

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

КАФЕДРА АНАЛІЗУ ТА АУДИТУ

КОВТУН Олена Володимирівна

ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ТА АНАЛІЗУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ

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 аудиту
Федоришина Лідія
Іванівна**

ВІННИЦЯ – 2023

ВІННИЦЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ АГРАРНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Факультет обліку, фінансів та аудиту

Кафедра аналізу та аудиту

Затверджую

зав. кафедри _____
« ____ » _____ 2023 р.

ЗАВДАННЯ НА МАГІСТЕРСЬКУ РОБОТУ

Студент(у/ці) Ковтун Олені Володимирівні

на тему:

«Організація обліку та аналізу основних засобів»

затверджена Наказом від «15» грудня 2022 р., № 198 м

Календарний план виконання магістерської роботи

Структура роботи		Термін підготовки
Вступ		12.08.2023 р.
Розділ 1	ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ ТА АНАЛІЗУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ	12.08.2023 р.
Розділ 2	ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ТА ШЛЯХИ ЇХ УДОСКОНАЛЕННЯ	16.09.2023 р.
Розділ 3	АНАЛІЗ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ	14.10.2023 р.
Висновки та пропозиції		26.10.2023 р.
Список використаних джерел		26.10.2023 р.

Термін подання роботи на кафедру
для попереднього захисту «21» листопада 2023 р.

Завдання видав
керівник «16» грудня 2023 р.

Підпис _____

АНОТАЦІЯ

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

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: дослідити основні підходи щодо тлумачення економічної сутності основних засобів та порядку визначення їх оцінки; визначити основні напрями класифікації основних засобів; 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; сформулювати ефективну методику економічного аналізу основних засобів ТОВ «АГРАНА ФРУТ УКРАЇНА»; дослідити стан організації бухгалтерського обліку на підприємстві.

Об'єктом дослідження є процеси організації обліку надходження, переоцінки та відтворення основних засобів, а також аналізу стану та ефективності їх використання на ТОВ «Агрона Фрут Україна».

Предметом дослідження є теоретико-методичні, організаційні і практичні аспекти 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 113 сторінки, 17 таблиць, 23 рисунка, список використаних джерел включає 125 найменування, 5 додатків.

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

ЗМІСТ

ВСТУП	5
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ ТА АНАЛІЗУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ	9
1.1. Економічна сутність основних засобів та порядок їх оцінки	9
1.2. Класифікація основних засобів підприємства	19
1.3. Огляд літературних джерел та нормативно-правове регулювання обліку та аналізу операцій з основними засобами	27
РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ТА ШЛЯХИ ЇХ УДОСКОНАЛЕННЯ	36
2.1. Документальне оформлення руху основних засобів	36
2.2. Оцінка основних засобів підприємств на сучасному етапі	42
2.3. Порядок нарахування та облік амортизації основних засобів	58
2.4. Удосконалення обліку основних засобів	61
РОЗДІЛ 3. АНАЛІЗ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ	65
3.1. Методичні засади дослідження аналізу основних засобів підприємств	65
3.2. Удосконалення аналізу основних засобів	79
ВИСНОВКИ	95
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	100
ДОДАТКИ	112

ВСТУП

Актуальність теми дослідження. Діяльність суб'єктів господарювання передбачає використання основних засобів, які є одним з найважливіших елементів продуктивних сил. Неєфективне використання та несвоєчасне оновлення основних засобів негативно впливає на ефективність господарювання та фінансові результати підприємства. Правильний облік, своєчасний аналіз і аудит основних засобів необхідні для забезпечення об'єктивною інформацією керівників підприємства й стейкхолдерів, що важливо для ефективного управління підприємством.

Теоретична важливість та практична значимість обліку та аналізу основних засобів обумовлює актуальність дослідження та цільову спрямованість кваліфікаційної роботи.

Дослідження теоретичних засад і практичних положень, пов'язаних з організацією та методикою обліку та аналізу операцій з основними засобами дало можливість визначити ряд проблем, що понижують ефективність використання основних засобів. Серед основних слід зазначити: різні підходи до тлумачення економічної сутності основних засобів, їх класифікації, відсутність єдиної методики відображення амортизації основних засобів в бухгалтерському та податковому обліку, відсутність сталої визначеності складу основних засобів тощо.

Значний вклад у дослідження проблем обліку, аналізу та аудиту основних засобів внесли такі відомі вчені-економісти як: М.І. Скрипник, В.В. Сопко, М.Т. Білуха, В.П. Завгородній, В.Г. Андрійчук, М.І. Бондарь, Л.В. Гуцаленко, О.А. Петрик, Л.С. Стригуля, О.Ф. Андросова, К.А. Калугіна, А. П. Макаренко, М. В. Шама та інші вчені.

Метою дипломної роботи є розроблення й вдосконалення науковометодичних і практичних засад обліку та аналізу операцій з основними засобами на підприємстві.

Для досягнення поставленої мети у дипломній роботі передбачено

постановку та поетапне вирішення наступних **завдань**:

- дослідити основні підходи щодо тлумачення економічної сутності основних засобів та порядку визначення їх оцінки;
- визначити основні напрями класифікації основних засобів;
 - розробити концепцію комплексного підходу до удосконалення обліково-аналітичного забезпечення стратегії розвитку основних засобів на ТОВ «АГРАНА ФРУТ УКРАЇНА»;
 - 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;
- сформувати ефективну методику економічного аналізу основних засобів ТОВ «АГРАНА ФРУТ УКРАЇНА»;
- оцінити ефективність використання основних засобів ТОВ «АГРАНА ФРУТ УКРАЇНА»;
- дослідити стан організації бухгалтерського обліку на підприємстві;
- розглянути порядок відображення в фінансовому обліку ТОВ «АГРАНА ФРУТ УКРАЇНА» основних засобів.

Об'єктом дослідження є процеси організації обліку надходження, переоцінки та відтворення основних засобів, а також аналізу стану та ефективності їх використання на ТОВ «Агрона Фрут Україна».

Предметом дослідження є теоретико-методичні, організаційні і практичні аспекти бухгалтерського обліку та аналізу основних засобів на підприємствах та їх удосконалення.

Методи дослідження. У процесі дослідження організації обліку та аналізу основних засобів використовувалися загальнонаукові та спеціальні

методи, зокрема: порівняння – для виявлення відмінностей і спільних рис у досліджуваних процесах; логічний – для побудови логіки й структури дослідження; абстрагування – для виділення найбільш суттєвих факторів, які впливають на рух основних засобів; аналіз – для деталізації предмету дослідження та розкладання його на складові частини; синтез – для поєднання окремих рис предмета вивчення в єдине ціле; метод економікоматематичного моделювання, а саме регресія – для виявлення показників, що забезпечують зростання чистого доходу підприємства; прогнозування – для передбачення майбутнього рівня віддачі основних засобів підприємства; зведення – з метою надання рекомендацій, реалізація яких дозволить покращити віддачу основних засобів ТОВ «Агрона Фрут Україна»; а також методи індукції, дедукції, конкретизації, формалізації та ін.

Інформаційною базою дослідження є нормативно-правові документи з питань організації обліку основних засобів, наукові праці вітчизняних і зарубіжних учених, матеріали науково-практичних конференцій, дані обліку і фінансової звітності ТОВ «Агрона Фрут Україна», Державної служби статистики України та власні дослідження.

Найбільш важливі результати дослідження, що містять елементи наукової новизни полягають у розробці рекомендацій щодо удосконалення обліку та аналізу основних засобів на ТОВ «АГРАНА ФРУТ УКРАЇНА». Практичне значення одержаних результатів полягає в тому, що обґрунтовані в магістерській роботі підходи, теоретичні висновки і практичні рекомендації можуть бути використані для удосконалення формування облікової інформації щодо основних засобів на вітчизняних підприємствах, що дозволить користувачам оптимізувати внутрішній контроль (аудит) необоротних активів і уможливить об'єктивну ефективність застосування основних засобів. Прикладне значення одержаних результатів підтверджує той факт, що розробки та рекомендації автора схвалено керівництвом ТОВ «АГРАНА ФРУТ УКРАЇНА».

Наукова новизна одержаних результатів полягає у теоретичному

обґрунтуванні та розробці практичних рекомендацій з удосконалення обліку та аналізу операцій з основними засобами та їх відтворення в умовах глобальної конкуренції.

Апробація результатів дослідження. Основні положення та результати дипломного дослідження доповідались і обговорювались на наступних конференціях:

- в міжнародній науково-практичній конференції молодих вчених фінансові механізми сталого розвитку України в умовах сучасних викликів з нагоди 125 - річчя НУБіП України (02 березня 2022 року). Національний університет біоресурсів і природокористування України, м. Київ.

Структура та обсяг роботи. Магістерська робота складається з анотації, вступу, трьох розділів та висновків, списку використаних джерел, додатків. Основний текст роботи складає 112 сторінку комп'ютерного тексту, у тому числі 17 таблиць і 23 рисунка. Робота містить список використаних джерел із 125 найменувань.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ ТА АНАЛІЗУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ

1.1. Економічна сутність основних засобів та порядок їх оцінки

Основні засоби повинні забезпечити належні матеріальні умови для здійснення господарської діяльності підприємства, зберігання необхідного обсягу виробничих запасів, проведення транспортних, розвантажувально-навантажувальних, фасувальних та інших підготовчих операцій, пов'язаних з отриманням та реалізацією продукції, наданням послуг, організацією праці та відпочинку робітникам підприємства, підвищенням продуктивності їхньої праці та ефективності господарювання всього підприємства. Рішенню цих завдань сприяє цілеспрямована робота з формування обсягу та складу основних засобів, створення режиму та умов їх експлуатації, підтримки у робочому стані та вибору політики амортизації.

Відповідно, основні засоби - це найважливіший елемент продуктивних сил, який допомагає процесу виробництва, а також розподілу, обміну та споживанню ресурсів. Водночас слід відзначити, що сучасні визначення основних засобів не є однозначними.

З економічної точки зору під терміном «основні засоби» розуміють матеріальні засоби, що використовуються у діяльності підприємства впродовж періоду, який перевищує 365 календарних днів від дати їх вводу до експлуатації і вартість яких поступово зменшується у зв'язку із їх фізичним або моральним зносом.

Характерними особливостями основних засобів є:

- використання в натуральному вигляді впродовж тривалого часу (не менше року);
- схильність до зносу, який виявляється у поступовій втраті можливої подальшої експлуатації у зв'язку зі старінням, закінченням резерву потужності (матеріальний знос) або втратою доцільності подальшої

експлуатації у зв'язку з виникненням основних засобів, що мають якісніші характеристики (моральний знос);

- специфічний характер кругообігу та відшкодування вартості – через механізм поступової амортизації з віднесенням амортизаційних відрахувань на поточні витрати підприємства, і відповідно, вартість товарів (робіт, послуг).

Основні засоби підприємства відіграють значну роль в фінансового господарській діяльності, забезпечують ефективність безперебійної роботи кожного підприємства. Проте питання залучення основних засобів носить як позитивний, так і негативний характер, адже потребує значних фінансових вкладень. Своєчасному відновленню основних засобів можуть запобігати такі чинники: недостатність обсягів грошових коштів, залежить від фінансових можливостей та низької ефективності діяльності за попередній період; висока вартість основних засобів у порівнянні з іншими активами, тощо. Зазначене дозволяє дійти висновку, що кожному підприємству необхідно зважено підходити до процесу управління ефективністю використання основних засобів у фінансово-господарській діяльності.

Одиницею обліку основних засобів є об'єкт основних засобів. Об'єкт основних засобів являє собою закінчений пристрій з усіма пристосуваннями і приладдям до нього або окремий конструктивно відокремлений предмет, що призначений для виконання певних самостійних функцій, чи відокремлений комплекс з'єднаних предметів одного або різного призначення, що мають для їх обслуговування загальні пристосування, приладдя, керування та єдиний фундамент, внаслідок чого кожен предмет може виконувати свої функції, а комплекс – певну роботу тільки у складі комплексу, а не самостійно.

Згідно з п. 4 Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» основні засоби підприємства – це матеріальні активи які підприємство утримує з метою використання їх у виробничому процесі або постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних та соціально-культурних функцій, очікуваний строк

корисного використання (експлуатації) яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за один рік).

Подібний підхід до трактування цього поняття прослідковується у МСБО 16 «Основні засоби»: це матеріальні активи, якими підприємство володіє для їх використання в процесі виробництва, постачання товарів, здійснення послуг, надання в оренду, або для цілей управління й які, як передбачається, будуть використовуватися протягом більш одного звітного періоду.

Податковий кодекс України має наступне визначення основних засобів: Основні засоби – це матеріальні активи, у тому числі запаси корисних копалин наданих у користування ділянок надр (окрім вартості землі, незавершених капітальних інвестицій, автомобільних доріг загального користування, бібліотечних та архівних фондів, матеріальних активів, вартість яких не перевищує 20000 грн., невиробничих основних засобів і нематеріальних активів), що призначаються платником податку для використання у господарській діяльності платника податку, вартість яких перевищує 20000 гривень і поступово зменшується у зв'язку з фізичним або моральним зносом та очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких з дати введення в експлуатацію становить понад один рік (або операційний цикл, якщо він довший за рік).

Отже, слід відмітити, що нормативно-правові акти різняться в трактуваннях поняття «основні засоби».

В табл. 1.1 наведено порівняльну характеристику податкового та бухгалтерського підходів щодо визнання основних засобів.

Як показують дані табл. 1.1, такі ознаки основних засобів, як матеріальність та строк корисного використання, в бухгалтерському та податковому законодавстві є повністю тотожними. Водночас доцільно звернути увагу що за іншими ознаками податковий і бухгалтерський підходи мають суттєві відмінності.

Проблема визнання основних засобів дуже тісно пов'язана з поняттям їх

оцінки, оскільки застосування принципу єдності та реальності оцінювання основних засобів – це визначальний фактор організації обліку на кожному підприємстві. Вважаємо, що сутність оцінки полягає в присвоєнні числових значень основним засобам за визначеними правилами.

Таблиця 1.1

Порівняльна характеристика податкового та бухгалтерського підходів щодо трактування поняття основних засобів

Ознака	Бухгалтерський підхід	Податковий підхід
Матеріальність	Основними засобами є лише матеріальні активи	Основними засобами є лише матеріальні активи
Підконтрольність	Активи - ресурси, контрольовані підприємством у результаті минулих подій, використання котрих, як очікується, приведе до отримання економічних вигід у майбутньому	Платник податку на прибуток фактично є власником основних засобів.
Строк корисного використання	Строк корисного використання з дати введення в експлуатацію повинен перевищувати рік (або операційний цикл, якщо він триваліший за рік)	Строк корисного використання з дати введення в експлуатацію повинен перевищувати рік (або операційний цикл, якщо він триваліший за рік)
Призначення	З метою використання їх у процесі виробництва/діяльності або постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціальнокультурних функцій	До основних засобів відносять лише ті об'єкти, які суб'єкт господарювання планує використовувати у власній господарській діяльності
Вартісна межа	Не передбачена.	Основні засоби - матеріальні активи, вартість яких перевищує 20000 гривень

Для оцінки важливе значення мають окремі види вартості основних засобів:

- первісна- історична (фактична) собівартість необоротних активів у сумі грошових коштів або справедливої вартості інших активів, сплачених (переданих), витрачених для придбання (створення) необоротних активів.;
- справедлива - сума, за якою можна продати актив або оплатити зобов'язання за звичайних умов на певну дату;

- переоцінена- вартість необоротних активів після їх переоцінки;
- чиста вартість реалізації - справедлива вартість необоротного активу за вирахуванням очікуваних витрат на його реалізацію;
- вартість, що амортизується - первісна або переоцінена вартість необоротних активів за вирахуванням їх ліквідаційної вартості.;
- балансова- сума, за якою актив обліковують у балансі після вирахування будь-якої накопиченої амортизації та накопичених збитків від зменшення його корисності;
- залишкова - різниця між первісною (переоціненою) вартістю необоротного активу та сумою його накопиченої амортизації (зносу).

Згідно Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», «придбані або створені основні засоби зараховуються на баланс за первісною вартістю» [88].

Економічна категорія «основні засоби» з'явилась в економічній термінології ще за радянських часів, проте її зміст постійно трансформувался 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 1.2).

Таблиця 1.2

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
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

1	2
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
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
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
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

Склад первісної вартості оприбуткованих основних засобів насамперед залежить від способу їх надходження (внесок до статутного капіталу, придбання за плату, самостійне виготовлення (створення), безоплатне отримання тощо). Склад витрат, що формують первісну вартість об'єкта основних засобів наведено на рис. 1.1.

Виплати на сплату відсотків за користування кредитом не включаються до первісної вартості основних засобів, придбаних (створених) повністю або

частково за рахунок позикового капіталу.

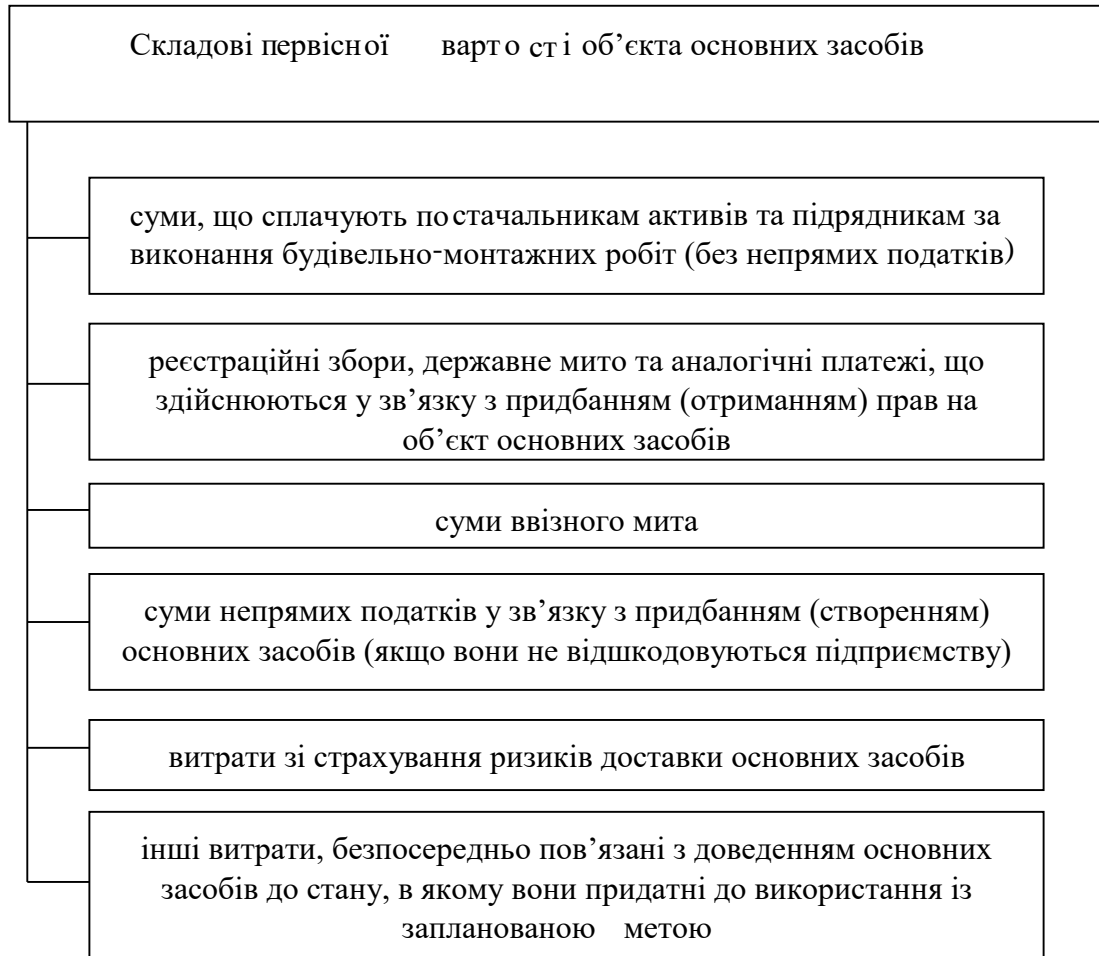


Рис. 1.1. Витрати, що формують первісну вартість об'єкта основних засобів

Згідно НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», під час складання фінансової звітності, підприємства мають дотримуватися принципу історичної (фактичної) собівартості, який визначає пріоритет оцінки активів з огляду витрат на їх виробництво та придбання та принципу обачності, який передбачає, що в бухгалтерському обліку повинні застосовуватися методи оцінки, які запобігають заниженню оцінки зобов'язань та витрат і завищенню оцінки активів та доходів підприємства [81].

Історична (фактична) собівартість складається з таких витрат:

- суми, що сплачують постачальникам активів та підрядникам за виконання будівельно-монтажних робіт (без непрямих податків);
- реєстраційні збори, державне мито та аналогічні платежі, що

здійснюються у зв'язку з придбанням (отриманням) прав на об'єкт основних

засобів;

- суми ввізного мита;
- суми непрямих податків у зв'язку з придбанням (створенням) основних засобів (якщо вони не відшкодовуються підприємству/ установі);
- витрати зі страхування ризиків доставки основних засобів;
- витрати на транспортування, установку, монтаж, налагодження основних засобів;
- інші витрати, безпосередньо пов'язані з доведенням основних засобів до стану, в якому вони придатні для використання із запланованою метою.

Первісна вартість об'єктів основних засобів – зобов'язання які визначені загальною сумою, визначається розподілом цієї суми пропорційно до справедливої вартості окремого об'єкта основних засобів, вона – справедлива вартість, погоджена засновниками підприємства (табл. 1.3).

Таблиця 1.3

Визначення первісної вартості основних засобів

№	Шляхи надходження основних засобів	Первісна вартість
1	Декілька об'єктів основних засобів, закуплених за одну суму	визначається розподілом загальної фактичної суми пропорційно до справедливої вартості окремого об'єкта основних засобів
2	Безоплатно отримані основні засоби	дорівнює їх справедливій вартості на дату отримання
3	Основні засоби, що внесені до статутного капіталу підприємства	погоджена засновниками (учасниками) підприємства їх справедлива вартість
4	Об'єкт, переведений до основних засобів з оборотних активів, товарів, готової продукції	дорівнює її собівартості, яка визначається згідно з Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку «Запаси» та «Витрати»
5	Основні засоби, отримані в обмін на подібний об'єкт	дорівнює залишковій вартості переданого об'єкта основних засобів
6	Основні засоби, отримані в обмін на неподібний об'єкт	дорівнює справедливій вартості переданого об'єкту основних засобів, збільшеній (зменшеній) на суму грошових коштів або їх еквівалентів, що була передана (отримана) під час обмін

Тобто по основних засобах, що надходять на підприємство від постачальників за грошові кошти, будуються господарським чи підрядним способом або виготовляються на підприємстві, первісна вартість визначається як фактична собівартість. В інших випадках надходження основних засобів на підприємство такі об'єкти обліку оцінюються за справедливою вартістю.

Витрати, що здійснюються для підтримання об'єкту в робочому стані та одержання первісно визначеної суми майбутніх економічних вигод від його використання, включаються до складу витрат.

Первісна вартість основних засобів збільшується на суму витрат, пов'язаних з поліпшенням об'єкта (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо), що призводить до збільшення майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання об'єкту. Первісна вартість основних засобів зменшується у зв'язку з частковою ліквідацією об'єкта основних засобів.

Якщо один об'єкт основних засобів складається з частин, які мають різний строк корисного використання (експлуатації), то кожна з цих частин може визнаватися в бухгалтерському обліку як окремий об'єкт основних засобів.

Усі основні засоби, крім землі мають фізичний та моральний знос, тобто під впливом фізичних сил, технічних та економічних факторів вони поступово втрачають свої якості та приходять до непотребу. Поступове перенесення вартості діючих основних засобів на готовий продукт та накопичення грошового фонду для заміни зношених об'єктів називається амортизацією [31].

Відповідно до Податкового кодексу амортизація – це поступове віднесення витрат на придбання, виготовлення або поліпшення основних засобів, на зменшення скоригованого прибутку платника податку у межах норм амортизаційних відрахувань [41].

В П(С)БО 7 «Основні засоби» амортизація визначена як систематичний розподіл вартості об'єкту основних засобів, що підлягає амортизації, протягом

строку його корисного використання [43].

Шляхом збільшення норм амортизаційних відрахувань можна посилити внутрішній інвестиційний потенціал та покращити фінансове становище підприємств. А внаслідок їх зменшення будуть збільшені надходження до державного бюджету. Таким чином, нарахування амортизації в податкових цілях регулює відносини підприємств з бюджетом у відповідності з державною політикою економічного розвитку.

Амортизація основних засобів проводиться до досягнення залишкової вартості об'єктом його ліквідаційної вартості.

П(С)БО 7 "Основні засоби" передбачено, що амортизація основних засобів нараховується із застосуванням таких методів:

1) прямолінійного, за яким річна сума амортизації визначається діленням вартості, яка амортизується, на очікуваний період часу використання об'єкта основних засобів;

2) зменшення залишкової вартості, за яким річна сума амортизації визначається як добуток залишкової вартості об'єкта на початок звітного року та норми амортизації, обчисленої виходячи із строку корисного використання об'єкта;

3) прискореного зменшення залишкової вартості, за яким річна сума амортизації визначається як добуток залишкової вартості об'єкта на початок звітного року та норми амортизації, обчисленої виходячи зі строку корисного об'єкта, яка подвоюється;

4) кумулятивного, за яким річна сума амортизації визначається як добуток вартості, що амортизується, та кумулятивного коефіцієнта. Кумулятивний коефіцієнт розраховується діленням кількості років, що залишаються до кінця очікуваного періоду часу використання об'єкта основних засобів, на суму чисел років його корисного використання;

5) виробничого, за яким річна сума амортизації визначається як добуток фактичного річного обсягу продукції (робіт, послуг) та виробничої ставки амортизації.

Підприємства самостійно обирають один із шести методів нарахування амортизації, визначаючи строки корисного використання об'єктів основних засобів і порядок формування їх вартості, яка передбачена податковим законодавством. Амортизація є вторинним явищем після зносу основних засобів і систематичним розподілом вартості необоротних матеріальних активів, що амортизуються, протягом строку їх корисного використання.

1.2. Класифікація основних засобів підприємства

Необхідною умовою раціональної організації обліку основних засобів є їх класифікація. Її орієнтація на загальних для усіх галузей економіки ознаках – визначенні різних груп основних засобів та їх об'єднання по спільних функціях у виробничому процесі має домінуюче значення для організації бухгалтерського обліку. Завдяки класифікації основні засоби розділяють по групах, які підлягають обліку та контролю. Також забезпечується єдність групування по видах об'єктів у всіх галузях економіки, що дозволяє досягти співставлення облікових показників різних підприємств. Щодо макрорівня, слід відмітити, що з метою ведення обліку основних засобів і складання звітності, планування їх відтворення, проведення переоцінок та інвентаризацій у практиці підприємствам необхідно згрупувати об'єкти основних засобів за окремими ознаками у однорідні групи, тобто класифікувати.

Для забезпечення своєчасного та правильного обліку основних засобів та контролю за їх збереженням і використанням на підприємстві має бути розроблена економічно обґрунтована класифікація основних засобів за такими ознаками: за натурально-речовим складом, функціональним призначенням, використанням, належністю, за відношенням до виду економічної діяльності. Розглянуті види класифікації основних засобів дають змогу оптимізувати їхню структуру – забезпечити ефективно їх використання, сприяти покращенню їх фізичного стану та структури.

Під класифікацією основних засобів слід розуміти групування їх за певними ознаками в якісно однорідні групи. Класифікація полегшує поточний

облік основних засобів, спрощує складання звітності про наявність та рух основних засобів. Загородній В.Г. зводить класифікацію основних засобів тільки до однієї їхньої ознаки – «у залежності від характеру участі основних засобів у процесі розширеного відтворення» й підрозділяють за цією ознакою на виробничі й невиробничі основні засоби. Більш детальну класифікацію пропонує у своїх роботах Чалий І. Автор групує основні засоби: за функціональним призначенням (виробничі, невиробничі), за видами економічної діяльності (промисловість, будівництво, сільське господарство тощо), за натурально-матеріальним складом або видами, за використанням (діючі, недіючі, запасні) й приналежності (власні, орендовані). Відповідно до типової класифікації основні засоби поділяються за приналежністю, використанням та призначенням (Рис. 1.2). За приналежністю основні засоби поділяються на власні та орендовані; за використанням – на діючі та недіючі; за призначенням – на виробничі і невиробничі. До власних основних засобів відносяться ті, які належать певному підприємству.

Власні основні засоби можуть формуватись за рахунок статутного (пайового, акціонерного) капіталу, допоміжного фінансування з відповідних джерел на розширене виробництво, власних прибутків. Орендовані основні засоби не належать підприємству орендарю, однак на підставі договору оренди використовуються в господарській діяльності. Орендовані основні засоби відображаються у балансі тільки орендодавця, що виключає можливість їх подвійного обліку. До діючих основних засобів відносяться ті, які знаходяться в експлуатації, у тому числі ті, які тимчасово не використовуються або здані в оренду іншим підприємствам на договірних засадах. До недіючих основних засобів відносяться ті, які знаходяться в резерві (в запасі, на складі).

За функціональним призначенням та видом діяльності основні засоби поділяють на два види – виробничі та невиробничі. Виробничі основні засоби є знаряддями праці, за допомогою яких працівник впливає на предмет праці, або являють собою необхідні для забезпечення виробничої діяльності

процесів: торгівлі, заготівель, виробництва тощо. Вони безпосередньо беруть участь у виробничому процесі або якимось чином сприяють його здійсненню та багаторазово беруть участь у виробничих циклах, що повторюються, поступово зношуються і, не змінюючи своєї натуральної форми, по частинах переносять свою вартість на виготовлений продукт.



Рис. 1.2. Типова класифікація основних засобів підприємства.

Невиробничі основні засоби є необхідною умовою суспільного відтворення. До них належать ті основні засоби, які не беруть безпосередньої участі у основній діяльності, а призначені для обслуговування потреб працівників, вони функціонують тривалий час і поступово зношуються, але не беруть участі у виробництві матеріальних благ і тому втрачена ними вартість не переноситься на продукт.

За видами економічної діяльності основні виробничі засоби поділяються на такі, які використовуються у промисловості, сільському господарстві, транспорті, зв'язку, будівництві, торгівлі, громадському харчуванні, лісовому господарстві, матеріально-технічному постачанні і збуті, заготівлях, інших видах діяльності сфери матеріального виробництва, а також у житловокомунальному господарстві, охороні здоров'я, фізичній культурі, соціальному забезпеченні, освіті, культурі, мистецтві, науці та науковому обслуговуванні, кредитуванні, управлінні та основні засоби, які використовуються громадськими організаціями.

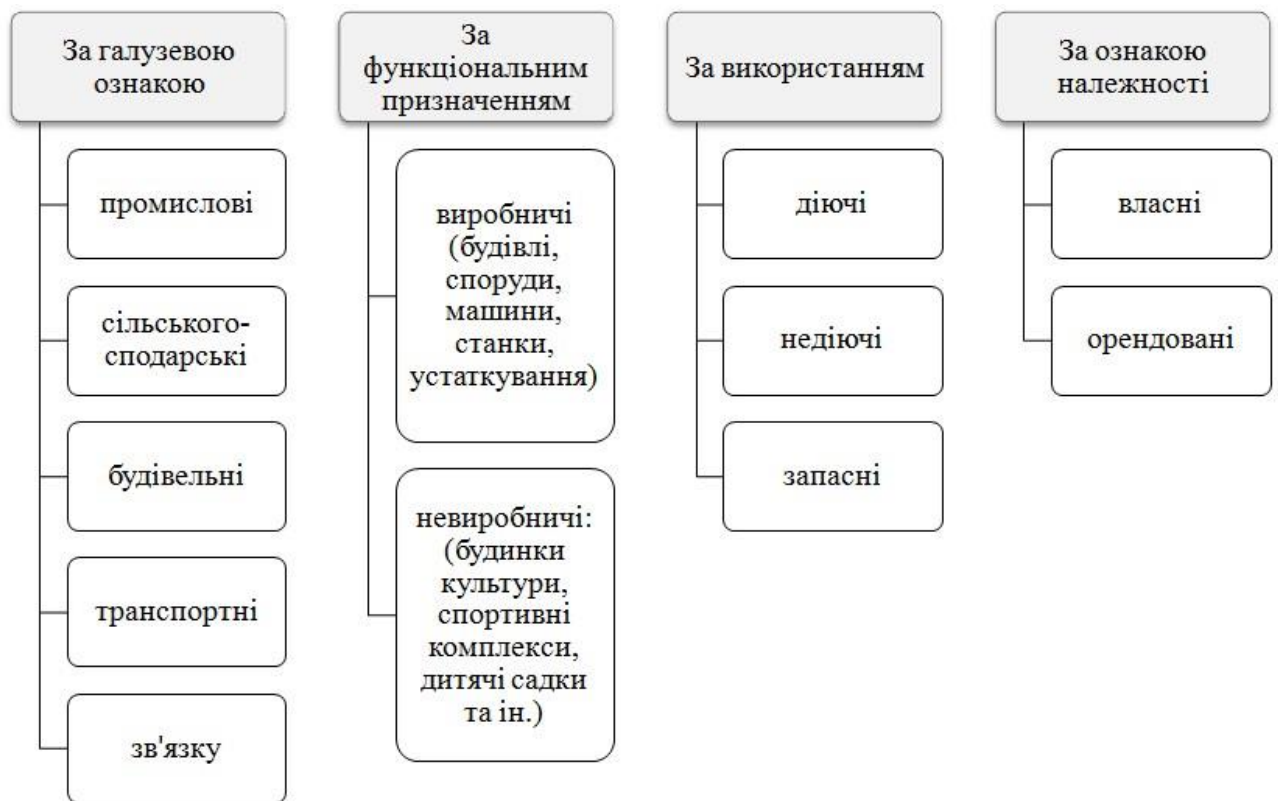


Рис. 1.3. Класифікація основних засобів за різними ознаками

Для кожної галузі, враховуючи її специфіку, класифікація основних засобів за натуральним складом, виробничим призначенням конкретизується, але при цьому зберігається можливість приведення всіх класифікацій за видами економічної діяльності.

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.

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. 1.4. 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.

У системі оподаткування виділяють 16 груп основних засобів та інших необоротних активів [89], що відображено в табл. 1.4.

Згідно із П(С)БО 7 у бухгалтерському обліку виділяються такі групи основних засобів: земельні ділянки; капітальні витрати на поліпшення земель; будинки, споруди та, передавальні пристрої; машини та обладнання; транспортні засоби; інструменти, прилади, інвентар (меблі); робоча і продуктивна худоба; багаторічні насадження; інші основні засоби [88].

Отже, згідно зі ст. 145 Податкового Кодексу основні засоби поділено на 16 груп. По суті, це ті самі групи, що і в П(С)БО 7 «Основні засоби». Відмінність полягає у тому, що у правій колонці табл. 1.4 встановлено мінімально допустимі строки корисного використання. Тобто строк використання окремих груп основних засобів не може бути менший, ніж це встановлено ст. 145 Податкового кодексу [89].

Наприклад, для будівель мінімально допустимий строк корисного використання – 20 років. Якщо за обліковою політикою підприємства він становить 15 років, цей строк не підходить для податкового обліку.

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.

Таблиця 1.4

**Класифікація та мінімально допустимих строків амортизації
основних засобів та інших необоротних активів**

Групи	Мінімально допустимі строки корисного використання, років
група 1 - земельні ділянки	—
група 2 - капітальні витрати на поліпшення земель, не пов'язані з будівництвом	15
група 3 – будівлі, споруди, передавальні пристрої	20 15 10
група 4 - машини та обладнання З них:	5 2
електронно-обчислювальні машини, інші машини для автоматичного оброблення інформації, пов'язані з ними засоби зчитування або друку інформації, пов'язані з ними комп'ютерні програми (крім програм, витрати на придбання яких визнаються роялті, та/або програм, які визнаються нематеріальним активом), інші інформаційні системи, комутатори, маршрутизатори, модулі, модеми, джерела безперебійного живлення та засоби їх підключення до телекомунікаційних мереж, телефони (в тому числі стільникові), мікрофони і рації, вартість яких перевищує 20000 гривень	
група 5 - транспортні засоби	5
група 6 - інструменти, прилади, інвентар, меблі	4
група 7 - тварини	6
група 8 - багаторічні насадження	10
група 9 - інші основні засоби	12
група 10 - бібліотечні фонди, збереження Національного архівного фонду України	—
група 11 - малоцінні необоротні матеріальні активи	—
група 12 - тимчасові (нетитульні) споруди	5
група 13 - природні ресурси	—
група 14 - інвентарна тара	6
група 15 - предмети прокату	5
група 16 - довгострокові біологічні активи	7

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 1.5 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%.

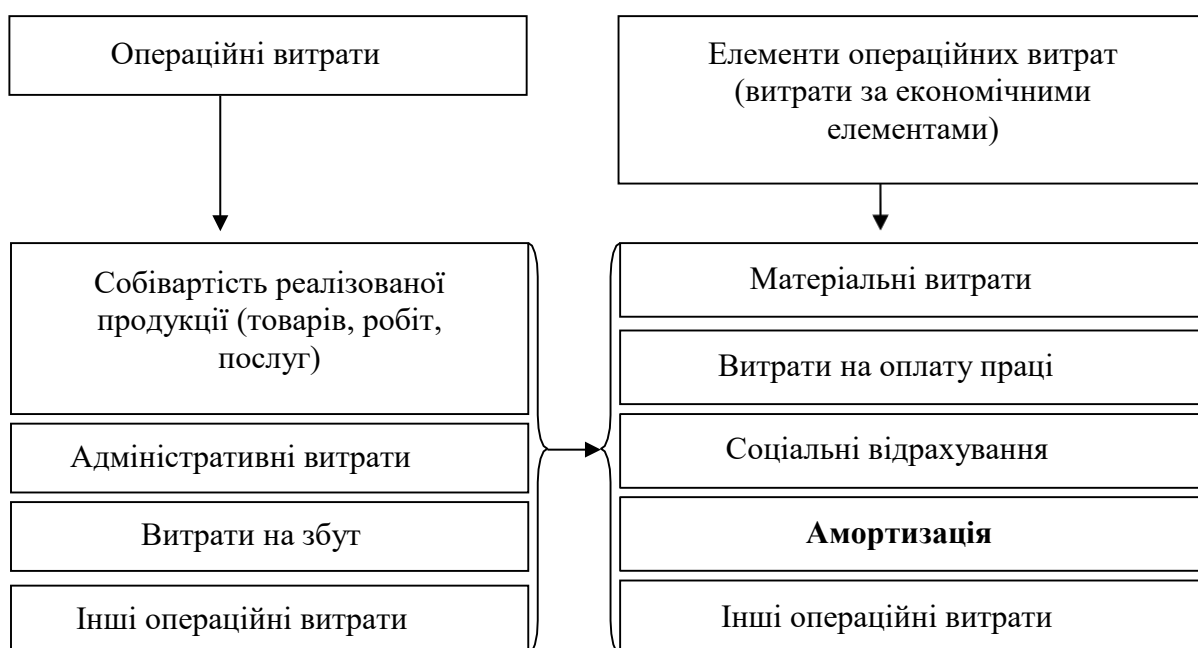


Рис. 1.5 Місце амортизації в структурі калькуляції витрат підприємства

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.

1.3. Огляд літературних джерел та нормативно-правове регулювання обліку та аналізу операцій з основними засобами

Дослідження генезису поняття «основні засоби» дає можливість стверджувати, що в перше про основні засоби підприємства згадується у працях французької школи на чолі з Гільбо А. та Леоте Е., які вважали, що актив включає основні засоби, оборотні засоби, витрачені засоби (вкладені в незакінчені процеси), засоби дебіторів і збитки. Вже у XVII–XX ст. Ла Порт М. запропонував класифікацію рахунків, де виділяв групу власності або майнових рахунків [58, с. 139]. Ця група виконувала специфічну господарську функцію управління ресурсами на підприємстві.

У XIX–XX ст. Вейцман Р.Я. (1870–1936) розділив усі активи на дві групи – засоби у фазі обігу та засоби у фазі виробництва – та розмежував на основні засоби, засоби в обігу, засоби поза обігом [58, с. 140].

У сучасних умовах розвитку української науки існує потреба більш глибокого обґрунтування поняття «основні засоби» як економічної категорії. Дискусії навколо його тлумачення тривають із моменту введення терміну в

науковий обіг, тому умотивування визначень та пошук перспективних напрямів досліджень є важливою проблемою сучасної економічної науки.

Дослідженню сутності та змісту поняття основних засобів як економічної категорії у сучасній науковій літературі присвячено багато наукових праць вітчизняних та зарубіжних учених. Відомі вчені-економісти вважають, що основні засоби є складовою частиною майна кожного суб'єкта господарювання незалежно від сфери діяльності та галузевої належності (табл. 1.5).

Таблиця 1.5

Трактування сутності поняття «основні засоби» різними науковцями

Автор	Визначення
1	2
Бабіч В.В.	це сукупність матеріальних цінностей, що мають натуральну форму та тривалий час діють, як у сфері матеріального виробництва, так і у сфері нематеріального, втрачаючи свою вартість у міру зношення
Бутинець Ф.Ф.	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 соціальнокультурних функцій, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він перевищує один рік
Довгальок Н.В.	матеріальні активи підприємства будь-якої форми власності, що неодноразово використовуються у виробничих циклах та зберігають свою натуральну форму, переносячи свою вартість на вироблену продукцію частинами, строк використання яких перевищує один рік (операційний цикл)
Жадан Т.А.	матеріальні активи, які зберігають свою натуральну форму протягом всього корисного терміну експлуатації, що становить понад один рік (або операційний цикл, якщо він довший за рік), використовуються як під час здійснення господарської діяльності, так і під час виконання підприємством адміністративних чи соціально-культурних функцій
Мішура В.Б.	це частина постійного виробничого капіталу, яка виступає у формі засобів праці та поступово, протягом багатьох виробничих циклів, переносить свою вартість на виготовлений продукт.
Неміш Ю.В.	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 адміністративних 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.

Пирог О.В.	є основою виробництва із притаманними їм фізичними властивостями. З точки зору активів підприємства, основні засоби повинні приносити у результаті свого використання економічну вигоду. Основні засоби є об'єктом капітальних вкладень, що характеризує взаємозв'язок процесу інвестування та основних засобів.
Стельмах Х.П.	активи підприємства, що використовуються матеріальному та нематеріальному виробництвах (виготовленні товарів, наданні послуг) із можливим строком експлуатації більше одного року.
<i>Продовження табл. 1.5</i>	
1	2
Яковишина Н.А	матеріальні активи, які зберігають свою натуральну форму протягом всього корисного терміну експлуатації, що становить понад один рік (або операційний цикл, якщо він довший за рік), використовуються як під час здійснення господарської діяльності, так і під час виконання підприємством адміністративних чи соціально-культурних функцій та по частинах переносять свою вартість на результат власної діяльності - виготовлений продукта, надану послугу або товар.

Дослідження різних форм прояву сутності поняття, яке описує основні засоби підприємства свідчить, що основні засоби є основою активів та мають важливе значення для виробничої та господарської діяльності підприємства.

Отже, сучасні науковці під час розгляду цього поняття визначають такі його сутнісні характеристики:

- матеріальна форма активів;
- залучення у виробництво та реалізацію товарів;
- наявність незмінної натуральної форми;
- строк корисного використання більше одного року (або операційного циклу, якщо він перевищує один рік);
- перенесення вартості на заново створений продукт частинами в міру зношення; – можливість надання в оренду іншим особам.

Основні засоби становлять основу матеріально-технічної бази більшості підприємств, адже саме вони займають найбільшу питому вагу у структурі активів. Від прийнятих управлінських рішень щодо наявності, структури та руху основних засобів значно залежить ефективність функціонування підприємства загалом. Роль основних засобів у процесі виробництва, особливості їх відтворення в умовах ринкової економіки зумовлюють особливі вимоги до інформації про наявність, рух, структуру, стан та використання

основних засобів.

Ці нормативні документи мають різний правовий статус, формуючи у загальному чотири рівні (рис. 1.6) регулювання бухгалтерського обліку основних засобів.



Рис. 1.6. Рівні нормативно-правового регулювання бухгалтерського обліку основних засобів

Як бачимо з рис. 1.6 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. 1.7).

З рисунка 1.6 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.



Рис. 1.7. Огляд законодавчих та нормативних актів.

Законодавчі та нормативні документи визначають методологічні засади формування інформації про основні засоби та її розкриття у фінансовій звітності.

Таблиця 1.6

Основні нормативно-правові документи, що регулюють облік та аналіз основних засобів

№ пп.	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку	Характеристика
1	2	3
1.	Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджено Наказом Міністерства фінансів 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 Міністерства фінансів 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 Міністерства фінансів 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.
4.	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 14 «Оренда», затверджено наказом Міністерства фінансів України 28.07.2000 № 181.	Визначає методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про оренду необоротних активів та її розкриття у фінансовій звітності.
5.	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід», затверджено наказом Міністерства фінансів України 29.11.1999 № 290.	Положення визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про доходи підприємства та її розкриття у фінансовій звітності.

<i>Продовження табл. 1.6</i>		
1	2	3
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.

В Україні поняття основних засобів визначено документами нормативно-правового характеру, основними з яких є Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» [50] та Податковий кодекс України [48]. Відповідно до пункту 4 П(С)БО 7 «Основні засоби», «основні засоби – це матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх у процесі виробництва або постачання товарів, надання послуг, здачі в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік)» [50]. У даному визначенні вагомими є такі сутнісні характеристики поняття основних засобів: вони є матеріальними активами, використовуються в

процесі виробництва або постачання товарів, надання послуг, надаються в оренду іншим особам, строк корисного використання більше року або операційного циклу (якщо він більше року). Отже, вагомою є така сутнісна характеристика, як використання основних засобів для здійснення адміністративних та соціально-культурних функцій. Діяльність підприємства спрямована на отримання прибутку в результаті виробництва продукції, реалізації товарів та надання послуг. Об'єктивними умовами існування підприємства є безперервний, постійно повторюваний процес виробництва та реалізації товарів, а основні засоби використовуються саме для забезпечення цієї безперервної економічної діяльності підприємства. Виходячи з головної мети функціонування підприємства, вважаємо дану сутнісну характеристику вагомою. Разом із тим у пп. 14.1.138 Податкового кодексу України зазначається: «Основні засоби – матеріальні активи, у тому числі запаси корисних копалин наданих у користування ділянок надр (окрім вартості землі, незавершених капітальних інвестицій, автомобільних доріг загального користування, бібліотечних і архівних фондів, матеріальних активів, вартість яких не перевищує 20000 гривень, невиробничих основних засобів і нематеріальних активів), що призначаються платником податку для використання у господарській діяльності платника податку, вартість яких перевищує 20000 гривень і поступово зменшується у зв'язку з фізичним або моральним зносом та очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких з дати введення в експлуатацію становить понад один рік (або операційний цикл, якщо він довший за рік)» [89]. На відміну від визначення поняття основних засобів у П(с)БО 7 у Податковому кодексі практично не розкривається їх економічна сутність, наявна лише чітка вартісна межа віднесення активів до основних засобів (їх вартість повинна перевищувати 6000 грн.). У стандарті зазначена грань не встановлена, і підприємство саме вирішує, які з активів відносити до основних засобів. Така неузгодженість вартісної межі створює певні складнощі в обліковій політиці підприємства.

З огляду на в міжнародну практику, де облік основних засобів ведеться

відповідно до Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку 16 «Основні засоби», «основні засоби – це матеріальні об’єкти, що їх: утримують для використання у виробництві або постачанні товарів чи наданні послуг, для передачі в оренду або для адміністративних цілей; використовуватимуть, за очікуванням, протягом більше одного періоду» [66]. Вважаємо таке визначення періоду використання основних засобів, яке наведене у стандарті («протягом більше одного періоду»), є не досить чітким на відміну від П(с)БО 7, де період корисного використання становить більше одного року або одного операційного циклу.

Методичні рекомендації № 561] 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. Документальне оформлення руху основних засобів

Документальне оформлення операцій з надходження, внутрішнього переміщення та вибуття основних засобів (далі ОЗ) проводиться на підставі первинних документів. Мета такого обліку полягає у необхідності узагальнення, опрацювання даних про рух ОЗ з метою прийняття оперативних рішень в системі управління ОЗ та уникаючи втрат.

Первинні документи перелічені в таблиці 2.1.

Таблиця 2.1

Первинні документування операцій з ОЗ

№	Назва	Опис
ОЗ-1	“Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів”	традиційно складається на кожний об’єкт окремо, проте може складатись на декілька об’єктів при умові їх однотипності, однакової вартості та одночасного прийняття на відповідальне зберігання однією МВО.
ОЗ-2	“Акт приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об’єктів ОЗ”	оформляється при прийманні завершених робіт після добудови, реконструкції або модернізації ОЗ, в якому зазначено технічні характеристики та первинну вартість об’єкта ОЗ.
ОЗ-3	“Акт списання основних засобів”	складається після ліквідації ОЗ. На його підставі робиться запис до інвентарного списку ОЗ.
ОЗ-4	“Акт на списання автотранспортних засобів”	підписується членами створеної комісії, та затверджується керівником або уповноваженою ним особою.
ОЗ-5	“Акт про установку, пуск та демонтаж будівельної машини”	складається при встановленні, запуску та демонтажу будівельної машини, що взята напрокат. Підписується представником підприємства, що дало напрокат та механіком будівельної ділянки.

ОЗ-6	“Інвентарна картка обліку ОЗ”	в цьому документі здійснюються записи на підставі актів приймання-передачі ОЗ та акту на списання ОЗ
ОЗ-7	“Опис інвентарних карток з обліку ОЗ”	застосовується для реєстрації інвентарних карток.
ОЗ-8	“Картка обліку руху ОЗ”	застосовується для обліку руху ОЗ за класифікаційними групами, та заповнюється на підставі даних інвентарних карток ОЗ і звіряється з даними синтетичного обліку ОЗ
ОЗ-9	“Інвентарний список ОЗ”	використовується при нарахуванні зносу ОЗ. – застосовується в місцях експлуатації ОЗ для обліку кожного об’єкта за МВО. Дані, що містяться в цій формі, мають бути тотожними із записами в інвентарних картках обліку ОЗ, а тому підлягають періодичній звірці із записами в інвентарних картках обліку ОЗ (Ф-ОЗ-6).

Первинний облік ОЗ здійснюється у певній послідовності: на основі спостереження певної події чи явища та її/ його оцінці в натуральному та вартісному вимірі забезпечується відображення отриманих даних у вищеперахованих документах (рис. 2.1).

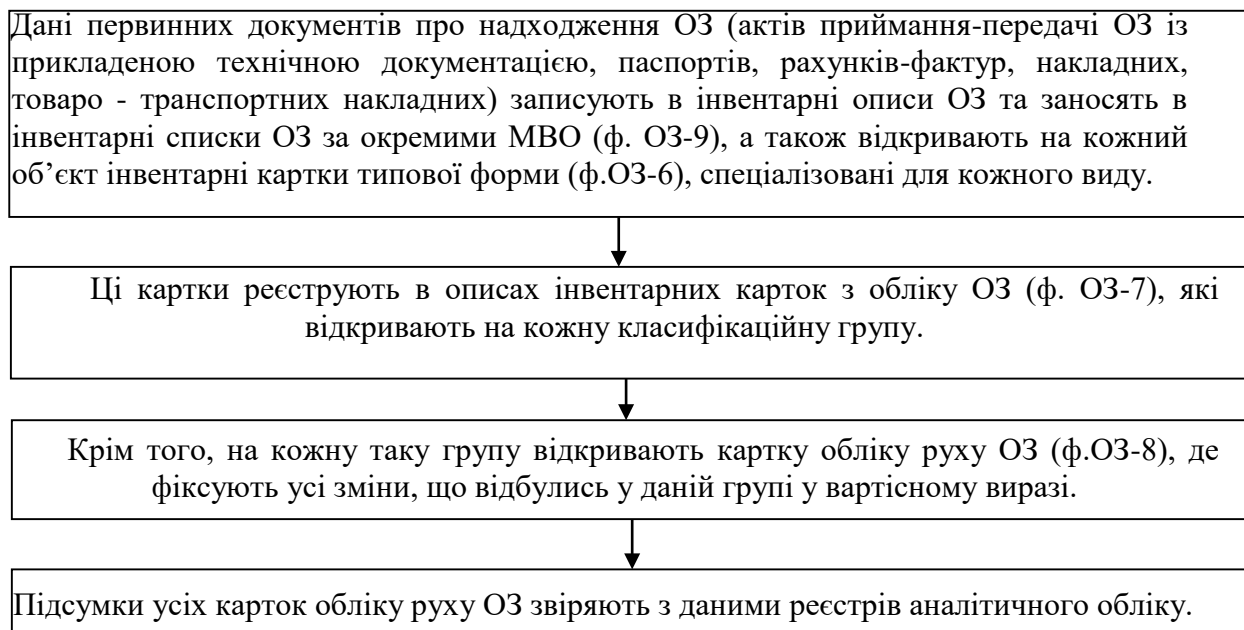


Рис. 2.1. Послідовність ведення обліку ОЗ

Оцінка ОЗ можлива лише при створенні, виборі облікових номенклатур

шляхом виділення фактів господарського життя, складанні переліку усіх об'єктів ОЗ, фіксації їх в первинних носіях облікової інформації (рис.2.2).

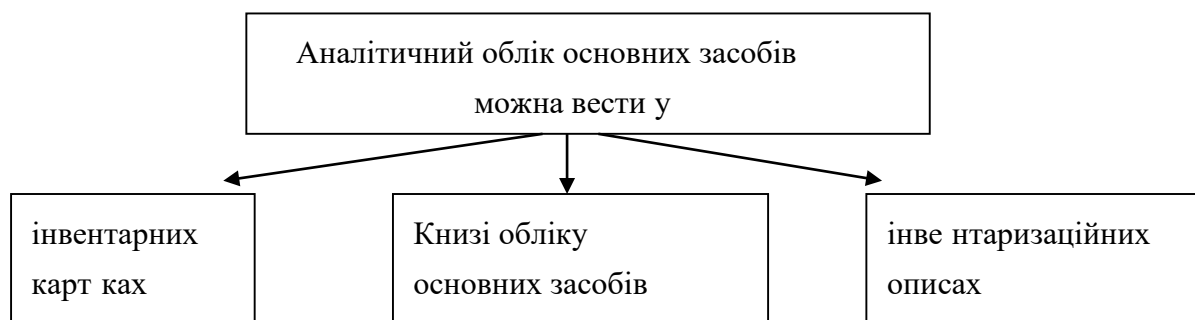


Рис. 2.2 Інформаційне забезпечення аналітичного обліку ОЗ

Карточку ОЗ-6 заводять окремо для кожного об'єкту ОЗ. У ній записують найменування, цільове застосування, місце, де об'єкт буде стояти і використовуватися, відомості про відновні роботи з об'єкта протягом його терміну використання.

Кожному об'єкту присвоюють інвентарний номер. Це роблять для індивідуального обліку. Цей номер можна написати на об'єкті фарбою, прикріпити металевий жетон з номером та інше. Протягом використання цього об'єкту в господарстві інвентарний номер є збереженим за ним і вказаний у первинних документах, які пов'язані з наявністю, переміщенням та ремонту ОЗ. Також цей номер не може бути переданий іншому об'єкту, навіть після вибуття ОЗ.

Для обліку основних засобів використовують шифрування об'єктів і їх груп. Це дає змогу зробити облік ОЗ систематичним, але за умови правильного вибору способу шифрування.

Дрібні об'єкти, які є однорідними, обліковують в картках групового обліку за сумою та кількістю у груповому порядку. Тому відпадає потреба заводити індивідуальну картку на такий об'єкт. Але потрібно писати їх з окремого рядка кожен, щоб індивідуалізувати облік.

Контроль наявності здійснюють завдяки опису відкритих карток, де кожна група має свій розділ з серією інвентарних номерів, при тому всі такі

розділи є зашифрованими. Номер інвентарної картки і інвентарний номер об'єкта мають бути однакові. Це сприяє полегшенню обліку і контролю за ОЗ та інвентарними картками.

Всі інвентарні картки знаходяться в картотеці. Там їх групують за місцями збереження та використання (цехи, відділення та ін.), а всередині таке групування відбувається відповідно до класифікації ОЗ. Групи між собою розділяють так звані роздільники з фанери або картону, на яких написано шифри і назви груп. Така будова картотеки сприяє проведенню інвентаризації, дає змогу швидко знайти розташування об'єктів, відповідальних за них осіб (рис. 2.3)

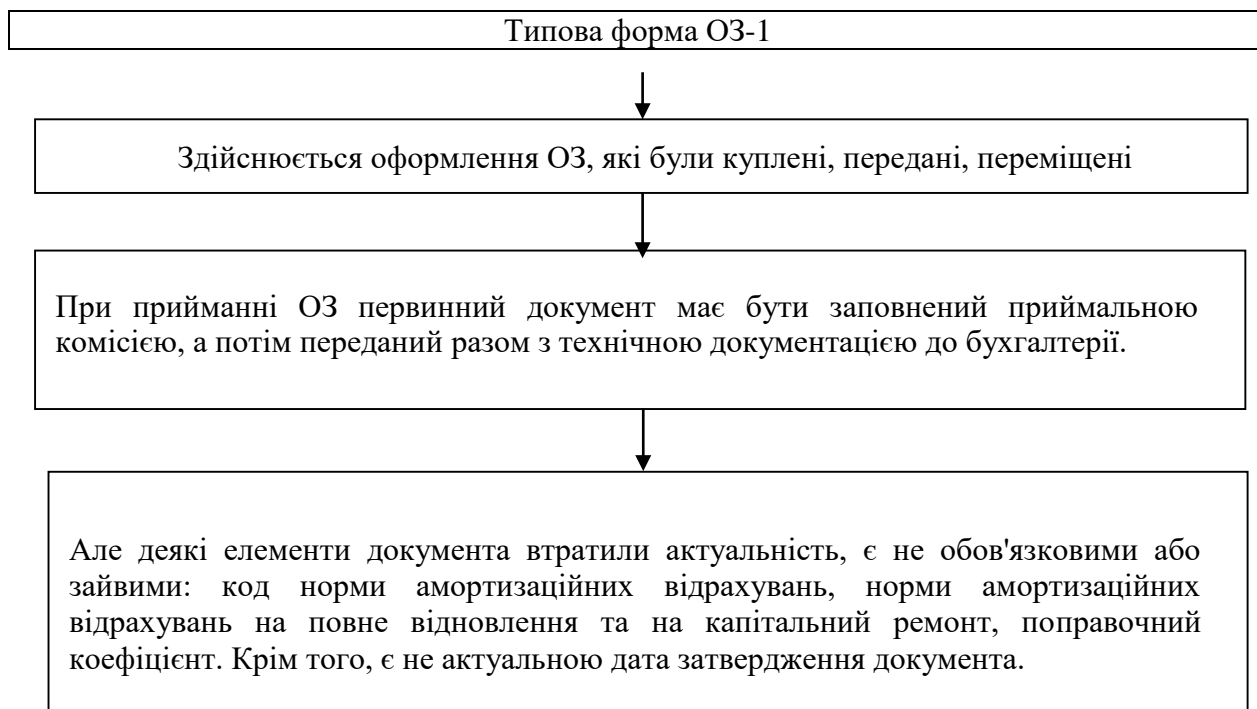


Рис. 2.3. Інформація про типову форму ОЗ-1

Якщо здійснюється переміщення, то такий процес має бути записаний і відповідно мають бути переміщені інвентарні картки в картотеці. Документи мають бути оформлені грамотно і повно, відповідно до вимог бухгалтерського, оперативного і статистичного обліку. На жаль, мають місце проблеми обліку ОЗ, адже зміни відповідно до міжнародних стандартів запроваджуються дуже повільно і не в значній мірі.

Для об'єктів, термін експлуатації яких не є чітко визначений, ведення обліку має свої труднощі. Такими об'єктами є матеріальні активи, які

підприємство використовує, але їх термін експлуатації хоч є більшим за рік чи операційний цикл, проте не є остаточно визначеним через технічні характеристики, специфіку користування. Саме тому такі об'єкти знаходяться під наглядом і систематичному перегляді контролюючими органами (рис. 2.4).

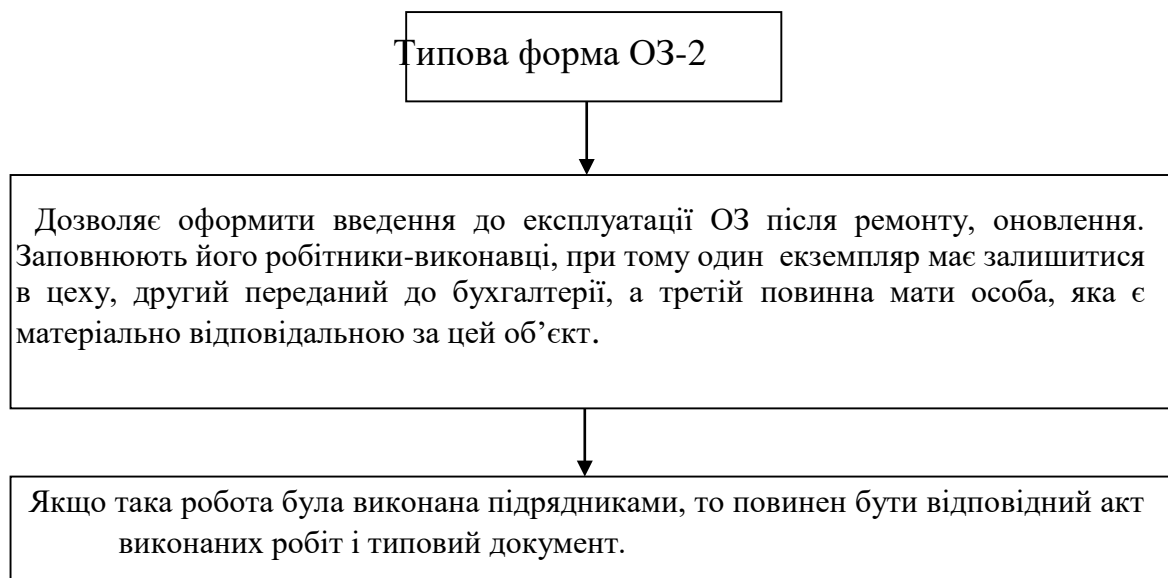
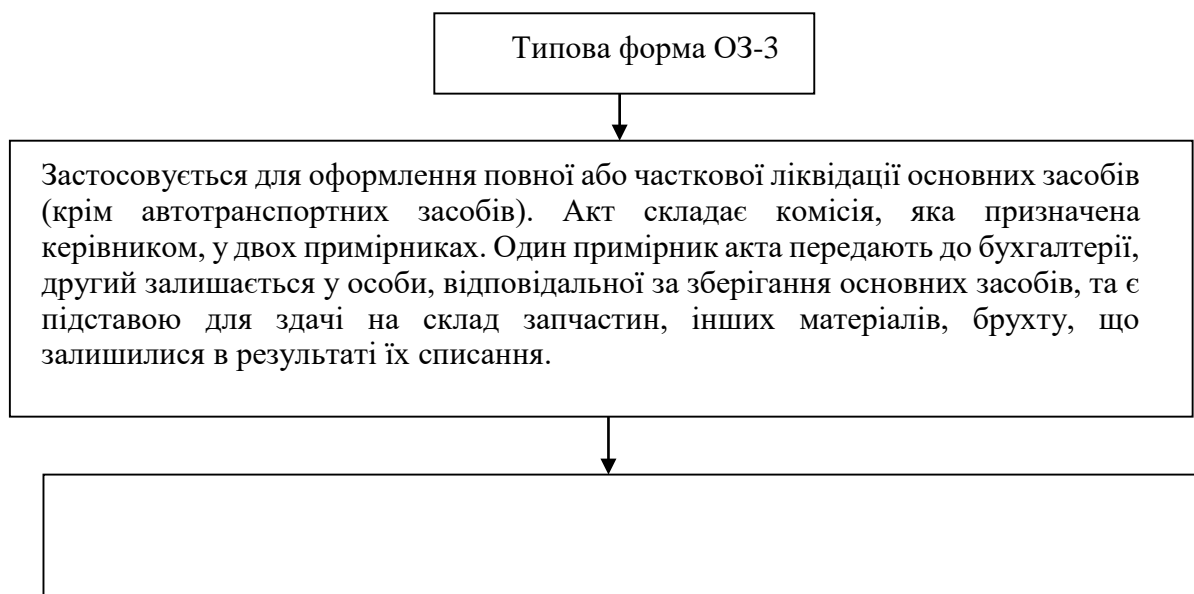


Рис. 2.4. Інформація про типову форму ОЗ-2

В документі немає наведених даних про клас ОЗ, термін експлуатації об'єктом не є визначений, не є вказаним термін дії Свідоцтва про придатність.

Саме через те є необхідність в приєднанні графи 9, а саме – клас основних засобів. Також потрібно для об'єктів, термін використання яких не можна чітко визначити, зазначати термін дії Свідоцтва про придатність (рис. 2.5).



Недоліки даної форми за більшістю позицій співпадають з типовою формою ОЗ-1, а саме: застаріла дата затвердження документу, зайва інформація (код норми амортизаційних відрахувань, норми амортизаційних відрахувань на повне відновлення та на капітальний ремонт, поправковий коефіцієнт).

Рис. 2.5. Інформація про типову форму ОЗ-3

На кожен ОЗ відкривають ОЗ-6 в 1 екземплярі, виділяючи 2-4 найважливіші якісні показники, що характеризують ОЗ.

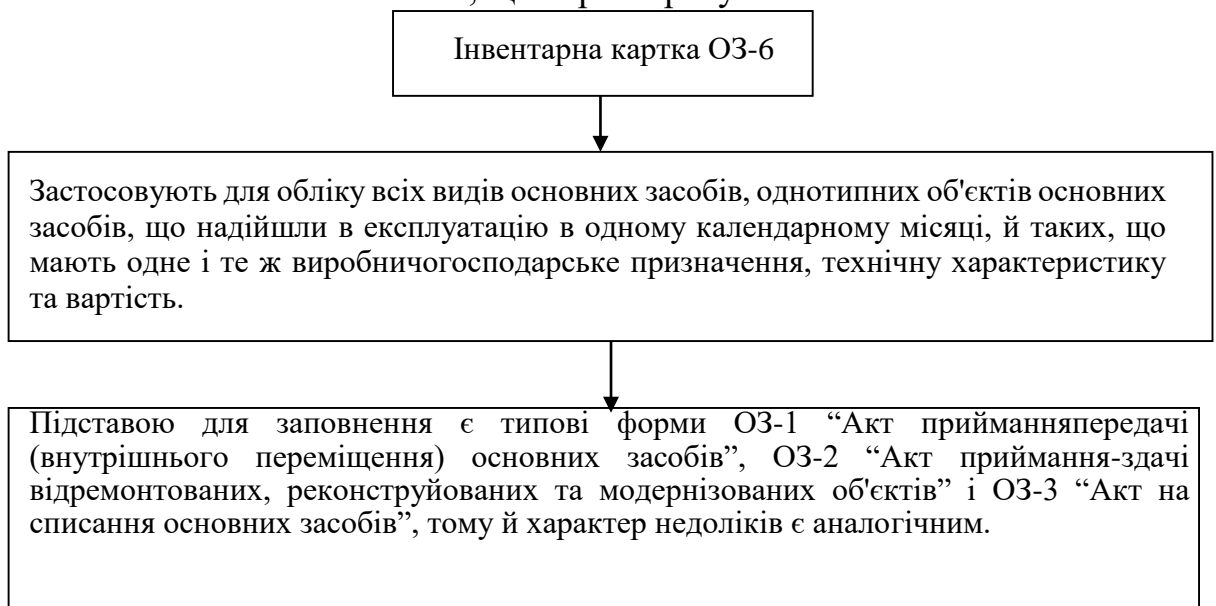
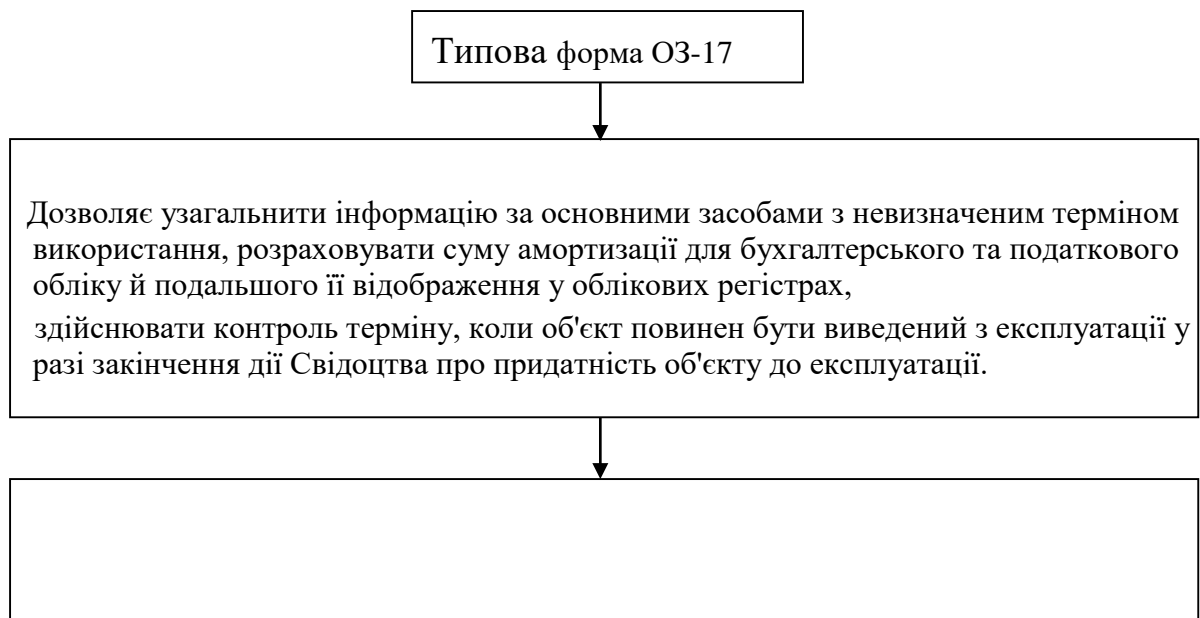


Рис. 2.6. Інформація про інвентарну картку ОЗ-6

Для цієї форми потрібно залишати відомості про купівлю, інформацію про постачальника. Такою є найменування і організаційно-правова форма.

Потрібно також вказувати про переоцінку об'єктів.



Заповнення форми входить до компетенції бухгалтера, який веде облік основних засобів на підприємстві; достатньо одного примірника, який залишається у бухгалтерії; інформацію про нараховану амортизацію передають головному бухгалтеру для складання фінансової, статистичної та податкової звітності.

Рис.2.7.Інформація про типову форму ОЗ-17

Первинні форми для відображення нарахованих амортизаційних відрахувань на практиці вже давно не використовуються та не відображають даних, які реально потрібні тій чи іншій господарській одиниці для оперативного управління відновленням засобів праці, потребують оновлення та впровадження у практику вітчизняного обліку кардинально оновлених форм. Зокрема у такій документації слід відображати графу, що буде контролювати термін корисного використання об'єкта ОЗ, його справність, придатність.

2.2. Оцінка основних засобів підприємств на сучасному етапі

Для ефективного використання основних засобів необхідно вміти правильно відображати їх в обліку та вирішувати пов'язані з цим процесом проблеми, однією із яких є організація операцій документування основних засобів, які забезпечують і підтверджують достовірність бухгалтерського обліку. Правильна організація бухгалтерського обліку основних засобів забезпечує ефективність їх використання, своєчасність визначення і відображення операцій зі змінами, що відбуваються із ними, повноту відображення цих змін у вартісному вираженні в бухгалтерському обліку. Кожне підприємство обирає самостійно шляхи відновлення можливостей використання об'єктів основних засобів, ними можуть бути: капітальний ремонт, модернізація, реконструкція, добудова, дообладнання. Але труднощі можуть виникати і в процесі здійснення робіт, пов'язаних з ремонтними діями, так і при відображенні таких витрат у системі бухгалтерського обліку.

Для забезпечення збереження експлуатаційних якостей і ефективності

використання, а також продовження терміну служби об'єктів основних засобів, необхідно постійно здійснювати витрати на утримання основних засобів. Витрати на поліпшення 03 можуть або капіталізуватися, тобто збільшувати вартість основних засобів, або списуватися на витрати звітного періоду. Принципи капіталізації чи віднесення до поточних витрат, пов'язаних з основними засобами, залежать від того, коли були понесені ці витрати. Витрати на всі види ремонтів визначаються підприємствами самостійно, виходячи з технічного рівня, зносу основних виробничих засобів та забезпечення ремонтних робіт матеріально-технічними ресурсами. Економічна доцільність капітального ремонту основних засобів визначається порівнянням витрат на капітальний ремонт об'єкта з вартістю аналогічного нового устаткування.

Якщо вартість капітального ремонту цього об'єкта перевищує вартість аналогічного нового устаткування, то такий ремонт робити недоцільно. Фінансування капітального ремонту на підприємстві здійснюється згідно з планом капітального ремонту. План складають на підставі актів обстеження та кошторисно-фінансових розрахунків щодо ремонту окремих об'єктів з урахуванням чинних норм, цін, тарифів.

Підставою для обліку господарських операцій є первинні документи, які фіксують і підтверджують здійснення цих операцій. Документування обліку витрат на ремонт та поліпшення основних засобів При відображенні у бухгалтерському (фінансовому) обліку витрат на ремонти і поліпшення основних засобів слід враховувати вплив цих заходів на збільшення майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання об'єкта основних засобів. Зокрема: 1) первісна вартість основних засобів збільшується на суму витрат, пов'язаних з поліпшенням об'єкта (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо), що призводить до збільшення майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання об'єкта (п. 14 П(С)БО 7 «Основні засоби»); 2) витрати, що здійснюються для підтримання об'єкта в робочому стані (проведення технічного огляду, нагляду,

обслуговування, ремонту тощо) та одержання первісно визначеної суми майбутніх економічних вигод від його використання, включаються до складу витрат (п. 15 П(С)БО 7 «Основні засоби») [88].

Відповідно до п. 12 МСБО 16 «Основні засоби», витрати на щоденне обслуговування об'єкта, як правило, - це витрати на заробітну плату та витратні матеріали, а також це можуть бути витрати на незначні деталі. Призначення цих видатків часто визначають як «ремonti та технічне обслуговування» об'єкта основних засобів. Суб'єкт господарювання не визнає в балансовій вартості об'єкта основних засобів витрати на щоденне обслуговування об'єкта. Навпаки, ці витрати визнаються в прибутку чи збитку, коли вони понесені. У той же час більш значний ремонт, що супроводжується заміною суттєвих частин об'єкта, відображається по іншому. Так, згідно з пункту 13 міжнародного стандарту 16 «Основні засоби» суб'єкт господарювання визнає в балансовій вартості об'єкта основних засобів собівартість замінюваної частини такого об'єкта, коли витрати понесені, якщо задовільняються критерії визнання. Балансову вартість тих частин, що їх замінюють, припиняють визнавати відповідно до положень про припинення визнання МСБО 16.

Відзначимо, що норми П(С)БО 7 «Основні засоби», які регулюють порядок відображення у бухгалтерському обліку ремонтів та поліпшень основних засобів, загалом не суперечать положенням МСБО 16 «Основні засоби». Проте, в МСБО 16 «Основні засоби», на відміну від аналогічного вітчизняного стандарту, термін «поліпшення об'єкта» взагалі не згадується, і, відповідно не наводиться перелік заходів, які вважаються поліпшенням об'єкта основних засобів[66]. Витрати на технічні огляди або технічне обслуговування, що здійснюються для підтримання об'єкта в робочому стані, згідно з п. 15 П(С)БО 7 «Основні засоби» включаються до складу витрат. При цьому слід відмітити, що у П(С)БО 7 «Основні засоби» термін «регулярні технічні огляди» не вживається, відповідно і жодних особливостей відображення таких заходів у обліку вітчизняний стандарт не встановлює. Як

зауважує В.І. Попович, коментуючи норми МСБО 16 «Основні засоби», «витрати на регулярні техогляди обліковуються аналогічно до операцій заміни запчастин: додаються до балансової вартості об'єкта, але при цьому вартість попереднього техогляду віднімається (списується)».

Порядок обліку витрат на ремонтні роботи залежить від використовуваного на підприємстві підходу щодо їх проведення, котрий повинний бути закріплений в Наказі про облікову політику. Виокремимо наступні способи відображення витрат на ремонт основних засобів у бухгалтерському обліку:

- віднесення витрат на ремонт на поточні витрати. Їх сума незалежно від складності та об'єму ремонтних робіт відображається безпосередньо на рахунках обліку виробничих витрат чи витрат обігу, якщо організація у відповідності зі своєю обліковою політикою не створює резерву майбутніх витрат на ремонт необоротних активів (ремонтного фонду) і не відображає витрати по нерівномірно проведеному ремонту в складі витрат майбутніх періодів;

- віднесення витрат на ремонт на витрати майбутніх періодів. При здійсненні значних витрат на ремонт об'єктів необоротних активів в різні звітні 38 періоди виробничі витрати відображаються на рахунках 39 «Витрати майбутніх періодів», з подальшим рівномірним списанням на рахунки обліку виробничих витрат чи витрат обігу протягом строку, визначеного обліковою політикою підприємства; - віднесення витрат на зменшення резерву на ремонт необоротних активів (ремонтного фонду).

Підприємство попередньо створює резерв майбутніх витрат на ремонт основних засобів з подальшим списанням витрат на ремонт за рахунок цього резерву (ремонтного фонду). В робочому плані рахунків можна створити субрахунок, наприклад 475 «Ремонтний фонд», або аналітичний рахунок до субрахунку 474 «Забезпечення інших витрат і платежів», наприклад 474.1 «Резерв майбутніх витрат по ремонту».

Розглянемо більше детально кожен з цих видів відображення витрат на

ремонт. Що стосується першого, то він є класичним підходом до відображення та списання витрат, понесених на ремонтні роботи. Зазначимо лише певні особливості його проведення. Якщо в штаті підприємства передбачена наявність спеціального ремонтного підрозділу, то всі витрати, що відносяться до проведеного ремонту необоротних активів (вартість використаних матеріалів, оплата праці робітників, які здійснюють ремонт, та інші витрати по ремонту, що здійснюється господарським способом), відображається на рахунку 232 «Допоміжні виробництва» з подальшим розподіленням на рахунках обліку витрат в залежності від того, в яких цілях використовується майно, що буде ремонтуватися [83]. Цей варіант доцільно застосовувати в тих випадках, коли обсяг ремонтних робіт незначний, оскільки пряме включення витрат на окремі види ремонту у складі витрат виробництва не призведе до різкого збільшення собівартості продукції (робіт, послуг). Однак, в періоди виконання великих ремонтних робіт даний спосіб списання витрат на ремонтні роботи може суттєво збільшити собівартість продукції в ці періоди у порівнянні з плановою. В таких випадках краще використовувати інші варіанти віднесення витрат на ремонт, що дозволяють в деякій мірі збалансувати собівартість продукції окремих календарних періодів.

Варіант обліку ремонтних робіт з використанням рахунку 39 «Витрати майбутніх періодів» застосовується при проведенні капітального чи «дорогого» поточного ремонту. Базою для використання цього рахунку для відображення витрат на ремонтні роботи є Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій від 30.11.1999 р., в якій зазначено, що рахунок 39 «Витрати майбутніх періодів» призначено для узагальнення інформації щодо здійснених витрат у звітному періоді, які підлягають віднесенню на витрати в майбутніх звітних періодах. Якщо витрати на проведення ремонту значні, то при одночасному списанні вони можуть перекрыти прибуток звітного періоду, тобто викривити фінансовий результат. Варто зазначити, що підприємство може ввести субрахунок до

рахунку 39 «Витрати майбутніх періодів», наприклад 391 рахунок, на якому будуть накопичуватись лише витрати, понесені на ремонт та модернізацію об'єктів необоротних активів. Визначаючи у своїй обліковій політиці варіант віднесення витрат на капітальний ремонт у складі витрат майбутніх періодів, підприємство повинно також встановити і строк їх списання. Розподіл витрат майбутніх періодів здійснюється пропорційно між усіма звітними періодами року (хоча за основу можна взяти й інший період, наприклад, час між проведенням двох капітальних ремонтів). Як правило, таким періодом є рік, враховуючи те, що підприємство на протязі кожного року здійснює подібний ремонт. Таким чином, витрати, що потраплять у собівартість кінцевої готової продукції будуть рівні у всіх місяцях і збалансуються витрати діяльності, які формують фінансовий результат і, таким чином, мінімізується можливість отримання нереального збитку у будьякому зі звітних періодів року. При списанні з рахунку 39 «Витрати майбутніх періодів» витрат на поточні витрати необхідно чітко визначити, на об'єкт якого призначення були спрямовані ремонтні роботи і віднести їх частину на відповідний рахунок витрат, який буде відповідати за своєю сутністю певному виду діяльності підприємства, на об'єкти якої були направлені роботи з поліпшення або підтримання у робочого стану засобів праці.

Податковим кодексом України (п. 14. ст. 14) визначено поняття «модернізація», «реконструкція» та «технічне переозброєння», якими слід керуватися з метою оподаткування. Проте чіткого визначення поняття «ремонт» в Податковому кодексі немає. Витрати, що понесені на поліпшення основних засобів відображаються на рахунку 15 «Капітальні інвестиції». Після закінчення здійснюваних робіт по модернізації даних об'єктів, витрати що акумулюються на рахунку 15, списуються у дебет 10-го рахунку - «Основні засоби» відповідно до кожного об'єкту, що підлягав поліпшенню. Так, для обліку витрат на придбання чи створення основних засобів передбачено субрахунок 152 «Придбання (виготовлення) основних засобів»; витрат на придбання чи створення інших необоротних активів — субрахунок 153

«Придбання (виготовлення) інших необоротних активів». Також для обліку витрат на капітальне будівництво підрядним чи господарським способом передбачено субрахунок 151 «Капітальне будівництво». Для потреб управління буде корисною інформація, з якого саме каналу або яким чином надійшов об'єкт основних засобів. Тому пропонується до рахунку 152 «Придбання (виготовлення) основних засобів» відкривати аналітичні рахунки третього порядку залежно від каналу надходження об'єкта основних засобів: 152.1 «Створення основних засобів власними силами господарським способом»; 152.2 «Створення основних засобів підрядним способом»; 152.3 «Купівля основних засобів»; 152.4 «Безоплатне отримання об'єктів основних засобів»; 152.5 «Отримання об'єктів основних засобів у вигляді внеску до статутного капіталу»; 152.6 «Отримання основних засобів в обмін» може цілком задовольнити зростаючі інформаційні потреби управління. Якість інформації щодо номенклатури витрат на поліпшення основних засобів та об'єктивність її відображення у звітності останнім часом втрачають свою корисність для користувачів. Діюча нормативно-правова база обліку залишає нерозв'язаною низку проблем методичного й організаційного характеру стосовно відображення і систематизації витрат з поліпшення основних засобів. Тому їх розв'язання сприятиме правильному визначенню вартості поліпшених об'єктів основних засобів та оптимізації пов'язаних з ними витрат у процесі господарської діяльності, що на сьогодні є актуальним завданням, крім того, надасть змогу ефективніше розв'язувати завдання управління збереженням, рухом та використанням об'єктів основних засобів, адже ефективне управління й інвестування неможливе без достовірної інформації, а її може забезпечити лише вдало організований обліковий процес, що ґрунтується на прогресивному практичному досвіді та глибокому теоретико-аналітичному дослідженні. Починаючи із 01.01.2015 року законодавство з питань оподаткування в частині розрахунків з бюджетом за податком на прибуток максимально прив'язане до норм бухгалтерського законодавства.

Як зазначає В.В. Бабіч «...зміни в оподаткуванні прибутку, передбачені

в Податковому кодексі, дещо зменшують розходження між бухгалтерським і податковим обліком прибутку, втім, ці два види обліку залишаються. А отже, залишаються і проблеми, які виникають при оподаткуванні прибутку в діяльності платників податку й податкового органу». Об'єктом обкладення податком на прибуток є прибуток із джерелом походження з України та поза її межами, який визначається коригуванням (збільшенням або зменшенням) фінансового результату до оподаткування (прибутку чи збитку), визначеного у фінансовій звітності підприємства відповідно до П(С)БО, на різниці, що виникають згідно з положеннями р. III Податкового кодексу України. Різниці, які корегують фінансовий результат - це різниці, які виникають при нарахуванні амортизації необоротних активів; різниці, які виникають при формуванні резервів (забезпечень); різниці, які виникають під час здійснення фінансових операцій. Різниці можуть не застосовувати ті платники, у яких бухгалтерський дохід за останній звітний (податковий) рік не перевищує 20 млн грн.

Відповідно до положень Податкового кодексу України не передбачені різниці, які корегують фінансовий результат, пов'язані з виникненням витрат на ремонт з поліпшення основних засобів. Отже, ті підприємства, які згідно законодавства зобов'язані застосовувати різниці при визначенні бази оподаткування з податку на прибуток, не враховують витрати на ремонт з поліпшення основних засобів при коригуванні фінансового результату, який визначено за правилами бухгалтерського обліку. Щодо конкретно ремонтів і поліпшень основних засобів, то у Податковому кодексі України міститься одна різниця, яка належить до складу різниць, які виникають при нарахуванні амортизації необоротних активів. А саме, база оподаткування податком на прибуток згідно податкового законодавства зменшується на суму амортизації об'єктів, які належать до невиробничих. До таких, в тому числі, належать об'єкти основних засобів, які перебувають на реконструкції, модернізації чи здійснюються інші поліпшення. Отже, вид ремонтів та відображення їх в обліку напряму залежить від економічних вигод для підприємства. Неможливо

визначити, чи капітальний ремонт об'єкта призведе до капіталізації витрат та збільшення первісної вартості основного засобу, чи підтримання в робочому стані та збільшенні витрат звітного періоду. Крім того, велика кількість нормативних актів та методичних рекомендації з податкового та фінансового обліку основних засобів приводить до плутани в обліку ремонтів. А тому, необхідно вдосконалювати систему обліку витрат, пов'язаних з ремонтом основних засобів, яка б дозволяла приймати ефективні управлінські рішення та

Зважаючи на всю важливість основних засобів у процесі діяльності підприємства можна виділити основні завдання організації обліку, а саме (рис. 2.7).

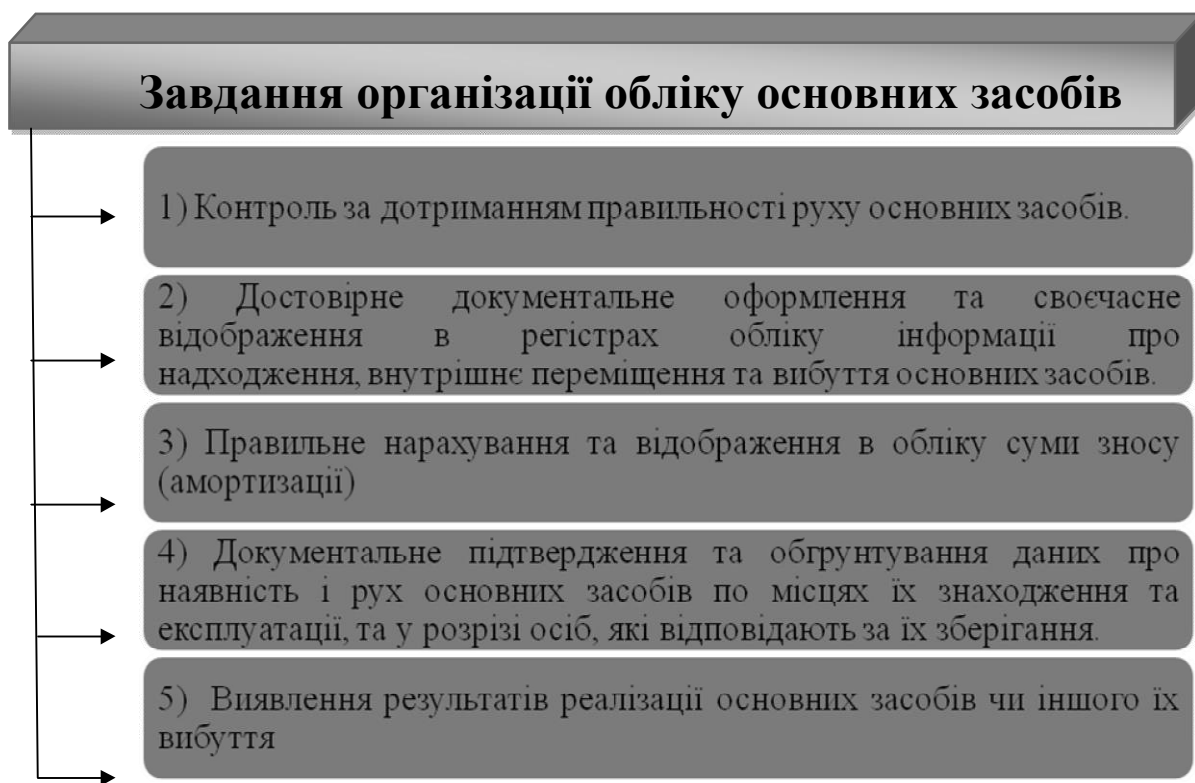


Рис.2.7. Завдання організації обліку основних засобів

Організація обліку основних засобів на ТОВ «Агрона Фрут Україна» будується із урахуванням таких основних факторів:

- 1) довготривалого терміну використання об'єктів основних засобів, протягом якого їх необхідно обліковувати;
- 2) технічно багатокomпонентної та складної будови, яку необхідно детально відображувати в облікових регістрах;

3) необхідність проведення ремонтів, модернізації, реконструкції основних засобів призводить до зміни їх первісних характеристик, які потрібно своєчасно відображувати у регістрах обліку;

4) коштовність об'єктів вимагає адекватної організації процесів їх приймання, наявності, а також обліку списання, які б забезпечували їх збереження у робочому стані.

Основні засоби приймають участь в усіх господарських операціях, отже їх облік слід організувати на усіх етапах руху, тобто, при надходженні, зберіганні і вибутті. Загальну схему відображення основних засобів можна відобразити схематично на рис. 2.8.

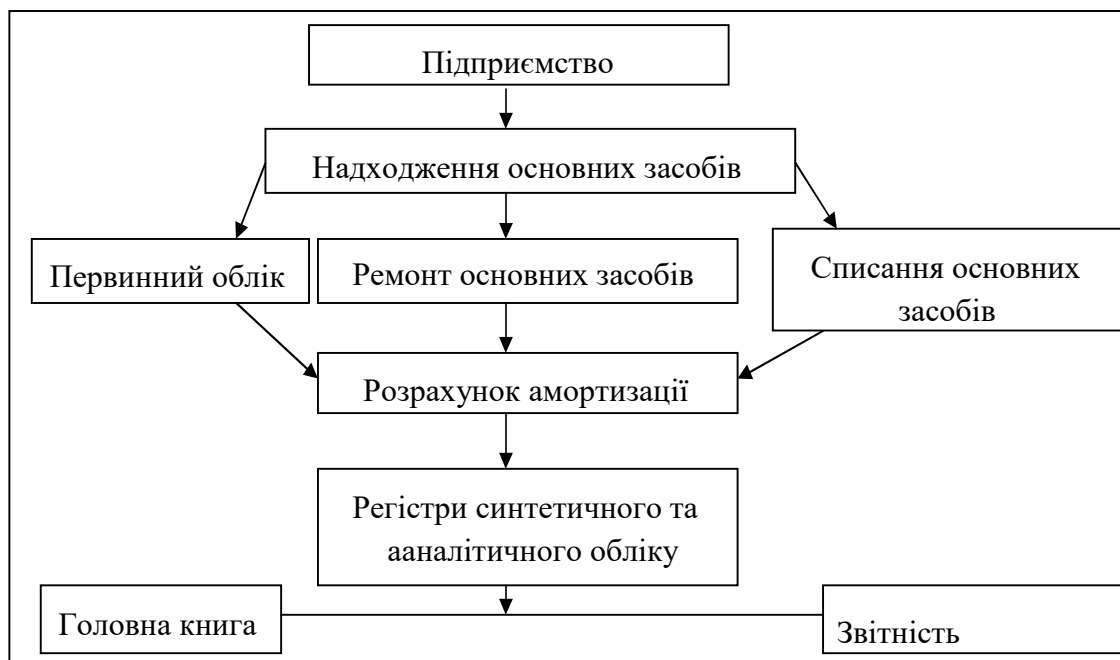


Рис. 2.8. Організація обліку основних засобів

У ринковому середовищі, з розширенням кола та інформаційних потреб користувачів даних бухгалтерської звітності дедалі більшого значення і нових форматів набуває оцінка активів підприємств. Зокрема, з прийняттям П(С)БО виникли специфічні підходи до оцінки основних засобів. Так, основні засоби, які є внеском до статутного капіталу, безоплатно отримані або придбані за бартерними операціями, первісно обліковуються за справедливою вартістю. Окрім нарахування амортизаційних відрахувань та зносу, з метою визначення балансової вартості основних засобів здійснюють оцінку та облік витрат від

зменшення їх корисності (або вигід від її відновлення). За П(С)БО 28 розрахунок таких втрат (чи вигід) потребує розрахунку суми очікуваного відшкодування активу, якою є більша з величин – чиста вартість реалізації або теперішня вартість майбутніх чистих грошових надходжень від активу. Для розрахунку чистої вартості реалізації коригують вартість реалізації, якою зазвичай є ринкова вартість, на витрати на продаж. Теперішню вартість майбутніх чистих грошових надходжень можливо розрахувати методами дохідного підходу експертної оцінки.

Все зазначене свідчить про значимість справедливої вартості для оцінки основних засобів в обліку та звітності.

Положення, організаційні та методологічні засади експертної оцінки основних засобів обґрунтовані Міжнародними стандартами оцінки, а також стандартами оцінки окремих незалежних професійних організацій оцінювачів та визначені нормативно-правовими актами України.

Оцінку основних засобів здійснюють на основі загальноприйнятих принципів, за встановленою процедурою і з використанням стандартних методичних підходів та методів. Однак, є потреба в обґрунтуванні пріоритетності застосування і в конкретизації методичних підходів експертної оцінки різних видів основних засобів, зумовлених особливостями об'єктів оцінки, станом розвитку їх ринку на поточний момент. Рекомендаційна перевага певного методу має враховувати обов'язковість його застосування, як-то за МСО використання методів витратного (майнового підходу) при оцінці основних засобів (табл. 2.2).

Одним із найважливіших завдань обліку при надходженні основних засобів на ТОВ «Агрона Фрут Україна» є достовірне документальне оформлення і своєчасне відображення в облікових реєстрах, їх внутрішнє переміщення, та вибуття.

Таблиця 2.2

Методи експертної оцінки основних засобів в Україні

Об'єкти експертної	Рекомендаційна перевага при застосуванні методів експертної оцінки
--------------------	--

оцінки	у першу чергу	у другу чергу	мало застосовуються
Основні засоби як індивідуальне майно			
Будівлі та споруди виробничі	- прямого відтворення - заміщення	- зіставлення цін продажу	- прямої капіталізації доходу - непрямой капіталізації доходу
Будівлі та споруди загальнопромислового призначення	- зіставлення цін продажу	- прямої капіталізації доходу - непрямой капіталізації доходу	- заміщення - прямого відтворення
Будівлі та споруди невиробничі	- прямої капіталізації доходу - непрямой капіталізації доходу	- зіставлення цін продажу	- заміщення - прямого відтворення
Машини та обладнання, неколісні транспортні засоби	- зіставлення цін продажу - статистичного аналізу ринку	- прямого відтворення - заміщення	- непрямой капіталізації доходу
Колісні транспортні засоби (КТЗ)	- зіставлення цін продажу ідентичних КТЗ	- зіставлення цін продажу аналогічних КТЗ - мультиплікаторів	- методи витратного підходу

На сьогоднішній день ТОВ «Агрона Фрут Україна» обліковує основні засоби у розрізі наступних субрахунків: (Табл. 2.3)

Таблиця 2.3

Витяг з робочого плану рахунків ТОВ «Агрона Фрут Україна»

Синтетичні рахунки (рахунки першого порядку)		Субрахунки (рахунки другого порядку)	
Код	Назва	Код	Назва
		100	Інвестиційна нерухомість
10	Основні засоби	103	Будинки, споруди та передавальні пристрої
		104	Машини та обладнання
		105	Транспортні засоби
		106	Інструменти, прилади та інвентар

Як бачимо, з усього переліку субрахунків, на ТОВ «Агрона Фрут Україна» виділяють лише п'ять – інвестиційна нерухомість, будинки, споруди та передавальні пристрої, машини та обладнання, транспортні засоби,

інструменти та прилади та інвентар.

Облік руху основних засобів ведеться за допомогою типових форм первинної облікової документації, що затверджені методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку основних засобів, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 30.09.2003 року №561.

Згідно наказу Міністерства фінансів України № 561 введення в експлуатацію придбаних та створених, зарахованих, та інше надходження основних засобів проводиться відповідно до Акту приймання-передання основних засобів типової форми № ОЗ-1, який складається комісією, яка призначається наказом керівника підприємства.

Форма ОЗ -1 має широке використання і на її підставі оформляється:

- зарахування до складу основних засобів окремих об'єктів;
- передача об'єктів основних засобів з складу в експлуатацію;
- внутрішнє переміщення основних засобів з одного підрозділу до іншого;
- виключення об'єктів з складу основних засобів при передачі іншому підприємству.

Зазначимо господарські операції, які пов'язані з надходженням основних засобів різними способами у ТОВ «Агрона Фрут Україна». (Табл. 2.4)

Таблиця 2.4

Господарські операції по надходженні основних засобів на підприємство

№ п/п	Зміст господарської операції	Дебет	Кредит
1	2	3	4
Придбання основних засобів за плату			
1.	Відображення суми за договором постачання	15	63
2.	Відображення суми ПДВ	641	63
3.	Відображення сум за надані послуги та витрати, пов'язані з придбанням основного засобу	15	685
4.	Відображення суми ПДВ за надані послуги та інші витрати, пов'язані з придбанням основного засобу	641	685

5.	Відрахування до пенсійного фонду при придбанні легкових автомобілів	15	651
6.	Зарахування об'єкта до складу основних засобів	10	15
Будівництво об'єкта основних засобів			
Підрядний спосіб:			
1.	Відображення затрат на проектні, будівельно-монтажні роботи за рахунками підрядних організацій	15	63
2.	Відображення суми ПДВ у рахунка підрядних організацій	641	63
3.	Одержання цільового фінансування на будівництво з зовнішніх джерел (бюджет, різні фонди)	31	48
4.	Використання коштів цільового фінансування для розрахунків з підрядниками	63	31 69
5.	Зарахування збудованого об'єкта до складу основних засобів	10	15
Господарський спосіб:			
1.	Відображення фактичних затрат на спорудження і виготовлення основних засобів	15	23, 65, 66, 205
2.	Зарахування збудованого (виготовленого) об'єкта до складу основних засобів	10	15
Внесок до статутного капіталу:			
1.	Відображення внеску за вартістю, що наведена в засновницьких документах	46	40
2.	Одержання від учасника об'єкта основних засобів	10	46
3.	Витрати на транспортування, монтаж вказаного об'єкта основних засобів	15	685
4.	Відображення суми ПДВ за витратами на транспортування, монтаж.	641	685
5.	Списання затрат на транспортування, монтаж з включенням до первісної вартості об'єкта основних засобів, що внесено до статутного капіталу	10	15
Безоплатне одержання основних засобів:			
1.	Відображення вартості безоплатно одержаних основних засобів (термін експлуатації 5 років)	10	424
2.	Витрати на транспортування і монтаж безоплатно одержаних основних засобів	15	685
3.	Сума ПДВ на послуги з транспортування і монтажу	641	685
4.	Зарахування витрат до складу первісної вартості безоплатно одержаних основних засобів	10	15
5.	Визнання доходу одночасно з нарахуванням амортизації	424	745
Отримання основних засобів в обмін на неподібні активи:			
1.	Отримання основних засобів в обмін на готову продукцію	15	701
2.	Зарахування до складу основних засобів	10	15
3.	Собівартість відвантаженої готової продукції	90	26

У бухгалтерському обліку реалізація основних засобів здійснюється в загальному порядку, яка передбачена для реалізації активів, незалежно від

групи, до якої належать основні засоби, що реалізуються.

Зважаючи на те, яким способом на підприємство можуть надходити основні засоби, можна прослідкувати відмінності у формуванні первісної вартості основних засобів за міжнародними та національними стандартами. (табл. 2.5.)

Таблиця 2.5

Формування первісної вартості основних засобів за міжнародними та національними стандартами

Напрямок	МСБО 16	П(С)БО 7
1	2	3
Обмін або негрошові операції	Собівартість такого об'єкта основних засобів оцінюється за справедливою вартістю, якщо операція обміну має комерційну сутність та справедливую вартість отриманого активу або відданого активу можна достовірно оцінити. Якщо придбаний об'єкт не оцінюється за справедливою вартістю, його собівартість оцінюють за балансовою вартістю відданого активу.	Справедлива вартість основних засобів на дату отримання (при обміні на неподібний об'єкт). Залишкова вартість переданого основного засобу (при обміні на подібний об'єкт), але якщо вона вища за справедливую вартість отриманого об'єкту, визнається справедлива вартість.
Придбання в кредит	У разі якщо об'єкт надходить за допомогою залучення кредитів, то облік витрат на виплату відсотків здійснюється відповідно до МСБО 23 «Витрати на позики», залежно від того чи є цей об'єкт кваліфікованим активом, а також від умов і обставин сплати таких відсотків.	Витрати на виплату відсотків за кредит не включаються до первісної вартості об'єкта.
За рахунок грантів	Балансова вартість об'єкта основних засобів може бути зменшена на суму отриманих державних грантів, якщо таке фінансування було пов'язане з придбанням саме цього об'єкта. Облік отриманих грантів регулюється МСБО 20 «Облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу». Метод зменшення вартості активів не називається МСБО 20 як єдиний, а висувається лише як альтернативний іншому методу – методу визнання грантів у доходах	При первісному визнанні придбаних за рахунок урядових грантів (коштів цільового фінансування) об'єктів вартість цих об'єктів вартість цих активів на суму отриманих коштів зменшувати не дозволяється.

За рахунок пайових інструментів	Якщо за отримані активи компанія розраховується пайовими інструментами, в обліку така операція відображається за дебетом відповідних активів і за кредитом рахунка акціонерного капіталу, якщо грошовими коштами (сума яких еквівалентна вартості запропонованих пайових інструментів) дебетується також рахунок відповідних активів, але кредитується у такому разі рахунок зобов'язань.	Методики обліку будь-яких операцій, в яких брали б участь пайові інструменти або їх вартість, у національному обліку не опрацьовано. Розрахунки з використанням пайових інструментів розглядаються тільки у контексті виплат працівникам.
Як внесок до статутного капіталу	Не передбачено.	Погоджена засновниками (учасниками) підприємства справедлива вартість об'єктів основних засобів.

Об'єкт основних засобів вилучається з активів у разі його вибуття внаслідок: безоплатної передачі; невідповідності критеріям визнання активом.

Таблиця 2.6

Бухгалтерські записи з відображення в бухобліку основних засобів при вибутті

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
Визнання основних засобів як таких, що утримуються для продажу			
1.	Залишкова вартість основних засобів	286	10
2.	Знос основних засобів	131	10
Ліквідація основних засобів			
1.	Залишкова вартість ліквідованих основних засобів	976	10
2.	Знос ліквідованих основних засобів	131	10
3.	Витрати пов'язані з ліквідацією основних засобів	976	66, 65
4.	Доходи від ліквідації основних засобів	20	746
Передача основних засобів, як внесок до статутного капіталу інших підприємств			
1.	Залишкова вартість ліквідованих основних засобів	976	10
2.	Знос ліквідованих основних засобів	131	10
3.	Витрати пов'язані з ліквідацією основних засобів	976	66, 65
4.	Доходи від ліквідації основних засобів	20	746
Передача основних засобів, як внесок до статутного капіталу інших підприємств			
1.	Залишкова вартість переданих основних засобів	14	40
2.	Знос переданих основних засобів	131	46

Списання нестач, псування або загибелі основних засобів			
1.	Залишкова вартість списаних основних засобів в результаті виявлення нестач	976	10
2.	Знос списаних основних засобів	131	10
3.	Сума, що підлягає відшкодуванню винною особою	375	746
4.	Списано залишкову вартість основних засобів, що загинули внаслідок надзвичайних подій	99	10
5.	Знос списаних основних засобів	131	10
Переведення операційної нерухомості до інвестиційної			
1	Списано знос по операційній нерухомості	131	135
2	Списано первісну вартість операційної нерухомості	100	103

Відповідно до П(С)БО 7 однією з причин вилучення зі складу активів об'єкта основних засобів є його невідповідність критеріям визнання активу, що тягне за собою ліквідацію такого об'єкта. Різниця між первісною вартістю та сумою нарахованого зносу списується на витрати звітного періоду, в якому відбулася ліквідація об'єкта.

Суми з кредиту рахунка 63 записують у звіт на основі журналу-ордера №3.

По кожному об'єкту (аналітичному рахунку) в Звіті відображають списання витрат по кредиту рахунка 15 за фактичною собівартістю та кошторисною вартістю в дебет рахунка 10.

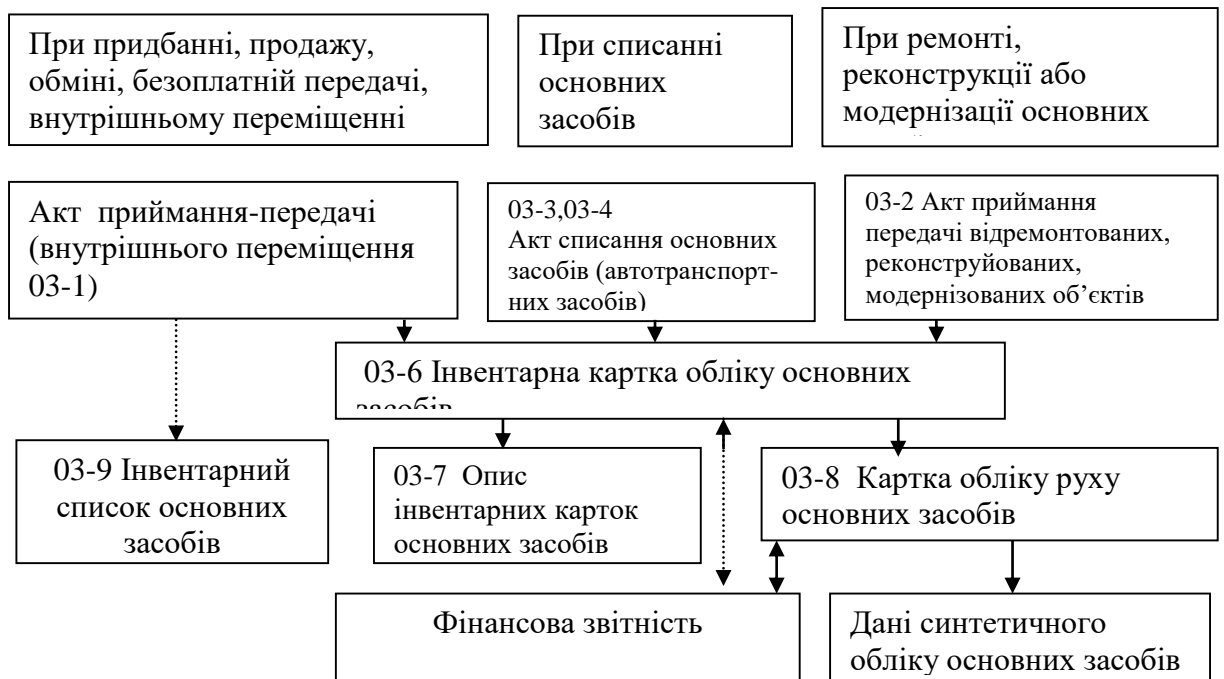


Рис. 2.9. Схема процесу заповнення реєстрів обліку основних засобів

Синтетичний облік капітальних інвестицій ведуть в журналі-ордері №4, де записують кредитові обороти по рахунку 15 в кореспонденції з дебетом відповідних рахунків.

Процес заповнення реєстрів обліку основних засобів зобразимо схематично на рис. 2.9.

Записи здійснюють у хронологічному порядку на підставі первинних документів або листів-розшифровок. В кінці місяця підбивають підсумки обороту за місяць по кореспондуючих рахунках та загалом по рахунку 15 і після порівняння їх з даними по кореспондуючих рахунках в інших облікових реєстрах. Суми переносять у Головну книгу.

Таким чином, для ведення обліку надходження, зберігання та переміщення основних засобів важливе місце має правильна його організація та достовірність даних, які відображаються. А при формуванні вартості це включення всіх понесених витрат, та співвідношення національних та міжнародних стандартів, оскільки, дуже часто в обліку виникають суперечливі ситуації, через невідповідність, іноді протиріччя національних та міжнародних стандартів обліку.

2.3. Порядок нарахування та облік амортизації основних засобів

З часом, віком, у ході експлуатації, з розвитком науково-технічного прогресу, появою нових технічно продуктивніших та досконаліших ОЗ та під дією природних факторів ОЗ втрачають свою цінність, стають непридатними до використання, знижують продуктивність праці та перестають приносити суб'єкту господарювання дохід через скорочення ефективності виробничих процесів. На вартість ОЗ, які зношуються нараховується амортизаційні відрахування, а процес розподілу вартості ОЗ протягом визначеного суб'єктом господарювання в наказі про облікову політику терміну експлуатації об'єкта називається амортизацією. Під терміном експлуатації слід розуміти кількість років, які господарююча одиниця планує використовувати ОЗ, сподіваючись

отримати вигоду у вигляді доходу від реалізації виробленої за допомогою даного ОЗ прямо чи опосередковано продукції, наданих послуг чи виконаних робіт. Амортизацію на об'єкт ОЗ слід нараховувати до моменту завершення його терміну експлуатації або ж до моменту зниження вартості ОЗ до рівня ліквідаційної вартості. Під останньою розуміють ціну, яку господарюючий суб'єкт сподівається виручити у випадку, коли об'єкт ОЗ завершить виконання своїх функцій на момент такого вибуття. Вартість ліквідації суб'єкт як господарська одиниця встановлює самостійно, відображаючи це в додатку до наказу про облікову політику. Процесу нарахування амортизації передуює вибір методу нарахування амортизації.

Кожен суб'єкт господарювання самостійно обирає в рамках закону саме той метод нарахування амортизації, який йому економічно вигідний.

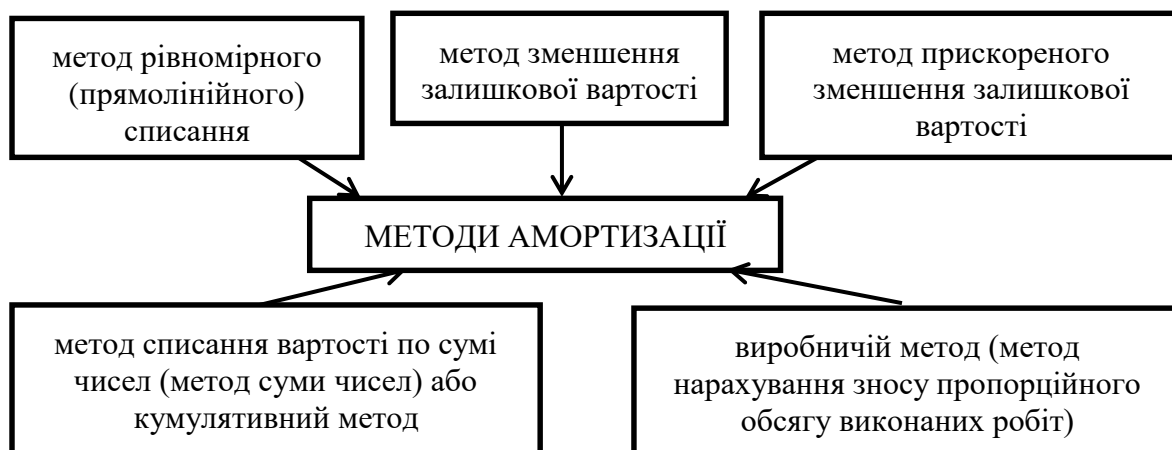


Рис. 2.10. Методи амортизації ОЗ

В ТОВ «Агрона Фрут Україна» обрано метод прямолінійного списання, у ході використання якого амортизаційні відрахування розподіляються рівномірно впродовж усього терміну використання об'єкта ОЗ. Таким чином величина нарахованої амортизації буде однаковою впродовж всього терміну використання ОЗ, відповідно рівномірно буде зменшуватись залишкова вартість ОЗ і накопичуватись знос ОЗ.

Цей метод простий у застосуванні, рівномірний і дає можливість завжди

зіставити собівартість продукції з доходом від її реалізації, однак не враховує моральний знос, нерівномірне виробниче навантаження у ході їх експлуатації в різні облікові періоди і виробіток на тому чи іншому обладнанні, потребу у позапланових ремонтах чи збільшенні витрат на ремонт наприкінці терміну експлуатації ОЗ.

При використанні виробничого методу розмір відрахувань буде прямо пропорційно залежати від кількості продукції, обсягу робіт чи послуг, що господарюючий суб'єкт запланував виготовити, надати чи виконати експлуатуючи об'єкт ОЗ у ході його корисної служби.

Поділивши роки, які залишаються до кінця терміну функціонування ОЗ в оберненому порядку на загальну суму чисел років строку служби ОЗ і помноживши даний дріб на амортизовану вартість, можна підрахувати величину амортизаційних відрахувань у випадку, коли господарюючий суб'єкт обере кумулятивний метод нарахування амортизації.

Суть методу прискореного зменшення залишку полягає в розрахунку норми амортизації помноженій на балансову вартість ОЗ, виходячи із припущення, що продуктивність і корисність обладнання найбільші у перші роки його використання.

Господарюючі суб'єкти нараховують амортизацію на понесені витрати при придбанні, самостійному виготовленні, ремонті, реконструкції, модернізації, капітальному поліпшенні НА.

Для правильного вирахування оптимального строку експлуатації ОЗ слід спрогнозувати термін експлуатації НА, його знос, нормативні обмеження стосовно строків експлуатації. Рішення про термін експлуатації НА можна змінювати у випадку зростання очікувань від використання ОЗ.

На сьогодні процес нарахування амортизації на підприємстві відіграє технічну функцію та не забезпечує відтворення засобів праці, амортизаційні відрахування не є внутрішнім джерелом інвестицій та ніде по факту не акумулюються, окрім позабалансового рахунку 09. Це не означає, що амортизаційні відрахування слід негайно депонувати для забезпечення

своєчасної заміни ОЗ і заморожувати кошти із виручки від реалізації, однак управлінський персонал господарюючого суб'єкта повинен чітко розробити план заміни, ремонту чи оновлення ОЗ на весь очікуваний період експлуатації об'єкта, завдяки якому при настанні потреби у тому чи іншому виді відновних робіт підприємство матиме змогу їх провести та буде забезпечене достатнім обсягом власних чи залучених фінансових ресурсів без порушення нормального циклу його функціонування.

Згідно цієї методики вважаємо, що амортизаційний резерв слід вважати грошовими коштами, які зараховуватимуться як виручка на поточному рахунку господарюючого суб'єкта. Частину цієї виручки, яка припадатиме на амортизацію, слід інвестувати, тобто не заморожувати, а вкладати на короткостроковій основі у ті сфери, які зможуть принести суб'єкту господарювання додатковий прибуток і водночас, які зможуть бути доступними у будь-який час для того, щоб в разі потреби заміни, ремонту чи відновлення ОЗ, використати їх за основним призначенням. Оскільки частина грошових коштів, яка припадає на амортизаційні відрахування і відшкодована у складі виторгу господарюючого суб'єкта є оборотними активами, вважаємо за доцільне обліковувати ці кошти на субрахунку 5 рахунку 33 «Грошовий амортизаційний резерв».

2.4. Удосконалення обліку основних засобів

На сьогоднішній день основні засоби приймають активну участь у виробничих та невиробничих сферах діяльності підприємств. Досліджуючи облік основних засобів на ТОВ «Франа Фрут Україна», було виявлено певні недоліки, які негативно впливають на процес управління виробництвом, а тому безпосередньо і на облік основних засобів.

По-перше, ці недоліки стосуються документального оформлення операцій з обліку основних засобів.

Типова форма ОЗ-1 «Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів», яку використовує підприємство має застарілі

графи, які втратили сенс, а саме:

- графа 12 – норми амортизаційних відрахувань на повне відновлення;
- графа 13 – норми амортизаційних відрахувань на капітальний ремонт.

Також цю форму можна було б доповнити такими відомостями: про термін корисної експлуатації основного засобу, ліквідаційної вартості та способу амортизації.

Типова форма ОЗ-6 «Інвентарна картка обліку основних засобів» не відображає повністю інформацію про об'єкт основних засобів, вона є дуже загальною і потребує розширення та доповнення.

Інвентарні номери, які присвоюються основним засобам, не несуть інформаційного навантаження та зовсім не характеризують об'єкт. Це дало б змогу, пришвидшити розв'язання певних питань в ході бухгалтерського обліку.

Типову форму ОЗ-6 «Інвентарна картка обліку основних засобів» пропонуємо доповнити такими показниками: спосіб надходження, справедлива вартість, ліквідаційна вартість, термін корисного використання, метод нарахування амортизації, витрати на поліпшення об'єктів та розмір залишкової вартості на момент вибуття. Тому що, такі показники як термін корисного використання, ліквідаційна вартість та методи амортизації є індивідуальними для кожного об'єкта, тому таку інформацію доцільно відображати насамперед у інвентарній картці.

А отже, впровадження цих показників дасть можливість удосконалити документ, що зробить його більш доцільним для обліку та контролю. Дозволить одночасно слідкувати та вести облік стану основного засобу і документувати їх рух, від введення в експлуатацію до вибуття основного засобу та списання з балансу підприємства. Це дозволить зекономити час на обробку первинної інформації і аналітичного обліку об'єктів основних засобів.

По-друге, по обліку витрат на поліпшення та ремонту основних засобів завжди виникає багато запитань та плутанини. Можемо порекомендувати підприємству чітко слідувати НП(С)БО 7 «Основні засоби» та Методичним

рекомендаціям № 561, для розуміння різниці в цих поняттях.

Кожне підприємство вправі самостійно обирати яким чином відновлювати об'єкти основних засобів.

Для забезпечення робочого стану та тривалого терміну експлуатації основних засобів потрібно на постійній основі здійснювати витрати на утримання основних засобів. Згідно з НП(С)БО 7 ці витрати поділяють на дві групи.

Перша група – це витрати сфокусовані на поліпшенні об'єктів основних засобів, яке призначене для збільшення первісно очікуваних економічних вигод від експлуатації основного засобу. Капітальний ремонт і реконструкція, модернізація та модефікація, технічне переобладнання та добудова та ін. – все це відносять до поліпшень.

Обліковують ці витрати на рахунку 15 «Капітальні інвестиції», після чого переноситься на рахунок 10 «Основні засоби». Ці витрати називають капітальними, через те що вони збільшують початково очікуваний дохід від застосування об'єкту основних засобів та ще збільшують первісну вартість.

Друга група – це витрати, які проводять для підтримки об'єкта в робочому стані та отримання початково визначеної суми майбутніх економічних вигод від його експлуатації.

Такі витрати обліковують на рахунках витрат, залежно від того, якого саме призначення ремонтують основний засіб (табл. 2.7).

Таблиця 2.7

Рахунки витрат залежні від призначення

Рахунки	Призначення основного засобу
23 «Виробництво»	використовують, якщо ремонтують об'єкт виробничого призначення
91 «Загальновиробничі витрати»	використовують, якщо ремонтують об'єкт загальновиробничого призначення
92 «Адміністративні витрати»	використовують, якщо ремонтують об'єкт приймаючий участь в управлінні
93 «Витрати на збут»	використовують, якщо ремонтують об'єкт пов'язаний зі збутом продукції

941 «Витрати на дослідження і розробки»	використовують, якщо ремонтують об'єкт приймаючий участь у дослідженнях і розробках, які здійснює підприємство
---	--

Витрати на ремонтні роботи – це витрати додаткового капіталу, він не збільшує вартості засобів праці та строку їх використання, а забезпечує його застосування за функціональним призначенням протягом всього періоду експлуатації об'єкту основних засобів. Ці витрати відносять до витрат звітного періоду. На ТОВ «Агрона Фрут Україна» ремонтні роботи проводять господарським та підрядним способом.

Але недоліком можемо вважати при проведенні ремонту основних засобів господарським способом відсутність узагальнюючого документу за виконаними роботами, та ще внесення витрат за ремонт з первинних документів до Книги обліку робіт і витрат, що може спричинити зловживання робітників.

Таким чином, основні засоби приймають активну участь у виробничих та невиробничих сферах діяльності підприємств. Тому безсумнівно потребують постійних удосконалень в різних аспектах його життєвого циклу на підприємстві. Дослідивши тему нашої магістерської роботи, було запропоновано наступні рекомендації з обліку основних засобів.

Внесення змін до типових форм ОЗ-1 та ОЗ-6, які застаріли та не відповідають вимогам сучасного обліку. Доповнення ф. ОЗ-6 додатковою інформацією (спосіб надходження, справедлива вартість, ліквідаційна вартість, термін корисного використання, метод нарахування амортизації, витрати на поліпшення об'єктів та розмір залишкової вартості на момент вибуття).

Порекомендували підприємству чітко слідувати НП(С)БО 7 «Основні засоби» та Методичним рекомендаціям № 561, в яких детально описані відмінності поліпшення основних засобів від ремонту, та як саме обліковувати витрати в залежності від призначень об'єктів.

Амортизаційна політика підприємств повинна забезпечити процес відтворення матеріальної основи процесу виробництва, ґрунтуючись на таких

положеннях:

- застосування прискорених методів амортизації тих основних засобів, які потребують якнайшвидшого оновлення;
- узгодження амортизаційної політики з політикою управління грошовими потоками з метою використання коштів амортизаційного фонду за прямим призначенням – на придбання основних засобів, що формують оптимальний рівень фондозабезпеченості виробництва;
- проведення постійної переоцінки балансової вартості основних засобів відповідно до рівня їх вартості відновлення;
- списання основних засобів, утримання та використання яких є економічно недоцільним, або ж якщо це надлишкове майно.

Реалізація можливостей амортизаційної політики в регулюванні процесів відтворення, що ґрунтується на розумінні суті амортизації, допоможе активізувати інвестиційні процеси й оновити основні виробничі засоби.

РОЗДІЛ 3

АНАЛІЗ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ

3.1. Методичні засади дослідження аналізу основних засобів підприємств

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).

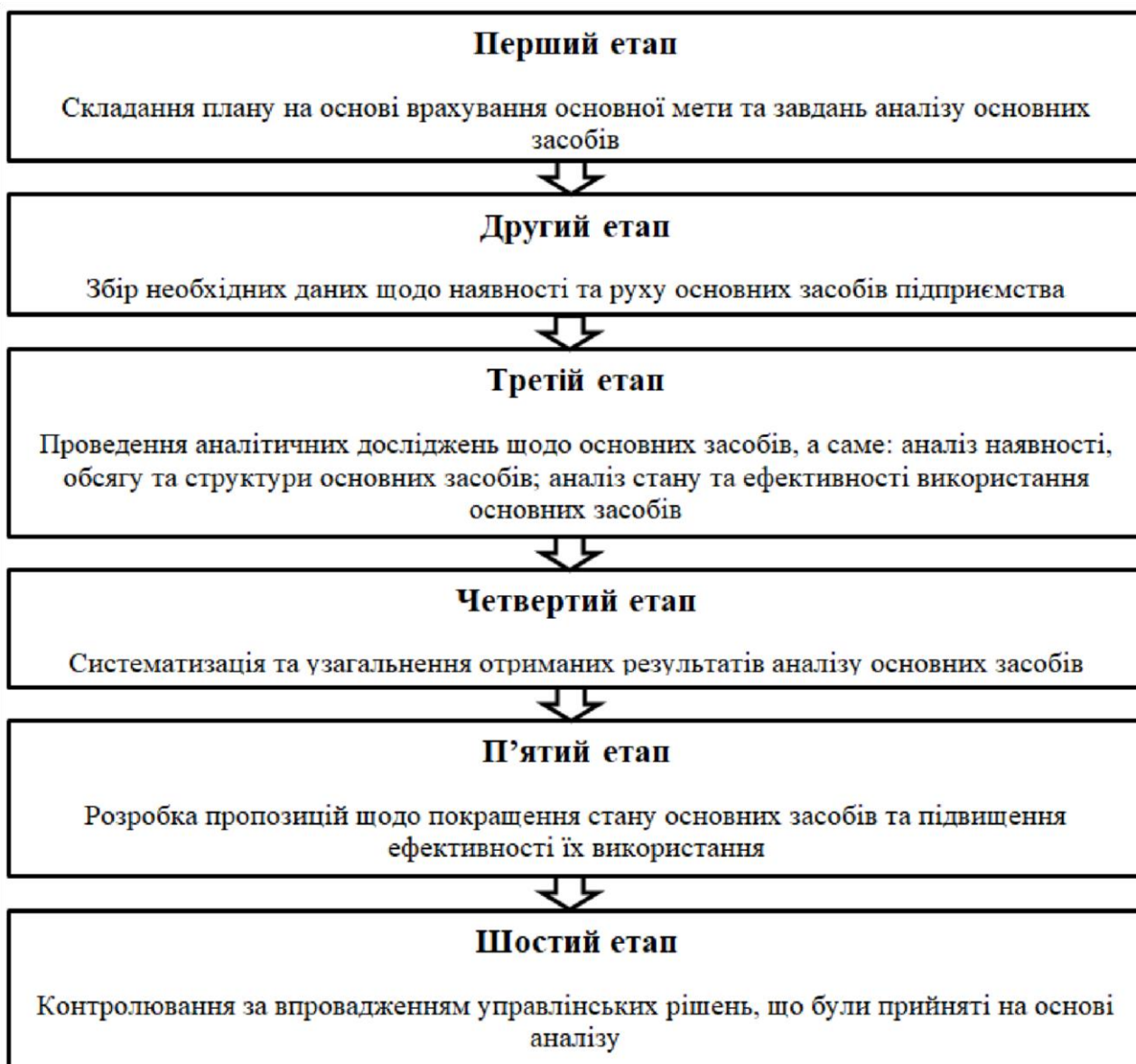


Рис. 3.1 Етапи аналізу основних засобів на ТОВ «Агрона Фрут Україна»

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.

Розробка заходів щодо вдосконалення використання основних виробничих фондів базується на попередній оцінці стану та ефективності використання наявних основних засобів. Найбільш поширеним підходом до оцінки є використання сукупності показників, які пропонується поділяти за декількома групами: показники, що характеризують технічний стан; показники забезпеченості основними засобами та, безпосередньо, показники ефективності використання основних засобів, які, своєю чергою, поділяють на узагальнюючі та часткові.

Розглянемо кожен з цих показників детальніше.

Коефіцієнт придатності основних виробничих фондів - виявляє, яку частку складає їх залишкова вартість від первісної вартості.

2. Коефіцієнт зносу основних виробничих фондів - характеризує ступінь зносу та відшкодування витрат на формування основних фондів.

3. Коефіцієнт вибуття основних фондів - показує, яка частка основних фондів, наявних на початок звітної періоду, вибула за цей період унаслідок старіння та зносу.

4. Коефіцієнт оновлення основних фондів - характеризує частку нових,

введених в експлуатацію у звітному періоді основних фондів у складі усіх основних фондів, наявних на кінець звітного періоду.

5. Коефіцієнт приросту основних виробничих фондів - показує ступінь збільшення основних фондів у звітному періоді у порівнянні з минулим.

6. Фондомісткість - це показник, зворотний фондоддачі, який показує величину вартості основних фондів, що припадає на одиницю продукції, випущену підприємством. Цей показник слугує для визначення ефективності використання основних фондів організації.

7. Фондоозброєність - це показник оснащеності праці виробничими основними фондами.

8. Вартість основних фондів у майні підприємства - визначає питому вагу залишкової вартості основних фондів у загальній вартості майна підприємства.

9. Фондовіддача - характеризує ефективність використання основних виробничих фондів - сума виробленої продукції на одну гривню основних виробничих фондів.

10. Рентабельність основних фондів.- визначає ступінь використання основних фондів підприємства.

11. Абсолютна сума прибутку на 1 грн ОФ - визначає величина чистого прибутку, яка припадає на 1 грн основних фондів.

12. Коефіцієнт екстенсивного завантаження устаткування - визначає рівень завантаження устаткування в час.

13. Коефіцієнт інтенсивного завантаження устаткування - рівень завантаження устаткування за продуктивністю.

14. Коефіцієнт інтегрального використання устаткування - визначає рівень використання устаткування як у часі, так і щодо продуктивності.

15. Коефіцієнт змінності роботи устаткування - визначає скільки в середньому змін працювала кожна одиниця устаткування.

16. Завантаження обладнання - визначає середньодобовий рівень завантаження обладнання.

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.

Таблиця 3.1

Показники та методи аналізу відтворення основних засобів *

Показники аналізу відтворення основних засобів		
Стадія творення	Показники (індикатори) в статистиці та динаміці	Основні показники - чинники
Стадія формування	фондооснащеність;	показники діяльності підприємства: структура джерел формування основних засобів (співвідношення власного і позикового капіталу); рентабельність виробництва; чисті грошові потоки (сума фінансових результатів і амортизаційних відрахувань); показники ліквідності (покриття, швидкої і абсолютної ліквідності); показники ділової активності (коефіцієнти оборотності активів, матеріальних запасів, основних і оборотних засобів, дебіторської і кредиторської заборгованості та їх співвідношення); показники фінансової стійкості (автономності, фінансової залежності, маневреності, забезпечення власними оборотними засобами і обіговими коштами); макроекономічні показники: рівень інфляції, перш за все індекс цін на основні засоби;
	фондоозброєність праці у працівника (у вартісних і кількісних показниках)	
	структура основних засобів за її основними видами; співвідношення активних і пасивних основних засобів	
Експлуатаційна стадія	<p>I. Ефективність використання основних засобів (фондовіддача) $\text{Фондовіддача} = \text{ЕкЕф} / \text{ОЗ}$, Фондоємність сільськогосподарської продукції $\text{Фондоємність} = \text{ЕкЕф} / \text{ОЗ}$, де : ЕкЕф – економічний ефект від використання основних засобів (вартість валової продукції, чистий доход (виручка) від реалізації продукції; прибуток (збиток) від основної, операційної та звичайної діяльності; кількість виробленої чи реалізованої сільськогосподарської продукції); ОЗ - вартісні чи кількісні показники основних засобів (середньорічна вартість основних засобів; річні амортизаційні відрахування; знос основних засобів;</p>	

	натуральні кількісні показники відповідних видів експлуатованих основних засобів)	міжгалузеві цінові пропорції в АПК; облікова ставка НБУ; структурні і динамічні зміни ВДВ та інвестицій за галузями національної економіки; обсяги державної підтримки тощо; <i>ринкові чинники:</i> динаміка і структура попиту на основні засоби; динаміка і структура пропозиції основних засобів; ціни на основні засоби тощо; <i>інституційні чинники:</i> нормативно-правове забезпечення; система організацій з матеріальнотехнічного і фінансового забезпечення тощо.
	II. Рівень зносу Рівень придатності Середній строк економічного використання	
Стадія відновлення	Рівень надходження основних засобів	
	Рівень оновлення основних засобів	
	Рівень вибуття основних засобів	
	Рівень ліквідації основних засобів	
	Співвідношення рівнів надходження (оновлення) і вибуття (ліквідації) основних засобів	
	Приріст основних засобів	
	Обсяги та індекси інвестицій в основний капітал	
<p>Методи і прийоми аналізу відтворення основних засобів: <i>вертикальний аналіз, горизонтальний аналіз, порівняння, метод коефіцієнтів, групування, графічний, методи кореляційного і регресивного зв'язку, історичний і логічний методи тощо</i></p>		

Джерело: узагальнено на основі навчальної літератури та наукових джерел [1, с. 309–334].

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.

Використовувані ТОВ «Агрона Фрут Україна» показники стану та ефективності використання основних засобів наведено в таблиці 3.2.

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

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



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

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

Таблиця 3.2

**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	$\Phi_M = \frac{\Phi_K}{B_P}$	Φ_K – балансова вартість основних засобів; B_P – вартість виробленої продукції; Ψ – середньооблікова чисельність працівників; Φ_3 – залишкова вартість основних засобів; M – вартість майна підприємства; 3 – сума зносу основних засобів; Φ_B – вартість введених основних засобів; $\Phi_{ВВВ}$ – вартість виведених основних засобів; P_3 – загальний прибуток підприємства.
Фондоозброєність ($\Phi_{оз}$)	Показує величину основних засобів на працівника	$\Phi_{оз} = \frac{\Phi_K}{\Psi}$	
Коефіцієнт реальної вартості основних виробничих засобів у майні підприємства ($K_{рв\ оз}$)	Відображає питому вагу залишкової вартості основних засобів у загальній вартості майна підприємства	$K_{рв\ оз} = \frac{\Phi_3}{M}$	
Коефіцієнт зносу основних засобів ($K_{зн}$)	Показує ступінь зносу основних засобів	$K_{зн} = \frac{3}{\Phi_K}$	
Коефіцієнт придатності основних засобів (K_P)	Відображає частину основних засобів придатну до експлуатації	$K_P = 1 - K_{зн}$	
Коефіцієнт оновлення основних засобів ($K_о$)	Показує частку введених основних засобів у загальній їх вартості	$K_о = \frac{\Phi_B}{\Phi_K}$	
Коефіцієнт вибуття основних засобів (K_B)	Характеризує інтенсивність вибуття основних засобів	$K_B = \frac{\Phi_{ВВВ}}{\Phi_K}$	
Коефіцієнт приросту основних засобів ($K_{пр}$)	Показує ступінь збільшення основних засобів у звітному періоді проти минулого періоду	$K_{пр} = \frac{\Phi_B - \Phi_{ВВВ}}{\Phi_K}$	
Фондовіддача (ФВ)	Відображає суму виробленої продукції на 1 грн. основних засобів	$ФВ = \frac{B_P}{\Phi_K}$	

В основному рівень фондівдачі 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 фондівдачі 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., 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 вагомe 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.

Таблиця 3.3

Склад, структура і динаміка основних засобів на ТОВ «Агрона Фрут Україна» за 2020-2022 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

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 3.3 бачимо, що у ТОВ «Агрона Фрут Україна» машини та

обладнання займають найбільшу питому вагу, а саме понад 50% і становлять на кінець 2022 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%.

Також будинки, споруди і передавальні пристрої збільшились на 25449 тис. грн., що на 5,2% більше ніж у 2020 році.

Наразі, склад основних засобів у ТОВ «Агрона Фрут Україна» у 2022 році порівняно з 2020 роком зріс на 54695 тис. грн.

Наразі 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 ефективне 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. 3.4.

Таблиця 3.4

**Діагностика показників відтворення основних засобів ТОВ
«Агрона Фрут Україна» у 2020 – 2022 рр.**

Фінансові індикатори	Роки			Абсолютне відхилення (+, -)	
	2020	2021	2022	2021 до 2020	2022 до 2021
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

У 2020 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 2021 р. одержані та введені в експлуатацію прийняті за актом основні засоби становили 46291 тис. грн., списання основних засобів на суму 267 тис. грн.. В 2020-2022 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.

Зменшення показника фондоозброєності у 2022 році, відносно 2021 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 2022 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 2020 та 2022 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 2020 році – 0,01%, та коефіцієнт приросту, який у 2022 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 фондовіддачі, ми спостерігаємо його зниження протягом досліджуваних років. У 2022 році, відносно 2021 року, знизився на 0,23%.

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

3.2. Удосконалення аналізу основних засобів

Результативність впровадження стратегії інвестиційного розвитку полягає у оцінці проектів, що реалізуються відповідно до етапів оцінки інвестиційної модернізації.

На рис. 3.3 зображено сукупність принципів яких варто дотримуватись при обранні конкретного методу управління ризиками.

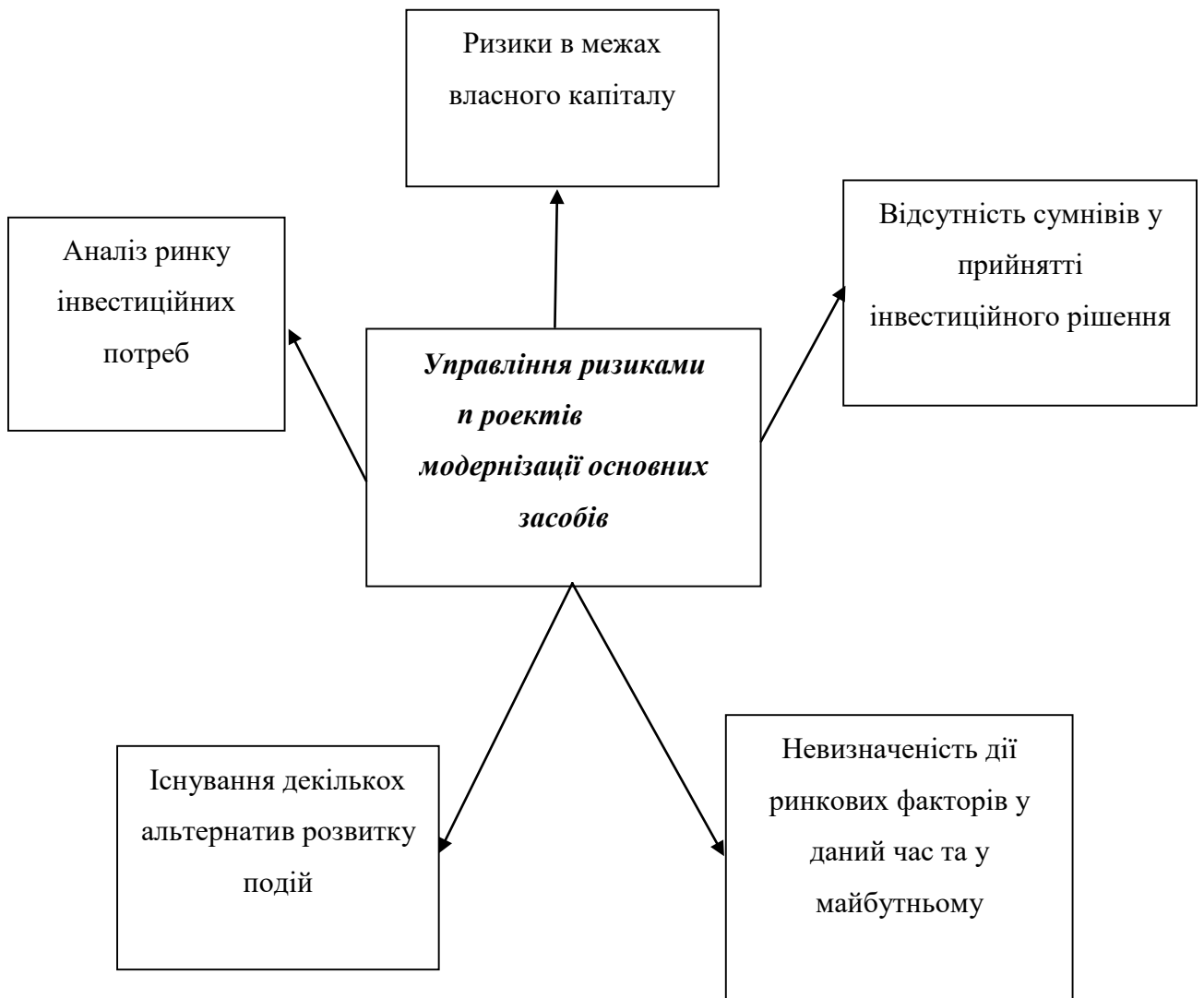


Рис. 3.3. Сукупність принципів при управлінні ризиками проектів модернізації основних засобів

Наголосимо, що задля забезпечення від відповідних ризиків при розробленні контрактів з учасниками проекту інвестиційної модернізації керівництвом ТОВ «Агрона Фрут Україна» запропоновано відповідний пакет документів:

- декларація відповідності;
- інструкції з монтажу, експлуатації та технічного обслуговування;
- декларація відповідності використаних компонентів та інструкції щодо їх використання;
- аналіз і оцінка інвестиційних ризиків;
- документація креслення та розроблення інвестиційної модернізації щодо проекту;
- результати дослідження за песимістичною, стриманою та оптимістичною оцінкою.

Згідно з директивами, всі зазначені вище документи повинні бути надані керівництвом підприємства, адже завершення повної документації на даному етапі значно спрощує проведення оцінки відповідності для всього проекту.

Виробничий процес на будь-якому підприємстві справляють з використанням певного обладнання, устаткування, машин, які розміщують у визначених приміщеннях. Немов фундамент для процесу виробництва виступають безпосередньо засоби праці, які описують технічний та економічний ступінь розвинення та виконують одну з головних ролей у виробництві, колі обігу та постачання послуг. Комплекс цих засобів праці на підприємстві набуває статусу основних виробничих засобів.

Наше сьогодні диктує певні правила, кожне підприємство намагається не відставати від сучасного темпу, задля підпримання рівню конкурентоспроможності та стабільності на економічному ринку. В цьому допомагає незалежність та самостійність як товаровиробника, з одної сторони, а з іншої, залежність від тиску зовнішньо-економічної сфери макроекономіки нашої держави в цілому.

Для прибутковості та рентабельності підприємству потрібно удосконалюватись у всіх сферах, і особливо в частині об'єктів основних засобів, із застосуванням якісного та кількісного покращення. Насамперед

успішність управління основними засобами буде залежати від того, наскільки керівництво відстежує ефективність їхнього застосування у виробництві.

Ефективністю основних засобів виступає результат від одержаного ефекту, що прирівнюється до затрачених ресурсів.

Досліджуючи ТОВ «Агрона Фрут Україна» було з'ясовано, що підприємство відноситься відповідально до процесу аналізу основних засобів, визначає якісні та кількісні показники, підраховує коефіцієнти зносу та придатності основних засобів, які дають змогу слідкувати за їх технічним станом.

Що стосується показників забезпечення потреб підприємства в основних засобах, то за них відповідають фондоозброєність та фондомісткість.

Конкурентоспроможність між підприємствами вимагає постійних інвестицій в активи, що робить необхідним створити диференціали, які її гарантуватимуть. Деякі автори стверджують, що багато підприємств використовуючи ресурси, шукають способи поліпшення операційної ефективності такі як: завоювання довіри інвесторів, лояльність до клієнтів, а також створення більш конкурентної позиції, прагнучи інвестувати у високі технології і наявне обладнання, максимальне використання матеріальних і нематеріальних ресурсів.

Життєвий цикл основних виробничих засобів зображено на рис. 3.4.

О. Макеєва характеризує життєвий цикл основних засобів, як період від початку здійснення капітальних інвестицій в об'єкт до його ліквідації і наводить його стадії: здійснення капітальних інвестицій, продуктивне використання, відновлення та поліпшення якісних характеристик об'єкту, вибуття основного засобу.

Водночас, стадія «Відновлення та поліпшення якісних характеристик об'єкту» потребує ширшого вивчення із уточненням етапів.

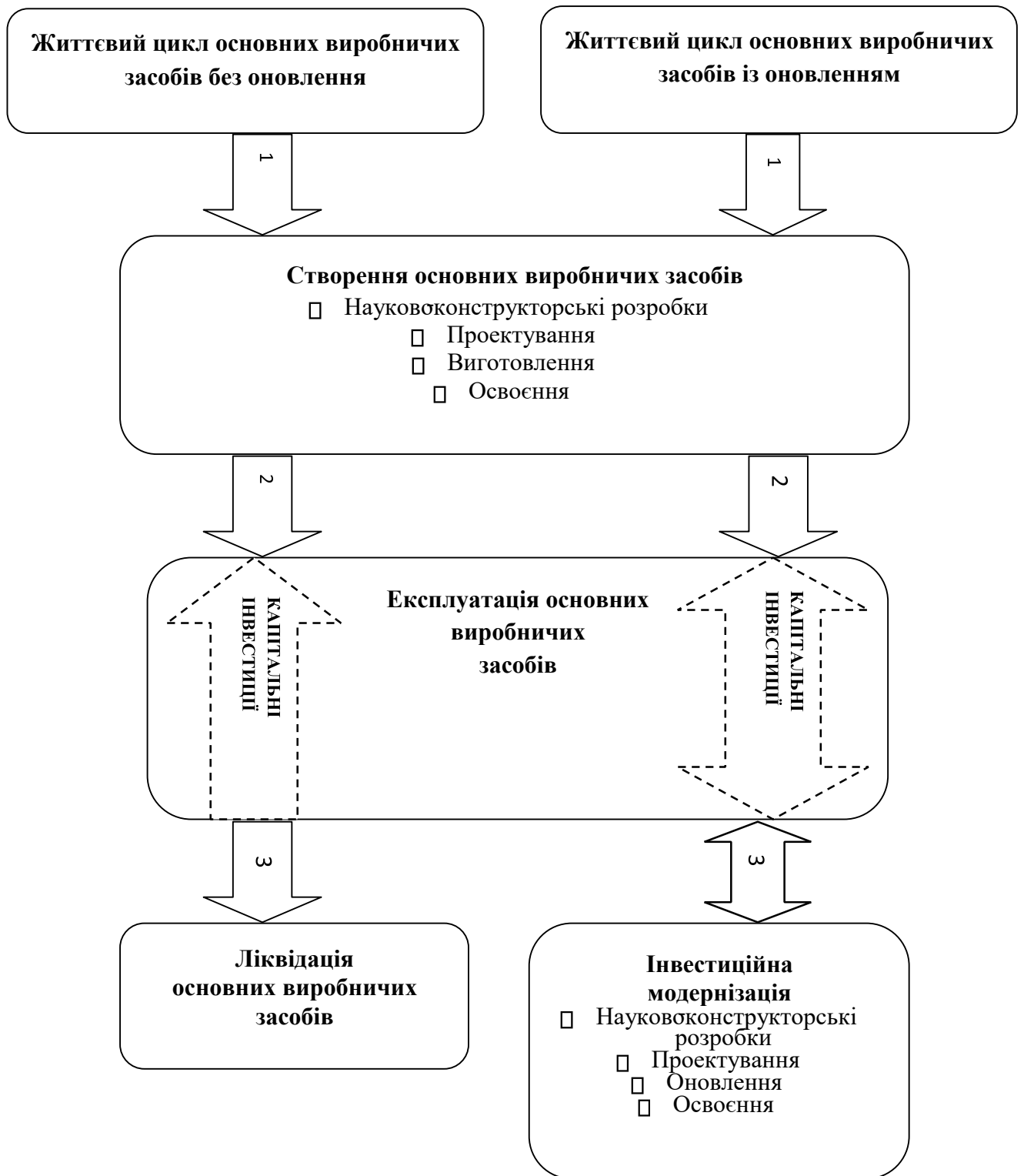


Рис. 3.4. Життєвий цикл основних виробничих засобів

Примітка: систематизовано автором на основі [41]

Стадія «Відтворення основних виробничих засобів» складається із етапів: науковоконструкторської розробки, проектування, оновлення основного виробничого засобу (інвестиційній модернізації) та освоєння.

Згідно з життєвим циклом основних засобів стадія «інвестиційна модернізація» включає науково-конструкторські розробки, спираючись на ефективне проектування та оновлення обладнання чи верстатів.

Основні засоби беруть участь у всіх етапах життєвого циклу продукту від початку до кінця (ліквідація). Основні засоби зазнають фізичного та морального зносу в результаті використання, технологічних змін і внаслідок технічного прогресу. При формуванні бізнес-планів, обираючи спрощенні податкові рішення, які характеризуються простим методом розрахунку, відносно амортизації та статистичної інформації (відповідних щоквартальних звітів) вагомо для створення надійної фінансової інформації – річної звітності. У цій ситуації важливо проаналізувати знос основних засобів на окремих етапах життєвого циклу продукту, використовуючи обчислення життєвого циклу, оскільки тоді є змога визначити економічну вигоду основних засобів та їх фактичне споживання .

Значна частка вітчизняних компаній на початку дев'яностих років була ліквідована внаслідок запровадження принципів вільного ринку та розвитку підприємництва. Більшість цих компаній зосередили свою продукцію на процесі постачання для потреб ринку запасних частин, формулюючи «вторинний ринок». Деякі з них зуміли задовольнити більш високі вимоги від одержувачів, які також є виробниками вищої ланки. Введення в ланцюжок поставок автомобільних компаній дозволило невеликим компаніям запуснути великомасштабне виробництво. Однак, це вимагало відповідних капіталовкладень в технологічні лінії та обладнання, які більшість з них не могли реалізувати.

Дослідження показали, що враховуючи сукупність зовнішніх і внутрішніх факторів, що впливають на підприємство можна виокремити чинники які сприяють інвестиційній модернізації основних виробничих засобів (машин, устаткування, верстатів). Сукупність чинників, що

стимулюють інвестиційну модернізацію підприємств представлено на рис. 3.5.

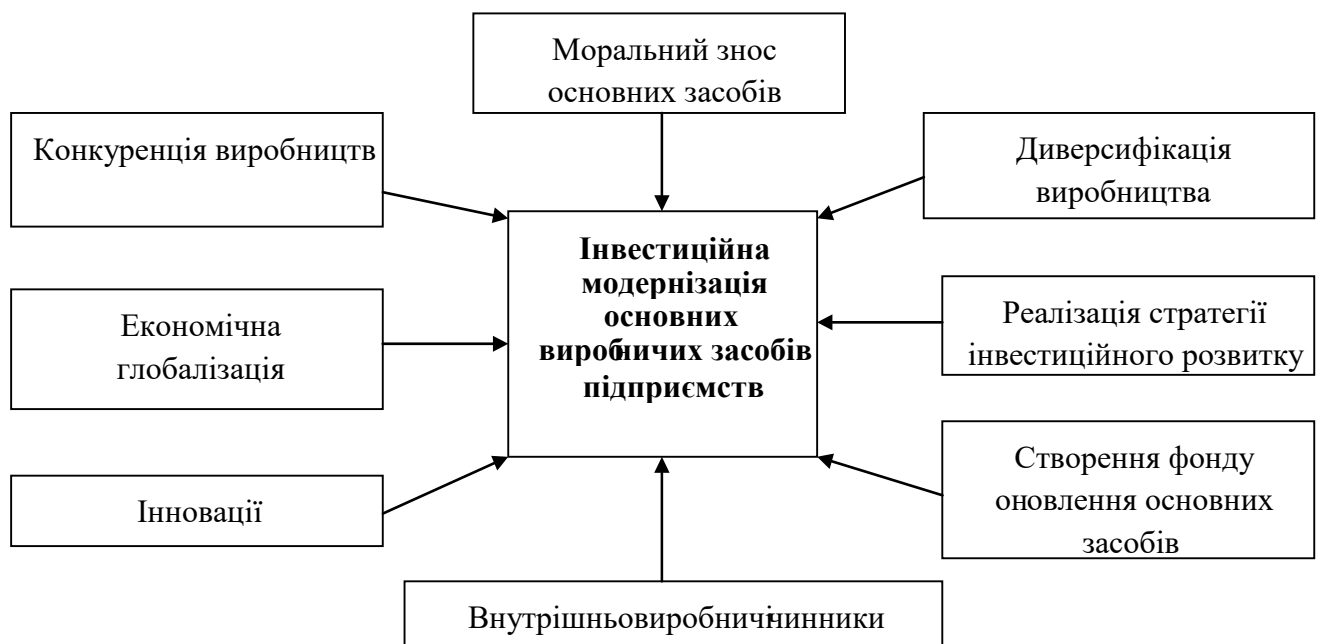


Рис. 3.5. Чинники, що стимулюють інвестиційну модернізацію підприємств

Вважаючи, що відтворення основних виробничих засобів сприяє їх подальшій експлуатації, інвестиційна модернізація, як удосконалення функціональних особливостей обладнання дає змогу одержати вагомі результати у виробництві. Чинники, що сприяють інвестиційній модернізації виробничих основних засобів мають різний характер. Зокрема, керівництво підприємства на власний розсуд, задля успішного функціонування та подальшої експлуатації основних засобів впроваджує систему технологічних оглядів, ремонтів і інвестиційній модернізації, що відповідає сучасним потребам постіндустріалізації.

Варто відмітити, що технічне переозброєння підприємства означає здійснення відповідно до функціонування та розвитку (без розширення існуючих виробничих площ) комплексу заходів, що передбачають

підвищення до сучасних вимог технічного рівня окремих ділянок виробництва за рахунок впровадження нової техніки і технології, механізації та автоматизації виробничих процесів, інвестиційній модернізації й заміни фізично спрацьованого та технічно застарілого устаткування, що може бути представлено як реалізацію стратегії інвестиційного розвитку. Чинник економічної глобалізації є всеохоплюючим щодо інтелектуально-інформаційних ресурсів, інновацій, конкуренції, що набувають вагомості сьогодні.

Питанню модернізації основних засобів присвячено велику кількість наукових праць, базовими серед яких є праці вітчизняних та закордонних науковців, таких як: В. Складенко, В. Прудніков, С. Покропивний, Г. Кіндрацька, М. Білик, І. Яремко, А. Загородній, С. Гече. Проте, при реалізації інвестиційних проектів набуває вагомості обрання оцінювання інвестиційної діяльності підприємства та обчислення показника економічної ефективності інвестиційній модернізації.

Відповідно до зазначеного вище, науково-методичні підходи до оцінювання структури основних засобів полягають в обчисленні показників, що характеризують технічний стан, узагальнюючі та часткові аспекти функціонування підприємства.

У вітчизняній та іноземній літературі розглядають проблеми ефективної діяльності підприємств шляхом покращення використання основних засобів. З одного боку – це інвестиційна модернізація, а з іншого – професійність обслуговуючого персоналу, залученого до виробництва. Досліджуючи основні засоби, доцільно приділити особливу увагу таким узагальнюючим показникам, як «фондовіддача», «фондомісткість» та «фондоозброєність», що характеризують ефективність задіяних основних засобів.

Пріоритетними методами підвищення ефективності господарювання підприємств є реконструкція та підвищення кваліфікації працівників, що

проявляється в сумлінному та професійному виконанні виробничих обов'язків. Важливим для виробничого процесу є системна діагностика стану основних засобів працівниками підприємства, оскільки активна частина основних засобів (машини, устаткування, будівлі) знаходиться під впливом як фізичного зносу, так й морального. Вважаємо, що системна діагностика має полягати у щоденному догляді обладнання і устаткування.

Велике значення має показник рівня ефективності, як відношення загального результату до затрат здійснених заходів. Результат найчастіше виражається через певну грошову суму (реалізована продукція, прибуток підприємства, галузі, національний дохід тощо).

Результати на підприємстві бувають позитивні (економія затрат) і негативні (збитки). Сумарний економічний ефект за певний розрахунковий період) обчислюють як вартісна оцінка результатів від здійснення заходів (грн) за мінусом вартісної оцінка витрат на здійснення заходів за цей же період (грн).

Особливу увагу потрібно приділяти інвестиційній модернізації та реконструкції основних засобів та підбору обслуговуючого персоналу задля підвищення ефективності.

Тільки за злагодженої роботи кожної ланки виробництва можна досягнути високих результатів.

Відповідно однією із слабких сторін функціонування підприємства є неналежна експлуатація основних виробничих засобів. Проблемою є їх збереження, переоснащення, інвестиційна модернізація для ефективного використання та одержання високих результатів у виробництві.

Ефективність інвестиційної діяльності підприємства полягає в успішності реалізації стратегії інвестиційного розвитку. Відповідно стратегія (бізнес-план) формується враховуючи сильні та слабкі сторони функціонування підприємства в умовах інвестиційного розвитку.

Інвестиційний розвиток підприємства – процес поступового економічного зростання із реалізації етапів стратегії, включаючи інвестиційний та інноваційний потенціали та досягнення соціально-економічного ефекту від інвестиційних проектів в умовах сприятливого інвестиційного середовища (клімату).

Наведемо оцінку ефективності використання основних засобів за групами показників:

- показники екстенсивного використання основних засобів;
- показники інтенсивного використання основних засобів;
- показники інтегрального використання основних засобів;
- узагальнюючі показники використання основних засобів, які характеризують ремонтні аспекти використання основних засобів в цілому по підприємству.

При оцінюванні ефективності використання основних виробничих засобів використовується система показників, яка складається з трьох підсистем:

- показники, які характеризують технічний стан (відтворення) основних засобів;
- узагальнюючі показники використання основних засобів;
- часткові показники використання основних засобів.

Підсистема показників оцінювання технічного стану (відтворення) дає змогу оцінити наявний технічний стан основних засобів та визначити інтенсивність їх оновлення. Вона характеризується показниками відновлення, вибуття, зносу та інтенсивності відновлення основних засобів.

С. Покропивний використовує систему показників, що охоплює два аспекти: показники ефективності відтворення окремих видів і всієї сукупності засобів праці, показники рівня використання основних засобів у цілому та окремих їх видів.

Вагомим є розрахунок коефіцієнту інтегрального використання устаткування розраховується як добуток коефіцієнтів екстенсивного та інтенсивного використання обладнання.

Умови конкуренції та інвестиційного розвитку підприємств стимулюють до активного реагування на потреби сучасного ринку, а отже варто відзначити вагомість показника «EVA» (EVA – based management). Цей показник застосовується для оцінки ефективності діяльності підприємства з позицій його власників, при його розрахунку із суми прибутку вираховується як плата за користування позиковим, так і власним капіталом, але методологічна основа концепції за великим рахунком так і залишається показником, а не системою.

Формування показника EVA пов'язане із діяльністю консалтингової компанії «Stern Stewart&Co». Економічний зміст показника полягає в тому, що економічна додана вартість виникає при тому, як дохідність інвестованого капіталу в компанії перевищує норму дохідності інвестора за певний визначений період, складається із сукупності аспектів:

- виміру (створення системи діагностики діяльності підприємства, що відображає реальну прибутковість);
- системи управління (комплекс операцій від управління до діагностики);
- мотивації (врахування інтересів власників та менеджерів);
- стилю мислення (формування нової корпоративної культури).

Проте вважається, що прибуток є надійнішим засобом прогнозування вартості акцій, аніж EVA.

Узагальнюючи зазначене вище, варто наголосити, що особливість обрання системи показників, пов'язана з напрямком діяльності підприємства

Підходи до оцінювання ефективності використання основних засобів здебільшого представлені сукупністю класичних оціночних показників, а міжнародні системи оцінки показників частково характеризують

функціонування підприємств в умовах інвестиційного розвитку.

Дослідження міжнародних систем показників функціонування підприємства у виробничому процесі є безперечно дуже важливим та своєчасним питанням. Пропозиція щодо відповідної оцінки показників може бути використана у відділах технічного обслуговування та планування виробництва, а на підставі загальновідомих систем показників дослідник отримує достатньо інформації про потенційні чинники, що впливають на функціонування основного засобу, а отже – характеризують час відмови обладнання.

Отже, наявна методика проведення аналізу основних засобів на досліджуваному Товаристві має як позитивні, так і негативні сторони. Для зменшення недоліків в цій методиці аналізу на підприємстві потрібно вдатися до заходів її удосконалення. Ознайомившись з великою кількістю робіт науковців, виокремили такі напрямки удосконалення методики аналізу об'єктів основних засобів:

- проведення аналізу динаміки та складу основних засобів з урахуванням їхнього життєвого циклу на виробництві;
- при розрахунках фондомісткості використовувати залишкову вартість замість первісної;
- розраховуючи фондівдачу основних засобів, брати валову продукцію не у грошовому виразі, а у натуральному;
- показник фондівдача, повинен прийматися як факт оцінки ефективності грошових вкладень в основні засоби;
- розраховувати показник фондомісткості продукції, хоча він не користується попитом;
- економічним обґрунтуванням інвестиційних вкладень в основні засоби, забезпеченням їх ресурсами та визначенням прогностичних показників, які впливають на те, як вони будуть впроваджуватися та реалізуватися [38].

Для більш інформативної картини по об'єктам основних засобів на ТОВ

«Агрона Фрут Україна» можемо запропонувати додаткові розрахунки.

По-перше, ефективність застосування основних засобів (фондовіддача, сума прибутку на 1 гривню та рентабельність). По-друге, забезпечення потреб підприємства в основних засобах (фондоозброєність та фондомісткість).

Для підвищення ефективності застосування основних засобів на підприємстві можемо запропонувати наступні підходи:

– удосконалення засобів праці:

- 1) оновлення чи заміна обладнання, в разі застарівшої техніки;
- 2) механізування основних та допоміжних виробництв;
- 3) розвивати раціоналізаторство та винахідництво на підприємстві.

– збільшення терміну роботи обладнання за рахунок:

- 1) зниження рівню простою устаткування;
- 2) стиснення строків ремонту устаткування та машин;
- 3) робота з незадіяним обладнанням, шляхом передавання його в аренду, лізинг чи ліквідацію повну або часткову.

– підвищення рівня управління та організації підприємства:

- 1) матеріально зацікавлювати робітників (стимул до ефективної праці);
- 2) забезпечення удосконалення новітніми технологіями;
- 3) досягнення продуктивної роботи нововведеного обладнання.

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. 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 3.6.

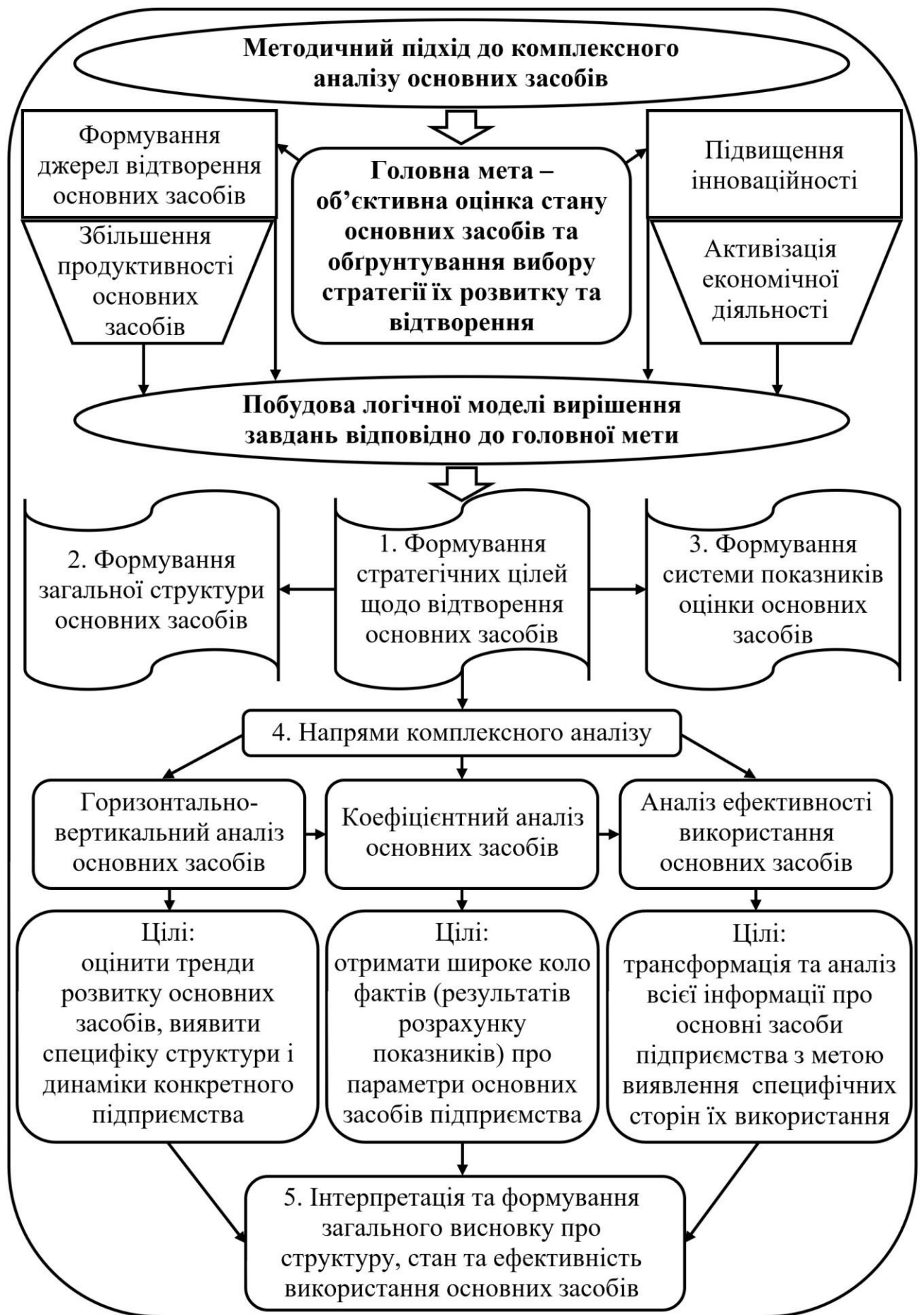


Рис. 3.6. Модель комплексного аналізу основних засобів

Головним завданням проведення аналізу є об'єктивна оцінка стану основних засобів, зокрема, з метою обґрунтування вибору стратегії їх розвитку та відтворення.

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, фондоддачу, 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 фондоддачі 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 їхнє значення дуже сильно впливає специфіка діяльності кожного підприємства.

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.

ВИСНОВКИ

Опрацювання законів, нормативно-правових актів, наукових праць, внутрішніх документів ТОВ «Агрона Фрут Україна», які присвячені обліку та аналізу основних засобів, дозволяє нам зробити наступні висновки:

1. За результатами дослідження тлумачення категорії «основні засоби», що представлено в нормативно-правових актах, наукових працях вітчизняних і зарубіжних авторів, виявлена відсутність єдиного підходу до її розуміння. Основними критеріями віднесення активу до основних засобів є: матеріальність активів, строк корисного використання більше одного року або операційного циклу, якщо він більше року, вартість більше 20000 грн. Класифікація об'єктів основних засобів здійснюється згідно Податкового кодексу України та П(С)БО 7 «Основні засоби», останній визначає порядок оцінки основних засобів.

2. Розглянуто основні положення нормативно-правових актів, які регулюють облік основних засобів, та розподілено їх за чотирма рівнями. Проведено порівняння положень П(С)БО 7 «Основні засоби» та МСБО 16 «Основні засоби», за результатами якого виявлені відмінності щодо обліку основних засобів, зокрема вітчизняне законодавство точно вказує перелік витрат підприємств та методи визнання, тоді як міжнародні стандарти надають підприємствам більшу самостійність у вирішенні цих питань.

3. Дослідження особливостей організації обліку основних засобів показало, що первісною вартістю основних засобів є вартість, за якою об'єкти зараховуються на баланс підприємств, вона залежить від способу надходження основних засобів на підприємство. Під час використання основного засобу, щомісяця відбувається нарахування амортизації одним з методів: прямолінійний; зменшення залишкової вартості; прискореного зменшення залишкової вартості; кумулятивний; виробничий метод. Усі операції з надходження, руху, вибуття об'єктів основних засобів підтверджуються первинними документами, форми яких затверджені

Методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку основних засобів. Охарактеризовано типові форми первинних документів з обліку основних засобів та їх руху, вказано на недоліки, які містяться в них та потребують відповідного уточнення.

4. За результатами дослідження організації обліку на ТОВ «Агрона Фрут Україна» виявлено, що на підприємстві затверджений Наказ про облікову політику, веденням бухгалтерського обліку займається група бухгалтерського та податкового обліку, повноваження кожного бухгалтера та головного бухгалтера визначені відповідними посадовими інструкціями.

5. Для обліку основних засобів на ТОВ «Агрона Фрут Україна» використовується МСБО 16 «Основні засоби». Аналітичний облік ведеться в розрізі: об'єктів основних засобів; матеріально відповідальних осіб; місць зберігання. Амортизація нараховується щомісяця прямолінійним методом на об'єкти основних засобів, окрім землі. Щорічно проводиться інвентаризація комісією, яка призначається керівництвом компанії.

6. Проаналізовано наявність та рух основних засобів ТОВ «Агрона Фрут Україна», в результаті виявлено збільшення їх вартості через зростання вартості основних засобів невиробничого і виробничого призначення. Встановлено, що основні засоби відновлюються, на їх ремонт виділяються кошти та вводяться нові об'єкти в експлуатацію, що є позитивною тенденцією.

7. Здійснено моделювання впливу на чистий дохід від наданих послуг ТОВ «Агрона Фрут Україна» таких показників, як віддача основних засобів, витрати на поліпшення основних засобів та коефіцієнт зносу основних засобів, в основі якого метод кореляційно-регресійного аналізу. Розрахунки показали, що найбільший вплив на чистий дохід має віддача основних засобів, яка, за результатами прогнозування, протягом майбутніх періодів має зменшитися, що, в свою чергу, вимагало впровадження заходів із нарощування її рівня.

8. 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.

9. 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.

10. 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».

11. Рекомендовано вдосконалити первинний облік за допомогою додавання деяких реквізитів в типових формах з обліку основних засобів, зокрема для доповнення інформації про об'єкт, та прибирання неактуальних реквізитів, які не мають інформаційної цінності. Доведена необхідність внести зміни до графіку документообігу філії, враховуючи сучасну організаційну структуру підприємства та відповідальних осіб. Запропоновано автоматизувати процедури інвентаризації об'єктів основних засобів за допомогою спеціального програмного продукту, способом маркування, що

забезпечить повну та надійну інформацію про наявність і місце перебування активів.

12. 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» 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*. 2017. № 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*. 2015. № 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/BUKHHALTERS-KYY-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. Воронко Р.М., Редченко К.І., Благун І.Г. Міжнародні системи обліку і звітності та аудиту. Київ : Центр учб. літ., 2017. 522 с.

21. 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). С. 34-38. [Електронний ресурс] Режим

доступу: http://repository.kpi.kharkov.ua/bitstream/KhPI-Press/40112/3/2018_Havryst_Analiz_suchasnoho_stanu.pdf

22. 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>

23. 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

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

25. 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.

26. 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.

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

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

29. 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» . Харків, 2015. 42 с. [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://elib.hduht.edu.ua/handle/123456789/1017>

30. Гудзь Н. В., Денчук Н. В., Романів Р. В. Бухгалтерський облік: навч. посібник для ВНЗ. Київ : Центр учб. літ., 2016. 424 с.

31. Гуля В.С. Особливості здійснення внутрішнього контролю використання основних засобів на підприємстві. *Вісник студентського*

наукового товариства «Ватра», 2015. Вип. 22. С. 91-102.

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

33. 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

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

35. 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.

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

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

38. 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.

39. Житний П. Концепція формування амортизаційної політики в умовах ринкової економіки. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2014. № 3. С. 13-17.

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

41. Задніпровський О. Г., Ігнатенко Т. В. Бухгалтерський облік. Київ: Центр учб.літ., 2016. 86 с.

42. Задорожний З. В. Проблеми обліку основних засобів і капітальних інвестицій. *Бухгалтерський облік і аудит*, 2002. № 7. С. 18-22.

43. Засадний Б. А. Облік і аналіз зовнішньоекономічної діяльності : навч. посіб. Київ : Кондор-Видавництво, 2015. 286 с.
44. 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.
45. Іващенко В. І., Болух М. А. Економічний аналіз господарської діяльності: навч. посіб. для студ. екон. спец. Київ : ЗАТ "Нічлава", 1999. 204 с.
46. 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>
47. 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.
48. Калетнік Г.М., Даниленко А.С., Варченко О.М. Фінансовий менеджмент. Вінниц. нац. аграр. ун-т. К.: Хай-Тек Прес, 2013. 688 с
49. 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.
50. 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.
51. 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.
52. 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

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

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

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

56. 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.

57. Максимова В. Ф., Бухгалтерський облік : підручник. Бухгалтерський облік (частина I): навч. посіб. Одеса: ОНЕУ, 2013. 462 с.

58. 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>.

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

60. Мельник Т. Г. Бухгалтерський облік: Практикум. Київ: Кондор Видавництво-Видавництво. 2015. 425 с.

61. 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>

62. 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>.

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

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

65. 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

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

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

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

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

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

71. Міжнародний стандарт фінансової звітності 9. Фінансові Інструменти. URL: https://mof.gov.ua/storage/files/IFRS_9_Ukrainiancompressed.pdf

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

73. 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

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

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

76. 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.

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

78. 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.

79. 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. 173-177.

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

81. Національний стандарт № 1. Загальні засади оцінки майна і майнових прав : Постанова Кабінету Міністрів України від 10.09.2003 р. № 1440.

82. Нікульникова Т. Г., Залізник Н. Г. Аудит : навч. посіб. Київ : Центр учб. літ. 2017. 224 с.

83. Огійчук М. Ф., Рагуліна І. І., Новіков І. Т. Аудит: навч. посіб. 4-те

вид., перероб. і допов. Київ: Алерта, 2020. 850 с.

84. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 № 291.

85. Петрик О. А., Мариніч І. О. Аудит оцінки вартості основних засобів. *Економіка, фінанси, право*. 2015. № 4. С.15-23

86. 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

87. Плиса В. Й. Бухгалтерський облік : навч. посібник. Київ : Центр учб. літ., 2017. 520 с.

88. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000 р. № 92, зі змінами та доповненнями

89. 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>

90. 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>

91. Позняковська Н. М., Довгалець Ю. В. Фінансовий облік. Частина 1 : навч. посіб. Київ : Кондор-Видавництво, 2017. 274 с.

92. 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/espros_2019_145_14. (Дата звернення 12.10.2021)

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

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

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

96. 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». Вінниця ВЦ ВНАУ, 2015. 88с.

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

98. 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.

99. 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.

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

101. «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).

102. 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>

103. 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>

104. 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>

105. 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>

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

107. 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>.

108. 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.

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

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

111. 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. НАСОА; нац. акад. статистики, обліку та аудиту. Київ : Інформ.-аналіт. агентство, 2012. 349 с.

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

113. Томчук О.Ф. Аналітичні можливості балансу (звіту про фінансовий стан) підприємства *Причорноморські економічні студії*. 2018. Випуск 28. Частина 2. С. 152-159
114. Усач Б. Ф., Душко З. О., Колос М. М. Організація і методика аудиту : підручник. Київ : Знання. 2006. 295 с.
115. Утенкова К. О. Аудит: Навчальний посібник. Київ : Алерта. 2011. 408 с. URL: <http://westudents.com.ua/knigi/37-audit-utenkova-ko.html>
116. Федоришина Л.І. Витоки розвитку економічного аналізу. *Причорноморські економічні студії*. 2016. . Випуск 11. С. 234-239.
117. Федоришина Л.І., Школьнік В.С. Ефективність використання основних засобів підприємства. *The scientific heritage*. No 46 (2020) P.8. P.114-128.
118. 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.
119. Фінансовий облік: підручник. Крупка Я. Д. та ін. Київ: КондорВидавництво, 2013. 552 с.
120. 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.
121. 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
122. Шаповалова А. П. Бухгалтерський облік. Київ : Центр учб. літ., 2016. 91 с.
123. Юрчишена Л. В. Аналіз ефективності використання основних засобів на підприємстві. *Ефективна економіка*. 2011. № 8. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/efek_2011_8_26.
124. 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.

125. 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.

ДОДАТКИ