

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ЗАПОРІЗЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ**

ЕКОНОМІЧНИЙ ФАКУЛЬТЕТ

Кафедра обліку та оподаткування

Кваліфікаційна робота

магістра

на тему: Обліково-аналітичні аспекти управління основними засобами

ТОВ «Промінь»

Виконала: студентка 2 курсу, групи 8.0718
спеціальності облік і оподаткування,
освітньої програми облік і аудит
спеціалізації облік і аудит у підприємстві

С.Л. Макущенко

Керівник: к.е.н., доцент Скорнякова Ю.Б.

Рецензент: д.е.н., професор Шмиголь Н.М.

Запоріжжя 2019

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ЗАПОРІЗЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Факультет економічний
Кафедра обліку та оподаткування
Освітній рівень магістр
Спеціальність 071 Облік і оподаткування
Освітня програма облік і аудит
Спеціалізація облік і аудит у підприємстві

ЗАТВЕРДЖУЮ:

Завідувач кафедри _____ Н.М. Шмиголь
« ____ » _____ 2019 року

З А В Д А Н Н Я

НА КВАЛІФІКАЦІЙНУ РОБОТУ СТУДЕНТЦІ

Макущенко Світлані Леонідівні

1. Тема роботи: Обліково-аналітичні аспекти управління основними засобами ТОВ «Промінь»
керівник роботи Скорнякова Ю.Б., к.е.н., доцент, затверджені наказом ЗНУ від 04.07.2019 р., № 1110-с.
2. Строк подання студентом роботи 16 грудня 2019 року.
3. Вихідні дані до роботи: спеціальна література, законодавчі та нормативні акти, облікові дані та дані фінансової звітності підприємства.
4. Зміст розрахунково-пояснювальної записки (перелік питань, які потрібно розробити): розглянути проблематику ідентифікації економічної категорії «основні засоби», систематизувати теоретико-нормативні основи обліку та аналізу основних засобів підприємства, дослідити систему обліку наявності, руху та використання основних засобів ТОВ «Промінь» та розробити пропозиції щодо її вдосконалення, виконати аналіз стану, руху та ефективності використання основних засобів ТОВ «Промінь», розробити пропозиції щодо підвищення ефективності використання основних засобів та підвищення таким чином результативності роботи підприємства в цілому.
5. Перелік графічного матеріалу (з точним зазначенням обов'язкових креслень): 8 рис., 25 табл. та 8 формул.

6. Консультанти розділів роботи

Розділ	Консультант	Підпис, дата	
		Завдання видав	Завдання прийняв
1	к.е.н., доцент Скорнякова Ю.Б.	02.09.2019	02.09.2019
2	к.е.н., доцент Скорнякова Ю.Б.	30.09.2019	30.09.2019
3	к.е.н., доцент Скорнякова Ю.Б.	21.10.2019	21.10.2019

7. Дата видачі завдання 08 липня 2019 р.

КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

№ з/п	Назва етапів кваліфікаційної Роботи	Строк виконання етапів роботи	Примітка
1.	Складання плану роботи, підбір літератури	серпень 2019	виконано
2.	Написання вступу	серпень 2019	виконано
3.	Виконання першого розділу	вересень 2019	виконано
4.	Виконання другого розділу	вересень 2019	виконано
5.	Виконання третього розділу	жовтень 2019	виконано
6.	Написання висновків	листопад 2019	виконано
7.	Оформлення роботи, одержання відгуку та рецензії	грудень 2019	виконано
8.	Подання роботи на кафедру	грудень 2019	виконано

Студентка _____ С.Л. Макущенко
(підпис)

Керівник роботи _____ Ю.Б. Скорнякова
(підпис)

Нормоконтроль пройдено

Нормоконтролер _____ В.В. Сьомченко
(підпис)

РЕФЕРАТ

Кваліфікаційна робота: 124 с., 8 рис., 25 табл., 2 додатки, 86 джерел.

Об'єкт дослідження – процес обліку і методи аналізу основних засобів ТОВ «Промінь».

Метою кваліфікаційної роботи є обґрунтування теоретичних положень та розробка практичних рекомендацій щодо удосконалення обліку основних засобів, а також проведення аналізу стану, руху та ефективності використання основних засобів ТОВ «Промінь» з метою формування пропозицій щодо підвищення результативності роботи підприємства та зміцнення його конкурентоспроможності.

Методи дослідження: системний підхід до вивчення економічних явищ і процесів. Під час виконання дослідження використано загальнонаукові методи пізнання: методи наукового узагальнення, діалектичний метод, методи індукції та дедукції, класифікації, порівняння, наукової абстракції, системного та комплексного аналізу, синтезу, моделювання.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в теоретико-методичному обґрунтуванні та вирішенні комплексу питань, пов'язаних з удосконаленням організації обліку і аналізу основних засобів з метою підвищення ефективності діяльності підприємства та зміцнення його конкурентоспроможності. У процесі дослідження отримано такі наукові результати, яким притаманна наукова новизна:

набули подальшого розвитку:

- питання ідентифікації облікової категорії «основні засоби» шляхом визначення ідентифікаційних відмінностей даної категорії від інших активів;
- методичне забезпечення відображення в обліку реалізації основних засобів шляхом розмежування операцій з реалізації основних засобів, що перебували в експлуатації на момент реалізації, та операцій з реалізації основних засобів, що утримувались з метою продажу;

– методичне забезпечення оцінки рівня ефективності використання основних засобів шляхом обґрунтування доцільності застосування показника модифікованої фондівдачі як відношення доданої вартості у виробленій продукції до середньорічної вартості основних засобів, що дозволить виключити вплив на показники ефективності використання основних засобів зміни вартості спожитих сировини та матеріалів або зміни у структурі виробництва на користь більш або менш матеріаломістких видів продукції.

За підсумками проведеного дослідження розроблені пропозиції щодо вдосконалення обліку витрат на ремонт основних засобів, систематизовані напрямки підвищення ефективності використання основних засобів, а також обґрунтовані пропозиції, спрямовані на підвищення результативності роботи підприємства за рахунок оновлення виробничого обладнання.

Застосування на практиці запропонованих автором рекомендацій дозволить підвищити якісний рівень процесів обліку і аналізу основних засобів, а також досягти підвищення ефективності використання основних засобів, результативності діяльності підприємства та зміцнення його конкурентоспроможності. Отримані результати дослідження спрямовані на підвищення якісного рівня процесів обліку і аналізу основних засобів, що у підсумку сприятиме підвищенню ефективності функціонування підприємства та зміцненню його конкурентоспроможності.

ОСНОВНІ ЗАСОБИ, ІДЕНТИФІКАЦІЯ, ОБЛІК, АНАЛІЗ,
АМОРТИЗАЦІЯ, ПЕРВІСНА ВАРТІСТЬ, ЗНОС, РЕМОНТ, ПОТОЧНІ
ВИТРАТИ, КАПІТАЛЬНІ ВИТРАТИ, РЕАЛІЗАЦІЯ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ,
ЕФЕКТИВНІСТЬ, ФОНДОВІДДАЧА, РЕНТАБЕЛЬНІСТЬ

SUMMARY

Qualifying work: 124 pp., 8 fig., 25 tab., 2 annex, 86 references.

The object of study is the accounting process and methods of analysis of the fixed assets of LLC «Promin».

The purpose of the qualification work is to justify of the theoretical regulations and work out practical recommendations to improve accounting of fixed assets and analysis the status, movement and efficiency of use of fixed assets of LLC «Promin» to formulate proposals to improve the efficiency of the enterprise and strengthen its competitiveness.

Methods of research: a systematic approach to the study of economic events and processes. During research performance scientific methods of cognition were used: methods of scientific analysis, the dialectical method, methods of induction and deduction, classification, comparison, abstraction, systematic and comprehensive analysis, synthesis, simulation.

Scientific novelty of the results is theoretical and methodical substantiation and solving complex issues related to improving of the organization of accounting and analysis of fixed assets in order to improve the efficiency of the enterprise and strengthen its competitiveness. The study yielded the following scientific results, which are characterized by scientific innovation:

Got further development:

- identification of the fixed assets accounting category by determining the identification differences of this category from other assets;

- methodological support for accounting for the sale of fixed assets by distinguishing between cases of sale of fixed assets in operation at the moment of realization and cases of realization of fixed assets held for sale;

- methodological provision of estimation of the level of efficiency of the use of fixed assets by substantiating the expediency of using the indicator of the modified return of fixed assets as a ratio of value added in the manufactured

products to the average annual cost of fixed assets, which will eliminate the influence on the indicators of the efficiency of the use of fixed assets of changes in the consumption of raw materials and materials or changes in the structure in favor of more or less material-intensive products.

According to the results of the research were developed recommendations to improve the accounting of fixed assets repair costs, systematic directions for improving the efficiency of fixed assets utilization, as well as substantiated proposals aimed at improving the efficiency of the enterprise by updating production equipment.

The application of proposed recommendations in practice will improve the quality of the organization of accounting and analysis of fixed assets, as well as to increase the efficiency of the use of fixed assets, the effectiveness of the enterprise and strengthen its competitiveness. The results of research are aimed at improving the quality level of the organization of accounting and analysis of fixed assets, which will ultimately improve the efficiency of the enterprise and enhance its competitiveness.

FIXED ASSETS, IDENTIFICATION, ACCOUNTING, ANALYSIS, AMORTIZATION, INITIAL VALUE, DEPRECIATION OF FIXED ASSETS, CURRENT EXPENSES, CAPITAL EXPENDITURES, SALE OF FIXED ASSETS, EFFICIENCY, RETURN OF FIXED ASSETS, PROFITABILITY

ЗМІСТ

Завдання на кваліфікаційну роботу	
Реферат	
Summary	
Вступ.....	10
1 Теоретико-нормативні основи обліку та аналізу основних засобів підприємства	
1.1 Проблематика ідентифікації економічної категорії «основні засоби».....	15
1.2 Нормативно-правове регулювання організації обліку основних засобів підприємств	34
1.3 Організаційно-методичне забезпечення аналізу основних засобів...	45
2 Формування облікової інформації для потреб управління основними засобами ТОВ «Промінь»	
2.1 Організаційно-економічна характеристика підприємства.....	56
2.2 Облік наявності, руху та використання основних засобів виробничого підприємства	64
2.3 Проблемні питання та вдосконалення обліку основних засобів.....	79
3 Аналітичне дослідження основних засобів ТОВ «Промінь»	
3.1 Аналіз наявності, стану та руху основних засобів.....	87
3.2 Аналіз ефективності використання основних засобів та її впливу на роботу підприємства в цілому.....	94
3.3 Шляхи підвищення ефективності використання основних засобів на підприємстві.....	103
Висновки.....	108
Перелік посилань.....	114
Додаток А Характеристика методів нарахування амортизації основних засобів	123

Додаток Б Схема вдосконалення відображення в обліку витрат на ремонт основних засобів.....	124
---	-----

ВСТУП

На протязі тисячоліть історії людства засоби праці були невід'ємним елементом праці, господарської діяльності і, таким чином, життєдіяльності суспільства. Технічний та технологічний розвиток насамперед саме засобів праці є матеріальним втіленням науково-технічного процесу та розвитку цивілізації. Класичною можна визнати тезу, за якою економічні епохи відрізняються не тим, що виробляється, а насамперед тим, як виробляється, за допомогою яких засобів праці.

В сучасних умовах наявність відповідних основних засобів є невід'ємною необхідністю функціонування будь-якого підприємства. Від технічного та технологічного рівня, а також від ефективності використання наявних основних засобів суттєво залежать результати діяльності підприємства, його фінансовий стан та конкурентоспроможність. Формування необхідних основних засобів потребує суттєвих інвестиційних витрат, адже основні засоби, як активи підприємства, відрізняються зазвичай значною вартістю.

Ефективність використання основних засобів підприємства залежить від якісного рівня управлінських рішень, що приймаються на етапах формування та експлуатації основних засобів. Прийняття ефективних та дієвих управлінських рішень потребує відповідної інформаційної підтримки, що й актуалізує питання якісного відображення в обліку операцій з основними засобами – їх формування, використання та підтримки у працездатному стані.

Важливою складовою управління будь-яким підприємством є також аналіз стану, руху та ефективності використання основних засобів, адже саме за результатами виконаних аналітичних процедур можуть бути обґрунтовані управлінські рішення, спрямовані на оптимізацію структури основних засобів, підвищення ефективності їх використання і у підсумку на

підвищення результативності роботи підприємства в цілому.

Таким чином обліково-аналітичні аспекти управління основними засобами є актуальними та важливими в управлінні будь-яким сучасним підприємством.

Теоретичним та практичним аспектам організації та методики обліку та аналізу основних засобів присвячені дослідження багатьох вчених-економістів, таких, як В. Бабич, О. Бандурка, Ф. Бутинець, В. Головачко, Л. Городянська, Я. Крупка, М. Кужельний, І. Лазаришина, Т. Плахтій, Н. Самбурська, Н. Ткаченко, П. Хомин, А. Череп, М. Чумаченко та багатьох інших. В той же час вітчизняні нормативні документи щодо організації обліку основних засобів містять певні суперечливі норми, а підприємницька практика постійно актуалізує нові запитання та завдання щодо забезпечення інформаційно-аналітичної підтримки процесу управління. Відповідно низка питань щодо відображення в обліку операцій з основними засобами, а також аналізу стану та ефективності використання основних засобів залишається остаточно не вирішеною, потребує систематизації, уточнень та розвитку, що й обґрунтовує необхідність подальших наукових досліджень щодо особливостей організації обліку та методики аналізу основних засобів.

Метою кваліфікаційної роботи є обґрунтування теоретичних положень та розробка практичних рекомендацій щодо удосконалення обліку основних засобів, а також проведення аналізу стану, руху та ефективності використання основних засобів ТОВ «Промінь» з метою формування пропозицій щодо підвищення результативності роботи підприємства та зміцнення його конкурентоспроможності.

Для досягнення поставленої мети в роботі визначені і вирішувалися такі завдання:

- розглянути проблематику ідентифікації економічної категорії «основні засоби»;
- систематизувати теоретико-нормативні основи обліку та аналізу основних засобів підприємства;

- дослідити систему обліку наявності, руху та використання основних засобів ТОВ «Промінь» та розробити пропозиції щодо її вдосконалення;
- проаналізувати стан, рух та ефективності використання основних засобів ТОВ «Промінь», а також вплив факторів, пов'язаних із основними засобами, на результативність роботи підприємства в цілому;
- розробити пропозиції щодо підвищення ефективності використання основних засобів та підвищення таким чином результативності роботи підприємства та зміцнення його конкурентоспроможності.

Об'єкт дослідження – процес обліку і методи аналізу основних засобів ТОВ «Промінь».

Предмет дослідження – сукупність теоретичних, методологічних та практичних аспектів обліку і аналізу основних засобів виробничих підприємств.

Для досягнення поставленої мети були використані наукові методи, які застосовуються при вивченні соціально-економічних процесів і явищ, а саме: методи наукового узагальнення (при дослідженні проблематики ідентифікації економічної категорії «основні засоби»), діалектичний метод (при дослідженні теоретико-нормативних основ обліку та аналізу основних засобів підприємства), методи індукції та дедукції, класифікації, порівняння, наукової абстракції, системного і комплексного аналізу та синтезу (при дослідженні наявної на підприємстві системи обліку наявності, руху та використання основних засобів), методи системного та комплексного аналізу (при виконанні аналізу стану, руху та ефективності використання основних засобів), методи критичного аналізу та синтезу (з метою виокремлення ідентифікаційних відмінностей основних засобів, при розробці пропозицій щодо вдосконалення обліку витрат на ремонт основних засобів, при розробці пропозицій вдосконалення порядку відображення в обліку реалізації основних засобів), методи синтезу та моделювання (в ході визначення основних напрямків підвищення ефективності використання основних засобів та розробки пропозицій щодо підвищення результативності роботи

підприємства за рахунок оновлення основних засобів) та ін.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в теоретико-методичному обґрунтуванні та вирішенні комплексу питань, пов'язаних з удосконаленням організації обліку і аналізу основних засобів з метою підвищення ефективності діяльності підприємства та зміцнення його конкурентоспроможності.

У процесі дослідження отримано такі наукові результати, яким притаманна наукова новизна:

– розроблені пропозиції щодо часткового вирішення проблеми розмежування витрат на ремонт основних засобів на поточні та капітальні шляхом впровадження в облікову практику підприємств внутрішнього документу Положення про ремонти та поліпшення основних засобів, що має бути розроблений технічними фахівцями із урахуванням особливостей різних типів основних засобів;

– систематизовані напрямки підвищення ефективності використання основних засобів, а також обґрунтовані пропозиції, спрямовані на підвищення результативності роботи ТОВ «Промінь» за рахунок оновлення виробничого обладнання даного підприємства;

набули подальшого розвитку:

– питання ідентифікації облікової категорії «основні засоби» шляхом визначення ідентифікаційних відмінностей даної категорії від інших активів;

– методичне забезпечення відображення в обліку реалізації основних засобів шляхом розмежування операцій з реалізації основних засобів, що перебували в експлуатації на момент реалізації, та операцій з реалізації основних засобів, що утримувались з метою продажу;

– методичне забезпечення оцінки рівня ефективності використання основних засобів шляхом обґрунтування доцільності застосування показника модифікованої фондоддачі як відношення доданої вартості у виробленій продукції до середньорічної вартості основних засобів, що дозволить виключити вплив на показники ефективності використання основних засобів

зміни вартості спожитих сировини та матеріалів або зміни у структурі виробництва на користь більш або менш матеріаломістких видів продукції.

Теоретичною та методичною основою дослідження є праці вітчизняних і зарубіжних вчених з питань ідентифікації, класифікації, оцінки, обліку, аналізу та управління основними засобами, законодавчі та нормативні акти з питань бухгалтерського обліку основних засобів, а також з питань оподаткування діяльності підприємств.

Застосування на практиці запропонованих автором рекомендацій дозволить підвищити якісний рівень процесів обліку і аналізу основних засобів, а також досягти підвищення ефективності використання основних засобів, результативності діяльності підприємства та зміцнення його конкурентоспроможності. Отримані результати дослідження спрямовані на підвищення якісного рівня процесів обліку і аналізу основних засобів, що у підсумку сприятиме підвищенню ефективності функціонування підприємства та зміцненню його конкурентоспроможності.

Основні результати дослідження, що викладені в кваліфікаційній роботі, пройшли апробацію шляхом обговорення та отримали позитивну оцінку науковців на двох міжнародних науково-практичних конференціях, а також на науково-практичному семінарі «Облікова політика підприємства: сучасний стан, проблеми формування та шляхи вирішення». Окрім того за підсумками проведеного дослідження були надруковані дві наукових статті у збірниках статей молодих вчених.

Кваліфікаційна робота складається із вступу, трьох розділів, висновків, переліку посилань і додатків. Основний зміст викладено на 124 сторінках друкованого тексту.

1 ТЕОРЕТИКО-НОРМАТИВНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ТА АНАЛІЗУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ПІДПРИЄМСТВА

1.1 Проблематика ідентифікації економічної категорії «основні засоби»

Виокремлення у складі матеріальних ресурсів підприємства основних засобів є важливим елементом розуміння організації діяльності підприємства як суб'єкта підприємницької діяльності. Ідентифікація економічної сутності категорії «основні засоби» у відмінності від таких матеріальних ресурсів як виробничі запаси (сировина, матеріали, паливо, запасні частини тощо), готова продукція і товари є принциповим для подальшої організації планування, обліку та аналізу витрат, пов'язаних із експлуатацією основних засобів підприємства.

Розподіл матеріальних ресурсів, необхідних для процесу праці та створення нової вартості та відповідно для підприємницької господарської діяльності підприємств, на предмети праці або оборотні засоби і на засоби праці або основні засоби є логічним наслідком аналізу процесу праці або господарської діяльності. Так, частина матеріальних ресурсів споживається відразу – їх багаторазове споживання неможливе, адже такі ресурси або перетворюються у продукт, або сприяють його появи. Саме такі ресурси і є предметами праці або оборотними засобами. Інша частина матеріальних ресурсів використовується багаторазово, достатньо тривалий період часу, такі ресурси не споживаються відразу, а поступово втрачають свої споживчі властивості. Ця частина матеріальних ресурсів визнається засобами праці або основними засобами. Забезпечення наявності матеріальних ресурсів для діяльності підприємства потребує фінансування, тобто капіталу, що й обґрунтовує таким чином виокремлення основного капіталу, тобто капіталу, що спрямовується на фінансування основних засобів, і оборотного капіталу,

тобто капіталу, що спрямовується на формування оборотного капіталу.

Дослідження сутності економічних категорій «основні засоби» і «основний капітал» є визначальною складовою розвитку світової економічної думки. Одним з перших науковців, що досліджували розмежування капіталу на основний та оборотний, варто визнати класика англійської політичної економії А. Сміта. Так, у своїй відомій науковій праці «Дослідження про природу та причини багатства народів» науковець зазначає, що «якщо капітал формує дохід або прибуток без переходу від одного власника до іншого або без подальшого обороту – це основний капітал. Основний капітал – це машини, знаряддя праці, прибуткові будівлі (все що відрізняється від житлових будинків), розчистка, осушка, огороження, внесення добрив, набуття та отримання здібностей усіх мешканців або членів суспільства» [72, с. 312].

Більш чітким щодо ідентифікації категорій «основний капітал» був послідовник А. Сміта Дж. С. Міль, який звертав увагу саме на багаторазове використання відповідних знарядь виробництва. Основний капітал він характеризував наступним чином: « ... значна частина капіталу, втілена в знаряддях виробництва, що відрізняються більш-менш тривалим існуванням у виробництві, не виключається з нього, а залишається в ньому, причому функція цієї частини капіталу не вичерпується одноразовим ужитком. До такого капіталу відносяться будинки, машини і усі або значна частина предметів, іменованих приладами або інструментами. Довговічність деяких із них дуже значна, і їхнє існування як знарядь виробництва продовжується багаторазовим повторенням виробничих операцій. Капітал, що існує в будь-яких із таких довговічних форм і дохід від якого надходить протягом відповідно тривалого періоду, називається основним капіталом» [46, с. 195].

Чіткий розподіл між основним та оборотним капіталом наявний і у працях німецького економіста К. Маркса, який логічно пов'язував розмежування капіталу на основний та оборотний із виокремленням таких простих елементів праці як предмети праці та засоби праці. Засоби праці

К. Маркс характеризував як «річ або комплекс речей, які людина розміщує між собою і предметом праці, і які служать для нього в якості провідника його впливу на цей предмет» [42, с. 190]. Далі науковець зазначає, що «відмінності між засобами праці та предметами праці, що є наслідком природи процесу праці, проявляються у новій формі – у формі відмінностей основного і оборотного капіталу» [43, с. 181], а «одна із складових частин вартості виробничого капіталу набуває певної форми основного капіталу лише тому, що засіб виробництва, у якому вона існує, не зношується повністю за той проміжок часу, протягом якого продукт буде виготовлений і вийде з процесу виробництва як товар» [43, с. 188].

У вітчизняній економічній науці поряд із категоріями «основний капітал» і «основні засоби» активно використовується термін «основні фонди». Так, за визначенням І.О. Бланка «основні фонди – це сукупність матеріальних активів у формі засобів праці, які багаторазово беруть участь у процесі виробничо-комерційної діяльності і переносять на продукцію свою вартість частинами» [5, с. 227].

О.О. Гетьман та В.М. Шаповал характеризують основні фонди як «засоби праці, що беруть участь у виробництві тривалий час (більше 365 днів), не змінюють своєї речовинної форми і переносять свою вартість на щойно виготовлений продукт частинами, по мірі їх зносу (шляхом амортизаційних відрахувань)» [15, с. 169].

І.В. Громова і О.В. Коваленко зазначають, що «основні фонди – це частина засобів виробництва, які діють у процесі виробництва протягом тривалого періоду, зберігають при цьому впродовж усього періоду натурально-речовинну форму і переносять свою вартість на продукцію частинами у міру зносу у вигляді амортизаційних відрахувань» [18, с. 169].

Проаналізувавши наведені визначення економічної категорії «основні фонди», слід зазначити, що вони практично не відрізняються від наявних визначень економічної категорії «основні засоби», що представлені в таблиці 1.1.

Таблиця 1.1

Ідентифікація категорії «основні засоби» у наукових дослідженнях

Визначення	Автор та джерело
Основні засоби – це активи з терміном корисного використання більше одного року, які використовуються на підприємствах у декількох операційних циклах з метою отримання економічної вигоди, не втрачаючи при цьому матеріально-речової форми, та переносять свою вартість на знов створену продукцію частинами у вигляді нарахованих амортизаційних відрахувань	Н.Д. Бабяк [2, с. 178]
Основні засоби – це сукупність матеріальних активів у формі засобів праці, які багаторазово приймають участь у процесі виробничо-комерційної діяльності і переносять на продукцію свою вартість частинами	О. Бондар [6, с. 24]
Основні засоби – це засоби праці, які використовуються (експлуатуються) впродовж тривалого часу, при цьому зберігаючи свою первісну фізичну форму, і переносять свою вартість на вироблений продукт частинами, протягом декількох виробничих циклів унаслідок фізичного та морального зносу	Н.І. Верхоглядова, С.Б. Ільїна, В.П. Шило [10, с. 12]
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	Й.С. Завадський, Т.В. Осовська, О.О. Юшкевич [22, с. 289]
Основні засоби – це сукупність матеріальних активів, які тривалий час у незмінній натурально-речовій формі використовуються у виробничому процесі	А.Г. Загородній, Г.Л. Вознюк [25, с. 495]
Основні засоби – це частина постійного виробничого капіталу, яка виступає у формі засобів праці та поступово, протягом багатьох виробничих циклів, переносить свою вартість на виготовлений продукт	В.Б. Мішура, А.Є. Спіцин [49, с. 150]
Основні засоби – це матеріальні активи багаторазового використання, які в процесі експлуатації не змінюють своєї натурально-речової форми, втрачають споживчі властивості поступово, а термін їх експлуатації перевищує один рік	Ю.Б. Скорнякова [71, с. 13]
Основні засоби – це засоби праці виробничого і невиробничого призначення, що беруть участь у процесі виробництва впродовж багатьох циклів, зберігаючи при цьому свою натуральну форму, і поступово (у міру зношення) переносять свою вартість на вироблену продукцію	С.К. Черненко [77, с. 33]
Основні засоби – це сукупність матеріально-речових цінностей, що діють у натуральній формі протягом тривалого часу як у сфері матеріального виробництва, так і в невиробничій сфері, вартість яких поступово зменшується у зв'язку з фізичним і моральним зносом	М.Г. Чумаченко [79, С. 427-428]
Основні засоби – це частина постійного продуктивного капіталу у формі засобів праці, що поступово, протягом багатьох виробничих циклів переносить свою вартість на виготовлений продукт	А.В. Янчев [81, с. 332]

Розглянувши наведені в таблиці визначення категорії «основні засоби» та порівнявши їх із згаданими вище визначеннями категорії «основні фонди» варто зазначити, що у переважній більшості випадків йдеться за суттю про одне й теж саме. На це звертають увагу й науковці, досліджуючи проблематику ідентифікації економічних категорій «основні засоби» і «основні фонди». Так, С.В. Герчанівська і І.В. Стемковська зазначають, що «більшість авторів ототожнюють поняття «основні засоби» та «основні фонди», зазначаючи, що вони є засобами праці, які використовуються у виробництві протягом тривалого часу» [14, с. 348].

Альтернативою до такого ототожнення є думки щодо доцільності сутнісного розмежування понять «основні засоби» та «основні фонди». На підтримку такої позиції варто навести тезу К.О. Утенкової, яка стверджує, що «термін «основні засоби» доцільно використовувати щодо майна та матеріальних цінностей, а термін «основні фонди» – відносно джерел утворення майна» [75, с. 13]. Н.В. Кравчук досліджуючи питання ідентифікації категорій «основні засоби» та «основні фонди» наводить висновок, за яким «найбільш близькою до істини ... є твердження тих економістів, які різницю між основними фондами і основними засобами вбачають в тому, що основні фонди відображають вартісну суть основних засобів, внаслідок чого останні є складовою частиною засобів праці» [30, с. 266].

Підсумовуючи, варто зазначити, що основною ключовою відмінністю основних засобів, як економічної категорії, є на нашу думку те, що вони багаторазово використовуються у господарській діяльності, не змінюючи своєї натурально-речової форми і поступово втрачаючи свої споживчі властивості. Основними засобами варто визнати саме таке майно, матеріальні цінності або мовою бухгалтерського обліку – активи. Що ж стосується основних фондів, то цю економічну категорію варто визнати синонімом до основного капіталу. Відповідно «основні фонди» або «основний капітал» є фінансовими ресурсами, що спрямовуються на здійснення господарської

підприємницької діяльності з метою фінансування формування основних засобів, як майна підприємства. Логічним поєднанням економічних категорій «основні засоби» і «основні фонди» (або іншими словами «основний капітал») варто визнати механізм принципу подвійного запису, на якому ґрунтується бухгалтерський облік і який має певний логічний підсумок у вигляді балансу. Так, для організації діяльності переважної більшості підприємств потрібні основні засоби – матеріальні активи багаторазового тривалого використання, які під час використання не змінюють своєї натурально-речової форми і поступово втрачають свої споживчі властивості, а з іншого боку наявність такого майна (активів) потребує джерела фінансування, на відповідну суму якого і наявні основні фонди або основний капіталу даного підприємства.

Повертаючись до ідентифікації економічної категорії «основні засоби» варто звернути увагу на те, що достатньо часто характеризуючи основні засоби науковці застосовують більш узагальнюючий термін бухгалтерського обліку – активи, частиною яких у бухгалтерському обліку і є основні засоби.

Так, відповідно до статті 1 Закону України від 16.07.1999 р. № 996-XIV «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» «активи – ресурси, контрольовані підприємством у результаті минулих подій, використання яких, як очікується, приведе до отримання економічних вигод у майбутньому» [64].

Важливим елементом ідентифікації основних засобів як активів є передбачена нормативними документами щодо організації бухгалтерського обліку класифікація активів на оборотні та необоротні, яка фактично ґрунтується на виокремленні на рівні економічної теорії основного та оборотного капіталу. Так, відповідно до п. 3 Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» «оборотні активи – гроші та їх еквіваленти, що не обмежені у використанні, а також інші активи, призначені для реалізації чи використання протягом операційного циклу чи протягом дванадцяти місяців

з дати балансу» [51], а «необоротні активи – всі активи, що не є оборотними» [51]. Таким чином, незважаючи на відсутність розгорнутого визначення необоротних активів у даному нормативному документі можна стверджувати, що необоротні активи – це активи які підприємство контролює та використовує протягом терміну більше дванадцяти місяців або кілька операційних циклів.

Важливою складовою необоротних активів більшості сучасних підприємств є основні засоби, що є матеріальними необоротними активами.

Нормативна ідентифікація економічної категорії «основні засоби» в площині організації бухгалтерського обліку та оподаткування представлена насамперед визначеннями, наведеними в таблиці 1.2.

Таблиця 1.2

Ідентифікація поняття «основні засоби» відповідно
до нормативно-правових документів

Нормативне визначення	Джерело
Основні засоби – це матеріальні об’єкти, що їх утримують для використання у виробництві або постачанні товарів чи наданні послуг, для надання в оренду або для адміністративних цілей та використовуватимуть, за очікуванням, протягом більше одного періоду.	МСБО 16 «Основні засоби» [48]
Основні засоби – матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх у процесі виробництва або постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік).	П(с)БО 7 «Основні засоби» [58]
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 6000 гривень, невиробничих основних засобів і нематеріальних активів), що призначаються платником податку для використання у господарській діяльності платника податку, вартість яких перевищує 6000 гривень і поступово зменшується у зв’язку з фізичним або моральним зносом та очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких з дати введення в експлуатацію становить понад один рік (або операційний цикл, якщо він довший за рік)	Податковий кодекс України [56]

Аналізуючи визначення категорії «основні засоби», передбачені зазначеними нормативними документами, варто відзначити, що критеріями ідентифікації основних засобів є насамперед те, що основними засобами є, по-перше, виключно матеріальні активи, а по-друге активи, що використовуються більше як один операційний цикл або протягом періоду часу понад один рік (або операційний цикл, якщо він довший за рік).

Поняття критерії ідентифікації є надзвичайно корисними для визначення такої складної економічної та облікової категорії як основні засоби. Так, С.В. Герчанівська і І.В. Стемковська, провівши системне дослідження нормативних документів, що регулюють визнання активів основними засобами в таких країнах як Україна, Білорусь, Казахстан, Латвія, Молдова, Російська Федерація, Великобританію та США, встановили, «що використовуються шість основних критеріїв визнання активів основними засобами: наявність матеріально-речової форми; термін використання; вартісна межа; сфера використання; мета створення або придбання; здатність активу приносити економічні вигоди» [14, с. 346].

На противагу нормативним критеріям Т.А. Жадан і Н.В. Лозова визначають такі основні критерії визнання основних засобів:

- «матеріальність (наявність матеріально-речової форми);
- призначення (утримуються з метою використання їх в процесі виробництва, постачання товарів, надання послуг або для здійснення адміністративних чи соціально-культурних функцій);
- строк корисного використання (більше року або операційного циклу, якщо він більше року);
- амортизаційність (здатність об'єкту в процесі експлуатації поступово переносити свою вартість на результат діяльності підприємства)» [20, с. 115].

Аналогічно О.В. Костюнік і А.А. Наконечна визначають, що «основними критеріями основних засобів є: матеріальність; призначення; строк корисного використання» [33, с. 180]. Визначивши зазначені критерії для економічної категорії «основні засоби» вищезгадані науковці

пропонують таке авторське визначення: «основні засоби – це складова частина виробничих ресурсів, які використовуються в процесі господарської діяльності в незмінній натуральній формі тривалий період часу та розподіляють свою вартість на витрати підприємства» [33, с. 180].

На нашу ж думку, основними сутнісними характеристиками ідентифікації облікової категорії «основні засоби» варто визнати те, що це, по-перше, матеріальні активи, по-друге, активи багаторазового використання, по-третє, активи, очікуваний термін використання яких є більшим за один рік. Таким чином, основні засоби відрізняються від інших необоротних активів, наприклад від нематеріальних активів або довгострокових фінансових інвестицій, наявністю матеріальної форми. Від виробничих запасів, товарів або готової продукції основні засоби принципово відрізняє їх багаторазове використання та поступова втрата споживчих властивостей. Від малоцінних швидкозношуваних предметів, які також є матеріальними активами багаторазового використання, основні засоби відрізняються очікуваним терміном використання, який перевищує один рік, адже малоцінними швидкозношуваними предметами визнаються «матеріальні активи багаторазового використання, очікуваний термін експлуатації який не перевищує одного року, зокрема, господарський інвентар, спеціальний одяг та взуття» [71, с. 73].

Процес ідентифікації облікової категорії «основні засоби» шляхом визначення відмінностей від інших активів схематично представлений на рисунку 1.1.

Визначення зазначених ідентифікаційних відмінностей дозволяє характеризувати економічну категорію «основні засоби» у площині бухгалтерського обліку підприємств як матеріальні активи багаторазового використання, термін експлуатації яких перевищує один рік, а вартість перевищує вартісну межу для основних засобів, встановлену підприємством як елемент його облікової політики.

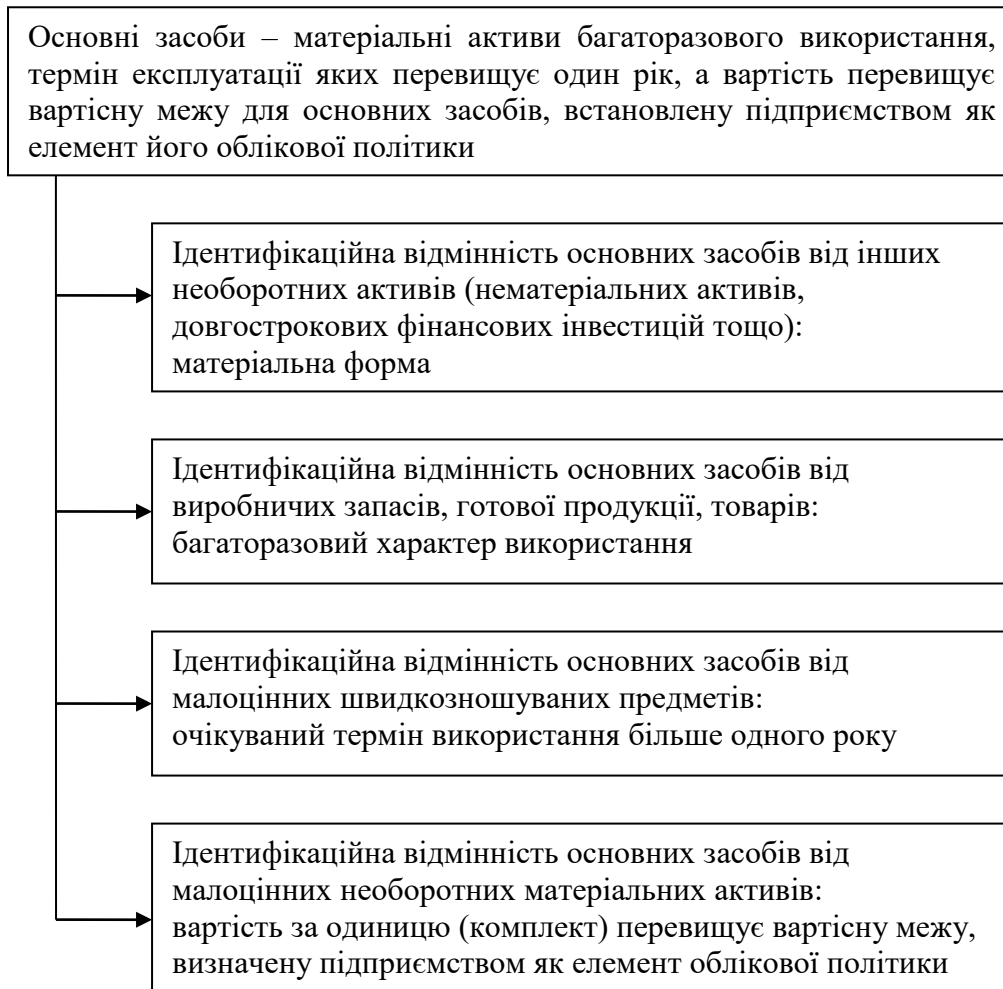


Рис. 1.1 Ідентифікація облікової категорії «основні засоби» шляхом визначення відмінностей від інших активів

Особливої уваги заслуговує питання розмежування в обліку таких активів як «основні засоби» і «малоцінні необоротні матеріальні активи». Враховуючи, що як до першої групи, так й до другої групи належать матеріальні активи багаторазового використання із очікуваним терміном використання більше одного року, розмежування здійснюється шляхом введення вартісної межі. Таким чином, матеріальні активи багаторазового використання із очікуваним терміном використання більше одного року та вартістю за одиницю (об'єкт) або комплект більше встановленої вартісної межі визнаються основними засобами, а аналогічні активи із меншою вартістю – малоцінними необоротними матеріальними активами.

Тут варто зазначити, що у різних країнах по-різному вирішується питання вартісного виокремлення основних засобів у складі необоротних активів. Цікаві з цього приводу є матеріали дослідження С.В. Герчанівської і І.В. Стемковської, які стверджують, що «у кожній країні світу існують свої вартісні критерії віднесення активів до складу основних засобів. Так, у Республіці Білорусь виділяють вартість активу, яка повинна перевищувати 30 установлених законом мінімальних заробітних плат, у Російській Федерації – більше 100-кратного розміру встановленої законом мінімальної заробітної плати, у Китаї – більше 2 тис. юанів, у Чехії – більше 10 тис. крон» [14, с. 346].

У вітчизняних нормативних документах, що регулюють організацію та ведення бухгалтерського обліку та формування фінансової звітності, відсутнє як чітке визначення такої вартісної межі виокремлення основних засобів, так й рекомендації щодо її визначення. Таким чином, в межах організації бухгалтерського обліку та формування фінансової звітності як за національними стандартами обліку, так й за міжнародними стандартами обліку вітчизняні підприємства мають повне право самостійно визначати вартісну межу ідентифікації основних засобів. Вартісна межа виокремлення основних засобів є елементом облікової політики підприємства і відповідно має бути передбачена у документах, що на підприємстві регламентують облікову політику (наприклад, у наказі або положенні про облікову політику).

В той же час досліджуючи вітчизняну практику вартісного виокремлення основних засобів варто відзначити, що у податковому законодавстві для потреб оподаткування така вартісна межа чітко передбачена. Так пп. 14.1.138 Податкового кодексу України (ПКУ) визначено, що «основні засоби – матеріальні активи ..., що призначаються платником податку для використання у господарській діяльності платника податку, вартість яких перевищує 6000 гривень і поступово зменшується у зв'язку з фізичним або моральним зносом та очікуваний строк корисного

використання (експлуатації) яких з дати введення в експлуатацію становить понад один рік (або операційний цикл, якщо він довший за рік)» [56].

Орієнтуючись на вартісну межу, передбачену податковим законодавством, більшість вітчизняних підприємств, що є платниками податку на прибуток підприємств, встановлюють і в площині ведення бухгалтерського обліку та формування фінансової звітності аналогічну вартісну межу ідентифікації основних засобів на рівні 6000 гривень за одиницю або комплект. Це спрощує процедуру визначення зобов'язань з податку на прибуток підприємств. В той же час варто пам'ятати, що для потреб бухгалтерського обліку та формування фінансової звітності підприємство може передбачити в обліковій політиці й іншу вартісну межу для виокремлення основних засобів, але для платників податку на прибуток, що мають враховувати податкові різниці з податку на прибуток, це призведе до додаткових розрахунків в ході визначення зобов'язань з податку на прибуток. Таким чином, підприємство може встановити вартісну межу для ідентифікації основних засобів в бухгалтерському обліку на рівні 10000 гривень або 50000 гривень, але для платників податку на прибуток, що зобов'язані враховувати податкові різниці з податку на прибуток, це жодним чином не вплине на зобов'язання з податку на прибуток, тобто не призведе до мінімізації податкових платежів.

Доцільною складовою ідентифікації такої економічної категорії як «основні засоби» є їх класифікація. Така класифікація основних засобів за різними класифікаційними ознаками більш детально розкриває сутність даної економічної категорії, а також є важливим підґрунтям для управління основними засобами на рівнях планування, обліку, контролю та економічного аналізу, що в свою чергу сприяє підвищенню як ефективності використання основних засобів на підприємства, так й прибутковості функціонування підприємства в цілому.

У науковій літературі відсутній єдиний підхід щодо виокремлення класифікаційних ознак та відповідної побудови класифікації основних

засобів, адже різні науковці виокремлюють різні класифікаційні ознаки для поділу основних засобів на відповідні групи.

Так, В.П. Завгородний і В.Я. Савченко зводять класифікацію основних засобів тільки до однієї їхньої ознаки – «у залежності від характеру участі основних фондів у процесі розширеного відтворення» й розділяють за цією ознакою основні засоби на виробничі та невиробничі [23, с. 157]. Н.М. Ткаченко формує більш детальну класифікацію основних засобів, передбачаючи такі групи основних засобів як «за функціональним призначенням (виробничі, невиробничі), за галузями народного господарства (промисловість, будівництво, сільське господарство і т.д.), за натурально-матеріальним складом або за видами, за використанням (діючі, недіючі, запасні) й за приналежністю (власні, орендовані)» [74, с. 140].

А.Г. Загородиш, Б.Ф. Усач і Р.Л. Хом'як зазначають, що «основні засоби групуються за їх галузями, функціональним призначенням, за використанням і належністю, натурально-речовим складом» [24, с. 115]. В.Б. Мішура і А.Є. Спіцин розглядають принципи класифікації основних засобів за такими класифікаційними ознаками як приналежність (власні та орендовані), використанням (діючі та недіючі), призначенням (виробничі та невиробничі), а також за галузями та речовим складом [49, С. 152-153].

У науковій статті В.В. Джеджули, І.Ю. Єпіфанової і Н.Р. Волоської побудована класифікація основних засобів, що передбачає виокремлення таких класифікаційних ознак як «залежно від впливу на процес виробництва, за функціональним призначенням, за використанням, за джерелами отримання, за групами, за функціями, які основні засоби виконують у процесі виробництва» [19, с. 129].

В таблиці 1.3. представлена систематизована класифікація основних засобів, складена за результатами дослідження наукової літератури (складено за джерелами [17, С. 131-132; 19, с. 129; 49, С. 152-153; 58; 67, с. 58; 74, с. 140; 77, с. 74].

Класифікація основних засобів

Класифікаційна ознака	Види основних засобів за класифікаційною ознакою
За функціональним призначенням у господарській діяльності	- виробничі основні засоби; - невиробничі основні засоби.
За роллю у господарській діяльності	- основні засоби активної частини; - основні засоби пасивної частини.
За типом використання	- власні основні засоби (належать на правах власності); - орендовані основні засоби.
За галузевою приналежністю	- основні засоби промисловості; - основні засоби будівництва; - основні засоби сільського господарства; - основні засоби транспортної галузі; - основні засоби торгівлі та ресторанного господарства; - основні засоби сфери послуг; - основні засоби інших галузей економіки.
За натурально-речовою формою	- земельні ділянки; - капітальні витрати на поліпшення земель, не пов'язані з будівництвом; - будівлі, споруди та передавальні пристрої; - машини та обладнання; - інструменти, прилади, інвентар (меблі); - тварини; - багаторічні насадження та плодоносні рослини; - інші основні засоби.

Розглядаючи питання класифікації основних засобів, особливу увагу варто звернути на таку класифікаційну ознаку як роль у господарській діяльності, відповідно до якої основні засоби поділяються на основні засоби активної частини та основні засоби пасивної частини. Таким чином, виокремлюють основні засоби активної частини, які безпосередньо беруть участь у процесі господарської діяльності та завдяки яким забезпечується відповідний обсяг та якісний рівень продукції або послуг, та основні засоби пасивної частини, які лише створюють умови для здійснення процесу господарської діяльності. До активної частини основних засобів насамперед відносяться робочі машини та обладнання, інструменти, вимірювальні та контролюючі прилади, а також деякі технічні споруди – газові та нафтові свердловини, конвектори, прокатні стани тощо. Класичним прикладом

основних засобів, що належать у більшості галузей до пасивної частини основних засобів, є приміщення, меблі, основні засоби адміністративного призначення.

Класифікація основних засобів на активні та пасивні є важливим етапом у ході виконання аналізу основних засобів. Варто окремо відзначити, що приналежність того чи іншого об'єкта основних засобів до пасивних чи активних основних засобів не є однозначним та залежить іноді не стільки від особливостей даного основного засобу, скільки від специфіки підприємства. Так, легковий автомобіль, що використовується для перевезення пасажирів на автотранспортному підприємстві, варто віднести до активної частини основних засобів, тому що він безпосередньо бере участь у виробництві доданої вартості. У той же час аналогічний легковий автомобіль, що використовується для адміністративних потреб на промисловому підприємстві, варто віднести до пасивної частини основних засобів, тому що такий автомобіль не бере безпосередньої участі в створенні доданої вартості підприємства. Навіть будинки, наприклад, у готельному чи курортному бізнесі можуть бути віднесені до активної частини основних засобів.

Співвідношення окремих видів основних засобів визначає їх технологічну структуру. За інших рівних умов технологічна структура основних засобів є тим більше ефективною і прогресивною, чим вище питома вага активної частини основних засобів. Ця структура змінюється під впливом багатьох факторів, найбільш істотними з яких є:

- «виробничо-технологічні особливості підприємства;
- науково-технічний прогрес та обумовлений ним технічний рівень виробництва;
- ступінь розвитку різних форм організації виробництва;
- вартість будівництва виробничих об'єктів та рівень цін на технологічне обладнання;
- територіальне розміщення підприємства» [57, с. 108].

Підсумовуючи, варто зазначити, що прогресивними змінами у

структурі основних засобів будь-якого підприємства варто визнати поступовим збільшенням питомої ваги їх активної частини.

Важливою сутнісною характеристикою основних засобів є те, що вартість основних засобів переноситься у витрати поступово частинами одночасно із поступовою втратою основними засобами їх споживчих якісних характеристик, тобто одночасно з їх фізичним та моральним зносом. Процес поступового перенесення вартості основних засобів до витрат отримав назву амортизації основних засобів.

Експлуатація основних засобів як матеріальних активів, що використовуються багаторазово і поступово втрачають свої споживчі властивості, логічно пов'язана із поняття зносу, тобто із поступовою втратою основними засобами своїх якісних характеристик. Розрізняють фізичний та моральний знос основних засобів.

Фізичний знос – це фізичні та хімічні процеси, в наслідок яких елементи основних засобів об'єктивно та поступово втрачають свої споживчі характеристики. Фізичний знос може бути викликаний як інтенсивним використанням основних засобів у господарській діяльності та бути наслідком впливу температур, тиску, ударів, тертя тощо, так й мати місце поза залежністю від інтенсивності використання, під впливом часу як такого в наслідок дії корозії, гниття тощо.

На швидкість та ступінь фізичного зносу основних засобів впливають їх надійність та довговічність, спосіб використання (екстенсивний чи інтенсивний), особливості технологічних процесів, своєчасність та якість технічного та ремонтного обслуговування, кваліфікація працівників, інші організаційно-технічні фактори.

Моральний знос – це знецінення наявних основних засобів внаслідок появи більш продуктивних, більш дешевих та економічних. Таким чином, наявні основні засоби можуть застаріти незалежно від їх фізичного зносу і відповідно їх подальше застосування може бути визнане економічно недоцільним.

Частково знос може бути усунений, тобто якісні характеристики основних засобів можуть бути відновлені, за рахунок ремонтів, а також модернізацій та реконструкцій основних засобів, але повне оновлення основних засобів можливо лише шляхом їх заміни на нові аналогічні за призначенням основні засоби.

Схема видів зносу основних засобів та способів їх усунення представлена на рис. 1.2.

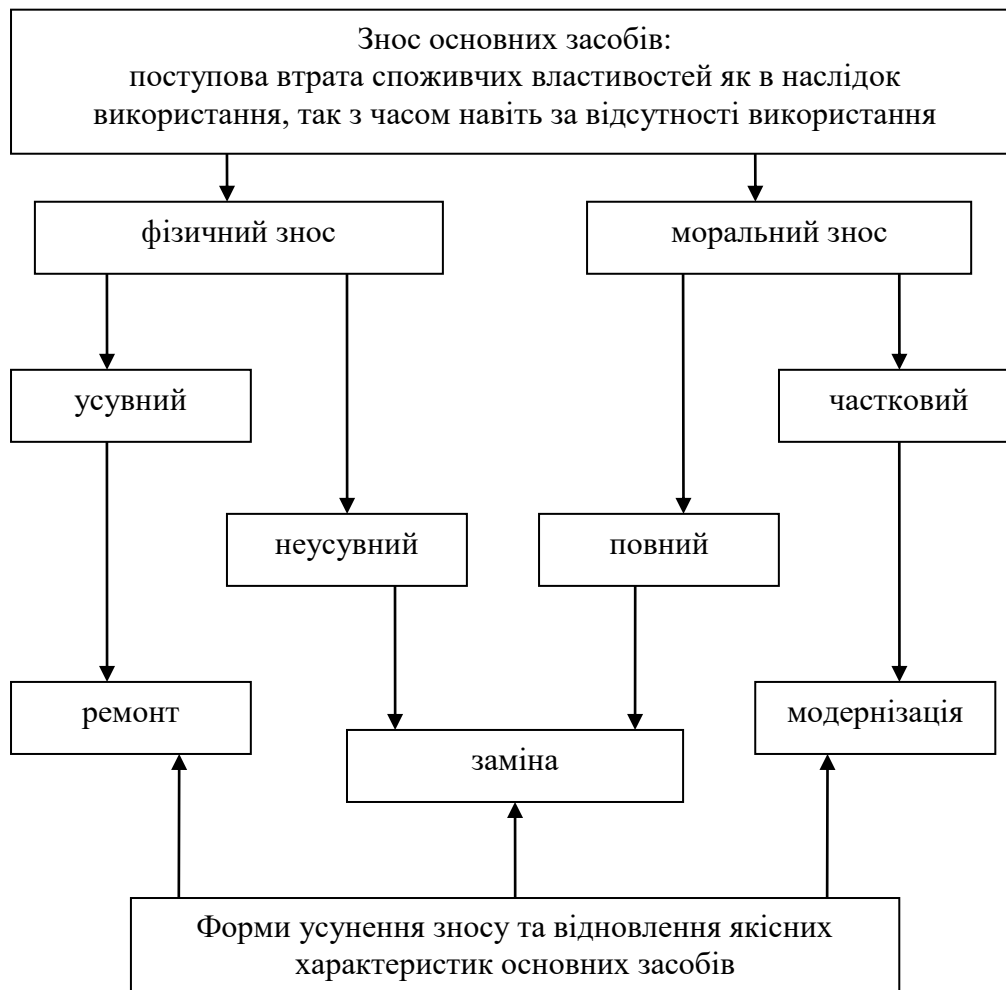


Рис. 1.2 Знос основних засобів та способи усунення його наслідків

Безперервний процес господарської підприємницької діяльності вимагає постійного відтворення фізично зношених та морально застарілих основних засобів. Кошти на це мають формуватися завдяки процесу

амортизації основних засобів.

Амортизація основних засобів – це процес перенесення вартості основних засобів на вартість продукції, робіт, послуг або у витрати підприємства з метою повного відшкодування коштів, що були спрямовані на придбання (створення) об'єктів основних засобів. Сума нарахованої амортизації відображається як збільшення суми витрат підприємства і зносу основних засобів. Організаційна схема амортизації основних засобів представлена на рис. 1.3.

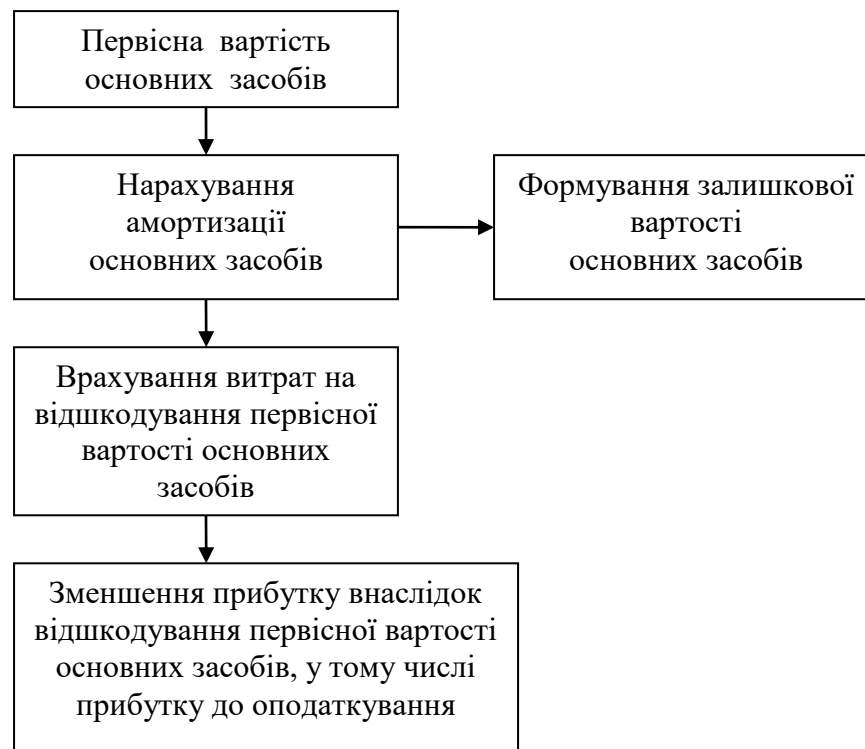


Рис. 1.3 Організаційна схема амортизації основних засобів

Шляхом нарахування амортизаційних відрахувань вирішується кілька завдань. По-перше, систематично частинка вартості основних засобів долучається до собівартості продукції, робіт, послуг або у адміністративні витрати, витрати на збут, а частина новоствореної вартості визнається не отриманим прибутком, а коштами так званого амортизаційного фонду. В подальшому кошти амортизаційного фонду мають бути спрямовані на

оновлення основних засобів, в той час як прибуток визнається джерелом сплати дивідендів власникам підприємства. По-друге, в обліку поступово відображається втрата основними засобами своєї вартості як активів, тобто формується залишкова вартість основних засобів. Варто також зазначити, що нарахування амортизаційних відрахувань має податкові наслідки в площині оподаткування прибутку підприємств, адже за умови дотримання мінімально допустимих термінів корисного використання основних засобів платники податку на прибуток зменшують прибуток до оподаткування на витрати в формі амортизаційних відрахувань. Таким чином, «амортизація є часткою прибутку, яка не підпадає під оподаткування і залишається в розпорядженні підприємства як компенсація витрат, здійснених у минулому» [28, с. 573].

Нарахування амортизації може бути здійснено тим чи іншим методом нарахування амортизації. Методи нарахування амортизаційних відрахувань, що використовують у вітчизняній обліковій практиці, а також в деяких інших країнах систематизовані в таблиці 1.4. [11, с. 193; 12, с. 66; 16, с. 154; 50; 58].

Таблиця 1.4

Методи нарахування амортизації у світовій практиці

Країна	Передбачені методи нарахування амортизації
Бельгія	- лінійний; - дегресивний; - прогресивний.
Німеччина	- прямолінійний; - метод зменшення залишку
Республіка Польща	- прямолінійний; - зменшення залишку (дегресивний); - природний.
Португалія	- лінійний.
Російська Федерація	- лінійний; - зменшення залишку; - списання вартості пропорційно обсягу продукції (робіт).
Україна	- прямолінійний; - зменшення залишкової вартості; - прискореного зменшення залишкової вартості; - кумулятивний; - виробничий.

Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 «Основні засоби» передбачає застосування таких методів амортизації основних засобів як «прямолінійний метод, метод зменшення залишку та метод суми одиниць продукції» [48].

В цілому завдяки процесу амортизації підприємства протягом терміну експлуатації основних засобів акумулюють перенесену у витрати діяльності первісну вартість основних засобів у формі амортизаційних відрахувань. Таким чином «функціонування основних засобів у фізичному вигляді завершується після закінчення строку служби об'єкта основних засобів, і відбувається перетворення накопичених амортизаційних відрахувань у нові об'єкти основних засобів, які приходять на зміну зношеним та вибулим з експлуатації» [53, с. 25].

Основні засоби є важливою обліковою категорією – відповідно наступним питанням дослідження є питання організації обліку основних засобів у вітчизняній практиці.

1.2 Нормативно-правове регулювання організації обліку основних засобів підприємств

Основою побудови на вітчизняних підприємствах якісної системи формування облікової інформації щодо наявності та використання основних засобів є відповідні нормативні документи, що регулюють питання обліку основних засобів.

Згідно із чинним вітчизняним законодавством, а саме п. 2 ст. 3 Закону України № 996-XIV «бухгалтерський облік є обов'язковим видом обліку, який ведеться підприємством. Фінансова, податкова, статистична та інші види звітності, що використовують грошовий вимірник, ґрунтуються на даних бухгалтерського обліку» [64].

Бухгалтерський облік є однією із ключових функцій управління, а його організація спрямована на вирішення таких завдань:

- «формування якісної інформаційної бази для прийняття управлінських рішень на всіх рівнях управління;
- забезпечення збереження та раціонального використання всіх ресурсів підприємства;
- підготовка інформаційної бази для податкового обліку, який також здійснюється бухгалтерією підприємства та є необхідним для визначення сум податків та зборів до сплати і складання податкової звітності» [69, с. 6].

В практиці управління ці завдання актуалізуються у різних площинах управління, у тому числі й у площині управління основними засобами, адже для управління основними засобами необхідна різноманітна інформація для прийняття дієвих управлінських рішень, завдяки бухгалтерському обліку досягається збереження та створюються умови для раціонального використання основних засобів, необхідною є інформація щодо основних засобів і у площині оподаткування.

Основним нормативним документом, що регулює питання організації обліку основних засобів у вітчизняній практиці, є Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби». Дане положення «визначає 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» [58]. В даному нормативному документі визначені критерії визнання об'єкта основних засобів активом, передбачений порядок оцінки, переоцінки та амортизації основних засобів, врегульовано питання відображення в обліку зменшення корисності та вибуття основних засобів, а також порядок розкриття інформації про основні засоби у примітках до фінансової звітності.

Додатковим нормативним документом щодо обліку основних засобів є «Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів»,

затверджені Наказом Міністерства фінансів України від 30.09.2003 р. № 561. Даний нормативний документ частково повторює нормативну інформацію П(с)БО 7 «Основні засоби», а також містить додаткові методичні рекомендації щодо організації обліку основних засобів, у тому числі кореспонденцію рахунків бухгалтерського обліку операцій з основними засобами.

Облік окремих операцій, пов'язаних із основними засобами, регулюється також іншими положенням (стандартами) бухгалтерського обліку, що представлено в таблиці 1.5.

Таблиця 1.5

Положення (стандарти) бухгалтерського обліку, що регулюють питання обліку основних засобів

Нормативний документ	Коротка характеристика питань, що регулюються нормативним документом
П(с)БО 7 «Основні засоби» [58]	Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про основні засоби, інші необоротні матеріальні активи та незавершені капітальні інвестиції в необоротні матеріальні активи, а також розкриття інформації про них у фінансовій звітності.
П(с)БО 14 «Оренда» [59]	Методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про оренду необоротних активів та її розкриття у фінансовій звітності.
П(с)БО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу та припинена діяльність» [60]	Методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про необоротні активи, утримувані для продажу, та групу активів, що належать до вибуття в результаті операцій продажу, а також припинену діяльність та розкриття такої інформації у фінансовій звітності.
П(с)БО 28 «Зменшення корисності активів» [61]	Методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про зменшення корисності активів (у тому числі основних засобів) та її розкриття у фінансовій звітності.
П(с)БО 32 «Інвестиційна нерухомість» [62]	Методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про інвестиційну нерухомість та її розкриття у фінансовій звітності.

Окремої уваги заслуговують норми «Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку основних засобів», якими визначені основні завдання обліку основних засобів. Так, «бухгалтерський облік основних засобів повинен забезпечити:

- своєчасне відображення на рахунках бухгалтерського обліку повної інформації про оцінку, переоцінку і надходження основних засобів, їх внутрішнє переміщення (зі складу в цех (відділ, дільницю), з цеху в цех тощо), вибуття (реалізація, ліквідація, безоплатна передача, нестача, псування тощо);
- відображення даних про нарахування амортизації основних засобів за звітний період та їх зносу з початку корисного використання;
- визначення витрат, пов'язаних з підтриманням основних засобів у робочому стані (технічні огляди, поточне обслуговування), їх ремонтом і поліпшенням;
- визначення фінансових результатів від реалізації та іншого вибуття основних засобів;
- інформацією для складання звітності про основні засоби і капітальні інвестиції» [45].

Розглянемо далі більш детально принципи організації обліку основних засобів.

Відповідно до п. 4 П(с)БО 7 «Основні засоби» «основні засоби – матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх у процесі виробництва або постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік)» [58]. Даним нормативним документом також визначено, що «об'єкт основних засобів визнається активом, якщо існує імовірність того, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди від його використання та вартість його може бути достовірно визначена» [58].

Елементом або одиницею обліку основних засобів є об'єкт основних засобів. Враховуючи, що основні засоби є активами тривалого використання, їх оцінки передбачає виокремлення різних вартісних оцінок, характеристика яких у відповідності до норм П(с)БО 7 «Основні засоби» представлена у

таблиці 1.6.

Таблиця 1.6

Вартісні оцінки об'єктів основних засобів у відповідності
до норм П(с)БО 7 «Основні засоби» [58]

Вартісна оцінка	Характеристика вартісної оцінки за П(с)БО 7 «Основні засоби»
Первісна вартість	Історична (фактична) собівартість необоротних активів у сумі грошових коштів або справедливої вартості інших активів, сплачених (переданих), витрачених для придбання (створення) необоротних активів.
Переоцінена вартість	Вартість необоротних активів після їх переоцінки.
Справедлива вартість	Сума, за якою можна продати актив або оплатити зобов'язання за звичайних умов на певну дату.
Ліквідаційна вартість	Сума коштів або вартість інших активів, яку підприємство очікує отримати від реалізації (ліквідації) необоротних активів після закінчення строку їх корисного використання (експлуатації), за вирахуванням витрат, пов'язаних з продажем (ліквідацією).
Вартість, яка амортизується	Первісна або переоцінена вартість необоротних активів за вирахуванням їх ліквідаційної вартості.
Залишкова вартість	Різниця між первісною (переоціненою) вартістю необоротного активу і сумою його накопиченої амортизації (зносу).
Чиста вартість реалізації необоротного активу	Справедлива вартість необоротного активу за вирахуванням очікуваних витрат на його реалізацію.

Важливим питання організації обліку основних засобів є визначення первісної вартості об'єктів основних засобів, адже придбані (створені) об'єкти основних засобів зараховуються на баланс підприємства за їх первісною вартістю. На рис. 1.4. представлені складові первісної вартості основних засобів відповідно до п. 8 П(с)БО 7 «Основні засоби».

Окремо варто відзначити, що первісна вартість об'єкта основних засобів має бути збільшена «на обґрунтовану розрахунком суму зобов'язання, яке відповідно до законодавства виникає у підприємства щодо демонтажу, переміщення цього об'єкта та приведення земельної ділянки, на якій він розташований, у стан, придатний для подальшого використання (зокрема на передбачену законодавством рекультивацію порушених земель)» [58].

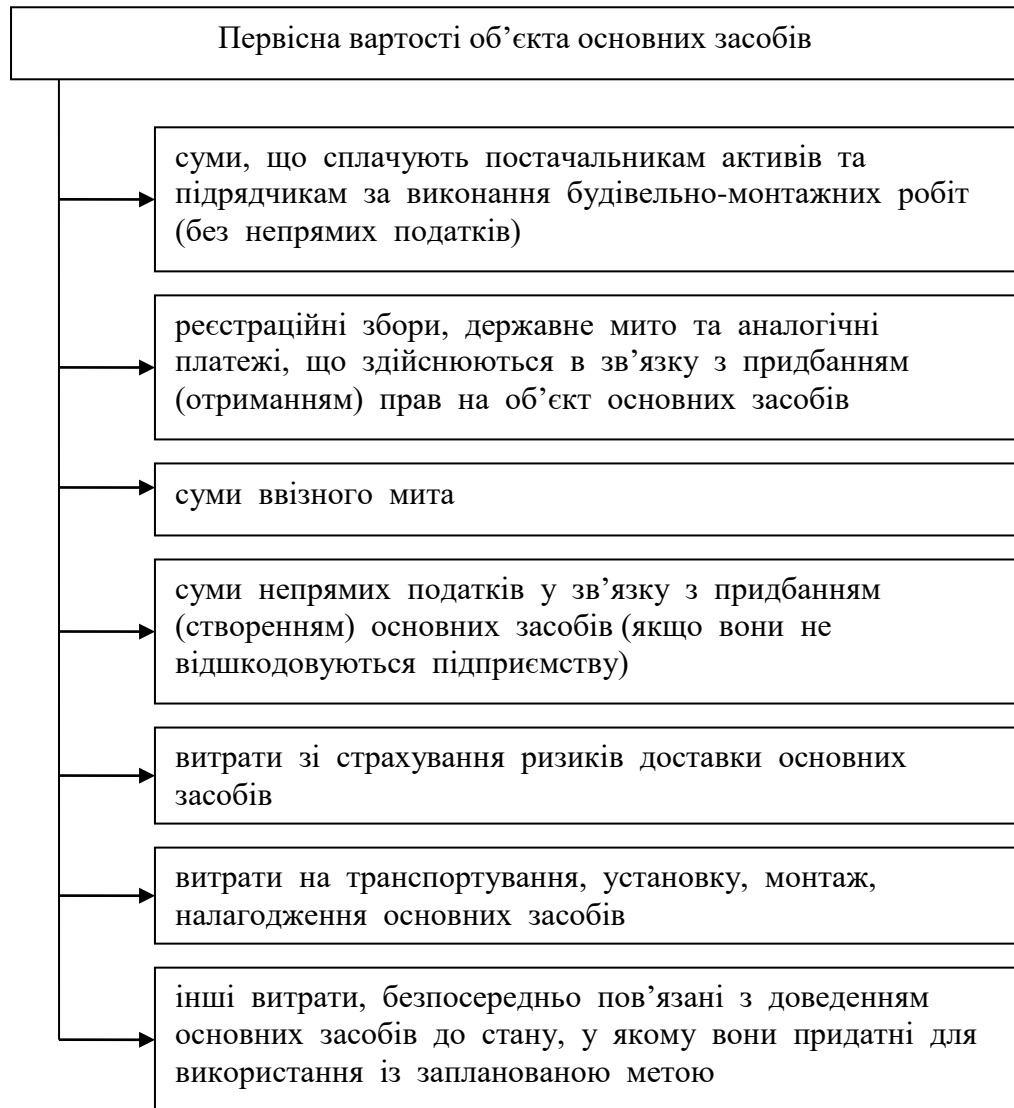


Рис. 1.4 Формування первісної вартості об'єкта основних засобів [58]

Принциповим елементом обліку основних засобів є їх амортизація, тобто «систематичний розподіл вартості, яка амортизується, необоротних активів протягом строку їх корисного використання (експлуатації)» [58].

Основні правила амортизації основних засобів передбачені для вітчизняних підприємств П(с)БО 7 «Основні засоби», зокрема:

- нарахування амортизації проводиться щомісячно;
- нарахування амортизації починається з місяця, наступного за місяцем, у якому об'єкт основних засобів став придатним для корисного використання. Нарухування амортизації при застосуванні виробничого

методу починається з дати, що настає за датою, на яку об'єкт основних засобів став придатним для корисного використання;

- нарахування амортизації припиняється, починаючи з місяця, наступного за місяцем вибуття об'єкту основних засобів;

- метод амортизації обирається підприємством самостійно з урахуванням очікуваного способу отримання економічних вигод від його використання;

- суму нарахованої амортизації всі підприємства відображають збільшення суми витрат підприємства і зносу основних засобів [58].

Для нарахування амортизації основних засобів п. 26 П(с)БО 7 «Основні засоби» передбачені такі методи визначення сум амортизації як прямолінійний метод, метод зменшення залишкової вартості, метод прискореного зменшення залишкової вартості, кумулятивний метод і виробничий метод. У додатку А представлені принципи розрахунку амортизаційних відрахувань у відповідності із логікою вищезгаданих методів.

Окремо варто відзначити, що усі методи нарахування амортизації, окрім виробничого, не враховують інтенсивність використання об'єкту основних засобів, відповідно перетворюючи амортизаційні відрахування на постійні витрати, тобто витрати, розмір яких не залежить від обсягів діяльності підприємства. Ключовим елементом для цих методів є строк корисного використання (експлуатації). За умови нарахування амортизації основних засобів прямолінійним методом сума щомісячних амортизаційних відрахувань буде однаковою протягом усього терміну корисного використання (експлуатації) об'єкта. За умови використання методів зменшення залишкової вартості, прискореного зменшення залишкової вартості та кумулятивного – суми щомісячних амортизаційних відрахувань будуть у перші роки більшими, а у наступні меншими, ніж за умови застосування прямолінійного методу. Це дозволяє включити до витрат у перші роки корисного використання (експлуатації) об'єктів основних засобів

більші суми, що має бути доцільним за тими основними засобами, за якими наявний насамперед моральний знос, ніж фізичний.

Рекомендації щодо визначення строку корисного використання (експлуатації) об'єктів основних засобів наявні у П(с)БО 7 «Основні засоби».

Зокрема слід враховувати:

- «очікуване використання об'єкта підприємством з урахуванням його потужності або продуктивності;
- фізичний та моральний знос, що передбачається;
- правові або інші обмеження щодо строків використання об'єкта та інші фактори [58].

Варто зазначити, що у науковій літературі наявні досить цікаві рекомендації щодо визначення строку корисного використання (експлуатації) об'єктів основних засобів. Так, Т.Ю. Береговенко і Л.В. Івченко [4, с. 144] пропонує таку формулу визначення оптимального строку експлуатації основного засобу:

$$T_{opt} = \sqrt{\frac{2 \times ПВ}{C}}, \quad (1.1)$$

де ПВ – первісна вартість об'єкта основних засобів;

С – щорічне збільшення витрат на утримання і ремонт основного засобу, що виникають внаслідок фізичного зношення.

З метою порівняння щорічних та щомісячних сум амортизаційних відрахувань різними методами амортизації, а саме прямолінійним методом, методом зменшення залишкової вартості, методом прискореного зменшення залишкової вартості і кумулятивний методом представлені в таблиці 1.7. Суми амортизаційних відрахувань визначені за умови, що первісна вартість об'єкта основних засобів дорівнює 31000,00 гривень, залишкова вартість – 1000,00 гривень, а строк корисного використання (експлуатації) об'єкта

становить п'ять років.

Таблиця 1.7

Амортизаційні відрахування за різних методів амортизації

Метод амортизації	Щорічні суми амортизації		Щомісячні суми амортизації	
Прямолінійний метод	1-й рік	6000,00 грн.	1-й рік	500,00 грн.
	2-й рік	6000,00 грн.	2-й рік	500,00 грн.
	3-й рік	6000,00 грн.	3-й рік	500,00 грн.
	4-й рік	6000,00 грн.	4-й рік	500,00 грн.
	5-й рік	6000,00 грн.	5-й рік	500,00 грн.
Метод зменшення залишкової вартості	1-й рік	15401,27 грн.	1-й рік	1283,44 грн.
	2-й рік	7749,68 грн.	2-й рік	645,81 грн.
	3-й рік	3899,50 грн.	3-й рік	324,96 грн.
	4-й рік	1962,16 грн.	4-й рік	163,51 грн.
	5-й рік	987,35 грн.	5-й рік	82,28 грн.
Метод прискореного зменшення залишкової вартості	1-й рік	12400,00	1-й рік	1033,33 грн.
	2-й рік	7440,02 грн.	2-й рік	620,00 грн.
	3-й рік	4464,02 грн.	3-й рік	372,00 грн.
	4-й рік	2678,42 грн.	4-й рік	223,20 грн.
	5-й рік	3017,64 грн.	5-й рік	251,47 грн.
Кумулятивний метод	1-й рік	10000,000 грн.	1-й рік	833,33 грн.
	2-й рік	8000,00 грн.	2-й рік	666,67 грн.
	3-й рік	6000,00 грн.	3-й рік	500,00 грн.
	4-й рік	4000,00 грн.	4-й рік	333,33 грн.
	5-й рік	2000,00 грн.	5-й рік	166,67 грн.

Виробничий метод нарахування амортизаційних відрахувань є єдиним методом, який перетворює амортизаційні відрахування на змінні витрати, розмір яких залежить від інтенсивності використання даного об'єкта основних засобів. Даний метод нарахування амортизаційних відрахувань є вдалим для об'єктів основних засобів, які зазнають насамперед фізичного зносу в наслідок їх використання. Прикладами таких основних засобів є транспортні засоби та виробниче обладнання. В той же час недоліком даного методу можуть бути визнані складнощі щодо визначення виробничого ресурсу об'єкту. Окрім того варто звернути увагу на те, що норми п. 138.3 Податкового кодексу України не передбачають застосування виробничого методу амортизації в ході визначення прибутку до оподаткування і податку на прибуток. Відповідно платники податку на прибуток, що використовують у бухгалтерському обліку виробничий метод нарахування амортизаційних

відрахувань, мають для потреб оподаткування здійснювати розрахунок будь-яким іншим методом амортизації із подальшим відображення різниць з податку на прибуток.

Проблемним питання обліку основних засобів в сучасних умовах варто визнати відображення в обліку витрат на ремонт та поліпшення основних засобів. Сутність проблеми полягає у складності розмежування таких витрат на поточні та капітальні. Поточні витрати мають бути відображені у складі поточних витрат – загальновиробничих витрат, адміністративних витрат або витрат на збут в залежності від того, з якою метою експлуатуються відповідні основні засоби. Капітальні витрати мають бути систематизовані та віднесені на збільшення первісної вартості основного засобу.

Вітчизняні нормативні документи, що регламентують питання обліку основних засобів не дають чіткої однозначної відповіді на питання розмежування витрат на ремонт основних засобів на поточні та капітальні.

Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» регулює зазначене питання шляхом виокремлення «витрат, що здійснюються для підтримання об'єкта в робочому стані» та «витрат, пов'язаних з поліпшенням об'єкта». Так, відповідно до п. 15 П(с)БО 7 «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» [58]. З іншого боку, п. 14 П(с)БО 7 визначено, що «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» [58].

Іншим нормативним документом, що регламентує облік основних засобів на вітчизняних підприємствах, Методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку основних засобів, затвердженими Наказом

Міністерства фінансів України № 561 від 30.09.2003., п. 30 визначено, що «витрати на капітальний ремонт об'єктів основних засобів визнаються витратами звітного періоду» [45]. Але в той же час, наступним пунктом зазначено, що «підставою для визнання капітальними інвестиціями витрат, пов'язаних з поліпшенням основних засобів, є зростання внаслідок цих витрат очікуваного терміну корисного використання об'єкта, кількості та/або якості продукції (робіт, послуг), яка виробляється (надається) цим об'єктом» [45]. Таким чином, якщо в наслідок дій, що визначені на підприємстві як капітальний ремонт основного засобу, як мінімум збільшується термін його експлуатації або певні якісні характеристики, витрати на такий капітальний ремонт мають капіталізувати.

У науковій літературі наявні думки щодо розмежування витрат на ремонт основних засобів у відповідності із нормами П(с)БО 7 «Основні засоби». Так, Т.Д. Плахтій пропонує розрізняти «витрати на ремонт, що призводять до збільшення майбутніх економічних вигод» і «витрати на ремонт, що підтримують первинно визнані економічні вимоги» [55, с. 111]. Ю.О. Леонова, класифікуючи витрати на ремонт основних засобів, виокремлює «витрати, що здійснюються для підтримання об'єкта в робочому стані та одержання первісно визначеної суми майбутніх вигод від його використання (поточний ремонт)» і «витрати, що призводять до збільшення майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання об'єкта (капітальний ремонт)» [36, с. 874]. А Л. Семеген пропонує термін «капітальний ремонт без збільшення економічних вигод», витрати на який запропоновано вважати поточними, в той час, як капіталізувати передбачено витрати лише на реконструкцію, модернізацію, модифікацію, дообладнання, добудову та переозброєння [68, с. 321]. Але всі такі пропозиції жодним чином не вирішують проблему розмежування витрат на ремонт на поточні та капітальні на практиці, яке є надзвичайно суперечливим у практичній площині.

Особливої уваги в приводу зазначеного проблемного питання

заслуговує той факт, що «суперечливість у нормативних документах, що регулюють питання обліку витрат, пов'язаних із відновленням і покращенням технічних характеристик основних засобів, призводять до аналогічних проблем у площині оподаткування прибутку підприємств. Враховуючи, що достатньо часто певні такі роботи призводять не лише до відновлення, а й одночасно до покращення технічних характеристик основного засобу в наслідок використання під час ремонтів більш сучасних матеріалів, запасних частин і прогресивних технологій, працівники Державної фіскальної служби під час перевірок наполягають, що йдеться саме про поліпшення основних засобів, витрати на які мають капіталізуватися, а не включатися до поточних витрат і зменшувати таким чином прибуток до оподаткування» [70, с. 39].

З метою вирішення зазначеної проблеми варто впорядкувати нормативні документи, що регламентують облік основних засобів. Здійснити це можливо шляхом «чіткого виокремлення поточного ремонту, що спрямований на відновлення об'єкта на первісному технічному рівні (навіть за наявності незначних технічних покращень), і капітального ремонту, до якого варто віднести роботи, спрямовані на відновлення технічних характеристик на більш високому технічному рівні, витрати на який відповідно мають капіталізуватися» [70, с. 40]. Іншим більш кардинальним способом вирішення зазначеної проблеми може бути застосування «як мінімум у площині податкового законодавства ... вартісної межі витрат, що можуть бути віднесені до поточних витрат, із капіталізацією витрат понад таку межу» [70, с. 40]. А саме пропонується «доповнити ст. 138 Податкового Кодексу України нормою про те, що платник податку має право включати до поточних витрат витрати на відновлення та поліпшення технічних характеристик основних засобів, у тому числі витрати на ремонт, модернізацію і реконструкцію основних засобів, у розмірі не більше як 25 відсотків амортизаційних відрахувань, нарахованих за період експлуатації окремого об'єкту основних засобів, за мінусом вже врахованих таким чином

витрат на попередні роботи щодо відновлення і поліпшення технічних характеристик даного об'єкту основних засобів» [70, с. 41].

1.3 Організаційно-методичне забезпечення аналізу основних засобів

Постійні зміни в ринковому середовищі та потреба підприємств у підвищенні якості управління вимагають отримання та оцінки великого обсягу даних для прийняття виважених управлінських рішень, своєчасного виявлення та подолання господарських ризиків, удосконалення бізнес-процесів для зміцнення конкурентоспроможності суб'єктів господарювання на основі комплексного економічного аналізу. Тому у практиці економічних відносин суб'єкти управління, з огляду на свої потреби й можливості, формують відповідні запити щодо аналітичного забезпечення у сучасному конкурентному середовищі для покращення своїх конкурентних переваг.

Процес прийняття рішення стосується усіх рівнів управління. Вибір конкретного рішення здійснюється на основі аналізу результатів діяльності за допомогою заздалегідь встановлених показників. Підготовка альтернатив здійснюється в системі управління за допомогою прийомів, що дозволяють ідентифікувати необхідну інформацію для прийняття рішень.

Економічний аналіз є однією зі основних складових управління економічними процесами на підприємстві. Його концептуальну основу складає «єдність методологічного та організаційного забезпечення для прийняття й оцінки виконання управлінських рішень» [44, с. 216].

За визначенням І.М. Чуєва «економічний аналіз, як функція управління, полягає у здійсненні діяльності, що базується на нагромадженні економічної інформації, перетворенні (інтерпретації) цієї інформації в аналітичну та наступному її перетворенні відповідно до форми та часу необхідних для прийняття рішень» [78, с. 70]. С.Б. Барнгольц і Г.М. Тацій

формують визначення, за яким «економічний аналіз є важливим проміжним етапом управління, метою якого є надання правильної оцінки стану об'єкта та порівняння, наскільки цей стан відрізняється від бажаного; виявлення можливостей та шляхів переведення об'єкта з фактичного стану в бажаний; підготовлення матеріалів для вибору оптимального рішення» [3, с. 3]. За визначенням І.П. Житної, І.В. Тація і П.Є. Житнього «економічний аналіз – це комплексне глибоке вивчення роботи підприємств, їх підрозділів та інших господарських формувань для об'єктивної оцінки їх результатів і виявлення можливостей подальшого підвищення ефективності господарювання» [21, с. 15]. Економічний аналіз виступає у двох основних формах:

– по-перше, інформаційне забезпечення управління для виявлення недоліків і резервів у діяльності суб'єктів господарювання, підвищення ефективності використання фінансових ресурсів внаслідок пошуку резервів зменшення витрат обігу та збільшення обсягів продажів для досягнення конкурентних переваг;

– по-друге, результати інших функцій управління, повинні базуватися на фактах його прояву, переробляти та видавати нову інформацію про стан діяльності підприємства та сприяти прийняттю ефективних управлінських рішень [44, с. 220].

Економічний аналіз виступає дієвим засобом виявлення внутрішніх резервів підвищення ефективності функціонування підприємства, основою розробки науково обґрунтованих планів та бюджетів, а також інструментом формування та обґрунтування управлінських рішень, які в свою чергу мають бути раціональними, оптимальними, об'єктивними та своєчасними. Така інтерпретація економічного аналізу повинна досягатись через його практичне застосування. Адже економічний аналіз повинен бути, з одного боку, комплексним – охоплювати всі сторони економічного процесу і економічно обґрунтовувати класифікацію та систематизацію факторів, які впливають на результати функціонування підприємства. З іншого боку, аналіз повинен забезпечити системний підхід, за якого кожен досліджуваний об'єкт

розглядається як система, яка постійно змінюється і знаходиться під впливом факторів конкурентного середовища.

Комплексний підхід економічного аналізу, як функції управління, полягає у повноті виявлення причин, що викликають зміни показників відповідно до кінцевого результату – у повноті дослідження впливу на такі складові діяльності підприємства, як: технічна політика, рівень організації, фінансова, інвестиційна, екологічна та інші види діяльності підприємства.

За висновками І.Д. Лазаришиної значення системності та комплексності в економічному аналізі постійно зростає у зв'язку:

- з поступовою переорієнтацією підприємств на забезпечення діяльності у довгостроковому періоді на основі формування конкурентних стратегій;

- з необхідністю узгодження довго-, середньо- та короткотермінових цілей і завдань із застосуванням методологічного апарату економічного аналізу [35, с. 94].

Актуалізація комплексності та системності в економічному аналізі призвела до появи терміну «комплексний економічний аналіз». Так, А.Д. Шеремет розглядає комплексний економічний аналіз як такий, що «відрізняється від економічного певними характерними ознаками: всебічністю аналізу (передбачає вивчення всіх сторін господарської діяльності підприємства); системністю, адже всі блоки комплексного економічного аналізу розглядаються як єдина система узагальнюючих і абсолютних показників, які взаємопов'язані між собою» [80, с. 5].

Саме за умови дотримання виокремлених вимог у комплексному економічному аналізі поєднуються цілі та завдання управлінського і фінансового аналізу, а також враховується фінансова, інноваційна, постачальницька, інвестиційна, облікова і кадрова політика підприємства.

Організаційна схема комплексного аналізу стану та ефективності використання основних засобів представлена на рис. 1.5. (складено за джерелом [67, с. 161]).

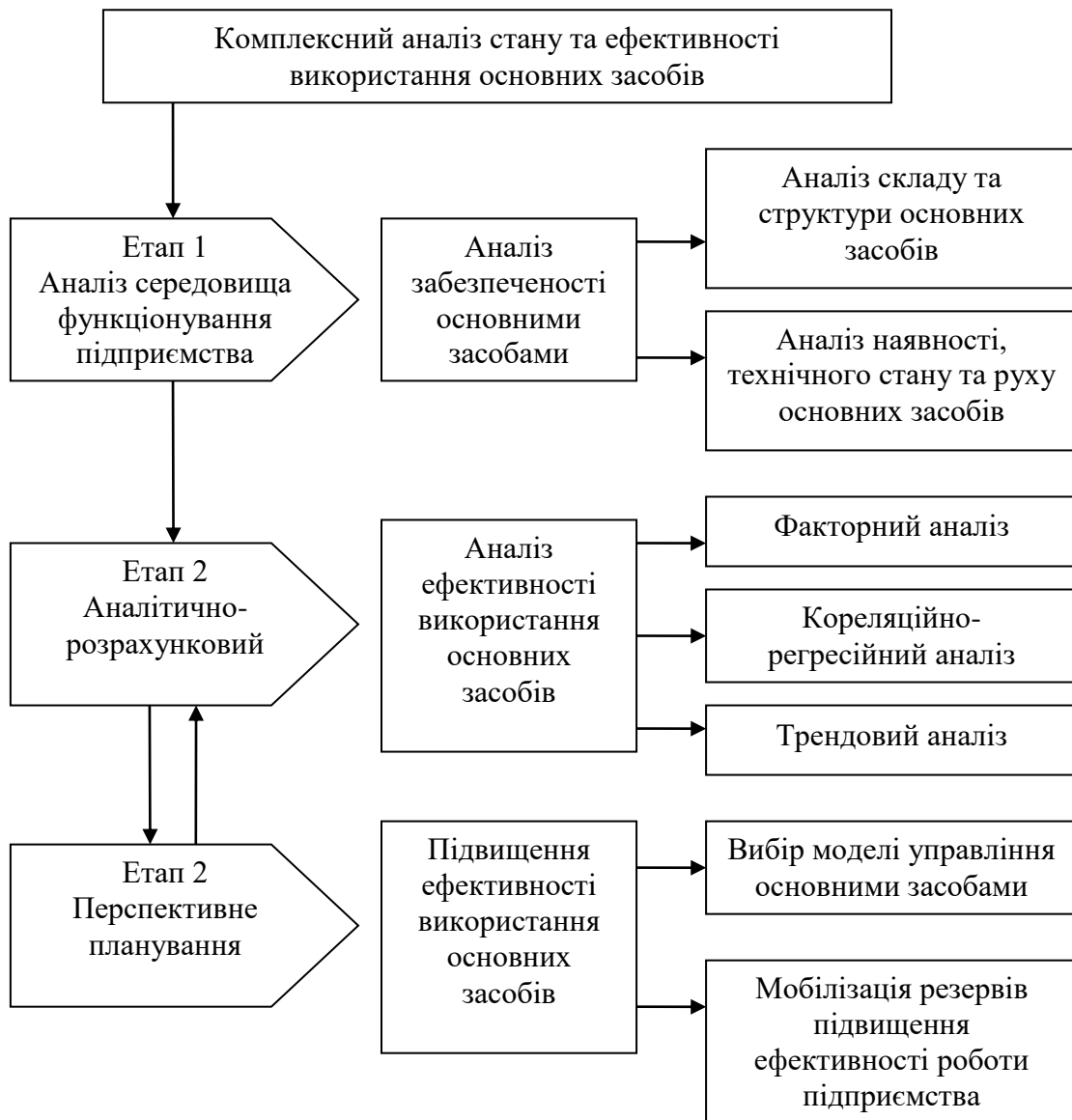


Рис. 1.5 Комплексний аналіз основних засобів

Всі економічні процеси і явища існують у просторі та розвиваються у часі, відповідно і економічний аналіз характеризується часовими та просторовими формами. За часовою ознакою економічний аналіз поділяється на оперативний, ретроспективний і стратегічний (прогнозний). За просторовою ознакою економічний аналіз поділяють на внутрішньогосподарський, галузевий і міжгосподарський.

Розкриття методичних основ аналізу стану та ефективності використання основних засобів підприємства неможливе без чіткого

визначення цілі та основних напрямків відповідної аналітичної роботи.

Основною метою аналізу стану та ефективності використання основних засобів варто визнати виявлення резервів підвищення ефективності використання основних засобів підприємства, а також виявлення резервів підвищення ефективності функціонування підприємства в цілому за рахунок факторів, пов'язаних із основними засобами як з однією із основних складових ресурсів підприємства.

В ході аналізу стану та ефективності використання основних засобів підприємства можуть бути виокремлені такі задачі аналізу як одного зі складових етапів управління підприємством:

- наукове обґрунтування планів, оцінка їх напруженості, вивчення темпів динаміки, визначених планом, у частині формування та використання основних засобів;

- оцінка фактичного стану, структури, динаміки та ефективності використання основних засобів підприємства в порівнянні з плановими даними і в порівнянні з фактичними показниками за минулі звітні періоди;

- виявлення причинно-наслідкових зв'язків між станом, структурою, динамікою та ефективністю використання основних засобів і такими узагальнюючими показниками роботи підприємства як обсяг виробництва продукції (робіт, послуг) прибуток підприємства та рентабельність його капіталу;

- виявлення резервів підвищення ефективності використання основних засобів, а також резервів підвищення ефективності функціонування підприємства за рахунок факторів, пов'язаних із основними засобами;

- розробка заходів, спрямованих на мобілізацію виявлених резервів, формування оптимального складу та структури основних засобів і ефективного їх використання [27, с. 120; 29, с. 305; 63, с. 248].

Основні елементи аналітичного дослідження основних засобів підприємства, що мають бути виокремлені на нашу думку, представлені на рис. 1.6.

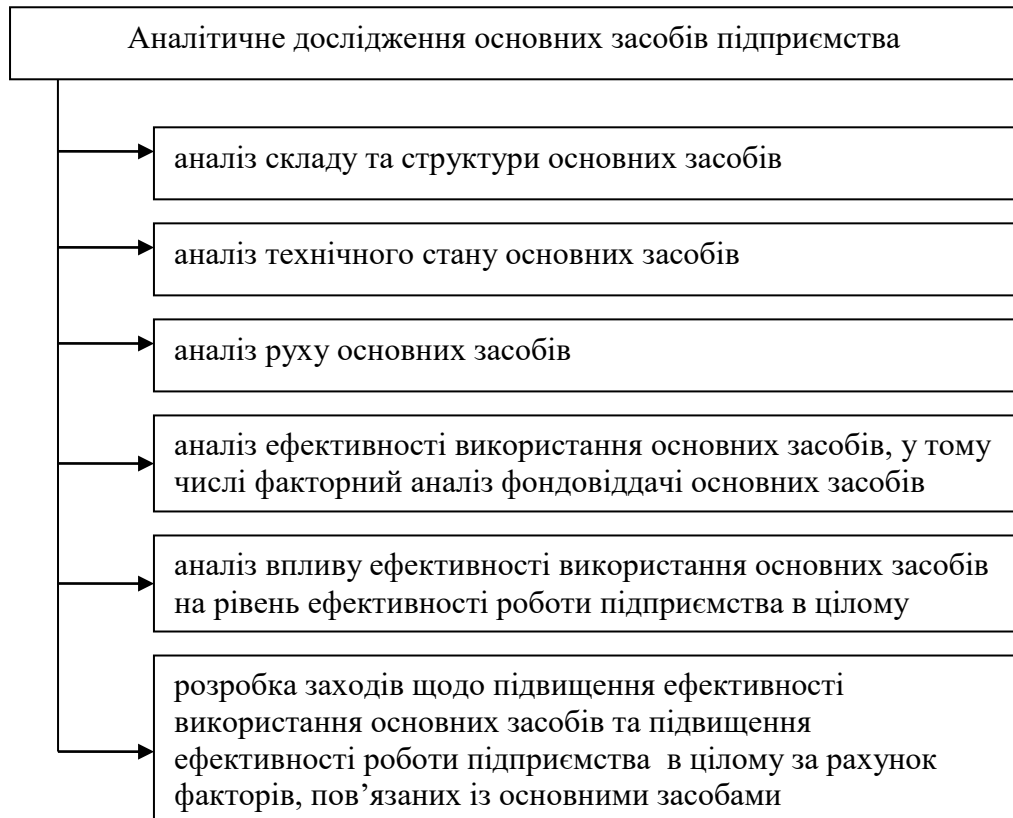


Рис. 1.6 Основні елементи аналітичного дослідження основних засобів

Основними джерелами інформації в ході здійснення аналізу стану та ефективності використання основних засобів є:

- фінансова звітність підприємства;
- дані бухгалтерського обліку;
- планові дані по періодах, що аналізуються;
- дані звітності інших підприємств для територіального аналізу (наприклад, дані звітності, що є публічною), а також інших структурних підрозділів, якщо підприємство входить у певне об'єднання як структурна ланка.

Методологія аналітичного дослідження стану та ефективності використання основних засобів формується сукупністю прийомів вертикального (структурного) аналізу, горизонтального (трендового) аналізу, порівняльного аналізу, коефіцієнтного аналізу, факторного аналізу,

лекомпозиційного аналізу, інтегрального аналізу та інших аналітичних прийомів.

Важливим інструментом аналізу стану та ефективності використання основних засобів є система показників, що розраховуються в ході виконання аналітичних процедур.

У науковій літературі є різні підходи до систематизації показників оцінки стану та ефективності використання основних засобів.

Так, Н.І. Самбурська, провівши відповідне дослідження, стверджує, що «більшість науковців узагальнюють показники стану й ефективності використання основних засобів, об'єднуючи їх у три групи та виокремлюють у них часткові й загальні показники ефективності використання основних засобів, а саме:

- показники забезпечення підприємства основними засобами (питома вага основних засобів у складі необоротних активів, у валюті балансу підприємства і т.д.);

- показники стану, наявності, руху основних засобів (коефіцієнти зносу, принадності, оновлення, вибуття та приросту, фондоозброєність);

- показники ефективності використання основних засобів (узагальнюючі – фондovіддача, рентабельність; узагальнюючі та часткові показники і фактори, що впливають на їх зміну)» [67, с. 156].

В той же час у науковій літературі присутні й інші системи показників оцінки стану та ефективності використання основних засобів. Так, І.О. Геращенко і О.А. Стрижко формують таку систему вищезгаданих показників:

- показники, які характеризують забезпеченість підприємства основними засобами (фондомісткість, фондоозброєність, коефіцієнт реальної вартості основних засобів у майні підприємства);

- показники, котрі характеризують стан основних виробничих засобів (коефіцієнт зносу основних засобів, коефіцієнт придатності основних засобів, коефіцієнт оновлення основних засобів, коефіцієнт вибуття основних засобів,

коефіцієнт приросту основних засобів);

– показники, які характеризують ефективність використання основних засобів (фондовіддача, рентабельність основних засобів) [13, с. 25].

В.В. Бондарчук і Д.О. Грицишен формують дворівневу систему організації показників аналізу ефективності використання основних засобів. По-перше, такі показники розподіляються науковцями на узагальнюючі (фондовіддача, фондомісткість, фондоозброєність, рентабельність основних фондів), на індивідуальні (коефіцієнт екстенсивного використання, коефіцієнт інтенсивного використання, інтегральний коефіцієнт використання, коефіцієнт змінності), на показники технічного стану (коефіцієнт відновлення, коефіцієнт приросту, коефіцієнт придатності, термін оновлення, коефіцієнт вибуття, коефіцієнт інтенсивного відновлення, коефіцієнт зносу). По-друге, пропонується виокремлювати показники оцінки стану основних засобів (коефіцієнт відновлення, коефіцієнт приросту, коефіцієнт придатності, термін оновлення, коефіцієнт вибуття, коефіцієнт інтенсивного відновлення, коефіцієнт зносу) і показники ефективності використання основних засобів (фондовіддача, фондомісткість, фондоозброєність, рентабельність основних фондів, коефіцієнт екстенсивного використання, коефіцієнт інтенсивного використання) [7, с. 309].

Основні показники аналізу основних засобів, систематизовані за результатами проведеного дослідження, представлені в табл. 1.8.

Таблиця 1.8

Основні показники аналізу основних засобів підприємства

Групи показників	Показники та порядок їх визначення
1	2
1. Показники, що характеризують забезпеченість підприємства основними засобами	Коефіцієнт наявності основних засобів: відношення балансової вартості основних засобів до загальної вартості активів підприємства.
	Фондоозброєність: відношення середньої вартості основних засобів до середньої за період кількості працівників.

Продовження табл. 1.8

1	2
2. Показники, що характеризують стан та рух основних засобів підприємства	Коефіцієнт зносу основних засобів: відношення суми нарахованого зносу до первісної вартості основних засобів на ту ж дату.
	Коефіцієнт оновлення основних засобів: відношення вартості основних засобів, що були введені в експлуатацію за період, до первісної вартості основних засобів на кінець даного періоду.
	Коефіцієнт вибуття основних засобів: відношення повної первинної вартості основних засобів, що були виведені з експлуатації за період, до первісної вартості основних засобів на початок періоду.
3. Показники, що характеризують ефективність використання основних засобів	Фондовіддача: відношення вартості виробленої продукції (робіт, послуг) до середньої за період первісної вартості основних засобів.
	Фондовіддача за доданою вартістю: відношення доданої вартості у складі вартості виробленої продукції (робіт, послуг) до середньої за період первісної вартості основних засобів.
	Фондомісткість: відношення середньої за період первісної вартості основних засобів до вартості виробленої продукції (робіт, послуг).
	Рентабельність основних засобів: відношення чистого прибутку до середньої за період первісної вартості основних засобів.

Основними узагальнюючими аналітичними показниками, що розраховуються та досліджуються з метою оцінки ефективності використання основних засобів, є фондівіддача та рентабельність основних засобів.

Фондовіддача відображає вартість виробленої продукції на одну гривню залучених у виробництво основних засобів і розраховується відповідно шляхом відношення вартості виробленої за період продукції до середньої за період вартості основних засобів. Саме фондівіддачу зазвичай визнають «найбільш загальним показником, котрий характеризує ефективність використання основних засобів» [13, с. 25], що ідейно відповідає тезі, що «головною ознакою підвищення рівня ефективного використання основних фондів промислового підприємства є зростання обсягу виробництва продукції» [34, с. 48]. В той же час варто звернути увагу на те, що вартість виробленої продукції може суттєво змінюватися в наслідок

зміни вартості купованих сировини та матеріалів, а також в наслідок структурних зрушень у структурі випуску на користь продукції із більшою або меншою долею матеріальних витрат у собівартості продукції – визнання таких змін змінами у рівні ефективності використання основних засобів є некоректним.

Зазначена аналітична проблема може бути вирішена шляхом застосування іншого показника – рентабельності основних засобів, що є відношення суми отриманого прибутку до середньої за відповідний період вартості основних засобів. Прибуток, як мета підприємницької діяльності, краще, на нашу думку, відображає рівень ефективності, у тому числі й ефективності використання основних засобів, ніж обсяг виробництва. Але в той же час на рівень прибутку впливають фактори, жодним чином не пов'язані із використанням основних засобів, наприклад, рівень податкового навантаження, а коректно визначити суми прибутку для окремого виробничого підрозділу, який не є фінансово самостійним, достатньо проблемно.

Підвищити якісний рівень оцінки ефективності використання основних засобів пропонується шляхом запровадження додаткового показника – модифікованої фондівдачі або фондівдачі за доданою вартістю, що має розраховуватися шляхом порівняння створеної із використанням основних засобів доданої вартості (тобто вартості виробленої продукції за мінусом витрат на куповані сировину, матеріали, роботи, послуги) із середньою за період вартістю основних засобів. Застосування показника фондівдачі за доданою вартістю в аналітичній практиці дозволить виключити вплив на оцінку ефективності використання основних засобів зміни вартості спожитих сировини та матеріалів та структурних зрушень щодо матеріаломісткості продукції, що в цілому сприятиме підвищенню якісного рівня оцінки ефективності використання основних засобів, у тому числі в ході здійснення територіального порівняння різних структурних підрозділів або підприємств.

2 ФОРМУВАННЯ ОБЛІКОВОЇ ІНФОРМАЦІЇ ДЛЯ ПОТРЕБ УПРАВЛІННЯ ОСНОВНИМИ ЗАСОБАМИ ТОВ «ПРОМІНЬ»

2.1 Організаційно-економічна характеристика підприємства

Товариство з обмеженою відповідальністю «Промінь» є вітчизняним виробником товарів з пластмаси.

Підприємство було засноване в 2003 році. Засновниками даного підприємства є фізичні особи – громадяни України.

Протягом 2003-2007 років основним видом діяльності підприємства була оптова торгівля одноразовим посудом та іншими господарськими товарами переважно з пластмаси та скла. Підприємство здійснювало імпорт таких товарів, купуючи їх у постійних іноземних постачальників Польщі, Словаччині, Німеччині, Болгарії, Туреччині та інших країн. Реалізація придбаних товарів здійснювалась в Україні. Покупцями були переважно підприємства роздрібної торгівлі та ресторанного господарства, готелі, бази відпочинку, а також фізичні особи підприємці, які здійснювали торгівлю одноразовим посудом та господарськими товарами, у тому числі на ринках міста та області.

В 2007 році власниками ТОВ «Промінь» було прийнято рішення змінити профіль діяльності підприємства і організувати власне виробництво одноразового посуду. За рахунок довгострокового інвестиційного кредиту, отриманого в АБ «Метабанк» на три роки, в Угорщині було закуплена технологічна лінія і був розпочатий власний випуск одноразового посуду. Кредит був своєчасно повернутий, а у 2010 році вже за рахунок власних коштів і додаткових внесків учасників ТОВ «Промінь» виробничі потужності підприємства були суттєво збільшені шляхом придбання нового обладнання, яке дозволяє виробляти широкий асортимент виробів із пластмаси.

На сьогодні ТОВ «Промінь» здійснює виробництво господарських товарів з пластмаси, пластмасової тари, а також одноразового посуду. Дана продукція реалізується оптом переважно постійним покупцям, що здійснюють її подальший продаж або використовують її як тару та господарський інвентар. Окрім того підприємство виконує індивідуальні замовлення оптових покупців із виготовлення виробів з пластмаси, в тому числі виробів із логотипом замовника. Завдяки оптимальному поєднанню якості та помірних цін продукція користується попитом, а підприємство активно розвивається.

Підприємство активно розвивається, збільшуючи обсяги виробництва та реалізації. Впевнитися в цьому можна, звернувшись до даних таблиці 2.1., де представлені у динаміці основні економічні показники діяльності ТОВ «Промінь», у тому числі обсяги виробництва та реалізації продукції, розмір чистого прибутку та показники рентабельності.

Таблиця 2.1

Основні економічні показники діяльності ТОВ «Промінь»
у 2018 році в порівнянні з 2017 роком

Показник	2017 рік	2018 рік	Відхилення від попереднього періоду	
			абсолютне	відносне, %
1. Обсяг виробництва продукції за цінами реалізації без врахування ПДВ, тис. грн.	41557,8	48431,3	6873,5	16,5
2. Обсяг реалізації продукції без врахування ПДВ, тис. грн.	41413,8	48486,9	7073,1	17,1
3. Чистий прибуток, тис. грн.	3127,1	3861,4	734,3	23,5
4. Середньорічна кількість працюючих, осіб	49	52	3	6,1
5. Обсяг виробництва в розрахунку на одного працюючого, тис. грн. на особу	848,1	931,4	83,3	9,8
6. Прибуток в розрахунку на одного працюючого, тис. грн. на особу	63,8	74,3	10,5	16,5
7. Рентабельність продажів за чистим прибутком, %	7,6	8,0	0,4	x
8. Рентабельність власного капіталу, %	11,9	12,8	0,9	x

Наведені у таблиці 2.1 дані свідчать про позитивну динаміку основних економічних показників діяльності ТОВ «Промінь». Так, обсяги виробництва продукції збільшилися у 2018 році в порівнянні з 2017 роком на 6873,5 тис. грн. або на 16,5 %, а обсяги реалізації продукції за той же період збільшилися на 7073,19 тис. грн. або на 17,1 %. Чистий прибуток, отриманий підприємством за 2018 рік, є більшим за прибуток, отриманий за минулий рік, на 734,3 тис. грн. або на 23,5 %. Позитивну динаміку також мають показники обсягу виробництва в розрахунку на одного працівника підприємства і чистого прибутку, отриманого в розрахунку на одного працівника підприємства. Рентабельність продажів за чистим прибутком збільшилась у 2018 році в порівнянні з 2017 роком на 0,4 % з 7,6 % до 8,0 %, а рентабельність власного капіталу на 0,9 % з 11,9 % до 12,8 %.

Середньооблікова чисельність працівників ТОВ «Промінь» склала в 2018 році 52 особи, з яких 39 осіб є працівниками основних виробничих бригад, що безпосередньо зайняті у виробництві продукції. На підприємстві працює сталий злагоджений колектив, який й забезпечує стабільну роботу підприємства із позитивною динамікою основних економічних показників. Плинність кадрів на підприємстві є мінімальною. Окремо варто відзначити позитивну динаміку продуктивності праці, адже на тлі збільшення обсягів виробництва продукції на 16,5 % середня кількість працівників підприємства в 2018 році в порівнянні з минулим роком збільшилась лише на 6,1 %.

Розташоване підприємство за адресою м. Запоріжжя, Хортицький район, вулиця Новобудов, будинок 3. Приміщення, яке займає підприємство, є орендованим; власного нерухомого майна підприємство не має. В той же час варто зазначити, що власниками виробничого приміщення, яке орендує підприємство, є фізичні особи, які є учасниками ТОВ «Промінь». Таким чином, виробничі площі, які займає підприємство, воно орендує у пов'язаних осіб – учасників, що забезпечує стале користування даними виробничими площами протягом вже більше як десять років.

Як платник податків, підприємство знаходиться на обліку в ГУ ДПС у

Запорізькій обл., Вознесенівське управління у м. Запоріжжі, Вознесенівська ДПІ (Хортицький р-н м. Запоріжжя).

Як платник податків ТОВ «Промінь» знаходиться на загальній системі оподаткування та є платником податку на прибуток на загальних підставах. Враховуючи, що обсяг доходів від усіх видів діяльності за даними річної фінансової звітності (фінансового звіту суб'єкта малого підприємництва) за 2018 рік перевищує 20 млн. грн., звітним (податковим) періодом з податку на прибуток для даного платника у 2019 році є календарний квартал. Підприємство є платником податку на додану вартість, адже відповідно до норм Податкового кодексу України підлягає обов'язковій реєстрації платником даного податку. Окрім того підприємство як роботодавець нараховує та відповідно сплачує єдиний внесок на загальнообов'язкове соціальне страхування, а також утримує із заробітної плати та інших виплат, нарахованих найманим працівникам, податок на доходи фізичних осіб та військовий збір.

Відповідно до норм статті 2 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» ТОВ «Промінь» визнається малим підприємством, адже чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) за рік не перевищує суми, еквівалентної 8 млн. євро, а середня вартість активів не перевищує суми, еквівалентної 4 млн. євро. Варто відзначити, що перевищення середньооблікової кількості найманих працівників 50 осіб (у 2018 році середньооблікова кількість працівників ТОВ «Промінь» склала 52 особи) не призводить до втрати статусу малого підприємства, адже за нормами статті 2 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» достатнім є дотримання хоча б двох критеріїв з трьох, передбачених законом.

Таким чином, як мале підприємство, ТОВ «Промінь» формує фінансову звітність за формою Фінансової звітності малого підприємства (до останніх змін у НП(с)БО 25 «Спрощена фінансова звітність» – у формі Фінансового звіту суб'єкта малого підприємництва). Така спрощена

фінансова звітність у встановлені терміни подається власникам підприємства, органам Державної служби статистики і Державної податкової служби разом із Податковою декларацією з податку на прибуток підприємств.

Переважна більшість розрахунків здійснюється підприємством безготівково із використанням поточних рахунків у АБ «МетаБанк» і АТ КБ «ПриватБанк». Саме безготівково підприємство здійснює розрахунки із постачальниками, покупцями, бюджетом за податками та розрахунки із сплати єдиного соціального внеску; заробітна плата працівникам підприємства виплачується безготівково на карткові рахунки в АБ «МетаБанк». Готівкові кошти використовуються на підприємстві лише для розрахунків із підзвітними особами, переважно за господарськими потребами.

Найвищим органом управління ТОВ «Промінь», що приймає найбільш суттєві управлінські рішення, згідно із нормами чинного законодавства і статутних документів є загальні збори учасників товариства з обмеженою відповідальністю. Даний орган здійснює стратегічне управління товариством, приймає рішення щодо призначення керівника підприємства, а також рішення щодо використання прибутку, отриманого підприємством. Один раз на рік керівник підприємства звітує загальним зборам учасників щодо результатів діяльності за відповідний період і щодо фінансового стану та перспектив розвитку підприємства. Окрім того, щокварталу інформація про фінансові результати діяльності надається учасникам товариства, а у разі необхідності загальні збори учасників збираються позачергово.

Поточне управління ТОВ «Промінь» здійснюється керівником із посадою – директором, який призначений загальними зборами учасників і є одночасно одним з учасників даного товариства. Варто зазначити, що не лише директор, а й ще кілька працівників підприємства є його співвласниками. Окрім керівника підприємства до поточного управління також залучені інші фахівці, серед яких фахівець з постачання, фахівець із

збуту, економіст з планування, два технологи, а також фахівці бухгалтерії.

Відображення діяльності підприємства в обліку та формування звітності здійснюється бухгалтерією підприємства на чолі із головним бухгалтером. До штату бухгалтерії окрім головного бухгалтера на також належать бухгалтер-матеріаліст та бухгалтер з обліку розрахунків.

Облік господарської діяльності підприємства здійснюється відповідно до норм чинного законодавства згідно із принципами облікової політики підприємства. Основним внутрішнім документом, що визначає складові елементи облікової політики ТОВ «Промінь» є Наказ керівника підприємства про облікову політику підприємства, який щорічно за потреби оновлюється.

Основні елементи облікової політики ТОВ «Промінь» систематизовані на рис. 2.1.

Враховуючи, що основним видом діяльності ТОВ «Промінь» є виробництво, основні витрати його діяльності – це витрати на виробництво. До прямих витрат на виробництво відносяться прямі витрати на сировину і матеріали, а також нарахована відрядно заробітна плата і нарахований єдиний соціальний внесок на таку заробітну плату. Серед інших видів витрат найбільш суттєвими є загальновиробничі витрати і адміністративні витрати.

Витрати виробництва, що в момент їх формування не визнаються прямими, вважаються загальновиробничими витратами – це передусім витрати на амортизацію та утримання основних засобів виробничого призначення, витрати електроенергії, заробітна плата і нарахування на заробітну плату працівників цеху, що не належать до виробничих бригад, а також окремі інші витрати. Розподіл загальновиробничих витрат між окремими видами продукції здійснюється пропорційно основній заробітній платі працівників виробничих бригад, що нараховується відрядно.

До адміністративних витрат на підприємстві відносяться витрати із утримання та управління підприємства в цілому. Витрати, що безпосередньо пов'язані із реалізацією готової продукції, обліковуються як витрати на збут.

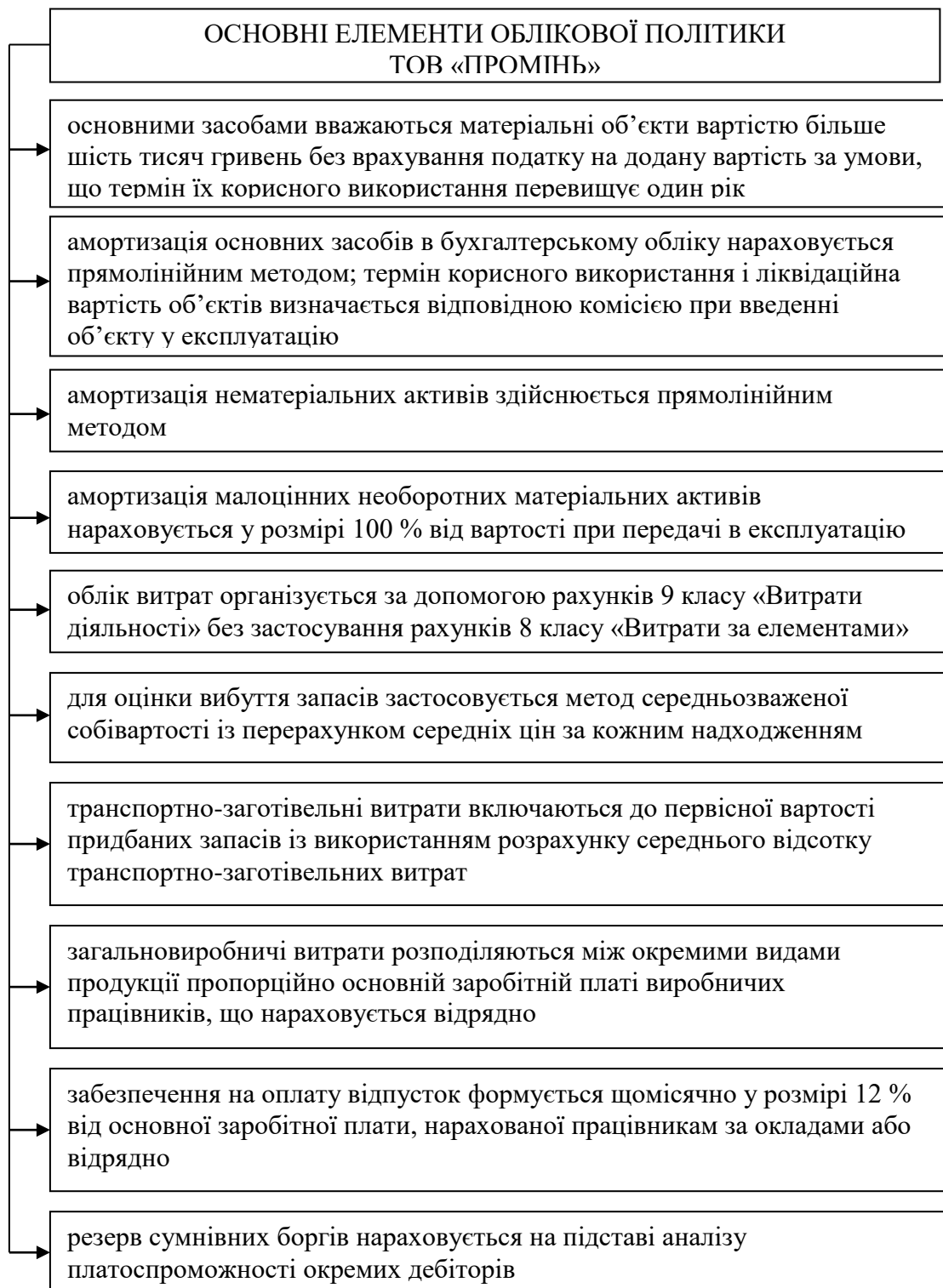


Рис. 2.1 Основні елементи облікової політики ТОВ «Промінь»

Оплата праці працівників виробничих бригад здійснюється відрядно. Оплата праці керівників, фахівців та іншого допоміжного персоналу, тобто працівників, які не входять до виробничих бригад, здійснюється почасово за

окладами, що визначаються керівником ТОВ «Промінь» і зафіксовані у штатному розкладі підприємства.

Відображення в обліку операцій із основними засобами, а також облік наявності основних засобів, нарахування та відображення в обліку амортизації основних засобів входить до посадових обов'язків бухгалтера-матеріаліста.

Облік господарських операцій підприємства здійснюється на підставі відповідним чином складених первинних документів, що відповідає сучасним правилам ведення бухгалтерського обліку. Інформація первинних документів систематизується та відображається в обліку на рахунках бухгалтерського обліку із дотриманням принципу подвійного запису.

Технічно бухгалтерський облік здійснюється за допомогою спеціального комп'ютерного програмного продукту для автоматизації бухгалтерського обліку, що був створений на замовлення підприємства. Даний програмний продукт дозволяє складати відповідні первинні документи і автоматично на підставі введеної з первинних документів інформації формувати реєстри аналітичного та синтетичного обліку, в тому числі зведений реєстр синтетичного обліку – Головну Книгу, на підставі якої головний бухгалтер підприємства складає спрощену фінансову звітність.

Податкова звітність та звітність щодо єдиного соціального внеску формується та подається електронними каналами зв'язку за допомогою спеціальної програми «М.Е.doc». Цей же програмний продукт використовується також для реєстрації податкових накладних у Єдиному реєстрі податкових накладних та для виконання іншої роботи щодо податкового обліку з податку на додану вартість у системі електронного адміністрування даного податку.

Відповідальність за своєчасне формування та подання фінансової та податкової звітності несе головний бухгалтер ТОВ «Промінь». В цілому організація та ведення бухгалтерського обліку здійснюється в ТОВ «Промінь» на високому якісному рівні.

2.2 Облік наявності, руху та використання основних засобів виробничого підприємства

Облік наявності, руху та використання основних засобів є важливою складовою обліку будь-якого підприємства, адже основні засоби є суттєвою складовою активів, відповідно необхідно забезпечувати управління інформацією щодо основних засобів, а також необхідно забезпечувати збереження основних засобів та створювати умови для їх раціонального, ефективного використання.

Основними завданнями організації обліку наявності та руху основних засобів можуть бути названі такі:

- адекватне документальне оформлення та своєчасне відображення в регістрах обліку надходження, внутрішнього переміщення та вибуття об'єктів основних засобів;
- коректне визначення первісної вартості об'єктів основних засобів;
- отримання документально обґрунтованої інформації про наявність та рух основних засобів за місцями їх експлуатації, а також в розрізі осіб, відповідальних за їх збереження;
- контроль збереження основних засобів та створення умов для їх ефективного використання;
- визначення та відображення в обліку, в тому числі у складі витрат, амортизації основних засобів;
- визначення та контроль за витратами на ремонт та поліпшення основних засобів, адекватне відображення таких витрат в обліку;
- здійснення у разі потреби адекватної переоцінки вартості основних засобів, як активів;
- визначення результату реалізації та іншого вибуття основних засобів з балансу підприємства.

Первинною основою обліку будь-яких господарських операцій, в тому

числі й руху основних засобів є первинні документи, тобто документи, що мають юридичну силу й підтверджують сам факт здійснення господарських операцій.

Типові форми первинних документів з обліку основних засобів передбачені Наказом Міністерства статистики України від 29.12.1995. № 352 «Про затвердження типових форм первинного обліку». Саме цим нормативним документом передбачені такі первинні документи як «Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів» (типова форма ОЗ-1), «Акт списання основних засобів» (типова форма ОЗ-3), «Інвентарна картка обліку основних засобів» (типова форма ОЗ-6) або «Картка руху основних засобів» (типова форма ОЗ-8) [66]. Тут варто відзначити, що незважаючи на те, що Наказ № 352 залишається чинним, форми первинних документів, що їм передбачені, принципово застарілі і сьогодні на практиці використовуються дуже рідко, адже обов'язковими не є.

Реальною більш якісною альтернативою первинного документування операцій із основними засобами є форми первинних документів, передбачені Наказом Міністерства фінансів України від 13.09.2016. № 818 «Про затвердження типових форм з обліку та списання основних засобів суб'єктами державного сектору та порядку їх складання». Незважаючи на те, що даний нормативний документ розроблений для підприємств та установ державного сектору, передбачені ним первинні документи з обліку та списання основних засобів можуть бути застосовані вітчизняними юридичними особами, незалежно від їх організаційно-правовим форм і форм власності. Наказом Міністерства фінансів № 818 зокрема передбачені такі форми первинних документів як:

- Акт приймання-передачі основних засобів;
- Акт введення в експлуатацію основних засобів;
- Акт внутрішнього переміщення основних засобів;
- Акт приймання відремонтованих, реконструйованих та модернізованих основних засобів;

- Акт списання основних засобів (часткової ліквідації);
- Акт переоцінки основних засобів;
- Інвентарна картка обліку об'єкта основних засобів;
- Розрахунок амортизації основних засобів (крім інших необоротних матеріальних активів) та інші [65].

Варто також відзначити, що в ТОВ «Промінь» для обліку наявності та руху основних засобів використовуються не типові первинні документи, а первинні документи розроблені індивідуально із врахуванням потреб даного підприємства, які складають за допомогою комп'ютерного програмного продукту автоматизації обліку. Особливості формування таких первинних документів з практики ТОВ «Промінь» будуть розглянуті нижче.

На підставі первинних документів здійснюється облік основних засобів на рівні аналітичного та синтетичного обліку.

Для організації синтетичного обліку наявності, руху та амортизації (знос) основних засобів Планом рахунків активів, капіталу, зобов'язань та господарських операцій підприємств та організації передбачені такі синтетичні рахунки:

- рахунок 10 «Основні засоби»;
- рахунок 13 «Знос необоротних активів»;
- рахунок 15 «Капітальні інвестиції».

Синтетичний рахунок 10 «Основні засоби» є активним та інвентарним. Даний рахунок призначено для обліку й узагальнення інформації про наявність та рух власних або отриманих на умовах фінансової оренди об'єктів і орендованих цілісних майнових комплексів, які віднесені до складу основних засобів, а також об'єктів інвестиційної нерухомості.

Відповідно до Інструкції про застосування Плану рахунків «за дебетом рахунку 10 «Основні засоби» відображається надходження (придбаних, створених, безоплатно отриманих) основних засобів на баланс підприємства, які обліковуються за первісною вартістю, сума витрат, яка пов'язана з поліпшенням об'єкта (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання,

реконструкція тощо), що призводить до збільшення майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання об'єкта; сума дооцінки вартості об'єкта основних засобів, за кредитом – вибуття основних засобів внаслідок продажу, безоплатної передачі або невідповідності критеріям визнання активом, а також у разі часткової ліквідації об'єкта основних засобів, сума уцінки основних засобів» [54]. Облік основних засобів на рахунку 10 «Основні засоби» здійснюється таким чином за первісною вартістю.

До синтетичного рахунку 10 «Основні засоби» передбачено десять субрахунків, з яких в ТОВ «Промінь» застосовуються чотири:

104 «Машини та обладнання»

105 «Транспортні засоби»

106 «Інструменти, прилади та інвентар»

109 «Інші основні засоби».

Аналітичний облік на субрахунках синтетичного рахунку 10 «Основні засоби» ведеться за кожним об'єктом основних засобів.

Синтетичний рахунок 15 «Капітальні інвестиції» призначений для обліку витрат на придбання або створення матеріальних і нематеріальних необоротних активів.

Відповідно до Інструкції про застосування Плану рахунків «за дебетом рахунку 15 «Капітальні інвестиції» відображається збільшення зазначених витрат на придбання або створення матеріальних та нематеріальних необоротних активів, за кредитом – їх зменшення (введення в дію, прийняття в експлуатацію придбаних або створених нематеріальних активів тощо)» [54]. Аналітичний облік на рахунку 15 ведеться за кожним об'єктом, що створюється. В ТОВ «Промінь» в обліковій практиці використовується субрахунок 152 «Придбання (виготовлення) основних засобів».

Синтетичний рахунок 13 «Знос необоротних активів» призначено для узагальнення інформації про нараховану амортизацію та індексацію зносу (накопиченої амортизації) необоротних матеріальних і нематеріальних активів, що підлягають амортизації.

В практиці ТОВ «Промінь» для обліку амортизації основних засобів використовується субрахунок 131 «Знос основних засобів». Це пасивний або так званий контр-активний рахунок до синтетичного рахунку 10 «Основні засоби». За кредитом даного субрахунку відображається нарахування амортизації та індексація зносу (накопиченої амортизації) основних засобів, а за дебетом – списання або зменшення суми зносу (накопиченої амортизації).

Розглянувши загальні принципи організації обліку основних засобів на підприємстві, звернемо увагу на окремі операції щодо руху основних засобів в ТОВ «Промінь».

Першим етапом обліку для будь-якого об'єкту основних засобів є його надходження на підприємство до складу основних засобів.

Теоретично існує багато варіантів надходження основних засобів на підприємство – основні засоби можуть бути придбані у постачальників за плату, можуть бути самостійно виготовлені (збудовані), отримані від засновників в якості вкладу до статутного капіталу, можуть бути безоплатно отримані, окрім того до категорії «основні засоби» можуть бути переведені активи, що раніше обліковувались як товари або готова продукція. В той же час варто відзначити, що стандартним варіантом надходження основних засобів на підприємстві є їх придбання за плату у постачальників.

Так, в практиці ТОВ «Промінь» наявні лише операції із придбання основних засобів, інших варіантів надходження основних засобів на підприємство в останні п'ять років не було.

Розглянемо порядок документування та відображення в обліку операцій з придбання основних засобів з облікової практики ТОВ «Промінь».

Основним документом, на підставі якого здійснюється придбання основних засобів у постачальника, є договір купівлі-продажу. Саме цей документ регулює умови поставки та оплати матеріальних цінностей.

Отримання об'єктів основних засобів здійснюється на підставі документів постачальника – видаткової накладної, а також технічної документації до відповідного об'єкта основних засобів. Задля отримання

відповідних матеріальних цінностей бухгалтерія ТОВ «Промінь» оформлює уповноваженому працівнику довіреність, яка підтверджує право комірника на отримання товарно-матеріальних цінностей від імені підприємства. Довіреність оформлюється в одному екземплярі, реєструється в журналі обліку довіреностей та передається під підпис працівнику, який при отриманні обладнання передає її представнику постачальника.

Акти приймання-передачі основних засобів або інші аналогічні за змістом первинні документи в практиці ТОВ «Промінь» не застосовуються. Оприбуткування майбутнього об'єкту основних засобів до складу активів підприємства здійснюється на підставі документів постачальника.

Таким чином на підставі первинних документів постачальника бухгалтер-матеріаліст вносить інформацію до комп'ютерної облікової системи та складає таким чином картку обліку капітальних витрат. Окрім витрат на придбання об'єкту в постачальника до картки обліку капітальних витрат долучаються інші витрати на придбання (створення) основних засобів, що відповідно до п. 8 П(с)БО 7 «Основні засоби» включаються до первісної вартості. За окремими категоріями таких витрат наявні окремі первинні документи – вимоги на отримання матеріалів або запасних частин зі складу, акти підрядників щодо транспортування, установки та наладки основних засобів. Таким чином, всі витрати, що включаються до первісної вартості, обліковуються за дебетом рахунку 15 «Капітальні інвестиції».

Далі, коли об'єкт основних засобів готовий до експлуатації, комісія у складі директора, головного бухгалтера, головного інженера й в присутності матеріально відповідальної особи складає Акт введення в експлуатацію основного засобу. В даному акті вказується найменування об'єкту та його коротка характеристика, його первісна вартість, інвентарний номер, місце експлуатації та матеріально відповідальна особа. Саме в Акті введення в експлуатацію комісія зазначає строк корисного використання (експлуатації) об'єкта основних засобів та його ліквідаційну вартість за доцільності її встановлення. Акт підписується членами комісії, а також матеріально

відповідальною особою. На підставі акту введення в експлуатацію об'єкт переводять з категорії капітальних інвестицій до категорії основних засобів.

На підставі Акту введення в експлуатацію на даний об'єкт складається до допомогою комп'ютерної облікової програми інвентарна картка обліку об'єкта основних засобів, яка містить такі дані як назва об'єкту, його коротка технічна характеристика і найменування виробника, інвентарний номер, первісна вартість, строк корисного використання, ліквідаційна вартість (за наявності), місцезнаходження об'єкта, а також дані матеріально відповідальної особи.

Кожному об'єкту основних засобів, що прийняті в експлуатацію в ТОВ «Промінь», надаються інвентарні номери. Номери організовані таким чином – перші три цифри є відповідним субрахунком, а інші чотири цифри є номером відповідного об'єкта. Інвентарні номери наносять на відповідні об'єкти основних засобів різними способами, що полегшує інвентаризацію основних засобів та сприяє забезпеченню їх збереження.

На підставі внесеної з первинних документів інформації комп'ютерна облікова програма формує відомість за синтетичним рахунком 10 «Основні засоби» – у розрізі субрахунків, а також у розрізі окремих об'єктів основних засобів. Таким чином відомість є комбінованим реєстром аналітичного та синтетичного рахунку.

Окремо слід додати, що ТОВ «Промінь» є платником податку на додану вартість. Придбання основних засобів здійснюється зазвичай у постачальників, які є платниками ПДВ. Відповідно за першою з ситуацій – або за фактом поставки в рахунок майбутньої оплати, або за фактом отримання попередньої оплати – постачальник – платник ПДВ враховує податкові зобов'язання, формує та реєструє у спеціальному електронному Єдиному реєстрі податкових накладних у встановлені терміни податкову накладну. Саме з такого електронного Єдиного реєстру податкових накладних покупець ТОВ «Промінь» отримує електронні податкові накладні для підтвердження права на податковий кредит, що формується під час

придбання основних засобів.

Приклад відображення в синтетичному обліку ТОВ «Промінь» операцій із придбання та введення в експлуатацію об'єкта основних засобів – виробничого обладнання – представлений в таблиці 2.2.

Таблиця 2.2

Відображення в обліку ТОВ «Промінь» придбання та введення в експлуатацію об'єкта основних засобів

Дата	Зміст господарських операцій	Бухгалтерська проводка		Сума
		Дт	Кт	
Перерахування попередньої оплати постачальнику				
11.03.2019.	З поточного рахунку перерахована попередня оплата постачальнику	371	311	45600,00
11.03.2019.	На підставі отриманої зареєстрованої податкової накладної врахований податковий кредит за фактом перерахування попередньої оплати	641.2	644	7600,00
Отримання об'єкта від постачальника				
18.03.2019.	На суму без ПДВ оприбуткований отриманий від постачальника в рахунок перерахованої попередньої оплати об'єкт основних засобів	152	685	104125,00
18.03.2019.	Відображена сума ПДВ в частині попередньої оплати	644	685	7600,00
18.03.2019.	На підставі отриманої податкової накладної відображена сума ПДВ в частині понад попередню оплату	641.2	685	13225,00
18.03.2019.	Відображено залік заборгованостей	685	371	45600,00
Відображення додаткових витрат				
20.03.2019.	Відпущені зі складу матеріали для встановлення обладнання в цеху	152	201	745,60
21.03.2019.	Нарахована заробітна плата за розвантаження та встановлення обладнання	152	661	4500,00
21.03.2019.	Нарахований єдиний соціальний внесок на заробітну плату, нараховану за встановлення обладнання	152	651	990,00
25.03.2019.	Прийнятий до сплати акт підрядника за наладку нового обладнання:			
	- на суму без ПДВ	152	685	740,50
	- на суму ПДВ за податковою накладною	641.2	685	148,10
Введення об'єкта основних засобів в експлуатацію				
27.03.2019.	На підставі акта введення в експлуатацію об'єкт переведений до категорії основних засобів	104	152	111101,10

Щомісяця виходячи з вартості об'єктів основних засобів, що експлуатуються, в обліковій практиці ТОВ «Промінь» нараховуються амортизаційні відрахування. Для визначення сум щомісячних амортизаційних відрахувань в ТОВ «Промінь» використовується прямолінійний метод нарахування амортизації, що передбачено обліковою політикою підприємства. За принципами нарахування амортизації, передбаченими П(с)БО 7 «Основні засоби», амортизація фактично нараховується за об'єктами основних засобів, що знаходяться в експлуатації на початок кожного місяця.

Ключовими елементами нарахування амортизації прямолінійним методом є первісна вартість, що визначається шляхом калькулювання під час введення об'єкта основних засобів в експлуатацію, а також строк корисного використання (експлуатації) та ліквідаційна вартість (на доцільності встановлення), які визначаються комісією під час введення об'єкта основних засобів до експлуатації та фіксуються у Акті введення в експлуатацію та Інвентарній картці об'єкта основних засобів.

Нарахування амортизаційних відрахувань в обліковій практиці ТОВ «Промінь» здійснюється автоматично за допомогою спеціальної процедури комп'ютерної облікової програми. Таким чином бухгалтер-матеріаліст нараховує амортизацію та формує обліковий регістр аналітичного та синтетичного обліку за субрахунком 131 «Знос основних засобів». Варто відзначити, що на даному субрахунку в обов'язковому порядку ведеться аналітичний облік нарахованого зносу за кожним об'єктом основних засобів, адже інформація щодо залишкової вартості (як різниця між первісною вартістю та нарахований зносом за період експлуатації) кожного об'єкта основних засобів є важливою для прийняття управлінських рішень стосовно основних засобів.

На суму нарахованої щомісяця амортизації в синтетичному обліку ТОВ «Промінь» визнаються відповідні витрати і збільшення зносу об'єктів основних засобів. Синтетичний облік нарахування зносу основних засобів в

обліковій практиці ТОВ «Промінь» представлений в таблиці 2.3.

Таблиця 2.3

Синтетичний облік амортизації основних засобів ТОВ «Промінь»

Зміст господарської операції	Бухгалтерська проводка	
	Дт	Кт
1. Нарахований знос виробничого обладнання та інших основних засобів виробничого призначення	91	131
2. Нарахований знос адміністративного обладнання та інших основних засобів загальногосподарського та адміністративного призначення	92	131
3. Нарахований знос основних засобів, що використовуються для потреб збуту	93	131

Важливою частиною експлуатації основних засобів є їх систематичний ремонт, адже лише таким чином підприємство забезпечує відповідну роботу основних засобів.

В практиці ТОВ «Промінь» розрізняють поточний ремонт основних засобів і капітальний ремонт основних засобів. Приймається, що поточним ремонтом вважається ремонт, який здійснюється для підтримання об'єкта основних засобів в робочому стані, а капітальним ремонтом вважається ремонт, який здійснюється не лише для підтримання об'єкта основних засобів в робочому стані, а й з метою поліпшення його технічних характеристик та продовження строку експлуатації. Рішення щодо віднесення того чи іншого ремонту до поточного ремонту чи капітального ремонту приймається головним інженером ТОВ «Промінь».

В той же час варто відзначити, що в практиці діяльності підприємства вже були конфлікти із працівниками Державної податкової служби (Державної фіскальної служби) щодо ідентифікації витрат на проведення ремонтів основних засобів. Ремонти, які за рішення підприємства були визнані поточними, працівники податкових органів вважали витратами на поліпшення основних засобів, що мають бути віднесені не до поточних витрат, а на збільшення первісної вартості основних засобів, що в свою чергу призводило до нарахування додаткових зобов'язань з податку на прибуток.

Витрати на поточні ремонти, як витрати на підтримання об'єкта основних засобів в робочому стані, в обліковій практиці ТОВ «Промінь» відображаються у складі поточних витрат за дебетом рахунків 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут» в залежності від того, з якою метою експлуатуються відповідні основні засоби.

Первинним документом для обліку таких витрат є насамперед картка обліку витрат на здійснення поточного ремонту основних засобів, яка формується бухгалтером-матеріалістом за допомогою комп'ютерної облікової програми. До картки обліку витрат на здійснення поточного ремонту зазвичай додаються додаткові первинні документи – вимоги на отримання матеріалів або запасних частин зі складу, акти підрядників, якщо поточний ремонт здійснюється із залученням сторонніх підрядників.

Порядок відображення в синтетичному обліку ТОВ «Промінь» витрат на поточний ремонт виробничого обладнання представлений в таблиці 2.4.

Таблиця 2.4

Синтетичний облік витрат на поточний ремонт
виробничого обладнання ТОВ «Промінь»

Зміст господарської операції	Бухгалтерська проводка	
	Дт	Кт
1. Відпущені зі складу матеріали для поточного ремонту основних засобів виробничого призначення	91	201
2. Відпущені зі складу запасні частини для поточного ремонту основних засобів виробничого призначення	91	207
3. Нарахований заробітна плата за виконання поточного ремонту основних засобів виробничого призначення	91	661
4. Нарахований єдиний соціальний внесок на заробітну плату, нараховану за поточний ремонт основних засобів	91	651
5. Прийнятий до сплати акт підрядника за виконання поточного ремонту виробничого обладнання:		
5.1. на суму без ПДВ	91	685
5.2. на суму ПДВ	641.2	685

Витрати на капітальний ремонт, як витрати на поліпшення основних засобів, відображаються в обліковій практиці ТОВ «Промінь» за дебетом

субрахунку 152 «Витрати на придбання (спорудження) основних засобів» із подальшим перенесенням даної суми на збільшення первісної вартості основного засобу.

Первинним документом для обліку таких витрат є насамперед картка обліку витрат на здійснення капітального ремонту (поліпшення) основних засобів, яка формується бухгалтером-матеріалістом за допомогою комп'ютерної облікової програми. До картки обліку витрат на здійснення капітального ремонту (поліпшення) мають бути додані первинні документи, що підтверджують окремі витрати.

Приклад відображення в синтетичному обліку ТОВ «Промінь» витрат на капітальний ремонт (поліпшення) основних засобів представлений в таблиці 2.5.

Таблиця 2.5

**Синтетичний облік витрат на капітальний ремонт (поліпшення)
основних засобів ТОВ «Промінь»**

Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
	Дт	Кт	
Врахування витрат на виконання капітального ремонту (поліпшення)			
1. Прийнятий до сплати акт підрядника за виконання поточного ремонту виробничого обладнання:			
1.1. на суму без ПДВ	152	685	39775,00
1.2. на суму ПДВ	641.2	685	7955,00
2. Відпущені зі складу матеріали для капітального ремонту основних засобів	15	201	1480,90
3. Відпущені зі складу запасні частини для капітального ремонту основних засобів	152	207	7541,15
4. Нарахований заробітна плата за виконання капітального ремонту основних засобів	152	661	5500,00
5. Нарахований єдиний соціальний внесок на заробітну плату, нараховану за капітальний ремонт основних засобів	152	651	1210,00
Капіталізація понесених витрат шляхом збільшення первісної вартості об'єкта основних засобів			
6. На суму витрат, понесених на здійснення капітального ремонту об'єкту основних засобів збільшена його первісна вартість	104	152	55507,05

Наступним елементом обліку руху основних засобів в ТОВ «Промінь» є вибуття основних засобів.

Варто відзначити, що об'єкти основних засобів можуть вибувати з обліку з різних причин. Так, об'єкти основних засобів можуть бути реалізовані, безоплатно передані іншим особам, передані до статутного капіталу інших юридичних осіб, а також ліквідовані з різних причин.

В той же час в практиці ТОВ «Промінь» за останні п'ять років є лише випадки реалізації основних засобів, що й буде досліджене нижче.

Основним документом, на підставі якого здійснюється реалізація основних засобів, є договір купівлі-продажу, який укладається із покупцем. Саме цей документ регулює умови поставки та оплати реалізований основних засобів.

Реалізація основних засобів покупцям відображається в обліковій практиці ТОВ «Промінь» на підставі видаткової накладної, що має бути підписана представником покупця, та довіреності, що підтверджує повноваження представника покупця на отримання цінностей від його імені. Акти приймання-передачі основних засобів у практиці ТОВ «Промінь» не використовуються.

Окремо слід відзначити, що у випадках реалізації, передачі безоплатно або до статутного капіталу інших юридичних осіб, а також у випадках ліквідації за самостійним рішенням підприємства – платники податку на додану вартість нараховують зобов'язання з податку на додану вартість. Єдиним виключення відповідно до п. 189.9 Податкового кодексу України є випадки коли «основні ... засоби ліквідуються у зв'язку з їх знищенням або зруйнуванням внаслідок дії обставин непереборної сили, в інших випадках, коли така ліквідація здійснюється без згоди платника податку, у тому числі в разі викрадення основних засобів» [56]. У таких випадках податкові зобов'язання з податку на додану вартість не враховуються.

У випадках продажу основних засобів зобов'язання з податку на додану вартість враховуються виходячи з продажною договірною вартості,

однак варто пам'ятати, що у будь-якому випадку відповідно до п. 188.1 Податкового кодексу України база оподаткування операцій з поставки необоротних активів не може бути нижче балансової (залишкової) вартості за даними бухгалтерського обліку станом на початок звітного (податкового) періоду, протягом якого здійснюються такі операції [56].

Таким чином, за фактом реалізації основних засобів ТОВ «Промінь» як платник податку на додану вартість враховує податкові зобов'язання з ПДВ за першою подією – або за фактом отримання попередньої оплати, або за фактом передачі прав власності на об'єкт покупцеві. За фактом визнання податкових зобов'язань складається спеціальний електронний документ – податкова накладна, який у встановлені терміни має бути зареєстрований у Єдиному реєстрі податкових накладних.

Досліджуючи практику відображення в обліку ТОВ «Промінь» реалізації основних засобів, варто також звернути увагу на те, що в ході відображення такої реалізації об'єкт основних засобів спочатку переводиться до категорії необоротних активів, що утримуються для продажу, а вже потім реалізується як такий актив із визнанням доходів та витрат у складі доходів та витрат операційної діяльності.

Розглянемо приклад відображення в обліку ТОВ «Промінь» реалізації об'єкта основного засобу, що перебував у реалізації.

Так, 10.04.2019. на поточний рахунок підприємства була отримана попередня оплата у сумі 21540,00 грн. від покупця за основний засіб, що перебував в експлуатації, але було прийняте рішення щодо його реалізації. 18.04.2019. в рахунок отриманої попередньої оплати був переданий покупцеві ТОВ «ТехноТорг Плюс» зварювальний апарат, що перебував в експлуатації. Продажна вартість об'єкту склала 21540,00 грн., у тому числі ПДВ 20 %. Первісна вартість даного об'єкту становила 37850,00 грн., а сума зносу, нарахованого за весь період експлуатації об'єкту, – 21258,05 грн. Відображення в синтетичному обліку ТОВ «Промінь» наведених операцій представлено в таблиці 2.6.

Відображення в обліку ТОВ «Промінь» реалізації
об'єкта основних засобів

Дата	Зміст господарських операцій	Бухгалтерська проводка		Сума
		Дт	Кт	
Отримання від покупця попередньої оплати				
10.04.2019.	На поточний рахунок отримана попередня оплата від покупця за об'єкт основних засобів	311	681	21540,00
10.04.2019.	На фактом отримання попередньої оплати враховані податкові зобов'язання з ПДВ	643	641.2	3590,00
Реалізація об'єкту основних засобів				
18.04.2019.	Списаний знос, нарахований за період експлуатації основного засобу, що виводиться з експлуатації з метою продажу	131	104	21258,05
18.04.2019.	Об'єкт основних засобів за залишковою вартістю переводиться до категорії необоротних активів, утримуваних для продажу	286	104	16591,95
18.04.2019.	Врахований борг покупця та дохід від реалізації необоротного активу, утриманого для продажу, за вартістю продажу	377	712	21540,00
18.04.2019.	Відображена сума ПДВ у складі доходу від реалізації	712	643	3590,00
18.04.2019.	Списана до витрат вартість необоротного активу, утриманого для продажу	943	286	16591,95
18.04.2019.	Відображено залік заборгованостей	681	377	21540,00
30.04.2019.	Чистий дохід від реалізації списаний на рахунок фінансових результатів	712	791	17950,00
30.04.2019.	Собівартість реалізованого активу списана на рахунок фінансових результатів	791	943	16591,95

Об'єкт основних засобів, що реалізується, виключається таким чином з поточного обліку шляхом списання зносу, нарахованого за період експлуатації об'єкта, та залишкової вартості об'єкта.

Підсумку обліку є формування фінансової звітності, тобто звітності щодо фінансового стану та результатів діяльності підприємства. ТОВ «Промінь» як мале підприємством формує таку інформацію за формою Фінансової звітності малого підприємства. Представлена у такій звітності інформація і щодо основних засобів, якими володіє підприємство. Порядок

подання у Фінансовій звітності малого підприємства інформації щодо основних засобів є такою:

- рядок 1005 «Незавершені капітальні інвестиції» – залишок за дебетом рахунку 15 «Капітальні інвестиції»;
- рядок 1010 «Основні засоби» – наводиться залишкова вартість основних засобів як різниця між сумами рядків 1011 і 1012;
- рядок 1011 «первісна вартість» – наводиться первісна вартість основних засобів як залишок за дебетом рахунку 10 «Основні засоби»;
- рядок 1012 «знос» – наводиться знос основних засобів, накопичений за період їх експлуатації, як залишок за кредитом субрахунку 131 «Знос основних засобів».

2.3 Проблемні питання та вдосконалення обліку основних засобів

Формування якісної системи обліку операцій з основними засобами є важливим завданням для будь-якого підприємства, адже процес управління основними засобами потребує якісної інформаційної підтримки прийняття управлінських рішень.

Дослідження наявної в ТОВ «Промінь» системи обліку наявності, руху та використання основних засобів дозволяє сформувати висновок про її високий якісний рівень, адже проаналізована система обліку оперативно і в повному обсязі формує інформацію, необхідну для прийняття управлінських рішень. Окремо варто відзначити, що наявна система обліку повністю вирішує завдання забезпечення збереження основних засобів підприємства. На підприємстві щорічно на 1 грудня проводиться інвентаризація основних засобів і за останні п'ять років не було виявленого жодного випадку нестачі або умисного погіршення якісних характеристик основних засобів.

В той же час дослідження наявної в ТОВ «Промінь» системи обліку

основних засобів виявило кілька проблемних облікових питань, що є актуальними не лише для облікової практики даного підприємства, а й цілому для облікової практики більшості вітчизняних підприємств.

Перше проблемне питання вже частково досліджувалось у теоретичній частині даної роботи. Йдеться про проблему розмежування поточних та капітальних витрат на здійснення ремонтів основних засобів.

Нормативні документи, що регулюють організацію ведення обліку основних засобів, зокрема П(с)БО 7 «Основні засоби», передбачають розмежування «витрат, що здійснюються для підтримання об'єкта в робочому стані» та «витрат, пов'язаних з поліпшенням об'єкта». Так, відповідно до п. 15 П(с)БО 7 «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» [58]. З іншого боку, п. 14 П(с)БО 7 визначено, що «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» [58].

В той же час на практиці досить часто ремонтні роботи, що фактично спрямовані на підтримання об'єкта основних засобів в робочому стані та одержання первісно визначеної суми майбутніх економічних вигод від його використання, призводять одночасно до поліпшення його якісних характеристик, адже ремонт здійснюється із використанням сучасних і більш прогресивних матеріалів, запасних частин і відповідно технології. Таким чином виникає природне запитання, як ідентифікувати витрати на здійснення такого ремонту – як поточні витрати або як капітальні витрати.

Особливо проблемного характеру розглянута невизначеність набуває в практиці оподаткування прибутку підприємств податком на прибуток. Так, платники податку на прибуток, включивши витрати на проведення ремонту

основних засобів до поточних витрат і зменшивши таким чином прибуток до оподаткування, постійно ризикують, що працівники Державної податкової служби при здійсненні перевірок визнають ці витрати навпаки витратами на поліпшення основних засобів, що мають бути капіталізовані. Наслідком буде донарахування суми податку на прибуток та застосування до платника пені та штрафних санкцій.

З метою хоча б часткового вирішення зазначеної облікової проблеми на рівні окремого підприємства ТОВ «Промінь» пропонуємо таке. По-перше, доручити головному інженеру підприємства розробити у якості внутрішнього документу Положення про ремонти та поліпшення основних засобів, у якому у розрізі основних засобів, що експлуатуються на підприємстві, передбачити як дії із тим чи іншим об'єктом основних засобів варто визнати – такими, що здійснюються для підтримання об'єкта в робочому стані, або такими, що мають за мету поліпшення якісних характеристик об'єкта основних засобів. По-друге, за кожним ремонтом бухгалтерія має отримувати від головного інженера доповідну записку із зазначенням – йдеться про ремонт, що здійснюється для підтримки об'єкта в робочому стану, або йдеться про ремонт, спрямований на поліпшення якісних характеристик об'єкта. Відповідні доповідні записки головного інженера мають бути додані до карток обліку витрат на здійснення ремонту основних засобів, що є в ТОВ «Промінь» основним документом для обліку витрат на здійснення ремонтів.

Принципове вирішення проблеми відображення в обліку та врахування при оподаткуванні прибутку підприємств витрат на ремонт основних засобів можливе лише у законодавчій площині. Так, у науковій статті Ю.Б. Скорнякової пропонується доповнити «ст. 138 Податкового Кодексу України нормою про те, що платник податку має право включати до поточних витрат витрати на відновлення та поліпшення технічних характеристик основних засобів, у тому числі витрати на ремонт, модернізацію та реконструкцію основних засобів, у розмірі не більше як

25 відсотків амортизаційних відрахувань, нарахованих за період експлуатації окремого об'єкту основних засобів, за мінусом вже врахованих таким чином витрат на попередні роботи щодо відновлення та поліпшення технічних характеристик даного об'єкту основних засобів» [70, с. 41]. У площині бухгалтерського обліку автор пропонує «внесення змін у П(с)БО 7 «Основні засоби», які дозволять підприємству самостійно визначати доцільність та встановлювати розмір відповідної вартісної межі витрат на відновлення та поліпшення технічних характеристик основних засобів, що можуть бути визнані поточними витратами, у відсотках від суми накопичених амортизаційних відрахувань за кожним об'єктом основних засобів. Витрати, понад встановлену межу, будуть вважатися капітальними, тобто такими, що збільшують первісну вартість. Відповідні елементи, таким чином, стануть додатковим елементом облікової політики підприємств» [70, с. 41].

Таким чином, незважаючи на появу додаткової причини корегування прибутку до оподаткування, впровадження обґрунтованих пропозицій в податкове законодавство дозволить зняти питання суб'єктивності та конфліктності врахування витрат на відновлення та поліпшення основних засобів при визначенні розмірів прибутку до оподаткування та податку на прибуток.

Другим проблемним питанням відображення в обліку операцій з основними засобами, що заслуговує на окрему увагу, є на нашу думку, відображення в обліку процесу реалізації основних засобів.

Так, стандартним порядком відображення в обліку реалізації основних засобів є переведення основного засобу за залишковою вартістю до категорії необоротних активів, утримуваних для продажу, із подальшим визнанням доходів та витрат реалізації у складі доходів та витрат іншої операційної діяльності. Саме такий варіант кореспонденції рахунків наведений в підручнику з фінансового обліку Я.Д. Крупки, З.В. Задорожного і Н.В. Гудзь [31, с. 36] або в навчальному посібнику з бухгалтерського обліку О.В. Зінченко, Н.Й. Радіонової, Є.Б. Хаустової [26, с. 83]. Саме такий варіант

кореспонденції рахунків для відображення реалізації об'єктів основних засобів, що перебували в експлуатації, застосовується в практиці ТОВ «Промінь», що було розглянуто у попередньому пункті даної роботи (таблиця 2.6.).

Обґрунтовується така кореспонденція рахунків, зазвичай, п. 33 П(с)БО 7 «Основні засоби», за яким «об'єкт основних засобів вилучається з активів (списується з балансу) у разі його вибуття внаслідок безоплатної передачі або невідповідності критеріям визнання активом» [58], а також нормами П(с)БО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність».

Варто відзначити, що достатньо часто на практиці така облікова трансформація носить формальний характер, адже безпосередньо перед продажем об'єкт ще використовується за призначенням, тобто, як основний засіб, і відповідно у місяці реалізації об'єкта нараховується його амортизація. Недоречною, на нашу думку, є облікова практика, коли на момент отримання попередньої оплати (адже це вже фактично початок процесу реалізації) об'єкт ще експлуатується як основний засіб, але за фактом його передачі покупцю, коли об'єкт вже не може бути визнаний активом підприємства як таким, його все ж таки переводять до категорії необоротних активів, що утримуються для продажу. Формальність та відповідно недоречність переводу основного засобу, що реалізується, до категорії необоротних активів, що утримуються для продажу, в окремих випадках може бути підтверджена тим, що в деяких джерелах (наприклад, [31, с. 36]) взагалі спочатку визнається дохід від реалізації активу, а вже потім здійснюється відповідна зміна статусу активу, який вже і активом підприємства визнаний бути не може.

Окремої уваги заслуговують нормативні документи, що регулюють відображення в обліку та фінансовій звітності операцій із основними засобами. Так вже згаданий вище п. 33 П(с)БО 7 «Основні засоби» вказує на те, що «об'єкт основних засобів вилучається з активів (списується з балансу) у разі його вибуття внаслідок безоплатної передачі або невідповідності

критеріям визнання активом» [58], але наскільки коректно трактувати його як заборону відобразити в обліку безпосередньо процес реалізації основного засобу, адже саме в наслідок реалізації об'єкт втрачає відповідність критеріям визнання активом. Уваги також заслуговують норми «Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку основних засобів», п. 40 яких передбачено, що «об'єкт основних засобів перестає визнаватися активом (списується з балансу) у разі його вибуття внаслідок продажу, ліквідації, безоплатної передачі, нестачі, остаточного псування або інших причин невідповідності критеріям визнання активом» [45]. Даним нормативним документом в порівнянні із п. 33 П(с)БО 7 «Основні засоби» наводиться більш розлогий перелік причин невідповідності основного засобу критеріям визнання активом, серед яких і наводиться вибуття з категорії основних засобів внаслідок продажу, що підтверджує можливість відображення в обліку безпосередньо реалізації основного засобу. Що стосується П(с)БО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність», то даний нормативний документ не містить жодних заборон щодо відображення в обліку реалізації основних засобів, а лише передбачає принципи ідентифікації та обліку необоротних активів, що утримуються для продажу.

Досліджуючи процедуру переводу основних засобів до категорії необоротних активів, що утримуються для продажу, варто проаналізувати її економічний сенс. Так, основними засобами визнаються матеріальні активи, що утримуються з метою використання; враховуючи, що йдеться про активи багаторазового тривалого використання їх вартість поступово, частинами, тобто шляхом амортизації, долучається до витрат. Якщо ж об'єкт, що раніше експлуатувався, як основний засіб, вже не використовується за призначенням, а утримується з метою продажу, нарахування амортизаційних відрахувань є некоректним. Саме тому, такий актив і має бути виведений з експлуатації та ідентифікований, як необоротний актив, утримуваний для продажу. Варто звернути увагу на те, що відповідно до п. 6 П(с)БО 27 «на необоротні активи, утримувані для продажу, у тому числі необоротні активи,

що входять до групи вибуття, амортизація не нараховується» [60].

Таким чином, на нашу думку, в обліковій практиці варто чітко відокремити дві можливих ситуації. Так, якщо реалізація основного засобу здійснюється в останньому місяці його експлуатації за призначенням, то в обліку варто відобразити реалізацію безпосередньо основного засобу, враховуючи дохід від реалізації за кредитом субрахунку 746 «Інші доходи», а витрати, пов'язані із реалізацією, за дебетом субрахунку 976 «Списання необоротних активів». Якщо ж основний засіб виводиться з експлуатації з метою продажу у майбутньому, то в такому випадку на підставі Акту виведення з експлуатації, у якому має бути вказана майбутня мета реалізації даного активу, об'єкт має бути перекваліфікований на необоротний актив, що утримується для продажу. Починаючи з місяця, наступного з місяця такої перекваліфікації об'єкта, амортизація не нараховується. В подальшому реалізація необоротного активу, утриманого для продажу, має бути відображена в обліку із визнанням доходів та витрат операційної діяльності. З метою впорядкування кореспонденції рахунків за такими операціями доцільним є також, на нашу думку, зміна назви субрахунку 943 з «Собівартість реалізованих виробничих запасів» на «Собівартість реалізованих запасів».

У таблиці 2.7. наведена кореспонденція рахунків щодо відображення в обліку проаналізованих операцій.

Таблиця 2.7

Відображення в обліку реалізації основних засобів і необоротних активів,
утримуваних для продажу

Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків	
	Дт	Кт
1	2	3
1. Реалізація основного засобу		
1.1. Врахований борг покупця та дохід від реалізації основного засобу за вартістю продажу	361 (377)	746
1.2. Враховані податкові зобов'язання з ПДВ (за умови, що підприємство, що здійснює продаж, є платником ПДВ)	746	641.ПДВ

Продовження табл. 2.7

1	2	3
1.3. Списаний знос, нарахований за період експлуатації основного засобу, що реалізується	131	10
1.4. Списана до витрат залишкова вартість основного засобу, що реалізується	976	10
2. Ідентифікація та реалізація необоротного активу, утримуваного для продажу		
2.1. Списаний знос, нарахований за період експлуатації основного засобу, що виводиться з експлуатації з метою продажу	131	10
2.2. Об'єкт основних засобів за залишковою вартістю переводиться до категорії необоротних активів, утримуваних для продажу	286	10
2.3. Врахований борг покупця та дохід від реалізації необоротного активу, утриманого для продажу, за вартістю продажу	361 (377)	712
2.4. Враховані податкові зобов'язання з ПДВ (за умови, що підприємство, що здійснює продаж, є платником ПДВ)	712	641.ПДВ
2.5. Списана до витрат вартість необоротного активу, утриманого для продажу	943	286

Впровадження в облікову практику розроблених пропозицій дозволить впорядкувати відображення в обліку операцій щодо вибуття основних засобів шляхом реалізації, насамперед за рахунок відмови від формальної практики перекваліфікації основних засобів у необоротні активи, утримувані для продажу, у випадках, коли така перекваліфікація жодним чином не відповідає економічному сенсу господарських операцій.

3 АНАЛІТИЧНЕ ДОСЛІДЖЕННЯ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ТОВ «ПРОМІНЬ»

3.1 Аналіз наявності, стану та руху основних засобів

Першим етапом аналізу основних засобів є дослідження їх складу і структури, в тому числі дослідження часток основних засобів виробничого і невиробничого призначення, а також часток активної і пасивної частини основних засобів підприємства. В ході аналізу структури основних засобів здійснюється порівняння із структурою попередніх періодів, при цьому варто пам'ятати, що ріст частки основних засобів невиробничого призначення, ріст частки пасивної частини основних засобів є явищами негативними.

Доцільною є також оцінка забезпеченості підприємства основними засобами шляхом визначення та аналізу таких коефіцієнтних показників як коефіцієнт наявності основних засобів (відношення балансової вартості основних засобів до загальної вартості активів підприємства) і фондоозброєність працівників підприємства.

З метою аналізу стану основних засобів ТОВ «Промінь» їх динаміку та структуру в динаміці станом на 01.01.2019. в порівнянні з ситуацією станом на 01.01.2018. Таким чином можна оцінити зміни, що мали місце у загальній вартості та структурі основних засобів за 2018 рік.

З метою проведення аналізу основні засоби підприємства розділені на чотири групи за функціональною ознакою – виробниче обладнання, інші прибори та інструменти, що використовуються для потреб виробництва, а також транспортні засоби та оргтехніка, меблі та інші основні засоби, що використовуються для потреб управління та збуту.

Враховуючи, що основні засоби характеризуються двома основними вартісними оцінками – первісною та залишковою вартістю, проведемо аналіз

структури й за первісною, й за залишковою вартістю.

Дані щодо динаміки та структури основних засобів ТОВ «Промінь» за первісною вартістю станом на 01.01.2018. та 01.01.2019. представлені в таблиці 3.1.

Таблиця 3.1

**Динаміка та структура основних засобів ТОВ «Промінь»
за первісною вартістю**

Показник	Станом на 01.01.2018.		Станом на 01.01.2019.		Відхилення		
	тис. грн	%	тис. грн.	%	абсолют-не, тис. грн.	віднос-не, %	структур-не, %
1.1. Виробниче обладнання	6097,1	41,2	6356,0	35,0	258,9	4,2	- 6,2
1.2. Інші прибори та інструменти, що використовуються у виробництві	2555,4	17,3	2716,7	15,0	161,3	6,3	- 2,3
1. Активна частина основних засобів	8652,5	58,5	9072,7	50,0	420,2	4,9	- 8,5
2.1. Транспортні засоби	3787,2	25,6	6034,4	33,2	2247,2	59,3	+ 7,6
2.2. Оргтехніка, меблі та інші основні засоби	2345,1	15,9	3052,8	16,8	707,7	30,2	+ 0,9
2. Пасивна частина основних засобів	6132,3	41,5	9087,2	50,0	2954,9	48,2	+ 8,5
Загальна вартість основних засобів	14784,8	100,0	18159,9	100,0	3375,1	22,8	0,0

В цілому первісна вартість основних засобів підприємства за первісною вартістю збільшилась за 2018 рік на 3375,1 тис. грн. або на 22,84 %. Незважаючи на те, що збільшення наявне за усіма виокремленими групами основних засобів, темпи зростання первісної вартості пасивної частини основних засобів суттєво перевищують темпи зростання активної частини. Так, первісна вартість пасивної частини основних засобів збільшилась за 2018 рік на 2954,9 тис. грн. або на 48,2 %, в той час як за той же період первісна вартість активної частини основних засобів збільшилась лише на 420,2 тис. грн. або на 4,9 %.

Логічним наслідком таких несиметричних змін є те, що структура основних засобів станом на 01.01.2019. в порівняння з станом на 01.01.2018. стала менш прогресивною. Так, частка активної частини основних засобів скоротила на 8,5 %, а частка пасивної частини основних засобів навпаки збільшилась на 8,5 %. Станом на 01.01.2019. частки активної та пасивної частини основних засобів порівнялись та склали по 50,0 %.

Проведемо аналогічно аналіз структури основних засобів підприємства за залишковою вартістю. Відповідні показники представлені в таблиці 3.2.

Таблиця 3.2

**Динаміка та структура основних засобів ТОВ «Промінь»
за залишковою вартістю**

Показник	Станом на 01.01.2018.		Станом на 01.01.2019.		Відхилення		
	тис. грн	%	тис. грн.	%	абсолют-не, тис. грн.	віднос-не, %	структур-не, %
1.1. Виробниче обладнання	4746,7	42,7	4578,3	34,5	- 168,4	- 3,5	- 8,2
1.2. Інші прибори та інструменти, що використовуються у виробництві	1673,0	15,0	1848,6	13,9	175,6	10,5	- 1,1
1. Активна частина основних засобів	6419,7	57,7	6426,9	48,4	7,2	0,1	- 9,3
2.1. Транспортні засоби	2821,4	25,4	4598,8	34,7	1777,4	63,0	+ 9,3
2.2. Оргтехніка, меблі та інші основні засоби	1876,1	16,9	2247,1	16,9	371,0	19,8	0,0
2. Пасивна частина основних засобів	4697,5	42,3	6845,9	51,6	2148,4	45,7	+ 9,3
Загальна вартість основних засобів	11117,2	100,0	13272,8	100,0	2155,6	19,4	0,0

Виконані розрахунки свідчать, що в цілому залишкова вартість основних засобів підприємства збільшилась за 2018 рік на 2155,6 тис. грн. або на 19,4 %. Окремо сіл відзначити, що темпи зростання залишкової вартості є істотно меншими в порівнянні з темпами зростання первісної вартості, що є природнім, адже пояснюється відображенням в обліку зносу

наявних основних засобів. Окремої уваги також заслуговує те, що зростання залишкової вартості основних засобів забезпечується насамперед за рахунок оновлення пасивної частини основних засобів. В той же час залишкова вартість виробничого обладнання за 2018 рік взагалі скоротилась на 168,4 тис. грн. або на 3,5 %, що свідчить про нехтування необхідністю оновлення виробничого обладнання. Якщо така тенденція збережеться у майбутньому, то підприємство може втратити обсяги виробництва та реалізації продукції.

Зміни у структурі залишкової вартості основних засобів є негативними, адже доля залишкової вартості основних засобів активної частини зменшилась на 9,3 %, а доля залишкової вартості основних засобів пасивної частини відповідно збільшилась на 9,3 %. Станом на 01.01.2019. доля залишкової вартості основних засобів активної частини становить 48,4 %, а доля залишкової вартості основних засобів пасивної частини відповідно 51,6 %.

З метою оцінки забезпеченості підприємства основними засобами розрахуємо також коефіцієнт наявності основних засобів і фондоозброєність працівників підприємства. Відповідні показники та оцінка їх динаміки представлені в таблиці 3.3.

Таблиця 3.3

Оцінка забезпеченості ТОВ «Промінь» основними засобами

Показник	Станом на 01.01.2018.	Станом на 01.01.2019.	Відхилення	
			абсолютне	відносне, %
1. Залишкова вартість основних засобів, тис. грн.	11117,2	13272,8	2155,6	19,4
2. Загальна вартість активів підприємства, тис. грн.	24544,9	28981,4	4436,5	18,1
3. Коефіцієнт наявності основних засобів	0,453	0,458	0,005	x
4. Кількість працюючих, осіб	50	53	3	6,1
5. Фондоозброєність одного працюючого, тис. грн. на особу	222,3	250,4	28,1	12,6

Виконані розрахунки свідчать про те, що протягом 2018 року

коефіцієнт наявності основних засобів або частка залишкової вартості основних засобів у загальній вартості активів підприємства практично не змінилась. В той же час фондоозброєність праці одного працівника підприємства станом на 01.01.2019. збільшилась в порівнянні із попереднього року на 28,1 тис. грн. або на 12,6 %. Такі зміни є прогресивними і мають сприяти підвищенню продуктивності праці, але враховуючи попередні висновки щодо оновлення переважно пасивної частини основних фондів, можна також передбачити, що наявне зростання фондоозброєності скоріше за все не призведе до відповідного зростання продуктивності праці.

Важливою складовою аналізу стану та руху основних засобів підприємства є такі відносні показники:

1. Коефіцієнт зносу основних засобів – відношення суми нарахованого зносу до первісної вартості основних засобів на ту ж дату (на початок року, на кінець року тощо) (формула 3.1):

$$K_z = \frac{\text{Знос}_{ОЗ}}{\text{Первісна_вартість}_{ОЗ}}. \quad (3.1)$$

2. Коефіцієнт оновлення основних засобів – відношення вартості основних засобів, що були введені в експлуатацію за період, до первісної вартості основних засобів на кінець даного періоду (формула 3.2):

$$K_{он} = \frac{\text{Вартість}_{ОЗ_введених_за_період}}{\text{Первісна_вартість}_{ОЗ_на_кінець_періоду}}. \quad (3.2)$$

3. Коефіцієнт вибуття основних засобів – відношення первісної вартості основних засобів, що були виведені з експлуатації за період, до первісної вартості основних засобів на початок періоду (формула 3.3):

$$K_{виб} = \frac{\text{Первісна_вартість}_{ОЗ_виведених_за_період}}{\text{Первісна_вартість}_{ОЗ_на_початок_періоду}}. \quad (3.3)$$

З метою більш детального і ґрунтового аналізу вищезгадані коефіцієнти розраховуються не лише для всіх основних засобів, а і для окремих складових, наприклад, для активної частини основних засобів або окремо для виробничого обладнання.

В ході виконання аналізу розраховані показники стану та руху основних засобів порівнюють з відповідними показниками попереднього періоду. Формуючи висновки, варто звернути увагу на те, що для підприємства, основні засоби якого є відносно новими відповідно до розрахованих коефіцієнтів зносу, нормальні як низькі коефіцієнти оновлення та вибуття основних засобів, так і високі, що свідчить про розширення виробництва. Для підприємства із зношеними основними засобами низькі коефіцієнти оновлення і вибуття основних засобів не є нормою, адже це свідчить про те, що процес відтворення основного капіталу не здійснюється належними темпами.

Розрахуємо та проаналізуємо динаміку розглянутих вище коефіцієнтних показників за даними ТОВ «Промінь».

В таблиці 3.4. систематизована інформація для розрахунку, а також показники зносу основних засобів станом на 01.01.2017., на 01.01.2018. і на 01.01.2019.

Таблиця 3.4

Показники рівня зносу основних засобів ТОВ «Промінь»

Показники	Станом на 01.01.2017.	Станом на 01.01.2018.	Станом на 01.01.2019.
1	2	3	4
1.1 Знос основних засобів активної частини	1362,1	2232,8	2645,8
1.2. Первісна вартість основних засобів активної частини	8155,4	8652,5	9072,7
1.3. Коефіцієнт зносу активної частини основних засобів	0,167	0,258	0,292
2.1. Знос основних засобів пасивної частини	839,4	1434,8	2241,3
2.2. Первісна вартість основних засобів пасивної частини	5775,5	6132,3	9087,2

Продовження табл. 3.4

1	2	3	4
2.3. Коефіцієнт зносу пасивної частини основних засобів	0,145	0,234	0,247
3.1. Знос основних засобів підприємства	2201,5	3667,6	4887,1
3.2. Первісна вартість основних засобів підприємства	13930,9	14784,8	18159,9
3.3. Коефіцієнт зносу основних засобів підприємства	0,158	0,248	0,269

Розраховані коефіцієнти свідчать в цілому про невисокий рівень зносу основних засобів підприємства. Але в той же час негативним є, по-перше, підвищення рівня зносу основних засобів, особливо протягом 2018 року. По-друге, негативну оцінку слід дати тому факту, що рівень зносу активної частини основних засобів є більш суттєвим, ніж рівень зношення пасивної частини основних засобів і основних засобів у цілому.

Підвищення рівня зносу основних засобів у цілому і активної частини основних засобів зокрема свідчить скоріше всього про незадовільні темпи оновлення основних засобів. Для підтвердження цього висновку розрахуємо коефіцієнти оновлення основних засобів у цілому, а також основних засобів активної та пасивної частини.

В таблиці 3.5. систематизована інформація для розрахунку, а також показники оновлення основних засобів ТОВ «Промінь» за 2017-2018 роки.

Порівняння розрахованих коефіцієнтних показників обґрунтовує досить неоднозначні висновки. Так, з одного боку темпи оновлення основних засобів у цілому суттєво підвищились, адже коефіцієнт оновлення основних засобів в 2018 році дорівнює 0,216 проти аналогічно показника 2017 року, що дорівнює лише 0,090. Але, з іншого боку, розраховані коефіцієнти оновлення активної та пасивної частини основних засобів свідчить про те, що якщо в 2017 році підприємство в першу чергу оновлювало основні засоби активної частини, то в 2018 році оновлювались переважно основні засоби пасивної частини. Темпи оновлення основних засобів активної частини навпаки скоротились в порівнянні з 2017 роком.

Показники рівня оновлення основних засобів ТОВ «Промінь»

Показники	2017 рік	2018 рік
1.1. Вартість введених до експлуатації основних засобів активної частини протягом року	972,9	972,4
1.2. Первісна вартість основних засобів активної частини на кінець року	8652,5	9072,7
1.3. Коефіцієнт оновлення активної частини основних засобів	0,112	0,107
2.1. Вартість введених до експлуатації основних засобів пасивної частини протягом року	357,4	2954,2
2.2. Первісна вартість основних засобів пасивної частини на кінець року	6132,3	9087,2
2.3. Коефіцієнт оновлення пасивної частини основних засобів	0,058	0,325
3.1. Вартість введених до експлуатації основних засобів протягом року	1330,3	3926,6
3.2. Первісна вартість основних засобів підприємства на кінець року	14784,8	18159,9
3.3. Коефіцієнт оновлення основних засобів підприємства в цілому	0,090	0,216

Наявні зміни безумовно негативно вплинули на структуру основних засобів та рівень зносу активної частини основних засобів. Ці факти вже були підтвердженні попередніми аналітичними розрахунками. Окрім того, погіршення структури основних засобів та скорочення темпів оновлення їх активної частини, скоріше за все, негативно вплинуло на рівень ефективності використання основних засобів підприємства, що є наступним етапом аналітичного дослідження.

3.2 Аналіз ефективності використання основних засобів та її впливу на роботу підприємства в цілому

Збільшення ефективності використання основних засобів підприємства сприяє вирішенню низки економічних завдань, сутність яких полягає у підвищенні ефективності діяльності. Йдеться про збільшення обсягів випуску

продукції, зростання продуктивності праці, зниження собівартості, економію капітальних вкладень, збільшення прибутку і рентабельності капіталу.

Для характеристики ефективності використання основних засобів застосовується система узагальнюючих, вартісних, а також натуральних та відносних показників. Узагальнюючі та вартісні показники можуть бути використані практично на будь-якому підприємстві. Тип натуральних та відносних показників залежить від особливостей господарської діяльності та відрізняється в залежності від галузі діяльності.

В умовах ринкової економіки найбільш загальним показником, що характеризує ефективність діяльності підприємства, є рентабельність капіталу – відношення прибутку до авансованої середньорічної вартості основного та оборотного капіталу. До числа узагальнюючих показників ефективності використання основних засобів належать насамперед фондвіддача та фондомісткість, а також рентабельність основних засобів.

Фондовіддача є відношенням вартості продукції (робіт, послуг) виготовленої за період, до середньої за той же період первісної вартості основних засобів (формула 3.4):

$$f = \frac{\text{Обсяг}_\text{виробництва}}{\text{Середня}_\text{первісна}_\text{вартість}_\text{ОЗ}}. \quad (3.4)$$

Фондовіддача може бути розрахована як за вартістю основних засобів підприємства у цілому, так і за вартістю основних засобів активної частини (або за вартістю виробничого обладнання). Розрахований таким чином показник є фондвіддачею основних засобів активної частини (формула 3.5):

$$f_{\text{ак.ч.}} = \frac{\text{Обсяг}_\text{виробництва}}{\text{Середня}_\text{первісна}_\text{вартість}_\text{ОЗ}_{\text{ак.ч.}}}. \quad (3.5)$$

Зв'язок між показниками фондвіддачі активної частини основних засобів і фондвіддачі основних засобів в цілому може бути використаний

для виконання відповідного факторного аналізу рівня фондівдачі.

Фондомісткість є величиною, зворотною до фондівдачі, вона виражає відношення вартості основних засобів до обсягу продукції (формула 3.6):

$$f_m = \frac{\text{Середня_первысна_вартість_ОЗ}}{\text{Обсяг_виробництва}}. \quad (3.6)$$

Фондомісткість може бути визначена на одиницю продукції в натуральному вираженні або на гривню її вартості. Фондівдача показує, скільки продукції отримано з кожної гривні діючого основного капіталу; показник фондівдачі відбиває величину вартості основних засобів, необхідну для виробництва даного обсягу продукції. Показники фондівдачі застосовуються переважно для аналізу рівня використання наявних основних засобів, а показник фондівдачі – насамперед для планування потреби в основних засобах і капітальних вкладеннях в ході перспективного планування і під час розробки нових проектів.

Серед відносних показників використання основних засобів наявні також показники екстенсивного та інтенсивного використання. Показники екстенсивного використання основних засобів характеризують їх використання в часі, а показники інтенсивного використання основних засобів характеризують величину обсягу продукції (виконаних робіт) на одиницю часу з визначеного виду обладнання.

До числа найважливіших показників екстенсивного використання основних засобів відносять коефіцієнти використання планового, режимного і календарного часу роботи обладнання, коефіцієнт змінності роботи обладнання, показник внутризмінних простоїв тощо.

Найбільше значення серед показників екстенсивного використання основних засобів має коефіцієнт змінності роботи обладнання, що визначається як відношення суми машино-змін протягом доби до загального

числа машин. Підвищення коефіцієнта змінності – важливе джерело росту обсягу виробництва продукції та підвищення ефективного використання основних засобів.

Серед показників екстенсивного використання основних засобів велике значення має також показник внутрізмінних простоїв обладнання, який доповнює показник змінності обладнання. Головні причини внутрізмінних простоїв обладнання – низький рівень організації виробництва, незабезпеченість робочих місць інструментами, матеріалами, деталями, несправність і позаплановий ремонт обладнання, недостатня кількість робочих місць. Для зменшення внутрізмінних простоїв необхідно, насамперед, поліпшити облік і контроль роботи обладнання, застосовувати різні системи механізованого та автоматизованого обліку роботи обладнання.

На скорочення внутрізмінних простоїв машин і обладнання впливають удосконалення ремонтного обслуговування верстатного парку і матеріально-технічного постачання, поліпшення планування і диспетчеризації, підвищення трудової дисципліни робітників.

Застосовуються також показники інтенсивного використання основних засобів. Інтенсивне навантаження основних засобів приводить до зниження собівартості продукції (за рахунок скорочення всіх постійних витрат) та підвищення рівня продуктивності праці. Однак показники інтенсивного навантаження основних засобів у більшій мірі, ніж показники екстенсивного навантаження, пов'язані з характером виробництва та технологічного процесу. Наприклад, у чорній металургії для доменного виробництва показником інтенсивного навантаження є коефіцієнт використання корисного обсягу доменних печей; у цементній промисловості – годинна продуктивність цементних печей; у ткацькому виробництві – кількість метрів тканини в середньому на ткацький верстат за годину.

Окрім показників екстенсивного та інтенсивного використання обладнання велике значення мають також показники використання виробничих площ та споруд. Раціональне використання виробничих площ

дає можливість досягти приросту випуску продукції без капітального будівництва й тим самим скоротити розміри капіталовкладень; при цьому особливим позитивом є фактор часу, адже організувати виробництво на вивільнених виробничих площах можна набагато швидше, ніж здійснити нове будівництво.

Таким чином, при здійсненні аналізу ефективності використання основних засобів підприємства необхідно з усього різноманіття показників вибрати такі, котрі максимально б відповідали специфіці виробничого процесу підприємства. Метою же такого аналізу повинне бути виявлення резервів підвищення ефективності використання основних засобів підприємства і визначення шляхів мобілізації таких резервів.

Виконаємо аналіз ефективності використання основних засобів ТОВ «Промінь» за допомогою показників фондівіддачі та фондівіддачі активності частини основних засобів.

Відповідні показники ефективності використання основних засобів ТОВ «Промінь» у 2017-2018 роках представлені в таблиці 3.6.

Таблиця 3.6

Показники ефективності використання основних засобів
ТОВ «Промінь» у 2017-2018 роках

Показник	2017 рік	2018 рік	Відхилення	
			абсолютне	відносне, %
1. Обсяг виробництва продукції за цінами реалізації без врахування ПДВ, тис. грн.	41557,8	48431,3	6873,5	16,5
2. Середньорічна вартість основних засобів підприємства, тис. грн.	14357,9	16471,4	2113,5	14,7
3. Середньорічна вартість основних засобів активної частини, тис. грн.	8404,0	8862,6	458,6	5,5
4. Питома вага активної частини основних засобів у загальній вартості основних засобів	0,585	0,538	- 0,047	x
5. Фондовіддача основних засобів підприємства в цілому, грн./грн.	2,894	2,940	+ 0,046	1,6
6. Фондовіддача основних засобів активності частини, грн./грн.	4,945	5,465	0,520	10,5

За підсумками виконаного розрахунку може бути сформований висновок про те, що фондвіддача основних засобів підприємства в 2018 році в порівнянні з 2017 роком збільшилась на 0,046 грн./грн. з 2,894 грн./грн. до 2,940 грн./грн. Відносно таке збільшення становить 1,6 %. У той же час фондвіддача активної частини основних засобів збільшилась в 2018 році в порівнянні з 2017 роком на 0,520 грн./грн. з 4,945 грн./грн. до 5,465 грн./грн. Відносно таке зростання фондвіддача активної частини основних засобів становить 10,5 %.

Виконані розрахунки свідчать також про те, що темпи зростання фондвіддачі активної частини основних засобів є на порядок більшими, ніж відповідні темпи зростання фондвіддачі основних засобів підприємства в цілому. Все це дозволяє стверджувати про вже зазначений вище негативний вплив погіршення структури основних засобів, а саме зниження питомої ваги активної частини основних засобів, на рівень ефективності використання основних засобів.

Для підтвердження даного висновку проведемо факторний аналіз динаміки фондвіддачі основних засобів, виокремивши вплив двох факторів – зміну у рівні фондвіддачі активної частини основних засобів і зміни питомої ваги активної частини основних засобів у загальній вартості основних засобів.

Дослідження динаміки фондвіддачі основних засобів ТОВ «Промінь» у 2018 році порівнянні з 2017 роком під впливом визначених вище факторів представлено в таблиці 3.7.

Таким чином, фондвіддача основних засобів в цілому збільшилась в 2018 році в порівнянні з 2017 роком на 0,046 грн./грн., у тому числі на 0,280 грн./грн. фондвіддача основних засобів у цілому збільшилась за рахунок підвищення рівня фондвіддачі активної частини основних засобів, але за той же період фондвіддача основних засобів зменшилась на 0,234 грн./грн. в наслідок погіршення структури основних засобів підприємства – зменшення питомої ваги активної частини основних засобів.

Таблиця 3.7

Дослідження динаміки фондівдачі ТОВ «Промінь» під впливом окремих факторів у 2018 році в порівнянні з 2017 роком

	Питома вага активної частини основних засобів	Фондовіддача активної частини основних засобів, грн./грн.	Фондо-віддача основних засобів, грн./грн.	Вплив факторів
2017 рік	0,585	4,945	2,894	
За умови частки активної частини у 2018 році і рівня фондівдачі активної частини у 2017 році	0,538	4,945	2,660	- 0,234
2018 рік	0,538	5,465	2,940	+ 0,280
Загальна динаміка за період				+ 0,046

Додаткова інформація щодо рівня ефективності використання основних засобів може бути також отримана шляхом розрахунку та аналізу показника фондомісткості продукції підприємства. Відповідні розрахунки за даними ТОВ «Промінь» за 2017-2018 роки представлені в таблиці 3.8.

Таблиця 3.8

Показники фондомісткості продукції ТОВ «Промінь» у 2017-2018 роках

Показник	2017 рік	2018 рік	Відхилення	
			абсолютне	відносне, %
1. Середньорічна вартість основних засобів підприємства, тис. грн.	14357,9	16471,4	2113,5	14,7
2. Обсяг виробництва продукції за цінами реалізації без врахування ПДВ, тис. грн.	41557,8	48431,3	6873,5	16,5
3. Фондомісткість продукції підприємства, грн./грн.	0,345	0,340	- 0,005	- 1,5

Таким чином, фондомісткість продукції підприємства зменшилась в 2018 році в порівнянні з 2017 роком на 0,005 грн./грн. та склала 0,34 грн./грн. Відносно таке зменшення складає 1,5 %.

Аналізуючи дані, наведені в таблиці 3.6., можна зробити висновок про те, що обсяг виробництва в 2018 році в порівнянні з 2017 роком збільшився

на 6873,5 тис. грн. або на 16,5 %. Наявні дані дозволяють виконати факторний аналіз такого збільшення, виокремивши такі фактори, що впливають на обсяг виробництва:

- динаміка середньорічної вартості основних засобів;
- динаміка питомої ваги активної частини основних засобів;
- динаміка фондівіддача активної частини основних засобів.

Розрахунки відповідного факторного аналізу впливу факторів, пов'язаних із основними засобами, на динаміку обсягів виробництва представлені в таблиці 3.9.

Таблиця 3.9

Дослідження динаміки обсягів виробництва ТОВ «Промінь» під впливом факторів, пов'язаних із основними засобами

	Середньо-річна вартість основних засобів, тис. грн.	Питома вага активної частини основних засобів	Фондовіддача активної частки основних засобів, грн./грн.	Обсяг виробництва, тис. грн.	Вплив факторів
2017 рік	14357,9	0,585	4,945	41557,8	
I підстановка	16471,4	0,585	4,945	47648,9	+ 6091,1
II підстановка	16471,4	0,538	4,945	43820,7	- 3828,2
2018 рік	16471,4	0,538	5,465	48431,3	+ 4610,6
Загальна динаміка за період					+ 6873,5

Таким чином, обсяг виробництва у 2018 році в порівнянні з 2017 роком збільшився на 6873,5 тис. грн., у тому числі на 6091,1 тис. грн. за рахунок збільшення середньорічної вартості основних засобів та на 4610,6 тис. грн. за рахунок підвищення рівня фондівіддачі активної частини основних засобів, однак частково на 3828,2 тис. грн. це досягнення було зменшено за рахунок зниження питомої ваги активної частини основних засобів у їх загальній вартості у 2018 році в порівнянні з 2017 роком.

Іншими словами, якби підприємство зберегло в 2018 році структуру основних засобів, що мала місце у 2017 році, то за досягнутого збільшення середньорічної вартості основних засобів та фондівдачі активної частини основних засобів, приріст обсягу виробництва склав би в 2018 році в порівнянні з 2017 роком 10701,7 тис. грн. замість наявних 6873,5 тис. грн.

Розширимо аналітичні процедури щодо дослідження ефективності використання основних засобів ТОВ «Промінь», розрахувавши показники модифікованої фондівдачі (фондівдачі за доданою вартістю) та рентабельності основних засобів за чистим прибутком. Відповідні показники представлені в таблиці 3.10.

Таблиця 3.10

Показники модифікованої фондівдачі та рентабельності основних засобів ТОВ «Промінь» у 2017-2018 роках

Показник	2017 рік	2018 рік	Відхилення	
			абсолютне	відносне, %
1. Додана вартість у обсязі виробленої продукції, тис. грн.	18704,6	22278,4	3573,8	19,1
2. Чистий прибуток, тис. грн.	3127,1	3861,4	734,3	23,5
3. Середньорічна вартість основних засобів підприємства, тис. грн.	14357,9	16471,4	2113,5	14,7
4. Модифікована фондівдача основних засобів (фондівдача за доданою вартістю), грн./грн.	1,303	1,353	0,050	3,8
5. Рентабельність основних засобів, %	21,8	23,4	1,6	x

Розраховані показники свідчать про підвищення в цілому ефективності використання основних засобів ТОВ «Промінь» у 2018 році в порівнянні з 2017 роком. Так, модифікована фондівдача основних засобів (фондівдача за доданою вартістю) збільшилась у 2018 році в порівнянні з минулим роком з 1,303 грн./грн. до 1,353 грн./грн., тобто на 0,050 грн./грн. або на 3,8 %. Рентабельність основних засобів збільшилась за той же період на 1,6 % з 21,8 % до 23,4 %.

Підсумовуючи, варто зазначити, що в цілому ефективність використання основних засобів ТОВ «Промінь» в 2018 році в порівнянні з

попереднім роком підвищилась. Але в той же час виконаний факторний аналіз показав, що темпі зростання ефективності використання основних засобів були потенційно набагато вищими. Основною причиною не реалізації таких потенціальних можливостей виявилось погіршення структури основних засобів в бік зменшення питомої ваги активної частини основних засобів, що в свою чергу є наслідком нехтування процесом відновлення активної частини основних засобів. З метою виправлення ситуації необхідно найближчим часом оптимізувати структуру основних засобів підприємства, а саме:

- реалізувати (або здати в оренду) ті основні засоби, що не використовуються у виробничо-господарській діяльності (серед основних засобів лише активної частини таких є станом на 01.01.2019. за залишковою вартістю на суму 350,8 тис. грн.);

- забезпечити джерела фінансування та придбати додаткове виробниче обладнання, що дозволить збільшити обсяг виробництва, а також знизити фондомісткість (та відповідно собівартість) продукції;

- провести модернізацію деяких видів обладнання.

3.3 Шляхи підвищення ефективності використання основних засобів на підприємстві

Резерви росту ефективності використання основних засобів пов'язані з мобілізацією як екстенсивних факторів – збільшення часу корисного використання обладнання, так й інтенсивних факторів – підвищення продуктивності обладнання в одиницю часу.

На рис. 3.1. представлена розроблена за підсумками дослідження економічної літератури система напрямків підвищення ефективності використання основних засобів (складено за джерелами [1, с. 15; 8, с. 4; 17,

С. 141-145; 18, С. 25-26; 32, С. 912-913; 34, с. 50; 73, с. 80; 76, с. 214]).

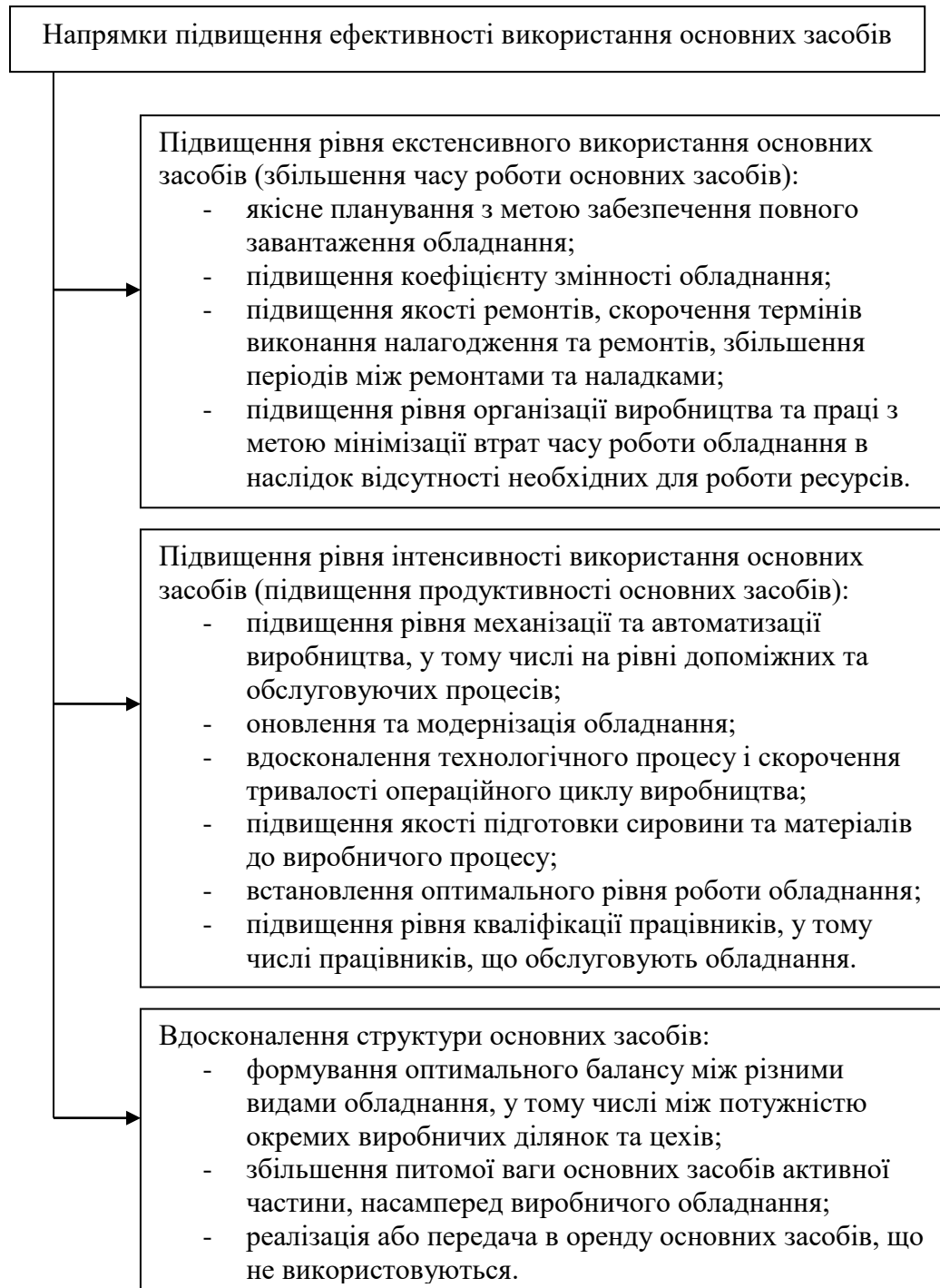


Рис. 3.1 Напрямки підвищення ефективності використання основних засобів

Принциповим фактором підвищення ефективності використання

основних засобів є їх відновлення та технічне вдосконалення. Впровадження у виробництво досягнень науково-технічного прогресу підвищує рівень механізації та автоматизації виробництва, збільшує показники продуктивності праці, підвищує культуру та безпеку виробництва, сприяє економії матеріальних витрат і відповідно в цілому сприяє підвищенню ефективності функціонування та конкурентоспроможності підприємства.

Суттєві резерви знаходяться в збільшенні часу роботи обладнання, насамперед, шляхом мінімізації непродуктивних втрат робочого часу – мінімізації так званих змінних і внутрізмінних втрат робочого часу обладнання, причинами яких є ремонти (особливо із порушенням термінів виконання ремонтів), несправності та процедури налагодження, а також організаційні неполадки, пов'язані із відсутністю матеріалів, інструментів, енергії, працівників на робочих місцях.

Вибір шляхів підвищення ефективності використання основних засобів для конкретного підприємства може бути здійснений на підставі детального аналітичного дослідження структури основних засобів, особливостей технологічного процесу та процесу управління виробництвом, а також рівня ефективності використання основних засобів за попередні звітні періоди. З цього приводу також варто зазначити, що заходи, спрямовані на підвищення ефективності використання основних засобів відрізняються за рівнем необхідних витрат коштів і часу, а при впровадженні капіталомістких заходів варто окремо проводити аналіз їх ефективності, тому що ефективний на перший погляд захід, спрямований на поліпшення використання основних засобів, може за умови ретельного попереднього аналізу виявитися неефективним через високий термін окупності витрат.

Виконаний аналіз стану та ефективності використання основних засобів ТОВ «Промінь» дозволяє стверджувати, що основним недоліком управління основними засобами даного підприємства є незадовільні темпи відновлення основних засобів активної частини як в цілому, так і в порівнянні з темпами відновлення основних засобів пасивної частини. Це у

свою чергу призводить до втрат ефективності використання основних засобів у цілому на тлі зростання ефективності використання активної частини основних засобів та до уповільнення темпів зростання обсягів виробництва проти можливого при формуванні більш оптимальної структури основних засобів.

Так, в ході виконання аналізу було встановлено, що основні засоби за залишковою вартістю на суму 350,8 тис. грн., формально віднесені до активної частини основних засобів, практично не використовуються у виробництві. Йдеться про виробниче обладнання, яка придатне до використання, але за наявної структури виробництва у ньому немає потреби. Первісна вартість даного виробничого обладнання становить 645,8 тис. грн. Якщо це обладнання реалізувати за залишковою вартістю, то вивільнені в такий спосіб кошти можуть бути реінвестовані в придбання необхідного підприємству обладнання.

Джерелом оновлення виробничого обладнання може бути також частина отриманого прибутку. Так, пропонується спрямувати 20 % чистого прибутку, отриманого за підсумками 2018 року, тобто 772,3 тис. грн. на фінансування придбання нового виробничого обладнання.

Реалізація розроблених пропозицій дозволить збільшити таким чином вартість реально залучених у процес виробництва основних засобів активної частини на 1123,1 тис. грн.

Якщо розрахувати фондівдачу активної частини основних засобів у 2018 році без врахування вартості виробничого обладнання, що фактично не використовувалось у виробництві, то її розмір становитиме (формула 3.7):

$$f_{ак.ч.} = \frac{\text{Обсяг}_{\text{виробництва}}}{\text{Середня}_{\text{первісна}}_{\text{вартість}}_{\text{ОЗ}_{ак.ч.}}} \quad (3.7)$$

$$f_{ак.ч.} = \frac{48431,3}{8862,6 - 645,8} = 5,894$$

Якщо розрахована в такий спосіб фондівдача активної частини

основних засобів залишиться на тому ж рівні, то лише за рахунок збільшення вартості активної частини основних засобів завдяки описаним вище заходам на 1123,1 тис. грн. обсяг виробництва у розрахунку на рік може бути збільшений на 6619,6 тис. грн. За рівня рентабельності продукції за чистим прибутком у 2018 році – 8,0 % – збільшення обсягу виробництва на 6619,6 тис. грн. означатиме отримання додаткової суми чистого прибутку в розмірі 529,6 тис. грн., що становить 13,7 % чистого прибутку, отриманого підприємством за підсумками 2018 року.

ВИСНОВКИ

Основні засоби є важливою складовою активів переважної більшості сучасних підприємств. Від технічного та технологічного рівня, а також від ефективності використання наявних основних засобів суттєво залежать результати діяльності підприємства, його фінансовий стан та конкурентоспроможність. Формування основних засобів на високому технологічному рівні потребує суттєвих фінансових ресурсів, що в свою чергу актуалізує жорсткі вимоги до їх ефективного використання. Саме тому управління процесами формування та використання основних засобів є важливою складовою управління підприємством.

Прийняття дієвих управлінських рішень потребує відповідної інформаційної підтримки, забезпечення якої є основним завданням системи бухгалтерського обліку. Не менш важливою складовою управління є також аналіз основних засобів, адже саме відповідні аналітичні процедури є основою обґрунтування управлінських рішень, спрямованих на оптимізацію структури основних засобів, підвищення ефективності їх використання і у підсумку на підвищення результативності роботи підприємства та зміцнення його конкурентоспроможності.

Таким чином обліково-аналітичні аспекти управління основними засобами є актуальними та важливими, в тому числі і для виробничого підприємства ТОВ «Промінь», що було залучено в якості інформаційної бази дослідження.

Результатом проведеного дослідження в теоретичній площині є визначення ідентифікаційних відмінностей облікової категорії «основні засоби» від інших активів, зокрема, від інших необоротних активів та запасів. За підсумками систематизації таких ідентифікаційних відмінностей пропонується ідентифікувати основні засоби як матеріальні активи багаторазового використання, термін експлуатації яких перевищує один рік, а

вартість перевищує вартісну межу для основних засобів, встановлену підприємством як елемент його облікової політики. Особливої уваги заслуговує вартісна межа, що має відокремлювати основні засоби від малоцінних необоротних матеріальних активів. Розмір такої вартісної межі з метою організації бухгалтерського обліку та формування фінансової звітності встановлюються підприємствами самостійно, і вона є елементом облікової політики підприємств.

За підсумками дослідження методики аналізу ефективності використання основних засобів обґрунтована пропозиція застосування додаткового показника – модифікованої фондovіддачі основних засобів або фондovіддачі за доданою вартістю, який має розраховуватися як відношення доданої вартості у виробленій продукції до середньорічної вартості основних засобів. Застосування такого показника дозволить виключити вплив на показники ефективності використання основних засобів зміни вартості спожитих сировини та матеріалів або зміни у структурі виробництва на користь більш або менш матеріаломістких видів продукції. Відповідно розраховані таким чином показники будуть у більшій мірі відображати рівень ефективності використання основних засобів, що є особливо важливим в ході оцінки динаміки ефективності використання основних засобів або в ході порівняння ефективності використання основних засобів різних структурних підрозділів (або різних підприємств).

Дослідження наявної в ТОВ «Промінь» системи обліку основних засобів дозволяє сформулювати висновок про її високий якісний рівень, адже проаналізована система обліку оперативно і в повному обсязі формує інформацію, необхідну для прийняття управлінських рішень, а також забезпечує збереження основних засобів підприємства.

В той же час дослідження наявної в ТОВ «Промінь» системи обліку основних засобів виявило кілька проблемних облікових питань, що є актуальними не лише для облікової практики даного підприємства, а й цілому для облікової практики більшості вітчизняних підприємств.

Перше проблемне питання стосується відображення в обліку витрат на ремонт основних засобів. Так, нормативні документи з організації обліку, зокрема П(с)БО 7 «Основні засоби», передбачають розмежування таких витрат на витрати, що здійснюються для підтримки об'єкта в робочому стані, і на витрати, пов'язані із поліпшенням об'єкта. Перші вважаються витратами поточного періоду, а витрати, пов'язані із поліпшенням об'єкта, мають бути віднесені на збільшення його первісної вартості. В той же час на практиці досить часто ремонтні роботи, що фактично спрямовані на підтримання об'єкта основних засобів в робочому стані, призводять одночасно до поліпшення його якісних характеристик, адже ремонт здійснюється із використанням сучасних і більш прогресивних матеріалів, запасних частин і відповідно технології. Віднесення таких витрат до поточних витрат спричиняє конфлікти із працівниками Державної податкової служби, які вважають, що витрати на такі ремонти мають капіталізуватися та не є поточними витратами, що в свою чергу призводить до донарахування зобов'язань з податку на прибуток, застосування пені та штрафних санкцій.

З метою хоча б часткового вирішення проаналізованої проблеми пропонується розробити в ТОВ «Промінь» у якості внутрішнього документу «Положення про ремонти та поліпшення основних засобів», у якому передбачити, які ремонти здійснюються для підтримання об'єкта в робочому стані, а які мають за мету поліпшення якісних характеристик об'єкта основних засобів. Окрім того пропонується до карток обліку витрат на ремонт основних засобів долучати доповідні записки головного інженера підприємства щодо типу даного ремонту.

Принципове вирішення проблеми відображення в обліку та врахування при оподаткуванні прибутку підприємств витрат на ремонт основних засобів можливе лише у законодавчій площині. Так, в площині податкового законодавства проблема може бути вирішена шляхом запровадження вартісної межі віднесення до поточних витрат діяльності витрат на відновлення та покращення основних засобів із капіталізацією витрат понад

таку межу. В площині бухгалтерського обліку вважаємо за доцільне залишити підприємствам право самостійно приймати рішення щодо доцільності або недоцільності запровадження вартісної межі віднесення до поточних витрат діяльності витрат на відновлення та покращення основних засобів.

Іншим проблемним питанням обліку основних засобів був визнаний наявний порядок переведення основних засобів, що реалізуються, до категорії необоротних активів, що утримуються для продажу, навіть якщо безпосередньо перед продажем об'єкт основних засобів знаходився в експлуатації. У суттєвій частині випадків реалізації така облікова трансформація є формальною, і наявна кореспонденція рахунків не відповідає економічній сутності господарської операції. З метою вирішення виявленої проблеми пропонується розмежувати операції з реалізації основних засобів, що перебували в експлуатації на момент реалізації, та операції з реалізації основних засобів, що утримувались з метою продажу. У першому випадку доходи та витрати варто визнавати у складі інших доходів (субрахунок 746) та інших витрат (субрахунок 976), а у другому випадку – у складі інших операційних доходів (субрахунок 912) та інших операційних витрат (субрахунок 943). З метою впорядкування кореспонденції рахунків за такими операціями доцільним є також, на нашу думку, зміна назви субрахунку 943 з «Собівартість реалізованих виробничих запасів» на «Собівартість реалізованих запасів».

Виконаний аналіз стану, руху та ефективності використання основних засобів ТОВ «Промінь» дозволив сформулювати такі висновки.

Показники ефективності використання основних засобів свідчать про позитивну динаміку рівня ефективності використання основних засобів. Так, класичний показник фондоддачі основних засобів збільшився у 2018 році в порівнянні з 2017 роком на 0,046 грн./грн. або на 1,6 %. Показник модифікованої фондоддачі (фондоддачі за доданою вартістю) збільшився за той же період на 0,050 грн./грн. або на 3,8 %, а показник рентабельності

основних засобів – на 1,6 % з 21,8 % до 23,4 %.

В той же час структура основних засобів ТОВ «Промінь» за 2018 рік істотно погіршилась. Так, в структурі за первісною вартістю питома вага активної частини основних засобів скоротила на 8,5 % з 58,5 % до 50,0 %, а питома вага пасивної частини основних засобів навпаки збільшилась на 8,5 % з 41,5 % до 50,0 %. В структурі за залишковою вартістю питома вага активної частини основних засобів скоротила на 9,3 % з 57,7 % до 48,4 %, а питома вага пасивної частини основних засобів навпаки збільшилась на 9,3 % з 42,3 % до 51,6 %.

Розраховані коефіцієнти зносу свідчать в цілому про невисокий рівень зносу основних засобів підприємства. В той же час варто звернути увагу на те, що за період 2017-2018 роки рівень зносу основних засобів помітно збільшився, особливо рівень зносу основних засобів активної частини, який підвищився з 16,7 % станом на 01.01.2017. до 29,2 % станом на 01.01.2019. Окремої уваги також заслуговує той факт, що протягом 2018 року підприємство оновлювало переважно пасивну частину основних засобів – коефіцієнт їх оновлення складає 0,325 проти коефіцієнта оновлення активної частини основних засобів за 2018 рік на рівні 0,107. Саме це й призвело до погіршення структури основних засобів підприємства.

Викривлення структури основних засобів на користь пасивної частини призвело відповідно до уповільнення темпів підвищення ефективності їх використання. А саме фондоддача основних засобів в цілому збільшилась в 2018 році в порівнянні з 2017 роком на 0,046 грн./грн., у тому числі на 0,280 грн./грн. фондоддача основних засобів у цілому збільшилась за рахунок підвищення рівня фондоддачі активної частини основних засобів, але за той же період фондоддача основних засобів зменшилась на 0,234 грн./грн. в наслідок погіршення структури основних засобів підприємства – зменшення питомої ваги активної частини основних засобів.

На підставі виконаного факторного аналізу був сформуований висновок про те, що обсяг виробництва у 2018 році в порівнянні з 2017 роком

збільшився на 6873,5 тис. грн., у тому числі на 6091,1 тис. грн. за рахунок збільшення середньорічної вартості основних засобів та на 4610,6 тис. грн. за рахунок підвищення рівня фондівіддачі активної частини основних засобів, однак частково на 3828,2 тис. грн. це досягнення було зменшено за рахунок зниження питомої ваги активної частини основних засобів у їх загальній вартості у 2018 році в порівнянні з 2017 роком.

Іншими словами, якби підприємство зберегло в 2018 році структуру основних засобів, що мала місце у 2017 році, то за досягнутого збільшення середньорічної вартості основних засобів та фондівіддачі активної частини основних засобів, приріст обсягу виробництва склав би в 2018 році в порівнянні з 2017 роком 10701,7 тис. грн. замість наявних 6873,5 тис. грн.

З метою виправлення наявної ситуації підприємству необхідно, насамперед, оптимізувати структуру основних засобів шляхом оновлення виробничого обладнання та реалізації (або передачі в оренду) обладнання, яке не використовується.

Так, пропонується реалізувати виробниче обладнання, що не використовується, за залишковою вартістю, а кошти у сумі 350,8 тис. грн. спрямувати на придбання нового виробничого обладнання. Також пропонується спрямувати на оновлення виробничого обладнання 20 % чистого прибутку, отриманого підприємством за підсумками 2018 року, тобто 772,3 тис. грн. Реалізація розроблених пропозицій дозволить збільшити таким чином вартість реально залучених у процес виробництва основних засобів активної частини на 1123,1 тис. грн.

За рівня фондівіддачі активної частини основних засобів, досягнутого у 2018 році, це означатиме збільшення обсягу виробництва на 6619,6 тис. грн., що в свою чергу за рентабельності продукції на рівні 8,0 % означатиме отримання додаткової суми чистого прибутку в розмірі 529,6 тис. грн.

ПЕРЕЛІК ПОСИЛАНЬ

1. Агрес О.Г. Економічна ефективність використання основних засобів сільськогосподарських підприємств : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.04 / Львівський національний аграрний університет. Львів, 2013. 20 с.
2. Бабяк Н.Д. Амортизаційні відрахування як фінансове джерело відтворення основних засобів підприємства. *Вісник Сумського державного університету. Серія «Економіка»*. 2005. № 10 (82). С. 177-185.
3. Барнгольц С.Б., Таций Г.М. Экономический анализ хозяйственной деятельности предприятий и объединений : учебник. Одесса : Издательство «Гермес», 1997. 407 с.
4. Береговенко Т.Ю., Івченко Л.В. Вплив методів нарахування амортизації на фінансовий результат підприємства. *Науковий вісник Херсонського державного університету*. 2015. Вип. 15. Частина 1. С. 141-145.
5. Бланк А.И. Универсальный справочник финансового менеджера. Киев : Эльга, 2005. 750 с.
6. Бондар О. Проблеми визначення основних засобів у бухгалтерському і податковому обліку. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2013. № 4. С. 23-27.
7. Бондарчук В.В., Грицишен Д.О. Моделювання процесу управління основними засобами будівельних підприємств на основі показників економічного аналізу. *Вісник Житомирського державного технологічного університету*. 2015. № 1 (17). С. 305-320.
8. Борисюк І.О. Резерви підвищення ефективності використання основних засобів. *Науковий вісник НЛТУ*. 2008. № 18. С. 2-5.
9. Бутинець Т.А. Основні засоби: точка зору економіста. *Проблеми теорії та методології обліку, контролю і аналізу*. 2012. Вип. 2(23). С. 22-36.
10. Верхоглядова Н.І., Ільїна С.Б., Шило В.П. Бухгалтерський фінансовий

облік : навч.-практ. посіб. Київ : Центр навчальної літератури, 2010. 536 с.

11. Войнаренко М.П., Овод Л.В. Інформаційно-аналітичне забезпечення функціонування механізму управління амортизаційною політикою підприємства. *Економіка: реалії часу*. 2013. № 5. С. 192-198.
12. Гейвич Л.В., Ніколаєнко С.М., Скоморохова С.Ю. Сучасна концепція амортизаційної політики підприємства. *Науковий вісник Херсонського державного університету*. 2014. № 4. С. 65-67.
13. Геращенко І.О., Стрижко О.А. Управління ефективністю використання основних засобів. *Держава і регіони*. 2015. № 4 (53). С. 23-28.
14. Герчанівська С.В., Стемковська І.В. Теоретичні підходи до трактування економічної сутності основних засобів. *Східна Європа: економіка, бізнес та управління*. 2017. Вип. 3(08). С. 334-349.
15. Гетьман О.О., Шаповал В.М. Економіка підприємства : навч. посіб. Київ : Центр навчальної літератури, 2014. 488 с.
16. Горбачова Л.В., Іонін Є.Є. Облік основних засобів: вітчизняний та зарубіжний досвід. *Вісник студентського наукового товариства ДонНУ імені Василя Стуса*. 2018. № 1. Том 10. С. 153-157.
17. Городянська Л.В. Відтворення основних засобів на підприємствах України: теорія і практика обліку і аналізу : монографія. Київ : КНЕУ, 2008. 224 с.
18. Громова І.В., Коваленко О.В. Напрями підвищення використання основних фондів підприємства. *Економічний вісник Запорізької державної інженерної академії*. 2014. Вип. 7. С. 20-27.
19. Джеджула В.В., Єпіфанова І.Ю., Волоська Н.Р. Сутність поняття «основні засоби». *Східна Європа: економіка, бізнес та управління*. 2016. Вип. 4(04). С. 127-131.
20. Жадан Т.А., Лозова Н.В. Економічна сутність основних засобів підприємства: обліковий аспект. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2015. Вип. 8. С. 1112-1116.

21. Житна І.П., Тацій І.В., Житний П.Є. Економічний аналіз : навч. посіб. Луганск : Вид-во СНУ ім. В.Даля, 2006. 296 с.
22. Завадський Й.С., Осовська Т.В., Юшкевич О.О. Економічний словник. Київ : Кондор, 2006. 356 с.
23. Завгородний В.П., Савченко В.Я. Бухгалтерский учет, контроль и аудит в условиях рынка. Киев : Блиц-Информ, 1996. 830 с.
24. Загородиш А.Г., Усач Б.Ф., Хом'як Р.Л. Бухгалтерський облік і аудит підприємницької діяльності : навч. посіб. Львів : Високий Замок, 2008. 208 с.
25. Загородній А.Г., Вознюк Г.Л. Фінансово-економічний словник. Київ : Знання, 2007. 1072 с.
26. Зінченко О.В., Радіонова Н.Й., Хаустова Є.Б. Бухгалтерський облік: у схемах і таблицях : навч. посіб. Київ : ЦУЛ, 2017. 340 с.
27. Івахненко В.М. Курс економічного аналізу: навч. посіб. Київ : Знання-Прес, 2014. 190 с.
28. Кадацька А.М. Економічний зміст та функції амортизації основних засобів. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2016. Вип. 13. С. 572-575.
29. Калина А.В., Конева А.В., Ященко В.Я. Современный экономический анализ и прогнозирование (микро и макроуровень) : учеб. пособ. Киев : МАУП, 2006. 416 с.
30. Кравчук Н.В. Засоби праці: проблеми дефініцій та особливості кругообігу. *Вісник Житомирського державного технологічного університету. Економічні науки*. 2008. № 2 (44). С. 259-271.
31. Крупка Я.Д., Задорожний З.В., Гудзь Н.В. Фінансовий облік : підручник. Тернопіль : ТНЕУ, 2017. 451 с.
32. Ковальчук Н.О., Побіжан Т.А. Аналіз стану основних засобів на підприємствах України. *Молодий вчений*. 2017. № 10 (50). С. 910-914.
33. Костюнік О.В., Наконечна А.А. Економічний зміст та класифікація основних засобів. *Науковий вісник Херсонського державного*

університету. Серія Економічні науки. 2016. Вип. 21. Частина 1. С. 177-180.

34. Кулаковська Т.А., Духова О.М. Оцінка ефективності використання та відтворення основних фондів підприємств: методичний аспект. *Причорноморські економічні студії*. 2018. Випуск 25. С. 47-52.
35. Лазаришина І.Д. Економічний аналіз в Україні : історія, методологія, практика : монографія. Рівне : Нац. ун-т вод. госп., 2005. 369 с.
36. Леонова Ю.О. Особливості обліку основних засобів в умовах дії Податкового кодексу України. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2017. Вип. 16. С. 872-876.
37. Макущенко С.Л., Саєнко О.Р. Особливості обліку основних засобів. *Актуальні питання обліку та аналізу: теорія та практика : збірник статей молодих вчених* / [за ред. А.В. Череп]. Запоріжжя : ЗНУ, 2019. С. 58-63.
38. Макущенко С.Л., Скорнякова Ю.Б. Вдосконалення системи показників оцінки ефективності використання основних засобів. Збірник матеріалів XIV Міжнародної науково-практичної конференції «Виклики та перспективи розвитку нової економіки на світовому, державному та регіональному рівнях» / [за ред. А.В. Череп]. Запоріжжя : Видавництво ЗНУ, 2019. С. 150-152.
39. Макущенко С.Л., Скорнякова Ю.Б. Основні засоби підприємства: питання облікової ідентифікації та відображення в обліку. *Обліково-аналітичне забезпечення управління розвитком підприємства: збірник статей молодих вчених*. Випуск 4 / [за ред. А.В. Череп]. Запоріжжя : ЗНУ, 2019. С. 71-82.
40. Макущенко С.Л., Скорнякова Ю.Б. Проблемні аспекти відображення в обліку реалізації основних засобів. Матеріали Міжнародної науково-практичної конференції «Перспективи сталого розвитку економіки: національний та регіональний аспекти». Дніпро: НО «Перспектива», 2019. С. 95-99.

41. Макущенко С.Л. Формування облікової політики в частині основних засобів на ТОВ «Промінь». Облікова політика підприємства: сучасний стан, проблеми формування та шляхи вирішення : Збірник доповідей науково-практичного семінару / [за ред. Н.М. Проскуріної]. Запоріжжя : Друкарський салон «А +», 2019. С. 27-28.
42. Маркс К. Капітал. Київ : Видавництво політичної літератури України, 1964. Т. 1. 476 с.
43. Маркс К. Капітал. Київ : Видавництво політичної літератури України, 1964. Т. 2. 648 с.
44. Медвідь Л.Г., Хариневич-Яворська Д.О. Економічний аналіз і контроль як інформаційне забезпечення управління діяльністю суб'єктів господарювання. *Науковий вісник Херсонського державного університету*. 2014. Випуск 9-1. Частина 1. С. 216–220.
45. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів : Наказ Міністерства фінансів України від 30.09.2003 р. № 561. Дата оновлення: 30.12.2003. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0561201-03> (дата звернення 28.10.2019).
46. Миль Дж. С. Основы политической экономии. Москва : Прогресс, 1980. Т. 1. 476 с.
47. Михайлов А.М. Основні засоби: визначення та класифікація. *Вісник Сумського державного аграрного університету*. 2001. Вип. 1(10). С. 156-159.
48. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 «Основні засоби». Дата оновлення: 01.01.2012. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_014 (дата звернення 18.10.2019).
49. Мішура В.Б., Спіцин А.Є. Еволюція поняття, класифікація та економічна сутність основних засобів. *Науковий вісник ДГМА*. 2017. № 2(23Е). С. 148-154.
50. Можарівський С. В., Романчук К. В. Огляд методів амортизації основних засобів в Україні та країнах Європи. *Економічний розвиток*

європейських країн в контексті інтеграційних процесів: уроки для України: тези виступів Всеукраїнського молодіжного економічного форуму. Житомир: ЖДТУ, 2016. 214 с. URL: <https://conf.ztu.edu.ua/wp-content/uploads/2017/01/96-1.pdf> (дата звернення 18.10.2019).

51. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» : Наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73. Дата оновлення: 23.07.2019. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13> (дата звернення 18.10.2019).
52. Неміш Ю.В. Поняття «основні засоби» у сучасних наукових дослідженнях. *Аграрна економіка*. 2012. № 3-4. Т. 5. С. 181-187.
53. Омельченко Л. Механізм оновлення основних виробничих фондів підприємства. *Економіка: проблеми теорії та практики*. 2012. Вип. 125. С. 25-29.
54. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань та господарських операцій та Інструкція щодо його застосування: Наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291. Дата оновлення: 29.10.2019. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99> (Дата звернення 29.10.2019).
55. Плахтій Т.Ф. Облік витрат на ремонт та модернізацію основних засобів: бухгалтерські та податкові наслідки. *ЕКОНОМІКА. ФІНАНСИ. МЕНЕДЖМЕНТ : актуальні питання науки і практики*. 2017. № 4. С. 108-116.
56. Податковий Кодекс України : Закон України від 02.12.2011 р. № 2755-VI. Дата оновлення: 01.07.2019. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення 18.10.2019).
57. Покропивний С.Ф. Економіка підприємства: підручник : Київ : КНЕУ, 2000. 528 с.
58. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» : Наказ Міністерства фінансів України від 27.04.2000 р. № 92. Дата оновлення: 29.10.2019. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00>

(дата звернення 29.10.2019).

59. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 14 «Оренда» : Наказ Міністерства фінансів України від 28.07.2000 р. № 181. Дата оновлення: 09.08.2013. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0487-00> (дата звернення 18.10.2019).
60. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу та припинена діяльність» : Наказ Міністерства фінансів України від 07.11.2003 р. № 617. Дата оновлення: 18.03.2014. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1054-03> (дата звернення 18.10.2019).
61. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 28 «Зменшення корисності активів» : Наказ Міністерства фінансів України від 24.12.2004 р. № 817. Дата оновлення: 10.01.2012. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0035-05> (дата звернення 18.10.2019).
62. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 32 «Інвестиційна нерухомість» : Наказ Міністерства фінансів України від 02.07.2007 р. № 779. Дата оновлення: 10.01.2012. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0823-07> (дата звернення 18.10.2019).
63. Попович П.Я. Економічний аналіз діяльності суб'єктів господарювання : підручник. Тернопіль: Економічна думка, 2012. 454 с.
64. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV. Дата оновлення: 16.11.2018. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14> (дата звернення 18.10.2019).
65. Про затвердження типових форм з обліку та списання основних засобів суб'єктами державного сектору та порядку їх складання : Наказ Міністерства фінансів України від 13.09.2016 р. № 818. Дата оновлення: 13.09.2016. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1336-16> (дата звернення 18.10.2019).
66. Про затвердження типових форм первинного обліку : Наказ Міністерства статистики України від 29.12.1995 р. № 352. Дата

оновлення: 10.02.1999. URL: <http://www.buhoblik.org.ua/uchet/uchet-osnovnyx-sredstv/522-nakaz-ministerstva-statistiki-352.html> (дата звернення 18.10.2019).

67. Самбурська Н.І. Обліково-аналітичне забезпечення управління основними засобами: теорія і практика (на прикладі підприємств водопровідно-каналізаційного господарства) : монографія. Полтава : РВВ ПУЕТ, 2015. 289 с.
68. Семеген Л. Методика обліку витрат на поліпшення та утримання інших необоротних матеріальних активів. *Економічний аналіз*. 2010. Вип. 6. С. 321-325.
69. Скорнякова Ю.Б. Бухгалтерський облік : навч. посіб. Запоріжжя : ЗНУ, 2013. 120 с.
70. Скорнякова Ю.Б. Витрати на ремонт та поліпшення основних засобів: обліково-податковий аспект. *Інвестиції: практика та досвід. Науково-практичний журнал*. 2019. № 12. С. 37-42.
71. Скорнякова Ю.Б. Теорія бухгалтерського обліку: основи обліку : конспект лекцій. Запоріжжя : Запорізький національний університет, 2019. 90 с.
72. Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов. Москва : Эксмо, 2007. Т. 1. 376 с.
73. Танчин А.І. Ефективність використання основних засобів на підприємстві: система показників оцінки та напрями їх підвищення. *Наукові записки Національного університету «Острозька академія». Серія Економіка*. 2017. № 4 (32). С. 77-80.
74. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський облік на підприємствах України з різними формами власності : навч.-метод. посіб. Київ : А.С.К., 2003. 782 с.
75. Утенкова К.О. Відтворення основних засобів та його фінансове забезпечення у сільському господарстві : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.07.02 / Харківський національний аграрний університет ім.

- В.В. Докучаєва. Харків, 2006. 20 с.
76. Череп А.В. Ефективність використання основних фондів підприємства. *Держава та регіони*. 2009. № 6. С. 212-215.
77. Черненко С.К. Природа основних засобів : монографія. Рівне : Арніка, 2006. 84 с.
78. Чуев И.Н. Комплексный экономический анализ хозяйственной деятельности. Минск : Институт экономики, 2006. 368 с.
79. Чумаченко М.Г. Економічний аналіз : навч. посіб. Київ : КНЕУ, 2003. 556 с.
80. Шеремет А.Д. Комплексный анализ хозяйственной деятельности : учеб. пособ. Минск : Институт экономики, 2006. 415 с.
81. Янчев А.В. Основний капітал в умовах ринкової економіки. Збірник тез Міжнародної науково-практичної конференції «Стратегічні напрями розвитку підприємств харчових виробництв і торгівлі». Харків : ХДАТОХ, 2002. С. 331-332.
82. Barker R. Short Introduction to Accounting. Cambridge University Press, 2012. 171 p.
83. Vmeimans R. The capacity aspect of inventories and fixed assets. Lecture notes in economics and mathematical systems. 2012. v. 267. 165 p.
84. Datar S. M., Foster G., Horngren C.T. Cost accounting: a Managerial emphasis New Jersey: Prentice Hall, Inc. Upper Saddle River, 2000. 1008 p.
85. Ferquson C. Seow P.-S. Accounting information systems research over the past decade: Past and future trend. *Accounting & Finance*. 2011. № 51. pp. 235-251.
86. Kieso Donald E., Kimmel Paul D., Weygandt Jerry J. Accounting – Tools for business decision making. Wiley, 2011. 1458 p.

Додаток А

Характеристика методів нарахування амортизації основних засобів

Назва та сутність методу	Формули розрахунку
Прямолінійний метод, за яким річна сума амортизації визначається діленням вартості, яка амортизується, на строк корисного використання об'єкта ОЗ	$AP = (ПВ - ЛВ) / T,$ <p><i>AP</i> – річна амортизація; <i>ПВ</i> – первісна вартість; <i>ЛВ</i> – ліквідаційна вартість; <i>T</i> – термін корисного використання</p>
Метод зменшення залишкової вартості, за яким річна сума амортизації визначається як добуток залишкової вартості об'єкта на початок звітного року або первісної вартості на дату початку нарахування амортизації та річної норми амортизації. Річна норма амортизації (у відсотках) обчислюється як різниця між одиницею та результатом кореня ступеня кількості років корисного використання об'єкта з результату від ділення ліквідаційної вартості об'єкта на його первісну вартість	$AP = ЗВ \cdot НА,$ $НА = \left(1 - \sqrt[T]{\frac{ЛВ}{ПВ}} \right),$ <p><i>ЗВ</i> – залишкова вартість; <i>НА</i> – норма амортизації</p>
Метод прискореного зменшення залишкової вартості, за яким річна сума амортизації визначається як добуток залишкової вартості об'єкта на початок звітного року або первісної вартості на дату початку нарахування амортизації та річної норми амортизації, яка обчислюється, виходячи із строку корисного використання об'єкта, і подвоюється	$AP = ЗВ \cdot 2НА,$ $НА = \frac{1}{T}$
Кумулятивний метод, за яким річна сума амортизації визначається як добуток вартості, яка амортизується, та кумулятивного коефіцієнту, що розраховується шляхом ділення кількості років, що залишились до кінця строку корисного використання об'єкта основних засобів, на суму числа років його корисного використання	$AP = (ПВ - ЛВ) \cdot Кк,$ $Кк = t / \Sigma T,$ <p><i>Кк</i> – коефіцієнт кумуляції; <i>t</i> – кількість років до кінця експлуатації основного засобу; <i>Σ T</i> – сума чисел терміну корисного використання</p>
Виробничий метод, за яким місячна сума амортизації визначається як добуток фактичного місячного обсягу продукції (робіт, послуг) та виробничої ставки амортизації, що обчислюється шляхом ділення вартості, яка амортизується, на загальний очікуваний обсяг виробництва продукції (робіт, послуг)	$AM = ФВП_m \cdot ВС,$ $ВС = (ПВ - ЛВ) / ПВП$ <p><i>AM</i> – місячна сума амортизації; <i>ФВП_m</i> – фактичний випуск продукції за місяць; <i>ВС</i> – виробнича ставка; <i>ПВП</i> – плановий випуск продукції</p>

Додаток Б

**Схема вдосконалення відображення в обліку витрат
на ремонт основних засобів**

Нормативне регулювання обліку витрат на підтримку та поліпшення якісних характеристик основних засобів:	
<p>Капітальні витрати: п. 14 П(с)БО 7: «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».</p> <p>Поточні витрати: п. 15 П(с)БО 7: «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».</p>	
Практика здійснення ремонтів основних засобів:	
<p>Ремонтні роботи, що фактично спрямовані на підтримання об'єкта основних засобів в робочому стані та одержання первісно визначеної суми майбутніх економічних вигод від його використання, призводять одночасно до поліпшення його якісних характеристик, адже ремонт здійснюється із використанням сучасних і більш прогресивних матеріалів, запасних частин і відповідно технології.</p>	
Наслідки невизначеності щодо визнання витрат на ремонт основних засобів поточними або капітальними:	
<p>Конфлікти із працівниками Державної податкової служби, які вважають, що витрати на ремонти із елементами поліпшення не мають бути віднесені до поточних витрат діяльності, донарахування під час перевірок сум податку на прибуток до сплати, застосування штрафних санкцій та пені.</p>	
ПРОПОЗИЦІЇ ЩОДО ВИРІШЕННЯ ПРОБЛЕМНОГО ПИТАННЯ:	
На рівні окремих підприємств на прикладі ТОВ «Промінь»	На законодавчому рівні
<p>Розробка технічними фахівцями підприємства «Положення про ремонти та поліпшення основних засобів»</p> <p>Отримання від технічних фахівців доповідних записок щодо типу кожного ремонту</p>	В площині податкового законодавства:
	<p>запровадження вартісної межі віднесення до поточних витрат діяльності витрат на відновлення та покращення основних засобів (у відсотках від суми нарахованих амортизаційних відрахувань) із капіталізацією витрат понад таку межу</p>
	В площині організації бухгалтерського обліку:
	<p>самостійне рішення підприємств щодо доцільності запровадження вартісної межі віднесення до поточних витрат діяльності витрат на відновлення та покращення основних засобів</p>