

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
Західноукраїнський національний університет
Факультет фінансів та обліку
Кафедра обліку і оподаткування

Волинець Михайло Ярославович

Облік і аудит основних засобів підприємства: методика і організація

спеціальність: 071 - Облік і оподаткування
магістерська програма – Облік, оподаткування та правове забезпечення підприємництва

Кваліфікаційна робота

Виконав студент групи
ОПДм – 21
М. Я. Волинець

Науковий керівник:

Кваліфікаційну роботу допущено

До захисту
«__»_____20__р.

Зав.кафедри
_____З. В. Задорожний

ТЕРНОПІЛЬ – 2025

ЗМІСТ

ВСТУП.....	3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ПОБУДОВИ ОБЛІКУ Й АУДИТУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ.....	6
1.1. Економічний зміст терміну «основні засоби».....	6
1.2. Класифікація та оцінка основних засобів.....	10
1.3. Загальні принципи організації обліку й аудиту основних засобів..	17
РОЗДІЛ 2. МЕТОДИКА ОБЛІКУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ та НАПРЯМКИ ЇХ ВДОСКОНАЛЕННЯ	24
2.1. Облік надходження основних засобів.....	24
2.2. Нарахування амортизації та облік зносу основних засобів.....	36
2.3. Облік вибуття основних засобів.....	45
РОЗДІЛ 3. ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА АНАЛІЗУ ТА АУДИТУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ	52
3.1. Аналіз структури і динаміки основних засобів	52
3.2. Аналіз ефективності використання основних засобів	58
3.3. Аудит основних засобів	65
ВИСНОВКИ.....	77
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	80

ВСТУП

Актуальність теми. В умовах сьогодення ефективне управління ресурсами суб'єкта господарювання неможливе без інформаційної системи, яка б повно й точно відображала всі виробничі процеси. Тому особливої актуальності набувають питання вдосконалення обліку як бухгалтерського, так й управлінського. Це пояснюється тим, що саме бухгалтерський облік є головним джерелом інформації, яку використовує система сучасного управління. Оскільки, своєчасна, достовірна та точна облікова інформація є запорукою ефективного управління, а отже – й успішного функціонування суб'єкта господарювання в умовах ринку.

Сучасний етап розвитку суспільних відносин та зростання інформаційного забезпечення суттєво зростає значення бухгалтерського обліку як ключової управлінської функції суб'єкта господарювання, що не залежить від форми власності. Це зумовлено тим, що бухгалтерський облік у системі управління забезпечує збирання й опрацювання інформації про фінансово-господарську діяльність суб'єкта господарювання, яка є необхідною для ефективного здійснення керівництва господарюючого суб'єкта. Очевидно, що фактичний рівень ведення обліку не завжди відповідає сучасним управлінським вимогам, адже трапляються порушення методології його здійснення, подання недостовірних даних, приховування випадків безгосподарності, непродуктивних втрат та нестач.

Окреслені проблеми стосуються також обліку, аналізу й аудиту основних засобів, адже саме їх наявність, структура та ефективність використання впливають на темпи зростання випуску готової продукції. Проблемні питання розвитку теорії та практики обліку й аудиту основних засобів висвітлено у працях як, вітчизняних так і зарубіжних науковців, а саме: А. Адамса, Н. Андерсона, Ф.Ф. Бутинця, В.А. Дерія, К. Друрі, С.Ф. Голова, З.В. Задорожного, Я.Д. Крупки, Н.М. Малюги, В.В. Муравського, І.Я. Назарової, А.М. Кузьмінського, В.В. Сопка та інших вчених-економістів. Дослідження цих зазначених науковців мають дискусійний характер щодо

окремих питань й потребують подальшого вивчення та наукової розробки, зокрема щодо оцінки основних засобів та їх цілісного відображення в обліку.

Мета кваліфікаційної роботи полягає в дослідженні теоретичних основ і практичних аспектів організації та методології обліку й аудиту основних засобів, розробці пропозицій з їх вдосконалення.

Для досягнення мети поставлено такі завдання:

- ✓ дослідити теоретичні основи щодо обліку основних засобів, а саме їх економічну суть та класифікацію, визнання та оцінку;
- ✓ вивчити сучасний стан організації первинного, аналітичного та синтетичного обліку основних засобів суб'єкта господарювання;
- ✓ запропонувати відповідні заходи щодо вдосконалення обліку основних засобів, використовуючи фактичні дані досліджувального підприємства;
- ✓ окреслити шляхи вирішення проблемних питань щодо аудиту основних засобів.

Об'єктом дослідження кваліфікаційної роботи виступає господарська діяльність ТОВ «Тернопільський машинобудівний завод».

Предметом дослідження є процес організації бухгалтерського обліку та аудиту основних засобів.

Методами дослідження кваліфікаційної роботи: сукупність способів та прийомів, на основі яких розкриваються основні питання й моменти дослідження. А саме – це документація яка, як метод дослідження використовувалася при вивченні методики обліку; аналіз – для здійснення критичної оцінки діючої практики обліку і нормативного його регулювання; вибірка, порівняння, групування тощо.

Наукова новизна отриманих результатів полягає у визначенні та впровадженні шляхів щодо вдосконалення обліку та аудиту наявності основних засобів на досліджувальному підприємстві.

Апробація наукових досліджень. За результатами проведеного

дослідження опубліковано тези на тему: «Економічна сутність основних засобів підприємства: обліковий аспект» у Збірнику наукових праць студентів (Тернопіль, 2025), а також на тему: «Шляхи удосконалення бухгалтерського обліку основних засобів» у Збірнику наукових праць студентів (Тернопіль, 2025).

Обсяг та структура роботи. Дана кваліфікаційна робота складається із вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел. Загальний обсяг роботи становить 86 сторінок, в тому числі 13 таблиць, 9 рисунків. Список використаних джерел налічує 94 одиниці.

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ ПОБУДОВИ ОБЛІКУ Й АУДИТУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ

1.1. Економічний зміст терміну «основні засоби»

В ринкових умовах господарювання у виробничому процесі, незалежно від форми власності, беруть участь матеріальні та особисті фактори виробництва, а саме, засоби виробництва та працівники. Разом вони формують базову ланку суспільного виробництва – суб'єкт господарювання.

Виробничі засоби мають чітку матеріально-технічну структуру. Вони класифікуються на засоби праці та предмети праці, а також поділяються на основні та оборотні активи. Крім того, засоби виробництва можуть розглядатися як грошова, продуктивна і товарна форми капіталу, при цьому самі основні засоби поділяються на активну та пасивну частини.

Форма власності на засоби виробництва є визначальним чинником соціально-економічної природи суб'єкта господарювання. Оскільки, власність може набувати таких форм, як: державна, комунальна, приватна, колективна або змішана. Відповідно до цього, для забезпечення безперервності виробничої та господарської діяльності підприємство мусить володіти або мати право розпоряджатися необхідними засобами виробництва, які є його матеріальною базою.

Продуктивні активи підприємства структурно поділяються: «на основні й оборотні. До першої групи належать засоби праці – тобто будівлі, машини, обладнання, до другої – предмети праці, тобто сировина, паливо, допоміжні матеріали, комплектуючі деталі. В основі поділу всіх виробничих засобів підприємства на основні й оборотні лежить різниця між засобами праці та предметами праці у способі перенесення їх вартості на продукт» [7, с. 54].

Зауважимо, що: «засоби праці у такому разі представляють собою річ або комплекс речей, які використовуються робітниками для дії на предмет праці. Засоби праці теж поділяються на: знаряддя праці і ті, що забезпечують умови праці» [29, с.38].

Оскільки: «знаряддя праці – це такі засоби праці, за допомогою яких виробляються матеріальні та нематеріальні цінності (машини, обладнання, інструменти, верстати). До другого виду засобів праці – тих, які забезпечують умови праці на виробництві, – належать предмети, за допомогою яких на підприємстві створюються умови для організації і нормального ведення процесу виробництва Це будови, споруди, транспортні засоби та ін.» [18, с.26].

Отже, засоби праці використовуються у виробничому процесі протягом тривалого часу, зберігаючи при цьому свою первинну натуральну форму до завершення строку служби. Обслуговуючи як виробничу, так і невиробничу сфери, ці активи поступово зношуються, а їхня вартість переноситься на собівартість готової продукції частинами, відповідно до міри їхнього фізичного зносу [14, с.28].

Охарактеризовані таким чином засоби праці в економічній літературі традиційно іменуються «основними засобами». Однак, у сучасних монографіях, підручниках, а також в офіційних нормативних документах, окрім терміна «основні засоби», часто використовується й поняття «основні фонди».

Як зазначено в п. 4 НП(С)БО 7: «Основні засоби» «основні засоби підприємства – це матеріальні активи які підприємство утримує з метою використання їх у виробничому процесі або постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних та соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за один рік) [59].

На відміну, Податковий кодекс України трактує основні засоби, як: «основні засоби – це матеріальні активи, у тому числі запаси корисних копалин наданих у користування ділянок надр (окрім вартості землі, незавершених капітальних інвестицій, автомобільних доріг загального користування, бібліотечних та архівних фондів, матеріальних активів, вартість яких не перевищує 20000 грн., невиробничих основних засобів і нематеріальних активів), що призначаються платником податку для використання у господарській

діяльності платника податку, вартість яких перевищує 20000 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)».

Як стверджує І.Б. Садовська: «основні засоби – це грошова оцінка основних фондів підприємства як матеріальних цінностей. В свою чергу основні фонди представляють специфічну економічну категорію, пов'язану з формуванням матеріальних фондів суспільства і їх використанням в різних галузях народного господарства для виробництва валового внутрішнього продукту і задоволення культурно-побутових потреб населення» [73, с. 51].

На відміну Ф.Ф. Бутинець провівши дослідження сутності економічної категорії «основні засоби», відмітив: «що в бухгалтерському обліку доцільно відмовитись від застосування терміну «основні фонди», оскільки, основні засоби – це частина майна підприємства, що відображається в активі балансу, а фонди – це джерела утворення господарських засобів» [9].

Зауважимо, що, на думку науковця, використання терміну «необоротні активи»: «до основних засобів викривляє економічну сутність кругообігу капіталу на підприємстві, який знаходиться в постійному русі, тобто обертається. Різниця лише в способі перенесення вартості на виготовлений продукт. Як відомо, оборотні засоби переносять свою вартість повністю за один виробничий цикл, а основні засоби – поступово, за декілька циклів» [9, с.82].

На думку Ю.А. Вериги: «під засобами праці розуміють річ (або комплекс речей), яку працівник розміщує між собою і предметом праці так, аби вона була провідником його дій на цей предмет» [11, с.95].

На відміну В. Пархоменко вважає, що: «основними виробничими засобами народного господарства є ті засоби виробництва, які знаходяться в процесі праці і використовуються поступово протягом кількох виробничих циклів, частинами переносять свою вартість на готовий продукт, тому їх вартість надходить періодично в оборот частинами і частинами ж відшкодовується в готовому продукті певного виробничого циклу» [64, с. 4].

Виходячи з наданої інформації, можна стверджувати, що при визначенні термін «основні засоби» використовується комплексний підхід, який охоплює як визначальні, так і додаткові характеристики.

До основоположних критеріїв, що характеризують ці активи, належать: довготривалий строк корисного використання, механізм поступового списання вартості через амортизацію та незмінність їхньої фізичної форми протягом експлуатації.

Несуттєві для базової дефініції характеристики, які недоцільно подавати у визначенні терміну «основні засоби», охоплюють перелік об'єктів за їхньою фізичною класифікацією (наприклад, машини, споруди), характер їхнього застосування, що визначається галуззю народного господарства, а також їхня операційна функція, це використання для передачі в оренду.

На нашу думку поняття «об'єкт основних засобів» охоплює завершений пристрій разом із усіма його складовими та приладдям, призначений для виконання певних самостійних функцій. До цього поняття належить і комплекс взаємопов'язаних предметів, як однакового, так і різного призначення, котрі мають спільні пристрої, приладдя та єдиний фундамент. У таких комплексах кожен елемент може працювати та виконувати свої функції лише у складі цього комплексу, а не окремо.

Важливо врахувати те, що об'єкт основних засобів може складатися з окремих частин із різними строками корисного використання, то кожен таку частину в бухгалтерському обліку визначають як самостійний об'єкт.

На відміну, світовий досвід щодо обліку основних засобів відповідає трьом ключовим критеріям це:

- 1) мета купівлі – використання в звичайній діяльності підприємства, а не для подальшого продажу. Міжнародні стандарти передбачають, що такі активи можуть бути придбані для виробництва продукції, надання послуг, продажу товарів, здавання в оренду чи для адміністративних потреб. До цієї категорії також належать активи, необхідні для забезпечення працездатності основних засобів;

2) тривалість використання основного засобу – строк експлуатації має перевищувати один рік, а їх вартість розподіляється на цей період шляхом нарахування зносу;

3) матеріальна форма основного засобу – актив повинен мати фізичну, відчутну форму.

Таким чином, основні засоби – це не просто частина активів підприємства, а стратегічний ресурс, що формує конкурентну позицію суб'єкта господарювання та визначає ефективність його діяльності.

Відповідно, основні засоби становлять матеріально-технічну основу суб'єкта господарювання, яка визначає сучасний рівень виробництва, його результативність, а також потенціал подальшого розвитку й удосконалення. Рівень забезпеченості підприємства основними засобами, їхній стан та оптимальність структури значною мірою впливають на темпи зростання обсягів виробництва.

В умовах сьогодення виробничий процес не може функціонувати без основних засобів. Їхній стан, рівень розвитку та відповідність сучасним досягненням технічного прогресу відображають ступінь науково-технічного розвитку продуктивних сил сучасного підприємства.

1.2. Класифікація та оцінка основних засобів

Основою організації обліку основних засобів є їх науково обґрунтована класифікація за ключовими економічними та технічними характеристиками. Критерії поділу можуть змінюватися залежно від мети, з якою здійснюється класифікація або формується певна група. Від коректності проведеної класифікації залежить функціонування всієї системи обліку, зокрема вибір методу амортизації, а отже – точність й повнота поданої облікової інформації.

Поширеним підходом до класифікації основних засобів є їх поділ за галузями економіки та видами діяльності. При цьому об'єкти основних засобів

відносять до тієї галузі чи виду діяльності, у межах яких виготовляється продукція або надаються послуги з їх використання, «до таких галузей належать: промисловість; сільське та лісове господарство; будівництво; транспорт і зв'язок; торгівля та громадське харчування; матеріально-технічне постачання і збут; заготівля та інші напрями матеріального виробництва; житлово-комунальне господарство і сфера побутових послуг; охорона здоров'я, фізична культура та соціальний захист; освіта, культура, мистецтво; наука та наукове обслуговування; органи управління, кредитні установи та державне страхування; інші структури» [24, с. 30].

Подана класифікація відіграє важливу роль у правильній організації первинного обліку, адже на окремих суб'єктах господарювання одночасно можуть експлуатуватися основні засоби, що належать до різних галузей. Водночас основну частку серед них, як правило, становлять об'єкти, характерні саме для промислового виробництва (рис. 1.1).

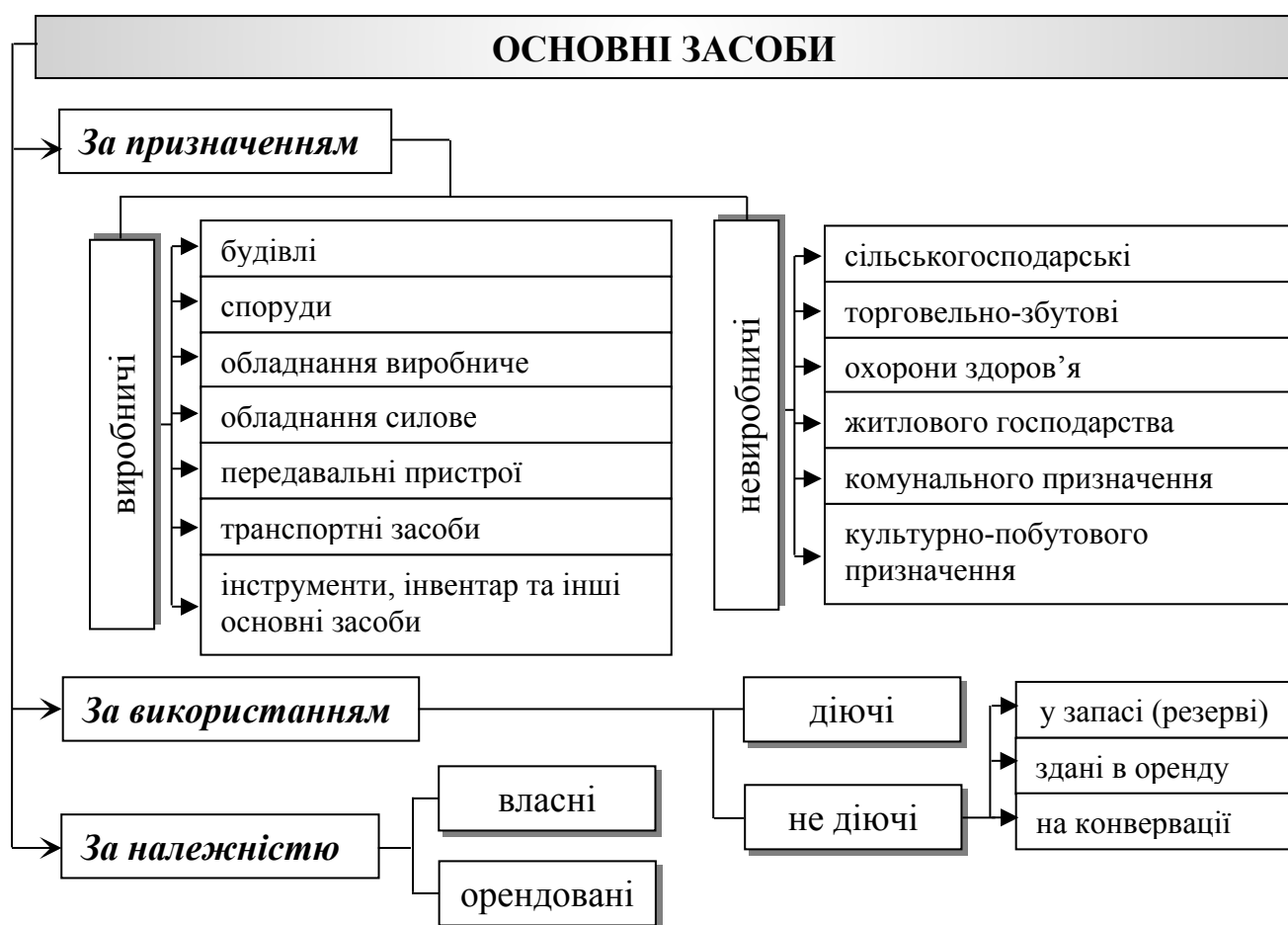


Рис. 1.1. Класифікація основних засобів

Одно час, основні засоби поділяють за функціональним призначенням:

- виробничі;
- невиробничі.

Відповідно: «виробничі – це засоби, які прямо або опосередковано беруть участь у виробничому процесі та забезпечують його в сфері матеріального виробництва. Відповідно, невиробничі засоби, ті що не беруть участі у виробництві ні безпосередньо, ні побічно та призначені переважно для задоволення комунальних, культурних й побутових потреб та використовуються у невиробничій сфері» [60, с.45].

Як правило, основні засоби виробничого призначення називають їхньою активною частиною, відповідно, невиробничі – пасивною. Частка різних видів основних засобів у відсотковому співвідношенні до їхньої загальної вартості формує технологічну структуру засобів праці, що використовуються.

При однакових умовах структура основних засобів вважається тим прогресивнішою й ефективнішою, чим більшою є частка їхньої активної частини. На неї впливають численні чинники, що зумовлюють її зміну. Однак вона може мінятися під впливом виробничих факторів суб'єкта господарювання, а саме:

- ✓ технологічні особливості суб'єкта господарювання;
- ✓ сучасний рівень технічного розвитку виробництва;
- ✓ рівень розвитку різних форм організації виробничого процесу;
- ✓ структура капітальних інвестицій, спрямованих на створення нових основних засобів;
- ✓ вартість зведення виробничих об'єктів та ціни на виробниче обладнання;
- ✓ місце розташування суб'єкта господарювання.

Також слід відмітити, що основні засоби поділяються в залежності від права власності на них:

- ✓ власні;
- ✓ орендовані.

За ступенем використання основні засоби слід поділяти на:

- ✓ діючі;
- ✓ недіючі.

Оскільки, для цілей планування, обліку, контролю та аналізу особливо важливою є класифікація основних засобів, встановлена НП(С)БО 7 «Основні засоби». Відповідно до пункту 5 цього стандарту: «всі основні засоби поділяються на дві групи: основні засоби та інші необоротні матеріальні активи» (див. табл. 1.1) [59].

Таблиця 1.1

Класифікація основних засобів відповідно до НП(С)БО 7 «Основні засоби»

Основні засоби	Інші необоротні матеріальні активи
Земельні ділянки	Бібліотечні фонди
Капітальні витрати на поліпшення земель	Малоцінні необоротні матеріальні активи
Будинки, споруди та передавальні пристрої	Тимчасові (нетитульні) споруди
Машини та обладнання	Природні ресурси
Транспортні засоби	Інвентарна тара
Інструменти, прилади та інвентар (меблі)	Предмети прокату
Робоча і продуктивна худоба	Інші необоротні матеріальні активи
Багаторічні насадження	
Інші основні засоби	

Відмінною рисою необоротних активів, а саме: основних засобів та інших необоротних матеріальних активів, є те, що вони перебувають на підприємстві для використання у виробництві чи постачанні продукції, виконання робіт, надання послуг, передавання в оренду тощо. Їхній очікуваний термін служби має перевищувати один рік, тобто 365 і більше днів, чи тривати довше за операційний цикл, у випадку, якщо він більший за рік.

Як зазначено в Податковому кодексі України пункт 138.3.3 «встановлено норми амортизаційних відрахувань й вказано мінімально допустимий термін корисного використання основних засобів, що поділяють на 16 груп [68]:

група 01 — земельні ділянки;

група 02 — капітальні витрати на поліпшення земель, які не пов'язані з

будівництвом (15 років);

група 03 — будівлі (20 років), споруди (15 років), структурні компоненти та передавальні пристрої (10 років);

група 04 — машини та обладнання (5 років);

група 05 — транспортні засоби (5 років);

група 06 — інструменти, прилади, інвентар (меблі) (4 роки);

група 07 — тварини (6 років);

група 08 — багаторічні насадження (10 років);

група 09 — інші основні засоби (12 років);

група 10 — бібліотечні фонди (немає);

група 11 — малоцінні необоротні матеріальні активи (немає);

група 12 — тимчасові (нетитульні) споруди (5 років);

група 13 — природні ресурси (немає);

група 14 — інвентарна тара (6 років);

група 15 — предмети прокату (5 років);

група 16 — довгострокові біологічні активи (7 років)» [68].

Зауважимо, що ключовою вимогою, що визначає зміст облікового процесу, є формування об'єктів основних засобів в національній грошовій оцінці, та єдиному вимірнику.

В бухгалтерському обліку: «оцінка – це результат впливу історичних, правових та економічних факторів» [29]. У сучасних умовах вона набула особливої важливості, зокрема під час процесу приватизації.

Одним із ключових завдань бухгалтерської діяльності є вдосконалення підходів до оцінки основних засобів, оскільки класифікація забезпечує їх якісну характеристику, тоді як оцінка точна й достовірна, потрібна для їх кількісного відображення.

Оскільки, грошова оцінка дозволяє узагальнити дані щодо різних засобів праці. Вона є необхідною, як особлива форма ціни, для коректного визначення їх загального обсягу, складу й структури, розрахунку амортизації, відстеження змін у складі окремих груп основних засобів динаміки, оцінки ефективності

використання економічних показників.

Оцінка основних засобів має важливе значення під час розрахунку рентабельності, здійснення коректних розрахунків між суб'єктами господарювання, передачі або продажу основних засобів, а також для точного визначення розміру статутного капіталу та має бути економічно обґрунтованою.

На думку Ф.Ф. Бутинця: «оцінка – це реальне відображення дійсної величини господарських засобів, джерел їх утворення і господарських операцій в грошовому виразі» [9, с.54].

Відповідно до НП(С)БО 7 «Основні засоби»: «виділяють основні види оцінки основних засобів: первісна вартість; справедлива вартість; ліквідаційна вартість; переоцінена вартість; залишкова вартість» [59].

На основі проведеного дослідження відмітимо, що: «первісна вартість – це історична (фактична) собівартість необоротних активів у сумі грошових коштів або справедливої вартості інших активів, сплачених (переданих), витрачених для придбання (створення) необоротних активів. Вона показує вартість кожного об'єкта в момент його введення в експлуатацію (дані записуються в акті приймання основних засобів, а також у інвентарній картці)» [50, с.125].

Розрахунок щодо формування первісної вартості основних засобів суб'єкта господарювання, що зараховуються на його баланс, залежно від способу їх надходження можна подати у вигляді таблиці.

Таблиця 1.2

Формування первісної вартості основних засобів

Основні засоби підприємства за способом одержання	Склад первісної вартості
1	2
<i>Придбані за грошові кошти</i>	витрати на придбання
<i>Придбані за рахунок кредитів банку</i>	витрати на придбання, але без урахування витрат на сплату відсотків за кредити банку
<i>Отримані безкоштовно</i>	справедлива вартість на дату отримання
<i>Внесені до статутного капіталу підприємства</i>	погоджена засновниками (учасниками) підприємства їх справедлива вартість, зафіксована в установчих документах
<i>Створені власними силами</i>	сума прямих і накладних витрат, пов'язаних зі створенням активу

1	2
<i>Зараховані підприємством з виготовлення продукції</i>	собівартість активу, яка визначається згідно НП(С)БО 9 «Запаси» та НП(С)БО 16 «Витрати»
<i>Отримані підприємством в результаті обміну на подібний об'єкт</i>	залишкова вартість переданого об'єкта (якщо залишкова вартість переданого об'єкта перевищує його справедливу вартість, то первісною вартістю об'єкта буде його справедлива вартість із включенням різниці до витрат звітного періоду)
<i>Отримані в результаті обміну на неподібний об'єкт основних засобів або на інший актив</i>	справедлива вартість переданого об'єкта, збільшена на суму грошових коштів або їх еквівалентів, що була передана (отримана) під час обміну

Згідно з вимогами Інструкції щодо застосування Плану рахунків, основний засіб зараховується на баланс суб'єкта господарювання за його первісною «історичною» вартістю. Справедлива ж вартість використовується у випадках переоцінки основного засобу, будівництва його власними силами, отримання безоплатно чи як внеску основного засобу до статутного капіталу.

На основі проведеного дослідження вважаємо: «що первісна вартість основних засобів може бути збільшена на суму витрат, пов'язаних із реконструкцією чи поліпшенням об'єкта, якщо такі роботи спричиняють зростання його майбутніх вигід. Водночас первісна вартість може зменшуватися у разі часткової або повної ліквідації об'єкта основних засобів» [10, с.15].

Основні засоби в обліковому процесі відображають лише за первісною вартістю.

На відміну справедлива вартість основних засобів суб'єкта господарювання – це ринкова вартість за умов зберігання більше трьох років.

Ринкову вартість основних засобів встановлюють незалежні експерти або аудиторі, спираючись на принцип обачності, який передбачає використання таких методів оцінки, що унеможливають завищення вартості активів.

Якщо через специфічні особливості об'єкта неможливо визначити його ринкову вартість, переоцінка здійснюється за відновною вартістю – тобто за вартістю відтворення в сучасних умовах і цінах – з урахуванням фактичного зносу на конкретну дату.

Я.Д. Крупка стверджує що «ліквідаційна вартість – сума коштів або вартість інших активів, яку підприємство очікує отримати від реалізації

(ліквідації) необоротних активів після закінчення строку їх корисного використання за вирахуванням витрат, пов'язаних з продажем (ліквідацією)» [45, с. 131].

Оскільки, використання показників ліквідаційної вартості та вартості, що амортизується, дає змогу найбільш правильно розрахувати вартість об'єкта основного засобу, яка має бути включена до витрат відповідного періоду його експлуатації суб'єктом господарювання.

Як зазначено в НП(С)БО 7 «Основні засоби»: «переоцінена вартість – це вартість необоротних активів після проведення їх переоцінки. Її також називають відновлювальною, оскільки вона відображає вартість відтворення об'єкта в сучасних виробничих умовах та за поточними цінами» [59].

Відповідно: «залишкова вартість визначається як різниця між первісною (або переоціненою) вартістю та сумою накопиченого зносу, зазначеного в бухгалтерському обліку».

Проаналізувавши поняття оцінки основних засобів, можна дійти висновку, що первісна вартість формується лише один раз, а в подальшому всі інші види вартості є похідними від неї.

Достовірність і повнота інформації в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності значною мірою залежать від точності та правильності оцінки основних засобів, тому її коректне визначення є суттєвим в діяльності суб'єкта господарювання.

1.3. Загальні принципи організації обліку та аудиту основних засобів

В умовах сьогодення інформаційна база управління суб'єктом господарювання у сфері сучасного технічного забезпечення являє собою комплекс методів і способів, що дають змогу отримувати, аналізувати, оцінювати, зберігати та опрацьовувати дані про основні засоби фірми для прийняття обґрунтованих та ефективних рішень.

Основою для отримання інформації про суб'єкт підприємництва слугує бухгалтерський. Саме на основі даних первинних документів і облікових регістрів формується значна частина інформаційної бази, яка є суттєвою для керування компанією загалом.

На відміну, аудит основних засобів виявляє помилки, невідповідності, а також зловживання у діяльності суб'єкта господарювання загалом. Отримані відомості мають бути ретельно проаналізовані керівництвом для виявлення слабких місць господарського механізму, розробки заходів щодо його вдосконалення та притягнення винних посадових осіб до відповідальності.

Для забезпечення ефективного інформаційного потоку щодо руху та використання основних засобів у господарській діяльності підприємства необхідно правильно організувати їх облік, аналіз і аудит. Важливо уникати пропусків в облікових даних, однак надмірна деталізація також є небажаною, оскільки вона уповільнює процес ухвалення ключових управлінських рішень керівництвом і фахівцями суб'єкта господарювання.

Вважаємо, що важливою формою виступає економічний контроль якому слугує аудит, особливо в сучасних ринкових умовах має забезпечувати надійний захист майна та фінансових ресурсів фірми незалежно від його форми власності. Провідною складовою такого контролю є внутрішньогосподарський контроль, який нині, на жаль, має низьку ефективність.

Основними елементами, що підлягають організації в системі обліку та аудиту, є:

- структура та склад інформаційних даних;
- переміщення документів і порядок їх обробки;
- діяльність працівників, залучених до виконання облікових, аналітичних й контрольних процедур;
- інформаційне, технічне та соціальне забезпечення облікових процесів й аудиту.

У ході вивчення окреслених питань, які пов'язані з організацією облікового процесу та аудиту, застосовують такі методи й інструменти, як

спостереження, проєктування, моделювання, графічне відображення, тестування, експертне оцінювання, а також розрахункові й аналітичні методи та інші підходи.

Як зазначає З.В. Задорожний: «для результативного здійснення облікового процесу та аудиту в компанії важливо створити належні умови. Серед них – укомплектування підприємства кваліфікованими фахівцями, визначення форм і методів ведення обліку, аналізу й аудиту, а також встановлення обсягів і строків подання облікової, звітної, контрольної та аналітичної інформації як внутрішнім, так і зовнішнім користувачам. Важливим є налагодження ефективних взаємозв'язків між обліковими, аналітичними та контрольними службами й іншими структурними підрозділами підприємства, а також із зовнішніми організаціями. Крім того, слід сформувати раціональну систему планування, управління та регулювання процесів обліку, аналізу й аудиту, а також забезпечити належний організаційний, технічний та інформаційний супровід цих процесів» [29].

Адже, раціональна організація на фірмі обліку та аудиту передбачає створення умов для їх ефективного здійснення шляхом застосування різних методів і підходів до організації роботи облікових, аналітичних і контрольних служб.

Як зазначає Ф.Ф. Бутинець: «організації обліку й аудиту включає забезпечення чітко вибудованого документообігу, дотримання ключових вимог бухгалтерського обліку та фінансової звітності, а також узгодженості всіх видів господарського обліку й достовірності отриманої аналітичної інформації. Вони охоплюють формування первинних документів, облікових реєстрів, звітів, контрольних-розрахункових та аналітичних таблиць разом з інструкціями, створення належних умов праці для фахівців, які здійснюють облікові, аналітичні та контрольні функції, удосконалення системи планування, управління й регулювання облікового та аудиторського процесів, а також постійний контроль за цими процесами з метою їх удосконалення та мінімізації витрат» [9].

Підсумовуючи, можна стверджувати, що організація обліку та аудиту вимагає належного нормативно-правового підґрунтя, яке охоплює сукупність законів, положень, інструкцій, рекомендацій, вказівок, довідників тощо. Зазначені документи розробляються й затверджуються Верховною Радою України, Кабінетом Міністрів, відповідними міністерствами, а також фахівцями суб'єктів господарювання (рис.1.2).

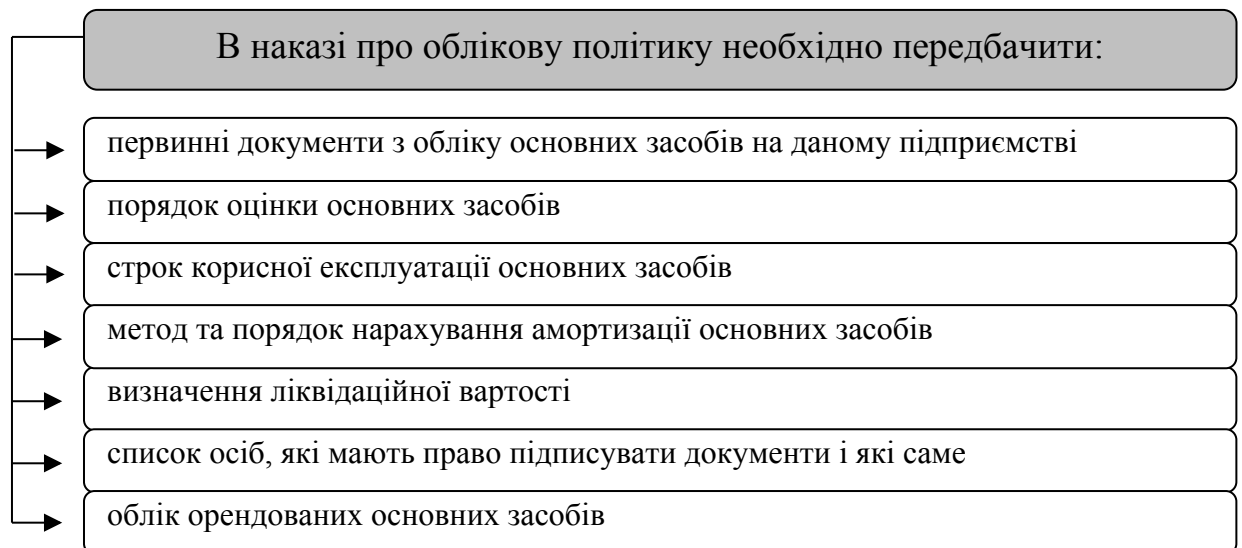


Рис. 1.2. Основні положення про облік основних засобів, що наводяться в наказі про облікову політику

Передусім організація обліку основних засобів базується на їх належному визнанні та економічній класифікації.

Грамотно налагоджена система обліку основних засобів дає змогу ефективно виконувати ключові завдання. Вона забезпечує коректне документальне оформлення та достовірне відображення в облікових регістрах операцій із надходження, переміщення та вибуття основних засобів. Такий облік дозволяє отримувати точну інформацію про їх наявність і рух за місцями експлуатації та відповідальними особами, здійснювати контроль за їх збереженням, правильно розраховувати й відображати суму зносу. Крім того, він сприяє контролю витрат на ремонт й оцінці ефективності щодо використання необоротних активів, а також дає можливість визначати результати від їх реалізації.

Зауважимо, що на тривалість корисного використання основних засобів впливають такі чинники, як: очікуваний спосіб та інтенсивність його експлуатації з урахуванням потужності й продуктивності; можливий фізичний або моральний знос; а також правові обмеження, що визначають строк дозволеного використання цього об'єкта.

Таким чином, вважається активом об'єкт основних засобів за умови, що його використання, забезпечить підприємству майбутні економічні вигоди та що його вартість можна достовірно оцінити. Якщо ж ці критерії не виконуються, такий об'єкт відображають у звітному місяці, як витрати даного періоду.

Щоб сформуванати облікову політику щодо основних засобів, слід провести інвентаризацію всіх об'єктів в цілому, які відповідають визначенню основних засобів за НП(С)БО 7 «Основні засоби» та мають достовірну вартісну оцінку [59].

Як правило, під час проведення інвентаризації з'ясовано, що залишкова вартість основних засобів істотно не відповідає їхній справедливій вартості, такі об'єкти підлягають переоцінці. На цю ж дату здійснюється переоцінка всіх основних засобів тієї групи, до якої належить зазначений об'єкт. Оскільки, в НП(С)БО 7 «Основні засоби» передбачено різні за обрахунком методи нарахування амортизації, що також відображені в Податковому кодексі України, суб'єкт господарювання обирає лише один із зазначених методів прописаних в обліковій політиці даного підприємства.

Загальну схему організації обліку основних засобів на всіх етапах їх руху представлено на рис.1.3.

Належним чином упорядкований облік основних засобів гарантує правильне документальне оформлення всіх операцій, що стосуються їх придбання, передачі, реалізації або списання.

Ринкові умови господарювання зумовлюють мотивацію якісного та ефективного використання матеріально-речових чинників виробництва, зокрема й основних засобів. Комплексний аналіз дає можливість виявити дані чинники та ефективно їх застосувати.



Рис. 1.3. Загальна схема організації обліку основних засобів

Підтвердження стану бухгалтерського обліку основних засобів та його відповідності фінансовим і господарським операціям згідно з вимогами чинного законодавства є метою аудиторської перевірки. Важливу роль у цьому процесі відіграє планування, яке забезпечує раціональне проведення перевірки та зменшує ризик пропуску суттєвих аспектів. Для досягнення високої ефективності планування воно повинно супроводжуватися контролем виконаної роботи та систематичною фіксацією отриманих даних. Це дає змогу мінімізувати додаткові ризики та забезпечує більш обґрунтований підхід до ухвалення рішень за результатами аудиту.

Оскільки, проведення аудиту суб'єкта господарювання розпочинається з поставленої мети, на далі з планування для визначення оптимальних дій, спрямованих на досягнення цілей здійснення аудиту, установлення ключових характеристик об'єкта аудиту та забезпечення надійності й точності аудиторської перевірки.

Слід зауважити, що процес планування аудиту підлягає обов'язковому

документальному оформленню, що відповідає (ННА) 9 «Планування аудиту»: «передбачає підготовку двох основних документів: загального плану та програми аудиту» [2].

Аудитор перед початком аудиторської перевірки суб'єкта підприємницької діяльності зобов'язаний скласти план аудиту, який формується дуже ретельно, адже саме на його основі перевіряючий має розробити детальну програму проведення аудиту. Саме в зазначеному плані аудитор покроково зазначає основні відомості про досліджувальне підприємство, а саме вид діяльності та його структуру, обліково-аналітичний процес, аудиторський ризик, щодо можливих виявлення помилок при здійсненні аудиту.

Отже, раціональна організація обліку й аудиту на підприємстві полягає у тому, щоб забезпечити ефективне їх ведення шляхом використання різноманітних прийомів і способів організації діяльності облікового, аналітичного та контрольного апарату. Щоб забезпечити стабільний розвиток обліку й аудиту, потрібно відповідним чином його спланувати. Важливо, щоб зазначені плани аудиторської перевірки були реальними та відповідали проведеним розрахункам й мали належне технічне забезпечення для виконання. Адже вдосконалення організації обліку й аудиту основних засобів сприяє скороченню затрат праці, матеріальних ресурсів та коштів на їх ведення.

РОЗДІЛ 2 МЕТОДИКА ОБЛІКУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ТА НАПРЯМКИ ЇХ ВДОСКОНАЛЕННЯ

2.1. Облік надходження основних засобів

Процес розширеного відтворення потребує постійного оновлення основних засобів. Він характеризується безперервним введенням в дію будівель, споруд, устаткування та інших об'єктів основних засобів. Поповнення підприємством своїх необоротних активів з метою збільшення виробничих потужностей, заміни зношених об'єктів новими називається надходженням об'єктів основних засобів. Надходження основних засобів на підприємство може відбуватись різними шляхами (рис. 2.1).



Рис. 2.1. Шляхи надходження основних засобів на підприємство

При надходженні на підприємство основні засоби оформляється[81]:

- «Актом прийому-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів»;
- «Актом здачі відремонтованих, реконструйованих і модернізованих об'єктів»;
- «Актом встановлення, пуску та демонтажу будівельної машини».

В даному акті щодо приймання-передачі основних засобів використовується інформація щодо оформлення основного засобу та зарахування його до складу основних засобів; введення основних засобів в експлуатацію; оформлення

внутрішнього переміщення основних засобів на території суб'єкта господарювання.

При надходженні основних засобів складає комісія, яка призначається розпорядженням керівника підприємства. На основі даної комісії складається акт до якого долучається технічна документація а також паспорт об'єкта. Даний акт складається лише в одному примірнику, але на кожний окремий об'єкт основних засобів які належать даному підприємству.

Акт за формою виписується в одному примірнику, затверджується керівником організації і служить для бухгалтерської проводки з оприбуткування основних засобів і нарахування амортизації.

У випадку передачі основного засобу іншому суб'єкту господарювання даний акт складається у двох примірниках.

При внутрішньому переміщенні основних засобів акт складається у двох примірниках, один де раніше знаходився основний засіб, а другий кому цей об'єкт передали. Перший з них, із розпискою одержувача і здавача, передається в бухгалтерію для відмітки в інвентарній картці або інвентарних книгах основних засобів і передачі картки у відповідне місце експлуатації об'єкта. Другий примірник акта залишається у здавача для відмітки про вибуття в інвентарному списку основних засобів за місцем попереднього знаходження.

«Акт прийому-здачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів» застосовується при зупинці об'єкта на ремонт. Він підписується працівником цеху (господарства), уповноваженим приймати основні засоби, і представником, який здає основні засоби на ремонт, реконструкцію чи модернізацію. в акті вказується номер, дата, технічна характеристика, вид ремонту, вартість об'єкта.

Якщо ремонт виконується господарським способом, акт складається в одному примірнику, а при виконанні робіт сторонніми організаціями – у двох (другий примірник передається підприємству, що здійснило ремонт).

При передачі основні засоби виписується акт здачі, при прийманні з

ремонту – акт приймання.

На підставі вказаних документів бухгалтерія робить запис в інвентарній картці «Інвентарна картка обліку основних засобів».

В бухгалтерії підприємства на кожен основний засіб, зокрема, відкривається інвентарна картка обліку основних засобів, яка є підставою для аналітичного обліку й узагальнення інформації про всі типи основних засобів суб'єкта господарювання. Інвентарні картки заводяться на кожен інвентарний об'єкт зокрема. У тих випадках, коли надходять однотипні предмети господарського інвентарю, інструментів, верстатів, які мають однакове найменування, виробниче або господарське призначення, технічну характеристику, однакову вартість і надійшли одночасно в один відділ (дільницю), може відкриватися інвентарна картка групового обліку основних засобів, але кожному з об'єктів присвоюється окремий інвентарний номер.

Дана форма накопичує інформацію про основну якісну та кількісну характеристику зазначеного основного засобу, а саме: назву підприємства та місце його знаходження; рахунок, код аналітичного обліку, первісну вартість вказаного об'єкта, норми амортизаційних відрахувань, рік випуску основного засобу, суму зносу, дату введення в експлуатацію, номер техпаспорта, дані про технічні особливості об'єкта тощо. Усі зміни, які відбуваються з основними засобами, обов'язково реєструються в інвентарних картках.

Для реєстрації інвентарних карток використовується опис інвентарних карток по обліку основних засобів, що дає можливість контролювати їх збереження. Описи ведуться бухгалтерією в одному примірнику на кожен групу основних засобів окремо. В описах інвентарних карток вказується період, за який складено опис, назва об'єкта, номери карток, інвентарний номер, відмітка про вибуття.

Масив інвентарних карток зберігається в бухгалтерії у спеціальній картотеці. Вона побудована чином, що картки групуються за галузевими класифікаційними групами основних засобів (будівництво, промисловість,

сільське господарство та ін.), а всередині цих груп – а місцем експлуатації (знаходження) об'єктів, далі – за видами (будинки, споруди та ін.) з поділом на виробничі та невиробничі.

У місцях експлуатації основних засобів застосовується інвентарний список основних засобів для обліку кожного об'єкта за матеріально відповідальними особами. Дані інвентарного списку відповідають зазначеним даним інвентарних карток, що формує бухгалтерія підприємства.

По кожному об'єкту основних засобів ведеться аналітичний облік за допомогою карток обліку руху основних засобів.

Оскільки, кожному об'єкту основного засобу присвоюється інвентарний номер, котрий зберігається за даним основним засобом на протязі періоду його експлуатації на підприємстві. Даний номер відображається в первинних облікових документах, що фіксують наявність та переміщення основного засобу.

На ТОВ «Тернопільський машинобудівний завод» аналітичний облік основних засобів ведеться в інвентарних книгах.

Дані первинних документів про надходження основних засобів на ТОВ «Тернопільський машинобудівний завод» супроводжуються актами прийому-передачі основних засобів із доданою технічною документацією, паспортами, рахунками-фактурами, які фіксують в інвентаризаційні описи та заносять в інвентарні описи основних засобів за окремими матеріально відповідальними особами.

Наступний крок, це їх реєстрація в описах інвентарних карток з бухгалтерського обліку основних засобів, які відкривають на кожну класифікаційну групу. В кінцевому результаті дані вказаних карток щодо обліку руху основних засобів звіряють з даними регістрів аналітичного обліку.

На ТОВ «Тернопільський машинобудівний завод» документальне оформлення господарських операцій та пов'язаних з ними змін відстежується рух облікової інформації, а саме, первинна документація, регістри аналітичного

та синтетичного обліку, схему якого відображено на рис. 2.2.

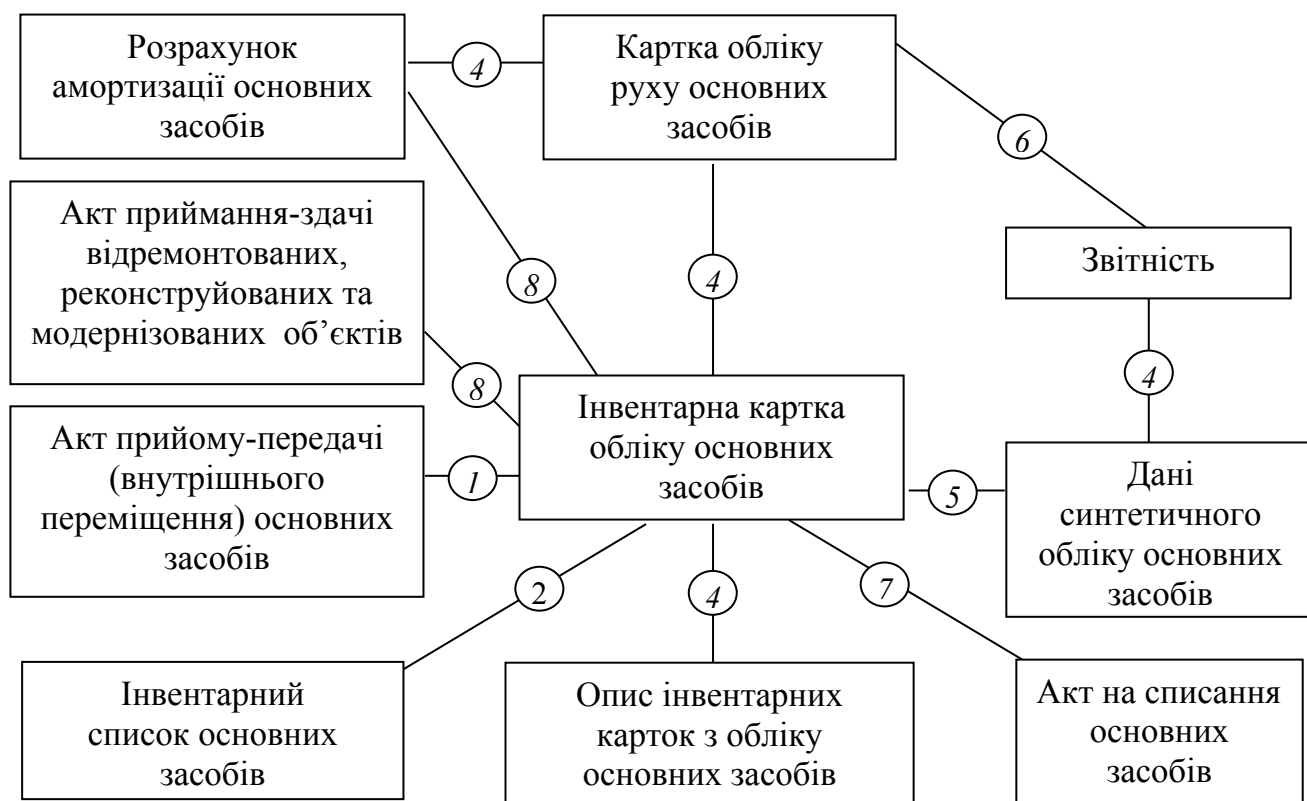


Рис. 2.2. Документування операцій, пов'язаних з рухом основних засобів

Розглянемо дану схему детальніше:

Акти прийому-передачі основних засобів після їх оформлення та затвердження керівником підприємства ТОВ «Тернопільський машинобудівний завод» передаються до бухгалтерії й зберігаються в окремій папці на протязі періоду експлуатації, надалі ще трьох років після їх списання з обліку, за умови, що за цей термін проведена документальна ревізія. До акта додається технічна документація по даному об'єкту.

На основі вказаних документів бухгалтерія здійснює відповідні записи в інвентарних картках обліку основних засобів.

Порядок відображення в обліку надходження основних засобів залежить від того, яким чином вони були придбані. Проте, не залежно від того, придбано основні засоби з негайною оплатою чи в кредит, чи здійснено будівництво таких об'єктів власними силами або підрядним способом з поступовим введенням в експлуатацію і, відповідно, оплатою кожного етапу проведення робіт – спочатку відбувається формування вартості майбутнього об'єкта. Це в свою чергу,

вартість такого об'єкта складається з елементів, понесених на його придбання.

На балансі підприємства ТОВ «Тернопільський машинобудівний завод» основні засоби зараховуються за первісною вартістю, порядок формування якої залежить від способу їх отримання і практично ніколи не завершується після їх надходження від постачальників.

Саме з цього моменту розпочинається формування майбутньої первісної вартості об'єкта, адже до її складу записується перший елемент витрат – сума, сплачена постачальнику, яка оформляються бухгалтерським проведенням Д-т 15 «Капітальні інвестиції» К-т 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками».

У ході підготовки придбаного активу до експлуатації, до цієї суми додаються інші витрати, понесені у зв'язку з такою підготовкою. До того часу, поки придбаний актив, у вигляді розрізнених елементів витрат, обліковується на рахунку 15, доти цей актив не вважається об'єктом основних засобів, а тільки після списання усіх понесених на його придбання капітальних витрат на рахунок 10 «Основні засоби».

Найпоширенішим способом надходження основних засобів на підприємство ТОВ «Тернопільський машинобудівний завод» є їх:

- придбання за грошові кошти;
- створення шляхом будівництва (підрядним чи господарським способом) та виготовлення власними силами.

Основні засоби на ТОВ «Тернопільський машинобудівний завод» відображаються по дебету рахунка 10 «Основні засоби» в момент їх надходження на підприємство, за умови, що об'єкт основних засобів не потребує монтажу.

У цьому випадку кореспонденція рахунків буде такою, як у таблиці 2.1.

Якщо об'єкт основних засобів на ТОВ «Тернопільський машинобудівний завод» не відповідає вище вказаним вимогам, тоді надходження основних засобів відображається з використовується рахунку 15 «Капітальні інвестиції».

За дебетом рахунку 15 «Капітальні інвестиції» відображається

збільшення зазначених витрат на придбання необоротних активів, відповідно за кредитом даного рахунку – їх зменшення, а саме, введення в дію.

Таблиця 2.1

Кореспонденція рахунків з придбання об'єкта основних засобів, що не потребує монтажу та відразу вводиться в експлуатацію

Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
	Дебет	Кредит
Отримано та введено в експлуатацію попередньо оплачений об'єкт основних засобів, що не потребує монтажу	10	63
Отримано від підзвітної особи та введено в експлуатацію попередньо оплачений об'єкт основних засобів, що не потребує монтажу	10	372
Отримано та введено в експлуатацію попередньо оплачений об'єкт основних засобів, що не потребує монтажу, як відшкодування заподіяного збитку	10	375
Введено в експлуатацію об'єкт основних засобів, що не потребує монтажу, отриманий від члена кредитної спілки в погашення позички	10	376
Введено в експлуатацію об'єкт основних засобів, що не потребує монтажу, який повернуто зі спільної діяльності	10	377
Введено в експлуатацію об'єкт основних засобів, що не потребує монтажу, як пайовий внесок від членів споживчого товариства, кредитної спілки чи інших аналогічних підприємств	10	41,46

У випадку, коли необоротний актив придбано за грошові кошти, сплачені суми, непрямі податки (ті, що не відшкодовуються підприємству), інші витрати, безпосередньо пов'язані з придбанням активу його складання чи монтажу, надалі введення в експлуатацію, групуються на рахунку 15 «Капітальні інвестиції», а при введенні об'єкта в експлуатацію, зазначені витрати формують первісну вартість об'єкта (табл. 2.2).

В таблиці наведено типову кореспонденцію рахунків у випадку придбання

основних засобів за грошові кошти.

Здійснюючи відображення операцій з безкоштовного придбання основних засобів виникають певні проблеми, що стосуються використання випадках рахунка 15 «Капітальні інвестиції».

Відповідно до Інструкції, рахунок 15 «Капітальні інвестиції» призначений для обліку витрат на придбання або створення необоротних активів. При безкоштовному придбанні підприємство не компенсує вартість цих об'єктів підприємству-передавачу прав на володіння ними.

Таблиця 2.2

Кореспонденція рахунків з придбання об'єкта основних засобів, що потребує монтажу

Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
	Дебет	Кредит
Отримано основні засоби від постачальника	15	63
Відображення суми ПДВ	641	63
Відображено суми консультаційних, посередницьких, страхових, реєстраційних та інших послуг, пов'язаних з придбанням основних засобів	15	685
Відображення суми ПДВ	641	685
Відображено витрати на заробітну плату працівникам, що монтують основні засоби	15	66
Відображено нарахування на заробітну плату працівникам, що монтують основні засоби	15	65
Перераховано оплату постачальнику основних засобів	63	31
Відображено оплату послуг	685	31
Введено в експлуатацію об'єкта основних засобів	10	15

Отже, можна висловити припущення, що справедлива вартість отриманого об'єкта зараховується відразу до статті основних засобів, а рахунок 15 не використовується.

Якщо ж витрати все-таки виникають, то бухгалтерський облік відображається на рахунку 15 «Капітальні інвестиції», але розмежовано, окремо

від вартості безоплатно придбаного об'єкта, яка вже зафіксована на рахунку 10 «Основні засоби» (табл. 2.3).

Таблиця 2.3

Кореспонденція рахунків по операціях безкоштовного отримання капітальних інвестицій основних засобів

Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
	Дебет	Кредит
Безкоштовне отримано основні засоби як капітальних інвестицій	15	424
Відображення отриманих послуг	15	685
Нарахований податковий кредит з ПДВ	641	685
Відображення суми ПДВ	641	685
Введено в експлуатацію готового до використання об'єкта основних засобів за первісною вартістю	10	15
Нараховано амортизацію в першому місяці експлуатації	23, 92,93	13
Одночасно відображено дохід в сумі нарахованого зносу	424	745

Необхідно вказати на те, що «безкоштовне отримання основних засобів – це безкоштовне отримання об'єктів, готових до експлуатації. А безкоштовне отримання об'єктів у стані, в якому вони не придатні до експлуатації, – це безкоштовне отримання капітальних інвестицій» [22, с. 75].

Отже, безкоштовне отримання необоротних активів може відбуватися:

➤ у вигляді основних засобів – якщо передається цілком готовий до експлуатації об'єкт (наприклад: оприбутковано безкоштовно отриманий автомобільний причіп (введено в експлуатацію) на суму 596000 грн. – Д-т 105 К-т 424,

➤ у вигляді капітальних інвестицій – якщо перед введенням в експлуатацію основний засіб потребує додаткові вкладення (Д-т 15 К-т 424).

Хоча всі послуги, прямо пов'язані з підготовкою до введення в експлуатацію об'єкта основних засобів, отриманого безкоштовно, оплачуються не за рахунок передавача, а за рахунок підприємства-одержувача цього активу, витрати на такі послуги не повинні зараховуватись до складу капітальних витрат, а згодом - і до первісної вартості об'єкта.

Відповідно до п.8 НП(С)БО 7 «первісна вартість об'єкта основних засобів складається з таких витрат:

- суми, що сплачують постачальникам активів... (без непрямих податків);
- реєстраційні збори, державне мито та аналогічні платежі, що здійснюються у зв'язку з придбанням (отриманням) прав на об'єкт основних засобів...» [59].

У наведених положеннях підтверджено: «якщо на придбання об'єкта підприємство потратило кошти, то первісну вартість формують понесені підприємством витрати; якщо ж об'єкт отримано безкоштовно, то його первісна вартість ні з чого не складається, а визначається шляхом оцінки його за справедливою, ринковою вартістю» [59].

Слід зауважити, що у випадку коли підприємством ТОВ «Тернопільський машинобудівний завод» будуть понесені витрати на безкоштовно отриманий об'єкт, готовий до експлуатації, вони не формують його первісної вартості. Це поточні витрати звітного періоду, а не капітальні інвестиції в основні засоби. Прикладом можуть бути: збір до Пенсійного фонду, що справляється з операцій придбання легкових автомобілів (Д-т 92 К-т 651), послуги з реєстрації транспортних засобів (Д-т 92 К-т 631) тощо.

При формуванні статутного капіталу суб'єкта господарювання його учасники можуть вносити свої частки не лише грошовими коштами, а також і майном, частіше за все – основними засобами. Первісна вартість об'єктів, що є внеском до статутного капіталу підприємства, визначається згідно з п.10 НП(С)БО 7 як узгоджена засновниками (учасниками) їх справедлива вартість з урахуванням витрат, зазначених у п. 8 НП(С)БО 7 [59].

Тому щоб виконати вище наведену норму стандарту, засновники повинні оцінити об'єкти, що вносяться до статутного капіталу і зафіксувати своє рішення складанням і підписанням акта оцінки. Оскільки, на сьогодні форму такого акта не затверджено, він може бути довільним. До акта слід додати будь-які документи, що підтверджують вартість об'єктів, які вносяться до статутного капіталу. Їх вартість за бажанням засновників можна визначити експертним шляхом.

Внесені до статутного капіталу об'єкти основних засобів на загальних підставах підлягають амортизації в бухгалтерському обліку. У податковому обліку такі об'єкти також амортизуються (за податковим методом), тому їх вартість включається до балансової вартості відповідної групи основних фондів (підприємства мають витрати, оскільки вони обміняні на корпоративні права).

Відображення операцій зарахування на баланс основних засобів, отриманих як внески засновників до статутного капіталу (ці операції в жодному разі не можуть прирівнюватись до операцій безоплатного отримання таких активів), теж відбувається з використанням рахунка 15 «Капітальні інвестиції».

Усі наведені при відображенні операцій з безоплатного отримання основних засобів аргументи щодо застосування цього рахунка, реєстраційних витрат готового до експлуатації об'єкта стосуються і надходження необоротних активів як внесків учасників (засновників).

Надходження основних засобів, внесених засновниками до статутного капіталу, оформляється бухгалтерськими записами, неведеними в таблиці 2.4.

Таблиця 2.4

Кореспонденція рахунків при отриманні необоротних активів як внеску до статутного капіталу

Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
	Дебет	Кредит
Відображено оголошений розмір статутного капіталу	46	401
Одержано основні засоби як внесок до статутного капіталу (готовий до експлуатації об'єкт оцінено за справедливою вартістю)	10	46
Одержано не готовий до експлуатації об'єкт основних засобів (капітальні інвестиції) як внесок до статутного капіталу	15	46
Відображено витрати, понесені у зв'язку з доведенням отриманого об'єкта до стану, в якому він буде придатним до експлуатації	15	63
Введено в експлуатацію готовий до використання об'єкт	10	15

При створенні в ТОВ «Тернопільський машинобудівний завод» об'єкта основних засобів власними силами особливих проблем в обліку не виникає – суми понесених при цьому витрат збираються на рахунку 152 «Придбання (виготовлення) основних засобів» (151 «Капітальне будівництво»). При введенні об'єкта в експлуатацію усі ці витрати списують на відповідні рахунки обліку основних засобів.

Відповідно до НП(С)БО 16 «Витрати» «первісна вартість складається з:

- вартості робіт, виконаних субпідрядниками,
- вартості обладнання, що підлягає монтажу,
- прямих матеріальних витрат,
- прямих витрат на оплату праці,
- накладних витрат, безпосередньо пов'язаних з будівництвом активу,

вартість дозволу (ліцензії) на будівництво активу і т.д.» [58]

Отже, собівартість об'єкта, створеного власними силами визначається як сума прямих та накладних витрат, пов'язаних зі створенням даного активу. В цьому випадку собівартість активу не повинна перевищувати його справедливої вартості.

Основні засоби на ТОВ «Тернопільський машинобудівний завод» можуть також надходити на підприємство в результаті їх обміну на подібний актив. Подібні об'єкти – «це об'єкти, які мають однакове функціональне призначення та однакову справедливую вартість» [16, с. 67].

Для того, щоб з'ясувати, виникає чи ні дохід у підприємства при обміні, необхідно знати, якими саме активами (подібними чи неподібними) воно обмінюється. При цьому, перш за все, слід зазначити, що відповідність призначення основних засобів та схожість функціонального призначення активів – це абсолютно різні речі. Так, у побуті однакове функціональне призначення – одне, а в бухгалтерському контексті – зовсім інше.

Таким чином, функціональним призначенням цих активів є те, яким чином однакові за формою і вартістю активи використовуються на підприємстві. Оскільки у національних положеннях таких уточнень немає, то можна дати

визначення з аналогічних міжнародних стандартів: «Одиниця нерухомості, будівель і обладнання може бути придбана в обмін на подібний актив, який використовується подібним чином при виготовленні продукції одного і того ж виду і який має таку ж справедливу ринкову вартість» [18].

Вважати, що обмінювані активи мають однакове функціональне призначення можна тоді, коли активи використовуються подібним чином при виробництві продукції одного і того ж виду, тобто коли їх функції на виробництві однакові. Якщо до того ж ці активи мають однакову справедливу вартість, вони вважаються подібними.

2.2. Нарахування амортизації та облік зносу основних засобів

Невід'ємною складовою витрат підприємства, що безпосередньо впливають на його фінансовий стан, а відповідно, і на рішення, які приймають користувачі фінансової звітності стосовно цього підприємства, є амортизація. Фінансові аналітики та інші зацікавлені користувачі вивчають інформацію про амортизацію, наведену в: Балансі (Звіті про фінансовий стан), де амортизація є також складовою статей: «Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)», «Адміністративні витрати», «Витрати на збут»; Звіті про рух грошових коштів; Примітках до фінансової звітності.

Так, вказані у Балансі (Звіті про фінансовий стан) рядки мають назву «знос». Вони заповнюються на підставі даних рахунка 13 «Знос необоротних активів». Раніше цей термін широко використовувався для приблизної оцінки фізичного і морального зносу основних засобів за даними бухгалтерського обліку.

Щоб розкрити ці поняття, варто розглянути їх детальніше. Оскільки, в процесі експлуатації основні засоби поступово втрачають свої фізичні властивості, в результаті чого морально старіють в кінцевому результаті

зменшується їх реальна балансова вартість. Таким чином, вони поступово переносять свою вартість на новостворений продукт. Бухгалтерський облік покликаний визначити суму цієї вартості, величину зносу об'єктів у грошовому еквіваленті.

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

Прийнято розрізняти два види зносу:

- фізичний;
- моральний.

«Фізичний знос об'єкта основних засобів означає втрату вартості в результаті спрацювання окремих його частин, складових чи механізму в цілому, в результаті чого стає неможливим його подальше використання без проведення відповідних поліпшень» [9].

Моральний знос – категорія іншого плану, його реальний розмір визначити досить важко. Розрізняють моральний знос, пов'язаний з тим, що науково-технічний прогрес веде до появи нових машин, конструктивно більш досконалих і продуктивних, але тієї ж вартості; а також знос, обумовлений створенням дешевого та економічного обладнання, що значно вигідніше в експлуатації, порівняно зі старим.

Реальну величину фізичного і морального зносу може бути визначено тільки шляхом експертних оцінок. У Балансі (Звіті про фінансовий стан) відображається сума нарахованої амортизації та її індексації.

Крім того розрізняють ще функціональний, зовнішній, економічний види зносу, характеристику яких наведено у таблиці 2.5.

Амортизація – це «систематичний розподіл вартості, яка амортизується, упродовж строку корисного використання активу (експлуатації). Вона відображає процес поступового списання (погашення) вартості об'єкта упродовж часу його корисного функціонування та забезпечує дотримання принципу співвідношення витрат з доходами» [17, с.32].

Таблиця 2.5

Характеристика зносу

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

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

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

Нарахування амортизації – визначення розміру амортизаційних відрахувань, що будуть включені у витрати відповідних періодів. Це обліковий

метод, який уособлює процес розподілу вартості. Нарахована амортизація відрізняється від більшості витрат тим, що не впливає на активи і зобов'язання у момент, коли їх записують. Вона не потребує відтоку готівки і є статтею витрат, не пов'язаною з її рухом, тому що він виник раніше – у момент придбання довгострокового активу.

Поняття «амортизація» можна розглядати з різних точок зору :

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

✓ з фінансової точки зору – це складова грошових потоків підприємства, джерело фінансових ресурсів, які можуть бути направлені на відновлення основних засобів [17].

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

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

Навіть у визначенні певних термінів, розуміння яких необхідне при нарахуванні амортизації основних засобів немає однозначності.

Відповідно до НП(С)БО 7 «Основні засоби»: «вартість, яка амортизується, визначається як первісна чи переоцінена вартість необоротних активів за вирахуванням їх ліквідаційної вартості» [59]. Проблемним моментом стає визначення саме останньої – на підприємствах не завжди є фахівці, які могли б досить точно встановити, наприклад, скільки коштуватимуть матеріали, що залишаться після ліквідації об'єкта, із закінченням терміну його експлуатації.

Практика більшості підприємств, які вибирають прямолінійний метод

нарахування амортизації, свідчить, що ліквідаційна вартість об'єктів прирівнюється до нуля (розрахунки чи експертиза при цьому не проводяться).

Щодо початку нарахування амортизації, то в бухгалтерському обліку він здійснюється з місяця, наступного за місяцем оприбуткування об'єкта основних засобів (документом, що підтверджує придатність об'єкта для використання, можна вважати акт введення в експлуатацію). Якщо об'єкт основних засобів оприбутковано у січні, то в бухгалтерському обліку він починає амортизуватися з 1-го лютого, незалежно від того, якого числа оприбуткований: 1-го чи 31-го.

Для організації обліку амортизації основних засобів також дуже важливо встановити об'єктивний строк корисного використання основних засобів, тобто період, упродовж якого ТОВ «Тернопільський машинобудівний завод» передбачає використовувати конкретний об'єкт основних засобів, або кількість одиниць продукції, яку підприємство може отримати від ефективного його використання. Строк корисного використання об'єкта основних засобів ТОВ «Тернопільський машинобудівний завод» визначає на основі наказу про облікову політику.

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

Отже, передбачити все точно неможливо, тому визначення терміну корисного використання основних засобів дає приблизний результат, виходячи з: очікуваної потужності об'єкта основного засобу; фізичного та морального зносу; правових обмежень щодо використання об'єкта й інші фактори.

Строк корисного використання активу може змінюватися у випадках:

~ зміни технології виробництва або попиту на ринку продукції, що виготовляється за допомогою цього активу;

~ капіталізації витрат які взаємопов'язані з використанням активу, в результаті чого впливають на фізичний стан.

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

Згідно з НП(С)БО 7 «Основні засоби» метод амортизації має враховувати форму, в якій підприємством отримується економічна вигода від активу [59]. Саме тому підприємство може самостійно здійснювати вибір відповідних методів амортизації основних засобів, що впливатиме на величину витрат: прямолінійний, зменшення залишкової вартості, прискореного зменшення залишкової вартості, кумулятивний, виробничий.

На ТОВ «Тернопільський машинобудівний завод» використовують прямолінійний метод, за умови його використання вартість об'єкта, що амортизується, рівномірно розподіляється упродовж строку його служби (2.1).

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

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

де A_m — сума амортизації на місяць,

$ПВ$ — первісна вартість об'єкта амортизації,

$ЛВ$ — ліквідаційна вартість об'єкта амортизації,

C_E — строк корисної експлуатації об'єкта.

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

$$A_m = (ПВ - ЛВ) \cdot N_a : 12 \quad (2.2)$$

де N_a — норма амортизації.

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

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

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

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

На основі проведеного дослідження прямолінійний метод нарахування амортизації є досить простий, що пояснює його значущість й широке застосування на практиці. Зауважимо, перевагами даного методу нарахування амортизації є: пропорційність та стабільність в розрахунках амортизації та простота й арифметична точність в розрахунках. Він побудований на припущенні, що основні засоби рівномірно зношуються упродовж строку корисного використання.

Зарубіжна практика свідчить про досить широке використання у бухгалтерському обліку методів прискореної амортизації основних засобів, що виправдано для нематеріальних активів, які швидко морально старіють. В умовах сьогодення заміна основних засобів обумовлена потребами в зростанні якості продукції так і її збільшенні щодо обсягів виробництва, а також розвитку новітніх технологій.

Метод зменшення залишкової вартості полягає у визначенні річної суми амортизаційних відрахувань, виходячи із залишкової вартості об'єкта основних засобів на початок звітного року. Розрахунок суми амортизаційних відрахувань відображено формулою 2.4:

$$Am = ZB' \cdot Ha : 12 \quad (2.4)$$

де Am — сума амортизації на місяць,

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

Ha — річна норма амортизації.

Річну норму амортизації підприємство визначає самостійно (2.5):

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

де Ha — річна норма амортизації,

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

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

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

У зарубіжній практиці цей метод називається методом подвійного зменшення залишку. В окремих країнах поряд з існуванням подвійного зменшення він допускає вільний вибір власниками додаткового прискорення, що не передбачається НП(С)БО 7. У ряді країн «норма амортизації збільшується не в 2, а в 1,5; 3 чи 4 рази. Так, у Франції застосовуються такі коефіцієнти: 1,5 при строку служби об'єкта 3 – 4 роки; 2 – 5 – 6 років; 2,5 – якщо строк служби об'єкта перевищує 10 років. Проте, найчастіше, особливо в США, застосовується метод подвійної норми амортизації» [17, с. 30].

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

На сьогодні немає однозначних рекомендацій щодо вибору того чи іншого методу амортизації – необхідно враховувати розмаїття галузей, об'єктів основних засобів, способів їх використання тощо. Тому всі методи можна

вважати рівноцінними кожен з них, переслідуючи єдину мету, у відповідних періодах корисного використання визначає різні суми амортизації і зміни залишкової вартості об'єкта.

Порівнюючи таким чином методи амортизації, можна помітити, що методи прискореної амортизації (відсотковий, прискорений і кумулятивний) сприяють прискоренню процесу оновлення основних засобів.

Найпростішим з усіх перелічених методів є прямолінійний. Коли метою нарахування амортизації є якнайшвидше списання основних засобів, доцільно обрати метод прискореного зменшення залишкової вартості. Цей метод, а також методи зменшення залишкової вартості та кумулятивний підійдуть, якщо виникне необхідність нарахування великої суми амортизації у перші роки використання об'єкта основних засобів. У випадку нерівномірного використання об'єкта основних засобів, в міру виробничої потреби, обирають виробничий метод.

Нарахування амортизації проводиться упродовж всього періоду експлуатації основного засобу, починаючи з місяця, наступного за місяцем, у якому об'єкт став придатним для корисного використання. Нарахування амортизації зупиняється, починаючи з місяця, наступного за місяцем вибуття об'єкта [18]. Сума нарахованого зносу при вибутті основного засобу списується на зменшення первісної вартості даного основного засобу.

Однак, незалежно від методу нарахування амортизації його послідовне застосування є умовою для забезпечення порівняння результатів діяльності підприємства за різні періоди.

Кореспонденцію рахунків при відображенні господарських операцій з амортизації представлено в таблиці 2.6.

Нараховані суми амортизації відображаються за дебетом витратного рахунка і кредитом рахунка 13 «Знос необоротних активів». Річна сума амортизації включатиметься щороку (із року в рік), упродовж строку корисного використання кожного об'єкта основного засобу, до складу витрат підприємства і відобразатиметься у Звіті про фінансові результати. На цю ж суму рівномірно

збільшуватиметься накопичена амортизація (знос) і зменшуватиметься залишкова вартість об'єкта основних засобів, що відображаються у Балансі (Звіті про фінансовий стан).

Таблиця 2.6

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

Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
	Дебет	Кредит
Нараховано амортизацію обладнання, яке використовується безпосередньо для виробництва продукції(технологічне обладнання) при виробничому методі нарахування амортизації	23	13
Нараховано амортизацію основних засобів загальновиробничого призначення	91	13
Нараховано амортизацію основних засобів загальногосподарського призначення	92	13
Нараховано амортизацію основних засобів, що використовуються при збуті продукції експлуатації	93	13

Звичайно, вибір методу амортизації – питання дуже серйозне. Надаючи перевагу тому чи іншому методу, необхідно прорахувати наслідки його використання. У цьому плані найбільша цінність НП(С)БО 7 – у наданні підприємствам права самостійно провадити амортизаційну політику, що дає змогу визначати термін експлуатації необоротних активів і обирати метод нарахування амортизації згідно з власними економічними інтересами.

2.3. Облік вибуття основних засобів

У процесі господарської діяльності будь-якого підприємства має місце не тільки надходження, а й вибуття основних засобів, при чому в кожному окремому випадку це може відбуватись по-різному. Так, придбані основні засоби

під час експлуатації старіють, зношуються, стають непотрібними з тієї чи іншої причини. У зв'язку з цим їх може бути продано, передано в тимчасове користування (оренду), внесено до статутного капіталу інших підприємств, ліквідовано, викрадено чи знищено внаслідок стихійного лиха.

До основних шляхів вибуття необоротних активів на ТОВ «Тернопільський машинобудівний завод» можна віднести: вибуття внаслідок реалізації, безоплатної передачі, невідповідності критеріям визнання активом, внесення до статутного капіталу інших підприємств (рис. 2.3).

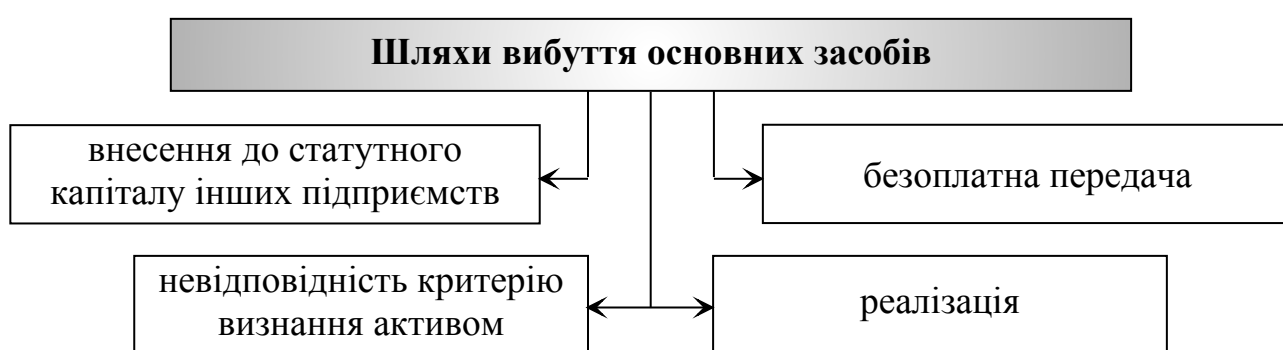


Рис. 2.3. Шляхи вибуття основних засобів

Вибуття основних засобів на ТОВ «Тернопільський машинобудівний завод» оформляються такими первинними документами, як акт прийому-передачі основних засобів; акт на списання основних засобів.

Необхідно відмітити, що «Акт приймання-передачі основних засобів» у випадку безоплатній передачі основних засобів іншому підприємству складається у двох примірниках, а саме один для підприємства, що отримує даний засіб, другий примірник, що передає основний засіб. Однак, у випадку продажі даний акт складається у трьох примірниках, оскільки, – два перші акти залишаються у продавця, а третій акт – передається покупцеві.

Доцільно звернути увагу, що «Акт на списання основних засобів», та «Акт на списання автотранспортних засобів» використовуються для реєстрації вибуття окремих об'єктів основних засобів, а саме при частковій або повній ліквідації об'єкта основного засобу. Акт про ліквідацію випикується у двох примірниках – перший передається в бухгалтерію підприємства, а другий залишається у відповідальній особи та є підставою для здачі на склад

матеріальних цінностей, одержаних від ліквідації. Даний акт затверджується керівником ТОВ «Тернопільський машинобудівний завод».

Щодо витрат з демонтажу або ліквідації, а також вартість отриманих матеріальних цінностей від залишку моделі чи обладнання також відображають в даному акті в розділі «Розрахунок ліквідації об'єкта». Для списання з балансу вартості машин, устаткування, транспортних засобів внаслідок аварій до акта про ліквідацію додається копія акта про аварію, складеного компетентними органами, в якому пояснюються її причини і вказуються винні особи.

Облікові реєстри аналітичного обліку основних засобів, які вибули, додаються до матеріалів, якими були зафіксовані факти вибуття основних засобів.

Фінансовий результат від вибуття основних засобів незалежно від причин вибуття визначається також за загальноствановленим п. 34 НП(С)БО 7 правилом: «відніманням з доходів від вибуття основних засобів їх залишкової вартості, непрямих податків і витрат, пов'язаних з вибуттям». [59]

Операції продажу основних засобів передбачають отримання доходу від продажу об'єкта. Залежно від зношеності, стану, попиту та ряду інших причин величина доходу може бути різною.

Оскільки, «основні засоби – матеріальні цінності, які поступово переносять свою вартість у вигляді амортизації на затрати з виготовлення продукції, то їх залишкова вартість є тією величиною, яка може характеризувати об'єкти основних засобів на будь який момент» [49].

Коли об'єкт продається, з балансу списується його вартість, разом з витратами, понесеними підприємством у зв'язку з таким продажем, зменшуються доходи, отримані від покупця (або нараховані до отримання), решта доходів формують прибуток (або збиток, якщо витрати перевищили доходи).

На рахунку 972 «Собівартість реалізованих необоротних активів» формується реалізаційна собівартість об'єкта основних засобів. Одним з елементів цієї собівартості при списанні об'єкта обов'язково повинна бути його

балансова вартість. Таке списання проводиться з кредиту рахунка обліку об'єкта (рахунок 10) в дебет рахунка формування собівартості продажу (рахунок 972). В дебет цього рахунка списуються усі витрати, пов'язані з реалізацією об'єкта основних засобів.

Оскільки в цьому випадку вибуває і сам об'єкт як фізична й вартісна одиниця, то й сума зношення цього об'єкта теж не повинна від цього часу враховуватись на балансі: її необхідно списати разом з об'єктом. У результаті, з рахунка обліку об'єкта списується вся первісна вартість.

Результатом здійсненої операції є сформований прибуток чи збиток від реалізації об'єкта. У бухгалтерському обліку дохід від реалізації (продажу) основних засобів відображається по кредиту рахунка 742 «Дохід від реалізації необоротних активів», по дебету якого показується сума податкових зобов'язань з ПДВ.

Безкоштовна передача активів у бухгалтерському обліку відрізняється від продажу тим, що дохід у результаті її здійснення дорівнює нулю. Адже, від операцій із безкоштовної передачі основних засобів суб'єкт господарювання не очікує фінансових заохочень, що є обов'язковою умовою визнання доходу (п.8 НП(С)БО 15 «Дохід»). Таким чином, безкоштовна передача активів є витратною операцією: активи вибувають з балансу підприємства, а отже, власний капітал стане менше на суму балансової вартості активів, які вибули.

При відображенні операцій безкоштовної передачі основних засобів у бухгалтерському обліку, на сьогодні спостерігається певна невідповідність законодавчим і стандартним вимогам. Зокрема, що стосується дотримання умов, принципів складання і подання фінансової звітності, за яких досягається головна мета бухгалтерського обліку – надання користувачам правдивої, повної та неупередженої інформації [49, с.90].

При відображенні операцій з безкоштовної передачі основних засобів іншому підприємству дохід рівний нулю, а залишкова вартість активу списується у дебет рахунка 976 «Списання необоротних активів». Документально цей факт

підтверджується актом передачі або видатковою накладною, ігнорувати такі документи неможливо. Таким чином, у проведеннях з безкоштовної передачі об'єкта основних засобів обов'язково необхідно відображати факт передачі прав власності.

Окремі автори [48] пропонують з цією метою застосовувати рахунок 377 «Розрахунки з різними дебіторами», здійснивши господарську операцію дебет рахунка 442 «Непокриті збитки», а кредит рахунка 377 «Розрахунки з різними дебіторами».

Слід зауважити, що схема відображення операцій щодо безкоштовного вибуття основних засобів має подібність відображення продажу, з тією лише різницею, що дохід в даному випадку не відображається через його відсутність. А отже – не відображаються і витрати. Втрати від безкоштовної передачі основних засобів у розмірі їх балансової вартості й зобов'язань з податку на додану вартість зараховуються на зменшення капіталу.

Якщо з будь-яких причин об'єкт основних засобів не відповідає ознакам активу, то приймається рішення про його списання. Ця подія може мати місце, коли об'єкт основних засобів повністю втрачає свої первісні якості і їх відновлення є неможливим.

Ліквідація основних засобів на ТОВ «Тернопільський машинобудівний завод» здійснюється з наступних причин:

- у зв'язку з вимушеною заміною;
- з ініціативи керівника або власника.

До умов ліквідації об'єктів основних засобів у зв'язку з вимушеною заміною відносяться: знесення, руйнування, розкрадання, псування, форс-мажорні обставини.

При ліквідації основних засобів у зв'язку з вимушеною заміною особливу увагу необхідно звернути на оформлення документів, що засвідчують потребу заміни об'єктів основних засобів.

Документальне оформлення факту вимушеної ліквідації основних засобів представлено на рис. 2.4.

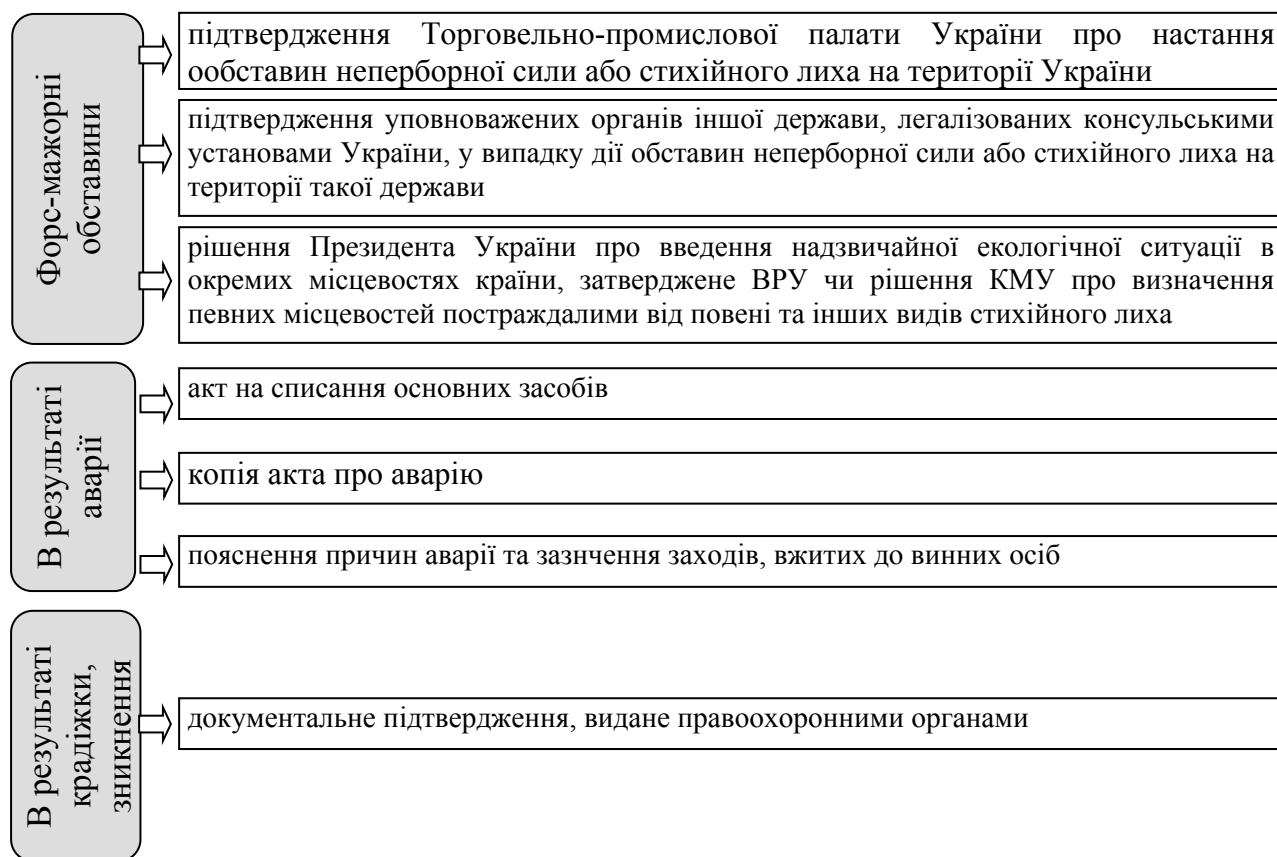


Рис. 2.4. Документальне забезпечення фактів вимушеної заміни основних засобів

Відображення операцій з ліквідації об'єктів необоротних активів відбувається за тими ж правилами, що й продаж: об'єкт списується з рахунка, на якому він обліковується, в частині зношення (в дебет рахунка 13). Паралельно нараховуються різного роду витрати, пов'язані з таким списанням, далі визначається фінансовий результат.

У разі оприбуткування будь-яких товарно-матеріальних цінностей, придатних до використання (у власному виробництві чи з метою продажу, безоплатної передачі) підприємством визнається дохід від ліквідації необоротного активу, який відображається по кредиту субрахунка 746 «Інші доходи від звичайної діяльності». Залишкова вартість об'єкта і витрати, понесені при його ліквідації (розбирання, демонтаж тощо), обліковуються по дебету рахунка 976 «Списання необоротних активів». При цьому фінансовий результат від ліквідації (вибуття) об'єкта основних засобів визначається на рахунку 793 «Результат іншої звичайної діяльності», як різниця між доходом, отриманим

у результаті зазначеного виду вибуття об'єкта необоротного активу (за винятком непрямих податків) і залишковою вартістю об'єкта, а також витратами, пов'язаними з його ліквідацією [60, с.46].

За своєю суттю операції з ліквідації основних засобів – це операції з переведення окремих об'єктів зі статті «Основні засоби» до інших статей активів, у тому числі до оборотних.

Таким чином, порядок відображення в фінансовому обліку операцій з вибуття основних засобів не є надто складним, на відміну від обліку, що ведеться з метою оподаткування. Операції, пов'язані з вибуттям основних засобів по-різному впливають на балансову вартість груп, а значить і на об'єкт оподаткування.

РОЗДІЛ 3. ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА АНАЛІЗУ ТА АУДИТУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ

3.1. Аналіз структури й динаміки основних засобів

Рівень забезпеченості суб'єкта господарювання основними засобами та ефективність їх використання істотно впливають на його виробничу діяльність і фінансові результати. Саме основні засоби визначають виробничий потенціал підприємства та здатність збільшувати обсяги виробництва без необхідності додаткових інвестицій.

Важливість аналізу основних засобів визначається насамперед їхньою функцією у виробничому процесі, а також рівнем їхнього стану та результативністю використання.

Аналіз основних засобів доцільно розпочинати з вивченням їх загального складу суб'єкта господарювання та розподілом за окремими групами. Для цього досліджують їхню структуру та зміни в ній, спираючись на дані фінансової звітності, зокрема Балансу (Звіту про фінансовий стан), Приміток до річної звітності та Звіту про наявність і переміщення основних засобів тощо.

Для проведення аналізу також застосовуються матеріали інвентаризацій, здійснених господарюючого суб'єкта, інвентарні картки обліку основних засобів та інші відповідні документи. На рис. 3.1 схематично відображено аналіз використання основних засобів призначених для виробництва продукції.

На досліджувальному підприємстві аналіз складу, динаміки, структури та технічного стану основних засобів розпочинають із оцінки рівня забезпеченості суб'єкта господарювання такими ресурсами. При цьому з'ясовують, чи достатній їх обсяг для потреб виробництва та як організовано виробничий процес. Особливу увагу приділяють структурним показникам основних засобів, насамперед їх розподілу за основними групами класифікації. Структура визначається часткою кожної групи в загальній вартості основних засобів. Порівняння цієї структури на початок і кінець звітного періоду дає змогу встановити її зміни та визначити наявні відхилення.



Рис. 3.1. Аналіз використання основних засобів виробничого призначення

Структура основних засобів визначається через співвідношення вартості окремих їх груп до загальної суми. Порівняння цих показників на початок і кінець звітного періоду дає змогу простежити зміни та виявити наявні відхилення.

Аналіз структури та складу основних засобів ТОВ «Тернопільському машинобудівному заводі» за 2024 рік подано в табл. 3.1.

За інформацією табл. 3.1, протягом 2024 року загальна вартість основних засобів ТОВ «Тернопільському машинобудівному заводі» збільшилася на 211000 грн., що становить 0,7 %. Це зростання забезпечене насамперед підвищенням вартості транспортних засобів на 106500 грн., машин і обладнання – на 72000 грн., а також будівель, споруд і передавальних пристроїв – на 25400 тис. грн. Вартість інструментів, приладів та інвентарю зросла на 8300 грн. Водночас спостерігалось незначне скорочення вартості інших основних засобів на 1200 грн. Загалом структура основних засобів залишилася майже незмінною, оскільки частка жодної групи не змінилася більш як на 0,52 %.

Таблиця 3.1

Аналіз наявності, структури, руху і динаміки основних засобів
ТОВ «Тернопільський машинобудівний завод»

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

На кінець звітної періоду найбільшу частку у вартості основних засобів продовжують становити будівлі, споруди та передавальні пристрої – 86,73 %. Другу позицію займають машини та обладнання з питомою вагою 9,05 %. Частка транспортних засобів дорівнює 2,91 %, інструментів та інвентарю – 0,23 %, а інші основні засоби формують 1,08 % загальної вартості.

Слід зауважити, що аналіз складу та структури основних засобів дає змогу отримати уявлення про їхній розподіл за групами та співвідношення між ними, а також визначити тенденції зміни структури у розрізі окремих категорій. Порівняння з найкращими показниками дозволяє сформулювати підходи для відновлення оптимальної частки машин і обладнання як найбільш активної складової основних засобів та оцінити, як такі зміни впливають на показники їх використання.

Як наслідок постійного надходження й вибуття основних засобів змінюється і їх загальний обсяг. Проводячи відповідний аналіз, важливо враховувати, що зі збільшенням виробництва зростає потреба у сучасних і більш ефективних засобах праці. Аналіз має виявити причини вибуття основних засобів як у цілому, так і за окремими об'єктами.

Під час дослідження динаміки та структури основних засобів необхідно також оцінити їх технічний стан, адже він є одним із ключових чинників

зростання обсягів виробництва.

Аналіз проводиться за допомогою розрахунків, та використовують такі показники, як коефіцієнти оновлення та вибуття, показники зносу й придатності, які відображають вікову структуру основних засобів.

Так: «коефіцієнт оновлення ($K_{\text{он}}$) характеризує інтенсивність оновлення (введення в дію нових основних засобів) і показує частку введених основних засобів за визначений період у їх загальній вартості на кінець звітного періоду. Він розраховується як в цілому, так і в розрізі окремих груп основних засобів. Більш високий коефіцієнт оновлення активної частини, порівняно з іншими, показує, що оновлення основних засобів на підприємстві здійснюється саме за рахунок їх активної частини, а це позитивно впливає і на показник фондоддачі» [72].

На відміну: «коефіцієнт вибуття ($K_{\text{виб}}$) характеризує ступінь інтенсивності вибуття основних засобів з процесу експлуатації і визначається як співвідношення вартості основних засобів, що вибули за певний період, до їх загальної вартості на початок періоду. Цей коефіцієнт також доцільно обчислити за всіма групами основних засобів» [43].

В табл. 3.2. відображено порядок визначення коефіцієнтів оновлення та вибуття основних засобів на досліджувальному підприємстві.

Таблиця 3.2

Порядок визначення коефіцієнтів оновлення та вибуття основних засобів
ТОВ «Тернопільський машинобудівний завод»

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

Наведені дані показують, що коефіцієнти оновлення та вибуття основних засобів по досліджувальному суб'єкту господарювання становлять 0,99 % й відповідно 0,3 % відповідно, що вказує на відносну стабільність їхньої вартості. Переважання коефіцієнта оновлення над коефіцієнтом вибуття для будівель, споруд, передавальних пристроїв, а також для машин і обладнання свідчить про поступове нарощення виробничого потенціалу господарюючого суб'єкта.

У відповідності до кваліфікації основних засобів по групах: транспортні засоби, інструменти, прилади та інвентар, вибуття протягом звітнього періоду не відбувалося, що свідчить про істотне зростання їхньої вартості завдяки введенню нових об'єктів. Водночас протягом аналізованого року не спостерігалось зарахування до складу основних засобів придбаних в даному періоді. Загалом технічний стан обладнання на досліджувальному ТОВ «Тернопільському машинобудівному заводі» оцінюється за його віковою структурою та розраховується за формулою 3.1:

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

де: Vc — середній вік обладнання,

Ai — середина вікового інтервалу,

q — частка кожної вікової групи за даним видом устаткування, відсотках [46].

На практиці аналіз вікового складу обладнання проводять шляхом вивчення стану наявної техніки залежно від тривалості її використання. При чому, експлуатаційний період поділяють на інтервали: до 5 років, від 5 до 10 років, від 10 до 20 років тощо.

Аналіз вікового стану основних засобів на підприємстві відображено в табл. 3.3

Таблиця 3.3

Аналіз вікового складу машин та обладнання

Показник	Строк експлуатації, років				Разом
	до 5	5-10	10-20	20-30	
Вартість машин і обладнання, тис грн.	172,4	781,5	1702,0	125,1	2781,0
Частка вікової групи, %	6,2	28,1	61,2	4,5	100
Середина вікового інтервалу	2,5	7,5	15	25	-

На основі даних таблиці 3.3 можна обчислити середній вік машин і обладнання досліджувального ТОВ «Тернопільського машинобудівного заводу» за формулою:

$$V_c = \frac{(2,5 \times 6,2 + 7,5 \times 28,1 + 15 \times 61,2 + 25 \times 4,5)}{100} = 12,6$$

Отже, середній вік техніки становить 12,6 років

Інформація з таблиці свідчить, що основна частина вартості машин та устаткування припадає на групу з терміном експлуатації 10–20 років, а також на обладнання, яке використовується 5–10 років. Разом з тим на підприємстві все ще експлуатується застаріла техніка віком 20–30 років, питома вага якої складає 4,5 %. Натомість частка обладнання, яке використовується менше ніж 5 років, дорівнює лише 6,2 %, а вартість машин зі строком експлуатації 5–10 років становить 28,1 %.

На основі проведеного дослідження, вважаємо, що для обґрунтованого планування процесу відтворення основних засобів необхідно мати достовірні відомості про їх технічний стан суб'єкта господарювання, що відображаються через коефіцієнти зносу та придатності.

«Коефіцієнт зносу визначають як відношення суми нарахованого зносу до первісної вартості основних засобів; він показує, яку частину їх вартості вже перенесено на створену продукцію та наскільки зношеними є об'єкти, що експлуатуються» [28].

Протилежним за змістом показником виступає коефіцієнт придатності, який: «характеризує рівень збереження та можливість подальшого ефективного використання основних засобів. Чим нижчим є коефіцієнт зносу і, відповідно, вищим коефіцієнт придатності, тим кращим оцінюється технічний стан матеріально-технічної бази підприємства. Застосування застарілого обладнання спричиняє використання морально застарілих технологій, що негативно впливає на конкурентоспроможність продукції» [9].

В табл. 3.4 розраховано відповідні коефіцієнти, а саме: зносу та придатності основних засобів.

Таблиця 3.4

Порядок визначення коефіцієнтів зносу і придатності основних засобів
ТОВ «Тернопільський машинобудівний завод» за 2024 рік

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

Отже, підсумовуючи аналізуючий період коефіцієнт зносу зріс на 1,19 % й досяг рівня 68,14 %, що означає придатність основних засобів до експлуатації лише на 31,86 %. Це свідчить про необхідність поліпшення їх технічного стану. Водночас підвищення коефіцієнта зносу може бути зумовлене не лише фактичним погіршенням стану основних засобів, а й несвоєчасним списанням застарілих об'єктів або затримками у введенні в експлуатацію нових.

3.2. Аналіз ефективності використання основних засобів

Досягнення високих темпів розвитку господарюючого суб'єкта та посилення результативності його діяльності можливе за умови раціонального використання основних засобів і нарощування їх виробничого потенціалу. Це потребує постійного підтримання належного технічного рівня суб'єкта господарювання, а також створює можливість збільшувати обсяги виробництва без додаткових інвестицій, що, своєю чергою, сприяє зниженню собівартості продукції та витрат на утримання виробництва й управління.

Комплекс показників, який дозволяє всебічно оцінити ефективність основних засобів, включає два основні напрями: перший охоплює показники, що характеризують ефективність відтворення окремих груп і всієї сукупності засобів праці, а другий відображає рівень використання основних засобів як загалом, так і за окремими їх видами (рис. 3.2.).



Рис. 3.2. Система показників ефективності використання основних фондів

Потреба у виокремленні показників відтворення засобів праці в окрему групу, які відображають їх рух, технічний стан і структуру, зумовлена тим, що саме процеси оновлення та заміщення основних засобів значною мірою визначають рівень їх ефективного використання у виробничому процесі. Оцінювання ефективності використання основних засобів, як і будь-який інший вид аналізу, ґрунтується на розрахунку відповідної сукупності показників.

Підсумковим при розрахунку ефективності використання необоротних активів є: «виробництво товарної (валової) продукції в розрахунку на 1 грн. їх середньої вартості – фондівдача. Поки що в економічній літературі не існує єдиної точки зору щодо вартісної оцінки продукції, яка використовується при розрахунку цього показника. Найбільш реальним є показник фондівдачі, розрахований в натуральному вираженні, однак застосування натуральних показників обмежене» [56, с. 191].

Практичний досвід показує, що у більшості промислових галузей із широким асортиментом продукції фондovіддачу здебільшого визначають на основі вартісних показників. Для цього використовують обсяги валової продукції, оскільки вона відображає загальний обсяг виконаних робіт і оцінюється в незмінних цінах, що дозволяє простежувати зміни фондovіддачі в динаміці. На величину фондovіддачі впливає низка чинників, пов'язаних як зі зміною обсягів виробництва, так і з раціональністю використання основних виробничих засобів, особливо їх активної складової. Зазначені чинники умовно поділяються на дві групи: ті, що не залежать від рівня використання основних засобів, зокрема зміни у матеріаломісткості та трудомісткості продукції, коливання цін на ресурси й готову продукцію, а також співвідношення темпів зростання продуктивності праці та вартості нового обладнання; і ті, що прямо пов'язані зі ступенем використання основних засобів, серед яких зміна питомої ваги машин і обладнання в загальній структурі, підвищення коефіцієнта змінності роботи устаткування, скорочення внутрішньозмінних простоїв, рівень автоматизації та механізації виробництва, а також введення в експлуатацію нових виробничих потужностей.

Відмітимо, що із загальним показником фондovіддачі розраховують також фондovіддачу активної частини основних засобів, тобто машин і обладнання.

$$\Phi_v = P_{Va} \cdot \Phi_{va} \quad (3.2)$$

де, Φ_v – фондovіддача,

P_{Va} – частка активної частини,

Φ_{va} – фондovіддача активної частини.

Дану залежність можна визначити, як зміна частки фондovіддачі активної частини необоротних активів впливає на загальний показник фондovіддачі. Оберненим значенням до фондovіддачі є фондомісткість, що відображає суму вартості виробничих основних засобів, яка припадає на одиницю вартості виготовленої продукції. Аналіз цього показника дає змогу встановити рівень використання основних виробничих засобів на одиницю продукції та детальніше з'ясувати чинники, що спричиняють підвищення або зниження ефективності

застосування засобів праці. На відміну від фондівдачі, яку визначають для всієї сукупності основних виробничих засобів, фондомісткість розраховують окремо за групами основних засобів, залежно від їхнього внеску у процес виробництва.

Розрахунок аналізу фондівдачі та фондомісткості сформовано в табл. 3.5

Таблиця 3.5

Аналіз фондівдачі та фондомісткості основних виробничих засобів
ТОВ «Гернопільський машинобудівний завод» у 2023-2024 р.р.

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

На основі проведених розрахунків вважаємо, що фондівдача досліджувального суб'єкта господарювання у порівнянні з попереднім роком зросла на 0,32 грн., що свідчить про покращення результатів його діяльності. Підвищення цього показника зумовлене зростанням фондівдачі активної частини основних засобів на 41,68 коп., хоча зменшення їх питомої ваги спричинило значне зниження фондівдачі на 0,19 коп. Фондомісткість продукції у 2023 році становила 8,5 коп. на 1 грн продукції, що на 7,1 грн менше порівняно з 2024 роком, і свідчить про раціональне використання основних

фондів даного суб'єкта.

Фондоозброєність праці визначається: «співвідношення середньорічної вартості основних виробничих засобів до кількості робітників, зайнятих у найбільш завантажену зміну, та відображає рівень забезпеченості працівників підприємства необхідними засобами праці» [72. с. 1-45].

Всебічної оцінка ефективності використання необоротних активів й пошуку можливих резервів необхідно дослідити рівень використання виробничого обладнання. Оскільки стан задіяння машин і устаткування суттєво впливає на зміну фондівддачі, його аналіз охоплює як інтенсивні шляхи підвищення ефективності використання необоротних активів, так і екстенсивні, пов'язані з розширенням їх потенціалу.

У зв'язку з цим оцінювання проводиться у двох напрямках: у частині інтенсивного використання, що відображає ступінь завантаження виробничих потужностей, та у частині екстенсивного використання, яке характеризує кількість задіяного обладнання та час його роботи.

За допомогою формули 3.3 розрахуємо коефіцієнт екстенсивного використання ($K_{екс}$) (3.3):

$$K_{екс} = Tф' / Tн \quad (3.3)$$

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

$Tн$ – запланований фонд робочого часу обладнання.

Якщо у 2024 році запланований фонд часу роботи обладнання становив 195,7 тис. машино-годин, а фактично відпрацьовано 169,3 тис. машино-годин, то коефіцієнт екстенсивного використання дорівнює:

$$K_{екс} = 169,3/195,7 = 0,87.$$

Такий результат вказує на наявність незапланованих простоїв у роботі обладнання.

Під час аналізу екстенсивного використання обладнання необхідно оцінити, наскільки повно воно задіяне як за кількістю, так і за тривалістю роботи. Усе наявне на підприємстві устаткування поділяють на встановлене (працююче

або тимчасово не працююче) та невстановлене. Відповідно розраховують коефіцієнт використання встановленого обладнання як співвідношення кількості працюючих одиниць до загальної кількості наявного устаткування. Такий аналіз варто проводити як загалом по підприємству, так і за окремими групами обладнання.

Для глибшої оцінки екстенсивного використання устаткування аналізують змінність його роботи. Для цього визначають коефіцієнт змінності шляхом ділення фактично відпрацьованих змін на число одиниць встановленого обладнання. Порівняння фактичного коефіцієнта з плановим дає змогу встановити напрями підвищення змінності роботи, що сприятиме кращому використанню обладнання та зростанню обсягів виробництва.

Інтенсивний аспект використання устаткування характеризують величиною випуску продукції за одну машино-годину, тобто продуктивністю обладнання.

На основі формули 3.4 прорахуємо коефіцієнт інтенсивного використання обладнання (K_{int}):

$$K_{int} = V_f / V_n \quad (3.4)$$

де, V_f – випуск продукції за фактом за 1-у маш-год,

V_n – випуск продукції за планом за 1-у маш-год.

На досліджувальному підприємстві плановий випуск продукції на одну машино-годину становив 353,5 грн, тоді як фактичний – 392,83 грн. Зростання цього показника свідчить про більш раціональне та результативне використання обладнання.

$$K_{int} = 392,83 / 353,5 = 11,11$$

Такий показник доцільно обчислювати окремо для груп устаткування, що виготовляє однорідну продукцію. У ході аналізу важливо визначити чинники, які впливають на рівень інтенсивного використання обладнання. Серед них – технічний стан устаткування, застосування сучасних технологічних процесів і вдосконалення режимів його роботи.

На основі коефіцієнтів екстенсивного та інтенсивного завантаження устаткування визначають узагальнюючий, або інтегральний, показник його використання формула 3.5.

$$K_i = K_{int} \cdot K_{ec} \quad (3.5)$$

$$K_i = 11,11 / 0,87 = 12,77$$

На основі проведеного дослідження вважаємо, що ТОВ «Тернопільському машинобудівному заводі» має певні можливості для підвищення ефективності роботи обладнання, передусім шляхом збільшення рівня його екстенсивного завантаження. Оцінювання ефективності використання основних засобів ґрунтується на аналізі фондів робочого часу устаткування: календарного, режимного та планового. Календарний фонд визначають як добуток кількості календарних днів року на тривалість роботи обладнання протягом доби. Режимний фонд розраховують виходячи з кількості робочих днів, запланованої змінності та загальної кількості машин за винятком тих, що мають перебувати у ремонті. Плановий фонд часу включає години, передбачені для роботи обладнання, з урахуванням планових зупинок на ремонт чи резерв. Фактичний фонд часу відображає реальну кількість відпрацьованих машино-годин.

Рівень завантаження обладнання визначають за показниками використання календарного, режимного та планового фондів часу. Проте наявна система обліку не дає можливості повністю й точно оцінити фактично відпрацьований час обладнання. На завершальному етапі аналізу визначають можливі резерви зростання випуску продукції на основі отриманих розрахунків.

Далі формується комплекс заходів, спрямованих на підвищення випуску продукції та фондівіддачі, зокрема: введення в експлуатацію невстановленого обладнання або вибуття надлишкового, скорочення простоїв, збільшення коефіцієнта змінності через удосконалення організації виробництва, продовження середньої тривалості зміни, підвищення середньогодинного виробітку обладнання шляхом модернізації та ефективнішого його використання.

3.3. Аудит основних засобів

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

Аудит операцій з основними засобами це зіставлення правдивих та неупереджених первинних даних відносно їх руху; повноти та своєчасності відображення облікових даних в зведених документах та відповідних регістрах; чіткості та послідовності ведення обліку основних засобів та його відповідності прийнятій обліковій політиці, дійсності відображення стану основних засобів у звітності суб'єкта господарювання; відповідності методики обліку та оподаткування операцій з основними засобами.

Завданнями аудиту операцій з основними засобами є:

- ~ встановлення правильності їх документального оформлення при надходженні, переміщенні, використанні та списанні;
- ~ перевірка ефективного їх використання та збереження;
- ~ встановлення правильності визначення строку їх корисної експлуатації;
- ~ арифметична перевірка нарахування зносу основних засобів;
- ~ достовірність відображення в обліку первісної та ліквідаційної вартості основних засобів;
- ~ доцільність перевірки проведення ремонту основних засобів відображення в бухгалтерському обліку понесених витрат щодо їх ремонту;
- ~ проведення операцій, які взаємопов'язаних з списанням основних засобів внаслідок непридатності та ліквідації.

Об'єкти аудиту формуються, виходячи з поставленої мети, яку необхідно досягнути аудитору при здійсненні аудиту операцій з основними засобами (рис. 3.3.).

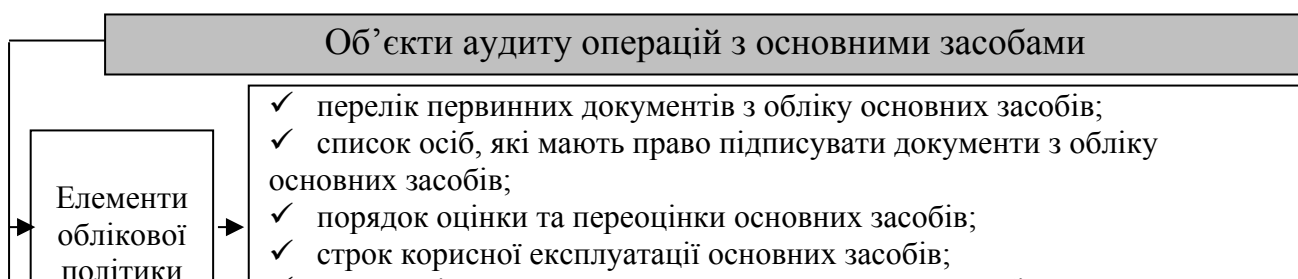


Рис. 3.3. Об'єкти аудиту з основними засобами

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

- первинні документи з обліку основних засобів це: «Акт прийому-передачі основних засобів», «Акт прийому-здачі відремонтованих, реконструйованих і модернізованих об'єктів», «Акт на списання основних засобів», «Інвентарна картка обліку основних засобів»;
- облікові реєстри синтетичного обліку основних засобів;
- рахунки Головної книги, призначені для обліку основних засобів і їх зносу;
- Баланс (Звіт про фінансовий стан) за звітний період;
- Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) (в частині амортизації, фінансових результатів від ліквідації, продажу основних засобів);
- Звіт про рух грошових коштів (розділ 2 «Рух коштів в результаті інвестиційної діяльності»);
- Фінансову звітність за попередній звітний період;
- результати опитувань і анкетувань керівництва підприємства з питань обліку основних засобів;
- документацію внутрішнього аудитора щодо контролю основних засобів;
- відповіді на запити постачальників основних засобів;

- робочі документи та звіт за попередній період;
- розрахунки амортизаційних відрахувань;
- наказ про облікову політику в частині обліку основних засобів.

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

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

Під час проведення опитування або документальної перевірки аудиторю необхідно проаналізувати облікову політику щодо основних засобів даного підприємства, а також, які застосовуються методи нарахування амортизації. Якщо відбулися зміни облікової політики і методів нарахування амортизації, досліджується наявність необхідних пояснень у Примітках до звітності.

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

Враховуючи те, що перевірка обліку основних засобів є достатньо трудомістким процесом, потребує опрацювання значущі масиви аналітичної інформації, аудитор може застосувати вибіркове дослідження основних засобів при прийнятному рівні аудиторського ризику.

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

матеріальну відповідальність за них.

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

- перевірка наявності первинної документації по всіх господарських операціях з основними засобами;
- розподіл функціональних обов'язків посадових осіб, що відповідають за стан і рух основних засобів;
- забезпечення належних умов зберігання та експлуатації основних засобів на підприємстві;
- наявність необхідних дозволів керівництва на здійснення операцій з основними засобами;
- періодичне проведення інвентаризацій;
- належне ведення інвентарного пооб'єктного обліку та інші напрямки перевірки» [1, с.251].

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

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

Аудиторський ризик визначають з формулою:

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

де AP — аудиторський ризик,

P_B — властивий ризик (ризик системи бухгалтерського обліку),

P_K — ризик внутрішнього контролю,

P_H — ризик не виявлення.

Допустима величина «аудиторського ризику знаходиться в межах 1-5% загального підсумку балансу або фінансового результату за звітний період (на вибір аудитора)» [79, с.137].

Стосовно основних засобів, аудитор повинен оцінити кожну складову аудиторського ризику, з'ясувати чинники, що на неї впливають.

Для раціональної організації аудиту на підготовчому етапі аудитор також складає план і програму аудиту. Загальний план перевірки основних засобів повинен враховувати напрямки аудиту даного напрямку. Один із можливих варіантів загального плану основних засобів наведено в таблиці 3.6, а варіант і програми аудиту – у таблиці 3.7.

Таблиця 3.6

Загальний план аудиту основних засобів

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

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

Здійснюючи оцінку результатів проведених інвентаризацій, аудитор повинен переконатись у достовірності даних, зазначених в інвентаризаційних відомостях. Для цього аудитору (його асистентам) необхідно спостерігати за ходом проведення інвентаризацій, оцінити правильність її методики, документальне оформлення.

Таблиця 3.7

Програма аудиту основних засобів

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

Аудитору також слід зробити вибірккову перевірку записів у інвентаризаційних відомостях (описах) самостійним перерахунком окремих видів основних засобів. При виявленні відхилень аудитор рекомендує підприємству усунути виявлені недоліки.

Під час аудиту основних засобів важливим завданням аудитора є перевірка правильності формування їх первісної вартості. Слід взяти до уваги, що первісна вартість придбаних основних засобів складається з вартості придбання,

непрямих податків, які не підлягають відшкодуванню, та інших витрат, безпосередньо пов'язаних з їх придбанням в якому вони будуть придатні до використання за призначенням.

Особливу увагу аудитору необхідно звернути на формування первісної вартості основних засобів, що придбані в результаті обміну на подібні та неподібні об'єкти.

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

Досліджуючи правильність визначення сум амортизації, необхідно проаналізувати порядок її нарахування підприємством відповідно до обраного методу. Для цього аудитору потрібно самостійно провести розрахунок амортизаційних сум по окремому об'єкту і порівняти їх із сумами, що були розраховані підприємством. Якщо виявлено розходження у результатах, необхідно перевірити правильність використання вартості, яка застосовується для нарахування сум амортизації. Так, при прямолінійному та кумулятивному методах базою для нарахування амортизації служить вартість, що амортизується; при методі зменшення залишкової вартості та прискореного зменшення залишкової вартості як базу використовують залишкову вартість.

На особливу увагу заслуговує перевірка сум амортизації по об'єктах, що були введені чи виведені з експлуатації упродовж періоду, за який здійснюється аудиторська перевірка. Нарухування амортизації починається з місяця, наступного за місяцем, у якому основний засіб став придатним для корисного використання та припиняється, починаючи з місяця, наступного за місяцем

вибуття об'єкта. Аудитору необхідно зіставити дані, що наводяться в Акті прийому-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів, інвентарній картці обліку основних засобів, Відомостях нарахування амортизації.

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

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

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

- 1) витрати на поліпшення, у результаті здійснення яких економічні вигоди, первинно очікуванні від використання об'єкта, зростають (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція, тощо). Відповідно до п.14 НП(С)БО 7 витрати на проведення таких заходів збільшують первинну вартість основних засобів. Ці витрати підприємства групуються на рахунку 15 з наступним їх віднесенням на рахунок 10;
- 2) витрати, що здійснюються для підтримання об'єкта в робочому стані та одержання первинно визначеної суми майбутніх економічних вигод від його використання (п. 15 НП(С)БО 16 «Витрати»). Ці витрати обліковуються на рахунках витрат, а саме: 23, 91, 92, 93, 94.

Під час аналізу здійснених витрат на поліпшення, аудитором визначається їх вплив на економічні вигоди, первинно очікуванні від використання об'єкта, правильність віднесення даних витрат на відповідні рахунки. Для цього потрібно

перевірити Акти прийому-здачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів, записи в Головній книзі за дебетом рахунків 10, 15, 23, 91 та інших витратних рахунків у кореспонденції з кредитом рахунків 63, 64, 65, 66, 68.

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

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

Необхідно дослідити правильність відображення результатів проведеної переоцінки на рахунках бухгалтерського обліку: сума дооцінки залишкової вартості об'єкта відображається у складі додаткового капіталу підприємства, а сума уцінки – у складі витрат звітного періоду. При цьому аудитор перевіряє інвентарні картки обліку основних засобів, відомості переоцінки основних засобів, записи по рахунках 10, 13, 423, 746, 975 у Журналі 4 та Головній книзі. Під час перевірки відображення вибуття основних засобів аудитор необхідно з'ясувати шляхи їх вибуття – внаслідок реалізації, безоплатної передачі, внесення до статутного капіталу інших підприємств чи реалізації. Якщо об'єкт було реалізовано, потрібно впевнитись у правильності визначення фінансового результату від реалізації, який визначається шляхом вирахування з доходу залишкової вартості об'єкта, непрямих податків і витрат, пов'язаних з вибуттям. При безоплатній передачі об'єктів основних засобів у бухгалтерському обліку не визнається дохід, а відображаються витрати у розмірі залишкової вартості об'єкта, а при внесенні до статутного капіталу об'єктів основних засобів їх залишкова вартість відображається як сума довгострокових фінансових

інвестицій.

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

При ліквідації у зв'язку з вимушеною заміною (зруйнування, розкрадання, псування, форс-мажорні обставини) особливу увагу необхідно звернути на оформлення документів, що підтверджують даний факт. Цими документами можуть бути: підтвердження Торговельно-промислової палати України (у разі форс-мажорних обставин); документальне підтвердження, видане правоохоронними органами (у результаті крадіжки, зникнення).

Перевірка дотримання порядку документального оформлення ліквідації об'єкта є невід'ємним елементом аудиту. Наказом керівника повинна бути створена ліквідаційна комісія, яка проводить огляд об'єкта, встановлює причини вибуття, визначає стан об'єкта. За результатами своєї роботи комісія оформляє Акт списання основних засобів, який складається у двох примірниках. Цей документ є підставою для зміни записів в інвентарній картці обліку, описі інвентарних карток, інвентарному списку.

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

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

~ невідповідність основних засобів встановленим критеріям визнання активу;

~ в обліку придбання основних засобів – неправильне формування первісної

вартості; включення до первісної вартості витрат на сплату відсотків за користування кредитом, за рахунок якого було повністю або частково придбано (створено) об'єкт;

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

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

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

~ в обліку ремонту, модернізації, модифікації, добудови, дообладнання, реконструкції основних засобів – збільшення вартості основних засобів на суму витрат, здійснених для підтримання об'єкта в робочому стані;

~ в обліку переоцінки основних засобів – відсутність документації, що підтверджує факт переоцінки, проведення переоцінки лише одного об'єкта основних засобів з групи;

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

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

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

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

звітності підприємства.

ВИСНОВКИ

Після проведеного дослідження науково-практичної бази методології фінансового обліку основних засобів, літературних джерел та практики організації обліку на підприємствах можна зробити такі важливі висновки та пропозиції.

1. В умовах діяльності підприємств з різними формами власності законодавчі та нормативні акти не завжди забезпечують єдиний підхід до організації бухгалтерського обліку, що ускладнює ефективне використання наявних ресурсів, зокрема основних засобів. Крім того, спостерігаються поверхневі та не завжди обґрунтовані трактування щодо правильного застосування нових нормативних актів і визначення основних термінів, зокрема таких, як «основні засоби», їх оцінка, індексація, амортизація та переоцінка.

2. З введенням Національних Положень (стандартів) облік основних засобів та формування їх вартості у фінансовому обліку значно відрізняється від податкових розрахунків і залишається таким і досі. Тому на нашу думку, бухгалтерам у своїй практичній діяльності варто чітко розмежовувати бухгалтерський облік та податкові розрахунки, але на законодавчому рівні важливо не розділяти ці два обліки, а навпаки, гармонізувати їх і усунути розбіжності, які існують між ними, не допускаючи виникнення нових.

3. Необхідно розробити більш чітку класифікацію основних засобів, оскільки правильне віднесення об'єктів до відповідної групи має велике значення при виборі методів нарахування амортизації, що, у свою чергу, впливає на достовірність та повноту інформації у фінансовій звітності. Наразі єдина та чітка класифікація основних засобів відсутня. В бухгалтерському обліку основні засоби класифікуються за групами, передбаченими відповідними субрахунками рахунку 10 «Основні засоби».

4. Важливим аспектом відображення в обліку основних засобів є їх оцінка, що викликає певні розбіжності не тільки при обліку їх надходження, а й протягом усього терміну використання. В бухгалтерському обліку первісна вартість основних засобів визначається залежно від способу їх отримання. Особливо важливою є правильна оцінка об'єктів, отриманих безкоштовно чи як внески до

статутного капіталу, а також облік капітальних інвестицій в залежності від ступеня готовності об'єкта до використання. У випадку обміну об'єктів потрібно враховувати, чи є ці об'єкти подібними.

5. Зміни в обліку основних засобів стосуються також порядку нарахування амортизації. Тепер бухгалтер самостійно встановлює строк корисного використання об'єкта, що дає можливість впливати на розподіл нерозподіленого прибутку відповідно до цілей підприємства. Водночас, застосування норм і методів нарахування амортизації згідно з Податковим кодексом України та методами, запропонованими НП(С)БО 7 «Основні засоби», може створювати певні проблеми в обліку амортизаційних нарахувань. Це також підтверджується порівнянням вимог до порядку обліку основних засобів за різними нормативними документами. Вибір методу амортизації залежить від цілей господарюючого суб'єкта, зокрема від того, чи планується рівномірне списання об'єкта або ж прискорене. Враховуючи це, вважаємо, що більшу увагу слід приділяти методам прискореної амортизації, оскільки це дозволить підприємствам швидше оновлювати активну частину основних засобів, що в свою чергу підвищить конкурентоспроможність продукції.

6. Для ефективного аналізу основних засобів необхідно застосувати методику, яка дозволяє враховувати не тільки фактори першого порядку, але й вплив інших факторів, що можуть мати віддалене чи непряме значення. Це дозволить провести більш глибокий і всебічний аналіз, виявити приховані резерви для підвищення продуктивності праці через скорочення часу простоїв, зменшення непродуктивного використання обладнання та збільшення його завантаженості. Такі заходи особливо важливі в умовах сучасного етапу розвитку промисловості. Для досягнення цієї мети необхідно налагодити оперативний облік роботи обладнання, виробничих площ та основних засобів в цілому, а також аналізувати їх взаємозв'язок із результатами роботи в різні періоди – місяць, квартал, рік.

7. Аналізуючи основні засоби, важливо оцінити їх склад, структуру та динаміку, технічний стан об'єктів, що дозволяє розрахувати низку показників,

таких як фондівдача, фондомісткість, фондоозброєність, а також коефіцієнти екстенсивного, інтенсивного та інтегрального використання обладнання, його зносу та придатності.

8. Однією з актуальних проблем в організації аудиту основних засобів є відсутність єдиної методології, що призводить до несистематизованого підходу в його проведенні. На підготовчому етапі аудиту важливо оцінити рівень довіри до системи внутрішнього контролю підприємства, оскільки це визначає аудиторський ризик і обсяг необхідних процедур. Під час основного етапу перевірки здійснюється контроль за оцінкою основних засобів, перевірка достовірності облікових записів, правильність нарахування амортизації та визначення витрат на їх покращення. Важливо також з'ясувати, хто є власником основних засобів, оскільки це впливає на їх відображення в балансі чи позабалансових рахунках. Завершальний етап аудиторської перевірки полягає в складанні висновку, який підтверджує достовірність та повноту відображення основних засобів у фінансовій звітності. Тип аудиторського висновку залежить від результатів перевірки.

Втілення запропонованих заходів для вдосконалення обліку, аналізу та аудиту основних засобів дозволить підвищити їх ефективне використання, що, в свою чергу, сприятиме підвищенню рентабельності господарюючого суб'єкта.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Андросова О.Ф., Калугіна К.А. Методика аудиту основних засобів і нематеріальних активів та її вплив на якість аудиту // *Вісник Хмельницького національного університету*. 2023. №3, Т3. С.250-255
2. Аудит : підручник : [в 2 ч.] / Брадул О.М. [та ін.] ; за ред. д-ра екон. наук Грушко В.І. -4-те вид., допов. і перероб. Київ : Ліра, 2020. 323 с.
3. Аудит і ревізія підприємницької діяльності. Навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050 106 “Облік і аудит” / за ред. проф. Ф.Ф.Бутинця. – Житомир: ЖІТІ, 2001. – 426с.
4. Білоусов А. Особливості обліку витрат на поліпшення і ремонт основних засобів // *Вісник податкової служби України*. 2023. № 4. С. 48 – 53.
5. Богатко Н. Переоцінка основних засобів згідно з П(С)БО 7 (бухгалтерський облік): методи її визначення // *Все про бухгалтерський облік* 2016. № 27. С. 5 – 9.
6. Богатко Н. Справедлива вартість основних засобів: методи її визначення // *Все про бухгалтерський облік*. 2016. № 42. С. 45 – 50.
7. Боднар М., Палюх М. Основні принципи оцінки основних засобів // *Наукові записки. Серія: економіка*. Випуск 9. – Тернопіль : Видавничий відділ ТДПУ ім. В. Гнатюка, 2014. С. 161 – 166.
8. Бурлан С.А., Руденко Н.О. Організація і методика аудиту : навчальний посібник. Миколаїв : Вид-во ЧНУ ім. Петра Могили, 2017. 184 с.
9. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський словник. Житомир : ПП «Рута», 2009. 224 с.
10. Валінкевич Н.В., Боброва С.В. Напрями удосконалення стратегії відтворення основних засобів підприємства. *Вісник ЖДТУ Економічні науки*. 2011. №2 (56). С. 13-16.
11. Верига Ю.А. Бухгалтерський облік і аудит : Термінологічний українсько-англійський словник. Київ : ЦУЛ, 2019. 292 с.
12. Виноградова М.О. Аудит : навчальний посібник Київ : ЦУЛ, 2014. 500 с.
13. Войнаренко М.П., Гуменюк А.Ф., Цебень Р.Л. Облік та внутрішній аудит основних засобів в контексті прийняття управлінських рішень : монографія

Хмельниц. кооп. торг.-екон. ін.-т. Хмельницький: Цюпак, 2018. 210 с.

14.Ганусин В.О. Основні засоби, Основний капітал: визначення та змістове навантаження термінів. // *Науковий вісник Ужгородського університету*. 2010. № 29 (2). С. 26-29.

15.Гладій І.О., Мамалига Б.С. Автоматизовані інформаційні системи обліку основних засобів. *Збірник наукових праць Всеукраїнської науково-практичної інтернет – конференції*. Вінниця : Центр підготовки навчально-методичних видань ВТЕІ КНТЕУ. 2012. С. 31-34.

16.Гладких Т.В. Фінансовий облік: навчальний посібник. Київ : ЦУЛ, 2015. 480 с.

17.Голов С.Ф. Дискусійні аспекти амортизації. // *Бухгалтерський облік і аудит*. 2015. № 5. С. 30-37.

18.Грачова Р. Облік основних засобів. Випуск 1 // *Нова бухгалтерія*. 2017. С. 25-34.

19.Губачов В.П., Губачова О.М. Інформація про амортизацію основних засобів та її вплив на прийняття рішень // *Регіональні перспективи*. 2022. №5. С.61.

20.Губачов В.П., Губачова О.М. Купівля за грошові кошти і створення основних засобів // *Все про бухгалтерський облік*. 2015. № 32. С. 16 – 21.

21.Губачов В.П., Губачова О.М. Продаж основних засобів за грошові кошти // *Все про бухгалтерський облік*. 2015. № 32. С. 21.

22.Губачова О.М. Відображення безоплатної передачі основних засобів в бухгалтерському та податковому обліку // *Регіональні перспективи*. 2022. №4. С. 74 – 77.

23.Даниленко О. Основні засоби в Податковому кодексі. Довідник економіста. 2011. № 4. С. 44-50.

24.Доценко В.В. Облік основних засобів та шляхи його удосконалення // *Регіональні перспективи*. 2018. № 8. С. 29 – 31.

25.Дутчак Л. Методологія обліку амортизації основних засобів та її вплив на оподаткування прибутку // *Бухгалтерський облік і аудит*. 2019. № 9. С. 26–30.

26. Жадан Т.А. Економічна сутність основних засобів підприємства: обліковий аспект. // *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2020. Вип. 8. С.112-116.

27. Жарікова О., Кравченко О. Облік необоротних активів : деякі питання вдосконалення законодавчого регулювання. // *Бухгалтерський облік і аудит банки*. 2011. №4. С. 14-20.

28. Загородний В.Г., Мних Є.В., Рудницький В.С. Облік, аналіз і аудит : навчальний посібник. Київ : Кондор, 2012. 618 с.

29. Задорожний З. В., Муравський В. В., Омецінська І. Я. Словник термінів бухгалтерського обліку : навч. посіб. Західноукр. нац. ун-т. – Тернопіль : Університетська думка, 2021. – 118 с.

30. Зима Ю. Особливості застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в обліку основних засобів. // *Економічний аналіз* . 2018. Вип 12, ч.4. С. 211-214.

31. Зюкова М. Деякі моменти еволюції поняття «оцінка основних засобів» // *Регіональні перспективи*. 2021. № 4. С. 83 – 84.

32. Зябликова А. Облік основних засобів: міжнародні стандарти і вітчизняна практика // *Фондовий ринок*. 2021. № 6. С. 22 – 24.

33. Зябченкова Г. Нові підходи в обліковій політиці амортизації основних засобів // *Фондовий ринок*. 2022. № 2. С. 20 – 23.

34. Економіка підприємств: Структурно-логічний навч. посібник / За ред. д-ра екон. наук, проф. С.Ф. Покропивного. Київ : КНЕУ, 2001. 457с.

35. Економічний аналіз діяльності промислових підприємств / За ред. С.І.Шкарабана, М.І.Сапачова. Тернопіль : ТАНГ, 1999. 405с.

36. Економічний аналіз: Навчальний посібник / М.А. Болух, В.З. Бурчевський, М.І.Горбатюк; за ред. акад. НАНУ, проф. М.Г.Чумаченка. Київ : КНЕУ, 2001. 540с.

37. Ігнашкіна Т.Б., Шура Н.О. Методичні підходи до оцінки ефективності відтворення основних фондів підприємств. // *Економіка і держава*. 2011. № 1. С. 61-63.

38. Ільяш Л. Придбання основних засобів: методологія обліку // *Головбух*. 2019.

№ 6. С. 36 – 41.

39. Інструкція з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків, затв. наказом МФУ від 11.08.94р. № 69 // *Вісник податкової служби України*. – 2010. № 6. С. 9 – 78.

40. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затв. наказом МФУ від 30.11.99р. № 291 // *Все про бухгалтерський облік*. 2000. № 11. С. 15 – 64.

41. Інформаційні системи бухгалтерського обліку: підручник для студентів вищих навчальних закладів / Ф.Ф. Бутинець, С.В. Івахненко та ін. – Житомир : ПП “Рута”, 2002. 544с.

42. Корягін М.В., Сарахман Н.О. Облікова кваліфікація основних засобів в системі управління підприємства. // *Науковий вісник Ужгородського університету*. 2020. № 29 (2). С. 33-36.

43. Крічка Н.М. Методика та організація обліку і аналізу основних засобів. // *Економіка і держава*. 2019. № 6. С. 73-75.

44. Кругляк Б., Гуменюк А. Аудит основних засобів промислових підприємств: методичний аспект. // *Бухгалтерський облік і аудит*. 2015. № 7. С.50-58.

45. Крупка Я. Д., Кулинич М. Б., Сафарова А. Т. Бухгалтерський облік за видами економічної діяльності : навч. посіб. для студентів усіх форм навчання спеціальності 071 «Облік і оподаткування». Луцьк : Вежа-Друк, 2022. 500 с.

46. Мазуревич І.О. Оцінка ефективності використання основних засобів на підприємстві. // *Формування ринкових відносин в Україні*. 2023. № 2. С. 91-94.

47. Мазуревич Є.Г., Овсяк Н.В. Проблемні питання обліку основних засобів. // *Розвиток економіки та бізнес-адміністрування: наукові течії та рішення : матер. II міжн. наук.-техн. конф. (21 жовтня 2021 р. м. Київ)* Київ : НАУ, С. 244-246.

48. Макаренко А.П., Шама В.М. Аудит основних засобів на підприємстві та напрями його вдосконалення // *Агросвіт*. 2020, № 2. С. 30-37.

49.Медведєва Н.Ю. Особливості бухгалтерського обліку вибуття основних засобів // *Облік і фінанси АПК : Науково-виробничий журнал*. 2017. № 6/7. С. 90-92.

50.Мельничук І.В., Мужевич Н.В. Облік фінансового забезпечення відтворення основних засобів будівельних підприємств // *Галицький економічний вісник*. Тернопіль, 2019. № 1. С. 123-130.

51.Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів : наказ Міністерства фінансів України від 30.09.2003 р. № 561. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua>

52.Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 «Основні засоби» : Затв. Радою з Міжнародних стандартів фінансової звітності від 01.01.2012 р. № 929. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua>

53.Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 36 «Зменшення корисності активів» : Затв. Радою з Міжнародних стандартів фінансової звітності від 01.01.2012 р. № 929. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua>

54.Міжнародний стандарт контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. 27.12.2019. URL: <http://mof.gov.ua/uk/mizhнародni-standarti-audit>

55.Мішура В.Б. Еволюція поняття, кваліфікація та економічна сутність основних засобів // *Науковий вісник ДГМА*. 2017. № 2. С. 148-155.

56.Мошенський С. З., Олійник О. В. Економічний аналіз : підручник / За ред. Ф. Ф. Бутинця. Житомир : ПП «Рута», 2007. 704 с.

57.Муріна Т.С. Шляхи ефективності використання основних засобів на промисловому підприємстві. // *Держава та регіони*. 2007. С. 75-83.

58.Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» (НП(С)БО 1) затверджено наказом Мінфіну від 07.02.2013 № 73. URL: <http://zakon.rada.gov>.

59.Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» (НП(С)БО 7) затверджено наказом Мінфіну від 14.01.2021 № 73. URL: <https://document.vobu.ua>

60. Основні засоби : головні правила обліку : практ. керівництво. Дніпропетровськ : Баланс-Клуб, № 9. 2020. 111 с.
61. Основні засоби: Спецвипуск // *Все про бухгалтерський облік*. 2014. №8. С. 3 – 65.
62. Островецька Р.Е. Шляхи удосконалення організації обліку основних засобів. // *Науковий вісник Національного університету ДПС України (Економіка і право)*. 2017. № 4. С. 133-140.
63. Панасюк В.М., Мельник І.В., Мужевич Н.В. Бухгалтерський облік : навч. посібник. Тернопіль : ТНЕУ. 2020. 330 с.
64. Пархоменко В. Організація бухгалтерського обліку основних засобів і фінансових інвестицій // *Бухгалтерський облік і аудит*. 2009. № 5. С. 3 – 6.
65. Петрик О. Методологічні аспекти аудиту основних засобів підприємства // *Бухгалтерський облік і аудит*. 2014. № 3. С. 33 – 39.
66. Погорелова Н. Бартерні операції з основними засобами // *Все про бухгалтерський облік*. – 2001. – № 32. – С. 24 – 30.
67. Петрик О.А., Фенченко М.Т. Аудит у зарубіжних країнах : навчально-методичний посібник / за заг. ред. О.А. Петрик. Київ: КНЕУ, 2005. 168с.
68. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
69. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні : Закон України. №996-XIV від 16.07.1999р. // *Все про бухгалтерський облік*. № 10. 30.01.2009. С. 3-8.
70. Рибаченко М.Ф., Кириленко В.М. Проблеми та шляхи вдосконалення основних засобів // *Держава та регіони*. 2017. № 6. С. 135-137.
71. Рогозний С. Основні засоби за МСФЗ : особливості визнання та оцінки // *Все про бухгалтерський облік*. 2019. № 27 (22 березня). С. 4-10.
72. Савицька Г. В. Економічний аналіз : підручник. Київ : Алерта, 2005. 651 с.
73. Садовська І.Б. Бухгалтерський облік : навч. посіб. Київ : ЦУЛ, 2013. 688 с.
74. Саєнко С.Г. Методологія аналізу економічної ефективності використання

та відтворення основних засобів. // *Вісник Національного технічного університету «ХПІ»* 2012. № 13. С. 116-120.

75.Скоробогатова В.В. Історичний аспект формування сутності поняття «активи» // *Вісник ЖДТУ. Серія «Економічні науки»*. 2011. № 4 (58). С. 139-141.

76.Старицький Т. Оцінка структури та ефективності використання основних засобів // *Наукові записки Тернопільського державного педагогічного університету ім. В. Гнатюка. Серія: економіка*. 2017. № 10. С. 227 – 229.

77.Стехньова Л., Тарасюк М. Основні засоби – актуальні питання // *Консультант бухгалтера*. 2022. № 9. С. 5 – 14.

78.Сторожук О. Забезпечення реальної оцінки основних засобів – запорука точності фінансового і податкового обліку // *Вісник податкової служби України*. 2019. № 24. С. 35 – 37.

79.Суха О.Р. Аудит : навчальний посібник. Львів. «Новий Світ – 2000». 2024. 284 с.

80.Ткаченко Н.М. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність: підручник. Київ : Алерта, 2008. 1080с.

81.Фінансовий облік : підручник / Я.Д. Крупка та ін. Тернопіль : ТНЕУ, 2017. 451 с.

82.Ужва А.М., Бубліс Д.Ю. Особливості обліку необоротних активів у міжнародній і вітчизняній практиці та шляхи його удосконалення. // *Інноваційна економіка*. 2013. № 1 (39). С. 286-288.

83.Усач Б.Ф. Аудит: навчальний посібник. Київ : Знання Прес, 2002. 253с.

84.Хартуш Н.М. Аналіз складу, динаміки та стану основних засобів // *Наукові записки*. Тернопіль: Економічна думка, 2000. С. 93 – 94.

85.Хричікова М.О. Особливості аудиту основних засобів на підприємстві // *Управління розвитком*. 2018. № 12(175). С. 89-91.

86.Церетелі Л. Облік основних засобів // *Вісник податкової служби України*. 2011. № 31. С. 46 – 52.

87.Цивільний кодекс України : Затв. Верховною Радою України від 16.01.2003 р. № 435-IV (зі змінами та доповненнями) URL: <http://zakon.rada.gov.ua>

88. Чалий І. Основні засоби за МСБО та П(С)БО : 7 головних відмінностей // *Все про бухгалтерський облік*. 2018. № 32 (4 квітня). С. 27-29.
89. Чебанова Н.В., Єфіменко Т.І. Фінансовий облік : підручник. Київ : Академія, 2007. 704с.
90. Чернелевський Л.М., Беренда Н.І. Аудит : навчальний посібник. Київ : Міленіум, 2014. 466с.
91. Чумаченко М. Г. Економічний аналіз : навчальний посібник Київ : КНЕУ, 2001. 204с.
92. Шелін С.В. Особливості обліку амортизації основних засобів в автоматизованій системі. // *Бухгалтерія в сільському господарстві*. 2017. № 6. С. 28-30.
93. Яковишина Н.А. Теоретичні основи обліку основних засобів // *Молодий вчений*. 2018 № 5. С. 779-783.
94. Яловега Л.В. Облік витрат на ремонт та поліпшення основних засобів : бухгалтерський і податковий аспект // *Полтавська державна аграрна академія*. 2019. № 10(4). С. 460-466.