існування можливості оперативного внесення змін в окремі ділянки аудиту.

Аудиторська програма розробляється з метою конкретизації загального плану аудиту. В аудиторську програму вноситься також перелік об'єктів аудиту

за його напрямками, терміни проведення. У програмі аудиту оцінюється ризик внутрішнього контролю і ризик не виявлення суттєвих помилок.

Упродовж усієї перевірки загальний план і програма аудиту переглядаються і уточнюються з метою врахування змін умов, напрямків аудиту, отримання неочікуваних аудитором результатів тощо. Події чи мотиви, що зумовили внесення змін у загальний план і програму аудиту, оформляються документально.

Основним напрямками аудиту основних засобів є:

- перевірка наявності основних засобів;
- перевірка руху основних засобів;
- перевірка нарахування амортизації;
- перевірка проведення переоцінки;
- перевірка порядку відображення витрат на поліпшення основних засобів;
- перевірка відповідності, повноти та достовірності обліку основних засобів.

Спільними завданнями обліку, аналізу й аудиту основних засобів можна вважати:

- встановлення правильності документального оформлення надходження, руху та вибуття основних засобів;
- встановлення правильності визначення строку їх корисної експлуатації;
- підтвердження достовірності відображення в бухгалтерському обліку вартості основних засобів, сум нарахованого зносу;
- вивчення законності і правильності відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій з основними засобами.

Стан і використання основних засобів — один із важливих аспектів аналітичної роботи, так як власне вони є фактором підвищення ефективності будь-якого виробництва. Більш повне і раціональне використання основних засобів підприємства сприяє покращенню усіх його техніко-економічних показників: росту продуктивності праці, підвищенню фондівіддачі, покращенню випуску продукції, зниженню її собівартості, економії капітальних вкладень.

В організації обліку, аналізу й аудиту на підприємстві важливе місце займає також технічне забезпечення цих процесів, елементами якого є технічні засоби, методичні матеріали, технічна документація, персонал технічного забезпечення.

За умов автоматизації облікового, аналітичного та контрольного процесів необхідно мати:

- перелік видів і обсягів облікових, звітних, аналітичних і контрольних робіт, які виконуються з використанням комп'ютерної техніки;
- перелік технічного обладнання, необхідного для функціонування комп'ютерної техніки на підприємстві;
- набір програмного забезпечення для виконання облікових, аналітичних і контрольних завдань;
- опис чи схему комп'ютеризації обліку, аналізу і контролю на підприємстві;
- довідники кодів для шифрування інформації;
- кваліфікований персонал з відповідними навиками роботи.

Варто наголосити на тому, що все програмне забезпечення для комп'ютерів, відповідно до міжнародних стандартів, має бути ліцензованим.

Отже, раціональна організація обліку, аналізу й аудиту на підприємстві полягає у тому, щоб забезпечити ефективне їх ведення шляхом використання

різноманітних прийомів і способів організації діяльності облікового, аналітичного та контрольного апарату. Щоб забезпечити стабільний розвиток обліку, аналізу й аудиту, потрібно відповідним чином його спланувати. При цьому важливо, щоб такі плани були конкретними, реальними і підкріплені розрахунками матеріально-технічного забезпечення їх виконання. Адже удосконалення організації обліку, аналізу й аудиту основних засобів сприяє скороченню затрат праці, матеріальних ресурсів та коштів на їх ведення.

Висновки до розділу 1.

1. Аналіз науково-теоретичних підходів щодо визначення необоротних активів їх класифікації, функціонування та відтворення показав, що:

- основною складовою необоротних активів є основні засоби;
- багато вчених ототожнюючи термін «основні засоби» з термінами «основні фонди», «основні кошти», «довготермінові активи» та «основний капітал»;
- основні засоби, призначені для використання у виробничій сфері, становлять матеріальну основу продуктивних сил, виробничий апарат і засоби праці, наявність та склад яких визначає економічний потенціал суспільства;
- основні засоби, які використовуються у невиробничій сфері, створюють умови, сприяють підвищенню рівня науки та культури, соціальному розвитку суспільства;
- підвищення якісного складу основних засобів – це передумова підвищення продуктивності праці.

2. Встановлено, що основні засоби – це сукупність матеріально–предметних цінностей як засобів праці, що експлуатуються у виробничій і невиробничій сферах протягом тривалого (понад рік або

довше одного операційного циклу, якщо тривалість циклу перевищує рік) терміну з метою отримання економічних вигод шляхом реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), створеної внаслідок їх прямої і непрямой експлуатації, а також шляхом реалізації послуг з надання цих засобів в оренду іншим суб'єктам, і вартість яких (якщо вони не мають властивості самовідновлюватись) поступово переноситься на нові вартості, створені підприємством протягом усього терміну такої експлуатації.

3. Уточнено зміст критеріїв визнання основних засобів активами підприємства, що сприятиме більш глибокому розумінню сутності основних засобів як об'єкта бухгалтерського обліку. Доведено, що будь-який об'єкт основних засобів, незалежно від його призначення і використання, може приносити економічну вигоду підприємству за умови, що він має вартість.

4. Розкрито концепцію контролю основних засобів підприємством. У результаті встановлено, що це поняття ширше, ніж право юридичної власності, а виходячи з мети складання фінансової звітності в балансі мають відображатися основні засоби, саме контрольовані підприємством.

5. Визначено, що оцінка основних засобів ще один досить важливий аспект їх відображення в обліку, що викликає ряд розбіжностей у її тлумаченні не лише при відображенні їх надходження, а й упродовж всього терміну використання. У бухгалтерському обліку відображення основних засобів при надходженні на підприємство, визначають їх первісну вартість залежно від способу отримання. Обґрунтовано необхідність обов'язкового обліку основних засобів за поточною вартістю, що базується на ринкових цінах. Даний спосіб оцінки забезпечить користувачів фінансової звітності інформацією про поточні грошові надходження від використання основних засобів, що

дозволить їм оцінювати реальний стан підприємства та здійснювати прогнози на майбутнє.

6. Запропоновано виділити три основні етапи нормотворення обліку основних засобів, кожен із яких має характерні особливості:

початок 1990 – 1997 рік. У цей період бухгалтерський облік основних засобів здійснюють за нормативними документами, розробленими за часів незалежної України (Положення про організацію бухгалтерського обліку та звітність, Вказівки щодо організації бухгалтерського обліку в Україні та ін.), а також нормативними документи доби СРСР (Норми амортизаційних відрахувань основних фондів народного господарства СРСР тощо);

1997–1999 роки. З набуттям чинності Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» створено принципово новий вид обліку основних засобів – податковий, який вступив у суперечність з бухгалтерським обліком основних засобів. Внаслідок цього більшість операцій з основними засобами відображалася в обліку всупереч їх економічній сутності (облік фінансового результату під час продажу основних засобів, нарахування амортизації на вартість груп основних засобів, а не на вартість конкретного об'єкта; облік зносу).

1999 р. – сьогодні. В цей період відбувається реформування бухгалтерського обліку та його наближення до міжнародних стандартів.

Встановлено, що основними досягненнями реформи обліку основних засобів стали:

принципові зміни в амортизаційній політиці;

зміни в підходах до оцінки основних засобів;

зміни у відображенні в бухгалтерському обліку операцій з основними засобами.

7. Під обліковою політикою підприємства, у тому числі стосовно основних засобів, запропоновано вважати сукупність обраних підприємством способів і процедур ведення бухгалтерського обліку, що не суперечать законодавчо встановленим принципам обліку й

забезпечують отримання достовірної і реальної інформації про фінансовий стан і результати діяльності суб'єкта господарювання. Рекомендовано, в основу її розробки закласти принцип повноти і реальності облікових даних, а не принцип досягнення певних цілей керівництва.

8. У роботі конкретизовано елементи облікової політики, розкриття яких дозволить найбільш повно описати методику накопичення обліково-економічної інформації про основні засоби, що використовується У фінансовому обліку підприємства.

РОЗДІЛ 2

ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА ОБЛІКУ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ ТОВ «АГРІКОН-ПІВДЕНЬ»

2.1. Організація обліку необоротних активів.

Формування облікової політики відносно основних засобів є дуже важливим етапом облікової роботи та має управлінський аспект. Облікова політика – це сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності. Поряд із цим слід зазначити, що нормативно питання ведення облікової політики підприємствами України недостатньо чітко врегульовано. Це пов'язано з відсутністю, на відміну від міжнародних стандартів, стандарту, присвяченого обліковій політиці підприємств. При формуванні облікової політики до основних засобів існують обмеження та критерії, що визначають її оптимізацію (рис. 2.1).

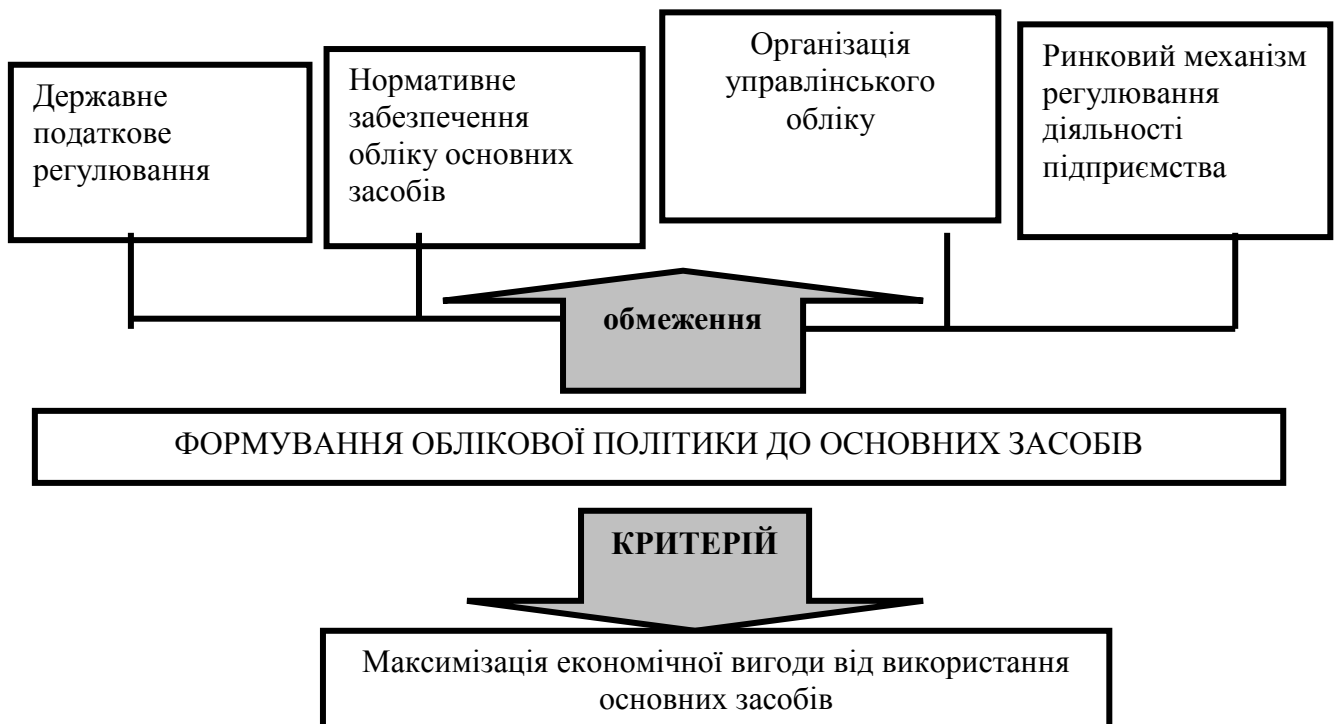


Рис. 2.1. Обмеження та критерій формування облікової політики до основних засобів

На формування облікової політики підприємства впливають як зовнішні, які формуються на рівні управління державою (державне податкове регулювання, нормативне забезпечення обліку основних засобів), так і внутрішні чинники, які формуються на рівні економіки підприємства (організація внутрішньогосподарського (управлінського) обліку).

Основним документом, який регулює облік на підприємстві, є внутрішній наказ про облікову політику. Єдиної типової форми наказу не існує, тому кожне підприємство самостійно, виходячи з пріоритетності та важливості висвітлення окремих питань, формує його зміст.

В наказі про облікову політику ТОВ «Агрікон-Південь» виділено такі розділи:

- перелік первинних документів з обліку основних засобів та графіки їх документообороту;
- діапазон строків корисного використання основних засобів;
- методи та порядок нарахування амортизації основних засобів;
- переліку субрахунків та аналітичних рахунків, необхідних для організації аналітичного обліку основних засобів;
- порядок оцінки основних засобів та визначення ліквідаційної вартості;
- список осіб, які відповідають за збереження основних засобів;
- перелік орендованих основних засобів.

У ТОВ «Агрікон-Південь» облік основних засобів як в синтетичному, так і в аналітичному розрізі організовано у бухгалтерії за інвентарними об'єктами та місцями знаходження основних засобів, тобто в розрізі матеріально-відповідальних осіб. Основні засоби закріплюються за матеріально-відповідальними особами, з якими укладено договори про матеріальну відповідальність.

Обліковою одиницею основних засобів є інвентарний об'єкт. Під інвентарним об'єктом розуміють закінчений виробництвом предмет або комплекс предметів, що виконують певну функцію.

З метою полегшення техніки обліку та організації дієвого контролю за рухом і збереженням основних засобів кожному інвентарному об'єкту незалежно від того перебуває він в експлуатації чи в запасі, присвоюється інвентарний номер, – тобто його шифр, що закріплюється за ним на весь час його існування.

У ТОВ «Агрікон-Південь» привласнення інвентарних номерів відбувається у такий спосіб: інвентарний номер має вісім номерів, перші три знаки означають номер субрахунку, четвертий – підгрупу, а останні чотири знаки – порядковий номер предмета в підгрупі. Для тих субрахунків, в яких підгрупи не виділені, четвертий знак позначається нулем. Присвоєний інвентарний номер об'єкта зазначають безпосередньо у всіх документах, якими фіксуються операції з руху цього об'єкта. Цей номер також вказується на самому об'єкті.

Документальне оформлення операцій з основними засобами ТОВ «Агрікон-південь» відбувається протягом усього життєвого циклу основного засобу. Життєвий цикл будь-якого об'єкта основних засобів включає три основні етапи:

- надходження;
- експлуатацію;
- вибуття (списання з балансу).

Документування операцій з основними засобами необхідне як з метою здійснення бухгалтерського обліку, так і для оперативного контролю за рухом та використанням засобів, для їх збереження. Треба чітко знати, де вони знаходяться, хто відповідає за їх використання та збереження. За допомогою оформлення кожної операції з основними засобами слід забезпечити:

- контроль за своєчасним та повним оприбуткуванням і вибуттям основних засобів як у цілому по підприємству, так і за місцями їх знаходження з метою забезпечення їх збереження;

- правильне визначення розміру зносу основних засобів, а також розрахунку нарахування амортизаційних відрахувань;
- отримання даних про ефективність використання основних засобів і контролю за витрачанням коштів на їх утримання;
- контроль за своєчасним проведенням капітального ремонту та величиною витрат на його проведення;
- контроль за використанням амортизаційних відрахувань, виручки від реалізації основних засобів.

Початковим етапом обліку є складання первинних документів – документів, зміст яких несе інформацію про подію, що відбулася, виражену як у натуральних, так і в грошових вимірниках.

У загальному вигляді документооборот при надходженні об'єкта основних на ТОВ «Агрікон-Південь» засобів має такий вигляд (рис. 2.2).

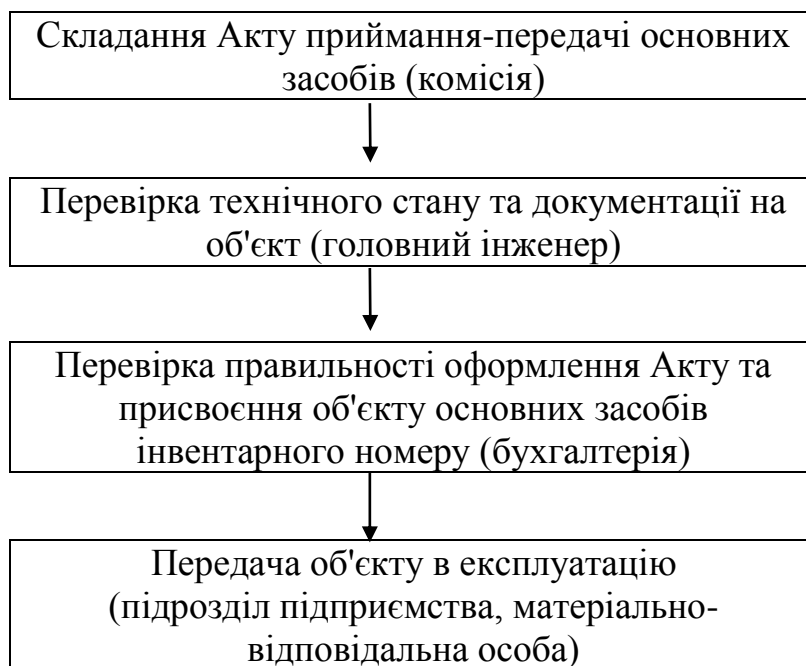


Рис.2.2. Послідовність документообороту при надходженні об'єкту основних засобів на ТОВ «Агрікон-Південь»

Основним документом, який регулює приймання об'єкта основних засобів, є Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів. На ТОВ «Агрікон-Південь» цей акт застосовують для:

- оформлення зарахування до складу основних засобів окремих новопридбаних об'єктів;
- обліку введення їх в експлуатацію;
- оформлення внутрішнього переміщення основного засобу з одного цеху (відділу, ділянки) до іншого;
- оформлення передавання основних засобів зі складу (із запасу) в експлуатацію;
- оформлення вибуття зі складу основних засобів при передаванні їх іншому підприємству (організації).

Одночасно до підприємства надходить технічна документація на об'єкт основних засобів. Технічна документація включає:

технічний опис – документ, який призначений для вивчення об'єкта та містить опис його складових і принципу дії, а також технічні характеристики й інші відомості, необхідні для забезпечення повного використання технічних можливостей об'єкта;

інструкція з експлуатації – документ, який містить відомості, необхідні для правильної експлуатації (використання, транспортування, зберігання та технічного обслуговування) об'єкта і підтримання його в постійній готовності до дії;

інструкція з технічного обслуговування – документ, в якому викладено порядок та правила технічного обслуговування об'єкта;

паспорт – документ, що засвідчує гарантовані підприємством-виробником основні параметри та технічні характеристики об'єкта.

Оформлення на ТОВ «Агрікон-Південь» акту приймання-передачі основних засобів є підставою для відкриття Інвентарної картки (форма №ОЗ-6)

та здійснення відповідної реєстрації в Інвентарному описі з обліку основних засобів (форма №ОЗ-7). В Інвентарну картку (форма №ОЗ-6) не обов'язково вносити всі показники технічної документації. У розділі «Коротка індивідуальна характеристика об'єкта» записують тільки основні якісні та кількісні показники об'єкта основних засобів. Інвентарні картки зберігаються в бухгалтерії в спеціальній картотеці. Існує багато можливостей групування інвентарних карток: за класифікаційними групами основних засобів, за видами основних засобів (будівлі, споруди тощо), за місцем експлуатації (знаходження) об'єктів (цех, відділ). Після заповнення інвентарні картки реєструються в Опису інвентарних карток з обліку основних засобів (форма №ОЗ-7).

В процесі експлуатації основних засобів ТОВ «Агрікон-Південь» часто виникає потреба перемістити об'єкт основного засобу з одного місця експлуатації в інше (від однієї матеріально відповідальної особи до іншої). Схему документообороту при внутрішньому переміщенні основних засобів на ТОВ «Агрікон-Південь» подано на рис. 2.3.

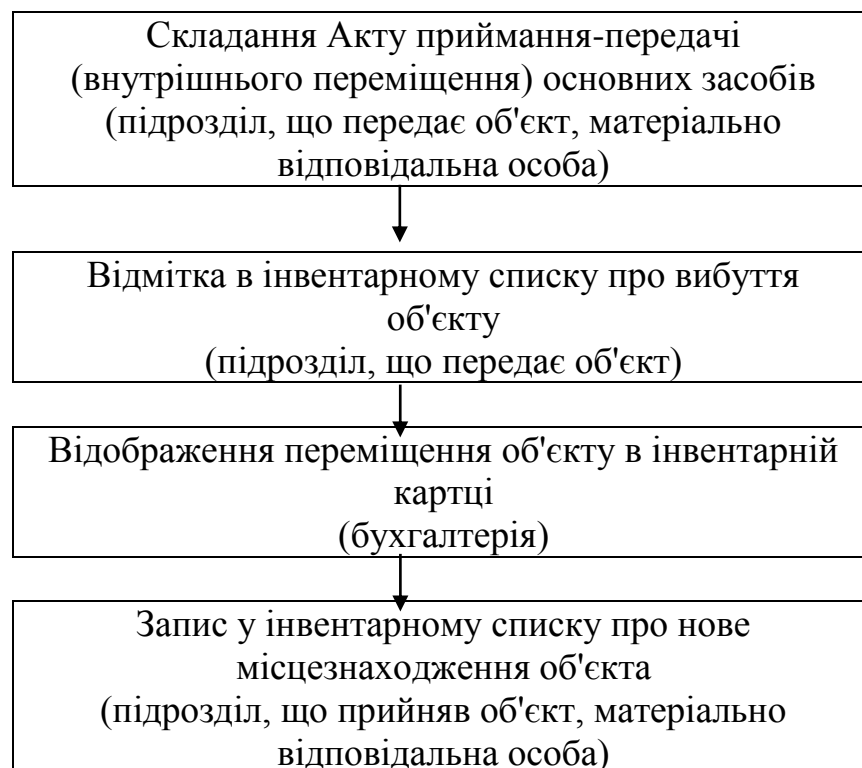


Рис. 2.3. Послідовність документообороту при внутрішньому переміщенні об'єкту основних засобів на ТОВ «Агрікон-Південь»

Для відображення обліку нарахованої амортизації ТОВ «Агрікон-Південь» використовує наступні форми первинного обліку:

- розрахунок амортизації основних засобів (для промислових підприємств) (форма №ОЗ-14);
- розрахунок амортизації з автотранспорту (форма №ОЗ-16).

Основні засоби підприємства можуть вибувати внаслідок різних причин:

- а) тривалої експлуатації об'єктів, що стали непридатними, морально застарілі та підлягають списанню;
- б) ліквідації повністю або частково об'єкта внаслідок перебудови, переобладнання, модернізації;
- в) знищення внаслідок стихійного лиха, аварій;
- г) передачі основних засобів іншим організаціям, підприємствам;
- д) реалізації основних засобів;
- е) нестачі основних засобів, виявленої під час інвентаризації.

Визначення непрацездатності основних засобів проводиться постійно діючою комісією, яку призначає керівник підприємства. Доцільно, щоб склад цієї комісії та порядок визначення непрацездатності були зазначені в наказі про облікову політику. До складу комісії в кожному окремому випадку входить матеріально відповідальна особа. До повноважень такої комісії належать:

- проведення огляду основних засобів для складання акта про їх списання. При цьому використовують необхідну технічну документацію (технічні паспорти, плани поверхів, відомості дефектів та інші документи), а також дані бухгалтерського обліку і встановлюють можливість або неможливість відновлення і подальшого використання основних засобів на даному підприємстві та вносять пропозицію про їх продаж, передавання чи ліквідацію;

– встановлення конкретних причин списання об'єкта: фізичний або моральний знос, реконструкція, порушення нормальних експлуатації, аварія тощо;

– встановлення кола осіб, з вини яких трапився передчасний вихід основних засобів з ладу, оскільки відповідно до чинного законодавства саме вони мають нести відповідальність, зокрема у вигляді грошового відшкодування, щодо об'єктів виду матеріальних цінностей підприємства.

У тому разі якщо не встановлено винних осіб, комісія розробляє заходи, спрямовані для запобігання втратам майна у майбутньому:

– встановлення можливості використання окремих вузлів, деталей, матеріалів списаного об'єкта і проведення їх оцінки;

– здійснення контролю за вилученням із списаних цінностей придатних вузлів, деталей та матеріалів із кольорових і дорогоцінних металів, визначенням їх кількості, ваги та контроль за їх здаванням на склад.

Ліквідацію основних засобів на ТОВ «Агрікон-Південь» оформляють Актом на списання основних засобів. У разі вибуття об'єктів основних засобів у зв'язку із передачею їх іншому підприємству (організації) складають Акт (накладну) приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів.

Документооборот при ліквідації основних засобів на ТОВ «Агрікон-Південь» наведено на рис. 2.4.

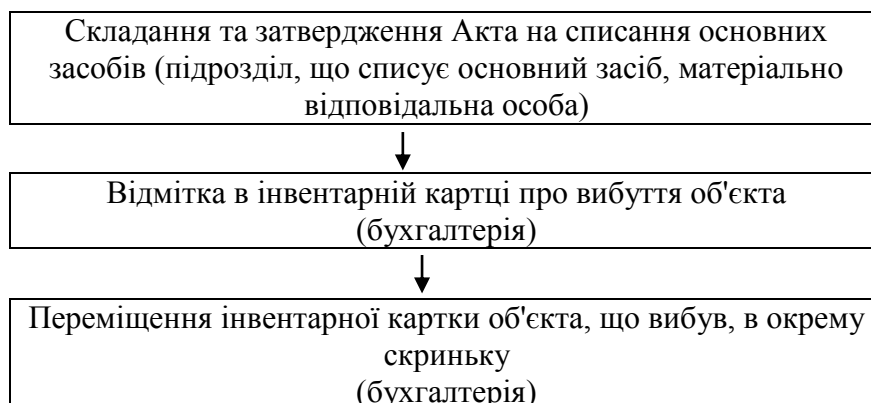




Рис. 2.4. Послідовність документооборота при ліквідації об'єкта основних засобів на ТОВ «Агрікон-Південь»

Необхідну для відображення в бухгалтерському обліку інформацію, що міститься у прийнятих до обліку первинних документах, накопичують і систематизують в облікових регістрах. Облікові регістри – це документи у формі спеціальної таблиці, призначені для відображення документально оформлених господарських операцій у системі рахунків, накопичення та зберігання облікової інформації [61]. Обов'язковими реквізитами облікових регістрів, так само як і первинних документів, є назва документа (форми), дата і місце складання, назва підприємства, від імені якого складено документ, короткий виклад змісту та обсягу господарської операції, зазначення одиниці виміру, посади осіб, відповідальних за здійснення господарської інформації та правильність її оформлення, особистий підпис або інші дані, що дають змогу ідентифікувати особу, яка брала участь у здійсненні господарської операції. Залежно від порядку відображення господарських операцій у бухгалтерських реєстрах розрізняють меморіально-ордерну, журнально-ордерну та журнальну форми бухгалтерського обліку.

2.2. Облік надходження та вибуття необоротних активів.

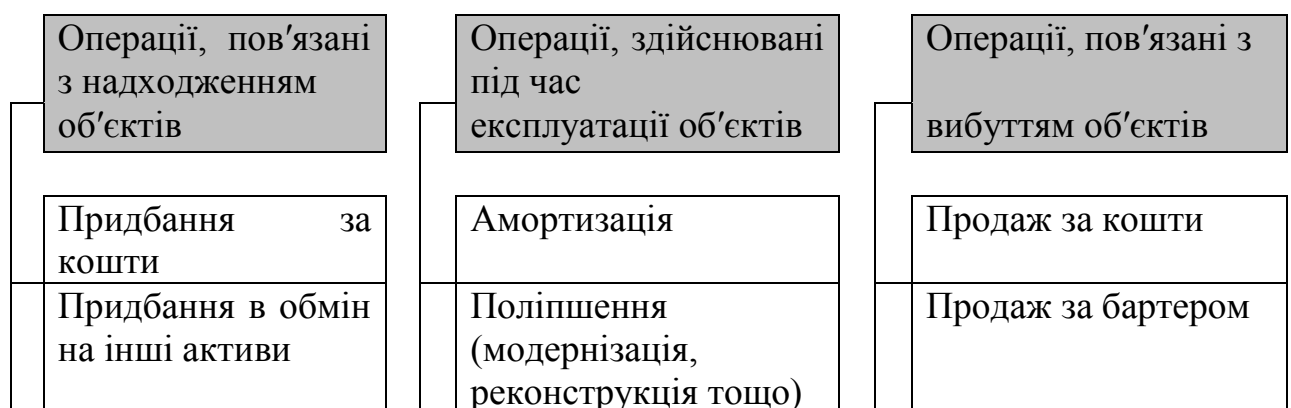
Належне функціонування кожного суб'єкта господарювання значною мірою залежить від обґрунтованості побудови на ньому облікової роботи та

системи бухгалтерського обліку, яка є інформаційною базою управління і контролю за фінансово-господарською діяльністю підприємств, фірм, об'єднань.

Облік основних засобів на підприємстві має забезпечити реалізацію завдань, які відображують послідовність виконання комплексу облікових робіт:

- 1) правильне формування первісної вартості об'єктів основних засобів;
- 2) своєчасне і правильне оформлення документів, які відображають надходження, переміщення та вибуття об'єктів основних засобів;
- 3) своєчасне нарахування зносу та амортизації;
- 4) правильне відображення витрат, пов'язаних із ремонтом, підтриманням у робочому стані об'єктів основних засобів та здійсненням різних поліпшень об'єктів;
- 5) правильне та своєчасне визначення результатів від реалізації та іншого вибуття основних засобів;
- 6) контроль за збереженням об'єктів основних засобів, які поставлено на облік;
- 7) ведення аналітичного та синтетичного обліку основних засобів;
- 8) правильне та своєчасне відображення основних засобів у звітності.

Облік має здійснюватись поетапно та відображувати господарські операції, які характеризують особливості кожного з етапів (рис.2.5).



Безоплатне отримання	Переоцінка (індексація)	Безоплатна передача
Отримання як внесок до статутного капіталу	Консервація	Передача як внесок до статутного капіталу
Отримання оренду	Зменшення корисності	Повернення орендованого об'єкта
		Ліквідація

Рис. 2.5. Господарські операції з основними засобами

Відповідно до п.7 П(С)БО 7 «Основні засоби» придбані (створені) основні засоби зараховують на баланс підприємства за первісною вартістю. Первісна вартість об'єкта основних засобів дорівнює: або сумі всіх витрат, здійснених підприємством у зв'язку з придбанням об'єкта; або справедливій вартості отриманого об'єкта (а в разі бартеру – справедливій вартості об'єкта, переданого натомість) [59]. Витрати, що входять до складу первісної вартості, залежно від способу отримання основного засобу наведено в табл. 2.1.

Таблиця 2.1.

Формування первісної вартості

залежно від способу придбання основних засобів

Спосіб отримання основного засобу	Склад первісної вартості
Купівля основного засобу	Сума, сплачена постачальникам (без непрямих податків); непрямі податки, якщо вони не відшкодовуються підприємству (акцизний збір, ПДВ у вартості невиробничих основних засобів, ПДВ, сплачений неплатниками); ввізне мито; витрати по страхуванню доставки; інші витрати, безпосередньо пов'язані з доведенням основних засобів до стану, в якому вони придатні для використання із запланованою метою
Безоплатне отримання	Справедлива вартість на дату отримання. За відсутності інших даних це може бути залишкова вартість, відображена в документах на передачу
Внесок до статутного капіталу	Погоджена засновниками підприємства справедлива вартість, яка має бути зафіксована в установчих

	документах
Переведення до основних засобів оборотних активів, товарів, готової продукції тощо	Собівартість оборотних активів, визначена відповідно до стандартів 9 «Запаси» і 16 «Витрати»
Отримання за бартером	Справедлива вартість переданих активів (обмін на неподібний об'єкт); залишкова вартість переданих об'єктів (обмін на подібний об'єкт)
Будівництво основних засобів	Суми, що сплачуються підрядникам за виконання будівельно-монтажних робіт; непрямі податки, якщо вони не відшкодовуються підприємству.

Слід зазначити, що незалежно від способу отримання, до первісної вартості включаються:

– державне мито, реєстраційні збори та інші платежі, пов'язані з придбанням прав на об'єкт;

– витрати на встановлення, монтаж, налагодження й інші витрати, безпосередньо пов'язані з доведенням об'єкта основних засобів до робочого стану.

Основним принципом, за яким формується первісна вартість об'єкта є принцип нарахування та відповідності доходів і витрат. Згідно із цим принципом «...витрати відображаються в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності в момент їх виникнення, незалежно від дати... сплати грошових коштів» [61]. В зв'язку з цим не включаються до складу первісної вартості об'єктів у бухгалтерському обліку суми витрат, які виникають не у момент придбання, а пізніше, зокрема відсотки, сплачені за користування кредитом, залученим для придбання основних засобів, а також курсові різниці по заборгованості в іноземній валюті, якщо основні засоби придбано у нерезидента.

Для обліку основних засобів у бухгалтерському обліку ТОВ «Агрікон-Південь» призначено використання таких рахунків:

- 1) рахунок 10 «Основні засоби»;
- 2) рахунок 11 «Інші необоротні активи»;

3) рахунок 15 «Капітальні інвестиції».

За дебетом рахунку 10 «Основні засоби» відображають «...надходження (придбаних, створених, безоплатно отриманих) основних засобів на баланс підприємства...». За дебетом рахунку 11 «Інші необоротні матеріальні активи» відображають «надходження (придбаних, створених, безоплатно отриманих) інших необоротних матеріальних активів на підприємство...» [19].

Найбільш типові для ТОВ «Агрікон-Південь» записи за дебетом рахунку 10 «Основні засоби» (або відповідно рахунку 11 «Інші необоротні матеріальні активи») наведено в табл. 2.2.

Таблиця 2.2

Бухгалтерські записи за дебетом рахунку 10 «Основні засоби»
на ТОВ «Агрікон-Південь»

№ з/п	Зміст запису	Кореспонденція рахунків	
		Д-т	К-т
1	2	3	4
1	Передача основних засобів від однієї матеріально відповідальної особи до іншої	10	10
2	Переведення інших необоротних матеріальних активів в основні засоби	10	11

Продовж. табл. 2.2.

1	2	3	4
3	Зарахування збудованих (виготовлених) і придбаних об'єктів основних засобів до складу основних засобів за їх первісною вартістю (фактичною собівартістю); зарахування до балансової вартості безоплатно отриманих основних засобів, витрат на їх транспортування і монтаж; зарахування до складу основних засобів за договірною вартістю об'єктів основних засобів, отриманих в обмін на подібні та неподібні об'єкти; зарахування до первісної вартості об'єкта основних засобів суми витрат на модернізацію, реконструкцію тощо після завершення робіт з поліпшення об'єкта основних засобів	10	15
4	Збільшення суми зносу об'єктів основних засобів у зв'язку з їх дооцінкою; збільшення суми зносу об'єктів основних засобів при відновленні корисності об'єктів, які раніше переоцінювались	10	131
5	Дооцінка залишкової вартості основних засобів, які раніше не переоцінювались, або якщо залишкова вартість дооціненого об'єкта дорівнює нулю	10	423
6	Безоплатне отримання основних засобів за справедливою	10	424

	(балансовою) вартістю		
7	Сума різниці від перевищення чергової (останньої) дооцінки залишкової вартості об'єктів основних засобів, які тільки переоцінювались, над сумою перевищення суми попередніх оцінок над сумою попередніх до оцінок; сума різниці від перевищення суми чергової дооцінки об'єктів основних засобів над сумою чергової їх дооцінки, що віднесена на кредит субрахунку 746, але не більша за втрати від попередніх їх переоцінок і змін корисності; сума різниці від перевищення суми відновлення корисності об'єктів основних засобів, які раніше переоцінювались, над сумою відновлення корисності, що віднесена на кредит субрахунку 746, але не більша від суми втрат від попередніх їх переоцінок і змін корисності	10	425
8	Вартість об'єкта основних засобів, отриманого як внесок до статутного капіталу від учасника підприємства згідно із установчими документами	10	46
9	Вартість об'єкта основного засобу, отриманого у фінансову оренду, або вартість отриманих цілісних майнових комплексів у довгострокову оперативну оренду	10	53
10	Зарахування надлишків, виявлених серед об'єктів основних засобів у результаті проведення інвентаризації	10	719
11	Сума дооцінки основних засобів у випадках, коли така дооцінка згідно з п.20 П(С)БО 7 «Основні засоби» не може проводитися на рахунок додаткового капіталу	10	746

За дебетом рахунків 10 «Основні засоби» та 11 «Інші необоротні матеріальні активи» об'єкти основних засобів відображують під час передачі їх в експлуатацію. До цього моменту їх обліковують на субрахунках рахунку 15 «Капітальні інвестиції», який призначено спеціально для обліку витрат на придбання або створення матеріальних капітальних активів. Кожному виду основних засобів відповідає окремий субрахунок. Це субрахунки:

- 151 «Капітальне будівництво»;
- 152 «Придбання (виготовлення) основних засобів»;
- 153 «Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів»;
- 154 «Придбання (створення) нематеріальних активів»;
- 155 «Придбання (вирощування) довгострокових біологічних активів».

Придбання необоротних активів є внутрішніми інвестиціями підприємства, здійсненими за рахунок власного необоротного капіталу. У зв'язку з цим рахунок «Капітальні інвестиції» є рахунком подвійного призначення. З одного боку, на ньому узагальнюється інформація про здійснення внутрішніх інвестицій в розширення виробництва, а з другого – це рахунок капітальних витрат, на якому формується первісна вартість об'єкта перед запуском його в експлуатацію. За дебетом рахунку 15 «Капітальні інвестиції» відображують збільшення понесення витрат на придбання або створення матеріальних та нематеріальних необоротних активів, а за кредитом – їх зменшення (табл.2.3).

Таблиця 2.3

Бухгалтерські записи за дебетом рахунку 15 «Капітальні інвестиції» на ТОВ
«Агрікон-Південь»

№ з/п	Об'єкт відображення	Кореспонденція рахунків	
		Д-т	К-т
1	2	3	4
1	Сума витрат власного будівництва чи виготовлення об'єкта основних засобів або будівельно-монтажних робіт з установки придбаних основних засобів, виконаних господарським способом	15	23
2	Договірна вартість придбаних підприємством об'єктів основних засобів; суми витрат з проектування та на будівельно-монтажні роботи; суми витрат за консультаційно-інформаційні, посередницькі та інші витрати, пов'язані з придбанням основних засобів	15	63

Продовж. табл. 2.3.

1	2	3	4
3	Суми відрахувань із заробітної плати	15	65
4	Суми нарахованої заробітної плати за будівельно-монтажні роботи, виконані за окремими угодами	15	66
5	Облікова вартість матеріалів, витрачених на будівельно-монтажні роботи	15	205
6	Суми витрат із транспортування та послуг сторонніх підприємств з монтажу придбаних основних засобів	15	685

Отже, витрати підприємства, пов'язані з придбанням необоротних активів, спочатку накопичують на субрахунках рахунку 15 «Капітальні інвестиції» і тільки під час введення (передачі) в експлуатацію списують з кредиту цього

рахунку на дебет рахунків 10 «Основні засоби» та 11 «Інші необоротні матеріальні активи».

Вибуття основних засобів на ТОВ «Агрікон-Південь» може відбуватися шляхом: списання основного засобу (ліквідації); внесення основного засобу до статутного капіталу іншого підприємства; безоплатної передачі; продажу; звернення стягнення на предмет застави.

Розглянемо детальніше кожний із варіантів вибуття основних засобів у практичній діяльності ТОВ «Агрікон-південь». Списання (ліквідація) основних засобів може відбутися за двох причин: самостійне рішення власника; незалежні від власника обставини (викрадення, зруйнування, пожежа, стихійне лихо, об'єкт не може використовуватися за первісним призначенням). Кожна з цих причин викликає певні нюанси, особливо в податковому обліку (табл. 2.4.).

Таблиця 2.4.

Особливості списання основних засобів на ТОВ «Агрікон-Південь» в залежності від різних причин

Особливості процедур	Ліквідація ОЗ внаслідок:	
	самостійного рішення власника	незалежних власника обставин
1	2	3
ПДВ	Операція розглядається як постачання та виникає податкове зобов'язання з ПДВ. Базою оподаткування є звичайна ціна ОЗ, але не нижче залишкової вартості.	Операція не є постачанням та не виникає податкове зобов'язання з ПДВ

Продовж. табл. 2.4.

1	2	3
Документи	<ul style="list-style-type: none"> – наказ на призначення спеціальної комісії; – акти на списання ОЗ (ф. ОЗ-3, ф. ОЗ-4). 	<ul style="list-style-type: none"> – акт інвентаризації у день виявлення крадіжки або у день після закінчення стихійних явищ; – акти на списання ОЗ (ф. ОЗ-3, ф. ОЗ-4); – довідка з правоохоронних органів (крадіжка); – довідка з служби надзвичайних ситуацій (пожежа); – сертифікат торгово-промислової палати (стихійне лихо, техногенна аварія); – висновок відповідної експертної

		комісії щодо неможливості використання в майбутньому цих ОЗ за первісним призначенням (бажано сторонні експерти).
Податок на прибуток	Для підприємств, які не визначають податкові різниці, те ж саме, що й у бухгалтерії. Для підприємств, які визначають податкові різниці при ліквідації ОЗ фінрезультат до оподаткування: – збільшується на суму залишкової вартості визначеного за бухгалтерією; – зменшується на суму залишкової вартості окремого об'єкта, визначеної за правилами податкового обліку.	Особливостей немає.

Так, у 2008 році постійно діючою комісією ТОВ «Агрікон-Південь» визнано мікроавтобус непридатним до подальшого використання та таким, що підлягає списанню. Первісна вартість автобуса становила 800000 грн., сума накопиченого зносу 792000 грн. Ліквідаційна вартість відсутня. Витрати на ліквідацію 1000 грн. В результаті ліквідації отриманні запчастини на суму 1500 грн. Така операція визнана як така, що відбулася за самостійним рішенням платника податку. Порядок відображення операції щодо списання основного засобу в обліку ТОВ «Агрікон-Південь» наведено в табл. 2.5.

Таблиця 2.5.

Кореспонденція рахунків з обліку списання основних засобів
за рішенням ТОВ «Агрікон-Південь»

№	Зміст операції	Дт	Кт	Сума	Документ
1	Списана залишкова вартість ОЗ	976	105	8000,00	акти на списання ОЗ (ф. ОЗ-3, ф. ОЗ-4)
2	Списаний накопичений знос ОЗ	131	105	792000,00	
3	Відображені витрати на ліквідацію ОЗ	976	661 651	1000,00	Відомість нарахування зарплати, наряд
4	Оприбутковані	207	746	1500,00	Акт про приймання

	запчастини				матеріалів за ф. М-7
5	Нараховане податкове зобов'язання з ПДВ протягом звітного періоду, коли відбулася ліквідація (=8000×0,2)	976	641	1600,00	Податкова накладна

При реалізації основних засобів в обліку ТОВ «Агрікон-Південь» виділяють такі особливості:

– об'єкт основних засобів який планується реалізувати необхідно спочатку вивести зі складу основних засобів та відобразити на рахунку 286 “Необоротні активи і групи вибуття, призначені для продажу”. Облік на субрахунку 286 ведеться за найменшою з двох величин: або за залишковою вартістю або за чистою реалізаційною вартістю (вартість реалізації за мінусом витрат на реалізацію);

– продаж основних засобів відображається за аналогією з продажем виробничих запасів з використанням субрахунку 712 “Дохід від реалізації інших оборотних активів” та 943 “Собівартість реалізованих виробничих запасів”.

Кореспонденцію рахунків з реалізації у 2019 році ТОВ «Агрікон-Південь» будівлі за 580000 грн., причому первісна вартість будівлі становила 280000 грн., знос 250000 грн., а залишкова вартість 30000 грн. відображено в таблиці 2.6.

Таблиця 2.6.

Кореспонденція рахунків з реалізації основних засобів

ТОВ «Агрікон-Південь»

№	Зміст операції	Дт	Кт	Сума	Документ
1	Переведено будівлю до складу активів, призначених для продажу	286	105	30000,00	Облікові реєстри, наказ керівника
2	Списаний накопичений знос будівлі	131	105	250000,00	
3	Відображена передача	377	712	580000,00	Акт приймання

	об'єкта новому власнику				передачі типової ф. ОЗ-1
4	Відображено податкове зобов'язання з ПДВ	712	641	96666,67	Податкова накладна
5	Списана собівартість переданого активу	943	286	30000,00	Розрахунок бухгалтерії
6	Отримано оплату	311	377	580000,00	Банківська виписка

Особливістю безоплатної передачі основних засобів є те, що в обліку ТОВ «Агрікон-Південь» дохід не визнається а відбувається списання залишкової вартості на інші витрати та списання накопиченого зносу. Щодо податкового обліку, то тут для підприємств, які визначають податкові різниці, здійснюються коригування аналогічні продажу, ліквідації чи внескам до статутного капіталу відповідно до вимог Податкового кодексу України. Також безоплатна передача основних засобів підпадає під визначення безповоротної фінансової допомоги. На податковий облік впливає, кому був переданий об'єкт основних засобів. Так, якщо отримувач платник податку на прибуток, фізична особа підприємець, військове формування (основний засіб передається для потреб АТО) то в такому разі особливостей в податковому обліку нема. Якщо ж отримувач – неприбуткова установа, то діє правило чотирьох відсотків: додатково коригувати треба на суму допомоги, яка перевищила 4% оподаткованого прибутку попереднього звітного року. Для підприємств, які не коригують фінансовий результат (дохід менше 20 млн. грн..) коригувань здійснювати не треба. Щодо податку та додану вартість, то така операція підлягає оподаткуванню, так як прирівнюється до продажу. Базою оподаткування є звичайна ціна основного засобу, але не нижче залишкової вартості. Без ПДВ можлива передача основних засобів у державну чи комунальну власність, а також неприбутковим благодійним організаціям.

Кореспонденцію рахунків з безоплатної передачі основних засобів виробничого (мікроавтобус виробничого призначення: первісна вартість 400000 грн., знос 300000 грн., залишкова вартість 100000 грн. Оподатковуваний прибуток минулого року 120000 грн. (4% з нього – 4800 грн) та невиробничого

призначення (первісна вартість 10000 грн., знос 6000 грн.) ТОВ «Агрікон-Південь» відображено в табл. 2.7.

Таблиця 2.7.

Кореспонденція рахунків з безоплатної передачі основних засобів виробничого та невиробничого призначення ТОВ «Агрікон-Південь»

№	Зміст операції	Дт	Кт	Сума	Документ
Передача виробничого ОЗ платнику податку на прибуток					
1	Списана залишкова вартість переданого ОЗ	977	105	100000,00	Акт за типовою ф. ОЗ-1
2	Списаний нарахований знос	131	105	300000,00	Бухгалтерська довідка (розрахунок)
3	Нараховано податкове зобов'язання з ПДВ	977	641	20000,00	Податкова накладна
Передача виробничого ОЗ неприбутковій установі (громадській організації)					
1	Списана залишкова вартість переданого ОЗ	977	105	100000,00	Акт за типовою ф. ОЗ-1
2	Списаний нарахований знос	131	105	300000,00	Бухгалтерська довідка (розрахунок)
3	Нараховано податкове зобов'язання з ПДВ	977	641	20000,00	Податкова накладна
Передача невиробничого ОЗ					
1	Списана залишкова вартість переданого ОЗ	977	109	4000,00	Акт за типовою ф. ОЗ-1
2	Списаний нарахований знос	131	109	6000,00	Бухгалтерська довідка (розрахунок)

Облік внесення основних засобів до статутного капіталу інших підприємств на ТОВ «Агрікон-Південь» має наступні особливості:

– облік вибуття таких основних засобів аналогічний до операцій продажу. Також такі внески треба спочатку вивести зі складу основних засобів та відобразити на рахунку 286 “Необоротні активи і групи вибуття, призначені для продажу”;

– сам внесок до статутного капіталу іншого підприємства відображається в обліку не як дебіторська заборгованість, а як фінансова інвестиція, тобто рахунок 14 “Довгострокові фінансові інвестиції”;

– залучення оцінювача може бути як необов’язковим, так і обов’язковим (внесок до акціонерних товариств) в залежності від ситуації (вид підприємства, наявність державної частки тощо).

Кореспонденцію рахунків з обліку вибуття основних засобів (оціночна вартість 300000 грн., первісна вартість 480000 грн., знос 280000 грн., залишкова вартість 200000 грн.) як їх внесення до статутного капіталу іншого підприємства відображено в табл. 2.8.

Таблиця 2.8.

Кореспонденція рахунків з обліку вибуття основних засобів як їх внесення до статутного капіталу іншого підприємства

№	Зміст операції	Дт	Кт	Сума	Документ
1	Переведено основні засоби до складу активів, призначених для продажу	286	105	200000,00	Облікові реєстри, наказ керівника
2	Списаний накопичений знос основних засобів	131	105	280000,00	
3	Відображена передача об’єкта до статутного капіталу	377	712	360000,00	Акт приймання передачі типової ф. ОЗ-1
4	Відображено податкове зобов’язання з ПДВ	712	641	60000,00	Податкова накладна
5	Списана собівартість переданого активу	943	286	200000,00	Розрахунок бухгалтерії
6	Визнано собівартість фінансової інвестиції	14	377	360000,00	Облікові реєстри, статут підприємства, що отримало внесок

Особливостями обліку передачі основних засобів у заставу та їх стягнення є:

- використання для обліку рахунку 05 “Гарантії та забезпечення надані”;
- при стягненні об’єкта застави в обліку застосовується той же самий алгоритм, що і при реалізації основних засобів.

Кореспонденцію рахунків з обліку передачі основних засобів (ТОВ «Агрікон-Південь» передає автомобіль як заставу під отриманий кредит. Первісна вартість автомобіля 420000 грн. Нарахований знос 240000 грн. Залишкова вартість 180000 грн. Кредит не був повернутий. Накладено стягнення. Оціночна вартість автомобіля 150000 грн.) у заставу та їх стягнення відображено в табл. 2.9.

Таблиця 2.9.

Кореспонденція рахунків з обліку передачі основних засобів
ТОВ «Агрікон-Південь» у заставу та їх стягнення

№	Зміст операції	Дт	Кт	Сума	Документ
1	Передача автомобіля в заставу	05		150000,00	Договір кредитування, акт приймання передачі
2	Переведено автомобіль до складу активів, призначених для продажу	286	105	180000,00	Облікові реєстри, наказ керівника
2	Списаний накопичений знос основного засобу	131	105	240000,00	
3	Відображена передача об'єкта новому банку	377	712	150000,00	Акт приймання передачі типової ф. ОЗ-1
4	Відображено податкове зобов'язання з ПДВ	712	641	25000,00	Податкова накладна
5	Списана собівартість переданого активу	943	286	180000,00	Розрахунок бухгалтерії
6	Списана застava	05		150000,00	Судове рішення
7	Донараховано податкове зобов'язання з ПДВ, так як оціночна вартість менша залишкової ($=180000 \times 0,2 - 25000$)	943	641	11000,00	Податкова накладна
7	Погашено кредит стягненим майном	601	377	150000,00	Судове рішення, акт взаємозаліку

2.3. Облік зносу (амортизації) необоротних активів

Невід'ємною складовою витрат підприємства, що безпосередньо впливають на його фінансовий стан, а відповідно, і на рішення, які приймають користувачі фінансової звітності стосовно цього підприємства, є амортизація.

Фінансові аналітики та інші зацікавлені користувачі вивчають інформацію про амортизацію, наведену в: Балансі; Звіті про фінансові результати; Звіті про рух грошових коштів; Примітках до фінансової звітності.

Сьогодні фінансова звітність, що складається українськими підприємствами, не суперечить Міжнародним стандартам бухгалтерського обліку (МСБО) і має бути зрозумілою користувачам з будь-яких країн, однак інформація про амортизацію потребує деяких уточнень.

Так, вказані у Балансі рядки мають назву “накопичена амортизація” та “знос”. Вони заповнюються на підставі даних рахунка 13 “Знос (амортизація) необоротних активів”. Раніше цей термін широко використовувався для приблизної оцінки фізичного і морального зносу основних засобів за даними бухгалтерського обліку.

Щоб розкрити ці поняття, варто розглянути їх детальніше. Під впливом часу, сил природи та в процесі експлуатації основні засоби поступово зношуються: втрачають свої первинні фізичні якості, знижуються їх техніко-експлуатаційні показники, в результаті — зменшується їх реальна балансова вартість. Таким чином, вони поступово переносять свою вартість на новостворений продукт. Бухгалтерський облік покликаний визначити суму цієї вартості, величину зносу об’єктів у грошовому еквіваленті.

Величина зносу залежить від багатьох факторів: від виду основних засобів, їх ролі у технологічному процесі виробництва, строку, умов, інтенсивності експлуатації тощо.

Прийнято розрізняти два види зносу: фізичний і моральний.

Фізичний знос об’єкта основних засобів означає втрату вартості в результаті спрацювання окремих його частин, складових чи механізму в цілому, в результаті чого стає не можливим його подальше використання без проведення відповідних поліпшень.

Моральний знос — категорія іншого плану, його реальний розмір визначити досить важко. Розрізняють моральний знос, пов’язаний з тим, що науково-технічний прогрес веде до появи нових машин, конструктивно більш

досконалих і продуктивних, але тієї ж вартості; а також знос, обумовлений створенням дешевого та економічного обладнання, що значно вигідніше в експлуатації, порівняно зі старим. Реальну величину фізичного і морального зносу може бути визначено тільки шляхом експертних оцінок.

Крім того розрізняють ще функціональний, зовнішній, економічний види зносу, характеристику яких наведено у таблиці 2.10.

Амортизація — це систематичний розподіл вартості, яка амортизується, упродовж строку корисного використання активу (експлуатації). Вона відображає процес поступового списання (погашення) вартості об'єкта упродовж часу його корисного функціонування та забезпечує дотримання принципу співвідношення витрат з доходами [59, с.25].

Таблиця 2.10.

Характеристика видів зносу

Види зносу	Характеристика	Фактори, що впливають на ступінь зносу
Фізичний	Характеризує зниження вартості об'єкта, викликане технічними причинами і виражене в погіршенні його робочих характеристик	Строк експлуатації — природне старіння вузлів і деталей у процесі експлуатації; умови зберігання; аварії
Моральний	Характеризує зниження вартості об'єкта порівняно з досконалішим, аналогічним за призначенням, викликане більш низькими споживчими властивостями об'єкта	Продуктивність, економічність, дизайн, вартість нового (сучасного) об'єкта, нові матеріали, технології
Функціональний	Характеризує зниження вартості об'єкта, викликане невідповідністю його технічних характеристик функціональному призначенню	Характер використання на конкретному підприємстві і за конкретним призначенням
Зовнішній	Характеризує зниження вартості об'єкта, викликане різноманітними зовнішніми факторами	Галузеві, технологічні, інші причини, які впливають на рівень потреби в даному об'єкті
Економічний	Характеризує системний розподіл вартості об'єкта за періодами експлуатації в обліку	Обраний підприємством метод, строк амортизації, ліквідаційна вартість об'єкта

Отже, знос і амортизація — не просто взаємопов'язані, а взаємообумовлені категорії. Знос показує, наскільки змінилась вартість основних засобів у процесі експлуатації, амортизація ж — яка вартість включена у витрати звітного періоду.

Сума зносу завжди визначається в сумі амортизаційних відрахувань, які розраховуються з допомогою різних методів. Амортизаційні відрахування — це вартісне вираження зносу основних засобів, що включається у собівартість продукції, виконаних робіт, наданих послуг.

Нарахування амортизації – визначення розміру амортизаційних відрахувань, що будуть включені у витрати відповідних періодів. Це обліковий метод, який уособлює процес розподілу вартості. Нарахована амортизація відрізняється від більшості витрат тим, що не впливає на активи і зобов'язання у момент, коли їх записують. Вона не потребує відтоку готівки і є статтею витрат, не пов'язаною з її рухом, тому що він виник раніше — у момент придбання довгострокового активу.

Поняття “амортизація” можна розглядати з різних точок зору :

– з економічної точки зору – це процес перенесення вартості основних засобів на вартість виробленої за їх допомогою продукції частинами, поступово, в міру зносу, і наступне її використання для відшкодування спожитих основних засобів (використання цього активу у виробництві постійно перетворює певну частину його вартості в елемент витрат, таким чином, амортизація відноситься до витрат виробництва);

– з фінансової точки зору — це складова грошових потоків підприємства, джерело фінансових ресурсів, які можуть бути направлені на відновлення основних засобів [10, с.61].

Для власників основних засобів поняття “амортизація” означає спожиту вартість основного капіталу, яка включається у витрати виробництва, переходить у ціну продукції і вираховується з доходу при визначенні прибутку.

Існування різних точок зору покликане, на нашу думку, висвітлювати різні функції амортизації, але не містити в собі відмінностей і протиріч у принципових питаннях, як то мета, методологія, інструменти та ін.

У Податковому кодексі України основні засоби це – матеріальні активи, у тому числі запаси корисних копалин наданих у користування ділянок надр

(крім: вартості землі, незавершених капітальних інвестицій, автомобільних доріг загального користування, бібліотечних і архівних фондів, матеріальних активів, вартість яких не перевищує 6000 грн., невиробничих ОЗ і нематеріальних активів), що призначаються платником податку для використання у господарській діяльності платника, вартість яких перевищує 6000 грн., і поступово зменшується у зв'язку з фізичним або моральним зносом, та очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких з дати введення в експлуатацію становить понад один рік (або операційний цикл, якщо він довший за рік). У Кодексі міститься також визначення амортизації – систематичний розподіл вартості основних засобів, інших необоротних та нематеріальних активів, що амортизуються, протягом строку їх корисного використання (експлуатації). Сума нарахованої у звітному періоді амортизації основних засобів впливає на суму податку на прибуток підприємств, який сплачується до бюджету. Згідно з п. 138.1 Податкового кодексу фінансовий результат до оподаткування збільшується на суму нарахованої амортизації основних засобів або нематеріальних активів відповідно до ПСБО або МСФЗ. Не здійснює коригування фінансового результату до оподаткування платник податку, у якого річний дохід (за вирахуванням непрямих податків), визначений за правилами бухгалтерського обліку, за останній річний звітний (податковий) період не перевищує 20 мільйонів гривень та який прийняв рішення про незастосування коригувань фінансового результату до оподаткування на всі різниці (крім від'ємного значення об'єкта оподаткування минулих податкових (звітних) років), визначені відповідно до положень розділу III Податкового кодексу. Про прийняте рішення такий платник зазначає у податковій звітності з податку на прибуток, що подається за перший рік у безперервній сукупності років.

Нарахована у бухгалтерському обліку протягом звітного періоду амортизація не обов'язково має включатися у повній сумі до витрат і відповідно у повній сумі впливати на фінансовий результат до оподаткування (тобто зменшувати прибуток або збільшувати збиток), відображений

у фінансовій звітності підприємства за звітний період згідно з ПСБО або МСФЗ. Сума нарахованої у бухгалтерському обліку амортизації відображається не лише за дебетом рахунків обліку витрат діяльності, а й за дебетом рахунків обліку витрат виробництва, капітальних інвестицій у кореспонденції з рахунком обліку зносу (амортизації) необоротних активів. Тобто сума нарахованої амортизації може бути не одразу списана на витрати періоду, а капіталізуватися та враховуватися до собівартості продукції, яка поки що зберігається на складі підприємства, або бути віднесена до складу вартості недобудованої будівлі цеху тощо.

Розрахунок амортизації основних засобів здійснюється відповідно до ПСБО або МСФЗ із застосовуються бухгалтерських методів нарахування амортизації, крім виробничого методу.

Для організації обліку амортизації основних засобів також дуже важливо встановити об'єктивний строк корисного використання основних засобів, тобто період, упродовж якого підприємство передбачає використовувати відповідний об'єкт, або кількість одиниць продукції та послуг, яку підприємство очікує отримати від його використання. Строк корисного використання об'єкта основних засобів визначається підприємством самостійно та зазначається в наказі про облікову політику.

Проте абсолютно точно визначити такий термін неможливо: очікуваний строк експлуатації у даному випадку визначається кількістю календарних днів, а фактичний час роботи об'єкта невідомий. У супровідних документах до необоротних активів, як правило, вказуються технічні характеристики об'єкта, і не дається ніякої інформації про можливий термін корисного використання, очікувані обсяги виробництва продукції чи виконання робіт. Адже необхідно враховувати ще й інтенсивність та умови експлуатації об'єкта на конкретному підприємстві (закрите чи відкрите приміщення, де встановлено об'єкт, змінність роботи, опалення, якість сировини тощо).

Отже, передбачити все точно неможливо, тому визначення терміну корисного використання зазвичай дає приблизний результат, виходячи з:

- очікуваної потужності або фізичної продуктивності об'єкта;
- очікуваного фізичного зносу ;
- морального зносу (внаслідок технічного прогресу або зміни попиту на продукцію);
- правових або аналогічних обмежень щодо використання об'єкта (строк оренди, передбачений угодою або законодавством, що визначає граничний строк безпечної експлуатації певних об'єктів тощо) та інші фактори.

Строк корисного використання активу може змінюватися у випадках:

- зміни технології виробництва або попиту на ринку продукції, що виготовляється за допомогою цього активу;
- капіталізації наступних витрат, пов'язаних з використанням активу, що покращують його стан.

Результати зміни строку корисного використання об'єкта впливають на величину амортизації об'єкта в поточному та майбутньому періодах, а накопичена амортизація за попередні періоди не коригується.

В Податковому кодексі України також міститься вимога щодо мінімально допустимих строків корисного використання основних засобів (табл.2.11).

Таблиця 2.11.

Мінімально допустимі строки корисного використання основних засобів

Групи	Мінімально допустимі строки корисного використання, років
1	2
група 1 — земельні ділянки	—
група 2 — капітальні витрати на поліпшення земель, не пов'язані з будівництвом	15
група 3 — будівлі	20
споруди	15
Продовж. табл. 2.11.	
1	2
передавальні пристрої	10
група 4 — машини та обладнання	5
З них:	
електронно-обчислювальні машини, інші	2

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	
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, збереження Національного архівного фонду України	—
група 11 — малоцінні необоротні матеріальні активи	—
група 12 — тимчасові (нетитульні) споруди	5
група 13 — природні ресурси	—
група 14 — інвентарна тара	6
група 15 — предмети прокату	5
група 16 — довгострокові біологічні активи	7

Так, визначивши вартість об'єкта, що підлягає амортизації, й очікуваний період використання, залишається лише зробити розрахунок.

Згідно з П(С)БО 7 “Основні засоби” метод амортизації має враховувати форму, в якій підприємством отримується економічна вигода від активу [55, с.25]. Саме тому підприємство може самостійно здійснювати вибір відповідних методів амортизації основних засобів, що впливатиме на величину витрат:

- прямолінійний,
- зменшення залишкової вартості,
- прискореного зменшення залишкової вартості,
- кумулятивний,
- виробничий.

Умовно ці методи можна поділити на два види:

– методи амортизації, що базуються на часі використання основних засобів (прямолінійний, зменшення залишкової вартості, прискореного зменшення залишкової вартості, кумулятивний);

– метод амортизації, який базується на кількості одиниць, отриманих від використання об'єкта основних засобів (виробничий метод).

Прямолінійний метод. За умови його використання вартість об'єкта, що амортизується, рівномірно розподіляється упродовж строку його служби (2.1).

Цей метод добре знайомий, оскільки до 01.07.97р. саме так нараховувалась амортизація майже всіх основних засобів. Різниця в тому, що раніше термін експлуатації був установлений нормативним актом, а тепер визначається самим підприємством.

$$Am = \frac{ПВ - ЛВ}{C_E} : 12 \quad (2.1)$$

де Am — сума амортизації на місяць,

$ПВ$ — первісна вартість об'єкта амортизації,

$ЛВ$ — ліквідаційна вартість об'єкта амортизації,

C_E — строк корисної експлуатації об'єкта.

Суму нарахованої амортизації також можна розрахувати з використанням норми амортизації (2.2):

$$Am = (ПВ - ЛВ) \times Ha : 12 \quad (2.2)$$

де Ha — норма амортизації.

Річна норма амортизації за цим методом є величиною, зворотною до очікуваного строку використання об'єкта, у відсотках, тобто:

$$Ha = 100\% : C_E \quad (2.3)$$

Річна норма залишатиметься незмінною впродовж усього строку корисної експлуатації об'єкта; відповідно, сталими будуть річна і місячна суми амортизації (за умови незмінності первісної вартості об'єкта).

Даний метод, на наш погляд, найбільш придатний для нарахування амортизації за об'єктами, які опосередковано беруть участь у виробничому процесі, у випадках, коли досить точно визначити обсяг економічних вигод від їх використання неможливо. Це можуть бути адміністративні будівлі, меблі, службові автомобілі тощо.

Прямолінійний метод нарахування амортизації простий і послідовний, що пояснює його популярність та широке використання на практиці. Перевагами прямолінійного методу є: рівномірність, стабільність, пропорційність нарахування амортизації та віднесення її на собівартість, простота і точність розрахунків. Він побудований на припущенні, що основні засоби рівномірно зношуються упродовж строку їх використання, а ігнорується те, що з часом ступінь зношеності основних засобів зростає і вони потребують більших витрат на обслуговування та ремонт. Крім того, цей метод не враховує можливості швидкого морального зносу деяких об'єктів основних засобів і не має реальної оцінки виробничих потужностей основних засобів у різні періоди експлуатації.

Так виникла потреба застосовувати методи прискореної амортизації, яка передбачає зменшення суми амортизаційних відрахувань щороку. Завдяки цьому швидше накопичуються кошти для зміни вже амортизованих об'єктів основних засобів.

Історично методи прискореної амортизації виникли у воєнних галузях, потім вони стали джерелом фінансових ресурсів для розвитку прогресивних галузей виробництва. З 1997р. в Україні ці методи, пристосовані винятково для цілей оподаткування, витіснили усі інші.

Зарубіжна практика свідчить про досить широке використання у бухгалтерському обліку методів прискореної амортизації основних засобів, що виправдано для активів, яким притаманний швидкий моральний знос. Швидка зміна основних засобів зумовлена і потребами в оновленні продукції, зростанні її якості, збільшенні обсягів виробництва, розвитку технології.

Прискорена амортизація – один з дієвих способів протидії негативному впливу інфляції на реальну вартість накопиченого зносу. Її впровадження продиктовано фінансовою політикою як підприємств, так і держави.

Метод зменшення залишкової вартості (відсотковий метод) полягає у визначенні річної суми амортизації об'єкта основних засобів, виходячи із залишкової вартості такого об'єкта на початок звітного року. Сума амортизаційних відрахувань визначається шляхом множення залишкової вартості об'єкта основних засобів на річну норму амортизації (2.4):

$$A_m = ZB \times Ha : 12 \quad (2.4)$$

де A_m — сума амортизації на місяць,

ZB — залишкова вартість об'єкта амортизації на початок звітного року,

Ha — річна норма амортизації.

Річну норму амортизації підприємство визначає самостійно (2.5):

$$Ha = 1 - \sqrt[n]{\frac{\text{Ліквідаційна вартість}}{\text{Первісна вартість}}} \quad (2.5)$$

де Ha — річна норма амортизації,

n — термін корисного використання об'єкта основних засобів, років.

У перший рік експлуатації об'єкта основних засобів базою для нарахування амортизації такого об'єкта буде його первісна вартість.

Залишкова вартість після закінчення строку корисної експлуатації практично дорівнює визначеній ліквідаційній вартості. На наш погляд, цей метод досить трудомісткий, містить порівняно складніші математичні підрахунки норми амортизації і найбільше підходить для амортизації тих об'єктів, які швидко знецінюються, оскільки на початковому етапі (перший рік експлуатації) знос значно перевищує наступні нарахування.

Метод прискореного зменшення залишкової вартості (прискорений метод) виходить з того, що корисність і продуктивність основних засобів у перші періоди використання є значно вищими, ніж в наступні. Норма амортизації

застосовується не до вартості, що амортизується, а до балансової (залишкової) вартості об'єкта на кінець попереднього періоду. Фіксована норма амортизації приймається рівною річній нормі амортизації, розрахованій за прямолінійним методом, помноженою на коефіцієнт прискорення, що зазвичай рівний двом (2.6):

$$Am = 2 \times ZB \times Ha : 12 \quad (2.6)$$

де Am — сума амортизації на місяць,

ZB — залишкова вартість об'єкта амортизації на початок звітнього року,

Ha — річна норма амортизації.

Ліквідаційна вартість у цей розрахунок не входить. Її величина необхідна лише для розрахунку амортизації за останній рік. Сума амортизації останнього року розраховується у такий спосіб, щоб залишкова вартість об'єкта в кінці періоду його експлуатації була не більшою, ніж його ліквідаційна вартість.

У зарубіжній практиці цей метод називається методом подвійного зменшення залишку. В окремих країнах поряд з існуванням подвійного зменшення він допускає вільний вибір власниками додаткового прискорення, що не передбачається П(С)БО 7. У ряді країн норма амортизації збільшується не в 2, а в 1,5; 3 чи 4 рази. Так, у Франції застосовуються такі коефіцієнти: 1,5 при строку служби об'єкта 3 – 4 роки; 2 – 5 – 6 років; 2,5 – якщо строк служби об'єкта перевищує 10 років. Проте, найчастіше, особливо в США, застосовується метод подвійної норми амортизації [5].

Свобода вибору прискорення для українських обліковців при використанні цього методу обмежена – надання такого права, збільшує суб'єктивізм в обліку, що може розглядатись як недолік.

Метод прискореного зменшення залишкової вартості виходить з того, що корисність і продуктивність основних засобів у перші періоди використання є значно вищими, ніж у наступні. Норма амортизації застосовується не до вартості, що амортизується, а до балансової (залишкової) вартості об'єкта на кінець попереднього періоду.

У той же час через те, що амортизація нараховується на залишкову вартість об'єкта, прискорений метод має ті ж властивості, що й відсотковий, а саме: більшу суму амортизації у перший рік і поступове її зменшення до кінця терміну експлуатації об'єкта.

Кумулятивний метод передбачає визначення суми амортизації шляхом множення первісної вартості об'єкта (за мінусом ліквідаційної вартості) на кумулятивний коефіцієнт (2.7).

$$Am = (PB - LB) \times K : 12 \quad (2.7)$$

де Am — сума амортизації на місяць,

PB — первісна вартість об'єкта амортизації,

LB — ліквідаційна вартість об'єкта амортизації,

K — кумулятивний коефіцієнт.

Кумулятивний коефіцієнт розраховується підприємством самостійно (2.8):

$$K = N_k : N_l \quad (2.8)$$

де N_k — кількість років, що залишаються до кінця очікуваного строку використання об'єкта, з урахуванням поточного,

N_l — сума кількості років корисного використання об'єкта.

Залишкова вартість на кінець строку корисної експлуатації об'єкта дорівнює його ліквідаційній вартості.

Під цим методом, як і під відсотковим і прискореним, розуміється зменшення амортизації, що нараховується, до кінця терміну експлуатації об'єкта, тобто чим менше залишається років експлуатації об'єкта, тим меншими є коефіцієнт і сума амортизації.

Кумулятивний метод є простим і раціональним, забезпечує повне відшкодування вартості об'єкта, що амортизується, до кінця строку експлуатації, але має певний недолік – при використанні цього методу не завжди додержується принцип відповідності: сума амортизації, визнана витратами поточного періоду, часто не узгоджується з фактичною експлуатацією активу, а отже, і з отриманням доходів від цього.

Кумулятивний метод амортизації, зменшення залишкової вартості, прискореного зменшення залишкової вартості – найбільш привабливі для підприємств, оскільки упродовж перших років експлуатації об'єктів (коли вони практично нові) накопичується максимальна сума грошових коштів на придбання нових об'єктів за допомогою амортизації, яка відноситься на собівартість виготовленої продукції, виконаних робіт, послуг. При цьому в останні роки експлуатації тих же об'єктів, коли збільшуються затрати на їх утримання і ремонт, сума амортизації, яка нараховується, незначна, що балансує вирати виробництва упродовж терміну використання таких основних засобів.

Щодо вигідності застосування методів прискореної амортизації, то висновки кожне підприємство змушене робити самостійно, враховуючи багато чинників: калькулювання цін на готову продукцію, обсяг та терміни власних капітальних вкладень тощо.

Метод, який застосовується, як правило, до активної частини основних засобів, які експлуатуються нерівномірно, називається виробничим. Він передбачає, що функціональна корисність об'єкта залежить не від часу, а від результатів його використання. При цьому строк корисної служби визначається кількістю продукції та обсягом послуг, які підприємство планує виготовити або надати з використанням об'єкта. При застосуванні цього методу амортизація розраховується шляхом розподілу вартості об'єкта, що амортизується, прямо пропорційно кількості продукції (обсягу послуг), яку підприємство очікує виготовити за відповідні періоди упродовж строку його корисної служби (2.9).

$$A_m = \Phi \times Va \quad (2.9)$$

де A_m — сума амортизації на місяць,

Φ — фактичний місячний обсяг продукції (робіт, послуг),

Va — виробнича ставка амортизації, розрахована підприємством (2.10).

$$Va = \frac{(ПВ - ЛВ)}{O_n} \quad (2.10)$$

де $ПВ$ — первісна вартість об'єкта амортизації,

ЛВ — ліквідаційна вартість об'єкта амортизації,

Оп — загальний обсяг продукції (робіт, послуг), які підприємство очікує виробити (виконати) з використанням об'єкта основних засобів.

Даний метод не передбачає розрахунку річної суми амортизації з метою визначення місячної суми шляхом ділення річної суми амортизації на 12. Місячна сума амортизації визначається на основі фактичного обсягу виробленої продукції (робіт, послуг) за місяць.

Чим більше виробляється продукції (робіт, послуг) упродовж будь-якого періоду часу, тим більші амортизаційні відрахування в остаточному підсумку. Якщо підприємству вдасться виробити запланований по даному об'єкту обсяг продукції (робіт, послуг), то сума нарахованої амортизації стане рівною вартості, яка амортизується.

Це, на нашу думку, досить простий і ефективний метод нарахування амортизації і може бути визнаний найбільш точним за умови, що фактичний обсяг продукції (робіт, послуг) можна достовірно визначити. Згідно з нормами Податкового кодексу України цей метод заборонено використовувати для розрахунку амортизаційних відрахувань.

Порівнюючи таким чином методи амортизації, можна помітити, що методи прискореної амортизації (відсотковий, прискорений і кумулятивний) сприяють прискоренню процесу оновлення основних засобів. Порівняно з прямолінійним методом вони передбачають більші розміри амортизації у перші роки експлуатації активів, ніж у останні, із зменшенням амортизаційних відрахувань з періоду в період упродовж строку корисного використання.

Дегресивні методи ґрунтуються на інших аргументах. З одного боку, в перші роки експлуатації актив є технічно і фізично новим, потребує незначних витрат на ремонт та утримання і може принести більший дохід, ніж у наступні роки. Тому за принципом відповідності доцільно у ці роки більшу частину його первісної вартості віднести на поточні витрати. З іншого боку, ефективність використання основних засобів зменшується з року в рік, а витрати на ремонт, відповідно, зростають. Тому загальна сума річних витрат, пов'язаних з

експлуатацією основних засобів, залишається приблизно однаковою упродовж життєвого циклу об'єкта. Виробничий метод не має чіткої природи внаслідок коливання обсягів виробництва.

Нараховані суми амортизації відображаються за дебетом витратного рахунка і кредитом рахунка 13 “Знос необоротних активів”. При цьому річна сума амортизації включатиметься щороку (із року в рік), упродовж строку корисного використання кожного об'єкта, до складу витрат підприємства і відобразатиметься у Звіті про фінансові результати. На цю ж суму рівномірно збільшуватиметься накопичена амортизація (знос) і зменшуватиметься залишкова вартість об'єкта основних засобів, що відображаються у Балансі.

Таблиця 2.12.

Кореспонденція рахунків при відображенні в обліку сум нарахованої амортизації об'єктів основних засобів

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
	Дебет	Кредит
Нараховано амортизацію обладнання, яке використовується безпосередньо для виробництва продукції(технологічне обладнання) при виробничому методі нарахування амотризації	23	131
Нараховано амортизацію основних засобів загальновиробничого призначення	91	131
Нараховано амортизацію основних засобів загальногосподарського призначення	92	131
Нараховано амортизацію основних засобів, що використовуються при збуті продукції	93	131
Нараховано амортизацію об'єктів основних засобів соціально-культурного призначення	949	131

Вибір методу амортизації – дуже серйозне і відповідальне рішення для підприємства. Надаючи перевагу тому чи іншому методу, необхідно прорахувати наслідки його використання. Сьогодні підприємствам надано право самостійно провадити амортизаційну політику, що дає змогу визначати термін експлуатації необоротних активів і обирати метод нарахування амортизації згідно з власними економічними інтересами.

Висновки до розділу 2.

1.3 метою вдосконалення методичних, організаційних і правових засад обліку основних засобів на ТОВ «Агрікон-Південь» наведено перелік інформації, яку доцільно відображувати в наказі про облікову політику (перелік первинних документів з обліку основних засобів та графік їх документообороту; порядок присвоєння інвентарного номера; діапазон строків корисного використання основних засобів; метод і порядок нарахування амортизації основних засобів; перелік субрахунків та аналітичних рахунків, необхідних для організації аналітичного обліку основних засобів; порядок оцінки основних засобів і визначення ліквідаційної вартості; список осіб, які мають відповідати за збереження основних засобів; перелік орендованих основних засобів).

2. Для підвищення інформативності обліку та його оперативності пропонується присвоювати інвентарні номери виходячи з потреб як бухгалтерського обліку, так і обліку відповідно до вимог податкового законодавства.

3. Проаналізовано процес документообороту на ТОВ «Агрікон-Південь» та запропоновано схеми його організації при надходженні об'єкту основних засобів, при внутрішньому переміщенні об'єкту основних засобів та при ліквідації об'єкта основних засобів.

4. Облік основних засобів на підприємстві має забезпечити реалізацію завдань, які відображують послідовність виконання комплексу облікових робіт: правильне формування первісної вартості об'єктів основних засобів; своєчасне і правильне оформлення документів, які відображають надходження, переміщення та вибуття об'єктів основних засобів; своєчасне нарахування зносу та амортизації; правильне відображення витрат, пов'язаних із ремонтом, підтриманням у робочому стані об'єктів основних засобів та здійсненням різних поліпшень об'єктів;

правильне та своєчасне визначення результатів від реалізації та іншого вибуття основних засобів; контроль за збереженням об'єктів основних засобів, які поставлено на облік; ведення аналітичного та синтетичного обліку основних засобів; правильне та своєчасне відображення основних засобів у звітності.

5. Висвітлено методику обліку руху основних засобів на ТОВ «Агрікон-Південь». Зокрема, розкрито особливості формування первісної вартості основних засобів в залежності від способу їх придбання. Відображено типові схеми кореспонденцій рахунків в ТОВ «Агрікон-Південь» за дебетом рахунку 10 «Основні засоби» та дебетом рахунку 15 «Капітальні інвестиції». Розкрито особливості обліку списання основних засобів на ТОВ «Агрікон-Південь» в залежності від різних причин (списання основного засобу (ліквідації); внесення основного засобу до статутного капіталу іншого підприємства; безоплатної передачі; продажу; звернення стягнення на предмет застави). Розкрито особливості оподаткування операцій зі списання основних засобів ТОВ «Агрікон-Південь».

6. Розкрито зміст понять «знос» та «амортизація», висвітлено їх взаємозв'язок та взаємозалежність. Розглянуто поняття амортизації основних засобів з економічної та фінансової точок зору, а також з точки зору Податкового Кодексу України. Сума нарахованої у звітному періоді амортизації основних засобів впливає на суму податку на прибуток підприємств, який сплачується до бюджету. Згідно з п. 138.1 Податкового кодексу фінансовий результат до оподаткування необхідно корегувати на суму нарахованої амортизації основних засобів або нематеріальних активів відповідно до ПСБО або МСФЗ.

7. Встановлено, що згідно з вимогами Податкового кодексу розрахунок амортизації основних засобів здійснюється відповідно

до ПСБО або МСФЗ із застосовуються бухгалтерських методів нарахування амортизації, крім виробничого методу. Вибір методу амортизації – дуже серйозне і відповідальне рішення для підприємства. Надаючи перевагу тому чи іншому методу, необхідно прорахувати наслідки його використання. Сьогодні підприємствам надано право самостійно провадити амортизаційну політику, що дає змогу визначати термін експлуатації необоротних активів і обирати метод нарахування амортизації згідно з власними економічними інтересами.

РОЗДІЛ 3

МЕТОДИКА АНАЛІЗУ ТА АУДИТУ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ ТОВ «АГРІКОН-ПІВДЕНЬ»

3.1. Аналіз складу та динаміки необоротних активів

Виробничо-господарська діяльність та фінансовий стан підприємства багато в чому залежать від забезпеченості основними засобами та від ефективності їх використання. Саме основні засоби характеризують виробничий потенціал підприємства, можливість нарощення обсягів виробництва без додаткових капіталовкладень.

Значення аналізу основних засобів обумовлюється, перш за все, їх роллю в процесі виробництва, а також станом і ефективністю їх використання.

Починати аналіз основних засобів слід з ознайомлення з їх складом в цілому на підприємстві та за окремими групами. При цьому вивчається їх структура і динаміка на основі інформації, відображеної у фінансовій звітності підприємства, а саме – в Балансі, у Примітках до річної фінансової звітності, а також у Звіті про наявність та рух основних засобів, амортизацію (знос).

Крім цього для аналізу використовуються дані проведених на підприємстві інвентаризацій, інвентарні картки обліку основних засобів тощо. Основні напрямки аналізу використання основних засобів і послідовність їх проведення показано на рис. 3.1 [14, с.430].

Аналіз складу, динаміки, структури і технічного стану основних засобів починається із визначення забезпеченості підприємства основними засобами. Для цього з'ясовують також, чи достатньо у підприємства основних засобів, рівень виробництва та його організація. Основну увагу при цьому приділяють показникам структури основних засобів. Насамперед аналізують їх розподіл за основними групами.

Відношенням окремих груп основних засобів до загальної вартості визначається їх структура. Порівнюючи структуру основних засобів на початок і кінець звітного періоду можна визначити динаміку її змін і відхилень.

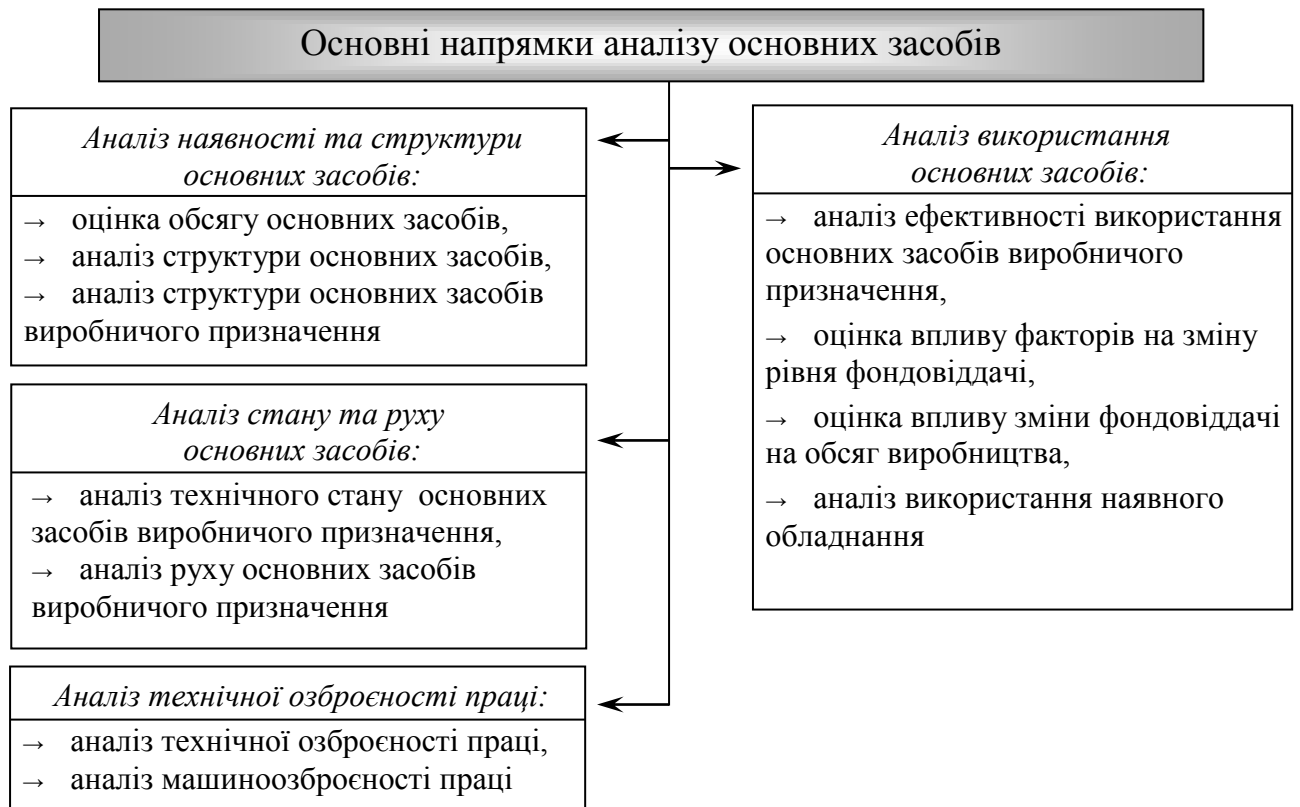


Рис. 3.1. Основні напрями аналізу основних засобів.

Характеристику обсягу, складу та структури основних засобів ТОВ «Агрікон-Південь» за 2018 рік подано в таблиці 3.1.

Таблиця 3.1

Аналіз наявності, структури, руху і динаміки основних засобів
ТОВ «Агрікон-Південь» за 2018 рік.

Групи основних засобів	На початок звітного періоду		Надійшло тис. грн.	Вибуло тис. грн.	На кінець звітного періоду		Відхилення, +/-	
	тис. грн.	%			тис. грн.	%	тис. грн.	%
Всього основних засобів, у тому числі:	30512,3	100	303,1	92,1	30723,3	100	+211,0	–
будинки, споруди та передавальні пристрої	26621,0	87,2	115,8	90,4	26646,4	86,7	+25,4	– 0,52
машини та обладнання	2709,0	8,88	72,5	0,5	2781,0	9,05	+72,0	+ 0,17
транспортні засоби	786,0	2,58	106,5	–	892,5	2,91	+106,5	+ 0,33
інструменти, прилади, інвентар	62,0	0,20	8,3	–	70,3	0,23	+ 8,3	+ 0,03
інші основні засоби	334,3	1,09	–	1,2	333,1	1,08	– 1,2	– 0,01

За даними таблиці 3.1 вартість основних засобів ТОВ «Агрікон-Південь» за 2018 рік зросла на 211 тис. грн., або на 0,7%. У тому числі за рахунок зростання вартості транспортних засобів – на 106,5 тис. грн., машин та обладнання – на 72 тис. грн., а також будинків, споруд та передавальних пристроїв – на 25,4 тис. грн., інструментів, приладів, інвентарю – на 8,3 тис. грн. У той же час мало місце незначне зменшення вартості інших основних засобів, а саме – на 1,2 тис. грн. Можна вважати, що у структурі основних засобів істотних змін не відбулось, адже питома вага окремої групи основних засобів не змінилась більше, ніж на 0,52%.

Щодо структури основних засобів, то основну частку у їх вартості на кінець звітнього року займають будинки, споруди та передавальні пристрої, що складають 86,73%, на другому місці у структурі – машини та обладнання частка яких рівна 9,05%. Частки транспортних засобів, приладів та інвентарю становлять, відповідно 2,91% та 0,23%, питома вага інших основних засобів – 1,08%.

Аналіз складу і структури основних засобів дає інформацію про склад і співвідношення між їхніми групами, дає можливість виявити тенденції зміни структури основних засобів у розрізі груп. Порівняння з найкращими показниками дасть змогу вжити відповідних заходів для відновлення оптимальної питомої ваги машин та обладнання як найбільш активної частини основних засобів, а також визначити вплив цих змін на показники використання основних засобів.

Постійно змінюється і обсяг основних засобів підприємства в результаті їх надходження та вибуття. Аналізуючи основні засоби, слід брати до уваги те, що збільшення обсягу продукції, яка виробляється, залежить від частки нових, досконаліших засобів праці. Аналіз повинен розкрити причини вибуття основних засобів як щодо всього їх складу, так і за окремими видами або об'єктами.

Проаналізувавши динаміку та структуру основних засобів, необхідно розглянути їх технічний стан – це також один з вагомих факторів збільшення випуску продукції.

Для аналізу застосовують: коефіцієнти оновлення та вибуття, коефіцієнти спрацювання (зносу) та придатності, характеризують віковий склад основних засобів.

Коефіцієнт оновлення ($K_{он}$) характеризує інтенсивність оновлення (введення в дію нових основних засобів) і показує частку введених основних засобів за визначений період у їх загальній вартості на кінець звітного періоду. Він розраховується як в цілому, так і в розрізі окремих груп основних засобів. Більш високий коефіцієнт оновлення активної частини, порівняно з іншими, показує, що оновлення основних засобів на підприємстві здійснюється саме за рахунок їх активної частини, а це позитивно впливає і на показник фондоддачі.

Коефіцієнт вибуття ($K_{виб}$) характеризує ступінь інтенсивності вибуття основних засобів з процесу експлуатації і визначається як співвідношення вартості основних засобів, що вибули за певний період, до їх загальної вартості на початок періоду. Цей коефіцієнт також доцільно обчислити за всіма групами основних засобів.

Порядок визначення розглянутих коефіцієнтів для ТОВ «Агрікон-Південь» показано в таблиці 3.2. Дані свідчать, що коефіцієнти оновлення і вибуття основних засобів в цілому по підприємству становлять, відповідно, 0,99% та 0,3%, що свідчить про досить високу стабільність вартості основних засобів.

Коефіцієнт оновлення перевищує коефіцієнт вибуття будинків, споруд та передавальних пристроїв, це ж стосується машин і обладнання, що може свідчити про збільшення виробничої потужності підприємства.

За такими групами основних засобів, як транспорт, інструменти, прилади та інвентар вибуття основних засобів не було, що говорить про значне збільшення вартості цих основних засобів за рахунок введення нових об'єктів. Натомість у звітному періоді не було надходження інших основних засобів.

Порядок визначення коефіцієнтів оновлення та вибуття основних засобів
ТОВ «Агрікон-Південь» за 2018 рік

Групи основних засобів	На початок звітнього періоду, тис.грн.	Надійшло у звітньому періоді, тис.грн.	Вибуло у звітньому періоді, тис.грн.	На кінець звітнього періоду, тис.грн.	К _{он} , %	К _{виб} , %
Всього основних засобів, у тому числі:	30512,3	303,1	92,1	30723,3	0,99	0,30
будинки, споруди та передавальні пристрої	26621,0	115,8	90,4	26646,4	0,43	0,34
машини та обладнання	2709,0	72,5	0,5	2781,0	2,61	0,02
транспортні засоби	786,0	106,5	–	892,5	11,93	–
інструменти, прилади, інвентар	62,0	8,3	–	70,3	11,81	–
інші основні засоби	334,3	–	1,2	333,1	–	0,36

В цілому по підприємству, технічний стан устаткування визначають за його віковим складом, що відображає співвідношення питомої ваги відповідних вікових груп у загальній кількості одиниць даного виду устаткування (3.1):

$$Vc = \sum Ai \times q / 100 \quad (3.1)$$

де Vc – середній вік обладнання,

Ai – середина вікового інтервалу,

q – частка кожної вікової групи за даним видом устаткування, %.

Для науково обгрунтованого планування відтворення основних засобів необхідні дані про їх стан, що характеризують коефіцієнти зносу та придатності.

Коефіцієнт їх зносу визначається як співвідношення величини зносу до початкової вартості основних засобів і характеризує ступінь зносу основних засобів, які перебувають в експлуатації, тобто яка частина їх вартості перенесена на новостворений продукт.

Оберненим показником є коефіцієнт придатності, що вказує на ступінь придатності основних засобів до використання.

Що нижчий коефіцієнт зносу (вищий коефіцієнт придатності), то кращим є технічний стан основних засобів. Використання застарілих основних засобів зумовлює використання застарілих технологічних процесів, що призводить до неконкурентоспроможності продукції на ринку. Порядок визначення коефіцієнтів зносу та придатності подано у таблиці 3.3.

Таблиця 3.3

Порядок визначення коефіцієнтів зносу і придатності основних засобів ТОВ «Агрікон-Південь» у 2018 році

Показник	На початок звітного періоду	На кінець звітного періоду	Відхилення
Вартість основних засобів, тис. грн.	30512,3	30723,3	+ 211,0
Сума зносу, тис. грн. (накопичена амортизація)	20426,5	20936,0	+ 509,5
Коефіцієнт зносу	66,95	68,14	+ 1,19
Коефіцієнт придатності	33,05	31,86	- 1,19

Дані таблиці 3.4 свідчать про те, що коефіцієнт зносу на кінець 2018 року збільшився на 1,19% і складає 68,14%, тобто основні засоби придатні до використання лише на 31,86%. Підприємству необхідно покращувати технічний стан основних засобів. Хоча причинами відхилень можуть бути також несвоєчасне списання застарілих основних засобів або несвоєчасне введення в дію нових основних засобів.

3.2 Аналіз ефективності використання необоротних активів

Забезпечення високих темпів розвитку підприємства і підвищення ефективності його виробництва можливе за умови ефективного використання основних засобів і збільшення їх виробничих потужностей. Ці процеси, з одного боку, сприяють постійному підтриманню належного технічного рівня кожного підприємства, а з іншого – дозволяють збільшувати обсяг виробництва

продукції без додаткових інвестиційних ресурсів, знижувати собівартість виробів та витрат на обслуговування виробництва і його управління.

Система показників, яка всебічно може характеризувати ефективність основних засобів, містить два блоки: перший – показники ефективності відтворення окремих видів і всієї сукупності засобів праці і другий – показники рівня використання в цілому і окремих видів основних засобів (рис. 3.2).

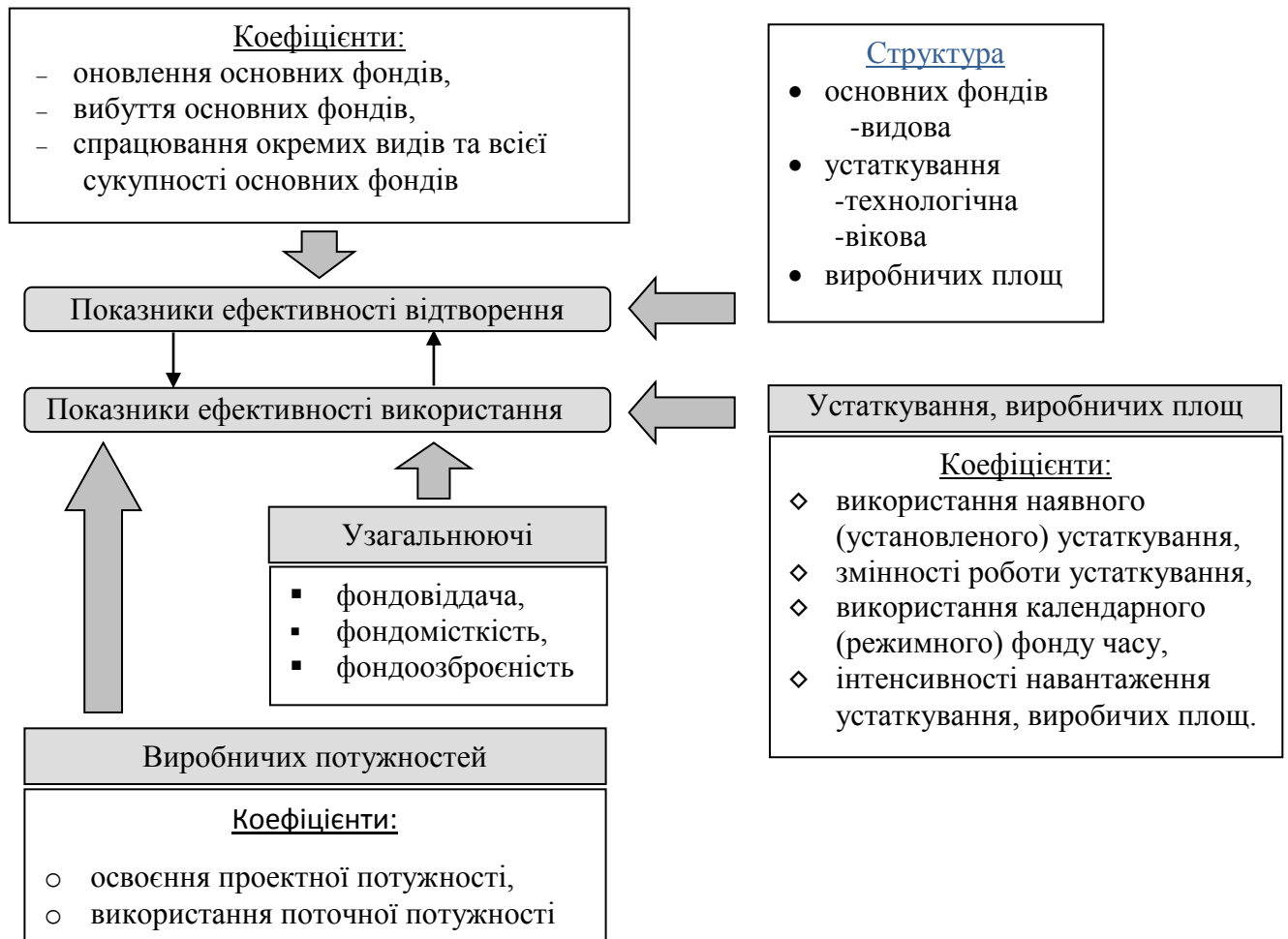


Рис. 3.2. Система показників ефективності використання основних засобів.

Необхідність виділення у самостійну групу показників відтворення засобів праці, що характеризують процес руху, технічний стан та структуру основних засобів, обумовлена тим, що відтворювальні процеси істотно й безпосередньо впливають на ступінь ефективного використання застосовуваних у виробництві машин, устаткування та інших знарядь праці [60, с.182].

Аналіз ефективності використання основних засобів, як будь-який інший, базується на визначенні ряду показників.

Узагальнюючим показником ефективності використання основних засобів є виробництво товарної (валової) продукції в розрахунку на 1 грн. їх середньої вартості – фондівіддача. Поки що в економічній літературі не існує єдиної точки зору щодо вартісної оцінки продукції, яка використовується при розрахунку цього показника. Найбільш реальним є показник фондівіддачі, розрахований в натуральному вираженні, однак застосування натуральних показників обмежене [60, с. 155].

Як свідчить практика, в переважній більшості галузей промисловості, які виробляють широкий асортимент продукції, фондівіддачу розраховують на базі вартісних вимірників. Її визначають обсягами валової продукції, оскільки валова продукція характеризує весь обсяг виконаних робіт, а також оцінюється в незмінних цінах, що дає змогу аналізувати фондівіддачу в динаміці.

На рівень фондівіддачі впливають різні фактори, пов'язані як зі зміною обсягу продукції, так і з ефективністю використання основних виробничих засобів, особливо їх активної частини.

Усі фактори можна розділити на дві групи:

- незалежні від ступеня використання основних засобів (зміна матеріаломісткості та трудомісткості продукції, зміна цін на сировину, матеріали, готову продукцію, співвідношення темпів зростання продуктивності і ціни нового устаткування);
- залежні від ступеня використання основних засобів (зміна частки машин та обладнання в складі основних засобів, підвищення змінності роботи обладнання, зниження внутрішньозмінних простоїв, рівень механізації та автоматизації виробництва, освоєння нових виробничих потужностей тощо).

Поряд з показником загальної фондівіддачі визначається фондівіддача активної частини основних засобів (машин та обладнання). Зв'язок між цими показниками фондівіддачі можна відобразити за допомогою формули:

$$\Phi_v = ПВа \times \Phi_{ва} \quad (3.2)$$

де, Φ_v – фондovіддача основних засобів виробничого призначення,

$ПВа$ – частка активної частини основних засобів,

$\Phi_{ва}$ – фондovіддача активної частини основних засобів.

На основі цієї залежності можна розрахувати вплив зміни частки і фондovіддачі активної частини основних засобів на загальний рівень фондovіддачі.

Оберненим до фондovіддачі є показник фондомісткості, який показує вартість основних засобів виробничого призначення, яка припадає на одиницю вартості виробленої продукції.

Аналіз фондомісткості дає можливість встановити ступінь витрачання основних виробничих засобів на одиницю продукції, ближче підійти до причин і факторів, що викликають ріст або зниження використання засобів праці.

На відміну від фондovіддачі, яка розраховується по усій сукупності основних виробничих засобів, фондомісткість обчислюється по окремих групах основних засобів (будівель, споруд, обладнання і т.д.), враховуючи ступінь їх участі у створенні продукції.

Результат аналізу фондovіддачі та фондомісткості подано в таблиці 3.4.

Дані таблиці 3.4 свідчать: фондovіддача на підприємстві порівняно з минулим роком зросла на 0,21 грн., що позитивно характеризує його роботу. На підвищення рівня фондovіддачі позитивно вплинуло підвищення фондovіддачі активної частини основних засобів (21,6 коп.), але зниження питомої ваги їх активної частини зменшило фондovіддачу на 0,6 коп. Щодо фондомісткості продукції, то у 2018 році вона склала 3,7 коп. на 1 грн. продукції, що на 1,6 грн. менше, ніж у 2017. Це свідчить про ефективність використання наявних основних фондів.

Фондоозброєність праці визначають як співвідношення середньорічної вартості основних виробничих засобів до числа робітників, які працюють у найбільшій зміні. Вона характеризує ступінь забезпечення робітників основними виробничими засобами.

Таблиця 3.4.

Аналіз фондovіддачі та фондомісткості основних виробничих засобів
ТОВ «Агрікон-Південь» у 2017 – 2018 рр.

Показники	Базовий період	Звітний період	Відхилення
1. Товарна продукція у порівняльних цінах, тис грн.	8104,1	14062,3	+ 5958,2
2. Середньорічна вартість основних виробничих засобів, тис. грн.	29880,6	29086,6	- 794,0
3. У тому числі машин та обладнання, тис грн.	2861,0	2745,0	- 116
4. Питома вага активної частини основних засобів (п.3:п.2)	0,096	0,094	- 0,002
5. Фондовіддача активної частини (п.1:п.3)	2,83	5,12	+ 2,29
6. Фондовіддача основних виробничих засобів (п1:п2)	0,27	0,48	+ 0,21
7. Зміна фондovіддачі за рахунок:			
а) питомої ваги активної частини (п.4.гр.4. × п.5.гр.2)			- 0,002×2,83 = - 0,006
б) фондovіддачі активної частини (п.5.гр.4. × п.4.гр.3)			2,29×0,094 = 0,216
8. Фондомісткість основних виробничих засобів (п.2:п.1)	3,7	2,1	= -1,6
9. У тому числі машин та обладнання (п.3: п.1)	0,35	0,2	= - 0,15

Для детальної оцінки ефективності використання основних засобів і виявлення резервів, необхідно проаналізувати використання виробничого обладнання.

Використання виробничого обладнання – один з важливих факторів зміни фондovіддачі. Цей процес відбувається як шляхом підвищення ефективності використання необоротних активів (інтенсивно), так і через нарощування потенціалу (екстенсивно). Тому даний аналіз ведеться у 2 напрямках:

- аналіз інтенсивного використання обладнання (рівень використання потужностей);
- аналіз екстенсивного використання (за кількістю устаткування (охопленням) і часом роботи).

Для узагальнюючої характеристики екстенсивного використання обладнання розраховують коефіцієнт екстенсивного використання ($K_{екс}$)(3.3):

$$K_{екс} = Tф \times Tп \quad (3.3)$$

де, $Tф$ – фактична кількість відпрацьованих машино-годин,

$Tп$ – запланований фонд робочого часу обладнання.

Так, якщо на підприємстві плановий фонд часу роботи на 2018 рік становив 144,2 тисяч машино-годин, а фактичний – 134,1 тисяч машино-годин, то $K_{екс} = 134,1 : 144,2 = 0,93$.

При проведенні аналізу екстенсивного використання устаткування необхідно оцінити повноту його використання за кількістю і за тривалістю роботи. Все устаткування, що є в наявності на підприємстві, поділяють на встановлене (працююче, не працююче) і невстановлене.

Виходячи з цього, розраховують коефіцієнт використання встановленого устаткування, як відношення кількості одиниць працюючого устаткування до наявного. Такий розрахунок доцільно проводити як за кількістю всього устаткування, так і за окремими його видами.

Важливе значення для деталізації аналізу екстенсивного використання устаткування має аналіз змінності його роботи. Для нього визначають коефіцієнт змінності роботи устаткування діленням кількості фактично відпрацьованих обладнанням змін на кількість одиниць встановленого устаткування. Порівнявши фактичний коефіцієнт змінності з плановим, необхідно визначити шляхи підвищення змінності роботи устаткування. Це дасть змогу підвищити рівень екстенсивного використання устаткування і збільшити випуск продукції.

Інтенсивне використання обладнання характеризується показником випуску продукції за одну машино-годину (продуктивністю).

Розраховують коефіцієнт інтенсивного використання обладнання ($K_{інт}$):

$$K_{інт} = Vф / Vп \quad (3.4)$$

де, $Vф$ – фактичний випуск продукції за одну машино-годину,

де, $Vп$ – запланований випуск продукції за одну машино-годину.

У нашому випадку плановий рівень випуску продукції за одну машино-годину $Vп = 3,5$ грн., а фактичний $Vф = 3,83$ грн. Збільшення даного показника є

позитивним явищем, оскільки свідчить про більш ефективне використання обладнання. Так, $K_{\text{інт}} = 3,83 : 3,5 = 1,09$.

Даний коефіцієнт доцільно розраховувати по групах устаткування, яке виробляє однорідну продукцію. У процесі аналізу необхідно виявити фактори, що впливають на рівень інтенсивного використання устаткування, до яких належать:

- 1) технічний рівень устаткування;
- 2) застосування сучасної технології;
- 3) поліпшення режимів роботи устаткування.

На базі коефіцієнтів екстенсивного та інтенсивного використання обладнання розраховують інтегральний коефіцієнт використання обладнання, використовуючи формулу (3.5):

$$K_i = K_{\text{інт}} \times K_{\text{екс}} \quad (3.5)$$

$$K_i = 1,09 \times 0,93 = 1,02.$$

Можна зробити висновок, що на підприємстві є резерви ефективнішого використання устаткування, в основному за рахунок підвищення рівня його екстенсивного використання.

Аналіз ефективності використання основних засобів базується на використанні робочого часу обладнання: календарний, режимний, плановий фонд.

Календарний фонд визначають як добуток кількості календарних днів у році і машино-годин на добу. Режимний фонд визначають із кількості робочих днів у році, планового коефіцієнта змінності роботи устаткування, кількості машин, крім тих, які за плановим графіком ремонту повинні перебувати у капітальному чи поточному ремонті. Позарежимний час включає вихідні і святкові дні, час неробочих змін, міжзмінні й обідні переви.

Плановий фонд часу включає кількість годин, передбачених для відпрацювання за вирахуванням планових зупинок обладнання (ремонт, у резерві тощо). Плановий відрізняється від режимного кількістю планових

витрат робочого часу. Кількість фактично відпрацьованих машино-годин – це фактично використаний фонд часу роботи обладнання.

Показники використання календарного, режимного і планового фондів часу роботи обладнання виражають ступінь його завантаження. Проте діюча система обліку і звітності не дає змоги дати точну оцінку, тому що не відображає реально відпрацьований час.

На заключному етапі аналізу використання устаткування необхідно підрахувати резерви можливого збільшення випуску продукції на підставі попередніх розрахунків.

Здійснюється підготовка проектів рішень щодо збільшення випуску продукції та фондівіддачі за рахунок введення в дію невстановленого устаткування чи реалізації зайвого обладнання, зменшення цілоденних простоїв обладнання, підвищення коефіцієнта змінності завдяки кращій організації виробництва, скорочення внутрішньозмінних простоїв і збільшення середньої тривалості зміни, підвищення середньогодинного виробітку обладнання за рахунок його модернізації, інтенсивнішого використання тощо.

3.3. Аудит необоротних активів

Аудит основних засобів є формою незалежного контролю і має важливе значення для об'єктивної оцінки інформації, призначеної для різних користувачів, дає можливість визначити повноту бухгалтерського обліку, своєчасність надання достовірної інформації про необоротні активи підприємства.

Метою аудиту операцій з основними засобами є встановлення: достовірності первинних даних відносно їх руху; повноти і своєчасності відображення первинних даних у зведених документах та облікових регістрах; правильності ведення обліку основних засобів та його відповідності прийнятій обліковій політиці, достовірності відображення стану основних засобів у

звітності господарюючого суб'єкта; відповідності методики обліку та оподаткування операцій з основними засобами.

Завданнями аудиту операцій з основними засобами є:

- встановлення правильності їх документального оформлення при надходженні, переміщенні, використанні та списанні;
- перевірка ефективного їх використання та збереження;
- встановлення правильності визначення строку їх корисної експлуатації;
- перевірка правильності нарахування зносу основних засобів;
- підтвердження достовірності відображення в бухгалтерському обліку первісної та ліквідаційної вартості основних засобів, а також результатів їх переоцінки;
- перевірка доцільності проведення ремонту основних засобів та правильності відображення в бухгалтерському обліку понесених витрат;
- вивчення законності проведення операцій, пов'язаних зі списанням основних засобів внаслідок непридатності їх до використання та ліквідації;
- підтвердження законності і правильності відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій з основними засобами.

Предметом аудиту операцій з основними засобами є господарські процеси та операції, пов'язані з їх наявністю, рухом і використанням, а також відносини, що виникають при цьому всередині підприємства і за його межами.

Об'єкти аудиту формуються, виходячи з цілей, яких необхідно досягнути аудитору при проведенні дослідження операцій з основними засобами (рис. 3.3.).

При проведенні аудиту основних засобів аудитор може використовувати такі аудиторські докази:

- первинні документи з обліку основних засобів (“Акт прийому-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів”, “Акт прийому-здачі відремонтованих, реконструйованих і модернізованих об'єктів”, “Акт на списання основних засобів”, “Інвентарна картка обліку основних засобів”);
- облікові реєстри синтетичного обліку основних засобів;

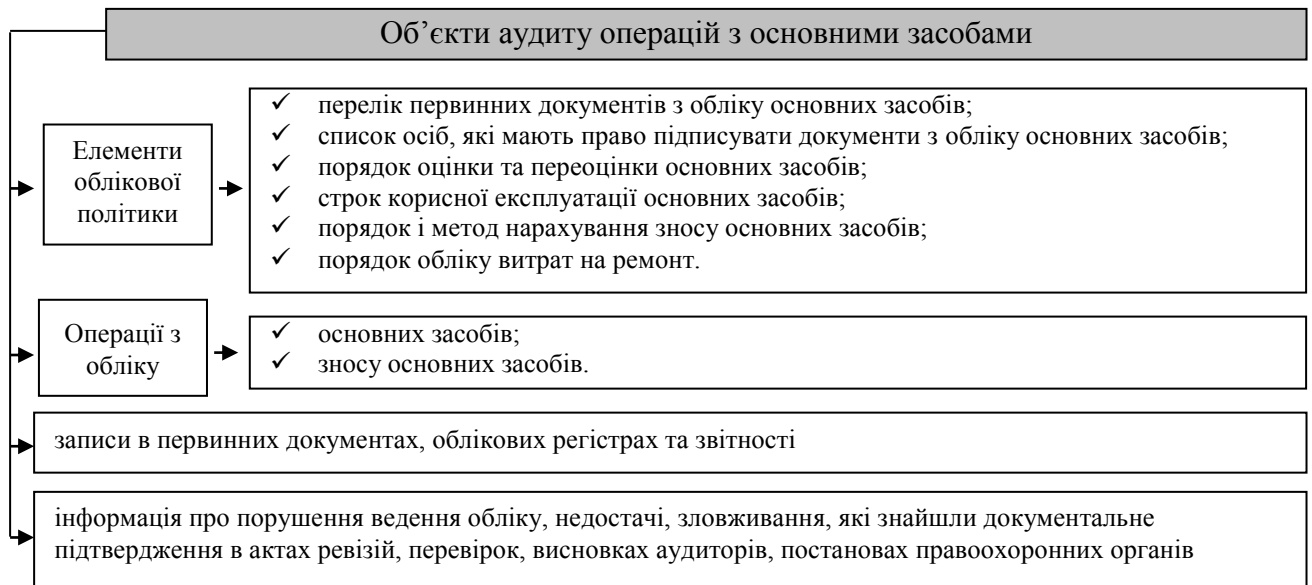


Рис. 3.3. Об'єкти аудиту операцій з основними засобами.

- рахунки Головної книги, призначені для обліку основних засобів і їх зносу;
- Баланс за звітний період;
- Звіт про фінансові результати (в частині амортизації, фінансових результатів від ліквідації, продажу основних засобів);
- Звіт про рух грошових коштів (розділ 2 “Рух коштів в результаті інвестиційної діяльності”);
- Фінансову звітність за попередній звітний період;
- результати опитувань і анкетувань керівництва підприємства з питань обліку основних засобів;
- документацію внутрішнього аудитора щодо контролю основних засобів;
- відповіді на запити постачальників основних засобів;
- робочі документи та звіт попереднього аудитора;
- контракти, угоди про оренду, страхові поліси;
- кошториси та плани ремонтів основних засобів;
- розрахунки амортизаційних відрахувань;
- наказ про облікову політику в частині обліку основних засобів.

До основних методів, що використовуються під час проведення аудиту основних засобів, відносять опитування, фізичну перевірку, порівняння, підрахунок, документальну перевірку, вибіркоче дослідження.

Для забезпечення повноти отримання інформації аудиторю слід окремим листом повідомити керівництву підприємства перелік питань і документів, необхідних для об'єктивної перевірки обліку основних засобів за звітній період. Провівши опитування керівництва, аудитор може визнати доцільним здійснення додаткових аудиторських процедур, застосувати інші методи, тому що може виникнути необхідність отримати дані про прогнозовані угоди, плани продажу основних засобів, наявність застав або претензій, судових позовів.

Під час проведення опитування або документальної перевірки аудиторю важливо з'ясувати облікову політику щодо основних засобів, методи нарахування амортизації і постійність їх застосування. Якщо відбулися зміни облікової політики і методів нарахування амортизації, досліджується наявність необхідних пояснень у Примітках до звітності.

Крім того, потрібно отримати дані про основні засоби, передані та отримані в оренду, вивчити умови орендних угод; з'ясувати питання, чи відповідає облік орендованих об'єктів цим угодам (операційна чи фінансова оренда); проконтролювати правильність визначення орендної плати та відповідне її віднесення на доходи чи витрати у орендодавця або орендатора.

Враховуючи те, що перевірка обліку основних засобів є достатньо трудомістким процесом, потребує опрацювання великих обсягів інформації, аудитор може застосувати вибіркоче дослідження основних засобів при прийнятному рівні аудиторського ризику.

Здійснюючи загальне ознайомлення з підприємством на підготовчому етапі аудиторської перевірки, аудиторю слід з'ясувати структуру основних засобів, їх види, рівень забезпеченості ними підприємства, ступінь їх зносу, матеріальну відповідальність за них.

Важливою проблемою є оцінка надійності внутрішнього контролю основних засобів на підприємстві. Оцінка внутрішнього контролю основних засобів може здійснюватись зовнішнім аудитором за такими напрямками:

- перевірка наявності первинної документації по всіх господарських операціях з основними засобами;
- розподіл функціональних обов'язків посадових осіб, що відповідають за стан і рух основних засобів;
- забезпечення належних умов зберігання та експлуатації основних засобів на підприємстві;
- наявність необхідних дозволів керівництва на здійснення операцій з основними засобами;
- періодичне проведення інвентаризацій;
- належне ведення інвентарного пооб'єктного обліку та інші напрямки перевірки.

Аудитор повинен оцінити загальний аудиторський ризик перевірки, оцінивши ступінь довіри до системи внутрішнього контролю основних засобів і можливості використання результатів роботи внутрішнього аудитора.

Кожній аудиторській перевірці за будь-яких умов притаманний аудиторський ризик. Він полягає в тому, що аудитор може скласти аудиторський висновок, який не відповідає реальному фінансовому стану підприємства. А це означає, що суттєві помилки, які містяться у бухгалтерській фінансовій звітності, можуть залишитись не виявленими аудитором, внаслідок чого буде викривлено показники фінансової звітності.

Аудиторський ризик визначають з формулою:

$$AP = P_B \times P_K \times P_H \quad (3.6)$$

де AP – аудиторський ризик,

P_B – властивий ризик (ризик системи бухгалтерського обліку),

P_K – ризик внутрішнього контролю,

P_H – ризик не виявлення (залежить безпосередньо від самого аудитора).

Допустима величина аудиторського ризику знаходиться в межах 1-5% загального підсумку балансу або фінансового результату за звітний період (на вибір аудитора) [49, с.37]. Стосовно основних засобів, аудитор повинен оцінити кожен складову аудиторського ризику, з'ясувати чинники, що на неї впливають.

Для раціональної організації аудиту на підготовчому етапі аудитор також складає план і програму аудиту. Загальний план перевірки основних засобів повинен враховувати напрямки аудиту даного напрямку. Один із можливих варіантів загального плану основних засобів наведено в таблиці 3.5, а варіант і програми аудиту – у таблиці 3.6.

Таблиця 3.5

Загальний план аудиту основних засобів

№ п/п	Заплановані види робіт	Період виконання	Виконавець
1.	Аудит наявності і збереження основних засобів	Упродовж року	
2.	Аудит руху основних засобів	–"–	
3.	Аудит правильності нарахування зносу	–"–	
4.	Перевірка правильності оподаткування операцій з основними засобами	–"–	

Перевірка правильності обліку основних засобів проводиться на основному етапі аудиту, при цьому послідовність виконання аудиторських процедур здійснюється відповідно до робочої програми аудитора, складеної на основі загального плану аудиту. Робоча програма аудитора – це розгорнутий варіант плану аудиту, в ній вказуються аудиторські процедури, які необхідно провести, та джерела інформації, які при цьому використовуються.

Здійснюючи оцінку результатів проведених інвентаризацій, аудитор повинен переконатись у достовірності даних, зазначених в інвентаризаційних відомостях. Для цього аудитору (його асистентам) необхідно спостерігати за ходом проведення інвентаризацій, оцінити правильність її методики, документальне оформлення. Аудитору також слід зробити вибіркочку перевірку записів у інвентаризаційних відомостях (описах) самостійним перерахунком

окремих видів основних засобів. При виявленні відхилень аудитор рекомендує підприємству усунути виявлені недоліки.

Таблиця 3.6

Програма аудиту основних засобів

№ п/п	Перелік аудиторських процедур	Період проведення	Робочі документи аудитора
1.	Аудит наявності і збереження основних засобів	Упродовж року	Накази, розпорядження, Договори
1.1.	Перевірка створення комісії з приймання основних засобів	Поквартально	
1.2.	Перевірка оформлення договорів купівлі-продажу основних засобів		Первинні документи, облікові реєстри, облікова політика
1.3.	Оцінка організації синтетичного і аналітичного обліку основних засобів у бухгалтерії підприємства і по МВО в місцях експлуатації основних засобів		
2.	Аудит руху основних засобів	Упродовж року	Накази, акти приймання, реєстри обліку
2.1	Перевірка правильності відображення в бухгалтерському обліку внесків у статутний капітал	Поквартально	
2.2	Перевірка відображення в звітності руху основних засобів	Поквартально	Форми звітності
3.	Аудит правильності нарахування зносу	Упродовж року	Документи, довідки
3.1	Перевірка об'єктів основних засобів, по яких амортизація не нараховується	Щомісячно	Документи, довідки
3.2	Перевірка об'єктів основних засобів, по яких нараховується прискорена амортизація	Щомісячно	Протоколи, довідки, баланс, розрахунки
3.3	Перевірка строку, з якого починається і закінчується нарахування амортизації	Щомісячно	
4.	Перевірка правильності оподаткування операцій з основними засобами	Упродовж року	Баланс, декларація
4.1	Перевірка правильності розрахунків по ПДВ	За строками податкових платежів	

Під час аудиту основних засобів важливим завданням аудитора є перевірка правильності формування їх первісної вартості. Слід взяти до уваги, що первісна вартість придбаних основних засобів складається з вартості придбання (за винятком отриманих торговельних знижок), мита, непрямих податків, що не підлягають відшкодуванню, та інших витрат, безпосередньо пов'язаних з їх придбанням та доведенням до стану, в якому вони придатні до використання за призначенням.

При цьому витрати на сплату відсотків за кредит не включаються до первісної вартості активів, придбаних (створених) повністю або частково за рахунок кредиту банку.

Особливу увагу аудитору необхідно звернути на формування первісної вартості основних засобів, що придбані в результаті обміну на подібні та неподібні об'єкти. Так, первісна вартість активу, придбаного в результаті обміну на подібний об'єкт, дорівнює залишковій вартості переданого активу, при цьому якщо залишкова вартість переданого об'єкта перевищує його справедливу вартість, то первісною вартістю такого активу є його справедлива вартість із включенням різниці до витрат звітного періоду. Первісна вартість об'єкта, придбаного в результаті обміну на неподібний об'єкт, дорівнює справедливій вартості переданого об'єкта, збільшеній (зменшеній) на суму грошових коштів чи їх еквівалентів, що була передана (отримана) під час обміну.

Здійснюючи перевірку правильності формування первісної вартості об'єктів основних засобів, аудитору слід вивчити записи в Акті прийому-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів, інвентарній картці обліку основних засобів, описі інвентарних карток обліку основних засобів, а також записи по рахунках 10 “Основні засоби”, 15 “Капітальні інвестиції”, 63 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками” в Головній книзі, в Журналі 4 “Облік необоротних активів та фінансових інвестицій” та відомостях до нього – 4.1 “Відомість аналітичного обліку капітальних інвестицій”, а також вивчити зміст договорів про постачання необоротних активів.

Досліджуючи правильність визначення сум амортизації, необхідно проаналізувати порядок її нарахування підприємством відповідно до обраного методу. Для цього аудитору потрібно самостійно провести розрахунок амортизаційних сум по окремому об'єкту і порівняти їх із сумами, що були розраховані підприємством. Якщо виявлено розходження у результатах, необхідно перевірити правильність використання вартості, яка застосовується для нарахування сум амортизації. Так, при прямолінійному та кумулятивному

методах базою для нарахування амортизації служить вартість, що амортизується; при методі зменшення залишкової вартості та прискореного зменшення залишкової вартості як базу використовують залишкову вартість.

На особливу увагу заслуговує перевірка сум амортизації по об'єктах, що були введені чи виведені з експлуатації упродовж періоду, за який здійснюється аудиторська перевірка. Нарухування амортизації починається з місяця, наступного за місяцем, у якому основний засіб став придатним для корисного використання та припиняється, починаючи з місяця, наступного за місяцем вибуття об'єкта. Аудитору необхідно зіставити дані, що наводяться в Акті прийому-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів, інвентарній картці обліку основних засобів, Відомостях нарахування амортизації.

Крім того, аудитору слід перевірити правильність віднесення сум амортизаційних відрахувань на відповідні витратні рахунки: 23 "Виробництво", 91 "Загальновиробничі витрати", 92 "Адміністративні витрати", 93 "Витрати на збут", 94 "Інші витрати операційної діяльності" (залежно від місця експлуатації об'єкта та його призначення, що зазначено в Акті прийому-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів).

Після встановлення місця використання об'єкта аудитор може зробити висновок про правильність віднесення сум нарахованої амортизації по певному об'єкту на відповідний витратний рахунок, для чого перевіряються записи в Головній книзі та Журналі 4 за кредитом рахунка 13 і дебетом витратних рахунків 23, 91, 92, 93, 94.

Здійснюючи перевірку правильності відображення витрат на поліпшення основних засобів, аудитору необхідно пам'ятати, що дані витрати поділяють на дві групи:

1) витрати на поліпшення, у результаті здійснення яких економічні вигоди, первинно очікуванні від використання об'єкта, зростають (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція, тощо). Відповідно до п.14 П(С)БО 7 витрати на проведення таких заходів збільшують первинну

вартість основних засобів. Ці витрати підприємства групуються на рахунку 15 з наступним їх віднесенням на рахунок 10;

2) витрати, що здійснюються для підтримання об'єкта в робочому стані та одержання первинно визначеної суми майбутніх економічних вигод від його використання (п. 15 П(С)БО 16 "Витрати"). Ці витрати обліковуються на рахунках витрат, а саме: 23, 91, 92, 93, 94.

Під час аналізу здійснених витрат на поліпшення, аудитором визначається їх вплив на економічні вигоди, первинно очікуванні від використання об'єкта, правильність віднесення даних витрат на відповідні рахунки. Для цього потрібно перевірити Акти прийому-здачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів, записи в Головній книзі за дебетом рахунків 10, 15, 23, 91 та інших витратних рахунків у кореспонденції з кредитом рахунків 63, 64, 65, 66, 68.

Під час перевірки порядку переоцінки основних засобів аудитор повинен впевнитись у наявності умов проведення переоцінки: залишкова вартість об'єкта основних засобів значно відрізняється від його справедливої вартості на дату балансу. У випадку переоцінки окремого об'єкта основних засобів підприємство повинне переоцінювати всі інші активи групи, до якої належить цей об'єкт.

Перевіряється також правильність розрахунку індексу переоцінки, сум переоціненої первісної вартості та зносу. Так, індекс переоцінки визначають як співвідношення справедливої та залишкової вартості об'єкта, а переоцінена первісна вартість та знос об'єкта – як добуток, відповідно, первісної вартості або зносу та індексу переоцінки.

Необхідно дослідити правильність відображення результатів проведеної переоцінки на рахунках бухгалтерського обліку: сума дооцінки залишкової вартості об'єкта відображається у складі додаткового капіталу підприємства, а сума уцінки – у складі витрат звітного періоду. При цьому аудитор перевіряє інвентарні картки обліку основних засобів, відомості переоцінки основних засобів, записи по рахунках 10, 13, 423, 746, 975 у Журналі 4 та Головній книзі.

Під час перевірки відображення вибуття основних засобів аудиторю необхідно з'ясувати шляхи їх вибуття – внаслідок реалізації, безоплатної передачі, внесення до статутного капіталу інших підприємств чи реалізації. Якщо об'єкт було реалізовано, потрібно впевнитись у правильності визначення фінансового результату від реалізації, який визначається шляхом вирахування з доходу залишкової вартості об'єкта, непрямих податків і витрат, пов'язаних з вибуттям. При безоплатній передачі об'єктів основних засобів у бухгалтерському обліку не визнається дохід, а відображаються витрати у розмірі залишкової вартості об'єкта, а при внесенні до статутного капіталу об'єктів основних засобів їх залишкова вартість відображається як сума довгострокових фінансових інвестицій.

У процесі аудиту операцій з ліквідації об'єктів необоротних активів слід пам'ятати, що вона (ліквідація) відбувається за тими ж правилами, що й продаж: об'єкт списується з рахунка, на якому він обліковується, в частині залишкової вартості (в дебет витратного рахунка), і в частині зношення (в дебет рахунка 13). Поряд з цим нараховуються різного роду витрати, пов'язані з таким списанням, а далі визначається фінансовий результат. Внаслідок ліквідації можуть бути оприбутковані матеріали, запчастини, про що повинно бути зазначено в Акті на списання основних засобів.

При ліквідації у зв'язку з вимушеною заміною (зруйнування, розкрадання, псування, форс-мажорні обставини) особливу увагу необхідно звернути на оформлення документів, що підтверджують даний факт. Цими документами можуть бути: підтвердження Торговельно-промислової палати України (у разі форс-мажорних обставин); копія акта про аварію, пояснення причин аварії та зазначення заходів, вжитих до винних осіб (у разі аварії); документальне підтвердження, видане правоохоронними органами (у результаті крадіжки, зникнення).

Перевірка дотримання порядку документального оформлення ліквідації об'єкта є невід'ємним елементом аудиту. Наказом керівника повинна бути створена ліквідаційна комісія, яка проводить огляд об'єкта, встановлює

причини вибуття, визначає стан об'єкта. За результатами своєї роботи комісія оформляє Акт списання основних засобів, який складається у двох примірниках. Цей документ є підставою для зміни записів в інвентарній картці обліку, описі інвентарних карток, інвентарному списку.

Аудитору, крім перевірки правильності оформлення первинних документів з обліку основних засобів, необхідно також перевірити записи по рахунках 10, 13, 742, 976 у Журналі 4 та Головній книзі.

При дослідженні документів, операцій, записів з обліку основних засобів аудитор може виявити такі типові порушення:

- невідповідність основних засобів встановленим критеріям визнання активу;

- в обліку придбання основних засобів – неправильне формування первісної вартості; включення до первісної вартості витрат на сплату відсотків за користування кредитом, за рахунок якого було повністю або частково придбано (створено) об'єкт;

- в обліку безоплатно отриманих об'єктів, а також внесених засновниками до статутного капіталу, отриманих внаслідок об'єднання підприємств – недотримання вимог щодо визначення вартості об'єкта, за якою він зараховується на баланс підприємства;

- в обліку придбання об'єктів основних засобів в обмін на подібний актив здійснено неправильне визначення вартості об'єкта, що отримується;

- в обліку придбання об'єктів основних засобів в обмін на неподібний актив – недотримання зазначених вимог П(С)БО щодо визначення вартості одержаного об'єкта;

- в обліку ремонту, модернізації, модифікації, добудови, дообладнання, реконструкції основних засобів – збільшення вартості основних засобів на суму витрат, здійснених для підтримання об'єкта в робочому стані, включення витрат на модернізацію, модифікацію, дообладнання та реконструкцію до складу витрат підприємства;

– в обліку переоцінки основних засобів – відсутність документації, що підтверджує факт переоцінки, проведення переоцінки лише одного об'єкта основних засобів з групи, відсутність відомостей про зміну первісної вартості та суми зносу основних засобів в реєстрах аналітичного обліку, неправильне відображення в обліку результатів переоцінки;

– в обліку зносу основних засобів – неправильне відображення строку корисного використання, нарахування зносу, відображення суми нарахованої амортизації, неправильне і безпідставне відображення суми зменшення корисності об'єктів;

– в обліку вибуття основних засобів – неправильне обчислення та відображення в обліку суми ПДВ, фінансового результату вибуття;

– заповнення лише рекомендованих таблиць Приміток до фінансової звітності (ф. №5), відсутність додаткових пояснень.

Виявлені в процесі аудиторської перевірки порушення знаходять своє відображення в робочих документах аудитора, а відтак – в проміжному звіті, а згодом і в аудиторському висновку, складеному як результат проведеної перевірки відображення основних засобів у фінансовій та бухгалтерській звітності підприємства.

Висновки до розділу 3.

1. Встановлено, що основними напрямками аналізу основних засобів є: аналіз наявності та структури, аналіз стану та руху основних засобів, аналіз технічної озброєності праці, аналіз використання основних засобів. Аналіз наявності, структури та динаміки основних засобів ТОВ «Агрікон-Південь» показав, що вартість основних засобів підприємства за 2018 рік зросла на 211 тис. грн., або на 0,7%. У тому числі за рахунок зростання вартості транспортних засобів – на 106,5 тис. грн., машин та обладнання – на 72 тис. грн., а також будинків, споруд та передавальних пристроїв – на 25,4 тис. грн., інструментів, приладів, інвентарю – на 8,3 тис. грн. У той же час мало місце незначне зменшення вартості інших

основних засобів, а саме – на 1,2 тис. грн. Можна вважати, що у структурі основних засобів істотних змін не відбулось, адже питома вага окремої групи основних засобів не змінилась більше, ніж на 0,52%.

2. Узагальнюючим показником ефективності використання основних засобів є виробництво товарної (валової) продукції в розрахунку на 1 грн. їх середньої вартості – фондівдача. В економічній літературі не існує єдиної точки зору щодо вартісної оцінки продукції, яка використовується при розрахунку цього показника. Найбільш реальним є показник фондівдачі, розрахований в натуральному вираженні, однак застосування натуральних показників обмежене. Переважній більшості галузей промисловості, які виробляють широкий асортимент продукції, фондівдачу розраховують на базі вартісних вимірників. Її визначають обсягами валової продукції, оскільки валова продукція характеризує весь обсяг виконаних робіт, а також оцінюється в незмінних цінах, що дає змогу аналізувати фондівдачу в динаміці. На рівень фондівдачі впливають різні фактори, пов'язані як зі зміною обсягу продукції, так і з ефективністю використання основних виробничих засобів, особливо їх активної частини.

3. Розглядаючи проблемні питання аудиту основних засобів, варто зазначити, що найактуальнішим питанням на сьогодні є застосування дієвого механізму збереження об'єктів та їх ефективного використання. Відсутність єдиної методології організації аудиту зумовили несистематизований підхід в розвитку аудиту основних засобів. Так, підготовчий етап аудиту покликаний визначити рівень довіри до системи внутрішнього контролю підприємства (для визначення аудиторського ризику та обсягу аудиторських процедур, які необхідно здійснити). На основному етапі аудиту проводиться контроль оцінки основних засобів, достовірності облікових записів, здійснюється перевірка правильності нарахування амортизації, визначення витрат на їх поліпшення. При цьому важливо встановити власника основних засобів,

оскільки від цього залежить, відображаються вони у балансі чи на позабалансових рахунках. Завершальний етап аудиторської перевірки характеризується складанням аудиторського робить висновку щодо достовірності і повноти реальності подання інформації про основні засоби у фінансовій бухгалтерській звітності. Вид аудиторського висновку залежить від результатів проведення аудиторських процедур.

ВИСНОВКИ

У результаті проведеного дослідження науково-практичної бази методології фінансового обліку основних засобів, літературних джерел, а також практики організації і ведення обліку на підприємстві можна зробити наступні висновки і пропозиції.

1. Аналіз науково-теоретичних підходів щодо визначення необоротних активів їх класифікації, функціонування та відтворення показав, що:

- основною складовою необоротних активів є основні засоби;
- багато вчених ототожнюючи термін «основні засоби» з термінами «основні фонди», «основні кошти», «довготермінові активи» та «основний капітал»;
- основні засоби, призначені для використання у виробничій сфері, становлять матеріальну основу продуктивних сил, виробничий апарат і засоби праці, наявність та склад яких визначає економічний потенціал суспільства;
- основні засоби, які використовуються у невиробничій сфері, створюють умови, сприяють підвищенню рівня науки та культури, соціальному розвитку суспільства;
- підвищення якісного складу основних засобів – це передумова підвищення продуктивності праці.

2. Встановлено, що основні засоби – це сукупність матеріально–предметних цінностей як засобів праці, що експлуатуються у виробничій і невиробничій сферах протягом тривалого (понад рік або довше одного операційного циклу, якщо тривалість циклу перевищує рік) терміну з метою отримання економічних вигод шляхом реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), створеної внаслідок їх прямої і непрямой експлуатації, а також шляхом реалізації послуг з надання цих засобів в оренду іншим суб'єктам, і вартість яких (якщо вони не мають властивості самовідновлюватись) поступово

переноситься на нові вартості, створені підприємством протягом усього терміну такої експлуатації.

3. Уточнено зміст критеріїв визнання основних засобів активами підприємства, що сприятиме більш глибокому розумінню сутності основних засобів як об'єкта бухгалтерського обліку. Доведено, що будь-який об'єкт основних засобів, незалежно від його призначення і використання, може приносити економічну вигоду підприємству за умови, що він має вартість.

4. Розкрито концепцію контролю основних засобів підприємством. У результаті встановлено, що це поняття ширше, ніж право юридичної власності, а виходячи з мети складання фінансової звітності в балансі мають відображатися основні засоби, саме контрольовані підприємством.

5. Визначено, що оцінка основних засобів ще один досить важливий аспект їх відображення в обліку, що викликає ряд розбіжностей у її тлумаченні не лише при відображенні їх надходження, а й упродовж всього терміну використання. У бухгалтерському обліку відображення основних засобів при надходженні на підприємство, визначають їх первісну вартість залежно від способу отримання. Обґрунтовано необхідність обов'язкового обліку основних засобів за поточною вартістю, що базується на ринкових цінах. Даний спосіб оцінки забезпечить користувачів фінансової звітності інформацією про поточні грошові надходження від використання основних засобів, що дозволить їм оцінювати реальний стан підприємства та здійснювати прогнози на майбутнє.

6. Запропоновано виділити три основні етапи нормотворення обліку основних засобів, кожен із яких має характерні особливості:

початок 1990 – 1997 рік. У цей період бухгалтерський облік основних засобів здійснюють за нормативними документами, розробленими за часів незалежної України (Положення про організацію бухгалтерського обліку та звітність, Вказівки щодо організації бухгалтерського обліку в Україні та ін.), а також нормативними документами доби СРСР (Норми амортизаційних відрахувань основних фондів народного господарства СРСР тощо);

1997–1999 роки. З набуттям чинності Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» створено принципово новий вид обліку основних засобів – податковий, який вступив у суперечність з бухгалтерським обліком основних засобів. Внаслідок цього більшість операцій з основними засобами відображувалася в обліку всупереч їх економічній сутності (облік фінансового результату під час продажу основних засобів, нарахування амортизації на вартість груп основних засобів, а не на вартість конкретного об'єкта; облік зносу).

1999 р. – сьогодні. В цей період відбувається реформування бухгалтерського обліку та його наближення до міжнародних стандартів.

Встановлено, що основними досягненнями реформи обліку основних засобів стали:

- принципів зміни в амортизаційній політиці;
- зміни в підходах до оцінки основних засобів;
- зміни у відображенні в бухгалтерському обліку операцій з основними засобами.

7. Під обліковою політикою підприємства, у тому числі стосовно основних засобів, запропоновано вважати сукупність обраних підприємством способів і процедур ведення бухгалтерського обліку, що не суперечать законодавчо встановленим принципам обліку й забезпечують отримання достовірної і реальної інформації про фінансовий стан і результати діяльності суб'єкта господарювання. Рекомендовано, в основу її розробки закласти принцип повноти і реальності облікових даних, а не принцип досягнення певних цілей керівництва.

8. У роботі конкретизовано елементи облікової політики, розкриття яких дозволить найбільш повно описати методику накопичення обліково-економічної інформації про основні засоби, що використовується у фінансовому обліку підприємства.

9. З метою вдосконалення методичних, організаційних і правових засад обліку основних засобів на ТОВ «Агрікон-Південь» наведено перелік

інформації, яку доцільно відображувати в наказі про облікову політику (перелік первинних документів з обліку основних засобів та графік їх документообороту; порядок присвоєння інвентарного номера; діапазон строків корисного використання основних засобів; метод і порядок нарахування амортизації основних засобів; перелік субрахунків та аналітичних рахунків, необхідних для організації аналітичного обліку основних засобів; порядок оцінки основних засобів і визначення ліквідаційної вартості; список осіб, які мають відповідати за збереження основних засобів; перелік орендованих основних засобів).

10. Для підвищення інформативності обліку та його оперативності пропонується присвоювати інвентарні номери виходячи з потреб як бухгалтерського обліку, так і обліку відповідно до вимог податкового законодавства.

11. Проаналізовано процес документообороту на ТОВ «Агрікон-Південь» та запропоновано схеми його організації при надходженні об'єкту основних засобів, при внутрішньому переміщенні об'єкту основних засобів та при ліквідації об'єкта основних засобів.

12. Облік основних засобів на підприємстві має забезпечити реалізацію завдань, які відображують послідовність виконання комплексу облікових робіт: правильне формування первісної вартості об'єктів основних засобів; своєчасне і правильне оформлення документів, які відображають надходження, переміщення та вибуття об'єктів основних засобів; своєчасне нарахування зносу та амортизації; правильне відображення витрат, пов'язаних із ремонтом, підтриманням у робочому стані об'єктів основних засобів та здійсненням різних поліпшень об'єктів; правильне та своєчасне визначення результатів від реалізації та іншого вибуття основних засобів; контроль за збереженням об'єктів основних засобів, які поставлено на облік; ведення аналітичного та синтетичного обліку основних засобів; правильне та своєчасне відображення основних засобів у звітності.

13. Висвітлено методику обліку руху основних засобів на ТОВ «Агрікон-Південь». Зокрема, розкрито особливості формування первісної вартості

основних засобів в залежності від способу їх придбання. Відображено типові схеми кореспонденцій рахунків в ТОВ «Агрікон-Південь» за дебетом рахунку 10 «Основні засоби» та дебетом рахунку 15 «Капітальні інвестиції». Розкрито особливості обліку списання основних засобів на ТОВ «Агрікон-Південь» в залежності від різних причин (списання основного засобу (ліквідації); внесення основного засобу до статутного капіталу іншого підприємства; безоплатної передачі; продажу; звернення стягнення на предмет застави). Розкрито особливості оподаткування операцій зі списання основних засобів ТОВ «Агрікон-Південь».

14. Розкрито зміст понять «знос» та «амортизація», висвітлено їх взаємозв'язок та взаємозалежність. Розглянуто поняття амортизації основних засобів з економічної та фінансової точок зору, а також з точки зору Податкового Кодексу України. Сума нарахованої у звітному періоді амортизації основних засобів впливає на суму податку на прибуток підприємств, який сплачується до бюджету. Згідно з п. 138.1 Податкового кодексу фінансовий результат до оподаткування необхідно корегувати на суму нарахованої амортизації основних засобів або нематеріальних активів відповідно до ПСБО або МСФЗ. Встановлено, що згідно з вимогами Податкового кодексу розрахунок амортизації основних засобів здійснюється відповідно до ПСБО або МСФЗ із застосовуються бухгалтерських методів нарахування амортизації, крім виробничого методу. Вибір методу амортизації – дуже серйозне і відповідальне рішення для підприємства. Надаючи перевагу тому чи іншому методу, необхідно прорахувати наслідки його використання. Сьогодні підприємствам надано право самостійно провадити амортизаційну політику, що дає змогу визначати термін експлуатації необоротних активів і обирати метод нарахування амортизації згідно з власними економічними інтересами.

15. Встановлено, що основними напрямками аналізу основних засобів є: аналіз наявності та структури, аналіз стану та руху основних засобів, аналіз технічної озброєності праці, аналіз використання основних засобів. Аналіз

наявності, структури та динаміки основних засобів ТОВ «Агрікон-Південь» показав, що вартість основних засобів підприємства за 2018 рік зросла на 211 тис. грн., або на 0,7%. У тому числі за рахунок зростання вартості транспортних засобів – на 106,5 тис. грн., машин та обладнання – на 72 тис. грн., а також будинків, споруд та передавальних пристроїв – на 25,4 тис. грн., інструментів, приладів, інвентарю – на 8,3 тис. грн. У той же час мало місце незначне зменшення вартості інших основних засобів, а саме – на 1,2 тис. грн. Можна вважати, що у структурі основних засобів істотних змін не відбулось, адже питома вага окремої групи основних засобів не змінилась більше, ніж на 0,52%.

16. Узагальнюючим показником ефективності використання основних засобів є виробництво товарної (валової) продукції в розрахунку на 1 грн. їх середньої вартості – фондівіддача. В економічній літературі не існує єдиної точки зору щодо вартісної оцінки продукції, яка використовується при розрахунку цього показника. Найбільш реальним є показник фондівіддачі, розрахований в натуральному вираженні, однак застосування натуральних показників обмежене. Переважній більшості галузей промисловості, які виробляють широкий асортимент продукції, фондівіддачу розраховують на базі вартісних вимірників. Її визначають обсягами валової продукції, оскільки валова продукція характеризує весь обсяг виконаних робіт, а також оцінюється в незмінних цінах, що дає змогу аналізувати фондівіддачу в динаміці. На рівень фондівіддачі впливають різні фактори, пов'язані як зі зміною обсягу продукції, так і з ефективністю використання основних виробничих засобів, особливо їх активної частини.

17. Розглядаючи проблемні питання аудиту основних засобів, варто зазначити, що найактуальнішим питанням на сьогодні є застосування дієвого механізму збереження об'єктів та їх ефективного використання. Відсутність єдиної методології організації аудиту зумовили несистематизований підхід в розвитку аудиту основних засобів. Так, підготовчий етап аудиту покликаний визначити рівень довіри до системи внутрішнього контролю підприємства (для визначення аудиторського ризику та обсягу аудиторських процедур, які

необхідно здійснити). На основному етапі аудиту проводиться контроль оцінки основних засобів, достовірності облікових записів, здійснюється перевірка правильності нарахування амортизації, визначення витрат на їх поліпшення. При цьому важливо встановити власника основних засобів, оскільки від цього залежить, відображаються вони у балансі чи на позабалансових рахунках. Завершальний етап аудиторської перевірки характеризується складанням аудиторського робить висновку щодо достовірності і повноти реальності подання інформації про основні засоби у фінансовій бухгалтерській звітності. Вид аудиторського висновку залежить від результатів проведення аудиторських процедур.

СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. Бланк И. А. Управление активами. – К.: Ника–Центр, 2000. – 720 с.
2. Базилевич В.Д., Попов В.М., Базилевич К.С., Гражевська Н.І. Економічна теорія : політекономія : підручник. – 8–ме вид., переробл. і доповн. – К : Знання, 2012. – 704 с.
3. Базилінська, О. Я. Фінансовий аналіз : теорія та практика : навч. посіб. – 2–ге вид. – К. : ЦУЛ, 2018. – 327 с.
4. Бурова Т. А. Шляхи удосконалення бухгалтерського і податкового обліку необоротних активів. Інвестиції: практика та досвід. – 2013. – № 4. – С. 8–10
5. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський облік у зарубіжних країнах: Навчальний посібник. – Житомир: ЖІТІ, 2002. – 342с.
6. Великий Ю. В. Внутрішній контроль і аудит в Україні. Інвестиції : практика та досвід. – 2017. – № 7. – С. 5–7.
7. Волинець О. О. Сучасні аспекти оцінки корисності необоротних активів та їх відображення в обліку. Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія : Міжнародні економічні відносини та світове господарство. – 2019. – Вип. 25(1). – С. 53–58
8. Волкова І. А. Фінансовий облік – 2 : навч. посіб. – К. : ЦУЛ, 2016. – 223 с.
9. Горлач М.І., Соколов М.О., Кримов М.І., Лисенко С.Ф. Економічна теорія : підручник. – К. : ЦУЛ, 2017. – 531 с.
10. Губачов В.П., Губачова О.М. Інформація про амортизацію основних засобів та її вплив на прийняття рішень. Регіональні перспективи. – 2001. – №5. – С.61.
11. Данюк М. М. Облік основних засобів та інших необоротних активів. Додаток до журналу Вісник. Право знати все про податки і збори. – 2017. – № 40. – С. 25–30.

12. Дерій В.А. Організація бухгалтерського обліку в підприємстві. – Тернопіль: Джура, 2003. – 92с.
13. Дерун І. Оцінка вибору програмного забезпечення для ведення обліку необоротних активів. Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка. Економіка. – 2013. – Вип. 6. – С. 38–44.
14. Економічний аналіз: Навчальний посібник / М.А. Болюх, В.З. Бурчевський, М.І.Горбатюк; за ред. акад. НАНУ, проф. М.Г.Чумаченка.– К.:КНЕУ,2001.–540с.
15. Жолнер І. В. Фінансовий облік за міжнародними та національними стандартами : навч. посіб. – К. : ЦУЛ, 2016. – 365 с.
16. Задорожний З. В. Бухгалтерський та управлінський облік спільної діяльності підприємств з використання основних засобів. Вісник Тернопільського національного економічного університету. – 2018. – Вип. 2. – С. 84–93.
17. Зарецька Н. М. Облік основних засобів, отриманих у результаті списання активів: нові реалії. Баланс–Бюджет. – 2017. – № 33 (14 серп.). – С. 27–30.
18. Іванова Н. Ю. Економічна теорія управління фірмою : навч. посіб. – К.: ЦУЛ, 2016. – 264 с.
19. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій. Наказ Міністерства фінансів України від 30.11.99 р. № 291. URL: <https://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99/page5>
20. Карпенко, О. В. Управлінський облік : навч. посіб. – К. : ЦУЛ, 2016. – 296 с.
21. Кафка С. М. Економічна сутність процесів надходження та вибуття необоротних активів для цілей обліку. Актуальні проблеми розвитку економіки регіону. – 2015. – Вип. 11(1). – С. 127–136.

22. Кафка С. М. Проблеми класифікації необоротних активів в обліку/ Актуальні проблеми розвитку економіки регіону. – 2016. – Вип. 12(2). – С. 178–185.

23. Клименко С. О. Використання внутрішнього аудиту в обліковій політиці щодо основних засобів підприємств. Вісник Харківського національного технічного університету сільського господарства імені Петра Василенка. – 2015. – Вип. 162. – С. 168–174.

24. Козюк В. В. Економічна теорія : навч.–метод. посіб. – Тернопіль : ТНЕУ, 2015. – 135 с.

25. Кононова І. В. Особливості обліку та аудиту основних засобів згідно з міжнародними стандартами. Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія : Міжнародні економічні відносини та світове господарство. – 2016. – Вип. 6(2). – С. 19–23.

26. Косова Т.Д. Фінансовий аналіз : навч. посіб. – К. : ЦУЛ, 2013. – 439 с.

27. Крупка Я.Д., Задорожний З.В., Гудзь Н.В., Денчук П.Н., Починок Н.В., Микитюк Н.Я., Романів Р.В. Фінансовий облік : підручник. – 4–те вид., доповн. та переробл. – Тернопіль : ТНЕУ, 2017. – 451 с.

28. Лучко, М. Р. Фінансовий аналіз : навч. посіб. – Тернопіль : ТНЕУ, 2016. – 302 с.

29. Ляшенко А. В. Облік самостійно виготовлених основних засобів. Баланс–Бюджет. – 2019. – № 22 (10 черв.). – С. 14–16.

30. Мазаракі А.А., Ушакова Н.М., Лігоненко Л.О. Економіка торговельного підприємства. Підручник. – К.: Хрещатик, 1999. – 800 с.

31. Малахов В. Удосконалення організації обліку і аудиту основних засобів на підприємстві. Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації. – 2016. – Вип. 1. – С. 48–56.

32. Матвійчук Л. Оцінка міжнародних стандартів в умовах вітчизняної практики обліку необоротних активів. Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації. – 2015. – Вип. 4. – С. 24–32

33. Международные стандарты финансовой отчетности 1999: издание на рус. языке. – М.: Аскерн–Асса, 1999. – 1135с.

34. Миль Дж.С. Основы политической экономии. –Т.І.– М.: Прогресс, 1980.– 305с.

35. Михайлов М.Г.,Телегунь М.І.,Кадацька А.М.,Баранік О.О. Бухгалтерський фінансовий облік в сільськогосподарських підприємствах: навч. посіб. – К. : ЦУЛ, 2018. – 469 с.

36. Михальська, О. Л. Управлінський облік та аналіз виробничих витрат: монографія. – К. : Кондор, 2019. – 223 с.

37. Мичак Н. О. Порівняльні аспекти нормативно–правового забезпечення обліку необоротних активів, утримуваних для продажу, в національній та міжнародній обліковій практиці. Науковий вісник Херсонського державного університету. Сер. : Економічні науки. – 2015. – Вип. 12(2). – С. 205–212

38. Мичак Н. О. Сутність необоротних активів, утримуваних для продажу: облікова та економічна точки зору. Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія : Міжнародні економічні відносини та світове господарство. – 2017. – Вип. 15(2). – С. 14–19.

39. Мікрюкова Л. В. Застосування внутрішнього аудиту як важливого чинника обліково–аналітичного забезпечення основних засобів підприємства. Науковий вісник Миколаївського державного університету імені В. О. Сухомлинського. Серія : Економічні науки. – 2014. – Вип. 5.3. – С. 36–38.

40. Мних Є. В. Фінансовий аналіз : навч. посіб. – К. : КНТЕУ, 2010. – 412 с.

41. Мэтьюс М.Р., Перера М.Х. Теория бухгалтерского учета: Учебник / Пер. с англ. под ред. Я.В. Соколова, И.А. Смироновой. – М.: Аудит ЮНИТИ, 1999. – 663с.

42. Назарбаєва І. Оперативна оренда приміщення: облік у орендаря. Бухгалтерія. – 2003. – № 15. – С. 68 – 72.

43. Назарбаєва І. В. Груповий облік основних засобів: між можливістю й доцільністю. Бухгалтерія. Право. Податки. Консультації. – 2017. – № 42 (16 жовт.). – С. 24–27.

44. Необоротні активи та МШП у бухгалтерському і податковому обліку. Збірник систематизованого законодавства. – Бухгалтерія №30 (445) від 23.07.2018.–226 с.

45. Нестеренко М. С. Компонентний облік основних засобів: коли облік ведуть частинами. Все про бухгалтерський облік. – 2019. – № 95 (18 жовт.). – С. 11–15.

46. О Единых нормах амортизационных обчислений. Постановление Совета Министров СССР от 14.03.1974 г. №183.

47. Орлова В.К., Орлів М.С., Хома С.В., Негрич І.М., Коцкулич Т.Я. Фінансовий облік: навч. посіб. – 2–ге вид., доповн. і переробл. – К. : ЦУЛ, 2018. – 509 с.

48. Основи економічної теорії: політекономічний аспект: Підручник / Відпов. ред. Г.Н. Климко / 3–е вид., перероб. і доп. – К.: Знання–Прес, 2001. – 646с.

49. Основні засоби: Спецвипуск. Все про бухгалтерський облік. – 2017. – №8.– С. 3 – 65.

50. Палюх М. С. Теоретичні засади організації обліку необоротних активів. Збірник наукових праць Подільського державного аграрно–технічного університету. Економічні науки. – 2016. – Вип. 24(3). – С. 172–180.

51. Панасюк В.М. Деякі аспекти обліку та управління дебіторською заборгованістю. Сучасні перспективи розвитку науки: матер. III міжнар. Наук. – практ. Конф., м. Київ, 10-11 вересня 2019 р. Київ, 2019.С.13-15.

52. Панасюк В.М. Рефінансування дебіторської заборгованості як засіб подолання проблеми неплатежів. II International Scientific Conference The Modern Economic Research: Theory, Methodology, Practice: Conference Proceedings, September 27th, 2019. Kielce, Poland: Baltija Publishing. 156 pages.P.117-120

53. Паляниця Т. М. Основні відмінності фінансового та податкового обліку необоротних активів та шляхи їх гармонізації. Вісник Одеського національного університету. Серія : Економіка. – 2014. – Т. 19, Вип. 2(6). – С. 94–99.

54. Пересічанська А. С. Теоретичні аспекти аудиту основних засобів. Управління розвитком. – 2014. – № 12. – С. 69–71.

55. Пилипенко Л. М. Концептуально–теоретичні основи бухгалтерського обліку амортизації та зносу необоротних активів підприємства. Економічний простір. – 2018. – № 134. – С. 195–204.

56. Піхоцький, Ю. В. Державний аудит в Україні: монографія. – Львів: ЛРІДУ НАДУ, 2017. – 280 с.

57. Погорелова Н. Бартерні операції з основними засобами. Все про бухгалтерський облік. – 2017. – № 32. – С. 24 – 30.

58. Політична економія: навч. посібник / К.Т. Кривенко, В.С. Савчук, О.О. Беляєв та ін.; за ред. д.е.н., проф. К.Т. Кривенка. – К.: КНЕУ, 2001. – 508с.

59. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід». Наказ Міністерства фінансів України від 29.11.99 р. № 290. URL: <https://ips.ligazakon.net/document/view/REG4153>.

60. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 19 «Об'єднання підприємств». Наказ Міністерства фінансів України від 07.07.99 р. № 163. URL: <https://ips.ligazakon.net/document/view/REG3792>.

61. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 “Основні засоби”, затв. наказом МФУ від 27.04.00 № 92 // Все про бухгалтерський облік. – 2018. – № 14. – С.23 – 26.

62. Попович П.Я. Економічний аналіз діяльності суб'єктів господарювання. Підручник. – Тернопіль: Економічна думка, 2001. – 454 с.

63. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні. Закон України від 16.07.99 р. № 996–XIV. URL: <https://www.profiwins.com.ua/uk/letters-and-orders/gna/247-996-xiv.html>

64. Про затвердження Положення про організацію бухгалтерського обліку і звітності в Україні // Постанова Кабінету Міністрів України від 03.04.93р. №250. URL: <https://interbuh.com.ua/ua/documents/onemanuals/35131>
65. Про затвердження типових форм первинного обліку. Наказ Міністерства статистики України від 29.12.95р. № 352. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0352202-95/stru2>
66. Ришар Ж. Бухгалтерский учет: теория и практика: Пер. с фр./ Под ред. Соколова Я.В. – М.: Финансы и статистика, 2000 – 160с.
67. Рікардо Д. Начала политической экономии и податного обложения. – М. ; Л. Госиздат, 1929. – 428 с..
68. Самчик М. Ю. Внутрішній аудит витрат на ремонт основних засобів. Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Сер. : Бухгалтерський облік, контроль і аналіз. – 2016. – Вип. 2–3. – С. 25–50
69. Сарапіна О. Порівняльна характеристика обліку амортизації необоротних активів суб'єктами господарської діяльності: юридичними і фізичними особами. Проблеми і перспективи економіки та управління. – 2018. – № 1. – С. 175–179.
70. Семанюк В. З. Внутрішній аудит діяльності підприємства. Аудит : навч. посіб. / за заг. ред. М. С. Пушкаря. – Тернопіль. – 2014. – С. 195–244.
71. Сірко А. В. Економічна теорія. Політекономія : навч. посіб. – К. : ЦУЛ, 2014. – 416 с.
72. Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов / Пер. с англ. Е.М. Майборода ; Отв. ред. Л.И. Абалкин. – М.: Наука, 1993. – 570 с.
73. Сторожук Т. М. Елементи облікової політики підприємств щодо інших необоротних матеріальних активів. Вісник Черкаського університету. Серія : Економічні науки. – 2018. – № 2. – С. 79–87.
74. Стригуль Л. С. Шляхи удосконалення організації обліку і аудиту основних засобів на підприємстві. Вісник Національного технічного університету "ХПІ". Сер. : Технічний прогрес та ефективність виробництва. – 2014. – № 32. – С. 47–50.

75. Сук, Л. К. Фінансовий облік : навч. посіб. – 3–тє, переробл. і доповн. – К. : Знання, 2016. – 664 с.

76. Типовая инструкция о порядке списания пришедших в негодность зданий, сооружений, машин, оборудования, транспортных средств и другого имущества, относящегося к основным средствам (фондам) // Письмо Министерства финансов СССР и Государственного планового комитета СССР от 01.07.85 р. №100.

77. Ткаченко Н. М. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність : підручник. – 5–те вид., доповн. і переробл. – К. : Алтера, 2011. – 976 с.

78. Чернишенко Я. Г. Проблеми обліку та документування операцій з реалізації необоротних активів, шляхи їх вирішення. Вісник Одеського національного університету. Серія : Економіка. – 2016. – Т. 21, Вип. 6. – С. 189–195

79. Шара Є. Ю. Фінансовий облік I : навч. посіб. – К. : ЦУЛ, 2016. – 335 с.

80. Шендригоренко М. Т. Актуальні питання обліку та аудиту малоцінних оборотних і необоротних матеріальних активів. Бізнес–навігатор. – 2018. – Вип. 4. – С. 185–188.

81. Шигун М. М. Облікове забезпечення продажу необоротних активів. Економічний форум. – 2016. – № 3. – С. 312–321.

82. Шигун М. М. Первинний облік необоротних активів, утримуваних для продажу. Науковий вісник Національної академії статистики, обліку та аудиту. – 2018. – № 4. – С. 66–74

83. Школьник І.О. Фінансовий аналіз : навч. посіб. – К. : ЦУЛ, 2016. – 368 с.

84. Шубіна С. В. Фінансовий аналіз. Практикум : навч. посіб. – К. : ЦУЛ, 2017. – 296 с.

85. Шмален Г. Основы и проблемы экономики предприятия/ Пер. с нем. – М.: Финансы и статистика, 1996. – 512 с.

86. Шульман С.И. Совершенствование учета использования оборудования в условиях АСУП / Науч. ред. Щеглов Б.С. – Минск: Наука и техника, 1981

87. Шухманн В.А., Панасюк В.М., Бурденюк Т.Г. Методики аналізу ефективності впровадження технологій інформаційної безпеки підприємства. Облік, оподаткування і контроль : теорія та методологія : зб. матеріалів III міжнар. наук.-практ. інтернет-конф. [м. Тернопіль, 26 черв. 2018 р.] / редкол. : Bartosiewicz Sławomir, Henning Dräger, Korzeb Zbigniew [та ін.]. - Тернопіль : ТНЕУ, 2018. - С. 77-79.

88. Экономика предприятия: Учебник для вузов под ред. Кантора Е.Л. – Санкт–Петербург: Питер, 2002. – 346 с.

89. Якобчук, В. П. Економічна теорія : навч. посіб. – К. : Ліра–К, 2015. – 408 с.

90. Canning J. The Economics of Accountancy. New York: Roland, 1929.