**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ**

**ЗАХІДНОУКРАЇНСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ**

**ФАКУЛЬТЕТ ФІНАНСІВ ТА ОБЛІКУ**

**Кафедра обліку і оподаткування**

**Кучер Оксана Андріївна**

**ОБЛІК І АУДИТ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ПІДПРИЄМСТВА: МЕТОДИКА ТА ОРГАНІЗАЦІЯ**

Тернопіль – 2021

**ЗМІСТ**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  | **ВСТУП** ……………………………………………………............. | 4 |
|  | **РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ** …………………………………………………………. | 6 |
| 1.1. | Сутність основних засобів та їх класифікація ……………...….. | 6 |
| 1.2. | Визнання основних засобів і їхня оцінка ………….…………… | 20 |
| 1.3. | Міжнародні стандарти щодо обліку основних засобів ………… | 29 |
|  | Висновки до розділу 1 ……………………………………………. | 36 |
|  | **РОЗДІЛ 2. МЕТОДИКА ТА ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ НА ПІДПРИЄМСТВІ** ……………… | 38 |
| 2.1. | Методика та організація обліку надходження основних засобів | 38 |
| 2.2. | Синтетичний та аналітичний облік руху основних засобів …. | 48 |
| 2.3. | Організація та методика обліку витрат на експлуатацію й амортизацію основних засобів….……………………………..…. | 54 |
|  | Висновки до розділу 2 ……………………………………………. | 60 |
|  | **РОЗДІЛ 3. ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ ПІДХОДИ ДО АУДИТУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ** ..……. | 62 |
| 3.1. | Суть, інформаційні джерела та організація процедур і процесів аудиту основних засобів…………………………………………. | 62 |
| 3.2. | Методика проведення аудиту основних засобів……..………..... | 69 |
| 3.3. | Аналітичні процедури в аудиті основних засобів і рекомендації щодо ефективного управління…................................................ | 72 |
|  | Висновки до розділу 3 ……………………………………………. | 82 |
|  | **ВИСНОВКИ** ……………………………………………………… | 84 |
|  | **СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ** …………………… | 90 |
|  | **ДОДАТКИ** ………………………………………………………... | 100 |

**ВСТУП**

**Актуальність теми.** Економіко-технічний потенціал підприємства є однією з передумов його розвитку і ефективного управління. В значній мірі позитивний результат ведення діяльності суб’єктами господарювання залежить від виробничо-технічного забезпечення. За таких умов основні засоби мають значний вплив на конкурентоспроможність та продуктивність виробничо-господарської діяльності, оскільки основні засоби формують ресурсну базу підприємства. Дані активи дають змогу оцінити фінансовий стан, конкурентне місце і етап розвитку в ринковому середовищі підприємства. Від кількості та технічного стану основних засобів, правильного формування і раціональної структури в значній мірі залежать темпи росту виробництва продукції і національного доходу країни.

Розвиток ринкової економіки та глобалізаційні процеси зумовили нові стандарти до розкриття облікової інформації для зовнішніх користувачів та зміни вітчизняного підходу до організації та методики обліку. Міжнародні стандарти обліку та звітності (IAS-IFRS) вимагають уніфікації показників та їх стандартизації в процесі обліку та розкриття в звітності. З цією метою необхідне вирішення низки питань щодо приведення вітчизняної нормативної бази в сфері обліку основних засобів та відображення їх у фінансової звітності відповідно до останніх вимог. Такі нововведення вимагають вирішення нових завдань та створення раціональної методики обліку основних засобів, яка відповідає чинному законодавстві та дозволяє формувати достовірну та правдиву інформації щодо основних засобів.

Значний внесок у розвиток теоретичних та методологічних засад обліку основних засобів внесли українські вчені Ф.Ф. Бутинець, Б.І. Валуєв, З.В. Задорожний, Г.Г. Кірейцев, Я.Д. Крупка, Н.М. Малюга, В.Б. Моссаковський, Л.К. Сук, В.Г. Швець, С.В. Хома та ін. Вище названі економісти розглядають в своїх роботах проблеми вдосконалення обліку руху основних засобів, амортизації, порядку списання витрат на поліпшення цих активів. Однак, більшість проблем, які розглядаються в цих роботах залишаються не вирішеними і по сьогоднішній день. Зокрема, на даний час найбільш гострою проблемою обліку основних засобів є неузгодженість національного підходу щодо організації та методики обліку вибуття основних засобів та їх реалізації. Бухгалтерський облік необоротних активів зазнав позитивних змін із впровадженням положень Податкового кодексу України. Відтак, спростився порядок нарахування амортизації основних засобів та їх визнання у період придбання, що є позитивним моментом для зближення бухгалтерський та податкового обліку.

Необхідність вирішення зазначених вище питань обумовили вибір теми та її науковий і практичний інтерес, визначили її мету і завдання.

**Мета дослідження** полягає у висвітленні теоретичних і методичних засад обліку й аудиту основних засобів з метою її удосконалення відповідно до потреб управління.

**Постановка завдання.** Для реалізації зазначеної мети поставлені такі завдання дослідження і зроблена спроба їх вирішити:

* розкрити сутність основних засобів і завдання їх обліку;
* охарактеризувати порядок визнання й оцінки основних засобів;
* порівняти методику обліку основних засобів за національними та міжнародними стандартами (положеннями) бухгалтерського обліку;
* дати пропозиції щодо покращення первинного обліку руху основних засобів;
* критично оцінити діючу методику обліку основних засобів та надати відповідні рекомендації щодо її покращення;
* обґрунтувати та узагальнити методику аудиту основних засобів;
* дати оцінку технічному стану та рекомендації щодо підвищення ефективності використання основних засобів на досліджуваному підприємстві.

**Об’єктом дослідження** в роботі виступає фінансово-господарська діяльність підприємств з використання основних засобів.

**Предметом дослідження** є система обліку і аудиту основних засобів на підприємствах України, і зокрема в ПМК 12 ТОВ «Тернопільбуд».

**Методи дослідження.** В процесі дослідження застосовано загальнонаукові та спеціальні методи, а зокрема: діалектичний підхід до вивчення і розкриття сучасного стану обліку та аудиту основних засобів; логічний та структурно-функціональний методи щодо формування організації та методики окремих ділянок обліку основних засобів; методи наукової абстракції, вибіркового обстеження, аналізу й синтезу, індукції та дедукції, групування і порівняння, а також інші прийоми економіко-статистичного дослідження. Для обробки даних було використано наступні методичні прийоми: огляд, документальна перевірка, аналітичні групування, узагальнення, метод рядів динаміки, коефіцієнтний аналіз.

**Наукова новизна** полягає в наданих рекомендацій і пропозицій відповідно до мети і завдань, які спрямовані на вдосконалення обліку та узагальнення процедур аудиту основних засобів, а саме уточнення категорійного апарату, вдосконалення організації обліку основних засобів на підприємствах, покращення методичних підходів в обліку зазначених активів. В роботі запропоновано схему документального оформлення та руху основних засобів в процесі використання, запропоновано зміни в порядку відображення вибуття основних засобів на рахунках і в звітності.

**Практична значущість отриманих результатів** полягає в розробці основних напрямів і рекомендацій з удосконалення методики обліку основних засобів, оцінки, порядку вибуття цих активів, методики аудиту основних засобів, що можуть бути використанні в діяльності ПМК 12 ТОВ «Тернпільбуд» та інших підприємств України.

**Інформація про апробацію результатів роботи та публікації.** Дослідження апробовано та за результатами опубліковано дві публікації в збірниках студентських тез кафедри обліку і оподаткування.

**Обсяг та структура дипломної роботи.** Дипломна робота містить 100 сторінок, 7 таблиць, 8 рисунків, список літератури з 108 найменувань, 10 додатків.

**РОЗДІЛ 1**

**ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ**

**1.1. Сутність основних засобів і завдання їх обліку**

Забезпеченість підприємств функціональними та високотехнічними основними засобами є важливою умовою ефективного господарювання та інноваційного розвитку, особливо в умовах конкурентного середовища ведення діяльності. Основні засоби, як складова частина будь-якого виробництва, впливають на результат діяльності підприємств, що зумовлено ефективністю їх використання, терміном експлуатації та ступенем зносу, відповідністю їх основним вимогам науково-технічного прогресу тощо. Разом з тим, як показали дослідження, поки що відсутня єдність в трактуванні категорій, що характеризують основні засоби. Так як основні засоби є одним з найважливіших елементів виробничого процесу, то з цього приводу в обліково-правовому полі постійно триває дискусія стосовно тлумачення поняття «основні засоби». В сфері будівництва, до якої належить досліджуване підприємство, це вимагає постійного контролю за наявністю, станом зношення, інвестиційних програм оновленням техніки, устаткування, інших механізмів задля раціональної політики використання основних засобів для виробничо-господарських потреб і отримання позитивного результату діяльності. Тому одним із основних завдань обліку як інформаційної системи управління є продукування достовірної, правдивої, повної та своєчасної інформації, зокрема в частині матеріальних необоротних активів – основних засобів та ІНМА. Проте інформація, яка відображає показники про даний об’єкт дослідження в фінансовій звітності, часто не відповідає цим вимогам через неузгодженість та недосконалість вітчизняної нормативно-правової бази та постійні зміни в законодавстві, зокрема в частині змісту та критеріїв визнання основних засобів.

Різні підходи до розуміння сутності поняття «основні засоби» (табл. 1.1) не сприяють формуванню об’єктивної інформації про даний фактор виробництва, а відповідно, негативно впливає на ефективність його використання.

Проведений аналіз чинного законодавства та наукової літератури показує, що багато авторів поняття «основні засоби» визначають як матеріальні активи підприємства [9; 25; 38].

Деякі автори законодавчих та наукових документів ототожнюють поняття «основні засоби» з терміном «основні фонди» [93; 24], який є застарілою обліковою категорією за сутність і змістом, хоча з погляду економічної теорії це справді певний капітал, фонд, накопичення промислової праці, як це зазначено ще в роботі А. Сміта: «фондом є будь-яке накопичення продуктів землі і промислової праці. Фонд буде капіталом лише в тому випадку, якщо він приносить власнику дохід чи прибуток» [96, с. 327]. Отже, А. Сміт розглядає фонди як основний капітал, матеріальну основу підприємства. Треба зауважити, що за радянських часів енциклопедичне визначення основних фондів сформульоване як: «сукупність засобів соціального виробництва, що використовуються більше одного виробничого циклу і поступово переносять свою вартість на створюваний продукт» [107].

Варто зазначити, що сучасні науковці та дослідники наводять аргументи, що поняття основні засоби та основні фонди мають різну сутність і значення [98, 17; 5]. Так, Н. Г. Виговська і Л. К. Сук вказують на те, що ці поняття відрізняються насамперед тому, що: «основні фонди – це джерела формування основних і оборотних засобів, а основні засоби – це сукупність матеріально-речових цінностей. Також вагомим аргументом відокремлення цих понять є те, що їх вартісне вираження відображаються у різних частинах балансу (звіту про фінансовий стан): основні фонди як частина накопичення власного капіталу – в пасиві, а основні засоби разом з ІНМА – в активі» [98; 17]. В. Г. Андрійчук стверджує, що: «фонди – це грошове вираження засобів праці (основних засобів)», а основні засоби є їх матеріально-речовими елементами [5]. Зарубіжні вчені Кэмпбелл Р. Макконнелл і С. Брю висловлюють таку ж думку: «основні фонди – це, без сумніву, економічний ресурс, якому притаманні наступні якості: вони рідкісні або наявні в обмеженій кількості» [45]. Сучасні зарубіжні автори вважають, що: «основні засоби – це засоби зі значним терміном експлуатації, які використовуються підприємством з метою ведення виробничо-господарської діяльності і придбані в основному не з метою їх перепродажу» [2; 3].

Автор К. О. Утенкова вважає, що при визначенні основних засобів за суттю та економічним змістом «доцільно вживати термін «основні засоби», коли мається на увазі саме майно, матеріальні цінності, а термін «основні фонди» вживати по відношенню до джерел утворення господарських засобів виробництва, а згодом взагалі відмовитись від нього, замінивши його терміном «капітал» (від лат. capitalus – головний)» [102].

Погоджуємось з думкою автора, що термін основні засоби в обліковій термінології відповідає його змісту, адже це не тільки необоротний актив, який використовується протягом тривалого періоду (не менше 1 року), а й є активом, якому притаманні майбутні економічні вигоди при їх використанні, оскільки це засоби праці, які поступово переносять свою вартість по мірі експлуатації та/або зношення на готовий продукт (собівартість). Таким чином, основні засоби це функціональний елемент виробничого циклу, їх вартість надходить в оборот у момент початку експлуатації і частинами списується на витрати діяльності, а після завершення операційного циклу частинами повертається у готовому продукті.

Отже, основні засоби виробничого призначення, безперервно здійснюючи кругообіг, поступово змінюють свою форму. Вони виступають то у грошовій, то у виробничій, то в товарній формі. Наочно це можна відобразити на запропонованій схемі (рис. 1.1). З рис. 1.1 видно, що початковою фазою кругообігу є фаза акумулювання грошових коштів в основних засобах. У цій фазі основний капітал має грошову форму, тобто є грошовими коштами, які через основні засоби асигнуються на виробництво.

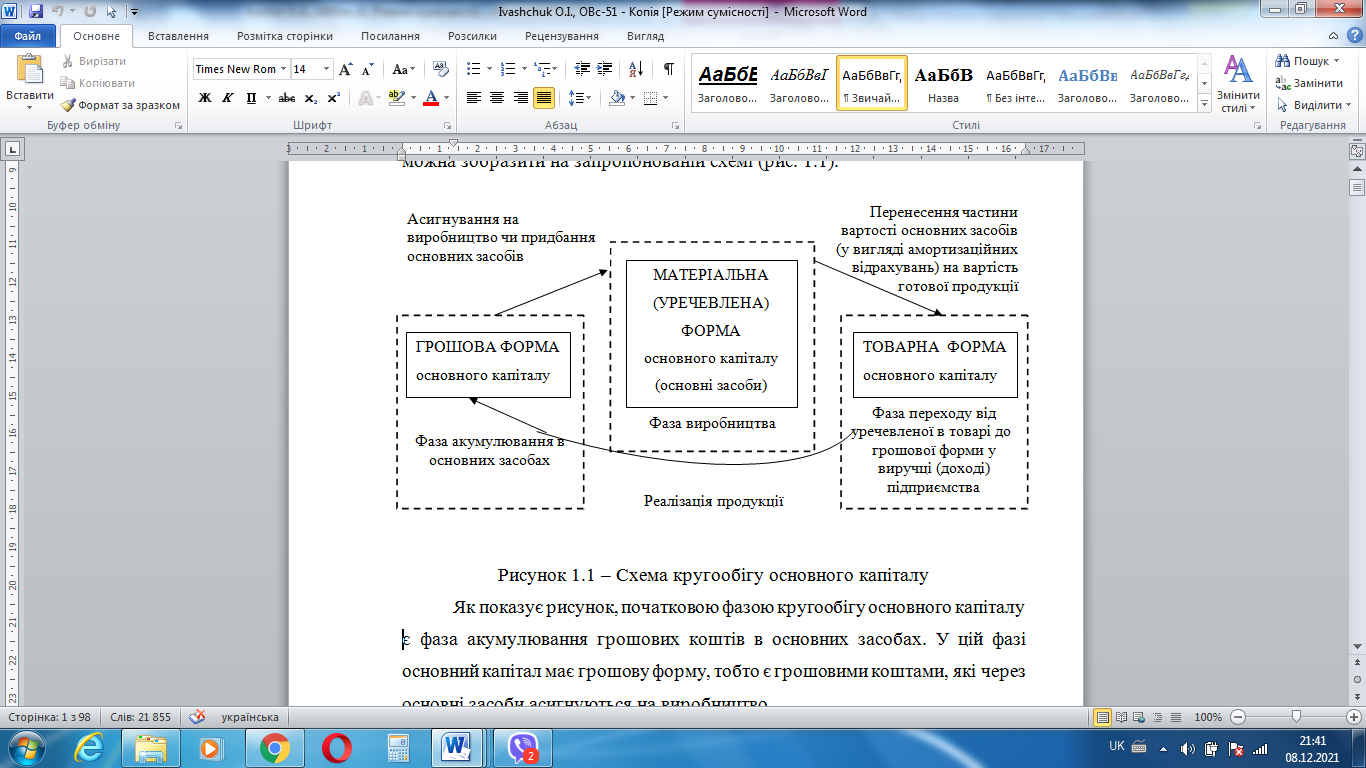


Рисунок 1.1. Схема кругообігу основних засобів у виробничому циклі підприємства.

Наступним етапом кругообігу основного капіталу є фаза виробництва. У цій фазі основні засоби становлять одну з форм основного капіталу – матеріальну, яка функціонує в процесі виробництва. Отже, основний капітал набуває уречевленої форми, тобто стає засобами виробництва, які безпосередньо беруть участь у виготовленні продукції.

Завершальною фазою кругообігу основного капіталу є фаза переходу від уречевленої в товарі до грошової форми у виручці (доході) підприємства. Ця фаза передбачає перенесення частини вартості основних засобів (у вигляді амортизаційних відрахувань) на вартість готової продукції. Отже, на цьому етапі основний капітал переходить з матеріальної (уречевленої) форми до товарної форми у процесі зношення основних засобів. Хоча основний капітал є вартістю, вкладеною в основні засоби, він може також перебувати і в товарній формі. Якщо основні засоби, які становлять матеріальне вираження грошової форми основного капіталу, в процесі виробництва зношуються і частинами переносять свою вартість на готову продукцію, то це грошове вираження виробленої продукції все ж залишається тим самим основним капіталом, вкладеним у засоби праці. Після реалізації виготовленої продукції отримуємо грошові кошти, які можна знову вкласти в основні засоби, тим самим завершуючи цикл кругообігу основного капіталу.

При цьому А. Б. Борисов вказує, що відображення витрат з перенесення вартості основних засобів стосується лише виробничої собівартості (продукції), з чим не можна погодитись, адже основні засоби задіяні не лише у сфері виробництва, а й в інших сферах діяльності підприємства [12, с. 487]. Крім того, нелогічним є визначення В. М. Бойка в тій частині, де автор вказує, що основні засоби використовуються в діяльності підприємства «в незмінній натуральній формі протягом тривалого часу» [11, с. 358]. На наш погляд, не можливо використовувати основні засоби тривалий час і при цьому щоб не змінились його технічний стан та продуктивність.

Вартим уваги є визначення В. Н. Сердюк, яке вказує на вартісний показник основних засобів [93, с. 125]. Погоджуємось з автором, що до терміну використання обов’язково слід враховувати вартісний показник, який визначає підприємство самостійно у наказі про облікову політику або з дотриманням вимог Податкового кодексу України.

Різні підходи до розуміння сутності поняття «основні засоби» (табл. 1.1) не сприяють формуванню об'єктивної інформації про даний фактор виробництва, а відповідно, негативно впливає на ефективність його використання.

Однак, більшість авторів [78; 79; 103; 29; 83; 100; 101; 16] дають визначення, яке витікає з норм чинного законодавства та Національних П(С)БО, щоб уникнути незмістовного визначення та не ускладнювати трактування поняття «основних засобів» як об’єкта обліку, аналізу та аудиту, що відповідає нормативно-правові базі України.

Дані досліджуваних джерел вказують в основному на те, що основні засоби – це активи, які мають використовуватися певний час тривалістю більше одного року чи одного операційного циклу суб’єкта господарювання.

Таблиця 1.1

Характеристика змісту поняття «основні засоби», представлені у літературних джерелах [82]

|  |  |
| --- | --- |
| Літературне  джерело | Визначення поняття «основні засоби» |
| Бланк И.А. | «Основні фонди – сукупність матеріальних активів в формі засобів праці, які багаторазово приймають участь в процесі виробничо-комерційної діяльності і переносять на продукцію свою вартість частинами» [10, с. 228] |
| Бутинець Ф.Ф. | «Основні засоби – матеріальні активи, які підприємство утримує з 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 перевищує один рік)» [13, с. 124] |
| Загородній А.Г.,  Вознюк Г.Л.,  Партин Г.О. | «Основні засоби – термін бухгалтерського обліку, синонім економічного поняття «основні фонди»; матеріальні активи, утримувані підприємством з метою їх використання у процесі виробництва та реалізації товарів, виконання робіт чи надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний термін корисного використання (експлуатації) яких перевищує один рік чи операційний цикл (якщо він довший за рік)» [24, с. 230] |
| Загородній А.Г.,  Вознюк Г.Л. | «Основні засоби – матеріальні активи, які підприємство формує з метою використання їх у процесі виробництва чи постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних та соціально-культурних функцій і очікуваний термін корисного застосування яких перевищує рік» [25, с. 311] |
| Кузнєцов В.,  Михайленко О. | «Основні засоби – матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх в процесі виробництва чи поставки товарів, надання послуг, здачі в оренду іншим особам чи для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких більше одного року (чи операційного циклу, якщо він перевищує рік)» [39, с. 347] |
| Сердюк В. Н. | «Основні засоби – засоби праці, ціна яких перевищує встановлений підприємством вартісний ценз, і термін експлуатації яких перевищує один рік (чи операційний цикл, якщо він більший за рік) в первісній натуральній формі як засоби праці (машини, обладнання, прибори та інструменти) чи як матеріальні умови праці (будівлі, споруди, інвентар)» [93, с. 125] |
| Хом’як Р.Л. | «Основні засоби – матеріальні активи, які підприємство утримує з 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)» [104, с. 142] |

За результатами дослідження економічної сутності основних засобів в економічній літературі, вважаємо, що основні засоби – це матеріальні активи, які використовуються підприємством у різних сферах діяльності тривалий час (а саме більше одного року чи одного операційного циклу) та мають вартісну межу, яка відповідає обліковій політиці підприємства або ж податковим вимогам. При цьому слід врахувати, що «в податковому законодавстві основні засоби мають вартісний поріг, що становить 20 000 грн.» [84], а в бухгалтерському обліку вартісний критерій підприємство встановлює Наказом про облікову політику підприємства.

Основними нормативно-правовими актами в Україні, що формують змістовний підхід до трактування основних засобів як об’єкта обліку, є: Національне П(С)БО 7 «Основні засоби» [65] та Податковий кодекс України [32]. Особливої уваги щодо визначення суті та критеріїв визнання основних засобів, як уніфікованого об’єкта обліку, потребують рекомендації згідно з Міжнародними стандартами бухгалтерського обліку й фінансової звітності (IAS-IRFS), а конкретно – МСБО 16 «Основні засоби» [50].

У МСБО 16 основні засоби розглядаються як матеріальні об’єкти, які:

а) «утримують для використання у виробництві або постачанні товарів чи наданні послуг, для надання в оренду іншим або для адміністративних цілей» [50];

б) «використовуватимуть, за очікуванням, протягом більше одного періоду» [50].

У Податковому кодексі України вказано, що: «основні засоби – матеріальні активи, у тому числі запаси корисних копалин, наданих у користування ділянок надр (крім вартості землі, автомобільних доріг загального користування, незавершених капітальних інвестицій, бібліотечних і архівних фондів, матеріальних активів, вартість яких не перевищує 20 000 гривень, невиробничих основних засобів і нематеріальних активів), що призначаються платником податку для використання у господарській діяльності платника податку, вартість яких перевищує 20 000 гривень і поступово зменшується у зв’язку з фізичним або моральним зносом, та очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких з дати введення в експлуатацію становить понад один рік (або операційний цикл, якщо він довший за рік» [84].

Необхідно звернути увагу на те, що у зв’язку з введенням в дію даного Кодексу зникло поняття «основні фонди», які використовувались до 1.04.2011 р. у податковому законодавстві. Крім цього, постійно змінюється критерій визнання основних засобів за їх вартістю. Відтак, з 2020 р. і до тепер цей поріг залишається на рівні 20 000 грн., і у 2022 році планується залишити його на цьому ж рівні.

Як бачимо, значних відмінностей від визначення основних засобів за національними положеннями та міжнародними стандартами не існує. Визначення майже ідентичні. В НП(С)БО 7 до способів використання основних засобів, крім застосування основних засобів у виробничій, торгівельній й іншій діяльності, враховані ще й соціально-культурні функції, які виконують основні засоби в процесі їх використання. Щодо терміну використання основних засобів, то в НП(С)БО 7 говориться про «термін більше року чи операційного циклу, якщо він більше року» [65], а в МСБО 16 – про строки, що перевищують період, що має принципове значення, оскільки період може бути і менше року. На нашу думку, недоліком міжнародних стандартів є невизначеність цього періоду – обліковий чи операційний, чи обмежується лише терміном більше 1 року.

Якщо порівнювати податковий та бухгалтерський підхід до визначення основних засобів, то варто відзначити, що у НП(С)БО 7 не має вартісного підходу до визначення основних засобів. Такий важливий критерій необхідно доповнити у визначення. Наприклад, ще до впровадження національних стандартів до основних засобів відносили засоби, які мали термін служби більше одного року вартістю понад 15 неоподаткованих мінімумів доходів громадян за одиницю, а також сільськогосподарські машини і знаряддя, робоча і продуктивна худоба, будівельний механізований інструмент і бібліотечні фонди незалежно від їх вартості. На сьогодні ця критична вартість складає згідно з ПКУ 20 000 грн. або приблизно 1176 неоподаткованих мінімумів доходів громадян. Змінилась не тільки вартісна межа в сторону збільшення,а й перегрупування об’єктів основних засобів у склад необоротних активів. Так, в даний момент існують такі об’єкти, як інші необоротні матеріальні активи, довгострокові біологічні активи, що виділені окремо у складі необоротних активів тощо.

Як бачимо, має свої певні недоліки кожне визначення поняття «основні засоби». Зокрема до недоліків можна віднести те, що основні засоби уособлюють в собі не тільки засоби праці, а й предмет праці, як у випадку із землею, яка згідно НП(С)БО 7 включена до складу основних засобів.

Економічна природа основних засобів та їх матеріально-речовий зміст є визначальними в процесі групування основних засобів пооб’єктно, оскільки це дає змогу надавати їм функціональних характеристик. Тому важливим елементом в організації та методиці обліку є групування основних засобів.

Можна погодитись з думкою М. В. Корягіна та Н. О.Сарахман, які вважають, що: «класифікацію, запропоновану діючим законодавством, не можна назвати досить докладною, тобто такою яка б дозволила однозначно й безпомилково відносити об’єкти основних засобів до тієї чи іншої групи. Крім того, вище наведена класифікація не пов’язана з порядком нарахування амортизації, тобто до об’єктів будь-якої групи може бути застосовано будь-який із передбачених стандартом метод нарахування амортизації» [32].

Для цілей бухгалтерського обліку згідно НП(С)БО 7 основні засоби класифікуються за групами (рис. 1.2).

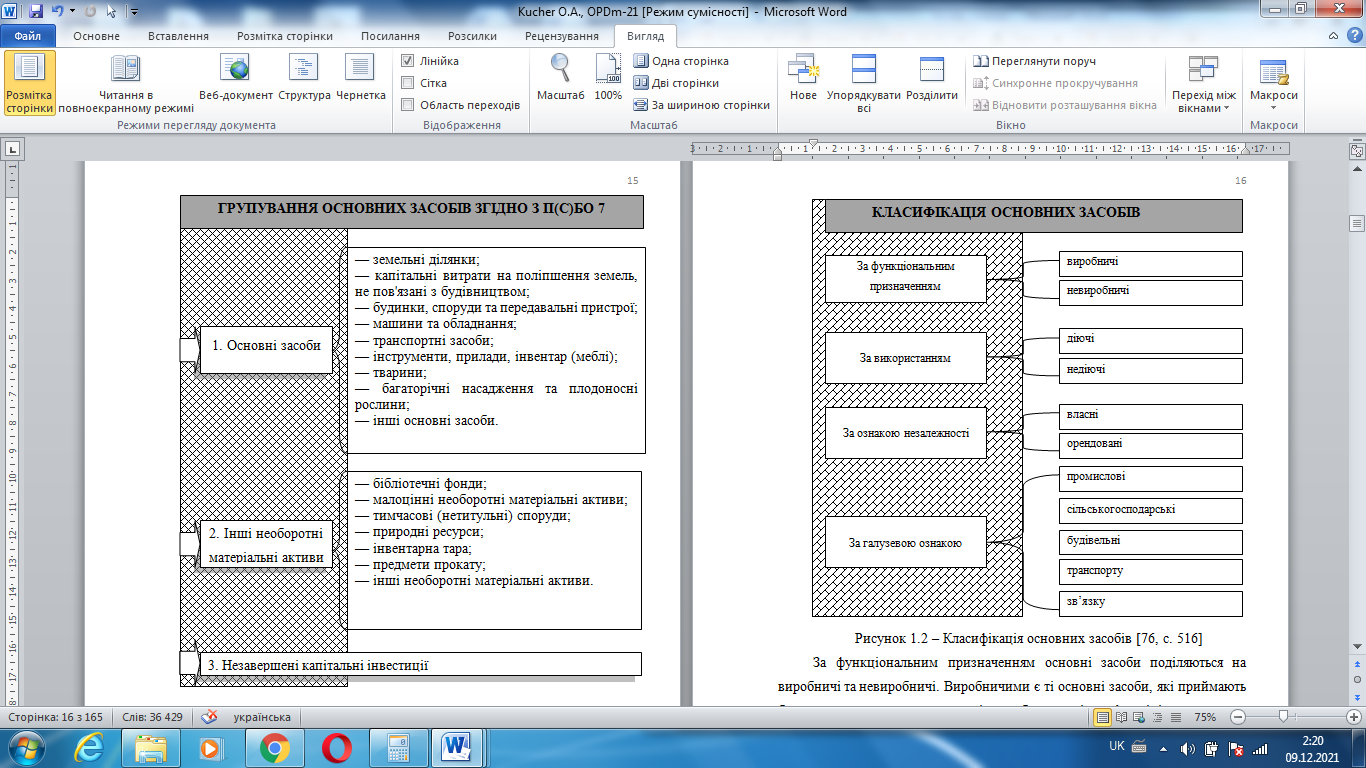


Рисунок 1.2. Групування основних засобів в бухгалтерському обліку [65]

З метою ефективного використання та управління забезпеченістю та станом основних засобів доцільно також їх групувати за функціональним призначенням, за використанням, за ознакою належності та ін. (рис. 1.3).

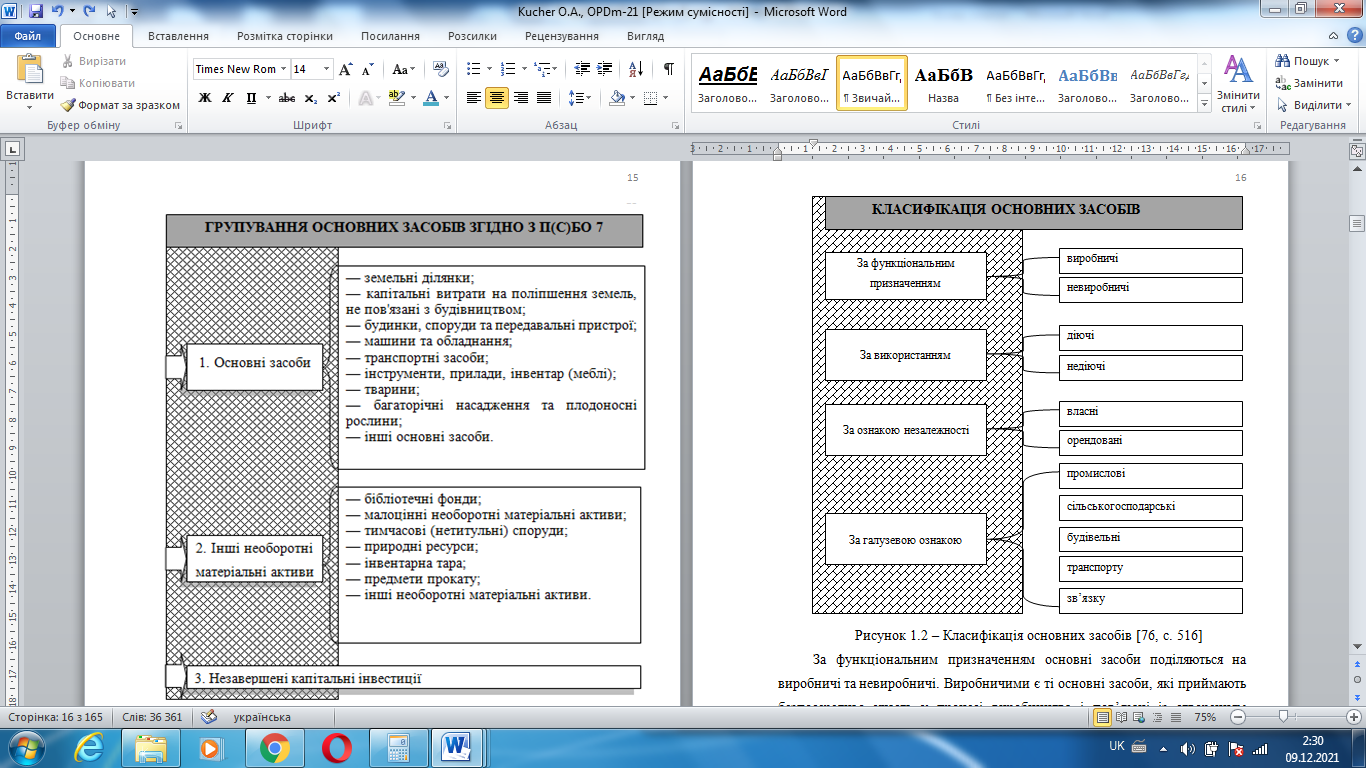


Рисунок 1.3. Класифікація основних засобів [67]

З 2011 року змінився порядок групування основних засобів у Податковому кодексі України стосовно груп нарахування амортизації за вимогами податкового законодавства. Так, на даний момент діє 16 груп основних засобів та інших необоротних активів [84]. Треба зазначити, що підприємство самостійно встановлює строк корисного використання кожного об'єкта основних засобів (але не менше МДС – мінімально допустимого строку). Його фіксують наказом по підприємству, визначаючи об'єкт активом (зараховуючи на баланс (звіт про фінансовий стан)).

Вивчення порядку групування основних засобів за мінімальними допустимими строками корисного використання з метою нарахування амортизаційних відрахувань є дуже важливим для раціональної організації бухгалтерського обліку даної ділянки, оскільки це впливає на правильність визначення суми податку на прибуток підприємства.

Метою організації бухгалтерського обліку основних засобів є гармонізація нормативної бази та адаптація її правил у внутрішньому обліковому середовищі для забезпечення правдивої та достовірної інформації для фінансових органів та створення умов для забезпечення введення управлінського обліку та формування інформації для управлінських потреб.

Для досягнення мети необхідно вирішити певні завдання: дослідити порядок організації груп основних засобів за їх строком корисного використання з метою нарахування амортизації за податковим та бухгалтерським законодавством, визначити порядок та шляхи удосконалення вартісної оцінки та методів переоцінки основних засобів, вивчити методику обліку реалізації основних засобів та напрямки її удосконалення, дослідити порядок та запропонувати удосконалення щодо обліку ремонтів основних засобів, узагальнити положення обліку основних засобів на вітчизняних підприємствах із міжнародними стандартами бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, надати пропозиції щодо їх гармонізації.

Важливим завданням плану імплементації мети і перерахованих завдань є правильно сформована облікова політика в частині обліку основних засобів. Нині в науковому середовищі залишається дискусійним питання щодо змісту наказу про облікову політику і основних положень облікової політики основних засобів, особливо в частині визнання, переоцінки та зміни економічної форми (змісту). Зокрема, В. М. Гаврилюк, В. М. Жук і М. Г. Михайлов виокремлюють чотири елементи облікової політики підприємства в частині основних засобів: «1) встановлення терміну корисного використання основних засобів; 2) вибір методу нарахування амортизації; 3) переоцінка основних засобів; 4) визначення вартісних ознак предметів, які входять до складу малоцінних необоротних матеріальних активів» [73, с. 26].

Іншої думки Л. Пантелейчук, вважає недоцільним розкривати в наказі про облікову політику положення про проведення переоцінки, адже не у кожного підприємства є така потреба і можливості, особливо стосовно залучення експерта (незалежного спеціаліста) для визначення справедливої вартості об’єктів основних засобів. Ці питання чітко врегульовані НП(С)БО 7 і НП(С)БО 19 та не залежать від рішення керівника підприємства [80, с. 4].

На наш погляд, облікова політика не повинна обмежуватись в частині визначення основних засад обліку через встановлення економічного змісту та вартісного критерію визнання основних засобів, малоцінних необоротних матеріальних активів та способів амортизації. Враховуючи багатоваріантність в даній частині обліку та необхідність в поданні для управління достовірної та правдивої інформації про вартість, технічний та моральний стан основних засобів та їхньої потенційної ринкової ціни. Таким чином, схиляємось до запропонованого підходу щодо формування елементів облікової політики в частині основних засобів О. П. Колісник, М. С. Поліщук [31, с. 1152] і погоджуємось, що наказ про облікову політику повинен максимально визначати всі організаційні та методологічні засади й принципи, які підприємство використовує в системі обліку і звітності основних засобів.

На підставі проведених досліджень щодо суті основних засобів та положень, які повинні розкриватись в наказі про облікову політику, ми визначили ряд завдань щодо обліку основних засобів (рис.1.3). Вважаємо, що вирішення цих завдань в обліку дасть змогу сформувати інформацію про стан та наявність основних засобів для прийняття ефективних управлінських рішень.

Таким чином, завданнями обліку щодо основних засобів є вивчення економічного змісту, класифікаційних груп, та інших організаційних питань з обліку операцій щодо утримання, експлуатації та руху основних засобів.

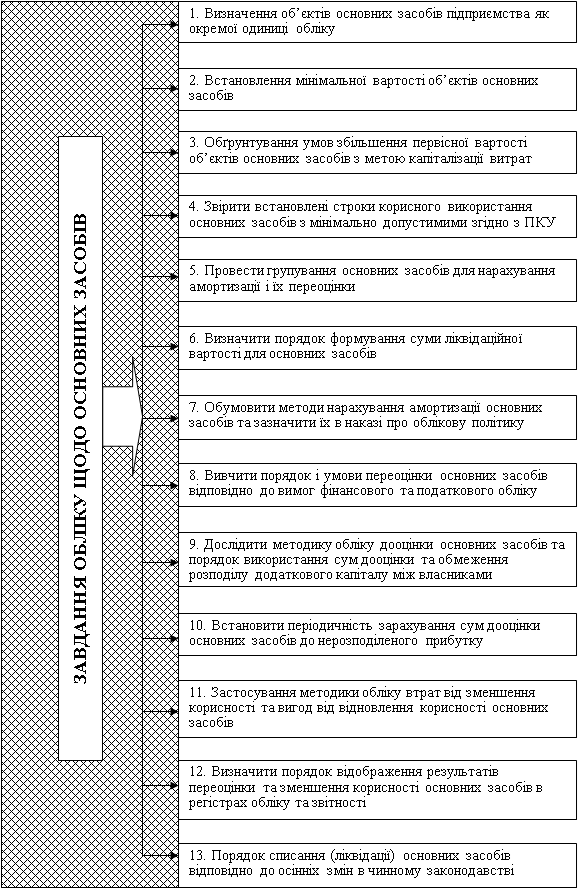


Рисунок 1.4. Завдання обліку та порядок формування інформації про основні засоби для задоволення інформаційних потреб управління.

**1.2. Визнання основних засобів та їх оцінка**

Однією з важливих функцій обліку є грошова оцінка та вартісне відображення об’єктів, що дає змогу привести натуральну форму засобів праці до узагальнюючих фінансових показників в інформаційній системі управління. Вартісна оцінка основних засобів має велике значення для правдивого та достовірного визначення їх складу, динаміки і структури, впливу на витрати шляхом визначення розміру амортизаційних відрахувань, а також при плануванні інвестиційно-інноваційної діяльності й аналізу економічної ефективності капітальних інвестицій.

Необхідно відрізняти економічну та бухгалтерську оцінку основних засобів. Бухгалтерська оцінка проводиться відповідно до НП(С)БО 7. Порядок економічної оцінки активів регулюється Законами України [90; 92; 88] та рядом Національних П(С)БО [64; 66].

Чинна нормативно-правова база в повній мірі забезпечує передумови для проведення первісної оцінки та переоцінки основних засобів на дату балансу. Згідно із законодавчо-правовою базою нерухоме майно та інші основні засоби підприємства, які класифікуються за різними ознаками, підлягають оцінці в момент взяття на баланс та на дату балансу (рис. 1.5).

Об’єкти оцінки поділяються на об’єкти у матеріальній формі, у нематеріальній формі та об’єкти цілісного майнового комплексу. Об’єктами оцінки у матеріальній формі є рухоме майно (матеріальні об’єкти, які можуть бути переміщеними без заподіяння їм шкоди) та нерухомість. До нерухомого майна (нерухомості) відносять земельні ділянки без поліпшень, земельні ділянки з капітальними поліпшеннями, а також будівлі, споруди, інше майно, що згідно із законодавством належить до нерухомого майна.

**ОБ’ЄКТИ ОЦІНКИ**

Об’єкти оцінки у матеріальній формі

Об’єкти оцінки у нематеріальній формі

Об’єкти цілісного майнового комплексу

Нерухоме майно

Земельні ділянки з поліпшеннями

Інше нерухоме майно

Будівлі

Споруди

Земельні ділянки без поліпшень

Матеріальні об’єкти, які можуть бути переміщені без заподіяної їм шкоди

Інші майнові права

Рухоме майно

Фінансові інте-реси (частки, паї, акції), цінні папери, опціони

векселі,дебітор-ська і кредитор-ська заборгова-ність

Підприємства, їх струк-турні підрозділи (цехи, виробництва, дільниці), які можуть бути виділені в установленому порядку в самостійні об’єкти з подальшим складанням відповідного балансу

Рисунок 1.5. Класифікація об’єктів оцінки основних засобів [78, с. 125]

Оцінка майна проводиться із застосуванням методів оцінки, які є складовими частинами або результатом комбінування кількох методичних підходів. В процесі оцінки майна, як визначає Я. Д. Крупка, застосовуються певні методичні підходи та оціночні процедури, а саме:

* + порівняльний метод оцінки;
  + дохідний метод;
  + витратний (затратний) метод [34, с. 61-66].

Порівняльний метод оцінки нерухомого майна тісно пов’язаний з врахуванням принципу заміщення та попиту і пропозиції на актив на вільних ринках. За даним методом аналізують ціни ймовірного продажу та пропозиції на об’єкт нерухомості. Порівняльний метод оцінки досить популярний на ринку нерухомості, але є менш розповсюдженим та трудомістким для іншого роду підприємств, оскільки вимагає експертів оцінки та переоцінення вартості основних засобів в балансі на звітну дату, а також вимогає коригування амортизації через відповідний індекс переоцінки. Тому він майже не використовується.

Автори Я. Д. Крупка, С. В. Питель та І. В. Мельничук зазначають, що дохідний метод оцінки найменше базується на обліково-аналітичних даних та фінансових показниках звітності, іншої внутрішньо управлінської інформації. Доходність з врахуванням фактора часу можна визначити такими показниками як чистий теперішній дохід, індекс доходності, внутрішня норма доходності та ін. За такою методикою майбутні грошові потоки доводяться до теперішньої вартості і зіставляють з теперішніми інвестиційними вкладеннями» [34, с. 70].

Отже, за допомогою дохідного підходу визначається інвестиційна та ринкова вартість, які ґрунтуються на принципі корисності. Під корисністю слід розглядати здатність основних засобів відповідати виробничо-господарським потребам суб'єкта господарювання протягом певного періоду часу.

Найбільш популярним серед означених методичних підходів є визначення об’єктів основних засобів за витратним (затратним) підходом.

До цієї групи відносять оцінку за історичною собівартістю, первісною, залишковою вартістю, нормативними затратами, тобто оцінка здійснюється на базі фактичних (понесених) витрат. Ці методи оцінки ґрунтуються на даних обліково-аналітичної системи, тому на момент оцінки є найбільш точними. Хоча, витратний підхід оцінки основних не враховує фактору часу (інфляції), кон’юнктури ринку (попиту і пропозиції) та інших чинників.

На нашу думку, найбільш прогресивним є дохідний метод оцінки. При виборі цього методу оцінки основних засобів оцінювачі виходять з того, що раціонально діючий інвестор не буде вкладати в об’єкт основних засобів суму більшу, ніж поточна вартість очікуваних вигод від володіння об’єктом. Варто відзначити, що результати оцінки, отримані за допомогою витратного підходу, не відображають ринкову ситуацію, а доводять лише неможливість відтворення об’єкта оцінки. Вартість основних засобів, визначена шляхом узагальнення затрат є значно вищою, ніж майбутні очікувані економічні вигоди від володіння ним. Поряд з цим, об’єктивно спрогнозувати потік доходів від експлуатації основних засобів в умовах відкритого та конкурентоздатного ринку, є досить проблематичним.

Всі перераховані підходи сприяють у тій чи іншій мірі одержанню цінових параметрів об’єкта оцінки, дають змогу подальшому використанню облікової інформації про основні засоби в цілях планування, аналізу та оцінки їх ефективності. Вибір конкретного методичного підходу при оцінці основних засобів визначаться з урахуванням конкретних обставин, а саме: інвестиційною політикою, станом конкурентоспроможності та ринковим середовищем суб’єкта господарювання. Вибір оціночного підходу для формування вартості об’єктів основних засобів залежить від управлінської мети: оцінка для передачі в інвестиційну оренду, з метою продажу, інвестування майна, визначення реальної балансової вартості та інвестиційної привабливості тощо. За таких обставин, підприємству доцільно обирати той підхід, який найбільшим чином задовольнить зазначену мету.

Таким чином, суть оцінки виявляється через виконання таких функцій:

* оціночна – вимірювання вартості окремих об’єктів основних засобів в системі обліку та узагальнюючих показників у звітності;
* об’єктно-орієнтована – визначає критерій визнання згідно з податкових вимог, їхньої приналежності до активів, капіталу, зобов’язань;
* якісна – формування якісних характеристик облікової інформації за об’єктами основних засобів в процесі фінансово-господарської діяльності;
* аналітична – створює інформаційну базу для оцінки управління щодо технічного забезпечення, інноваційного розвитку, фінансового стану і результатів діяльності суб’єктів господарювання.

Варто відзначити, що у бухгалтерському обліку підхід до тлумачення оцінки як до процесу вимірювання вартості об’єктів основних засобів, і як до процесу створення якісних характеристик облікової інформації втілено у двох принципах підготовки фінансової звітності, сформульованих Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [88] та в НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [64]. Це принципи історичної (фактичної) собівартості та обачності: «принцип історичної (фактичної) собівартості визначає пріоритет оцінки активів, виходячи з фактичних витрат на їх виробництво та придбання; принцип обачності передбачає, що в бухгалтерському обліку повинні застосовуватися методи оцінки, які запобігають заниженню оцінки зобов’язань та витрат і завищенню оцінки активів та доходів підприємства» [88].

У НП(С)БО 1 зазначено, що: «актив відображається у балансі за умови, якщо оцінка його може бути достовірно визначена і очікується отримання у майбутньому економічних вигод, пов’язаних з його використанням» [64].

Питання оцінки є дискусією багатьох економістів. Так, А. І. Крисоватий, В. М. Панасюк, І. В. Мельничук з’ясовують місце справедливої вартості в системі оцінок [33]; Н. М. Ткаченко досліджує сучасні методи оцінки та пропонує удосконалення внутрішньої звітності підприємства для формування інформації про зменшення корисності активів [100, с. 21]; Я. Д. Крупка, С. В. Питель, З. В. Задорожний, І. Я. Омецінська досліджують оптимальні підходи до визначення ринкової вартості [14; 40]; В. В. Галасюк досліджує практичні проблеми переоцінки [20, с. 7]. Але висновки авторів багато в чому суперечливі та потребують подальшого розгляду.

Невирішеними залишаються питання переоцінки основних засобів. Так, Н. М. Ткаченко вважає, що згідно з НП(С)БО 7 переоцінки не є обов’язковою. Навпаки, інші автори наполягають на систематичній переоцінці [34, с. 8; 29, с. 3].

Існують протилежні погляди на зміст поняття справедливої вартості. О. А. Наумчук обґрунтовує доцільність заміни в НП(С)БО терміну «справедлива вартість» на «ринкову вартість» [81, с. 281], а С. Ф. Голов стверджує, що поняття справедливої вартості не є синонімом терміну «ринкова вартість» [93, с. 18].

Дискусії в цих питаннях досі відбуваються на рівні термінології та визначення сутності різних оціночних підходів. На практиці ж підприємства потребують більш чітких рекомендацій, за допомогою яких контроль достовірності оцінки основних засобів буде здійснюватися систематично та обґрунтовано.

За такої багатоваріантності в обґрунтуванні видів оцінки та методичних підходах до оцінювання основних засобів, велике значення мають дослідження щодо підвищення достовірності оцінки. Погоджуємось з Т. А. Крушельницькою, Т. О. Малоок, які вважають, що: «неправильна оцінка основних засобів може спричинити неточне обчислення амортизації, викривлення відображення у звітності обсягів основних засобів, неправильне обчислення техніко-економічних показників, які характеризують використання основних засобів (надходження, знос, коефіцієнти вибуття, показники ефективності діяльності підприємства і ін.)» [36].

На перший погляд, проблема оцінки необоротних активів підприємства вирішена шляхом тлумачення вимог обліку основних засобів НП(С)БО 7 «Основні засоби». Але нині є певні розбіжності між принципами, визначеними в облікових стандартах, і практичною дійсністю. Вони не завжди сприймаються на мікроекономічному теоретичному та практичному рівнях.

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

Придбані або створені основні засоби початково зараховуються на баланс (звіт про фінансовий стан) за первісною вартістю. Перелік статей первісної вартості об’єкта основних засобів подано на рис. 1.6.

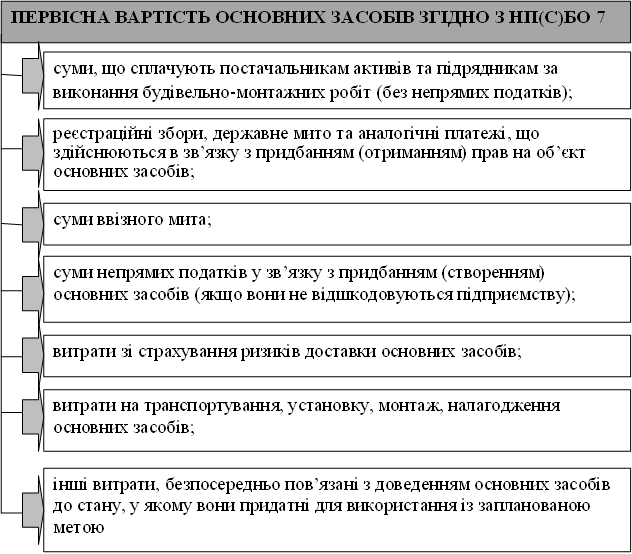


Рисунок 1.6. Складові первісної вартості основних засобів [65]

Згідно з НП(С)БО 7: «фінансові витрати не включаються до первісної вартості основних засобів, придбаних (створених) повністю або частково за рахунок запозичень (за винятком фінансових витрат, які включаються до собівартості кваліфікаційних активів відповідно до НП(С)БО 31 «Фінансові витрати»)» [65].

Необхідно зазначити, що процес визнання фінансових витрат у складі первісної вартості є досить трудомістким і непопулярним, оскільки витрати на позики з придбання (створення) основних засобів мають пройти визнання об’єкта основних засобів «кваліфікаційним активом» згідно з вимогами НП(С)БО 31. Тому необхідно спростити цей складний порядок, так як він поданий у МСБО 23 «Витрати на позики» [51]. Це дозволить капіталізувати нараховані відсотки за цими кредитами як частину первісної вартості основних засобів.

Вважаємо, що за сучасних умов господарювання більш доцільно було б відносити витрати на позики, що безпосередньо повязані з придбанням чи будівництвом, поліпшенням основних засобів не тільки протягом періоду будівництва, капітального ремонту, а до кінця терміну кредитних зобовязань за кредитним договором. Тому обґрунтовано необхідність внести зміни до НП(С)БО 7 і нараховані відсотки за зобов’язаннями (витрати на позики), які безпосередньо пов’язані з придбанням (будівництвом) основних засобів, відносити на збільшення первісної вартості цих активів.

Порядок формування первісної вартості залежить від джерел надходження основних засобів на підприємство (Додаток 1).

НП(С)БО 7 вказує на те, що: «первісна вартість основних засобів збільшується на суму витрат, пов’язаних із ремонтом та поліпшенням об’єктів основних засобів (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція), що приводить до зростання майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання об’єкта» [65]. Тобто, понесені такого роду витрати включаються до вартості основних засобів, всі інші (підтримка в робочому стані, поточний ремонт) – до складу витрат діяльності звітного періоду.

На наш погляд, визначений в п. 14 НП(С)БО 7 критерій для капіталізації витрат – «збільшення економічних вигод», є нечітким. Тому варто конкретизувати його та додати або вартісний поріг (у відсотках до балансової вартості) або технологічний критерій (у відсотках до підвищення продуктивності основного засобу).

Відповідно до НП(С)БО 7 підприємства можуть оцінювати вартість основних засобів як за історичною (фактичною) собівартістю, на основі якої базується первісна вартість основних засобів, так і за справедливою вартістю.

За національними стандартами: «Справедлива вартість – сума, за якою можна продати актив або оплатити зобов’язання за звичайних умов на певну дату» [65; 67]. Як видно з стандартів, в бухгалтерській оцінці для формування справедливої вартості достатньо даних про ймовірну ціну продажу на активному ринку. Разом з тим, дана оціночна процедура має певні ускладнення в інших законодавчих актах.

Зокрема, Закон України про оцінку дає перелік ситуацій (ст. 7 Закону), які вимагають обов’язкової незалежної оцінки, серед яких числиться випадок «переоцінки основних фондів для цілей бухгалтерського обліку» [91]. З юридичної точки зору: «незалежною оцінкою майна вважається оцінка майна, що проведена суб’єктом оціночної діяльності – суб’єктом господарювання» [91].

Згідно з ст. 5 цього ж Закону, суб’єктами оціночної діяльності є: «суб’єкти господарювання – зареєстровані в установленому законодавством порядку фізичні особи – суб’єкти підприємницької діяльності, а також юридичні особи, незалежно від їх організаційно-правової форми та форми власності, які здійснюють господарську діяльність, у складі яких працює хоча б один оцінювач, та які отримали сертифікат суб’єкта оціночної діяльності відповідно до цього Закону» [91].

Відтак, Закон України про оцінку [91] опосередковано вказує на доцільність залучення незалежних оцінювачів в процесі проведення незалежної оцінки майна.

Крім того, за твердженням А. Чиркіна серед міжнародних аудиторських компаній в Україні акцентується увага на те, що оцінку для бухгалтерських цілей слід виконувати та згідно з вимогами МСФЗ, а не національних стандартів (незалежної оцінки) [105].

МСФЗ 13 вказує, що здійснювати оцінку має змогу: «суб’єкт господарювання оцінює справедливу вартість…» або «суб’єкт господарювання має оцінювати…» [52]. Тобто, суб’єкт господарювання може робити оціночну процедуру за справедливою вартістю власними силами.

Водночас п. 32 МСБО 16 розкриває наступне: «Справедливу вартість землі та будівель, як правило, визначають на основі ринкових свідчень за допомогою експертної оцінки, що її, як правило, здійснюють професійні оцінювачі» [50]. Отже, в процесі оцінки за справедливою вартістю компанія має залучати незалежних оцінювачів.

Проведений аналіз чинного законодавства свідчить про те, що вимоги національних та міжнародних оціночних стандартів є різними. Визначення справедливої вартості основних засобів на дату балансу є накладним для більшості вітчизняних підприємств, особливо якщо є потреба скоригувати балансову вартість основних засобів на певну дату для відображення її ринкової ціни. Не кожне підприємство може дозволити застосувати оцінку майна за справедливою вартістю, якщо не має в цьому законодавчо визначених умов, таких як оренда, створення, банкрутство чи ліквідація підприємства.

**1.3. Міжнародні стандарти обліку основних засобів**

Інтеграція України та глобалізація національної економіки в європейське середовище вимагає відповідних змін в системі обліку та звітності щодо інформаційного забезпечення внутрішніх та зовнішніх користувачів. В пошуках додаткових джерел прибутку все більше вітчизняних підприємств розширюють свою зовнішньоекономічну діяльність та виступають повноцінними партнерами на світовому ринку торгівлі, а це вимагає уніфікованого та стандартизованого ведення обліку та представлення фінансової звітності згідно з міжнародними вимогами. Основні засоби є однією з головних складових активу балансу, а відповідно впливають на фінансовий результат, то чимала кількість науковців приділяють цьому питанню свою увагу, серед них: І. А Бланк [10], Ф. Ф. Бутинець [13], С. Ф.Голов [22], З. В. Задорожний [103; 14], Я. Д. Крупка [103; 34], І. В. Мельничук [34; 78; 79; 47; 48], Н. В. Мужевич [78; 79; 47; 48], В. М. Панасюк [33; 78; 79], Н. В. Починок [103], Н. М. Ткаченко [100; 101] та ін.

С. В. Голов, В. М. Костюченко виділяють ряд спільних положень, висвітлених у національних та міжнародних стандартах, а саме: «1) застосування стандарту; 2) визначення понять: амортизація; вартість, яка амортизується (в МСФЗ – сума, яка амортизується); група основних засобів в МСФЗ – клас основних засобів); ліквідаційна вартість; основні засоби; 3) порядок та умови їх визнання; 4) строк корисного використання (експлуатація) формування первісної вартості об’єкта та перелік витрат, які не включаються до первісної вартості; 5) формування первісної вартості при обміні об’єкта основних засобів на подібні та неподібні активи; 6) проведення переоцінки об’єкта основних засобів і відображення її результатів в обліку» [22, с. 56].

Згідно МСБО 16: «основні засоби – це матеріальні об’єкти, які: а) утримуються для використання у виробництві або постачанні товарів чи наданні послуг, для надання в оренду іншим або для адміністративних цілей; б) використовуватимуть протягом більше одного періоду» [50]. У п. 4 НП(С)БО 7 подається подібне визначення [65].

Хоча трактування поняття «основні засоби» є подібним у цих стандартах, однак порівнюючи ці документів можна спостерігати за суттєві відмінностями.

Згідно з МСБО 16: «інвестиції в будівництво і придбання об’єктів основних засобів визнаються матеріальними активами тільки тоді, коли всі вигоди і ризики переходять до підприємства, тобто після прийняття об’єкта в експлуатацію або його надходження на підприємство» [50]. Автори А. І. Крисоватий, В. М. Панасюк вказають на те, що МСБО 16 також визнає, що: «більшість запасних частин, пристроїв і устаткування для обслуговування основних засобів повинні обліковуватися як оборотні матеріальні активи (запаси). Проте крупні запасні частини, резервне устаткування, а також запчастини та обладнання для обслуговування конкретного об’єкта можуть обліковуватись в складі вартості основних засобів» [33]. Тобто, на відміну від НП(С)БО 7 великогабаритні агрегати та запчастини значної вартості, зважаючи значні строки корисного використання, можуть відноситись у склад основних засобів як самостійні об’єкти, будуть обліковуватися відокремлено та мати відповідний спосіб перенесення на вартість – поступовий і рівномірними частинами.

Порівняння складових об’єктів групи основних засобів згідно з національними та міжнародними стандартами обліку й звітності (табл. 1.2) вказує, що у міжнародних стандартах не існує поняття «інші необоротні матеріальні активи».

Таблиця 1.2

Групи основних засобів, визначені НП(С)БО 7 та М(С)БО 16

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Класифікація за П(С)БО 7 | | МСБО (IAS) 16 |
| 1. Основні засоби | |  |
| 1.1. | Земельні ділянки | Поширюється |
| 1.2. | Капітальні витрати на поліпшення земель, не пов’язані з будівництвом | Поширюється |
| 1.3. | Будівлі, споруди і передавальні пристрої | Поширюється |
| 1.4. | Машини та обладнання | Поширюється |
| 1.5. | Транспортні засоби | Поширюється |
| 1.6. | Інструменти, прилади, інвентар (меблі) | Поширюється |
| 1.7. | Тварини | МСБО (IAS) 41 |
| 1.8. | Багаторічні насадження | МСБО (IAS) 41 |
| 1.9. | Інші основні засоби |  |
| 1. Інші необоротні матеріальні активи | |  |
| 2.1. | Бібліотечні фонди |  |
| 2.2. | Малоцінні необоротні матеріальні активи |  |
| 2.3. | Тимчасові (нетитульні) споруди |  |
| 2.4. | Природні ресурси | МСБО (IAS) 6 |
| 2.5. | Інвентарна тара |  |
| 2.6. | Предмети прокату | МСБО (IAS) 40 |
| 2.7. | Інші необоротні матеріальні активи |  |
| 1. Незавершені капітальні інвестиції | | Поширюється |

Отже, малоцінні необоротні матеріальні активи, тимчасові (нетитульні) споруди, інвентарна тара відносяться у склад основних засобів, тобто за міжнародними стандартами склад основних засобів є значно ширшим. Такий же принцип формування основних засобів як складу всіх необоротних матеріальних активів діє в таких країнах, як Швейцарія, США, Росія, Республіка Молдова. Однак ця відмінність впливає більшою мірою на організацію обліку, ніж на інформацію, яка групується для відображення основних засобів у звітності. Як відомо, Н(С)БО 1 в склад статті балансу (звіту про фінансовий стан) «Основні засоби» (р. 1010) відображаються: «власні та отримані на умовах фінансового лізингу об’єкти, а також вартість інших необоротних матеріальних активів» [64].

Варто відзначити, що Примітки до фінансової звітності мають більш детально висвітлювати інформацію про переоцінку та базу, що була застосована для оцінки на дату балансу (табл. 1.3).

Таблиця 1.3

Інформація про переоцінку основних засобів у примітках до фінансової звітності [50; 65]

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **Зміст інформації** | **МСБО 16** | **НП(С)БО 7** | |
| 1. База, застосована для переоцінки | + | | – |
| 2. Дати чинності переоцінки | + | | – |
| 3. Залучення незалежного оцінювача | + | | – |
| 4. Сутність будь-яких показників, що їх застосовували  для визначення відновленої вартості | + | | – |
| 5. Балансова вартість кожного класу основних засобів, що була б включена до фінансових звітів у разі відображення активів за базовим підходом | + | | – |
| 6. Дооцінки, що вказують на зміни протягом звітного періоду будь-яких обмежень щодо розподілення залишку серед акціонерів | + | | – |
| 7. Сума зміни первісної (переоціненої) вартості та зносу основних засобів у результаті переоцінки | – | | + |
| 8. Інформація про зміни розміру додаткового капіталу  в результаті переоцінки основних засобів | – | | + |

Згідно з національними положеннями спірним питанням є визнання певного роду основних засобів, таких як будівлі, споруди, устаткування, які придбані з метою підвищення екологічної безпеки та забезпечення охорони навколишнього сфери, оскільки ці об’єкти, зазвичай, не приносять прямих економічних вигод, хоча опосередковано сприяють отриманню додаткової вигоди у вигляді позивного іміджу та високої корпоративної культури. від інших наявних у компанії матеріальних активів. Тому може складатись враження, що придбання чи будівництво природозахисних об’єктів вимагають значних капітальних вкладень та призводять до збільшення витрат діяльності. В міжнародній практиці для заохочення придбання такого виду об’єктів впроваджуються різного роду пільги на сплату кредиту за такі об’єкти, різні митні та податкові пільги, що дають можливість вести виробничо-господарську діяльність підприємства без вагомих втрат, які виникають з зв’язку великим витратним навантаженням на звітний період придбання та введення в експлуатацію природоохоронних об’єктів.

Формування первісної вартості в Україні, так як і в інших країнах, суттєво не відрізняється. Єдине, що необхідно підкреслити, це те, що в багатьох країнах (на відміну від вітчизняної облікової практики) в окремих випадках дозволено відносити суму відсотків за позиками, пов’язаними з придбанням, до вартості основних засобів.

На нашу думку, необхідно запровадити подібну методику в Україні, адже відповідно до діючих положень до витрат з придбання (будівництво, створення) основних засобів дозволяється включати проценти за кредитними договорами, пов’язаними з створенням кваліфікаційних актив, визначення яких регламентує НП(С)БО 31. Однак в НП(С)БО 7 немає загальної методики 7 включення відсотки за кредит у складі витрат на придбання (будівництво, створення) основних засобів. Тому вважаємо за доцільне затвердити на законодавчому рівні та запровадити у практичну діяльність вітчизняних підприємств відносити відсотки за кредит у склад первісної вартості будь-якого основного засобу, а не лише кваліфікаційного активу, з однією умовою, що від такого активу в майбутньому очікується отримання економічних вигод.

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

# Слід констатувати, що МСБО 16, як і НП(С)БО 7, передбачає використання лише якісного критерію суттєвості, не встановлюючи кількісного порогу суттєвості. З одного боку такий підхід залишає розуміння поняття суттєвості на інтуїтивному рівні, дозволяючи уникнути згаданого парадоксу НП(С)БО 7– необхідності здійснення оцінки для визначення необхідності проведення переоцінки. З іншого боку цей підхід залишає поняття суттєвості занадто абстрактним та таким, що може призводити до конфліктів через різне тлумачення його значення. Слід відзначити, що проблема суттєвості в економічній теорії на сьогоднішній день не вирішена на належному науковому рівні, що стає причиною багатьох практичних непорозумінь.

Найбільшою проблемою при цьому є визначення справедливої вартості об’єктів, особливо у мовах щорічної високої інфляції в Україні. Підприємство самостійно не може здійснити таку оцінку. Залучати кожен раз для її проведення експертів – надто дорого. Однак, слід позитивно оцінити той факт, що, враховуючи конкретні економічні обставини, в Україні завдяки запровадженню рекомендацій міжнародних стандартів почали застосовувати різні методики оцінки основних засобів, проводиться постійний пошук, комбінування вигідних варіантів з метою наближення облікової ціни до реальної ринкової.

# Застосування критерію суттєвості без встановлення певного кількісного порогу суттєвості потребує використання певних якісних індикаторів, які б дозволяли хоча б на якісному рівні ідентифікувати суттєвість різниці залишкової та справедливої вартості об’єкту основних засобів. Разом з тим МСБО 16 не пропонує таких індикаторів. У цій ситуації доцільно звернутися до порівняно нового МСБО 36 «Зменшення корисності активів».

# На нашу думку у якості індикаторів, які б дозволяли хоча б на якісному рівні ідентифікувати суттєвість різниці залишкової та справедливої вартості об’єкту основних засобів можуть використовуватися деякі з індикаторів зменшення корисності активів, передбачені п. 9 МСБО 36 «Зменшення корисності активів».

Слід підкреслити, що через специфічну спрямованість МСБО 36 «Зменшення корисності активів», наведені індикатори переважно сигналізуватимуть про ймовірність того, що залишкова вартість об’єкту основних засобів значно нижча за його справедливу вартість. Для встановлення протилежної ситуації потрібне використання індикаторів, подібних до наведених.

Необхідно відзначити, що наведені вище якісні індикатори не є однозначним свідченням суттєвості різниці залишкової та справедливої вартості об’єкту основних засобів, вони лише вказують на ймовірність того що ця різниця є суттєвою.

Таким чином, на підставі порівняльної характеристики міжнародних стандартів та П(С)БО 7, можна сказати, що зазначені нормативні документи поряд з тотожністю мають ряд відмінностей. Крім того, ці документи мають надавати користувачам інформацію щодо змін у складі основних засобів протягом періоду та розкриття інформації про залишки на звітну дату, тому вони не мають суперечити один одному. Безумовно, власникам підприємств самостійно вирішувати, чи застосовувати міжнародні стандарти для ведення обліку, чи дотримуватись національних. Але виходячи з того, що міжнародні стандарти вбирають в себе позитивний досвід багатьох країн, на нашу думку, було б доречним почати удосконалювати національні стандарти.

**Висновки до розділу 1**

1. Запропоновано з урахуванням історичного розвитку та узагальнення економічної думки вчених. Уточнено категорійний апарат, що стосується визначення економічної сутності основних засобів. Відтак, основні засоби – це матеріальні активи, які використовуються підприємством у різних сферах діяльності тривалий час (а саме більше одного року чи одного операційного циклу) та мають вартісну межу, яка відповідає обліковій політиці підприємства або ж податковим вимогам і від використання яких в майбутньому очікуються певні економічні вигоди. При цьому слід врахувати, що в податковому законодавстві основні засоби мають вартісний поріг, що становить 20 000 грн., а в бухгалтерському обліку вартісний критерій підприємство встановлює Наказом про облікову політику підприємства.

2. Вважаємо за доцільне відносити витрати за позиками, що безпосередньо стосуються придбання, будівництва основних засобів на збільшення первісної вартості цих активів. Крім того, витрати на позики, пов’язані з придбанням (будівництвом) основних засобів, пов’язані з складним процесом визнання об’єкта основних засобів «кваліфікаційним активом». Необхідно спростити цей порядок шляхом внесення відповідних змін у НП(С)БО 31 «Фінансові витрати», аналогічно тому, як це викладено у МСБО 23 «Витрати на позики». Це дозволить капіталізувати нараховані відсотки за цими кредитами як частину первісної вартості основних засобів. Пропонуємо затвердити на законодавчому рівні можливість відносити відсотки за кредит у склад первісної вартості будь-якого основного засобу, а не лише кваліфікаційного активу, з умовою, що від такого активу в майбутньому очікується отримання економічних вигод.

3. Групування основних засобів за мінімальними допустимими строками експлуатації основних засобів для нарахування амортизації є важливим для раціональної організації бухгалтерського обліку даної ділянки, оскільки це впливає на правильність обчислення суми податку на прибуток підприємства.

4. За національними стандартами в бухгалтерській оцінці для формування справедливої вартості достатньо даних про ймовірну ціну продажу на активному ринку. Разом з тим, дана оціночна процедура має певні ускладнення в інших законодавчих актах. Зокрема, ст. 7 Закон України про оцінку дає перелік ситуацій, які вимагають обов’язкової незалежної оцінки. Також п. 32 МСБО 16 зазначає, що в процесі оцінки за справедливою вартістю компанія має залучати незалежних оцінювачів. Проведений аналіз чинного законодавства свідчить про те, що вимоги національних та міжнародних оціночних стандартів є різними. Визначення справедливої вартості основних засобів на дату балансу є накладним для більшості вітчизняних підприємств, особливо якщо є потреба скоригувати балансову вартість основних засобів на певну дату для відображення її ринкової ціни. Не кожне підприємство може дозволити застосувати оцінку майна за справедливою вартістю, якщо не має в цьому законодавчо визначених умов, таких як оренда, створення, банкрутство чи ліквідація підприємства. Однак, слід позитивно оцінити той факт, що, враховуючи конкретні економічні обставини, в Україні завдяки запровадженню рекомендацій міжнародних стандартів почали застосовувати різні методики оцінки основних засобів з метою наближення облікової ціни до реальної ринкової.

5. Враховуючи багатоваріантність в частині критеріів визнання основних засобів, малоцінних необоротних матеріальних активів та способів амортизації, а також необхідність в поданні для управління достовірної та правдивої інформації про вартість, технічний та моральний стан основних засобів та їхньої потенційної ринкової ціни, вважаємо, що наказ про облікову політику повинен максимально визначати всі організаційні та методологічні засади й принципи, які підприємство використовує в системі обліку і звітності основних засобів. На підставі проведених досліджень щодо суті основних засобів та положень, які повинні розкриватись в наказі про облікову політику, ми визначили ряд завдань щодо обліку основних засобів, а саме: вивчення організації та методики обліку основних господарських операцій щодо утримання, експлуатації та вибуття основних засобів. Вирішення цих завдань в обліку дасть змогу сформувати інформацію про стан та наявність основних засобів для прийняття ефективних управлінських рішень.

**РОЗДІЛ 2**

**МЕТОДИКА ОБЛІКУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ НА ПІДПРИЄМСТВІ**

**2.1. Методика та організація обліку надходження основних засобів**

Відображення операцій з надходження основних засобів в первинному обліку та в системі рахунків і звітності є складною і багатофакторною ділянкою обліку. На організацію та методику обліку даних активів впливають постійні зміни Податкового кодексу України, зокрема щодо вартісних критеріїв, порядку оцінки та амортизації тощо, облікової технології реалізації та передачі іншим суб’єктам основних засобів.

Основні засоби збільшуються внаслідок надходження їх в результаті придбання чи будівництва, як внесок в статутний (зареєстрований) капітал, безоплатної та частково безоплатної передачі та ін. (рис. 2.1).

НАДХОДЖЕННЯ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ

Отримання від інших юридичних або фізичних осіб

Створення власними силами

# Придбання за кошти

# Обмін на інші активи

Внесок учасників (власників)

# Безоплатне отримання

Капітальне будівництво господарським способом

Рисунок 2.1. Шляхи надходження основних засобів

Облік надходження основних засобів регламентується НП(С)БО 7 «Основні засоби» [65] та Інструкцією № 291 [28].

Шлях надходження та умови придбання основних засобів визначають порядок відображення їх надходження на рахунках та мають вплив на формування первісної вартості даних активів.

Основні проблемні питання виникають під час формування первісної вартості основного засобу, за якою його буде поставлено на облік та введено в експлуатацію, а також під час визначення мінімально допустимого строку основних засобів. Тому одним з основних завдань облікового процесу придбання основних засобів є достовірне, законодавчо встановлене визначення первісної вартості, що є базою формування їх вартості в балансі (звіті про фінансовий стан). Дуже важливо при цьому забезпечити ринкову вартість придбаного активу, на що значною мірою впливає джерело надходження, яке зумовлює відповідні об’єкти обліку (рис. 2.2).

В процесі первісної оцінки за історичною (фактичною) собівартістю необґрунтовано внесення в склад статей первісної вартості інформаційних і консультаційних послуг, пов’язаних із їх придбанням. На наш погляд, до вартості доцільно відносити проектну документація, витрати на отримання дозволів, рішень, але консультаційні послуги є складовою адміністративної діяльності, тому їх варто відносити на рахунок 92.

Незалежно від способу надходження, у підприємства виникає потреба перереєстрації прав власності, що, крім реєстраційних витрат, зумовлює формування обов’язкових платежів, які не відшкодовуються підприємству при розмитненні, а також витрат, пов’язаних із встановленням, монтажем та налагодженням об’єктів оцінки.

Посилаючись на МСБО 16, у собівартість придбаного об’єкта основних засобів включають як первісні витрати (витрати з транспортування), так і витрати, пов’язані з вантажно-розвантажувальними роботами. Подібна методика в національному підході: транспортні витрати пов’язують з придбанням основних засобів.

Придбання підприємством за грошові кошти

Придбання підприємством за рахунок кредитів банку

Отримані підприємством безоплатно

Внески до статутного капіталу підприємства

# Витрати на придбання

# Витрати на придбання, але без урахування витрат на сплату відсотків за кредит банку

# Справедлива вартість на дату отримання

# Погоджена засновниками (учасниками) підприємства їх справедлива вартість

Створені підприємством власними силами

# Сума прямих і накладних витрат, пов’язаних зі створенням активу

Зараховані підприємством з виго-товленої продукції, товарів тощо

# Собівартість активу, яка визначається згідно з НП(С)БО 9 «Запаси» і 16 «Витрати»

Отримані підприємством

у результаті обміну на подібний об’єкт

# Залишкова вартість переданого об’єкту. Якщо залишкова вартість переданого об’єкту перевищує його справедливу вартість, то первісною вартістю об’єкту основних засобів буде справедлива вартість переданого об’єкту із включенням різниці до витрат звітного періоду

ШЛЯХИ НАДХОДЖЕННЯ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ

СКЛАД ПЕРВІСНОЇ

ВАРТОСТІ

Отримані підприємством в результаті обміну на неподібний об’єкт основних засобів або інший актив

Справедлива вартість переданого об’єкту збільшена (зменшена) на суму грошових коштів або їх еквівалентів, що була передана (отримана) під час обміну

Рисунок 2.2. Формування в обліку первісної вартості основних засобів при надходженні на підприємство

Крім того, згідно з МСФЗ 23: «витрати на позики, пов’язані з придбанням основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів включаються у первісну вартість» [51].

У вітчизняному обліку цим витратам потрібно приділити значну увагу, оскільки придбаваючи деякі об’єкти основних засобів, а саме при наданні кредитів на покупку основних засобів або на їх будівництво, дані витрати у первісну вартість не включаються, крім випадків передбачених НП(С)БО 31. Спеціальні застереження про те, що витрати на сплату відсотків не збільшують вартості активів, наявні в п. 8 НП(С)БО 7 «Основні засоби».

Підхід щодо обліку фінансових витрат закладено в НП(С)БО 31 «Фінансові витрати», у п. 4 якого зазначено, що: «фінансові витрати визнаються витратами того звітного періоду, в якому їх було нараховано, крім випадку, коли облікова політика підприємства передбачає капіталізацію фінансових витрат, пов’язаних зі створенням кваліфікаційного активу» [68].

Відтак, якщо фірма не визначила в наказі про облікову політику ведення обліку кредитів на будівництво, придбання основних засобів згідно з НП(С)БО 31, то нараховані фінансові витрати у звітному періоді не будуть включені до складу капітальних витрат, а відносяться до витрат звітного періоду.

Для цілей капіталізації фінансових витрат дуже важливим є момент початку і закінчення капіталізації, а також ситуації, коли капіталізація призупиняється. Так, для початку капіталізації фінансових витрат п. 10 НП(С)БО 31вимагає дотримання таких умов:

* «визнано витрати, пов’язані зі створенням кваліфікаційного активу» [68];
* «визнано фінансові витрати, пов’язані зі створенням кваліфікаційного активу» [68];
* «виконано роботи зі створення кваліфікаційного активу, включаючи технічні та адміністративні заходи, що виконуються до початку створення такого активу» [68].

На наш погляд,для початку капіталізації необхідне дотримання всіх трьох умов. Наприклад, підприємство узяло в банку кредит на будівництво нерухомості в лютому. Протягом лютого та березня (місяці першого кварталу) підприємство сплачує відсотки за користування кредитом. Будівництво нерухомості розпочато у квітні (другий квартал). У цьому випадку відсотки, нараховані за лютий та березень, буде визнано витратами звітного періоду (включено до складу фінансових витрат) і не буде капіталізовано. І лише починаючи з квітня (другий квартал) підприємство може капіталізувати фінансові витрати.

Недоліком даного методу є те, що капіталізація фінансових витрат припиняється,якщо створення кваліфікаційного активу завершено (п. 13 НП(С)БО 31). Скажімо, кредит на будівництво виробничого цеху взято строком на п’ять років, а будівництво тривало два роки. Тоді капіталізувати можна лише відсотки, які було нараховано в період будівництва – перші два роки. Решту відсотків буде визнано фінансовими витратами у звітному періоді їх понесення.

Згідно з п. 14 НП(С)БО 31: «якщо створення кваліфікаційного активу здійснюється частинами, кожна з яких може окремо використовуватися за цільовим призначенням до завершення створення інших частин, капіталізація фінансових витрат стосовно частин, що можуть використовуватися, припиняється в періоді, наступному за періодом, в якому всі роботи зі створення таких частин кваліфікаційного активу завершено» [68]. Прикладом може бути закінчення будівництва однієї будівлі з комплексу або одного під’їзду (корпусу), якщо вони можуть використовуватися незалежно від інших.

Відображення відсотків за користування кредитом упродовж будівництва (припустимо, що фактично це відбувалося протягом 9 місяців) записується за дебетом рахунку 95 «Фінансові витрати» і кредитом субрахунку 684 «Розрахунки за нарахованими відсотками» та водночас за дебетом субрахунку 151 «Капітальне будівництво» і кредитом рахунку 95. Фінансові відсотки за користування цим кредитом можуть відображатись на субрахунку 151 до його погашення, але не пізніше введення в експлуатацію збудованого об’єкта.

Зазначимо, що ПМК 12 ТОВ «Тернопільбуд» не має позик банку на придбання та створення необоротних активів (Додаток 7). Однак пропонуємо даному підприємству зробити доповнення до облікової політики, і внести зміни, що стосуються капіталізації фінансових витрат. Таким чином, буде можливість перенести на первісну вартість необоротних активів проценти за кредит.

Як бачимо, в методиці обліку придбання та створення основних засобів, інших необоротних матеріальних активів є важливі моменти, які необхідно враховуючи відповідно до НП(С)БО 31. Крім цього, відступити від цього базового підходу до обліку фінансових витрат, обравши альтернативний, дає можливістьзбільшувати на суму фінансових витрат вартість так званих кваліфікаційних активів.

Особливістю вітчизняної методики обліку капітальних інвестицій у порівнянні з обліком придбання основних засобів за МСБО є те, що згідно з запровадженою в Україні методологією будь-які капітальні витрати, що пов’язані з придбання (спорудженням, модернізацією) основних засобів, інших необоротних активів повинні проводитися через рахунок 15 «Капітальні інвестиції». У зарубіжній практиці на аналогічному рахунку «Незавершене будівництво» формується лише фактична собівартість збудованих власними силами об’єктів. Придбання основних засобів, інших необоротних активів відображається прямим записом у дебет відповідних рахунків з кредиту розрахунків з постачальниками [24, с. 38].

Такий порядок обліку може бути альтернативний для вітчизняних підприємств, оскільки використання проміжного рахунку 15 «Капітальні інвестиції» не завжди доцільно вести. Наприклад, на будівельній фірмі ПМК 12 немає потреби узагальнювати інформацію про капітальні інвестиції в придбання основних засобів, оскільки надходження даних активів буде відображатись при збільшенні відповідно рахунків 10 «Основні засоби». Однак, використання рахунку 15 «Капітальні інвестиції» необхідно при виготовленні основних засобів, так як ця інформація потрібна для групування даних витрат протягом звітних періодів, в який проводиться будівництво. Крім того, дана інформація потрібна для відображення сум незавершеного будівництва в розділі 1 активу балансу (звіту про фінансовий стан) за рядком 1005 «Незавершені капітальні інвестиції».

Відображення в бухгалтерському обліку будівництва об’єктів основних засобів, а також витрат підприємства на будівництво окремих об’єктів з метою визначення фактичної їх собівартості пов’язане із способом здійснення будівництва – підрядним чи господарським.

Зарахування на баланс за первісною вартістю придбаних, створених, безоплатно отриманих основних засобів і сум витрат пов’язаних з поліпшенням об’єктів основних засобів відображується за кредитом рахунку 15 «Капітальні інвестиції». Вартість основних засобів, визначена для об’єктів будівництва господарським способом, формується згідно з НП(С)БО 16, 18 та включає вартість матеріальних цінностей, витрачених на його виготовлення, заробітну плату працівників, суму амортизації устаткування та інші витрати у розрізі калькуляційних статей за даними аналітичного обліку до рахунку 15 «Капітальні інвестиції».

Уведення в дію об’єктів основних засобів оформляється Актом приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів за формою ОЗ-1 [78, с. 126].

Дослідження форми ОЗ-1 показало, що будова даного акту є недосконалою, оскільки не враховує змін, що відбулись в методиці обліку даної ділянки. Відтак, у діючій формі ОЗ-1 помилково ототожнюється первісна вартість основних засобів із балансовою, а також передбачаються норми амортизації на капітальний ремонт. На наш погляд, доцільно зробити узгодження показників у даній формі та ввести додатково показники: строк корисного використання (експлуатації) об`єкта, справедлива вартість (у необхідних випадках).

Кожний об’єкт зараховують до основних засобів за окремим актом. На підставі другого примірника акта роблять відповід­ний запис у інвентарному списку (форма 03-9). Заповне­ні інвентарні картки реєструють в інвентаризаційних описах (форма 03-7) згідно з класифікацією основних засобів в цілому по господарству без розподілу за місцем знаходження, яке можна легко встановити відповідно до записів на самій картці. У кінці місяця проводять записи в картку обліку руху основних засобів (форма ОЗ-8) у грошовому виразі за кожною класифікаційною групою.

Облік основних засобів в інвентарних картках має ряд недоліків. Одним з них є те, що потрібно додатково складати обігові відомості для встановлення відповідності записів у картці з синтетичним обліком на рахунку 10 «Основні засоби». Разом з тим, втрачається наочність наявності та руху основних засобів, яка необхідна в поточній виробничій діяльності. Тому деякі підприємства одночасно з інвентарними картками ведуть по них книги або складають обігові відомості.

На практиці, в більшості випадків жоден з вище згаданих документів не використовують, і хоча таке порушення безпосередньо не стосується об`єкта оподаткування, у зв`язку з чим імовірність підпасти під фінансові санкції зменшується, відмова від ведення даних документів ускладнює контроль бухгалтера за наявністю і станом майна підприємства.

Закуплені необоротні активи оприбутковують відразу після їх надходження. Супроводжуючим документом на придбання основних засобів є рахунок-фактура, який складає постачальницька організація. На підставі рахунків-фактур, а також у результаті огляду комісією придбаної техніки складають «Акт приймання-передачі основних засобів». Правильно оформлений і підписаний керівником акт передають у бухгалтерію. На кожний об’єкт разом з актом надходить і технічна документація, яку використовують при проведенні інженерних та організаційно-технічних заходів з метою ефективної експлуатації основних засобів.

Отже, форма інвентарної картки обліку основних засобів на сьогодні перестала відповідати сучасним інформаційним вимогам. З метою надання інвентарній картці значення універсального джерела корисної інформації, її типову форму необхідно доповнити такими показниками:

* спосіб надходження;
* стан об’єкта в момент надходження;
* термін корисного використання або загальна очікувана продуктивність;
* ліквідаційна вартість;
* спосіб амортизації;
* виведення з експлуатації при консервації, модернізації, добудуванні і т. ін.;
* дати та результати переоцінок, розмір залишкової вартості на момент вибуття об’єкта;
* його продажна вартість [32].

Впровадження удосконаленої форми інвентарної карти поглибить деталізацію інформації і надасть переваги:

1. Створюючи картотеку, їх можна класифікувати за кількома ознаками одночасно: за об’єктами, матеріально відповідальними особами, класифікаційними групами, місцями зберігання;

2. За переміщення об’єкта з одного структурного підрозділу в інше досить переставити інвентарну картку в картотеці. Таким чином, скорочується трудомісткість облікових робіт, що не досягається при ведення інвентарних списків.

Оскільки форма щодо переоцінки основних засобів відсутня пропонуємо керуватися рекомендаціями з бухгалтерського обліку основних засобів № 561 [49] та внести відповідні рядки щодо первісної вартості, нарахованої амортизації (зносу) та переоціненої вартості на дату балансу.

Варто зауважити, що Інструкція № 291 та в Плані рахунків до 2008 року не було поняття «інвестиційна нерухомість». Відповідно до п. 4 НП(С)БО 32: «інвестиційна нерухомість – власні або орендовані на умовах фінансової оренди земельної ділянки, будівлі, споруди, які розташовуються на землі, утримувані з метою отримання орендних платежів та/або збільшення власного капіталу, а не для виробництва та постачання товарів, надання послуг, адміністративної мети або продажу в процесі звичайної діяльності» [69].

Відповідно до п. 9 НП(С)БО 32: «придбана інвестиційна нерухомість зараховується на баланс підприємства за первісною вартістю» [69].

На рахунках бухгалтерському обліку інвестиційна нерухомість відображається за первісною чи справедливою вартістю за дебетом субрахунку 100 «Інвестиційна нерухомість», а за кредитом субрахунку 135 «Знос інвестиційної нерухомості» – нарахований знос, якщо інвестиційна нерухомість обліковано за первісною вартістю [28].

З впровадженням в систему обліку інвестиційної нерухомості відбулись зміни в розкритті даного показника у фінансовій звітності. Так, інвестиційна нерухомість в балансі (звіті про фінансовий стан) відображається в однойменному рядку 1015.

Передбачений в п. 34.2 НП(С)БО 32 порядок відображення сум у формі № 3 та формі № 5 не має відображення в діючих формах. Тому доцільно доповнити форму № 5 розділом 14 «Інвестиційна нерухомість».

Отже, для формування раціональної методики та технології обліку кожний етап облікових процедур, від приймання в експлуатацію до вибуття (передачі, продажу, ліквідації) основних засобів необхідно організувати відповідно до їх специфіки, адаптувавши до законодавчо-правових норм, вимог національних та міжнародних стандартів обліку та звітності, і, зокрема, НП(С)БО 7.

**2.2. Обліку витрат на експлуатацію та амортизацію основних засобів**

З моменту використання основні засоби поступово втрачають свою споживчу вартість і шляхом амортизації переносять її на створений продукт. Крім того, за час експлуатації основні засоби можуть втрачати виробничі та моральні якості, тому потребують постійного оновлення через ремонт або модернізацію, а коли їх відновлення стає функціонально чи технологічно не вигідним, їх ліквідують.

Відповідно до НП(С)БО 7 під терміном «амортизація» слід розуміти: «систематичний розподіл вартості, яка амортизується, необоротних активів протягом строку їх корисного використання (експлуатації)» [65].

В обліку амортизації основних засобів, на думку Я. Д. Крупки, З. В. Задорожного, Н. В. Починок та ін., найчастіше використовують такі терміни:

* + «термін корисного використання – це очікуваний період часу, протягом якого необоротні активи будуть використовуватися підприємством або з їх допомогою буде виготовлено (виконано) очікуваний обсяг продукції, робіт (послуг). Відповідно до часу корисного використання встановлюються норми нарахування амортизації (у %) й вартість, що амортизується» [103, с. 30];
  + «норма амортизації – це частина вартості, виражена у відсотках до амортизованої вартості, яку необхідно перенести на новостворений продукт у звітному періоді» [103, с. 30];
  + «вартість, що амортизується визначається як різниця між первісною, відновною, справедливою і ліквідаційною вартостями» [103, с. 30];
  + «ліквідаційна вартість – вартість, створена при ліквідації об’єкта основних засобів (очікувані доходи за виключенням витрат на ліквідацію)» [103, с. 30].

Підприємство, з метою управління амортизаційною політикою, формує такі завдання первинного обліку амортизації основних засобів:

* визначення амортизації як витрат, що включаються в собівартість продукції, та як джерела нагромадження коштів для відтворення основних засобів;
* обґрунтування доцільності використання певного методу нарахування амортизації основних засобів;
* затвердження в наказі про облікову політику обраного методу нарахування амортизації;
* документальне оформлення операцій з основними засобами, зокрема з нарахування амортизації;
* формування системи первинних документів на основі здійснення господарських операцій з нарахування та розподілу амортизації;
* відображення записів господарських операцій в облікових реєстрах на підставі первинних документів.

На думку Г.С. Осіпчук: «первинний облік амортизації є частиною загальної системи бухгалтерського обліку основних засобів, який забезпечує відображення в обліку здійснених господарських операцій з нарахування та розподілу амортизації основних засобів. Він відіграє значну роль в управлінні амортизаційною політикою, має важливе значення для забезпечення контролю за порядком нарахування та розподілом сум амортизаційних відрахувань, спрямованих на відтворення основних засобів підприємства та їх раціонального використання» [74].

Н. Р. Домбровська вважає, що «основним питанням амортизаційної політики – який метод амортизаційних відрахувань обрати» [23]. Погоджуємось з думкою про те, що вибір методу є важливим організаційним етапом обліку основних засобів, оскільки вибір методики розрахунку амортизації має вплив на розрахункову величину амортизаційних відрахувань, тобто на рівень витрат підприємства. Отже, слід детально розглянути усі існуючи методи та визначити фактори, що пов’язані з експлуатацією об’єктів основних засобів (рис.2.3).

Методи нарахування амортизації

Прямолінійний

Зменшення залишкової вартості

Виробничий

Кумулятивний

Прискореного зменшення залишкової вартості

Рисунок 2.3. Методи нарахування амортизації, рекомендовані НП(С)БО 7

Суть прямолінійного методу нарахування амортизації базується на тому, що вартість об’єкта рівномірно зменшується протягом визначеного строку корисного використання. Перевагою цього методу є простота застосування через нарахування і включення до собівартості продукції однієї суми нарахованої амортизації протягом всього терміну корисного використання.

Однак, на думку Д. Р. Домбровської, цей метод містить ряд недоліків: «…По-перше, розмір нарахованої амортизації не залежить від інтенсивності експлуатації обладнання, тому що він пов’язаний лише з терміном корисного використання. З огляду на це його застосування при розрахунку сум амортизації активної частини основних засобів має суттєвий недолік, який усувається при розрахунку амортизації на пасивну частину основних засобів, оскільки інтенсивність використання будівлі майже не впливає на фізичний знос. По-друге, рівномірне нарахування амортизації протягом всього терміну використання не забезпечує швидкого накопичення амортизаційних коштів для відтворення основних засобів. По-третє, застосування прямолінійного методу нарахування амортизації не забезпечує рівномірності витрат на утримання об’єктів основних засобів протягом всього періоду використання, які складаються із суми нарахованої амортизації і витрат на ремонт» [23].

Автор зазначає, що: «застосування прискорених методів амортизації має переваги порівняно з прямолінійним методом. Вони проявляються в тому, що у перші роки використання об’єктів нараховуються більші суми амортизації, в результаті чого відбувається прискорене формування власних фінансових ресурсів за рахунок внутрішніх джерел. Це дає можливість підприємству забезпечити швидке оновлення основних засобів» [23].

На наш погляд, застосування методів прискореної амортизації доцільно застосовувати до об’єктів з високим ризиком морального зносу. Недоліком прискорених методів є відсутність зв’язку між сумою нарахованої (акумульованої) амортизації та інтенсивністю експлуатації основних засобів.

Зміст методу прискореного зменшення залишкової вартості згідно з НП(С)БО 7 полягає в тому, що: «річна сума амортизації визначається як добуток залишкової вартості об'єкта на початок звітного року або первісної вартості на дату початку нарахування амортизації та річної норми амортизації, яка обчислюється, виходячи із строку корисного використання об'єкта, і подвоюється» [65].

Сутність кумулятивного методу відповідно до НП(С)БО 7 полягає в тому, що: «річна сума амортизації визначається як добуток вартості, яка амортизується, та кумулятивного коефіцієнта. Кумулятивний коефіцієнт розраховується діленням кількості років, що залишаються до кінця строку корисного використання об'єкта основних засобів, на суму числа років його корисного використання» [65].

Виробничий метод найбільш пов’язує списання споживчої вартості основних засобів відповідно до обсягів виробництва. За цим методом термін експлуатації не враховується для нарахування амортизації, а це суперечить чинному податковому законодавству.

Сутність цього методу згідно з НП(С)БО 7 полягає в тому, що «місячна сума амортизації визначається як добуток фактичного місячного обсягу продукції (робіт, послуг) та виробничої ставки амортизації. Виробнича ставка амортизації обчислюється діленням вартості, яка амортизується, на загальний обсяг продукції (робіт, послуг), який підприємство очікує виробити (виконати) з використанням об'єкта основних засобів» [65].

На наш погляд, вибір виробничого методу нарахування амортизації більшою міроювідповідає принципу нарахування згідно з НП(С)БО 1. Разом з тим, у даного методу є значний недолік, а саме не можливість узгодження його з податковим законодавством.

Автор Н. Р. Домбровська виділяє інші недоліки використання виробничого методу: «…По-перше, за різних обставин може виникнути ситуація, коли об’єкт основних засобів використовувався не з повною віддачею, по закінченню терміну корисного використання основного засобу його вартість не буде перенесена повністю. Тобто не буде створений амортизаційний фонд для подальшого відтворення основних засобів. По-друге, цей метод має вузьке коло застосування. Так, за виробничим методом амортизація може нараховуватися тільки на активну частину основних засобів, і він не може бути застосований до пасивної частини, через відсутність бази, за якою нараховувалася б амортизація» [23].

Ми не повністю погоджуємось з думкою автора, тому що при не належному використанні основних засобів, відображенням їх буде залишкова вартість, за якою об’єкт можна реалізувати, розібрати на запчастини тощо. Крім того, на нині амортизаційний фонд не створюється, тому не можливо від слідкувати цільове направлення амортизаційних відрахувань, які «поверненні» в частині вартості реалізованої продукції.

Отже, на сьогодні відсутні чіткі рекомендації щодо вибору методу нарахування амортизації, який би був найкращим для підприємств різних організаційно-правових форм, об’єктів основних засобів та способів їх використання.

Відповідно до Інструкції № 291: «синтетичний облік амортизації основних засобів ведеться на пасивному рахунку 13 «Знос (амортизація) необоротних активів», субрахунку 131 «Знос основних засобів» в Журналі-ордері № 13 при журнально-ордерній формі, в Журналі № 4 – при журнальній формі, або у відповідній машинограмі. За кредитом цього субрахунку відображається нарахування амортизації (зносу), а за дебетом – списання зносу внаслідок вибуття основних засобів» [28].

Ми згодні з А. Бєлоусовим, що: «форми є застарілими і потребують кардинальної зміни» [7, с. 49]. Так, запропоновані А. Білоусовим форми [7, с. 51] є оптимальними, тому що вони розподілені згідно з окремим методом нарахування амортизації й враховують всі необхідні складові для здійснення таких розрахунків: первісну вартість, термін корисного використання об’єкту, ліквідаційну вартість тощо.

Оскільки амортизаційні відрахування є складовою частиною собівартості продукції та витрат періоду, то їх величина значно впливає на розмір отримуваного підприємствами прибутку, від якого залежить їх фінансовий стан та конкурентоспроможність на ринку. Чим вищі норми амортизації активів, що використовує підприємство, тим вища (за інших рівних умов) буде сума амортизаційних відрахувань, а, відповідно, й рівень собівартості продукції, що випускається, й навпаки. Тому регулювання у рамках підприємств розміру амортизаційних відрахувань є важливим інструментом формування диференційованого рівня цін на продукцію, що реалізується.

**2.3. Облік вибуття основних засобів**

Вибуття основних засобів є більш широким поняттям, ніж списання, оскільки всі напрями зняття з балансу основних засобів. Разом з тим, в економічній літературі це питання визначено не однозначно. С. Є. Пиріжок подає порівняльну таблицю визначень поняття «вибуття основних засобів» в науковій літературі [82]. Більшість авторів визначають етап списання нерухомого майна та виробничого обладнання з бухгалтерської точки зору як списання з балансу повної вартості (первісної чи відновної), однак деякі автори описують вибуття основних засобів як втрату або передачу права власності на основний засіб іншим підприємствам, тобто з юридичної точки зору.

Робимо висновки, що переважна більшість авторів трактують вибуття основного майна підприємства через його списання з балансу у зв’язку з певними причинами (нестачі, розкрадання, реалізації, передачі на безоплатній або частково безоплатній основі, ліквідації внаслідок зношення чи непередбачуваних (інших звичайних) подій).

Відповідно до п. 33 НП(С)БО 7: «об’єкт основних засобів вилучається з активів (списується з балансу) у разі його вибуття внаслідок безоплатної передачі або невідповідності критеріям визнання активом» [65]. Далі в п. 35 розкрито методику вибуття цих активів шляхом часткової ліквідації. Варто відзначити, що НП(С)БО 7 не дає визначення списання основних засобів в результаті продажу (реалізації). І хоча порядок реалізації основних засобів визначає інше положення – НП(С)БО 27, в базовому НП(С)БО 7 варто відзначити всі ймовірні напрями вибуття даних активів (рис.2.4).

Отже, об’єкт основних засобів може вибувати в наступних випадках:

* продаж за плату в порядку реалізації майна;
* передача за договором дарування стороннім юридичним та фізичним особам;
* списання внаслідок морального або фізичного зносу;
* ліквідація при аваріях, стихійних лихах та інших надзвичайних ситуаціях, викликаних екстремальними умовами;
* у зв’язку з реконструкцією та новим будівництвом;
* передачі у вигляді внеску до статутного капіталу інших підприємств та ін.

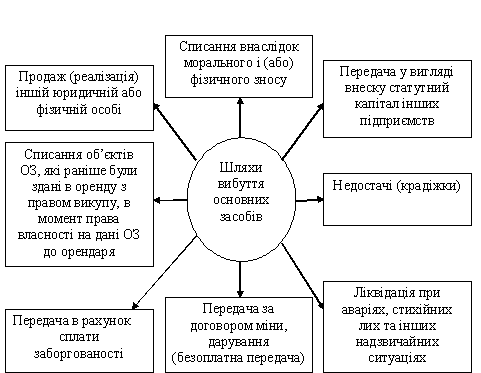


Рисунок 2.4. Напрями вибуття основних засобів на підприємстві

Автор Яцунська О. С. застосовує поняття «життєвий цикл основних засобів» та трактує його, як: «період часу, протягом якого реалізуються інвестиційна, експлуатаційна та ліквідаційна фази інвестиційного проекту» [108]. При чому вибуття основних засобів відбувається в останній фазі. На наш погляд, такий поділ на фази з ув’язкою з господарськими операціями щодо основних засобів дає змогу деталізувати аналітичну систему та суттєво підвищити рівень інформаційного забезпечення управління.

Розширена диференціація, як в роботі О. І. Степаненко [97], та типізація господарських операцій в частині вибуття основних засобів, як в працях С. Є. Пиріжок [82], дає змогу узагальнити нормативно-правове підгрунтя та застосування організаційно-методичного підходу щодо обліку та відображення в звітності даних активів.

Таким чином, під списанням основних засобів необхідно розуміти, в свою чергу, вилучення їх із балансу та/або переміщення всередині

У вітчизняних підприємствах для визначення непридатності основних засобів до використання постійно діюча комісія оформляє такі акти: «Акт на списання основних засобів» (форма № 03-3); «Акт на списання автотранспортних засобів» (форма №0 3-4) [53, с. 73]. Крім того, створюють спеціальну комісію і на об’єкт списання дана комісія складає – Акт на списання ос­новних засобів (форма 03-3) або Акт на списання автотранспортних засобів (форма 03-4). В акті обов’язково зазначають первісну вартість, суму нарахованого зносу, обґрунтування необхідності списання з ба­лансу, а також визначаються витрати на ліквіда­цію об’єкта та вартість матеріалів, що мають бути опри­бутковані після проведення операції. На основі цих даних визначають результат від ліквідації [78, с. 133].

У разі списання основних засобів, які вибувають в результаті аварії або стихійного лиха, до акту додається копія акта аварії і зазначаються обставин стихійного лиха [78, с. 133].

З моменту запровадження форм первинних документів з обліку основних засобів відбулось багато змін. Однак, досі існують причини удосконалення форм ОЗ-3 та ОЗ-4. Відтак, такі показники, як МДСКВ згідно ПКУ чи строк корисного використання основних засобів на підприємстві; дані про справедливу вартість; дата і сума дооцінки (уцінки) об’єктів; метод нарахування амортизації (Додаток 2).

Відповідно до чинних законодавчих норм реалізація основних засобів проводиться за узгодженою між сторонами ціною. При цьому сплачується податок на додану вартість, можуть виникати прибуток або збитки. Бухгалтерські записи здійснюють на підставі первинних документів про передачу об’єкта покупцеві (акту на списання основних засобів, рахунку-фактури, накладної та інших).

Фінансовий результат від вибуття основних засобів, незалежно від причини вибуття, визначається п. 34 П(С)БО 7 за правилом: вирахування з доходу від вибуття основних засобів їх залишкової вартості, непрямих податків і видатків, що пов’язані з вибуттям (табл. 2.6).

Таблиця 2.6

Облік вибуття основних засобів згідно з чинним законодавством [103, с. 46]

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| №  з/п | Зміст господарської операції | Підстава  (документ) | Кореспонденція рахунків | |
| Дебет | Кредит |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| 1. Облік реалізації основних засобів | | | | |
| 1.1. | Відображено дохід від реалізації основних  засобів разом з ПДВ | Рахунок | 37 | 71.2 |
| 1.2. | Відображення суми ПДВ в частині ціни реалізації | Податкова  накладна | 71.2 | 64.1 |
| 1.3. | Списується знос реалізованих основних засобів | Бух. довідка | 13.1 | 10 |
| 1.4. | Залишкова вартість основного засобу переводиться до складу товарів | Бух. довідка | 28.6 | 10 |
| 1.5. | Списується собівартість товарів (групи вибуття) на інші операційні витрати | Бух. довідка | 94.3 | 28.6 |
| 1.6. | Віднесення доходів на збільшення фінансових  результатів | Бух. довідка | 71.2 | 79.1 |
| 1.7. | Віднесення витрат на зменшення фінансових  результатів | Бух. довідка | 79.1 | 94.3 |
| 1.8. | Фінансовий результат (прибуток/збиток)  (гр.5 — гр.6) | Бух. довідка | 79.1  44 | 44  79.1 |
| 2. Обліку ліквідації об’єктів основних засобів | | | | |
| 2.1. | Списується вартість ліквідованих основних засобів у частині нарахованого зносу | Бух. довідка | 13.1 | 10 |
| 2.2. | Списується залишкова вартість ліквідованих  основних засобів | Акт ОЗ-3 | 97.6 | 10 |
| 2.3. | Витрати, пов’язані з ліквідацією основних засобів | Акт ОЗ-3 | 97.6 | 20, 23, 66,65 |
| 2.4. | Доходи від ліквідації основних засобів | Акт ОЗ-3 | 20, 22 | 74.6 |
| 2.5. | Відображення суми ПДВ (у разі ліквідації основних засобів за рішенням самого підприємства) | Бух. довідка | 97.6 | 64.1 |

Як видно, у зв’язку з внесеними змінами до порядку відображення в обліку реалізації необоротних активів, субрахунок 97.3 «Собівартість реалізованих необоротних активів» вилучено, а замість нього необхідно використовувати субрахунок 942. Таким чином, залишкову вартість основних засобів, що підлягають реалізації, спочатку переводять до складу товарів на субрахунок 28.6 «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу» [28]. Після продажу таких активів її списують як реалізацію інших оборотних активів на субрахунок 94.3 «Собівартість реалізованих виробничих запасів» [28].

При вибутті неповністю відамортизованих об’єктів, за якими підприємством відкодовано з бюджету податок на додану вартість, необхідно зробити коригування податку у сторону збільшення. Донарахування ПДВ (в сумі 20 % від залишкової вартості) відображається в обліку за дебетом субрах. 94.3 та кредитом субрах. 64.1 «Розрахунки за податками».

На наш погляд, усі зазначені витрати слід вважати витратами інвестиційної діяльності, що зменшують аналогічні доходи, різниця між ними дає фінансовий результат від інвестиційної діяльності.

На підставі дослідження даної облікової ділянки можна стверджувати, що внесені зміни в НП(С)БО 7 у зв’язку з введенням НП(С)БО 27 призвели до виникнення проблеми визначення реального фінансового результату від інвестиційної діяльності та розширило коло дискусійних питань щодо поліпшення обліку реалізації основних засобів.

Нинішня система обліку та звітності не може функціонувати без використання сучасних інформаційних технологій. Погоджуємось з І. Я. Назаровою, В. В. Муравським, що в організації обліку наявності та руху за майновими активами, та й за іншими об’єктами, першочерговим завданням є впровадження на підприємствах функціональної інформаційної системи та автоматизація робочого місця бухгалтера [62]. Прийняття ряду законів України про електронний документообіг, електронний цифровий підпис, з об’єктивною необхідністю переходу на систему клієнт-банк, запровадження відповідно до вимог МСФЗ системи електронної здачі звітності на базі єдиного електронного вікна вимагають нових підходів в організації бухгалтерської робота та пошуку сучасних алгоритмів застосування інформаційних технологій. Під впливом перерахованих законодавчо-нормативних і практичних передумов відбувається перебудова обліку та, як результат, модифікована форма обліку на базі сучасних комп’ютерних систем та інформаційних технологій. Тому, на думку, І. Я. Назарової з прагматичної сторони доцільно приділити вивченню можливостям та функціям електронного документообігу [63], а також означити етапи та алгоритм використання інформаційних технологій в обліку [61].

Схему електронного документообігу представлено на рис. 2.5.

Господарські операції

Створення первинного електронного документу

Формування і групування масивів однорідних даних

Нагромадження і узагальнення даних

за певний період

Формування інтегрованих баз даних господарських операцій

Обробка інформації про господарські операції у відповідності з вимогами користувачів

Формування електронної звітності

Зовнішні користувачі

(ДПА, ПФ, ФСС)

Створення резервної копії та архівація інформації

Реєстрація в

електронному журналі

Рис.2.3. Схема електронного документообіг [80, с. 74]

Таким чином, автоматизований підхід до бухгалтерської роботи в частині обліку, контролю та управління основними засобами дає змогу вчасно та деталізовано отримувати дані за визначений період про даний актив та операції, пов’язані з ним, що значно покращує управління фінансово-господарською діяльністю в цілому по підприємству.

**Висновки до розділу 2**

1. Важливим в організації аналітичного обліку основних засобів є документообіг. Виходячи з вимог чинного законодавства і діючих форм, нами надані рекомендації щодо удосконалення інвентаризаційних карт, форм ОЗ-1 та ОЗ-3. Відтак, у діючій формі ОЗ-1 помилково ототожнюється первісна вартість основних засобів із балансовою, а також передбачаються норми амортизації на капітальний ремонт. На наш погляд, доцільно зробити узгодження показників у даній формі та ввести додатково показники: строк корисного використання (експлуатації) об`єкта, справедлива вартість (у необхідних випадках). Також, оскільки форма щодо переоцінки основних засобів відсутня, запропоновано використовувати при переоцінці згруповані в табличній формі показники з оцінки основних засобів згідно Методичних рекомендацій № 561.

2. На нашу думку, вітчизняний підхід щодо обліку фінансових витрат при наданні кредитів на покупку основних засобів або на їх будівництво відрізняється від МСБО, оскільки такі витрати у первісну вартість не включаються, крім випадків передбачених НП(С)БО 31. Відтак, якщо фірма не визначила в наказі про облікову політику ведення обліку кредитів на будівництво, придбання основних засобів згідно з НП(С)БО 31, то нараховані фінансові витрати у звітному періоді не будуть включені до складу капітальних витрат, а відносяться до витрат звітного періоду.

3. З впровадженням в систему обліку інвестиційної нерухомості відбулись зміни в розкритті даного показника у фінансовій звітності. Так, передбачений в п. 34.2 НП(С)БО 32 порядок відображення сум у формі № 3 та формі № 5 не має відображення в діючих формах. Тому доцільно доповнити форму № 5 розділом 14 «Інвестиційна нерухомість».

4. Аналіз досліджень у сфері амортизації показав, що велику перевагу серед існуючих способів розрахунку амортизації має прямолінійний метод, так як його особливістю є простота застосування через нарахування і включення до собівартості продукції однієї суми нарахованої амортизації протягом всього терміну корисного використання, а також відповідність вимогам ПКУ. На наш погляд, застосування методів прискореної амортизації доцільно застосовувати до об’єктів з високим ризиком морального зносу. Недоліком прискорених методів є відсутність зв’язку між сумою нарахованої (акумульованої) амортизації та інтенсивністю експлуатації основних засобів. На наш погляд, вибір виробничого методу нарахування амортизації більшою міроювідповідає принципу нарахування згідно з НП(С)БО 1. Разом з тим, у даного методу є значний недолік, а саме не можливість узгодження його з податковим законодавством.

5. Вважаємо вимогу вести облік реалізації активів за методикою НП(С)БО 27 необґрунтованою, оскільки переведення основних засобів в клас оборотніх активів суперечить їхньому економічному змісту та порушує принцип зростання ліквідності, застосовуваний для побудови балансу згідно з НП(С)БО 1.

6. Відображення продажу основних засобів із використанням рахунків 71 «Інший операційний дохід» і 94 «Інші операційні витрати» суперечить об’єктивному визначенню результату від інвестиційної діяльності, погіршує забезпечення аналізу та планування інвестиційної діяльності на основі запропонованих обліково-інформаційних потоків, де реалізація необоротних активів є операційною, а не інвестиційною діяльністю.

**РОЗДІЛ 3**

**ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ ПІДХОДИ**

**ДО АУДИТУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ**

**3.1. Суть й інформаційні джерела процедур і процесів аудиту основних засобів**

Прагнення вітчизняних підприємств забезпечення сталого розвитку вимагає від них організовувати їхню діяльність на якісно новій базі – формування стратегії раціонального використання ресурсів, динамічного і стійкого економічного зростання й інноваційного розвитку з метою уникнення економічних загроз і ризиків на довготривалий період. За цих обставин важливим питанням є технічне забезпечення умов сталого розвитку, що означає наявність необхідних засобів праці, які відповідають ринковим вимогам та підвищують конкуренцію готового продукту тощо. Для цього управлінню потрібна достовірна і правдива інформація, підтвердження якої дає незалежна перевірка у формі аудиту.

Залучення зовнішніх аудиторів та/або організація внутрішнього аудиту на підприємстві дає змогу вчасно прослідковувати помилки в організації та методиці облікового процесу, негативні тенденції, які виникають в процесі діяльності та стають на заваді економічного зростання. Окрім відстеження і ліквідації негативних факторів щодо господарських операцій з основними засобами, дані аудиту є інструментом для підтвердження облікових даних, представлених в фінансовій звітності, для зовнішніх користувачів, а також наданих рекомендацій з виправлення помилок, виявлення резервів підвищення ефективності використання основних засобів і техніко-економічного обгрунтування розвитку компанії, що в умовах жорсткої конкуренції, відіграє одну з вирішальних ролей у досягненні успіху і дає можливість бути на крок попереду конкурентів.

Діяльність будівельних підприємств та їхніх структурних підрозділів, які обслуговують чи безпосередньо здійснюють будівельний процес, значною мірою залежить від оснащеності основними засобами та ефективності їх використання. Саме для цієї галузі основні засоби є основою діяльності та визначають її потенційні можливості, техніко-економічний рівень та майбутню ефективність з надання послуг зі спорудження об’єктів та проведення БМР. Від обсягів, оновлення та раціонального використання основних засобів залежать і виробнича потужність, і рівень технічного оснащення праці будівельної організації. Все це обумовлює невід’ємний зв’язок між розвитком виробництва та проблемами ефективного використання основних виробничих засобів.

Питання організації аудиту, його методичних підходів та процедур, зокрема в частині перевірки основних засобів, досліджували ряд авторів: Н. Ю. Подольчак, В. Я. Карковська [85], О. В. Сметанко [95], В. В. Немченко, О. Ю. Редько [70], М. О. Виноградова, Л. І. Жидєєва [18], Ю. А. Верига, В. Я. Плаксієнко [72], А. Г. Загородній, Г. Л. Вознюк, Г. О. Партин [24] та ін. Разом з тим, сучасні підходи до перевірки основних засобів з обов’язковим використанням широкого набору робочих документів згідно з вимогами МСА та вплив результатів аудиту на ефективність використання базового виробничого ресурсу в діяльності підприємства досліджено недостатньо.

Основною метою даної статті є дослідити сутність внутрішнього аудиту та його вплив на підвищення ефективності діяльності підприємства. Також на базі зазначених досліджень зробити висновки щодо доцільності впровадження служби внутрішнього аудиту на підприємстві. Показати переваги щодо створення підрозділу внутрішнього аудиту на підприємстві

При перевірці основних засобів аудитор керується Законом України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» [87], обов’язково враховує вимоги МСА в організації та під час процесу перевірки [52]. Виходячи з МСА 250 «Врахування законів та нормативних актів при аудиторській перевірці фінансових звітів» [57], також необхідними є знання ряду законодавчих та нормативно-правових актів, які регулюють операції з основними засобами суб’єктів господарювання.

Основні напрямами аудиту щодо наявності, руху основних засобів та контролю за їхнім збереженням схематично відображено на рис. 3.1.

Основні напрямки аудиту основних засобів

Аудит руху основних засобів

(звірка рах. 15, субрах. 947, 286, 101 в кореспонденції 10)

Аудит нарахування амортизації основних засобів

(звірка субрах. 131)

Аудит наявності та структури основних засобів

(звірка сальдо рах. 10)

Аудит показників ОЗ в фінансовій звітності

(звірка даних балансу (звіту про фінансовий стан) рр. 1010-1012, інформації, поданої в Примітках до фінансової звітності (розділ 2) та ін. форм звітності)

Аналітичні процедури в аудиті стану, структури й ефективності використання основних виробничих засобів

Надання аудиторського висновку та рекомендацій підприємству в частині розкриття інформації про основні засоби

Рисунок 3.1. Основні напрямки та послідовність проведення аудиту основних засобів

Особливої уваги заслуговує аудит надходження та списання основних засобів, оскільки ці дані формують балансову вартість підприємства в кінці звітного періоду і повинні відповідати даним бухгалтерського обліку емітента. Якщо на підприємстві переважає застаріле, зношене фізично і морально устаткування, а в балансі це майно оцінюється шляхом переоцінки в значній сумі, то це негативно впливає на об’єктивність оцінки фінансових показників інвесторами та іншими стейкхолдерами. Виявлення цих негативних тенденцій та виправлення помилок щодо об’єктивного та достовірного розкриття даних сприяє правдивому представленню фінансової звітності для регулюючих органів та інших зовнішніх користувачів.

До основних інформаційних джерел аудиту відносяться первинні документи (акти ОЗ, картки обліку ОЗ, розрахунок амортизації ОЗ та ін.), оскільки за їх допомогою здійснюють реєстрацію бухгалтерських записів щодо обліку основних засобів (рис. 3.2).

Як стверджує О. В. Сметанко: «облікові регістри застосовуються аудитором для отримання узагальнюючої інформації з обліку основних засобів. Облікові регістри дозволяють перевіряти рух та характер операцій за рахунками синтетичного обліку та окремо за рахунком 10 і його аналітичними рахунками з метою впевненості у достовірності інформації, яка знайшла відображення в фінансовій звітності підприємства» [95].

Для отримання інформації про наявність та рух основних засобів аудитором з метою підтвердження достовірності даних та правдивості поданої інформації для зовнішніх користувачів використовуються загальноприйняті форми фінансової звітності [64], а також форми статистичної звітності такі як: форма № 11 «Звіт про наявність та рух основних фондів та інших нематеріальних активів» [26]; форма № 11-ф «Звіт про наявність та рух основних засобів (для підприємств усіх галузей народного господарства, крім промисловості і будівництва)» [89] та ін. на основі цих форм аудитор виконує аналіз основного майна з метою надання управлінцям відповідних рекомендацій.

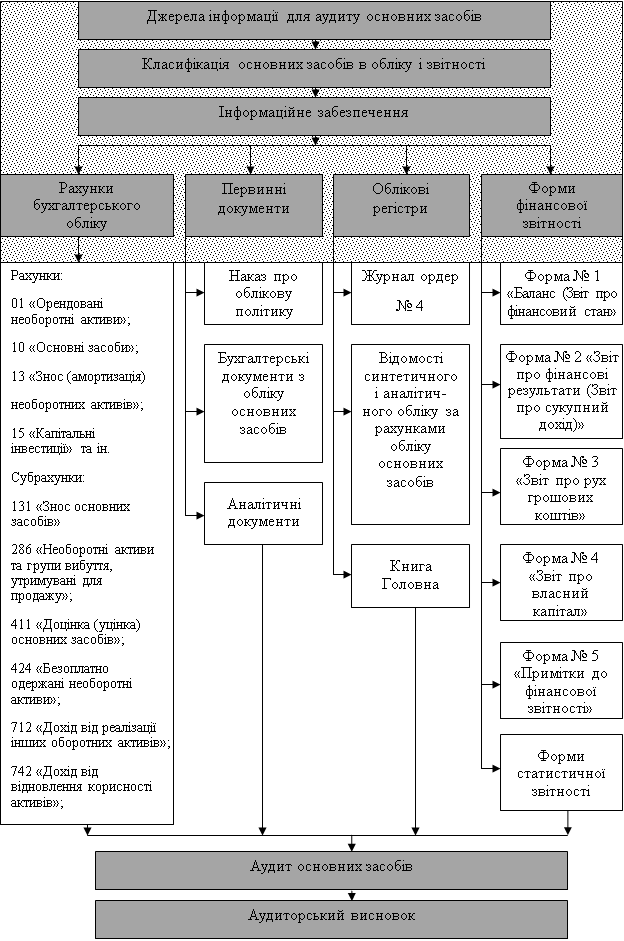


Рис. 3.2. Джерела аудиту основних засобів

Окремим питанням в аудиті є звірка фактичних даних та даних інвентаризації основних засобів. Систематизація аудитором даних про порушення з організації збереження основного майна дає можливість обґрунтувати критерії для вибору об’єктів інвентаризації за конкретною матеріально-відповідальною особою, де найбільш вірогідні нестачі, крадіжки, факти безгосподарності та списання основних засобів.

Всі перераховані джерела можуть бути використанні в процесі аудиторської перевірки основного майна фірми у певному порядку (рис. 3.3).

ПОСЛІДОВНІСТЬ АУДИТУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ

фактична перевірка та аудит інвентаризації основних засобів;

аудит складу, структури і руху основних засобів за даними актів ОЗ, рахунків синтетичного і аналітичного обліку;

аудит за даними регістрів аналітичного обліку основних засобів;

аналітичні процедури в аудиті забезпеченості підприємства основними засобами;

аналіз ефективності використання основних засобів.

аудит за даними Головної книги за рахунком 10 «Основні засоби» та показників фінансової звітності (р. 1010, 1011, 1012);

Рисунок 3.3. Послідовність використання інформаційних джерел аудиту основних засобів

Під час перевірки основних засобів аудитори часто використовують тести, опитувальники та звертаються за поясненнями до МВО та працівників бухгалтерії, що є частиною робочих документів аудитора згідно з МСА 330 «Аудиторські процедури відповідно до оцінених ризиків» [56], МСА 530 «Аудиторська вибірка та інші процедури тестування» [58], МСА 580 «Пояснення управлінського персоналу» [52], МСА 610 «Розгляд роботи внутрішнього аудиту» [59].

Аналітичні документи дають змогу оцінити наявний рівень забезпеченості, динаміку, рух, ступінь та ефективність використання, виробничу потужність основних засобів компанії з метою отримання відповідних висновків та надання на їх основі консультацій і рекомендацій щодо управління основними засобами на підприємстві.

Аудитори повинні надати своєму замовнику висновків, щоб ті мали можливість оцінювати ефективність їх систем на основі наявних основних засобів. Аудитор в своїй практиці може використовувати аналітичні документів фірми, таких як: висновок аналітичного відділу щодо динаміки та структури основних засобів в активах підприємства; висновок аналітичного відділу щодо технічного стану, ефективності використання наявних основних засобів тощо. Документи, які надані відділом управлінського обліку дозволяють зафіксувати прийняті рішення щодо управління основними засобами на підприємстві та надають змогу у майбутньому зіставляти, вивчати попередній досвід з прийняття рішень. До даних документів належать: план заходів щодо ремонту та модернізації основних засобів; бюджет капітальних інвестицій та ін.

Таким чином, для того, щоб ефективно провести аудит та сформувати відповідні рекомендації, аудитору необхідно мати весь можливий перелік інформації стосовно основних засобів на підприємстві. При цьому, чим більше буде обсяг цієї інформації та особливо висновків або довідок різноманітних відділів, тим більш обґрунтованими, виваженими та доцільними будуть його висновки та рекомендації.

**3.2. Методика проведення аудиту основних засобів**

Основні засоби є основою ресурсного забезпечення фірми, оскільки є знаряддями праці, за допомогою яких працівник впливає на предмет праці, або ресурсом системи адміністративного управління. Вони безпосередньо беруть участь у будівельному процесі (бульдозери, трубоукладачі, екскаватори, компресори ін.) або якимось чином сприяють його здійсненню (адміністративні будівлі, споруди складів, допоміжних господарств, автомобілі й офісне обладнання). Головна функція засобів праці полягає в довгостроковій ефективній участі їх у виробничому процесі, що дає можливість вчасного і повного отримання результатів ведення господарської діяльності підприємства. Дані про наявність, знос та рух основних засобів є джерелом інформації для оцінки забезпечення засобами праці підприємства та аналізу його виробничого потенціалу.

Аудит такої важливої ділянки як основні засоби дає підтвердження їх достовірної оцінки в системі обліку та звітності, а також формування професійної думки аудитора щодо достовірності первинних даних про факти операцій з основними засобами, повноти та своєчасності відображення цих даних в обліку, правильності ведення обліку та відображення у фінансовій звітності.

Визначена мета передбачає виконання аудитором завдань щодо з’ясування: законності прийнятої на підприємстві методики обліку основних засобів і вірогідності даних про ці активи, вміщених у фінансовій звітності.

При проведенні аудиту основних засобів необхідно вивчити широке коло питань, які А. П. Макаренко, Л. С. Гречана об’єднали в такі групи:

«1) перевірка того, що основні засоби, відображені у звітності, належать підприємству; 2) необхідно впевнитися у тому, що відповідні активи підприємства включені до складу необоротних активів і вони дійсно наявні; 3) перевірка відповідності класифікації основних засобів чинним НП(С)БО 7; 4) перевірка правильності визначення балансової вартості й оцінки основних засобів та відображення в обліку і фінансовій звітності; 5)  впевнитися у правильності розподілу основних засобів за відповідними групами; 6) оцінка організації ведення обліку даних активів у бухгалтерії за МВО; 7) контроль за збереженням основних засобів; 8) перевірка достовірності відображення залишків та операцій з основними засобами у фінансовій звітності підприємства; 9) перевірка результатів проведеної переоцінки та індексації основних засобів та віднесення їх сум на рахунки бухгалтерського обліку; 10) впевнитись у своєчасності і законності документального оформлення та відображення у первинних, зведених документах і у регістрах бухгалтерського обліку надходження, переміщення і вибуття основних засобів; 11) перевірка відповідності нарахування та відображення зносу обраній обліковій політиці; 12) перевірка правильності щомісячного нарахування зносу (кредит рахунка 13), оскільки ці дані пов'язані з формуванням собівартості продукції (робіт, послуг) (дебет рахунків 23, 91, 92, 93 і т. ін.), мають вплив на фінансові результати підприємства (його балансовий прибуток чи збиток); 14) аудиторська перевірка дотримання підприємством податкового законодавства в частині обліку цих активів» [43].

Згідно з МСА при проведенні незалежного аудиту необхідно розробити Програму аудиту, зокрема в частині основних засобів. Метою такого робочого документа є визначення ряду, питань, які необхідно вивчити аудитору для формування незалежного висновку та оцінити всі ризики в даній ділянці обліку і розкриття в фінансовій звітності. Нами розроблено розширену Програму аудиту основних засобів, яку можна використовувати для аудиту на ПМК 12 ТОВ «Тернопільбуд», а також для перевірки в інших вітчизняних підприємствах.

Програма сформована у вигляді таблиці (Додаток 3), де по вертикалі зазначаються розкриті питання аудиту, а по горизонталі вказано перелік аудиторських процедур, виконавець, індекс робочих документів та примітки до кожного пункту.

Поставлені питання вивчаються під час проведення аудиторської перевірки, а далі аудитор в аналітичній частині аудиторського висновку дає незалежну оцінку, пропозиції щодо виправлення виявлених облікових помилок і законодавчих порушень, а також звертає професійну увагу на відхилення від встановлених правил обліку.

До типових помилок, які, зазвичай, виникають на вітчизняних підприємствах під час здійснення операцій з основними засобами, М. О. Виноградова, Л. І. Жидєєва відносять:

* «незадовільна організація зберігання майна;
* невиконання завдань щодо оновлення та підтримки в задовільному стані нерухомого майна, офісного та виробничого обладнання;
* завищення первісної собівартості придбаних основних засобів та їх недостовірна дооцінка (уцінка);
* порушення правил приймання даного виду активів і передачі МВО;
* неповне оприбуткування нерухомого майна та техніки, обладнання інших засобів, що надійшли;
* порушення порядку проведення інвентаризації й оформлення результатів фізичної звірки;
* неправильне визначення та оформлення нестачі або надлишку;
* присвоєння основних засобів (мобільні телефони, офісна техніка ін.);
* помилки та підробки в документах;
* підміна нових основних засобів старими;
* реалізація, передачі в оренду основних засобів за заниженими цінами;
* помилки у визначенні комплексних сум та їх відображення в обліку;
* незадовільне ведення бухгалтерського обліку» [18, с. 105].

З метою полегшення процесу дослідження аудитором помилок щодо операцій з фактичної наявності (під час фізичної звірки), перевірки правильності встановлення для основних засобів терміну експлуатації, порядку нарахування амортизації, дослідження правильності відображеної кореспонденції запропоновано відповідні робочі документи (Додаток 4).

**3.2. Аналіз ефективності використання основних засобів**

Об’єктивне та достовірне розкриття даних сприяє правдивому представленню фінансової звітності для регулюючих органів та інших стейкхолдерів. Вище наведене обумовлює необхідність в процесі проведення аудиту ПМК 12 ТОВ «Тернопільбуд» використовувати процедури аналізу забезпеченості основними засобами для будівельних підприємств, технічного стану та використання останніх, а також оцінки їх впливу на зміну обсягу БМР і виконання будівельного плану введення в дію об’єктів.

При вирішенні питання забезпеченості та раціональної експлуатації (використання) основних засобів до уваги необхідно брати особливості будівельної галузі та її технологічної спеціалізації. Останні суттєво впливають на формування і використання активної частини майна фірми. Цей вплив виражається в об’ємно-планувальних рішеннях об’єктів, ступені концентрації будівництва, організації ведення будівельно-монтажних робіт, їх матеріаломісткості, а також у використанні машин і механізмів за часом і експлуатаційною продуктивністю [86, с. 20].

Мета економічного аналізу основних засобів як невід’ємної процедури аудиторської перевірки згідно з МСА 520 «Аналітичні процедури» [57] за словами П. Я. Поповича полягає у: «визначенні ступеня забезпечення підприємства основними засобами за умови найінтенсивнішого їх використання та пошуку резервів підвищення фондовіддачі» [86, с. 73].

На наш погляд, в процесі вивчення забезпеченості ПМК 12 ТОВ «Тернопільбуд» основними засобами на основі первинних документів та аналітичних процедур аудитор необхідно дати оцінку:

* загальному рівню забезпеченості нерухомим майном та технологічного устаткуванням;
* технічному стану;
* аналізу потужності основного капіталу та його робочого часу;
* рівню укомплектованості технічного парку;
* відповідності складу і структури основних засобів галузевим особливостям та технологічному процесу підприємства;
* впливу використання будівельного парку на обсяг виконаних БМР (інтенсивного завантаження будівельного обладнання) та ін.

Аналіз основних засобів здійснюється за певними напрямами (рис. 3.4).

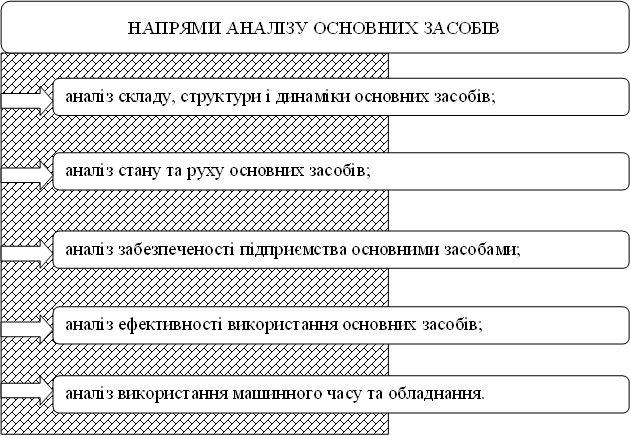


Рисунок 3.4. Напрями аналізу основних засобів

В умовах ринкових відносин особливого значення набуває процес вдосконалення та розвитку виробництва. Основні засоби, будучи матеріально-технічною базою виробництва, виступають одним з найсуттєвіших важелів впливу на даний процес. Таким чином, постає необхідність у проведенні аналізу ступеня забезпеченості основними засобами будівельно-монтажних організацій, який полягає у вивченні динаміки їх обсягу, наявності, складу, структури, технічного стану будівельної техніки, рівня виробництва і його організації.

Забезпеченість основними засобами та їх склад вивчають за даними форми № 11-ОЗ «Звіт про наявність та рух основних засо­бів, амортизацію (знос)» [86]. У даному звіті в згрупованому вигляді ві­дображено основні засоби за видами економічної діяльно­сті наяв­ність на початок і кінець року, їх рух (надійшло, ви­було впродовж року), амортизацію (знос) за рік та вартість основних засобів, на які повністю нараховано амортизацію (табл. 3.1). У Примітках до фінансової звітності ПМК 12 ТОВ «Тернопільбуд» на початок року осно­вні засоби та ІНМА за пе­рвісною вартістю складали 4 612,5 тис.грн. На кінець року величина основних засо­бів та ІНМА збільшилась на 3 тис. грн (4612,5 – 4609,5). За рік введено в дію машин та обладнання на суму 6,5 тис. грн., з них 86,4% – засобів технологічного призначення. Розглянемо детально формування основних засобів на ПМК 12 ТОВ «Тернопільбуд» на основі Оборотно-сальдової відомості (Додаток 5).

Таблиця 3.1

Наявність і рух основних засобів ПМК 12 ТОВ «Тернопільбуд»

за період 2019

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Показники | Наявність на початок 2019 р. первісна вартість (з урахуванням індексації та переоцінки) | Надійшло у 2019 р. | Вибуло у 2019 р. | | Наявність на початок 2020 р. | Наявність за вирахуванням зносу (залишкова вартість) | | Амортизація (знос) основних засобів | Вартість основних засобів, на які повністю нараховано амортизацію (знос) |
| усього | у т.ч. ліквідовано | на початок року | на кінець року |
| **Усього основних засобів** | **4 544 628** | **6 500** | **9 512** | **9 512** | **4 541 616** | **1 667 300** | **1 483 671** | **3 057 944** | **9513** |
| у тому числі:  а) виробничі технологічні лінії, машини, устаткування | 886 298 | 6 500 | 0 | 0 | 892 798 | 216 919 | 193 493 | 699 306 |  |
| б) транспортні засоби | 761 636 | 0 | 9 513 | 9 513 | 752 123 | 261 000 | 198 360 | 553 763 | 9 513 |
| в) інструменти, прилади | 47 276 | 0 | 0 | 0 | 47 276 | 22 2319 | 18 234 | 29 043 |  |
| г) невироб-ничі основні засоби | 2 636 434 | 0 | 0 | 0 | 2 636 434 | 1 152 166 | 1 065 303 | 1 571 131 | – |

За даними табл. 3.1. видно, що загальна вартість основних засобів ПМК 12 ТОВ «Тернопільбуд» на початок 2019 року складала 4 545 тис. грн., а на початок 2020 року їх вартість становила 4 542 тис. грн. Найбільшу частку у структурі основних засобів ПМК 12 займають будівлі та споруди – 60 %, а також машини і обладнання – 22 %, приблизно таку ж частку мають транспортні засоби – 17 %. Найменшу частку в структурі основних засобів ПМК 12 становлять інструменти, прилади та інвентар – 1 %. За рахунок збільшення у складі машин та обладнання техніки на суму 6,5 тис. грн., їх частки у структурі основних засобів підприємства на кінець року зросла на +0,16 (22,50-22,66). Також відбулося зменшення у складі транспортних засобів на 9,5 тис.грн., що є негативним явищем оскільки призводить до зменшення активної частини основних засобів. В результаті зазначених змін відбулося загальне зменшення основних засобів на -3012 тис. грн. або на 6,63 %. Структура основних засобів ПМК 12 на кінець року порівняно з початком майже не змінилася.

Проведений аналіз в табл. 3.1 показав, що підприємство має розгалужену структуру основного майна, вартість якого на дату балансу складає 1 667 300 грн. на початок 2019 р., і 1 483 671 грн. на початок 2020 р. Поряд з цим, спостерігається значне зменшення залишкової вартості нерухомого майна та техніки через значну суму накопиченої амортизації – 3 057 944 грн., що становить 67 % всієї вартості основних засобів ПМК 12. Такий технічний стан забезпечення ПМК 12 ТОВ «Тернопільбуд» технікою та нерухомістю потребує оновлення або ж переоцінки відповідно до стану фізичного або морального зношення.

Автор Є. П. Гнатенко вважає, що: «для економічного аналізу особливе значення має розподіл виробничих основних засобів основної діяльності підприємства на дві частини: активну і пасивну» [94]. До активної частини належать машини та устаткування, які безпосередньо взаємодіють з предметами праці та їх зростання характеризує прогресивну структуру основного майна. Пасивну частину формують активи, які створюють умови, необхідні для виконання адміністративних функцій.

У ПМК 12 ТОВ «Тернопільбуд» активна частина основних засобів на кінець 2019 року становила 37,30 % (1 695 210,14 / 4 544 627,89\*100), на кінець 2020 року – 37, 26 % (1 692 197,71 / 4 541 615,46\*100). Таким чином, частка активної частини основних засобів на кінець 2020 року на (-0,4) % зросла, що означає досить повільне оновлення технологічного парку для формування виробничих потужностей та підтримки прогресивності структури виробничих засобів праці.

В процесі аналізу забезпеченості компанії основними засобами важливе значення має оцінка руху і технічного стану основних засобів.

Професор Б. М. Литвин з метою оцінки руху основних засобів рекомендує: «поряд з абсолютними показниками розглядати відносні розміри надходження та вибуття основних засобів. Такими відносними показниками, що характеризують рух основних засобів, на його думку, є коефіцієнти оновлення та вибуття» [93, с. 152]. Джерелом інформації для визначення зазначених показників є форма 5 «Примітки до річної фінансової звітності» [36] (Додаток 6).

Коефіцієнт оновлення (Ко) основних засобів ПМК 12 ТОВ «Тернопільбуд» становить:

К0 = (ОЗн, ф5р.2гр.5 / ОЗк, ф5р.2гр.14) \* 100 (3.1)

тобто Ко = 6,5/4609,5\*100 = 0,01 %.

На ПМК 12 ТОВ «Тернопільбуд» оновлення основних засобів відбулось в основному за рахунок збільшення будівельного обладнання, хоча значення коефіцієнту оновлення більше 0, в абсолютній сумі цього недостатньо для технічного розвитку фірми.

Коефіцієнт вибуття (Кв) ПМК 12 ТОВ «Тернопільбуд» дорівнює:

Квиб = (ОЗв , ф5р.2гр.8 / ОЗп , ф5р.2гр.3) \* 100, (3.2)

тобто Квиб = 9,5/4612,5\*100=0,02 %

За даними досліджуваного підприємства коефіцієнт вибуття основних засобів дорівнює 0,02%, які стосуються зменшення засобів праці лише виробничого характеру, що може вплинути негативно на виробничу потужність ПМК 12 ТОВ «Тернопільбуд», проте цей показник є незначний – менше 1 %.

Продуктивність будівельних машин, ступінь їх використання залежить від їх стану, який характеризується зношеністю машин, їх віком, технічним станом та іншими ознаками. Тому одним з найважливіших етапів аналізу основних засобів є вивчення їх технічного стану.

Показниками, що характеризують стан основних засобів, є коефіцієнти придатності (Кп ) та зносу (Кз ).

Кп = (ОЗз , ф5р.2гр.14-гр.15 / ОЗ, ф5р.2гр.3) \* 100 (3.3)

Таким чином,

К п = 4609,5-3053,5/4612,5\*100 = 33,73 %.

Кз = (З, ф5р.2гр.15 / ОЗ, ф5р.2гр.3)\*100 (3.4)

або Кп = 1 – Кз 3.5)

Отже,

Кз = 3053,5/4612,5\*100 = 66,27 %.

Як видно з проведених розрахунків, у ПМК 12 ТОВ «Тернопільбуд» коефіцієнт зносу перевищує коефіцієнт придатності основних засобів, що є негативним моментом в діяльності будівельної фірми. Разом з тим, частка зносу основних засобів становить 66,27 % або більше половини вартості засобів праці компанії. Відтак, управлінському персоналу ПМК 12 слід підтримувати активну частину основних засобів в задовільному технічному стані, щоб не знизилась виробнича потужність даного підприємства.

Підвищення ефективності виробництва може бути досягнуто за рахунок багатьох факторів, серед яких провідне місце посідає більш раціональне використання основних засобів. В цьому зв’язку перед аналізом постає завдання подальшого вдосконалення системи показників використання засобів праці, її застосування в економічному аналізі роботи підрядних організацій.

Чорна О. І. зазначає, що «ефективність основних засобів – результат, отриманий у вигляді отриманого ефекту, що співвідноситься з витраченими ресурсами. Підвищення ефективності полягає в досягненні найбільших результатів при відповідному рівні розвитку продуктивних сил порівняно з витратами праці, використаними на створення суспільного продукту» [106].

При цьому автор виділяє ряд завдань аналізу використання основних засобів на підприємствах (рис. 3.5).

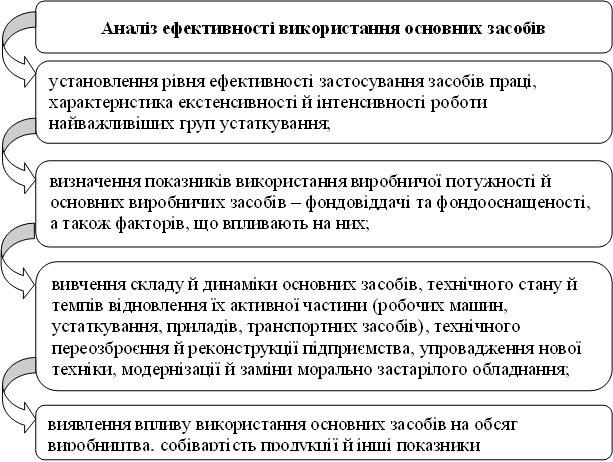


Рисунок 3.5. Завдання аналізу використання основних засобів [106]

Автор П. Я. Попович вважає, що: «економічна ефективність функціонування основних виробничих засобів є складовою результату використання всіх виробничих ресурсів підприємства» [86, с. 143]. При визначенні економічної ефективності основних засобів автор пропонує застосовувати систему натуральних та вартісних показників, а також співвідносні оцінки темпів підвищення обсягів продукції і темпів збільшення основних засобів; фондоозброєності праці та її продуктивності. До натуральних показників П. Я. Попович відносить: «інтенсивне й екстенсивне використання основного устаткування; фондовіддача, обчислена в натуральному чи умовно-натуральному виразі; використання виробничої потужності й ступінь її освоєння, а до вартісних – фондовіддачу, розраховану за вартісними показниками, і фондомісткість» [86, с. 143].

На відміну І. О. Чорна зазначає, що система показників, яка всебічно може характеризувати ефективність основних засобів, охоплює два їх блоки:

1) «узагальнюючі (фондовіддача й рентабельність)» [106];

2) «окремі показники (такі, як натуральні)» [106].

Ефективність експлуатації основних засобів у будівництві Б. М. Литвин характеризує такими коефіцієнтами, як: «співвідношення темпів зростання обсягів будівельно-монтажних робіт і будівельної техніки та іншого нерухомого майна, фондовід­дача, фондомісткість, фондооснащеність та продуктивність праці» [42, с. 194].

Економічна ефективність використання засобів праці характеризується питомою вагою закумульованих сум амортизації у вартості продукції. Разом з тим, аналізуючи цей економічний параметр, треба мати на увазі особливість його формування. Теперішні конкурентні умови вимагають від будівельних компаній постійних капітальних вкладень в ремонт та/або оновлення будівельної техніки, що збільшує суму річної амортизації, і відповідно – збільшується її питома вага в собівартості БМР. Оскільки збільшується замовлення та обсяг БМР за допомогою більш сучасного будівельного парку машин і продуктивного устаткування, то сума амортизації на одиницю собівартості, встановлений обсяг БМР зазвичай зменшується, так як зменшуються змінні витрати. За даними спостереження аналітиків: «економія на амортизації особливо відчутна при перевиконанні планів випуску продукції за постійної величини основних виробничих засобів. У період швидкого технічного прогресу частка амортизації в собівартості продукції зростає, але це зростання відбувається при зниженні собівартості в цілому, тобто економічний ефект від упровадження нової техніки виявляється через інші елементи витрат на виробництво, переважно через витрати праці [106].

Для оцінки ефективності основних засобів найбільш поширеним в аналітичній практиці є узагальнюючий показник фондовіддачі, тобто валовий дохід від реалізації фірми у розрахунку на 1 грн. середньорічної вартості ОЗ.

В процесі аналізу фактичний показник фондовіддачі порівнюють з розрахунковими даними попередніх періодів, проектними показниками, фондовіддачею інших підприємств даної галузі. На рівень фондовіддачі впливають різні чинники, пов’язані як зі зміною обсягу продукції, так і з ефективністю використання основних виробничих засобів, особливо їх активної частини. Їх можна поділити на дві групи (рис.3.6.).

ЧИННИКИ ВПЛИВУ НА ФОНДОВІДДАЧУ

ті, що не залежать від ступеня використання основних засобів

ті, що залежать від ступеня використання основних засобів

1. розвиток кооперованих зв’язків;
2. зміна матеріаломісткості продукції;
3. зміна трудомісткості продукції;
4. зміна цін на сировину, матеріали, готову продукцію та ін.
5. зміна питомої ваги машин і устаткування в складі основних засобів;
6. підвищення змінності роботи устаткування;
7. зменшення внутрішньозмінних простоїв;
8. зміна рівня внутрішньозаводської спеціалізації та ін.

Рисунок 3.6. Чинники, які впливають на фондовіддачу [86, с. 144].

Рівень фондовіддачі залежить від ряду факторів, а саме: питомої ваги машин і устаткування у загальній вартості засобів; коефіцієнту змінності вартості одиниці устаткування; продуктивності устаткування (табл. 3.2).

Таблиця 3.2

Аналіз фондовіддачі ПМК 12 ТОВ «Тернопільбуд»

за період 2019-2020 рр.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Показник | Минулий рік | Звітний рік | Звітний рік в % до минулого |
| *1* | *2* | *3* | *4* |
| 1. Обсяг товарної продукції, тис. грн. | 12225,3 | 11579,1 | -5,29 |
| 2. Середньорічна вартість основних виробничих засобів, тис. грн. | 1647,8 | 1413,5 | -14,22 |
| 3. Вартість машин і устаткування (на початок та кінець року), тис. грн. | 886,3 | 892,8 | +0,73 |
| 4. Матеріальні затрати, тис. грн. | 3720,6 | 3691,9 | -0,77 |
| 5. Кількість одиниць встановленого устаткування, од. | 1638 | 1641 | +0,18 |
| 6. Кількість відпрацьованих машино-змін, тис. грн. | 2198 | 2215 | +0,78 |
| 7. Продукція за вирахуванням матеріальних затрат, тис. грн. | 11504,7 | 7887,2 | -31,44 |
| 8. Коефіцієнт матеріаломісткості | 0,30 | 0,32 | +6,67 |
| 9. Продуктивність устаткування, тис. грн.  (рядок 7: рядок 6) | 0,52 | 0,25 | -51,92 |
| 10. Коефіцієнт змінності  (рядок 6: рядок 5) | 1,34 | 1,35 | +0,74 |
| 11. Вартість одиниці устаткування, тис. грн.  (рядок 3: рядок 5) | 0,54 | 0,54 | – |
| 12. Питома вага машин і устаткування у загальній вартості засобів  (рядок 3: рядок 2), % | 54 | 63 | +16,67 |
| 13. Фондовіддача, тис. грн.  (рядок 1: рядок 2) | 7,42 | 8,19 | +10,38 |

Як свідчать результати проведеного аналізу, коефіцієнт фондовіддачі становить 8,19 грн. виробленої продукції на 1 грн. вкладених в основні засоби ПМК 12 ТОВ «Тернопільбуд» (табл. 3.2), що означає певний запас технічних можливості засобів праці для виконання технологічних функцій.

Важлива роль у пошуку резервів поліпшення використання основних засобів доцільно фактичне значення показників, що характеризують використання техніки за часом і потужністю, зіставляти з плановими, вияв­ляюти причини, центри виникнення відхилень і шляхи реалізації невикористаних резервів. Для ПМК 12 більш прийнятним буде інтенсивний шлях використання основних засобів діючого підприємства, що означає ліквідацію застарілого виробничого устаткування, технічне переозброєння, підвищення темпів відновлення основних засобів.

**Висновки до розділу 3**

1. Згідно з МСА при проведенні незалежного аудиту необхідно розробити Програму аудиту, зокрема в частині основних засобів. Нами розроблено розширену Програму аудиту основних засобів, яку можна використовувати для аудиту на ПМК 12 ТОВ «Тернопільбуд», а також для перевірки в інших вітчизняних підприємствах. Програма сформована у вигляді таблиці (Додаток 3), де по вертикалі зазначаються розкриті питання аудиту, а по горизонталі вказано перелік аудиторських процедур, виконавець, індекс робочих документів та примітки до кожного пункту.

2. З метою полегшення процесу дослідження аудитором помилок щодо операцій з фактичної наявності (під час фізичної звірки), перевірки правильності встановлення для основних засобів терміну експлуатації, порядку нарахування амортизації, дослідження правильності відображеної кореспонденції запропоновано відповідні робочі документи (Додаток 4).

3. Аналіз забезпеченість основними засобами та їх склад за даними ПМК 12 ТОВ «Тернопільбуд» показав, що на початок 2019 року складала 4 545 тис. грн., а на початок 2020 року їх вартість становила 4 542 тис. грн. Найбільшу частку у структурі основних засобів ПМК 12 займають будівлі та споруди – 60 %, а також машини і обладнання – 22 %, приблизно таку ж частку мають транспортні засоби – 17 %. Найменшу частку в структурі основних засобів ПМК 12 становлять інструменти, прилади та інвентар – 1 %. За рахунок збільшення у складі машин та обладнання техніки на суму 6,5 тис. грн., їх частки у структурі основних засобів підприємства на кінець року зросла на +0,16 (22,50-22,66). Також відбулося зменшення у складі транспортних засобів на 9,5 тис.грн., що є негативним явищем оскільки призводить до зменшення активної частини основних засобів. В результаті зазначених змін відбулося загальне зменшення основних засобів на -3012 тис. грн. або на 6,63 %. Структура основних засобів ПМК 12 на кінець року порівняно з початком майже не змінилася.

4. При аналізі структури основних засобів ПМК 12 з’ясовано, що активна частина основних засобів на кінець 2019 року становила 37,30 %, на кінець 2020 року – 37, 26 %. Таким чином, частка активної частини основних засобів на кінець 2020 року на (-0,4) % зросла, що означає досить повільне оновлення технологічного парку для формування виробничих потужностей та підтримки прогресивності структури виробничих засобів праці.

5. Річний коефіці­єнт оновлення основних засобів виробничого призначення т а коефіцієнт вибуття наближені до 0: 0,01 та 0,02 відповідно.

6. У ПМК 12 ТОВ «Тернопільбуд» коефіцієнт зносу перевищує коефіцієнт придатності основних засобів, що є негативним моментом в діяльності будівельної фірми. Разом з тим, частка зносу основних засобів становить 66,27 % або більше половини вартості засобів праці компанії. Відтак, управлінському персоналу ПМК 12 слід підтримувати активну частину основних засобів в задовільному технічному стані, щоб не знизилась виробнича потужність даного підприємства.

7. Результати проведеного аналізу, коефіцієнт фондовіддачі становить 8,19 грн. виробленої продукції на 1 грн. вкладених в основні засоби ПМК 12 ТОВ «Тернопільбуд», що означає певний запас технічних можливості засобів праці для виконання технологічних функцій. На нашу думку, для ПМК 12 більш прийнятним буде інтенсивний шлях використання основних засобів діючого підприємства. Це означає ліквідацію застарілого виробничого устаткування, технічне переозброєння, підвищення темпів відновлення основних засобів.

8. Пропонуємо розробити методику прогнозування ефективності використання основних засобів на основі методів багатовимірного статистичного аналізу, яка надає можливість прогнозувати ефективність використання основних засобів підприємства на основі таких чинників, як частка активної частини основних засобів, продуктивність праці і озброєність працівників підприємств засобами праці.

**ВИСНОВКИ**

1. Запропоновано з урахуванням історичного розвитку та узагальнення економічної думки вчених. Уточнено категорійний апарат, що стосується визначення економічної сутності основних засобів. Відтак, основні засоби – це матеріальні активи, які використовуються підприємством у різних сферах діяльності тривалий час (а саме більше одного року чи одного операційного циклу) та мають вартісну межу, яка відповідає обліковій політиці підприємства або ж податковим вимогам і від використання яких в майбутньому очікуються певні економічні вигоди. При цьому слід врахувати, що в податковому законодавстві основні засоби мають вартісний поріг, що становить 20 000 грн., а в бухгалтерському обліку вартісний критерій підприємство встановлює Наказом про облікову політику підприємства.

2. Вважаємо за доцільне відносити витрати за позиками, що безпосередньо стосуються придбання, будівництва основних засобів на збільшення первісної вартості цих активів. Крім того, витрати на позики, пов’язані з придбанням (будівництвом) основних засобів, пов’язані з складним процесом визнання об’єкта основних засобів «кваліфікаційним активом». Необхідно спростити цей порядок шляхом внесення відповідних змін у НП(С)БО 31 «Фінансові витрати», аналогічно тому, як це викладено у МСБО 23 «Витрати на позики». Це дозволить капіталізувати нараховані відсотки за цими кредитами як частину первісної вартості основних засобів. Пропонуємо затвердити на законодавчому рівні можливість відносити відсотки за кредит у склад первісної вартості будь-якого основного засобу, а не лише кваліфікаційного активу, з умовою, що від такого активу в майбутньому очікується отримання економічних вигод.

3. Групування основних засобів за мінімальними допустимими строками експлуатації основних засобів для нарахування амортизації є важливим для раціональної організації бухгалтерського обліку даної ділянки, оскільки це впливає на правильність обчислення суми податку на прибуток підприємства.

4. За національними стандартами в бухгалтерській оцінці для формування справедливої вартості достатньо даних про ймовірну ціну продажу на активному ринку. Разом з тим, дана оціночна процедура має певні ускладнення в інших законодавчих актах. Зокрема, ст. 7 Закон України про оцінку дає перелік ситуацій, які вимагають обов’язкової незалежної оцінки. Також п. 32 МСБО 16 зазначає, що в процесі оцінки за справедливою вартістю компанія має залучати незалежних оцінювачів. Проведений аналіз чинного законодавства свідчить про те, що вимоги національних та міжнародних оціночних стандартів є різними. Визначення справедливої вартості основних засобів на дату балансу є накладним для більшості вітчизняних підприємств, особливо якщо є потреба скоригувати балансову вартість основних засобів на певну дату для відображення її ринкової ціни. Не кожне підприємство може дозволити застосувати оцінку майна за справедливою вартістю, якщо не має в цьому законодавчо визначених умов, таких як оренда, створення, банкрутство чи ліквідація підприємства. Однак, слід позитивно оцінити той факт, що, враховуючи конкретні економічні обставини, в Україні завдяки запровадженню рекомендацій міжнародних стандартів почали застосовувати різні методики оцінки основних засобів з метою наближення облікової ціни до реальної ринкової.

5. Враховуючи багатоваріантність в частині критеріїв визнання основних засобів, малоцінних необоротних матеріальних активів та способів амортизації, а також необхідність в поданні для управління достовірної та правдивої інформації про вартість, технічний та моральний стан основних засобів та їхньої потенційної ринкової ціни, вважаємо, що наказ про облікову політику повинен максимально визначати всі організаційні та методологічні засади й принципи, які підприємство використовує в системі обліку і звітності основних засобів. На підставі проведених досліджень щодо суті основних засобів та положень, які повинні розкриватись в наказі про облікову політику, ми визначили ряд завдань щодо обліку основних засобів, а саме: вивчення організації та методики обліку основних господарських операцій щодо утримання, експлуатації та вибуття основних засобів. Вирішення цих завдань в обліку дасть змогу сформувати інформацію про стан та наявність основних засобів для прийняття ефективних управлінських рішень.

6. Важливим в організації аналітичного обліку основних засобів є документообіг. Виходячи з вимог чинного законодавства і діючих форм, нами надані рекомендації щодо удосконалення інвентаризаційних карт, форм ОЗ-1 та ОЗ-3. Відтак, у діючій формі ОЗ-1 помилково ототожнюється первісна вартість основних засобів із балансовою, а також передбачаються норми амортизації на капітальний ремонт. На наш погляд, доцільно зробити узгодження показників у даній формі та ввести додатково показники: строк корисного використання (експлуатації) об`єкта, справедлива вартість (у необхідних випадках). Також, оскільки форма щодо переоцінки основних засобів відсутня, запропоновано використовувати при переоцінці згруповані в табличній формі показники з оцінки основних засобів згідно Методичних рекомендацій № 561.

7. Вітчизняний підхід щодо обліку фінансових витрат при наданні кредитів на покупку основних засобів або на їх будівництво відрізняється від МСБО, оскільки такі витрати у первісну вартість не включаються, крім випадків передбачених НП(С)БО 31. Відтак, якщо фірма не визначила в наказі про облікову політику ведення обліку кредитів на будівництво, придбання основних засобів згідно з НП(С)БО 31, то нараховані фінансові витрати у звітному періоді не будуть включені до складу капітальних витрат, а відносяться до витрат звітного періоду.

8. З впровадженням в систему обліку інвестиційної нерухомості відбулись зміни в розкритті даного показника у фінансовій звітності. Так, передбачений в п. 34.2 НП(С)БО 32 порядок відображення сум у формі № 3 та формі № 5 не має відображення в діючих формах. Тому доцільно доповнити форму № 5 розділом 14 «Інвестиційна нерухомість».

9. Аналіз досліджень у сфері амортизації показав, що велику перевагу серед існуючих способів розрахунку амортизації має прямолінійний метод, так як його особливістю є простота застосування через нарахування і включення до собівартості продукції однієї суми нарахованої амортизації протягом всього терміну корисного використання, а також відповідність вимогам ПКУ. На наш погляд, застосування методів прискореної амортизації доцільно застосовувати до об’єктів з високим ризиком морального зносу. Недоліком прискорених методів є відсутність зв’язку між сумою нарахованої (акумульованої) амортизації та інтенсивністю експлуатації основних засобів. На наш погляд, вибір виробничого методу нарахування амортизації більшою мірою відповідає принципу нарахування згідно з НП(С)БО 1. Разом з тим, у даного методу є значний недолік, а саме не можливість узгодження його з податковим законодавством.

10. Вважаємо вимогу вести облік реалізації активів за методикою НП(С)БО 27 необґрунтованою, оскільки переведення основних засобів в клас оборотніх активів суперечить їхньому економічному змісту та порушує принцип зростання ліквідності, застосовуваний для побудови балансу згідно з НП(С)БО 1.

11. Відображення продажу основних засобів із використанням рахунків 71 «Інший операційний дохід» і 94 «Інші операційні витрати» суперечить об’єктивному визначенню результату від інвестиційної діяльності, погіршує забезпечення аналізу та планування інвестиційної діяльності на основі запропонованих обліково-інформаційних потоків, де реалізація необоротних активів є операційною, а не інвестиційною діяльністю.

12. Згідно з МСА при проведенні незалежного аудиту необхідно розробити Програму аудиту, зокрема в частині основних засобів. Нами розроблено розширену Програму аудиту основних засобів, яку можна використовувати для аудиту на ПМК 12 ТОВ «Тернопільбуд», а також для перевірки в інших вітчизняних підприємствах. Програма сформована у вигляді таблиці (Додаток 3), де по вертикалі зазначаються розкриті питання аудиту, а по горизонталі вказано перелік аудиторських процедур, виконавець, індекс робочих документів та примітки до кожного пункту.

13. З метою полегшення процесу дослідження аудитором помилок щодо операцій з фактичної наявності (під час фізичної звірки), перевірки правильності встановлення для основних засобів терміну експлуатації, порядку нарахування амортизації, дослідження правильності відображеної кореспонденції запропоновано відповідні робочі документи (Додаток 4).

14. Аналіз забезпеченість основними засобами та їх склад за даними ПМК 12 ТОВ «Тернопільбуд» показав, що на початок 2019 року складала 4 545 тис. грн., а на початок 2020 року їх вартість становила 4 542 тис. грн. Найбільшу частку у структурі основних засобів ПМК 12 займають будівлі та споруди – 60 %, а також машини і обладнання – 22 %, приблизно таку ж частку мають транспортні засоби – 17 %. Найменшу частку в структурі основних засобів ПМК 12 становлять інструменти, прилади та інвентар – 1 %. За рахунок збільшення у складі машин та обладнання техніки на суму 6,5 тис. грн., їх частки у структурі основних засобів підприємства на кінець року зросла на +0,16 (22,50-22,66). Також відбулося зменшення у складі транспортних засобів на 9,5 тис.грн., що є негативним явищем оскільки призводить до зменшення активної частини основних засобів. В результаті зазначених змін відбулося загальне зменшення основних засобів на -3012 тис. грн. або на 6,63 %. Структура основних засобів ПМК 12 на кінець року порівняно з початком майже не змінилася. При аналізі структури основних засобів ПМК 12 з’ясовано, що активна частина основних засобів на кінець 2019 року становила 37,30 %, на кінець 2020 року – 37, 26 %. Таким чином, частка активної частини основних засобів на кінець 2020 року на (-0,4) % зросла, що означає досить повільне оновлення технологічного парку для формування виробничих потужностей та підтримки прогресивності структури виробничих засобів праці.

15. Річний коефіці­єнт оновлення основних засобів виробничого призначення т а коефіцієнт вибуття наближені до 0: 0,01 та 0,02 відповідно. У ПМК 12 ТОВ «Тернопільбуд» коефіцієнт зносу перевищує коефіцієнт придатності основних засобів, що є негативним моментом в діяльності будівельної фірми. Разом з тим, частка зносу основних засобів становить 66,27 % або більше половини вартості засобів праці компанії. Відтак, управлінському персоналу ПМК 12 слід підтримувати активну частину основних засобів в задовільному технічному стані, щоб не знизилась виробнича потужність даного підприємства. Результати проведеного аналізу, коефіцієнт фондовіддачі становить 8,19 грн. виробленої продукції на 1 грн. вкладених в основні засоби ПМК 12 ТОВ «Тернопільбуд», що означає певний запас технічних можливості засобів праці для виконання технологічних функцій.

16. Пропонуємо розробити методику прогнозування ефективності використання основних засобів на основі методів багатовимірного статистичного аналізу, яка надає можливість прогнозувати ефективність використання основних засобів підприємства на основі таких чинників, як частка активної частини основних засобів, продуктивність праці і озброєність працівників підприємств засобами праці.

**СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ**

1. Accounting of exchange rate differences on transactions with foreign currency loans / Panasyuk, V., Kuzina, R., Moroz, J., Melnychuk, I., Chyzhyshyn, O. International Journal of Advanced Research in Engineering and Technology, 2020, 11(5), pp. 391–398. URL: <http://www.iaeme.com/MasterAdmin/Journal_uploads/IJARET/VOLUME_11_ISSUE_5/IJARET_11_05_041.pdf>
2. Hyungjin ChoJu Ryum ChungYoung Jun Kim. Fixed asset revaluation and external financing during the financial crisis: Evidence from Korea. *Pacific-Basin Finance Journal*, 10 February 2021, Volume 67. #101517 URL : <https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0927538X2100024X>
3. Jodi L.Gissel. A case of fixed asset accounting: Initial and subsequent measurement. *Journal of Accounting Education*, December 2016, Volume 37, P. 61-66. URL : <https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0927538X2100024X>
4. Michael Dombrowski, Zbyshek Dombrowski, Jacek Woloszyn, Anatoliy Sachenko, Oleg Sachenko and Inna Melnychuk. Adaptive Management of Digitalization Projects for Efficiency Increasing. The 11th IEEE International Conference on Intelligent Data Acquisition and Advanced Computing Systems: Technology and Applications, 2021, p. 1195-1199 (#290). URL : <https://www.idaacs.net/2021>
5. Андрійчук В. Г. Фонди не зношуються, зношуються засоби праці. *Голос України*. 1999. № 6. С. 3.
6. Атамас П. Фінансовий облік : навч. посіб. Київ : Центр навчальної літератури, 2019. 356 с.
7. Белоусов А. Усовершенствование документального оформления операций с основными средствами в условиях применения П(С)БУ 7 «Основные средства» *Бухгалтерский учет и аудит*. 2006. № 3. С.49-56.
8. Березін О., Вахтін С., Драгомирецька М. Технічне забезпечення підприємства : навч. посіб. Київ : Університетська книга, 2012. 336 с.
9. Білуха М. Т. Теорія бухгалтерського обліку : підручник. Київ, 2000. 692 с.
10. Бланк И.А. Словарь-справочник финансового менеджера. Київ : «Ника-Центр», 1998. 480 с. URL : <https://altairbook.com/books/134668-slovar-spravochnik-finansovogo-menedjera.html>
11. Бойко В. М., Вашків П. Г. Бізнес: [словник-довідник]. Київ: Україна, 1995. 565 с.
12. Борисов А. Б. Большой экономический словарь. Москва : Книжный мир, 1999. 894 с.
13. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський фінансовий облік : підручник – 7-ме вид., доп. і перероб. Житомир: ПП «Рута». 2016. 832 с.
14. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством : навч. посіб. / Задорожний З.-М. В., Мельничук І. В., Омецінська І. Я., Фаріон В. Я.Тернопіль: ТНЕУ, 2019. 220 с.
15. Бухгалтерський фінансовий облік. Теорія та практика : навч. посіб. / С. Ільіна, Н. Верхоглядова, В. Шило, В. Кисла. Київ : Центр навчальної літератури, 2019. 536 с.
16. Бухгалтерський фінансовий облік. Теорія та практика : навч. посіб. / С. Ільїна, Н. Верхоглядова, В. Шило, В. Кисла. Київ : Центр навчальної літератури, 2019. 536 с.
17. Виговська Н. Г. Удосконалення обліку амортизації : стан, перспективи, проблеми : монографія. Житомир: ЖІТІ, 1998. 340 с.
18. Виноградова М. О., Жидєєва Л. І. Аудит : навч. посіб. Київ : Центр навчальної літератури, 2019. 654 с.
19. Власюк Г. В. Проблеми організації бухгалтерського обліку та шляхи їх вирішення URL : http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc\_Gum/Dtr\_ep/2009\_6/ Vlasjuk.pdf
20. Галасюк В. В. Экономические последствия переоценки основных средств в соответствии с Положением (стандартом) бухгалтерского учета 7 «Основные средства». URL : <http://www.galasyuk.com.ua/publications.html?lang=ru>
21. Гнатенко Є. П. Алгоритм аналізу основних виробничих засобів на підприємстві. *Економічний аналіз*: зб. наук. праць. Тернопіль: «Економічна думка», 2016. Том 26. № 1. С. 99-105.
22. Голов С. Ф., Костюченко В. М. Бухгалтерський облік та фінансова звітність за міжнародними стандартами : практ. посіб. К. : Лібра, 2004. 880 с.
23. Домбровська Н. Р. До питання нарахування амортизації основних засобів *Облік і фінанси АПК.* 2010. № 4. С. 45-48. URL : <http://magazine.faaf.org.ua/do-pitannya-narahuvannya-amortizacii-osnovnih-zasobiv.html>
24. Загородній А. Г., Вознюк Г. Л., Партин Г. О. Облік і аудит: термінологічний словник : навч. посіб. Львів: Центр Європи, 2002. 672 с.
25. Загородній А. Г., Вознюк Г.Л. Фінансово-економічний словник : навч. посіб. Київ : Знання, 2007. 1072 с.
26. Звіт про наявність та рух основних фондів та інших нематеріальних активів (форма № 11) : Звіт, Форма, Наказ Державної служби статистики України № 134 від 26.06.2021 р. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/rada/file/text/91/f507776n23.docx>
27. Звітність підприємства : підручник / Ю. Верига, М. Бондарчук, М. Орищенко, Н. Прохар, Л. Лежненко. Киїів : Центр навчальної літератури, 2019. 570 с.
28. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань і господарських операцій підприємств і організацій : Наказ Міністерства фінансів України від 30.11.99р. № 291 URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99#Text>.
29. Іщенко Я. П., Подолянчук О. А.,. Коваль Н. І. Фінансовий облік 1 : підручник. Вінниця : Видавництво ФОП Кушнір Ю. В. 2020. 496 с.
30. Кім Ю. Бухгалтерський та податковий облік: Первинні документи та порядок їх заповнення : навч. посіб. Київ : Центр навчальної літератури, 2019. 600 с.
31. Колісник О. П., Поліщук М. С. Формування елементів облікової політики щодо основних засобів. *Економіка і суспільство*. 2017. Вип. 9. С. 1152-1157.
32. Корягін М. В., Сарахман Н. О. Облікова класифікація основних засобів в системі управління підприємства URL : <http://www.nbuv.gov.ua/old_jrn/natural/Nvuu/Ekon/2010_29_2/statti/7.htm>
33. Крисоватий А. І., Панасюк В. М., Мельничук І. В., Бурденюк Т. Г. Міжнародні стандарти обліку та звітності: підручник. Тернопіль : ЗУНУ, 2021. 580 с. <http://dspace.wunu.edu.ua/handle/316497/42590>
34. Крупка Я. Д., Питель С. В., Мельничук І. В. Облік, оподаткування і правове регулювання інвестиційно-інноваційної діяльності: навч. посіб. /. - 3-тє вид., переробл. і доповн. Тернопіль : Крок, 2017. 264 с.
35. Крупка, Я., Назарова, І., Порохнавець, Я., & Дубіль, О. Документування та облік капіталізації витрат у корпоративних об’єднаннях видобувних галузей. *Фінансово-кредитна діяльність: проблеми теорії та практики*. 2021. № 5(40), С. 156–166. URL : <https://doi.org/10.18371/fcaptp.v5i40.244918>
36. Крушельницька Т. А., Малоок Т. О. Оцінка основних засобів і документальне її відображення. *Облік і аналіз АПК: освітній портал*. URL : <http://magazine.faaf.org.ua/ocinka-osnovnih-zasobiv-i-dokumentalne-ii-vidobrazhennya.html>
37. Кужельний М. В., Левицька С. О. Організація обліку : навч. посіб. Київ : Центр навчальної літератури, 2019. 352 с.
38. Кузнєцов В., Михайленко О. Великий словник бухгалтера : навч. посіб. – 2-ге вид., перероб. і доп. / В. Кузнєцов,. Харків : Фактор, 2005. 532 с.
39. Кузнєцов В., Михайленко О. Великий словник бухгалтера : навч. посіб. – 2-ге вид., перероб. і доп. Харків : Фактор, 2005. 532 с.
40. Лагно Н. Вибуття нерухомості. *Газета «Все про бухгалтерський облік»*, 2012. 160 с.
41. Лень В., Гливенко В. Бухгалтерський облік в країні: основи та практика : навч. посіб. Київ : Центр навчальної літератури, 2018. 608 с.
42. Литвин Б. М. Економіко-аналітична діяльність організації : підруч. Тернопіль: Економічна думка, 2008. 496 с.
43. Макаренко А. П., Гречана Л. С. Удосконалення методичних підходів до проведення аудиту амортизації основних засобів URL : <https://ppt-online.org/123959>
44. Макаренко А. П., Меліхова Т. О., Бескоста Г. М. Аудит : навч.-метод. посіб. Запоріжжя: ЗДІА, 2016. 184 c.
45. Макконел К., Брю С. Экономикс: принципы, проблемы и политика: пер. с англ. Т.1, - М.: ИНФА-М, 2003. 983 с.
46. Мельничук І. В. Обліково-аналітичне забезпечення управління інноваційною стратегією підприємства Економіка і суспільство. Мукачево : Мукачівський державний університет, 2017. № 11. С. 528-534. URL : <http://economyandsociety.in.ua/journal/11_ukr/85.pdf>
47. Мельничук І. В., Мужевич Н. В. Облік фінансового забезпечення відтворення основних засобів будівельних підприємств Галицький економічний вісник. Тернопіль : ТНТУ, 2018. Том 55. № 2. С. 129–139. URL : <http://elartu.tntu.edu.ua/handle/lib/27888>
48. Мельничук І. В., Мужевич Н. В. Проблемні аспекти оцінки й обліку інвестиційно-інноваційних проектів та програм Галицький економічний вісник. Тернопіль, 2019. № 1. С. 123-130. URL : <http://elartu.tntu.edu.ua/handle/lib/27924>
49. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів : Наказ Міністерства фінансів України № 561 від 30.09.2003 р. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0561201-03#Text>
50. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 «Основні засоби» : Міжнародний документ, IAS. URL : <https://mof.gov.ua/storage/files/IAS-16_ukr_2018.pdf>
51. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 23 «Витрати на позики» URL : http://www.minfin.gov.ua/document/9242/ МСБО\_23.pdf.
52. Міжнародний стандарт фінансової звітності 1 «Подання фінансових звітів» URL : http://www.minfin.gov.ua/ document/92429/МСБО\_18.pdf.
53. Міжнародні стандарти аудиту (МСА, ISA) URL : 80\* <http://www.ifrs.org.ua/mezhdunarodny-e-standarty-audita-msa-isa-ukrayins-ka-mova/>
54. Міжнародні стандарти фінансової звітності URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929\_010.
55. МСА 250 «Врахування законів та нормативних актів при аудиторській перевірці фінансових звітів» (МСА, ISA) URL : <https://lubbook.org/book_495_glava_28_MSA_250_Vrakhuvannjazakon%D1%96v.html>
56. МСА 330 «Аудиторські процедури відповідно до оцінених ризиків» (МСА, ISA) URL: <https://stud.com.ua/67132/audit_ta_buhoblik/mizhnarodniy_standart_auditu_auditorski_protseduri_otsinenim_rizikam>
57. МСА 520 «Аналітичні процедури» (МСА, ISA) URL : <http://um.co.ua/11/11-4/11-42295.html>
58. МСА 530 «Аудиторська вибірка та інші процедури тестування» (МСА, ISA) URL : <http://um.co.ua/11/11-4/11-42296.html>
59. МСА 610 «Розгляд роботи внутрішнього аудиту» (МСА, ISA) URL : <https://stud.com.ua/63513/audit_ta_buhoblik/rozglyad_roboti_vnutrishnogo_auditu>
60. Навігатор МСБО. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку. *Газета «Все про бухгалтерський облік»*, 2020. 336 с.
61. Назарова І. Я. Етапи та алгоритм використання інформаційних технологій в обліку: *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. Ужгород, 2018. Вип. 21. С. 40–44.
62. Назарова І. Я., Муравський В. В. Інформаційні системи та автоматизоване робоче місце бухгалтера: навч. посібник. Тернопіль, 2016. 301 с.
63. Назарова І.Я. Можливості та функції електронного документообігу. *Економічний простір*: Збірник наукових праць. Дніпро: ПДАБА, 2020. № 159. С. 166-170.
64. Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» Наказ Міністерства фінансів України № 73 від 07.02.2013 р. URL : http://zakon2.rada.gov.ua/laws/z0336-13. 39.
65. Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» : Наказ Міністерства фінансів України № 92 від 27.04.2000 р. URL: <https://zakon.help/article/polozhennya-standart-buhgalterskogo-obliku-7-osnovni/>
66. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» : Наказ Міністерства фінансів України № 318 від 31.12.1999 р. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00#Text.
67. Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 19 «Об’єднання підприємств» : Наказ Міністерства фінансів України № 499 від 23.07.1999 р. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0499-99#Text>
68. Національне Положення (стандарти) бухгалтерського обліку 31 «Фінансові витрати» : Наказ Міністерства фінансів України № 415 від 28.04.2006 р. URL : http://zakon1.rada. gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg =z0610%2D06&p=1154467260800345
69. Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 32 «Інвестиційна нерухомість», затверджене наказом Міністерства фінансів України № 412 від 31.12.2006 р. URL : Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/>.
70. Немченко В., Редько О., Кононенко В. Аудит. Основи державного, незалежного, професійного та внутрішнього аудиту : навч. посіб. Київ : Центр навчальної літератури, 2019. 540 с.
71. Несходовський І. С. Електронний облік як основний напрям удосконалення інформаційного забезпечення системи управління. *Вісник ЖДТУ*. Секція:Економічні науки. 2010. № 3 (53). С. 73-77. URL : <https://doi.org/10.26642/jen-2010-3(53)%20%D0%A7.3-73-77>
72. Облік, оподаткування та аудит : навч. посіб. / Ю. Верига, В. Плаксієнко, В. Кулик, Є. Карпенко. Київ : Центр навчальної літератури, 2019. 509 с.
73. Облікова політика підприємства : навч. посіб. / За ред. В. М. Гаврилюка, В. М. Жука, М. Г. Михайлова. Київ : ТОВ «Юр-Агро-Веста», 2007. 326 с.
74. Осіпчук Г. С. Система первинного обліку амортизації як джерела відтворення основних засобів підприємства. URL : <http://ir.znau.edu.ua/bitstream/123456789/258/1/Osipchuk_G_The_primary_accounting_system_for_depreciation.pdf>
75. Основні засоби. Облік особливих операцій / В. Карпова, Д. Ковальов, А. Василенко, З. Куриляк, І. Назарбаєва, В. Прокопенко, І. Чалий, Т. Шустваль. *Газета «Все про бухгалтерський облік»*, 2016. 336 с.
76. Островєрха Р. Організація обліку : навч. посіб. Київ : Центр навчальної літератури, 2017. 568 с.
77. Панасюк В. М., Москалюк Н. Б., Мельничук І. В. Обліково-аналітичне забезпечення економічної безпеки суб’єктів господарювання : навч. посіб. Тернопіль: ТНЕУ, 2020. 264 с.
78. Панасюк В.М., Ковальчук Є. К., Мельничук І. В., Мужевич Н. В. Бухгалтерський облік : від знань до компетентностей : навч. посіб. Тернопіль : ЗУНУ, 2020. 363 с. URL : <http://dspace.wunu.edu.ua/handle/316497/37773>
79. Панасюк В.М., Мельничук І. В., Мужевич Н. В. Бухгалтерський облік : навч. посіб. Тернопіль : ТНЕУ, 2020. 330 с. URL : <http://dspace.wunu.edu.ua/handle/316497/37678>
80. Пантелейчук Л. *Формування облікової політики – важливий етап роботи підприємства.* Бхгалтерський облік і аудит. 2002. № 9. С. 3-11.
81. Панчук Л. В. Економічна сутність основних засобів, їх класифікація та оцінка URL : <https://ir.kneu.edu.ua/handle/2010/826>
82. Пиріжок Є. С., Кулікова Н. Т. Поняття «основні засоби» та канали їх вибуття на підприємстві. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу:* Міжнародний збірник наукових праць. 2011. Вип. 2(20). С. 139-205. URL : <http://eztuir.ztu.edu.ua/123456789/4763>
83. Плиса В. Й., Плиса З. П. Бухгалтерський облік : підручник. 2-ге вид., випр. і доп. Львів: Видавництво ННВК «АТБ», 2020. 440 с.
84. Податковий кодекс України : затв. Верховною Радою України від 02.12.2010р. № 2755-VІ URL : http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws /main.cgi?nreg=2755-17.
85. Подольчак Н. Ю, Карковська В. Я. Аудит і оцінювання управлінської діяльності : навч. посіб. Львів: Львівська політехніка, 2016. 128 с.
86. Попович П. Я. Економічний аналіз діяльності суб’єктів господарювання : підруч. Тернопіль: Знання, 2008. 416 с.
87. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність – Закон України № 2258-VІІ від 21.12.2017 р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19#Text.
88. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні – Закон України № 996-XIV від 16.07.1999 р. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text.
89. Про затвердження форм державних статистичних спостережень № 2-інвестиції (квартальна) "Звіт про капітальні інвестиції", № 2-ОЗ ІНВ (річна) "Звіт про наявність і рух необоротних активів, амортизацію та капітальні інвестиції : Наказ Державної служби статистики України № 134 від 26.06.2021 р. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0134832-21#Text>
90. Про оцінку земель – Закон України № 1378-VI від 11.12.2003 р. URL : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1378-15>.
91. Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні : Закон України № 2658-III від 12.07.2001 р. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2658-14#Text>
92. Про оцінку майна, майнових прав та професійну оцінюючу діяльність в Україні – Закон України № 2658-ІІI від 12.07.2001 р. URL : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/2658-14>.
93. Сердюк В. Н. Бухгалтерский учет : учеб. пособ. – 2-е изд., изм. и доп. Донецк : ДонНУ, 2020. 592 с.
94. Сметанко О. В. Внутрішній аудит основних засобів в акціонерних товариствах України. *Вісник ЖДТУ.* № 1 (55) URL : <http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:FvEIAZqPWBcJ:ven.ztu.edu.ua/article/view/64914/61276+&cd=3&hl=uk&ct=clnk&gl=ua>
95. Сметанко О. В. Моделі і методи прийняття рішень в аналізі та аудиті : навч. посіб., рекомендовано МОН України. Київ : Центр навчальної літератури, 2017. 456 с.
96. Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов. Москва : Азбука, 2020. 704 с.
97. Степаненко О. І. Основні засоби та їх класифікація в дисертаційних роботах українських науковців: обліковий аспект. *Економічні студії*. 2021. № 1 (31) С. 137-146.
98. Сук Л. К. Економічний зміст і класифікація необоротних активів. *Бухгалтерія в сільському господарстві.* 2015. № 5. С. 36-40.
99. Сук Л., Сук П. Фінансовий облік : навч. посіб. – 2-ге вид. Київ : Знання, 2016. 663 с.
100. Ткаченко Н. М. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність : підручник. – 7-ме вид., допов. і перероб. Київ : Алерта, 2016. 928 с.
101. Ткаченко Н. М. Теорія бухгалтерського обліку : підручник. Київ : Алерта, 2020. 192 с.
102. Утенкова К.О. Теоретичні основи основних засобів виробництва. *Облік і фінанси АПК* URL : <http://magazine.faaf.org.ua/teoretichni-osnovi-viznachennya-ta-ekonomichna-sutnist-osnovnih-zasobiv-virobnictva.html>
103. Фінансовий облік : підручник / Я. Д. Крупка, З. В. Задорожний, Н. В. Гудзь, П. Н. Денчук, Н. В. Починок, Р. В. Романів. Тернопіль : ТНЕУ, 2019. 451 с.
104. Хом’як Р. Л., Лемішевський В. І. Бухгалтерський облік в Україні : навч. посібн. – 7-ме вид., перероб. і доп. Львів: Національний університет «Львівська політехніка», «Інтелект-Захід», 2008. 1224 с.
105. Чиркін А. Практичні аспекти визначення справедливої вартості корпоративних прав. *Практика МСФЗ*, 23 березня 2020. № 3. URL : <https://ibuhgalter.net/material/927/18485>
106. Чорна І. О. Ефективність використання основних виробничих засобів та розробка пропозицій щодо її поліпшення. *Держава та регіони*. 2009. № 2. URL : <http://masters.donntu.org/2017/ief/brutova/library/article7.htm>
107. Экономическая энциклопедия. Политическая экономия / Под ред. А.М.Румянцева .- М.: «Советская Энциклопедия» Т.3. 1979. 624 с.
108. Яцунська О. С. Організаційно-методичне забезпечення обліку основних засобів за стадіями життєвого циклу. Автореф. дис. кандидата екон. наук: 08.00.09 – Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності). Одеса : ОНЕУ, 2016. 23 с.