

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ЗАПОРІЗЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

ЕКОНОМІЧНИЙ ФАКУЛЬТЕТ

Кафедра обліку та оподаткування

Кваліфікаційна робота

магістра

на тему: Облік операцій з основними засобами та аналіз ефективності
їх використання на ТОВ «Бакай-Агро»

Виконала: студентка 2 курсу, групи 8.0719-з
спеціальності 071 «Облік і оподаткування»
освітньо-професійної програми «Облік і аудит»
спеціалізації облік і аудит на підприємствах
малого бізнесу

І.А. Шкорубська

Керівник: к.е.н., доцент Гринь В.П.

Рецензент: к.е.н., доцент Саєнко О.Р.

Запоріжжя 2020

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ЗАПОРІЗЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Факультет економічний
Кафедра обліку та оподаткування
Рівень вищої освіти магістр
Спеціальність 071 «Облік і оподаткування»
Освітньо-професійна програма «Облік і аудит»
Спеціалізація облік і аудит на підприємствах малого бізнесу

ЗАТВЕРДЖУЮ:

Зав. кафедри _____ Н.М. Проскуріна
«___» _____ 2020р.

З А В Д А Н Н Я

НА КВАЛІФІКАЦІЙНУ РОБОТУ СТУДЕНТЦІ

Шкорубській Ірині Анатоліївні

1. Тема роботи: Облік операцій з основними засобами та аналіз ефективності їх використання на ТОВ «Бакай-Агро»
керівник роботи Гринь Вікторія Петрівна, к.е.н., доцент,
затверджені наказом ЗНУ від 18.06.2020 р., № 810-с.
2. Строк подання студентом роботи 02 грудня 2020 р.
3. Вихідні дані до роботи: спеціальна література, законодавчі та нормативні акти, статистичні дані, облікові дані підприємства ТОВ «Бакай-Агро».
4. Зміст розрахунково-пояснювальної записки (перелік питань, які потрібно розробити): дослідити теоретико-методичні основи обліку та аналізу основних засобів на підприємстві; вивчити діючу систему обліку операцій щодо руху основних засобів на ТОВ «Бакай-Агро»; проаналізувати стан основних засобів та обґрунтувати напрями підвищення ефективності їх використання на підприємстві ТОВ «Бакай-Агро».
5. Перелік графічного матеріалу (з точним зазначенням обов'язкових креслень): 19 рис., 21 табл. та 9 формул.

6. Консультанти розділів роботи

Розділ	Консультант	Підпис, дата	
		Завдання видав	Завдання прийняв
1	к.е.н., доцент Гринь В.П.	19.08.2020	19.08.2020
2	к.е.н., доцент Гринь В.П.	16.09.2020	16.09.2020
3	к.е.н., доцент Гринь В.П.	07.10.2020	07.10.2020

7. Дата видачі завдання: 08 липня 2020р.

КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

№ з/п	Назва етапів кваліфікаційної роботи	Строк виконання етапів роботи	Примітка
1.	Складання плану роботи, підбір літератури	липень 2020	виконано
2.	Написання вступу	липень 2020	виконано
3.	Виконання першого розділу	серпень 2020	виконано
4.	Виконання другого розділу	вересень 2020	виконано
5.	Виконання третього розділу	жовтень 2020	виконано
6.	Написання висновків	листопад 2020	виконано
7.	Оформлення роботи, одержання відгуку та рецензії	листопад 2020	виконано
8.	Подання роботи на кафедру	грудень 2020	виконано

Студентка _____
(підпис)

І.А. Шкорубська

Керівник роботи _____
(підпис)

В.П. Гринь

Нормоконтроль пройдено

Нормоконтролер _____

В.В. Сьомченко

РЕФЕРАТ

Кваліфікаційна робота: 120 с., 3 розділи, 21 табл., 19 рис., 4 додатка, 76 джерел.

АМОРТИЗАЦІЯ, ОБЛІК, ОСНОВНІ ЗАСОБИ, ОЦІНКА, ОНОВЛЕННЯ, КЛАСИФІКАЦІЯ, СОБІВАРТІСТЬ, ІНВЕНТАРИЗАЦІЯ, АНАЛІЗ, ЕФЕКТИВНІСТЬ

Об'єкт дослідження – процеси формування та використання основних засобів, що підлягають відображенню в бухгалтерському обліку, аналізу та фінансовій звітності ТОВ «Бакай-Агро»

Метою кваліфікаційної роботи є обґрунтування теоретичних положень та розробка практичних рекомендацій щодо удосконалення обліково-аналітичного забезпечення управління основними засобами підприємств, що забезпечить їх ефективне функціонування.

Методи дослідження: системний підхід до вивчення економічних явищ і процесів. Під час виконання дослідження використано загальнонаукові методи пізнання: історичний метод, методи індукції та дедукції, теоретичного узагальнення і порівняння; методи причинно-наслідкового зв'язку та абстрактно-логічний метод.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в теоретико-методичному обґрунтуванні та вирішенні комплексу питань, пов'язаних з удосконаленням обліку та підвищенням дієвості аналітичної інформації для забезпечення ефективного управління основними засобами. У процесі дослідження отримано такі наукові результати, яким притаманна наукова новизна:

набули подальшого розвитку:

– тлумачення поняття «основний капітал» та «основні засоби»,

внаслідок чого розмежовано економічну сутність цих понять, уточнено визначення основних засобів як об'єкту бухгалтерського обліку суб'єкта господарювання, незалежно від форми власності та галузевої спрямованості;

– методику обліку виведення з експлуатації основних засобів у зв'язку з консервацією, які тимчасово не використовуються у виробничому процесі, що забезпечить достовірне відображення витрат в бухгалтерському обліку та сприятиме зниженню собівартості продукції в частині амортизації.

Отримані результати дослідження спрямовані на підвищення достовірності, оперативності та аналітичності облікової інформації для забезпечення дієвості контролю та управління основними засобами господарства як складової виробничого потенціалу та витратами на їх використання й відтворення; можуть впроваджуватися в практику роботи сільськогосподарських підприємств. Застосування на практиці запропонованих рекомендацій дозволить забезпечити адекватне відображення операцій з обліку основних засобів сучасним умовам господарювання; своєчасне одержання та аналіз необхідної інформації керівництвом для раціонального використання основних засобів і виробничих потужностей підприємства.

SUMMARY

Qualifying work contains 120 pp., 3 sections, 19 fig., 21 tab., 4 applications, 76 references.

DEPRECIATION, ACCOUNTING, FIXED ASSETS, ASSESSMENT, UPDATING, CLASSIFICATION, COST, INVENTORY, ANALYSIS, EFFICIENCY

The object of study – processes of formation and use of fixed assets to be reflected in the accounting, analysis and financial reporting of LLC "Bakai-Agro"

The aim of the qualification is substantiation of theoretical provisions and development of practical recommendations on improvement of accounting and analytical support of asset management companies that will ensure their effective functioning.

Research methods: system approach to the study of economic phenomena and processes. During the execution of the study used General scientific methods of cognition: historical method, methods of induction and deduction, of theoretical generalizations and comparisons.

The scientific novelty of the obtained results is theoretical and methodical substantiation and solving complex issues related to improving accounting and increase of effectiveness of analytical information for the effective management of fixed assets. During the study, obtained the following scientific results that are characterized by scientific novelty:

Got further development

- interpretation of the concept of “fixed capital” and “fixed assets”, resulting in differentiated economic essence of these concepts, clarifies the definition of fixed assets as object of accounting of an economic entity, irrespective of form of ownership and sector of

- method of accounting for decommissioning of fixed assets in connection with conservation that are temporarily not used in the production process, ensuring accurate reflection of costs in accounting and will contribute to the reduction of production costs in terms of depreciation.

The results of research aimed at improving the reliability, efficiency and analyticity of accounting information to ensure the effectiveness of control and management of fixed assets management, as a component of productive capacity and the cost of their use and reproduction. The practical application of the proposed recommendations will provide an adequate reflection of operations in accounting of fixed assets the current economic conditions

ЗМІСТ

ЗАВДАННЯ НА КВАЛІФІКАЦІЙНУ РОБОТУ

РЕФЕРАТ

SUMMARY

СКРОЧЕННЯ ТА УМОВНІ ПОЗНАКИ

ВСТУП.....	9
1 ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ОПЕРАЦІЙ З ОСНОВНИМИ ЗАСОБАМИ ТА АНАЛІЗУ ЕФЕКТИВНОСТІ ЇХ ВИКОРИСТАННЯ НА ПІДПРИЄМСТВІ	
1.1 Економічна сутність основних засобів як об'єкта обліку	14
1.2 Методичні засади обліку руху основних засобів.....	29
1.3 Методичні підходи до аналізу стану та ефективності використання основних засобів.....	41
2 ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ НА ТОВ «БАКАЙ-АГРО»	
2.1 Організаційно-економічна характеристика підприємства	51
2.2 Облік руху основних засобів на підприємстві.....	60
2.3 Шляхи удосконалення обліку основних засобів на підприємстві.....	82
3 АНАЛІЗ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ТА НАПРЯМИ ПІДВИЩЕННЯ ЕФЕКТИВНОСТІ ЇХ ВИКОРИСТАННЯ НА ТОВ «БАКАЙ-АГРО»	
3.1 Аналіз руху та технічного стану основних засобів	90
3.2 Аналіз ефективності використання основних засобів	97
3.3 Напрями підвищення ефективності управління основними засобами	104
ВИСНОВКИ.....	110
ПЕРЕЛІК ДЖЕРЕЛ ПОСИЛАНЬ.....	113

ДОДАТОК А Види оцінки основних засобів	121
ДОДАТОК Б Класифікація основних засобів згідно Податкового Кодексу України.....	123
ДОДАТОК В Характеристика методів зносу основних засобів.....	124
ДОДАТОК Д Інвентарна картка обліку основних засобів	125

СКОРОЧЕННЯ ТА УМОВНІ ПОЗНАКИ

ЗУ – Закон України

КМУ – Кабінет міністрів України

П(С)БО – Положення (Стандарт) бухгалтерського обліку

ТЗВ – Транспортно-заготівельні витрати

ПДВ – Податок на додану вартість

грн. – гривень

тис. грн. – тисяч гривень

год. – годин

люд. – людини

т – тони

м² – квадратний метр

м³ – кубічний метр

р. – рік

рр. – роки

і т.д. – і так далі

в т.ч. – в том числі

% – відсотки

ВСТУП

Невід’ємною складовою сфери матеріального виробництва національної економіки є сільське господарство, належний стан матеріально-технічної бази якого – один з вирішальних факторів забезпечення продовольчої безпеки держави. Підтвердженням доцільності покращення стану матеріально-технічної бази галузі є беззаперечний факт, адже Україна має відповідні для розвитку сільського господарства природно-кліматичні умови. Своєї актуальності проблема обліку основних засобів набула у зв'язку з потребою отримати власниками, кредиторами й інвесторами оперативної та достовірної інформації щодо стану, руху, оновлення та ефективності використання основних засобів. Адже раціональне використання основних засобів і виробничих потужностей підприємства сприяє покращенню всіх техніко-економічних показників, в тому числі збільшенню випуску продукції, зниженню її собівартості, трудомісткості виготовлення.

Тому необхідно забезпечити контроль за їх наявністю, зберіганням, правильністю обліку, оцінки, переоцінки, відображення операцій надходження і вибуття, нарахування амортизації, відновлення основних засобів та аналізу ефективності їх використання.

Фундаментальний внесок у дослідження питань формування та відтворення основних засобів у сільському господарстві зробили такі відомі вітчизняні вчені: В.В. Адамчук, В.Г. Андрійчук, Я.К. Білоусько, П.І. Гайдуцький, В.М. Геєць, Т.О. Осташко, Б.Й. Пасхавер, Г.М. Підлісецький, В.Л. Товстопят, Є.І. Ходеківський. Особливої уваги заслуговують праці з питання сутності амортизації та її впливу на відновлення основних засобів, оскільки це є ключовим внутрішнім джерелом відтворення, що розглядаються в роботах таких вітчизняних вчених, як М. М. Александрова, Л. В. Городянська, Г. В. Довбиш та інші.

Питання аналізу ефективного використання основних засобів

сільськогосподарського підприємства знайшли відображення в працях О.М. Царенко, В.Г. Андрійчука, Г.В. Савицької та інших.

Вивчення теоретичних положень, опублікованих праць вітчизняних і зарубіжних вчених, практики діяльності підприємств свідчить, що облік основних засобів в останній час дещо ускладнився, а ряд проблем негативно впливають на процес управління виробництвом, знижуючи ефективність використання основних засобів. Дискусійність багатьох теоретичних положень, практична значимість обліку й аналізу основних засобів, недостатній рівень їх дослідження з погляду сучасних потреб управління зумовили вибір теми та визначили спрямованість дослідження.

Отже, актуальність теми полягає у тому, що забезпечення збалансованого розвитку сільськогосподарського виробництва, підвищення його конкурентоспроможності та ефективності використання ресурсного потенціалу підприємства пов'язано із формуванням системи обліково-аналітичної інформації. Тому сьогодні об'єктивно виникли умови для перегляду існуючої практики організації обліку та аналізу основних засобів.

Метою кваліфікаційної роботи є обґрунтування теоретичних положень та розробка практичних рекомендацій щодо удосконалення обліково-аналітичного забезпечення управління основними засобами підприємств, що забезпечить їх ефективне функціонування.

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

- визначити економічну сутність основних засобів;
- дослідити склад та класифікацію основних засобів;
- провести аналіз нормативної бази та спеціальної літератури з питань обліку та аналізу основних засобів підприємства;
- з'ясувати основні напрями методики аналізу використання основних засобів;
- дослідити діючу систему обліку руху основних засобів на ТОВ «Бакай-Агро» та запропонувати напрями її удосконалення;

- проаналізувати технічний стан та ефективність використання основних засобів підприємства;
- обґрунтувати напрями підвищення ефективності управління основними засобами підприємства.

Об'єкт дослідження – процеси формування та використання основних засобів, що підлягають відображенню в бухгалтерському обліку, аналізу та фінансовій звітності ТОВ «Бакай-Агро»

Предметом дослідження є сукупність теоретичних, методологічних та практичних аспектів обліку та аналізу основних засобів на підприємстві.

Для досягнення поставленої мети були використані наукові методи, які застосовуються при вивченні соціально-економічних процесів і явищ, а саме: методи наукового узагальнення (при уточненні сутності поняття «основні засоби»); методи індукції та дедукції (при дослідженні теоретичних питань бухгалтерського обліку основних засобів); методи класифікації, порівняння, наукової абстракції, системного та комплексного аналізу (при розробці пропозицій щодо удосконалення обліку основних засобів); методи економічного аналізу (під час проведення аналізу стану та ефективності використання основних засобів) та ін.

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

- розмежовано поняття «основний капітал» та «основні засоби», уточнено визначення основних засобів як об'єкту бухгалтерського обліку суб'єкта господарювання, незалежно від форми власності та галузевої спрямованості;
- запропоновано узагальнену класифікацію основних засобів, яка враховує їх поділ за призначенням, за належністю, за використанням та видову класифікацію в розрізі виробничих і невиробничих основних засобів;
- обґрунтовано методичну доцільність відображати капіталізацію фінансових витрат для основних засобів при визнанні їх кваліфікованим активом на рахунку 95 «Фінансові витрати», а потім розподіляти на рахунок

15 «Капітальні інвестиції» (в сумі капіталізованих фінансових витрат, пов'язаних із створенням кваліфікованого активу основного засобу);

– методику обліку виведення з експлуатації основних засобів у зв'язку з консервацією, які тимчасово не використовуються у виробничому процесі шляхом відкриття додаткових субрахунків другого порядку до субрахунків 103-106; відображенням таких основних засобів на відповідних рівнях аналітичного обліку субрахунків 103-106, що забезпечить достовірне відображення витрат в бухгалтерському обліку та сприятиме зниженню собівартості в частині амортизації;:

– наведені шляхи підвищення ефективності управління основними засобами на підприємстві.

Теоретичною та методичною основою дослідження є праці вітчизняних і зарубіжних вчених з проблем бухгалтерського обліку і аналізу основних засобів; законодавчі та нормативні акти з питань бухгалтерського обліку, зокрема з обліку основних засобів тощо.

Застосування на практиці запропонованих автором рекомендацій дозволить забезпечити адекватне відображення операцій з обліку основних засобів сучасним умовам господарювання; своєчасне одержання та аналіз необхідної інформації керівництвом. Отримані результати дослідження спрямовані на підвищення достовірності, оперативності та аналітичності облікової інформації для забезпечення дієвості контролю та управління основними засобами господарства як складової виробничого потенціалу; можуть впроваджуватися в практику роботи вітчизняних підприємств.

Основні результати дослідження, що викладені в кваліфікаційній роботі, пройшли апробацію: шляхом обговорення на XIII Міжнародної науково-практичної конференції «Управління соціально-економічним розвитком регіонів та держави» (Запоріжжя, квітень 2020); на XV Міжнародної науково-практичної конференції «Виклики та перспективи розвитку нової економіки на світовому, державному та регіональному рівнях» (Запоріжжя, 2020); шляхом публікації двох наукових статей:

«Методичні аспекти аналізу основних засобів та виявлення факторів впливу на ефективність їх використання на підприємстві» в збірнику наукових статей молодих вчених «Обліково-аналітичне забезпечення управління розвитком підприємства» (Запоріжжя: ЗНУ, 2020); та статті «Напрями удосконалення обліку основних засобів на сільськогосподарських підприємствах» у збірнику наукових праць молодих учених, аспірантів і студентів «Нова економіка» (Запоріжжя: ЗНУ, 2020).

Кваліфікаційна робота складається із вступу, трьох розділів, висновків, переліку посилань і додатків. Основний зміст викладено на 120 сторінках друкованого тексту.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ОПЕРАЦІЙ З ОСНОВНИМИ ЗАСОБАМИ А АНАЛІЗ ЕФЕКТИВНОСТІ ЇХ ВИКОРИСТАННЯ НА ПІДПРИЄМСТВІ

1.1 Економічна сутність основних засобів як об'єкта обліку

Матеріальною основою виробничого процесу, насамперед, є засоби праці, які характеризують технічний та економічний рівень розвитку суспільства і виступають необхідним елементом виробництва, обігу та надання послуг. На підприємствах сукупність засобів праці набуває економічної форми основних засобів. Від їх стану, досконалості багато в чому залежить управління та економіка підприємства, в тому числі і сільськогосподарського. Основні засоби складають основу матеріально-технічної бази та є важливою складовою виробничого потенціалу підприємства. Рациональне використання основних засобів, швидке освоєння введених потужностей, зниження простоїв транспортних засобів і обладнання, господарське ставлення до техніки позитивно впливає на результати господарської діяльності. На сучасному етапі розвитку вітчизняним підприємствам необхідно прискорити оновлення виробничих засобів, в першу чергу, за рахунок більш швидкої заміни малоефективного обладнання прогресивним, високопродуктивним для підвищення ефективності виробництва, та максимального завантаження обладнання.

Роль основних засобів у процесі виробництва, особливості їх відтворення в умовах ринкової економіки обумовлює особливі вимоги до інформації про наявність, рух, стан і використання основних засобів. Ринкова система управління потребує більш оперативної і комплексної інформації щодо основних засобів. Облік повинен бути побудований таким чином, щоб з

нього можливо було б отримати не тільки звітні дані, але й іншу інформацію, в якій виникає потреба.

Значення вивчення та дослідження такої економічної категорії як основні засоби зумовлюється наступним:

– основні засоби, які призначені для використання у виробництві, складають матеріальну основу продуктивних сил, виробничий апарат та засоби праці, наявність та склад яких визначає економічний потенціал суспільства. «Економічні епохи відрізняються не тим, що виробляється, а тим, як виробляється, якими засобами праці» [46];

– основні засоби, які використовуються у невиробничій сфері створюють умови, сприяють підвищенню рівня науки та культури, покращанню здоров'я та соціальному розвитку суспільства;

– підвищення якісного складу основних засобів – це передумова підвищення продуктивності праці.

Категорію «основні засоби» можна розглядати з позиції капіталу, засобів праці, об'єкта обліку. З точки зору складової капіталу розглядав основні засоби видатний економіст А.Сміт. Підставою для віднесення основних засобів саме до основного капіталу стало розмежування капіталу на основний та оборотний а також визначення їх характерних відмінностей. Ним було введено у політичну економію узагальнюючі поняття основного та оборотного капіталу. Так, він вбачав розбіжністю між основним і оборотним капіталом спосіб, у який вони приносять дохід. Що стосується саме основного капіталу, то, на його думку це капітал, направлений на поліпшення землі, купівлю машин та устаткування, інструментів та інших предметів, які приносять дохід, залишаючись у одній і той же натурально-речовій формі у одного власника. А. Сміт вважав, що основний капітал в обігу взагалі не знаходиться тому, що весь час знаходиться у одного власника, а прибуток він приносить лише за допомогою оборотного капіталу. Це була помилка Сміта, тому що у обігу беруть участь обидві частини капіталу. Він невірно трактував обіг як рух речей та передачу права власності

з рук у руки. Дійсно, елементи основного капіталу можуть не рухатись, але в обігу буде перебувати їх вартість.

У Д. Рікардо в основі поділу капіталу на основний та оборотний лежить строк використання цих частин капіталу. «В залежності від того, чи швидко зношується капітал та чи часто він потребує відтворення або споживається повільно, він відноситься або до основного або до оборотного капіталу» [6,с.15]. Він вірно відзначив, що однаковий вид капіталу, в залежності від галузі де він знаходиться або розглядається може виступати як основний, або як оборотний капітал.

Дж. С. Міль більш чітко вказав на багаторазову участь основного капіталу у виробничому процесі. «... значна частина капіталу, втілена в знаряддях виробництва, що відрізняються більш-менш тривалим існуванням яка використовується роллю у виробництві, не виключається з нього, а залишається в ньому, причому функція цієї частини капіталу не вичерпується одноразовим ужитком. До цього розряду капіталу відносяться будинки, машини й усі або велика частина предметів, іменованих приладами або інструментами.

Довговічність деяких із них дуже значна, і їхнє існування як знарядь виробництва подовжується 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» [63, с.195]. Таким чином, Дж. С. Міль вказав на такі ознаки основного капіталу, як тривале існування, багаторазовий ужиток та одержання доходу від його використання протягом тривалого періоду.

К. Маркс вже зазначав, що засоби праці протягом усього процесу їх функціонування зберігають свою форму по відношенню до продукту. Після повного фізичного зносу вони йдуть на брухт та замінюються новими. Для придбання засобів праці необхідно авансувати капітал одразу, але брати участь у обороті цей капітал буде частинами, по мірі зносу засобів праці. Наприклад, будівля, яка функціонує 50 років, буде переносити на продукт

щорічно $1/50$ частину своєї вартості.

Таким чином, авансована на засоби праці частина капіталу закріплюється на тривалий час у формі засобів праці і входить в обіг поступово, частинами, у тій її частині, в якій вона переноситься на виготовлені товари. Завдяки цій особливості ця частина постійного капіталу набуває форми основного капіталу.

«Щоб процес виробництва йшов безперервно, елементи оборотного капіталу повинні бути так постійно закріплені в цьому процесі, як і елементи основного капіталу але закріплені таким чином елементи першого постійно оновлюються «in natura» (засоби виробництва замінюються новими екземплярами того ж роду, робоча сила – шляхом постійного повторення її купівлі); навпаки, що стосується елементів основного капіталу, то за весь час існування вони не оновлюються і немає потреби повторювати акт їх купівлі.

У процесі виробництва завжди знаходяться сировина і допоміжні матеріали, але, в міру того як старі повністю споживаються при створенні готового продукту, вони завжди замінюються новими екземплярами того ж роду. Точно так у процесі виробництва постійно знаходиться і робоча сила, але знаходиться лише внаслідок постійного поновлення акта її купівлі, що часто супроводжується також заміною осіб. Навпаки, під час повторюючихся оборотів оборотного капіталу, у тих же повторюючихся процесах виробництва, продовжують функціонувати ті ж самі будівлі, машини і т.п.» [120, с.189].

К.Маркс остаточно визначив головну розбіжність між видами капіталу, яка, на його думку, полягає у способі перенесення своєї вартості на виготовлений продукт. Так, оборотний капітал (у формі матеріалів, заробітної плати) одразу і повністю переноситься на виготовлений продукт. А ось основний капітал (у формі будівель, устаткування та інші) звичайно не залишається одразу і повністю у виготовленому продукті, а переносить свою вартість на нього частинами.

Сутність основного капіталу і його взаємозв'язок з категорією «основні

засоби» схематично подано на рис. 1.1.

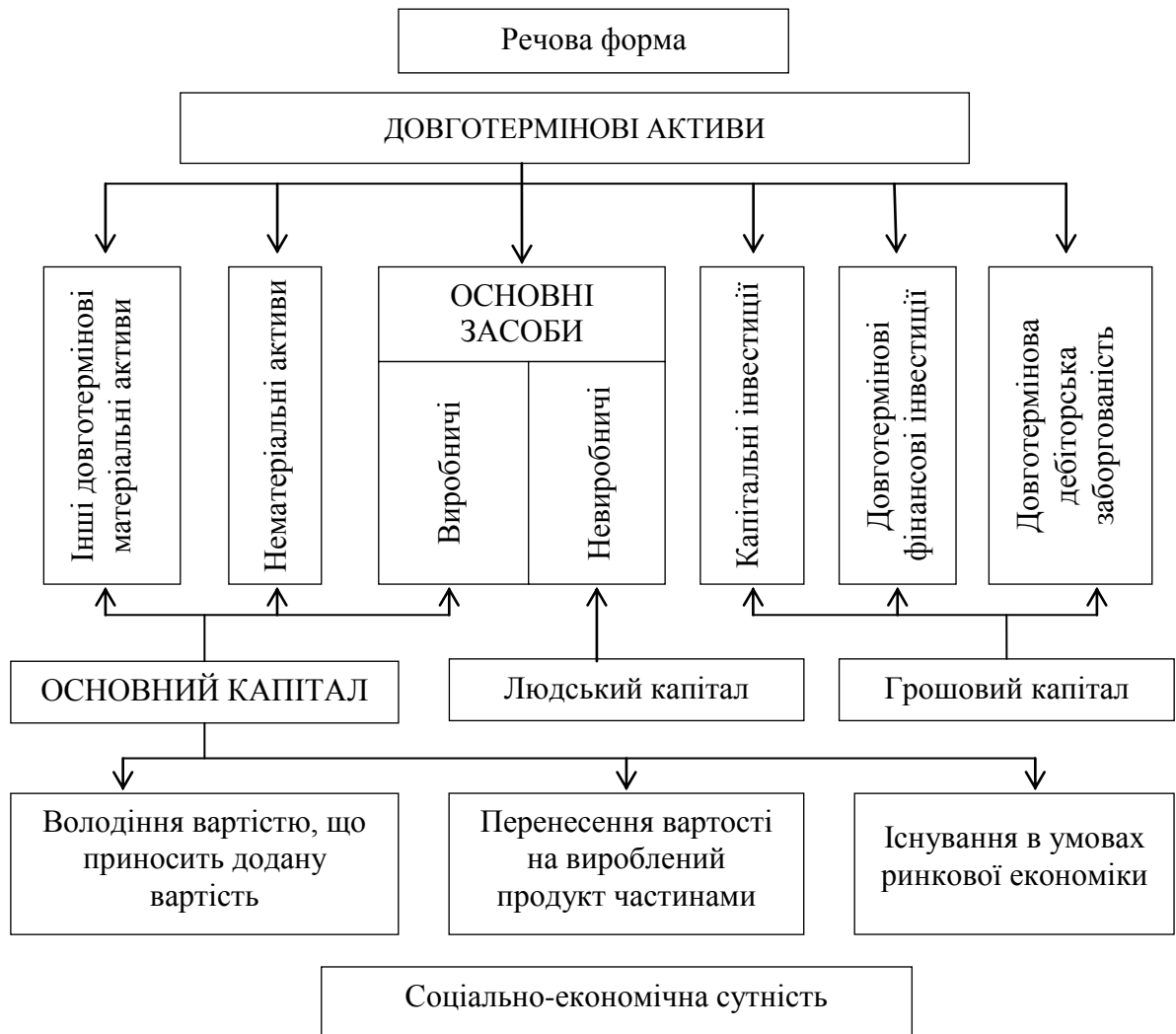


Рисунок 1.1 – Сутність основного капіталу

Критичний аналіз наукових підходів дозволив установити відмінності між поняттями «основні засоби» і «основний капітал», що полягають в їх соціально-економічній сутності. В умовах дії законів ринкової економіки вартість засобів праці, що використовуються у господарській діяльності підприємства більше одного року та переносять свою вартість у частині зносу на вироблений з їх допомогою продукт з метою максимізації прибутку, отримує форму основного капіталу. При цьому речовою стороною основного капіталу виступають виробничі основні засоби.

Дослідженням сутності дефініції «основні засоби» присвячені наукові

праці вітчизняних та зарубіжних вчених-економістів: В.Г. Андрійчука, Ф.Ф. Бутинця, Н.Г. Виговської, А.Г. Вознюка, М.Я. Демяненка, В.Г. Лінника, С.А. Николаєвої, Я.В. Соколова, В.В. Сопка, Л.К. Сук, В.С. Сухарського, В.Г. Швеця та ін. (таблиця 1.1).

Таблиця 1.1 – Тракткування дефініції «основні засоби» науковцями

Науковці	Визначення
Бойко В.М., Вашків П.Г.	Основні засоби – сукупність засобів праці, які функціонують у сфері матеріального виробництва в незмінній натуральній формі протягом тривалого часу та переносять свою вартість на заново створений продукт частинами в міру їх зношення
Сухарський В.С.	Основні засоби – це засоби праці виробничого і невиробничого призначення (будівлі, споруди, машини, передавальні пристрої, інвентар і т.п.), що беруть участь у процесі виробництва в продовж багатьох циклів, зберігаючи при цьому свою натуральну форму, і поступово переносять свою вартість на вироблену продукцію
Загородній А.Г., Вознюк Г.Л., Смовшенко Т.С.	Основні засоби – це сукупність матеріальних активів, які тривалий час у незмінній натурально-речовій формі використовуються у виробничому процесі
Бутинець Ф.Ф.	Основні засоби - матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх у процесі виробництва або постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він перевищує один рік)
Сук Л.К. Виговська Н.Г.	«Основні засоби» – це сукупність матеріально-речових цінностей, а «основні фонди» – це джерела формування основних засобів, їх значення відображаються у різних частинах балансу: основні засоби – в активі, основні фонди – в пасиві
Андрійчук В.Г.	«Фонди – це грошове вираження засобів праці (основних засобів), тоді як основні засоби є матеріально-речовими елементами
А. Сміт	Основний капітал – це капітал, направлений на поліпшення землі, купівлю машин та устаткування, інструментів та інших предметів, які приносять дохід, залишаючись у одній і тій же натурально-речовій формі у одного власника
Дж.С.Міль	Значна частина капіталу, втілена в знаряддях виробництва, що відрізняються більш-менш тривалим існуванням яка використовується роллю у виробництві, не виключається з нього, а залишається в ньому, причому функція цієї частини капіталу не вичерпується одноразовим ужитком. До цього розряду капіталу відносяться будинки, машини й усі або велика частина предметів, іменованих приладами або інструментами. Довговічність деяких із них дуже значна, і їхнє існування як знарядь виробництва подовжується багаторазовим повторенням виробничих операцій.
К. Маркс	Визначав основний капітал як капітал, що зберігає визначену споживну форму, що тривало функціонує і переносячи по частинах свою вартість на вартість продукції.

Проведені дослідження дозволяють зробити висновок, що відносно визначення дефініції «основні засоби» відсутнє єдине поняття категорії та її змістовне наповнення. Тому питання уточнення термінології є дискусійним і досить актуальним.

Отже, якщо розглядати такий об'єкт обліку як основні засоби з погляду економічної категорії, то потрібно сказати, що 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.

Досліджуючи категорію «основний капітал» науковці виділяють ряд критеріїв та ознак, які характеризують об'єкт, що відноситься до складу основного капіталу. Основними з них є:

- призначення (частина майна, від володіння якою підприємство може одержати прибуток);
- особливість перенесення вартості на вартість готового продукту; незмінність натуральної форми в процесі використання; термін використання (більше одного року або операційного циклу, якщо він триваліший за рік);
- сфера дії (виробництво продукції, надання послуг, здійснення адміністративних і збутових функцій);
- функціональна роль об'єктів (засоби праці, земля, об'єкти, що забезпечують умови для здійснення господарської діяльності підприємства)

З метою ведення бухгалтерського обліку під основним та оборотним капіталом сьогодні розуміють необоротні та оборотні активи, сутність яких визначено на законодавчому рівні. Згідно П(С)БО 1 необоротні активи – це всі активи, що не є оборотними, а оборотні активи гроші та їх еквіваленти, що не обмежені у використанні, а також інші активи, призначені для реалізації чи споживання протягом операційного циклу чи протягом дванадцяти місяців з дати балансу.

Подальші дослідження терміну сутності поняття «основні засоби»

доцільно провести у двох напрямках: згідно вимог нормативно-правової бази; за науковим підходом, який розглядає основні засоби як об'єкт обліку, аналізу, аудиту та управління.

Підходи до трактування сутності основних засобів у вітчизняному законодавстві та за МСБО 16 «Основні засоби» згруповані в таблиці 1.2.

Таблиця 1.2 – Сутність поняття «основні засоби» згідно нормативно-правових актів

Нормативний документ	Визначення основних засобів
П(С)БО 7 «Основні засоби»	матеріальні активи, які підприємство/установа утримує з метою використання їх у процесі виробництва/діяльності 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)
Положення з бухгалтерського обліку необоротних активів бюджетних установ	матеріальні активи, які утримуються установою для використання їх у виробництві/діяльності або при постачанні товарів, виконанні робіт і наданні послуг, для досягнення поставленої мети, та/або задоволення потреб установи, або здавання в оренду іншим особам і використовуються, за очікуванням, більше одного року
Податковий кодекс України	матеріальні активи, у тому числі запаси корисних копалин наданих у користування ділянок надр (крім вартості землі, незавершених капітальних інвестицій, автомобільних доріг загального користування, бібліотечних і архівних фондів, матеріальних активів, вартість яких не перевищує 6000 грн., невиробничих основних засобів і нематеріальних активів), що призначаються платником податку для використання у господарській діяльності платника податку, вартість яких перевищує 6000 грн. 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)
МСБО 16 «Основні засоби»	матеріальні об'єкти, які утримують для використання у виробництві або постачанні товарів чи наданні послуг, для надання в оренду іншим або для адміністративних цілей та використовуватимуть, за очікуванням, протягом більше одного звітного періоду

Проаналізувавши основні нормативно-правові акти з питань обліку основних засобів, можна зробити висновок, що усі джерела розглядають дані

об'єкти як матеріальні активи, які використовуються досить тривалий період для здійснення діяльності суб'єктом господарювання. Вартісний критерій, по якому об'єкти можуть бути віднесені до складу основних засобів, зазначений лише у Податковому кодексі України.

Науковці ж, вивчаючи питання основних засобів, намагаються уточнити дану категорію відповідно до конкретної галузі, потреб аналізу, управління тощо. Але необхідно зазначити, що серед науковців також відсутня єдина точка зору стосовно сутності основних засобів.

На основі проведеного аналізу наукової літератури можна зробити висновок, що під «основними засобами» розуміють засоби праці, які мають матеріально-речову форму і використовуються для ведення діяльності підприємством. Напрямок використання основних засобів залежить від галузевих особливостей. Тому, на підставі узагальнення наукових підходів та положень нормативних актів вважаємо за доцільне надати уточнене визначення поняття, та пропонуємо розглядати основні засоби як матеріальні активи, які суб'єкт використовує для здійснення усіх видів діяльності та задоволення потреб з очікуваним строком використання більше дванадцяти календарних місяців з дати введення в експлуатацію. Вважаємо, що запропоноване визначення характеризує основні засоби як об'єкт обліку будь-якого суб'єкта, незалежно від форми власності та галузевої спрямованості.

Відображенню в бухгалтерському обліку об'єкта основних засобів передують його визнання. Відповідно до П(С)БО 7 основні засоби визначені як матеріальні активи, тому повинні відповідати критеріям, властивим всім активам підприємства:

- основні засоби повинні акумулювати в собі майбутню економічну вигоду;
- вони повинні контролюватися підприємством у результаті минулих подій;
- об'єкт основних засобів може бути достовірно оцінений.

Отже, п.6 П(С)БО 7 однією з необхідних умов визнання об'єкта активом визначив можливість одержання в майбутньому економічних вигод від його використання. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» визначив економічну вигоду як «потенційну можливість одержання підприємством грошових коштів від використання активів» [54, ст. 1]. Якщо буквально розуміти дану вимогу закону, що найчастіше і здійснюється на практиці, то економічна вигода може надходити тільки у вигляді грошових коштів, тобто при реалізації активів підприємством. Виходить, що коли підприємство купує засоби праці не з метою їх наступного перепродажу, а для використання в господарській діяльності, не одержить у майбутньому грошових коштів, а отже й економічної вигоди.

За роз'ясненнями звернемося до міжнародних стандартів фінансової звітності, оскільки саме в них запозичене поняття «економічна вигода». Принципи підготовки і складання фінансової звітності визначають майбутню економічну вигоду як «потенціал, що може сприяти надходженню до підприємства, прямо або опосередковано, грошових коштів або їх еквівалентів» [14, с. 46].

Під прямим надходженням грошових коштів від використання основних засобів слід вважати можливість конвертованості об'єктів у грошові кошти, тобто їх продаж. У звичайних ж умовах, виконуючи свої функції в процесі господарської діяльності, основні засоби побічно сприяють надходженню грошових коштів. Таким чином, основні засоби є необхідною умовою для виробництва товарів або надання послуг, за які споживач готовий платити.

Олійник О.І. вказує на наявність деяких об'єктів основних засобів, що безпосередньо не збільшують економічних вигод, а лише сприяють їх одержанню від використання інших видів активів, наприклад, основні засоби адміністративного призначення [45].

Не можемо погодитися з твердженням, що деякі об'єкти не мають можливості самостійно приносити вигоду. Так, згідно п.55 Принципів

підготовки і складання фінансової звітності, можливі чотири шляхи надходження на підприємство майбутніх економічних вигод у результаті використання основних засобів:

- вони окремо або разом з іншими активами беруть участь у виробництві продукції або наданні послуг з метою реалізації підприємством;
- їх можна обміняти на інші активи, у тому числі на грошові кошти;
- ними можна погашати свої зобов'язання;
- вони можуть бути розподілені між власниками підприємства [14].

Тому, вважаємо, для уточнення критерію принесення об'єктом економічних вигод, доцільно в Законі «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» розкрити способи надходження на підприємство майбутніх економічних вигод від використання основних засобів, а саме: участь окремо або разом з іншими активами у виробництві продукції або наданні послуг; можливість обміну на інші активи; погашення ними зобов'язань підприємства; розподіл між власниками підприємства.

Наступною умовою визнання основних засобів є можливість їх контролю підприємством. З визначення активів, представленого в П(С)БО 2 «Баланс», незрозуміло, чи має контрольований об'єкт бути власністю підприємства або достатньо наявності прав володіння і користування ними. Не розкривають повною мірою сутності контролю і Принципи підготовки і складання фінансової звітності [39]. У навчальній літературі часто зазначається, що саме право власності на об'єкт є головним критерієм його відображення в активі, тобто обидва поняття наповнюються однаковим змістом. «Актив має контролюватися підприємством, тобто знаходиться у власності підприємства» [60, с. 112]. Таким чином, виникає необхідність розкриття сутності поняття «контроль» і його подальшої конкретизації.

Необхідною умовою правильного обліку й планування відтворення основних засобів підприємства є їхня класифікація. Під класифікацією основних засобів слід розуміти групування їх за певними ознаками в якісно

однорідні групи. Класифікація полегшує поточний облік основних засобів, спрощує складання звітності про наявність та рух основних засобів.

Відповідно до типової класифікації основні засоби поділяються за приналежністю, використанням та призначенням. За приналежністю основні засоби поділяються на власні та орендовані; за використанням – на діючі та недіючі; за призначенням – на виробничі і невиробничі.

За галузями діяльності основні виробничі засоби поділяються на такі, які використовуються у промисловості, сільському господарстві, транспорті, зв'язку, будівництві, торгівлі, громадському харчуванні, лісовому господарстві, матеріально-технічному постачанні і збуті, заготівлях, інших видах діяльності сфери матеріального виробництва, а також у житлово-комунальному господарстві, охороні здоров'я, фізичній культурі, соціальному забезпеченні, освіті, культурі, мистецтві, науці та науковому обслуговуванні, кредитуванні, управлінні та основні засоби, які використовуються громадськими організаціями. Для кожної галузі народного господарства, враховуючи її специфіку, класифікація основних засобів за натуральним (предметним) складом, виробничим призначенням конкретизується, але при цьому зберігається можливість приведення всіх галузевих класифікацій до народногосподарської.

Що стосується класифікації основних засобів, як об'єкта обліку, то на сьогоднішній день склалася ситуація, коли стали існувати дві окремі класифікації основних засобів в залежності від цільового та функціонального призначення – бухгалтерська та податкова. Класифікація у відповідності до П(С)БО 7 «Основні засоби» передбачає виділення 9 груп основних засобів і 7 груп інших необоротних матеріальних активів (рис. 1.2).

У Податковому Кодексі України зазначено 16 груп основних засобів, назва яких збігається з субрахунками бухгалтерського обліку та практично повторює їх класифікацію в П(С)БО 7 (Додаток Б).

Але, вони мають і певні відмінності, зокрема: класифікація основних засобів у бухгалтерському обліку на відміну від податкової класифікації не

пов'язана з нарахуванням амортизації, так як до кожної групи може бути застосовано любий з методів її нарахування.

Отже, дослідження сучасних ознак класифікації основних засобів, дозволило з'ясувати, що на даний момент існує дві окремі класифікації – бухгалтерська та податкова класифікація з метою нарахування амортизації.

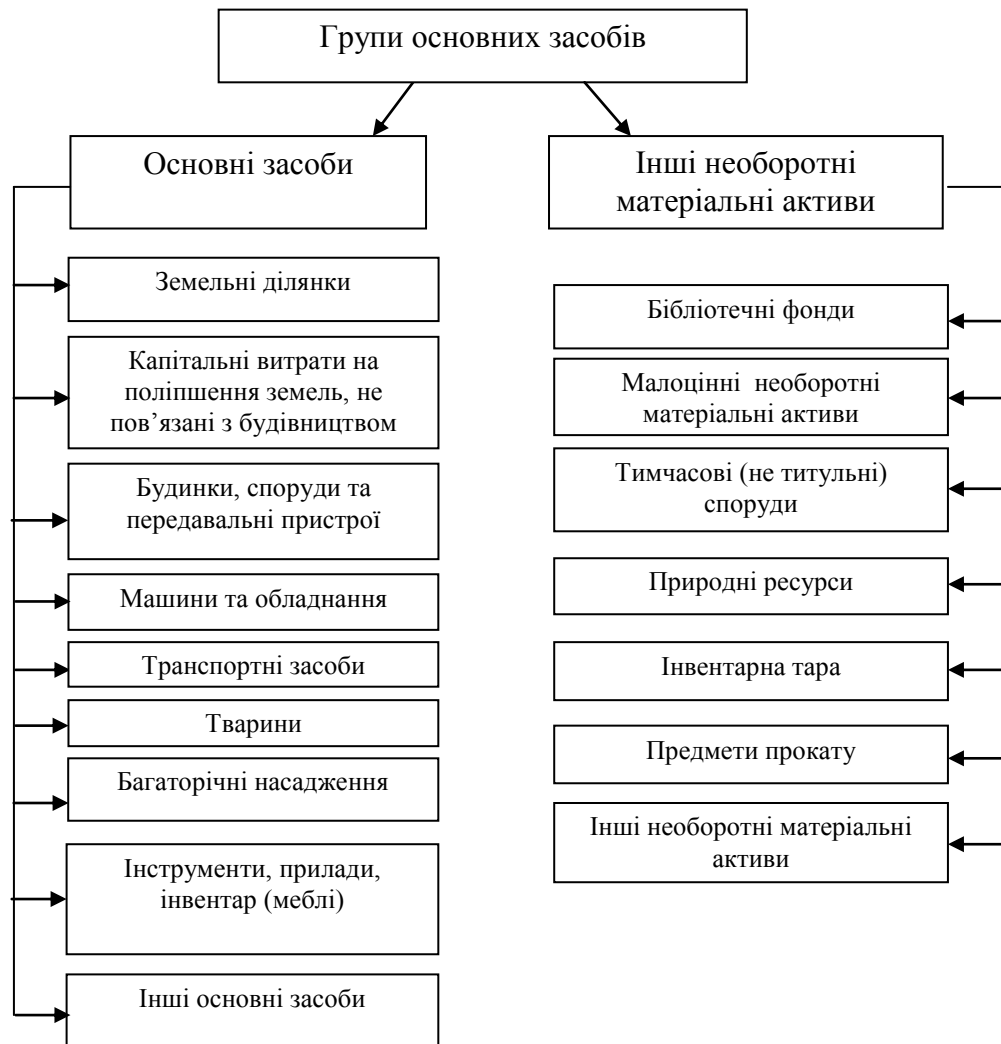


Рисунок 1.2 – Класифікація основних засобів згідно П(С)БО 7 «Основні засоби»

Враховуючи всі дискусійні моменти, нами розроблено класифікацію, яка враховує функціональне призначення основних засобів і поділяє їх на виробничі та невиробничі рис. 1.3.

Виробничими є ті основні засоби, які приймають безпосередньо участь

у процесі виробництва і пов'язані із створенням конкретного продукту, виконанням робіт та наданням послуг. Вони представлені будівлями, спорудами, машинами, станками, устаткуванням та ін.

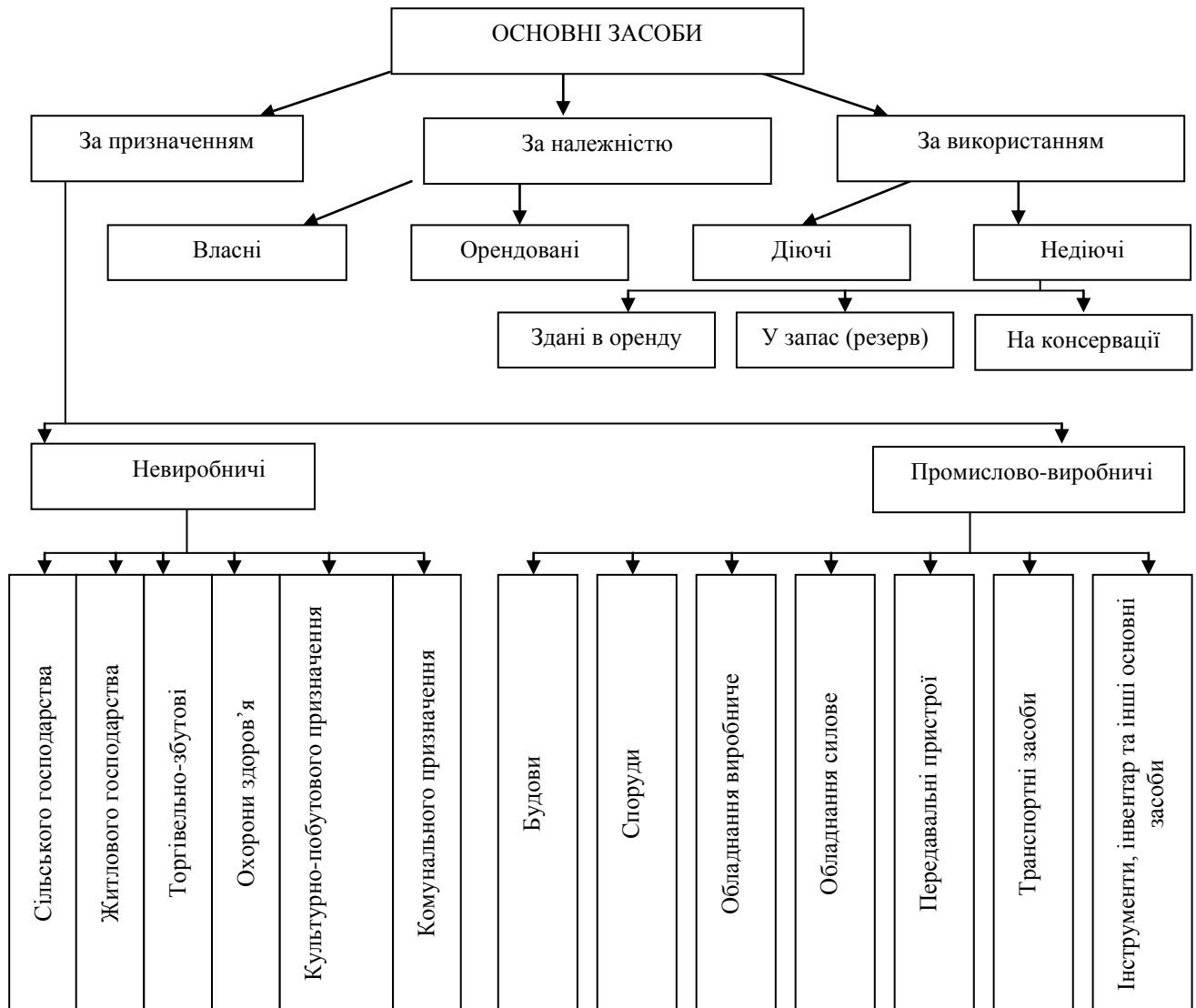


Рисунок 1.3 – Класифікація основних засобів

Основні засоби, які не приймають безпосередньо участі у процесі виробництва, робота яких спрямована на забезпечення соціальних і культурно-побутових потреб працівників підприємства, називаються невиробничими. Невиробничі основні засоби представлені будинками культури, спортивними комплексами, дитячими дошкільними закладами,

пральнями, лазнями, перукарнями та ін., які є власністю підприємства і використовуються у невиробничій сфері.

За використанням основні засоби поділяються на діючі та недіючі. Діючими є основні засоби, які приймають участь у роботі підприємства на даний час. Недіючими, в свою чергу, є основні засоби, які не використовуються в даний період в господарській діяльності у зв'язку із тимчасовою консервацією або очікуванням часу введення їх в експлуатацію.

За ознакою належності основні засоби поділяються на власні та орендовані. Власні основні засоби являються безпосередньо власністю підприємства і мають джерело свого утворення (внесок засновника до Статутного капіталу, заборгованість перед постачальниками, цільове фінансування і цільові надходження та ін.). Основні засоби, які використовуються на підприємстві, але не є його власністю, називаються орендованими. Треба зауважити, що з метою виключення можливості подвійного обліку одних і тих же засобів, у орендодавця орендовані основні засоби обліковуються на балансовому, а у орендаря на позабалансовому рахунку.

За результатами досліджень з'ясовано: в науковій та нормативній літературі відсутнє єдине трактування економічної суті поняття «основні засоби» як об'єкта обліку; на сьогоднішній існують облікова та податкова класифікації основних засобів, які мають певні відмінності.

На підставі теоретичного узагальнення встановлено відмінності між категоріями «основний капітал», «основні засоби»; розкрито зміст критеріїв визнання основних засобів активами підприємства та обґрунтовано доцільність уточнення критерію принесення об'єктом економічних вигод в нормативних документах за рахунок розкриття способів надходження на підприємство майбутніх економічних вигод від використання основних засобів; запропоновано узагальнену класифікацію основних засобів, яка враховує їх поділ за призначенням, за належністю, за використанням та видову класифікацію в розрізі виробничих і невиробничих основних засобів.

1.2 Методичні засади обліку руху основних засобів

До важливого питання бухгалтерського обліку основних засобів відноситься їх оцінка, оскільки від неї залежить корисність та достовірність облікової інформації. Розвиток ринкових відносин в Україні суттєво змінив мету оцінки основних засобів у поточному обліку та фінансовій звітності, що пов'язано з появою різних форм власності, а, отже, і можливостей самостійного прийняття управлінських рішень; збільшенням кількості користувачів облікової інформації; здійсненням нових операцій з майном (безкоштовне надходження і передача, обмін, оприбуткування як внесок до статутного капіталу і т.п.) В основу вибору способу оцінки покладено прагнення задовольнити інформаційні потреби широкого кола переважно зовнішніх користувачів, серед яких пріоритет віддається інвесторам. Оскільки їх цікавить, насамперед прибутковість своїх вкладень, вартість відображення основних засобів у балансі має сприяти виміру майбутніх надходжень економічних вигод на підприємство.

Основна складність оцінки полягає у виборі вартості, за якою слід вимірювати основні засоби. Згідно норм П(С)БО 7 підприємства при оцінці вартості основних засобів можуть використовувати два види оцінки: за первісною вартістю або за справедливою вартістю. Від вибору того чи іншого варіанту оцінки основних засобів залежить і реальна вартість майна підприємства, і сума нарахованої амортизації, а отже, і фінансовий результат і розмір податків, які сплачує підприємство.

Традиційним і найбільш методично розробленим способом оцінки в національній обліковій практиці є відображення основних засобів за первісною (історичною) вартістю, яка складається з фактичних витрат на їх виробництво і придбання. До того ж згідно Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» пріоритетною при оцінці активів підприємства вважається первісна вартість. Цей метод оцінки

основних засобів ефективний при проведенні аналізу фінансового стану, оскільки дозволяє об'єктивно оцінити фінансовий результат (прибуток чи збиток). В основі цього твердження лежить припущення, що основні засоби надходять не для продажу, а для здійснення операційної діяльності.

Але в даний час більшість економістів сходяться на думці, що при оцінці основних засобів в умовах інфляційних процесів застосування первісної вартості може привести до негативних наслідків. Навіть за умов незмінних цін, потенціал основних засобів не залишається незмінним, оскільки скорочується строк їх служби вони стають морально застарілими. Основні засоби, придбані в різний час та мають однакові характеристики будуть мати різну вартість. А проведення постійних переоцінок збільшує витрати підприємства, що в кінцевому результаті впливає на кінцевий фінансовий результат [40].

Другий вид оцінки основних засобів за справедливою вартістю, як вважають його прихильники, дає можливість оцінити перспективи підприємства в подальшому розвитку. До того ж найбільш розвинені системи бухгалтерського обліку, МСБО та US GAAP орієнтовані на широке застосування оцінки активів саме за справедливою вартістю. Проте на практиці використання справедливої вартості викликає певні труднощі, оскільки МСБО та П(С)БО містять лише загальні орієнтири щодо справедливої вартості [62].

Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку передбачають вільний вибір методики оцінки активів, тобто вони не обмежуються рекомендаціями з вибору мінімальної оцінки з двох можливих [14]. Тобто, підприємства мають можливість застосування декількох різних основ оцінки одночасно з різним ступенем та в різних комбінаціях. Виділяють такі бази оцінки: історична собівартість, поточна собівартість, вартість реалізації, теперішня вартість.

Історична собівартість – активи відображаються за сумою сплачених грошових коштів та їх еквівалентів або за справедливою вартістю

компенсації, виданої, щоб придбати їх, на момент придбання. Поточна собівартість – активи відображаються за сумою грошових коштів або їх еквівалентів, яку було б сплачено в разі придбання такого ж або еквівалентного активу на поточний момент. Вартість реалізації – активи відображаються в обліку за сумою грошових коштів або їх еквівалентів, яку можна було б отримати на поточний момент шляхом продажу активу в ході звичайної реалізації. Теперішня вартість – активи відображаються за теперішньою дисконтованою вартістю майбутніх чистих надходжень грошових коштів, які, як очікується, має генерувати об'єкт обліку під час звичайної діяльності підприємства.

Залежно від характеру, стану основних засобів, часу оцінки розрізняють такі види вартості за П(С)БО 7:

- первісна вартість;
- переоцінена вартість;
- залишкова вартість;
- справедлива вартість;
- вартість, яка амортизується;
- ліквідаційна вартість [38].

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. Залишкова вартість – різниця між первісною (переоціненою) вартістю та сумою зносу основних засобів. Справедлива (реальна) вартість об'єкта основних засобів дорівнює сумі, за якою актив може бути обмінаний при здійсненні угоди між компетентними, обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами.

Вартість, яка амортизується – первісна або переоцінена вартість необоротних активів за вирахуванням їх ліквідаційної вартості. Ліквідаційна вартість визначається як сума коштів або вартість інших активів, яку

підприємство очікує отримати від реалізації чи ліквідації необоротних активів після закінчення строку їх корисного використання, за вирахуванням витрат, пов'язаних з продажем чи ліквідацією.

Оцінювати основні засоби необхідно: під час їх визнання або під час надходження активу; після визнання або під час використання активу; якщо відбувається припинення визнання або при вибутті активу. Оцінка основних засобів здійснюється відповідно до вимог П(С)БО 7.

Придбані (створені) основні засоби зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю. Первісна вартість – історична (фактична) собівартість необоротних активів у сумі грошових коштів або справедливої вартості інших активів, сплачених (переданих), витрачених для придбання (створення) необоротних активів. Тому оцінка здійснюється за фактичною собівартістю чи справедливою вартістю [44].

Первісна вартість залежить від способу надходження основних засобів. Напрями оцінки основних засобів під час визнання (надходження):

- при придбанні (за кошти у разі обміну активів);
- при внеску в статутний капітал;
- при безоплатному отриманні;
- при створенні;
- при переведення об'єкту зі складу оборотних активів;
- отримані в обмін на подібний чи неподібний актив;
- при отриманні в фінансову оренду.

Формування оцінки основних засобів на балансі під час їх визнання

Коли об'єкт визнано, формується оцінка після визнання, яка здійснюється за такими напрямками:

- при введенні в експлуатацію;
- при капітальному ремонті;
- при нарахуванні амортизації;
- при переоцінці.

В перших двох випадках – при введенні в експлуатацію та при

капітальному ремонті – оцінюють за балансовою вартістю, при переоцінці – за переоціненою вартістю. При нарахуванні амортизації формується такий вартісний показник як накопичена амортизація, що потребує постійної оцінки.

При введенні в експлуатацію (визначенні строку корисного використання) слід ураховувати:

- 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.

З поліпшенням об'єкта (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція, ремонт тощо) первісна вартість збільшується на суму понесених витрат, що призводить до збільшення майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання об'єкта.

У балансі підприємства основні засоби відображаються за первісною і залишковою вартостями. Якщо виникає потреба у здійсненні переоцінки основних засобів, то вони можуть обліковуватися за відновленою вартістю.

Помилки при визначенні вартості основних засобів створюють неправдиве враження у власників підприємства стосовно величини їх основного капіталу, призводять до невірному нарахування суми амортизації, необ'єктивної оцінки стану основних засобів з використанням системи показників, а також недостовірної оцінки ефективності використання основних засобів підприємства. Наслідком цього може бути прийняття помилкових рішень щодо стратегії ведення бізнесу.

Мета оцінки основних засобів залежить від того, в якому аспекті діяльності підприємства вона буде використана (рис. 1.4).

Розподіл аспектів діяльності в залежності від користувачів інформацією умовний, оскільки не можливо з повною впевненістю стверджувати, що та або інша інформація цікавить тільки внутрішніх або зовнішніх користувачів.

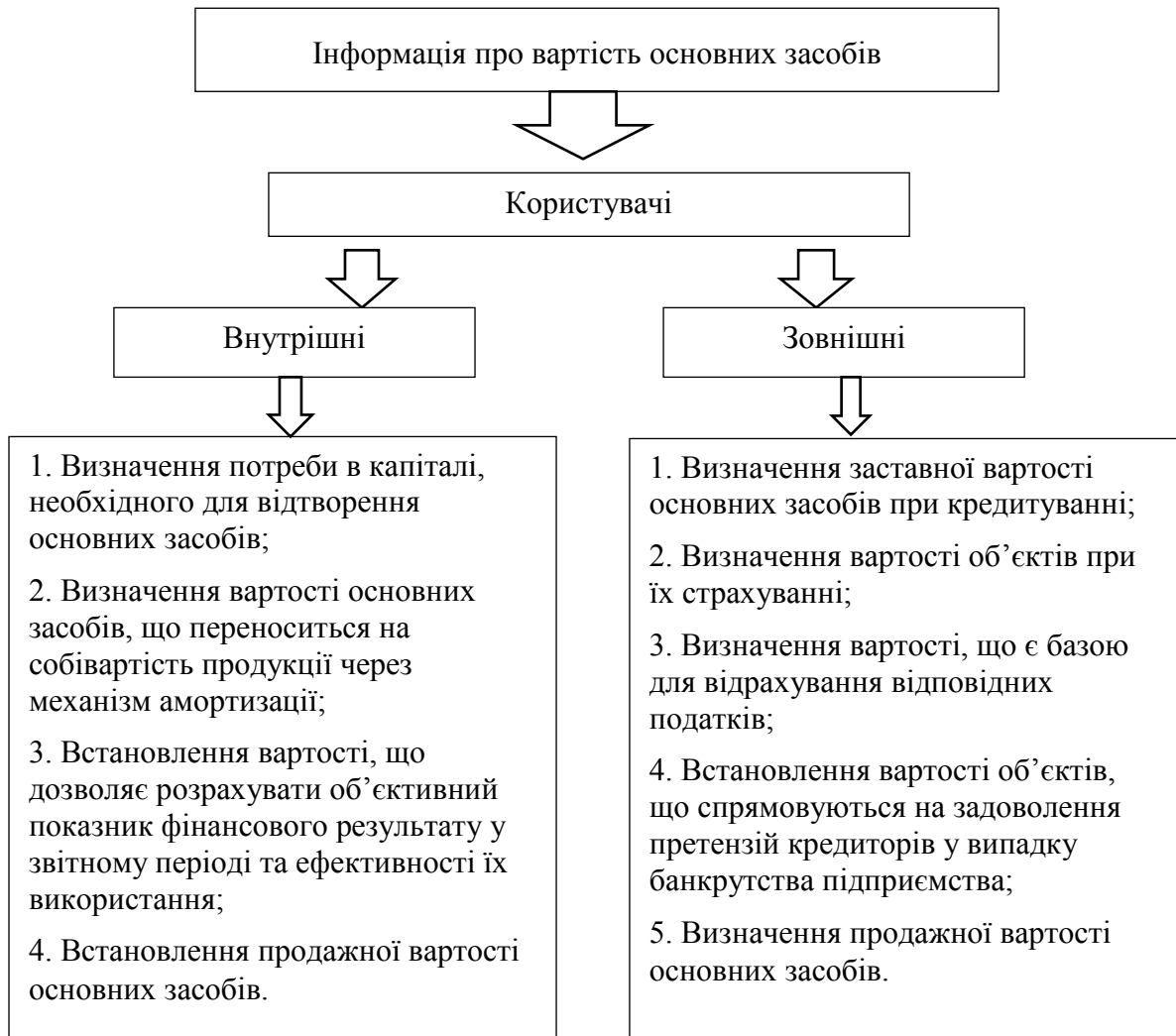


Рисунок 1.4 – Користувачі фінансової інформації стосовно основних засобів

Під впливом часу, сил природи та в процесі експлуатації основні засоби поступово зношуються. Вони втрачають свої первинні фізичні якості, знижуються їх техніко-експлуатаційні можливості, в результаті зменшується реальна балансова вартість основних засобів. Виділяють моральний і фізичний знос основних засобів, а також знос під дією сил природи, як різновид фізичного зносу.

Знос основних засобів – сума амортизації об'єкта основних засобів з початку його корисного використання.

Амортизація – це систематичний розподіл вартості, яка амортизується, необоротних активів протягом строку їх корисного використання

(експлуатації). Вона відображає процес поступового списання (погашення) вартості об'єкта протягом часу його корисного функціонування та забезпечує дотримання принципу нарахування та відповідності доходів і витрат [4].

Об'єктом амортизації є вартість основних засобів за винятком землі та незавершених капітальних інвестицій.

Порядок нарахування амортизації основних засобів визначається П(С)БО 7. А саме:

- починається з місяця, наступного за місяцем, в якому об'єкт основних засобів став придатним для корисного використання;
- припиняється з місяця, наступного за місяцем вибуття об'єкта основних засобів а також на період переведення його на реконструкцію, модернізацію, добудову, дообладнання, консервацію.

Строк корисного використання (експлуатації) основних засобів – це очікуваний період часу, протягом якого необоротні активи будуть використовуватися підприємством, або з їх використанням буде виготовлено (виконано) очікуваний підприємством обсяг продукції (робіт, послуг). Цей показник залежить від ряду чинників та може бути переглянутим.

Строк корисної експлуатації визначається підприємством з урахуванням таких чинників:

- очікуваного використання об'єкта з урахуванням його потужності або фізичної продуктивності об'єкта;
- очікуваного фізичного та морального зносу;
- правових або аналогічних обмежень щодо строків використання об'єкта (наприклад, строк оренди, передбачений угодою, або нормативні документи, що визначають граничний строк безпечної експлуатації певних об'єктів тощо).

Строк корисного використання основних засобів переглядається у випадку зміни очікуваних економічних вигод від його використання. Результати зміни терміну корисного використання об'єкта впливатимуть на величину амортизації цього об'єкта в поточному та майбутньому періодах.

Метод амортизації основних засобів обирається підприємством самостійно з урахуванням очікуваного способу використання активу та фіксується в Положенні про облікову політику.

Відповідно до П(С)БО 7, амортизація основних засобів нараховується із застосуванням методів, наглядно представлених на рис. 1.5. характеристику яких наведено у додатку В. Вказаним положенням дозволено також використовувати методи та норми нарахування амортизації, передбачені чинним податковим законодавством.

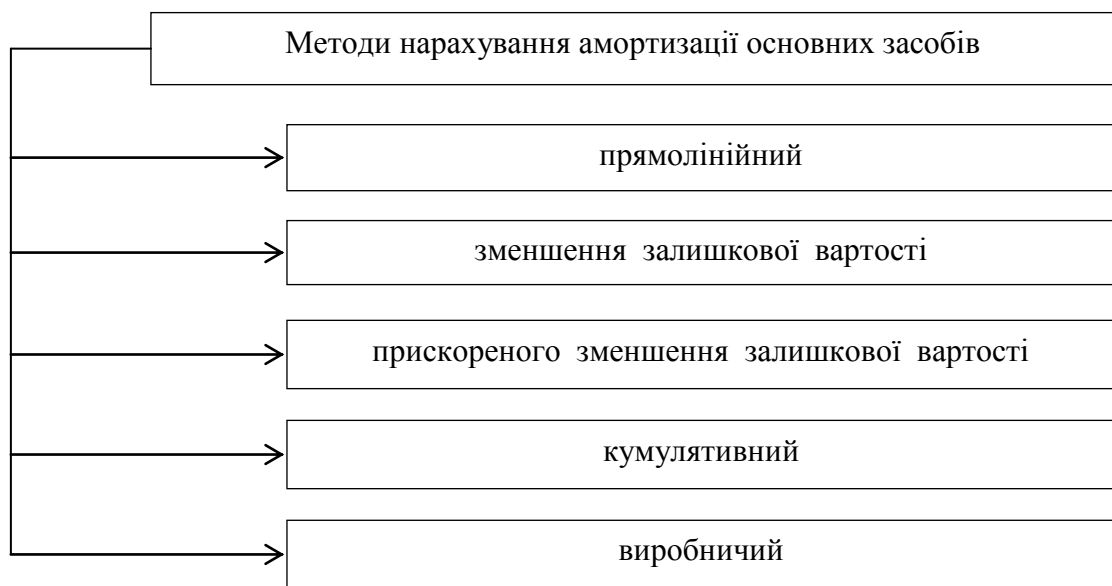


Рисунок 1.5 – Методи нарахування амортизації основних засобів.

Вибір методу нарахування амортизації є одним із найвпливовіших елементів облікової політики. Нарухування зносу основних засобів оформлюється наступними записами на рахунках бухгалтерського обліку (табл. 1.3).

Проаналізувавши вищезазначене можна сказати, що важливим економічним важелем у системі амортизації є методи її нарахування. Прямолінійний метод побудований на визначенні прямої залежності між зносом і строком служби. Проте експлуатація далеко не всіх засобів праці

рівномірна. Практика переконує, що знос машин збільшується в перший період їх експлуатації – період освоєння.

Потім протягом відносно тривалого часу спостерігається стабілізація величини зносу, після чого знос знову зростає, але вже більшою мірою. Не рівномірним є і моральний знос. Тому такій динаміці фізичного і морального зносу, безперечно, більш відповідають методи прискореної амортизації, такі як метод суми чисел років або метод зменшуваного залишку, які дають змогу підприємцям списувати більшу частину вартості основних засобів протягом перших років їх служби.

Таблиця 1.3 – Кореспонденція рахунків з обліку зносу основних засобів

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	Нараховано амортизацію основних засобів підприємством, що не використовує рахунки класу 8 "Витрати за елементами": об'єктів виробничого призначення	23 "Виробництво" 91 "Загальновир. витрати"	131 "Знос основних засобів"
	об'єктів загальногосподарського призначення	92 "Адміністративні витрати"	
	об'єктів, що забезпечують збут продукції	93 "Витрати на збут"	
	об'єктів, що використовуються для виконання наукових досліджень та розробок	941 "Витрати на дослідження та розробки"	
	об'єктів житлово-комунального та соціально-культурного призначення	949 "Інші витрати операційної діяльності"	
	об'єктів, що використовуються для ліквідації наслідків стихійних лих, техногенних катастроф, аварій	99 "Надзвичайні витрати"	
2	Нараховано амортизацію основних засобів підприємством, що використовує рахунки класу 8 "Витрати за елементами"	83 "Амортизація"	131 "Знос основних засобів"

Крім того, для відображення витрат на амортизацію основних засобів може бути використаний позабалансовий рахунок 09 «Амортизаційні відрахування», який виконує функцію моніторингу за використанням амортизаційних відрахувань.

Інвентаризація – це процедура, що дозволяє встановити фактичну наявність та стан майна (основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів, цінних паперів тощо) і зобов’язань, а також достовірність відомостей про них в обліку підприємства. Вона допомагає виявити нестачі або лишки цінностей, пересвідчитись в дотриманні умов та порядку їхнього збереження, а також перевірити реальність вартості майна на момент перерахунку.

Основні бухгалтерські проводки по результатам інвентаризації наведені в таблиці 1.4.

Таблиця 1.4 – Бухгалтерські проводки по результатам інвентаризації

Зміст операції	Кореспондуючі рахунки	
	Дебет	Кредит
У бухгалтерському обліку будь-які нестачі відносять до інших витрат операційної діяльності і відображають на субрахунку 947 «Нестачі та втрати від псування цінностей». Одночасно (до встановлення винних осіб) ці суми показують на позабалансовому рахунку 072 «Невідшкодовані нестачі та втрати від псування цінностей». Після встановлення винних осіб на суму, що підлягає відшкодуванню	375	716
Недостача об’єктів основних засобів за залишковою вартістю списується з кредиту рахунка ___ на дебет рахунка ____.	976	10
Сума зносу, нарахована по цих об’єктах, відображається	131	10
Після прийняття рішення керівником (власником) підприємства сума завданих збитків від недостачі (псування) основних засобів відноситься на рахунок винних осіб записом:	375	716

Відсутність проведення інвентаризації на практиці зумовлює формалізацію інвентаризаційної роботи, недотримання правильності та послідовності виконання окремих інвентаризаційних процедур, порушення чинних законодавчо-нормативних актів, адже інвентаризація відіграє важливу роль у процесі господарської діяльності кожного суб’єкта, оскільки від достовірності її результатів залежить об’єктивність показників фінансової звітності [9].

Дослідивши теоретичні основи організації обліку основних засобів в

контексті порівняння національних та міжнародних стандартів, можна звернути увагу на близький зміст відповідних нормативних документів. Порівняльна характеристика окремих аспектів обліку відповідно до національного та міжнародного законодавства наведена в таблиці 1.5.

Таблиця 1.5 – Порівняльна характеристика міжнародного та національного стандартів з обліку основних засобів

Ознака	П(С)БО 7 «Основні засоби» [38]	МСФЗ 16 «Основні засоби» [37]
1	2	3
Переоцінка		
Об'єкти, що не підлягають переоцінці	малоцінні необоротні матеріальні активи та бібліотечні фонди, якщо амортизація їх вартості нараховується у першому місяці використання об'єкта в розмірі 50 % його вартості, яка амортизується, та решта 50 % вартості, яка амортизується у місяці їх вилучення зі складу активів внаслідок невідповідності критеріям визнання активом або в першому місяці використання об'єкта 100 % вартості	не розглядається
Визначення суми амортизації на дату переоцінки	переоцінена сума зносу об'єкта основних засобів визначається множенням суми зносу об'єкта основних засобів на індекс переоцінки	будь-яка сума амортизації на дату переоцінки: перераховується пропорційно до зміни валової балансової вартості активу так, що балансова вартість активу після переоцінки дорівнює сумі переоцінки; або виключається з валової балансової вартості активу та чистої суми, перерахованої до переоціненої суми активу
Амортизація		
Методи нарахування амортизації	прямолінійний, виробничий (метод суми одиниць продукції)	
	зменшення залишкової вартості, прискореного зменшення залишкової вартості, кумулятивний	метод зменшення залишку
Момент початку нарахування амортизації	з місяця, наступного за місяцем, у якому об'єкт основних засобів став придатним для корисного використання	не розглядається

Продовження таблиці 1.5

1	2	3
Момент припинення нарахування амортизації	починаючи з місяця, наступного за місяцем: вибуття об'єкта основних засобів; переведення його на реконструкцію, модернізацію, добудову, дообладнання, консервацію	не розглядається
Надходження основних засобів на підприємство		
Шляхи	придбання, створення власними силами	виготовлення подібних активів для продажу в процесі звичайної господарської діяльності
	безоплатне надходження, внесок до статутного капіталу, переведення до об'єктів основних засобів зі складу оборотних активів (товарів, готової продукції)	
Вибуття основних засобів		
Шляхи	продаж	виключення активу з використання без очікування економічних вигід від його вибуття
	безоплатна передача, невідповідність критеріям визнання активу	
Часткова ліквідація об'єкта основних засобів	первісна (переоцінена) вартість та знос зменшуються відповідно на суму первісної (переоціненої) вартості та зносу ліквідованої частини об'єкта	не визначається

Національні стандарти та міжнародні мають схожу структуру викладення матеріалу але інформація, подана в стандартах, має незначні відмінності: деякі аспекти переоцінки основних засобів в П(С)БО 7 розкриваються ширше, ніж в МСФЗ 16; вітчизняна нормативна база пропонує ширший спектр методів нарахування амортизації, на відміну від зарубіжної; незначні відмінності щодо шляхів надходження та вибуття об'єктів основних засобів на підприємство. Отже, за міжнародними стандартами більш узагальнено викладено складові витрат, що входять до первинної вартості основних засобів, а за національними – більш детально викладено способи розрахунку зносу основних засобів. Відмінності між П(С)БО 7 та МСБО 16 можна пояснити тим, що міжнародний стандарт носить загальний рекомендаційний характер та не враховує національних особливостей ведення бухгалтерського обліку.

1.3 Методичні підходи до аналізу стану та ефективності використання основних засобів

Сформовані на початку господарської діяльності підприємства основні засоби, як важлива складова матеріально-технічного забезпечення підприємства потребують постійного управління ними. Політика управління необоротними активами в цілому і основними засобами як потенціалу забезпечує ефективну діяльність підприємства та складає частину його загальної фінансової стратегії, що полягає в забезпеченні своєчасного їхнього відновлення і високої ефективності використання.

Основними перевагами необоротних активів в порівнянні з оборотними активами є: менший ризик інфляційного зменшення; можливе збільшення ринкових цін на нерухомість швидкими темпами; здатність приносити стабільний прибуток в разі несприятливої господарської діяльності від орендних та лізингових платежів; можливість більш інтенсивного використання в періоди підйому ринкової інфраструктури.

До недоліків слід віднести: можливість морального зносу при швидкій зміні техніки і технологічних процесів; низький рівень маневреності, неможливість швидко змінити структуру вкладених коштів; низький рівень ліквідності і неспроможність забезпечити потік платежів при погіршенні платоспроможності підприємства [2].

Основними задачами управління основними засобами є [17]:

- визначення можливих форм оновлення основних виробничих засобів на простій та розширеній основі;
- визначення потреби в нарощенні виробничої потужності для розширення обсягів виробництва;
- визначення можливих способів розширення основних виробничих засобів, а саме: нове будівництво, розширення, конструкція, технічне переоснащення;

– забезпечення ефективного використання раніше сформованих та нововведених основних засобів;

– формування необхідних фінансових ресурсів для відтворення основних засобів та оптимізація їх структури.

Для забезпечення ефективної політики управління основними засобами особливою актуальності набуває своєчасний та комплексний аналіз стану використання основних засобів. І саме за результатами проведеного аналізу – визначається обсяг фінансових ресурсів, необхідних для забезпечення оптимальної структури основних засобів та ефективного функціонування підприємства.

Отже, основна мета аналізу основних засобів – це оцінювання забезпеченості ними підприємства, оновлення основних засобів та їх технічний стан, оцінювання ступеня використання основних засобів, визначення резервів підвищення ефективності їх використання (рис. 1.5).



Рисунок 1.5 – Завдання аналізу стану використання основних засобів

Необхідно відзначити, що в аналітичній роботі, залежно від призначення аналізу, використовують кількісні (натуральні одиниці) й вартісні оцінки основних засобів, передбачені П(С)БО.

Вимір у натуральних одиницях необхідний під час проведення аналізу технічного складу, оцінки потужностей, виробничих площ та ін. Види вартісної оцінки основних засобів залежно від їх стану наступні: первісна вартість, відбудовна вартість, переоцінена вартість, залишкова вартість, справедлива вартість,

З урахуванням визначеної мети, завдань та етапів аналізу а також процедур на кожному з них, необхідно сформувати систему показників, застосування яких забезпечить реалізацію методики і надасть повну інформацію щодо стану основних засобів на підприємства (рис. 1.6).

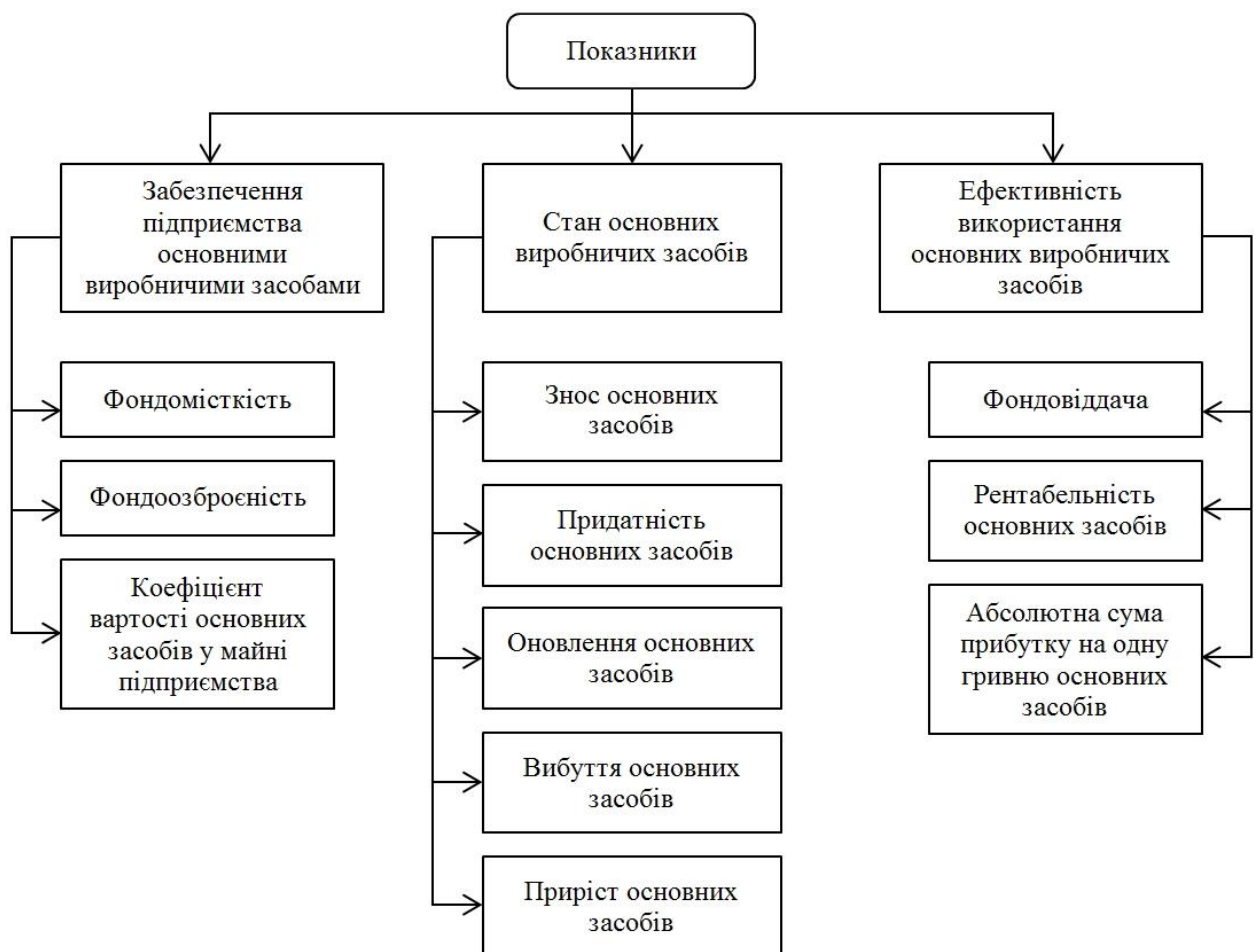


Рисунок 1.6 – Система показників для аналізу використання основних засобів

Аналізуючи основні засоби, насамперед треба визначити їх середньорічну вартість і динаміку змін за ряд періодів (років, кварталів). При цьому корисно зіставити темпи їх зміни з динамікою змін вартості продукції або обсягів виробництва в натуральному вираженні. Останній показник повинен мати більш високі темпи зростання порівняно з темпами зростання вартості основних засобів.

Як відомо, основні засоби поділяються на виробничі і невиробничі. Виробничі основні засоби – це матеріальні блага тривалого використання, які беруть участь у виробничому процесі. Невиробничі основні засоби – це матеріальні блага тривалого використання, які не беруть участі у процесі виробництва і є об'єктами суспільного і особистого використання (фонди комунального і житлового господарства, установи освіти, медицини, науки, культури, мистецтва).

Основні виробничі засоби в свою чергу поділяються на основні виробничі засоби основного виду діяльності і основні виробничі засоби інших галузей народного господарства. Так, для промисловості до інших галузей відноситься: будівництво, сільське господарство, торгівля і громадське харчування тощо. Виробничі основні засоби поділяються на окремі групи, зокрема:

- земельні ділянки;
- капітальні витрати на поліпшення земель;
- будинки, споруди та передавальні пристрої;
- машини та виробниче обладнання;
- транспортні засоби;
- інструменти, прилади, інвентар (меблі);
- робоча і продуктивна худоба;
- багаторічні насадження;
- інші основні засоби.

Існують різні точки зору щодо активної частини основних засобів. Але в більшості випадків до складу активної частини основних засобів (знаряддя

праці) відносять машини, обладнання та транспортні засоби. Решта видів основних засобів віднесені до пасивної частини (умови праці).

На основі складу основних засобів оцінюється їх структура – питома вага окремих груп у загальній вартості.

На обсяг, динаміку і структуру основних засобів впливають різні чинники, зокрема: галузь виробництва (переробна, видобувна), характер та особливості виробничого процесу (дискретний, неперервний), технологія виробництва, форма організації виробництва (концентрація, спеціалізація, кооперування, комбінування), методи організації виробництва тощо.

Аналіз динаміки основних засобів за обсягом, складом та структурою є підставою визначення тенденцій розвитку матеріально-технічної бази підприємства, оцінки його виробничого потенціалу

При проведенні аналізу динаміки, складу та структури основних засобів необхідно:

- звернути увагу на те яка частка основних засобів здана або взята в оренду, яку земельну площу займає підприємство і наскільки доцільно її використовує;

- порівняти темпи зміни вартості основних засобів з динамікою фінансових результатів діяльності, зростання яких, безумовно, повинно бути вище у відповідності з «золотим правилом економіки»;

- виявити тенденції, щодо структурних змін в складі основних засобів, причому до числа позитивних слід віднести підвищення темпів зростання активної частини основних засобів порівняно з темпами зростання пасивної частини.

При проведенні аналізу руху основних засобів, особливо при обґрунтуванні управлінських рішень щодо їхнього придбання і реалізації необхідно враховувати вплив таких операцій на результати діяльності та фінансовий стан підприємства як надходження і вибуття [29].

Вплив надходження основних засобів за рахунок:

- безоплатного отримання, тобто збільшується розмір власного

капіталу підприємства за рахунок додаткового капіталу а це призводить до зростання фінансової стійкості, а також до збільшення питомої ваги амортизаційних відрахувань і витрат на ремонт, що при низькій фондовіддачі безоплатно отриманих основних засобів може спричинити зменшення прибутку і рентабельності;

- придбання за грошові кошти, тобто збільшуються необоротні активи підприємства на вартість основних засобів, що надійшли, відповідно, скорочуються розміри більш ліквідних активів, погіршується платоспроможність;

- довгострокової оренди, тобто збільшується сума необоротних активів і сума заборгованості орендодавцям, відповідно, періодично зменшуються грошові кошти на суму орендної плати й відсотків за оренду, на суму відсотків зменшується чистий прибуток;

- поточної оренди, тобто витрати орендаря збільшуються на суму орендної плати, а також на суму витрат з капітального ремонту, якщо це обумовлено умовами договору оренди

Вплив вибуття основних засобів за рахунок:

- безоплатної передачі, тобто на величину витрат від безоплатної передачі основних засобів зменшується чистий прибуток або нерозподілений прибуток минулих років, відповідно зменшується вартість основних засобів;

- внеску до статутного капіталу іншого підприємства, тобто на вартість переданих основних засобів збільшуються інвестиції підприємства;

- продажу, тобто формується фінансовий результат (прибуток чи збиток) від іншої реалізації, який збільшує (зменшує) прибуток підприємства; якщо зменшується розмір основних засобів, підвищується ліквідність балансу, однак оцінка даної операції повинна в першу чергу відбуватися з точки зору виробничої потреби підприємства в об'єктах основних засобів, або можливість їх заміщення іншими;

- ліквідації, тобто фінансовий результат визначається за кожним об'єктом, що ліквідується, відповідно при цьому підприємство, як правило,

отримує збитки, які можуть бути зменшені на суму матеріальних цінностей, отриманих від ліквідації.

Серед показників, що характеризують рух основних засобів, виділяють:

- коефіцієнт вводу, який розраховується шляхом ділення вартості основних засобів, які надійшли у звітному періоді на вартість всіх основних засобів на кінець звітного року;

- коефіцієнт оновлення, який розраховується як співвідношення вартості нових основних засобів, що надійшли у звітному періоді, до вартості всіх основних засобів на кінець звітного періоду;

- коефіцієнт вибуття розраховується як співвідношення вартості вибутих основних засобів протягом звітного періоду до вартості основних засобів на початок звітного періоду;

- коефіцієнт ліквідації – розраховується як співвідношення вартості ліквідованих засобів до вартості всіх основних засобів на початок звітного періоду;

- коефіцієнт заміни – розраховується як співвідношення вартості вибутих основних засобів протягом звітного періоду до вартості основних засобів, які надійшли протягом звітного періоду;

- коефіцієнт розширення дорівнює $1 - \text{коефіцієнт заміни}$;

- коефіцієнт приросту основних засобів – розраховується як співвідношення вартості приросту до вартості основних засобів на початок періоду [65].

Узагальнюючими показниками, що характеризує рівень забезпеченості підприємства основними засобами, та ефективності їх використання – це фондоозброєність, фондодіддача, фондомісткість..

Фондоозброєність – показник, що характеризує рівень забезпеченості основними виробничими засобами виробничого персоналу підприємства.

Розраховується фондоозброєність праці, за такою формулою 1.1:

$$\Phi_{\text{озбр}} = \frac{OЗ}{Ч_{\text{п}}} \quad (1.1)$$

де, $OЗ$ – середньорічна вартість основних виробничих засобів;

$Ч_{п}$ – середньооблікова чисельність працівників.

Зростання рівня фондоозброєності – шлях до підвищення продуктивності праці. Але, необхідно слідкувати за тим, щоб темпи росту фондоозброєності не випереджали темпи росту продуктивності праці.

Для узагальнюючої характеристики ефективності використання основних засобів застосовують показники фондомісткості, фондівіддачі.

Фондовіддача — це відношення вартості випущеної продукції у вартісному виразі до середньорічної вартості основних виробничих засобів. Вона виражає ефективність використання засобів праці, тобто показує, скільки виробляється готової продукції на одиницю основних виробничих засобів та розраховується за формулою 1.2.

$$\Phi_{\text{від}} = \frac{Q}{OЗ} \quad (1.2)$$

де $\Phi_{\text{від}}$ – фондівіддача;

Q – обсяг продукції;

$OЗ$ – середньорічна вартість основних виробничих засобів.

Фондомісткість – представляє собою показник, зворотний показнику фондівіддачі, тобто він показує, на яку суму потрібно придбати основні виробничі засоби підприємству для випуску необхідних обсягів продукції (послуг). Його можна обчислити за формулою 1.3.

$$\Phi_{\text{міст.}} = \frac{1}{\Phi_{\text{від}}} \quad (1.3)$$

Вважається нормальним, коли фондомісткість має тенденцію до зниження. Але зниження коефіцієнта фондомісткості повинно проходити не за

рахунок зниження вартості основних виробничих засобів та зниження вартості виробленої валової продукції, а за рахунок більш низьких темпів росту вартості основних виробничих засобів порівняно з темпами росту вартості валової продукції.

Фондовіддача є одним із основних факторів, які визначають обсяг продукції підприємства, тому необхідно детально проаналізувати, які фактори, у свою чергу, впливають на неї. Вплив основних факторів на фондовіддачу згруповано на рис. 1.7.

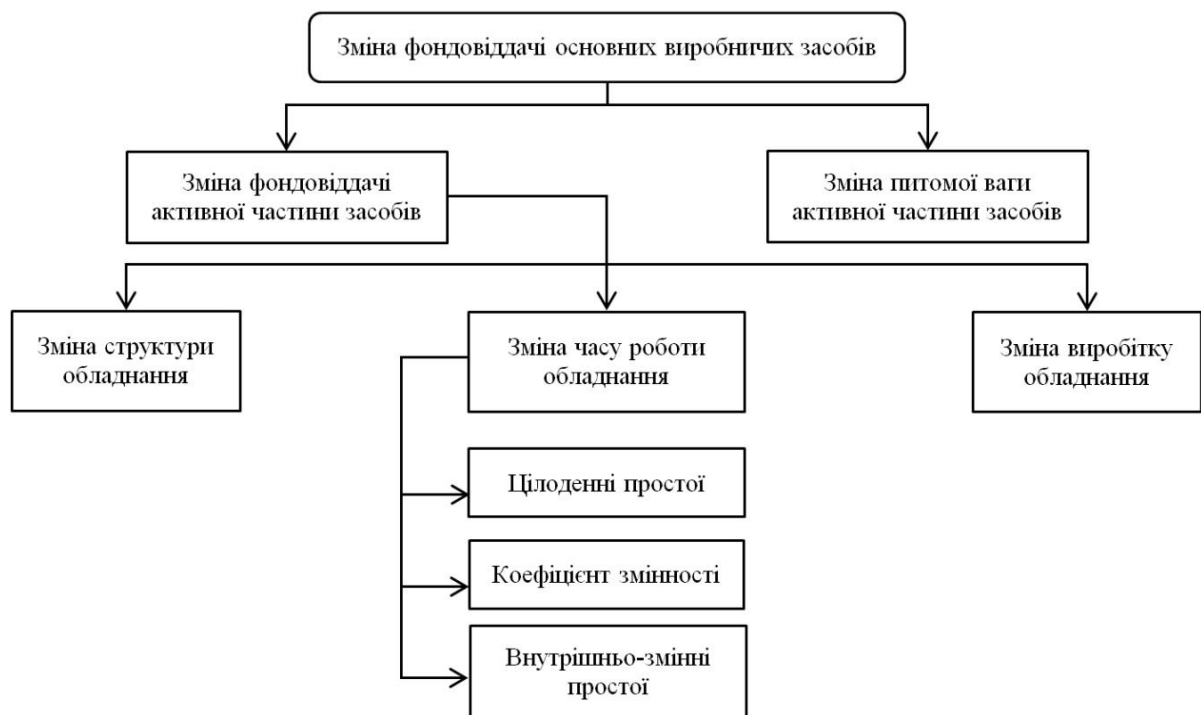


Рисунок 1.7 – Основні фактори впливу на фондовіддачу

Наступним та завершальним етапом аналізу після розрахунку коефіцієнтів є власне факторний аналіз. Факторний аналіз, як один з визначальних напрямків аналізу, спрямований не тільки на оцінку впливу кожного фактора на зміну досліджуваного показника, а є одним із основних інструментів пошуку резервів виробництва.

Специфіка організації виробництва накладає певні вимоги на проведення аналізу фондовіддачі, особливо на високомеханізованих і автоматизованих підприємствах (наприклад, де є автоматизовані поточні

лінії). Треба мати на увазі, що показник фондівдачі вкрай складний, на нього впливає безліч факторів, значна частина їх між собою пов'язані і супідрядні (наприклад, трудомісткість продукції і виробіток продукції за одиницю часу роботи устаткування, додержання нормативних термінів перебування устаткування на ремонті й техобслуговуванні, коефіцієнт змінності роботи устаткування тощо). Тому важливо вибрати такі фактори, які, по-перше, прямо зв'язані з рівнем фондівдачі і характеризують її як з точки зору екстенсивного завантаження (завантаження за часом) знарядь праці, так і інтенсивності їх використання, а також щодо їх вартості, яка склалася на ринку, адже фондівдача є вартісним показником. По-друге, набір таких факторів повинен містити параметри, які мають кількісну визначеність і можуть бути взяті з даних бухгалтерського і управлінського обліку (або розраховані на їх базі). Наприкінці аналізу підраховують резерви збільшення випуску продукції та фондівдачі. Ними можуть бути запровадження в дію невстановленого обладнання, заміна та модернізація його, скорочення цілоденних та внутрішньо змінних простоїв, підвищення коефіцієнта змінності, більш інтенсивне його використання та інше.

Отже, своєчасна та об'єктивна аналітична інформація щодо стану основних засобів дозволяє розробити раціональну політику щодо відтворення основних засобів підприємства. Що, в свою чергу, передбачає формування політики джерел фінансування, яка буде оптимальною та ефективною саме для цього підприємства та дасть змогу досягти усіх поставлених перед підприємством завдань. Нажаль сьогодні джерела фінансування дуже нестабільні. Якщо розглянути власні фінансові ресурси, то реально підприємствам бракує власного капіталу для забезпечення виробничої діяльності та технічного розвитку підприємства. Ризик недоотримання прибутку за рахунок зменшення обсягів реалізації зменшує обсяги власного капіталу. Подорожчання позикових ресурсів, в свою чергу, негативно впливає на платіжну дисципліну, яка збільшує дебіторську та кредиторську заборгованість, що зменшує платоспроможність підприємства.

РОЗДІЛ 2

ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ НА ТОВ «БАКАЙ-АГРО»

2.1 Організаційно-економічна характеристика підприємства

Інформаційною базою дослідження взято підприємство ТОВ «Бакай-Агро». Підприємство розташоване в Запорізькому районі, Запорізької області та є юридичною особою відповідно до чинного законодавства. ТОВ «Бакай-Агро» засновано в 2002 році в с. Біленьке, що розташоване на правому березі Каховського водосховища, відстань від якого до обласного центру м. Запоріжжя – 37 км. Територія, що входить до складу господарства, знаходиться у південно-степовій зоні.

Клімат характеризується, як посушливий. Літо сухе і жарке, йому притаманна велика кількість сонячних днів. Зима ж помірно холодна, м'яка, характерна частими відлигами, а значні морози бувають зрідка. Наявними для області є східні та північно-східні вітри, характеризуючи клімат даної місцевості, слід зауважити про можливі тривалі засухи.

Територія господарства відноситься до зони з нетривалою вологістю за кількістю опадів. Річна кількість опадів складає від 350 до 370 мм. Сніговий покрив стає значно помітним у третій декаді грудня, а сходе у він у першій декаді березня. Рельєф на території даного господарство рівнинний. До найпоширеніших ґрунтів відносять чорноземи звичайні мало гумусні на лесах, чорноземи звичайні малопотужні на лесах, чорноземи намиті, чорноземи на щільних глинах, лугово-чорноземні ґрунти, лугові ґрунти, солончаки та їх підвиди.

Таким чином, природно-кліматичні умови на території господарства сприятливі для виробництва продукції рослинництва, але з недостатньою

кількістю опадів, тому зрошення сільськогосподарських культур має велике значення для вирощування сільськогосподарських культур та отримання високих урожаїв.

ТОВ «Бакай-Агро» має приватну форму власності, працює у сфері сільськогосподарського виробництва. Основною діяльністю підприємства є рослинництво, а саме: вирощування зернових, технічних та олійних культур. Основними з яких є пшениця озима, насіння олійних культур, ріпак озимий, кукурудза на зерно.

А також підприємство надає послуги у рослинництві та надає в оренду сільськогосподарську техніку. Основні види діяльності наглядно згруповані на рисунку 2.1.

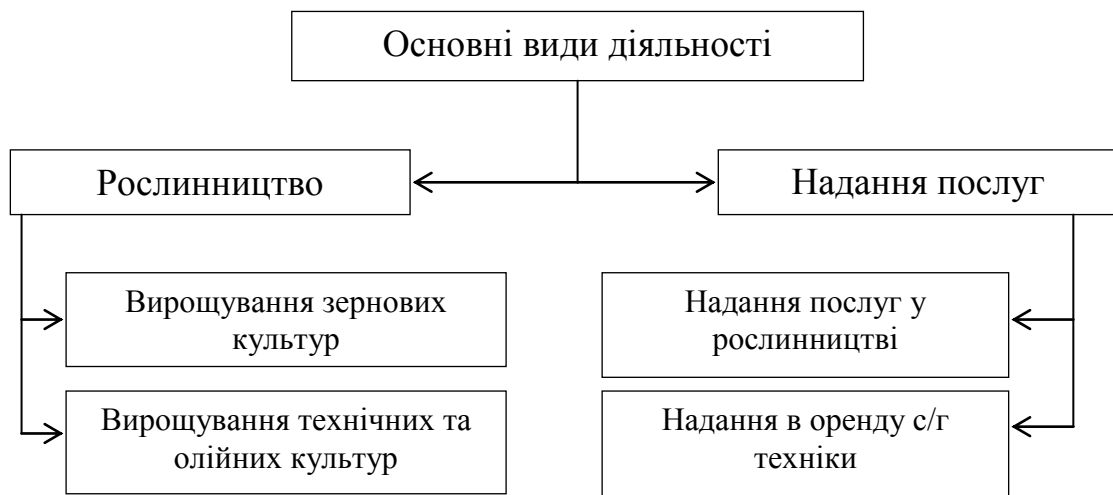


Рисунок 2.1 – Види діяльності ТОВ «Бакай-Агро»

Під сільськогосподарськими угіддями зайнято 86 га. На 94% землі сільськогосподарського призначення у господарстві займає рілля, що свідчить про дуже високий рівень розораності сільськогосподарських угідь.

ТОВ «Бакай-Агро» співпрацює з багатьма підприємствами, які теж працюють у сільськогосподарському виробничому напрямку.

Основні ринки збуту:

- зернові: ТОВ СП «НІБУЛОН»;

– соняшник – ТОВ «Оптімус».

А також реалізує зернові культури по потребі населенню та іншим підприємствам, які займаються вирощуванням птиці та худоби.

ТОВ «Бакай-Агро» закуповує мінеральні добрива для швидкого росту рослин та підтримки родючості землі у ТОВ «Бізон Тех», яке знаходиться у м. Запоріжжя. Для технічного оснащення та ремонту тракторів, комбайнів та іншої сільськогосподарської техніки, підприємство закуповує запасні частини, а при потребі і нову техніку.

Допоміжною діяльністю підприємства є надання в оренду сільгосптехніки: тракторів для оранки присадибних земельних ділянок населення та комбайнів для збирання урожаю зернових культур; при необхідності надання автотранспорту, а також надання послугу рослинництві – з усіх стадій вирощування зернових та технічних культур.

ТОВ «Бакай-Агро» власними силами та за рахунок власних виробничих потужностей здійснює всі стадії виробництва:

- підготовка ґрунтів;
- посів;
- внесення добрив;
- боротьба зі шкідниками та бур'янами;
- збирання врожаю;
- сушіння;
- віяння;
- зберігання;
- відвантаження при продажі.

Ресурсний потенціал складають земельні ресурси, засоби виробництва та трудові ресурси. У сільському господарстві земля – це головний засіб виробництва, без якого неможливий сам процес виробництва продукції рослинництва. Земля одночасно є предметом і засобом праці, а отже, і головним засобом виробництва. Земля значною мірою визначає темпи розвитку і рівень ефективності сільськогосподарського виробництва.

Структура основного виду діяльності підприємства – рослинництва характеризується співвідношенням посівних площ сільськогосподарських культур, валовим і товарним виробництвом продукції. Тому, для характеристики економічних показників діяльності доцільно проаналізувати динаміку і структуру посівних площ в табл. 2.1.

Таблиця 2.1 – Динаміка і структура посівних площ ТОВ «Бакай-Агро»

Зернові культури	2018 р.		2019 р.		Динаміка		
	га.	п.в.,%	га.	п.в.,%	+;- га.	Т.Р., %	+; п.в.,%
Пшениця озима	20,5	24,2	20,1	23,3	-0,4	98,0	-0,9
Соняшник	32,8	38,7	34,7	40,3	1,9	105,8	1,6
Ріпак озимий	16,7	19,7	17,6	20,4	0,9	105,4	0,7
Кукурудза на зерно	11,6	13,8	11,2	13,0	-0,4	96,6	-0,8
Інші	3,1	3,6	2,6	3,0	-0,5	83,9	-0,6
Вся посівна площа	84,7	100,0	86,2	100,0	1,5	101,8	-

На протязі 2018-2019 років посівна площа не суттєво збільшилася як в цілому по підприємству, так і під соняшником і ріпаком озимим. При цьому скоротилися посівна площа під кукурудзою на зерно та пшеницею озимою.

Як в минулому році, так і в звітному найбільшу частку займають посіви сояшника – 40,3%, при її зростанні в динаміці на 1,6%. Питома вага соняшника і ріпака озимого зросла, а пшениці і кукурудзи зменшилася.

Обсяги виробництва продукції рослинництва залежать від наявності посівних площ та врожайності. Вся посівна площа в 2019 році несуттєво збільшилася і складає 86,2 га., що більше показника минулого року на 1,5 га., або 1,8%. А це значить, що є можливість збільшити валове виробництво рослинницької продукції за рахунок посівних площ. Крім того потрібно підвищувати продуктивність землі, тобто підвищувати урожайність. При цьому важливе значення має збільшення виробництва тих видів рослинницької продукції, на які зростає попит. На ТОВ «Бакай-Агро» в основному вирощують зернові, технічні та олійні культури.

Важливим показником рівня виробництва є валовий збір. Динаміка валового збору наведена у таблиці 2.2.

Таблиця 2.2 – Динаміка валового збору продукції ТОВ «Бакай-Агро» за 2018-2019 рр.

Вид продукції	2018 р., тон.	2019 р., тон.	Динаміка	
			абс. +/-	Т.Р.,%
Всього	323	358	35	110,8
в тому числі:				
Пшениця озима	76	91	15	119,7
Соняшник	103	126	23	122,3
Ріпак озимий	32	38	6	118,8
Кукурудза на зерно, тон	112	103	-9	92,0

Валовий збір продукції господарства в 2019 році складає 358 тон, що більше показника минулого року на 35 тон, або на 10,8%. Спостерігається тенденція до зростання за всіма видами продукції, окрім кукурудзи на зерно, збір по якій зменшився на 9 тон, або на 8% (рис. 2.2).

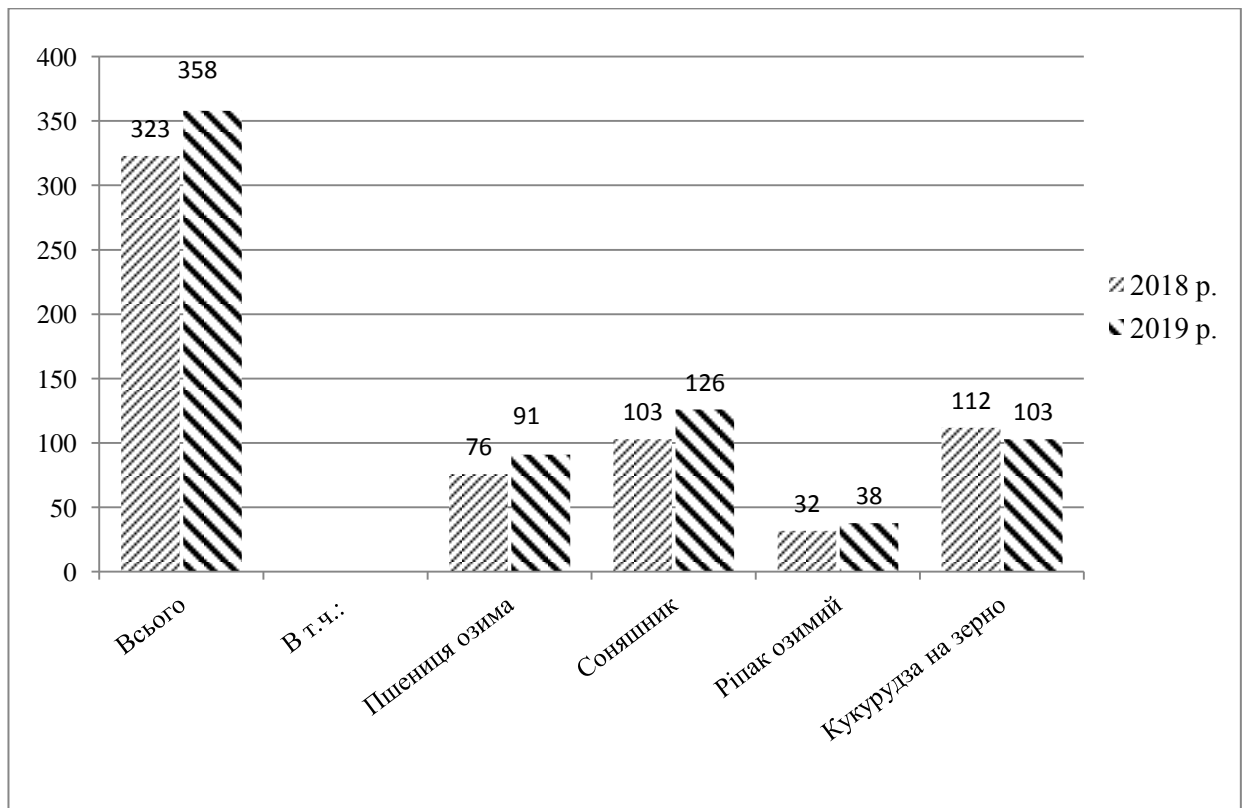


Рисунок 2.2 – Динаміка валового збору продукції за 2018-2019 рр. в тонах

Найвищі темпи росту по валовому збору таких видів продукції, як соняшник 122,3% та пшениця озима 119,7%, що наглядно продемонстровано на рис. 2.3.

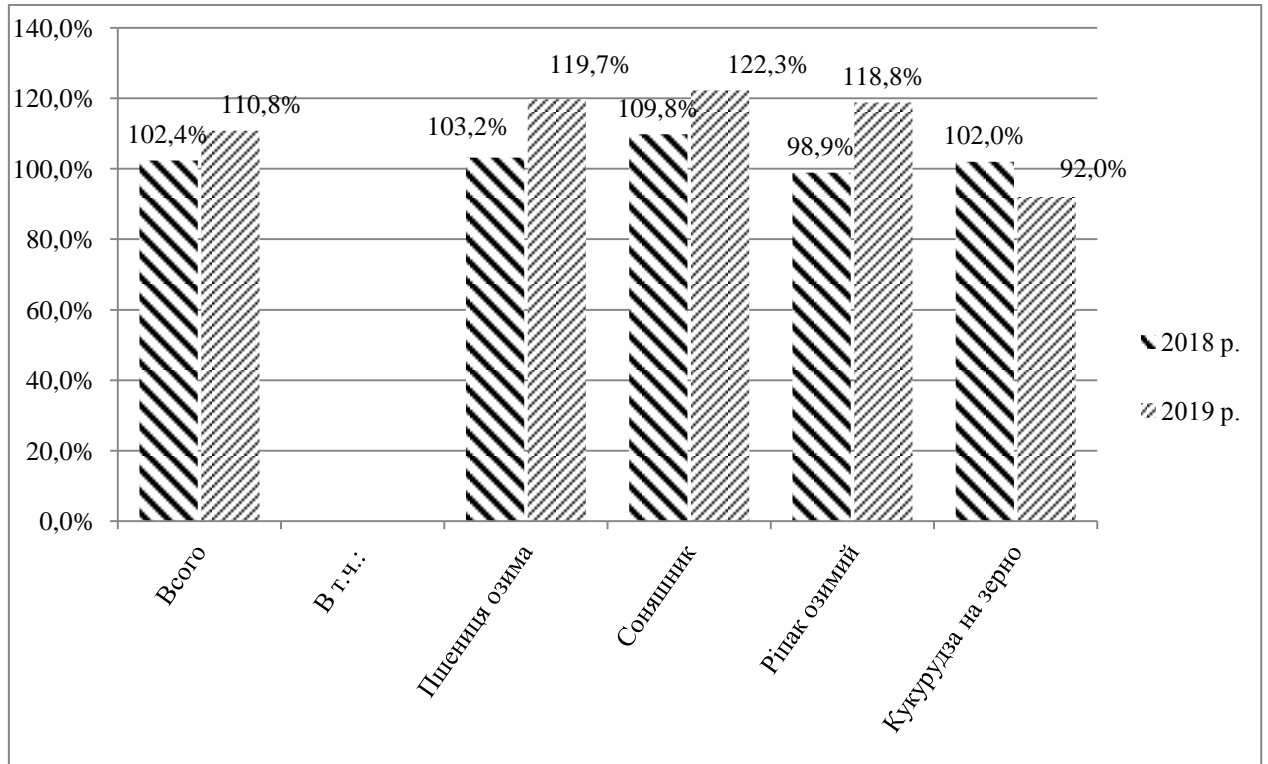


Рис. 2.3 – Темпи росту валового збору продукції за 2018-2019 рр., у %

При найвищих темпах зростання пшениці озимої 119,7% та соняшника 122,3%, збільшився і валовий збір ріпака озимого на 18,8%. Зменшився валовий збір тільки по кукурудзі на зерно, темп росту якого 92%.

Особливе місце в виробництві ТОВ «Бакай-Агро» займає вирощування зерна, яке краще використовує вологу весняно-літнього періоду і дає вищий врожай, що забезпечує більш стійкі валові збори, та добре зберігається. Причому, зерно пшениці має високі продовольчі якості й широко використовується для виробництва різноманітних продуктів.

Вирощування технічних культур економічно вигідніше для господарства. При високій врожайності та якості продукції вони забезпечують набагато вищі доходи з гектара посіву, ніж зернові культури.

Тому, збільшення виробництва продукції технічних культур поліпшує

економічний стан господарства і характеризує підвищення інтенсивності сільськогосподарського виробництва.

Структура виробництва продукції рослинництва ТОВ «Бакай-Агро» подана на рис. 2.4.

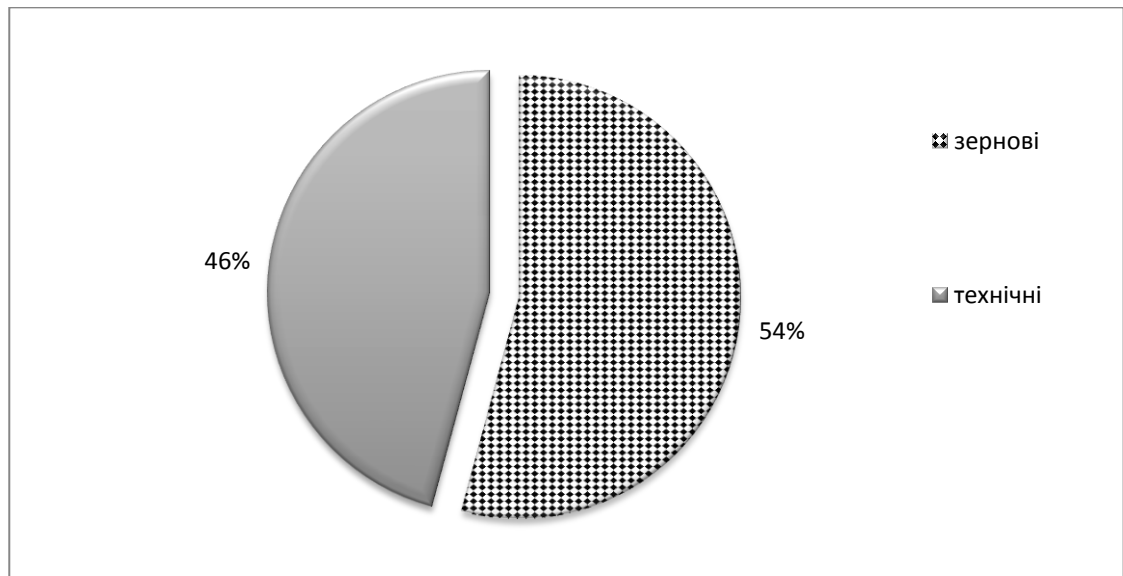


Рис. 2.4 – Структура валового виробництва продукції за 2019 р.

Можна зробити висновок, що в господарстві за 2019 рік: 54% валового збору – це зернові культури, з яких (пшениця озима 25,4%, кукурудза на зерно 28,6%), а 46% валового збору – це технічні культури, з яких (соняшник 35,4%, ріпак озимий 10,6%). Отже, структура валового збору господарства представлена майже однаковими частками зернових та технічних культур, відповідно 54% і 46%, при не суттєвому перевищенні зернових. Що стосується видів продукції, то найбільшу частку в валовому випуску займає така технічна культура, як соняшник – 35,2%. Це пояснюється тим, що технічні культури забезпечують вищі доходи з гектара посіву, ніж зернові, що в цілому впливає на фінансові показники діяльності господарства.

Економічну ефективність культур характеризують такі показники: продуктивність площі, собівартість продукції, ціна реалізації, рентабельність виробництва. Тому, доцільно проаналізувати показники фінансових результатів в таблиці 2.3.

Таблиця 2.3 – Динаміка фінансових результатів ТОВ «Бакай-Агро» за 2018-2019 рр.

Показники	2018 р.	2019 р.	Динаміка	
			абс. +/-	Т.Р.,%
Дохід від реалізації, тис. грн.	1361,4	1715,2	353,8	126,0
Витрати, тис. грн.	948,2	1327,8	379,6	140,0
Рівень витрат, %	69,6	77,4	7,8	110,7
Прибуток, тис. грн..	413,2	387,4	-25,8	93,8
Рентабельність продаж, %	30,4	22,6	-7,8	-

Отже, можна зробити висновок, що на протязі досліджуваного періоду ТОВ «Бакай-Агро» є прибутковим, але сума прибутку має тенденцію до зниження. Так, в 2019 р. отримано суму прибутку 387,4 тис. грн., що менше ніж в 2018 р. на 28,8 тис. грн. При цьому, спостерігається зростання доходів до 1715,5 тис. грн., тобто на 353,8 тис. грн. відповідно, негативний вплив на зменшення суми прибутку мало зростання витрат (рис. 2.5).

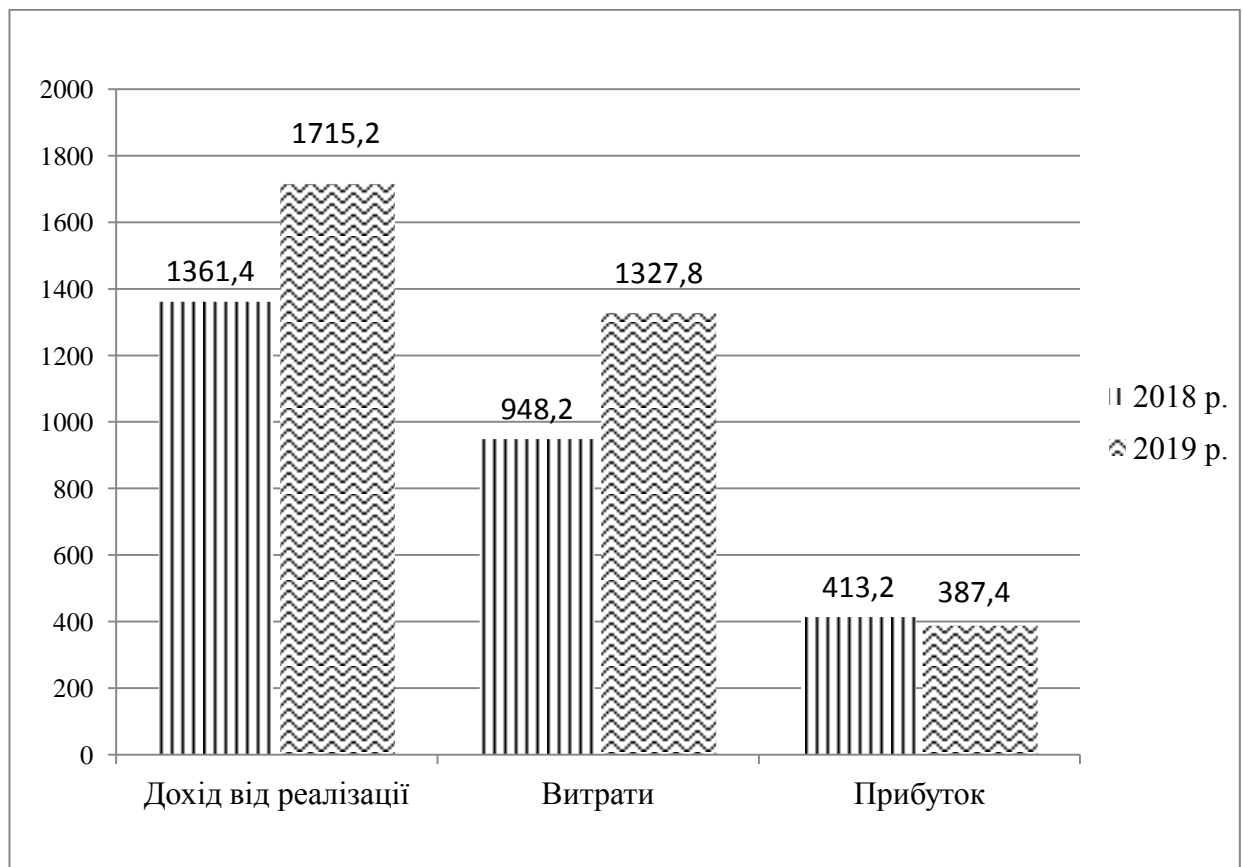


Рисунок 2.5 – Динаміка доходів, витрат, прибутку за 2018-2019 рр., тис. грн.

Дослідивши темпи зростання фінансових результатів, можна зробити висновок, що при зростанні доходу на 26%, витрати зросли на 40%, тобто темп приросту витрат перевищує темп приросту доходу на 14%. Відповідно, випередження росту витрат над доходами вплинуло на показник темпу росту прибутку 93,8%, або менше на 6,2% (рис. 2.6).

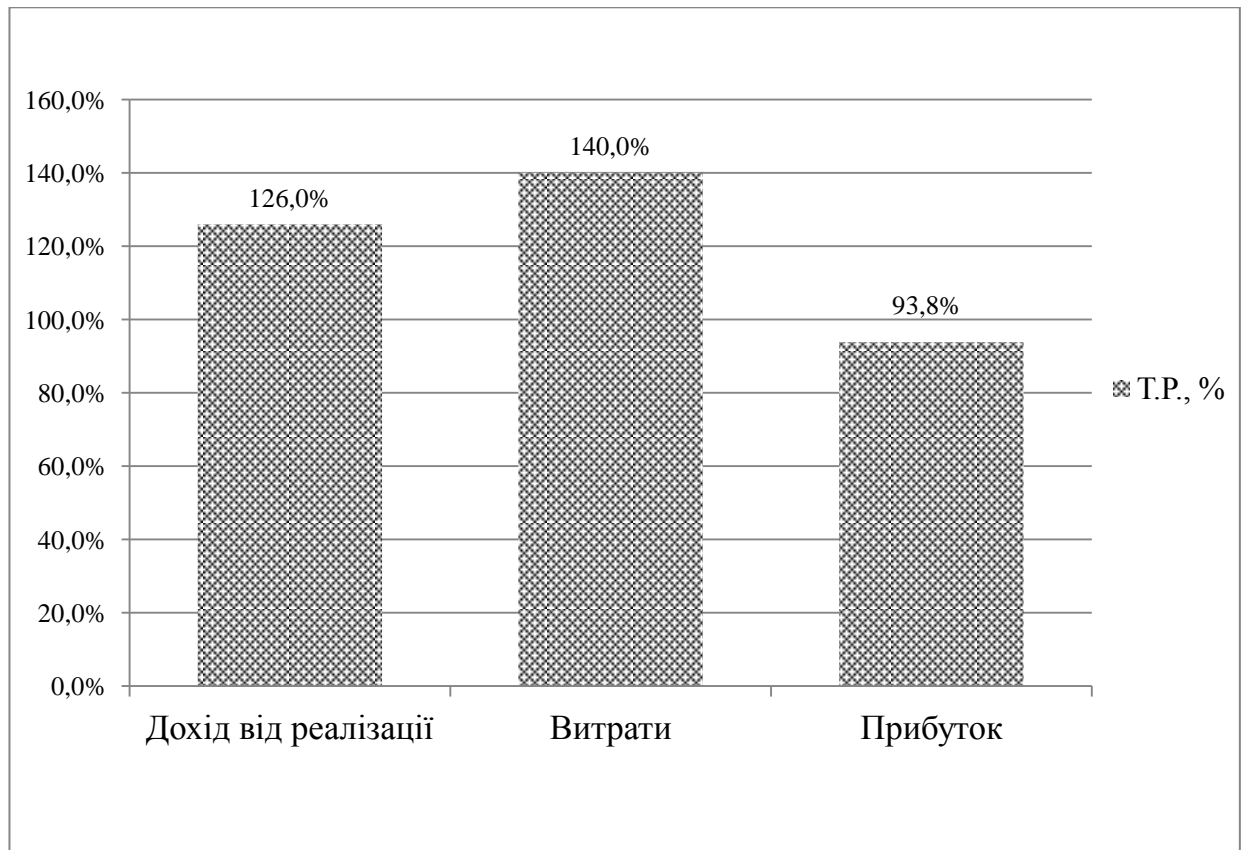


Рисунок 2.6 – Темпи росту доходу, витрат, прибутку за 2018-2019 роки

Це пояснюється зростанням цін в 2019 р. порівняно з 2018р. на матеріальні затрати, а саме: насіння, добрива, засоби захисту рослин.

Зросли також і витрати на експлуатацію сільськогосподарської техніки – дизельне паливо, мастильні матеріали. При цьому, вирощування зернових культур – найбільш високомеханізоване порівняно з іншими культурами та суттєво впливає на собівартість виробництва.

Тому для ТОВ «Бакай-Агро» актуальним є питання пошуку шляхів підвищення ефективності господарської діяльності. Що неможливо без оперативної, достовірної облікової інформації. Ефективне та своєчасне

управління розвитку підприємства вимагає систематичної інформації про здійснювані господарські процеси, їх характер і обсяг, про наявність матеріальних, трудових і фінансових ресурсів, їх використання, про фінансові результати діяльності. Основним джерелом такої інформації є дані поточного бухгалтерського обліку, які систематизуються у звітність.

При цьому, важливо дослідити стан використання основних засобів як складової виробничого потенціалу господарства. А також раціональність витрат на утримання сільськогосподарської техніки, які впливають на собівартість виробництва продукції рослинництва.

2.2 Облік руху основних засобів на підприємстві

Бухгалтерський облік на ТОВ «Бакай-Агро» ведеться безперервно з дня реєстрації підприємства в державних органах. Відповідальність за організацію обліку несе власник (керівник), який здійснює керівництво підприємством відповідно до законодавства та установчих документів. Для забезпечення ведення бухгалтерського обліку на ТОВ «Бакай-Агро» створено бухгалтерську службу на чолі з головним бухгалтером.

Бухгалтерський облік та фінансова звітність ТОВ «Бакай-Агро» ґрунтується на принципах: обачності, повноти висвітлення, автономності, послідовності, безперервності нарахування та відповідності доходів і витрат, історичної собівартості, єдиного грошового вимірника та періодичності [9].

Організація обліку на підприємстві базується перш за все на нормативній базі. Достовірність і повнота інформації в частині основних засобів забезпечується нормативними документами з бухгалтерського обліку на різних рівнях. Дані нормативні документи мають різний правовий статус, тому вважаємо за доцільне згрупувати їх в чотири рівні (рис. 2.7).

Організація бухгалтерського обліку на підприємстві регламентується

рядом законодавчих актів. Тобто, в процесі організації та ведення обліку основних засобів бухгалтерська служба господарства керується широким спектром нормативно-правового забезпечення. Але необхідно зазначити, що ключова роль в процесі узгодження законодавчих норм та положень зі специфічними рисами роботи в умовах сільськогосподарського виробництва належить саме обліковій політиці.

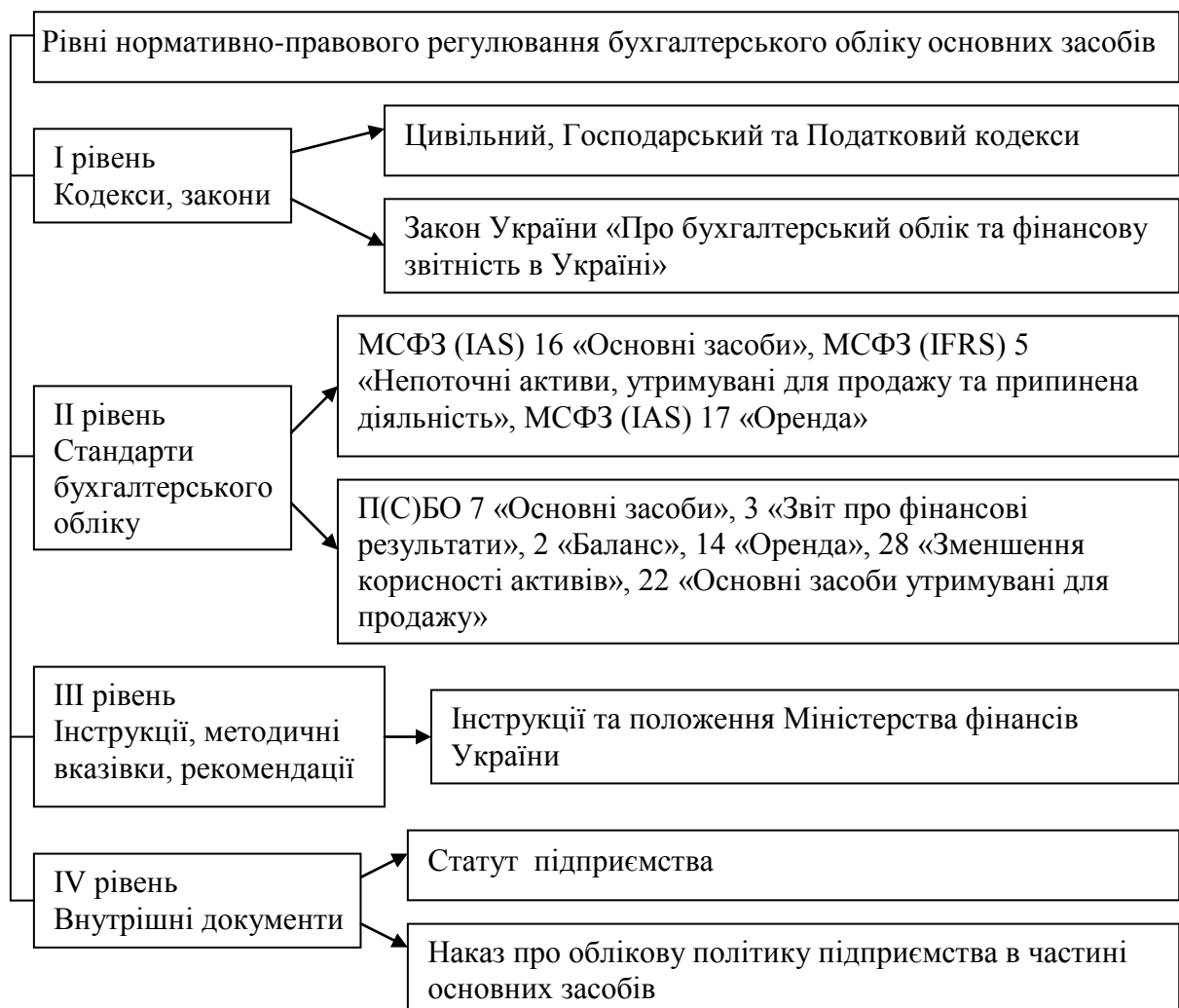


Рисунок 2.7 – Рівні нормативно-правового регулювання обліку основних засобів на ТОВ «Бакай-Агро»

Положення облікової політики підприємства відображені в Наказі про облікову політику ТОВ «Бакай-Агро». Підприємством самостійно:

- визначено облікову політику;

- обрано форму бухгалтерського обліку;
- розроблено систему і форми внутрішньогосподарського обліку, звітності і контролю господарських операцій;
- затверджено графік документообігу і технологію обробки облікової інформації;
- розроблено робочий план рахунків.

Наказ про облікову політику включає додатки: робочий план рахунків, графік документообігу, посадові інструкції тощо.

За ведення обліку на ТОВ «Бакай-Агро» відповідає бухгалтерська служба на чолі з головним бухгалтером. Даний підрозділ забезпечує формування повної і достовірної інформації про результати діяльності та майновий стан підприємства, необхідної для здійснення контролю за використанням ресурсів. ТОВ «Бакай-Агро» в установленому порядку звітує перед державними органами по податках і інших платежах, а також – статистичних даних, забезпечує екологічну та протипожежну безпеку власного виробництва, приймає участь в заходах з цивільної оборони.

Синтетичний облік наявності і руху основних засобів ТОВ «Бакай-Агро» ведеться на рахунку 10 «Основні засоби» (таблиця 2.4).

Таблиця 2.4 – Синтетичний облік наявності і руху основних засобів ТОВ «Бакай-Агро»

100	«Інвестиційна нерухомість»
101	«Земельні ділянки»
102	«Капітальні витрати на поліпшення земель» (облік капітальних вкладень у поліпшення земель (меліоративні, осушувальні, іригаційні та інші роботи)
103	«Будинки та споруди» (облік наявності та руху будинків, споруд, їх структурних компонентів та передавальних пристроїв, а також житлових будівель)
104	«Машини та обладнання»
105	«Транспортні засоби»
106	«Інструменти, прилади та інвентар»;
107	«Робоча і продуктивна худоба»
108	«Багаторічні насадження»
109	«Інші основні засоби» (облік основних засобів, які не включені до інших субрахунків рахунка 10)

Аналітичний облік основних засобів ведеться щодо кожного об'єкта окремо, а саме: за інвентарними об'єктами; за видами основних засобів; за місцями їх експлуатації; за матеріально-відповідальними особами.

Витрати на придбання або створення основних засобів, незалежно від джерел фінансування, називають капітальними інвестиціями і до моменту їх списання на вартість введеного до експлуатації об'єкта відображуються на рахунка 15 «Капітальні інвестиції» за такими субрахунками:

151 «Капітальне будівництво»;

152 «Придбання (виготовлення) основних засобів».

Дебет рахунка 15 відображається збільшення зазначених витрат на придбання або створення основних засобів, за кредитом – їх зменшення при введенні в дію, прийнятті в експлуатацію придбаних або створених тощо.

На субрахунку 151 збирають витрати на будівництво, що здійснюється господарським і підрядним способом для власних потреб підприємства. На цьому субрахунку ведеться облік устаткування, що підлягає монтажу в процесі будівництва, та авансові платежі для фінансування вказаного будівництва [10].

Головний бухгалтер на свій розсуд визначає, які документи доцільно використовувати на підприємстві, враховуючи специфіку підприємства. Крім цього структура документообігу забезпечує вчасне надходження необхідної інформації як для обліку, так і для контролю й оперативного управління за рухом основних засобів. Основні первинні документи, якими оформляються операції з руху основних засобів, наведені в таблиці 2.5.

Структура документообігу забезпечує вчасне надходження необхідної інформації як для обліку, так і для контролю й оперативного управління за рухом основних засобів [51].

Наказом Міністерства фінансів України від 29.12.2000 р № 356 затверджені Методичні рекомендації щодо застосування реєстрів бухгалтерського обліку, у яких даються і форми 8 журналів, що замінили звичні для бухгалтера журнали-ордери.

Таблиця 2.5 – Перелік форми первинних документів для обліку основних засобів на ТОВ «Бакай-Агро»

№ форми	Назва форми
	Договір (купівлі-продажу, дарування інші)
	Податкова накладна
	Видаткова накладна
	Прибутковий ордер
ОЗ-1	Акт прийому-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів,
ОЗ-3	Акт на списання основних засобів
ОЗ-4	Акт на списання автотранспортних засобів
ОЗ-5	Акт про установку, пуск та демонтаж будівельної машини,
ОЗ-6	Інвентарна картка з обліку основних засобів,
ОЗ-7	Опис інвентарних карток з обліку основних засобів,
ОЗ-8	Картка обліку руху основних засобів
ОЗ-9	Інвентарний список основних засобів (за місцем їх знаходження, експлуатації)
ОЗ-14	Розрахунок амортизації основних засобів: для промислових підприємств

Для узагальнення інформації про наявність і рух основних засобів, їх знос, а також капітальні інвестиції призначений Журнал 4. Записи в Журналі 4 ведуться на підставі первинних і зведених документів (акта приймання-передачі (внутрішнього переміщення основних засобів (форма № 03-1)), акта списання, розрахунку амортизації та ін.). Вибуття основних засобів відображається в розділу I графа 4 Журналу 4 у результаті їх продажу, безоплатної передачі, неможливості отримання підприємством надалі економічних вигід від їх використання або невідповідності критеріям.

Сума нарахованої амортизації основних засобів відображається у графі 6 Журналу 4. Капітальні інвестиції у зв'язку з уведенням у дію основних засобів активів, вибуття внаслідок продажу відображаються в розділі II Журналу 4.

Для ведення обліку по дебету рахунка 15 «Капітальні інвестиції» призначена Відомість 4.1.

Переважну більшість основних засобів на ТОВ «Бакай-Агро» придбають у постачальників на підставі укладених договорів (контрактів, угод). На відвантажені (відпущені) матеріальні цінності постачальник виписує рахунок-фактуру та інші розрахунково-платіжні документи (у яких

вказуються назва, номенклатурний номер, одиниця виміру, кількість, ціна, ставка і сума ПДВ, загальна сума, що підлягає до сплати), а також податкову накладну. Податкова накладна надає право покупцеві, зареєстрованому як платник ПДВ, на включення до податкового кредиту суми ПДВ, сплачену постачальнику при придбанні матеріальних цінностей (робіт, послуг).

Витрати підприємства, пов'язані з придбанням, виготовленням та будівництвом основних засобів відображаються за відповідними субрахунками до рахунку 15 «Капітальні інвестиції».

До первісної вартості придбаних основних засобів від постачальників за грошові кошти включається:

- вартість підготовки будівельного майданчика;
- сума, що сплачена постачальнику за придбаний основний засіб без ПДВ;
- сума державного і ввізного мита та реєстраційних зборів;
- сума транспортних витрат;
- сума нарахованої заробітної плати за монтаж обладнання;
- сума нарахувань до пенсійного фонду на фонд нарахованої заробітної плати;
- витрати на страхування ризиків в дорозі при транспортуванні основного засобу;
- сума податків, які не відшкодовуються підприємству;
- інші витрати, понесені з метою доведення основного засобу до стану, в якому він буде використовуватися.

Не включається до первісної вартості основних засобів фінансові витрати (сума відсотків за кредит), за виключенням фінансових витрат, які включаються до собівартості кваліфікаційних активів відповідно до П(С)БО 31 «Фінансові витрати».

Якщо основні засоби придбані у неплатника ПДВ, або купуються (створюються) як невиробничі основні засоби провідка не складається, оскільки покупець немає прав на податковий кредит

У разі створення основних засобів власними силами, для обліку витрат використовується також рахунок 152 «Придбання (створення) основних засобів», проводки з обліку витрат при створенні основних засобів є подібними до проводок із їх придбання. Але використання рахунку 152 для всіх основних засобів, які надходять на підприємство в сучасних умовах господарювання є недоцільним. Подальшому удосконаленню підлягають розробленню синтетичних субрахунків для прийняття управлінських рішень, аналітичності та аналізу.

У разі будівництва основного засобу всі витрати відображаються за дебетом рахунку 151 «Будівництво основних засобів», за кредитом – їх списання при введення збудованого об'єкта основних засобів в експлуатацію.

Будівництво основних засобів відбувається або власними силами або підрядним способом (із залученням стороннього підприємства). Якщо роботи виконані неплатником ПДВ, проводка не складається, оскільки покупець немає прав на податковий кредит. Якщо до статутного капіталу основні засоби вносить фізична особа, податкова вимагає утримання податку з доходів. Якщо основні засоби отримано у неплатника ПДВ, або як невиробничі, проводка не складається, оскільки покупець немає прав на податковий кредит. Придбані основні засоби безкоштовно оцінюються за справедливою вартістю, ПДВ при їх надходженні не відображається. Якщо основні засоби отримано у неплатника ПДВ, або як невиробничі, проводка не складається, оскільки покупець немає прав на податковий кредит.

Обмін основних засобів на подібний об'єкт: Д-т 10 К-т 10 (основні засоби, які не потребують монтажу і дообладнання та інших витрат). Первісна їх вартість дорівнює справедливій вартості переданої компенсації, збільшеної (зменшеної) на суму грошових коштів, отриманих при обміні.

Після надходження основних засобів, кожне підприємство несе витрати, пов'язані з підтриманням основних засобів у робочому стані та його поліпшенням. До таких заходів відносять техогляд, технічне обслуговування та ремонти. Але відображення всієї суми витрат на певних рахунках можуть

нести за собою наслідки – як недоцільність проведення ремонту, модернізації, модифікації, добудови, дообладнання, реконструкція, так приховання значної суми коштів, тобто крадіжка. Тому до подальшого удосконалення обліку потрібно ввести додатковий рахунок.

Про ремонт основних засобів потрібно подбати заздалегідь. Для цих витрат підприємство може створювати резерв. Його сума зменшує податок на прибуток. Маючи основні засоби, підприємству доводиться витратити гроші на їх ремонт. Як правило, величина витрат в різні місяці не постійна. Рівномірно зменшити оподатковуваний прибуток допоможе резерв.

Порядок створення резерву у бухгалтерському обліку законодавством не встановлено. Тому підприємство вправі визначити її самостійно й більше закріпити у бухгалтерській обліковій політиці. Податковий кодекс передбачає два види таких резервів:

- на оплату звичайного ремонту;
- на оплату особливо складних та дорогих видів капітального ремонту.

Ці резерви створюють і списують по-різному. Рішення про створення резерву на ремонт основних засобів та порядок резервування повинні бути передбачені в обліковій політиці підприємства.

Витрати на поточний і капітальний ремонт, техогляд і техобслуговування включаються до накладних виробничих витрат, адміністрації, збуту, невиробничої сфери залежно від призначення і цілей використання основного засобу у звітному періоді.

При проведенні капітального ремонту у вигляді робіт із добудови існуючого будинку, споруди, витрати на капітальний ремонт збільшують вартість основного засобу і обліковуються за рахунком 151 «Будівництво основних засобів».

Виконання робіт із поліпшення об'єкта основних засобів, а саме модернізації, модифікації, добудови, дообладнання, реконструкції, призводить до збільшення майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від його використання. Витрати на такі поліпшення збільшують

первісну вартість основних засобів і обліковуються за рахунком 151 «Будівництво основних засобів». При підрядному та внутрішньопідрядному способі виконання ремонту основних засобів підставою для виконання робіт є договір. Приймання основних засобів з ремонту або поліпшень (реконструкції, модернізації та ін.) оформлюють актом приймання-передачі відремонтованих, реконструйованих і модернізованих об'єктів (Форма ОЗ-2). По закінченню ремонту робиться відмітка в інвентарній картці об'єкту основних засобів (Форма ОЗ-6), який ремонтується, про дату виконання ремонту і фактичну суму витрат. Облік витрат на капітальний ремонт у вигляді добудови – у журналі № 4. Облік витрат на техобслуговування, техогляд, ремонти відображаються в журналі 5. Облік витрат на капітальний ремонт у вигляді добудови – у журналі № 4.

Крім витрат на придбання основних засобів більшість підприємств здійснюють додаткові витрати на їх відновлення та поліпшення. З набуттям чинності П(С)БО 7 критерієм віднесення даних витрат до витрат звітного періоду або капітальних інвестицій став їх вплив на розмір майбутніх економічних вигод, встановлених у момент введення об'єкта в експлуатацію. У результаті дослідження вітчизняних і закордонних нормативних актів потрібно конкретизувати результати поліпшення основних засобів, що призводять до зростання майбутніх економічних вигод: збільшення терміну корисного використання об'єктів, включаючи підвищення їх потужності, поліпшення якості продукції, що виробляється за допомогою визначеної техніки, підвищення ефективності використання основних засобів, збільшення їх ринкової вартості.

Отже, основними шляхами надходження основних засобів на підприємство є: від постачальника – за грошові кошти; у результаті власного виготовлення або будівництва; у результаті безоплатного отримання; у результаті обміну на інші активи.

У бухгалтерському обліку на ТОВ «Бакай-Агро» операції з надходження основних засобів відображаються згідно таблиці 2.6.

Таблиця 2.6 – Відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій з надходження основних засобів від постачальника на ТОВ «Бакай-Агро»

№	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
Перша подія – отримання об'єкта основних засобів				
1	Отримано основні засоби від постачальника (підрядника)	152	631	5648,50
2	Відображено суму податкового кредиту	641	631	620,40
3	Відображено отримання транспортних, посередницьких страхових, реєстраційних та інших послуг, пов'язаних з придбанням основних засобів	152	685	545,60
4	Відображено суму податкового кредиту	641	685	110,10
5	Відображено витрати на заробітну плату працівникам, що виготовляють основні засоби	152	661	4563,50
6	Відображено нарахування на заробітну плату	152	65	9857,90
7	Введення об'єкта основних засобів в експлуатацію	10	152	2356,10
8	Перераховано оплату постачальнику(підряднику)	631	311	856,90
9	Відображено оплату послуг	685	311	1256,80
Перша подія - оплата об'єкта основних засобів				
1	Перераховано аванс постачальнику (підряднику)	371	311	24560
2	Відображено виникнення податкового кредиту по ПДВ	641	644	456,80
3	Отримано основні засоби від постачальника (підрядника)	152	631	2568,60
4	Відображено суму податкового кредиту	644	631	512,80
5	Відображено отримання транспортних, посередницьких, страхових, реєстраційних та інших послуг, пов'язаних з придбанням основних засобів	152	685	2546,10
6	Відображено суму податкового кредиту	641	685	519,20
7	Відображено витрати на заробітну плату працівникам, що монтують основні засоби	152	661	5126,00
8	Відображено нарахування на заробітну плату	152	65	5126,00
9	Введення об'єкта основних засобів в експлуатацію	10	152	3126,20
10	Здійснено оплату послуг	685	311	2546,10
11	Відображено взаємозалік заборгованостей	631	371	2568,60

У процесі експлуатації основні засоби поступово втрачають свої

споживчі та фізичні якості й стають непридатними для використання.

Матеріальний знос основних засобів має назву «фізичний знос». Виділяють також моральний знос у двох формах. Перша форма полягає у втраті місткості засобів праці внаслідок підвищення продуктивності праці. Навіть за умови, що нова техніка незмінна за техніко-економічними характеристиками, широке її застосування має нижчу вартість і призводить до того, що придбані раніше засоби праці втрачають частку своєї вартості.

Друга форма морального зносу спричинена поширенням продуктивніших машин і техніки, що також призводить до втрати вартості менш економічних засобів праці.

Їх доцільно замінювати новими, якщо економія коштів від такої заміни перевищує суму втрат від морального зносу, оскільки уповільнюється зростання продуктивності праці та знижується ефективність виробництва. Однак вартість основних засобів не зникає безслідно, а переноситься у вигляді відрахувань на вироблений продукт, виконану роботу чи надану послугу, стає частиною їхньої вартості. Таким чином, за весь час експлуатації об'єкта його вартість має бути повністю перенесена на новостворений продукт. Ці щорічні відрахування є поступовим погашенням вартості зношуваних основних засобів і мають назву «амортизаційні відрахування», або «амортизація».

Кожне підприємство має право обрати найбільш відповідний метод нарахування амортизації з тих, що передбачені П(С)БО 7:

- метод прямолінійного списання;
- метод зменшення залишкової вартості (залишку);
- кумулятивний метод або метод суми цифр років;
- виробничий метод [28].

На ТОВ «Бакай-Агро» обрано «метод прямолінійного списання». Суть цього методу полягає в тому, що амортизована сума переноситься на амортизацію рівномірно протягом строку корисної експлуатації активу.

Цей метод є найбільш прийнятним для списання основних засобів, що

не підвладні впливу інших чинників, крім строку корисного використання. До таких основних засобів, зокрема, належать будівлі та споруди, загальновиробниче обладнання та ін.

Для узагальнення інформації про накопичену амортизацію щодо об'єктів основних засобів, які обліковуються на рахунку 10 «Основні засоби», робочим планом рахунків підприємства передбачений рахунок 131 «Знос основних засобів». За кредитом рахунку 131 відображається нарахування амортизації основних засобів, за дебетом – її зменшення.

Аналітичний облік ведеться за видами основних засобів. При нарахуванні амортизації збільшується сума витрат підприємства та сума зносу основних засобів.

Приклад. Підприємство придбало виробниче устаткування вартістю 320000 грн. Ліквідаційну вартість устаткування прирівнюємо до нуля. Очікуваний термін корисного використання складає 4 роки.

Для розрахунку суми річної амортизації скористаємось наступною формулою (2.1):

$$A_{річ} = \frac{ПВ - ЛВ}{T}, \quad (2.1)$$

де $A_{річ}$ – річні амортизаційні відрахування;

ПВ – первісна вартість;

ЛВ – ліквідаційна вартість;

T – термін корисного використання.

Використовуючи формулу (2.1), розрахуємо обсяг річної амортизації:

$$A_{річ} = \frac{320000 - 0}{4} = 80000 \text{ грн.}$$

Нарахування амортизації відображається наступним чином (табл. 2.7).

Таблиця 2.7 – Розрахунок амортизаційних відрахувань прямолінійним методом

Рік	Амортизаційні відрахування, грн.	Накопичена амортизація, грн.	Залишкова вартість, грн.
-	-	-	320000
1	80000	80000	240000
2	80000	160000	160000
3	80000	240000	80000
4	80000	320000	0

Місячна сума амортизації визначається діленням річної суми амортизації на 12 місяців:

$$A_{\text{міс}} = \frac{80000 \text{ грн.}}{12 \text{ міс.}} = 6667 \text{ грн.},$$

де $A_{\text{міс}}$ – місячна сума нарахованої амортизації.

Таким чином, при застосуванні прямолінійного методу амортизована вартість об'єкта рівномірно списується (розподіляється) протягом строку його корисного використання. Цей метод заснований на припущенні, що сума нарахованої амортизації залежить від строку (тривалості) експлуатації об'єкта основних засобів.

При застосуванні цього методу:

- річна сума амортизації однакова протягом усіх років експлуатації об'єкта;
- сума зносу накопичується рівномірно;
- залишкова вартість об'єкта основних засобів рівномірно зменшується до досягнення ліквідаційної вартості.

Метод прямолінійного списання має свої переваги й недоліки. Переваги методу – простота розрахунку та рівномірність розподілу суми амортизації між обліковими періодами, що забезпечують зіставність собівартості продукції з доходом від її реалізації.

Недоліком є те, що цей метод не враховує морального зносу, різниці у використанні виробничої потужності основних засобів у різні роки їх експлуатації та необхідності збільшення витрат на ремонт в останні роки служби.

Для відображення нарахованої амортизації на ТОВ «Бакай-Агро» використовують рахунок 13 «Знос необоротних активів», який має такі субрахунки:

131 «Знос основних засобів»;

132 «Знос інших необоротних матеріальних активів»;

133 «Знос нематеріальних активів».

Нарахування амортизації в обліку відображають проводками наведеними у таблиці 2.8

Таблиця 2.8 – Відображення зносу основних засобів на рахунках бухгалтерського обліку ТОВ «Бакай-Агро»

№	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	Введення в експлуатацію об'єкта основних засобів	10	15	20000,00
2	Нарахування амортизації об'єкта основних засобів протягом терміну експлуатації об'єкта	23,91, 92, 93	13	18000,00
3	Списання раніше нарахованого зносу на зменшення первісної вартості при вибутті основного засобу	13	10	18000,00
4	Списана залишкова вартість реалізованого об'єкта основних засобів	972	10	2000,00
5	Відображення відновлення корисності раніше переоціненого об'єктів основних засобів у частині відновлення суми додаткового капіталу	131	423	3000,00
6	Відображення збільшення первісної вартості об'єкта основних засобів при проведенні дооцінки таких об'єктів (у тому числі раніше уцінених) у частині збільшення суми нарахованого зносу (накопиченої амортизації)	10	131	3000,00
7	Нарахування зносу основним засобам, використовуваних при створенні (спорудженні) об'єктів основних засобів	151	131	3000,00

Важливим елементом відтворення основних засобів на ТОВ «Бакай-Агро» є їх ремонт. Основні виробничі засоби в процесі експлуатації зазнають фізичного зносу і втрачають свої експлуатаційні якості. У зв'язку з цим ремонт основних виробничих засобів є необхідною умовою виробничого процесу ТОВ «Бакай-Агро». Від своєчасності та якості ремонту залежить ефективність використання основних виробничих засобів господарства.

Своєчасний ремонт основних виробничих засобів запобігає передчасному їх зносу та вибуттю, продовжує строк служби, підвищує виробничу потужність та скорочує потребу в нових капітальних вкладеннях.

Поточний ремонт здійснюється для забезпечення роботи основних виробничих засобів усуненням окремих поломок основних засобів і заміни або поновлення їхніх окремих частин.

Капітальний ремонт машин, техніки проводиться для відновлення їх виробничого ресурсу. При цьому здійснюється, як правило, повне розбирання машини або трактора, виявлення дефектів, контроль технічного стану, власне ремонт, складання устаткування після ремонту, його регулювання та випробування.

Капітальний ремонт основних засобів може здійснюватися двома способами: господарським і підрядним.

Згідно з Інструкцією № 291 від 30.11.99 р. суми ремонту виробничого призначення списуються на рахунок № 23 «Виробництво» і на рахунок № 91 «Загальновиробничі витрати», решта – на збільшення основних засобів.

Витрати на всі види ремонтів визначаються ТОВ «Бакай-Агро» самостійно, виходячи з технічного рівня, фізичного зносу основних виробничих фондів та забезпечення ремонтних робіт матеріально-технічними ресурсами. Економічна доцільність капітального ремонту основних виробничих засобів визначається порівнюванням витрат на капітальний ремонт об'єкта з вартістю аналогічного нового устаткування. Якщо вартість капітального ремонту цього об'єкта перевищує вартість аналогічного нового устаткування, то такий ремонт здійснювати недоцільно.

Фінансування капітального ремонту на підприємстві ТОВ «Бакай-Агро» здійснюється згідно з планом капітального ремонту. План складають на підставі кошторисно-фінансових розрахунків щодо ремонту окремих об'єктів з урахуванням чинних норм, цін, тарифів. Затверджує план керівник підприємства.

До складу витрат на капітальний ремонт включають проектно-кошторисні витрати; оплату ремонтних робіт; вартість придбання нових деталей, вузлів, агрегатів; вартість заміни зношених конструкцій і деталей у будівлях і спорудах.

Порядок фінансування капітального ремонту залежить від способу його проведення. За здійснення капітального ремонту машин, техніки, транспортних засобів підрядним способом на основі договорів розрахунки провадяться за актами приймання повністю відремонтованих вузлів, агрегатів тощо. Розрахунки стосовно ремонту, який здійснюється господарським способом, провадяться, як правило, за окремими елементами витрат: виплата заробітної плати, оплата рахунків за матеріальні цінності, деталі, які використані в період проведення ремонту основних фондів, тощо.

Контроль за здійсненням капітального ремонту, і оформленням кошторисно-технічної документації, економним витрачанням грошових коштів здійснює керівник підприємства.

Ліквідація об'єкта основних засобів здійснюється у випадку, коли такий об'єкт перестав відповідати критерію активу. Нагадаємо, що відповідно до П(С)БО 7 актив – це ресурс, контрольований підприємством у результаті минулих подій, використання якого, як очікується, призведе до одержання економічної вигоди в майбутньому.

Невідповідність критерію активу може наступити внаслідок: поломки; зносу: фізичного; морального.

Як бачимо, невідповідність критерію активу не обов'язково має бути пов'язана з повним фізичним зносом об'єкта основних засобів. Отже, цілком можлива ситуація, коли ліквідації підлягає об'єкт, по якому не в повному

обсязі нарахована амортизація.

Для підтвердження невідповідності того або іншого об'єкта основних засобів і здійснення його ліквідації за наказом керівника підприємства створюється комісія. В деяких випадках для підтвердження невідповідності конкретного об'єкта основних засобів, критерію активу необхідне залучення спеціалізованих експертних організацій, оплата послуг яких відноситься на витрати, пов'язані з ліквідацією даного об'єкта. Як правило, ліквідація об'єкта основних засобів призводить до одержання доходів у вигляді матеріальних цінностей, отриманих у результаті розбирання та ліквідації об'єкта. В наступному вони використовуються всередині підприємства або реалізуються на сторону. Розглянемо кореспонденцію в таблиці 2.9.

Таблиця 2.9 – Відображення вибуття основних засобів внаслідок ліквідації на рахунках бухгалтерського обліку ТОВ «Бакай-Агро»

№	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	Списано знос ліквідованих основних засобів	131	10	1245,30
2	Відображено залишкову вартість ліквідованих основних засобів	976	10	125,40
3	Відображено витрати на зарплату працівникам, що ліквідовують основні засоби	976	66,65	1542,30
4	Оприбутковано матеріали від ліквідації основних засобів	20	746	1225,40
5	Відображено суму непрямих податків	976	64	123,60
6	Списано залишкову вартість основних засобів на фінансові результати	793	976	125,40
7	Списано доходи від ліквідації на фінансові результати	746	793	1225,40

В результаті здійснення безоплатної передачі об'єктів основних засобів у бухгалтерському обліку відображаються тільки витрати. Доходів у результаті здійснення таких операцій підприємство не одержує.

Безоплатна передача основних засобів та інших активів іншому підприємству або іншій юридичній особі оформляється такими

бухгалтерськими проведеннями, наведеними в таблиці 2.10.

Таблиця 2.10 – Відображення безоплатної передачі основних засобів на рахунках бухгалтерського обліку ТОВ «Бакай-Агро»

№	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	Зменшено вартість основних засобів на суму зносу	131	10	236,50
2	Відображено списання залишкової вартості основного засобу	976	10	865,40
3	Відображено податкове зобов'язання	976	641	165,40

Документальне оформлення безоплатної передачі об'єкта основних засобів здійснюється в тому самому порядку, як і при звичайному продажі..

Інвентаризація – це спосіб виявлення фактичної наявності та стану цінностей на певну дату за допомогою реєстрації вимірювання, зважування і т.д. з подальшим порівнянням отриманих даних із даними бухгалтерських записів.

Інвентаризація на ТОВ «Бакай-Агро» проводиться відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» від 16.07.99р., №996 XIV та Методичних рекомендацій, затверджених Міністерством аграрної політики 04 грудня 2003 року № 37-27-12/14023.

Інвентаризація основних засобів на ТОВ «Бакай-Агро» здійснюється інвентаризаційною комісією, призначеною наказом керівника підприємства, по місцях зберігання матеріальних цінностей у присутності матеріально відповідальних осіб. Відповідальність за організацію інвентаризацій несе керівник підприємства, який повинен створити необхідні умови для її проведення у стислі строки, визначити об'єкти, кількість і терміни проведення інвентаризації, крім випадків, коли проведення інвентаризації є обов'язковим.

За постановою Кабінету Міністрів України від 28 лютого 2000р. № 419

проведення інвентаризації є обов'язковим у таких випадках:

- при передаванні майна державних підприємств в оренду або його приватизації;
- перед складанням річного бухгалтерського звіту;
- при зміні матеріально відповідальних осіб;
- при встановленні фактів крадіжок;
- після пожеж, стихійних явищ і техногенних аварій;
- за приписом судово-слідчих органів.

Без інвентаризації не обійтись у разі зміни керівника колективу, головного бухгалтера, матеріально-відповідальної особи, а також при ліквідації підприємства, при передачі підприємств та структурних підрозділів до складу інших органів управління (інших підприємств).

Під час інвентаризації комісія в обов'язковому порядку перевіряє відповідність технічної документації з записами в первинних документах та реєстрах обліку, записує в інвентаризаційні описи повні найменування об'єктів та їх інвентарні номери (ф. № Інв.-1сг). У випадку відсутності технічної документації про це вказується в описах – у графі 6.

Основні засоби записуються у відповідних інвентаризаційних описах в розрізі виробничого або невиробничого призначення об'єктів та по рахунках (субрахунках) обліку основних засобів. Об'єкт, який був реконструйований, пройшов поліпшення чи переобладнання, внаслідок чого змінилось його призначення, вноситься до інвентаризаційного опису під найменування, що відповідає новому основному призначенню. Будівлі заносяться в інвентаризаційні описи в індивідуальному порядку з детальним описом кожного об'єкту. В описах наводяться також основні розміри будівель. Об'єм будівлі в метрах кубічних (м) визначається за зовнішніми обмірами (довжина і ширина) – по зовнішньому периметру стін, висота – від рівня землі до рівня стелі. Корисна площа підлоги визначається сумою площ усіх приміщень (по внутрішньому обміру).

Опис силових установок (електрогенераторів, силових

трансформаторів, електродвигунів тощо), станків, машин та іншого встановленого обладнання необхідно здійснювати з усім комплексом допоміжного обладнання, що сюди відноситься, включаючи фундаменти, привідні ремені, крани тощо.

Сільськогосподарські машини і пристрої (грунтообробні, посівні, збиральні тощо), машини по підготовці кормів, описують також попредметно, вказуючи при цьому інвентарні та заводські номери, а також коротку технічну характеристику (тип, вид, марка тощо).

При опису сівалок, культиваторів, сінокосарок, плугів та інших машин і обладнання їх тип і вид повинні бути вказані конкретно, наприклад: тракторні, кінні чи ручні, п'ятикорпусні, чотирьох корпусні, трьох корпусні і т. д.; зернові, дискові, 24-рядні, 28-рядні, вузькорядні і т. д.

Оцінка виявлених і не врахованих з моменту проведення останньої інвентаризації об'єктів повинна бути проведена за справедливою вартістю, а знос слід визначити за справжнім технічним станом об'єктів з оформленням даних оцінки та зносу відповідними актами. Інвентаризаційна комісія зобов'язана виявити, коли і за чиїм розпорядженням побудовані чи придбані виявлені інвентаризацією невраховані об'єкти, куди списано затрати на будівництво чи придбання їх, відобразити це у протоколі.

Результати інвентаризації основних засобів на сільськогосподарських підприємствах відповідно до Методичних рекомендацій, затверджених Міністерством аграрної політики 04 грудня 2003 року № 37-27-12/14023 рекомендуємо оформлювати наступними описами: Інвентаризаційний опис основних засобів і нематеріальних активів (форма № Інв.-1сг); Інвентаризаційний опис земельних угідь (форма № Інв.-2сг); Інвентаризаційний опис багаторічних насаджень (форма № Інв.-3сг); Інвентаризаційний опис робочої худоби та продуктивних тварин, птиці, бджолосімей (форма № Інв.-8сг); Звіряльна відомість результатів інвентаризації основних засобів і нематеріальних активів підприємства (форма № Інв.-17сг).

Форми відображення результатів інвентаризації наведено на рис.2.8.

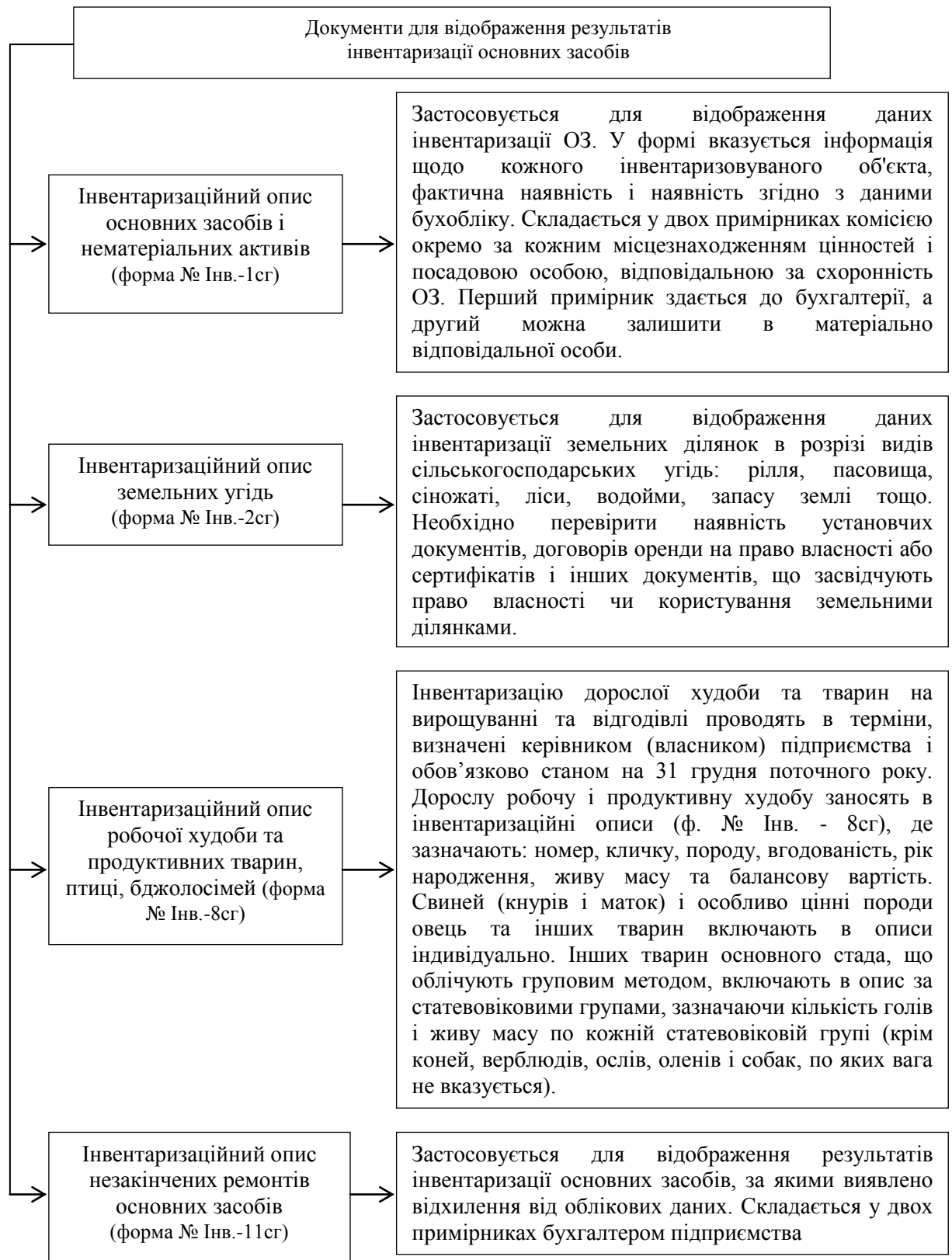


Рисунок 2.8 – Перелік типових форм для відображення результатів інвентаризації

Згідно з цим Порядком розмір збитку від недостачі основних засобів визначається виходячи з балансової вартості основних засобів (за вирахуванням амортизаційних відрахувань), але не нижче 50% їх балансової вартості на день виявлення недостачі з урахуванням індексів інфляції, - відповідного розміру ПДВ і акцизного збору (по підакцизних засобах) за формулою 2.2:

$$Pз = [(Бв - А) - Іінф + ПДВ + Аз] \cdot 2 \quad (2.2)$$

де Pз - розмір збитку;

Бв - балансова вартість;

А - амортизаційні відрахування;

Іінф - загальний індекс інфляції (визначений Держкомстатом);

ПДВ - податок на додану вартість;

Аз - акцизний збір;

2 - коефіцієнт, який застосовується до визначеної суми по недостачі основних засобів).

Результати інвентаризації висвітлюються у Примітках до річної фінансової звітності ТОВ «Бакай-Агро».

Аналізуючи в цілому діяльність ТОВ «Бакай-Агро» з обліку основних засобів, виокремлено ряд проблем.

Процес документального оформлення операцій з руху основних засобів є досить складним і трудомістким. Так, з часу затвердження пакету типових первинних документів з обліку основних засобів відбулися істотні зміни в організації бухгалтерського обліку основних засобів. Проте змін у типових документах з обліку основних засобів не спостерігається. Застосування типових форм первинних документів показують на ряд недоліків, а саме дублювання записів у бухгалтерських документах та необхідності підвищення їх контрольної функції. А тому, актуальним залишається питання зменшення трудомісткості складання первинних документів з одночасним

забезпеченням наявності вичерпної інформації про здійснювані операції з метою контролю за правильністю їх відображення в обліку;

Ще одне проблемне питання щодо обліку основних засобів є ведення і обробка первинних і зведених документів

Потребує удосконалення облік переведення на консервацію основних засобів, які тимчасово не використовуються у виробничому процесі, для забезпечення достовірного відображення витрат в бухгалтерському обліку.

2.3 Шляхи удосконалення обліку основних засобів на підприємстві

Основні засоби є однією із складових виробничого потенціалу ТОВ «Бакай-Агро» а витрати на їх утримання, експлуатацію і відтворення впливають на собівартість продукції господарства і відповідно на фінансові результати діяльності. Ефективність же управління основними засобами залежить від організації своєчасного одержання надійної і повної облікової інформації. У цьому зв'язку зростає роль та значення бухгалтерського обліку як однієї з найважливіших функцій управління. Тому існує потреба в підвищенні інформативності документації в цілому, та документації з руху основних засобів, зокрема.

Аналіз форм первинних документів з обліку основних засобів, які застосовує ТОВ «Бакай-Агро» доводить, що типові форми ОЗ-6 «Інвентарна картка обліку основних засобів» та ОЗ-1 «Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів», затверджених наказом Мінстату України № 352 від 29.12.95 р., не відповідають вимогам сучасного обліку. Вважаємо за доцільне ввести до форм ОЗ-1 та ОЗ-6 додаткову інформацію: термін корисного використання об'єкту; ліквідаційну вартість; справедливую вартість; вартість, що амортизується; метод амортизації, у разі зміни якого вносити помітки про це, а також суми дооцінки та уцінки об'єкту.

Доповнення зазначених типових форм первинних документів переліченими реквізитами значно підвищить їх інформативність.

Потребує удосконалення і Акт на списання основних засобів (ф. ОЗ-3). Типова форма даного документу містить відомості щодо кореспонденції рахунків і суми нарахованого зносу за період експлуатації об'єкта. У результаті при ліквідації основних засобів, вартість яких цілком не амортизована, в акті не знаходить відображення показник залишкової вартості. Оскільки розмір залишкової вартості ліквідованого об'єкта впливає на фінансовий результат, він повинен затверджуватися керівником підприємства, а отже, вказуватися в Акті на списання основних засобів.

Необхідно також зазначати в акті фактичний термін корисного використання або продуктивність об'єкта, а також розмір ліквідаційної вартості. Ця інформація буде корисною для членів приймальної комісії при встановленні очікуваних показників за аналогічними об'єктами, що надходять на підприємство у майбутньому.

Дослідження довели, що відображення в Акті приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів та в Акті на списання запропонованих показників, підвищить їх аналітичну цінність, забезпечить підприємство найбільш повною вхідною інформацією і дозволить формувати автоматизованим способом різні форми облікових реєстрів.

Перестала відповідати сучасним вимогам П(С)БО й типова форма інвентарної картки обліку основних засобів. Тому, погодимося з думкою авторів, які пропонують змінити її форму, доповнивши новими відомостями [22, 51, 62, 67]. Отже, з метою надання інвентарній картці значення універсального джерела корисної інформації, її типову форму необхідно доповнити наступними показниками: спосіб надходження, стан об'єкта в момент надходження, термін корисного використання або загальна очікувана продуктивність, ліквідаційна вартість, спосіб амортизації, внутрішнє переміщення, виведення з експлуатації при консервації, модернізації, добудуванні і т.п., дати та результати переоцінок, розмір залишкової вартості

на момент вибуття об'єкта та його продажна вартість.

Необхідність відображення способу надходження об'єкта на підприємство, як було зазначено вище, пояснюється тим, що він впливає на порядок нарахування амортизації основних засобів. Інформація про стан об'єкта фіксується з метою складання статистичної звітності. Показники терміну корисного використання, ліквідаційної вартості і способу амортизації є індивідуальними для кожного об'єкта і тому також повинні відображатися в інвентарній картці. Так, два абсолютно однакових об'єкти, можуть використовуватися в неоднакових умовах і приносити підприємству економічну вигоду різними способами, отже, термін їх корисного використання і спосіб амортизації будуть різними.

У затвердженій типовій формі інвентарної картки вказується відділ або ділянка підприємства, де знаходиться об'єкт. Однак у ній не передбачено відображення внутрішнього переміщення об'єкта. Вважаємо, що форму ОЗ-6 необхідно доповнити розділом, де будуть зазначатися структурний підрозділ-одержувач об'єкта, номер і дата акта приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів.

Згідно П(С)БО 7 на вартість об'єктів основних засобів, що знаходяться на консервації, модернізації, добудуванні амортизація тимчасово не нараховується. Тому, в аналітичному обліку такі основні засоби слід виділити в окрему групу. Доцільно результати зазначених операцій відображати й в інвентарній картці. У даний час у ній містяться відомості про дату і номер акта приймання-здачі відремонтованого, модернізованого об'єкта, його інвентарний номер і суми витрат на модернізацію, добудування.

Крім зазначених показників слід фіксувати початок і кінець періоду, коли об'єкт знаходився на консервації або проводилася його модернізація, добудування та інше. Що стосується обліку консервації основних засобів, то напрями його удосконалення на ТОВ «Бакай-Агро» обгруновується нижче.

Необхідність доповнення інвентарної картки розділом про результати переоцінки обумовлена тим, що переоцінка відбувається індивідуально для

кожного об'єкта, призводить до перерахування первісної вартості і суми зносу та впливає на бухгалтерські записи при наступних переоцінках.

При вибутті основних засобів у формі ОЗ-6 вказується дата і номер акта і причина вибуття. При цьому типова форма інвентарної картки не містить інформації про величину залишкової вартості на момент вибуття об'єкта і продажної ціни у випадку його реалізації. Дані показники можуть бути корисні для прийняття управлінських рішень у майбутньому, а, отже, повинні відображатися в реєстрі аналітичного обліку основних засобів.

Нами розроблена форма інвентарної картки (додаток Д), застосування якої дозволить накопичувати найбільш повну і релевантну інформацію про об'єкти основних засобів.

Після проведеного дослідження, нами з'ясовано, що у зв'язку з сезонністю виробництва на ТОВ «Бакай-Агро», складаються такі обставини, що частина об'єктів основних засобів тривалий час не використовується. Тому, підприємству доводиться тимчасово відмовитися від експлуатації частини власних виробничих потужностей. Враховуючи, що на всі об'єкти, амортизація нараховується незалежно від інтенсивності їхнього використання, це призводить до завищення собівартості продукції за умови, що певна частина основних засобів не бере участі у виробництві. У зв'язку з цим, на нашу думку, доцільно в таких випадках їх законсервувати, що дає змогу підприємству не нараховувати за цими об'єктами амортизацію, а отже, виключити негативний вплив цього фактору на формування собівартості продукції, послуг.

Порядок підготовки до консервації, її проведення та розконсервації основних засобів встановлено Постановою КМУ від 28 жовтня 1997 р. № 1183 «Про порядок консервації основних виробничих фондів підприємств». Цей документ обов'язковий виключно для підприємств, які мають стратегічне значення для економіки і безпеки держави, а також засновані на державній власності. Для інших він має рекомендаційний характер.

За визначенням зі згаданого документа, консервація основних засобів –

це комплекс заходів, спрямованих на довгострокове (але не більше як три роки) зберігання таких активів у разі припинення виробничої та іншої господарської діяльності з можливістю подальшого відновлення їхнього функціонування.

Під час консервації основні засоби підприємства приводять у стан, що забезпечує збереження технологічного обладнання, будівель і споруд, а також безпеку технічного персоналу й населення, охорону довкілля.

У такий «комплекс заходів» уписуються не лише «активні» дії підприємства – «консерватора» з виведення об'єктів з експлуатації та їхньої охорони, але й передача основних засобів на зберігання іншим підприємствам за відповідними цивільно-правовими угодами [6].

Вказаним Положенням № 1183 обмежується строк консервації основних засобів трьома роками. Очевидно, що в подальшому основні засоби слід розконсервувати та прийняти рішення щодо їх майбутньої експлуатації чи ліквідації.

В зв'язку з тим, що для підприємства ТОВ «Бакай-Агро» указаний нормативно-правовий акт не є обов'язковим, може консервувати основні засоби і на більш тривалій строк. Однак, рішення про довготривалу консервацію майна слід старанно обґрунтовувати та задокументувати, оскільки в протилежному випадку, контролери неодмінно цікавитимуться цим аспектом, і насамперед, правомірністю віднесення до податкових витрат – витрат на утримання таких основних засобів протягом терміну, що перевищує три токи.

Враховуючи, що на всі об'єкти основних засобів, які є у розпорядженні сільськогосподарських підприємства ТОВ «Бакай-Агро», амортизація нараховується незалежно від інтенсивності їх використання, то вказане призводить до завищення собівартості продукції за умови, що певна частина основних засобів не бере участь у виробництві.

У зв'язку з цим, на нашу думку, доцільно в таких випадках їх законсервувати, що дає змогу підприємству не нараховувати за цими

об'єктами амортизацію, а отже, виключати негативний вплив цього фактору на формування достовірного значення собівартості продукції, послуг.

Для здійснення робіт на ТОВ «Бакай-Агро» з консервації основних засобів необхідно, насамперед, скласти Акт про тимчасове виведення основних засобів з виробничого процесу та їх консервацію, що затверджується керівником підприємства.

Виведення з експлуатації об'єкта основних засобів у зв'язку з консервацією пропонуємо відображати наступним чином:

– шляхом відкриття додаткових субрахунків другого порядку до субрахунків 103-105;

103 Будинки та споруди

103.1 Будинки та споруди в експлуатації

103.2 Будинки та споруди на консервації

104 Машини та обладнання

104.1 Машини та обладнання в експлуатації

104.2 Машини та обладнання на консервації

105 Транспортні засоби

105.1 Транспортні засоби в експлуатації

105.2 Транспортні засоби на консервації

– відображенням таких основних засобів на відповідних рівнях аналітичного обліку субрахунків 103-105.

103.2 Будинки та споруди на консервації

103. 21 Склади зберігання сільськогосподарської продукції

103. 22 Гаражі зберігання сільськогосподарських машин та автомобілів

104.2 Машини та обладнання

104.21 Вагове обладнання;

104.22 Технологічне обладнання для очищення зерна; зерносушарки; установки для вентилявання зерна;

105.2 Транспортні засоби на консервації

105.21 Трактори,

105.22 Комбайни

Отже, переведення на консервацію основних засобів, які тимчасово не використовуються у виробничому процесі ТОВ «Бакай-Агро», забезпечить достовірне відображення витрат в бухгалтерському обліку.

З'ясовано, що основні засоби ТОВ «Бакай-Агро» потребують відтворення. Тому, потребує удосконалення розкриття інформації в аналітичному обліку щодо фінансових витрат. Так для обліку надходження (спорудження) основних засобів передбачено рахунок 15 «Капітальні інвестиції», субрахунок 152 «Придбання (виготовлення) основних засобів», на якому формуються витрати до введення об'єктів в експлуатацію. Таке призначення рахунка щодо формування первісної вартості придбаних об'єктів основних засобів окреслює порядок їх визнання, оцінки та облікове забезпечення цих засобів праці.

Проблемним питанням є включення фінансових витрат (запозичень) при формуванні первісної вартості основних засобів, їх обліку та необхідність відбиття цих аспектів у наказі про облікову політику.

Якщо обліковою політикою передбачено капіталізацію фінансових витрат для основних засобів, пов'язаних зі створенням кваліфікаційного активу, то такі витрати включаються до їх вартості. Тобто для капіталізації фінансових витрат основних засобів слід використовувати рахунок 15 «Капітальні інвестиції». Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку для обліку фінансових витрат передбачено рахунок 95 «Фінансові витрати» [20].

При цьому виникає питання, як правильно відображати капіталізацію фінансових витрат для основних засобів при визнанні їх кваліфікованим активом. Вважаємо, необхідно відображати капіталізацію фінансових витрат на рахунку 95 «Фінансові витрати», а потім розподіляти на рахунок 15 «Капітальні інвестиції» (в сумі капіталізованих фінансових витрат, пов'язаних із створенням кваліфікованого активу основного засобу).

При цьому буде здійснена наступна кореспонденція рахунків:

1) Д-т 95 «Фінансові витрати» К-т 68 «Розрахунки за іншими операціями» – на суму нарахованих відсотків за отриманий кредит;

2) Д-т 15 «Капітальні інвестиції» К-т 95 «Фінансові витрати» – на суму капіталізації фінансових витрат (при будівництві, поліпшенні та виготовленні основних засобів).

Тобто рахунок 95 «Фінансові витрати» буде транзитним. Така кореспонденція передбачена Інструкцією по застосуванню Плану рахунків бухгалтерського обліку. Крім того, капіталізація фінансових витрат забезпечує можливість їх включення до первісної вартості об'єкта основних засобів. Тому, вважаємо, методично виправданим є відображення капіталізації фінансових витрат на рахунках 95 «Фінансові витрати» та 15 «Капітальні інвестиції».

Отже, запропоновані напрями удосконалення обліку руху основних засобів на ТОВ «Бакай-Агро», підвищать аналітичність облікової інформації для забезпечення дієвості контролю та управління основними засобами господарства як складової виробничого потенціалу та витратами на їх використання й відтворення. Облік основних засобів є важливою ланкою в сфері бухгалтерського обліку та звітності. Його вдосконалення значною мірою може призвести до позитивних змін в діяльності підприємств.

РОЗДІЛ 3

АНАЛІЗ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ТА НАПРЯМИ ПІДВИЩЕННЯ ЕФЕКТИВНОСТІ ЇХ ВИКОРИСТАННЯ НА ТОВ «БАКАЙ-АГРО»

3.1 Аналіз руху та технічного стану основних засобів

Забезпечення збалансованого розвитку сільськогосподарського виробництва, підвищення його конкурентоспроможності та ефективності використання ресурсного потенціалу підприємств пов'язано із формуванням системи обліково-аналітичної інформації. Підвищення інвестиційної активності та інноваційності сільськогосподарських підприємств потребує належного управління їх економічним та ресурсним потенціалом. Важливою складовою ресурсного потенціалу підприємства є основні засоби, які потребують належного облікового забезпечення та їх аналізу для прийняття раціональних управлінських рішень.

Тобто, існує об'єктивна потреба в аналізі забезпеченості виробництва основними засобами, їх технічного стану і використання, а також оцінці їх впливу на зростання обсягу продукції, зниження собівартості продукції, і як наслідок, збільшення прибутку від реалізації продукції.

На жаль, на багатьох вітчизняних підприємствах і зараз ведення бухгалтерського обліку розглядається як кінцева мета, як підсумок бухгалтерського процесу, а облікові працівники не звикли розглядати аналіз логічним продовженням початкових стадій облікового процесу. В сучасних ринкових умовах господарювання керівники підприємств все частіше хочуть бачити свого головного бухгалтера не лише як гарного рахівника, але й спеціаліста, який активно приймає участь у розробці стратегії підприємства. Зрозуміло, що в цих умовах коло питань, які вирішуються бухгалтером, значно поширюється, і на перший план виходить розробка облікової

політики, яка відповідає задачам стратегічного управління. Не менш важливим стає для бухгалтера-професіонала, аналітика та підготовка оперативної інформації, необхідної для своєчасного прийняття рішень.

Активним засобом впливу на ефективність роботи підприємства є аналіз використання основних засобів. Основними завданнями аналізу основних засобів є:

- визначення тенденцій розвитку матеріально-технічної бази підприємства;
- оцінка динаміки основних засобів в цілому та у структурному розрізі;
- оцінка руху основних засобів;
- аналіз якісного складу основних засобів;
- оцінка ефективності використання основних засобів;
- визначення напрямів зростання технічного рівня суб'єкта господарювання;
- визначення резервів підвищення ефективності використання основних засобів [60].

Для вирішення наведених вище завдань формується система ключових показників, адже аналітичні показники є кількісним виміром поставлених цілей. Вважаємо, що в якості основних можуть бути використані показники, наведені на рис. 3.1

На першому етапі аналізу необхідно дослідити обсяг та структуру основних засобів ТОВ «Бакай-Агро».

Вивчаючи обсяг основних засобів, їх динаміку та структури, зазначимо, що основні засоби підприємства діляться на виробничі та невиробничого призначення. Виробничу потужність визначають виробничі основні засоби. Крім того, прийнято відокремлювати активну частину (виробнича техніка і робочі машини) та пасивну частину, а також відокремлені підгрупи відповідно до їх функціонального призначення (будівлі виробничого призначення, робочі машини, техніка, вимірювальні пристрої, транспортні

засоби та інші). Така деталізація необхідна для виявлення резервів підвищення ефективності їх використання на основі оптимізації структури.



Рисунок 3.1 – Показники аналізу використання основних засобів

В процесі аналізу визначаються показники кожної групи в абсолютній сумі, а також питому вагу в загальній вартості та їх зміни, тобто провести горизонтальний і вертикальний порівняльний аналіз основних засобів. Застосування методів горизонтального й вертикального аналізів допомагає відтворити структурну цілісність об'єкту дослідження, а використання коефіцієнтного методу – дає змогу проаналізувати основні складові об'єкту у їх тісній взаємодії.

Аналіз основних засобів в складі майна ТОВ «Бакай-Агро» та за їх видами із застосуванням методів горизонтального і вертикального аналізу проведемо в таблиці 3.1. та в таблиці 3.2.

Результати проведеного аналізу засвідчують, що темпи росту вартості основних засобів 120,6%, перевищують темпи зростання майна 118,5% на 2,7%. Це свідчить про оновлення основних засобів на підприємстві.

Таблиця 3.1 – Горизонтальний аналіз основних засобів ТОВ «Бакай-Агро» за 2018-2019 рр.

Показники	2018 р.	2019 р.	Динаміка	
			абс, +; -;	Т.Р., %
Загальна вартість основних засобів, тис. грн.	849	1024	175	120,6
в тому числі				
Будівлі та споруди, тис. грн.	43	40	3	93,0
Складське обладнання, тис. грн.	177	216	39	122,0
Сільгосптехніка та обладнання, тис. грн.	607	744	137	122,6
Транспортні засоби, тис. грн.	22	24	2	109,1
Всього майна, тис. грн.	1755	2080	325	118,5

Відбулося це переважно за рахунок зростання вартості сільськогосподарської техніки – на 22,6%, складського обладнання – на 22,0%., транспортних засобів – на 9,1%. По будівлям і спорудам зменшилася вартість на 7%. Тобто, саме активна частини виробничих основних засобів зростає, що безперечно є позитивним.

Таблиця 3.2 – Вертикальний аналіз основних засобів ТОВ «Бакай-Агро» за 2018-2019 рр.

Показники	2018 р., структура, %	2019 р., структура, %	Динаміка	
			абс., +; -;	Т.Р., %
Всього основних засобів	100,0	100,0	-	-
в тому числі				
Будівлі та споруди	5,1	3,9	-0,8	76,5
Складське обладнання	20,8	21,1	0,3	101,4
Сільгосптехніка та обладнання.	71,5	72,7	1,2	101,7
Транспортні засоби.	2,6	2,3	-0,3	88,5
Частка основних засобів в загальній вартості майна.	48,4	49,2	0,8	101,7

В структурі сукупних активів (майна) підприємства за 2019 р. частка

основних засобів 49,2%, що більше показника минулого року на 0,8%. В структурі основних засобів як в 2018 р., так і в 2019 р. найбільшу частку займає сільськогосподарська техніка, відповідно 71,5% та 72,7%. Це пояснюється тим, що вирощування зернових культур – найбільш високомеханізоване порівняно з іншими культурами та суттєво впливає на собівартість виробництва. Також зросла частка в структурі основних засобів ТОВ «Бакай-Агро» в 2019 р. складського обладнання до 21,1%, проти 20,8% в минулому році. Як по вартості так і по структурі зменшилися транспортні засоби, але не суттєво і складають 2,3% за звітний рік. Наглядно структура основних засобів подана на рис. 3.2

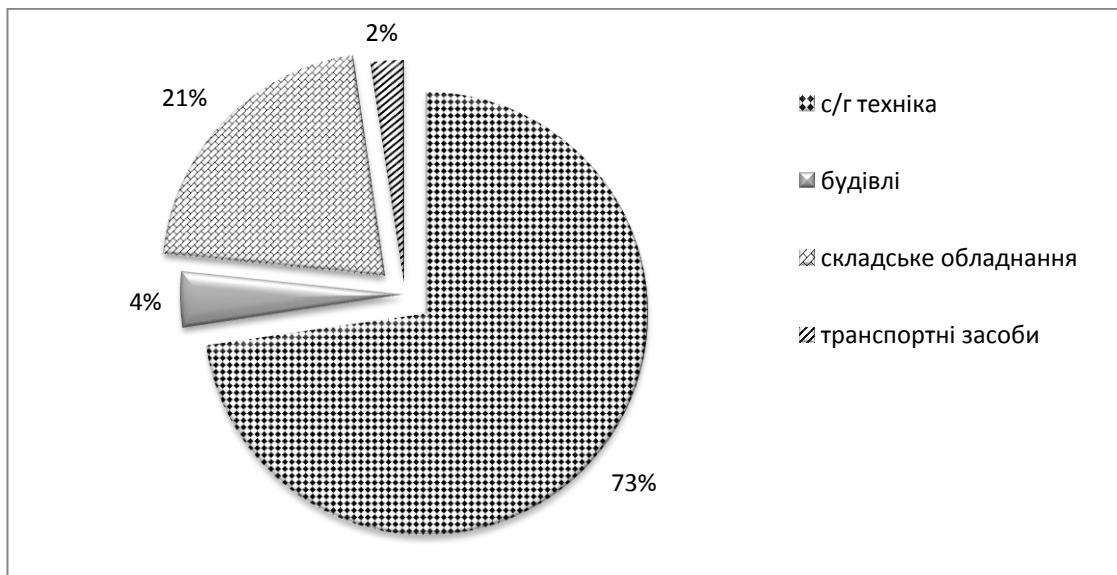


Рисунок 3.2 – Структура основних засобів підприємства за 2019 рік

Отже, як вартість так і частка основних засобів в структурі майна ТОВ «Бакай-Агро» на протязі досліджуваного періоду зростає за рахунок переважно активної частини виробничих основних засобів. Це пов'язано з тим, що на підприємстві за рахунок власних виробничих потужностей здійснює всі стадії виробництва: підготовка ґрунтів; посів; внесення добрив; боротьба зі шкідниками та бур'янами; збирання врожаю; сушіння; віяння; зберігання; відвантаження при продажі. А також надання послуг рослинництві – з усіх стадій вирощування зернових та технічних культур та в

оренду сільгосптехніки для оранки присадибних земельних ділянок населення і збирання урожаю зернових культур. Тому, найбільша питома вага в структурі основних засобів ТОВ «Бакай-Агро» саме сільськогосподарської техніки – 73% та складського обладнання – 21%, основними видами яких є:

- трактор Case IH Magnum 3.40;
- пневматична сівалка зернова Case IH SDX 30/40;
- комбайн JOHN DEERE 9500;
- віялка зернова калібровочна MVI 0688

Також два склади: один склад для зберігання продукції рослинництва, площею 520 м² та другий – для зберігання зерна і посівного матеріалу, площею 63м². В наявності зерносушарка та вагове обладнання.

Наступним етапом необхідно проаналізувати рух та технічний стан основних засобів господарства. Для руху основних засобів визначаються коефіцієнти вводу, оновлення та вибуття; їх технічного стану – коефіцієнти зношеності та придатності (табл. 3.3).

Таблиця 3.4 – Динаміка стану та руху основних засобів ТОВ «Бакай-Агро» за 2018-2019 роки

Показник	2018 р., %	2019 р., %	Відхилення, +/-
Коефіцієнт надходження основних засобів	11,1	12,5	1,4
Коефіцієнт вибуття основних засобів	12,3	14,8	2,5
Коефіцієнт зносу основних засобів	41,8	42,6	0,8
Коефіцієнт придатності основних засобів	58,2	57,4	-0,8

Результати розрахунків дозволяють зробити висновок, що значення коефіцієнта надходження у звітному році 12,5%, що більше показника минулого року на 1,4%. Але збільшилося в динаміці і значення коефіцієнта вибуття – з 12,3% до 14,8%.

Тобто, на ТОВ «Бакай-Агро» оновлюються основні засоби, але

коефіцієнт вибуття випереджає коефіцієнт оновлення: в 2018 р. на 1,2% та 2019 р. на 2,3%., з негативною динамікою.

Це має вплив на показники зносу та придатності. Значення коефіцієнта зносу основних засобів на кінець 2019 р. збільшилося на 0,8%, і складає 42,6%. Відповідно, зменшилося значення показника придатності. Якщо на кінець 2018 р. рівень придатності наявних основних засобів ТОВ «Бакай-Агро» складав 58,2%, то на кінець 2019 р. – 57,4% (рис. 3.3).

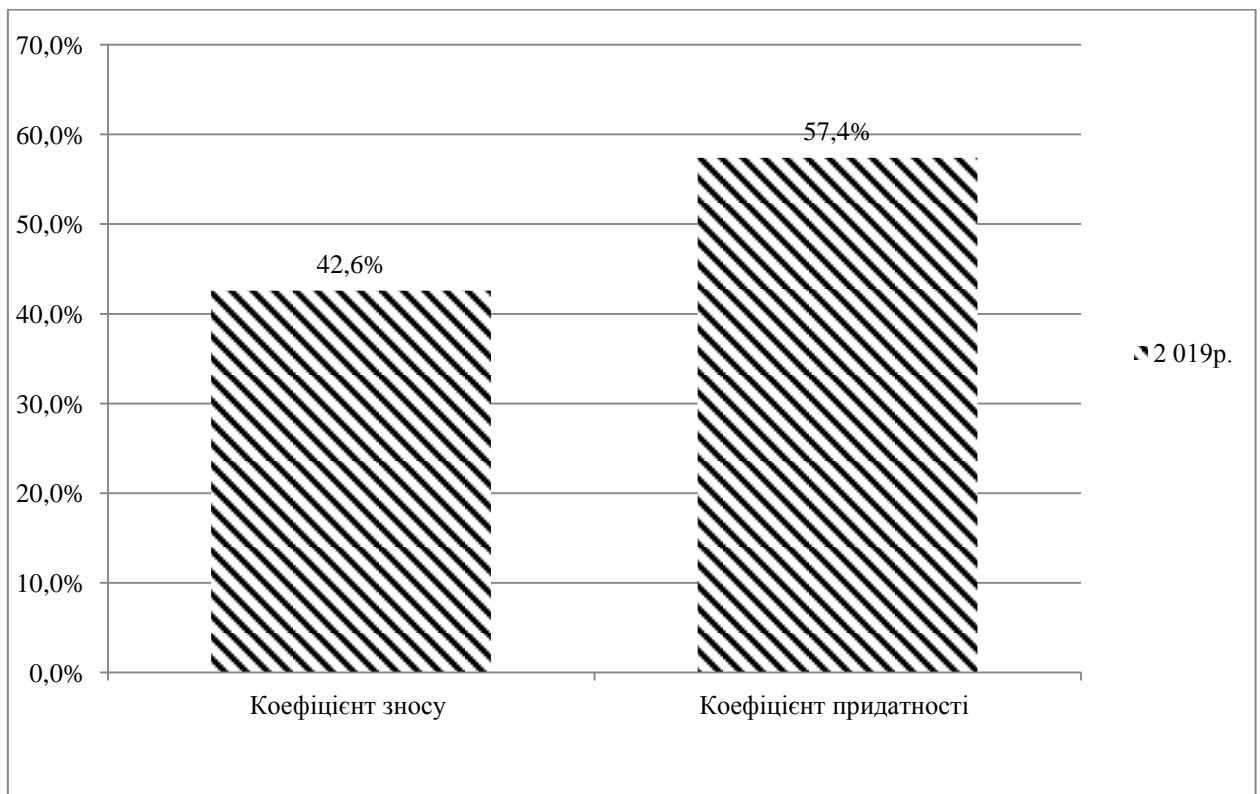


Рисунок 3.3 – Коефіцієнти зносу та придатності основних засобів за 2019 рік

Це, безперечно, є низьким показником з урахуванням, що більше 50% валової продукції господарства є вирощування зернових культур, яке передбачає високий рівень механізації та автоматизації виробництва.

Тому, важливо проаналізувати та надати оцінку ефективності використання основних засобів господарства. Ці процеси сприяють збільшенню виробництва продукції інтенсивним шляхом, відповідно знижують собівартість продукції та підвищують її конкурентоспроможність.

3.2 Аналіз ефективності використання основних засобів

У сучасних умовах успішне господарювання підприємства не можливе без забезпечення ефективного використання основних засобів, які є складовою виробничої потужності підприємства.

Для аналізу ефективності використання основних засобів застосовують систему взаємопов'язаних показників. Ці показники поділяють на дві групи: узагальнюючі (фондовіддача, фондомісткість, рентабельність основних засобів; часткові показники ефективності використання основних засобів (фондовіддача активної частини основних засобів, рентабельність активної частини основних засобів). Тому, наступним кроком оцінки основних засобів господарства є аналіз ефективності їх використання (табл. 3.4).

Таблиця 3.4 – Динаміка показників ефективності використання основних засобів на ТОВ «Бакай-Агро» за 2018-2019 рр.

№ з/п	Показники	2018 р.	2019 р.	Відхилення	
				+;- тис. грн.	+;- %
1	Обсяг валової продукції, тис. грн.	1361,4	1715,2	353,8	26,0
2	Середньорічна вартість основних засобів, тис. грн.	892,5	936,0	43,5	4,9
2.1	в тому числі активної частини (сільгосптехніка), тис. грн.	607,0	744,0	137,0	22,6
3	Частка активної частини, %	68,0	79,5	11,5	116,9
4	Прибуток, тис. грн..	413,2	387,4	-25,8	-6,2
5	Фондовіддача	1,53	1,83	0,3	19,6
5.1	в тому числі активної частини	2,24	2,31	0,07	3,1
6	Фондомісткість	0,66	0,55	-0,11	-16,7
6.1	в тому числі активної частини	0,45	0,43	-0,02	-4,4
7	Рентабельність основних засобів, %	46,3	41,4	-4,9	-10,6
7.1	в тому числі активної частини, %	68,1	52,1	-16,0	-23,5

Результати проведених розрахунків свідчать, що середньорічна вартість основних засобів ТОВ «Бакай-Агро» зросла в порівнянні з минулим

роком на 43,5 тис. грн., або на 4,9% і складає 936 тис. грн. При цьому, більш швидкими темпами зростає вартість активної частини основних засобів, а саме на 22,6%, що є позитивною тенденцією.

Зросла і фондovіддача основних засобів. Якщо в 2018 р з 1 грн. вартості основних засобів обсяг валової продукції складав 1,53 грн., то в 2019 р. – 1,83 грн., що більше в динаміці на 19,6%. Збільшилася і фондovіддача активної частини основних засобів (сільськогосподарської техніки). Але, якщо в минулому році р з 1 грн. вартості активної частини основних засобів обсяг валової продукції складав 2,24 грн., то в 2019 р. – 2,31 грн., що більше в динаміці на 3,1% . темпи росту фондovіддачі наведено на рис. 3.4.

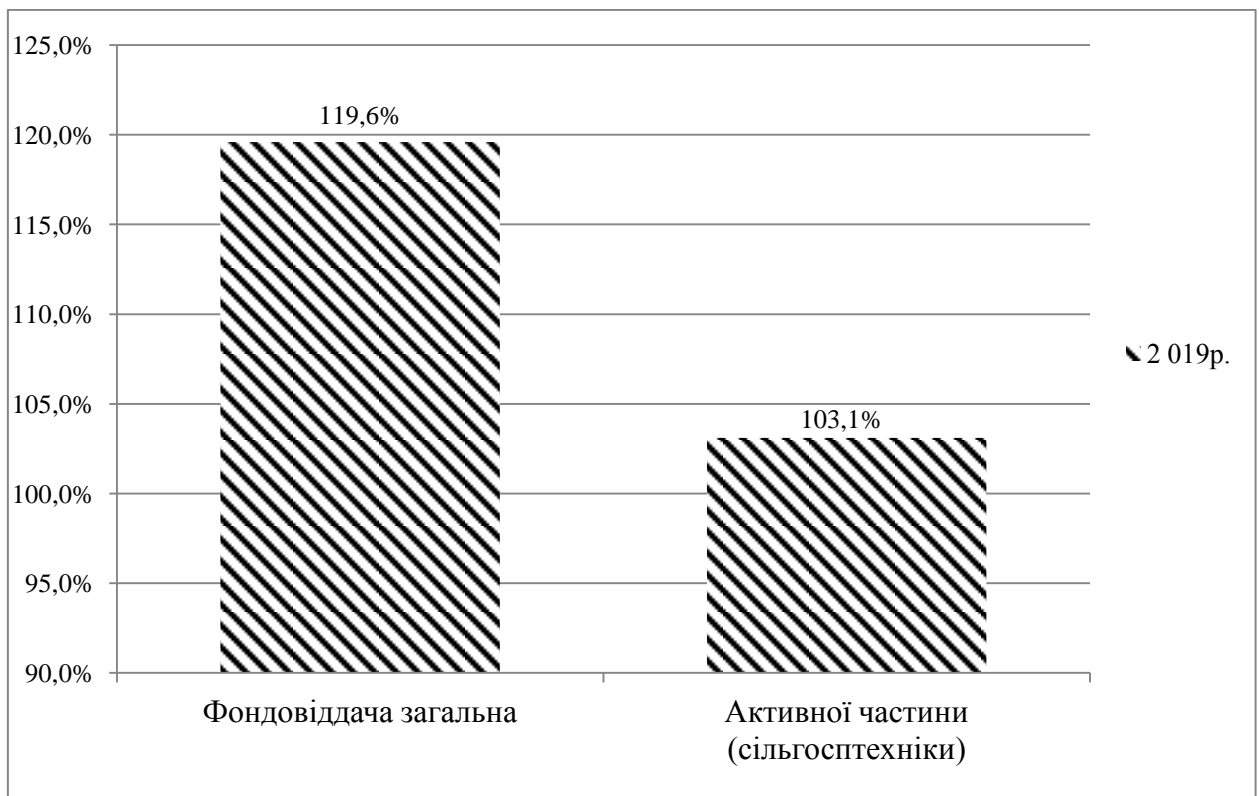


Рисунок 3.4 – Темп росту загальної фондovіддачі та фондovіддачі активної частини за 2019 рік

Тобто, темпи росту фондovіддачі активної частини основних засобів менші, ніж загальна фондovіддача основних засобів на 16,5%, що є негативним співвідношенням і свідчить менш ефективно використання саме

господарської техніки та обладнання.

Що стосується загальної рентабельності основних засобів та рентабельності активної частини, то в порівнянні з минулим роком вона знизилася, відповідно на -4,9% та -16,0%. Тобто, якщо в 2018 р. з 1 грн. вартості основних засобів на підприємстві ТОВ «Бакай-Агро» отримували 0,46 грн. прибутку, то в 2019 р. – 0,41 грн. Активна частина основних засобів забезпечила господарству 0,52 грн. прибутку з кожної гривні наявної у господарстві сільськогосподарської техніки, проти 0,68 грн. в минулому році. Безперечно, спостерігається негативна динаміка рентабельності основних засобів, але її значення залишається достатньо високим.

Наступним етапом аналізу основних засобів ТОВ «Бакай-Агро» є факторний аналіз.

Фондовіддача є одним із основних факторів, які визначають обсяг валової продукції господарства, тому необхідно детально проаналізувати, які фактори, у свою чергу, впливають на неї.

Факторний аналіз розпочнемо з дослідження зміни фондovіддачі під впливом таких факторів як частка активної частини основних виробничих засобів та їх фондovіддача (формула 3.1).

$$f = АЧ_{оз} \cdot f_{ач}, \quad (3.1)$$

де $АЧ_{оз}$ – активна частина основних засобів;

$f_{ач}$ – фондovіддача активної частини основних засобів.

Загальне відхилення фондovіддачі становить:

$$\Delta f = f_1 - f_0 = 1,53 - 1,83 = 0,3$$

Використовуючи запропоновану факторну модель (3.1) в поєднанні з методом ланцюгових підстановок, визначимо зміни фондovіддачі під

впливом ключових факторів:

$$f_0 = 0,68 \cdot 2,24 = 1,53$$

$$f_{\text{АЧ}_{\text{оз}}} = 0,795 \cdot 2,24 = 1,78$$

$$f_{f_{\text{ач}}} = 0,795 \cdot 2,31 = 1,83$$

Визначимо відхилення під впливом зміни частки активної частини основних засобів:

$$\Delta f_{\text{АЧ}_{\text{оз}}} = 1,78 - 1,53 = 0,25$$

Визначимо відхилення під впливом зміни фондівіддачі активної частини:

$$\Delta f_{f_{\text{ач}}} = 1,53 - 1,78 = 0,05$$

Балансова перевірка результатів факторного аналізу матиме наступний вигляд:

$$\Delta f = \Delta f_{\text{АЧ}_{\text{оз}}} + \Delta f_{f_{\text{ач}}} = 0,25 + 0,05 = 0,3$$

Отже, можна зробити висновок, що у 2019 році за рахунок приросту частки активної частини (сільськогосподарської техніки) на 11,5% загальна фондівіддача збільшилася на 0,25. А за рахунок збільшення фондівіддачі активної частини основних засобів на 0,3 – на 0,05. Отже, на збільшення загальної фондівіддачі на ТОВ «Бакай-Агро» обидва фактора мають позитивний вплив, але переважно зростання її відбулося за рахунок збільшення частки сільськогосподарської техніки в загальній вартості основних засобів, тобто за рахунок переважно екстенсивного фактора.

Після факторного аналізу фондівіддачі вважаємо за доцільне провести

аналіз із застосуванням факторної моделі зміни обсягу валового виробництва за рахунок таких факторів як середньорічна вартість основних засобів та їх фондівіддача. Використаємо наступну факторну модель (формула 3.2):

$$Q = \overline{OЗ} \cdot f. \quad (3.2)$$

Відповідно до даних таблиці 3.4 загальне відхилення обсягу продукції становить:

$$\Delta Q = Q_1 - Q_0 = 1715,2 - 1361,4 = 353,8 \text{ тис. грн.}$$

Використовуючи наведену вище факторну модель та метод ланцюгових підстановок, визначимо зміни обсягу виробництва під впливом ключових факторів:

$$Q_0 = 892,5 \cdot 1,53 = 1361,4 \text{ тис. грн.}$$

$$Q_{\overline{OЗ}} = 936 \cdot 1,53 = 1432,1 \text{ тис. грн.}$$

$$Q_f = 936 \cdot 1,83 = 1715,2 \text{ тис. грн.}$$

Далі визначимо відхилення під впливом зміни середньорічної вартості основних виробничих засобів:

$$\Delta Q_{\overline{OЗ}} = 1432,1 - 1361,4 = 70,7 \text{ тис. грн.}$$

Визначимо відхилення під впливом зміни фондівіддачі:

$$\Delta Q_f = 1715,2 - 1432,1 = 283,1 \text{ тис. грн.}$$

Балансова перевірка результатів факторного аналізу матиме наступний вигляд:

$$\Delta Q = Q_{\text{оз}} + Q_f = 70,7 + 283,1 = 353,8 \text{ тис. грн.}$$

Отже, за результатами факторного аналізу, можна зробити висновок, що позитивний вплив на збільшення обсягу валової продукції на ТОВ «Бакай-Агро» мали обидва фактори. А саме: зростання середньорічної вартості основних засобів на 43,5 тис. грн., забезпечило господарству додатковий обсяг валової продукції в сумі 70,7 тис. грн.; за рахунок підвищення загальної фондovіддачі основних засобів на 0,3 обсяг валової продукції збільшився на 283,1 тис. грн. Таким чином, за 2019 рік зростання обсягу валової продукції забезпечено, переважно за рахунок інтенсивного фактору, що є позитивною тенденцією.

В якості завершального етапу факторного аналізу проведемо розрахунок впливу зміни суми прибутку та середньорічної вартості основних засобів на зміну рентабельності основних засобів.

Для цього використаємо модель, складовими якої є сума прибутку та середньорічна вартість основних засобів (формула 3.3).

$$R_{\text{оз}} = \frac{\Pi}{\text{ОЗ}} \cdot 100 \% \quad (3.3)$$

Загальне відхилення рівня рентабельності основних засобів становить:

$$\Delta R_{\text{оз}} = R_{\text{оз}_1} - R_{\text{оз}_0} = 41,4 - 46,3 = -4,9\%$$

Використовуючи метод ланцюгових підстановок, визначимо зміни рентабельності під впливом ключових факторів:

$$R_{\text{оз}_0} = \frac{413,2}{892,5} \cdot 100 \% = 46,3 \%,$$

$$R_{\text{оз}_\pi} = \frac{387,4}{892,5} \cdot 100 \% = 43,4 \%,$$

$$R_{\text{озоз}} = \frac{387,4}{936} \cdot 100 \% = 41,4 \%$$

Визначимо відхилення під впливом зміни прибутку:

$$\Delta R_{\text{озп}} = 43,4 - 46,3 = -2,9\%$$

Визначимо відхилення під впливом зміни середньорічної вартості основних засобів:

$$\Delta R_{\text{озоз}} = 41,4 - 43,4 = -2,0\%$$

Балансова перевірка результатів факторного аналізу:

$$\Delta R_{\text{оз}} = \Delta R_{\text{озп}} + \Delta R_{\text{озоз}} = -2,9 + (-2,0) = -4,9\%$$

Таким чином, можна зробити висновок, що в 2019 році рентабельність основних засобів зменшилася на 4,9%. На зменшення значення показника негативно вплинуло зменшення суми отриманого прибутку. А саме – за рахунок зменшення суми прибутку на -25,8 тис. грн., рентабельність основних засобів зменшилася на 2,9%. За рахунок же збільшення середньорічної вартості основних засобів на 43,5 тис. грн., показник рентабельності зменшився на 2%.

Отже в цілому, на підприємстві ТОВ «Бакай-Агро» ефективність використання основних засобів підвищилася, про що свідчить зростання загальної фондovіддачі і активної частини (сільськогосподарської техніки). Але темпи росту ефективності використання активної частини нижчі за темпи росту загальної фондovіддачі. А також проблемним є зменшення загальної рентабельності основних засобів і активної частини. Тобто, в 2019 році загальна сума прибутку зменшилася на фоні зростання вартості

основних засобів і валового доходу господарства. Тому, для ТОВ «Бакай-Агро» актуальним є питання підвищення ефективності управління основними засобами як складової ресурсного потенціалу.

3.3 Напрями підвищення ефективності управління основними засобами

Підвищення ефективності управління основними засобами є актуальною проблемою не лише для ТОВ «Бакай-Агро», а й для усієї сільськогосподарської галузі. Проблема спрацювання основних засобів та забезпечення їхнього нормального відтворення є найбільш актуальною в сфері сільськогосподарського виробництва. Сучасному процесу відтворення притаманні низькі темпи зростання, а також сповільнення оновлення основного капіталу. Це сприяло зниженню ефективності його використання.

Рівень забезпеченості сільськогосподарських підприємств країн-членів ЄС виключно власною сільськогосподарською технікою є порівняно нерівномірним, найвищим для Чехії, Німеччини, Франції, Люксембургу, Австрії, Словенії, Фінляндії та Швеції, розрахованої відповідно до наявної кількості сільськогосподарських підприємств [76]. В середньому, по країнах ЄС найбільш характерними є чотириколісні трактори, гусеничні трактори, прокладки, різцетримачі, аніж зернозбиральні комбайни чи повністю механізовані [73].

Підвищення ефективності та забезпечення певних темпів розвитку виробництва можливе за умови інтенсифікації відтворення та кращого використання діючих основних засобів і виробничих потужностей підприємств. Такі процеси, сприяють постійному підтриманню належного технічного рівня кожного підприємства, а також дозволяють збільшувати обсяг виробництва, поліпшувати якість продукції та підвищувати конкурентоспроможність суб'єктів господарювання як на вітчизняному, так і

на світовому ринку.

У сучасних умовах одним з головних завдань управління підприємством є фінансове забезпечення процесу відтворення основних засобів, які уже достатньо зношені і потребують оновлення.

Необхідно відзначити, що важливе значення щодо формування належної структури джерел фінансового забезпечення потреб у відтворенні основних засобів відіграє система відповідних чинників:

- темпи зростання валової продукції та обсягів реалізації;
- структура активів підприємства та їхній технічний стан;
- стан ринку основного капіталу;
- політика комерційних банків щодо відсотків за користування кредитами;
- суть стратегічних рішень щодо управління фінансовими ресурсами підприємства.

Висвітлення вказаних чинників обумовлене тим, що вони нададуть можливість проаналізувати комплекс критеріїв щодо різних аспектів діяльності підприємства та скласти обґрунтований висновок щодо реальних обсягів потреби у фінансових ресурсах, необхідних для відтворення основних засобів.

Джерела формування фінансових ресурсів сільськогосподарського підприємства згруповано та наведено на рис. 3.5.

Першочергова увага – на власні фінансові ресурси господарства. Безперечно, нестача коштів на відновлення та поліпшення основних засобів спричинена перш за все тим, що діючою системою обліку амортизації не передбачається її нагромадження в амортизаційному фонді на підприємстві, тому за його відсутності амортизаційні відрахування надходять до господарського обороту і використовуються при розв'язанні різноманітних поточних господарських завдань, що не завжди пов'язані з цільовим використанням амортизації.

На нашу думку, з метою обґрунтування ефективності використання на

підприємствах амортизаційних відрахувань їх можна розміщувати на депозитних рахунках під відповідний відсоток.



Рисунок 3.5 – Джерела формування фінансових ресурсів сільськогосподарських підприємств

За умови резервування амортизаційних відрахувань їх нагромадження в амортизаційному фонді (АФ) на кінець терміну служби об'єкта суму можна визначити за формулами 3.4 (простий %) та 3.5 (складний %) [69].

$$A\Phi = \sum_{i=1}^T A_i [1 + E \times (T - i)], \quad (3.4)$$

$$A\Phi = \sum_{i=1}^T A_i (1 + E)^{T-i}, \quad (3.5)$$

де A_i – сума амортизаційних відрахувань в i -му періоді;

E – коефіцієнт приведення, з розрахунку річної ставки депозиту,

T – термін служби об'єкта основних засобів.

Передбачається, що затрати на виконання всіх видів ремонту, модернізацію та інші види поліпшень основних засобів за період їх служби відносяться на собівартість продукції в межах сум, установлених чинним законодавством, або покриваються за рахунок прибутку, резервних фондів і фондів цільового використання.

На ТОВ «Бакай-Агро» придбано віялку зернову калібровочну MVI 0688 вартістю 58 тис. грн., термін експлуатації якої 4 роки. Амортизація віялки нараховується прямолінійним методом. ТОВ «Бакай-Агро» співпрацює з ПАТ «ПРОКРЕДИТ БАНК», ставка якого для депозитних вкладень юридичних осіб становить 16% річних. Виходячи з того, що щорічні амортизаційні відрахування будуть покладені на депозит з урахуванням терміну служби віялки, отримаємо результат, поданий на рисунку 3.6.

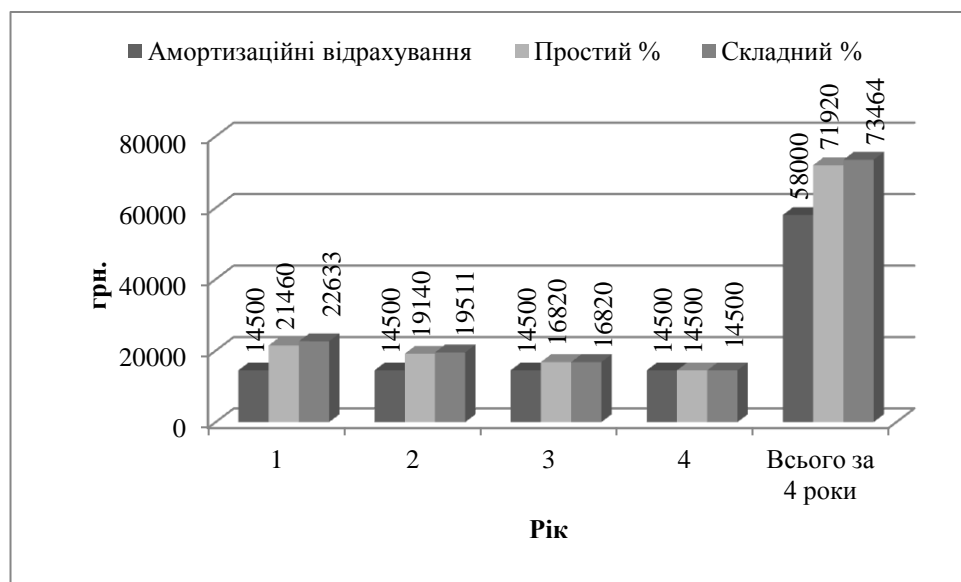


Рисунок 3.6 – Результат резервування амортизаційних відрахувань на депозитному рахунку

Таким чином, з амортизаційних відрахувань тільки першого року експлуатації підприємство отримає на депозитному рахунку за простим

відсотком – 21460 грн., за складним відсотком – 22633 грн.

Розрахувавши сумарний ефект за 4 років від усіх вкладень, отримаємо суму в розмірі 71920 грн. – за депозитними вкладеннями під простий %, та 73464 грн. – за депозитними вкладеннями під складний %. Так, підприємство «проїдало» свої амортизаційні відрахування на господарські потреби, а так після завершення терміну служби об'єкта нагромаджені амортизаційні відрахування з депозиту можна використовувати відповідно до його призначення як одне з джерел відтворення основних засобів.

Безперечно, виходячи з потреб підприємства щодо оновлення і поліпшення основних засобів, необхідно сформувавши політику джерел фінансування, яка буде оптимальною та ефективною саме для цього підприємства та дасть змогу досягти усіх поставлених перед підприємством завдань. Головною метою фінансування основних засобів підприємства є формування необхідного обсягу коштів, які будуть спрямовані на їх придбання та мінімізація вартості залучення фінансування.

Політика фінансування основних засобів складається з чотирьох основних етапів, які мають чітку послідовність:

- визначення напрямів та обсягів фінансування;
- визначення способів залучення джерел фінансування;
- пошук та відбір джерел фінансування;
- оптимізація джерел фінансування [69].

Отже, усю сукупність технічних, організаційних та економічних заходів щодо ліпшого використання основних засобів підприємства можна умовно поділити на дві групи:

- збільшення екстенсивного завантаження;
- підвищення інтенсивного навантаження.

Однак треба наголосити, що здійснення заходів екстенсивного напрямку, як правило, не потребує капітальних витрат, а підвищення рівня інтенсивного використання виробничого апарату зв'язане зі значними інвестиціями: проте останні порівняно швидко окупаються за рахунок

одержаного внаслідок інтенсифікації додаткового економічного ефекту.

Важливою умовою підвищення економічної ефективності використання основних засобів є удосконалення їх структури. Структура основних засобів сільськогосподарських підприємств визначається економічними і природними умовами, спеціалізацією, а також загальним рівнем розвитку матеріально - технічної бази. Дотримання певних пропорцій між елементами основних засобів, обумовлених їх роллю у виробництві – одна з основних умов ефективного функціонування підприємства.

Тому, будь-який комплекс заходів щодо поліпшення використання основних засобів, повинен передбачати забезпечення зростання обсягів виробництва продукції, перш за все, за рахунок більш повного і ефективного використання внутрішньогосподарських резервів і шляхом більш повного використання обладнання, подальшої інтенсифікації виробничих процесів, тому що в умовах ринкової економіки тільки сильне підприємство з потужною технічною базою, сучасним обладнанням може бути конкурентоздатним. В цілому варто зазначити, що від того наскільки забезпечено підприємство основними засобами і як ефективно вони використовуються, залежить прибуток підприємства та рівень його повної рентабельності.

ВИСНОВКИ

Забезпечення збалансованого розвитку виробництва, підвищення його конкурентоспроможності та ефективності використання ресурсного потенціалу підприємства пов'язано із формуванням системи обліково-аналітичної інформації. Підвищення інвестиційної активності та інноваційності сільськогосподарських підприємств потребує належного управління їх економічним та ресурсним потенціалом. Важливою складовою ресурсного потенціалу підприємства є основні засоби, які потребують належного облікового забезпечення та їх аналізу.

Дослідження економічної суті основних засобів дозволили розмежувати поняття «основний капітал» та «основні засоби», та визначити поняття основні засоби, як матеріальні активи, які суб'єкт використовує для здійснення усіх видів діяльності та задоволення потреб, які перебувають в незмінній натуральній формі з очікуваним строком використання більше дванадцяти календарних місяців з дати введення в експлуатацію та переносять свою вартість на заново створений продукт частинами в міру їх зношення. Запропоноване трактування відрізняється від існуючих за рахунок уніфікації в частині визначення напряму використання та уточнення часових характеристик основних засобів. Вважаємо, що запропоноване визначення характеризує основні засоби як об'єкт обліку будь-якого суб'єкта, незалежно від форми власності та галузевої спрямованості.

Дослідження історичних аспектів класифікації основних засобів дозволило виокремити основні сучасні ознаки класифікації основних засобів. Запропоновані нами класифікаційні ознаки дозволяють систематизувати дані за основними напрямками руху основних засобів: від їх надходження, використання, ремонту, модернізації, реконструкції, списання та ліквідації. Її застосування дозволить більш повно та детально здійснювати основні контрольні функції за усією сукупністю основних засобів, що перебувають

на балансі або у користуванні підприємства.

Аналіз нормативної бази та спеціальної літератури з питань обліку основних засобів підприємства дозволив визначити основні нормативно-правові акти, якими необхідно керуватися в процесі практичної діяльності та з'ясувати наявність певних відмінностей в рамках національної та міжнародної нормативної бази щодо досліджуваного питання.

З'ясовано основні напрями методики аналізу використання основних засобів, для застосування якої сформовано систему ключових показників, яким надано сутнісну характеристику та методику розрахунку. Визначено основні фактори впливу на стан використання основних засобів та стратегічні напрями підвищення ефективності управління ними в ринкових умовах господарювання.

Дослідження діючої системи обліку основних засобів на ТОВ «Бакай-Агро» дозволяє стверджувати, що на підприємстві належним чином, відповідно до нормативної бази, ведеться аналітичний та синтетичний облік. Але враховуючи, що від обліково-аналітичної інформації залежить ефективність прийняття управлінських рішень, нами визначено ряд особливостей та неоднозначних аспектів, що потребують удосконалення:

– з'ясовано, що інвентарна картка, типової форми ОЗ-6 та ОЗ-1 «Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів», затверджених Наказом Мінстату України №352, не відповідають вимогам сучасного обліку. Вважаємо необхідним ввести в форми ОЗ-1 та ОЗ-6 інформацію, що відсутня на даний момент: строк корисного використання об'єкту, ліквідаційна вартість, справедлива вартість, вартість, що амортизується, метод амортизації. Вважаємо що ці доповнення типових форм первинних документів підвищать їх інформативність;

– обґрунтовано методичну доцільність відображати капіталізацію фінансових витрат для основних засобів при визнанні їх кваліфікованим активом на рахунку 95 «Фінансові витрати», а потім розподіляти на рахунок 15 «Капітальні інвестиції» (в сумі капіталізованих фінансових витрат,

пов'язаних із створенням кваліфікованого активу основного засобу);

– обґрунтовано методику обліку виведення з експлуатації основних засобів у зв'язку з консервацією, які тимчасово не використовуються у виробничому процесі шляхом відкриття додаткових субрахунків другого порядку до субрахунків 103-106; відображенням таких основних засобів на відповідних рівнях аналітичного обліку субрахунків 103-106, що забезпечить достовірне відображення витрат в бухгалтерському обліку та сприятиме зниженню собівартості в частині амортизації;

У результаті проведеного аналізу стану та ефективності використання основних засобів з'ясовано, що підприємство ТОВ «Бакай-Агро» забезпечене основними засобами в повному обсязі, проте діючого процесу їх оновлення та модернізації недостатньо. Варто зазначити, що технічний стан основних засобів погіршився: коефіцієнт зносу випереджає коефіцієнт оновлення. Зростає вартість активної частини основних засобів, що є позитивним для підприємства. Підвищилась фондоддача наявних основних засобів, але віддача активної частини зростає повільніше, ніж загальна фондоддача. Рентабельність основних засобів зменшилася, хоча і залишається на достатньо високому рівні.

Обґрунтовано шляхи підвищення ефективності управління основними засобами на ТОВ «Бакай-Агро»дж шляхом формування політики фінансування оновлення основних засобів. Запропоновано, на підставі проведених розрахунків, накопичувати амортизаційні відрахування шляхом розміщення на депозитних рахунках. Визначено очікуваний сумарний ефект від розміщення за депозитними вкладками під прості та під складні відсотки. Накопичені гроші кошти можуть бути використані відповідно до призначення як внутрішнє джерело відтворення основних засобів.

Отримані результати дослідження спрямовані на підвищення достовірності, оперативності та аналітичності облікової інформації для забезпечення дієвості контролю та управління основними засобами господарства як складової виробничого потенціалу.

ПЕРЕЛІК ДЖЕРЕЛ ПОСИЛАННЯ

1. Андрійчук В. Г. Економіка підприємств агропромислового комплексу : підручник. Київ : КНЕУ, 2013. 779 с.
2. Бабій В. Роль основних засобів у процесі виробництва. *Наукові записки*. Серія: економіка. 2002 р. № 10. С. 200-202.
3. Бенько М. М. Інформаційні системи і технології в обліку. Київ : КНТЕУ, 2006. 362 с.
4. Білоусов А. Про проблеми практичного застосування нового порядку переоцінки основних засобів. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2000. №9. С. 21-23.
5. Білуха М. Т. Фінансовий контроль: теорія, ревізія, аудит. Київ : Українська академія оригінальних ідей, 2005. 888 с.
6. Бондар М. І. Облік і аудит основних засобів (на матеріалах аграрних підприємств Київської області) : дис. ... канд. екон. наук : 08.06.04. Київ, 2001.
7. Бутинець Ф. Ф., Усач Б. Ф. Аудит і ревізія підприємницької діяльності : навч. посіб. Житомир : ПП «Рута», 2001. 411 с.
8. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський словник. Житомир : ПП «Рута», 2001. 224 с.
9. Бухгалтерський облік на сільськогосподарських підприємствах : підручник / за ред. Огійчука М. Ф. Київ : Вища освіта, 2006. 878 с.
10. Бухгалтерський фінансовий облік : підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів. / за ред. проф. Ф. Ф. Бутиця. 7-е видання, перероб. та доп. Житомир : ПП «Рута», 2006. 832с.
11. Виговська Н. Г. Господарський контроль в соціально-орієнтованій економіці : проблеми теорії і методології. Житомир : ЖДТУ, 2006. 288 с.
12. Войтенко Т. Все об учете основных средств (фондов). Харьков :

Фактор, 2007. 361с.

13. Гарасим П. М., Кізима А. Я. Фінансовий облік і звітність на підприємствах різних галузей : навч. посіб. / за ред. Хомина П. Я. Тернопіль : Астон, 2000. 288с.

14. Голов С. Ф., Костюченко В. М. Бухгалтерський облік за міжнародними стандартами : навч. посіб. Київ : Лібра, 2001. 354 с.

15. Домбровська Н. Р. Економічна сутність основних засобів та їх класифікація. *Економічні науки Серія «Облік і фінанси»*. Випуск 9 (33). Ч. 1. 2012. С. 340-349.

16. Економіка підприємств АПК : навч. посіб. /за ред. Дусановського С.Л. Тернопіль : Горлиця, 2008. 257 с.

17. Захарчук О. В. Сучасний стан та перспективи розвитку основних виробничих засобів сільського господарства. *Економіка АПК*. 2019. № 11.С. 49-54

18. Ільяш Л. Документальне оформлення списання основних засобів і малоцінних предметів. *Головбух*. 2003. № 22. С. 44-51

19. Інструкція з журнально-ордерної форми обліку на сільськогосподарських підприємствах : Інструкція від 16 липня 1996 р. № 222. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0222244-96#Text> (дата звернення: 18.09.2020)

20. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затв. наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99> (дата звернення 23.09.2020)

21. Інформаційні системи бухгалтерського обліку : підручник /за ред. проф. Ф. Ф. Бутинця. Житомир : ПП «Рута», 2002. 544 с.

22. Кім Г., Сопко В. В., Кім С. Г. Бухгалтерський облік : первинні документи та порядок їх заповнення : навч. посіб. Київ : Центр навчальної літератури, 2004. 440 с.

23. Кляцкий М. Журнально-ордерна форма бухгалтерського обліку за умовної облікової політики. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2000. №9. С. 52-59
24. Костенко В. В. Удосконалення обліку основних фондів – необхідність здійснення процесів відтворення. *Статистика України*. 2003. № 1. С. 73-75.
25. Кужельний М., Лінник В. Теорія бухгалтерського обліку : підручник. Київ : КНЕУ, 2001. 352 с.
26. Кузьома В. В. Проблемні аспекти та напрями удосконалення обліку основних засобів в аграрних підприємствах. *Глобальні та національні проблеми економіки*. Миколаїв. 2015. Вип. 4. С. 1080-1083.
27. Кулаковська Л. П., Піча Ю. В. Основи аудиту : навч. посіб. Київ : Каравелла, 2002. 504с.
28. Лишиленко О. В. Бухгалтерський фінансовий облік : підручник. Київ : Центр навчальної літератури, 2005. 528 с.
29. Лупенко Ю. О., Захарчук О. В., Моголова М. М. Наукове забезпечення техніко-технологічного оновлення аграрного виробництва в Україні. *Економіка АПК*. 2017. № 5. С. 5-12.
30. Малюга Н. М., Зеленіна О. О. Об'єкти бухгалтерського обліку згідно з Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємства і організацій : словник. Житомир : ЖДТУ, 2009. 56 с.
31. Мармуль Л. О., Федорчук О. М. Ефективність використання основних засобів аграрних підприємств. Київ : ННЦ «Інститут аграрної економіки», 2007. 208 с.
32. Методичні рекомендації з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів, розрахунків та незавершеного виробництва сільськогосподарських підприємств, затв. листом Міністерства аграрної політики України від 04.12.2003 р. № 37-27-12/14023. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/>

v1402555-03#Text (дата звернення 02.10.2020)

33. Нашкерська Г. В. Бухгалтерський облік : навч. посіб. Київ : Центр навчальної літератури, 2004. 464 с.

34. Об'єднання підприємств : Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 19, затв. наказом Міністерства фінансів України від 7 липня 1999 р. № 163. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0499-99#Text> (дата звернення 02.10.2020)

35. Омельченко О. Ю. Облік основних засобів і операцій по їх оподаткуванню : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.06.04. Київ : Державна академія статистики, обліку та аудиту Держкомстату України, 2006. 21 с.

36. Оренда : Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 14, затв. наказом Міністерства фінансів України від 28 липня 2000 р. № 181. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0487-00#Text> (дата звернення 02.10.2020)

37. Основні засоби : Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 (МСБО 16). URL: http://zakon.rada.gov.ua/go/929_014 (дата звернення: 16.10.2018).

38. Основні засоби : Положення (стандарт) бухгалтерського обліку №7, затв. наказом Міністерства Фінансів України від 27.04.2000 р. № 92. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00#Text> (дата звернення 02.10.2020)

39. П'ясецька А. І. Аналіз проблематики бухгалтерського обліку основних засобів в Україні. *Управління розвитком*. 17(157). 2013. С. 41-44.

40. Павлюк І. М. Бухгалтерський облік основних засобів та інших необоротних матеріальних і нематеріальних активів. Івано-Франківськ : ІМЕ, 2003. 176 с.

41. Панчук Л. В. Економічна сутність основних засобів, їх класифікація та оцінка. *Формування ринкової економіки*. 2014. № 5. С. 513-521.

42. Пасько О. В. Відтворення основних засобів аграрних підприємств в сучасних умовах. Суми : ВАТ «Сумська обласна друкарня», 2004. 100 с.

43. Пиріжок С. Є. Бухгалтерський облік експлуатації та вибуття основних засобів в країнах світу. *Вісник ЖДТУ. Серія: Економічні науки.* 2012. № 1 (59). С. 47-52.
44. Пиріжок С. Є. Нормативно-правове регулювання обліку експлуатації та вибуття основних засобів. *Вісник ЖДТУ. Серія: Економічні науки.* 2012. № 1 (59). С. 160-162.
45. Пиріжок С. Є. Огляд авторефератів дисертацій та наукових статей з обліку основних засобів. *Вісник ЖДТУ. Серія: Економічні науки.* 2012. № 2 (60). С.108-111.
46. Пиріжок С. Є., Кулікова Н. Т. Поняття «основні засоби» та канали їх вибуття на підприємстві. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу: міжнар. зб. наук. праць.* Житомир : ЖДТУ, 2011. Випуск 2 (20). С. 397-405.
47. План рахунків бухгалтерського обліку, активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затв. наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 р. № 291. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1557-11#Text> (дата звернення 15.11.2020)
48. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення 24.09.2020)
49. Поліщук В. Л. Оцінка основних засобів згідно з національними та міжнародними стандартами : переваги та недоліки. URL: http://archive.nbuv.gov.ua /portal /Chem_Biol/Vnuvgrp/ekon/2009_3_2/v47ek077f (дата звернення 24.09.2020)
50. Положення про Державну фінансову інспекцію України, затв. Указом Президента України від 23 квітня 2011 р. № 499/2011. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/499/2011#Text> (дата звернення 24.09.2020)
51. Поповиченко Г. С. Методологічні основи організації обліку основних засобів. *Науковий вісник ЛНАУ.* 2010. №17 С. 134-140.
52. Практикум з бухгалтерського обліку на сільськогосподарських підприємствах за національними стандартами : навч. посіб. / за ред.

М. Ф. Огійчука. Київ : Вища освіта, 2003. 464 с.

53. Про аудиторську діяльність : Закон України від 22 квітня 1993 р. № 3125-ХІІ. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3125-12#Text> (дата звернення: 12.11.2020)

54. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16 липня 1999 р. № 196. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text> (дата звернення: 12.11.2020)

55. Про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку : Положення, затв. наказом Міністерства фінансів України від 24.05.95 р. № 88. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95#Text> (дата звернення 24.09.2020)

56. Про затвердження Методичних рекомендацій по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку, затв. наказом Міністерства фінансів України від 29.12.2000 р. № 356. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0356201-00#Text> (дата звернення 15.11.2020)

57. Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку та Інструкції про його застосування : Наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0892-99#Text> (дата звернення 15.11.2020)

58. Про затвердження типових форм первинного обліку : Наказ Міністерства статистики України від 29.12.95 р. №352. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0352202-95#Text> (дата звернення 15.11.2020)

59. Сирота О. В. Проблематика визначення економічної сутності категорії «основні засоби». URL: http://www.economy.in.ua/pdf/2_2013/16.pdf

60. Сопко В. В., Завгородній В. П. Організація бухгалтерського обліку, економічного контролю та аналізу : підручник. Київ : Центр навчальної літератури, 2000. 260 с.

61. Стельмах Х. П., Кузьмін О. Є. Класифікація основних засобів підприємств. *Науковий вісник НЛТУ України*. 2010. 1 Вип. 20.14. С. 263-268.

62. Стрельченко А. В. Напрями удосконалення організації обліку основних засобів. *Управління розвитком*. №1(122). 2012. С. 121-123.
63. Сук Л. К., Сук П. Л. Фінансовий облік. Київ : Університет «Україна», 2007. 453 с.
64. Сухарський В. С. Економічний словник-довідник. Тернопіль : Богдан, 2002. 56 с.
65. Танчин А. І. Ефективність використання основних засобів на підприємстві: система показників оцінки та напрями їх підвищення. *Наукові записки Національного університету «Острозька академія». Сер.: Економіка*. 2017. Вип. 4. С. 77-80.
66. Ткаченко Н. М. Бухгалтерський фінансовий облік на підприємствах України : навч. посіб. Київ : АСК, 2002. 380 с.
67. Тузова А. О. Документальне оформлення основних засобів в умовах технічного переозброєння. *Управління розвитком*. 2012. №18(139). С. 158-161.
68. Усач Б. Контроль і ревізія : підручник. Київ : Знання, 2002. 253 с.
69. Харченко Н. В. Ефективність використання основних засобів виробництва на підприємствах. *Інвестиції: практика та досвід*. 2016. №11. С. 16-18.
70. Ценклер Н. І. Міжнародні стандарти в бухгалтерському обліку. Ужгород : Поліграфцентр «Ліра», 2006. 170 с.
71. Яловега Л. В. Облік витрат на ремонт та поліпшення основних засобів: бухгалтерський і податковий аспект. URL: http://irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe.
72. Accounting Information Systems by Marshall B. Romney, Paul J. Steinbart Hardcover, Tenth Edition, 2005. 805 pages.
73. Financial Accounting: IFRS. Jerry J. Weygandt, Donald E. Kieso, Paul D. Kimmel John Wiley & Sons, 2010. 848 pages.
74. Howard M. Schilit Financial Shenanigans: How to Detect Accounting

Gimmicks & Fraud in Financial Reports. McGraw-Hill, 2010. – 304 pages.

75. Managerial accounting for managers / Eric W. Noreen, Peter C. Brewer, Ray H. Garrison. Ray H. III. Title. – 3rd ed. p. cm., 2014. 32 pages.

76. Managerial Accounting: Tools for Business Decision Making (Jerry J. Weygandt, Paul D. Kimmel, Donald E. Kieso). 2004. 728 pages.

ДОДАТОК А

Таблиця А.1 – Види оцінки основних засобів

Спосіб надходження основних засобів	Первісна вартість активу
1	2
1. Придбані за кошти	<p>Первісна вартість складається з таких витрат:</p> <ul style="list-style-type: none"> – суми, що сплачують постачальникам активів та підрядникам за виконання будівельно-монтажних робіт (без непрямих податків); – реєстраційні збори, державне мито та аналогічні платежі, що здійснюються в зв'язку з придбанням (отриманням) прав на об'єкт основних засобів; – суми ввізного мита; – суми непрямих податків у зв'язку з придбанням (створенням) основних засобів (якщо вони не відшкодовуються підприємству); – витрати зі страхування ризиків доставки основних засобів; – витрати на транспортування, установку, монтаж, налагодження основних засобів; – інші витрати, безпосередньо пов'язані з доведенням основних засобів до стану, у якому вони придатні для використання із запланованою метою.
2. Отримані як внесок до статутного капіталу	<p>Первісна вартість активів дорівнює узгодженій засновниками (учасниками) підприємства їх справедливій вартості з урахуванням витрат, передбачених при придбанні за грошові кошти.</p>
3. Самостійно виготовлені	<p>Первісна вартість активів включає:</p> <ul style="list-style-type: none"> – вартість робіт, виконаних субпідрядником; – вартість обладнання, що підлягає монтажу; – прямі матеріальні витрати; – прямі витрати на оплату праці; – накладні витрати, безпосередньо пов'язані з виготовленням (будівництвом); – вартість ліцензії на будівництво; – оплату послуг архітекторів, юристів та ін.
4. Безоплатно отримані	<p>Первісна вартість безоплатно отриманих основних засобів дорівнює їх справедливій вартості на дату отримання з урахуванням витрат, передбачених при придбанні. У міру нарахування амортизації на безоплатно отримані активи визнається дохід у розмірі суми амортизації.</p>

Продовження таблиці А.1

1	2
5. Безоплатно отримані	Первісна вартість безоплатно отриманих основних засобів дорівнює їх справедливій вартості на дату отримання з урахуванням витрат, передбачених при придбанні. У міру нарахування амортизації на безоплатно отримані активи визнається дохід у розмірі суми амортизації.
6. Переведені зі складу оборотних активів	Первісна вартість об'єктів, переведених до основних засобів з оборотних активів, товарів, готової продукції тощо дорівнює її собівартості, яка визначається згідно з положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» та 16 «Витрати».
7. Отримані в обмін на подібний актив	Первісна вартість дорівнює: – залишковій вартості переданого об'єкта основних засобів; – справедливій вартості переданого об'єкта, якщо вона нижча від залишкової вартості (різниця включається до витрат звітного періоду). Якщо виникає необхідність у грошовій доплаті, то такі активи вважаються неподібними.
8. Отримані в обмін на неподібний актив	Первісна вартість об'єкта основних засобів, придбаного в обмін (або частковий обмін) на неподібний актив, дорівнює справедливій вартості переданого немонетарного активу, збільшеній (зменшеній) на суму грошових коштів чи їх еквівалентів, що була передана (отримана) під час обміну.
9. Отримані в фінансову оренду	Основні засоби, придбані на умовах фінансової оренди (фінансового лізингу), зараховуються на баланс по первісній вартості, що дорівнює справедливій вартості активу, визначеної в договорі фінансового лізингу.

ДОДАТОК Б

Таблиця Б.1 – Класифікація основних засобів згідно Податкового Кодексу України

Групи	Мінімально допустимі строки корисного використання, років
група 1 – земельні ділянки	–
група 2 – капітальні витрати на поліпшення земель, не пов'язані з будівництвом	15
група 3 – будівлі,	20
споруди,	15
передавальні пристрої	10
група 4 – машини та обладнання	5
з них:	
електронно-обчислювальні машини, інші машини для автоматичного оброблення інформації, пов'язані з ними засоби зчитування або друку інформації, пов'язані з ними комп'ютерні програми (крім програм, витрати на придбання яких визнаються роялті, та/або програм, які визнаються нематеріальним активом), інші інформаційні системи, комутатори, маршрутизатори, модулі, модеми, джерела безперебійного живлення та засоби їх підключення до телекомунікаційних мереж, телефони (в тому числі стільникові), мікрофони і рації, вартість яких перевищує 2500 гривень	2
група 5 – транспортні засоби	5
група 6 – інструменти, прилади, інвентар (меблі)	4
група 7 – тварини	6
група 8 – багаторічні насадження	10
група 9 – інші основні засоби	12
група 10 – бібліотечні фонди	–
група 11 – малоцінні необоротні матеріальні активи	–
група 12 – тимчасові (нетитульні) споруди	5
група 13 – природні ресурси	–
група 14 – інвентарна тара	6
група 15 – предмети прокату	5
група 16 – довгострокові біологічні активи	7

ДОДАТОК В

Таблиця В.1 – Характеристика методів нарахування зносу основних засобів

Метод	Зміст
Прямолінійний	Річна сума амортизації визначається діленням вартості, яка амортизується, на строк корисного використання об'єкта основних засобів
Зменшення залишкової вартості	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.
Прискореного зменшення залишкової вартості	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
Кумулятивний	Річна сума амортизації визначається як добуток вартості, яка амортизується, та кумулятивного коефіцієнта. Кумулятивний коефіцієнт розраховується діленням кількості років, що залишаються до кінця строку корисного використання об'єкта основних засобів, на суму числа років його корисного використання
Виробничий	Місячна сума амортизації визначається як добуток фактичного місячного обсягу продукції (робіт, послуг) та виробничої ставки амортизації. Виробнича ставка амортизації обчислюється діленням вартості, яка амортизується, на загальний обсяг продукції (робіт, послуг), який підприємство очікує виробити (виконати) з використанням об'єкта основних засобів.

