

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ВІННИЦЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ АГРАРНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ФАКУЛЬТЕТ ОБЛІКУ ТА АУДИТУ**

КАФЕДРА АНАЛІЗУ ТА АУДИТУ

ПАСЕКА Сергій Володимирович

**ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ТА АНАЛІЗУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ НА
ПІДПРИЄМСТВІ**

**Дипломна робота на здобуття освітнього ступеня
«Магістр»**

**Галузь знань 07 «Управління та адміністрування»
Спеціальність 071 «Облік і оподаткування»**

**Науковий керівник:
кандидат історичних наук,
доцент кафедри
аналізу та статистики
Федоришина Лідія
Іванівна**

ВІННИЦЯ – 2022

ВІННИЦЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ АГРАРНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Факультет обліку та аудиту

Кафедра аналізу та аудиту

Затверджую

зав. кафедри _____
«____» _____ 2022 р.

ЗАВДАННЯ НА МАГІСТЕРСЬКУ РОБОТУ

Студент(у/ці) Пасека Сергій Володимирович _____

на тему:

«Організація обліку та аналізу основних засобів на підприємстві»
затверджена Наказом від «21» лютого 2022 р., № 17 м

Календарний план виконання магістерської роботи

Структура роботи		Термін підготовки
Вступ		12.08.2022р.
Розділ 1	ТЕОРЕТИЧНІ ПОЛОЖЕННЯ КОНЦЕПЦІЇ ІНТЕГРОВАНОЇ ЗВІТНОСТІ	12.08.2022р.
Розділ 2	ОРГАНІЗАЦІЙНІ АСПЕКТИ ФОРМУВАННЯ ІНТЕГРОВАНОЇ ЗВІТНОСТІ	16.09.2022р.
Розділ 3	УДОСКОНАЛЕННЯ КОНЦЕПЦІЇ ФОРМУВАННЯ ІНТЕГРОВАНОЇ ЗВІТНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ	14.10.2022р.
Висновки та пропозиції		26.10.2022р.
Список використаних джерел		26.10.2022р.

Термін подання роботи на кафедру
для попереднього захисту «11» листопада 2022р.

Завдання видав
керівник «22» лютого 2022 р.

Підпис _____

АНОТАЦІЯ

Магістерська робота на тему: «Організація обліку та аналізу основних засобів на підприємстві».

Метою магістерської роботи є обґрунтування теоретичних положень і розробка практичних рекомендацій, спрямованих на удосконалення методики обліку операцій з надходження, переоцінки та відтворення основних засобів, а також аналізу стану та ефективності використання основних засобів на підприємствах України.

Відповідно до зазначеної мети у роботі поставлено такі завдання: визначити понятійний апарат щодо основних засобів та їх відтворення; розробити концепцію комплексного підходу до удосконалення обліково-аналітичного забезпечення стратегії розвитку основних засобів на підприємствах; дослідити сучасний стан основних засобів та визначити джерела їх відтворення; удосконалити методичні підходи до науково обґрунтованої класифікації основних засобів та розробити комплексний їх класифікатор для застосування у практичній діяльності підприємств.

Об'єктом дослідження є процеси організації обліку надходження, переоцінки та відтворення основних засобів, а також аналізу стану та ефективності їх використання на українських підприємствах.

Предметом дослідження є сукупність теоретичних і методичних положень бухгалтерського обліку та аналізу основних засобів на підприємствах та їх удосконалення.

За результатами дослідження зроблені висновки та пропозиції стосовно удосконалення забезпечення формування інтегрованої звітності.

Отримані в процесі дослідження результати можуть бути використані в практичній діяльності підприємств.

Магістерська робота містить 118 сторінок, 7 таблиць, 11 рисунків, список використаних джерел включає 131 найменування, 5 додатків.

Ключові слова: бухгалтерський облік, податковий облік, аналіз, обліково-аналітичне забезпечення, основні засоби, амортизаційна політика, модернізація, ремонт, переоцінка, відтворення.

ЗМІСТ

ВСТУП	5
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ НА ПІДПРИЄМСТВАХ	9
1.1. Понятійний апарат основних засобів як ключові категорії обліково-аналітичного забезпечення	9
1.2. Напрями формування джерел відтворення основних засобів та проблеми їх облікового забезпечення в Україні	20
1.3. Нормативно-правове регулювання обліку основних засобів	33
РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ТА ШЛЯХИ ЇХ УДОСКОНАЛЕННЯ	38
2.1. Науково обґрунтована класифікація основних засобів як інформаційний інструментарій бухгалтерського обліку	38
2.2. Еволюція амортизаційної політики підприємств в Україні, її сучасна проблематика та напрями удосконалення	53
2.3. Бухгалтерський і податковий облік операцій, пов'язаних з надходженням, переоцінкою та відтворенням основних засобів в умовах інтеграції з міжнародними стандартами	65
РОЗДІЛ 3. АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ РОЗВИТКУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ	86
3.1. Методика аналізу стану та ефективності використання основних засобів підприємства	86
3.2. Напрями комплексного аналізу основних засобів для обґрунтування стратегії їх розвитку на підприємстві	97
ВИСНОВКИ	105
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	110
ДОДАТКИ	118

ВСТУП

Актуальність теми дослідження. Глобальна конкуренція в умовах трансформації та інтеграції економічних процесів потребує значного переоснащення матеріально-технічної бази підприємств України, оскільки від цього залежить ефективність їх функціонування. Водночас, більшість найважливіших конкурентних переваг безпосередньо пов'язані з основними засобами, які формуються відповідно до сучасних потреб управління та економічного забезпечення бізнес-процесів, інтенсифікації основної діяльності підприємств в умовах тотальної технологізації, що є надзвичайно актуальним як на рівні держави в цілому, так і на мікрорівні.

У той же час, на сьогодні для інноваційно-технічної перебудови українських підприємств великого значення набуває стратегічно-орієнтований підхід до розвитку основних засобів, а саме: їх заміна на найбільш сучасне обладнання, модернізація, ремонт, переоцінка, що базується на комплексному обліково-аналітичному забезпеченні та уможливорює формування достовірної інформаційної бази для своєчасних управлінських рішень, сприяє створенню джерел цільового фінансування процесу відтворення основних засобів.

Але на теперішній час встановлено, що основні засоби в Україні знаходяться в незадовільному стані. Рівень їхнього зносу у більшості галузей економіки і регіонів України є неприйнятно високим, а темпи оновлення, навпаки, занадто низькими, і нижчими, ніж темпи зростання ступеню зносу. Так, за даними державної служби статистики України, ступінь зносу основних засобів в цілому на українських підприємствах непинно зростає. Якщо у 2000 році середній рівень зносу основних засобів складав 43,8%, то на кінець 2021 року – абсолютно критичні 60,6% [5]. Тому модернізація та відтворення основних засобів стають одними з найбільш актуальних проблем економіки України на сучасному етапі. Щоб належним чином вирішити ці проблеми, необхідно удосконалювати методичні та практичні аспекти їх обліку.

Тема обліку та аналізу основних засобів на підприємствах України не

залишається поза увагою вітчизняних науковців та професійних економістів. Цим питанням займаються Г. Б. Асмолова, М. І. Бондар, Ф. Ф. Бутинець, Д. В. Ванькович, С. Ф. Голов, А. П. Грінько, Н. Б. Демчишак, Л. М. Янчева та інші вчені. Серед зарубіжних дослідників можна виділити праці Р. З Акбердіна, Г. А. Александрова, Д. А. Баранова, А. А. Горбунова, І. А. Іванова та інші. Значну увагу вивченню процесів відтворення основного капіталу приділяли такі всесвітньо відомі вчені- економісти, як С. Л. Брю, М. Ф. Ван Бреда, К. Друрі, Дж. М. Кейнс, Ф. Кене, К. Р. Макконнелл, К. Маркс, Д. Рікардо, А. Сміт, Е. С. Хендріксен, Й. Шумпетер. Проте, окреслені вище проблеми дозволяють відзначити, що існує цілий спектр питань, що вимагають подальшого вивчення та аналізу. До них відносяться як теоретичні, так і практичні аспекти удосконалення обліково-аналітичного забезпечення розвитку основних засобів та інтенсифікації процесів їхнього відтворення на підприємствах України.

Мета і завдання дослідження. Метою дослідження є обґрунтування теоретичних положень і розробка практичних рекомендацій, спрямованих на удосконалення методики обліку операцій з надходження, переоцінки та відтворення основних засобів, а також аналізу стану та ефективності використання основних засобів на підприємствах України.

Для досягнення визначеної мети передбачено виконання таких завдань:

- визначити понятійний апарат щодо основних засобів та їх відтворення;
- розробити концепцію комплексного підходу до удосконалення обліково-аналітичного забезпечення стратегії розвитку основних засобів на підприємствах;
- дослідити сучасний стан основних засобів та визначити джерела їх відтворення;
- удосконалити методичні підходи до науково обґрунтованої класифікації основних засобів та розробити комплексний їх класифікатор для застосування у практичній діяльності підприємств;

- дослідити розвиток амортизаційної політики в Україні та запропонувати напрями формування амортизації як джерела фінансування оновлення основних засобів;
- удосконалити методичні підходи до відображення в бухгалтерському та податковому обліку операцій, пов'язаних із надходженням, амортизацією, ремонтом, модернізацією основних засобів та їх переоцінкою;
- визначити особливості нормативно-правового регулювання облікового забезпечення інноваційного розвитку основних засобів в Україні;
- дослідити практику застосування методів нарахування амортизації та визначити їх вплив на формування стратегічних завдань з розвитку основних засобів на підприємстві;
- розробити модель комплексного підходу до аналізу основних засобів та показники для об'єктивної оцінки їх стану на підприємствах.

Об'єктом дослідження є процеси організації обліку надходження, переоцінки та відтворення основних засобів, а також аналізу стану та ефективності їх використання на українських підприємствах.

Предметом дослідження є сукупність теоретичних і методичних положень бухгалтерського обліку та аналізу основних засобів на підприємствах та їх удосконалення.

Методологія та методи дослідження. З метою вирішення поставлених у магістерській роботі завдань дослідження проводилося із застосуванням загальнонаукових методів і емпіричних методичних прийомів економічної науки. Використані методи: економічного аналізу та групування – для визначення та вивчення обсягу, складу, структури та тенденцій розвитку основних засобів та їхнього обліку на вітчизняних підприємствах; класифікації – для розподілу різних об'єктів основних засобів за групами у Класифікаторі; якісного аналізу та синтезу – для визначення змісту понять «основні засоби», «модернізація», «оновлення», «відтворення» та інших; порівняльного аналізу, систематизації та узагальнення – для аналізу, визначення основних характеристик та систематизації функцій та принципів організації процесу

обліку основних засобів на підприємствах; математичного моделювання – для оцінки різних методів амортизації з точки зору їхньої ефективності в процесі відтворення основних засобів.

Інформаційну базу дослідження склали українські та зарубіжні нормативні акти, що стосуються обліку та аналізу ефективності та продуктивності основних засобів, офіційні матеріали Державної служби статистики України, статистичні матеріали Європейського союзу, Всесвітнього банку, звіти ряду провідних вітчизняних підприємств та міжнародних корпорацій, монографічні та дисертаційні дослідження, наукові праці вітчизняних і зарубіжних вчених із проблем обліку основних засобів, а також дані, отримані нами у ході практичної роботи у галузі обліку та аналізу основних засобів ТОВ «Агрона Фрут Україна» м.Вінниця та результати наших власних досліджень.

Наукова новизна одержаних результатів полягає у теоретичному обґрунтуванні та розробці практичних рекомендацій з удосконалення обліково-аналітичного забезпечення операцій з основними засобами та їх відтворення в умовах глобальної конкуренції.

Апробація результатів дослідження. Основні наукові результати і висновки магістерської роботи викладено автором у доповідях на науковому семінарі «Фінансові механізми сталого розвитку України в умовах сучасних викликів».

Структура та обсяг роботи. Магістерська робота складається з анотації, вступу, трьох розділів та висновків, списку використаних джерел, додатків. Основний текст роботи складає 171 сторінку комп'ютерного тексту, у тому числі 12 таблиць і 10 рисунків на 26 сторінках. Дисертація містить список використаних джерел із 199 найменувань

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОГО

ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ НА ПІДПРИЄМСТВАХ

1.1. Понятійний апарат основних засобів як ключові категорії обліково-аналітичного забезпечення

Інтенсивність глобалізації є основною характерною рисою сучасного світу, яка з кожним роком все більшою мірою здійснює вплив на трансформацію різних сфер життєдіяльності суспільства. Найбільш яскраво її процеси проявляють себе в такій важливій сфері як економіка, що відчувається всіма економічними суб'єктами у зміні правил їх функціонування. Водночас, розвиток інформатизації сприяє й більш жорстким умовам конкурентної боротьби, що значно ускладнює підприємствам утримання своїх позицій на ринках. Переважна більшість найважливіших конкурентних переваг, таких як забезпечення ефективних технологій доведення продуктів, товарів, послуг до споживача, конкурентне співвідношення ціна-якість (наприклад, за рахунок зниження собівартості в частині амортизаційних відрахувань), стабільність у строках і обсягах виробництва, безпосередньо пов'язані з основними засобами.

Водночас, більшість найважливіших конкурентних переваг пов'язані з основними засобами, які формуються відповідно до поточних потреб управління та забезпечення функціонування підприємств, інтенсифікації їх операційної діяльності в умовах швидкого розвитку технологій, що має велике значення як на загальнодержавному рівні, так і на рівні окремих суб'єктів господарювання.

Протягом довгого часу, починаючи з XVIII століття, дослідниками постійно обговорюються проблеми, пов'язані з рухом основних засобів та їхнім відтворенням у різних історичних умовах, оскільки неможливо без новітнього високоефективного виробничого обладнання створити сучасну продукцію/послуги, організувати на торговельних підприємствах ефективний процес руху товарів, які знайдуть свого споживача на вітчизняному і міжнародному

ринках. Саме це на сьогодні є однією з найбільших проблем переважної частини українських підприємств.

Економічна категорія «основні засоби» з'явилась в економічній термінології ще за радянських часів, проте її зміст постійно трансформувалася і після отримання Україною незалежності та початку процесів переходу до ринкової економіки. Але, незважаючи на визначеність та характер загального використання поняття, в науковій та навчальній літературі ще й досі тривають дискусії щодо економічної природи основних засобів (таблиця 1.1).

Таблиця 1.1

Підходи різних авторів до визначення поняття «основні засоби»

Автори	Визначення
1	2
Бутинець Т.А.	Основні засоби розглядаються як вкладений капітал і, відповідно, повинні обліковуватися за собівартістю, їх можна прирівняти до витрат майбутніх періодів (динамічний баланс); основні засоби розуміються як ресурс, що знаходиться на підприємстві (статичний баланс)
Бондар М.І.	Сукупність матеріальних активів у формі засобів праці, які багаторазово приймають участь у процесі виробничо-комерційної діяльності і переносять на продукцію свою вартість частинами
Бойко В.М., Вашків П.Г.	Основні засоби – сукупність засобів праці, які функціонують у сфері матеріального виробництва в незмінній натуральній формі протягом тривалого часу та переносять свою вартість на заново створений продукт частинами в міру їх зношення
Грінько А. П.	Основні засоби ми будемо називати терміном "основні матеріальні активи", оскільки саме основні матеріальні активи найбільше потребують їх відтворення в нових умовах господарювання
Ковальчук І. В.	Основні засоби – вартісна форма існування засобів праці, які тривалий час, не змінюючи своєї натуральної форми, багаторазово беруть участь у процесі виробництва, поступово спрацьовуються і частинами (як амортизаційні відрахування) переносять свою вартість на вартість виготовленої продукції. Це довгострокові активи, якими підприємство володіє тривалий час із метою продовження та здійснення своєї діяльності, а не для перепродажу
Завадський Й.С.	Основні засоби – це засоби праці, що беруть участь у процесі виробництва протягом багатьох циклів, зберігаючи при цьому свою натуральну форму, і поступово, в міру зношення, переносять свою вартість на продукцію, що виробляється

Продовження табл. 1.1

1	2
Неміш Ю.В.	Основні засоби – це вартісно виражені ресурси, які утримуються суб'єктом господарювання з метою використання в процесі виробництва, постачання товарів і послуг, надання в оренду іншим особам або для здійснення чи соціально-культурних функцій, очікуваний строк експлуатації яких становить не менше одного року, чи визначається межами операційного циклу понад один рік, вартість яких зменшується в процесі використання
Сук Л.К., Сук П.Л.	Основні засоби підприємства, установи – це сукупність матеріально-речових цінностей, що діють у натуральній формі протягом тривалого часу як у сфері матеріального виробництва, так і у невиробничій сфері
Яловега Л.В.	Сума капіталу, вкладеного у сукупність матеріально-речових об'єктів та цінностей, що використовуються в процесі виробництва для впливу на предмети праці і їх перетворення в придатні до споживання продукти

У наукових дослідженнях поряд або замість визначення «основні засоби» часто можна зустріти поняття «основного капіталу» і «основних фондів».

Як правило, автори передбачають, що основний капітал є поняттям дещо більш широким, ніж основні засоби, хоча останні і складають більшу частину його матеріального і вартісного наповнення. Поняття основного капіталу ще у XVIII ст. було започатковане відомим економістом та філософом Адамом Смітом. Згідно з його визначенням, основним капіталом необхідно вважати той капітал, що використовується для придбання довгострокових активів або поліпшення земельних ділянок, використання яких призводить до отримання підприємством прибутків. Отже, основним капіталом він вважав не матеріальні активи, а кошти, за які підприємства їх купували. Таким чином, його визначення було близьким до радянського визначення основних засобів, яке ми розглянемо далі. Карл Маркс присвятив вивченню капіталу працю усього свого життя, зокрема, він дав і своє визначення для основного капіталу. На його думку, основний капітал – це частина капіталу, яка використовується у виробничому процесі та поступово, разом із зносом, розподіляє свою повну вартість на собівартість виготовленої продукції. Отже, Карл Маркс, на відміну від Адама Сміта, вважав, що основним капіталом є саме довгострокові матеріальні активи, які ми зараз називаємо основними

засобами. Лауреат Нобелівської премії з економіки Пол Самуельсон основними компонентами капіталу вважав обладнання (у тому числі машини, виробниче обладнання, транспортні засоби), інфраструктуру (будівлі, споруди, передавальні пристрої) і запаси. Відповідно, Самуельсон відносить до основного капіталу суттєву частку усіх активів підприємства, як оборотних, так і необоротних. У цьому він в основному погоджується з Карлом Марксом, який теж поділяв основний капітал на три групи: механічні засоби, тобто виробниче обладнання підприємств, таке як верстати, засоби праці, що необхідні для ведення господарської діяльності, наприклад, будівлі, споруди та передавальні пристрої, а також допоміжне обладнання, транспортні засоби та виробничо-господарський інвентар. Проте, Карл Маркс включає до складу основного капіталу тільки необоротні активи, а отже не додає туди виробничі запаси.

Варто зазначити, що ніхто з дослідників не відносить до складу основного капіталу земельні ділянки, на відміну від витрат на їхнє поліпшення. Подібний підхід застосовується в Україні і сьогодні: хоча, формально, і земельні ділянки, і витрати на їхнє поліпшення вважаються окремими групами основних засобів, але піддаються зносу і амортизуються, а значить і впливають на фінансовий результат, тільки останні. В цілому, більшість дослідників включають до складу основного капіталу майже всі довгострокові активи, які відображаються в активі балансу підприємства. До нього відносять вартість основних засобів у робочому стані, незавершених капітальних вкладень, нематеріальних активів та довгострокових фінансових інвестицій. Ми ж підтримуємо думку А. П. Грінько, що «основний капітал – це сукупність довгострокових основних матеріальних активів, що відображають майнову складову та відповідають цілям формування матеріально-технічної бази підприємств, нематеріальних активів, як його інтелектуальної складової, довгострокових фінансових активів, що сприяють його формуванню та консолідації, авансованих на зміцнення та розвиток потенціалу підприємств» [30, с. 12]. Як і основні засоби, інші елементи

основного капіталу мають очікуваний строк корисного використання більше одного року або операційного циклу, їхня вартість поступово зменшується у зв'язку з фізичним та моральним зносом і відшкодовується за рахунок амортизаційних відрахувань.

У радянські часи термін «основний капітал» не використовувався з ідеологічних міркувань. Фактично, його було замінено терміном «основні фонди», оскільки вважалось, що саме «фонди» є характеристикою загальнодержавної власності трудящих. Основна частина довгострокових матеріальних активів підприємств називалася основними фондами. Водночас, було запроваджене і поняття основних засобів, тобто вартісного еквіваленту основних фондів, що використовувався для цілей бухгалтерського обліку. Це суттєво відрізнялося від сьогодення, коли основними засобами називають саме основну частину матеріальних необоротних активів.

Визначення поняття «основні фонди» можна знайти у великій кількості видань. Наприклад, Велика радянська енциклопедія визначала основні фонди наступним чином: це сукупність вироблених суспільною працею матеріально-речових цінностей, що діють протягом тривалого періоду. До них відносились будівлі, споруди, передавальні пристрої, машини, обладнання, транспортні засоби, інструменти, виробничий і господарський інвентар, робоча і продуктивна худоба тощо. Основні фонди поділялися на виробничі, або ті, що функціонують у сфері матеріального виробництва, та невиробничі, тобто такі, що не беруть безпосередньої участі у процесах виробництва продукції народного господарства. Основні фонди народного господарства визначалися як найважливіша і найбільш швидко зростаюча частина національного багатства. Водночас, основні фонди у грошовому виразі відображалися у балансі як основні засоби. Наприклад, П. І. Полетаєв визначає основні засоби як вартісну форму виробничих будівель, споруд, силових і сільськогосподарських машин, обладнання виробництва, засобів транспорту й інших видів основних фондів. Так само вважав і Л. С. Мимріков,

який назвав основні засоби вартісним виразом основних фондів. З таким підходом до визначень основних фондів і основних засобів погоджувалася більшість радянських вчених. Проте, А. Ш. Маргуліс, наприклад, не розділяв основні фонди і основні засоби і вважав ці терміни синонімами.

Станом на сьогодні в українському законодавстві поняття основних фондів відсутнє. Натомість, визначення основних засобів можна знайти відразу у двох ключових нормативних документах: положенні (стандарті) бухгалтерського обліку №7 «Основні засоби» [92] та у Податковому кодексі України [93]. П(С)БО №7 визначає основні засоби як «матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх у процесі виробництва або постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання (або ж експлуатації) яких повинен складати більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік)». Пункт 14.1.138. Податкового кодексу дає визначення основним засобам як «матеріальним активам, у тому числі запасам корисних копалин, наданим у користування ділянкам надр (крім вартості землі, незавершених капітальних інвестицій, автомобільних доріг загального користування, бібліотечних і архівних фондів, матеріальних активів, вартість яких не перевищує 6000 гривень, невиробничих основних засобів і нематеріальних активів), що призначаються платником податку для використання у його господарській діяльності, вартість яких перевищує 6000 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)». Дані визначення у багатьох аспектах співпадають, але варіант з П(С)БО, по суті, є більш широким, оскільки включає в себе усі матеріальні активи, що використовуються підприємством протягом більш ніж одного року або одного операційного циклу для будь-яких потреб, у той час як ПКУ визнає основними засобами тільки виробничу частину цих активів, що підлягає

амортизації у податковому обліку, причому об'єкти таких активів мають відповідати встановленому вартісному критерію. Водночас, визначення основних засобів з П(С)БО у всіх ключових аспектах співпадає із радянським визначенням основних фондів, що використовувалося за часів планової економіки. Визначення основних засобів з Податкового кодексу є аналогом радянського визначення виробничих основних фондів. Як П(С)БО, так і ПКУ називають основними засобами матеріальні активи, а не їхній грошовий вираз. Таким чином, можна сказати, що прямих аналогів радянському визначенню основних засобів у сучасному українському законодавстві немає. Отже, при наявності різних точок зору і безлічі наукових сентенцій, які є в літературі з економіки, відзначимо, що коректніше застосовувати термін «основні засоби», оскільки він більш чітко відображає економічний зміст даного об'єкту, а проаналізувавши різні підходи до категорії основних засобів, найбільш повним і достовірним їх визначенням, на нашу думку, є наступне. Ми вважаємо, що під основними засобами доцільно розуміти «умовний вартісний вимір сукупності матеріальних активів, які використовуються в процесі виробництва продукту, виконання робіт з товароруху та надання послуг, що мають термін корисного використання більше одного операційного циклу і поступово переносять свою вартість на нову продукцію, товари, послуги у вигляді амортизаційних відрахувань». Застосування у визначенні слова «умовний» відображає всю складність натурального і вартісного відображення обговорюваної категорії, оскільки далі в роботі ми будемо окремо торкатися дискусійних аспектів втрати основними засобами своєї вартості під час їх використання. Зараз же відзначимо, що деякі види основних засобів, як, наприклад, земельні ділянки та об'єкти архітектурної спадщини, свою вартість з часом можуть не втрачати. Якщо ж під цим виразом закладено поняття процесів зносу і, відповідно, амортизації, то тут також є помилкове обмеження, внаслідок якого ті об'єкти, що не амортизуються, не потраплять до категорії основних засобів. Надалі у даному дослідженні ми будемо використовувати переважно

саме термін «основні засоби», окрім випадків, коли мова буде йти про радянське визначення основних фондів.

Питання обліку основних засобів є важливими значною мірою у контексті проблем їхнього відтворення, а також модернізації. Водночас, теоретико-методичні аспекти відтворення, і, зокрема, модернізації основних засобів на сьогодні є дослідженими недостатньо. З огляду на це, вважаємо логічним розглянути дефініції «відтворення основних засобів», «модернізація» та «модернізація основних засобів», які б відповідали їхній економічній суті та не суперечили законодавству і положенням бухгалтерського обліку України. Становлення сучасного розуміння терміну «відтворення» почалося у 18 столітті з робіт французького економіста Франсуа Кене [18], який також відомий тим, що першим запровадив термін «економічний аналіз». Пізніше у цьому ж столітті ідеї Кене та його учнів із школи фізіократів переосмислив шотландський економіст Адам Сміт, який вважається засновником сучасної економічної теорії. Нарешті, у 19 столітті німецький економіст і філософ Карл Маркс у своїй відомій праці «Капітал» впроваджує поняття простого і розширеного відтворення, які з того часу мало змінилися. Наприклад, С. Ю. Кулакова визначає просте і розширене відтворення основних засобів, які вона називає основними фондами, наступним чином: просте відтворення – збереження споживчих вартостей основних фондів (відновлюється попередня виробнича потужність), а розширене відтворення – збільшення їх споживчих вартостей, загальної кількості та якості, що забезпечує вищий рівень продуктивності.

Пропонуємо наступне визначення терміну «відтворення основних засобів» – це придбання за грошові кошти, обмін, виготовлення та отримання будь-яким іншим шляхом нових, або ж удосконалення та ремонт наявних основних засобів з метою підтримання на належному рівні або підвищення ефективності функціонування підприємства, результатом чого стане зниження собівартості продукції, накладних витрат, підвищення продуктивності обладнання, підвищення якості продукції, зниження

навантаження на співробітників підприємства тощо. Процеси відтворення основних засобів можуть здійснюватися як за рахунок власних коштів підприємств, у тому числі прибутку та амортизаційного фонду, так і за рахунок банківських кредитів, залучення венчурного капіталу, укладання лізингових контрактів та інших джерел. Надалі даний термін буде вживатися у магістерській роботі саме у цьому значенні.

Підприємство може одночасно просувати кілька напрямків діяльності, також реалізуючи кілька стратегій їхнього розвитку. Так, для одного напрямку підприємство може розширювати парк наявного обладнання для збільшення обсягів виготовлення продукції, щоб задовольнити існуючий попит, а для іншого напрямку – закуповувати нове обладнання з метою організації випуску новітньої продукції. Водночас, може виникнути необхідність паралельного впровадження кількох стратегій розвитку основних засобів. Таким чином, розвиток основних засобів має бути синхронізований з відповідною стратегією для даного напрямку діяльності, а також базуватися на облікових та аналітичних даних про діяльність підприємства, стан та ефективність використання основних засобів. Даних, які надає стандартна система обліку та аналізу вітчизняних підприємств, недостатньо для потреб розробки стратегії розвитку настільки важливих активів, як основні засоби. Необхідна якісна інформаційна база, максимально точні, об'єктивні та вчасно отримані дані, а отже і спеціалізована, ефективна та якісна інформаційна система для отримання таких даних. Відповідно, нами розроблено модель системи обліково-аналітичного забезпечення стратегії розвитку основних засобів, а саме спеціалізовану систему забезпечення управлінського персоналу відповідними обліковими та аналітичними даними в обсязі, достатньому для формування обґрунтованих рішень для створення стратегії розвитку основних засобів підприємства (рис. 1.1).

Отже, структура системи обліково-аналітичного забезпечення стратегії розвитку основних засобів значною мірою обумовлюється бізнес-моделлю підприємства, яка визначається його внутрішнім середовищем і тісно

взаємопов'язана з системою управління розвитком основних засобів та інформаційною обліково-аналітичною системою підприємства в цілому. На внутрішнє середовище підприємства та його бізнес-модель безпосередньо і опосередковано впливає ряд факторів зовнішнього середовища, серед яких окремо виділимо вплив глобалізаційних процесів світової та вітчизняної економіки, вплив конкурентів і партнерів, а також вплив державної амортизаційної політики. Усі ці фактори можуть також суттєво впливати і на стратегію розвитку основних засобів конкретного підприємства, тому їхньому аналізу має приділятися окрема увага.

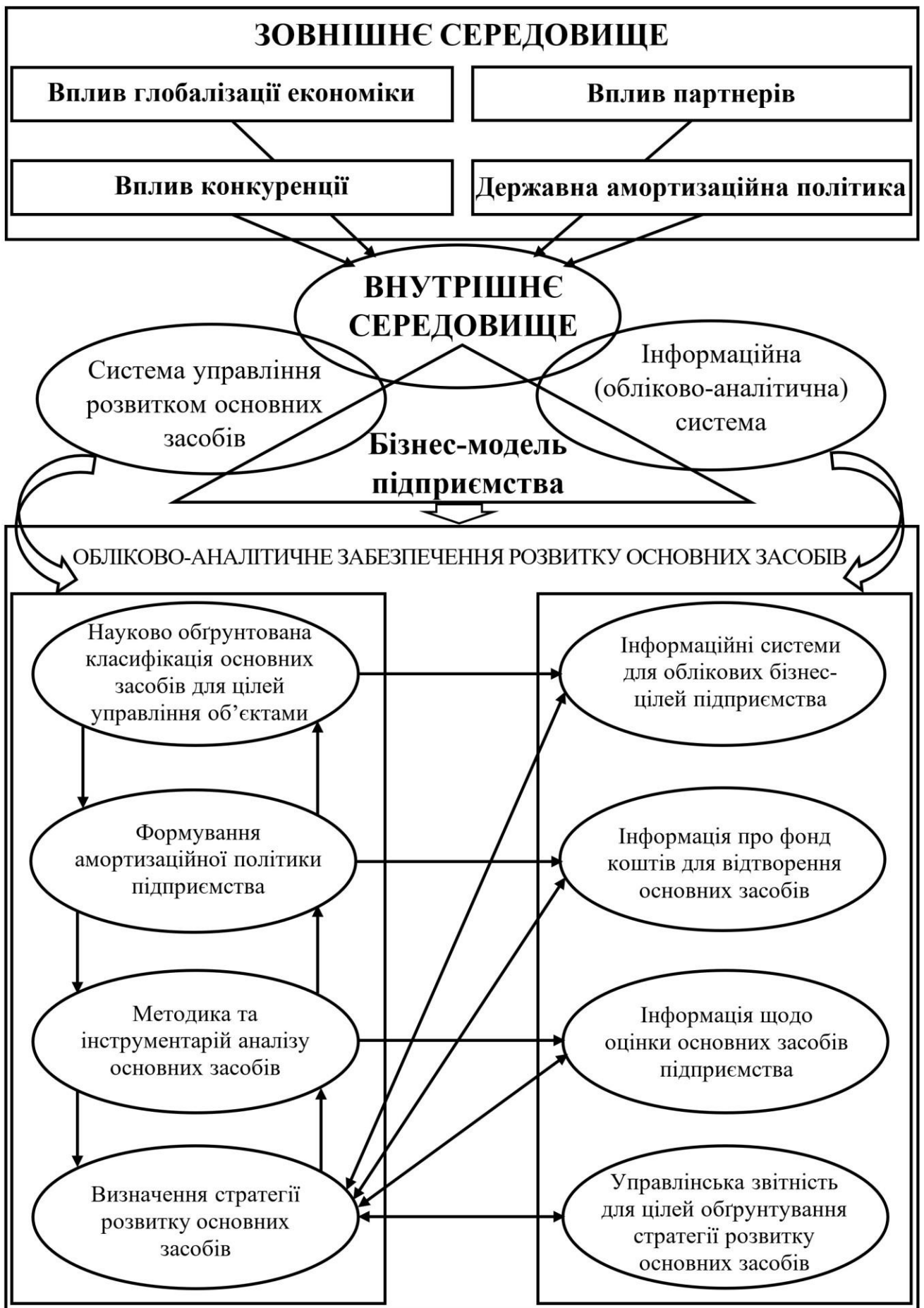


Рис. 1.1. Запропонована модель системи обліково-аналітичного

забезпечення стратегії розвитку основних засобів

Державна амортизаційна політика в Україні, яка в значній мірі обумовлює здатність підприємств до оновлення та відтворення своїх основних засобів через дозвіл або заборону використання певних методів нарахування амортизації для певних груп основних засобів, визначення мінімальних допустимих строків експлуатації, дозвіл або заборону проведення індексації та переоцінки основних засобів тощо, а також здатна впливати на фінансовий результат, її переваги і недоліки, будуть детально проаналізовані у наступних розділах даної роботи, де будуть також запропоновані певні шляхи вирішення існуючих проблем.

Безпосередньо стратегія розвитку основних засобів, на нашу думку, має визначатися на основі науково обґрунтованої класифікації основних засобів для цілей управління об'єктами, а також сформованої амортизаційної політики підприємства. Усі ці елементи системи обліково-аналітичного забезпечення, як видно в додатку А, визначаються системою управління розвитком основних засобів, і тісно пов'язані один з одним інформаційними потоками. Науково обґрунтованій класифікації основних засобів у даному дослідженні також приділена значна увага. У другому розділі буде запропонована оптимізована модель класифікації основних засобів, а також розроблений на її основі класифікатор, який містить понад 1000 типів основних засобів з рекомендованими мінімальними строками використання для кожного типу.

Останнім елементом системи управління розвитком основних засобів є методика та інструментарій їхнього аналізу. Як і інші елементи, він пов'язаний із відповідним елементом інформаційної системи підприємства – інформацією щодо оцінки основних засобів, у тому числі, оцінки їхнього стану та ефективності використання підприємством на основі певних аналітичних показників та розроблених на підприємствах аналітичних форм. Деякі з таких аналітичних показників, які можуть бути безпосередньо використані у системі обліково-аналітичного забезпечення стратегії розвитку основних засобів, розроблені і запропоновані у третьому розділі

даної дисертаційної роботи. Водночас, амортизаційна політика підприємства визначає розмір фонду коштів для відтворення основних засобів, тобто амортизаційного фонду, класифікація основних засобів для цілей управління об'єктами – формування інформаційних систем для бізнес-цілей підприємства, а стратегія розвитку основних засобів в цілому на основі аналізу – управлінську звітність для цілей її обґрунтування, хоча вона безпосередньо пов'язана і з іншими перерахованими тут елементами інформаційної системи підприємства.

Таким чином, для осмислення сучасного розвитку формування основних засобів орієнтирами у науковому пошуку, на нашу думку, є різноманітні напрями економічного розвитку як на макро-, так і на мікрорівнях, серед яких доцільно виділити не тільки методи державної підтримки, підвищення інвестиційного клімату для відтворення основних засобів, розвиток нормативно-правової бази, а й формування науково обґрунтованої класифікації, амортизаційної політики, створення якісного інформаційного обліково-аналітичного забезпечення, удосконалення облікових і аналітичних процедур тощо.

1.2. Концептуальні напрями формування джерел відтворення основних засобів та проблеми їх облікового забезпечення в Україні

Сучасний стан ринкової економіки, посилення впливу конкуренції на діяльність підприємств, прискорення науково-технічного прогресу актуалізують зростання ролі основних засобів в розвитку національної економіки. Але, як показали проведені дослідження, однією з проблем використання основних засобів є їхнє моральне і фізичне старіння, особливо це стосується їхньої активної частини. Отже, стан основних засобів, які використовуються українськими підприємствами, досяг критичної межі, коли питання їхнього відтворення постають дуже гостро. Ситуація ускладнюється тим, що коефіцієнти оновлення та вибуття на вітчизняних

підприємствах залишаються досить низькими. Одним із факторів, здатних вплинути на процеси усунення старіння матеріально-технічної бази економіки, є підвищення якості, оперативності та повноти отримуваної обліково-аналітичної інформації.

Підприємства повинні бути здатними об'єктивно розуміти перспективи та реальні можливості відтворення своїх основних засобів. Тому наступним нашим завданням буде проведення аналізу джерел коштів на відтворення основних засобів в Україні, за рахунок яких підприємства можуть їх модернізувати та оновлювати. Серед таких джерел доцільно виділити амортизаційні відрахування, банківські кредити та отримання основних засобів шляхом лізингу. Okремо згадаємо також залучення зовнішніх інвестицій та використання власних коштів підприємств.

Теоретично, основним джерелом коштів для оновлення основних засобів повинні бути амортизаційні відрахування. У часи планової економіки навіть виділяли два окремих види амортизації – на відтворення та оновлення, тобто на придбання та створення нових об'єктів основних засобів, і на модернізацію, удосконалення та ремонт існуючих об'єктів. Отже, за рахунок амортизаційних відрахувань підприємства мають створювати фонди, кошти яких надалі будуть використовуватися для оновлення та модернізації основних засобів. Проте, результати детального вивчення та аналізу сучасного українського законодавства не дозволяють визнати амортизаційні відрахування основним джерелом таких коштів. А це означає, що реально підприємства не отримують формально гарантоване їм державою відшкодування витрат, понесених на придбання нових основних засобів, і змушені або шукати альтернативні джерела фінансування, або далі використовувати застарілі фізично і морально основні засоби, які не дозволяють їм бути конкурентоспроможними на вітчизняному і зарубіжних ринках.

Крім того, на суму податкової амортизації зменшується розмір бази оподаткування для податку на прибуток, а значить, певним чином, у податковому обліку амортизаційні нарахування прирівнюються до витрат

підприємства. Відповідно, більший розмір амортизаційних відрахувань реально економить підприємствам «живі» кошти, які справді можуть бути використані на відтворення основних засобів. Визначимо місце амортизації у структурі цих витрат і відобразимо його на рисунку 1.2 приклад, у підприємстві амортизація складає в середньому 8-10% у структурі собівартості продукції. В інших галузях економіки ця величина залежить від розміру підприємства і специфіки діяльності, тому розбіжність є вищою, і в структурі собівартості частка амортизаційних відрахувань може складати від 5 до 15%.

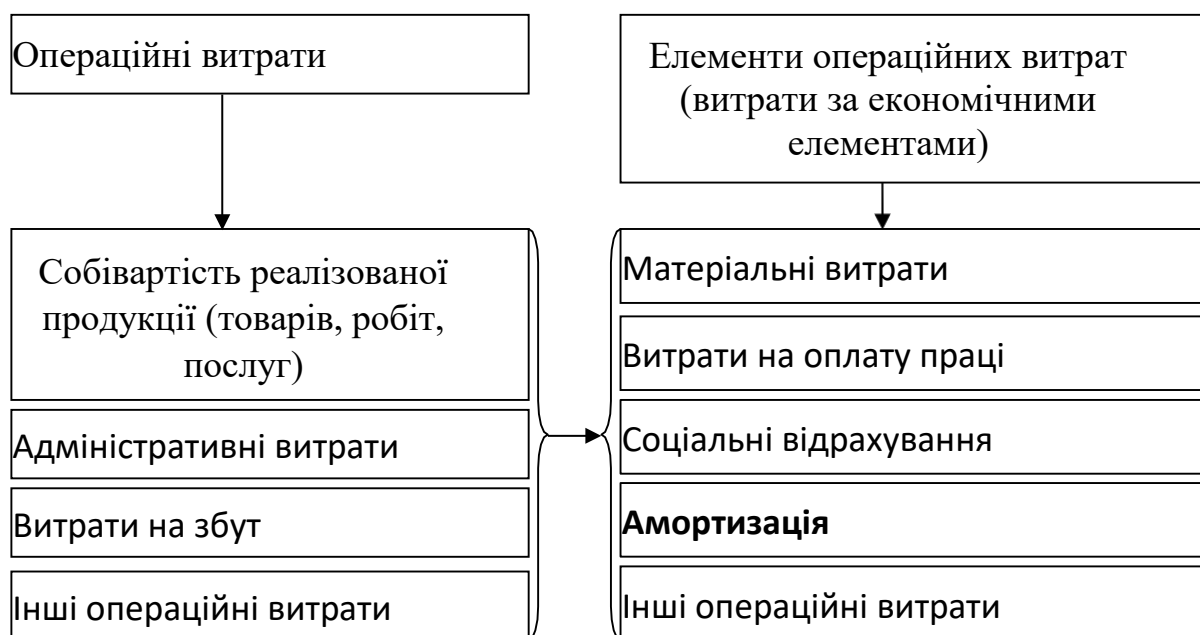


Рис. 1.2. Місце амортизації в структурі калькуляції витрат підприємства

Можна звернути увагу на те, що таке ж місце амортизація має і у класі рахунків 8 «Витрати за елементами», де вона відображується на відповідному рахунку 83 «Амортизація». Отже, незважаючи на те, що у звітних періодах, коли нараховуються амортизаційні відрахування, підприємство формально не витрачає грошових коштів і не несе витрат в іншому вигляді, амортизація все ж є відшкодуванням витрат, понесених ним у момент придбання або під час створення об'єктів основних засобів, тому ці відрахування можуть вважатися витратами періоду і у обліку, у тому числі, обліку фінансових результатів.

Як показують проведені дослідження, навіть сьогодні підприємства мають значну кількість об'єктів основних засобів, які були введені в експлуатацію

ще у радянські часи або протягом перших років незалежності. У першу чергу, це стосується таких важливих об'єктів як будівлі, споруди, машини, обладнання, транспортні засоби. Протягом 90-х років минулого століття, фактично, двічі змінювалася валюта в Україні: спочатку з радянських рублів на купонокарбованці у 1992 р., а у 1996 р. була введена в обіг вже повноцінна національна валюта – гривня. На той час практично не існувало способу адекватно перерахувати вартість основних засобів з однієї валюти в іншу, тому ці операції часто здійснювалися без належного контролю, що призводило до суттєвого відхилення балансової вартості активів, перш за все, основних засобів, від їхньої справедливої вартості. Додатково ускладнювало ситуацію те, що у період з 1992 по 1996 р. індекси інфляції вимірювалися сотнями, а у 1992-1993 роках – тисячами відсотків. Робилися спроби проводити щорічні індексації, переоцінки вартості основних засобів, але, у тому числі, з об'єктивних причин, усі подібні заходи не були достатньо ефективними. У результаті, вартість основних засобів, як правило, виявлялася суттєво заниженою, іноді у десятки разів, у тому числі з метою подальшої їх приватизації в інтересах конкретних осіб. З іншого боку, це призводило до того, що амортизація, нарахована на занижену вартість основних засобів, практично не виконувала свою функцію відтворення. Наслідки цих подій деякі підприємства відчують і сьогодні.

Розмір амортизаційних відрахувань у податковому обліку, і, відповідно, сума, на яку зменшуються податкові зобов'язання підприємства з податку на прибуток, у перші роки незалежності визначалися радянськими нормами, потім протягом багатьох років – статтею 8 «Амортизація» Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств», зараз же визначаються Податковим кодексом України, що діє з 2011 року. У багатьох ключових моментах останні два документи залишаються ідентичними і на сьогодні, хоча є і суттєві відмінності. Саме їхній аналіз свідчить, що амортизаційна політика держави підпорядкована фіскальній політиці, тобто державу в першу чергу цікавить розмір сплачених податків, а не можливості

вітчизняних підприємств відшкодувати свої витрати на придбання основних засобів. З 1997 р. підприємствам було надано єдиний метод нарахування амортизаційних відрахувань у податковому обліку і фіксовані ставки амортизації для усіх трьох, а пізніше чотирьох існуючих тоді груп основних засобів. Найгіршою була ситуація з 1997 по 2004 роки, коли квартальні норми амортизації склали лише 1,25%, 6,25%, 3,75% та 15% для будівель і споруд, машин і транспортних засобів, інших основних засобів та комп'ютерної техніки, відповідно. Ці норми були суттєво занижені, що також не давало амортизації виконувати свої функції належним чином навіть для нових основних засобів. З 2004 р. ця проблема була частково вирішена, оскільки норми були підвищені до 2, 10, 6 та 15 відсотків, відповідно, але тільки для нових основних засобів. Крім того, відрахування нараховувалися на залишкову вартість основних засобів, що особливо впливало на амортизацію будівель і споруд, облік яких вівся за окремими об'єктами. Це призводило до того, що суми відрахувань, спочатку адекватні, знижувалися з кожним кварталом. Також, підприємствам систематично створювалися перешкоди, які заважали повноцінній щорічній індексації вартості основних засобів, аж поки з 1 січня 2015 р. вона не була заборонена остаточно. Без індексації потрібно або щорічно проводити повноцінну переоцінку основних засобів, що складно і дорого, або ж амортизувати суттєво занижену вартість основних засобів. Усе це додатково знижує ефективність амортизаційних відрахувань у виконанні ними функції відтворення основних засобів.

Започатковані у Податковому кодексі України зміни виправили частину недоліків, що існували в законі «Про оподаткування прибутку підприємств». Проте, і діюча нині редакція Податкового кодексу, з точки зору економіста та бухгалтера, все ще є далеко не ідеальною в плані ефективності обліку основних засобів, додаючи до частини невирішених проблем нові, і також досить серйозні. Для деяких груп основних засобів діють завищені мінімально дозвалені строки використання, що знову тягне за собою занижені норми амортизації. Здійснено перехід до нової класифікації груп основних засобів,

яка передбачає їх облік за 16 (а фактично - 20) групами замість 4. Ця система в значній мірі нагадує ту, яка існувала ще в СРСР. З одного боку, вона дозволяє більш точно вести облік амортизації основних засобів, оскільки раніше в одну групу могли входити абсолютно різні за своїми характеристиками та призначенням об'єкти. З іншого боку, сьогодні часто може бути просто неможливо точно визначити, до якої групи за новою класифікацією віднести той чи інший об'єкт. Саме ця проблема буде вирішуватися у наступному розділі даної дисертаційної роботи, де запропоновано Класифікатор основних засобів у податковому обліку, що не тільки повністю відповідає вимогам діючого Податкового кодексу України в частині їхньої класифікації, але і пропонує для понад тисячі різноманітних видів об'єктів основних засобів конкретні економічно обґрунтовані мінімально допустимі строки корисного використання. Крім того, невирішеною залишається проблема заборони індексації вартості основних засобів.

Наступне після амортизації важливе джерело коштів на модернізацію та оновлення основних засобів – кредити банків та інших фінансових установ. Вони є одним з широко застосовуваних, але дорогих джерел фінансування діяльності підприємств, зокрема, процесів оновлення основних виробничих засобів.

Більшість банків пропонують надання кредитів для придбання виробничого обладнання, транспортних засобів, об'єктів нерухомості та інших видів основних засобів у вигляді окремих банківських продуктів. Проте, навіть якщо подібних пропозицій банк не надає, є можливість орієнтуватися на вартість інших його кредитів, таких як іпотечні, кредити на придбання автомобілів приватними особами, овердрафти тощо. Також, не усі банки діють однаково прозоро щодо надання умов кредитування. Деякі з них чітко озвучують умови отримання кредитних коштів, такі як ставки відсотків за позиками або розміри різноманітних комісій та платежів. Інші ж віддають перевагу нечітким формулюванням, називаючи лише мінімальні, досяжні лише за певних умов величини цих показників, або ж прямо рекомендують

звернутися в одне зі своїх відділень для отримання більш детальної інформації. Ще одним важливим фактором при отриманні кредитних коштів є те, що фінансування будь яких капітальних інвестицій підприємства завжди принаймні на 20-25 відсотків має складатися із його власних коштів. Водночас, кредити надаються під заставу майна, як правило, достатньо ліквідного, щоб банк міг мінімізувати свої ризики, а тому у випадку, якщо підприємство не зможе забезпечувати виплати, воно ризикує стикнутися із серйозними проблемами, включно з банкрутством або втратою незалежності. На основі даних НБУ, отриманих ним від вітчизняних банків у вигляді статистичних звітів, нами було проаналізовано вартість кредитів у національній та іноземній валюті, що надавалися банками вітчизняним підприємствам з 2006 по 2019 роки.

Дослідження показали, що механізми формування кредитних пропозицій є різноманітними і часто досить складними, що може заплутати споживача. За офіційною статистикою НБУ, ставки теж суттєво різняться і в середньому за останні 13 років складають 15-20% річних у гривні і близько 8-12% річних у іноземній валюті, як правило, доларах США та євро. Такі величини є високими, навіть для України. Проте, реальні ставки відсотків, під які підприємства отримують кредити, є ще вищими. Так, гривневі довгострокові кредити станом на середину 2014 року підприємства отримували під 22-25% річних. З валютними кредитами у доларах та євро, які необхідні тим підприємствам, що займаються зовнішньоекономічною діяльністю, ситуація ще складніша. Наприклад, ставки за безготівковими кредитами у євро у кризовому 2014 році сягали тих же 20-25% річних, що і у гривні. Водночас, кредити часто були взагалі недоступними, оскільки банки з різних причин відмовлялися їх видавати. Спостерігався очевидний сплеск вартості кредитних ресурсів наприкінці 2008 – початку 2009 років, однією з причин якого стала світова економічна криза. Ще одна хвиля підвищення ставок за кредитами, перш за все, у національній валюті, сталася у другій половині 2012 року. Вона пов'язана з побоюваннями банків щодо стабільності курсу гривні.

У 2013 році вартість кредитних коштів дещо знизилася. Третій пік спостерігаємо у період з середини 2014 по середину 2016 року. З середини 2016 по середину 2020 року ситуація дещо стабілізувалася.

Станом на 2019 рік, ставки за гривневими кредитами складають біля 15- 18% річних, кредити в іноземній валюті продовжують дешевшати до рівня 5-6% річних. Є і деякі об'єктивні обставини, що змушують банки підвищувати відсоткові ставки за кредитами. Так, офіційний рівень інфляції у 2009 році склав 11,7%, у 2010 – 9,1%, у 2011 – 4,6%, у 2012 – -0,2%, у 2013 році – 0,5%. Проте, реальний рівень споживчих цін у гривні підвищився значно більш суттєво, окремі групи товарів за ці 5 років подорожчали на 50-100%. У 2014-2015 роках навіть офіційний рівень інфляції склав 24,9 та 43,3% відсотків, відповідно. Після 2015 року кризові явища дещо загальмувалися, і індекс інфляції склав 112,4%, 113,7%, 109,8% та 104,1% для 2016, 2017, 2018 та 2019 років, відповідно. Реально ж ціни на більшість категорій товарів за цей період зросли на 100-150% і продовжують зростати надалі. Вартість 1 долара США в Україні з липня 2008 р. по листопад 2010 р. зросла з 4,5 до 8 грн./дол., тобто більше ніж на 75%. Наступна хвиля девальвації національної валюти сталася на початку 2014 року, внаслідок чого станом на середину 2014 року долар коштував близько 11,80 грн., а євро – 16,50 грн. Далі невинна девальвація продовжувалася аж до початку 2017 року, коли курс долара сягав 27-28 грн. за 1\$, а курс євро перевищував 30 грн. Світова криза та внутрішня нестабільність в Україні продовжують спричиняти зростання відсотку неплатежів за кредитами. Однак, вітчизняні банки значно більше піклуються про власні миттєві прибутки, аніж про допомогу українським підприємствам, що дозволила б їм вийти з кризи з найменшими втратами, що у довгостроковій перспективі біло б вигідно для самих банків, і це при тому, що саме їхня безконтрольна діяльність у видачі споживчих кредитів та незабезпечених кредитів підприємствам стала однією з ключових причин того, що світова економічна криза 2008 р. мала такі катастрофічні наслідки для економіки України. Саме висока вартість кредитних ресурсів заважає більшості

підприємств розглядати їх у якості серйозного джерела фінансування процесів оновлення основних засобів.

Однак, необхідно відзначити і позитивні зрушення. Так, за 2017-2020 роки кредитна активність банків зросла, а ставки за кредитами для юридичних осіб відчутно впали до відносно прийнятних величин. Щоправда, споживчі кредити для населення продовжують бути дорогими, а ставки за депозитами для приватних осіб – рекордно низькими. Так, ставки за усіма валютними депозитами у найбільшому, нині державному банку України, Приватбанку, у 2021 році оновили історичний мінімум – 0,01% річних. Подібною є ситуація і в більшості інших вітчизняних банків. Це робить абсолютно недоцільним зберігання у них валютних ресурсів населенням. Таким чином, під впливом НБУ, банки намагаються стимулювати громадян зберігати заощадження у гривні, що потенційно є позитивною ініціативою. Відсоткові ставки за гривневими депозитами у 2021 р. складають 7-8%, що вище за офіційний рівень інфляції, але нижче за реальний рівень зростання споживчих цін. Треба також зважати на традиційно більш високий, і небезпідставно, рівень довіри населення до іноземних валют, долара та євро. Усе це призводить до того, що банки залучають значно менше коштів від населення, відповідно, не маючи змоги видавати ці кошти підприємствам у вигляді кредитів.

Проте, кредити були і залишаються одним із основних джерел коштів, що використовуються вітчизняними підприємствами для відтворення своїх основних засобів. Попри високу вартість, вони продовжують залучати кредити, коли інші джерела недоступні або вичерпані, і саме кредити часто рятують підприємства від занепаду, дозволяючи оновлювати виробництво і випускати конкурентоспроможну за ціною та якістю продукцію.

Наступним ключовим способом та джерелом оновлення основних засобів є використання лізингу. Лізинг є середньостроковим фінансовим інструментом для придбання основних засобів підприємств. Існує два основних види лізингу: оперативний (із неповною окупністю) і фінансовий (із повною окупністю). В Україні, як і в більшості зарубіжних країн, найбільшого

поширення набув саме фінансовий лізинг. На нього протягом останніх років припадає в середньому 85% усіх лізингових операцій. Формально фінансовим лізингом є договір лізингу, згідно з яким лізингодавець надає лізингоотримувачу майно на час, не менший за 60% строку повної амортизації об'єкта лізингу (на день укладення договору). По закінченню строку дії договору майно, передане в лізинг, переходить у власність лізингоотримувача або викупується ним за залишковою вартістю. Для української економіки характерним є те, що періоди стабільного, але відносно повільного зростання, які, часом, тривають кілька років, періодично змінюються відносно короткими періодами кризи, коли економіка стрімко падає. Проте, великий потенціал українського ринку і економіки не викликає сумнівів ні у кого. Реалізація цього потенціалу неможлива без модернізації і оновлення основних засобів вітчизняних підприємств. Позитивним у цьому контексті є і те, що Україна підписала угоду про Асоціацію з ЄС, яка, зокрема, передбачає створення зони вільної торгівлі, а також уніфікацію українських та європейських стандартів виробництва та якості продукції у багатьох галузях, що з часом має дозволити вітчизняним підприємствам бути успішними не тільки на європейському, але і на азійському, американському та інших ринках. Для підтримання темпів зростання необхідна негайна модернізація, оновлення і заміна морально та фізично застарілого обладнання на підприємствах усіх галузей. Модернізація, оновлення основних засобів є ключовим питанням для досягнення Україною її економічних та соціальних цілей, покращення рівня життя населення.

Як уже відзначалося вище, розрахунки, ґрунтовані на даних офіційної статистики, показують, що Україна для оновлення основних засобів потребує інвестицій в розмірі не менше 172 млрд. дол. США. Подібні цифри, близько 200 млрд. дол., називають і експерти. Якщо порівняти їх з офіційними обсягами українського ВВП, який у відносно благополучному 2012 р. досяг величини в 1,41 трлн. грн. або близько 176 млрд. дол., у 2017 р. склав 2,98 трлн. грн., але вже лише 112,2 млрд. дол., а у 2018 р. – 3,56 трлн. грн. і близько 131 млрд. дол., причому на капітальні інвестиції в Україні у середньому

витрачається лише 12- 17% ВВП, стає зрозуміло, що для швидкого оновлення основних засобів потрібні значні іноземні інвестиції, а також ефективні механізми інвестування.

Світова практика доводить, що одним із таких механізмів і є лізинг, зокрема, фінансовий. У країнах, що розвиваються, та країнах з перехідною економікою операції лізингу займають 12-15% в структурі сукупних інвестицій. Країни з розвинутою ринковою економікою мають цей показник на рівні до 30% і більше. Така форма інвестування дозволяє суттєво знизити стартові капіталовкладення, відкриваючи, таким чином, можливості для середнього та малого бізнесу.

Як правило, лізинговий контракт містить ряд обов'язкових умов, схожих з умовами кредитування. Так, авансовий платіж становить 20-40% від вартості предмету лізингу. Так звана лізингова винагорода складає від 10 до 25%, в залежності від джерела формування ресурсів та строку лізингу. Строк лізингу, як правило, складає від 1 до 5 років. Лізингові платежі сплачуються щомісячно рівними частками. Предмет лізингу страхується на весь строк дії договору.

За розрахунками експертів, оснований на досвіді іноземних країн, потенційний розмір ринку фінансового лізингу України складає принаймні 11- 12 млрд. дол. на рік [100]. Сучасний же стан справ у галузі фінансового лізингу в Україні можна визнати незадовільним, хоча і спостерігається певна тенденція до його покращення. Стартувавши з дуже низького рівня, лізинг в Україні значно розвинувся. Оцінки розмірів ринку фінансового лізингу суттєво різняться, так само як і оцінки темпів його розвитку.

За кордоном, у тому числі, як ми вже відзначали, у провідних розвинутих країнах, використання лізингу було і залишається одним із основних джерел відтворення основних засобів.

У цілому, фінансовий лізинг є потужним та ефективним інструментом модернізації парку обладнання, транспортних засобів та інших об'єктів основних засобів на підприємствах, і він має великий потенціал у вітчизняних

умовах. Він стане ефективним інструментом оновлення основних засобів, що дозволить підвищити конкурентоспроможність українських підприємств, збільшити обсяг інвестицій в українську економіку, в тому числі, іноземних. Можна також очікувати стимулювання розвитку малих та середніх підприємств шляхом створення можливостей придбання сучасних основних засобів і зниження порогу входження в бізнес. Крім того, лізинговий механізм придбання основних засобів допоможе підвищити обсяги виробництва нового обладнання та його реалізації за рахунок підвищення попиту. Перспективи лізингу як інструменту відтворення основних засобів в Україні є досить великими, і за сприятливих обставин зростання цього ринку має складати сотні відсотків на рік, але на сьогодні його потенціал залишається практично не розкритим.

Формально, навіть зараз значну частку інвестицій в Україні складають надходження з-за кордону. Наша країна постійно намагається удосконалювати своє інвестиційне законодавство і тому завжди очікує на підвищення обсягів інвестицій.

Важливим джерелом коштів, що використовуються для оновлення основних засобів в Україні, залишається і прибуток підприємств. На сьогодні переважна частина працюючих вітчизняних підприємств вже є безбитковими, але їхніх коштів часто недостатньо для повноцінного оновлення основних засобів. Тому вітчизняні підприємства мають застосовувати міжнародний досвід і використовувати усі доступні методи оновлення своїх основних засобів, віддаючи переваги найбільш вигідним у кожен конкретний момент часу.

Відзначимо основні позитивні фактори, що дозволили інтенсифікувати процеси оновлення основних засобів за останні 25 років:

1. Численні зміни спочатку до статті 8 «Амортизація» закону «Про оподаткування прибутку підприємств», якими були підвищені норми амортизаційних відрахувань для 3 з 4 груп основних засобів, а потім і ухвалення Податкового кодексу України та зміни до нього, які дозволили підприємствам використовувати різні методи нарахування

амортизації, у тому числі виробничий метод без врахування мінімальних строків корисного використання для деяких основних засобів на малих і середніх підприємствах.

2. Була знижена ставка податку на прибуток спочатку з 30 до 25%, а потім поступово до 18% з 2014 року, якою вона залишається і зараз. Це зменшує податковий тиск на підприємства, і збільшує суми чистого прибутку, який є одним з основних джерел коштів на оновлення основних засобів. Щоправда, одночасно зі зниженням ставки податку була розширена база його нарахування, що знизило позитивний ефект для багатьох підприємств.

3. У цілому, покращився доступ підприємств до кредитних ресурсів. Проте, відсоткові ставки за кредитами є дуже нестабільними, підвищуючись під час кризових явищ і знижуючись у часи відносної стабілізації.

4. Наприкінці 1997 року був прийнятий закон України «Про фінансовий лізинг». Закон регулює всі основні відносини у сфері лізингу, що дозволяє підприємствам ширше використовувати його для придбання виробничих фондів. Крім того, в Україні все активніше діють міжнародні компанії, що спеціалізуються на наданні в лізинг об'єктів основних засобів. Міжнародна Фінансова Корпорація (МФК), за підтримки Міністерства економічних справ Нідерландів, з 2004 року активно займається реалізацією проекту «Розвиток лізингу в Україні».

Незважаючи на вищезазначені позитивні зрушення, в Україні все ще діють багато факторів, що стримують процеси відтворення основних засобів. Найбільш серйозною проблемою є ряд законодавчих обмежень в обліку основних засобів. Крім недосконалого законодавства, важливим фактором є дуже низька ефективність державного стимулювання інноваційних перетворень, що також буде детальніше проаналізовано далі. Держава має бути зацікавлена в підвищенні свого конкурентного потенціалу шляхом, перш за все, оновлення фізично і морально застарілих основних засобів на

вітчизняних підприємствах, що ми в недостатній мірі спостерігаємо в Україні. Державна підтримка інноваційної діяльності і оновлення основних засобів підприємств, яка все ще є необхідною в умовах недосконалої ринкової економіки України, є недостатньою і часто розподіляється непрозоро. У першу чергу, необхідно збільшити пряму (у вигляді запровадження державних програм стимулювання інноваційного розвитку) і непрямую (у вигляді податкових преференцій) підтримку підприємствам, що здійснюють проекти з оновлення парку обладнання.

У цілому, можна зробити висновки, що станом на початок 2019 року усі три основних джерела коштів на оновлення та модернізацію основних засобів вітчизняних підприємств, крім власних коштів, а саме амортизаційні відрахування, кредити фінансових установ та фінансовий лізинг, мають ряд обмежень, що не дозволяють їм в повній мірі виконувати в Україні ті функції, які вони виконують у країнах з розвинутою ринковою економікою. Перш за все, ці обмеження обумовлені певними недоліками вітчизняного законодавства, а також норм, що регулюють процеси обліку основних засобів.

1.3. Нормативно-правове регулювання обліку основних засобів

Одним з проблемних питань у частині обліку основних засобів є його нормативно-правове регулювання. Основним нормативним документом з обліку основних засобів є П(С)БО 7 [92], що визначає концептуальні основи формування у бухгалтерському обліку інформації про основні засоби підприємства і її розкриття у фінансовій звітності. Достовірність та повнота інформації в частині основних засобів забезпечується нормативними документами із бухгалтерського обліку на різних рівнях. Ці нормативні документи мають різний правовий статус, формуючи у загальному чотири рівні (рис. 1.3) регулювання бухгалтерського обліку основних засобів.



Рис. 1.3. Рівні нормативно-правового регулювання бухгалтерського обліку основних засобів

Як бачимо з рис. 1.3 видно, держава регулює тільки деякі аспекти обліку основних засобів, залишаючи при цьому широкий спектр варіативності, що надає перспективу власникам обирати оптимальний альтернативний варіант враховуючи специфіку суб'єкта господарювання, який забезпечить досягнення поставленої ними мети. Також проаналізуємо детально законодавчу базу України у розрізі питань пов'язаних із обліком основних засобів (рис. 1.4).



Рис. 1.4. Огляд законодавчих та нормативних актів.

З рисунка 1.4 видно, що облік основних засобів в Україні регулюється багатьма нормативними актами, що дає змогу спираючись на ці законодавчі акти, користуючись методиками та інструкціями, вести відповідний облік основних засобів, істинно відображати всі операції в обліку. Законодавчі та нормативні документи визначають методологічні засади формування інформації про основні засоби та її розкриття у фінансовій звітності.

Таблиця 1.2

**Основні положення (стандарти) бухгалтерського обліку при веденні
обліку основних засобів**

№ пп.	Положення (стандарти) бухгалтерського обліку	Характеристика
1	2	3
1.	Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджено Наказом Мінфіну України 07.02.2013 р. №73.	Національним положенням (стандартом) визначаються мета, склад і принципи підготовки фінансової звітності та вимоги до визнання і розкриття її елементів. Норми цього Положення (стандарту) застосовуються до фінансової звітності і консолідованої фінансової звітності юридичних осіб усіх форм власності, які зобов'язані подавати фінансову звітність згідно із законодавством.
2.	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах», затверджене наказом Мінфіну України 28.05.99 № 137.	Положенням (стандартом) визначається порядок виправлення помилок, внесення та розкриття інших змін у фінансовій звітності. Норми цього Положення (стандарту) стосуються звітів про рух грошових коштів підприємств, організацій та інших юридичних осіб (далі - підприємства) усіх форм власності (крім банків і бюджетних установ). Підприємства, які відповідно до законодавства складають фінансову звітність за міжнародними стандартами фінансової звітності, застосовують тільки додаток до цього Положення (стандарту).
3.	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», затверджене наказом Мінфіну України 27.04.2000 № 92.	Цим положенням визначається методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про основні засоби, інші необоротні матеріальні активи та незавершені капітальні інвестиції в необоротні матеріальні активи (далі - основні засоби), а також розкриття інформації про них у фінансовій звітності.

Продовження табл. 1.2

1	2	3
4.	Положення (стандарт)	Визначає методологічні засади формування у

	бухгалтерського обліку 14 «Оренда», затверджено наказом Мінфіну України 28.07.2000 № 181.	бухгалтерському обліку інформації про оренду необоротних активів та її розкриття у фінансовій звітності.
5.	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід», затверджено наказом Мінфіну України 29.11.1999 № 290.	Положення визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про доходи підприємства та її розкриття у фінансовій звітності.
6.	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затверджено наказом Мінфіну України 31.12.1999 № 318.	Положення визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства та її розкриття в фінансовій звітності.
7.	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 21 «Вплив змін валютних курсів»: затв. Наказом Міністерства фінансів України 29.11.1999р. №290.	Положення визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про операції в іноземних валютах та відображення показників статей фінансової звітності господарських одиниць за межами України в грошовій одиниці України. Застосовуються підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами незалежно від форм власності (крім бюджетних установ) при аналізі змін валютних курсів.
8.	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 23 «Розкриття інформації щодо зв'язаних сторін»: затв. Наказом Міністерства фінансів України 29.11.1999р. №290.	На даний час повною мірою не розроблена методика аналізу внутрішніх розрахунків, притаманних інтегрованим структурам та орієнтованим на потреби ринку. Особливості та специфіка управління багаторівневою компанією зі складною структурою вимагають методологічно нових підходів до організації аналізу.
9.	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність», затверджено наказом Мінфіну України від 07.11.2003 № 617.	Визначає методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про необоротні активи, утримувані для продажу, та групу активів, що належить до вибуття в результаті операції продажу, а також припинену діяльність та розкриття такої інформації у фінансовій звітності.

Податковий Кодекс України регулює відносини, що виникають у сфері справляння податків і зборів, зокрема, визначає вичерпний перелік податків та зборів, що справляються в Україні, та порядок їх адміністрування, платників податків та зборів, їх права та обов'язки, компетенцію контролюючих органів, повноваження і обов'язки їх посадових осіб під час здійснення податкового контролю, а також відповідальність за порушення податкового законодавства.

Цим Кодексом визначаються функції та правові основи діяльності органів державної податкової служби [93].

Згідно плану рахунків № 291, для обліку основних засобів виділяється рахунок 10 «Основні засоби». Проте в додатку до Наказу про облікову політику підприємства необхідно скласти робочий план рахунків, з урахуванням організаційно-правової форми підприємства, галузевої специфіки роботи підприємства тощо.

Одним з важливих документом відносно обліку основних засобів є Положення № 879, котре встановлює загальні вимоги до реалізацій на підприємстві інвентаризації основних засобів, окреслює її завдання, приводить терміни її реалізації та список активів, що підлягають обов'язковій інвентаризації.

Методичні рекомендації № 561 [66] також приводять класифікування основних засобів, визначають методологічні основи проведення обліку з приводу надходження, ремонту та поліпшення, переоцінки, вибуття, амортизації основних засобів та облік основних засобів в оренді. Типові кореспонденції рахунків обліку стосовно операцій з основними засобами викладені у додатку до цих рекомендацій.

Порядком № 818 та Наказом № 352 передбачені форми документування обліку основних засобів та своєрідність їх формування.

РОЗДІЛ 2

ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ТА ШЛЯХИ ЇХ УДОСКОНАЛЕННЯ

2.1. Науково обґрунтована класифікація основних засобів як інформаційний інструментарій бухгалтерського обліку

Основні засоби за своєю природою, характерними ознаками, роллю у бізнес-процесах відрізняються широким колом різноманітних об'єктів, що значно ускладнює їх облік. Тому можливість їх класифікації сприяє удосконаленню та розвитку концептуальних аспектів бухгалтерського обліку. Тобто, як і будь-

яку облікову категорію, основні засоби слід ідентифікувати і враховувати за певними ознаками, а їх науково обґрунтована класифікація є одним із обов'язкових, основних елементів під час постановки ефективної підсистеми бухгалтерського обліку на підприємстві.

Впровадження Податкового кодексу, навіть незважаючи на його спадкоємність за відношенням до застарілого податкового законодавства, створило суттєву кількість проблем для українських підприємств під час перехідного періоду. Перш за все, вони були обумовлені великою кількістю нововведень, але недостатня чіткість і прозорість, а часто і заплутаність формулювань у кодексі, теж зіграли свою роль.

Зокрема, серйозною проблемою для бухгалтерів та економістів підприємств та організацій стає проблема ідентифікації та класифікації основних засобів. Проте, Міністерство фінансів, Міністерство розвитку економіки, торгівлі та сільського господарства України, Державна служба статистики, Державний комітет України із стандартизації, метрології та сертифікації та інші профільні державні органи протягом тривалого часу не здійснюють ніяких кроків, спрямованих на її вирішення.

Єдиною серйозною спробою класифікувати основні засоби в бухгалтерському та податковому обліку, які на той момент ще за радянською традицією називалися основними фондами, на що ми вже звертали увагу у попередньому розділі роботи, став Наказ «Щодо затвердження Державного класифікатора України «Класифікація основних фондів», виданий Державним комітетом України із стандартизації, метрології та сертифікації, що вступив у дію з 1 січня 1998 року. Даний класифікатор містить досить детальний перелік об'єктів для актуальних та той час трьох груп основних засобів у податковому обліку. Варто зазначити, що єдиною наявною на сьогодні класифікацією основних засобів у бухгалтерському обліку є наведений у п. 5 П(С)БО №7 «Основні засоби» перелік 16 груп основних засобів. Така ж класифікація дублюється і на субрахунках рахунків 10 «Основні засоби» та 11 «Інші необоротні матеріальні активи» у Плані рахунків. Більш детального класифікатора за

останні 20 років створено не було. Із ухваленням ПКУ класифікація основних засобів у бухгалтерському і податковому обліку, фактично, стала ідентичною. Із П(С)БО №7 вона практично без змін, будучи лише дещо розширеною, перейшла і у Податковий кодекс, сформувавши ті ж самі 16 груп основних засобів.



Рис. 2.1. Класифікація основних засобів за різними ознаками

Постанова КМУ №1075 від 6.09.1996 року, що набула чинності з 1 січня 1997 року, передбачала наявність у податковому обліку наступних 3 груп основних засобів (фондів): група 1 – будівлі, споруди, їх структурні компоненти та передавальні пристрої; група 2 – транспортні засоби, включаючи вантажні та легкові автомобілі; меблі, офісне обладнання; побутові електромеханічні прилади та інструменти; інформаційні системи, включаючи ЕОМ та інші машини для автоматичного оброблення інформації; група 3 – інші основні фонди, що не увійшли до груп 1 і 2, включаючи сільськогосподарські машини і знаряддя, робочу і продуктивну худобу та багаторічні насадження. Склад цих трьох груп і став основою для класифікатора, який у 1998 році був цілком придатним для використання.



Рис. 2.2. Класифікація основних засобів, згідно П(С)БО 7

Формально, даний класифікатор може вважатися чинним і сьогодні, на сайті Верховної Ради України відповідний документ не позначений як такий, що втратив чинність, він також не був відмінений будь-яким іншим наказом або постановою, і замість нього не був запроваджений новий класифікатор, який був би створений із врахуванням численних змін відповідного законодавства, які відбулися з 1997 року. Однак, вже з початку 2003 року почали діяти ухвалені у 2002 році зміни до Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств», що суттєво знизили його актуальність. Дані зміни передбачали збільшення кількості груп основних фондів з трьох до чотирьох, причому остання, четверта група, фактично, була виділена з другої групи шляхом її поділу. Містила оновлена версія Закону також і певні зміни та доповнення у складі інших груп. Станом на 2003 рік класифікатор усе ще міг бути використаний як методичне керівництво для віднесення певних об'єктів до конкретних груп основних фондів, але, фактично, він вже тоді потребував оновлення. З II кварталу 2011 року, коли набрав чинності розділ III Податкового кодексу України «Податок на прибуток підприємств», а разом з ним і нова структура розподілу основних засобів, які більше не називалися

основними фондами, і нова методика нарахування амортизації, класифікатор 1997 року майже повністю втратив придатність до використання. Лише деякі його розділи до певної міри зберегли свою актуальність. Так, група 3 з 16 та її підгрупи майже повністю співпадають з групою 1 із 3 зразка 1997 року. Залишились і деякі інші часткові відповідності, проте, необхідність створення нового класифікатора на сьогодні вже не викликає жодних сумнівів.

Крім того, за останні понад 20 років з'явилася значна кількість нових типів об'єктів основних засобів, яких не існувало наприкінці 20 століття, або які не застосовувалися на вітчизняних підприємствах, але застосовуються на багатьох з них зараз. Серед таких типів можна виділити, наприклад, об'єкти «зеленої» енергетики, такі як сонячні панелі та вітрові генератори електроенергії, які набувають усе більш широкого розповсюдження. Популярними стають установки з отримання метанолу, біогазу та біодизелю. Розвинуті країни практикують державну підтримку компаніям, які використовують альтернативні джерела палива та енергії, засоби енергозбереження. Найбільш часто застосовується непряма допомога у вигляді дозволу на прискорену амортизацію подібних об'єктів основних засобів. Одним з нечисленних прикладів державної допомоги інноваційним компаніям є закладене у п. 197.16.1. ПКУ звільнення їх від оподаткування ПДВ при здійсненні операцій із ввезення на митну територію України обладнання та матеріалів для виробництва альтернативних видів палива або енергії з відновлюваних джерел, устаткування, що працює на таких відновлюваних джерелах енергії, енергозберігаючого обладнання і матеріалів, засобів вимірювання, контролю та управління витратами паливно-енергетичних ресурсів. На наш погляд, це відносно дієвий, але не найкращий варіант державної підтримки, оскільки держава при цьому безпосередньо втрачає мільярди гривень ПДВ на рік, і це допомагає захоплювати ринок іноземним виробникам подібного обладнання, а не вітчизняним, які теж існують.

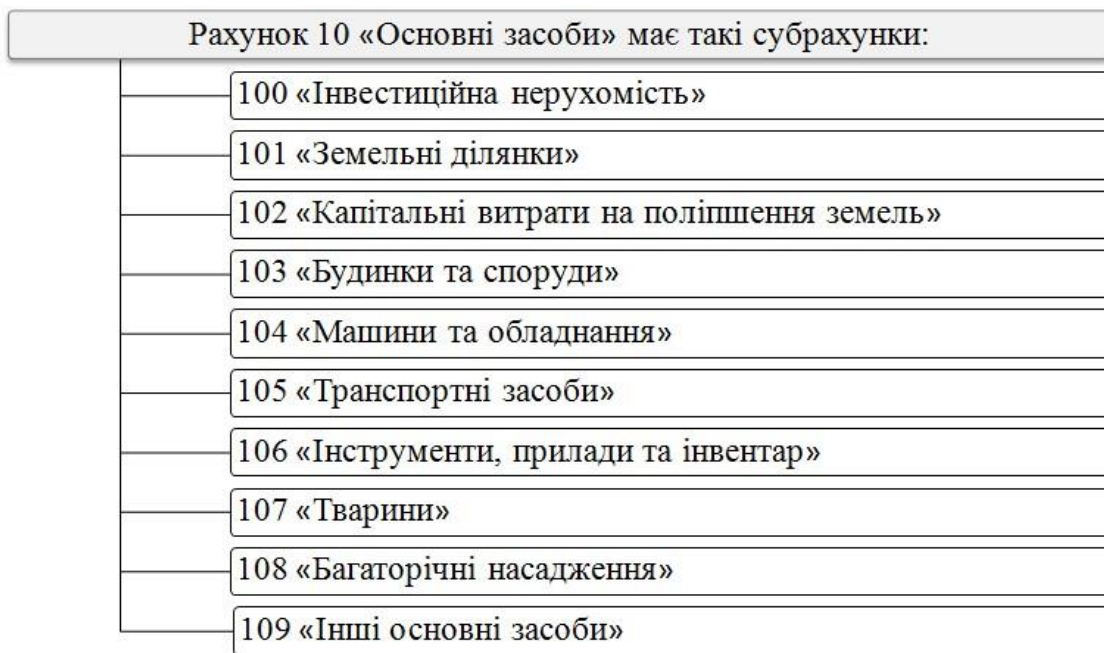


Рис. 2.3. Поділ рахунку 10 на субрахунки

Обліковці також часто мають проблеми з класифікацією і встановленням строків корисного використання високотехнологічного обладнання для виробничих та невиробничих потреб, зокрема наукових та дослідницьких приладів та інструментів, виробничого устаткування з програмним управлінням, медичного обладнання, діагностичного обладнання для ремонту цифрової техніки, різних моторизованих та електричних ручних інструментів тощо.

Повною мірою охопити все різноманіття основних засобів, які застосовуються вітчизняними підприємствами, практично неможливо. Одні об'єкти з'являються завдяки досягненням науково-технічного прогресу, інші морально застарівають і зникають. Однак, це лише збільшує потребу у новому, сучасному класифікаторі, що визнають як обліковці, так і представники влади. До певної міри, ухвалення Податкового кодексу водночас і спросило, і ускладнило процес створення нового класифікатора основних засобів. З одного боку, класифікація основних засобів тепер стала однаковою як для бухгалтерського, так і для податкового обліку. Фактично, для останнього тепер використовується давно існуюча у першому класифікація, відображена у П(С)БО №7, а також на 10 та 11 рахунках у Плані рахунків. Така система має

єдину беззаперечну перевагу – відсутність необхідності існування двох паралельних, і прямо не пов'язаних одна з одною, систем класифікації основних засобів. Але, з іншого боку, така уніфікація призводить і до виникнення певних проблем.

Класифікація, що перейшла у ПКУ з П(С)БО №7 та Плану рахунків, є оптимізованою для потреб саме бухгалтерського обліку. На відміну від бухгалтерського, податковий облік в Україні традиційно передбачає поділ основних засобів на виробничі і невиробничі. Саме це сьогодні унеможливорює справжню уніфікацію їх обліку. Так, дана класифікація містить об'єкти, які не амортизуються у податковому обліку відповідно до п. 145.1.7. ПКУ, зокрема, земельні ділянки (група 1) та природні ресурси (групи 13). Крім того, такі об'єкти як бібліотечні фонди (група 10) та малоцінні необоротні матеріальні активи (група 11) найчастіше не відповідають вартісному критерію об'єктів основних засобів, який з 1 вересня 2015 року складає не менше 6000 грн. без ПДВ, а отже необхідність амортизувати їх у податковому обліку теж відсутня. Нарешті, на нашу думку, інвентарна тара (група 14) не має виділятися в окрему групу, а предмети прокату (група 15), навпаки, можуть бути настільки різними об'єктами, що вони не можуть бути віднесеними лише до однієї групи основних засобів з мінімальним строком використання не менше 5 років.

Усі згадані вище недоліки впровадженої ПКУ класифікації суттєво ускладнюють процес ідентифікації основних засобів, заплутуючи бухгалтерів. Крім того, з ухваленням ПКУ підприємства зобов'язані застосовувати мінімально допустимі строки корисного використання для кожного об'єкту основних засобів. Тут, з одного боку, ПКУ визначає тільки мінімальні строки використання і тільки в межах визначених груп основних засобів, а конкретні строки для кожного об'єкту мають визначати бухгалтери, і це не завжди є тривіальним завданням. З іншого боку, якщо підприємство експлуатує певний об'єкт основних засобів інтенсивно, то у багатьох випадках мінімально допустимі строки корисного використання, зазначені у ПКУ, серйозно обмежують темпи нарахування амортизації, тобто повний фізичний знос

об'єкту основних засобів може наступити раніше, ніж закінчиться його амортизація у податковому обліку. Такі ситуації систематично трапляються на вітчизняних підприємствах, зменшуючи роль амортизації в процесах відтворення основних засобів, а разом з тим, в цілому знижуючи ефективність української економіки.

Отже, розроблений сьогодні сучасний класифікатор основних засобів має не тільки поділяти їх на групи, підгрупи та типи, але також містити рекомендації щодо економічно обґрунтованих мінімально допустимих строків корисного використання для кожного з типів основних засобів.

Отже, основними завданнями розробки удосконаленої моделі класифікації основних засобів та створення на її основі нового класифікатора є оптимізований розподіл основних засобів на групи з максимальним одночасним задоволенням потреб їх бухгалтерського і податкового обліку, вирішення проблем ідентифікації основних засобів при введенні їх в експлуатацію з віднесенням до певної групи та спрощення роботи бухгалтерів, а також відображення у класифікаторі рекомендованих, економічно обґрунтованих мінімально допустимих строків корисного використання для усіх типів об'єктів основних засобів. На нашу думку, навіть з урахуванням можливих і неминучих змін, що чекають на вітчизняне амортизаційне законодавство протягом наступних кількох років, даний класифікатор усе ще збереже свою актуальність. Ми усвідомлюємо складність і недоцільність повної трансформації діючої класифікації, тому вважаємо доцільною її модернізацію з орієнтацією на максимальне одночасне задоволення потреб бухгалтерського і податкового обліку основних засобів. Незважаючи на те, що запропоновані нами зміни є досить суттєвими, вони базуються на чинних нормах амортизаційної політики, не потребують принципових змін облікової політики підприємств, тривалого освоєння відповідальними особами, суттєвого оновлення облікового програмного забезпечення тощо. Діюча і запропонована удосконалена модель класифікації основних засобів на вітчизняних підприємствах представлені в додатку Б.

Проаналізуємо сутність запропонованих покращень детальніше. Як видно з додатка Б, розроблена модель класифікації передбачає зменшення кількості груп основних засобів з 16 до 12. Водночас, облік 8 з них ведеться одночасно як в бухгалтерському, так і в податковому обліку, а останні 4 доцільно обліковувати тільки у бухгалтерському обліку. Застосування такої класифікації призведе до суттєвої оптимізації та спрощення податкового обліку основних засобів, оскільки він вестиметься за 8 групами замість 16. Однак, загальна структура розподілу основних засобів збережена з метою уникнення непотрібних ускладнень в процесі переходу до удосконаленої моделі класифікації, хоча переважна більшість об'єктів будуть віднесені до інших номерів груп, ніж у чинній класифікації.

Основні засоби підприємств розподілені так, щоб більша частина об'єктів була віднесена у перші 4 групи. З урахуванням чинних норм ПКУ щодо мінімальних строків використання, ці 4 групи містять 8 підгруп, і в цілому повторюють склад чотирьох груп основних засобів, що існували до 2011 р. Наступні 4 уніфікованих групи містять значно меншу кількість об'єктів. До останніх чотирьох груп віднесено об'єкти, облік яких за податковими правилами не проводиться. Як видно, для окремих груп також рекомендовано змінити у сторону зменшення мінімально допустимі строки корисного використання.

Так, групи 1 «Земельні ділянки» та 13 «Природні ресурси» ми пропонуємо перенести у другий блок, тобто той, за яким облік ведеться тільки у підсистемі бухгалтерського обліку. Це пояснюється тим, що мінімально допустимі строки корисного використання для об'єктів цих груп не передбачені, а пункт 145.1.7 ПКУ, як вже було згадано, забороняє їхню амортизацію. Проте, земельні ділянки і природні ресурси не амортизувалися ніколи. Усе це робить недоцільним виділення цих об'єктів у вигляді окремих груп у податковому обліку. У запропонованій новій класифікації ці групи матимуть, відповідно, номери 9 і 10. Подальше застосування групи 2 – «Капітальні витрати на поліпшення земель, не пов'язані з будівництвом», з мінімально допустимим строком корисного використання окремих об'єктів, а точніше, у даному

випадку, мінімальним дозволеним строком амортизації у 15 років, на нашу думку, в цілому є виправданим і в удосконаленій класифікації. Вона може використовуватися у податковому обліку, а встановлені законом строки амортизації також є, на нашу думку, прийнятними. Тому у новій схемі розподілу ми пропонуємо залишити її у незмінному вигляді, але перенесли у середину списку, на цьому позицію, як таку, що застосовується підприємствами досить нечасто. Згідно з Методикою експертної грошової оцінки земельних ділянок «земельні поліпшення – це зміна якісних характеристик земельної ділянки внаслідок розміщення в її межах будинків, будов, споруд, об'єктів інженерної інфраструктури, меліоративних систем, багаторічних насаджень, лісової та іншої рослинності, а також унаслідок господарської діяльності чи проведення робіт (зміна рельєфу, поліпшення ґрунтів тощо)». Відповідно до цього визначення, ми розділили види капітальних витрат на поліпшення земель, не пов'язаних з будівництвом, і у розробленому нами удосконаленому класифікаторі.

Група 3 «Будівлі, споруди та передавальні пристрої» та група 4 «Машини та обладнання» разом містять об'єкти, вартість яких може складати до 70-80 відсотків від загальної вартості основних засобів підприємств у податковому обліку. Практично, ці дві групи є функціональними аналогами груп 1, 2 і 4 за класифікацією, що діяла з початку 2003 р. і до I кварталу 2011 р. включно, або груп 1 і 2 за класифікацією 1999-2002 років. Впроваджені ПКУ мінімально допустимі строки корисного використання є, в цілому, обґрунтованими, проте, для окремих видів споруд та передавальних пристроїв, на нашу думку, їх необхідно дещо зменшити. Так, для споруд мінімальний строк корисного використання ми пропонуємо зменшити з 15 до 10 років (а для окремих специфічних об'єктів – до шести років), для передавальних пристроїв – з 10 до 8 років. Конкретні приклади об'єктів, до яких ми пропонуємо застосовувати зменшені порівняно з нормами ПКУ строки корисного використання, наведені у розробленому нами класифікаторі у додатку В даної роботи.

Крім того, на нашу думку, доцільним є об'єднати групу 3, яка уже містить три

підгрупи з різними мінімально допустимими строками експлуатації, з групою 12, у якій обліковуються тимчасові (нетитульні) споруди. Вони стануть логічним продовженням інших об'єктів, що включені до цієї групи і складатимуть четверту підгрупу зі строком експлуатації не менше 5 років. Визначення та класифікацію нетитульних споруд можна знайти у наказі Державного комітету будівництва «Про затвердження Правил визначення вартості будівництва». Згідно з цим документом, тимчасові будівлі та споруди – це виробничі, складські, допоміжні, житлові і суспільні будівлі та споруди, необхідні для виконання будівельно-монтажних робіт і обслуговування працівників будівництва, які спеціально будуються або пристосовуються на період будівництва. Тобто, переважно такими об'єктами будуть володіти або будівельні компанії, або ті підприємства, керівництво яких прийняло рішення самостійно побудувати об'єкти третьої (за запропонованою нами класифікацією першої) групи основних засобів. Класифікацію тимчасових об'єктів, наведену у цьому документі, ми також використовували як базу для відповідної підгрупи основних засобів у новому класифікаторі. Згідно з ст. 5 закону України «Про державну реєстрацію речових прав на нерухоме майно та їх обтяжень» тимчасові споруди не повинні реєструватися як об'єкти нерухомості. Варто зазначити, що у попередній класифікації у податковому обліку, що діяла до 1 кварталу 2011 року включно, тимчасові нетитульні споруди також відносилися до першої групи основних засобів, про що свідчить лист Державної податкової служби. Нерозкритою чинним законодавством на сьогодні залишається приналежність титульних тимчасових споруд, класифікація яких наведена у нормативному акті. У результаті проведеного дослідження нами зроблено висновок про те, що тимчасові титульні споруди в частині вартості їхнього будівництва або монтажу та демонтажу або розбирання, в залежності від специфіки таких споруд, можуть бути віднесені до кошторисної вартості будівництва, або, рідше, як і нетитульні споруди, до складу основних засобів.

Таким чином, групи 3 і 12 з діючої класифікації у запропонованій нами

удосконаленій класифікації будуть об'єднані у групу 1, а група 4 – у незмінному вигляді перейде у групу 2. Ми вважаємо доцільним і справедливим те, що групи, які містять найважливіші для діяльності більшості підприємств об'єкти, будуть займати перші дві позиції у запропонованій класифікації.

Основні засоби групи 5 «Транспортні засоби» ми пропонуємо без змін перенести в групу 3. Проте, закладені ПКУ мінімальні дозволені строки корисного використання транспортних засобів (ТЗ) ми вважаємо технічно та економічно необґрунтованими. Дійсно, для багатьох ТЗ, як вантажних, так і пасажирських, термін експлуатації 5 і більше років є цілком прийнятним. Так, практика показує, що великі автобуси і вантажні автомобілі зарубіжного виробництва мають дизельні двигуни з ресурсом, що сягає одного мільйона кілометрів і більше (з урахуванням капітальних ремонтів), і деталі кузова, що розраховані, як мінімум, на 5 років інтенсивної експлуатації. 5 років і більше можуть прослужити і легкові, вантажні автомобілі різної вантажопідйомності, мікроавтобуси та автобуси різних країн виробництва, що працюють з невисоким та середнім навантаженням, тобто мають пробіг не більше 25 тис. км. на рік у великих містах і 50 тис. км. на рік у невеликих населених пунктах та міжміському режимі, за умови нормальної якості дорожнього покриття. Проте, є на вітчизняних підприємствах категорії автомобілів, які не зможуть прослужити 5 років. Зокрема, це легкові автомобілі, мікроавтобуси та невеликі автобуси із кількістю місць до 40, які експлуатуються в режимі таксі та маршрутного таксі, а також вантажні автомобілі-фури. Подібні ТЗ працюють, часом, по 14-16 годин на добу, без вихідних, за будь-якої погоди і в будь-яку пору року, часто в неоптимальних, з точки зору технічного ресурсу, режимах. Річний пробіг таких автомобілів сягає 100-150 тис. км., а для магістральних вантажних автомобілів – понад 250 тис. км. Після 3-4 років вони будуть придатні лише для утилізації, або ж доведеться повністю замінювати ключові вузли та агрегати таких машин (двигун, коробку передач, диференціал тощо). З огляду на це, ми пропонуємо зменшити мінімальними допустимі строки корисного використання для ТЗ з 5 до 3 років, окремо зазначивши, які саме

автомобілі можуть експлуатуватися менше 5 років. Це ж зазначено і у запропонованому нами новому класифікаторі основних засобів. Іншим варіантом вирішення проблеми може стати застосування виробничого методу нарахування амортизації без обмежень за мінімальним строком експлуатації, але з зазначенням нормативного мінімального пробігу за весь життєвий цикл автомобіля, на рівні, в залежності від типу транспортного засобу та умов його експлуатації, від 250 до 600 тис. км.

Групу 6 «Інструменти, прилади, інвентар (меблі)» з мінімально допустимим строком корисного використання 4 роки ми пропонуємо об'єднати з групою 14 «Інвентарна тара», яка має мінімальний строк використання 6 років, і створити групу 4 за новою класифікацією – «Інструменти, прилади, інвентар (меблі), інвентарна тара», мінімальний строк експлуатації об'єктів якої складе 4 роки. Таким чином, для об'єктів теперішньої групи 6 цей строк не зміниться, а для об'єктів групи 14 – зменшиться з 6 до 4 років. Таке об'єднання, на нашу думку, буде корисним і доцільним не тільки з точки зору оптимізації класифікації і зменшення кількості груп основних засобів, а і з огляду на реалії експлуатації інвентарної тари, яка належить до складу основних засобів українських підприємств. До складу даної групи можуть бути включені такі об'єкти, як цистерни, баки, бочки, балони, котушки та контейнери. Лише вони можуть задовольняти критеріям визнання основних засобів не тільки за строком експлуатації, а і за первісною вартістю – понад 6000 грн. без ПДВ з 1.09.2015 р. Більшість таких об'єктів справді можуть експлуатуватися і використовуватися більше 6, 10, а часом і 20 років. Проте, як і у випадку з ТЗ, існує цілий ряд видів інвентарної тари, для яких неможливо гарантувати строк експлуатації навіть у 6 років.

Групи 7 «Тварини» та 8 «Багаторічні насадження» ми пропонуємо розширити за рахунок групи 16 «Довгострокові біологічні активи» і утворити в новій класифікації групу 5 «Тварини, довгострокові активи тваринництва», з мінімальним строком корисного використання 6 років, та групу 6 «Багаторічні насадження, довгострокові активи рослинництва» зі строком використання не

менше 10 років. Проте, як і деякі інші групи, група 6 «Багаторічні насадження, довгострокові активи рослинництва» міститиме кілька об'єктів-виключень, мінімальний строк корисного використання для яких буде меншим за вказаний в цілому для групи. На нашу думку, потребує конкретизації поняття «довгострокових біологічних активів». Але, оскільки ці матеріальні активи використовуються у галузі сільського господарства та не входять до сфери нашого дослідження, ми не будемо детально розглядати особливості формування цієї групи основних засобів. Ми вважаємо, що для таких активів має бути створений додатковий нормативний акт, який би регулював питання їхнього обліку. Менше з тим, практична різниця у реальних строках корисного використання тварин, багаторічних насаджень і відповідних довгострокових біологічних активів відсутня. Тому існування довгострокових біологічних активів у вигляді окремої групи амортизації у податковому та бухгалтерському обліку ми вважаємо недоцільним і таким, що лише ускладнює і заплує практичні аспекти обліку таких активів. Вочевидь, якою б детальною не була класифікація, завжди існуватимуть і використовуватимуться на підприємствах об'єкти основних засобів, не згадані у жодній з існуючих груп. Тому у будь-якій класифікації основних засобів обов'язково присутня така група, як група 9 за діючою класифікацією «Інші основні засоби». За запропонованою нами удосконаленою класифікацією цю групу переміщено на восьму позицію, і вона завершує список груп, що одночасно використовуються як у податковому, так і у бухгалтерському обліку. Однак, ми маємо певні зауваження щодо мінімального дозволеного ПКУ терміну корисного використання об'єктів цієї групи. Він складає 12 років і є одним з найбільших серед усіх груп основних засобів. Ще більшим він є лише для капітальних витрат на поліпшення земель, не пов'язаних з будівництвом (група 2, 15 років) та будівель і споруд (група 3, відповідно, 20 і 15 років). І якщо в останніх випадках, коли є досить чітке розуміння, які саме об'єкти ми амортизуємо, ми згодні з запропонованими законодавством строками, то у випадку з «Іншими основними засобами» ми не можемо знати заздалегідь, які об'єкти будуть віднесені до цієї групи, яким буде

їхнє призначення і, тим більше, реальні строки корисного використання. Зрозуміло, що реальний термін обиратиметься в залежності від специфіки конкретного об'єкта. Серед прикладів об'єктів, які, у випадку використання їх підприємством у своїй операційній діяльності, швидше за все, будуть віднесені до «Інших основних засобів», ми можемо назвати кран-балки, пральні машини у комерційних пральнях, холодильники, морозильні камери, мікрохвильові, електричні та газові плити у ресторанах і кафе, фени, апарати для сушки та завивки волосся у перукарнях тощо. Багато подібних об'єктів не зможуть прослужити 12 і більше років. В умовах щоденної інтенсивної експлуатації вони вичерпають свій технічний ресурс протягом не більше 5-8 років. Доречно зазначити, що різного роду побутові прилади, які на сьогодні доводиться відносити до складу «інших основних засобів», у попередній класифікації основних засобів у податковому обліку, що діяла до 1 кварталу 2011 року включно, були чітко віднесені до другої групи з квартальною нормою амортизації 10% від залишкової вартості. Це ніяк не корелює з мінімальними на сьогодні 12 роками. Саме тому цей термін експлуатації ми вважаємо суттєво завищеним і пропонуємо зменшити його до 5 років. Наступні 2 групи, які у діючій класифікації, фактично, віднесено не до основних засобів, а до інших необоротних матеріальних активів, ми пропонуємо перенести у другий блок, об'єкти якого обліковуються лише у бухгалтерському обліку. Це групи 10 – «Бібліотечні фонди» та 11 – «Малоцінні необоротні матеріальні активи», для яких мінімальні строки корисного використання не передбачені. Зазначимо, що об'єкти цих груп ніколи не належали до основних засобів, оскільки, як правило, не задовольняють їхнім критеріям за первісною вартістю. У ПКУ для об'єктів цих груп передбачено два варіанти амортизації їхньої вартості: 100% у першому місяці використання, або 50% у першому та 50% у останньому місяцях експлуатації, за вибором підприємства. Перший метод, фактично, означає повне списання первісної вартості на витрати звітного періоду. Другий же метод, на нашу думку, просто не має економічного сенсу. Підприємству простіше та вигідніше з фінансової точки зору списати вартість таких об'єктів

на витрати відразу після їхнього придбання, тим більше, що їхня вартість, як правило, не перевищує 700-1000 гривень. Тому ми вважаємо недоцільним запровадити податковий облік такими об'єктами і пропонуємо перенести ці дві групи до удосконаленої класифікації під номерами 11 і 12.

Єдина група з чинної класифікації, відсутня у будь-якому вигляді в удосконаленій класифікації – група 15 «Предмети прокату», з мінімальним дозволеним строком експлуатації об'єктів 5 років. Можна погодитися з існуванням цієї групи у бухгалтерському обліку, але її наявність у податковому обліку з обмеженням за мінімальними строками нарахування амортизації, на нашу думку, є недоцільною. Ми пропонуємо вести облік предметів прокату у тих групах, у яких обліковуються відповідні об'єкти основних засобів.

Таким чином, запропоновані методичні підходи до класифікації основних засобів та розроблений на їх основі класифікатор в цілому є сумісним з чинним законодавством, але дозволяють спростити та оптимізувати процеси обліку основних засобів на вітчизняних підприємствах, а також інтенсифікувати процеси їх відтворення, що і є одним з основних завдань даного дослідження.

2.2. Еволюція амортизаційної політики підприємств в Україні, її сучасна проблематика та напрями удосконалення

Ефективна амортизаційна політика є одним із основних факторів економічного зростання та стабільності країни за рахунок своєчасної модернізації та оновлення основних засобів підприємств, і, як результат, підвищення ефективності їх функціонування. Головна мета амортизації полягає в тому, щоб з урахуванням строку служби, за допомогою відрахувань у кожному звітному періоді, сформувати фонд, кошти з якого мають використовуватися для придбання нових об'єктів основних засобів на заміну зношеним та морально застарілим. На сьогодні амортизація недостатньо ефективно виконує свої функції, і тому не відіграє належної ролі в процесах оновлення основних засобів. Основною причиною цього стає недосконале законодавство, що обмежує можливості вибору підприємствами облікової політики для них.

Незважаючи на важливість амортизації та амортизаційної політики для обліку основних засобів і діяльності підприємств в цілому, єдиного розуміння сутності цих понять не існувало протягом багатьох років. Тому проаналізуємо еволюцію поняття амортизації у світі та в Україні від моменту її виникнення і до сьогодні.

Економісти та історики досі сперечаються, коли саме виникли концепція та поняття амортизації. Так, Е. С. Хендріксен та М. Ф. Ван Бреда стверджують, що концепція з'явилася ще за ранньохристиянських часів Римської Імперії, тобто у IV-V ст. н. е.. Вважається, що і саме слово «амортизація» має латинське походження, хоча щодо варіантів його перекладу у даному контексті суперечки точаться і дотепер. Ряд інших дослідників вважає, що як економічний інструмент амортизація з'явилася наприкінці XIV – початку XV ст., коли флорентійський купець Франческо Датіні почав формувати і відображати у звітності Барселонського відділення своєї торговельної компанії фонд коштів на відшкодування капітальних витрат. Найбільш поширеною є точка зору, що концепцію амортизації та її сучасну назву запровадив Джон Меліс у 1588 році, запропонувавши робити дебетовий запис у звіт про прибутки та збитки та відповідний кредитовий запис на рахунку «Інвентар для домогосподарств» «за кількість втрачених в результаті розпаду побутових речей». Широкого ж застосування амортизація набула лише у XIX ст., коли інтенсивний технічний прогрес та масштабне будівництво залізниць спричинили бурхливий розвиток промислового виробництва і торгівлі. Усе це вимагало величезних вкладень капіталу, через що без застосування амортизації на етапі інвестицій підприємства стикалися з величезними збитками, списуючи їх на витрати періоду, а пізніше вони змушені були, навпаки, відображати великі прибутки, суттєву частку яких інвестори вимагали назад у вигляді дивідендів. Амортизація дозволяла збалансувати витрати і доходи, а також створити фонд коштів для фінансування майбутніх відтворювальних процесів. Проте кінцевого свого значення концепція амортизації набула тільки у XX ст., коли у більшості країн почав застосуватися податок на прибуток, який у США,

наприклад, був запроваджений лише у 1913 р.

У більшості розвинутих країн амортизація є головним джерелом грошових коштів на модернізацію та оновлення основних засобів підприємств. Наприклад, в США та країнах західної Європи вона покриває до 70-80% потреб підприємств в таких коштах, майже повністю відшкодовуючи витрати, понесені на придбання наявних виробничих основних засобів. В Україні, для підприємств, що працюють на ринку понад 15 років, величина цього показника, як правило, не перевищує 30%, а часто є навіть нижчою. Така ситуація у вітчизняній економіці склалася у зв'язку з цілим рядом факторів, розглянутих у попередньому розділі.

Як ми вже відзначали, підходи до амортизаційної політики в нашій країні й у провідних зарубіжних країнах суттєво відрізнялися. Частково розходження збереглися і сьогодні, але за останні десятиліття були зроблені серйозні кроки, спрямовані на зближення українського і зарубіжного амортизаційного законодавства. У введеному в дію у 1992 році нормативному документі «Про склад витрат і єдині норми амортизаційних відрахувань» були скасовані амортизаційні відрахування на капітальний ремонт, що існували у радянському законодавстві з 1970 р. і залишені, таким чином, лише відрахування на повне відновлення (реновацію). Водночас, класифікація основних засобів, у той час ще основних фондів, залишалася радянською. Це був перший крок на шляху до консолідації амортизаційного законодавства з міжнародним, оскільки у розвинених країнах відрахування на капітальний ремонт не застосовуються. Крім того, такі витрати передбачалися тільки протягом терміну служби обладнання, а норми амортизації були значно знижені. Була також передбачена можливість проведення прискореної амортизації, зі збільшенням норм не більше, ніж у два рази. Витрати на всі види ремонтів і вдосконалення основних засобів з цього часу включалися до складу витрат на виробництво і реалізацію продукції і підприємствам надавалося право самостійного вибору методів віднесення їх на собівартість. Другою важливою віхою в процесі удосконалення амортизаційного законодавства стало введення в дію постанови

КМУ №1075 від 6 вересня 1996 р. «Про затвердження Положення про порядок визначення амортизації та віднесення амортизаційних відрахувань на витрати виробництва (обігу)».

Це положення вносило ряд принципів змін у правила обліку основних засобів:

1. Вперше впроваджено поняття амортизації нематеріальних активів в тому розумінні, в якому воно використовується у більшості розвинених країн.

2. Основні засоби (фонди), що амортизуються, були поділені на три групи: 1) будівлі, споруди, їхні структурні компоненти і передаточні пристрої; 2) транспортні засоби, офісне обладнання, електромеханічні прибори й інструменти, інформаційні системи; 3) інші фонди, що не ввійшли в групи 1 і 2. Річні норми амортизації для цих груп становили, відповідно, 5, 25 і 15 відсотків. Таким чином, була скорочена кількість груп і норм амортизації для різних основних засобів.

3. З цього моменту на витрати виробництва могла відноситися лише частина фактичних витрат на проведення всіх видів ремонту, модернізації, реконструкції і технічного переоснащення, що не перевищувала 5 відсотків від сукупної балансової вартості основних засобів на початок звітнього року. Усі витрати, що перевищували цю величину, збільшували балансову вартість об'єктів груп 2 і 3 або окремих об'єктів 1 групи, і на них нараховувалася амортизація у звичайному порядку. Третя хвиля значних перетворень відбулася з ухваленням чергових змін і доповнень до закону «Про оподаткування прибутку підприємств». Вони починали діяти з 1 січня 2003 р. і стосувалися, зокрема, статті 8 «Амортизація». Перша і найважливіша зміна – була додана 4 група основних засобів. Група 4 «Електронно-обчислювальні машини, інші машини для автоматичної обробки інформації, їхнє програмне забезпечення, пов'язані з ними засоби зчитування і друку інформації, інші інформаційні системи, телефони (у тому числі стільникові), мікрофони і рації, вартість яких перевищує вартість малоцінних товарів (предметів)» була утворена виділенням відповідних

об'єктів із групи 2 за попередньою класифікацією. Водночас, склад групи був дещо уточнений.

Після збільшення кількості груп, змінилися і норми амортизації. Вони становили 8% на рік для першої групи (склад якої не змінився), 40% на рік для другої, 24% для третьої; 60 % - для четвертої, і це є другою найважливішою зміною амортизаційної політики. Як видно, норми амортизації були суттєво підвищені. Таке рішення було покликане прискорити процеси оновлення основних засобів і, перш за все, відновлення технологічного парку, адже на багатьох підприємствах до сьогодні застосовується застаріле фізично і морально обладнання виробництва до 2000 року, а часом навіть ще радянське. Воно, крім іншого, є також досить енерго- і матеріалоємним, що суттєво знижує потенціал українських підприємств та їхню конкурентоспроможність як на вітчизняному, так і на закордонних ринках.

Водночас, із статті 8 «Амортизація» було виключено пункт 8.6.2, відповідно до якого дозволялося застосовувати прискорену амортизацію для третьої групи основних засобів за нормами 15, 30, 20, 15, 10, 5, 5 відсотків на рік на сім років у податковому обліку. Ця зміна була швидше негативною, оскільки такий метод амортизації дозволяв у ряді випадків помітно збільшити амортизаційні відрахування у перші роки експлуатації нового обладнання, що відносилось до третьої групи основних засобів. Це давало можливість дещо знизити податковий тягар підприємств та інтенсифікувати відтворювальні процеси на них. На противагу попередній зміні, у новій редакції закону була зроблена і досить значна поступка підприємствам і організаціям: до складу витрат періоду дозволено було включати будь-які витрати на поліпшення основних засобів, що амортизуються, у сумі, яка не перевищувала 10% сукупної балансової вартості всіх груп основних засобів, а не 5%, як це було в період з 1996 по 2003 роки. Ця норма протягом певного часу залишалася незмінною і у ПКУ і дозволяла багатьом підприємствам відчутно знизити платежі за податком на прибуток, що позитивно позначалося на результатах їхньої діяльності. Особливо актуальним такий підхід був з огляду на вже згадану

вище значну зношеність основних засобів на багатьох вітчизняних підприємствах.

Більшість наступних змін пов'язані вже із ухваленням Верховною Радою Податкового кодексу України наприкінці 2010 р. та з наступними численними змінами до нього. Про необхідність прийняття Податкового кодексу, який містив би в собі всі основні положення державної податкової політики, говорилося багато років. Кабінет Міністрів, Верховна Рада та Державна податкова адміністрація України розробляли та розглядали проекти такого кодексу ще з 2000 року. 5 липня 2001 року Верховна Рада прийняла у першому читанні законопроект «Про внесення змін у деякі закони України з питань оподаткування», який ще до голосування був названий багатьма причетними «малим» Податковим кодексом, оскільки містив деякі ключові положення, які мали згодом увійти в остаточний варіант цього документа.

Спробуємо проаналізувати зміни, які принесло ухвалення ПКУ в один з ключових механізмів фіскальної політики держави – оподаткування прибутку підприємств, а також у тісно пов'язані з ним процеси обліку та амортизації основних засобів підприємств.

Розділ III ПКУ називається «Податок на прибуток підприємств». Фактично, він і замінив Закон «Про оподаткування прибутку підприємств». З цим законом він має багато спільного, але є і ряд принципових відмінностей.

У ПКУ від моменту його ухвалення і до сьогодні передбачений поділ на 16 груп основних засобів та інших необоротних активів, а також мінімально допустимі строки корисного використання для об'єктів більшості з цих груп Група 3, наприклад, містить ті об'єкти, які до 2011 р. належали до першої групи основних засобів: будівлі, споруди, передавальні пристрої. Для будівель передбачений мінімальний строк експлуатації у 20 років, для споруд – 15 років, передавальних пристроїв – 10 років, а значить, і об'єкти всередині цієї групи матимуть різні норми амортизації. Група 4 об'єднує в основному ті основні засоби, які раніше належали до груп 2 та 4, і її об'єкти теж мають різний строк використання і норми амортизації. А от групи 1 (земельні ділянки), 10

(бібліотечні фонди), 11 (малоцінні необоротні матеріальні активи), 13 (природні ресурси) місяць ті об'єкти, які раніше можна було зустріти лише у ПС(Б)О №7 та плані рахунків бухгалтерського обліку, і які взагалі не підлягають амортизації у податковому обліку, або ж амортизуються за спрощеними схемами.

Крім того, після ухвалення ПКУ у податковому обліку замість одного податкового, можна застосовувати 5 методів амортизації, відомих з бухгалтерського обліку – прямолінійний (застосовується для усіх основних засобів), зменшення залишкової вартості, прискореного зменшення залишкової вартості (з 2011 р. був заборонений для основних засобів 2, 3, 7, 8 груп, але з 2015 р. обмеження були зняті), кумулятивний, а також виробничий (застосовується переважно для верстатів і транспортних засобів, але тільки малими та середніми підприємствами). Побічно, Податковий кодекс практично заборонив використання популярного раніше податкового методу в бухгалтерському обліку, оскільки згідно зі стандартом, підприємство має право застосовувати норми і методи нарахування амортизації основних засобів, передбачені податковим законодавством, а вони тепер повністю співпадають з такими у бухгалтерському обліку. Нехарактерними для України ці зміни є тому, що розширюють межі облікової політики підприємства, причому в царині оподаткування прибутку, даючи йому певну свободу вибору. Також, розширення меж облікової політики йде дещо у розріз із міжнародними стандартами фінансової звітності, використання яких все ширше просувається в Україні, і які, в цілому, спрямовані на мінімізацію опцій облікової політики підприємств, з метою підвищення можливостей порівняння фінансових звітів за різні періоди і звітів різних підприємств. Завдяки застосуванню ретельно обраних методів амортизації підприємство може знизити негативний ефект від обмеження мінімально допустимих строків експлуатації активів. Отже, хоч така зміна і призводить до потенційного ускладнення обліку основних засобів, але в цілому її можна вважати однозначно позитивною.

ПКУ приніс певну визначеність з обліком та амортизацією нематеріальних

активів: тепер вони чітко поділені на 6 груп, для яких відповідними документами будуть визначатися терміни дії права користування, а для амортизації застосовується, як і раніше, прямолінійний метод. Удосконалення в обліку нематеріальних активів теж були беззаперечним плюсом ПКУ. Такі активи, як права користування природними ресурсами (1 група), права користування майном (2 група), права на комерційні позначення (3 група), права на об'єкти промислової власності (4 група) та авторське право і суміжні з ним права (5 група) стають все більш поширеними, тому необхідність нормативної регламентації правил їх обліку була вже очевидною.

Те ж саме не можна однозначно сказати про згаданий вище поділ основних засобів на 16 (а фактично – 20) груп. Очевидних вигід у цьому немає. Чітка класифікація (як у радянські часи, коли також було 16 груп основних фондів), які об'єкти до якої групи відносити, відсутня. Конкретні норми амортизації для кожної групи не встановлені, а задані лише мінімальні строки корисного використання, які, фактично, обмежують тільки максимальні її норми. Фактична кількість груп збільшилася, що було актуальним, але кілька з 16 груп місять об'єкти, що взагалі не підлягають амортизації у податковому обліку, і, відповідно, не мають формальних причин знаходитися у розділі кодексу, присвяченому оподаткуванню прибутку підприємств. Проте, навіть на відносно невеликих фірмах така кардинальна зміна системи обліку основних засобів викликала у 2011 р. багато проблем. На великих же підприємствах, які, часом, мають десятки тисяч об'єктів основних засобів, такі зміни інколи викликали параліч системи обліку на кілька місяців, оскільки віднесення такої кількості об'єктів до конкретної групи основних засобів, визначення їхньої вартості, встановлення строків використання і норм амортизації, а також повна перебудова системи амортизації вимагали тисяч годин праці бухгалтерів та інших працівників, а також викликали значну кількість технічних ускладнень. Аналізуючи податкові амортизаційні правила після останніх нововведень та порівнюючи їх з нормами, прописаними в міжнародних стандартах бухгалтерського обліку (IAS) та фінансової звітності (IFRS) можна зробити

висновок, що вітчизняна облікова політика основних засобів суттєво наблизилася до загальноприйнятих нормативів. Відомо, що вітчизняні стандарти бухгалтерського обліку мають багато запозичень саме з IAS та IFRS, відрізняючись від них переважно в тих деталях, які є не вигідними державі, тобто, як правило, обмежують суми податків, які мають бути сплачені в державний бюджет. Оскільки податковий облік амортизації суттєво наблизився до бухгалтерського, то, відповідно, наблизився він і до норм міжнародних стандартів. Наприклад, МСБО №16 «Основні засоби» [70] передбачає практично такі ж самі методи нарахування амортизаційних відрахувань, що й вітчизняні П(С)БО №7 і ПКУ. Схожими є і більшість визначень. Однак, є і відмінності. В Україні, хоча це і не вказано в явному вигляді, фактично існує одна модель визначення вартості об'єктів необоротних активів після їх визнання модель собівартості. За цією моделлю, передбаченою і міжнародним стандартом, після визнання активом, об'єкт основних засобів повинен обліковуватися за його собівартістю за мінусом будь-якої накопиченої амортизації (depreciation, amortization) та будь-якого накопиченого збитку від зменшення корисності, що обліковуються як позапланова амортизація (impairment of assets). Передбачається також і можливість відновлення вартості активу, як правило, за рахунок реконструкції, капітального ремонту, додавання нових функцій тощо. Міжнародні стандарти також надають підприємствам можливість використовувати для визначення вартості необоротних активів так звану модель переоцінки. Ця модель дозволяє проведення переоцінки вартості об'єктів основних засобів за справедливою вартістю, причому їхня залишкова вартість може бути вищою, ніж початкова, без проведення будь-яких удосконалень об'єкту, а переоцінка може проводитися стільки разів, скільки це є економічно доцільним. В українських умовах використання цієї моделі теоретично дозволило б підприємствам завищувати суми амортизації. Тому, хоча формально такі поняття, як переоцінка та індексація вартості основних засобів та нематеріальних активів і наявні у вітчизняному законодавстві, причому у редакції, що нагадує текст міжнародних стандартів, їхнє практичне

застосування є максимально ускладненим або неможливим, у зв'язку з недостатньою нормативною регламентацією і ускладненістю процедури проведення. Ще однією принциповою відмінністю є те, що МСБО не передбачають ніяких обмежень на тривалість використання основних засобів або нематеріальних активів, як мінімальну, так і максимальну.

Еволюція амортизаційного законодавства України за останні 30 років зведена у додатку В. Часові періоди, протягом яких діяли певні норми амортизаційної політики, встановлені згідно з найбільш суттєвими змінами нормативної бази, що стосується даного питання. Менш суттєві зміни також наведені у таблиці, але не виділені окремими часовими періодами.

Спроба об'єднати податковий і бухгалтерський облік основних засобів після ухвалення ПКУ наприкінці 2010 року завершилася переважно невдало. Результатом її стала чергова глобальна реформа обліку, його ускладнення, а також теоретична можливість вести синхронний облік амортизаційних відрахувань за обома видами обліку у деяких випадках. Протягом 2011-2019 років були внесені деякі зміни як у ПКУ, так і в інші нормативні акти, що регулюють облік основних засобів у бухгалтерському та податковому обліку. Незважаючи на певне удосконалення класифікації груп основних засобів, давно вже необхідним є більш детальний опис складу окремих груп, оскільки часом досить складно визначити строк корисного використання і норму амортизації для конкретного об'єкту основних засобів. Потрібен також чіткий опис правил застосування прискореної амортизації. Зараз у ПКУ її проведення не передбачене, хоча у розвинутих країнах вона є одним з ключових факторів пришвидшення процесів відтворення основних засобів. Незважаючи на значні зрушення, залишились питання і в контексті розбіжностей бухгалтерського та податкового обліку амортизаційних операцій. Чинна нормативна база дозволяє об'єднати такий облік тільки в окремих випадках.

Головним чинником, що не надає змогу амортизації виконувати свою основну роль є, на нашу думку, супротив держави перетворенням у сфері обліку основних засобів, що заважає подоланню наведених вище негативних

факторів. Амортизація розглядається не стільки як основний інструмент накопичення коштів для відтворення основних засобів підприємств, яким вона має бути, скільки як фактор, що знижує надходження від податку на прибуток. Податок на прибуток є третім із основних джерел доходів держбюджету після ПДВ та акцизів, тому у короткостроковій перспективі державі не вигідні великі суми амортизаційних відрахувань на підприємствах. У більшості країн органи державної влади розуміють, що у стратегічній перспективі ефективна амортизаційна політика та швидке оновлення основних засобів підприємств принесуть значно більше користі економіці і податкових надходжень бюджету, ніж незначне збільшення обсягів податку на прибуток, і втілюють відповідні зміни у своєму законодавстві. Менше з тим, на сьогодні підприємства України є відносно вільними у виборі методів нарахування амортизації основних засобів як у бухгалтерському, так і у податковому обліку. Отже, недоліки державної амортизаційної політики можуть бути частково виправлені за рахунок оптимального використання існуючих інструментів, про що йтиметься далі.

Згадаємо у цьому розділі роботи також про малоцінні необоротні матеріальні активи (МНМА), які формально не вважаються окремою групою активів, хоча і є невід'ємною і важливою частиною майна більшості підприємств. Вони згадуються у двох ключових нормативних документах, що регулюють бухгалтерський і податковий облік основних засобів: П(С)БО №7 «Основні засоби» і ПКУ. Формально, можна вважати, що МНМА входять до складу основних засобів, хоча є суттєві нюанси. Згідно з П(С)БО №7, усі основні засоби поділені на 2 частини, перша з яких називається безпосередньо «Основні засоби», а друга – «Інші необоротні матеріальні активи». МНМА є другою з семи груп інших необоротних матеріальних активів. До них тепер належить велика кількість об'єктів, що традиційно вважались основними засобами: це більшість принтерів, сканерів, копіїв, моніторів, мобільних телефонів, факсів, кондиціонерів, значна частина офісних меблів, деякі холодильники, ноутбуки, ПК, тощо. Облік МНМА суттєво спрощений

порівняно з основними засобами, перш за все тому, що, хоча вони і амортизуються, і П(С)БО №7 навіть дозволяє використання для них прямолінійного і виробничого методів нарахування амортизації, у п. 27 для них дозволено методи 50/50 і 100% амортизації. Перший дозволяє амортизувати 50% первісної вартості об'єкта МНМА у першому місяці його експлуатації, і інші 50% - в останньому. Найбільш доцільним у більшості випадків є використання другого методу, коли у місяці, в якому об'єкт МНМА вводиться в експлуатацію, амортизується, фактично, списується на витрати періоду, 100% його первісної вартості. Це дозволяє практично не амортизувати такі МНМА і автоматично робить їхню залишкову вартість при списанні нульовою, що додатково спрощує облік. У податковому обліку, оскільки мінімальні строки експлуатації для МНМА не встановлені, також використовують методи 50/50 і 100% амортизації.

Вище ми вже відзначали, що незважаючи на періодичні спроби лібералізації амортизаційного законодавства, комплексна політика щодо інтенсифікації процесів відтворення основних засобів на підприємствах, у тому числі, за рахунок більш ефективного використання амортизаційних відрахувань і модернізації існуючих основних засобів, в Україні ніколи не впроваджувалася. Проте, відновлення амортизації як надійного та стабільного джерела фінансування оновлення основних засобів стимулювало б інноваційні процеси на підприємствах, що, без сумніву, збільшило б в середньостроковій перспективі прибутки підприємств, а значить, і податкові надходження. Натомість, доцільно було б запровадити механізм контролю над використанням амортизаційного фонду, що забороняв би витратити його кошти не за призначенням. На нашу думку, таким механізмом могло б стати впровадження річного звіту з використання амортизаційних відрахувань, де вказувалася б сума доступних коштів фонду за минулі звітні періоди, нарахована амортизація за звітний рік, а також деталі про нові об'єкти основних засобів, що були придбані або отримані іншим чином з використанням коштів цього фонду.

Існують і інші напрямки, за якими потрібно удосконалювати вітчизняну амортизаційну політику з метою досягнення в перспективі обсягів амортизаційних відрахувань, які б відповідали реальним потребам підприємств в коштах на оновлення основних засобів. Зокрема, пропонуємо перегляд мінімальних строків корисного використання для деяких груп основних засобів у ПКУ, а також запровадження можливості ведення прискореної амортизації та інших пільг для підприємств, які модернізують виробництво і впроваджують інноваційні технології, що дозволило б їм знизити податковий тягар, принаймні в період активного оновлення основних засобів, а також інтенсифікувати цей процес. Дані пропозиції будуть детальніше описані у наступному розділі даного магістерського дослідження.

Таким чином, дієва амортизаційна політика допомагає підтримувати динамічний інноваційний розвиток держави, що підвищує її міжнародний престиж, конкурентоспроможність товарів на внутрішньому і зарубіжних ринках, і, як наслідок, призводить до зростання реального сектору економіки, рівня життя населення і податкових надходжень, що і було доведено вище. В Україні на державному рівні поки немає повноцінного розуміння цього факту. Впровадження у економічну практику пропозицій, наданих у наступному розділі роботи, дозволить підвищити ефективність вітчизняної амортизаційної політики.

2.3. Бухгалтерський і податковий облік операцій, пов'язаних з надходженням, переоцінкою та відтворенням основних засобів

Надходження основних засобів, а також інших об'єктів необоротних активів на підприємство з точки зору їхнього бухгалтерського і податкового обліку носить амбівалентний характер, коли може бути водночас і досить простим, і дуже складним процесом. Простим, оскільки для початку ведення обліку кожного об'єкта основних засобів необхідно визначити лише його первісну вартість, метод нарахування і норми амортизаційних відрахувань, а також, залежно від способу надходження об'єкта, скласти інвентарну картку обліку та

акт приймання-передачі. Водночас, кожне з цих завдань в контексті конкретних об'єктів може виявитися суттєво складнішим, ніж очікувалося.

Найскладнішою процедурою обліку при надходженні основних засобів у більшості випадків є визначення їх первісної вартості. Надходження може відбуватися багатьма різними шляхами: через придбання за грошові кошти, будівництво або виготовлення, які можуть здійснюватися підрядним або господарським способом, безкоштовне отримання від іноземних або вітчизняних суб'єктів господарювання, організацій та благодійних фондів, урядів тощо, шляхом внесення об'єктів до капіталу підприємства учасниками, бартерного обміну на інші об'єкти основних засобів, матеріальні запаси, дебіторську заборгованість або готову продукцію підприємства. Облік для кожного з цих шляхів має певні особливості, здатні ускладнити визначення первісної вартості, що може призвести до її викривлення. Занижене її значення спричинить зменшення амортизаційних відрахувань, що викличе збільшення нарахованих сум податку на прибуток і знизить ефективність виконання амортизацією відтворювальної функції в контексті основних засобів та інших необоротних активів. З іншого боку, завищені значення первісної вартості зменшать суми податку на прибуток, що може викликати запитання з боку фіскальних органів. Досить простим завданням є визначення первісної вартості об'єктів тільки у випадку їх придбання за грошові кошти, і навіть тут існують нюанси, а от у випадках підрядного або самостійного будівництва, безоплатного отримання або обміну воно, часом, стає зовсім нетривіальним. Проблемні питання та особливості, пов'язані з відображенням надходження та формування первісної вартості об'єктів основних засобів різними шляхами наведені у таблиці 2.1.

Первісна вартість окремих об'єктів основних засобів формується на рахунку 15 «Капітальні інвестиції». У всіх випадках, сума ПДВ із зрозумілих причин не додається до первісної вартості об'єкту основних засобів або будь-якого іншого об'єкту необоротних (і оборотних) активів. Після закінчення її формування і введення об'єкта основних засобів в експлуатацію, його

подальший облік ведеться на відповідному субрахунку рахунку 10 «Основні засоби». У цілому, аналогічно ведеться облік і деяких інших видів необоротних активів на рахунках 12 «Нематеріальні активи», 16 «Довгострокові біологічні активи» та 11 «Інші необоротні матеріальні активи».

У разі самостійного створення або будівництва об'єкту основних засобів, або ж його будівництва підрядним способом, формування первісної вартості відбувається в цілому так само, але кількість її складових елементів може вимірюватися сотнями і навіть тисячами, а час її формування – тижнями, місяцями і роками.

Таблиця 2.1

Проблемні питання та особливості, пов'язані з обліковим відображенням надходження об'єктів основних засобів

Зміст господарської операції	Проблемні питання	Коментар
1	2	3
<p>Надходження основних засобів:</p> <p>а) через придбання за грошові кошти</p> <p>б) створення або будівництва, які можуть бути здійснені як господарським, так і підрядним способами</p> <p>в) безоплатне отримання (від вітчизняних і іноземних господарських суб'єктів, благодійних фондів та організацій, урядів тощо)</p>	<p>Визначення первісної вартості</p> <p>Формування ринкової або відновлювальної вартості об'єкта основних засобів</p>	<p>Занижене значення первісної вартості призведе до зменшення амортизаційних відрахувань, і, як наслідок, завищення бази оподаткування податком на прибуток і менш ефективного виконання амортизацією функції відтворення основних засобів.</p> <p>Велика кількість елементів, що формують первісну вартість об'єктів основних засобів, необхідність обліку усіх відповідних документів, а також тривалий час будівництва створюють очевидні складності і ризики при надходженні основних засобів таким способом.</p> <p>Відновлювальну вартість може бути визначити складніше, ніж ринкову. У найпростішому випадку справедлива вартість може бути визначена спеціальною комісією, створеною на підприємстві (як правило, у складі керівника підприємства, головного бухгалтера і, за необхідності, технічних спеціалістів, матеріально-відповідальних осіб тощо) на основі первинних документів, отриманих разом із об'єктом основних засобів.</p>

Продовження табл. 2.1

1	2	3
---	---	---

<p>г) внесення учасниками до капіталу підприємства</p>	<p>Формування ринкової вартості</p>	<p>Підприємство має визнавати доходи у тих випадках, коли збільшуються його активи або зменшуються зобов'язання, з одночасним зростанням власного капіталу, крім випадків зростання капіталу за рахунок внесків учасників, якщо розмір доходу може бути достовірно визначений. Визнання доходів призводить до зростання бази оподаткування податком на прибуток. Підприємство не отримує ні грошових коштів, ні їхніх еквівалентів, ні навіть високоліквідних активів, проте його податкові зобов'язання зростають.</p> <p>З 1 січня 2015 року Законом України [148] змінено методологію та критерії визначення господарських операцій контрольованими, і операції з надходження основних засобів до статутного капіталу від учасників тепер мають бути відображені у Звіті про контрольовані операції. Це повинно бути зроблено у звітному періоді, у якому відбулася господарська операція з передачі основних засобів від учасника підприємству та/або у періоді, коли відповідний об'єкт був введений в експлуатацію.</p> <p>Передбачає велику кількість варіацій обліку таких операцій. Обмін може здійснюватися на подібні і неподібні активи.</p>
<p>д) бартерний обмін на інші об'єкти основних засобів, або ж обмін на матеріальні запаси, готову продукцію підприємства, дебіторську заборгованість</p>	<p>Формування справедливої вартості</p>	<p>Передбачає велику кількість варіацій обліку таких операцій. Обмін може здійснюватися на подібні і неподібні активи.</p>

Вартість самостійно створених і побудованих для власних потреб машин, обладнання, транспортних засобів тощо, теж формується на субрахунку 152, а вартість самостійно або підрядним способом побудованих будівель, споруд, передавальних пристроїв – на субрахунку 151 «Капітальне будівництво». Велика кількість елементів, що формують первісну вартість об'єктів основних засобів, необхідність обліку усіх відповідних документів, а також тривалий час будівництва створюють очевидні складності і ризики при надходженні основних засобів таким способом.

Ще більше питань може виникнути при безоплатному отриманні об'єктів основних засобів. Для таких основних засобів первісна вартість буде складатися з їхньої справедливої вартості і суми супутніх витрат, як визначено

у П(С)БО №7 «Основні засоби» [70]. Супутні витрати визначаються п. 8 П(С)БО №7 і в цілому є такими ж, як і для інших способів надходження основних засобів: це додаткові витрати на транспортування, монтаж, наладку, страхування ризиків, збори, мито, непрямі податки тощо, пов'язані з конкретним об'єктом. Визначення справедливої вартості знаходимо у додатку до П(С)БО №19 «Об'єднання підприємств»: нею може бути або ринкова, або відновлювальна вартість об'єкта основних засобів. Для більшості об'єктів, таких як земля і будівлі, машини та обладнання тощо, а також для нематеріальних активів, справедливою у більшості випадків буде ринкова вартість. Для таких об'єктів, як правило, є відкритий ринок, і їхню ціну можна відносно легко визначити. Для інших же основних засобів, або якщо поточну ринкову вартість визначити складно чи неможливо, у якості справедливої застосовується відновлювальна вартість, яка також називається сучасною собівартістю придбання. У даному контексті, відновлювальною вартістю можна вважати вартість відтворення основних засобів у нових виробничих умовах за певний період часу, тобто суму коштів, яка знадобилася б підприємству, щоб отримати ідентичний або аналогічний об'єкт у звітному періоді. Відповідно, відновлювальну вартість може бути визначити складніше, ніж ринкову. У найпростішому випадку справедлива вартість може бути визначена спеціальною комісією, створеною на підприємстві (як правило, у складі керівника підприємства, головного бухгалтера і, за необхідності, технічних спеціалістів, матеріально відповідальних осіб тощо) на основі первинних документів, отриманих разом із об'єктом основних засобів. Якщо ж таких документів немає, або вони не дають достатньо інформації для визначення справедливої вартості, підприємство буде змушене залучити професійного незалежного оцінювача. Така ситуація може виникнути, наприклад, якщо одне підприємство безоплатно передає іншому повністю амортизований об'єкт основних засобів, залишкова вартість якого дорівнює нулю. Однак, справедлива вартість такого об'єкту, як правило, не буде нульовою і її необхідно буде об'єктивно визначити. Вартість послуг

незалежного оцінювача буде також додана до первісної вартості об'єкта основних засобів.

При безоплатному отриманні основних засобів виникає ще одна серйозна проблема. Безоплатне отримання відповідає критеріям отримання доходів. Критерії визнання доходів визначені у П(С)БО №15 «Дохід», і вони є досить чіткими і однозначними. Підприємство має визнавати доходи у тих випадках, коли збільшуються його активи або зменшуються зобов'язання, з одночасним зростанням власного капіталу, крім випадків зростання капіталу за рахунок внесків учасників, якщо розмір доходу може бути достовірно визначений. Очевидно, визнання доходів призводить до зростання бази оподаткування податком на прибуток, що, у свою чергу, збільшує суму нарахованого податку. Підприємство не отримує ні грошових коштів, ні їхніх еквівалентів, ні навіть високоліквідних активів, проте його податкові зобов'язання зростають. Втім, технічно, підприємство дійсно отримує дохід, адже його активи зростають одночасно з власним капіталом, і дана операція не супроводжується внесенням капіталу з боку учасників. Однак, цей дохід визнається не у момент отримання об'єктів основних засобів або їхнього введення в експлуатацію, а під час їхньої амортизації.

Подальші складності з обліком основних засобів, отриманих безкоштовно, не пов'язані безпосередньо з обліком їхнього надходження, але можуть викликати не менше проблем. Введені в експлуатацію безкоштовно отримані основних засобів мають первісну вартість і підлягають амортизації у тому ж порядку, що і об'єкти, отримані іншими шляхами. В обліку відображається дохід від безоплатного отримання основних засобів, причому одночасно зменшується сума раніше відображеного додаткового капіталу. Таким чином, дохід відображається не одночасно, а поступово, протягом періоду експлуатації і амортизації об'єкту основних засобів, що, в цілому, є логічним і справедливим. Однак, сума відображеного доходу і сума амортизаційних відрахувань за звітний період часто будуть відрізнятись. Це відбувається тому, що при безоплатному отриманні об'єкту основних засобів сума додаткового капіталу,

яка і є доходом підприємства, дорівнює сумі справедливої або відновлювальної вартості отриманого об'єкту, а первісна вартість, яка амортизується, може додатково включати в себе витрати на транспортування, перевалку, монтаж, наладку, страхування тощо, які може нести уже підприємство-отримувач. У зв'язку з цим сума амортизації, і, відповідно, сума визнаних витрат періоду, буде більшою, ніж сума визнаних релевантних доходів цього ж періоду.

У випадку внесення основних засобів до капіталу підприємства його учасниками, наприклад, у вигляді внесків до статутного капіталу при створенні підприємства, або ж внесків до іншого додаткового капіталу, облік таких операцій здійснюється дещо простіше, ніж при їхньому безоплатному отриманні. Єдиним суттєвим нюансом тут є те, що з 1 січня 2015 року Законом України] змінено методологію та критерії визначення господарських операцій контрольованими, і операції з надходження основних засобів до статутного капіталу від учасників тепер мають бути відображені у Звіті про контрольовані операції. Це повинно бути зроблено у звітному періоді, у якому відбулася господарська операція з передачі основних засобів від учасника підприємству та/або у періоді, коли відповідний об'єкт був введений в експлуатацію. Особливості цього процесу розкриті у листі ДФС України.

Останній спосіб надходження основних засобів на підприємство, а саме, їх отримання через бартерний обмін на інші активи, передбачає велику кількість варіацій обліку таких операцій. Як і деякі з розглянутих вище способів, він містить визначення справедливої вартості, причому як для об'єктів основних засобів, які надходять на підприємство, так і для відчужуваних активів. Підписання бартерного контракту, як правило, передбачає, що обидві сторони вже узгодили між собою склад обмінюваних активів і їх вартість. Ця вартість для обох об'єктів або груп об'єктів активів, що беруть участь у обміні, і буде справедливою вартістю. Як і у попередньому випадку, послуги незалежного оцінювача тут знадобляться тільки якщо підприємства хочуть здійснити обмін, але не можуть узгодити вартість активів з обох сторін.

Ще однією особливістю бартеру основних засобів є те, що обмін може

здійснюватися на подібні і неподібні активи. Важливий нюанс полягає у тому, що первісна вартість отриманого об'єкта основних засобів у такому випадку дорівнюватиме залишковій вартості переданого подібного об'єкту. Інколи трапляються ситуації, коли така вартість об'єкта, що передається, є вищою за його справедливу вартість. Тоді первісна вартість отриманого об'єкта основних засобів буде дорівнювати справедливій вартості переданого об'єкта, а різниця між залишковою і справедливою вартістю переданого об'єкта повинна бути списана на витрати звітного періоду. Проте, дохід у результаті обміну подібних основних засобів, коли справедлива вартість переданого об'єкта є вищою, ніж його залишкова вартість, не визнається. Про це чітко сказано у п. 9 П(С)БО №15 «Дохід» .

У випадку обміну неподібних об'єктів, тобто основних засобів різного функціонального призначення, з різною справедливою вартістю, або ж отримання основних засобів в обмін на інші активи, згадані вище, відображення господарських операцій у бухгалтерському обліку буде здійснюватися таким чином, наче переданий об'єкт основних засобів був проданий, з відображенням доходу від його реалізації, а також собівартості, з подальшим їх списанням на фінансовий результат звітного періоду і зарахуванням взаємних зобов'язань за бартерною угодою.

Але тут виникають певні колізії та неузгодженість між позицією податкових органів, чинною нормативною базою і сучасною практикою бухгалтерського обліку. Наприклад, О. Золотухін, акцентує увагу на те, що при обміні неподібних основних засобів, об'єкт основних засобів, що передається, повинен спочатку бути переведений у розряд необоротних активів, утримуваних для продажу, а у результаті такої операції доходи і витрати мають бути списані на фінансовий результат. У цілому, така позиція відповідає і сучасним реаліям обліку. Проте, на нашу думку, для таких операцій списувати відчужувані основних засобів на рахунок 286 «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу» не доцільно. У той же час, у статті І. Волянюк, навпаки, сказано, що, «оскільки П(С)БО №27 охоплює тільки

операції продажу та припиненої діяльності, але не обміну, то і передавати відчужувані основні засоби до складу необоротних активів, утримуваних для продажу, не потрібно». Однак конкретний приклад відображення в обліку таких операцій автором статті не наведено. Відзначимо неточність у статті з приводу того, що при обміні неподібних активів дохід не визнається, а вище нами вже доведено, що дохід має визнаватися. Проте, ми погоджуємось з автором статті, що першим і головним критерієм визнання активу утримуваним для продажу є наступний: очікується отримання економічних вигід від продажу активів, а не від їхнього використання за призначенням. Крім того, як чітко сказано у законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [106], економічною вигодою є потенційна можливість отримання підприємством грошових коштів від використання активів. При обміні неподібних основних засобів у багатьох випадках грошові кошти не тільки не будуть отримані, а навіть може знадобитися доплата за неподібний об'єкт основних засобів з більш високою справедливою вартістю. Тому, дійсно, підстав для переведення таких основних засобів до складу активів, утримуваних для продажу, згідно чинних норм П(С)БО №27 немає. Але ми вважаємо, що дохід у ході відображення цих операцій показувати потрібно. І тут виникає друга колізія. У ранніх редакціях Плану рахунків бухгалтерського обліку, до введення субрахунку 286 «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу», існував субрахунок 742 «Дохід від реалізації необоротних активів» рахунку 74 «Інші доходи». У сучасній редакції Плану такого субрахунку немає, оскільки відчужувані основні засоби та інші необоротні активи передбачається переводити до складу необоротних активів, утримуваних для продажу, які, фактично, вважаються вже оборотними активами, а дохід від їх реалізації відображається на субрахунку 712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів». Тому неможливо відобразити у бухгалтерському обліку дохід від реалізації основних засобів без переведення їх до складу активів, утримуваних для продажу. Теоретично, можна створити окремий унікальний субрахунок на підприємстві, але оскільки

не існує субрахунків більш високого порядку для обліку доходів від реалізації необоротних активів, і питання стосується формування фінансового результату підприємства, реалізувати такий варіант без ризику отримання санкцій з боку фіскальних органів теж неможливо.

Існує два можливих рішення даної проблеми. Першим є повернення у План рахунків субрахунку «Дохід від реалізації необоротних активів». Використовуваний для нього раніше номер 742 вже зайнятий субрахунком «Дохід від відновлення корисності активів», тому можливим було б використання зарезервованого сьогодні субрахунку 743. Проте, субрахунок 742 був ліквідований, а субрахунок 286 створений з метою наближення норм національних стандартів обліку до МСБО та МСФЗ, тому, навіть незважаючи на простоту такого методу, ми вважаємо недоцільним повернення до Плану рахунків субрахунку «Дохід від реалізації необоротних активів».

Іншим варіантом є переведення відчужуваних основних засобів у розряд необоротних активів, утримуваних для продажу. Такий же варіант запропоновано і податковими експертами Н. Чернишовою та М. Нестеренком і редактором Н. Вороною. Авторами наведено приклад обліку таких операцій, і він у всіх суттєвих аспектах співпадає з варіантом, запропонованим О. Золотухінін. Вони також вказують, що обмін неподібних основних засобів для цілей обліку може вважатися продажем. На нашу думку, точніше було б сказати, що обмін неподібних основних засобів є бартерною операцією, а бартерні операції в основному здійснюються з комерційною метою. Активи, які отримуються в результаті їхнього здійснення, підлягають подальшому продажу або обміну, і кінцевою метою є отримання економічних вигід. Ми вважаємо, що з цієї точки зору обмін неподібних основних засобів все ж не є класичною бартерною операцією і, як правило, здійснюється без прямих комерційних цілей і не для отримання доходу та прибутку. У нашому випадку, передбачається обмін менш потрібного об'єкту основних засобів на більш потрібний, з подальшим використанням останнього за прямим призначенням у господарській діяльності підприємства. У даному випадку можна скористатися

і міжнародним досвідом. Так, згідно з п. 10 МСФЗ №5 «Непоточні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність» операції з обміну непоточних активів вважаються реалізацією, якщо такі операції мають комерційну сутність у відповідності до норм п. 25 МСБО №16 «Основні засоби». Визначення комерційної сутності господарської операції з МСБО №16 є максимально широким, і виходячи з нього можна вважати, що господарські операції з обміну неподібних основних засобів мають комерційну сутність, а значить, з точки зору МСБО, можуть вважатися операціями їхнього продажу і обліковуватися відповідно.

Згідно норм міжнародного стандарту, підприємство має визнати комерційну сутність господарської операції з огляду на очікувану зміну майбутніх грошових потоків, які стануть наслідками такої операції, якщо конфігурація грошових потоків від отриманого активу, у нашому випадку, об'єкту основних засобів, буде відрізнятися від конфігурації грошових потоків від відчуженого активу, іншого об'єкту основних засобів. Це не є очевидним, але, обмінюючи один об'єкт на інший, підприємство, як правило, розраховує використовувати отриманий об'єкт у господарській діяльності більш ефективно, ніж переданий, і потенційно отримувати в результаті такого використання більше економічних вигід. Тому, з точки зору МСБО та МСФЗ ми можемо чітко вважати обмін неподібних основних засобів операцією їхнього продажу. Але і тут виникає дві проблеми.

По-перше, використання міжнародних стандартів на сьогодні є обов'язковим лише для деяких підприємств. Їх перелік визначено у п. 2 ст. 12-1 Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» [106]. Це публічні акціонерні товариства, суб'єкти господарювання, які здійснюють діяльність у видобувних галузях, підприємства, які провадять господарську діяльність за видами, перелік яких визначається КМУ, а також т. з. підприємства, що становлять суспільний інтерес. Останні два пункти розкриваються у п. 2 постанови КМУ № 419 від 28.02.2000 р. Перелік є досить довгим, але до нього не потрапляють понад 90% вітчизняних

юридичних осіб, у тому числі більшість малих та середніх підприємств, а отже вони мають право вести облік і складати звітність за міжнародними стандартами виключно на добровільних засадах. Очевидно, що більшість з них веде облік тільки за П(С)БО, а їх бухгалтери не зобов'язані знати і використовувати МСБО та МСФЗ. По-друге, навіть якщо підприємства ведуть облік за міжнародними стандартами, це зовсім не відмінює необхідність його ведення за національними стандартами, а ними облік операцій з обміну неподібних основних засобів не регламентовано. Пропонуємо для вирішення вищезначеної проблеми відсутності у вітчизняному законодавстві правил, які б регламентували порядок обліку операцій з обміну неподібних основних засобів, наступні методичні рекомендації:

1. У Плані рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій до рахунку 28 «Товари» додати новий субрахунок за номером 287 «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для обміну». Використання такого субрахунку у поєднанні з субрахунком 286 «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу» підвищить наочність обліку та його зрозумілість як для бухгалтерів, так і для користувачів облікової інформації.

2. У Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій в описі субрахунків 712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів» та 943 «Собівартість реалізованих виробничих запасів» змінити текст з «необоротних активів та груп вибуття, утримуваних для продажу» на «необоротних активів та груп вибуття, утримуваних для продажу та обміну».

Схематично окреслені проблеми та запропоновані шляхи їхнього вирішення зображені в додатку Д.

Облік обміну неподібних основних засобів виглядатиме наступним чином (таблиця 2.2).

Такий варіант відображення операцій з урахуванням запропонованих нами змін

до П(С)БО №27 та Плану рахунків бухгалтерського обліку вже буде повністю відповідати як нормам МСФЗ та МСБО, так і нормам національних стандартів обліку, а для більшої наочності і зручності як для бухгалтерів, так і для користувачів облікової та звітної інформації замість субрахунку 286 «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу» пропонуємо використання нового субрахунку 287 «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для обміну». Також для окремих операцій запропоновано альтернативну кореспонденцію рахунків, яка може використовуватися у залежності від особливостей конкретних операцій.

Таблиця 2.2 Відображення операцій з обміну неподібних об'єктів основних засобів у бухгалтерському обліку

№	Зміст господарської операції	Дебет	Кредит
1	Об'єкт основних засобів на дату прийняття рішення про обмін на інший об'єкт основних засобів переведено до складу необоротних активів, утримуваних для обміну: списано знос відчужуваного об'єкту основних засобів списано залишкову вартість відчужуваного об'єкту основних засобів	131 287	10 10
2	Відчужуваний об'єкт основних засобів передано отримувачу	377	712
3	Нараховано податкове зобов'язання з ПДВ	712	641
4	Залишкову вартість відчужуваного об'єкту основних засобів списано на витрати звітного періоду	943	287
5	Отримано об'єкт основних засобів, переданий партнером у обмін на відчужений об'єкт основних засобів	152	631, 685
6	Відображено податковий кредит з ПДВ	641	631, 685
7.1	Здійснено доплату за отриманий об'єкт основних засобів	631, 685	301, 311
7.2	Отримано доплату за відчужений об'єкт основних засобів	301, 311	377
8	Відображено взаємозалік заборгованостей	631, 685	377
9	Дохід від продажу (обміну) списано на фінансовий результат звітного періоду	712	791
10	Залишкову вартість (собівартість) відчужуваного об'єкту основних засобів списано на фінансовий результат звітного періоду	791	943
11	Отриманий об'єкт основних засобів введено в експлуатацію	10	152

Обов'язковим компонентом процесу зарахування основних засобів на баланс господарюючого суб'єкта є визначення строків експлуатації, або ж строків корисного використання для кожного їх об'єкту. При застосуванні прямолінійного методу нарахування амортизації, саме строк експлуатації

визначає норми амортизації для кожного конкретного об'єкту. Загалом, визначені строки корисного використання характеризують темпи оновлення основних засобів та інтенсивність інноваційних процесів підприємства.

Для об'єктів основних засобів, як і для інших необоротних активів, строки корисного використання встановлюються засновниками підприємства, його власниками, або ж уповноваженими ними особами. Такими особами можуть бути керівник, головний бухгалтер або інші співробітники, що входять до складу спеціально створеної комісії. Для визначення строку використання кожного об'єкта повинні враховуватися прогнозована інтенсивність його експлуатації, якщо це можливо, з урахуванням продуктивності і потужності, очікуваний фізичний та моральний знос, нормативні та інші обмеження. У багатьох випадках точно врахувати усі ці критерії неможливо, оскільки рекомендацій щодо встановлення строків експлуатації для різних об'єктів практично не існує, а відповідальні співробітники підприємства можуть не мати для цього достатньої кваліфікації. Відповідно, типовими є ситуації, коли ці строки встановлюються однаковими для усіх схожих об'єктів, або ж вони обираються приблизно, без врахування попереднього досвіду використання подібних об'єктів. Формально, вони впливають тільки на темпи амортизації у бухгалтерському і податковому обліку, але насправді вони також демонструють інноваційний потенціал підприємства. Тривалі строки використання, особливо для об'єктів 4 та 5 груп, сигналізують про низькі темпи розвитку підприємства, його економічну стагнацію. Лише застосування інновацій та активне оновлення основних засобів дозволяє підприємствам бути конкурентоздатними в сучасних умовах.

Існуючі недоліки амортизаційного законодавства змушують вчених, представників бізнесу і чиновників постійно шукати шляхи для його удосконалення. Однак, більшість ініціатив так і залишаються на рівні пропозицій, не втілюючись у реальні закони. Кризові явища суттєво сповільнили економічні процеси в Україні. Це загострює такі проблеми підприємств, як виплати за кредитами, збут продукції, забезпечення достатніх

обсягів обігових коштів тощо. З іншого боку, це ж надає підприємствам, які напрацювали певний запас міцності, час і можливість проаналізувати й оптимізувати процеси своєї діяльності. Зокрема, замінити застаріле обладнання новим, освоїти його, щоб з початком відновлення економіки мати можливість задовольняти потреби клієнтів на якісно новому рівні.

Частково українську економіку врятовує той факт, що навіть стовідсотковий знос основних засобів у бухгалтерському та податковому обліку не обов'язково означає неможливість їхнього подальшого використання у господарській діяльності підприємств. Питання подальшої експлуатації основних засобів, після того, як строк їхнього корисного використання скінчився, є складнішими, ніж може здатися на перший погляд. З цими питаннями постійно стикаються практично усі підприємства, і для відповіді на них доводиться керуватися численними діючими нормативними актами та методичними рекомендаціями.

Далеко не завжди власник буде зацікавлений у ліквідації таких об'єктів основних засобів, яка, теоретично, повинна була б бути проведена після того, як передбачений підприємством строк їхнього використання скінчився. Навпаки, частіше організації планують подальшу експлуатацію цих об'єктів, якщо їхній технічний стан це дозволяє. Отже, проаналізуємо варіанти дій підприємств після закінчення строків корисного використання різних об'єктів основних засобів і досягнення ними нульової залишкової вартості, а також опції відображення відповідних операцій у бухгалтерському обліку згідно чинного законодавства.

Одним з варіантів буде списання такого об'єкта, тобто його ліквідація. Він виглядає логічним у даному випадку, але часто буде не тільки небажаним для підприємств, але ще і незаконним. Як ми вже відзначили, підприємство може мати бажання далі експлуатувати амортизований, але придатний до використання об'єкт основних засобів, і існує кілька можливостей такої експлуатації, які ми розглянемо далі. Крім того, підприємство має право списати об'єкт основних засобів тільки у тому випадку, якщо він перестав

відповідати критеріям визнання його активом, або ж такий об'єкт був безоплатно переданий іншим суб'єктам господарювання чи фізичним особам, згідно п. 33 П(С)БО №7 «Основні засоби» [70]. Критеріями визнання активами для основних засобів є, перш за все, імовірність того, що їхнє використання принесе підприємству економічні вигоди у майбутньому, а також можливість достовірної оцінки їхньої вартості, як і для будь-яких інших активів. Очевидно, що повністю амортизовані основні засоби у більшості випадків продовжують відповідати критеріям визнання їх активами. Так само, продовжують вони відповідати критеріям основних засобів, визначеним П(С)БО №7: мають матеріальну форму, строк корисного використання більше одного року або одного операційного циклу, довшого за рік, а також експлуатуються підприємством для ведення операційної діяльності, адміністративних або соціально-культурних функцій. Пункт 40 методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку основних засобів, які, по суті, є додатком до П(С)БО №7, дає конкретний перелік підстав для їхнього списання: вибуття внаслідок продажу, ліквідації, безоплатної передачі, нестачі, остаточного псування або інших причин невідповідності критеріям визнання активом, названих вище. Закінчення строку корисного використання або досягнення об'єктом нульової залишкової вартості такими підставами не є. Отже, якщо для об'єкта основних засобів не виконується хоча б один з критеріїв невизнання активом, то для списання взагалі немає законних підстав.

В окремих випадках економічно обґрунтованою може бути часткова ліквідація об'єкта основних засобів. Вона може застосовуватися до об'єктів, які продовжують відповідати критеріям активів і повинна здійснюватися у відповідності до п. 35 П(С)БО №7, тобто первісна або переоцінена вартість і знос такого об'єкта повинні бути зменшені на суму, відповідно, первісної чи переоціненої вартості та зносу його ліквідованої частини. Проте, часткова ліквідація може бути застосована лише до деяких об'єктів основних засобів, як правило, будівель або споруд. Також, можливий варіант продажу або безоплатної передачі амортизованого об'єкта іншим підприємствам або

фізичним особам, причому навіть об'єкти з нульовою залишковою вартістю бажано продавати за ціною, співставною з їхньою справедливою вартістю, оскільки такий продаж впливає на фінансовий результат підприємства.

Якщо ж підприємство планує і надалі використовувати амортизований об'єкт основних засобів, то у нього теж є кілька варіантів дій. Першим з них є дооцінка об'єкта з нульовою залишковою вартістю і продовження його амортизації. Проте, це викликає цілий ряд труднощів. Так, п. 16 П(С)БО №7 вимагає, щоб при переоцінці одного об'єкта основних засобів, здійснювалася переоцінка усієї групи, до якої він належить, а це можуть бути десятки, сотні, а інколи і тисячі об'єктів. Крім того, цей же пункт вимагає, щоб, переоцінивши об'єкт основних засобів один раз, підприємство і надалі регулярно переоцінювало його таким чином, щоб його залишкова вартість на дату балансу суттєво не відрізнялася від справедливої. Нарешті, найголовнішою проблемою для підприємства стає необхідність залучення для переоцінки основних засобів сертифікованого оцінювача. Це передбачено відразу двома нормативними актами: ст. 7 розділу II Закону України «Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні» і п. 33 Національного стандарту №1 «Загальні засади оцінки майна і майнових прав». Причому, користуватися послугами оцінювача надалі доведеться регулярно, а їхня вартість в окремих випадках може перевищувати економічну вигоду від переоцінки об'єктів основних засобів. Самостійне здійснення переоцінки загрожує підприємству штрафом, відносно невеликим, але з прогресуючою ставкою. Також, дооцінка негативно вплине на результати діяльності і розмір податку на прибуток майбутніх періодів за рахунок збільшення сум амортизації, і може викликати питання при можливому продажі об'єкту основних засобів. Крім того, закон України «Про внесення змін до ПКУ щодо покращення інвестиційного клімату в Україні» з 1 січня 2017 р. визначив зміни у п. 138.3.1. ПКУ, якими фактично заборонив амортизувати вартість основних засобів, переоцінених згідно з нормами П(С)БО. Отже, здійснення переоцінки амортизованих об'єктів основних засобів технічно можливе, але велика

кількість проблем і витрат у більшості випадків робить такий варіант недоцільним для підприємства.

Наступним варіантом дій, що дозволяє надалі використовувати амортизовані об'єкти основних засобів, є модернізація, реконструкція, добудова та інші модифікації таких об'єктів, які приводять до їх поліпшення і збільшення майбутніх економічних вигід від їх експлуатації. Пункт 14 П(С)БО №7 говорить, що первісна вартість об'єкта основних засобів повинна бути збільшена на суму вартості такої модернізації, реконструкції, добудови тощо. Відповідно, вартість поліпшення об'єкту основних засобів в подальшому буде амортизуватися в складі його первісної вартості у звичайному порядку, що відтермінує досягнення таким об'єктом нульової залишкової вартості. Проте, треба враховувати, що до збільшення первісної вартості об'єкту основних засобів в бухгалтерському обліку приводить тільки якісне поліпшення такого об'єкта, а не ремонт для підтримання існуючого рівня економічних вигід, що забезпечуються ним. Витрати на ремонт основних засобів відносяться до витрат періоду.

Нарешті, останнім варіантом тут є продовження кількісного обліку об'єкта основних засобів, без його списання і без нарахування амортизації. У такому випадку, первісна вартість і сума зносу такого об'єкта будуть однаковими, тобто його фактична балансова вартість дорівнюватиме нулю. Очевидно, продовження амортизації в таких умовах неможливе. Однак, п. 25 П(С)БО №7 дозволяє підприємству змінити строк корисного використання об'єкта основних засобів, якщо економічні вигоди від його використання теж змінилися. Тобто, якщо об'єкт повністю амортизовано, але його можна експлуатувати і далі, строк його корисного використання можна продовжити, виходячи з його сучасного стану. У цьому випадку, його також можна буде у майбутньому модернізувати, збільшивши таким чином його первісну вартість, і навіть дооцінити, якщо підприємству треба буде відобразити в балансі актуальну вартість своїх активів. Змінити строк корисного використання активу також можна ще до досягнення ним нульової залишкової вартості.

Отже, якщо об'єкт передбачається використовувати і надалі, то його можна дооцінити, модернізувати, або продовжувати кількісний облік із подовженням строку корисного використання. Якщо підприємство веде облік згідно із МСБО та МСФЗ і використовує модель переоцінки, то саме переоцінка буде практично єдиною опцією, у випадках, коли залишкова вартість об'єкту основних засобів суттєво відрізняється від справедливої вартості. Водночас, переоцінка основних засобів тягне за собою значні витрати людських і фінансових ресурсів.

Систематизуємо ситуації, коли виникає необхідність у переоцінці основних засобів. Відразу визначимо, що переоцінка у даному випадку може передбачати як їхню дооцінку, так і уцінку. На практиці, в Україні частіше застосовується дооцінка, перш за все тому, що інфляційні процеси за лічені роки можуть призвести до виникнення великої різниці між залишковою і справедливою вартістю об'єктів основних засобів. Проте, необхідність у проведенні уцінки також може виникати у ході нормальної господарської діяльності, тому ми розглянемо і такі випадки. Основні питання щодо переоцінки основних засобів регулюються згадуваними вище П(С)БО №7 «Основні засоби» [70], а також «Методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку основних засобів» [66]. Ці документи дають визначення переоцінки основних засобів і умов, за яких вона може бути проведена.

Важливим моментом є те, що підприємства та установи можуть, але не зобов'язані проводити переоцінку у більшості випадків. Обов'язковою вона є тільки у тому випадку, якщо підприємство веде облік за МСБО та МСФЗ, і саме міжнародні стандарти вимагають, щоб відображена у фінансовій звітності вартість активів не відрізнялася суттєво від їхньої справедливої вартості.

У цілому ж, переоцінка здійснюється за наступною схемою: для кожного об'єкта основних засобів визначається індекс переоцінки, після чого первісна вартість і сума зносу помножуються на індекс переоцінки, внаслідок чого змінюється і залишкова вартість такого об'єкта. Індекс переоцінки

визначається діленням справедливої вартості кожного об'єкта на його залишкову вартість. Відповідно, він може бути більшим за одиницю, і тоді здійснюється дооцінка відповідного об'єкта, або меншим за одиницю, і тоді здійснюється його уцінка. Як правило, підприємству доведеться скористатися послугами незалежного оцінювача.

Отже, на нашу думку, облік операцій з переоцінки є цілком прозорим і простим, але безпосередньо самі операції з переоцінки вартості основних засобів є не виправдано ускладненими. Тобто, переоцінка у більшості випадків потребує залучення незалежного професійного оцінювача, що не тільки технічно ускладнює процедуру, але і значно її здорожує. Крім того, з першого січня 2015 року, згідно з нормами закону «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи» було без пояснення причин анульовано велику кількість статей розділу III Податкового кодексу України «Податок на прибуток підприємств» [93], у тому числі статтю 146 «Визначення вартості об'єктів амортизації». Згідно норм цього закону, було ліквідовано можливість індексації вартості основних засобів виробничого призначення у податковому обліку. Також, індексація була скасована і у бухгалтерському обліку, оскільки згідно норми, яка усе ще присутня у п. 16 П(С)БО №7, індексація вартості об'єктів основних засобів проводиться у порядку, визначеному податковим законодавством, тобто Податковим кодексом України. Основною перевагою саме індексації над традиційною переоцінкою основних засобів є її максимальна простота, без необхідності залучення незалежного оцінювача і навіть без наказу керівника і створення на підприємстві спеціальної комісії.

Таким чином, щоб зменшити негативний вплив правил переоцінки основних засобів у податковому обліку на процеси відтворення, ми пропонуємо спростити їх. Оскільки принциповим завданням на даному етапі розвитку є модернізація української економіки, то пришвидшення процесів відтворення основних засобів, на нашу думку, має бути одним з основних пріоритетів. Держава повинна у короткостроковій перспективі змиритися з певним

зменшенням надходжень від податку на прибуток, якщо це допоможе підприємствам стати більш сучасними і конкурентоспроможними. Крім того, підвищення ефективності вітчизняних підприємств на українському і міжнародному ринках дозволить суттєво збільшити надходження від усіх податків, включно з податком на прибуток, причому вже у середньостроковій перспективі, тобто лише за кілька років. Про це говорить досвід як багатьох розвинених країн, так і деяких з наших сусідів, наприклад, Грузії.

З огляду на вищесказане, ми пропонуємо: Повернути у ПКУ статтю про дозвіл підприємствам та організаціям проводити щорічну індексацію вартості основних засобів.

Облік операцій з відтворення основних засобів у Україні регулюється десятками законів та підзаконних актів, що видаються цілим рядом органів державної влади. У підсумку, ці нормативні акти часто бувають не до кінця узгоджені між собою, облік невиправдано ускладнюється, а загальна якість таких нормативних актів часом залишається невисокою. У даному розділі дисертаційної роботи ми проаналізували основні недоліки вітчизняного законодавства у даному контексті, а також запропонували деякі шляхи їхнього усунення.

РОЗДІЛ 3

АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ РОЗВИТКУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ

3.1. Методика аналізу стану та ефективності використання основних засобів підприємства

Основні засоби посідають значне місце в господарській діяльності підприємства, їх певний відсоток дає право оцінити міру забезпечення потрібними умовами заради фінансової діяльності підприємства. Вдале розв'язання завдань з управління продуктивністю основних засобів зобов'язує здійснити ефективний аналіз і багатогранне застосування наданої інформації. Відповідно актуальним є проблема визначення оптимальної методики аналізу продуктивності використання основних засобів та етапів їх опрацювання.

Одним з найважливіших фактором ефективності основної діяльності ТОВ «Агрона Фрут Україна» та його фінансової стійкості вважається становище його виробничого потенціалу. Розвиток ринкових відносин штовхає трудові колективи ТОВ «Агрона Фрут Україна» постійно шукати резерви з метою зростання ефективності експлуатування усіх виробничих факторів. Дані резерви можна знайти і використати на практиці лише на базі аналітичних досліджень.

Через те що основні засоби вважаються матеріальним втіленням науковотехнічного прогресу, що в свою чергу є ключовим фактором зростання ефективності виробництва, то стан і експлуатування основних засобів є одним з найважливіших елементів аналітичної роботи.

Основу всього виробництва ТОВ «Агрона Фрут Україна» складають об'єкти основних засобів, в ході яких створюється продукція, реалізуються послуги та роботи. Основну частку в загальному обсязі основного капіталу підприємства займають основні засоби. Результати діяльності ТОВ «Агрона Фрут Україна» значною мірою залежать від кількості, вартості, якості та ефективності експлуатування основних засобів.

Рамки аналізу ефективного експлуатування основних засобів зазвичай окреслюється його цілями та завданнями, а програма та зміст аналізу – характеристиками об'єкта, що досліджується та його цільовою спрямованістю.

Таким чином, аналізуючи ефективне використання основних засобів, отримуємо ключові параметри, що мають найбільш інформативний характер, та які забезпечують об'єктивну та точну оцінку наявності й забезпеченості підприємства основними засобами для ефективного їх експлуатування; сприяють розробці управлінських рішень задля знаходження резервів зростання ефективності їх використання та розробці необхідних заходів щодо їх мобілізації.

Задача аналізу основних засобів ТОВ «Агрона Фрут Україна» полягає у визначенні ступеня оснащення підприємства основними засобами, ідентифікувати зміни в їх обсязі, складі і структурі. Крім того, вагомим є оцінка динаміки показників технічного стану і швидкість оновлення основних засобів і ступінь експлуатування основних засобів на основі дослідження узагальнюючих показників (фондовіддачі і фондомісткості), а також факторів, що мають вплив на них. До того ж, варто з'ясувати повноту використання виробничого обладнання за часом (екстенсивне використання) і за технічними можливостями (інтенсивне використання), визначити вплив ефективності експлуатування робочої сили на обсяг виробництва. Нарешті, слід визначити резерви і розробити необхідні заходи з метою наступного зростання ефективності використання основних засобів.

На рис. 3.1 наведено порядок проведення всебічного економічного аналізу основних засобів на ТОВ «Агрона Фрут Україна». ТОВ «Агрона Фрут Україна» в залежності від своїх галузевих особливостей, обрала систему показників, що відтворюють стан і ефективне використання основних виробничих засобів.

Зокрема, важливу роль у забезпеченні ефективності аналізу основних засобів відіграє зміст та якість інформаційної бази аналітичних досліджень.

Інформація, яка використовується для проведення аналізу основних засобів підприємства називається джерелами інформації, до яких на ТОВ «Агрона Фрут Україна» відносять:

первинні документи, що підтверджують операції стосовно

основних засобів (відповідні акти, інвентарні картки тощо);

дані рахунків бухгалтерського обліку щодо операцій з основними засобами;

облікові реєстри;

фінансова та статистична звітність підприємства;

інші джерела (план технічного розвитку, дані проведених інвентаризацій, попередніх аудиторських перевірок та попередніх аналітичних досліджень тощо).

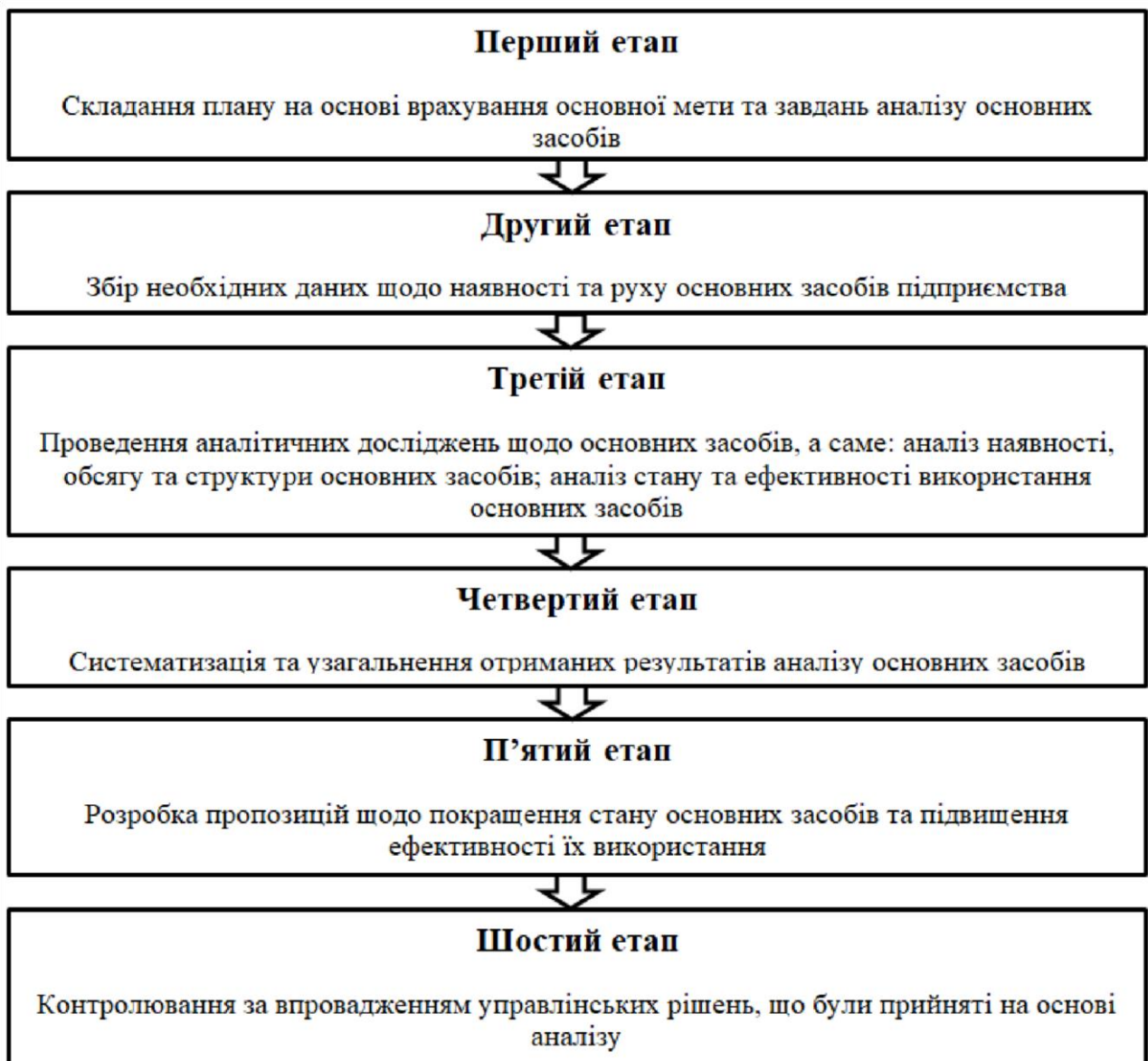


Рис. 3.1 Етапи аналізу основних засобів на ТОВ «Агрона Фрут Україна»

Методика аналізу основних засобів зважає на кілька правил, які містять наступну інформацію:

1) протягом багатьох років зберігається корисність основних засобів функціонального характеру, що в результаті з часом розподіляються витрати стосовно купівлі та експлуатування основних засобів;

2) не співпадає етап фізичної заміни основних засобів з етапом вартісного замінювання, що внаслідок цього можуть бути втрати або збитки, які знижують фінансові результати підприємства;

3) залежно від виду, оснащення, характеру приймання участі у ході виробництва та призначення основних засобів, по-різному проводиться оцінка ефективності їх експлуатування.

В економічному аналізі ефективності використання основних засобів ТОВ «Агрона Фрут Україна» правильно обирає і розраховує показники, які розкривають рівень економічного ефекту від експлуатування основних засобів у виробничих процесах його діяльності, специфіку виробництва в просторовому та часовому (сезонних) рамках, беручи до уваги специфіку його галузі та специфіку виробничих умов основного засобу і характер функціонування деяких видів основних засобів з їх різнорідними функціями у виробничих процесах.

Аналізуючи обсяг, структуру та динаміку основних засобів, ТОВ «Агрона Фрут Україна» враховує наступний аспект, що різні типи основних засобів по-різному приймають участь у його діяльності. Тобто виробничі потужності виключно визначаються обсягом основних виробничих засобів, а невиробничі основні засоби обслуговують комунальні та культурні потреби робітників. Для того, щоб забезпечити відновлення основних виробничих засобів, ТОВ «Агрона Фрут Україна» вивчає їх стан та експлуатування, що є вагомим чинником поліпшення ефективності його діяльності.

ТОВ «Агрона Фрут Україна», користується показниками стану та ефективності експлуатування основних засобів, що Юрчишена Л. В. об'єднала в 3 групи, які розкривають:

- 1) оснащення підприємства основними засобами;
- 2) стан основних засобів;

3) ефективність використання основних засобів.



Рис. 3.2. Завдання, об'єкти та етапи аналізу ефективності використання основних засобів

Використовувані ТОВ «Агрона Фрут Україна» показники стану та ефективності використання основних засобів наведено в таблиці 3.1.

**Показники стану та ефективності використання основних засобів на ТОВ
«Агрона Фрут Україна»**

Назва показника	Характеристика	Формула	Умовні позначення
1	2	3	4
Фондомісткість (Φ_M)	Характеризує забезпеченість підприємства основними засобами	$\Phi_M = \frac{\Phi_K}{B_{\Pi}}$	Φ_K – балансова вартість основних засобів; B_{Π} – вартість виробленої продукції; Υ – середньооблікова чисельність працівників; Φ_3 – залишкова вартість основних засобів; M – вартість майна підприємства; 3 – сума зносу основних засобів; Φ_B – вартість введених основних засобів; $\Phi_{\text{Вив}}$ – вартість виведених основних засобів; Π_3 – загальний прибуток підприємства.
Фондоозброєність ($\Phi_{\text{оз}}$)	Показує величину основних засобів на працівника	$\Phi_{\text{оз}} = \frac{\Phi_K}{\Upsilon}$	
Коефіцієнт реальної вартості основних виробничих засобів у майні підприємства ($K_{\text{рв оз}}$)	Відображає питому вагу залишкової вартості основних засобів у загальній вартості майна підприємства	$K_{\text{рв оз}} = \frac{\Phi_3}{M}$	
Коефіцієнт зносу основних засобів ($K_{\text{зн}}$)	Показує ступінь зносу основних засобів	$K_{\text{зн}} = \frac{3}{\Phi_K}$	
Коефіцієнт придатності основних засобів (K_{Π})	Відображає частину основних засобів придатну до експлуатації	$K_{\Pi} = 1 - K_{\text{зн}}$	
Коефіцієнт оновлення основних засобів ($K_{\text{о}}$)	Показує частку введених основних засобів у загальній їх вартості	$K_{\text{о}} = \frac{\Phi_B}{\Phi_K}$	
Коефіцієнт вибуття основних засобів ($K_{\text{в}}$)	Характеризує інтенсивність вибуття основних засобів	$K_{\text{в}} = \frac{\Phi_{\text{Вив}}}{\Phi_K}$	
Коефіцієнт приросту основних засобів ($K_{\text{пр}}$)	Показує ступінь збільшення основних засобів у звітному періоді проти минулого періоду	$K_{\text{пр}} = \frac{\Phi_B - \Phi_{\text{Вив}}}{\Phi_K}$	
Фондовіддача (ФВ)	Відображає суму виробленої продукції на 1 грн. основних засобів	$\text{ФВ} = \frac{B_{\Pi}}{\Phi_K}$	

В двох спрямуваннях здійснюється аналіз фондовіддачі на ТОВ «Агрона Фрут Україна», а саме:

- дослідження та визначення дій деяких чинників на показник фондовіддачі;
- визначення дій показника фондовіддачі на обсяг виробництва.

Різноманітні чинники, зв'язані зі змінами обсягу виробництва та ефективністю використання активної частки основних засобів, мають вплив на рівень показника фондовіддачі.

В основному рівень фондовіддачі ТОВ «Агрона Фрут Україна» залежний від змін у структурі основних засобів, обсягу виробництва з гривні, вартості активної частки основних засобів.

Заохочувальним чинником для зростання показника фондовіддачі є

збільшення участі активної частки основних засобів у їх спільній вартості.

Крім того, ТОВ «Агрона Фрут Україна» використовує показники для оцінки ефективності використання основних засобів, поділила на 3 групи, а саме:

- узагальнюючі;
- часткові;
- техніко-експлуатаційні.

Показники ефективності використання основних засобів, що відносять до узагальнюючої групи, включають фондівдачу та рентабельність основних засобів, які дають можливість оцінити кількісну і якісну позиції, з економічної точки зору, ефективності їх експлуатування. Проте за той самий інтервал часу кожен з цих показників може як збільшуватися, так і зменшуватися. Тому ТОВ «Агрона Фрут Україна» в ході оцінки зіставлення ефективності використання основних засобів підприємств кондитерської галузі або під час порівняння декількох періодів, стикаються з проблемами, оскільки деякі підприємства або періоди з досить високими значеннями показника фондівдачі мають невисокі значення показника рентабельності, і навпаки. Обчислення інтегральних показників дозволяє позбутися даного недоліку.

Перший комплексний (інтегральний) показник ефективності використання основних засобів відтворює умовно-середній ефект економічного характеру, як виручка від реалізації та прибутку, що приходить на кожну гривню витрат, що інвестовані в основні засоби.

Другий комплексний (інтегральний) показник ефективності використання основних засобів визначає Юрчишена Л. В. [129], знаходячи квадратний корінь з результату множення показників фондівдачі, рентабельності та рівня ефективності використання основних засобів для реалізації трудової діяльності, що обчислюється шляхом ділення продуктивності праці на середньорічну вартість основних засобів.

Крім того, в методиці аналізу основних засобів займає вагоме місце розробка пропозицій щодо покращення стану основних засобів та підвищення

ефективності їх використання, що в результаті може підвищити обсяги виробництва, а отже, і фінансові результати підприємства. Проте, варто контролювати впровадження даних пропозицій в практику. В разі не виконання даних пропозицій, підприємство не досягне мети, що була поставлена перед проведенням аналізу.

Аналіз основних засобів починається, перш за все, з дослідження наявності основних засобів на підприємстві, їх обсягу та структури. Крім того, що основні засоби підприємства поділяються на виробничі та невиробничі, вони також поділяються на підгрупи, а саме на активні (робоче обладнання) та пасивні частини основних засобів (будівлі, склади тощо). Ця деталізація дозволяє знаходити резерви зростання ефективності використання основних засобів на основі оптимізації їх структури. Крім того, великий інтерес викликає співвідношення активних та пасивних частин основних засобів, тому що оптимального їх поєднання в значній мірі залежать показники ефективності використання основних засобів та фінансовий стан підприємства.

Таким чином, аналіз динаміки обсягу та структури основних засобів підприємства є основою для з'ясування напрямків розвитку матеріально-технічної бази підприємства та оцінювання його потенціалу виробництва.

Аналіз обсягу, структури та динаміки основних засобів підприємства ТОВ «Агрона Фрут Україна» будемо проводити за даними документа «Річна інформація емітента цінних паперів (річний звіт)», а саме за даними розділу «Інформація про господарську та фінансову діяльність емітента», підрозділу «Інформація про основні засоби емітента (за залишковою вартістю)».

З таблиці 3.2 бачимо, що у ТОВ «Агрона Фрут Україна» машини та обладнання займають найбільшу питому вагу, а саме понад 50% і становлять на кінець 2021 року 114635 тис.грн.. Це зрозуміло і закономірно, оскільки до цієї групи основних фондів входять засоби праці, що безпосередньо беруть участь у виробництві продукції. Але їхня вартість в процентному співвідношенні знизилася на 3,3%.

Таблиця 3.2

Склад, структура і динаміка основних засобів на ТОВ «Агрона Фрут Україна» за 2019-2021 рр.

Показники	2019		2020		2021		Зміни (+,-)	
	тис.грн	%	тис.грн	%	тис. грн.	%	тис. грн.	%
Інвестиційна нерухомість	3293	2,3	3293	1,7	3293	1,7	-	-0,6
Будинки, споруди та передавальні пристрої	39711	27,7	65160	34,5	65160	32,9	25449	5,2
Машини та обладнання	87855	61,2	106265	56,1	114635	57,9	26780	-3,3
Транспортні засоби	7414	5,2	9356	4,9	9599	4,8	2185	-0,4
Інструменти, прилади і інвентар	5156	3,6	5379	2,8	5437	2,7	281	-0,9
РАЗОМ	143429	100	189453	100	198124	100	54695	X

Також будинки, споруди і передавальні пристрої збільшилися на 25449 тис. грн., що на 5,2% більше ніж у 2019 році.

Наразі, склад основних засобів у ТОВ «Агрона Фрут Україна» у 2021 році порівняно з 2019 роком зріс на 54695 тис. грн.

Основні засоби ТОВ «Агрона Фрут Україна» включають дві групи основних засобів – виробничого та невиробничого призначення. До основних засобів виробничого призначення відносяться: будівлі та споруди, машини та обладнання, транспортні засоби, земельні ділянки та інші основні засоби. Основні засоби невиробничого призначення включають: будівлі та споруди, машини та обладнання, транспортні засоби, земельні ділянки, інвестиційна нерухомість та інші основні засоби.

Проаналізувавши динаміку обсягу та структури основних засобів, необхідно розглянути технічний стан засобів, від якого також значною мірою залежить збільшення випуску продукції.

Особливо важливим фактором зростання ефективності роботи підприємства є дослідження стану та ефективності експлуатування основних

засобів, оскільки ефективно їх експлуатування збільшує випуск продукції, покращує її якість, та крім того, знижує собівартість продукції, що в результаті гарантує зростання показників рентабельності та прибутку підприємства.

Аналіз показників стану та ефективності використання основних засобів підприємства ТОВ «Агрона Фрут Україна» проведемо за даними Форми № 1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан), Форми № 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)» Форми №5 «Примітки до річної фінансової звітності».

Для того щоб оцінити основні засоби підприємства стосовно стану та ефективності їх використання, ТОВ «Агрона Фрут Україна» вживає наступні групи показників, що розкривають:

- 1) забезпечення підприємства основними засобами та включають такі показники: фондомісткість, фондоозброєність та коефіцієнт реальної вартості основних виробничих засобів у майні підприємства;
- 2) стан основних засобів та включають такі коефіцієнти: зносу, придатності, оновлення, вибуття, приросту основних засобів;
- 3) ефективність використання основних засобів та включають такі показники: фондівіддачу та рентабельність основних засобів.

Оцінювання показників стану та ефективності використання основних засобів на ТОВ «Агрона Фрут Україна» здійснює відповідно до методики, наведеної в табл. 3.3.

У 2019 р. відбулось вибуття основних засобів на суму 845 тис.грн, але надійшло 28307 тис.грн, що супроводжувалось списанням з балансу установи зазначених об'єктів обліку на продаж у встановленому порядку та оприбуткування. В 2020 р. одержані та введені в експлуатацію прийняті за актом основні засоби становили 46291 тис. грн., списання основних засобів на суму 267 тис. грн.. В 2019-2021 рр. коефіцієнт вибуття основних засобів менший порівняно з коефіцієнтом оновлення основних засобів, що свідчить про широке відтворення основних засобів. Чим менше значення коефіцієнту вибуття основних засобів, тим більше терміни їх служби і навпаки.

Діагностика показників відтворення основних засобів ТОВ «Агрона Фрут Україна» у 2019 – 2021 рр.

Фінансові індикатори	Роки			Абсолютне відхилення (+,-)	
	2019	2020	2021	2020 до 2019	2021 до 2020
Фондовіддача	1,10	0,77	0,87	-0,33	-0,23
Фондоємність	0,11	0,12	0,12	+0,01	-
Фондоозброєність	177,5	241,7	224,5	64,2	-17,2
Коефіцієнт зносу основних засобів	0,36	0,35	0,40	-0,1	+0,05
Коефіцієнт оновлення основних засобів	0,31	0,38	0,10	-0,07	-0,28
Коефіцієнт вибуття основних засобів	0,01	0,003	0,02	-0,007	+0,017

Зменшення показника фондоозброєності у 2021 році, відносно 2020 року, на 17,2%, говорить про зменшення вартості основних засобів на одного працівника. Це означає, що зменшення фондоозброєності засвідчує те, що більша кількість працівників ТОВ «Агрона Фрут Україна» обслуговує меншу вартість його основних засобів.

Визначивши коефіцієнт зносу та коефіцієнт придатності, ми можемо стверджувати, що зменшення коефіцієнта придатності у 2020 році на 5,6% засвідчує погіршення становища основних засобів ТОВ «Агрона Фрут Україна». У даному випадку коефіцієнт придатності задовільний для «Агрона Фрут Україна», оскільки він становить понад 50% за всіма досліджуваними роками. Отже, основні засоби ТОВ «Агрона Фрут Україна» зношені на 15,3-20,9%, вони є не дуже застарілими, але мають потребу в їх поліпшенні.

Оновлення основних засобів у 2019 та 2021 роках на ТОВ «Агрона Фрут Україна» було незначним, відповідно оновилися лише на 0,31%, 0,38% та 0,10%.

Визначивши коефіцієнт вибуття, який дорівнює у 2019 році – 0,01%, та коефіцієнт приросту, який у 2021 році становить – 1%, можна сказати, що основних засобів надійшло більше, ніж вибуло..

Аналіз також виявив, що протягом досліджуваних років коефіцієнт

вибуття є нижчим за коефіцієнт оновлення, і це вказує на те, що частина введених основних засобів на ТОВ «Агрона Фрут Україна» перевищує частину виведених основних засобів на підприємстві.

Аналізуючи розрахований показник фондівдачі, ми спостерігаємо його зниження протягом досліджуваних років. У 2021 році, відносно 2020 року, знизився на 0,23%.

За звичайних обставин фондівдача мусить збільшуватися, а фондомісткість – зменшуватися. Таким чином, на ТОВ «Агрона Фрут Україна» це засвідчує про неефективне експлуатування основних засобів.

3.2. Напрями комплексного аналізу основних засобів для обґрунтування стратегії їх розвитку на підприємстві

Аналіз основних засобів є важливим компонентом аналізу господарської діяльності усіх підприємств, оскільки основні засоби є чи не найважливішими їх активами, використання яких уможливорює їхню діяльність та визначає її ефективність. Однак, на нашу думку, питанням аналізу стану основних засобів, ефективності їхнього використання та придатності для виконання поставлених перед ними завдань на сьогодні не приділяється достатньої уваги на вітчизняних підприємствах. Такий аналіз, як правило, якщо і проводиться, то швидше на інтуїтивному рівні, або ж висновки про непридатність певних об'єктів основних засобів до подальшого використання базуються на інформації про зниження їхньої продуктивності, скаргах робітників, даних про технічні поломки або зовнішні дефекти тощо.

Для реалізації стратегічного підходу до розвитку основних засобів пропонуємо модель їх комплексного аналізу, яка ґрунтується на інтеграції існуючих методів та засобів для аналізу основних засобів, та додатково передбачає використання аналітичних показників, запропонованих далі у цьому розділі. Структура моделі зображена на рисунку 3.3.

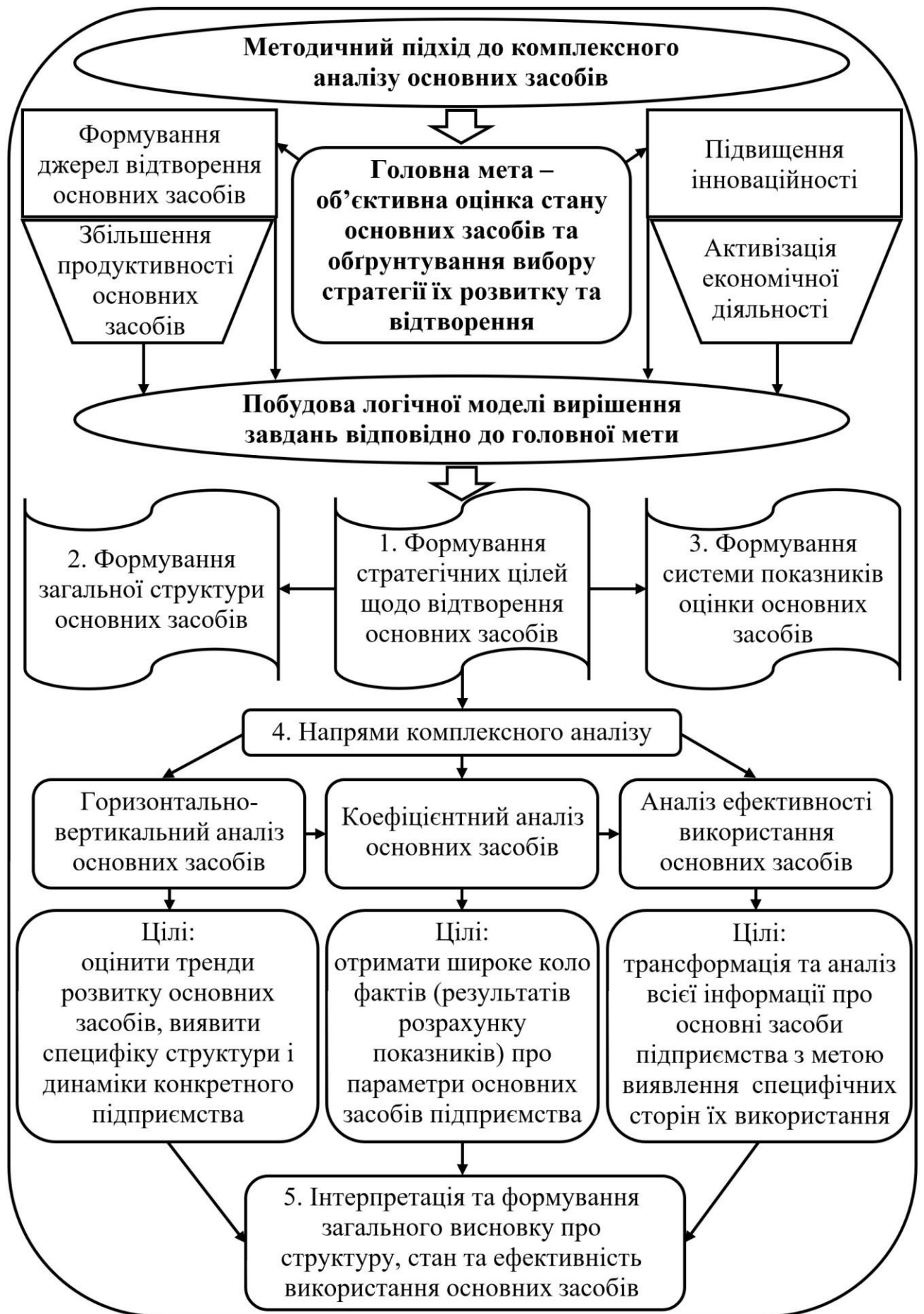


Рис. 3.2. Модель комплексного аналізу основних засобів

Головним завданням проведення аналізу є об'єктивна оцінка стану основних засобів, зокрема, з метою обґрунтування вибору стратегії їх розвитку та відтворення. Досягнення цієї мети передбачає, у тому числі, вирішення ряду важливих додаткових завдань, таких як визначення джерел коштів, за рахунок яких буде відбуватися відтворення основних засобів, детально проаналізованих у першому розділі даної роботи, завдяки чому може бути досягнуте збільшення продуктивності основних засобів, а також підвищення їх інноваційності, що означає, що стратегія розвитку та відтворення основних засобів має ґрунтуватися на отриманні все більш сучасних, ефективних та продуктивних об'єктів, що дозволить у підсумку суттєво активізувати економічну діяльність підприємства. Виходячи з цього, має бути побудована логічна модель комплексного аналізу, систематичне застосування якої підприємством дозволить вирішити усі поставлені завдання. Перш за все, вона передбачає визначення стратегічних задач щодо майбутнього відтворення основних засобів, тобто основні напрямки їх оновлення, які базуватимуться на загальній концепції розвитку підприємства, основних його поточних та довгострокових завданнях. Після завершення цього етапу, має бути проведена оцінка існуючої структури основних засобів, а також сформульовані визначені загальні напрямки їх розвитку у процесі реалізації раніше стратегії їхнього відтворення. Одночасно, можна приступати до виконання, можливо, найвідповідальнішого і найскладнішого завдання – вибору індикаторів, регулярний розрахунок яких і дозволить проводити комплексний аналіз основних засобів. Детальніше такі індикатори будуть розглянуті далі у цьому розділі.

Наступним етапом є безпосередньо проведення аналізу основних засобів, який можна розділити на три практично рівноцінних елементи. Першим з них є проведення вертикального, або ж структурного, та горизонтального аналізу основних засобів. Вертикальний аналіз передбачає розрахунок відносних показників, використання яких дозволяє нівелювати вплив на результати аналізу інфляційних процесів. Для основних засобів такими показниками

можуть бути питома вага окремих типів або груп основних засобів, наприклад, будівель, машин, обладнання, транспортних засобів тощо, або виробничих та невиробничих основних засобів, у їх загальній структурі. Подібні показники можна використовувати як для оцінки динаміки і трендів розвитку конкретного підприємства, так і для його порівняння з іншими підприємствами або середніми показниками галузі. Горизонтальний аналіз використовується для порівняння вже абсолютних показників в динаміці. Наприклад, проводяться розрахунки того, наскільки зросла або знизилася вартість обладнання, транспортних засобів, меблів, обчислювальної техніки тощо за визначений проміжок часу, як правило, два або більше звітних періоди. Дані горизонтального аналізу можуть бути також доповнені шляхом розрахунку певних відносних показників, наприклад, того, на скільки відсотків змінилася вартість згаданих вище типів основних засобів. Для зменшення впливу інфляції на результати аналізу може бути необхідним проведення дисконтування порівнюваних показників за різні звітні періоди. Фактично, вертикальний та горизонтальний аналіз основних засобів працюють у тандемі, доповнюючи результати один одного.

Другим з трьох елементів є коефіцієнтний аналіз. Уже сама назва говорить про те, що тут передбачений розрахунок коефіцієнтів, тобто певних величин, які визначаються розрахунком співвідношень інших величин одних до одних. Простіше кажучи, у формулах розрахунків коефіцієнтів, на відміну від інших показників, завжди є числівник і знаменник, причому результат буде безрозмірною величиною, вираженою або у відсотках, або ж натуральними числами, більшою або меншою мірою наближеними до нуля або до одиниці. Певним чином, це виглядає схожим на розрахунок відносних величин при проведенні вертикального, тобто структурного аналізу.

Нарешті, останнім елементом, напрямом комплексного аналізу основних засобів, є аналіз ефективності їхнього використання. Про значення основних засобів для підприємства вже багато сказано у даній роботі, отже даний елемент їх аналізу є вкрай важливим для обґрунтування як стратегії їх

розвитку, так і стратегії розвитку підприємства в цілому. Існує досить велика кількість показників, які використовуються для оцінки ефективності використання основних засобів, але лише кілька з них є достатньо універсальними, щоб отримати певне розповсюдження і популярність серед аналітиків. Серед таких можна виділити, зокрема, фондівдачу, споріднений їй показник капіталовіддачі, для розрахунку якого у числівнику використовують ту ж саму вартість виробленої продукції, а у знаменнику – вартість усього основного капіталу замість вартості лише основних засобів, зворотний фондівдачі показник фондомісткості, а також фондоозброєність та рентабельність основних засобів, які досить широко представлені у вітчизняній та зарубіжній економічній літературі. Для більшості підприємств аналіз ефективності використання основних засобів, якщо він взагалі передбачений, починається і закінчується розрахунком саме цих показників. Як і у випадку популярних індикаторів, що використовуються для коефіцієнтного аналізу, їх розрахунок може бути корисним у деяких випадках, але вони мають і значну кількість недоліків. Так, їх розрахунок проводиться в цілому по підприємству, а отже навіть теоретично не може давати детальної характеристики ефективності використання основних засобів, також, як правило, це відбувається лише один раз на рік, у кращому випадку – щоквартально. Крім того, самі по собі результати їх розрахунку мало що означають, обов'язково треба відслідкувати динаміку їх змін для конкретного підприємства, а також проводити порівняння з середньогалузевими значеннями і значеннями інших підприємств галузі, і навіть це не завжди дає об'єктивну картину, оскільки на їхні значення дуже сильно впливає специфіка діяльності кожного підприємства. Тобто, наприклад, для одного підприємства з сучасним обладнанням значення фондівдачі 2,0 буде цілком прийнятним, а для іншого підприємства цієї ж галузі, яке випускає дещо іншу продукцію і оснащене застарілим обладнанням – це вже буде критичним значенням показника. Те ж саме можна сказати і про капіталовіддачу, фондомісткість та фондоозброєність. Рентабельність же основних засобів є досить наочним

показником, але він лише опосередковано характеризує ефективність використання основних засобів, оскільки його величина залежить від багатьох факторів. Менш популярними, але часом також придатними до використання, є такі показники, як енерговитратність, тобто середній обсяг витрат електроенергії на один об'єкт основних засобів у кВт-год, ремонтвитратність – величина витрат на ремонт на одну гривню вартості основних засобів, ємність амортизації – величина амортизаційних відрахувань на 1 гривню реалізованої продукції за звітний період та інші. Відносно невисока універсальність, наочність та достовірність перелічених показників змусили нас розробити такі аналітичні показники, застосування яких рекомендоване при проведенні аналізу ефективності використання основних засобів, як вартість обслуговування транспортного засобу на 1 кілометр пробігу та виробничого обладнання на 1 годину роботи. Важливою їх перевагою у даному контексті є те, що вони розраховуються для конкретних об'єктів основних засобів і характеризують ефективність саме їхнього використання. Інші їх переваги та обмеження будуть розглянуті далі у цьому розділі роботи.

Останнім етапом комплексного аналізу основних засобів у відповідності до запропонованої моделі є інтерпретація його результатів, тобто висловлення аналітиками загальних висновків про структуру, стан основних засобів та ефективність їх використання, що дозволить нарешті вирішити завдання, поставлені вище, а саме: визначити стратегію розвитку основних засобів, вибрати оптимальні джерела коштів на їх відтворення, збільшити їхню продуктивність, підвищити за рахунок оптимального вибору та використання основних засобів інноваційність підприємства в цілому та активізувати його економічну діяльність.

Отже, як ми з'ясували вище, як українська, так і зарубіжна теорія економічного аналізу переважно пропонує для основних засобів лише досить прості, й часто, недостатньо наочні показники, такі як коефіцієнт оновлення основних засобів, коефіцієнти придатності і зносу тощо. Відповідно, конкретні індикатори, які б сигналізували про необхідність капітального ремонту,

модернізації або заміни конкретних об'єктів основних засобів, як правило, не використовуються. Закінчення строку корисного використання і досягнення об'єктом основних засобів нульової залишкової вартості є очевидним індикатором, який визначає необхідність перевірити його стан і оцінити перспективи подальшого використання. На вітчизняних підприємствах такі об'єкти часто використовуються й надалі, іноді роками, з проведенням переоцінки або ж без нього. Складнішою ситуація стає, якщо ліквідаційна або нульова залишкова вартість ще не досягнута, запланований строк експлуатації не завершився, а об'єкт вже виявляє ознаки деградації певних характеристик: продуктивності, надійності, швидкості, шумності, точності роботи, якості продукції, у циклі випуску якої він застосовується тощо. В окремих випадках необхідно також враховувати моральне старіння основних засобів, що ще більше ускладнює аналіз.

Тому, одним із завдань проведеного дослідження стала розробка показників, які б дозволяли оперативно та об'єктивно оцінити стан і ефективність використання окремих об'єктів основних засобів, доцільність їхньої подальшої експлуатації, базуючись на релевантних критеріях, а не тільки на основі коефіцієнтів їхнього зносу. Такі показники є більш доцільними для практичного використання, перш за все, для таких основних засобів, як обладнання та транспортні засоби. З одного боку, саме вони переважно визначають ефективність роботи підприємства, його операційної діяльності, а значить, такі розрахунки будуть найбільш актуальними і потрібними. З іншого боку, знос таких об'єктів основних засобів часто буває нерівномірним і прямо залежить від навантаження. Знос інших об'єктів, таких як будівлі, споруди, меблі, обчислювальна та інша офісна техніка тощо, простіше визначити суб'єктивно або ж за допомогою строку корисного використання і залишкової вартості. Строк корисного використання для них можна визначити більш об'єктивно, а їхній знос проходить рівномірніше, тому, наприклад, досягнення нульової залишкової вартості для будівлі у більшості випадків означатиме необхідність її ремонту, а для комп'ютера –

необхідність модернізації або заміни. Для транспортних засобів та виробничого обладнання можна виділити адекватні числові критерії, які будуть характеризувати ступінь їхнього зносу, такі як кількість мотогодин роботи двигуна, пробіг транспортного засобу у кілометрах, кількість верстато-годин, відпрацьованих за звітний період, у окремих випадках – кількість виготовлених за той же час одиниць продукції. Більші значення цих показників означають більший знос, і це частково враховано у виробничому методі нарахування амортизації, що може використовуватися українськими підприємствами для подібних основних засобів вже зараз. Проте, є й інші критерії, які адекватно характеризують знос таких категорій основних засобів. Це, зокрема, кількість годин простою транспортного засобу за місяць і за рік у зв'язку з ремонтами або неплановим технічним обслуговуванням, а також співвідношення цих величин до місячного або річного фонду часу роботи таких основних засобів, або середніх величин цих показників для подібних об'єктів на підприємстві. Їх аналіз у динаміці може бути корисним для оцінки стану основних засобів на підприємстві, але необхідно також встановлювати нормативні значення цих величин, як базу для порівняння.

ВИСНОВКИ

У магістерській роботі представлено теоретичне узагальнення та нове вирішення важливого науково-практичного завдання, що стосується удосконалення обліку та аналізу операцій з надходження, переоцінки та оновлення основних засобів на підприємствах України, а також інтенсифікації процесів їх відтворення. За результатами дослідження сформовано наступні висновки:

1. На основі аналізу наукових джерел та нормативних актів уточнено зміст понять «основні засоби», «основний капітал», «відтворення основних засобів», «модернізація», «модернізація основних засобів», «стратегія розвитку основних засобів». Незважаючи на те, що у наукових та нормативних джерелах є багато варіантів визначень для основних засобів, до теперішнього часу простежується змішування їх з такими поняттями, як «основні фонди», «основний капітал», а термін «модернізація основних засобів» як окрема категорія досі не був конкретизованим, що значно ускладнює відображення процесів модернізації основних засобів в обліку. Уточнення змісту цих понять дозволяє визначити їх місце як об'єктів обліку та аналізу, створює умови для задоволення інформаційних потреб користувачів обліково-аналітичної інформації та розширює предметну область наукового дослідження за рахунок кращого розуміння його об'єктів.

2. Доведено, що розвиток основних засобів має бути синхронізований зі стратегією для конкретного напрямку діяльності, а також має базуватися на облікових та аналітичних даних про діяльність підприємства, стан та ефективність використання його основних засобів. Даних, які надає стандартна система обліку та аналізу вітчизняних підприємств, недостатньо для потреб розробки стратегії розвитку таких важливих активів, як основні засоби. Необхідна якісна інформаційна база, максимально точні, об'єктивні та вчасно отримані дані, а отже і спеціалізована, ефективна та якісна інформаційна система для їх отримання.

3. Досліджено сучасний стан основних засобів в Україні та з'ясовано,

що основні засоби на сьогодні знаходяться у незадовільному стані, оскільки вони перевантажені зношеними об'єктами, і ступінь їхнього зносу продовжує зростати. Крім того, ситуація ускладнюється фактом, що коефіцієнти оновлення та вибуття основних засобів на вітчизняних підприємствах є досить низькими. Автором проаналізовано використання джерел фінансування відтворення основних засобів, зокрема, амортизаційних відрахувань, банківських кредитів, лізингу, інвестицій, а також отриманого підприємствами прибутку. Встановлено, що недосконалість законодавства та досить низька ефективність державного стимулювання інноваційних перетворень не дозволяють в повній мірі використовувати джерела відтворення основних засобів в Україні. Одним із факторів, здатних вплинути на процеси усунення старіння матеріально-технічної бази економіки, є підвищення якості, оперативності та повноти отримання обліково-аналітичної інформації.

4. Запропоновано модель нової науково обґрунтованої класифікації основних засобів на вітчизняних підприємствах, яка більш повно задовольняє потреби як бухгалтерського, так і податкового обліку. Розроблена класифікація передбачає 12 груп основних засобів замість існуючих на сьогодні 16. Крім того, групи поділені на 2 блоки: перші вісім містять основні засоби, що обліковуються одночасно в бухгалтерському і податковому обліку, останні ж чотири доцільно обліковувати тільки в бухгалтерському обліку. Такий підхід дозволяє уникнути чергових ускладнень в організації обліку основних засобів, оскільки принципи їх поділу на групи залишаються незмінними, але конкретні об'єкти основних засобів будуть внесені до складу різних груп в залежності від їх специфічних особливостей.

5. Доведено, що на сьогодні існує велике різноманіття об'єктів основних засобів, коло яких в умовах технологізації економіки розширюється з кожним роком. Більшість з них можуть бути чітко віднесені до однієї з груп, визначених Податковим кодексом України, але є і виключення. Не завжди є очевидною різниця між будівлями і спорудами, машинами та обладнанням

тощо. Правильний вибір групи основних засобів, до якої долучається кожен з об'єктів основних засобів, є особливо важливим завданням в контексті встановлення мінімальних строків використання для кожного їх об'єкту, що впливає на норми амортизації у податковому обліку, а останні визначають суми амортизаційних відрахувань і змінюють суми сплаченого податку на прибуток. Тому запропонована автором науково обґрунтована класифікація основних засобів дозволяє модернізувати існуючу облікову систему таким чином, щоб вона більш повно задовольняла потреби як бухгалтерського, так і податкового обліку.

6. Досліджено розвиток амортизаційної політики в Україні та запропоновано напрями удосконалення застосування амортизації у якості джерела фінансування оновлення основних засобів. На основі вивчення досвіду використання підприємствами широкого кола об'єктів основних засобів з'ясовано, що мінімально допустимі строки експлуатації для деяких із них, встановлені Податковим кодексом України, не відповідають практиці їх використання. Тому автором було здійснено економічне обґрунтування необхідності зменшення мінімально допустимих строків корисного використання для окремих груп основних засобів у податковому обліку, що уможлиблює проведення достовірного обліку об'єктів основних засобів, що експлуатуються інтенсивно, а також дозволяє підвищити темпи відтворення основних засобів за рахунок прискорення амортизаційних процесів.

7. Під час вивчення та аналізу шляхів надходження основних засобів на підприємства виявлено проблемні питання та особливості, пов'язані з відображенням в обліку певних операцій з основними засобами, які потребують вирішення. У зв'язку з цим, запропоновано удосконалити методичні підходи до відображення в бухгалтерському та податковому обліку операцій з обміну активів, зокрема, неподібних основних засобів. Це передбачає ряд рекомендацій щодо доповнення змісту П(С)БО №27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність», Плану рахунків бухгалтерського обліку та Інструкції з його застосування. Крім того,

у процесі експлуатації та обліку основних засобів часто виникає необхідність проведення їхнього технічного обслуговування, ремонту, модернізації або переоцінки. Проте, облік цих операцій згідно з чинним законодавством принципово відрізняється: видатки на обслуговування і ремонт списуються на витрати звітного періоду, у той час як витрати на модернізацію збільшують первісну вартість об'єктів основних засобів. Автором приведено у відповідність до запропонованих у даній роботі визначень модернізації та ремонту основних засобів методичні підходи до обліку таких операцій, що сприяє визначенню критеріїв, на основі яких відбувається розподіл відповідних витрат, а також уникненню неоднозначних трактувань та більш повному формулюванню економічної сутності відповідних господарських операцій, дозволить підвищити їх наочність і зрозумілість, а також теоретично обґрунтувати підходи до обліку операцій з ремонту, модернізації об'єктів основних засобів та їх переоцінки. Застосування цих пропозицій дозволить не тільки регламентувати облік відповідних операцій у національних стандартах, але й привести його у відповідність до норм МСФЗ та МСБО, зокрема МСФЗ №5 «Непоточні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність» та МСБО №16 «Основні засоби».

8. З'ясовано, що ефективність процесів розвитку основних засобів у багатьох зарубіжних країнах є більш високою, ніж в Україні. Саме це значною мірою обумовлює відставання нашої держави як за абсолютними показниками, так і за темпами розвитку економіки. Тому очевидною є доцільність застосування досвіду цих країн в реаліях вітчизняної економіки. Автором визначено особливості нормативно-правового регулювання облікового забезпечення інноваційного розвитку основних засобів в Україні на прикладах основних характеристик амортизаційної політики, а також підходів до формування інноваційної політики в Україні та деяких зарубіжних країнах, і запропоновано його удосконалення шляхом надання визначених законодавством пільг, планування у бюджетах всіх рівнів спеціальних резервів для державної підтримки інноваційних проектів підприємств пріоритетних

галузей розвитку, з можливістю доступу до них і представників інших галузей за умови виконання ними критеріїв інноваційності, використання механізмів податкового стимулювання інновацій.

– Удосконалення обліково-аналітичного забезпечення розвитку основних засобів доцільно здійснювати за двома основними напрямками шляхом підвищення ефективності державної амортизаційної політики, що дозволяє стимулювати зацікавленість підприємств у формуванні цільових ресурсів для оновлення основних засобів, зокрема, за рахунок підвищення ролі амортизації у процесах їх відтворення і повернення амортизації статусу основного джерела коштів на ці потреби, а також шляхом розвитку методичного забезпечення формування внутрішньої організаційної амортизаційної політики, яка б враховувала стратегічні інтереси підприємства на різних стадіях його розвитку. Таке методичне забезпечення підприємств можна удосконалити як за рахунок оптимальнішого використання наявних інструментів, таких як різні методи нарахування амортизаційних відрахувань, так і за рахунок інтеграції у нього нових інструментів, наприклад, запропонованих аналітичних показників. Тому, в роботі досліджено практику застосування методів нарахування амортизації та визначено їх вплив на формування стратегічних завдань з розвитку основних засобів на підприємстві. Це дозволило узагальнити основні стратегічні завдання, які менеджмент ставить для формування фінансових результатів за різними комбінаціями інструментів амортизаційної політики та визначити її вплив на формування стратегічних завдань з розвитку основних засобів на підприємстві з використанням різних методів нарахування амортизації, а також врахувати їх переваги та недоліки у вигляді моделі, використання якої дозволить підвищити ефективність роботи облікового персоналу у виборі методів амортизації та обліку операцій з її нарахування для нових або існуючих об'єктів основних засобів з метою інтенсифікації процесів їх відтворення або максимізації прибутку.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Андрійчук В. Г. Економіка аграрних підприємств : підручник. 2-е вид., доп. і перероб. Київ : КНЕУ, 2002. 624 с. URL: <http://studentbooks.com.ua/content/view/132/39/> (дата звернення 24.10.2021).
2. Анісімова М. В. Інноваційне відтворення основних засобів на підприємствах : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. ек. наук : спец. «Економіка та управління підприємствами» / Анісімова Марія Вікторівна – Львів, 2016. – 27 с. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://lpnu.ua/sites/default/files/dissertation/2016/2679/aref_anisimova.pdf
3. Атамас П. Й. Бухгалтерський облік у галузях економіки: навч. посіб. Київ : Центр учб. літ., 2008. 392 с.
4. Асмолова Г.Б. Механізм регулювання відтворення основних засобів підприємств *Економіст*. 2007. № 7. С. 24-27.
5. Бабіч В. В. Фінансовий облік-2 (Облік зобов'язань, капіталу. Звітність) : навч. посіб. Київ : КНЕУ, 2010. 433с.
6. Бабіч В. Витрати на ремонт та поліпшення основних засобів: обліковий і податковий аспекти. *Бухгалтерський облік і аудит*, 2012. № 8. С. 10-13.
7. Барабаш Н. С Аналіз господарської діяльності : навч. посіб. Київ : КНТЕУ. 2005. 395 с.
8. Бачинський В. І., Куцик П. О. Бухгалтерський облік (загальна теорія) : навч. посібн. Київ : Центр. учб. літ., 2017. 360 с.
9. Блакита Г. В., Ромашевська Н. О. Бухгалтерський облік : практикум : навч. посіб. для студ. навч. закл. Київ : Центр учб. л-ри., 2010. 151 с.
10. Бланк И. А. Управление активами и капиталом предприятия. Киев : Эльга, Ника-Центр, 2003. 446 с.
11. Бондаренко О.М., Матвеева О.М., Руденко Л.О. Організація і методологія проведення аудиту основних засобів та шляхи його вдосконалення. *Економіка та суспільство*. 2021. № 24. URL: <https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/view/199>.

12. Бондар О.В. Проблема формування амортизаційної політики в ринкових умовах господарювання . *Актуальні проблеми економіки*. 2005. № 1(43). С. 38.
13. Бутинець Т. А. Документування господарських операцій: теорія, методологія, комп'ютеризація. *Наукове видання*. Житомир : ЖІТІ, 1999. 412 с.
14. Бутинець Т. А. Основні засоби: точка зору економіста. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2012. Вип. 2 (23). С. 22-36.
15. Бутинець Ф. Ф. Теорія бухгалтерського обліку : підручник. вид. 2ге, доп. і переробл. Житомир : ЖІТІ, 2000. 640 с
16. Бутинець Ф. Ф., Чижевська Л. В., Герасимчук Н. В. Бухгалтерський управлінський облік : навч. посібн. для студентів спец. 7050106 «Облік і аудит». Житомир : ЖІТІ, 2000. 448 с.
17. Бухгалтерський облік та аудит підприємницької діяльності : навч. посіб. Є. М. Романів та ін. Львів : ЛНУ ім. Івана Франка, 2017. 772 с. URL: <https://financial.lnu.edu.ua/wp-content/uploads/2018/09/BUKHNHALTERS-KYYU-OBLIK-ANALIZ-TA-AUDYT.pdf>
18. Бухгалтерський облік: навч. посібник / Давидюк Т. В., Манойленко О. В., Ломаченко Т. І., Резніченко А. В. Харків : Видавн. дім «Гельветика», 2016. 392 с.
19. Бухгалтерський фінансовий облік: підручник. 8-е вид., доп. і перероб. Ф.Ф. Бутинець та ін. Житомир : ПП «Рута», 2009. 912 с.
20. Войтенко Т. Кузнецова Д. Учетная политика предприятия. Харьков : Фактор, 2012. Волощук Л. А., Юдин М. А. Финансовый анализ : учеб. пособ. Киев : Освіта України, 2012. 328 с.
21. Воронко Р.М., Редченко К.І., Благун І.Г. Міжнародні системи обліку і звітності та аудиту. Київ : Центр учб. літ., 2017. 522 с.
22. Гаврись М.О., Гаврись О.О. Аналіз сучасного стану основних засобів в українській економіці. Науковий вісник Одеського національного університету імені І. І. Мечнікова. Серія «Економіка» : зб. наук. пр. – Одеса :

ОНУ, 2018. – Том 23. Випуск 5(70). 2018 – с. 34-38. [Електронний ресурс] -
Режим доступу: http://repository.kpi.kharkov.ua/bitstream/KhPI-Press/40112/3/2018_Havryst_Analiz_suchasnoho_stanu.pdf

23. Гамова О. В., Козачок І. А., Матюхіна С. О. Удосконалення аудит стану та руху основних засобів на підприємстві. *Економічна наука*. 2019. Вип. 4. С. 62-71. URL: <http://www.investplan.com.ua/?op=1&z=6529&i=8>

24. Голов С. Теорія багатоцільового бухгалтерського обліку // *Бухгалтерський облік і аудит*. 2011. № 4. С. 3-13. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/boau_2011_4_2

25. Голошевич І. Інвентаризація у схемах. *Бухгалтерія*, 2015. № 40. С.11-13.

26. Гончар Л. В., Гарна С. О. Оцінка основних засобів як об'єкта інвестиційно-орієнтованого управління . *Інноваційна економіка*. 2013. № 7. С. 302-305. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/inek_2013_7_71.

27. Гончарук Я. А., Стеців І. І. Фінансовий облік-1 : навч. посіб. для самост. вивч. дисципліни студ. спец. 6.030509 «Облік і аудит». Львів : держ. ун-т внутр. справ, 2012. 151 с.

28. Городянська Л. В. Відтворення основних засобів на підприємствах України: теорія і практика обліку та аналізу : монографія. Київ : КНЕУ, 2008. 224 с.

29. Господарський кодекс України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/436-15>.

30. Грінько А.П. Методологія та організація бухгалтерського обліку відтворення основного капіталу: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня докт. ек. наук : спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз і аудит» / Грінько Алла Павлівна – Харків, 2015. 42 с. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://elib.hduht.edu.ua/handle/123456789/1017>

31. Гринів Б.В. Економічний аналіз торговельного підприємства : навч. посіб. Київ : Центр учбової л-ри., 2011. 392 с.

32. Гудзь Н. В., Денчук Н. В., Романів Р. В. Бухгалтерський облік:

навч. посібник для ВНЗ. Київ : Центр учб. літ., 2016. 424 с.

33. Гуля В.С. Особливості здійснення внутрішнього контролю використання основних засобів на підприємстві. *Вісник студентського наукового товариства «Ватра»*, 2015. Вип. 22. С. 91-102.

34. Гуцаленко Л. В. Божок І. І. Проблемні аспекти нарахування амортизації необоротних активів. *Інноваційна економіка*. 2014. № 1. С. 176-181.

35. Гуцаленко Л. В., Гловюк А. С., Ковальчук І. В. Організація обліку та аудиту основних засобів. *Економіка і суспільство*. Мукачево, 2017. Вип. 8. С. 741-747. URL: https://economyandsociety.in.ua/journals/8_ukr/123.pdf

36. Даньків Й. К., Лучко М. Р., Остап'юк М. Я. Бухгалтерський облік у галузях економіки: навч. посіб. Київ : Знання, 2007. 243 с.

37. Дерев'янка С. І. Аудит.: навч. посіб. Київ : Центр учб. літ., 2016. 380 с.

38. Диба В. М. Облік та аналіз необоротних активів : монографія. *Державний вищий навчальний заклад «Київський національний економічний ун-т ім. Вадима Гетьмана»*. Київ : КНЕУ, 2008. 288 с.

39. Дмитренко І. М. Аудит (за міжнародними стандартами): навч. пос. Київ : Кондор-Видавництво, 2013. 398 с.

40. Довгалюк Н. В. Ефективність використання та відтворення основних засобів підприємств: автореф. дис... канд. екон. наук : 08.00.04. Житомир, 2010. 20 с.

41. Ефіменко Т. І. Методологічні аспекти визначення вартості, яка амортизується. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. Житомир, 2013. Вип. 2. С. 65-73. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/ptmbo_2013_2_7.

42. Житний П. Концепція формування амортизаційної політики в умовах ринкової економіки. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2004. № 3. С. 13-17.

43. Жолнер І. В. Фінансовий облік за міжнародними та національними стандартами : навч. посіб. Київ : Центр учбової літератури. 2012. 368 с.

44. Задніпровський О. Г., Ігнатенко Т. В. Бухгалтерський облік. Київ: Центр учб.літ., 2016. 86 с.
45. Задорожний З. В. Проблеми обліку основних засобів і капітальних інвестицій. *Бухгалтерський облік і аудит*, 2002. № 7. С. 18-22.
46. Засадний Б. А. Облік і аналіз зовнішньоекономічної діяльності : навч. посіб. Київ : Кондор-Видавництво, 2015. 286 с.
47. Захарьин В. Л. Учет основных средств: оценка, амортизация, выбытие. Москва : Налоговый вестник, 2004. Вып. 3. 255 с.
48. Звітність підприємств: навч. посібн. для студентів вищих навч. закл. Філіппова С. В., Масленніков Є. І., Побережець О. В., Черкасова С. О. Одеса : Прес-кур'єр, 2015. 188 с.
49. Іващенко В. І., Болюх М. А. Економічний аналіз господарської діяльності: навч. посіб. для студ. екон. спец. Київ : ЗАТ "Нічлава", 1999. 204 с.
50. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : затв. наказом М-ва фінансів України від 30.11.1999 р. № 291 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99#Text>
51. Іщенко Я.П. Організація та методика обліку орендних операцій в сільськогосподарських підприємствах. *Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2018. № 11. С. 125-143.
52. Калетнік Г.М., Даниленко А.С., Варченко О.М. Фінансовий 34 менеджмент. Вінниц. нац. аграр. ун-т. К.: Хай-Тек Прес, 2013. 688 с
53. Касич А. О., Черевик Н. В. Проблемні аспекти бухгалтерського та податкового обліку основних засобів в Україні. *Вісник Кременчуцького національного університету імені Михайла Остроградського*. // Економічні науки. Кременчуг, 2013. Вип. 3. С. 79-88. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vknek_2013_3_10.
54. Кірсанова В. В., Волощук Л. О., Філіппова С. В. Обліковоаналітичні інструменти управління реальними інвестиціями в процесі інноваційного розвитку промислових підприємств: моногр. Одеса: ФОП

Бондаренко М. О., 2015. 198 с.

55. Коваль Н.І. Проблеми обліку амортизації основних засобів згідно національних та міжнародних стандартів. *International scientific conference "Economy and society: modern foundation for human development"* – Leipzig, October 31th, 2016. p.186-188.

56. Костюнік О. В., Наконечна А. А. Економічний зміст та класифікація основних засобів. *Науковий вісник Херсонського державного університету. Економічні науки*. Харків, 2016. Вип. 21. С. 177-180. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvkhdu_en_2016_21%281%29__47

57. Кудлаєва Н. В., Кравчук В. С. Проблеми обліку основних засобів. *Вісник Чернівецького торговельно-економічного інституту*. // Економічні науки. Чернівці, 2015. Вип. 2. С. 178–188.

58. Кундеус О. М. Амортизація основних засобів в бухгалтерському та податковому обліку. *Галицький економічний вісник*. 2006. № 2 (9). С. 130-135.

59. Лаврова-Манзенко О. О., Литвиненко А. С. Проблематика обліку основних засобів в сучасних умовах. *Економіка і управління*, 2020. Вип. 4. С. 122-128.

60. Максименко А.В. Проблемні питання обліку основних засобів. *Фінанси, облік і аудит. Збірник наукових праць*. URL: http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Foa/2009_13/index.html. (дата звернення: 25.11.2019).

61. Максимова В. Ф., Бухгалтерський облік : підручник. *Бухгалтерський облік (частина I) : навч. посіб.* За заг.ред. В.Ф.Максимової.– Одеса: ОНЕУ, 2013. – 462 с.

62. Макурін А. А. Бухгалтерський облік і внутрішній аудит витрат на утримання та поліпшення основних засобів на вуглевидобувних підприємствах : автореф. дис. ... канд. економ. наук : 12.00.06 Житомир, 2017. 23 с. URL: <http://eztuir.ztu.edu.ua/123456789/6180>.

63. Мельник Т. Г. Бухгалтерський облік : практикум : навч. пос. 2-ге вид. доп. та перероб. В5. Київ : Кондор-Видавництво. 2017. 269 с.

64. Мельник Т. Г. Бухгалтерський облік: Практикум. Київ: Кондор

Видавництво-Видавництво. 2015. 425 с.

65. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів суб'єктів державного сектору: затв. Наказом М-ва фінансів України від 23.01.2015 року № 11. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0011201-15>

66. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів : затв. Наказом М-ва фінансів України від 30.09.2003 р. № 561. URL: <https://ips.ligazakon.net/document/MF03270?an=503>.

67. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів, затверджені наказом Міністерства Фінансів України від 30.09.2003 р. №561. [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://dtkr.com.ua/documents/ukr/2003/46/46nov1.html>

68. Милль Д. С. Основы политической экономии с некоторыми их приложениями к социальной философии. Москва : Эксмо, 2007. 1040 с.

69. Міжнародний кодекс етики професійних бухгалтерів, видання 2018 р. Ради з Міжнародних стандартів етики для бухгалтерів. URL : https://mof.gov.ua/storage/files/kodex_et.pdf

70. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16. Основні засоби. URL: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_014

71. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 20. Облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_041

72. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 40. Інвестиційна нерухомість. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_026

73. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 8. Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_020

74. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 9. Фінансові інструменти. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_016

75. Міжнародний стандарт фінансової звітності 9. Фінансові Інструменти. URL:

https://mof.gov.ua/storage/files/IFRS_9_Ukrainiancompressed.pdf

76. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку та фінансової звітності. URL: <http://vobu.ua/ukr/analytics/msfz/msfo-i-msbu-normativnyedokumenty>

77. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: Частина 1. Київ : Аудиторська палата України, 2015. 997 с. URL: https://www.stakeholder.com.ua/wpcontent/uploads/2016/09/Audit_2014_1.pdf

78. Міжнародного стандарту фінансової звітності 15. Дохід від договорів з клієнтами. URL : https://mof.gov.ua/storage/files/IFRS-15_ukrcompressed.pdf

79. Мулик Т. О., Материнська О. А., Пльонсак О. Л. Аналіз господарської діяльності: навчальний посібник. Київ: Центр учбової літератури, 2017. 288 с.

80. Мулик Т. О., Мулик Я. І. Методичний інструментарій аналізу фінансової безпеки підприємств в системі економічних аспектів виробництва біопалива. *Економіка. Фінанси. Менеджмент : актуальні питання науки і практики*, 2016. № 9. С. 91–101.

81. Мулик Т.О., Федоришина Л.І. Організація аналітичної роботи в сільськогосподарських підприємствах: Навчальний посібник. Київ. «Центр учбової літератури», 2020. 236 с.

82. Мулик Т. О., Цуркан А. О. Аналіз основних засобів підприємства: методичні та практичні аспекти. *Бухгалтерський облік, аналіз та аудит*. Вип. 46, 2020. С. 113-122.

83. Мулик Т. О., Цуркан А. О. Інформаційно-організаційні засади аналізу основних засобів в управлінні реальними інвестиціями. *Науковий вісник Херсонського державного університету*. Вип. 29, ч. 2, 2018. С. 173177.

84. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби»: Наказ Міністерства фінансів України від 27.04.2000 №92. URL: <http://zakon.rada.gov.ua>.

85. Національний стандарт № 1. Загальні засади оцінки майна і майнових прав : Постанова Кабінету Міністрів України від 10.09.2003 р. № 1440.
86. Нікульникова Т. Г., Залізняк Н. Г. Аудит : навч. посіб. Київ : Центр учб. літ. 2017. 224 с.
87. Огійчук М. Ф., Рагуліна І. І., Новіков І. Т. Аудит: навч. посіб. 4-те вид., перероб. і допов. Київ: Алерта, 2020. 850 с.
88. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 № 291.
89. Петрик О. А., Мариніч І. О. Аудит оцінки вартості основних засобів. *Економіка, фінанси, право*. 2015. № 4.
90. Пиріжок С. Є. Бухгалтерський облік і внутрішній контроль операцій з експлуатації та вибуття основних засобів : автореф. дис... канд. екон. наук : спец. 08.00.09 ; Житомир. держ. технол. ун-т. Житомир, 2013. с. 13
91. Плиса В. Й. Бухгалтерський облік : навч. посібник. Київ : Центр учб. літ., 2017. 520 с.
92. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000 р. № 92, зі змінами та доповненнями
93. Податковий кодекс України : Закон України від 13.04.2021р. № 1383-IX. *Відомості Верховної ради України*. 2021. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
94. Подолянчук О. А., Химич Г. М. Методика і аналіз аудиту обліку основних засобів. *Економічні науки*., 2012. Вип. 4(70). С. 76-80 URL: <http://econjournal.vsau.org/files/pdfa/794.pdf>
95. Позняковська Н. М., Довгалець Ю. В. Фінансовий облік. Частина 1 : навч. посіб. Київ : Кондор-Видавництво, 2017. 274 с.
96. Поповиченко І. В., Спіріданова К. О., Загустіна А. Є. Основні напрями підвищення ефективності використання основних фондів в сучасних

умовах господарювання. *Економічний простір*. 2019. № 145. С. 149-159. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/есpros_2019_145_14. (Дата звернення 12.10.2021)

97. Портна О. В., Єршова Н. Ю. Аналіз господарської діяльності : навч. посіб. Київ : Центр учб. літ., 2017. 312 с.

98. Постанова Кабінету міністрів №1075 від 6 вересня 1996 року «Про затвердження Положення про порядок визначення амортизації та віднесення амортизаційних відрахувань на витрати виробництва (обігу)».

99. Правдюк Н.Л., Мулик Т.О., Мулик Я.І. Управління фінансовою безпекою підприємств: обліково-аналітичний аспект: монографія / Н.Л. Правдюк, Т.О. Мулик, Я.І. Мулик. Київ: «Центр учбової літератури», 2019. 224 с.

100. Правдюк Н.Л., Іщенко Я.П., Плахтій Т.Ф. Фінансовий облік П. Опорний конспект лекцій у схемах і таблицях для студентів галузі знань 0305 «Економіка та підприємництво» напряму підготовки 6.030509 «Облік і аудит» ОКР «Бакалавр». Н.Л. Правдюк, Я.П. Іщенко, Т.Ф. Плахтій. Вінниця ВЦ ВНАУ, 2015. 88с.

101. Правдюк Н.Л., Коваль Л.В., Коваль О.В. Облікова політика підприємств: навчальний посібник Київ:, «Центр учбової літератури», 2020. 647 с.

102. Правдюк Н.Л., Лепетан І.М., Бурко К.В. Тактичний та стратегічний менеджмент підприємств: обліковий аспект: монографія. Вінниця: Видавництво ФОП Кушнір Ю.В., 2020. 448 с.

103. Практикум з фінансового та управлінського обліку за національними стандартами : навч. посіб. За ред. проф. М. Ф. Огійчука. 3-тє вид., перероб. і допов. Київ : Алерта, 2021. 624 с.

104. Прикіна Л. В. Економічний аналіз підприємства: підручник для вузів Одеса : ЮНИТИ-ДАНА, 2009. 306 с.

105. «Про затвердження типових форм первинного обліку»: Наказ Міністерства статистики України від 29.12.1995 р. № 352. URL: <http://zakon.rada.gov.ua> (дата звернення 19.05.2021).

106. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14>

107. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» : затв. наказом М-ва фінансів України від 07.02.2013 № 73. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>

108. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 19 «Об'єднання підприємств» : затв. наказом М-ва фінансів України від 07.07.1999 р. № 163. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0499-99>

109. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» : затв. наказом М-ва фінансів України від 27.04.2000 р. № 92. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00>

110. Про затвердження форм державних статистичних спостережень зі статистики капітальних інвестицій та основних засобів: наказ Державної служби статистики України від 10.06.2019 № 205.

111. Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні : Закон України від 12 липня 2001 року № 2658-III. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2658-14>.

112. Радіонова Н. Й., Реманюк Л.М. Шляхи удосконалення бухгалтерського обліку і контролю основних засобів // Ефективна економіка. Київ. 2015. № 9. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/efek_2015_11_76.

113. Серпенінова Ю. С., Гольцова С. М., Макаренко І. О. Бухгалтерський облік: загальна теорія : навчальний посібник. Київ : Центр учб. літ. 2017. 336 с.

114. Сопко В. В., Бенько М. М., Зябченкова Г. В. Бухгалтерський облік. Київ : Центр учб. літ. 2016. 58 с.

115. Сопко В. В., Верхоглядова Н. І., Шило В. П., Ільїна С. Б.

Організація і методика проведення аудиту : навч.-практ. посіб. Київ : ВД «Професіонал», 2006. 624 с.

116. Теловата М. Т., Юрченко О. А. Практикум з фінансового обліку - 1 : навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл. За ред. д-ра пед. наук проф. НАСОО; нац. акад. статистики, обліку та аудиту. Київ : Інформ.-аналіт. агентство, 2012. 349 с.

117. Ткаченко Н. М. Бухгалтерський (фінансовий) облік, оподаткування і звітність : підручник. 7-ме видання. Київ : Центр учб. літ., 2016. 928 с.

118. Томчук О.Ф. Аналітичні можливості балансу (звіту про фінансовий стан) підприємства Причорноморські економічні студії. 2018. Випуск 28. Частина 2. С. 152-159

119. Усач Б. Ф., Душко З. О., Колос М. М. Організація і методика аудиту : підручник. Київ : Знання. 2006. 295 с.

120. Утенкова К. О. Аудит: Навчальний посібник. Київ : Алерта. 2011. 408 с. URL: <http://westudents.com.ua/knigi/37-audit-utenkova-ko.html>

121. Федоришина Л.І. Витоки розвитку економічного аналізу. *Причорноморські економічні студії*. 2016. . Випуск 11. С. 234-239.

122. Федоришина Л.І., Школьній В.С. Ефективність використання основних засобів підприємства. *The scientific heritage*. No 46 (2020) P.8. P.114-128.

123. Федоришина Л.І., Цуркан А.О. Організація і методика економічного аналізу ефективності діяльності аграрних підприємств. *Науково-виробничий журнал «Бізнес-навігатор»* 2018. Випуск 2-2 (45). С. 137-139.

124. Фінансовий облік: підручник. Крупка Я. Д. та ін. Київ: КондорВидавництво, 2013. 552 с.

125. Фінансовий та управлінський облік за національними стандартами : підручник. За ред. проф. М. Ф. Огійчука. 7-ме вид., перероб. і допов. Київ : Алерта, 2016. 1040 с.

126. Хендриксен Э. С, Ван Бреда М. Ф. Теория бухгалтерского учета / пер. с англ. Москва : Финансы и статистика, 2000. 576 с. URL:

https://biznesbooks.com/components/com_jshopping/files/demo_products/e-skhendriksen-m-f-van-breda-teoriya-bukhgalterskogo-ucheta.pdf

127. Череп А. В. Економічний аналіз: навч. посіб. Київ : Кондор, 2005. 160 с.
128. Шаповалова А. П. Бухгалтерський облік. Київ : Центр учб. літ., 2016. 91 с.
129. Юрчишена Л. В. Аналіз ефективності використання основних засобів на підприємстві. *Ефективна економіка*. 2011. № 8. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/efek_2011_8_26.
130. Яловега Л. В. Облік витрат на ремонт та поліпшення основних засобів. Бухгалтерський і податковий аспект. *Полтавська державна аграрна академія*, 2013. № 10-4. С. 460-466.
131. Яшан Ю.В. Напрямки підвищення ефективності відтворення і використання основних засобів. Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. *Економічні науки*. 2012. Вип. 22(2). С. 402-407. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Npkntu_e_2012_22\(2\)__68](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Npkntu_e_2012_22(2)__68).

ДОДАТКИ