Київський національний торговельно-економічний університет
Кафедра обліку та оподаткування

ВИПУСКНА КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

на тему:

ОБЛІК, ОПОДАТКУВАННЯ ТА АНАЛІЗ ОПЕРАЦІЙ З ОСНОВНИМИ ЗАСОБАМИ

Студента 2 курсу, 3м групи
спеціальності 071 «Облік і оподаткування»
спеціалізації «Облік і оподаткування» _____ Корінь Марія Володимирівна

Науковий керівник
доктор економічних наук,
професор _____ Бенько Микола Миколайович

Гарант освітньої програми
доктор економічних наук,
професор _____ Бенько Микола Миколайович

Київ 2018

Київський національний торговельно-економічний університет

Факультет обліку, аудиту та інформаційних систем
Кафедра обліку та оподаткування
спеціальність 071 «Облік і оподаткування»,
спеціалізація «Облік і оподаткування»

Затверджую
Зав. кафедри_____
Сопко В.В.
«___»_____ 201_ р.

Завдання
на випускну кваліфікаційну роботу студентові
Корінь Марія Володимирівна
(прізвище, ім'я, по батькові)
1. Тема випускної кваліфікаційної роботи
Облік, оподаткування та аналіз операцій з основними засобами
Затверджена наказом ректора від «29» грудня 20117 р. № 4451
2. Строк здачі студентом закінченої роботи 30 листопада 2018 року
3. Цільова установка та вихідні дані до роботи
Мета роботи Теоретичне дослідження професійних проблем та рішення задач прикладного характеру обліку, оподаткування та аналізу операцій з основними засобами
Об'єкт дослідження Процес обліку, оподаткування та аналізу операцій з основними засобами
Предмет дослідження Методика бухгалтерського обліку, оподаткування операцій з основними засобами, система показників, критеріїв, методи аналізу і оцінки операцій з основними засобами

4. Перелік графічного матеріалу
Рисунки, графіки, таблиці _____
5. Консультанти по роботі із зазначенням розділів, за якими здійснюється консультування:

Розділ	Консультант (прізвище, ініціали)	Підпис, дата	
		Завдання видав	Завдання прийняв

5. Зміст випускної кваліфікаційної роботи (перелік питань за кожним розділом)

ВСТУП

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ, ОПОДАТКУВАННЯ ТА АНАЛІЗУ ОПЕРАЦІЙ З ОСНОВНИМИ ЗАСОБАМИ

1.1. Економічна сутність основних засобів, їх класифікація; види операцій з основними засобами

1.2. Економіко-правовий аналіз та огляд нормативної бази і спеціальної літератури з теми дослідження.

1.3. Передумови організації та методології обліку, оподаткування та аналізу операцій з основними засобами у ТОВ «ПЕРША ЛОГІСТИЧНА КОМПАНІЯ»

Висновки до розділу 1

РОЗДІЛ 2. ОБЛІК ТА ОПОДАТКУВАННЯ ОПЕРАЦІЙ З ОСНОВНИМИ ЗАСОБАМИ ТА ШЛЯХИ УДОСКОНАЛЕННЯ

2.1. Облік операцій надходження основних засобів

2.2. Облік амортизації основних засобів

2.3. Облік операцій вибуття основних засобів

2.4. Оподаткування операцій з основними засобами

Висновки до розділу 2

РОЗДІЛ 3. АНАЛІЗ ОПЕРАЦІЙ З ОСНОВНИМИ ЗАСОБАМИ

3.1 Система показників, інформаційна база і основні методи аналізу операцій з основними засобами

3.2. Розробка та апробація методики аналізу динаміки і структури основних засобів у ТОВ «ПЕРША ЛОГІСТИЧНА КОМПАНІЯ»

3.3. Розробка та апробація методики аналізу ефективності використання основних засобів у ТОВ «ПЕРША ЛОГІСТИЧНА КОМПАНІЯ»

Висновки до розділу 3

ВИСНОВКИ

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

ДОДАТКИ

6. Календарний план виконання роботи

№ пор.	Назва етапів випускної кваліфікаційної роботи	Строк виконання етапів роботи	
		За планом	Фактично
1	2	3	4
1	Затвердження плану ВКР та назви статті	15.12.2017	15.12.2017
2	Наукова стаття	25.06.2018	25.06.2018
3	1 розділ	30.04.2018	30.04.2018
4	2 розділ	15.06.2018	15.06.2018
5	3 розділ	21.09.2018	21.09.2018
6	Подання завершеної роботи для перевірки на плагіат	19.10.2018	19.10.2018
7	Попередній захист	16.11.2018	16.11.2018
8	Подання роботи на кафедру	30.11.2018	30.11.2018

7. Дата видачі завдання «29» грудня 2017 р.

8. Керівник випускної
кваліфікаційної роботи _____ Бенько М.М.
(прізвище, ініціали, підпис)
9. Гарант освітньої програми _____ Бенько М.М.
(прізвище, ініціали, підпис)
10. Завдання прийняв до виконання студент_____Корінь М.В.
(прізвище, ініціали, підпис)

11. Висновок керівника випускної кваліфікаційної роботи

Студентка Корінь Марія Володимирівна виконала випускну кваліфікаційну роботу на тему: «Облік, оподаткування та аналіз операцій з основними засобами».

Випускна кваліфікаційна робота та її зміст відповідає завданню. Сформульовані мета, об’єкт та предмет дослідження. Обґрунтовано актуальність теми. Дослідження виконано на матеріалах ТОВ «ПЕРША ЛОГІСТИЧНА КОМПАНІЯ».

У процесі дослідницької роботи використовувалися такі методи дослідження: структурно-логічний аналіз – для побудови логіки та структури випускної кваліфікаційної роботи; порівняння – для зіставлення

даних у динаміці, при зіставленні фактичних даних за відповідні періоди; метод аналізу та синтезу.

Дослідницька робота викладена науковою мовою, логічно й послідовно відображає мету та поставлені в роботі завдання. В роботі ґрунтовно досліджено, методику обліку, контролю основних засобів та оподаткування.

Автор опрацювала достатню кількість наукових першоджерел, спеціальної періодичної літератури, вивчила нормативно-правову базу. Обрана тема розкрита достатньо кваліфіковано, має практичне значення і засвідчує високий рівень теоретичної і практичної підготовки автора.

Випускна кваліфікаційна робота ілюстрована схемами, таблицями, графіками, розрахунками і відповідає встановленим вимогам.

Ефект впровадження рекомендацій у діяльність базового підприємства полягає в удосконаленні методики обліку, контролю основних засобів та аналізу ефективності їх використання для покращення управління діяльністю базового підприємства в цілому.

Зміст роботи відповідає темі. Інформація, що представлена у роботі є достовірною. Принципових недоліків та зауважень немає. Проведене дослідження має завершений характер і може бути представлене до захисту.

Керівник випускної кваліфікаційної роботи _____

(підпис, дата)

12. Висновок про випускну кваліфікаційну роботу

Випускна кваліфікаційна робота студентки Корінь М.В. може бути допущена до захисту в екзаменаційній комісії.

Гарант освітньої програми _____Бенько М.М.

(підпис, прізвище, ініціали)

Завідувач кафедри_____Фоміна О.В.

(підпис, прізвище, ініціали)

«16» листопада 2018 р.

ЗМІСТ

ВСТУП……..3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ, ОПОДАТКУВАННЯ ТА АНАЛІЗУ ОПЕРАЦІЙ З ОСНОВНИМИ ЗАСОБАМИ
1.4. Економічна сутність основних засобів, їх класифікація, види операцій з основними засобами……9
1.5. Економіко-правовий аналіз та огляд нормативної бази і спеціальної літератури з теми дослідження……23
1.6. Передумови організації та методології обліку, оподаткування та аналізу операцій з основними засобами у ТОВ «ПЕРША ЛОГІСТИЧНА КОМПАНІЯ»……33
Висновки до розділу 1……44
РОЗДІЛ 2. ОБЛІК ТА ОПОДАТКУВАННЯ ОПЕРАЦІЙ З ОСНОВНИМИ ЗАСОБАМИ ТА ШЛЯХИ УДОСКОНАЛЕННЯ
2.1. Облік операцій надходження основних засобів……..45
2.2. Облік амортизації основних засобів……..65
2.3. Облік операцій вибуття основних засобів……..73
2.4. Оподаткування операцій з основними засобами……..86
Висновки до розділу 2……96
РОЗДІЛ 3. АНАЛІЗ ОПЕРАЦІЙ З ОСНОВНИМИ ЗАСОБАМИ
3.1 Система показників, інформаційна база і основні методи аналізу операцій з основними засобами……...97
3.2. Розробка та апробація методики аналізу динаміки і структури основних засобів у ТОВ «ПЕРША ЛОГІСТИЧНА КОМПАНІЯ»……106
3.3. Розробка та апробація методики аналізу ефективності використання основних засобів у ТОВ «ПЕРША ЛОГІСТИЧНА КОМПАНІЯ»……113
Висновки до розділу 3……..119
ВИСНОВКИ……120
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ……..123
ДОДАТКИ……..135

ВСТУП

Актуальність теми дослідження. В сучасних умовах господарської діяльності підприємств та галузей економіки України, забезпечення конкурентоспроможності та нормального їх функціонування слід використовувати високотехнологічні та інноваційні основні засоби, які є найбільшою складовою частиною необоротних активів.

Основні засоби є однією з найголовніших умов забезпечення економічного зростання як на мікро-, так і на макрорівні. Тобто спостерігається пряма залежність між якістю та результативністю діяльності підприємств і станом основних засобів, так як однією з глобальних проблем віх галузей економіки України є високий рівень морального та фізичного зносу даних активів, відсутність інвестицій в їх оновлення та модернізацію, проблеми в управлінні.

Для забезпечення процесу управління основним засобами актуальним питанням є створення системи обліково-аналітичного забезпечення, що можливо реалізувати через побудову якісних, прозорих та гнучких підсистем – обліку та аналізу основних засобів, що підкреслює актуальність теми даного наукового дослідження.

Статистичне дослідження. Актуальність теми дослідження підтверджують результати аналізу динаміки показників основних засобів за 2009-2017 рр., які проведено за даними сайту Державної служби статистики України [1]. Так, протягом 2009-2014рр. спостерігається динаміка зростання ступеня зносу основних засобів, відсоток якого у 2014 році становив 83,5%, що свідчить про критичний технічний стан основних засобів в Україні. Тобто, порівняно з 2009 роком, відсоток зношених основних засобів у 2014 році збільшився на 39,2%.

У 2015 році ступінь зносу основних засобів склав 60,1% їх первісної вартості. Уповільнення темпів зносу відбулось за рахунок реорганізації монополіста галуз транспортних комунікацій «Укрзалізниці» та переоцінки вартості активів, завдяки чому у 2017 році відсоток морально та фізично зношених основних засобів становив 55,1%. Проте, дані значення свідчать про те, що основні засоби підприємств та організацій України в цілому є придатними лише на

44,9%, що свідчить про низький технічний рівень оснащення підприємств та організацій галузей економіки, а також скорочення обсягів діяльності в кожній галузі.

Результати аналізу динаміки ступеню зносу основних засобів в Україні за 2009-2017рр. наведено в Додатку А.

Також протягом 2009-2017рр. спостерігається наступна динаміка вартості основних засобів (без урахування земельних ділянок, інвестиційної нерухомості та тварин): у 2017 році порівняно з 2016 роком вартість основних засобів знизилась на 5,19%, а порівняно з 2009 роком – зросла на 90,47%.

Протягом 2009-2012рр. найбільшу питому вагу основних засобів в загальній вартості активів мали підприємства та організації, що здійснюють діяльність у сфері транспорту та зв'язку (35,74% - у 2009 році, 65,33% - у 2012 році відповідно), а найнижчу частку – підприємства та організації, які здійснюють діяльність у сфері готелів та ресторанів (0,73% - у 2009 році, 0,34% - у 2012 році відповідно).

Аналізуючи аналогічний показник за 2012-2017рр. (у зв'язку з набуттям чинності новим класифікатором видів економічної діяльності) констатуємо наступне: протягом 2013-2014рр. найбільшу питому вагу в структурі основних засобів - 64,4% та 73,3% відповідно, складали основні засоби, які експлуатуються підприємствами транспорту, складського господарства, поштової та кур'єрської доставки, проте їх частка суттєво знизилась у 2017 році і становила лише 17,57%. У 2017 році, в структурі основних засобів галузей економіки України найбільшу частку – 33,69%, становили основні засоби підприємств та організацій промисловості (постачання енергії та газу).

Найменша частка основних засобів припадає у 2017 році – 0,004%, на підприємства сфери державного управління, оборони та обов'язкового соціального страхування.

Результати аналізу динаміки вартості основних засобів за видами економічної діяльності України за 2009-2017рр. продемонстровані у Додатку Б.

Розробленість теми дослідження. Проблеми обліку й аналізу основних засобів ніколи не втрачали своєї актуальності та завжди залишалися дискусійними, що знайшло своє відображення у дослідженнях багатьох вітчизняних і зарубіжних науковців.

Значний внесок у розробку теоретичних основ обліку й аналізу основних засобів зробили вітчизняні вчені: З. М. Борисенко, Л. М. Бражнікова, Н. Г. Виговська, С. Ф. Голов, Н. О. Гура, Г. М. Давидов, В. П. Завгородній, А. Г. Загородній, І. Д. Лазаришина, Н. М. Лисенко, В. Ф. Максімова, Я. В. Ошмарін, В.М. Пархоменко, М. С. Пушкар, В. В. Сопко, С. В. Хома, П. Я. Хомин, І. Чалий, М. Г. Чумаченко та багато інших.

Ця проблема обґрунтовано висвітлена в наукових працях зарубіжних дослідників: Р. Ентоні, Дж. Ріса, А. Кальмеса, Л. І. Кулікової, К. Маттерна, З. Танхойзера, М. Метьюс, М. Перера, Я. В. Соколова, Б. Твісса, Е. Хендріксена, М. Ван-Бреда та інших.

Не зменшуючи вагомості проведених наукових досліджень, зазначимо, що наявність невирішених питань, дискусійність багатьох теоретичних положень, а також їх важливе прикладне значення обумовлюють необхідність подальшого удосконалення обліку й аналізу основних засобів.

Зокрема, недостатньо дослідженими залишаються особливості обліку операцій з основними засобами згідно з Податковим кодексом України та їх невідповідність вимогам положень (стандартів) бухгалтерського обліку. Існує також проблема недостатнього розкриття методики обліку основних засобів в національних положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку та необхідність їх доопрацювання з урахуванням норм міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

Потребують удосконалення структура синтетичних і аналітичних рахунків, первинних документів та облікових регістрів з обліку руху та ремонтів основних засобів. Не менш важливою є проблема удосконалення методики аналізу ефективності використання основних засобів на підприємствах торгівлі

з метою підвищення якості управління ними. Актуальність зазначених проблем обумовила вибір теми, мету, задачі, об’єкт, предмет і структуру дослідження.

Мета та завдання теми дослідження. Метою представленого дослідження є наукове обґрунтування теоретичних положень та розробка рекомендацій з удосконалення обліку й аналізу основних засобів на підприємствах торгівлі з урахуванням їх особливостей і потреб інформаційного забезпечення управління.

Відповідно до поставленої мети визначено зміст роботи й обумовлено формулювання і вирішення наступних завдань теоретичного та практичного спрямування:

- науково узагальнити та систематизувати існуючі підходи для уточнення понятійного апарату щодо визначення економічної сутності основних засобів, як об’єкта обліку;
- удосконалити організацію обліку основних засобів на підприємствах сфери торгівлі, шляхом побудови облікової політик та моделі обліку;
- дослідити порядок обліку амортизації основних засобів та розробити практичні рекомендації щодо її удосконалення з метою узгодження вимог фінансового обліку і податкових розрахунків за операціями з основними засобами задля якісного забезпечення інформаційних потреб користувачів;
- оцінити чинну методику синтетичного та аналітичного обліку основних засобів на підприємстві з метою обґрунтування рекомендацій щодо її удосконалення;
- узагальнити і систематизувати підходи у частині обліку ремонтів, оренди основних засобів з метою удосконалення їх організаційно-методичного забезпечення;
- дослідити та проаналізувати стан обліково-аналітичного забезпечення управління основними засобами та розробити рекомендації щодо його удосконалення шляхом застосування методики комплексного аналізу основних засобів;

- проаналізувати структуру, динаміку, технічний стан, забезпечення та ефективність використання основних засобів базового підприємства, внести рекомендації щодо підвищення ефективності їх використання та опрацювати методику аналізу основних засобів з урахуванням специфіки діяльності підприємства.

*Об'єкт, предмет та методи дослідження. О*б'єктом дослідження є процес обліку та аналізу ефективності використання основних засобів на підприємствах торгівлі.

Предметом дослідження є сукупність теоретичних, методичних і практичних проблем обліку та аналізу ефективності використання основних засобів на підприємствах торгівлі.

Методологічною основою дослідження є загальнонаукові та спеціальні методи пізнання явищ і процесів у системі бухгалтерського обліку та аналізу. В ході виконання роботи використовували методи наукового дослідження, такі як: спостереження, порівняння, формалізація, індукція, дедукція, аналіз, синтез, абстрагування, узагальнення, а також системний підхід.

Інформаційна база дослідження. Інформаційною базою дослідження є дані організаційно-розпорядчої документації щодо обліку основних засобів, первинних документів, регістрів аналітичного та синтетичного обліку руху основних засобів, фінансової, податкової та статистичної звітності базового підприємства, а також нормативно-правові акти, наукові джерела (монографії, підручники, навчальні посібники, матеріали конференцій, наукові та практичні статті тощо), статистичні матеріали Державної служби статистики України.

Практичне значення теми дослідження. Результати проведеного дослідження мають прикладне значення щодо підвищення рівня організації та методики обліку основних засобів, створення системи обліково-аналітичного забезпечення процесу управління і впровадження системи контролінгу на підприємстві, підвищення рівня ефективності використання основних засобів базового підприємства.

Основні теоретичні, методичні та організаційні положення дослідження доведені до рівня конкретних розробок, придатних до використання базовим підприємством.

Наукова новизна дослідження. Полягає в удосконаленні організаційної моделі обліку та аналізу основних засобів для підприємств торгівлі.

Основні положення наукової новизни полягають у наступному:

- запропоновано доповнити існуючі класифікації основних засобів поділом активів на групи згідно вимог щодо відображення у фінансовій звітності відповідно до міжнародних стандартів фінансової звітності; за бізнес-процесами; за місцями експлуатації та матеріально-відповідальними особами;
- розроблена системи організації обліку основних засобів на прикладі базового підприємства та структура наказу про облікову політику підприємства в частині обліку основних засобів;
- опрацьована модель обліку, оподаткування та аналізу основних засобів для потреб побудови обліково-аналітичного забезпечення процесу управління ними;
- удосконалено форми первинних документів з обліку надходження основних засобів;
- запропоновано використання форм первинного обліку орендних операцій;
- побудована організаційна та методична модель аналізу основних засобів з урахуванням специфіки діяльності підприємства.

Апробація результатів дослідження. Основні положення дослідження, викладені в даній роботі, розкриті у публікації, обговорювались та отримали позитивну оцінку на базовому підприємстві – ТОВ «Перша логістична компанія».

РОЗДІЛ 1
ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ, ОПОДАТКУВАННЯ ТА АНАЛІЗУ ОПЕРАЦІЙ З ОСНОВНИМИ ЗАСОБАМИ

1.1. Економічна сутність основних засобів, їх класифікація, види операцій з основними засобами

Основним завданням функціонування підприємства є виготовлення продукції (виконання робіт, надання послуг) у результаті поєднання і взаємодії в процесі виробництва трьох його основних елементів: засобів праці (основних засобів), предметів праці (оборотних засобів), праці людини.

Економічна сутність і матеріально-речовий зміст основних засобів слугують визначальними характеристиками в окресленні їх значення для здійснення відтворювальних процесів, функціонування та розвитку будь-якого виробництва. Основні засоби визначають характер матеріально-технічної бази виробничої сфери на різних етапах її розвитку. Зростання і вдосконалення засобів праці забезпечують безперервне підвищення технічної оснащеності та продуктивності праці виробничого персоналу, належні матеріальні умови для здійснення господарської діяльності підприємства [2, с.51].

Основні засоби формують матеріально-технічну базу підприємства. Від правильного та раціонального обліку основних засобів залежить процес їх відтворення, поповнення, оновлення та в кінцевому рахунку – забезпеченість підприємства конкурентоспроможними, сучасними засобами праці. У зв’язку з цим, зростає роль і значення обліку основних засобів як найважливішої функції управління підприємством [3, с. 149].

Слід підкреслити існування різних трактувань сутності активів, які є предметом даного дослідження. При чому дані визначення мають багатоаспектний характер і різне цільове призначення (рис. 1.1).

Отже, в навчальній літературі часто спостерігається одночасне оперування поняттями, трактування яких викладено на рис. 1.1, проте авторами не розмежовуються їх відмінності.

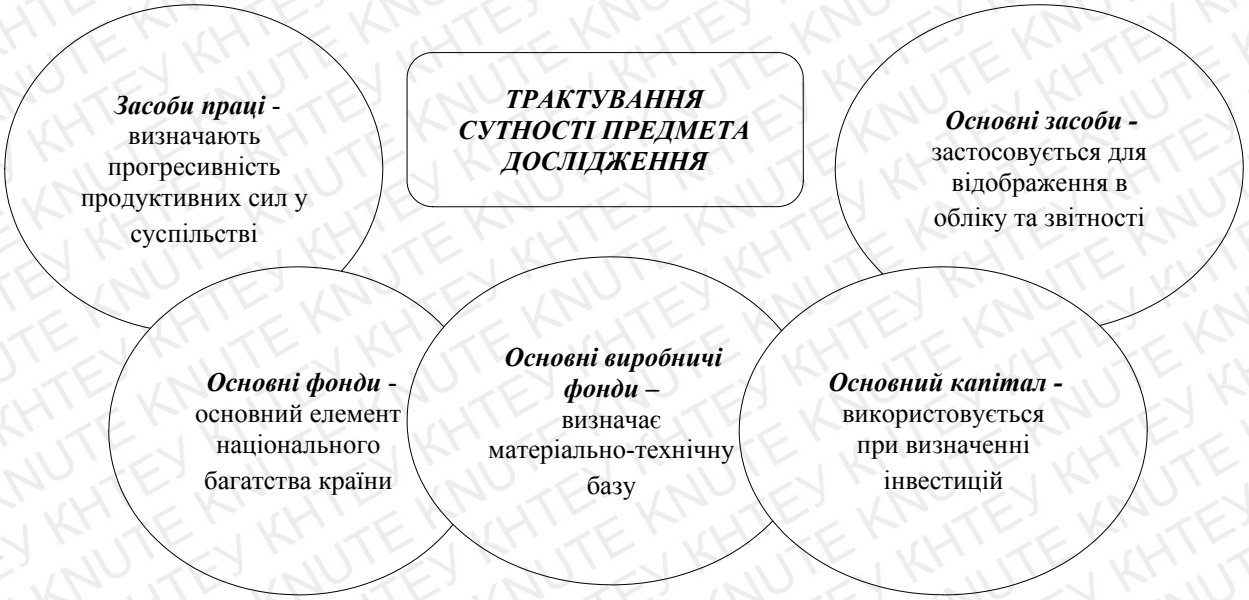


Рис. 1.1 Трактування сутності предмета дослідження (складено автором на підставі [4, с.19]

До недавнього часу також відбувалось синонімічне використання понять «основні засоби» та «основні фонди», яке було притаманне нормативно-правовим актам з питань обліку в державному секторі.

Якісна відмінність категорій «основні засоби» та «основні фонди» полягає в тому, що основні засоби є майном, що має споживчу вартість, тобто ця категорія виражає речові елементи процесу праці. Основні ж фонди – це суто вартісна категорія, що відображає у грошовому виразі кошти, затрачені на засоби праці. Крім того, слід відзначити, що ця категорія виникла історично внаслідок спроби уникнути в свій час категорії “капітал”. Діюча практика сьогодення показує, що від категорії “основні фонди” доцільно відмовитися взагалі. Вказана пропозиція направлена на те, щоб система важливих економічних показників, які характеризують наявність та використання основних засобів, повинна називатись так, щоб вона відображала їхню економічну сутність [5, с. 67].

Таким чином, «основні фонди» - це натурально-речовинна форма засобів праці, а «основні засоби» - їх відображення у грошовому виразі. Засоби праці стають основними фондами тільки після їх введення у виробничий процес [6, с.102]. Даний тезис характерний для сфери матеріального виробництва, проте слід його прийняти лише частково без врахування сфери надання послуг.

Для більш точного розуміння сутності основних засобів, як об'єкта обліку, аналізу та аудиту слід врахувати вплив сучасних економічних теорій на їх економічну сутність (рис. 1.2).

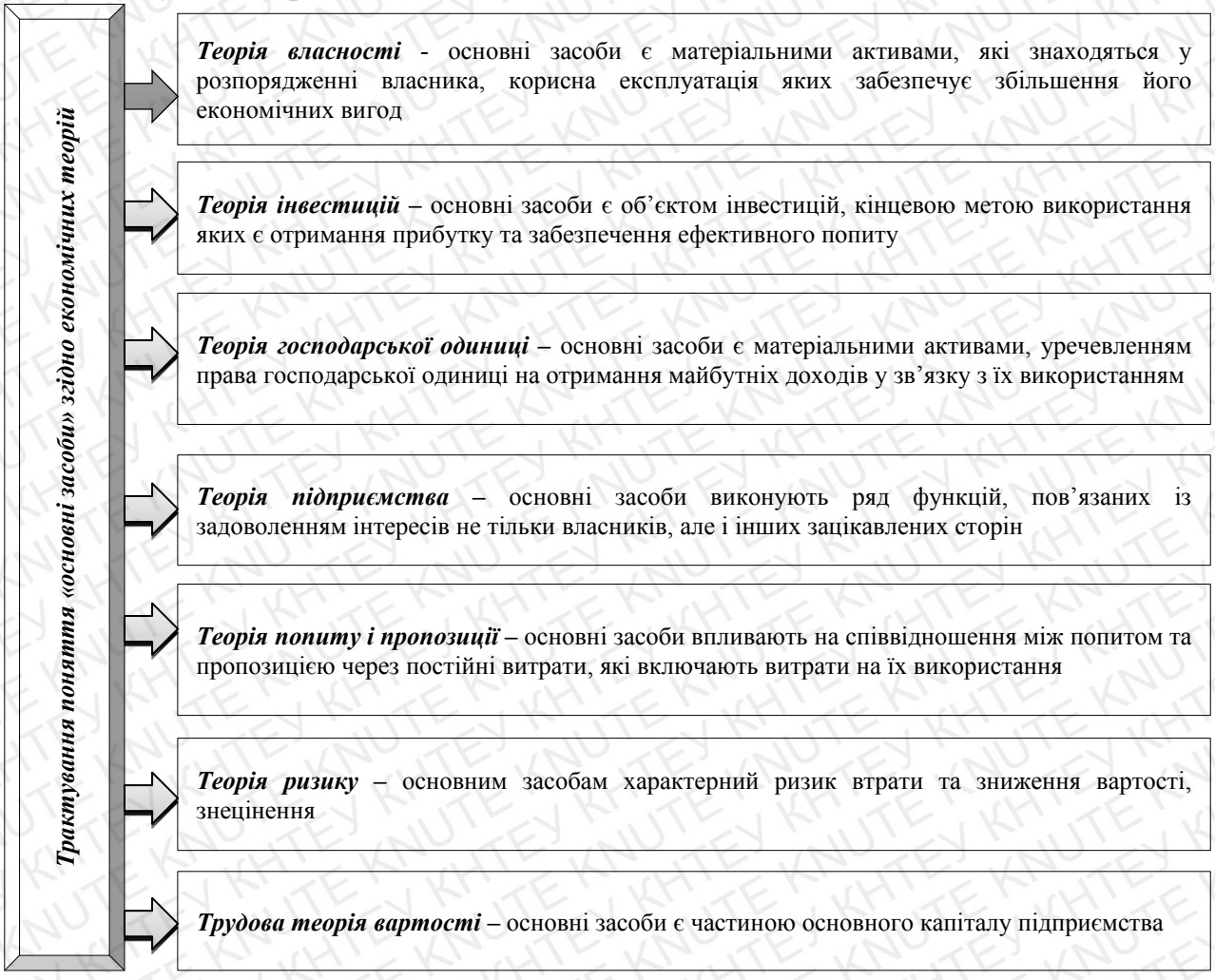


Рис. 1.2 Визначення сутності «основні засоби» згідно економічних теорій

Розглянемо наукові підходи до визначення сутності об'єкта дослідження в таблиці 1.1.

Таблиця 1.1

Огляд наукових шкіл (підходів) щодо визначення сутності «основні засоби»

№ пор.	Зміст об'єкту управління	Представники наукової школи	Відмінність
1.	Основні засоби – це частина майна, використовувана як засоби праці при виробництві продукції, виконанні	Бабаєв Ю.А. [7, с.112]	Частина майна
			Продовження табл. 1.1
	робіт або наданні послуг, або для управління організацією протягом періоду, що перевищує 12 місяців, або звичайний операційний цикл, якщо він перевищує 12 місяців		
2.	Основні засоби – засоби праці, що є матеріально-речовими елементами, грошовим вираженням яких є основні виробничі і невиробничі фонди	Бабяк Н.Д. [8, с.61]	Засоби праці
3.	Основні засоби – засоби праці виробничого та невиробничого призначення. Характерною особливістю є участь у процесі виробництва тривалий час, протягом багатьох циклів, при збереженні основних властивостей і первинної форми, при цьому поступове зношування і їх вартість переноситься на продукцію, що виготовляється	Борисов А.Б. [9, с.487]	Засоби праці
4.	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)	Бутинець Ф. Ф. [10, с. 125] Василенко Ю. А., Чебанова Н. В. Коваленко А. М. Хом'як Р. Л.	Матеріальні активи
5.	Основні засоби – це засоби праці, які використовуються (експлуатуються) впродовж тривалого часу, при цьому зберігаючи свою первісну фізичну форму, і переносять свою вартість на вироблений продукт частинами, протягом декількох виробничих циклів унаслідок фізичного та морального зносу	Верхоглядова Н.І., Шило В.П., Ільїна С.Б., Кисла В.І. [11, с. 12]	Засоби праці
6.	Основний засіб – необоротний актив, що призначений для господарської діяльності, тобто планується використовувати в господарській діяльності	Гречко С.М. [12, с. 24]	Необоротний актив
7.	Основні засоби – це засоби праці, що беруть участь у процесі виробництва протягом багатьох циклів, зберігаючи при цьому свою натуральну форму, і поступово, в міру зношення, переносять свою вартість на продукцію, що виробляється	Завадський Й.С. [13, с. 289]	Засоби праці
8.	Основні засоби – це матеріальні активи з очікуваним терміном корисного використання більш ніж один рік (або на протязі операційного циклу, якщо він більше ніж рік), які підприємство утримує в цілях: використання під час виробництва або поставки	Коваленко А.М. [14, с. 192]	Матеріальні активи

	товарів, надання послуг, надання в оренду іншим особам; виконання адміністративних та соціальних функцій		
9.	Основні засоби – сукупність матеріально-суттєвих цінностей, діючих в натуральній формі і протягом як матеріального виробництва, так і в невиробничій сфері	Кужельний Н. В. [15]	Матеріально-суттєві цінності
Продовження табл. 1.1			
10.	Основні засоби – це вартісно виражені ресурси, які утримуються суб'єктом господарювання з метою використання в процесі виробництва, постачання товарів і послуг, надання в оренду іншим особам або для здійснення чи соціально-культурних функцій, очікуваний строк експлуатації яких становить не менше одного року, чи визначається межами операційного циклу понад один рік, вартість яких зменшується в процесі використання	Неміш Ю.В. [16, с. 66]	Ресурси
11.	Основні засоби – засоби праці, що експлуатуються довше ніж один рік і мають вартість понад встановлений ліміт, повністю і багаторазово беруть участь у процесі виробництва; переносять свою вартість на готову продукцію частинами, по мірі зносу	Сопко В.В. [17, с.12]	Засоби праці
12.	Основні засоби підприємства, установи – це сукупність матеріально-речових цінностей, що діють у натуральній формі протягом тривалого часу як у сфері матеріального виробництва, так і у невиробничій сфері	Сук Л.К. Сук П.Л. [18, с. 262]	Матеріально-речові цінності

Аналіз наукових підходів до визначення сутності поняття «основні засоби» дозволяє констатувати факт, що переважна більшість авторів визначає такі критерії віднесення активів, як: наявність матеріально-речової форми (Бабяк Н.Д., Бутинець Ф.Ф., Верхоглядова Н.І., Коваленко А.М., Сук Л.К. та інші); використання в господарській діяльності підприємства (Бабаєв Ю.А., Бутинець Ф.Ф., Гречко С.М., Коваленко А.М., Неміш Ю.В. та інші); строк корисного використання (Бабаєва Ю.А., Бутинець Ф.Ф., Чебанова Н.В., Коваленко А.М. та інші). Ряд авторів акцентують увагу на такому аспекті віднесення об'єктів до предмета дослідження, як критерії визнання активом (Гречко С.М., Бабяк Н.Д.). Суттєвим аспектом визнання активів «основними засобами» є необхідність нарахування амортизації (Завадський Й.С., Верхоглядова Н.І., Шило В.П. та інші). Деякими авторами визначення поняття передбачає звуження сфери їх

використання межами господарської (виробничої) діяльності (Завадський Й.С., Сопко В.В. та інші), що відповідає вимогам, передбаченим податковим законодавством, проте суперечить вимогам законодавства з бухгалтерського обліку. Переважно автори наукових праць не визначають в якості критерію віднесення активів до складу основних засобів вартісний показник, що є доречним в умовах високого рівня інфляції.

Проте, податкове законодавство виконує прив'язку до вартісної межі, надаючи наступне визначення основним засобами, як «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 6 000 гривень, невиробничих основних засобів і нематеріальних активів), що призначаються платником податку для використання у господарській діяльності платника податку, вартість яких перевищує 6 000 гривень і поступово зменшується у зв'язку з фізичним або моральним зносом та очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких з дати введення в експлуатацію становить понад один рік (або операційний цикл, якщо він довший за рік)» [19].

Систематизувавши наукові погляди щодо трактування категорії «основні засоби», на нашу думку,більш повно розкриває її сутність наступне визначення: основні засоби – це матеріальні активи, що використовуються в процесі діяльності суб'єкта господарювання, очікуваний термін корисного використання яких становить понад один рік (або операційний цикл) та які переносять свою вартість у вигляді амортизації на результат діяльності – виготовлену продукцію, виконані роботи, надані послуги, товари.

Об'єкт можна ідентифікувати як основних засіб, якщо він задовольняє таким вимоги:

1) Має матеріальну форму;

2) Відповідає визначенню активу, тобто: а) контролюється підприємством у результаті минулих подій; б) існує ймовірність, що

підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди від його використання; в) вартість об'єкта може бути достовірно визначена;

3) Утримується підприємством із метою використання у виробництві/ діяльності або постачанні товарів, наданні послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій;

4) Очікуваний строк корисного використання (експлуатації) – більше року або операційного циклу, якщо він довший за рік [20, с.8-9].

Одним з основних критеріїв визнання в обліку об'єктів основних засобів є можливість достовірного визначення їх вартості. Одиницею обліку основних засобів є об'єкт, а саме:

- закінчений пристрій з усіма пристосуваннями й приладдям до нього;
- конструктивно відокремлений предмет, призначений для виконання певних самостійних функцій;
- відокремлений комплекс конструктивно з'єднаних предметів однакового або різного призначення, що мають для їхнього обслуговування загальні пристосування, приладдя, керування та єдиний фундамент, унаслідок чого кожен предмет може виконувати свої функції, а комплекс – певну роботу тільки в складі комплексу, а не самостійно;
- інший актив, що відповідає визначенню основних засобів, або частина такого активу, що контролює підприємство [22].

Водночас вітчизняні розробники стандартів окремо обумовили можливість визнавати частини одного об'єкта основних засобів, які мають різний строк корисного використання (експлуатації), як окремі об'єкти основних засобів [20, с.11].

Оцінка основних засобів характеризує вартість наявного капіталу підприємства, його цінність, впливає на достовірність показників фінансового та податкового обліку. Слід підкреслити існування ряду неузгоджених аспектів, які стосуються: неврегульованості щодо питання визначення складу справедливої та залишкової вартості основних засобів, розбіжностей при

формуванні первісної вартості активів, встановленні ліквідаційної вартості основних засобів тощо. Критичний аналіз оцінки вартості основних засобів, як елемента системи предмета дослідження на підставі порівняння національного та міжнародного законодавства проведено в таблиці 1.2.

Таблиця 1.2

Критичний порівняльний аналіз оцінки основних засобів, як елемента системи управління*

Оцінка основних засобів	Нормативно-правова база		Напрям удосконалення
	П(С)БО 7 «Основні засоби»	МСБО 16 «Основні засоби»	
Придбання за плату	Первісна вартість	Собівартість	Конкретизація складу прямо пов'язаних витрат з об'єктом основних засобів
Створення	Фактична собівартість	Собівартість	Конкретизація складу прямо пов'язаних витрат з об'єктом основних засобів
Внесок до зареєстрованого капіталу	Справедлива вартість, погоджена засновниками (учасниками)	Не регламентована	Регламентація порядку визначення справедливої вартості у профільному законодавчому акті з обліку основних засобів
Безоплатне одержання	Справедлива вартість	Не регламентована	
Обмін подібними активами	Залишкова вартість переданого об'єкта або справедлива вартість	Поточна ринкова вартість переданого активу	Уточнення порядку визначення справедливої вартості на рівні ринкової або неринкової бази під час розрахунку
Обмін неподібними активами	Справедлива вартість	Залишкова сума переданого активу	
Переоцінка	Переоцінена вартість	Переоцінена сума	Конкретизація порядку розрахунку рівня суттєвості для проведення переоцінки,
Амортизація	Вартість, яка амортизується	Сума, що амортизується	Не потребує
Вибуття	Ліквідаційна вартість, чиста вартість реалізації	Ліквідаційна вартість, сума очікуваного відшкодування	Усунення суб'єктивності при визначенні ліквідаційної вартості, принаймні для активів, щодо яких існує активний ринок та вибір методу її розрахунку (прямий/непрямий)

Відображення у підсумку звітності	Залишкова вартість	Залишкова вартість	Формування облікової політики залежно від обраної моделі оцінки основних засобів

* Розроблено автором на підставі [22], [23], [24, с.184], [25, с.236], [26, с.183], [27, с.247-272]

На сьогодні податковим законодавством у розрізі 16 груп основних засобів передбачені мінімально допустимі терміни корисного використання для нарахування амортизації.

Підтримуємо думку Н.В. Кудлаевої, що групи включають різноманітні об'єкти, по яких неприпустимо встановлювати однакові строки використання і підприємства повинні самостійно визначати дані строки, без обмежень, передбачених Податковим кодексом України [24, с.186] (рис. 1.3).

Для організації аналітичного обліку основних засобів, необхідного для потреб управління, підпорядкованого меті і завданням діяльності підприємства, виходячи з вимог обліку необхідно правильно встановити і оформити класифікаційні ознаки об'єктів основних засобів.

Терміни корисного використання основних засобів, як елемент системи управління

Чинний порядок (згідно ПКУ)

- ***Група 1*** – земельні ділянки: не визначений
- ***Група 2*** – капітальні витрати на поліпшення земель, не пов'язані з будівництвом: 15 років
- ***Група 3*** – будівлі:20 років, споруди: 15 років, передавальні пристрої:10 років
- ***Група 4*** – машини та обладнання: 5 років, ЕОМ: 2 роки
- ***Група 5*** – транспортні засоби: 5 років
- ***Група 6*** – інструменти, прилади, інвентар, меблі: 4 роки
- ***Група 7*** – тварини: 6 років
- ***Група 8*** – багаторічні насадження: 10 років
- ***Група 9*** – інші основні засоби:12 років
- ***Група 10-16*** – не є основними засобами згідно вимог законодавства з обліку, включаються до складу довгострокових біологічних активів та інших необоротних матеріальних активів

Методика

- Визначення терміну використання на дату введення в експлуатацію
- Визначення терміну використання з урахуванням потужності, продуктивності, технічного стану
- Визначення терміну використання виходячи з прогнозованого рівня фізичного та морального зносу за наявності інформації активного ринку
- Визначення терміну використання з врахуванням правових та інших обмежень щодо об'єкта

Рис. 1.3 Методика визначення терміну корисного використання основних засобів (складено автором на основі [19] в редакції від 04.10.2018 року)

У таблиці 1.3 проведено огляд літератури та нормативно-правових актів щодо класифікаційних ознак поділу основних засобів.

Таблиця 1.3

Класифікація основних засобів, як елемента складної системи

(розроблено на підставі [28, 29]

№ пор.	Ознака класифікації	Джерело інформації (автор, нормативно-правова база)	Елементи системи
1	*По відношенню до галузі економіки*	Чебанова Н.В, Бєлоусов А.А., Нашкерська Г.В., Ткаченко Н.М., Волкова І.А., Лишиленко О.В, Садовська І.Б.	Галузь економіки
2	*За функціональним призначенням*	Валуєв Б.І.,Чебанова Н.В, Нашкерська Г.В., Волкова І.А., Лишиленко О.В., Садовська І.Б., Лень В.С.	- Виробничі - Невиробничі
3	*За належністю підприємству*	Валуєв Б.І.,Чебанова Н.В, Бєлоусов А.А.,Нашкерська Г.В., Волкова І.А., Лишиленко О.В., Садовська І.Б., Лень В.С., Михайлов М.Г.	- Власні - Орендовані (отримані у фінансову та оперативну оренду)
4	*За ступенем використання*	Валуєв Б.І., Чебанова Н.В, Бєлоусов А.А.,Нашкерська Г.В., Волкова І.А., Лишиленко О.В., Садовська І.Б., Лень В.С., Михайлов М.Г.,Ткаченко Н.М.	- Діючі - Знаходяться в запасів (тимчасово недіючі) - Законсервовані (недіючі) - Передані в оренду
5	*За відношенням до центрів відповідальності*	Валуєв Б.І., Гречко С.М.	- Цех - Відділ, служба - Робоче місце
6	*За цільовим призначенням використання*	Михайлов М.Г.	- Виробничого призначення - Загальновиробничого призначення - Адміністративного призначення - Основні засоби , що зайняті в збуті

			- Соціально-культурного призначення
7	*За станом зношуваності*	Омельченко О.Ю.	- Нові - Придатні - Застарілі - Підлягають заміні
8	*За наявністю натуральної форми*	Лень В.С., Гаценко О.П., Зюкова М.М., Бондар М.І.	- Інвентарні - Неінвентарні
			Продовження табл. 1.3
9	*За метою бухгалтерського обліку*	П(С)БО 7 «Основні засоби», Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів, Інструкція до Плану рахунків бухгалтерського обліку, Бєлоусов А.А., Лень В.С.,Ткаченко Н.М., Лишиленко О.В.	- Інвестиційна нерухомість - Земельні ділянки - Капітальні витрати на поліпшення земель - Будівлі та споруди - Машини та обладнання - Транспортні засоби - Інструменти, прилади та інвентар - Тварини - Багаторічні насадження - Інші основні засоби
10	*За метою податкового обліку*	Податковий кодекс України ,Бєлоусов А.А., Лень В.С.,Ткаченко Н.М., Лишиленко О.В., Михайлов М.Г.	Групи 1-16
11	*За джерелом фінансування*	Стльмах Х.П., Кузьмін О.Є., Гречко С.М.	- Придбані за плату - Створені власними силами - Отримані в обмін - Внесені до статутного капіталу - Безоплатно отримані
12	*За технічним станом*	Агрес О.Г.	- Нові - Відремонтовані, добудовані - Модернізовані, реконструйовані - Частково ліквідовані
13	*За подібністю об'єктів*	Михайлов М.Г.	- Подібні - Неподібні
14	*За способом оцінки*	Янчев А.В.	- Оцінні за первісною вартістю - Переоцінені
15	*Залежно від*	Гречко С.М.	- Дооцінені

	переоцінки		- Уцінені

Результат проведеного аналізу свідчать про те, що найвищу питому вагу становлять офіційно визначені класифікації основних засобів, які визначені чинними нормативно-правовими актами і які спрямовані на складання фінансової, податкової, статистичної звітності, проте не на створення інформаційної бази для побудови системи управління об’єктами, в чому є нагальна потреба сьогодні. Наведені класифікації мають розбіжності, що робить ускладненим процес побудови інформаційних моделей обліку, аналізу та аудиту основних засобів, мають виключно фіскальне спрямування, не враховують особливостей здійснення та управління бізнес-процесами підприємства тощо.

В окремих джерелах пропонується доповнити класифікацію основних засобів підприємств за наступними ознаками (рис. 1.4).

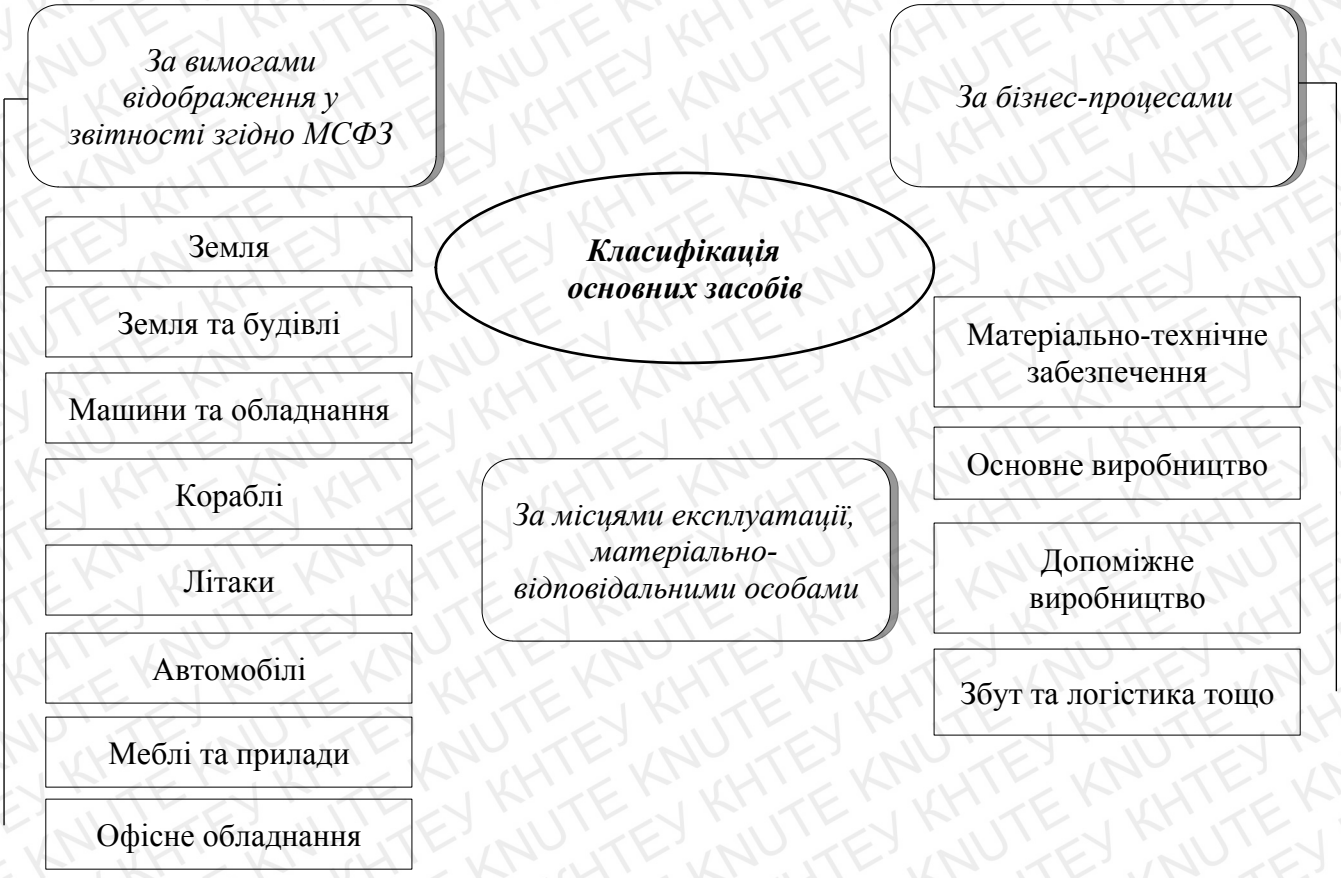


Рис. 1.4 Ознаки класифікації основних засобів

З метою забезпечення управління інформацією про наявність, стан та рух основних засобів організацію бухгалтерського обліку основних засобів слід здійснювати за елементами та інформаційним забезпеченням організації обліку, що зазначені на рисунку 1.5.

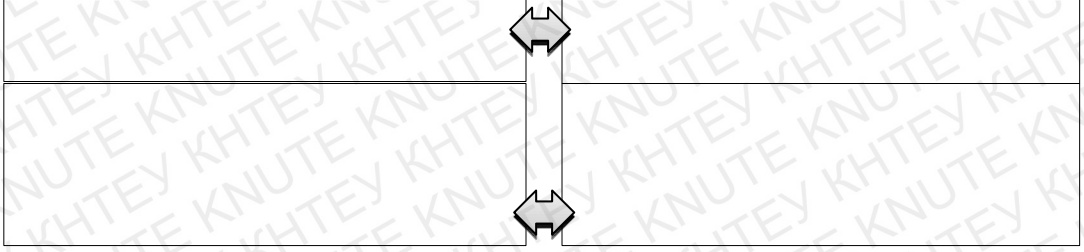


Рис. 1.5 Система організації обліку основних засобів підприємства (авторська розробка)

Взаємозв'язок всіх елементів системи та вибір механізму її функціонування забезпечить ефективність функціонування системи обліку для надання достовірної, своєчасно та повної інформації для потреб управління підприємством.

1.2 Економіко-правовий аналіз та огляд нормативної бази і спеціальної літератури з обліку, оподаткування та аналізу основних засобів підприємства

Сучасне нормативно-правове регулювання обліку та оподаткування основних засобів представлене чотирьохрівневою системою державного регулювання, яке включає:

- перший рівень – Закони України, Кодекси;
- другий рівень – Положення (стандарти) бухгалтерського обліку, Міжнародні стандарти фінансової звітності (обліку), накази міністерств та відомств;
- третій рівень – інструкції, положення, методичні рекомендації міністерств та відомств;
- четвертий рівень – внутрішні накази підприємства.

Характеристика чинної нормативно-правової бази з обліку та оподаткування основних засобів наведена в Додатку В.

Вивчення даної бази свідчить, що облік основних засобів в останній час дещо ускладнився, а ряд проблем негативно впливають на процес управління

виробництвом, знижуючи ефективність використання основних засобів. До кола таких проблем можна віднести :

– різні підходи до термінології та визначення сутності основних засобів у фінансовому обліку й системі оподаткування;

– проблема оцінки основних засобів;

– проблеми підвищення інформативності первинних документів з обліку основних засобів [55, с.408].

Аналіз чинної нормативно-правової бази з обліку та оподаткування основних засобів свідчить про поступовий процес гармонізації національного та міжнародного законодавства, а також законодавчих актів з питань фінансового та податкового обліку. Проте, слід констатувати ряд суттєвих та недоречних розбіжностей та протиріч. Так, достатньо наближеними є визначення сутності основних засобів, які наведено у П(С)БО 7 «Основні засоби» [22] та МСБО 16 «Основні засоби» [23], проте Податковий кодекс України [19] визначає мінімальну вартість активу, який зараховується до складу основних засобів. На нашу думку, даний тезис не є об'єктивним, адже: по-перше, не враховується фактор інфляції, який суттєво впливає на достовірність показників звітності, по-друге, питання щодо визнання або не визнання активів об'єктом основних засобів повинно базуватись на професійному судженні бухгалтера та належати до компетенції підприємства, становити елемент його облікової політики [56, с.158].

Наступним практичним аспектом нечіткості норм національного П(С)БО 7 «Основні засоби» є порядок визнання об'єкта основних засобів. Так, норми МСБО 16 «Основні засоби» формування об'єкта пов'язують з професійним судженням, наприклад, дозволяючи незначні за своєю вартістю об'єкти об'єднувати в один об'єкт обліку, що не дозволяє виконувати національний стандарт. У П(С)БО 7 «Основні засоби» зафіксована можливість використання компонентного обліку основних засобів, за яким можна визнавати в обліку як окремі об'єкти складові частини основного засобу, які мають різний строк корисного використання.

Даний підхід слід вважати альтернативним, який в тому числі передбачений Методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку основних засобів [53], і який забезпечує адекватніший розподіл витрат у вигляді амортизації між періодами відповідно до очікуваного терміну експлуатації компонентів та спрощує облік їх заміни [20, с.13]. Не широке практичне застосування даного підходу пояснюється відсутністю аналогічних норм в податковому законодавстві України, через що бухгалтери відмовляються від використання альтернативного підходу, що у свою чергу, ускладнює облік основних засобів та негативно впливає на достовірність показників звітності.

Спостерігається також певна суперечливість норм законодавства щодо класифікації основних засобів, і яка визначена Державним класифікатором України «Класифікація основних фондів» [57], в якій вона є застарілою, П(С)БО 7 «Основні засоби», Методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку основних засобів та Податковим кодексом України, де вони гармонізовані, а також МСБО 16 «Основні засоби», де виділений лише приблизний перелік класів основних засобів. На нашу думку, класифікація основних засобів також повинна лежати у площині професійного судження бухгалтера підприємства, а не бути регламентованою на рівні держави.

Найголовнішим елементом системи управління основними засобами є нарахування амортизації, яка розраховується виходячи з встановленого строку корисного використання об’єкта основних засобів. В процесі використання в діяльності підприємства основних засобів їх вартість поступово зменшується в зв'язку з фізичним та моральним зносом. Знос основних засобів визначається сумою амортизації, нарахованою з початку їх корисного використання. Амортизація - систематичний розподіл вартості основних засобів, яка амортизується, протягом строку їх корисного використання (експлуатації) [22].

Головна проблема обліку амортизації в Україні полягає в тому, що вона втратила функцію відтворення основних засобів і є простим елементом витрат. Амортизація виступає джерелом капітальних інвестицій, а отже повинна

створювати фонд, який слід вважати грошовим резервом, кошти якого акумулюють у момент зарахування виручки на поточний рахунок [58, с.385-386].

Також перегляду та приведення до умов міжнародних стандартів бухгалтерського обліку потребує національне законодавство в частині початку моменту нарахування амортизації, застосування методів амортизації, нарахування амортизації основних засобів, отриманих безоплатно тощо. Так, нормами П(С)БО 7 «Основні засоби» передбачено місячну періодизацію нарахування амортизації, що в умовах щорічного подання декларації з податку на прибуток для переважної більшості платників податків та квартального режиму подання фінансової звітності є застарілою вимогою [20, с.104].

Також слід відзначити, що механізм нарахування амортизації основних засобів залежить від ряду суб'єктивних факторів, що пов'язані з професійним судженням під час визначення ліквідаційної вартості, терміну використання та вибору методу амортизації.

Вибір методу амортизації згідно вимог національного законодавства повинен виконуватись з урахуванням очікуваного способу одержання економічних вигод від використання об'єкта основних засобів, який на практиці визначити майже неможливо. Тому при виборі методу амортизації слід надати перевагу тому методу, який дозволить розподілити вартість основного засобу за обліковими періодами систематичним та раціональним чином [20, с.123].

Згідно норм П(С)БО 7 «Основні засоби», термін корисного використання – це очікуваний період часу, протягом якого необоротні активи використовуватимуться підприємством або з їх використанням буде виготовлено (виконано) очікуваний підприємством обсяг продукції (робіт, послуг). На практиці достатньо важко встановити термін корисного використання на дату визнання активом, а не в момент його введення в експлуатацію. При чому даний показник встановлюється, виходячи з вимог Податкового кодексу України, а не економічної доцільності, яка не дозволяє

підприємствам встановлювати терміни корисного використання для надсучасного обладнання у високотехнологічних виробництв, де реальний термін використання повинен становити не більше 3 років. Головною метою коректного визначення строку експлуатації основних засобів підприємства є підвищення або виявлення можливих резервів більш ефективного використання, оптимізація доходів та витрат на їх обслуговування, аналіз правильності нарахування амортизації [59, с.792].

Таким чином, визначення терміну корисного використання повинно належати до сфери облікових оцінок. Термін корисного використання – це той показник, що ґрунтується на очікуваннях, а отже може переглядатися у випадку зміни очікуваних економічних вигод від використання основного засобу. Проте, МСБО 16 «Основні засоби» вимагає переглядати термін на кінець кожного фінансового року, що може бути застосовано і в національній практиці, так як відсутність переглядів терміну може свідчити про неефективність управлінської системи, нездатність керівника оперативно реагувати на обставини, що змінюються [20, с.121].

Окремою групою є проблеми складності оцінки основних засобів, які полягають у виборі вартості, за якою слід їх вимірювати.

Так, національне законодавством містить доволі неточне формулювання складу первісної вартості придбаних/самостійно виготовлених основних засобів – «витрати, прямо пов’язані з доведення об’єкта до стану, придатного для використання». В практичній діяльності виникають труднощі з ідентифікацією таких витрат, тому пропонуємо уточнити норм складом наступним витрат: витрати на виплати працівникам, які виникають безпосередньо від спорудження або придбання об’єкта основних засобів; витрати на впорядкування території; первісні витрати на доставку та розвантаження; витрати на встановлення та монтаж; витрати на перевірку відповідного функціонування активу; гонорари спеціалістам [27, с.250].

Достатньо нелогічним є факт відсутності у профільному законодавчому акті з обліку основних засобів в Україні порядку визначення справедливої

вартості, який викладений у П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств»: «під справедливою вартістю розуміється сума, за якою може бути здійснений обмін активу або оплата зобов'язання у результаті операції між обізнаними, зацікавленими і незалежними сторонами» [39]. В міжнародних стандартах фінансової звітності справедлива вартість ототожнюється переважно з ринковою вартістю, що призвело до неточного розуміння сутності розробниками національних стандартів. Доцільніше було б оперувати поняттями ринкової та неринкової бази під час розрахунку справедливої вартості [24, с.184].

При чому, відображення основних засобів за справедливою вартістю повинно здійснюватись не тільки при операціях обміну, безоплатного одержання тощо, але і на дату балансу, що передбачає вибір методів оцінки основних засобів за одним із методів: порівняльним (ринковим), витратним, доходним або їх комбінацією [60, с.106-107]. Використання даних методів передбачені Законом України «Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні» [33].

Даний підхід є елементом облікової політики підприємства, так як після визнання об'єкта активом суб'єкт господарювання повинен обрати модель оцінки: модель собівартості або модель переоцінки. Проте 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 [61].

Також, МСФЗ 13 «Оцінка справедливої вартості» відзначає, якщо отриманий об'єкт не оцінюється за справедливою вартістю, то його собівартість слід оцінювати за залишковою сумою, що включає суму, за якою визнають актив після вирахування суми накопиченої амортизації та накопичених збитків від зменшення його корисності [44].

Уточнення потребує і методика формування переоціненої вартості основних засобів, так як П(С)БО 7 «Основні засоби» зазначає, що «переоцінка

основних засобів може відбуватись, якщо залишкова вартість цього об'єкта, суттєво відрізняється від його справедливої вартості на дату балансу» [22]. Визначення «суттєвості» надається у НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», проте в Україні відсутня методика розрахунку показника суттєвості, що викликає необхідність її розрахунку підприємством експертним шляхом [35].

Альтернативним способом є визначення рівня суттєвості відносно кожної групи основних засобів та її закріплення у наказі про облікову політику [25, с.238].

Слід відзначити також проблему визначення ліквідаційної вартості для потреб фінансового обліку, та особливо, податкового обліку, оскільки складність визначення даного показника часто призводить до її встановлення на нульовому рівні, і як наслідок, не достовірність відображення інформації у звітності. Національне законодавство вимагає встановлення ліквідаційної вартості «після закінчення строку корисного використання (експлуатації)», яку на момент надходження можна визначити виключно прогнозним шляхом з використанням наукових підходів.

Доречним, є застосування одного із заходів: визначення на законодавчому рівні конкретних груп основних засобів із зазначенням конкретної методики розрахунку ліквідаційної вартості, а щодо інших груп закріпити їх нульове значення. Групами, щодо яких слід визначати ліквідаційну вартість можуть бути об'єкти, щодо яких існує активний ринок та можна визначити поточну ринкову вартість (будівлі, споруди, транспортні засоби тощо) [26, с.183].

Первинний, синтетичний та аналітичний облік основних засобів в основному відповідає вимогам, але система бухгалтерського обліку потребує певного вдосконалення. Після проведеного дослідження чинної нормативно-правової бази були виявлені наступні недоліки:

– у первинних документах з обліку основних засобів переважно не всі реквізити заповнені, значна кількість інвентарних карток мають тільки електронний вигляд;

– на більшості підприємств не використовується рахунок 286 «Необоротні активи, призначені для продажу та групи вибуття» згідно з законодавством переведення основних засобів до необоротних активів і груп вибуття при реалізації;

– внутрішнє переміщення об'єктів не завжди оформлюється Актом приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів тощо;

– використовуються документи для обліку основних засобів які більшість підприємств використовує для обліку запасів;

– відсутність передбаченої методики формування структури інвентарного номеру об'єкта основних засобів та порядку його присвоєння в комерційних підприємствах [61];

–існування двох чинних нормативно-правових актів паралельно щодо використання форм первинного обліку основних засобів;

– необхідність оновлення форм первинного обліку основних засобів, в тому числі і для застосування у автоматизованих формах бухгалтерського обліку.

Вищезазначені неточності пов'язані з нераціональною організацією обліку основних засобів на підприємстві, елементи якої повинні бути розкриті у розпорядчому документі – наказі про облікову політику. Елементи організації облікової політики унаочнено на рис. 1.6.

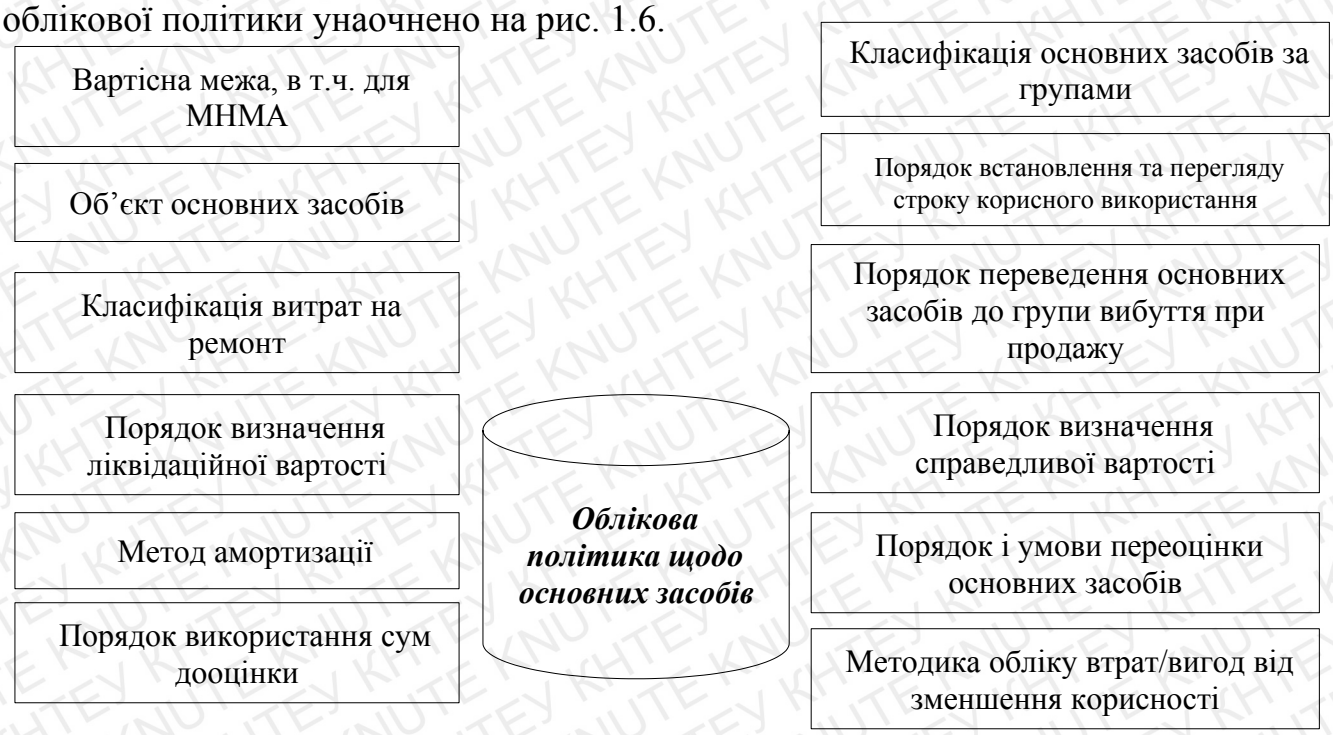


Рис. 1.6 Складові елементи облікової політики щодо основних засобів базового підприємства

Тема дослідження є достатньо глибоко вивченою як науковцями, так і практиками, оскільки основні засоби є одним з найбільш популярних об'єктів бухгалтерського обліку.

Аналіз літературних джерел з теми дослідження проведено у Додатку Г.

Проте, слід відмітити ряд, що ряд питань, особливо практичного спрямування, щодо організації методики обліку та аналізу основних засобів є недостатньо дослідженими, мають ряд протиріч між нормами податкового та бухгалтерського законодавства, недостатньо висвітлені у національному законодавстві порівняно з міжнародними стандартами фінансової звітності тощо. Узагальнимо питання, які досліджувались вітчизняними авторами щодо теми дослідження у таблиці 1.4.

Таблиця 1.4

Узагальнення питань теми дослідження науковцями та практиками *

№ пор.	Питання дослідження	Автори, які здійснювали дослідження
1	Облікова політика в частині основних засобів	Богуцька Л.Т. [63], Грінько А.П. [66], Левченко О.П. [74], Лисиченко О.О. [76], Островерха Р.Е. [82]
2	Інвентаризація основних засобів	Левченко О.П. [74], Мартиненко О.В. [79], Харламова О.В. [90]
3	Оцінка основних засобів	Валькова Н.В. [64], Грінько А.П. [66], Занько Б.М. [69], Леонова Ю.О. [75], Лисиченко О.О. [76], Матієшин М. [80], Ночовна Ю.О. [81], Онищенко В.О. [27], Рорат В. [85], Свіцельська В.В. [88]
4	Класифікація основних засобів	Даниленко О. [67], Зінкевич О.В. [29]
5	Документування обліку руху основних засобів	Бездушна Ю.М. [62], Валькова Н.В. [64], Касич А.О. [70], Коба О.В. [71], Крот Ю. [72], Лебедик Г.В. [73], Литвинець Ю.І. [77], Ночовна Ю.О. [81], Островерха Р.Е. [82], Охрамович О.Р. [83], Радіонова Н.Й. [84], Самбурська Н.І. [86], Шевченко Н.О. [93], Щирська О.В. [95]
6	Податковий облік основних засобів	Бездушна Ю.М. [62], Ковальов Д. [21], Леонова Ю.О. [75], Лисиченко О.О. [76], Рорат В. [85], Самчик М.Ю. [87], Юлін А. [96], Юрченко О.А. [97]

7	Облік основних засобів за міжнародними стандартами фінансової звітності	Даниленко О. [67], Онищенко В.О. [26], Свіцельська В.В. [88], Харламова О.В. [90], Чудовець В.В. [91]
8	Облік інвестиційної нерухомості	Богуцька Л.Т. [63], Даниленко О. [67], Чудовець В.В. [91], Онищенко О.В. [27]
9	Облік капітальних інвестицій	Дерій В.А. [68], Зінкевич О.В. [29], Ночовна Ю.О. [81]
10	Облік амортизації основних засобів	Касич А.О. [70], Ковальов Д. [21], Левченко О.П. [74], Леонова Ю.О. [75], Матієшин М.М. [80], Онищенко В.О. [27], Щирська О.В. [95]
11	Облік ремонтів основних засобів	Бездушна Ю.М. [62], Занько Б.М. [69], Леонова Ю.О. [75], Самчик М.Ю. [87], Шматковська М.О. [94]
12	Облік оренди основних засобів	Головченко Н.В. [65], Коба О.В. [71], Лебедик Г.В. [73], Самчик М.Ю. [87]
13	Облік переоцінки основних засобів	Касич А.О. [70], Літвінчук І. [78], Юлін А. [96]
14	Облік вибуття (ліквідація, продаж), зменшення корисності основних засобів, консервації	Крот Ю. [72], Литвинець Ю.І. [77], Яцунська О.С. [98], Матієшин М.М. [80], Охрамович О.Р. [83], Шевченко Н.О. [93], Рорат В. [85], Шматковська Т.О. [94], Юрченко О.А. [97]
15	Аналіз основних засобів	Дерій В.А. [68], Зінкевич О.В. [29], Самбурська Н.І. [86], Следь О.М. [89], Швець Н.В. [92]

* узагальнено автором на підставі аналізу літературних джерел, результати якого наведено в Додатку Г.

Як свідчать результати, наведені в таблиці 1.4, найбільш дослідженими є питання оцінки основних засобів, особливо в частині визначення справедливої та ліквідаційної вартості, методика розрахунку яких недостатньо повно висвітлена у національних стандартах обліку та вимагає застосування професійного судження. Також, науковцями та практиками в публікаціях наголошуються проблема документального оформлення операцій руху основних засобів в частині оновлення затверджених форм первинного обліку, удосконалення форм обліку амортизації основних засобів, розробки та впровадження форм первинних документів обліку переоцінки, орендних операцій тощо.

Переважна кількість робіт присвячена обліку основних засобів у світлі порівняння організації та методики згідно національних та міжнародних стандартів, а також пошуку шляхів удосконалення вітчизняної практики обліку об’єкта дослідження.

Фіскальна спрямованість обліку в Україні продиктована значною кількістю публікацій, що присвячена проблемам відображення операцій з обліку оренди, ремонтів, амортизації, оподаткування операцій руху основних засобів податком на додану вартість. Проте, слід зазначити, що дане питання

досліджується переважно практиками, а теоретиками виключно у світлі порівняння чинного податкового законодавства зі скасованими нормами, або законодавством з бухгалтерського обліку.

Науковцями та практиками також приділяється увага проблемним питанням обліку ремонтів, а саме дослідженню сутності ремонтів та поліпшень, їх впливу на вартість відремонтованого основного засобу, відображення в системі рахунків обліку та документальному оформленні. Одним з проблемних питань, які висвітлені науковцями є питання обліку оренди основних засобів, її документального оформлення, розрахунку орендних платежів, відображення на рахунках аналітичного та синтетичного обліку.

Критичний підхід продемонстрований науковцями щодо висвітлення питань переведення основних засобів до групи вибуття при їх продажу, неврегульованості механізму переоцінки основних засобів, застарілого законодавства з питань консервації основних засобів та впливу даних операцій на облік нарахування амортизації тощо.

Отже, незважаючи на достатню кількість законодавчих актів з обліку основних засобів та розробленість даної теми науковцями, велика кількість теоретичних та практичних аспектів залишається недостатньо дослідженими. Необхідність та актуальність подальшого дослідження даної теми пояснюється значним впливом основних засобів на формування оподатковуваного прибутку та виконання підприємством фіскальних зобов'язань, оцінку фінансово-майнового стану та інвестиційний потенціал підприємства.

1.3 Передумови організації та методології обліку, оподаткування та аналізу операцій з основними засобами у ТОВ «ПЕРША ЛОГІСТИЧНА КОМПАНІЯ»

Дослідження організації та методики обліку, оподаткування та аналізу операцій з основними засобами виконується на матеріалах Товариства з обмеженою відповідальністю «Перша логістична компанія», яка є юридичною особою, здійснює діяльність згідно Цивільного кодексу України,

Господарського кодексу України, Закону України «Про господарські товариства», Закону України «Про зовнішньоекономічну діяльність» та затвердженого Статуту (Додаток Д).

До напрямів діяльності ТОВ «Перша логістична компанія» включають:

- Організація залізничних перевезень вантажів, а саме: зернових, насипних, тарних вантажів, вантажів, що потребують особливого температурного режиму за допомогою ізотермічних, критих вагонів, напіввагонів, вагонів-термосів, рефрижераторів, хопперів. В тому числі додаткові послуги: оформлення перевізних документів, сертифікація вантажів, організація навантажувально-розвантажувальних робіт, логістика, радіологічне обстеження, екологічний контроль;
- Складське зберігання вантажів та митне оформлення;
- Організація мультимодальних перевезень (автомобільний та залізничний транспорт);
- Міжнародні перевезення транзитних вантажів та додаткові послуги: митно-брокерські послуги, оплата тарифної ставки за власним транзитним кодом, оформлення фінансових гарантій на підакцизні вантажі, страхування вантажів, супровід вантажів, онлайн-стеження за вагонами на етапах маршруту тощо.

В останні два роки ще одним видом діяльності є оптовий продаж зернових культур та сировини на експорт.

Інформація щодо організаційно-правової діяльності базового підприємства наведена в таблиці 1.5.

Таблиця 1.5

Організаційна інформація щодо діяльності
ТОВ «Перша логістична компанія»

№ пор.	Показник	Характеристика
1	Логотип	ПЕРША ЛОГІСТИЧНА КОМПАНІЯ
2	Форма власності	Колективна
3	Рік заснування	1999 рік

4	Ідентифікаційний код	37678031
5	Вид діяльності	Логістична діяльність та супутні послуги
6	Розмір зареєстрованого капіталу	21 000 000 грн. (грошові кошти)
7	Інформація про засновників	Фізичні особи-резиденти, частки яких становлять 70%-30%
8	Чисельність персоналу	51 особа
9	Наявність філій	Так Кількість працівників – 46 осіб
10	Зовнішньоекономічна діяльність	Так Експорт, імпорт, транзит
11	Система оподаткування	Платник податку на прибуток та ПДВ на загальних підставах
12	Місцезнаходження підприємства, сторінка в мережі Інтернет	м.Київ, вул. О. Гончара, 35 http://1lk.com.ua

Забезпечує виконання предмету діяльності ТОВ «Перша логістична компанія» адміністрація, обслуговуючий персонал, а також департаменти та відділи, які об'єднані лінійно-функціональною організаційною структурою. Організаційна структура ТОВ «Перша логістична компанія» наведена в Додатку Е.

Виходячи з побудованої організаційної структури підприємства, всі структурні підрозділи мають потребу в обліковій інформації для задоволення власних інформаційних потреб, які наведено в таблиці 1.6.

Таблиця 1.6

Інформаційні потреби користувачів облікової інформації ТОВ «Перша логістична компанія»

№ пор.	Користувачі	Вид облікової інформації
1	Наглядова рада	Фінансова звітність, податкова звітність, управлінська звітність
2	Директор	Фінансова звітність, податкова звітність, управлінська звітність, дані інвентаризації
3	Служба безпеки	Дані кадрового обліку
4	ІТ-спеціалісти	Дані обліку наявності та руху основних засобів
5	Маркетологи	Дані обліку витрат на збут
6	Комерційний департамент	Договори та зовнішньоекономічні контракти,дані складського обліку та інвентаризації
7	Відділ автоперевезень	Договори та зовнішньоекономічні контракти, дані обліку калькулювання собівартості послуг

8	Відділ операційного обліку	Дані фінансового та податкового обліку
9	Департамент логістики	Договори та зовнішньоекономічні контракти, дані обліку калькулювання собівартості послуг
10	Відділ кадрів	Дані обліку оплати праці
11	Юридичний відділ	Договори та зовнішньоекономічні контракти,
12	Фінансово-аналітичний відділ	Дані фінансового, статистичного, податкового та управлінського обліку

Для забезпечення процесу управління основними засобами на підприємстві слід побудувати модель обліку, оподаткування та аналізу основних засобів, яка наведена на рис. 1.7.

Організаційна структура бухгалтерії та відділу фінансової роботи

Рис. 1.7 Модель обліку, оподаткування та аналізу основних засобів ТОВ «Перша логістична компанія»

Діяльність базового підприємства характеризують його техніко-економічні показники, аналіз яких виконується на підставі даних фінансової та іншої звітності за 2013-2017рр. (табл. 1.7).

Таблиця 1.7

Аналіз техніко-економічних показників діяльності ТОВ «Перша логістична компанія» за 2013-2017рр.

Показник	Роки					Абсолютне (тис. грн.)/відносне (%) відхилення (+/-)			
	2013	2014	2015	2016	2017	2014/ 2013	2015/ 2014	2016/ 2015	2017/ 2016
1. Чистий дохід (виручка) від реалізації, тис. грн.	123 130	412 058	552 481	599 357	632 403	+288 928/ +234,7	+140 423/ +34,1	+46 876/ +8,5	+33 046/ +5,5
2. Чисельність персоналу, осіб	59	80	101	89	88	+21/ +35,6	+21/ +26,3	-12/ -11,9	-1/ -1,1
3. Фонд оплати праці, тис. грн.	2 411	3 567	3 753	3 074	7 849	+1 156/ +47,9	+186/ +5,2	-679/ -18,1	+4 775/ +155,3
4. Продуктивність праці одного працюючого, тис. грн. (р.1/р.2)	2 087	5 151	5 470	6 734	7 186	+3 064/ +146,8	+319/ +6,2	+ 1 264/ +23,1	+452/ +6,7
5. Середньорічна оплата праці одного працюючого, тис. грн.(р.3/р.2)	41	45	37	35	89	+4/+9,8	-8/-17,8	-2/-5,4	+54/ +154,3
6. Середньорічна вартість основних засобів, тис. грн.	351	2 340	7 886	10 166	7 882	+1 989/ +566,7	+ 5 546/ +237,0	+ 2 28/ +28,9	-2 284/ -22,5
7. Фондовіддача, грн. (р.1/р.6)	351	176	70	59	80	-175/ -49,9	-106/ -60,2	-11/ -15,7	+21/ +35,6
8. Середньорічні залишки обігових коштів, тис. грн.	10 141	39 783	62 745	66 623	111 056	+29 642/ +292,3	+22 962/ +57,7	+ 3 878/ + 6,2	+44 433/ +66,7
9. Коефіцієнт оборотності обігових коштів, об (р.1/р.8)	12	10	9	9	6	-2/-16,7	-1/-10,0	-	-3/-33,3
10. Середньорічна вартість активів, тис. грн.	10 307	41 973	69 815	74 538	115 596	+31 666/ +307,2	+27 842/ +66,3	+4 723/ +6,8	+41 058/ +55,1
11. Власний капітал, тис. грн.	271	1 071	13 752	19 285	16 741	+800/ +295,2	+12 681/ +1 184,0	+5 533/ +40,2	-2 544/ -13,2

12. Собівартість реалізації, тис. грн.	121 447	401 631	542 491	588 723	559 522	+280 184/ +230,7	+140 860/ +35,1	+46 232/ +8,5	-29 201/ -5,0
13. Витрати на 1 грн. реалізації, грн. (р.12/ р.1)	0,986	0,975	0,982	0,982	0,885	-0,011/ -1,1	+0,007/ +0,7	-	-0,097/ -9,9
14. Валовий прибуток (збиток), тис. грн.	1 683	10 427	9 990	10 634	72 881	+8 744/ +519,5	-437/ -4,2	+644/ +6,4	+62 246/ +585,4
15. Чистий прибуток (збиток), тис. грн.	541	1 059	3 302	-13 235	17 319	+518/ +95,7	+2 243/ +211,8	-16 537/ -5,0	+30 554/ +230,9
Продовження табл. 1.7									
16. Рентабельність продукції (товарів, робіт, послуг), % (р.14/р.12)*100	1,4	2,6	1,8	1,8	13,0	+1,2	-0,8	-	+11,2
17. Рентабельність капіталу, % (р.15/р.11)*100	199,6	98,9	24,0	-	103,5	-100,7	-74,9	-24,0	+103,5
18. Рентабельність активів, % (р.15/р.10)*100	5,2	2,5	4,7	-	15,0	-2,7	+2,2	-4,7	+15,0
19. Грошові кошти та їх еквіваленти, тис. грн.	28	2 066	4 339	2 344	5 167	+2 038/ +7 278,6	+2 273/ +110,0	-1 995/ -46,0	+2 823/ +120,4
20. Поточні зобов'язання, тис. грн.	20 072	40 902	56 064	44 904	80 355	+20 830/ +103,8	+15 162/ +37,1	-11 160/ -19,9	+35 451/ +78,9
21.Коефіцієнт абсолютної ліквідності,% (р.19/р.20)*100	0,1	5,1	7,7	5,2	6,4	+5,0	+2,6	-2,5	+1,2
22.Коефіцієнт автономії,% (р.11/р.10)*100	2,6	2,6	19,7	25,9	14,5	-	+17,1	+6,2	-11,4

Як свідчать розрахунки, наведені у таблиці 1.7, протягом 2013-2017рр відбувалось зростання чистого доходу від реалізації послуг, проте найнижчі темпи зростання зафіксовані у 2017 році порівняно з 2016р., а саме: збільшення обсягу отриманої виручки на 33 046 тис. грн. або 5,5% проти темпу зростання даного показника у 2014р. порівняно з 2013р. на 234,7%. Дана тенденція пов'язана з розширенням ринку збуту послуг, а також зниженням величини собівартості реалізованих послуг у 2017 році порівняно з 2016р на 29 201 тис. грн. або 5,0%

Також діяльність ТОВ «Перша логістична компанія» характеризується високим рівнем ефективності використання робочої сили, так як протягом періоду, що аналізується спостерігається позитивна динаміка показника продуктивності праці. У 2017 році на одного працівника товариства припадає

7 186 тис. грн. чистого доходу від реалізації послуг. Проте найвищі темпи зростання показника продуктивності праці продемонстровано у 2014 році порівняно з 2013 роком, в якому ефективність використання трудових ресурсів зросла на 146,8%, що пов'язано із збільшення чисельності персоналу та зростанням обсягу доходу від основної діяльності компанії.

У 2017 році порівняно з попереднім відбулось незначне зростання ефективності використання основних засобів, так як на одиницю середньорічної вартості основних засобів припадає 80 тис. грн. чистого доходу від реалізації, що на 21 тис. грн.. або 35,6% більше, ніж у 2016 році. Проте, протягом періоду, що аналізується спостерігаємо тенденцію до зниження показника фондовіддачі, що пов'язано із зниженням рівня придатності активів.

Протягом 2013-2017рр. спостерігається уповільнення обороту оборотних коштів ТОВ «Перша логістична компанія», оскільки у 2017 році оборотні активи перетворювались в доходи від продажу лише 6 раз на рік, що на 50% повільніше, ніж у 2013 році. Дана тенденція вплинула на зниження ліквідності підприємства та його рентабельності.

У 2013-2015рр. результатом діяльності ТОВ «Перша логістична компанія» був чистий прибуток, який у 2015 році порівняно з показником 2013 року збільшився на 2 761 тис. грн.. або 510,4%. Проте, за результатами роботи за 2016 рік підприємством отримало чистий збиток у розмірі 13 235 тис. грн. за рахунок зростання величини адміністративних витрат. У 2017 році підприємством відновлено рентабельну роботу та отримало чистий прибуток у розмірі 17 319 тис. грн.

Абсолютне значення показника діяльності підприємства вплинуло на показники рентабельності. Так, найбільш ефективно власний капітал використовувався у 2017 році, оскільки на одиницю вартості власного капіталу припадає 103,5 тис. грн. чистого прибутку, а рентабельність активів у 2017 році становила 15,0%. Також слід констатувати невисокі показники прибутковості реалізації послуг, а саме: у 2013р. – 1,4%, 2014р. – 2,6%, 2015-2016рр. – 1,8%, і

лише у 2017р. – 13,0%, що на 11,2% більше, ніж у попередніх роках, що свідчить про зростання ефективності діяльності базового підприємства.

ТОВ «Перша логістична компанія» є ліквідним підприємством, проте зниження залишку грошових коштів та їх еквівалентів та тенденція до зростання величини поточних зобов'язань вказує на дефіцит ліквідних коштів, в яких є потреба для покриття поточних зобов'язань. Так у 2017 році товариство за рахунок грошових коштів та їх еквівалентів спроможне погасити лише 6,4% поточної кредиторської заборгованості, що на 1,2% більше, ніж 2016 році, проте і на 1,3% менше, ніж у 2015 році. Значення показника ліквідності за період, що аналізується не відповідають нормативному значенню, що свідчить про дефіцит ліквідних коштів.

Також у 2017 році порівняно з попереднім роком відбулось зниження фінансової незалежності підприємства, так як в даному періоді за рахунок власних коштів товариство спроможне покрити лише 14,5% пасивів, що на 11,4% менше, ніж у 2016 році. Динаміка показника автономії за період 2013-2017рр. свідчить про фінансову залежність ТОВ «Перша логістична компанія» від зовнішніх джерел фінансування.

Одним з найголовніших елементів успішного функціонування моделі обліку, оподаткування та аналізу основних засобів підприємства є облікова політика, яка представляє собою сукупність методів організації, техніки та методології обліку на підприємстві, яка узагальнюється у формі розпорядчого документа, який наведено в Додатку Ж.

Огляд чинної облікової політики ТОВ «Перша логістична компанія» наведено в таблиці 1.8.

Таблиця 1.8

Облікова політика ТОВ «Перша логістична компанія»

№ пор.	Елемент облікової політики	Характеристика
1	Форма організації обліку	Ведення обліку бухгалтерією на чолі з головним бухгалтером
2	Форма ведення бухгалтерського обліку	Автоматизована з використанням програми «1С:Бухгалтерія 8.2»

3	Система законодавства, за яким здійснюється ведення обліку	Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку
4	Метод оцінки вибуття запасів	Собівартість перших за часом поставок (ФІФО)
5	Метод обліку транспортно-заготівельних витрат	На окремому субрахунку обліку запасів
		Продовження табл. 1.8
6	Варіант обліку витрат	З використанням рахунків класу 9 «Витрати діяльності»
7	Статті калькуляції	Матеріальні витрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, витрати на утримання та експлуатацію машин та обладнання, амортизація, інші витрати
8	Метод обліку витрат та калькулювання собівартості	Позамовний
9	Метод розрахунку резерву сумнівних боргів	Не визначений
10	Метод нарахування амортизації основних засобів	Прямолінійний метод
11	Метод нарахування зносу малоцінних необоротних матеріальних активів	100% вартості при введенні в експлуатацію
12	Порядок створення резервів майбутніх витрат та платежів	Не визначений
13	Склад доходів та витрат	Згідно вимог П(С)БО 15 «Дохід» та 16 «Витрати»
14	Інвентаризація активів і зобов’язань	Перед складанням річної фінансової звітності
15	Склад фінансової звітності	Баланс (Звіт про фінансовий стан), Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід), Звіт про рух грошових коштів, Звіт про власний капітал, Примітки до річного фінансового звіту
16	Графік документообігу	Не визначений
17	Робочий план рахунків	Не визначений

Затверджений наказ про облікову політику ТОВ «Перша логістична компанія» має ряд суттєвих недоліків, а саме: документ перенасичений узагальнюючими нормами з положень (стандартів) бухгалтерського обліку, і не містить конкретних методів обліку об'єктів, обліковою політикою не передбачені графіки документообігу, робочий план рахунків, графік складання та подання звітності, зразки підписів відповідальних осіб та інші додатки, які визначають методику та організацію обліку на підприємстві тощо.

Щодо організації та методики обліку наявності та руху основних засобів наказ про облікову політику ТОВ «Перша логістична компанія» не визначає класифікацію груп основних засобів, порядок встановлення терміну корисного використання та ліквідаційної вартості, рівень суттєвості для проведення переоцінки основних засобів, форми первинного обліку основних засобів, які використовуються тощо.

Ефективна побудова процесу обліку наявності та руху основних засобів передбачає використання сучасної інформаційної облікової системи. ТОВ «Перша логістична компанія» здійснює ведення обліку з використанням програми «1С:Бухгалтерія 8.2», в підсистемі якої реалізовано облік: придбання та обліку до початку експлуатації, введення в експлуатацію, облік в процесі експлуатації та нарахування амортизації, вибуття активів [99, с.370].

Загальна схема автоматизації обліку основних засобів наведена на рис. 1.8.

Позитивними рисами даної інформаційної облікової системи є: пооб'єктний облік основних засобів, повна автоматизація документообігу без можливості використання ручних операцій, можливість застосування шаблонів проводок для автоматизації процесу нарахування амортизації та їх зміни, а також коректного відображення витрат в процесі формування фінансового результату та нарахування податку на прибуток, ведення обліку основних засобів у розрізі податкового призначення ПДВ для контролю їх цільового використання та коректного формування показників звітності. Серед недоліків функціонування підсистеми програми «1С:Бухгалтерія 8.2» слід виділити складність документообігу операцій модернізації та ремонту основних засобів,

трудомісткість робіт з автоматизації додаткових витрат, які формують первісну вартість основних засобів при їх надходженні.

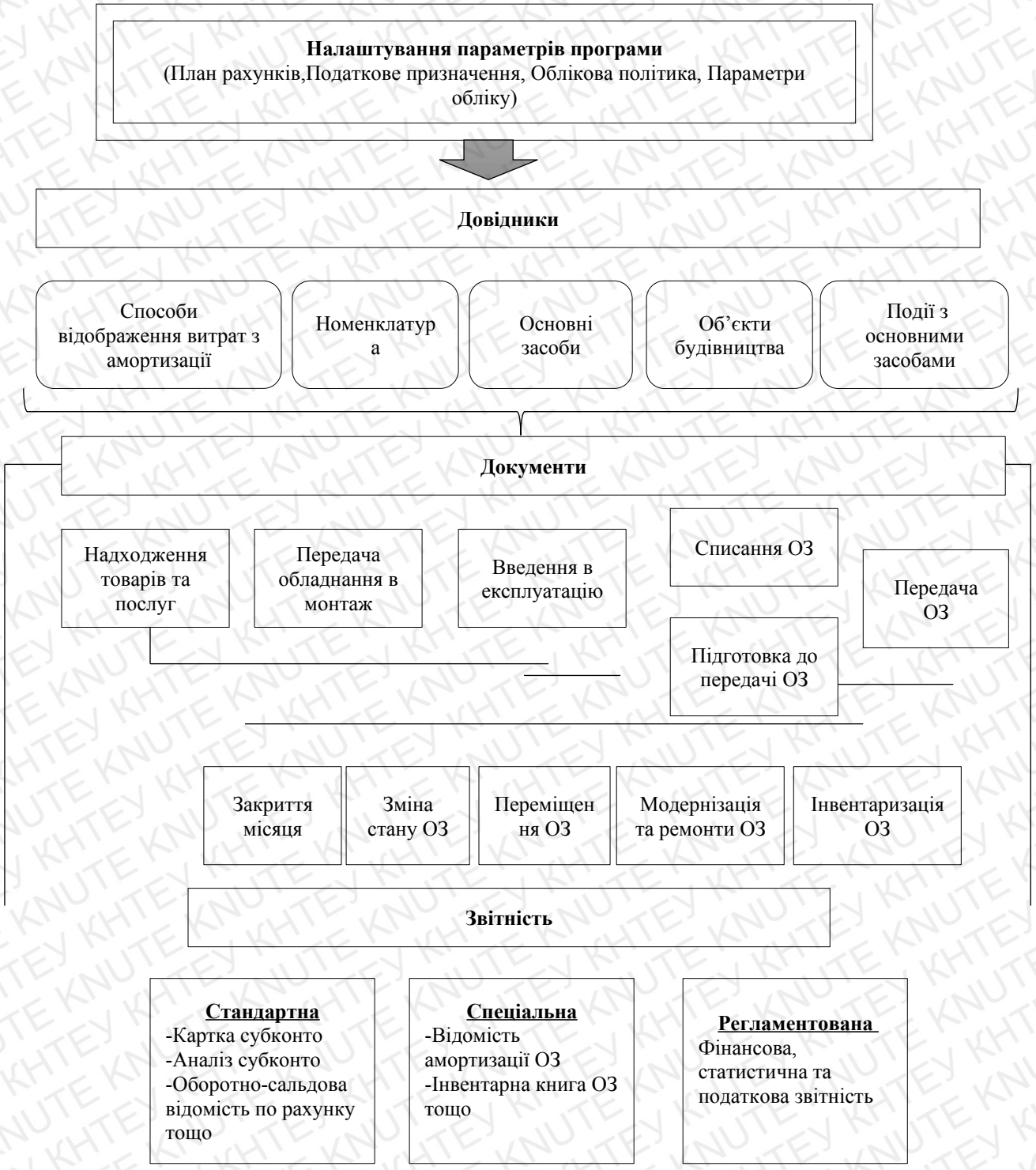


Рис. 1.8 Схема автоматизації обліку основних засобів ТОВ «Перша логістична компанія» з використання програми «1С:Бухгалтерія 8.2»

Висновки до розділу 1

Таким чином, основні засоби є об’єктом, що за своєю економічною сутністю ототожнюється з поняттями «основні фонди», «основний капітал» тощо, проте є грошовим виразом засобів праці. Основні засоби є предметом значної уваги з боку науковців та практиків, тому за результатами дослідження літератури пропонуємо визнавати основні засоби, як матеріальні активи, що використовуються в процесі діяльності суб’єкта господарювання, очікуваний термін корисного використання яких становить понад один рік (або операційний цикл) та які переносять свою вартість у вигляді амортизації на результат діяльності – виготовлену продукцію, виконані роботи, надані послуги, товари. Результати проведеного критичного аналізу публікацій та нормативно-правової бази засвідчив недостатню глибину розкриття питань оцінки основних засобів та їх переоцінки, визначення терміну корисного використання, класифікації, документального оформлення тощо. У зв’язку з наближенням норм національних стандартів до міжнародних стандартів запропонована класифікація груп основних засобів згідно вимог МСФЗ, а також їх поділ для задоволення потреб управління та контролінгу.

Також запропонована модель обліку, оподаткування та аналізу основних засобів, а також облікової політики на матеріалах базового підприємства – ТОВ «Перша логістична компанія».

РОЗДІЛ 2
ОБЛІК ТА ОПОДАТКУВАННЯ ОПЕРАЦІЙ З ОСНОВНИМИ ЗАСОБАМИ ТА ШЛЯХИ УДОСКОНАЛЕННЯ

2.1. Облік операцій надходження основних засобів

Будь-який об'єкт основних засобів визнається активом за умови, що:

- існує імовірність отримання в майбутньому економічних вигод від його використання;
- вартість його може бути достовірно визначена [22].

Порядок відображення надходження основних засобів у бухгалтерському обліку та формування їх первісної вартості залежить від того, як і за яких умов вони придбані. Застосування різних видів вартості при оцінці основних засобів, що надходять на підприємство, зумовлено можливими різноманітними шляхами надходження необоротних активів (рис. 2.1).

Рис. 2.1 Шляхи надходження основних засобів та вартісна оцінка

В ТОВ «Перша логістична компанія» основні засоби надходять за рахунок придбання у постачальників за плату.

Первісна вартість — історична (фактична) собівартість основних засобів у сумі грошових коштів або справедливої вартості інших активів, сплачених (переданих), витрачених для придбання (створення) необоротних активів.

Первісна вартість основних засобів придбаних за плату включає:

- суми, сплачені згідно з договором постачальнику (продавцю);
- суми, сплачені організаціям за здійснення робіт за договорами будівельного підряду та іншими договорами;
- суми, сплачені організаціям за інформаційні та консультаційні послуги, пов’язані з придбанням (створенням) основних засобів;
- реєстраційні збори, державне мито та аналогічні платежі, здійснені у зв’язку з придбанням (отриманням) прав на об’єкт основних засобів;
- сплачені мито, податки та інші платежі, пов’язані з придбанням (створенням) основних засобів, що не відшкодовуються підприємству;
- винагороди, сплачені посередницькій організації, через яку було придбано об’єкт основних засобів;
- витрати з страхування ризиків, пов’язаних із доставкою основних засобів;
- витрати на установку, монтаж, настройку та налагодження основних засобів;

• відсотки за користування кредитом банку, якщо його отримання для створення кваліфікованих активів;

• інші витрати, безпосередньо пов'язані з придбанням (створенням) основних засобів та приведенням їх у робочий стан [22].

Первісна вартість придбаних транспортних засобів, як основного об'єкта основних засобів ТОВ «Перша логістична компанія» збільшується за рахунок реєстраційних та обов'язкових зборів, які наведено в табл. 2.1.

Таблиця 2.1

Розмір та види реєстраційних та обов'язкових зборів під час придбання автомобіля [20, с.6]

№ з/п	Вид платежу, збору	Ставка
	1. Реєстраційний збір	
1.1	Для транспортних засобів усіх категорій вітчизняного виробництва та країн СНД або окремих агрегатів	152,63 грн.
1.2	Для транспортних засобів усіх категорій іноземного виробництва або окремих агрегатів	190,15 грн.
	2. Збір на обов'язкове державне пенсійне страхування (при придбанні вперше)	
2.1	Для легкових автомобілів вартістю, що не перевищує 165 розмірів прожиткового мінімуму для працездатних осіб	3% вартості
2.2	Для легкових автомобілів вартістю, що не перевищує 290 розмірів прожиткового мінімуму для працездатних осіб	4% вартості
2.3	Для легкових автомобілів вартістю, що перевищує 290 розмірів прожиткового мінімуму для працездатних осіб	5% вартості

Види оцінки вартості основних засобів наведені в таблиці 2.2.

Таблиця 2.2

Характеристика видів оцінки надходження основних засобів [22]

№ з/п	Вид вартості	Характеристика
1	***Справедлива вартість***	Сума, за якою може бути здійснений обмін активу або оплата зобов'язання в результаті операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами
2	***Залишкова вартість***	Первісна вартість основних засобів, за якою актив включається до балансу після вирахування з неї суми нарахованого зносу (амортизації)
3	***Первісна вартість***	Дорівнює їх справедливій вартості на дату отримання

	безоплатно отриманих основних засобів	
4	***Первісна вартість основних засобів, що внесені до зареєстрованого капіталу***	Визнається як справедлива вартість, погоджена засновниками
5	***Первісна вартість об'єкта основних засобів, отриманого в обмін на подібний об'єкт***	Дорівнює залишковій вартості переданого об'єкта основних засобів
6	***Первісна вартість об'єкта основних засобів, переданого в обмін на неподібний об'єкт***	Дорівнює справедливій вартості переданого об'єкта основних засобів, збільшеній (зменшеній) на суму грошових коштів чи їхніх еквівалентів, що була передана (отримана) під час обміну
7	***Вартість у орендаря під час фінансової оренди***	По меншій на початок строку оренди вартості: справедливій вартості активу або теперішній вартості
Продовження табл. 2.2		
		суми мінімальних орендних платежів. Мінімальні орендні платежі – платежі, що підлягають сплаті орендарем протягом строку оренди (за вирахуванням вартості послуг та податків, що підлягають сплаті орендодавцю, і непередбаченої орендної плати), збільшені на суму його гарантованої ліквідаційної вартості
8	***Ліквідаційна вартість***	Сума коштів або вартість інших активів, яку підприємство очікує отримати від ліквідації основних засобів після закінчення строку їх використання, за вирахуванням витрат, пов'язаних з їх ліквідацією

Одним із найголовніших питань організації обліку надходження основних засобів на підприємстві є їх правильне документальне оформлення та своєчасне відображення операцій в регістрах обліку. Операції надходження, наявності та руху основних засобів в ТОВ «Перша логістична компанія» оформлюються з використанням форм первинних документів, затверджених наказом Міністерства статистики України у 1995 році, і які на сьогодні в багатьох аспектах є громіздкими та застарілими [52]. Серед проблем документального оформлення операцій з основними засобами, на думку Степаненко Я.І. є:

- відсутність інформації щодо формування первісної вартості об'єктів;
- наявність несуттєвої інформації в формах обліку та застарілих реквізитів;
- непристосованість більшості форм обліку до електронного документообігу;
- відсутність прямої взаємозалежності між формами документів;

- громіздкість первинних документів та низька інформативність [100, с.160].

Уведення в експлуатацію придбаних і створених та зарахування іншого надходження основних засобів проводиться згідно з Актом приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів (форма №ОЗ-1), що складається комісією, призначеною наказом керівника підприємства [101, с.135].

Форма має широке використання і на її підставі оформляється: зарахування до складу передача об'єктів основних засобів зі складу в експлуатацію; внутрішнє переміщення основних засобів з одного підрозділу до іншого; виключення об'єктів зі складу основних засобів при передачі іншому підприємству [11, с.25].

В документі вказується первинна вартість об'єкта, коротка технічна характеристика, місце експлуатації та додається технічна документація об'єкта (Додаток З). Складання загального акту на декілька об'єктів дозволяється лише при обліку господарського інвентарю, інструментів, обладнання тощо, якщо ці об'єкти однотипні, мають однакову вартість та прийняті в одному календарному місяці [102, с.81]. Кожному об'єкту надається інвентарний номер, який наноситься на об'єкт і в подальшому проставляється у всіх документах, на підставі яких відбувається внутрішнє переміщення об'єкта, або його вибуття, а також в інвентарній картці (ф. № 03-6).

Інвентарна картка - регістр аналітичного обліку основних засобів ТОВ «Перша логістична компанія» (Додаток И). У ній містяться такі дані: інвентарний номер, назва об'єкта, коротка технічна характеристика, місце експлуатації, дата введення в експлуатацію, рік випуску або будівництва, норма амортизації, дата вибуття з експлуатації, відомості про переоцінку, реконструкцію, модернізацію об'єкта та інші [103, с.64]. На однотипні об'єкти невеликої вартості (інструменти, виробничий і господарський інвентар тощо), що надійшли на підприємство в одному місяці та будуть експлуатуватися в одному підрозділі, а також мають однаковий строк корисного використання, доцільно відкривати одну загальну інвентарну картку.

Картки основних засобів систематизуються за їхніми класифікаційними групами та місцями експлуатації. Для забезпечення збереження інвентарні картки реєструються в спеціальних описах (ф. № ОЗ-7) [101, с.135-136].

В описі для кожної класифікаційної групи основних засобів відводять окремий розділ, у якому для неї виділено серію інвентарних номерів. Кожний розділ шифрують. При цьому важливо, щоб номер інвентарної картки, зареєстрований в описі, збігався з інвентарним номером об'єкта. Це спрощує облік і контроль наявності та руху інвентарних карток і основних засобів. Інвентарні картки, зареєстровані в описі, розміщують у картотеці згідно з класифікаційними групами, до яких відносять об'єкти. Аналітичний облік основних засобів організований: за групами основних засобів, матеріально-відповідальними особами, місцями експлуатації, видами основних засобів [47].

За місцями використання (знаходження) облік основних засобів ведеться в інвентарних списках (ф. № ОЗ-9). Щомісячно підсумкові дані інвентарних карток на об’єкти основних засобів, що надійшли на підприємство, заносяться в картки обліку основних засобів (ф. № ОЗ-8), які ведуться в розрізі груп останніх і узагальнюють інформацію щодо руху основних засобів. Тому їхній загальний підсумок щомісячно зіставляється з підсумком синтетичного обліку даного рахунка. Контроль за збереженням основних засобів забезпечують матеріально-відповідальні особи, які ведуть їх облік за інвентарними об’єктами, місцем використання або зберігання [101, с.135-136].

Якщо на підприємстві виконується ремонт об’єктів основних засобів складається Акт приймання-передачі відремонтованих, реконструйованих і модернізованих об’єктів (ОЗ-2), в одному примірнику, якщо дані поліпшення здійснюються власними силами підприємства (господарський спосіб), в двох примірниках – якщо ремонт виконується стороннім підприємством (підрядний спосіб) [104, с.137] (Додаток К).

Даний документ формується на підставі заявки керівника підрозділу у довільній формі, на підставі якої інженер-механік оформлює дефектну відомість і передає економістам для розрахунку кошторису витрат на

ремонт/поліпшення основних засобів. У випадку проведення поліпшень дані щодо вартості робіт слід внести до Інвентарної картки обліку основних засобів, а щодо змінених техніко-економічних характеристик об'єкта – до технічного паспорту.

Так, у 2017 році для суб'єктів державного сектору були розроблені та обов'язкові до застосування нові типові форми первинного обліку руху основних засобів, які можуть бути застосовані іншими юридичними особами незалежно від форми власності та підпорядкування за бажанням [51].

Альтернативою новим або старим формам первинного обліку можуть слугувати самостійно розроблені форми, які повинні містити обов'язкові реквізити: назва документа (форми), дата складання, назва підприємства, від імені якого складено документ, зміст і обсяг господарської операції, одиниця її виміру, посади осіб, відповідальних за здійснення операції та правильність її оформлення, особистий підпис або інші дані, що дають змогу ідентифікувати особу, яка брала участь у здійсненні операції [32].

Порівняльна характеристика форм перинного обліку основних засобів згідно вимог двох нормативно-правових актів наведена в таблиці 2.3.

Таблиця 2.3

Порівняння типових форм первинного обліку основних засобів

[105, с. 4]

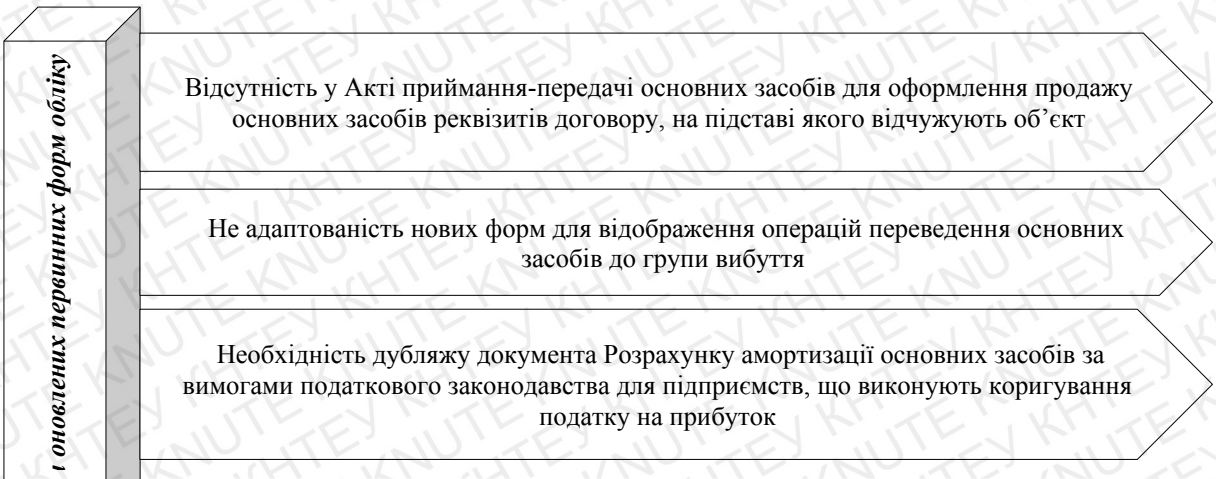
№ з/п	Типові норми з наказу № 818	Типові форми з наказу № 352
1	Акт введення в експлуатацію основних засобів	Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів (ф. №ОЗ-1)
2	Акт приймання-передачі основних засобів	
3	Акт внутрішнього переміщення основних засобів	
4	Акт передачі на ремонт, реконструкцію та модернізацію основних засобів	Акт приймання-передачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів (ф. №ОЗ-2)
5	Акт приймання відремонтованих, реконструйованих та модернізованих основних засобів	
6	Акт списання основних засобів (часткової ліквідації)	Акт списання основних засобів (ф. №ОЗ-3)
7	Акт списання групи основних засобів	
8	Акт списання транспортних засобів	Акт на списання автотранспортних

		засобів (ф.№ОЗ-4)
9	Акт списання вилучених документів з бібліотечного фонду	_____
10	_____	Акт про установку, пуск та демонтаж будівельної машини (ф. №ОЗ-5)
11	Інвентарна картка обліку об'єкта основних засобів	Інвентарна картка обліку основних засобів (ф. №ОЗ-6)
12	Інвентарна картка групового обліку основних засобів	
13	Інвентарна картка обліку тварин і багаторічних насаджень	
14	_____	Опис інвентарних карток по обліку основних засобів (ф. №ОЗ-7)
15	_____	Картка обліку руху основних засобів (ф. №ОЗ-8)
16	_____	Інвентарний список основних засобів (ф. №ОЗ-9)

Продовження табл. 2.3

17	Розрахунок амортизації основних засобів (крім інших необоротних матеріальних активів)	Розрахунок амортизації основних засобів (для промислових підприємств) (ф. №ОЗ-14), Розрахунок амортизації основних засобів (для будівельних організацій) (ф. №ОЗ-15), Розрахунок амортизації по автотранспорту (ф. №ОЗ-16)
18	Розрахунок амортизації інших необоротних матеріальних активів	
19	Акт переоцінки основних засобів	_____

Отже, вибір методології ведення первинного обліку основних засобів є також елементом облікової політики підприємства, оскільки у розпорядчому документі слід вказати обраний варіант порядку документування. Оновлені форми мають значно більше переваг, проте, в умовах автоматизації обліку та ведення електронного документообігу, їх адаптація до даних вимог буде займати певний час. Серед недоліків оновлених первинних форм обліку основних засобів слід відмітити наступні (рис. 2.2).



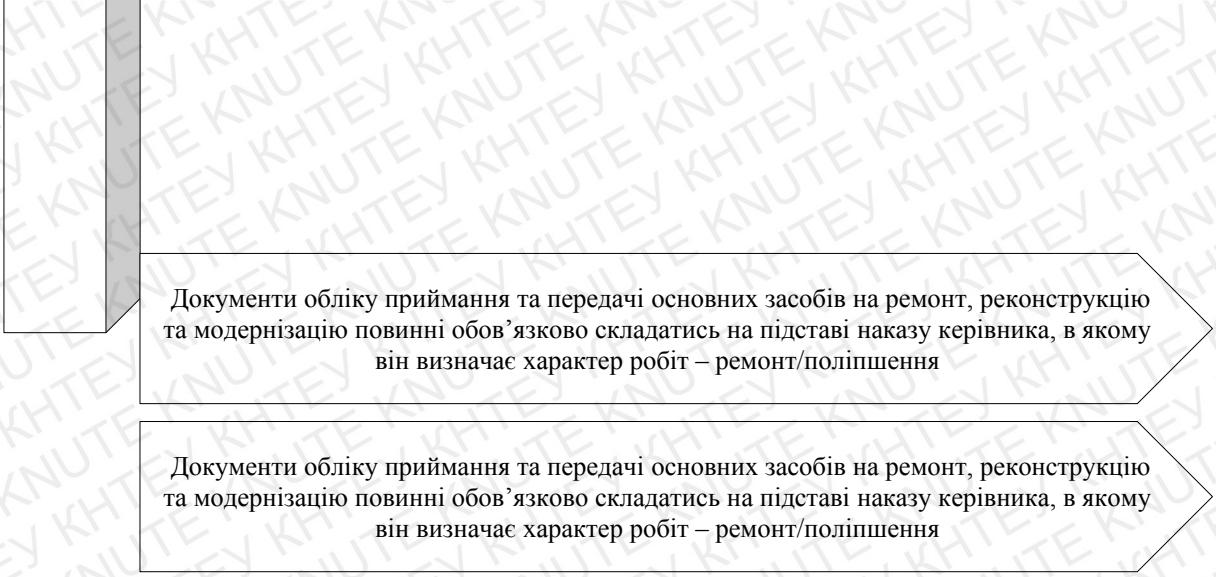


Рис. 2.2 Недоліки оновлених форм первинного обліку основних засобів

Облік надходження основних засобів в ТОВ «Перша логістична компанія» здійснюється з використанням програми «1С:Бухгалтерія 8.2» (редакція 1.2), яка дозволяє окремо виконувати облік наявності та руху основних засобів за допомогою створеної підсистеми документообігу (без використання ручних проводок) у розрізі наступних операцій: придбання та облік до початку експлуатації, введення в експлуатацію, ремонт та поліпшення, вибуття основних засобів [99, с.370].

Констатуємо факт відсутності можливості формування з використанням документів операцій фінансової та оперативної оренди, які оформлюються в програмі завдяки документам обліку придбання/продажу товарів, послуг, інвентарної картки обліку основних засобів, як відокремленого первинного документа.

Організація обліку надходження основних засобів з використанням програми «1С:Бухгалтерія 8.2» передбачає формування довідкової інформації: «Способи відображення витрат з амортизації», «Об'єкти будівництва», «Номенклатура», «склади (місця зберігання)», «Події з ОЗ» та налаштування параметрів облікової політики і користувачів. Облік надходження основних засобів передбачає першочергово облік капітальних інвестицій, який можливий у двох варіантах:

- облік товарно-матеріальних цінностей, які придбані з метою самостійного використання і щодо яких ведеться партійний облік і застосовується термін «обладнання»;

- сумовий облік витрат на виготовлення, монтаж та інше формування вартості об'єкта щодо якого облік ведеться у розрізі «об'єктів будівництва» та статей витрат [99, с. 373].

Схема відображення в програмі «1С:Бухгалтерія 8.2» операцій придбання основних засобів наведена на рис. 2.3.

В процесі експлуатації основних засобів виникають витрати на ремонти та поліпшення, які в програмі мають такі особливості відображення:

- витрати на поліпшення об'єкта основних засобів, які призводять до зростання майбутніх економічних вигод, які накопичуються на рахунку 15 «Капітальні інвестиції»;

- витрати на підтримання об'єкта основних засобів у робочому стані, які обліковуються на рахунку 235 «Обслуговування та ремонт необоротних активів» [99, с. 388].

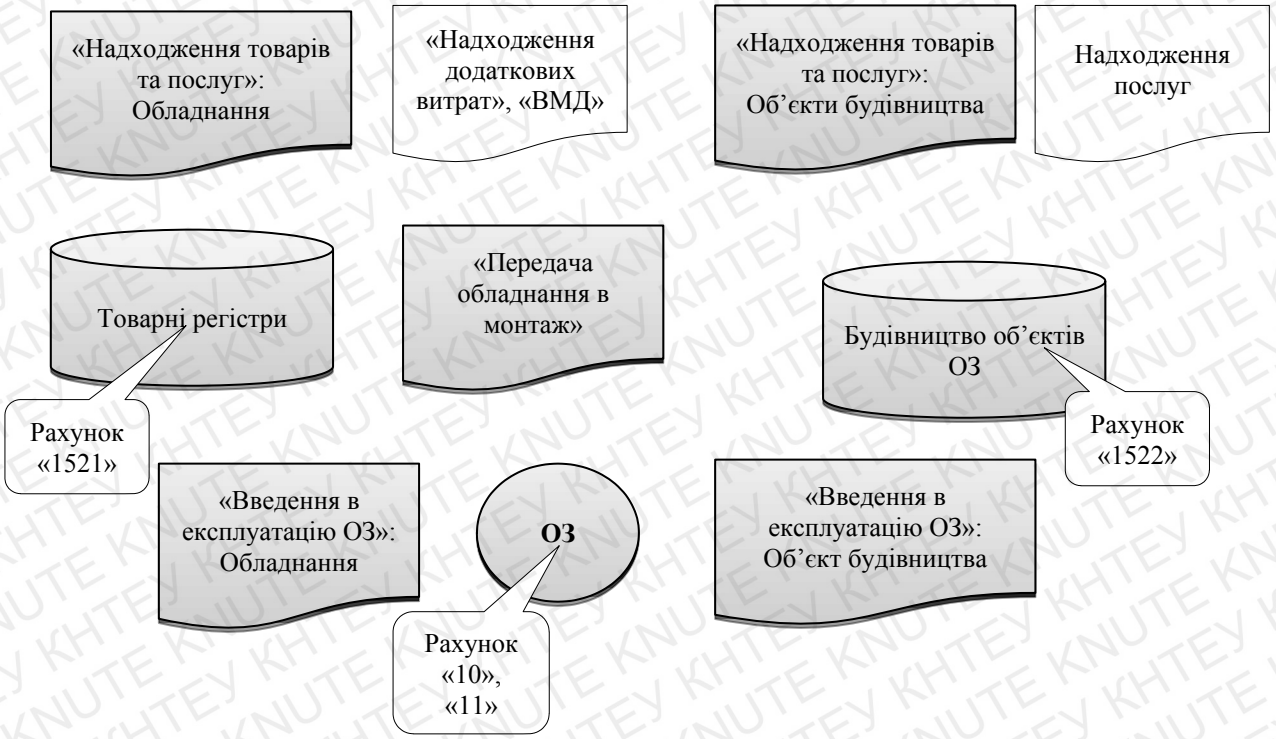


Рис. 2.3 Схема обліку надходження основних засобів з використанням програми «1С:Бухгалтерія 8.2» (ред.1.2) [99, с.380]

Схема відображення в програмі «1С:Бухгалтерія 8.2» операцій ремонту/поліпшення основних засобів наведена на рис. 2.4.

Узагальнення інформації щодо операцій надходження основних засобів в програмі «1С:Бухгалтерія 8.2» відбувається в стандартних звітах, які виконують функції регістрів синтетичного і до складу яких включають: Оборотно-сальдові відомості по рахунку 10 «Основні засоби» (Додаток Л), рахунку 15 «Капітальні інвестиції» (Додаток М), аналіз субконто по рахункам тощо.

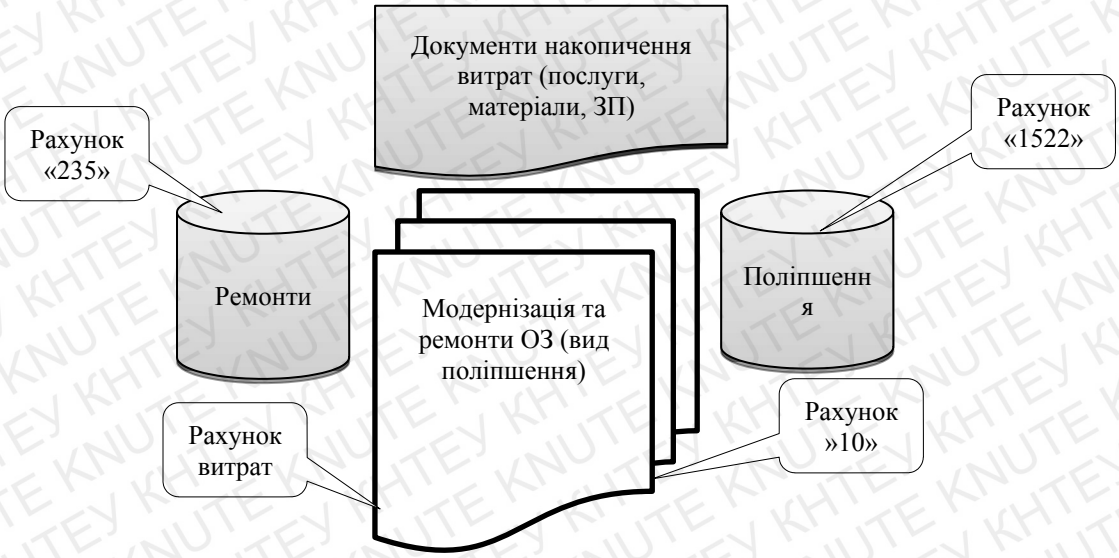


Рис. 2.4 Схема обліку ремонтів/поліпшень основних засобів з використанням програми «1С:Бухгалтерія 8.2» (ред.1.2)

Скріншоти первинних документів та звітів з обліку надходження основних засобів ТОВ «Перша логістична компанія», сформованих в програмі «1С:Бухгалтерія 8.2» наведені в Додатку Н.

Для обліку надходження основних засобів використовуються рахунки 10 «Основні засоби», 15 «Капітальні інвестиції», характеристика яких відображається в таблиці 2.4.

Таблиця 2.4

Характеристика рахунків обліку надходження основних засобів [47]

№ рахунку	Назва рахунку	Класифікація рахунку за економічним змістом	Класифікація за призначенням і структурою	Характеристика	
				Дебет	Кредит
15	***Капітальні інвестиції***	Активний	Основний, калькуляційний	Збільшення витрат на придбання або створення необоротних активів	Їх зменшення (введення в дію, прийняття в експлуатацію придбаних або створених тощо)
10	***Основні засоби***	Активний	Основний, інвентарний	Надходження (придбаних, створених, безоплатно отриманих) основних засобів, сума витрат, яка пов'язана з поліпшенням об'єкта	Вибуття основних засобів внаслідок продажу, безоплатної передачі або невідповідності критеріям визнання активом, а також у разі
Продовження табл.. 2.4					
				(модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо), що призводить до збільшення майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання об'єкта; сума дооцінки вартості об'єкта основних засобів	часткової ліквідації об'єкта основних засобів, сума уцінки основних засобів

В ТОВ «Перша логістична компанія» використовуються такі субрахунки, склад та характеристика яких наведено у витягу з робочого плану рахунків бухгалтерського обліку (табл. 2.5).

Таблиця 2.5

Робочий план рахунків ТОВ «Перша логістична компанія»

Шифр та назва рахунків (субрахунків)	Характеристика рахунку (субрахунку) за призначенням та структурою

Робочого плану рахунків		
Шифр	Назва	
104	Машини та обладнання	Дебет – придбання та інше надходження машин та обладнання, дооцінка їх вартості, кредит – ліквідація та інше вибуття машин та обладнання, уцінка їх вартості. Використовується для обліку електронно-обчислювальних машин та засобів зв'язку
105	Транспортні засоби	Дебет – придбання та інше надходження транспортних засобів, дооцінка їх вартості, кредит – ліквідація та інше вибуття транспортних засобів, уцінка їх вартості. Використовується для обліку колісних транспортних засобів для надання логістичних послуг
106	Інструменти, прилади та інвентар	Дебет – придбання та інше надходження інструментів та приладів, дооцінка їх вартості, кредит – ліквідація та інше вибуття інструментів та приладів, уцінка їх вартості. Використовується для обліку автоматичних інструментів та зчитувальних пристроїв
109	Інші основні засоби	Дебет – надходження інших основних засобів, кредит – їх вибуття. Використовується для обліку вартості основних засобів які не мають господарського призначення
1521	Придбання основних засобів	Дебет – збільшення витрат на придбання основних засобів, кредит – введення їх в експлуатацію.
1522	Виготовлення основних засобів	Дебет – збільшення витрат на створення основних засобів, кредит – введення їх в експлуатацію.

Аналіз структури та призначення субрахунків робочого плану рахунків бухгалтерського обліку ТОВ «Перша логістична компанія» свідчить про внесення ряду пропозицій.

По-перше, на етапі початку ремонтних робіт керівнику у розпорядчому документі важко визначити характер таких робіт та їх вплив на зміну майбутніх економічних вигод, пов'язаних з подальшим використанням об'єкта основних засобів, а отже і виконати класифікацією даних витрат. Тому пропонується застосовувати рахунок 156 «Ремонти та поліпшення основних засобів», на якому капіталізуватимуться витрати на проведення як ремонтів, так і поліпшень з наступним включенням даних витрат на відповідні рахунки обліку. При чому ефективним є впровадження рахунків нижчого порядку залежно від виду робіт: 1561 «Ремонти основних засобів», 1562 «Модернізація основних засобів», 1563 «Реконструкція основних засобів» тощо.

По-друге, коригуванню підлягає методика відображення на рахунках обліку безоплатно отриманих основних засобів, оскільки, до складу рахунку 10

«Основні засоби» слід зараховувати лише придатні до експлуатації об'єкти. Активи, що отримані безоплатно і потребують додаткових витрат слід відображати, як безоплатне одержання капітальних інвестицій, для чого слід ввести субрахунок 157 «Безоплатно одержані капітальні інвестиції», так як відсутній факт придбання або створення такого виду активу [64, с.190].

По-третє, недоречним є використання для обліку необоротних активів, призначених для продажу рахунку 286 «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу», скільки за своєю сутністю такі активи не є оборотними активами, тому більш доречним для даних потреб є застосування рахунку 109 «Інші необоротні активи» [84].

Типова кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку з обліку надходження основних засобів та кореспонденція рахунків, яка оформлюється в ТОВ «Перша логістична компанія» наведена в Додатку П.

В ході експлуатації отриманих основних засобів виникає необхідність виконання їх ремонтів та поліпшень. Для ведення обліку ремонтів та поліпшень основних засобів керівник підприємства зобов'язаний ухвалити рішення у формі наказу про характер та ознаки здійснюваних підприємством робіт [53].

У випадку проведення робіт для підтримання об'єкта основних засобів у придатному для використання стані й одержання початково визначеної суми майбутніх економічних вигід від його використання дані витрати не підлягають капіталізації, а визнаються в обліку витратами періоду [21, с.137-138]. Акцентуємо увагу, що спираючись на минулу практику обліку поняття «капітальний ремонт» часто ототожнюється з поняттям капіталізації витрат, що є помилковим професійним судженням. Адже, незалежно від виду ремонту – поточного або капітального – використовується критерій класифікації витрат в частині їх впливу на величину майбутніх економічних вигод.

Якщо роботи спрямовані на підвищення техніко-економічних можливостей об'єкта основних засобів, що призведе в майбутньому до збільшення економічних вигод (потенціал, який може сприяти прямому або

непрямому надходженню коштів та їх еквівалентів на підприємство), то слід їх класифікувати як поліпшення [21, с.136].

Вартість таких робіт включають до капітальних інвестицій із наступним збільшенням первісної вартості основних засобів. Перелік робіт, що приводять до збільшення очікуваних майбутніх вигід від об'єкта основних засобів:

- модифікація, модернізація об'єкта основних засобів з метою подовження терміну його корисної експлуатації або збільшення його виробничої потужності;
- заміна окремих частин устаткування для підвищення якості продукції (робіт, послуг);
- впровадження ефективнішого технологічного процесу, що дасть змогу зменшити первісно оцінені виробничі витрати;
- добудова (надбудова) будівлі, що збільшить кількість місць (площу) будівлі, обсяги та/або якість виконуваних робіт (послуг) чи умови їх виконання [53].

Алгоритм організації обліку ремонтів та поліпшень об’єктів основних засобів наведено на рис. 2.5.

Збільшення первісної вартості ОЗ (Дт 10)	Зменшення фінансового результату (Дт 79)

Рис. 2.5 Облікова модель ремонтів/поліпшень об’єктів основних засобів

Зміна розміру очікуваних економічних вигод виступає підставою для перегляду строку корисного використання об’єкта основних засобів з нарахуванням амортизації, виходячи з нового строку, починаючи з місяця, що настає за місяцем його зміни [22].

Аналогічна ситуація виникає і щодо необхідності перегляду ліквідаційної вартості об’єкта, хоча прямої норми щодо такої вимоги національні стандарти бухгалтерського обліку не містять. Проте, доречним є використання міжнародної практики обліку, яка вимагає переглядати строк корисного використання та ліквідаційну вартість, щонайменше, на кінець кожного фінансового року і, якщо очікування відрізняються від попередніх оцінок, зміну слід відображати як зміну в бухгалтерських оцінках [23].

Облік витрат на експлуатацію та поліпшення основних засобів також пов'язаний з рядом спірних вимог національних стандартів, які суперечать міжнародним обліковим нормам (табл. 2.6).

Таблиця 2.6

Вимоги національних та міжнародних стандартів обліку щодо витрат на експлуатацію та поліпшення основних засобів

Критерій	П(С)Б 7 «Основні засоби»	МСБО 16 «Основні засоби»
Припинення амортизації на період поліпшень основних засобів	Припинення процесу нарахування амортизації основних засобів на період його реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання та консервації	Не передбачає припинення амортизації (розкриття у примітках даних щодо вартості основних засобів, що не експлуатуються)
Заміна компонентів	Припинення визнання частину об’єкта основних засобів, а витрати на заміну включають до первісної вартості об’єкта. Можлива за наявності компонентного обліку/пропорційно до справедливої вартості об’єкта основних засобів	
Придбання основних засобів, які потребують	Не визначено. Ототожнюється з поняттям технічного огляду та веденням обліку ремонтів	Витрати на проведення оцінки технічного стану та капітальні ремонти об’єктів основних

значних оглядів		засобів обліковують як окремий компонент

Кореспонденція рахунків – типова та фактична, що використовується в ТОВ «Перша логістична компанія» наведена в Додатку Р.

Основні засоби можуть надходити на підприємство на умовах фінансової або операційної оренди. Орендою називається угода, за якою орендар (особа, що бере об'єкти необоротних активів у своє розпорядження) набуває права користування активами за плату протягом погодженого з орендодавцем (особа, що передає об'єкти необоротних активів у розпорядження) строку [36]. Ознаки фінансової оренди наведені на рис. 2.6.

Операційна оренда – це оренда, яка не може бути класифікована як фінансова [14].

Новий міжнародний стандарт фінансової звітності 16 «Оренда», який набуває чинності, починаючи з 01.01.2019р. скасовує поділ на оперативну та фінансову. Більшість орендних операцій приводитимуть до визнання активу (пр ристування) в орендаря [20, с.77].

Рис. 2.6 Ознаки фінансової оренди згідно П(С)БО 14 «Оренда»

Основою відображення в обліку орендних операцій є договір оренди, який повинен містити суттєві норми, зміст яких впливає на порядок відображення операцій в обліку, а саме: статус сторін договору (юридична особа, фізична особа, фізична особа - суб'єкт підприємницької діяльності, резидент, нерезидент,); тип об'єкта оренди (земельна ділянка, будівля, транспортний засіб, обладнання тощо); форма власності об'єкта оренди (приватна, колективна, державна, комунальна); приналежність об'єкта оренди (оренда, суборенда); вид оренди (оперативна, фінансова); термін оренди; порядок нарахування та сплати орендних платежів, форма оплати (готівкова, безготівкова); податковий статус сторін договору (загальна система оподаткування, неплатник ПДВ, спрощена система оподаткування, неприбуткова організація) тощо.

Договір оренди свідчить про намір щодо виконання орендної операції та розкриває її юридичну сутність, проте стандартної форми первинного документа, що засвідчував би факт приймання (передачі) орендованого майна не існує. У випадку оренди державного або комунального майна таким документом виступає акт приймання-передачі майна, затверджений органами виконавчої влади [20, с. 80-81].

Також, хоча цивільно-правові акти і не вимагають напряму, проте практика контролерів та необхідність документального обґрунтування виконання операції нарахування орендної плати з метою нарахування ПДВ, свідчить про необхідність складання акта приймання-передачі послуг за договором оренди [20, с.91-92].

Запропоновані форми акту приймання-передачі орендованого майна та акту приймання-передачі послуг за договором оренди наведені в Додатку С.

Розглянемо особливості бухгалтерського обліку операційної та фінансової оренди в обліку орендаря в таблиці 2.7.

Таблиця 2.7

Особливості обліку операційної та фінансової оренди в обліку орендаря

№ з/п	Порядок обліку	Коментар
	ОПЕРАЦІЙНА ОРЕНДА	
1	Отримання об'єкта основних засобів	Отримані об'єкти основних засобів зараховуються за вартістю, що визначена в договорі оренди на позабалансовий рахунок 01 «Орендовані необоротні активи». Аналітичний облік ведеться за видами орендованих активи
2	Нарахування та сплата орендних платежів	Операційна орендна плата визнається витратами на прямолінійній основі протягом строку оренди і як, правило, нараховується на сплачується щомісяця. Залежно від мети використання орендовано активу орендна плата відображається в дебеті одного з таких рахунків: 23 «Виробництво», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності».
3	Витрати на ремонт об'єкта оренди	Витрати на ремонт об'єкта оренди для підтримання його в робочому стані та отримання первісно очікуваної суми майбутніх економічних вигод відображаються у складі витрат залежно від мети використання орендованого активу
4	Витрати на поліпшення об'єкта оренди	Витрати на поліпшення об'єкта оренди для збільшення майбутніх економічних вигод, які первісно очікувались від його використання відображаються у складі капітальних інвестицій. Після завершення робіт вартість формує залишок на рахунку 117 «Інші необоротні матеріальні активи». Протягом строку корисного використання, що не може бути більшим за термін оренди нараховується амортизація об'єкта з використанням прямолінійного або виробничого методу
		Продовження табл.. 2.7
5	Компенсація комунальних платежів орендодавцю	Комунальні платежі, які не включені до складу орендної плати включаються до складу витрат залежно від мети використання орендованого активу
6	Повернення об'єкта оренди	Повернення об'єкта оренди зменшує залишок на позабалансовому рахунку 01 «Орендовані необоротні активи»
	ФІНАНСОВА ОРЕНДА	
1	Отримання об'єкта основних засобів	Отримані об'єкти основних засобів включають до складу активів на рахунок 10 «Основні засоби» за найменшою на початок строку оренди оцінкою – справедливою вартістю активу[1] або теперішньою вартістю суми мінімальних орендних платежів[2]. На вартість отриманого активу визнають зобов'язання, щ відображається на рахунку 531 «Зобов'язання з фінансової оренди». Річна сума зобов'язань переводиться до складу поточної заборгованості (рахунок 611 «Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями в національні валюті»)
2	Амортизація об'єкта основних засобів	Нарахування амортизації орендованих основних засобів проводиться за методом, визначеним наказом про облікову політику підприємства орендаря. Амортизація нараховується протягом строку очікуваного використання активу. Якщо є

		впевненість в отриманні орендарем права власності наприкінці строку оренди – періодом очікуваного використання є строк корисної експлуатації активу; в протилежному випадку – активу амортизується протягом коротшого з двох строків: строку оренди або строку корисного використання
3	Нарахування та сплата орендного платежу	Різниця між сумою мінімальних орендних платежів і вартістю об'єкта оренди в обліку орендаря на початку терміну оренди є фінансовими витратами (рахунок 952 «Інші фінансові витрати»). Розподіл фінансових витрат між звітними періодами здійснюється із застосуванням орендної ставки відсотка на залишок зобов'язань на початок звітного періоду
4	Витрати на ремонт об'єкта оренди	Витрати на ремонт об'єкта оренди відображаються у складі витрат залежно від мети використання орендованого активу
5	Витрати на поліпшення об'єкта оренди	Витрати на поліпшення об'єкта оренди відображаються у складі капітальних інвестицій з подальшим збільшенням первісної вартості об'єкта оренди
6	Повернення об'єкта оренди	Повернення об'єкта оренди відображається в обліку як операція продажу основних засобів з відображенням залишкової вартості основного засобу на рахунку 286 «Необоротні активи призначені для продажу та групи вибуття»

[1] – Справедлива вартість об'єкта оренди визначається на підставі договору оренди;

[2] – Теперішня сума мінімальних визначається за формулою 2.1:

$$TBA = A \times \left[1 + \left(1 - \frac{1}{(1+i)^{n-1}} \right) \div i \right], \quad (2.1)$$

де А - сума мінімального орендного платежу, що сплачується регулярно (анюїтет);

n - кількість періодів, за які сплачується орендна плата і нараховуються відсотки;

і - ставка відсотка для вказаного періоду.

Мінімальні орендні платежі – це платежі, що підлягають сплаті орендарем протягом строку оренди, збільшені на суму його гарантованої ліквідаційної вартості (для орендаря та орендодавця).

Для орендаря гарантована ліквідаційна вартість – це частина ліквідаційної вартості, яка гарантується до сплати орендарем або пов'язаною з нею стороною.

Важливим моментом є визначення орендної ставки відсотка, яка повинна бути передбачена договором. За її відсутності орендар застосовує ставку відсотка на можливі позики орендаря.

Розглянуті особливості обліку операційної та фінансової оренди з боку орендаря в таблиці 2.7 мають ряд протиріч, а саме: по-перше, Інструкцією до Плану рахунків бухгалтерського обліку №291 передбачено зарахування об'єкта операційної оренди на позабалансовий рахунок за залишковою вартістю; по-друге, у випадку виконання витрат на поліпшення об'єкта операційної оренди Методичними рекомендаціями №561 передбачено використання рахунку 109 «Інші основні засоби», що призводить до неузгодження норм; по-третє, переважно отримані на умовах фінансової оренди основні засоби одразу відповідають критеріям визнання активу, проте П(С)БО 14 «Оренда» не наводить складові первісної вартості і яким чином вести облік витрат на доведення об'єкта до стану, в якому він був би придатним до експлуатації за їх наявності; в-четвертих, П(С)БО 14 «Оренда» не містить загальних посилань відносно обліку нарахування амортизації до норм П(С)БО 7 «Основні засоби», не визначає методику обліку амортизації в період поліпшень або консервації об'єкта оренди; в-п'ятих, відсутній чіткий механізм відображення операцій оренди на рахунках обліку. Приєднуємось до запропонованої Кафкою С.М. [106] моделі обліку операцій операційної та фінансової оренди, яка наведена в Додатку Т.

2.2. Облік амортизації основних засобів

Найбільш проблематичним об'єктом бухгалтерського обліку основних засобів виступає амортизація. Амортизація – це систематичний розподіл амортизованої вартості необоротного активу протягом строку його корисного використання [22,23].

До проблем проблемних аспектів слід відносити:

- розбіжності між визначенням амортизації та функцій, які вона виконує;
- визначення термінів використання активів та ліквідаційної вартості;

- вибір методів амортизації основних засобів [105,с.17].

В сучасній обліковій системі використовуються статичні та динамічні підходи до визначення поняття «амортизація». Статичний підхід розглядає амортизацію як спосіб знецінення основних засобів, який реалізовано в наявності сальдо рахунку амортизації, що розкривається в Балансі (Звіті про фінансовий стан) і значення якого часто далеке від економічних реалій (для реальності значення використовують додаткові облікові процедури, як переоцінка, зменшення корисності). Альтернативний – динамічний підхід, визначає амортизацію як процес перенесення вартості об'єкта основного засобу з урахуванням умов експлуатації, що знаходить відображення в показника Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) [20, с.98].

Ще однією проблемою, пов'язаною зі сприйняттям показника амортизації є теорія створення фонду, як джерела фінансування, призначеного для відновлення потужностей після списання основних засобів (підтвердженням є наявність позабалансового рахунку 09 «Амортизацій відрахування»). Проте, на сьогодні відсутні нормативно-правові акти, які б засвідчували необхідність реального резервування коштів на оновлення основних засобів. Таким чином, амортизація представляє собою вартісний вираз споживання активу [20, с.100-101].

Методика нарахування амортизації передбачає визначення амортизованої вартості, яка становить різницю між первісною (переоціненою) вартістю необоротних активів та їх ліквідаційною вартістю [22].

Ліквідаційна вартість визначається відносно кожного об'єкта основних засобів і не може бути елементом облікової політики, а включається до складу облікових оцінок. Для нарахування амортизації отриманого та введеного в експлуатацію основного засобу ліквідаційна вартість повинна бути визначена прогнозно та закріплена в наказі керівника. Особливості визначення ліквідаційної вартості основних засобів наведено в таблиці 2.8.

Таблиця 2.8

Ліквідаційна вартість основних засобів (згідно [20])

	Вид	Характеристика
ЛІКВІДАЦІЙНА ВАРТІСТЬ	НУЛЬОВА	Встановлюється якщо витрати на ліквідацію дорівнюють вартості активів, які планується одержати від ліквідації. Заборонено встановлювати у випадку дооцінки повністю замортизованих основних засобів
	НЕСУТТЄВА	Розмір ліквідаційної вартості є нижчим за встановлений на підприємстві рівень суттєвості, тому ліквідаційна вартість не береться до уваги при розрахунку амортизації. Використовується переважно в підприємствах, які ведуть обліку згідно МСФЗ
	ВІД'ЄМНА	Встановлюється якщо витрати на ліквідацію перевищують вартість активів, які планується одержати від ліквідації. Така вартість збільшує амортизовану вартість активу, але не збільшує балансову вартість активу, оскільки витрати на вибуття будуть понесені в майбутньому. Збільшення амортизаційних витрат відбувається з одночасним збільшенням зобов'язань (забезпечень)
	ПЕРЕГЛЯНУТА	Ліквідаційна вартість може бути переглянута, якщо змінюються обставини, на яких базувалась оцінка або отримана додаткова інформація. Нарахована сума амортизації в минулих періодах коригуванню не підлягає

Термін корисного використання основних засобів визначається підприємством самостійно та фіксується у наказі керівника, так як є елементом облікової оцінки, з урахуванням наступних факторів:

- мінімально допустимих термінів корисного використання основних засобів, визначених податковим законодавством України;
- очікуваний режим експлуатації об'єкта з урахуванням його потужності або продуктивності;
- передбачуваний фізичний та моральний знос;
- правові або інші обмеження, що стосуються терміну використання [22].

Термін корисного використання основних засобів може також підлягати перегляду у випадку зміни очікуваних економічних вигід від його використання. Тоді амортизація нараховується, виходячи з нового терміну, починаючи з місяця, наступного за місяцем зміни терміну корисного використання [22]. Слід наголосити, що МСФЗ визначають обов'язковість перегляду терміну використання, як мінімум, на кінець кожного фінансового року [23].

Також доцільно встановлювати різний термін експлуатації щодо окремих компонентів об'єкта основних засобів, проте такий підхід є ефективним лише з позиції бухгалтерського обліку, проте не передбачений податковим законодавством [20, с.121].

При нарахуванні амортизації основних засобів слід враховувати наступні аспекти (рис. 2.7).

Механізм амортизації

Нарахування розпочинається з місяця наступного за місяцем в якому об'єкт став придатним до використання. Нарахування припиняється з місяця наступного за місяцем вибуття об'єкта
ПРОПОЗИЦІЯ! *Початок процесу амортизації пов'язувати з датою введення в експлуатацію, а не з датою придатності*

Нарахування амортизації виконується щомісячно протягом встановленого терміну використання об'єкта основних засобів
ПРОПОЗИЦІЯ! *Нераціонально, оскільки фінансова звітність має квартальний період складання та подання*

Нарахування амортизації припиняють на період реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання, консервації об'єкта
ПРОПОЗИЦІЯ! *Використовувати винятково щодо основних засобів, які амортизуються за виробничим методом*

Амортизації не підлягають земля, капітальні інвестиції та природні ресурси
ПРОПОЗИЦІЯ! *Стосовно природних ресурсів використовувати світовий прийом «виснаження»*

Ри

Підприємством самостійно виконується вибір методів амортизації основних засобів, що необхідно відобразити в наказі про облікову політику підприємства. Національними стандартами визначено п'ять методів амортизації: прямолінійний, зменшення залишкової вартості, прискореного зменшення залишкової вартості, кумулятивний, виробничий [22].

ТОВ «Перша логістична компанія» згідно обраної облікової політики використовує щодо всіх об'єктів основних засобів прямолінійний метод нарахування амортизації. Такий підхід значно спрощує робот бухгалтера, проте

раціональним виходом для суб'єктів малого підприємництва є застосування індивідуального підходу щодо вибору методу амортизації, що підвищить достовірність показників фінансової звітності.

Характеристика методів амортизації основних засобів наведено в табл. 2.9.

Таблиця 2.9

Методи нарахування амортизації основних засобів [22, 107, 108]

Метод	Характеристика	Формула	Переваги	Недоліки
Прямолінійний	Річна сума амортизації визначається діленням вартості,	Аріч = АмВ : Т АмВ = ПВ	Простота розрахунку, можливість рівномірного розподілу амортизації, що зручно для співставлення	Не враховується моральний знос об'єкта і чинник зростання витрат на
Метод зменшення залишкової вартості	Річна сума амортизації визначається як добуток залишкової вартості об'єкта на початок звітного року або первісної вартості на дату початку нарахування	Аріч = ЗАЛ (ПВ) х На На = 1 - (ЛВ : ПВ)1/ Т	Упродовж перших років амортизації основних засобів накопичується значна сума коштів, необхідна для оновлення основних засобів	Метод базується на складних математичних розрахунках та є незручним у використанні
				Продовження табл.. 2.9
Метод 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 відповідно до	Аріч = ЗАЛ (ПВ) х На На = (АмВ : Т) х 2	Упродовж перших років амортизації основних засобів накопичується значна сума коштів, необхідна для оновлення основних засобів. Застосовується, якщо продуктивність обладнання в перші роки вища, ніж в наступні	Сума зносу часто не узгоджується ні з фактичним використанням об'єкта, ні з обсягом виготовленої продукції
Кумулятивний метод	Річна сума амортизації визначається як добуток вартості, яка амортизується, та кумулятивного коефіцієнта	Аріч = АмВ х ki ki = Кр : Ср	Упродовж перших років амортизації основних засобів накопичується значна сума коштів, необхідна для оновлення основних засобів. Застосовується, якщо продуктивність обладнання в перші роки вища, ніж в наступні	Сума зносу часто не узгоджується ні з фактичним використанням об'єкта, ні з обсягом виготовленої продукції

Виробничий метод	Місячна сума амортизації визначається як добуток фактичного місячного обсягу продукції (робіт, послуг) та виробничої ставки	Амс = Nміс х На На = АмВ : Nзаг	Простота та раціональність розрахунку. Сума зносу узгоджується з обсягом виготовленої продукції	Неможливо або дуже складено визначити фактичний обсяг виготовленої продукції з використанням того чи іншого активу, заборонений податковим законодавством
Умовні позначення: АмВ — вартість, що амортизується; Т — строк корисного використання об'єкта; ЗАЛ — залишкова вартість; На — норма амортизації; ki — кумулятивний коефіцієнт; Кр — кількість років, що залишилися до кінця строку корисного використання об'єкта ОЗ; Ср — сума числа років корисного використання об'єкта ОЗ; Nміс — фактичний місячний обсяг продукції (робіт, послуг); Nзаг — загальний обсяг продукції (робіт, послуг), який підприємство чекає виробити (виконати) з використанням об'єкта ОЗ				

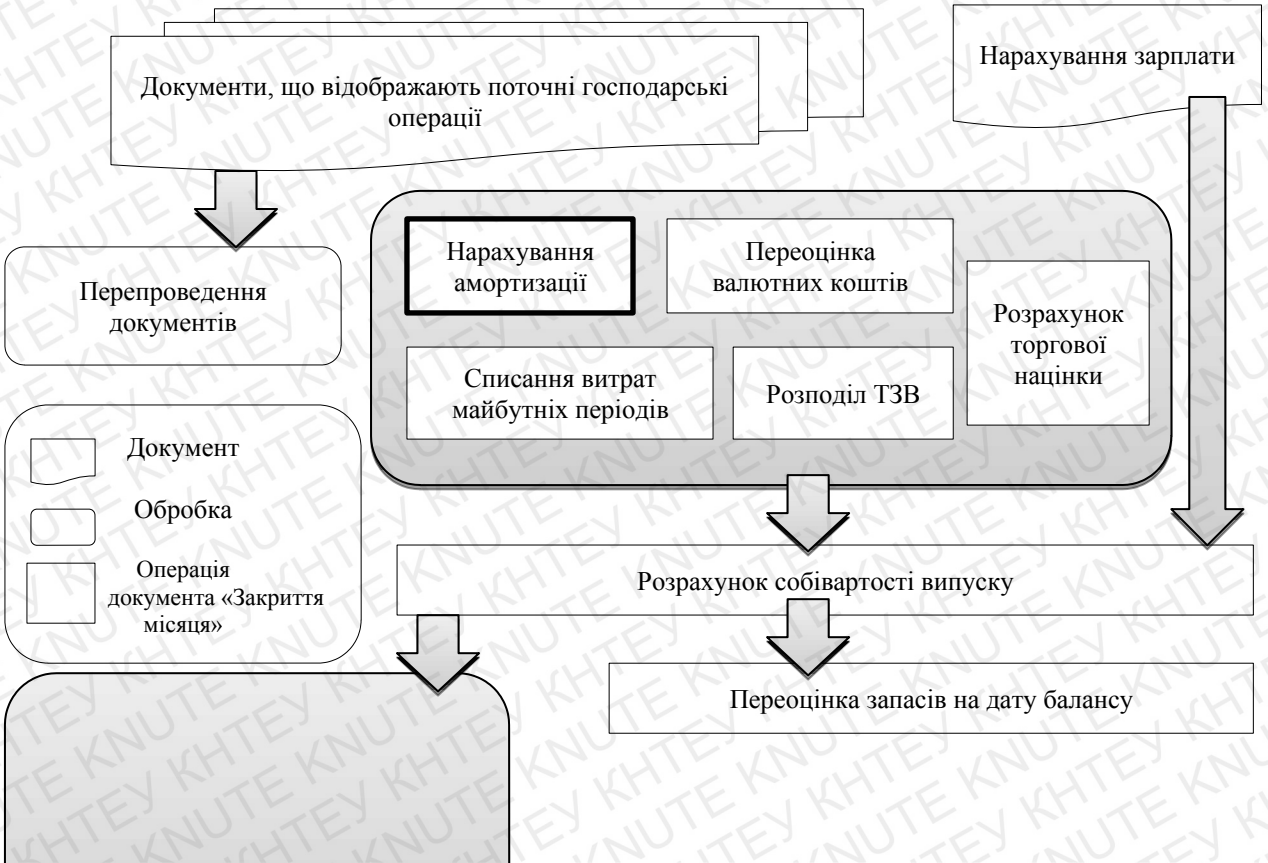
Аналіз методів амортизації не надає однозначної відповіді на питання вибору, тому, формуючи облікову політику слід зважати на наступні фактори:

1) якщо основні засоби приносять більше доходу на початку строку корисного використання, то слід застосовувати методи прискореної амортизації. Це пояснюється тим, що в перші роки експлуатації продуктивність є найбільшою, а в кінці строку експлуатації – зростають витрати на ремонт;
2) якщо майбутні динаміка доходу тісно пов'язана з фактичним обсягом випуску продукції впродовж строку корисного використання, то слід використовувати виробничий метод;
3) у випадку неможливості передбачення з достатнім ступенем надійності динаміки наступних витрат метод нарахування амортизації можу бути обраний виходячи з простоти розрахунків, тобто використовувати прямолінійний метод [107].

Метод амортизації основних засобів підприємство має право переглядати у випадку зміни очікуваного способу одержання економічних вигод від використання об'єкта основних засобів, що слід розглядати як зміну облікових оцінок [22].

Первинним документом обліку амортизації основних засобів є Розрахунок амортизації основних засобів, проте в ТОВ «Перша логістична компанія» використовується Відомість амортизації основних засобів, сформована в програмі «1С:Бухгалтерія 8.2» (Додаток У). В документі зазначається інформація щодо об'єкту основних засобів, його інвентарного номера та шифру рахунку, метод нарахування амортизації, первісна вартість та сума накопиченої амортизації на початок періоду, сума нарахованої амортизації та залишкова вартість і сума накопиченої амортизації на кінець періоду у розрізі матеріально-відповідальних осіб і місць експлуатації. Дані щодо нарахованої амортизації щомісяця переносяться до Інвентарної картки обліку основних засобів.

В інформаційній системі «1С:Бухгалтерія 8.2» процес нарахування амортизації реалізовано при проведенні документа «Закриття періоду» при визначенні в ньому відповідного прапорця. Крім того, амортизація може нараховуватись при створенні документа ліквідації або продажу. При цьому повторне нарахування амортизації не відбувається. Для нарахування амортизації при введенні в експлуатацію слід визначити метод амортизації та інші параметри, які можуть бути змінені документами: «Модернізація ОЗ», «Зміна параметрів нарахування амортизації ОЗ», «Зміна графіків амортизації ОЗ». Алгоритм виконання дій наведено на рис. 2.8.



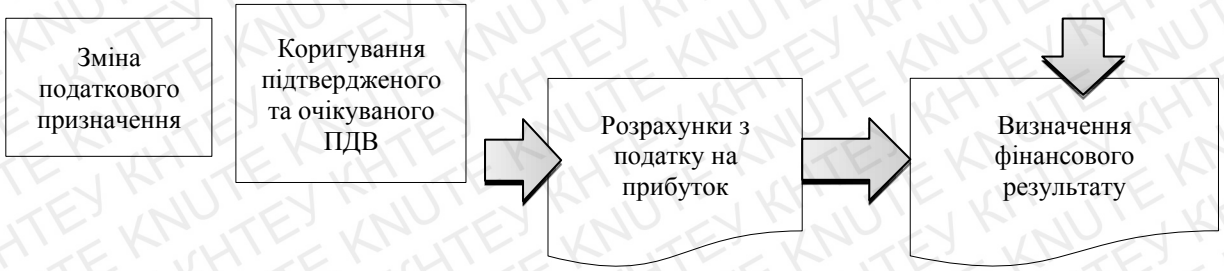


Рис. 2.8 Алгоритм обліку нарахування амортизації в програмі «1С:Бухгалтерія 1.2» в процесі закриття періоду [99, с.427]

Для ведення обліку амортизації основних засобів використовується рахунок 13 «Знос (амортизація) необоротних активів», субрахунок 131 «Знос основних засобів», характеристика якого наведено в таблиці 2.10.

Таблиця 2.10

Характеристика рахунку обліку амортизації основних засобів [47]

№ рахунку	Назва рахунку	Класифікація рахунку за економічним змістом	Класифікація рахунку за призначенням і структурою	Характеристика	
				Дебет	Кредит
131	***Знос основних засобів***	Пасивний	Основний, контрактивний	Зменшення суми зносу	Нарахування суми зносу

Аналітичний облік амортизації основних засобів ведеться за видами основних засобів, а синтетичний облік в ТОВ «Перша логістична компанія» в оборотно-сальдовій відомості по рахунку 131 «Знос основних засобів», сформованій в програмі «1С:Бухгалтерія 8.2» (Додаток Ф).

Не зайвим є організація аналітичного обліку амортизації основних засобів за групами, тому пропонується робочим планом рахунків передбачити наступні рахунки нижчого порядку:

- 1311 «Знос машин та обладнання»;
- 1312 «Знос транспортних засобів»;
- 1313 «Знос інструментів, приладів та інвентарю»;
- 1314 «Знос інших основних засобів».

Нарахування амортизації основних засобів відображають у складі витрат залежно від цілей використання основних засобів [38]. Якщо об'єкт основних засобів одночасно використовується для різних цілей, то облік амортизації можливий за одним із варіантів:

1) відображати всю суму амортизації в складі витрат, де об'єкт використовується більшою мірою;
2) розподіляти суми амортизації на частини, що припадають на цілі використання об'єкта основних засобів. База розподілу обирається самостійно [20, с.18].

Кореспонденція рахунків з обліку нарахування амортизації основних засобів – типова та яка використовується ТОВ «Перша логістична компанія» наведена в Додатку Х.

Інформація щодо суми накопиченої амортизації відображається у формі сальдо рахунку 131 «Знос основних засобів» у рядку 1012 І розділу «Необоротні активи» Балансу (Звіту про фінансовий стан) і підлягає вирахуванню із залишку за рахунком 10 «Основні засоби», суму якого зафіксовано в рядку 1011 «Основні засоби: первісна вартість» цього ж розділу Балансу (Звіту про фінансовий стан). В результаті такого вирахування відбувається виконання принципу нетто побудови даної форми звітності і формується залишкова вартість основних засобів, яка відображається в рядку 1010 розділу І «Необоротні активи» Балансу (Звіту про фінансові результати) та включається до підсумку валюти балансу (Додаток Ц).

Щодо суми нарахованої амортизації основних засобів, яка нарахована за звітний період, то вона є складовою частиною витрат, як одна із основних статей їх формування і знаходить відображення у Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід). Для потреб управління витратами загальна сума витрат на амортизацію узагальнюється в рядку 2515 «Амортизація» ІІІ розділу «Елементи операційних витрат» Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) (Додаток Ш) [35].

2.3. Облік операцій вибуття основних засобів

Операції із вибуття об’єктів основних засобів умовно можна поділити на дві групи:передача іншим суб’єктам господарювання (продаж, безоплатна передача, внесок до зареєстрованого капітал інших підприємств, передача в ході обміну подібними або неподібними активами) та списання (ліквідація, недостачі внаслідок інвентаризації). Відповідно до визначеного способу вибуття оформлюються відповідні первинні документи, для формування яких наказом керівника створюється комісія [20, с.224]. Взаємозв’язок напрямів вибуття основних засобів та форм первинної документації наведено на рис. 2.9.

Рис. 2.9 Напрями вибуття основних засобів та форми первинних документів [109,с.541]

Облік вибуття основних засобів внаслідок передачі іншим суб'єктам господарювання оформлюється Актом приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів (форма ОЗ-1), який у випадку продажу, обміну складається у трьох екземплярах: перший – для матеріально-відповідальної особи, за якою був закріплений об'єкт основних засобів, другий – для бухгалтерії підприємства продавця, третій – передають покупцю (Додаток Щ).

При безоплатній передачі, внесках до капіталу документ формують в двох примірниках:перший для підприємства, яке передає об'єкт, другий – для особи, що одержує основні засоби. На підставі даного акту виконуються записи до Інвентарної картки обліку та інших документів аналітичного обліку основних засобів, які ведуться на підприємстві [109,с.542].

Рішення про непридатність об'єктів основних засобів або недоцільність їх поліпшення приймає постійно діюча комісія, яка повинна:

- здійснити огляд об'єктів, що підлягають списанню;

- встановити причину невідповідності об’єкта основних засобів критеріям визнання активу;
- визначити осіб, винних у передчасному вибутті основних засобів з експлуатації (якщо такі є) та внести пропозиції щодо їх відповідальності;
- визначити можливість використання та вартість активів, отриманих від демонтажу основних засобів [20, с.225].

Після цього комісією складається у двох примірниках Акт списання основних засобів (форма ОЗ-3), Акт на списання автотранспортних засобів (форма ОЗ-4): один – передають до бухгалтерії для відображення результатів списання основних засобів, другий – матеріально-відповідальній особі (Додаток Ю). Другий примірник також слугує підставою для оприбуткування на склад запасів, отриманих від ліквідації основних засобів. На підставі першого примірника бухгалтерія робить відмітку про списання у відповідній Інвентарній картці обліку основних засобів [109,с.543].

Оновлені форми первинного обліку основних засобів передбачають можливість складання Акту списання основних засобів (часткової ліквідації), в якому відсутні графи із застарілою інформацією та передбачено складання документа у разі часткової ліквідації. Під час неї в акті зазначають інформацію про об’єкт основних засобів, який залишається в експлуатації та зміни в характеристиці об’єкта. Також передбачена форма Акту списання групи основних засобів, який розкриває аналогічну інформацію, проте складається щодо ліквідації основних засобів щодо яких ведеться груповий облік, які мають однакове призначення, технічні характеристики та вартість. Більш інформативною є і оновлена форма Акту списання транспортних засобів, яка містить вичерпну та повну інформацію щодо технічних характеристик транспортного засобу, який ліквідується [105, с.30-35].

Таким чином, схема документообігу в ТОВ «Перша логістична компанія» виглядає наступним чином (рис. 2.10).

Документальне оформлення руху основних засобів в ТОВ «Перша логістична компанія»

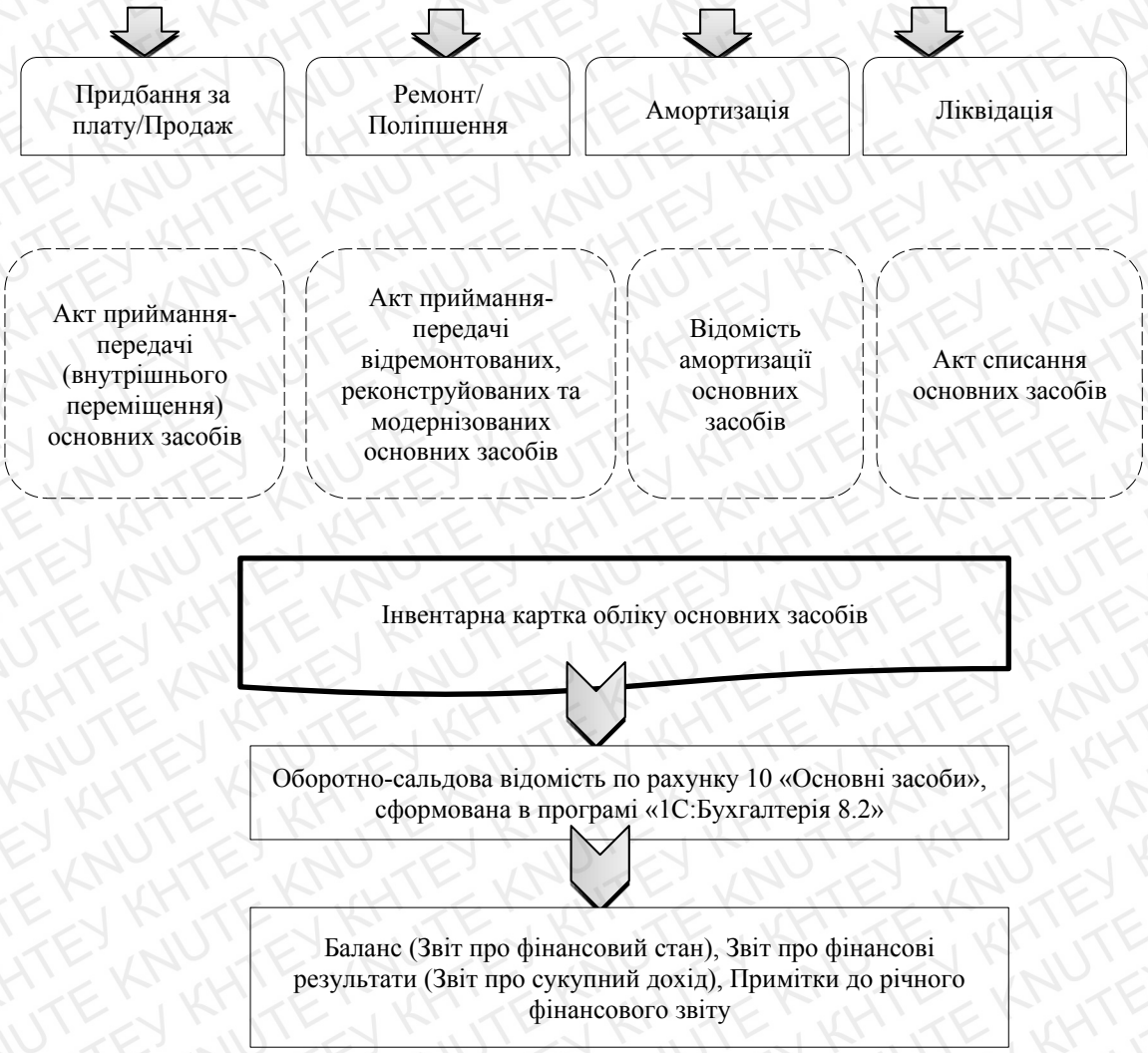


Рис. 2.10 Схема документообігу з обліку основних засобі ТОВ «Перша логістична компанія»

Облік операцій вибуття реалізований у програмі «1С:Бухгалтерія 8.2» шляхом складання документа «Списання ОЗ», що складається на підставі даних довідників, документів нарахування амортизації та формує записи з нарахування амортизації за поточний місяць. Даний документ складається у випадку ліквідації з причини морального або фізичного зносу [99, с.393].

Продаж основного засобу відображається в інформаційній базі одним з двох можливих варіантів:

- Якщо прийняття рішення про продаж та операція продажу відбулись в одному місяці, то операція відображається одним документом «Передача ОЗ» (відображає безпосередньо продаж об’єкту основних засобів);

- Якщо після прийняття рішення про продаж, а операція продажу відбудеться в іншому періоді, то операція відображається документами: «Підготовка до передачі ОЗ» (переводить об’єкт основних засобів до групи вибуття), «Передача ОЗ» (з посиланням на документ підготовки) [99, с.394].

При здійсненні операцій продажу основних засобів такі активи слід переводити до групи вибуття, якщо одночасно виконуються такі вимоги:

- економічні вигоди очікують одержати від продажу необоротних активів, а не від їх використання за призначенням;
- активи готові до продажу в їх нинішньому стані;
- продаж активів, як очікується, буде завершено протягом одного року з дати визнання їх утримуваними для продажу;
- умови продажу активів відповідають звичайним умовам продажу для подібних активів;
- продаж активів має високу ймовірність (підготовлено план продажу, укладено твердий контракт тощо).

Об’єкти, визнані утримуваними для продажу, переводять зі складу необоротних активів до складу оборотних, і амортизацію на них не нараховують.

Для обліку даних об’єктів основних засобів використовують рахунок 286 «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу» (табл. 2.11).

Таблиця 2.11

Характеристика рахунку обліку необоротних активів, призначених для продажу та груп їх вибуття [47]

№ рахунку	Назва рахунку	Класифікація рахунку за економічним змістом	Класифікація рахунку за призначенням і структурою	Характеристика	
				Дебет	Кредит
286	***Необоротні активи та групи вибуття, призначені для продажу***	Активний	Основний, інвентарний	Переведення основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів до групи вибуття за залишковою вартістю	Реалізація основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів

Такі активи на кожну дату балансу відображають за найменшою з двох величин:балансовою (залишковою) вартістю або чистою вартістю реалізації [40].

Під чистою реалізаційною вартістю розуміють очікувану ціну реалізації запасів в умовах звичайної діяльності за вирахуванням очікуваних витрат на завершення їх виробництва та реалізацію [110].

Синтетичний облік даних активів ведеться в оборотно-сальдовій відомості по рахунку 286 «Необоротні активи та групи вибуття, призначені для продажу», сформованій в програмі «1С:Бухгалтерія 8.2» (Додаток Я).

При реалізації даних необоротних активів визнається дохід від реалізації (рахунок 712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів») за умови наявності таких умов: покупцю передано ризики й вигоди, пов’язані з правом власності на актив; підприємство не здійснює надалі управління та контроль за реалізованими активами; сума доходу (виручки) може бути достовірно визначена; є впевненість, що в результаті операції відбудеться збільшення економічних вигід підприємства, а витрати, пов’язані з цією операцією,можуть

бути достовірно визначені (рахунок 943 «Собівартість реалізованих виробничих запасів») [37].

Із Плану рахунків бухгалтерського обліку наразі вилучені окремі рахунки обліку доходів та витрат від продажу основних засобів, що наводить на думку щодо неможливості прямого продажу основних засобів. Проте, в умовах швидкого прийняття рішення щодо продажу основних засобів немає потреби в переведенні об'єктів до групи вибуття, оскільки вони не відображаються у звітності. Такі операції слід відображати у складі доходів (витрат) від іншої звичайної діяльності (рахунки 746 «Інші доходи» та 977 «Інші витрати діяльності») [20, с.178-179].

Дана методика обліку реалізації основних засобів, в тому числі яка використовується і ТОВ «Перша логістична компанія» є не бездоганною та містить ряд методологічних проблем, а саме:

- переведення основних засобів до складу товарно-матеріальних цінностей є економічно необґрунтованим, так як засоби праці завжди придбаваються з метою використання та отримання від такої експлуатації економічних вигод;
- створення даної групи необоротних активів потягнуло реформування методики відображення в обліку доходів та витрат від продажу основних засобів. Так, на рахунках обліку відбулось об'єднання доходів і витрат від реалізації різних за своєю сутність об'єктів, а рахунок 943 «Собівартість реалізованих виробничих запасів» не відповідає сутності інформації, яка на ньому відображається;
- перекласифікація основних засобів у товари, повинна тягнути відображення операцій їх продажу на рахунках обліку доходів та витрат під продажу саме даних активів (702 «Дохід від реалізації товарів» та 902 «Собівартість реалізованих товарів»), що автоматично класифікує операції з основними засобами як операційну діяльність підприємства, що не відповідає їх економічній сутності, містить протиріччя між

показниками звітних форм – Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) та Звіту про рух грошових коштів;

- нелогічним є виділення окремого розділу балансу для активів, які пере класифіковано до складу оборотних активів, що порушує принцип побудови звітної форми за зростанням ліквідності;
- відсутність типової форми документа обліку переведення до групи вибуття [111].

Поширеним напрямом вибуття основних засобів є передача об'єктів орендодавцям на умовах операційної та фінансової оренди. Особливості бухгалтерського обліку операційної та фінансової оренди в обліку орендодавця наведено в таблиці 2.12.

Таблиця 2.12

Особливості обліку операційної та фінансової оренди в обліку орендодавця

№ з/п	Порядок обліку	Коментар
ОПЕРАЦІЙНА ОРЕНДА		
1	Передача об'єкта основних засобів	Переданий об'єкт основних засобів не вибуває зі складу активів продовжує обліковувати у складі активів, а саме на рахунку 10 «Основні засоби», відкривши рахунок «Основні засоби, передані в оренду»
2	Нарахування та сплата орендних платежів	Сума орендного платежу визнається доходом звітного періоду рівними частинами протягом усього строку оренди (як правило, щомісяця) у складі рахунку 713 «Дохід від операційної оренди активів»
3	Витрати на ремонт об'єкта оренди	Витрати на ремонт включаються до складу витрат періоду (рахунок 949 «Інші витрати операційної діяльності»)
4	Витрати на поліпшення об'єкта оренди	Первісна вартість основних засобів збільшується на суму витрат, пов'язаних із поліпшенням об'єкта основних засобі, що відображається спочатку як капітальні інвестиції
5	Амортизація об'єкта основних засобів	Виконується орендодавцем згідно облікової політики з включенням суми зносу до складу інших операційних витрат (949 «Інші витрати операційної діяльності»)
6	Комунальні платежі та їх компенсація орендарем	Існують два альтернативні підходи до розкриття даних витрат: перший – комунальні платежі не є доходом орендодавця а сума компенсації обліковується як дебіторська заборгованість; другий – вартість спожитих комунальних послуг включається орендодавцем до складу витрат, а компенсація вартості – відносять в дохід
7	Повернення об'єкта оренди	Повернення об'єкту основних засобів є внутрішнім переміщенням активів
ФІНАНСОВА ОРЕНДА		

1	Передача об'єкта основних засобів	Переданий у оренду об'єкт відображається як дебіторська заборгованість (рахунок 181 «Заборгованість за майно, передане у фінансову оренду») в сумі мінімальних орендних платежів* та негарантованої ліквідаційної вартості за вирахуванням
		Продовження табл. 2.12
		фінансового доходу, що підлягає одержанню з визнанням іншого доходу (рахунок 746 «Інші доходи»). Одночасно залишкову вартість об'єкту основних засобів виключають із балансу й відображають у склад інших витрат (рахунок 977 «Інші витрати»). Платежі з фінансової оренди, які припадають на поточний звітний рік слід класифікувати як поточну дебіторську заборгованість (рахунок 377 «Розрахунки з різними дебіторами»)
2	Амортизація об'єкта основних засобів	Не нараховується
3	Нарахування та сплата орендного платежу	Різниця між сумою мінімальних орендних платежів і негарантованої ліквідаційної вартості об'єкта фінансової оренди та теперішньою вартістю зазначеної суми, визначеної за орендною ставкою відсотка, є фінансовим доходом (рахунок 732 «Відсотки одержані»)
4	Витрати на ремонт об'єкта оренди	Витрати на ремонт включаються до складу витрат періоду (рахунок 949 «Інші витрати операційної діяльності»)
5	Витрати на поліпшення об'єкта оренди	Первісна вартість основних засобів збільшується на суму витрат, пов'язаних із поліпшенням об'єкта основних засобі, що відображається спочатку як капітальні інвестиції
6	Повернення об'єкта оренди	За умови не викупу повної вартості об'єкта основних засобів даний об'єкт повертають і несплачені орендні платежі у частині, що відшкодовує вартість об'єкта залишаються несплаченими.

*- Мінімальні орендні платежі – це платежі, що підлягають сплаті орендарем протягом строку оренди, збільшені для орендодавця на суму його гарантованої ліквідаційної вартості. Для орендодавця гарантована ліквідаційна вартість – частина ліквідаційної вартості, яка гарантується до оплати орендарем.

Важливим аспектом є достовірність відображення інформації щодо вартості основних засобів, як стратегічного виду активу, особливо для користувачів обліку і звітності в частині прийняття управлінських рішень. Переоцінка – процедура, за допомогою якої залишкову вартість конкретного об'єкта основних засобів узгоджують із його справедливою вартістю [22]. Організаційні особливості проведення переоцінки основних засобів наведено на рис. 2.11.

Переоцінка основних засобів має наступний алгоритм проведення:

Крок 1. Розрахунок індексу переоцінки ($І_п$) персонально для кожного об'єкту основних засобів за формулою 2.2.

$$І_п = \frac{СВ}{ЗВ}, \text{ де} \qquad (2.2)$$

СВ – справедлива вартість;

ЗВ – залишкова вартість.

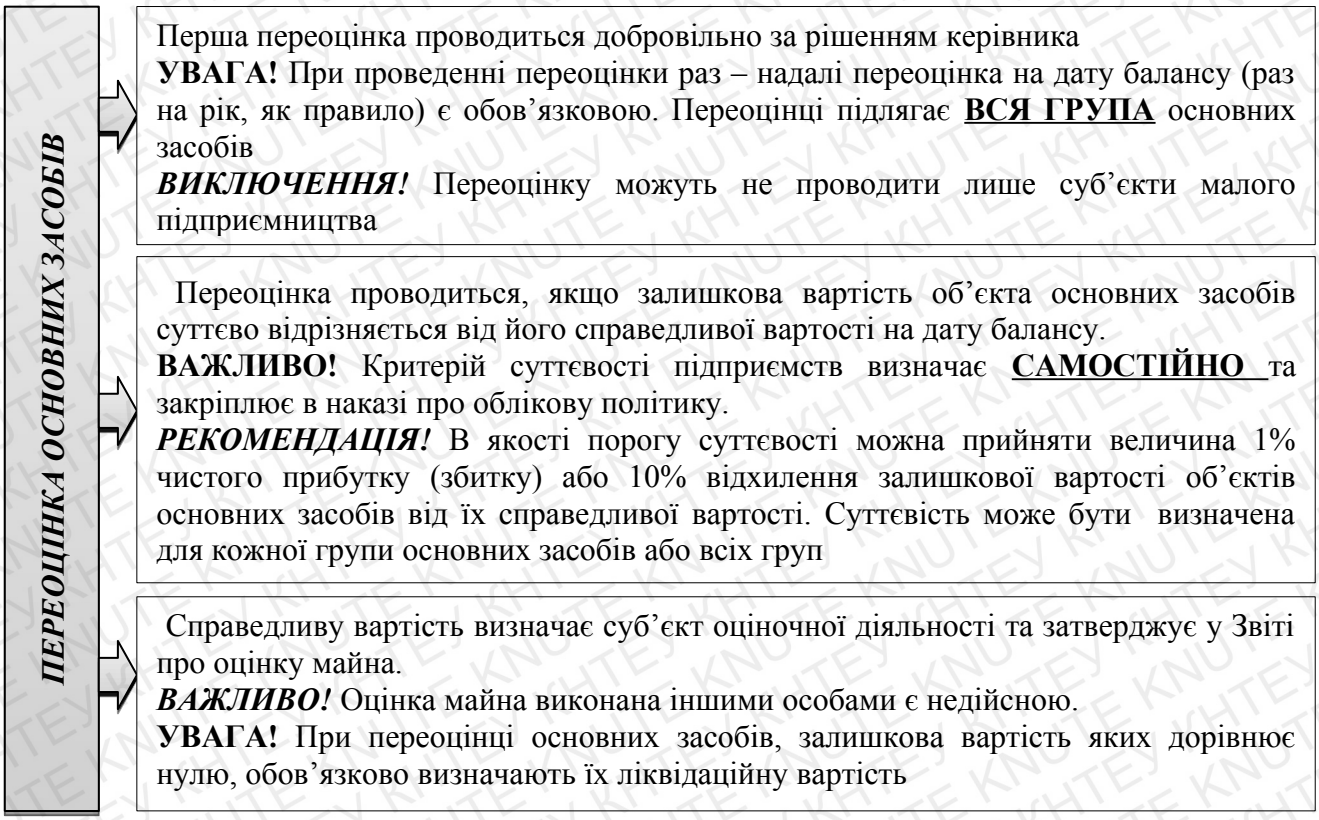


Рис. 2.11 Особливості проведення переоцінки основних засобів [сформовано згідно [21]

Якщо отримане значення більше від одиниці – проводиться дооцінка, якщо менше – уцінка.

Крок 2. Розрахунок переоціненої первісної вартості ($ПВ_п$) та переоціненої суми зносу ($З_п$) за формулами 2.3 та 2.4.

$$ПВ_п = ПВ \times І_п \qquad (2.3)$$

$$З_п = З \times І_п \qquad (2.4)$$

Крок 3. Оформлення результатів переоцінки первинними документам, внесення змін до регістрів аналітичного обліку.

Чинні форми первинного обліку основних засобів не містять стандартизованої форми документа, тому оформлення даних операцій відбувалось самостійно розробленим документом. Оновлені форми обліку містять Акт переоцінки основних засобів в одному примірнику, а інформація щодо переоціненої вартості та зносу заноситься до Інвентарної картки обліку основних засобів.

Крок 4. Відображення результатів переоцінки основних зобів на рахунках бухгалтерського обліку (рис. 2.12).

Рис. 2.12 Облік результатів переоцінки основних засобів [22]

Інформацію про дооцінку об’єктів основних засобів, уцінки таких об’єктів у межах сум раніше проведених дооцінок, віднесення сум дооцінки до нерозподіленого прибутку узагальнюють на рахунку 411 «Дооцінка (уцінка) основних засобів» [21,с.29].

Законодавством передбачено два способи списання сум дооцінки:

1) періодичний – передбачає списання з періодичністю щомісяця (щокварталу, раз на рік) у сумі, пропорційній до суми збільшеної амортизації на збільшення нерозподіленого прибутку;
2) разовий – передбачає списання сальдо одноразово у місяці вибуття об'єкта основних засобів [111,с.24].

Для надання реальності показникам фінансової звітності щодо основних засобів проводиться процедура оцінки зменшення корисності активів, а саме втрат економічної вигоди в сумі перевищення залишкової вартості активу над сумою очікуваного відшкодування. Унаслідок зменшення корисності частину вартості основного засобу списують на витрати [21,с.51]. Процедура оцінки зменшення корисності порівняно з переоцінкою, яка є добровільною проводиться обов'язково при значному зниженні реальної вартості основних засобів. Підприємство виконує оцінку наступним чином:

- з'ясовує, чи є в середовищі підприємства індикатори, які свідчать про можливе зменшення корисності (високі темпи інфляції, падіння курсу національної валюти, зростання ставок кредитування тощо);
- за наявності даних індикаторів обчислюється сума очікуваного відшкодування активів. Вона визначається як найбільший із двох показників: чиста вартість реалізації й теперішня вартість майбутніх чистих грошових надходжень від активу. Чиста вартість реалізації є справедливою вартістю активу, зменшеною на очікувані витрати на його реалізацію. Розрахунок теперішньої вартості майбутніх чистих надходжень передбачає використання методу дисконтування.
- якщо сума очікуваного відшкодування активів виявиться нижчою за балансову вартість, вартісну різницю включають до складу витрат (рахунок 972 «Втрати від зменшення корисності активів») та збільшити суму зносу;
- в результаті зменшення корисності активу зменшується його залишкова вартість, що передбачає необхідність пере обчислення норми амортизації об'єкта;

- якщо на дату річної звітності зникають причини, які викликали зменшення корисності підприємство повинно відобразити відновлення корисності із зменшенням зносу об’єкта та збільшенням доходів (рахунок 742 «Дохід від відновлення корисності активів»). Балансова вартість активу після такого відновлення не повинна перевищувати тієї балансової вартості, яка була б, коли б зменшення корисності не проводили [21,с.56,41].

Незважаючи на корисність та ефективність процедури оцінки зменшення корисності основних засобів, дана методика з причини своєї складності не прижилась, оскільки базується на припущеннях, складних розрахунках, професійному судженні, неглибокому розумінні норм стандартів бухгалтерського обліку, інформаційної бази щодо стану активного ринку об’єктів основних засобів тощо [112,с.132].

Також слід зазначити, що на сьогодні відсутній первинний документ з обліку результатів зменшення (відновлення) корисності активів, що передбачає його розробку самостійно підприємством, норма щодо відображення результатів даних процедур у регістрах аналітичного обліку, що особливо полегшить облік у разі подальшого відновлення корисності. Зважаючи на суб’єктивізм даної процедури існує вимога щодо детального розкриття інформації щодо індикаторів, які лежали в основі розрахунку втрат від зменшення корисності активів у фінансовій звітності, проте формат форми звітності не визначений і повинен самостійно обиратися підприємством [21,с.66].

Кореспонденція рахунків з обліку операцій вибуття наведена в Додатку АА.

Інформація щодо вибуття основних засобів узагальнюється у фінансовій звітності, а саме:

- Баланс (Звіт про фінансовий стан), розділ ІІІ, рядок 1200 «Необоротні активи, утримувані для продажу та групи вибуття» - вартість необоротних активів і груп вибуття, утримуваних для продажу;

- Звіт про фінансовий результат (Звіт про сукупний дохід), розділ I, «Фінансові результати», рядок 2120 «Інші операційні доходи» (дохід від реалізації основних засобів, від операційної оренди основних засобів), рядок 2180 «Інші операційні витрати» (собівартість реалізованих основних засобів), рядок 2220 «Інші фінансові доходи» (дохід від фінансової оренди основних засобів), рядок 2240 «Інші доходи» (дохід від ліквідації основних засобів, від відновлення корисності активів), рядок 2270 «Інші витрати» (втрати від списання основних засобів, втрати від зменшення корисності активів, уцінка необоротних активів) [35].

2.4. Оподаткування операцій з основними засобами

Основні засоби є об'єктом обліку, який суттєво впливає не тільки на показники фінансового обліку та звітності, але й податкового обліку. Так, починаючи з 2015 року, відбувається процес наближення податкового та фінансового обліку, що передбачає методику розрахунку податку на прибуток підприємств за показником фінансового результату, обчисленого за даними положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності.

Фінансовий результат до оподаткування в бухгалтерському обліку формується шляхом визначення різниці між доходами (формула 2.4):

$$П = ФР(БО) \pm Р \quad \text{, де} \qquad (2.4)$$

П – прибуток, як об'єкт оподаткування податком на прибуток;

ФР (БО) – фінансовий результат до оподаткування за даними рядків 2290 (2295) Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) (форма 2);

+/- коригування у бік збільшення чи зменшення;

Р – різниці, які визначені Податковим кодексом України для коригування фінансового результату.

Переважна кількість різниць, які коригують фінансовий результат, обчислений за даними законодавства з бухгалтерського обліку стосуються

саме операцій з основними засобами. Проте, слід зазначити, що що платники податку, у яких річний дохід від будь-якої діяльності (за винятком непрямих податків), визначений за правилами бухгалтерського обліку за останній річний звітний (податковий) період, не перевищує 20 млн. грн., об'єкт оподаткування можуть визначати без коригування фінансового результату до оподаткування на всі різниці (крім негативного значення об'єкта оподаткування минулих податкових (звітних) років) [19].

Види податкових різниць щодо обліку основних засобів та їх вплив на фінансовий результат згідно податкового законодавства наведено в таблиці 2.13.

Таблиця 2.13

Різниці щодо обліку основних засобів на які підлягає коригуванню фінансовий результат підприємства-платника податку на прибуток

Показник	Збільшується (+)	Зменшується (-)
Фінансовий результат до оподаткування, обчислений згідно П(С)БО або МСФЗ	На суму нарахованої амортизації основних засобів, розраховану згідно з ПБО або МСФЗ	На суму розрахованої амортизації основних засобів або НМА відповідно до податкового законодавства
	На суму уцінки та втрат від зменшення корисності основних засобів, розраховану згідно з ПБО або МСФЗ	На суму залишкової вартості окремого об'єкта основних засобів, розрахованої з урахуванням положень Податкового кодексу, у разі ліквідації або продажу такого
	На суму залишкової вартості окремого об'єкта основних засобів, розраховану згідно з ПБО або МСФЗ у разі ліквідації або продажу такого об'єкта	На суму дооцінки основних засобів у межах попередньо віднесених на витрати уцінки відповідно до ПБО або МСФЗ
	На суму залишкової вартості окремого об'єкта невиробничих основних засобів, розраховану згідно з ПБО або МСФЗ у разі ліквідації або продажу такого об'єкта	На суму вигід від відновлення корисності основних засобів у межах попередньо віднесених до втрат від зменшення корисності основних засобів відповідно до ПБО або МСФЗ
	На суму витрат на ремонт, реконструкцію та інші поліпшення невиробничих основних засобів, віднесених до витрат відповідно до ПБО або МСФЗ	На суму первісної вартості придбання або виготовлення окремого об'єкта невиробничих основних засобів та витрат на їх ремонт, реконструкцію, модернізацію або інші поліпшення, у тому числі віднесених до витрат відповідно до ПБО або МСФЗ, у разі продажу такого об'єкта невиробничих основних засобів, але не більше суми доходу (виручки), отриманої від такого продажу

Особливий вплив на коригування фінансового результату до оподаткування чинять вимоги щодо нарахування амортизації в податковому обліку (рис. 2.13).

Зазначений перелік обмежень вказує на ряд недоліків:

- По-перше, підприємства, які використовують МСФЗ для складання звітності зобов'язані для потреб податкового обліку нарахування амортизації виконувати з використанням методів, передбачених ПБО, що ускладнює процедури обліку;
- По-друге, податкове законодавство забороняє використовувати найбільш точний метод нарахування амортизації – виробничий;
- По-третє, визначення термінів використання основних засобів призводить до неможливості використання для податкових цілей прискореної амортизації основних засобів

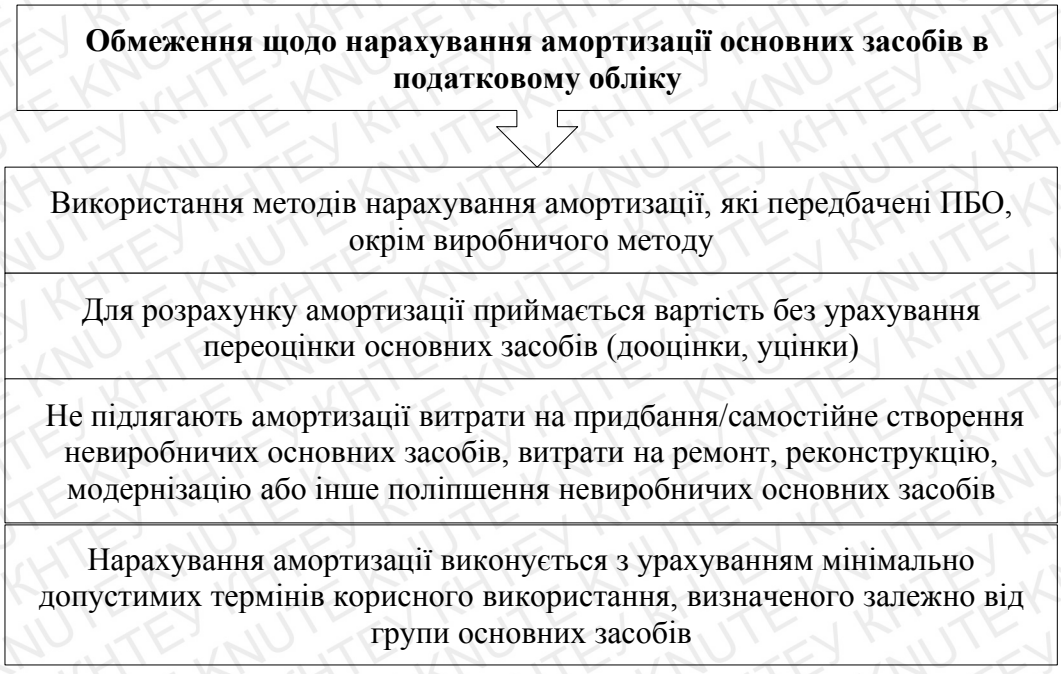


Рис. 2.13 Обмеження щодо нарахування амортизації основних засобів згідно вимог податкового законодавства

Податковим (звітним) періодом з податку на прибуток є:квартал, півріччя, три квартали, рік. Річний податковий період встановлено платникам, річний

дохід яких від всіх видів діяльності за вирахуванням непрямих податків за попередній рік не перевищує 20 млн. грн.

Податкова декларація подається до 01 червня року (60 календарних днів), наступного за звітним. Сплата податкових зобов'язань виконується протягом 10 календарних днів, наступних за останнім днем граничного строку подання податкової декларації.

Декларація з податку на прибуток складається на підставі даних первинних документів інформація щодо доходів та витрат, які створюються у системі фінансового обліку у відповідності до вимог П(С)БО або МСФЗ і узагальнюється у декларації, яка складається з основної частини та додатків. Також елементом декларації є фінансова звітність, що додається.

У основні частині декларації наводяться дані про платника податку на прибуток, визначення об'єкта оподаткування, ставка та сума податку на прибуток, самостійне виправлення помилок тощо.

Також до декларації складається чотирнадцять додатків. Інформація щодо основних засобів розкривається у додатках: Додаток АМ – розрахунок суми амортизації основних засобів, інформації щодо методів амортизації, ремонтів та поліпшень основних засобів, Додаток РІ – податкові різниці.

Операції з руху основних засобів є об'єктом оподаткування податком на додану вартість (ПДВ), у випадку набуття статусу платника даного податку. Реєстрація платником ПДВ здійснюється при виконанні постачання товарів/послуг, у тому числі з використанням локальної або глобальної мереж, що підлягають оподаткуванню протягом останніх 12 календарних місяців на сум, що сукупно перевищує 1 000 000 грн. без ПДВ.

Об'єктом оподаткування ПДВ є операції з:

- постачання товарів з місцем розташування на митній території України, в тому числі з передачі об'єкта фінансового лізингу в користування орендарю;
- постачання послуг з місцем розташування на митній території України;

- ввезення товарів на митну територію України;
- вивезення товарів за межі митної території України тощо.

При здійсненні операцій з основними засобами встановлюється ставка оподаткування 20% від бази оподаткування. База оподаткування ПДВ операцій постачання основних засобів визначається виходячи з їх договірної вартості, але не може бути нижче їх балансової (залишкової) вартості за даними бухгалтерського обліку на початок звітного періоду, протягом якого відбувалися такі операції. При здійсненні операцій продажу основних засобів виникає податкове зобов'язання з ПДВ. Податкове зобов'язання – загальна сума податку, одержана (нарахована) платником податку у звітному (податковому) періоді. У загальному випадку податкові зобов'язання з ПДВ виникають у постачальника на дату першої події в операції. Особливості нарахування податкового зобов'язання з ПДВ при виконанні операцій з основними засобами наведено в табл. 2.14.

Таблиця 2.14

Правила визначення податкового зобов'язання з ПДВ при виконанні операцій з основними засобами [113**]**

№ з/п	Операція платника ПДВ	Дата виникнення податкового зобов'язання з ПДВ
1	Передача об'єкта фінансового лізингу в користування	Дата фактичної передачі об'єкта в користування лізингоотримувачу. ***Зверніть увагу!*** При отриманні лізингодавцем авансового платежу, який буде зараховуватися як частина лізингових платежів за фінансову оренду майна, податкові зобов'язання не виникають
2	Ліквідація основних виробничих і невиробничих засобів за самостійним рішенням платника податків	Дата ліквідації. ***Зверніть увагу!*** При такій ліквідації не потрібно нараховувати податкові зобов'язання. А якщо ліквідація відбувається з незалежних від платника обставин (наприклад, коли основні засоби (їх частина) зруйновані, викрадені чи підлягають ліквідації або платник ПДВ змушений відмовитися від їх використання внаслідок загрози або неминучості їх заміни, руйнування або ліквідації), тоді такий платник ліквідує основних засобів і подає відповідний документ із податковою декларацією з ПДВ без нарахування податкових зобов'язань
3	Використання товарів/ послуг і необоротних активів в операціях, що не обкладаються	Податкові зобов'язання виникають: – на дату придбання товарів/послуг і необоротних активів, якщо вони первісно придбаваються для використання в операціях, що не обкладаються ПДВ, або негосподарській діяльності; – на

	ПДВ, або в негосподарській діяльності	дату початку фактичного використання придбань в операціях, що не обкладаються ПДВ, або негосподарській діяльності – якщо первісно вони придбавалися для використання в операціях, що обкладаються ПДВ, у рамках господарської діяльності, але потім напрям їх використання змінився. Податкові зобов'язання нараховуються не пізніше останнього дня звітного податкового періоду, на який припадають ці дати
4	Використання товарів/ послуг і необоротних активів частково в операціях, що обкладаються, а частково – у таких, що не обкладаються ПДВ	Податкові зобов'язання нараховуються не пізніше останнього дня звітного податкового періоду, на який припадає дата придбання таких товарів/послуг і необоротних активів або їх використання у двох видах операцій
5	Продаж товарів, робіт, послуг, в т.ч. необоротних активів	Податкові зобов'язання виникають: отримання передоплати від покупця на банківський рахунок або в касу платника. Якщо списання грошей із рахунка покупця та зарахування їх на банківський рахунок постачальника відбувається в різні дні – податкові зобов'язання в продавця виникають на дату зарахування грошей на його рахунок; відвантаження товарів, а для послуг – оформлення документа, що засвідчує факт надання послуги.

Документом, який засвідчує виникнення податкових зобов’язань з ПДВ є податкова накладна, яка оформлюється на дату їх виникнення в електронній формі. Податкові накладні виписуються особами, які зареєстровані як платник ПДВ та якій присвоєно індивідуальний податковий номер платника ПДВ. Податкова накладна повинна бути підписана та скріплена електронними цифровими підписами, зареєстрована в Єдиному реєстрі податкових накладних (ЄРПН) та містити такі реквізити:

- порядковий номер податкової накладної;
- дата складання податкової накладної. Нумерацію податкових накладних можна вести за одним із варіантів за вибором: або наскрізною нумерацією, або починаючи нумерацію кожного місяця. Формат дати – день місяця (дві цифри), місяць (дві цифри), рік (чотири цифри) без жодних крапок та розділових знаків. Порядковий номер не може починатися з «0»;
- повна або скорочена назва покупця та продавця.
- податковий номер платника податку (продавця та покупця);

- номенклатура товарів/послуг та їх кількість (обсяг). В одній податковій акладній їх кількість не може бути більше 9999;
- ціна постачання без ПДВ;
- ставка податку та сума податку в цифровому значенні;
- загальна сума коштів, що підлягають сплаті;
- код товару згідно з УКТ ЗЕД, для послуг – код послуги згідно з Державним класифікатором продукції та послуг (не менше ніж 4 перших цифри відповідного коду, а для імпортних або підакцизних товарів – всі цифри коду 10)

При оформленні податкової накладної існують такі особливості відображення типу причини та індивідуальний податковий номер, якщо податкова накладна залишається у постачальника (табл. 2.15).

Таблиця 2.15

Прядок оформлення податкової накладної при операція з основними засобами

Операція	Тип причини	Найменування покупця	ІПН покупця
ПН складена на збільшення суми компенсації за товари/послуги, реалізовані покупцю, реєстрацію платником ПДВ якого на дату такого збільшення анульовано	01	«Неплатник»	100000000000
Постачання товарів/послуг неплатникам ПДВ	02	«Неплатник»	100000000000
Передача в межах балансу для невиробничого використання у т.ч. переведення виробничих ОЗ до складу невиробничих (зведена ПН)	04	«Найменування (ПІБ) постачальника»	600000000000
Передача в межах балансу для невиробничого використання (звичайна ПН)	04	«Найменування (ПІБ) постачальника»	400000000000
Ліквідація ОЗ за самостійним рішенням платника податків	05	«Найменування (ПІБ) постачальника»	400000000000
Переведення виробничих ОЗ до складу невиробничих (звичайна ПН)	06	«Найменування (ПІБ) постачальника»	400000000000
Податкові зобов’язання в разі анулювання реєстрації платника ПДВ	10	«Найменування (ПІБ) постачальника»	400000000000
Використання виробничих або невиробничих основних засобів, товарів/послуг не в господарській діяльності (зведена ПН)	13	«Найменування (ПІБ) постачальника»	600000000000
Використання виробничих або невиробничих			400000000000

основних засобів, товарів/послуг не в господарській діяльності (звичайна ПН)			
Податкова накладна, складена на суму перевищення залишкової вартості необоротних активів над фактичною вартістю їх постачання	16	«Найменування (ПІБ) постачальника»	Власний ІПН постачальника

Існують випадки, коли продаж основних засобів відбувається за ціною нижчою, ніж їх залишкова вартість. Платнику ПДВ при збитковому продажу об'єктів основних засобів доведеться додатково нарахувати податкові зобов'язання [19].

Зобов'язання нараховуються на суму перевищення залишкової вартості об'єкта за даними бухгалтерського обліку на початок місяця (кварталу), у якому відбувся продаж, над фактичною ціною такого продажу. При цьому продавець повинен виписати дві податкові накладні : - одну - на суму ПДВ, розраховану виходячи з фактичної ціни постачання; - другу - на суму ПДВ, розраховану виходячи із суми перевищення залишкової вартості необоротного активу над фактичною ціною його постачання.

Реєстрація податкових накладних у Єдиному реєстрі податкових накладних здійснюється:

- Для ПН/РК складених з 1 по 15 календарний день включно календарного місяця – до останнього дня (включно) календарного місяця, в якому вони складені

- Для ПН/РК, складених з 16 по останній календарний день включно календарного місяця – до 15 календарного дня (включно) календарного місяця, наступного за місяцем, в якому вони складені.

Облік ПДВ у розрізі платників ПДВ ведеться в системі електронного адміністрування ПДВ (СЕА-ПДВ), для чого платникам відкриваються автоматично рахунки в Державній казначейській службі України.

Платник має право зареєструвати ПН/РК в ЄРПН, в якій загальна сума податку не перевищує суму, обчислену згідно формули 2.5.

$$\Sigma Накл = \Sigma НаклОтр + \Sigma Митн + \Sigma ПопРах + \Sigma Овердрафт$$

– ΣНаклВид – ΣВідшкод – ΣПеревищ (2.5)

ΣНаклОтр – загальна сума податку за отриманими платником ПН, РК та ПН, отриманими за поставлені на митній території послугами від нерезидентів, зареєстрованими у ЄРПН;

ΣМитн – загальна сума податку, сплаченого при ввезенні товарів на митну територію України;

ΣПопРах – загальна сума поповнення рахунку в системі електронного адміністрування податку з поточного рахунку платника;

ΣОвердрафт – сума середньомісячного розміру сум податку, які за останні 12 податкоих місяців були задекларовані платником до сплати до бюджету та погашені. Перераховується автоматично щокварталу.

ΣНаклВид – загальна сума податку за виданими ПН, РК, зареєстрованими у ЄРПН;

ΣВідшкод – загальна сума податку, заявлена платником до бюджетного відшкодування з урахуванням сум коригувань та результатів перевірок;

ΣПеревищ – загальна сума перевищення ПЗ, зазначених платником у деклараціях над сумою податку, що міститься у зареєстрованих у ЄРПН ПН/РК.

Якщо таким чином визначена сума є меншою, ніж сума податку в ПН/РК, які платник повинен зареєструвати в ЄРПН, то платник зобов’язаний перерахувати потрібну суму коштів із свого поточного рахунку на свій ПДВ-рахунок.

Податковий кредит – сума, на яку платник податку має право зменшити податкове зобов’язання звітного періоду. Особливостями нарахування податкового кредиту з ПДВ при операціях надходження основних засобів є наступні.

Якщо продавець і покупець основних засобів є платниками ПДВ і об'єкт основних засобів придбається для використання:

- в оподатковуваних операціях у рамках господарської діяльності, то покупець включає вхідний ПДВ до складу податкового кредиту звітного

періоду (при наявності податкової накладної, зареєстрованої в ЄРПН). Сума ПДВ у цьому випадку не входить до первісної вартості об'єкта основних засобів;

- неоподатковуваних операціях (повністю або частково), тоді покупець включає суми ПДВ до податкового кредиту, але не пізніше останнього дня місяця, у якому був придбаний об'єкт основних засобів, нараховує податкові зобов'язання (повністю або виходячи із частки використання придбаних основних засобів в операціях, що не обкладаються ПДВ). Для цього він повинен виписати податкову накладну та зареєструвати її в ЄРПН. При цьому сума податкових зобов'язань входить до первісної вартості об'єктів основних засобів;

- негосподарській діяльності (для невиробничого використання), у цьому випадку покупець відображає податковий кредит і не пізніше останнього дня місяця, у якому об'єкт основних засобів був придбаний, нараховує податкові зобов'язання, які потрапляють до первісної вартості об'єкта основних засобів.

Сума податку, що підлягає сплаті до державного бюджету України або бюджетному відшкодуванню, визначається як різниця між сумою податкового зобов’язання податкового періоду та сумою податкового кредиту такого ж податкового періоду. При позитивному значенні – сума підлягає перерахуванню до бюджету. При негативному значенні – сума враховується у зменшення суми податкового боргу з ПДВ, а в разі його відсутності – зараховується до складу податкового кредиту наступного податкового періоду.

На підставі даних Єдиного реєстру отриманих та виданих податкових накладних складається Декларація з податку на додану вартість, яка має таку структуру

- Вступна частина, де зазначається вид декларації (загальна або спец режимна), звітний період, індивідуальні дані платника.
- Розділ І. Податкові зобов’язання, де фіксують усі постачання за різними ставками, умовні постачання, експорт, постачання об’єктів, які не оподатковуються або звільнені від сплати податку, послуги, отримані від

нерезидента з місцем поставки на території України, коригування податкових зобов'язань з ПДВ.

- Розділ II. Податковий кредит, де фіксують придбання товарів/послуг та необоротних активів, які оподатковуються за різними ставками, імпорт товарів, імпорт послуг з місцем постачання на території України, коригування податкового кредиту з ПДВ
- Розділ III. Розрахунки за звітний період, де відображають позитивне або від'ємне значення суми податкового зобов'язання та їх врегулювання.
- Додатки.

Декларація з ПДВ складається у гривнях без копійок з відповідними заокругленнями. У разі відсутності діяльності у платника у звітному періоді та показників минулих періодів для декларування декларацію можна не подавати.

Податкова декларація подається протягом 20 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного місяця.

Перерахування податкового зобов'язання здійснюється протягом 10 календарних днів, що настають за останнім днем відповідного граничного строку для подання декларації.

Висновки до розділу 2

Отже, рух основних засобів підприємства відбувається шляхом їх надходження (придбання, створення, отримання безоплатно, як внесок до зареєстрованого капіталу, в ході обміну, отримання в оренду), внутрішнього переміщення, підтримання технічного стану (ремонти та поліпшення), вибуття (ліквідація, реалізація, безоплатна передача, передача до зареєстрованого капіталу, обмін, передача в оренду), а також переоцінки вартості та зменшення їх корисності. Для достовірного відображення в обліку операцій слід проводити їх оцінку, в ході чого виникають наступні види вартості: первісна, справедлива, переоцінена, ліквідаційна, чиста реалізаційна, вартість, що

амортизується, залишкова тощо. Одним зі слабких місць сучасної методології обліку основних засобів неврегульованість документального оформлення операцій таких як переоцінка, зменшення та відновлення корисності тощо, хоча і зроблено кроки щодо оновлення форм первинного обліку основних засобів, проте не врегульоване їх законодавче використання для суб'єктів недержавного сектору економіки.

Для обліку операцій руху основних засобів використовується активний рахунок 10 «Основні засоби», аналітичний облік за яким ведеться за групами, місцями експлуатації, матеріально-відповідальними особами, видами у Інвентарних картках обліку основних засобів, а синтетичний облік у регістрах автоматизованої форми програми «1С:Бухгалтерія 8.2». Інформація щодо операцій з основними засобами узагальнюється у фінансовій звітності – Балансі (Звіті про фінансовий стан), Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід), Звіті про власний капітал, Примітках до річного фінансового звіту.

Також операції з основними засобами є об'єктами оподаткування податком на прибуток та податку на додану вартість, інформація щодо яких узагальнюється у формах податкової звітності.

РОЗДІЛ 3
АНАЛІЗ ОПЕРАЦІЙ З ОСНОВНИМИ ЗАСОБАМИ

3.1. Система показників, інформаційна база і основні методи аналізу операцій з основними засобами

Результативність управління основними засобами залежить не лише від повноти, об'єктивності, точності відображення інформації в обліку та звітності, але і від організації, інформаційно-методичного забезпечення та результатів проведення аналізу операцій з об'єктом дослідження. В основні даного процесу лежить наукові підходи до організації аналітичної роботи, яка повинна базуватись на принципах раціональності, економічності, ефективності процесу, регламентації, уніфікації.

Аналітична робота щодо аналізу операцій з основними засобами поділяється на наступні організаційні етапи:

1. Визначення суб'єктів та об'єктів аналізу, організаційних форм аналізу та розподілу обов'язків між окремими службами та підрозділами.

2. Планування аналітичної роботи.

3. Інформаційне та методичне забезпечення аналізу операцій з основними засобами.

4. Оформлення результатів аналізу операцій з основними засобами.

5. Контроль за впровадженням пропозицій та рекомендацій, внесених за результатами проведеного аналізу основних засобів [114,с.89].

Організаційна форма аналізу операцій з основними засобами визначається складом апарату, структурою управління підприємством, технічним рівнем управління. Так, на базовому підприємстві аналітична робота виконується фінансово-аналітичним відділом, до структури якої включені економісти та аналітики.

Важливою умовою ефективності аналізу операцій з основними засобами є планування аналітичної роботи, до складу якого включається опис об'єкта аналізу, визначаються завдання аналізу, розробляється система аналітичних показників, періодичність проведення аналізу та строки виконання робіт, а також передбачити джерела інформації та методичні прийоми.

Організаційна модель аналізу операцій з основними засобами базового підприємства наведена на рис. 3.1.

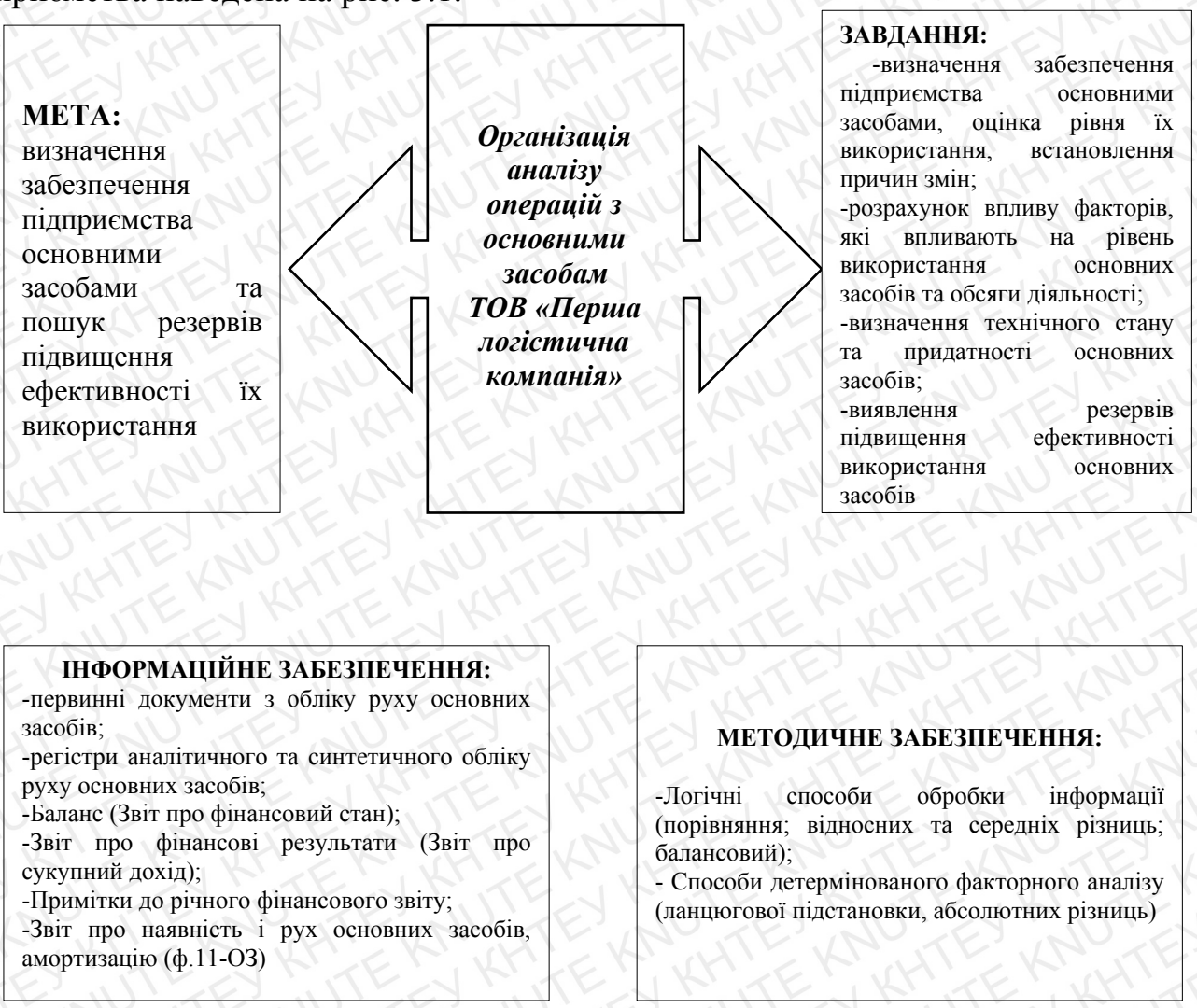


Рис. 3.1 Організаційна модель аналізу операцій з основними засобами

Результативність аналізу залежить від інформаційного забезпечення, яке включає джерела планового, облікового та позаоблікового характеру. До складу джерел планового характеру включають дані бюджетів капітальних інвестицій, які формуються працівниками технічних відділів і служб, відділом логістики та фінансово-аналітичним підрозділом. В ході аналітичної роботи переважно використовуються джерела облікової інформації, яка включає всі дані, які містять документи бухгалтерського, статистичного та оперативного обліку і звітності. До їх складу включають дані первинних документів, переважно Інвентарної картки обліку основних засобів, Відомості обліку амортизації основних засобів. Основним джерелом аналізу виступають дані фінансової звітності, а саме Приміток до річного фінансового звіту. До поза облікових джерел інформації включають господарські договори, технічна документація тощо.

Система інформаційного забезпечення слугує базисом для розробки методики аналізу операцій з основними засобами, яка повинна враховувати організаційну форму підприємства, галузь економіки та інші фактори.

Методика передбачає розробку послідовності аналізу, переліку системи показників та підбір методичних способів аналітичної роботи (табл. 3.1).

Таблиця 3.1

Модель аналізу операцій з основними засобами

ТОВ «Перша логістична компанія» (запропоновано на підставі [115])

Етап	Система показників	Метод аналізу
1. Аналіз забезпеченості основними засобами		
Аналіз динаміки, структури та складу основних засобів	Показники абсолютної та відносної динаміки основних засобів; Питома вага окремих видів основних засобів у загальній	Горизонтальний та вертикальний аналіз; порівняльний аналіз; факторний аналіз; аналіз відносних та

	вартості; Фондоозброєність; Коефіцієнт технічної озброєності праці	середніх величин
2.Аналіз руху і стану основних засобів		
Аналіз руху та технічного стану основних засобів	Коефіцієнт оновлення; Коефіцієнт вибуття; Коефіцієнт приросту; Коефіцієнт зносу; Коефіцієнт придатності; Показники вікової структури основних засобів	Порівняльний аналіз
3. Аналіз ефективності використання основних засобів		

Продовження табл. 3.1

Аналіз ефективності використання	Фондовіддача; Фондомісткість; Рентабельність основних засобів;	Порівняльний аналіз
основних засобів в цілому та за видами	Коефіцієнт амортизаційної віддачі	
Факторний аналіз фондовіддачі	Аналіз впливу факторів на зміну фондовіддачі; Аналіз впливу фондовіддачі на обсяг діяльності	Факторний аналіз (метод ланцюгових підстановок, метод абсолютних різниць)
Аналіз інтенсивного та екстенсивного використання основних засобів	Частка основних засобів, переданих в експлуатацію; Частка фактично працюючих основних засобів; Ступінь використання основних засобів	Порівняльний аналіз

Отже, слід виділяти три основні етапи аналізу основних засобів:

Етап 1 – аналіз середовища функціонування підприємства – передбачає накопичення інформації про стан зовнішнього середовища наявність, структуру основних засобів і особливості їх використання в цілому по галузі та на підприємстві. На цьому етапі необхідно визначити і розрахувати показники, що характеризують загальну ситуацію. На основі цього обрати методи, за

допомогою яких будуть досліджені основні засоби та визначити чинники, що мають негативний вплив на них.

Етап 2 – розрахунковий – реалізується на інформації обліку про основні засоби підприємства. Цей етап передбачає виявлення факторів, що впливають на рівень використання основних засобів, недоліків у їх використанні, знаходження резервів підвищення ефективності їх використання. Другий етап включає в себе проведення факторного, кореляційно-регресійного аналізу, аналізу трендів та може бути реалізований за допомогою спеціалізованих програм (за можливості).

Етап 3 – планування – сукупність методичних підходів до процесу формування висновків про управління основними засобами. Він реалізується на основі попередніх етапів аналізу, за рахунок здійснення підсумкової оцінки та надання чітких висновків, при яких недоліки використання основних засобів на підприємстві були б зведені до мінімуму і при цьому спостерігався б розвиток підприємства. Цей етап передбачає прогнозування та планування. З метою підтвердження і обґрунтування прийнятих рішень необхідно використовувати нетрадиційні методи аналізу [86,с.162].

Визначення показників динаміки та структури основних засобів виконується з використанням прийомів горизонтального та вертикального аналізу.

Горизонтальний аналіз полягає у вивченні динаміки показників у часі, в ході якого розраховуються темпи зростання (приросту) та абсолютні зміни показників за декілька періодів і визначаються загальні тенденції їх зміни.

Вертикальний аналіз засновано на структурному розкладі окремих показників, в ході якого визначається питома вага окремих складових показників та вплив кожної складової на результат в цілому.

Так узагальнюючими показниками, які характеризують рівень забезпеченості підприємства основними засобами є:

1. Загальна фондоозброєність праці, яка визначається за формулою 3.1.

$$Ф_{оз.} = \frac{\overline{ОЗ}}{\overline{Ч}}, \text{ де} \quad (3.1)$$

$Ф_{оз.}$ - загальна фондоозброєність праці, тис. грн./чол.;

$\overline{ОЗ}$ - середньорічна вартість виробничих основних засобів, тис. грн.;

$\overline{Ч}$ - середньоспискова чисельність виробничих працівників, чол.

2. Рівень технічної озброєності праці визначається за формулою 3.2.

$$T_{оз.}=\frac{\overline{ОЗ_{вир.}}}{\overline{Ч_{вир.}}}, \text{ де} \quad (3.2)$$

$T_{оз.}$ - рівень технічної озброєності праці, тис. грн./чол.;

$\overline{ОЗ_{вир.}}$ - середньорічна вартість виробничого обладнання, тис. грн.

$\overline{Ч_{вир.}}$ - середньоспискова чисельність персоналу, який працює на виробничому обладнанні, чол. [114,с.154-155].

Між показником фондоозброєності, продуктивності праці та фондовіддачею існує детермінований зв'язок у вигляді залежності, яка наведена у формулі 3.3.

$$ФВ=\frac{ПП}{ФО}, \text{ де} \quad (3.3)$$

$ФВ$ - фондовіддача, тис. грн./тис. грн.;

$ПП$ - продуктивність праці, тис. грн./чол..;

$ФО$ - фондоозброєність праці, тис. грн../тис. грн.

Між показниками існує залежність, яку слід проаналізувати використовуючи метод факторного аналізу, а саме слід визначити зміну фондовіддачі за рахунок продуктивності праці та фондоозброєності за формулами 3.4 – 3.6.

$$\Delta ФВ=\frac{ПП_1}{ФО_1}-\frac{ПП_0}{ФО_0} \quad (3.4)$$

$$\Delta ФВ_{ПП}=\frac{ПП_1}{ФО_0}-\frac{ПП_0}{ФО_0} \quad (3.5)$$

$$\Delta ФВ_{ФО}=\frac{ПП_1}{ФО_1}-\frac{ПП_1}{ФО_0} \quad (3.6)$$

Велике значення має аналіз руху та технічного стану основних засобів, який проводиться за даними Приміток до річного фінансового звіту (форма 5), шляхом розрахунку таких показників (табл. 3.2).

Таблиця 3.2

Показники аналізу руху та технічного стану основних засобів

Назва показника	Характеристика	Формула
Коефіцієнт оновлення ($K_{он.}$)	Характеризує долю нових основних засобів у їх загальній вартості на кінець року	$\frac{ОЗ_н}{ОЗ_{к.р}}$
Термін оновлення основних засобів ($T_{он.}$)	Характеризує термін у який відбувається оновлення основних засобів	$\frac{ОЗ_{п.р.}}{ОЗ_н}$
Коефіцієнт вибуття ($K_{виб.}$)	Характеризує долю основних засобів, які вибули у загальній вартості	$\frac{ОЗ_{виб.}}{ОЗ_{п.р.}}$
Коефіцієнт приросту ($K_{пр.}$)	Характеризує темпи оновлення основних засобів за звітний період	$\frac{\Delta ОЗ_{н.(в.)}}{ОЗ_{п.р.}}$
Коефіцієнт зносу ($K_{з.}$)	Характеризує ступінь зносу (непридатних) основних засобів підприємства	$\frac{З}{ПВ_{ОЗ}}$
		Продовження табл.. 3.2
Коефіцієнт придатності ($K_{прид.}$)	Характеризує рівень придатності основних засобів та є оберненим показником зносу	$\frac{ЗВ_{ОЗ}}{ПВ_{ОЗ}}$
Умовні позначення: $ОЗ_н$ - вартість основних засобів, які надійшли; $ОЗ_{к.р.}$ - вартість основних засобів на кінець року; $ОЗ_{п.р.}$ - вартість основних засобів на початок року; $ОЗ_{виб.}$ - вартість основних засобів, які вибули; $\Delta ОЗ_{н.(в.)}$ - зміна вартості основних засобів за період; $З$ - сума зносу основних засобів; $ПВ_{ОЗ}$ - первісна вартість основних засобів; $ЗВ_{ОЗ}$ - залишкова вартість основних засобів		

Для узагальнюючої характеристики ефективності та інтенсивності використання основних засобів використовуються показники:

1. Рентабельність фондів ($ФР$) (формула 3.7):

$$ФР=\frac{П}{\overline{ОЗ_{річ..}}}$$, де (3.7)

$П$ - прибуток від реалізації, тис. грн.;

$\overline{ОЗ_{річ.}}$ - середньорічна вартість основних засобів, тис. грн.

2. Фондовіддача основних засобів ($ФВ$) (формула 3.8):

$$ФВ=\frac{ОП}{\overline{ОЗ_{річ.}}}$$, де (3.8)

$ОП$ - обсяг наданих логістичних послуг, тис. грн.

3. Фондовіддача активної частини основних засобів ($ФВ^{А}$) (формула 3.9):

$$ФВ^{А}=\frac{ОП}{\overline{ОЗ^{А}{}_{річ.}}}$$, де (3.9)

$\overline{ОЗ^{А}{}_{річ.}}$ - середньорічна вартість активної частини основних засобів, тис. грн..

4. Фондоємність ($ФЄ$) (формула 3.10).

$$ФЄ=\frac{\overline{ОЗ_{річ.}}}{ОП}$$ (3.10)

Аналіз фондовіддачі проводиться в двох напрямках: вивчення і вимірювання впливу окремих факторів на фондовіддачу; виявлення впливу фондовіддачі на обсяг виробництва.

На рівень фондовіддачі впливають різні фактори, пов’язані як з зміною об’єму продукції, так і з ефективністю використання основних засобів, особливо активної її частини. Рівень фондовіддачі залежить перш за все від зміни структури фондів (питомої ваги), від обсягу послуг у гривні, вартості активної частини.

Підвищення долі активної частини фондів у загальній її вартості є стимулюючим фактором росту фондовіддачі. Головна причина зниження фондовіддачі – неефективне використання основних засобів (простої обладнання, недовикористання виробничих потужностей тощо).

На приріст обсягів послуг впливає як збільшення основних фондів, так і ефективність використання ОЗ (фондовіддача). Важливо окремо визначити вплив кожного з цих факторів.

Одним з якісних показників використання основних засобів є коефіцієнт амортизаційної віддачі (AB), який розраховується за формулою 3.11.

$$AB = \frac{ОП}{A} \text{, де} \quad (3.11)$$

A - сума нарахованої амортизації основних засобів за період, тис. грн.

До узагальнюючих показників ефективності використання основних засобів відносять фондовіддачу і рентабельності основних засобів, які дозволяють оцінити дві сторони економічної ефективності їх використання — кількісну і якісну. Однак кожен з них може підвищуватися або знижуватися на підприємстві за один і той же проміжок часу. Тому в процесі порівняльної оцінки ефективності використання основних засобів виникають труднощі, адже окремі підприємства при достатньо високих показниках фондовіддачі мають низькі показники рентабельності і навпаки. Усунути цей недолік дає можливість розрахунок інтегральних показників [116].

Перший комплексний (інтегральний) показник ефективності використання основних засобів ($ФЕ'$) відображає умовний середній економічний ефект у вигляді виручки від реалізації та прибутку, який припадає на кожну гривню витрат, які вкладені в основні засоби (формула 3.12).

$$ФЕ' = \sqrt{ФВ * ФР} \quad (3.12)$$

Для розрахунку другого інтегрального показника ефективності використання основних засобів ($ФЕ''$) використовують формулу 3.13.

$$ФЕ'' = \sqrt{ФВ * ФР * ФТ} \text{, де} \quad (3.13)$$

$ФТ$ - рівень ефективності використання основних засобів для здійснення трудової діяльності, який розраховується як відношення продуктивності праці до середньорічної вартості основних засобів [116].

Для розрахунку вище наведеної системи показників використовуються наступні способи аналізу:

1. Спосіб порівняння – полягає у порівнянні однорідних об’єктів для пошуку спільних або відмінних рис. За допомогою порівняння встановлюються спільне та особливе в економічних явищах, визначаються зміни у рівні об’єктів, які досліджуються, вивчаються тенденції та закономірності [114,с.38];

2. Спосіб відносних та середніх величин – передбачає визначення співвідношення величини явища, яке досліджується з величиною іншого явища або даного явища за інший період, а також оцінки узагальненої кількісної характеристики сукупності однорідних явищ за будь-якою ознакою [114.с.44-45].

3. Факторний аналіз – передбачає визначення величини впливу окремих факторів на приріст результативних показників. У детермінованому аналізі з цією метою використовується методи:

- ланцюгової підстановки – дозволяє визначити вплив окремих факторів на зміну величини результативного показника шляхом поступової заміни базисної величини кожного факторного показника в обсязі результативного показника на фактичну у звітному періоді [114, с.55].

- спосіб абсолютних різниць – величина впливу факторів розраховується шляхом добутку абсолютного приросту значення фактора, що досліджується на базову величину факторів, які знаходяться праворуч від нього, та на фактичну величину факторів, розташованих ліворуч від нього у моделі [114,с.58].

3.2. Розробка та апробація методики аналізу динаміки і структури основних засобів у ТОВ «ПЕРША ЛОГІСТИЧНА КОМПАНІЯ»

Методика аналізу операцій з основними засобами передбачає першочергово оцінки обсягу, структури та динаміки основних засобів, який проведемо на підставі даних Приміток до річного фінансового звіту (ф.5) ТОВ «Пера логістична компанія» за період 2015-2017рр., так як з дати реєстрації підприємства у 2013 році воно перебувало у складі суб’єктів малого підприємництва та складало спрощену фінансову звітність (табл. 3.3).

Таблиця 3.3

Аналіз обсягу, структури та динаміки основних засобів ТОВ «Перша логістична компанія» за 2015-2017рр.

Група основних засобів	Наявність станом на початок року		Надійшло за рік		Вибуло за рік		Наявність станом на кінець року	
	Сума, тис. грн.	Питома вага, %	Сума, тис. грн.	Питома вага, %	Сума, тис. грн.	Питома вага, %	Сума, тис. грн.	Питома вага, %
2015 рік								
Машини та обладнання	676	16,7	902	11,4	-	-	1357	13,5
Транспортні засоби	3187	78,8	6076	77,0	508	100,0	7928	78,9
Інструменти, прилади, інвентар	182	4,5	675	8,6	-	-	760	7,6
Малоцінні необоротні матеріальні активи	-	-	241	3,1	-	-	-	-
Разом за 2015р.	4045	100,0	7894	100,0	508	100,0	10045	100,0
2016 рік								
Машини та обладнання	1357	13,5	152	51,7	2	0,1	1156	20,3
Транспортні засоби	7928	78,9	-	-	2748	99,9	3977	69,8
Продовження табл. 3.3								
Інструменти, прилади, інвентар	760	7,6	38	12,9	-	-	562	9,9
Малоцінні необоротні матеріальні активи	-	-	104	35,4	-	-	-	-
Разом за 2016р.	10045	100,0	294	100,0	2 750	100,0	5695	100,0
2017 рік								
Машини та обладнання	1156	20,3	56	3,8	10	0,4	818	25,3
Транспортні	3977	69,8	1281	87,7	2294	99,5	2035	62,9

засоби								
Інструменти, прилади, інвентар	562	9,9	-	-	2	0,1	337	10,4
Малоцінні необоротні матеріальні активи	-	-	78	5,3	-	-	-	-
Інші основні засоби	-	-	46	3,1	-	-	43	1,3
Разом за 2017 р.	5695	100,0	1461	100,0	2306	100,0	3233	100,0

Джерело: побудовано за даними Приміток до річного фінансового звіту базового підприємства за 2015-2017рр.

Отже, за даними таблиці 3.3 констатуємо збільшення вартості основних засобів на 6 000 тис. грн. Левову частку в структурі основних засобів ТОВ «Перша логістична компанія» складають транспортні засоби: на початок 2015 р. – 78,8%, на кінець року – 78,9% відповідно. Дана структура основних засобів відповідає основному виду діяльності підприємства, що засвідчує і найбільші темпи надходження активів за даною групою - величина транспортних засобів за 2015 рік зросла на 6 076 тис. грн. Також за рік відбулось вибуття основних засобів за групою транспортних засобів на 508 тис. грн., що свідчить про оновлення парку транспортних засобів та розширені темпи відтворення. Станом на 31.12.2015 року частка залишкової вартості машин та обладнання становила 13,5%, транспортних засобів – 78,9%, інструментів і приладів – 7,6% відповідно.

За 2016 рік спостерігається зменшення вартості основних засобів на 4 350 тис. грн. за рахунок вибуття об'єктів групи транспортні засоби. Хоча питома вага частки транспортних засобів в структурі основних засобів ТОВ «Перша логістична компанія» у зменшилась на 9,1%, проте дані активи переважають в структурі та станом на 31.12.2016 року складають 69,8%. В періоді, що аналізується відбулось оновлення парку машин та обладнання на 152 тис. грн. або 51,7%, а також малоцінних необоротних матеріальних активів на 104 тис. грн.. або 35,4%.

Як свідчать розрахунки, у 2017 році спостерігається аналогічна тенденція до зменшення вартості основних засобів, а саме на 2 462 тис. грн. Так частка транспортних засобів станом на кінець 2017 року становила 62,9%, а темпи вибуття об'єктів даної групи за рік випереджали темпи їх надходження у 1,8 рази. Слід відзначити зростання частки машин та обладнання, які складають у структурі на початок 2017 року 20,3%, на кінець року – 25,3% відповідно. Дана тенденція свідчить про зростання темпів зростання невиробничих основних засобів, а також нормальні для підприємства темпи зносу, проте невикористання ТОВ «Перша логістична компанія» механізму переоцінки необоротних активів.

Графічно динаміку структури основних засобів ТОВ «Перша логістична компанія» за 2015-2017рр. представимо на рис. 3.2.

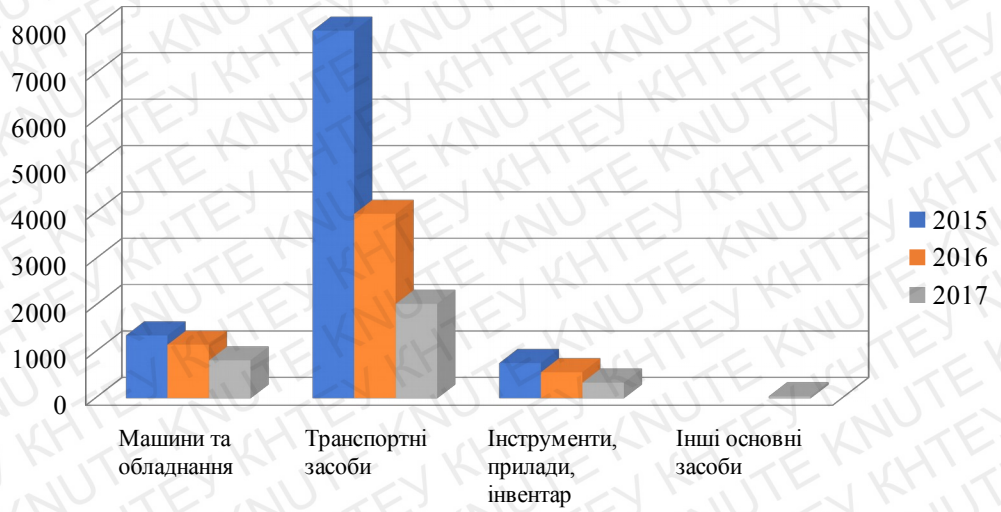


Рис. 3.2 Структура основних засобів ТОВ «Перша логістична компанія» за 2015-2017рр.

Для узагальнення інформації щодо забезпечення базового підприємства основними засобами розрахуємо показники фондоозброєності праці та рівня технічної озброєності праці в таблиці 3.4. До розрахунку включимо дані щодо основних виробничих засобів, до складу яких на базовому підприємстві виходячи з особливостей діяльності включають транспортні засоби.

Таблиця 3.4

Аналіз показників фондоозброєності праці та рівня технічної озброєності праці ТОВ «Перша логістична компанія» за 2015-2017рр.

Показник	2015 р.	2016 р.	2017 р.	Темп зростання

				(зниження)	
				2016/2015	2017/2016
1.Середньорічна вартість основних засобів, тис. грн.	7 886	10 166	7 882	X	X
2. Середньоспискова чисельність персоналу, чол.	101	89	88	X	X
3.Середньорічна вартість виробничого обладнання (транспортних засобів), тис. грн.	5 976	7 202	4 635	X	X
4. Середньоспискова чисельність персоналу, чол.	63	58	52	X	X
5.Загальна фондоозброєність праці, тис. грн./чол. (ФО)	78,08	114,22	89,57	146,3	78,42
6.Рівень технічної озброєності праці, тис. грн./чол.	94,86	124,17	89,13	130,90	71,78
7.Обсяг наданих послуг, тис. грн.	552 481	599 357	632 403	X	X
8.Продуктивність праці, тис. грн./особа (ПП)	5 470,1	6 734,3	7 186,4	123,1	106,7
9.Фондовіддача, тис. грн../ тис. грн. (ФВ)	70,06	58,96	80,23	84,2	136,1

Згідно даних табл. 3.4, у 2015 році на одного працівника припадає 78,08 тис. грн. основних засобів, у 2016 році дане значення на 46,3% більше, а у 2017 році фондоозброєність праці становить 89,57 тис. грн./чол., що на 21,58% нижче, ніж у 2016 році. Так, у 2017 році рівень технічної озброєності основного персоналу ТОВ «Перша логістична компанія» становив 89,13 тис. грн./чол., що на 28,22% нижче, ніж у 2016 році. Отже, відзначаємо достатньо високий рівень забезпечення діяльності базового підприємства основними засобами, зростання ефективності їх використання, оскільки темпи росту технічної озброєності праці не випереджають темпи росту продуктивності праці.

На підставі даних таблиці 3.4 проведемо аналіз фондовіддачі за факторами продуктивності праці і озброєності засобами у 2017 році порівняно з 2016 роком:

Зміна фондовіддачі в цілому:

ΔФВ = 80,23- 58,96 = +21,27, в тому числі за рахунок:

А.) зміни продуктивності праці: $\Delta ФВ_{ПП}$ = (7 186,4: 114,22) – (6 734,3 : 114,22) = 62,92 – 58,96 = +3,96

Б.) зміни рівня фондоозброєності праці: $\Delta ФВ_{ФО}$ = (7 186,4: 89,57) – (7 186,4: 114,22) = 80,23 – 62,92 = +17,31

Таким чином, рівень фондовіддачі збільшився у 2017р. порівняно з 2016р. в цілому на 21,27 тис. грн. за рахунок зростання продуктивності праці на 3,96 тис. грн., та за рахунок зниження фондоозброєності зріст на 17,31 тис. грн.

Проведемо аналіз руху та технічного стану основних засобів ТОВ «Перша логістична компанія» за 2015-2017рр. у розрізі груп основних засобів та в цілому по підприємству (табл. 3.5).

Таблиця 3.5

Аналіз руху та технічного стану основних засобів ТОВ «Перша логістична компанія» за 2015-2017рр.

Назва	2015р.	2016р.	2017р.	Відхилення (+/-)	
				2016/2015	2017/2016
Коефіцієнт оновлення					
Основні засоби, в т.ч.:	**0,690**	**0,033**	**0,216**	**-0,657**	**+0,183**
Машини і обладнання	0,540	0,084	0,030	-0,456	-0,054

Продовження табл. 3.5

Транспортні засоби	0,705	-	0,367	-0,705	+0,367
Інструменти	0,743	0,040	-	-0,703	+0,040
Малоцінні необоротні матеріальні активи	1,000	0,301	0,184	-0,699	-0,117
Інші основні засоби	-	-	1,000	-	+1,000

Термін оновлення основних засобів					
Основні засоби, в т.ч.:	**0,5**	**38,9**	**6,1**	**+38,4**	**-32,8**
Машини і обладнання	0,9	11,0	32,4	+10,1	+21,4
Транспортні засоби	0,5	-	4,5	-0,5	+4,5
Інструменти	0,3	23,9	-	+23,6	-23,9
Малоцінні необоротні матеріальні активи	-	2,3	4,4	+2,3	+2,1
Інші основні засоби	-	-	-	-	-
Коефіцієнт вибуття					
Основні засоби, в т.ч.:	**0,180**	**0,249**	**0,404**	**+0,069**	**+0,155**
Машини і обладнання	-	0,002	0,010	+0,002	+0,008
Транспортні засоби	0,235	0,330	0,618	+0,095	+0,288
Інструменти	-	-	0,002	-	+0,002
Малоцінні необоротні матеріальні активи	-	-	-	-	-
Інші основні засоби	-	-	-	-	-
Коефіцієнт приросту					
Основні засоби, в т.ч.:	**1,643**	**-0,223**	**-0,240**	**-1,866**	**-0,017**
Машини і обладнання	1,176	0,089	0,02	-1,087	-0,069
Транспортні засоби	1,591	-0,330	-0,396	-1,921	-0,066
Інструменти	2,885	0,042	-0,004	-2,843	-0,046
Малоцінні необоротні матеріальні активи	-	0,432	0,226	+0,432	-0,206
Інші основні засоби	-	-	-		
Коефіцієнт зносу					
Основні засоби, в т.ч.:	**0,320**	**0,166**	**0,182**	**-0,154**	**+0,016**
Машини і обладнання	0,288	0,210	0,211	-0,078	+0,001
Транспортні засоби	0,248	0,140	0,161	-0,108	+0,021
Інструменти	0,415	0,260	0,235	-0,155	-0,025
Малоцінні необоротні матеріальні активи	-	0,432	0,226	+0,432	-0,206
Інші основні засоби	-	-	-	-	-
Коефіцієнт придатності					
Основні засоби, в т.ч.:	**0,680**	**0,834**	**0,818**	**+0,154**	**-0,016**
Машини і обладнання	0,712	0,790	0,789	+0,078	-0,001
Продовження табл. 3.5					
Транспортні засоби	0,753	0,860	0,839	+0,107	-0,021

Інструменти	0,585	0,740	0,765	+0,155	+0,025
Малоцінні необоротні матеріальні активи	-	0,568	0,774	+0,568	+0,206
Інші основні засоби	-	-	-	-	-

Результати аналізу свідчать про те, що доля нових основних засобів у загальній вартості у 2015р. – 69,0%, у 2016р. – лише 3,3%, у 2017р. – 21,6%, що на 18,3% більше, ніж у попередньому році. Так, у 2017р. найбільшу питому вагу оновлених основних засобів становлять транспортні засоби, які складають 36,7% в загальній вартості основних засобів. У 2016 році основні засоби оновлювали за 38,9 років, так як у 2017 році даний процес відбувається за 6,1 роки. Найбільший термін оновлення основних засобів у 2017 році становив щодо машин та обладнання, що свідчить про більш інтенсивні темпи оновлення виробничих основних засобів, ніж невиробничих.

Частка основних засобів, які вибули протягом 2015р. становить 18,0%, у 2016р. – 24,9%, а у 2017р. – 40,4%. Така динаміка свідчить про уповільнення темпів оновлення основних засобів, оскільки у 2017р. частка активів, які вибули перевищує частку нових основних засобів у загальній величині довгострокових активів. Так, у 2017р. частка транспортних засобів, які вибули зі складу активів становила 61,8%. Також дану тенденцію підтверджують негативні значення темпів приросту.

Аналіз показників зносу основних засобів ТОВ «Перша логістична компанія» засвідчив, що у 2015р. активи зношенні на 32,0%, у 2016р. – на 16,6%, у 2017р. відбулось зростання даного показника на 1.6% порівняно з 2016р. і він становив 18,2%. Зростання значення свідчить про збільшення рівня непридатності активів, проте дана динаміка за 2015-2017рр. характерна для діяльності підприємства на початковому етапі, коли основні засоби не є морально та фізично зношеними.

Наведемо на рис. 3.3 динаміку показників оновлення, вибуття та зносу основних засобів ТОВ «Перша логістична компанія» за 2015-2017рр.

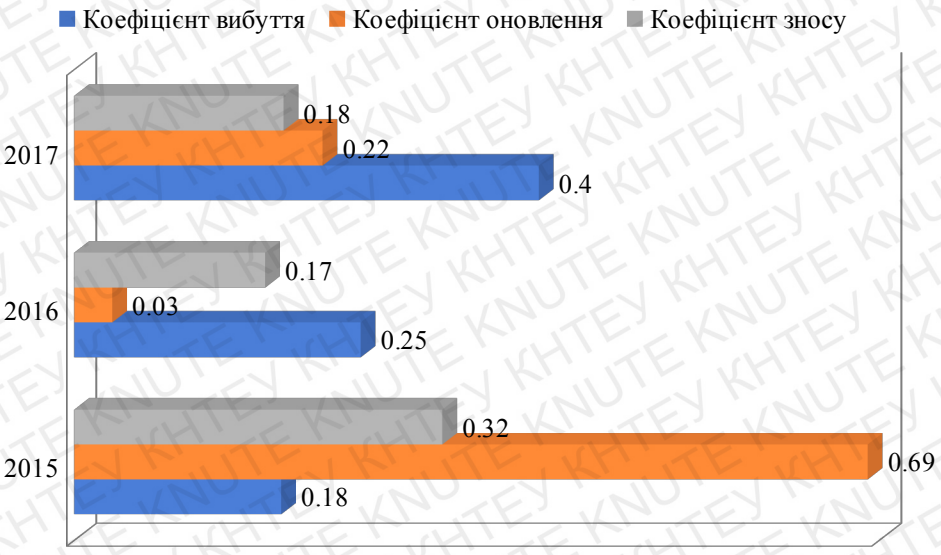


Рис. 3.3 Динаміка показників руху та технічного стану основних засобів ТОВ «Перша логістична компанія» за 2015-2017рр.

Таким чином, протягом періоду відбувається рух основних засобів та найвищі темпи їх оновлення зафіксовано у 2015 році.

3.3. Розробка та апробація методики аналізу ефективності використання основних засобів у ТОВ «ПЕРША ЛОГІСТИЧНА КОМПАНІЯ»

До показників, які характеризують ефективність використання основних засобів, належать: фондовіддача, фондоємність, рентабельність основних засобів, сума прибутку на одну гривню основних засобів. Проведемо аналіз даних показників ефективності використання основних засобів ТОВ «Перша логістична компанія» за 2015-2017рр. у таблиці 3.6.

Таблиця 3.6

Аналіз показників ефективності використання основних засобів ТОВ «Перша логістична компанія» за 2015-2017рр.

Показник	2015р.	2016р.	2017р.	Абсолютне

				відхилення (+/-)	
				2016/2015	2017/2016
Вихідні дані					
1.Прибуток від реалізації послуг, тис. грн.	9 990	10 634	72 881	+644	+62 247
2.Основні засоби на початок року, тис. грн.	4 329	11 442	8 889	X	X
3.Основні засоби на кінець року, тис. грн.	11 442	8 889	6 775	X	X
4.Середньорічна вартість основних засобів, тис. грн. (р.2+р.3)/2	7 885,5	10 165,5	7 832	+2 280	-2 333,5
5.Активна частина основних засобів на початок року, тис. грн.	3 562	9 532	6 727	X	X
6. Активна частина основних засобів на кінець року, тис. грн.	9 532	6 727	4 432	X	X
7.Середньорічна вартість активної частини основних засобів, тис. грн. (р.5+р.6)/2	6 547	8 129,5	5 579,5	+1 582,5	-2 550
8.Обсяг наданих послуг, тис. грн.	552 481	599 357	632 403	+46 876	+33 046
9.Середньооблікова чисельність працівників, чол.	101	89	88	-12	-1
10. Продуктивність праці, тис. грн. (р.8/р.9)	5 470,11	6 734,35	7 186,40	+1 264,24	+452,05
11.Рівень ефективності використання основних засобів, (р.10/р.1)	0,548	0,633	0,099	+0,085	-0,534
Розрахункові показники					
12.Фондорентабельність (р.1/р4)	1,267	1,046	9,306	-0,221	+8,26
13.Фондовіддача основних засобів (р.8/р.4)	70,063	58,960	80,746	-11,103	+21,786

Продовження табл.3.6

14.Фондовіддача активної частини основних засобів (р.8/р.7)	84,387	89,097	142,690	+4,71	+53,593
15.Фондоємність (р.4/р.8)	0,014	0,017	0,012	+0,003	-0,005
16.Питома вага активної частини основних у загальній вартості (р.7/р.4)*100	83,03	79,97	71,24	-3,06	-8,73
17.Перший інтегральний показник ефективності використання основних засобів, тис. грн..(√р.12 * р.13)	9,422	7,853	27,412	-1,569	+19,559
18.Другий інтегральний показник ефективності використання основних засобів, тис. грн.. (√р.11*р.12 * р.13)	6,975	6,248	8,625	-0,727	+2,377

Як свідчать розрахунки, наведені у таблиці 3.6, основні засоби ТОВ «Перша логістична компанія» використовуються протягом 2015-2017рр. достатньо ефективно. Так, у 2015. на одиницю вартості основних засобів припадає 1,267 грн. валового прибутку, у 2016р. – 1,046 грн., а у 2017 році спостерігається зростання показника на 8,26 пункти, отже одиниця вартості основних засобів забезпечила отримання прибутку у розмірі 9,306 грн.

Також за період, що аналізується, спостерігається достатньо високий рівень фондовіддачі основних засобів, а саме, у 2015р. на одиницю вартості основних виробничих засобів припадало 70,063 грн. обсягу наданих послуг. Значення даного показника хоч і зменшилось у 2016 році порівняно з 2017р. на 11,103 грн., проте у 2017р. одиниця вартості основних засобів забезпечила отримання чистого доходу від продажу послуг у розмірі 80,746 грн.

Результати аналізу показника фондоємності свідчать про те, що сфера діяльності ТОВ «Перша логістична компанія» має не фондомісткий характер, так як у 2015 році на одиницю обсягу наданих послуг припадає лише 0,014 грн.

вартості основних засобів, у 2016 році – на 0,003 грн. більше, ніж у 2015 році, а у 2017 році – 0,012 грн. відповідно.

Найвищий середній ефект від використання основних засобів за даними аналізу першого інтегрального показника зафіксовано у 2017 році.

Так, у 2017 році на кожну гривню витрат, що вкладені в основні засоби базового підприємства припадає 27,412 тис. грн. прибутку, що на 19,599 тис. грн. більше, ніж у 2016 році. Значення другого інтегрального показника ефективності використання основних засобів засвідчує, що для трудової діяльності основні засоби більш ефективно використовувались також у 2017 році і значення показника становило 8,625 тис. грн.

Використовуючи дані таблиці 3.6 та метод ланцюгових підстановок проведемо факторний аналіз фондовіддачі ТОВ «Перша логістична компанія» за 2015-2017рр. у таблиці 3.7.

Таблиця 3.7

Розрахунок впливу факторів на фондовіддачу ТОВ «Перша логістична компанія» за 2015-2017рр.

Роки	Питома вага активної частини основних засобів	Зміна питомої ваги активної частини основних засобів	Фондовіддача активної частини	Зміна фондовіддачі активної частини основних засобів	Фондовіддача	Відхилення
2015	83,03	-	84,387	-	70,063	-
2016	79,97	-3,06	89,097	+4,71	58,960	58,960-70,063= -11,103
2017	71,24	-8,73	142,690	+53,593	80,746	80,746-58,960 = +21,786

Як свідчать розрахунки, наведені в таблиці 3.7 зниження у 2016 році фондовіддача основних засобів на 11,103 грн. відбулось за рахунок зменшення питомої ваги активної частини основних засобів на 3,06% та зростання фондовіддачі активної частини на 4,71 грн. В 2017 році відбулось зростання

фондовіддачі основних засобів підприємства, яке досліджується, на 21,786 грн., що відбулось за рахунок зменшення питомої ваги активної частини основних засобів на 8,73% та збільшення фондовіддачі активної частини фондів на 53,593 грн. Отже, слід відзначити, що ефективність використання основних засобів у 2017 році підвищилась.

Також слід розглянути вплив фондовіддачі на обсяги діяльності підприємств, що проводиться з використанням способу факторного аналізу. Проведемо дані дослідження в таблиці 3.8.

Таблиця 3.8

Аналіз впливу на зміну обсягів діяльності вартості основних засобів та рівня фондовіддачі основних засобів ТОВ «Перша логістична компанія» за 2015-2017рр.

Роки	Абсолютне відхилення по середньоріч ній вартості основних засобів	Фондові ддача базис ного періоду	Зміна середньої вартості основних засобів (2*3)	Абсолютне відхилення фондовід дачі	Середньо річна вартість основних засобів	Зміна фондовідда чі (5*6)
2015	-	-	-	-	7 885,5	-
2016	+2 280	70,063	+159 743, 64	-11,103	10 165,5	-112 867,55
2017	-2 333,5	58,960	-137 583,1 6	+21,786	7 832	+170 627,95

У 2016 році відбулось зростання обсягу діяльності на 46 876 тис. грн. за рахунок зростання вартості основних засобів на 159 743,64 тис. грн. та зниження фондовіддачі на 112 867,55 тис. грн. Проте у 2017 році обсяг реалізації збільшився на 33 046 тис. грн.. за рахунок зниження середньої вартості основних засобів на 137 583,16 тис. грн. з одночасним збільшення рівня ефективності використання активів на 170 627,95 тис. грн.. відповідно.

Також оцінимо якість використання основних засобів, шляхом розрахунку показника амортизаційної віддачі у таблиці 3.9.

Таблиця 3.9

Аналіз амортизаційної віддачі основних засобів ТОВ «Перша логістична компанія» за 2015-2017рр.

Показники	2015р.	2016р.	2017р.	Абсолютне відхилення (+/-)	
				2016/2015	2017/2016
1.Обсяг реалізованих послуг, тис. грн.	552 481	599 357	632 403	+46 876	+33 046
2.Амортизація, тис. грн.	1 387	1 905	1 644	+518	-261
3.Конфіцієнт амортизаційної віддачі (р.1/р.2)	398,33	314,62	384,67	-83,71	+70,05

Як свідчать розрахунки, у 2016 році порівняно з попереднім роком спостерігається зниження показника амортизаційної віддачі на 83,71 пункти, проте у 2017 році на одиницю суми амортизаційних відрахувань припадає 384,67 грн. чистого доходу від реалізації послуг, що на 70,05 грн. більше, ніж у 2016 році і вказує на зростання ефективності використання основних засобів ТОВ «Перша логістична компанія».

Результати аналізу основних засобів ТОВ «Перша логістична компанія» за 2015-2017рр. свідчать про достатній рівень забезпеченості діяльності активами, проте в останній рік темпи вибуття активів випереджали темпи оновлення. Також слід відмітити високий рівень придатності основних засобів, технічного забезпечення, зростання рівня ефективності використання активів та його позитивний вплив на позитивну динаміку обсягу діяльності.

Проте, слід внести наступні пропозиції щодо підвищення ефективності використання активів:

1. Активніше використовувати механізм переоцінки основних засобів, ремонтів та поліпшень для забезпечення рівня оновлення та приросту активів;

2. Збільшувати питому вагу активної частини основних засобів та рівень її фондовіддачі;

3. Розробити заходи для підвищення рівня рентабельності основних засобів.

Висновки до розділу 3

Таким чином, для проведення аналізу основних засобів слід розробити модель, яка передбачає сукупність завдань, джерел, методів, прийомів та напрямів аналізу даних активів. Для проведення аналізу основних засобів використовується широка інформаційна база, яка повинна включати як дані фінансової та статистичної звітності, так і регістрів аналітичного бухгалтерського обліку.

Аналіз основних засобів включає в себе проведення аналізу наявності, структури та динаміки основних засобів, їх технічного стану і руху, а також ефективності використання. В ході аналіз використовуються прийоми детермінованого факторного аналізу та логічного аналізу інформації.

Аналіз динаміки та структури основних засобів ТОВ «Перша логістична компанія» свідчить про зміни у складі активів, що спричинені оновленням активів, структура основних засобів відповідає напряму діяльності підприємства в якій за період 2015-2017рр. найбільшу питому вагу становлять транспортні засоби. Спостерігається високий рівень забезпечення діяльності підприємства основними засобами, а темпи росту технічного озброєння не випереджають темпи росту продуктивності праці, що свідчить про ефективне використання активів.

Аналіз часткових та інтегральних показників ефективності використання основних засобів – фондовіддачі, рентабельності основних засобів, фондоємності вказує на підвищення ефекту від їх використання, особливо активної частини, а також вплив на збільшення обсягів наданих послуг. Проте, незважаючи на позитивну динаміку показників, слід запропонувати використовувати механізм переоцінки основних засобів, ремонтів та поліпшень, переглянути існуючу амортизаційну політику, а також працювати над зростанням питомої ваги активної частини основних засобів у структурі основних засобів ТОВ «Перша логістична компанія» і підвищувати показників рентабельності фондів.

ВИСНОВКИ

Засоби праці, які характеризують технічний та економічний рівень розвитку суспільства, є необхідним елементом виробництва, обігу та надання послуг, а також матеріальною основою виробничого процесу є основні засоби.

Незважаючи на достатньо велику кількість досліджень даного об’єкта, як теоретичного, так і практичного характеру, питання обліку та аналізу основних засобів не втрачають своєї актуальності.

Підсумовуючи досліджені теоретичні та методологічні аспекти обліку та аналізу основних засобів, необхідно зробити наступні висновки.

З урахуванням проведеного дослідження економічної сутності поняття «основні засоби», яке по-різному трактується представниками наукових шкіл, слід розуміти під даним поняттям грошовий вираз засобів праці. Систематизувавши наукові погляди, на нашу думку,більш повно розкриває сутність даного терміну наступне визначення: основні засоби – це матеріальні активи, що використовуються в процесі діяльності суб’єкта господарювання, очікуваний термін корисного використання яких становить понад один рік (або операційний цикл) та які переносять свою вартість у вигляді амортизації на результат діяльності – виготовлену продукцію, виконані роботи, надані послуги, товари.

Для достовірного відображення інформації щодо основних засобів в обліку слід ідентифікувати об’єкт основних засобів, виконати його оцінку, визначити термін корисного використання, а також провести класифікацію об’єкта. З метою раціоналізації процесу управління основними засобами слід удосконалити методику оцінки об’єктів основних засобів з урахуванням вимог міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, при визначенні терміну корисного використання об’єкта враховувати не лише норми податкового законодавства, а і технічно-експлуатаційні фактори, запропонувати доповнити класифікаційні ознаки основних засобів поділом об’єктів за групами відповідно до вимог міжнародних стандартів фінансової звітності, за приналежністю до бізнес-процесів підприємства тощо. Внесені пропозиції, які мають теоретико-методологічний характер дозволяють виконати побудову системи обліку основних засобів, яка є сукупністю взаємопов’язаних елементів, принципів, інструментів та джерел інформаційного забезпечення управління з метою контролінгу основних засобів.

Результати проведеного критичного аналізу нормативно-правової бази з обліку основних засобів засвідчили існування ряду неточностей щодо питань визнання, оцінки, документального оформлення операцій з обліку руху основних засобів тощо. Однією з проблем управління є організація обліку, що передбачає внесення ряду змін до облікової політики базового підприємства – ТОВ «Перша логістична компанія», а саме: порядку визначення ліквідаційної та справедливої вартості, встановлення терміну корисного використання та його перегляду, класифікації витрат на ремонт, порядку ліквідації об'єктів основних засобів, документообігу тощо.

Облік операцій руху основних засобів відбувається на етапі надходження, внутрішнього переміщення, ремонтів та поліпшень, експлуатації та вибуття об'єктів шляхом оформлення первинних документів типових форм, щодо використання яких існує ряд неузгодженостей. Оновлені форми мають значно більше переваг, проте, в умовах автоматизації обліку та ведення електронного документообігу, їх адаптація до даних вимог буде займати певний час і запропоновані форми розроблені для суб'єктів державного сектору економіки.

Для обліку операцій руху основних засобів ТОВ «Перша логістична компанія» використовує активний рахунок 10 «Основні засоби», аналітичний облік за яким ведеться за групами, місцями експлуатації, матеріально-відповідальними особами, видами у Інвентарних картках обліку основних засобів, а синтетичний облік у регістрах автоматизованої форми програми «1С:Бухгалтерія 8.2». В ході обліку руху основних засобів виконуються записи на таких рахунках обліку, як: 152 «Придбання (створення) основних засобів» (при надходженні основних засобів), 131 «Знос основних засобів» (при нарахуванні амортизації основних засобів), 286 «Необоротні активи призначені для продажу та групи вибуття» (при реалізації основних засобів), рахунки обліку витрат (при ліквідації, зменшенні корисності активів, ремонтах та модернізації основних засобів) тощо.

Інформація щодо операцій з основними засобами узагальнюється у фінансовій звітності – Балансі (Звіті про фінансовий стан), Звіті про фінансові

результати (Звіті про сукупний дохід), Звіті про власний капітал, Примітках до річного фінансового звіту.

З метою управління засобами праці здійснюється організація та проведення аналізу їх динаміки, стану, наявності та ефективності використання, для чого використовуються прийоми детермінованого факторного аналізу та логічного аналізу інформації.

Результати аналізу динаміки та структури основних засобів ТОВ «Перша логістична компанія» свідчать про зміни у складі активів, що спричинені оновленням активів, структура основних засобів відповідає напряму діяльності підприємства в якій за період 2015-2017рр. найбільшу питому вагу становлять транспортні засоби. Спостерігається високий рівень забезпечення діяльності підприємства основними засобами, а темпи росту технічного озброєння не випереджають темпи росту продуктивності праці, що свідчить про ефективне використання активів.

Результати аналізу ефективності використання основних засобів ТОВ «Перша логістична компанія» за 2015-2017рр. вказують на підвищення ефекту від їх використання, особливо активної частини, а також вплив на збільшення обсягів наданих послуг. Проте, незважаючи на позитивну динаміку показників, слід запропонувати використовувати механізм переоцінки основних засобів, ремонтів та поліпшень, переглянути існуючу амортизаційну політику, а також збільшувати питому вагу активної частини основних засобів у структурі основних засобів ТОВ «Перша логістична компанія», підвищувати показники рентабельності основних засобів.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1.Економічна статистика. Основні засоби. 2009-20017 рр. - [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.ukrstat.gov.ua

2. Сирота О.В., Підлісецький Г.М. Проблематика визначення економічної сутності категорії «основні засоби»/О.В. Сирота, Г.М. Підлісецький.//– Економіка та держава. – 2013. - №2. – С.51-55

3. Мішура В.Б., Спіцин А.Є. Еволюція поняття, класифікація та економічна сутність основних засобів. [Цит. 08.01.2018] Доступний з: <http://www.dgma.donetsk.ua/science_public/science_vesnik/№2(23E)_2017/article/26.pdf>

4. Городянська Л. В. Відтворення основних засобів на підприємствах України: теорія і практика обліку та аналізу : монографія / Л. В. Городянська. – К. : КНЕУ, 2008. – 224 с.

5. Гречко С.М. Обліково-економічна сутність основних засобів в системі управління:проблеми трактування та класифікації. [Цит. 08.01.2018] Доступний з: < http://ven.ztu.edu.ua/article/view/42713>

6. Григоревська О.О., Хмара Ю.В. Проблеми формування основних засобів у системі бухгалтерського обліку фінансових установ/ О.О. Григоревська, Ю.В. Хмара//- Фінансовий простір . – 2015. - №4(20). – С.99-105

7. Бабаєв Ю. А. Теорія бухгалтерського обліку / Ю. А. Бабаєв. – К. : Вища школа, 2007. – 692 с.

8. Бабяк Н. Д. Амортизаційна політика підприємства на сучасному етапі реформування економіки України / Н. Д. Бабяк // Теорія і практика перебудови економіки. - 2001. – С. 61-64.

9. Борисов А. Б. Большой экономический словарь/ А. Б. Борисов. – М. : Книжный мир, 1999. – 894 с.

10. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський словник / Ф. Ф. Бутинець. – Житомир : ПП «Рута», 2001. – 224 с.

11. Бухгалтерський фінансовий облік: теорія та практика : навч.-практ. Посіб. / Н.І. Верхоглядова, В.П. Шило, С.Б. Ільїна та ін.; за ред. Н.І. Верхоглядової . – К. : Центр учбової літератури, 2010. – 536 с.

12. Гречко С.М. Особливості визнання основних засобів в цілях бухгалтерського обліку та оподаткування / С.М. Гречко //Проблеми теорії та

методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – 2011. – № 3(21). – Ч. 2. – С. 23–31.

13. Завадський Й.С. Економічний словник / Й.С. Завадський, Т.В. Осовська, О.О. Юшкевич. – К. : Кондор, 2006. – 356 с.

14. Бухгалтерський облік в Україні. Від теорії до практики / За ред. А.М. Коваленко. – Дніпропетровськ : Баланс-Клуб, 2006. – 1024 с.

15. Кужельний М.В., Лінник В.Г. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник / М.В. Кужельний, В.Г. Лінник. – К.: КНЕУ, 2011. – 334 с.

16. Неміш Ю.В. Поняття «основні засоби» у сучасних наукових дослідженнях / Ю.В. Неміш // Аграрна економіка. – 2012. – Т. 5. – № 3–4. – С. 181–187.

17. Сопко В. Деякі питання термінології та класифікації засобів праці / В. Сопко, В. Карєв // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 3. – С. 11–15.

18. Сук Л.К. Фінансовий облік : навч. посіб. / Л.К. Сук, П.Л. Сук. - 2-ге вид., перероб. і доп. – К., 2012. – 647 с.

19. Податковий кодекс України від 02.12. 2010 р. № 2755 – IV

20. Основні засоби: від теорії до практики : практичний посібник/ В. Вальківський та ін. - К. : ТОВ "Все про бухгалтерський облік", 2015. – 288с.

21. Основні засоби: облік особливих операцій: практичний посібник/ А. Василенко та ін. - К. : ТОВ "Все про бухгалтерський облік", 2016. – 336с.

22. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби»: наказ Міністерства фінансів України від 27.04.2000 р. №92

23. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 «Основні засоби». - [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_014

24. Кудлаєва Н.В., Кравчук В.С. Проблеми обліку основних засобів/ Н.В. Кудлаєва, В.С. Кравчук // Вісник Чернівецького торговельно-економічного інституту. Економічні науки. - 2015. - Вип. 2. - С. 179-188

25. Прийдак Т.Б., Яловега Л.В. Проблемні питання обліку переоцінки основних засобів [Цит. 24.01.2018] Доступний з: <https://www.pdaa.edu.ua/sites/default/files/nppdaa/7.2/234.pdf>

26. Онищенко В.П., Ліквідаційна вартість основних засобів:проблеми визначення / В. П. Онищенко // Проблеми і перспективи економіки та управління. - 2015. - № 1. - С. 179-184.

27. Облік у зарубіжних країнах : підручник/ В.О. Онищенко, М.І. Бондар, В.В. Дубовая та ін.. – К.: Центр учбової літератури, 2015. – 576с.

28. Яцунська О.С. Класифікація основних засобів в процесі реформування системи вітчизняного обліку. / О. С. Яцунська // Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія: Економічні науки. – Херсон : ХДУ, 2013. – Вип. 1. - С. 102- 107.

29. Зінкевич О.В. Облік і аналіз основних засобів в управлінні реальними інвестиціями: дис. канд. екон. наук: 08.00.09/ Зінкевич Оксана Володимирівна. – Р., 2015. – 264 с.

30. Цивільний кодекс України від 16.01.2003р. №435-IV-ВР

31. Господарський кодекс України від 16.01.2003р. №436-IV-ВР

32. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999р. № 996-XIV-ВР

33. Закон України «Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні» від 12.07.2001р.№2658-III-ВР

34. Закон України «Про оцінку земель» від 11.12.2003р. № N 1378-IV-ВР

35. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013р. №73

36. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 14 «Оренда» : наказ Міністерства фінансів України від 28.07.2000р №181

37. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід» : наказ Міністерства фінансів України від 29.11.1999р. №290

38. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» : наказ Міністерства фінансів України від 31.12.1999р. №318

39. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 19 «Об'єднання підприємств» : наказ Міністерства фінансів України від 07.07.1999р. №163

40. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу та припинена діяльність» : наказ Міністерства фінансів України від 07.11.2003р. №617

41. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 28 «Зменшення корисності активів» : наказ Міністерства фінансів України від 24.12.2004р. №817

42. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 31 «Фінансові витрати» : наказ Міністерства фінансів України від 28.04.2006р. №415

43. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 32 «Інвестиційна нерухомість» : наказ Міністерства фінансів України від 02.07.2007р. №779

44. Міжнародний стандарт фінансової звітності 13 «Оцінка справедливої вартості» - [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_068

45. Постанова «Про затвердження Порядку визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей»: постанова Кабінету Міністрів України від 22.01.1996р. №116

46. Постанова «Про затвердження Порядку подання фінансової звітності»: постанова Кабінету Міністрів України від 28.02.2000р. №419

47. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999р.№291

48. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку: наказ Міністерства фінансів України від 24.05.1995р. №88

49. Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань : наказ Міністерства фінансів України від 02.09.2014р. №879

50. Наказ «Про примітки до річної фінансової звітності» : наказ Міністерства фінансів України від 29.11.2000р. №302

51. Наказ «Про затвердження типових форми з обліку та списання основних засобів суб'єктами державного сектору та порядку їх складання»: наказ Міністерства фінансів України від 13.09.2016р. №818

52. Наказ «Про затвердження типових форм первинного обліку»: наказ Міністерства статистики України від 29.12.1995р. №352

53. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів: наказ Міністерства фінансів України від 30.09.2003р. №561

54. Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємств: наказ Міністерства фінансів України від 27.06.2013р. №635

55. Панасенко А. П. Проблеми основних засобів у бухгалтерському обліку / А. П. Панасенко // Держава та регіони. – 2008. – № 3. – С. 407-410.

56. Гавриловська Л.М., Лук'яненко Л.І. Проблемні аспекти обліку основних засобів в умовах процесу адаптації вітчизняної системи бухгалтерського обліку до міжнародних стандартів [Цит. 28.01.2018] Доступний з: <https://www.econa.org.ua/index.php/econa/article/viewFile/961/pdf_636>

57. Державний класифікатор України «Класифікація основних фондів»: наказ Державного комітету України по стандартизації, метрології та сертифікації від 19.08.1997р. №507

58. Василішин С.І., Тредіт В.Є. Напрями вдосконалення амортизації основних засобів сільськогосподарських підприємств/ С.І. Василішин, В.Є. Тредіт// - БізнесІнформ. – 2014. - №12. – С. 383-388.

59. Подмешальська Ю.В., Варваріна Ю.О. Особливості визначення строку експлуатації основних засобів у бухгалтерському обліку/Ю.В. Подмешальська, Ю.О. Варваріна// - Економіка і суспільство. – 2017. – Вип.8. – С.790-793.

60. Ляшенко В.О., Пластун О.Л. Науково-методичний підхід до визначення справедливої вартості основних засобів./ В.О. Ляшенко, О.Л. Пластун// - Молодий вчений. – 2016. – Ч.1, №1 (28). – С. 105-109.

61. Янів І.В. Сучасні проблеми обліку основних засобів [Цит. 28.01.2018] Доступний з: <http://www.rusnauka.com/17_AND_2011/Economics/7_89670.doc.htm>

62. Бездушна Ю.М. Удосконалення обліку витрат на ремонт та поліпшення основних засобів. [Цит. 28.01.2018] Доступний з: <http://molodyvcheny.in.ua/files/journal/2015/4/10.pdf>

63. Богуцька Л.Т. Інвестиційна нерухомість як об'єкт облікової політики підприємства. [Цит. 28.01.2018] Доступний з: <http://www.visnyk-ekon.uzhnu.edu.ua/images/pubs/45/2/45_2_064-067_Богуцька.pdf>

64. Валькова Н.В. Аналіз проблем обліку безоплатно одержаних необоротних активів. [Цит. 28.01.2018] Доступний з: https://www.econa.org.ua/index.php/econa/article/viewFile/767/pdf_390

65. Головченко Н.В. Удосконалення методики бухгалтерського обліку орендних операцій. – [Цит. 28.01.2018] Доступний з: <http://www.irbis-nbuv.gov.ua/ /econrig_2011_4_43.pdf>

66. Грінько А.П. Методологія та організація бухгалтерського обліку відтворення основного капіталу: дис. к.е.н. : 08.00.09 /Грінько А.П.– Х. : ХДУХТ, 2015. - 368с.

67. Даниленко О. Шляхи удосконалення організації обліку основних засобів та інвестиційної нерухомості. – [Цит. 28.01.2018]. Доступний з: <https://www.pspaudit.com.ua/ua/pressroom/practice/751.html>

68. Дерій В.А., Камінська Т.Г. Облік і аналіз капітальних інвестицій для забезпечення розвитку процесу виробництва. – [Цит. 28.01.2018]. Доступний з: <http://www.problecon.com/export_pdf/problems-of-economy-2015-3_0-pages-258_266.pdf>

69. Занько Б.М. Стан та удосконалення обліку витрат на ремонти і поліпшення основних засобів. – [Цит. 28.01.2018]. Доступний з: <http://www.irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/ /Oif_apk_2014_4_5.pdf>

70. Касич А.О., Телешун А.А. Проблеми обліку основних засобів у сільському господарстві. – [Цит. 28.01.2018]. Доступний з: <https://fp.cibs.ubs.edu.ua/files/1603/16kaovsg.pdf>

71. Коба О.В., Катькало С.О., Павленко А.І. Облік орендних операцій. – [Цит. 28.01.2018]. Доступний з: < http://www.vestnik-econom.mgu.od.ua/journal/2016/17-2016/35.pdf>

72. Крот Ю. Ліквідація основних засобів: особливості обліку та документального оформлення. – [Цит. 28.01.2018]. Доступний з: <http://irbis-nbuv.gov.ua/boau_2015_2-3_4.pdf.>

73. Лебедик Г.В. Облік і аналіз операцій з оренди основних засобів: дис. к.е.н.:08.00.09 – Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)/Лебедик Г.В. – К.:КНЕУ, 2012. – 190с.

74. Левченко О.П.Проблеми організації обліку основних засобів та шляхи їх вирішення. – [Цит. 28.01.2018]. Доступний з: <http://molodyvcheny.in.ua/files/journal/2017/1/193.pdf>

75. Леонова Ю.О. Особливості обліку основних засобів в умовах дії Податкового кодексу України. – [Цит. 28.01.2018]. Доступний з: <http://global-national.in.ua/archive/16-2017/173.pdf>

76. Лисиченко О.О. Організація та методика обліку основних засобів за компонентами. – [Цит. 28.01.2018]. Доступний з: <http://dspace.kntu.kr.ua/jspui/bitstream/123456789/4060/1/17.pdf>

77. Литвинець Ю.І. Зменшення корисності активів: методика розрахунку та документальне оформлення. – [Цит. 28.01.2018]. Доступний з: <http://www.vestnik-econom.mgu.od.ua/journal/2016/15-2016/32.pdf>

78. Літвінчук І. Переоцінюємо основні засоби за МСФЗ:інструкція для бухгалтера//Все про бухгалтерський облік. - №12. – 07 лютого 2018р. – С.14-18

79. Мартиненко О.В., Гарна С.О., Шнурко А.М. Сутність та особливості інвентаризації основних засобів. – [Цит. 28.01.2018]. Доступний з: <http://base.dnsgb.com.ua/files/journal/Innovastijna-ekonomika/IE-4(42)-2013/InnEco_4-42-2013_306-309.pdf>

80. Матієшин М.М. Організаційні основи побудови обліку консервації основних засобів будівельних підприємств. – [Цит. 28.01.2018]. Доступний з: <http://irbis-nbuv.gov.ua/ /Torg_2014_16_29.pdf>

81. Ночовна Ю.О., Радевич Т.В. Протиріччя та проблеми обліку капітальних інвестицій. – Цит. 28.01.2018]. Доступний з: <http://www.agrosvit.info/pdf/13-14_2016/5.pdf>

82. Островерха Р.Е. Організація обліку: навч. посіб./ Р.Е. Островерха. – К.:ЦУЛ, 2017. – 408с.

83. Охрамович О.Р. Організація первинного обліку консервації та розконсервації основних засобів на підприємстві. – [Цит. 28.01.2018]. Доступний з: <http://irbis-nbuv.gov.ua/ /Na_2013_5_8.pdf>

84. Радіонова Н.Й., Ременюк Л.М. Шляхи удосконалення бухгалтерського обліку і контролю основних засобів. – [Цит. 28.01.2018]. Доступний з: <http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/11_2015/75.pdf>

85. Рорат В. Внесення ОЗ до СК:облік в інвестора й отримувача. – [Цит. 28.01.2018]. Доступний з: <https://online.dtkt.ua/Book/«ДК»%20№07-2013.epub/navPoint-4>

86. Самбурська Н. І. Обліково-аналітичне забезпечення управління основними засобами: теорія і практика (на прикладі підприємств водопровідно-каналізаційного господарства): монографія / Н. І. Самбурська. – Полтава: РВВ ПУЕТ, 2015. –с. 289.

87. Самчик М.Ю. Бухгалтерський облік та внутрішній аудит витрат на ремонт основних засобів підприємств: дис. к.е.н. : 08.00.09 /Самчик М.Ю.– Ж. : ЖДТУ, 2017. - 180с.

88. Свіцельська В.В. Справедлива вартість у контексті МСФЗ 13 «Оцінка за справедливою вартістю». – [Цит. 28.01.2018]. Доступний з: < http://ven.ztu.edu.ua/article/view/50130>

89. Следь, О. М. Удосконалення системи показників оцінки оновлення основних засобів виробництва // Економічний аналіз : зб. наук. праць – Тернопіль : Видавничо-поліграфічний центр Тернопільського національного економічного університету “Економічна думка”, 2013. – Том 14. – № 3. – С. 203-210.

90. Харламова О.В.Особливості інвентаризації для складання МСФЗ-звітності. – [Цит. 28.01.2018]. Доступний з: <http://www.vestnik-econom.mgu.od.ua/journal/2015/11-2015/65.pdf>

91. Чудовець В.В., Жураковська І.В. Проблеми обліку інвестиційної нерухомості за національними та міжнародними стандартами. – [Цит. 28.01.2018]. Доступний з: <http://nbuv.gov.ua/UJRN/binf_2016_3_26.>

92. Швець Н.В., Бродський О.Л. Проблемні питання аналізу основних засобів підприємства. – [Цит. 28.01.2018]. Доступний з: <http://www.business-inform.net/pdf/2012/8_0/159_162.pdf>

93. Шевченко Н.О. Проблеми та шляхи удосконалення обліку основних засобів в сільськогосподарських підприємствах. – [Цит. 28.01.2018]. Доступний з: < http://www.irbis-nbuv.gov.ua/ /zhpumus_2014_84_25.pdf>

94. Шматковська Т. О. Напрями удосконалення облікового процесу операцій з основними засобами на виробничому підприємстві / Шматковська Т. О., Ракуцька О. М. // Материали за 9-а международна научна практична конференция «Новината за напреднали наука». – 2013. – Том 8. Икономики : София. «Бял ГРАД-БГ» ООД. – С. 14–16.

95. Щирська О.В. Облік і внутрішній контроль амортизації основних засобів: теорія і методологія: дис. к.е.н. : 08.00.09 /Щирська О.В.– К. : НАСОА, 2015. - 189с.

96. Юлін А. Переоцінка основних засобів:відображаємо в податково-прибутковому обліку// Все про бухгалтерський облік. - №12. – 07 лютого 2018р. – С.19-21.

97. Юрченко О.А. Продаж (реалізація) основних засобів на підприємстві: бухгалтерський та податковий підхід. – [Цит. 28.01.2018]. Доступний з: <http://194.44.12.92:8080/jspui/bitstream/123456789/1926/1/Юрченко.pdf>

98. Яцунська О.С. Процедура зменшення корисності основних засобів: організаційно-методичні аспекти – [Цит. 28.01.2018]. Доступний з: <http://www.irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/ binf_2016_8_22>

99. Ведение бухгалтерского и налогового учета в прикладном решении «1С:Управление торговым предприятием 8 для Украины» редакция 1.2. Методические материалы для слушателя сертифицированных курсов. – М.:ООО «1С», 2011. – 555с.

100. Степаненко О.І., Чернишенко Я.Г. Теоретично-практичні підходи до процесу документування облікової інформації про основні засоби підприємства: сучасність та перспективи розвитку / О. І. Степаненко, Я. Г. Чернишенко // Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія: Економічні науки / М-во освіти і науки України, Херсон. держ. ун-т– Х.: Гельветика, 2015. – Вип. 15, ч. 3. – С. 155–161.

101. Бабіч В.В. Фінансовий облік (облік активів): Навч. посіб. / В.В. Бабіч, С.В. Сагова. - К.: КНЕУ, 2006. - 282 с.

102. Скирпан О.П. Фінансовий облік: Навчальний посібник. / О.П. Скирпан, М.С.Палюх. - Тернопіль: ТНЕУ, 2008. - 407 с.

103. Бухгалтерський облік: Навч.-метод. посібник для самост. вивч. дисц. /Л.Г. Ловінська, Л.В. Жилкіна, О.М. Голенко та ін. - К.: КНЕУ, 2002. - 370 с.

104. Сук Л.К. Фінансовий облік : навч. посіб. / Л.К. Сук, П.Л. Сук. - К.:Знання, 2010. - 631 с.

105. Облік основних засобів. Спецвипуск/ Все про бухгалтерський облік. – 2016.- №120. – 30.12.2016. – 47С.

106. Кафка С.М. Облік лізингових (орендних) операцій. – [Цит. 28.01.2018]. Доступний з: <http://www.*spne.ukma.edu.ua/article/download/119796/114452*>

107. Авраменко О.І., Романенко Є.В. Проблеми організації обліку амортизації основних засобів в бухгалтерському і податковому обліку / О. І. Авраменко, Є. В. Романенко // Вісник Чернівецького торговельно-економічного інституту. Економічні науки. - 2011. - Вип. 3. - С. 346-350.

108. Масленніков Є.І., Мельник Ю.М. Методика обліку амортизації активів підприємств, розкриття основних теоретичних аспектів амортизації на мікро-та макрорівнях/ Є.І. Масленніков, Ю.М. Мельник// Економіка:реалії часу. – 2012. - №2(3). – С. 92-97.

109. Домбровська Н.Р. Особливості обліку вибуття основних засобів підприємства / Н. Р. Домбровська // Формування ринкової економіки : зб. наук. пр. / М-во освіти і науки України, ДВНЗ «Київ. нац. екон. ун-т ім. Вадима Гетьмана». – Київ : КНЕУ, 2015. – Вип. 33: Проблеми управління у великотоварних промислових формуваннях. – С. 540-548.

110. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» : наказ Міністерства фінансів України від 20.10.1999р. №246

111. Чернишенко Я.Г., Степаненко О.І. Проблеми обліку та документування операцій з реалізації необоротних активів, шляхи їх вирішення / Я. Г. Чернишенко, О. І. Степаненко // Вісник Одеського національного університету. Серія : Економіка. - 2016. - Т. 21, Вип. 6. - С. 189-195.

112. Яцунська О.С. Процедура зменшення корисності основних засобів: організаційно-методичні аспекти/ О.С. Яцунська// БізнесІнформ. – 2016. - №8. – С.130-140.

113. Коваленко О. Коли виникають податкові зобов'язання з ПДВ:усі правила. - - [Електронний ресурс]. – Режим доступу : https://uteka.ua/ua/publication/commerce-12-nalogi-i-otchetnost-10-kogda-voznikayut-nalogovye-obyazatelstva-po-nds-vse-pravila

114. Савицкая Г.В. Анализ хозяйственной деятельности предприятия: учебник/ Г.В. Савицкая. – М.:ИНФРА-М,2003. – 400с.

115. Багрій К.Л. Порівняльна характеристика методик проведення аналізу ефективності використання основних засобів у системі управління підприємством/ К.Л. Багрій // Вісник Чернівецького торговельно-економічного інституту. Економічні науки. - 2016. - Вип. 1. - С. 194-200.

116. Юрчишена Л.В., Волинець С.М. Аналіз ефективності використання основних засобів на підприємстві / Л. В. Юрчишена, С. М. Волинець. // Ефективна економіка. - 2011. - № 8.

ДОДАТОК А

Динаміка ступеня зносу основних засобів за 2009-2017рр.

Рік	2009р.	2010р.	2011р.	2012р.	2013р.	2014р.	2015р.	2016р.	2017р.
%	60,0	74,9	75,9	76,7	77,3	83,5	60,1	58,1	55,1

знос у									

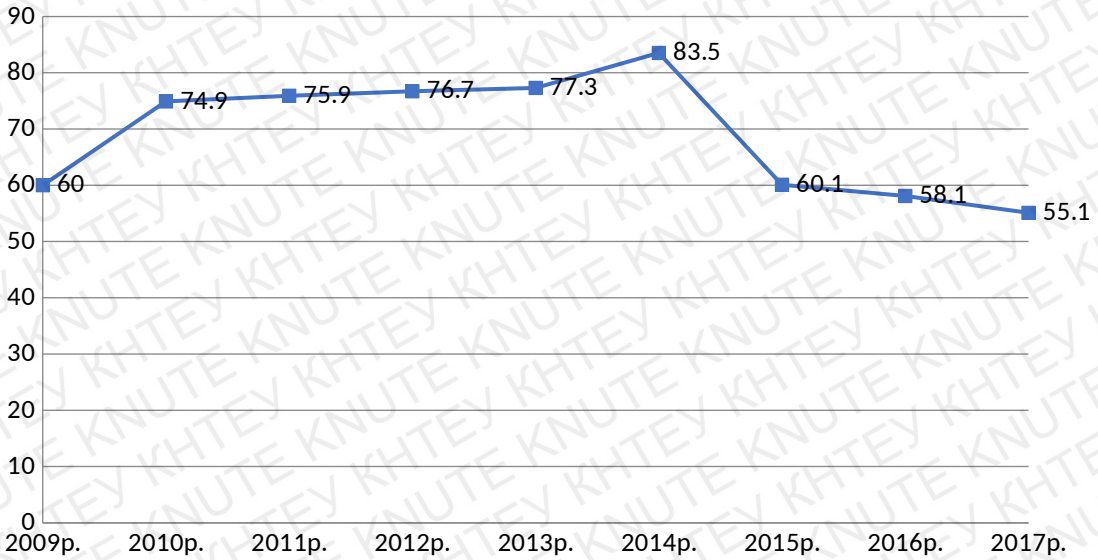


Рис. 1 Динаміка ступеня зносу основних засобів України за 2009-2017рр.

(за даними www.ukrstat.gov.ua)

ДОДАТОК Б

Вартість основних засобів за видами економічної діяльності за 2009-2012рр.

Показник	2009р.		2010р.		2011р.		2012р.	
	%	Млн. грн.	%	Млн. грн.	%	Млн. грн.	%	Млн. грн.
ВСЬОГО	**100**	**3825164**	**100**	**6540891**	**100**	**6912640**	**100**	**8625045**
С/г, мисливство, лісове господарство, рибальство та	2,73	104584	1,75	114443	1,72	118992	1,61	138660

рибництво								
Промисловість	25,38	970942	16,84	1101199	16,15	1116367	18,60	1603646
Будівництво	1,74	66486	0,96	63113	0,94	65297	0,88	75504
Торгівля та побутові послуги	2,59	98956	1,62	106254	1,79	123393	1,60	138139
Діяльність готелів та ресторанів	0,73	28008	0,47	31023	0,37	25786	0,34	28988
Діяльність транспорту т зв'язку	35,74	1366919	58,34	3816055	66,85	4620921	65,33	5634650
Фінансова діяльність	1,35	51521	0,84	54676	0,08	5805	0,46	39711
Операції з нерухомістю, оренда та інші послуги	19,5	745943	12,20	798044	11,08	766183	10,29	887738
Державне управління	1,23	46954	0,78	50971	0,07	4518	0,05	4657
Освіта	1,77	67544	1,11	72520	0,04	3010	0,04	3141
Охорона здоров'я та соціальна допомога	1,81	69210	0,95	62377	0,18	12301	0,16	13431
Надання комунальних послуг, діяльність у сфері культури та спорту	5,44	208097	4,13	270216	0,72	50067	0,66	56780

ПРОДОВЖЕННЯ ДОДАТКА Б

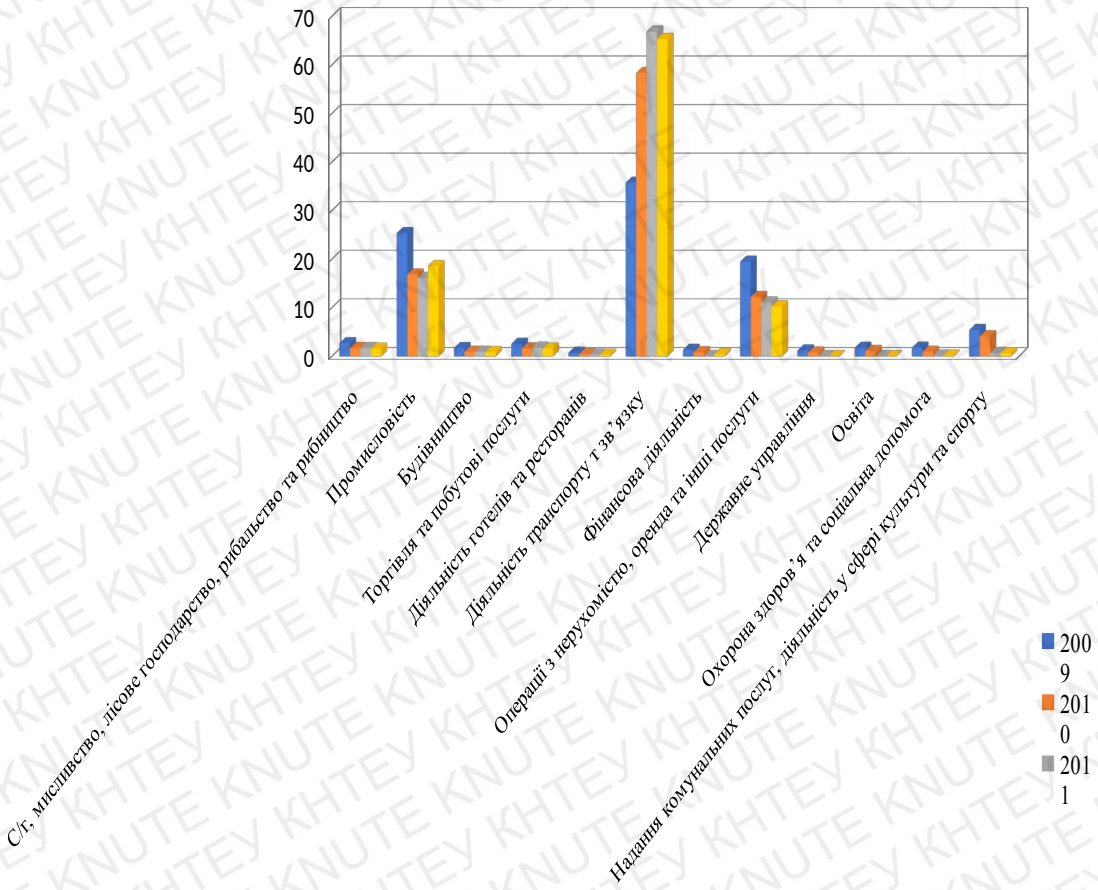


Рис. 1 Динаміка вартості основних засобів України за видами економічної діяльності за 2009-2012рр.

ПРОДОВЖЕННЯ ДОДАТКА Б

Вартість основних засобів за видами економічної діяльності за 2013-2017рр.

Показник	2013р.		2014р.		2015р.		2016р.		2017р.	
	%	Млн. грн.	%	Млн. грн.	%	Млн. грн.	%	Млн. грн.	%	Млн. грн.
ВСЬОГО	**100**	**9942810**	**100**	**13305737**	**100**	**7182413**	**100**	**7684967**	**100**	**7285977**
С/г, мисливство, лісове господарство, рибне господарство	3,14	312026	2,58	342784	5,85	420338	7,04	540934	9,38	683243
Промисловість	17,59	1749110	14,56	1937821	53,5	3842517	39,99	3072954	33,69	2454483
Будівництво	0,83	82646	0,48	64352	0,86	62090	0,95	72810	1,08	78704
Оптова та роздрібна торгівля, ремонт транспорту	1,24	123041	0,94	125507	1,88	135378	2,28	175422	2,68	195377
Транспорт, складське господарство, поштова та кур'єрська діяльність	64,40	6403272	73,30	9752902	19,75	1418312	20,33	1562079	17,57	1280369
Тимчасове розміщення та організація харчування	0,33	32622	0,20	27276	0,39	27985	0,39	29772	0,40	28786
Інформація та телекомунікації	0,71	70222	0,52	69440	1,07	76546	1,23	94243	1,53	111757
Фінансова та страхова діяльність	0,57	57048	0,37	49718	0,71	51238	0,92	70977	0,91	66275
Операції з нерухомим майном	6,56	652366	4,01	533328	9,28	666855	10,46	804040	12,75	928615
Професійна, наукова та технічна діяльність	0,35	35188	0,22	29626	0,44	31347	0,50	38671	0,48	35319
Діяльність у сфері адміністративного та допоміжного обслуговування	3,83	380938	2,51	333493	5,67	407506	15,28	1173933	18,89	1376683
Державне управління й оборона, обов'язкове соціальне страхування	0,004	380	0,003	389	0,01	581	0,01	615	0,004	264
Освіта	0,03	3246	0,02	3117	0,04	3117	0,05	3596	0,05	3785
Охорона здоров'я та надання соціальної допомоги	0,14	14001	0,08	11124	0,18	12912	0,28	21245	0,24	17359
Мистецтво, спорт, розваги та відпочинок	0,25	24684	0,17	23038	0,33	23581	0,27	20901	0,31	22306
Надання інших видів послуг	0,02	2020	0,01	1822	0,03	2110	0,04	2775	0,04	2652

ПРОДОВЖЕННЯ ДОДАТКА Б

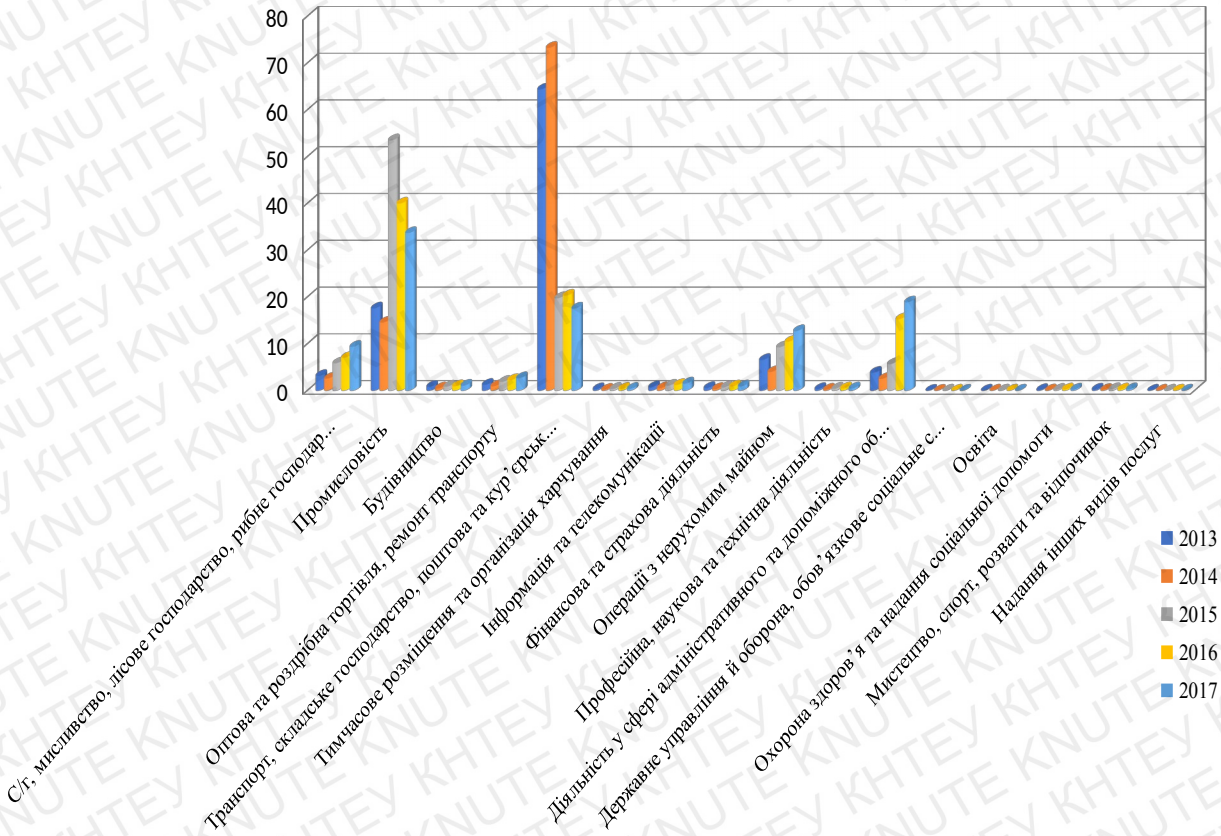


Рис. 2 Динаміка вартості основних засобів України за видами економічної діяльності за 2013-2017рр.

ДОДАТОК В

Характеристика діючої нормативно - правової бази з обліку та оподаткування основних засобів

№ пор.	Нормативний документ	Основні положення	При розкритті яких питань в роботі доцільно використовувати
1	Цивільний кодекс України, №435-IV-ВР, від 16.01.2003р.	Регулюються особисті немайнові та майнові відносини (цивільні відносини) [30]	Договірні відносини при здійсненні операцій купівлі-продажу основних засобів та набуття майнових прав
2	Господарський кодекс України, №436-IV-ВР, від 16.01.2003р.	Встановлює відповідно до Конституції України правові основи господарської діяльності, яка базується на різноманітності суб'єктів господарювання різних форм власності [31]	Порядок визнання об'єктів основних засобів при формуванні зареєстрованого капіталу підприємств
3	Податковий кодекс України, № 2755-VI-ВР, від 02.12.2010р.	Регулює відносини, що виникають у сфері справляння податків і зборів, визначає перелік податків та зборів, що справляються в Україні, та порядок їх адміністрування, платників податків та зборів, їх права та обов'язки, компетенцію контролюючих органів, відповідальність за порушення податкового законодавства [19]	Порядок оподаткування операцій руху основних засобів податком на прибуток, податком на додану вартість, податком на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки
4	Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», № 996-XIV-ВР, від 16.07.1999р.	Визначає правові засади регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні [32]	Порядок організації та методики бухгалтерського обліку, складання фінансової звітності, в тому числі щодо обліку основних засобів
5	Закон України «Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні», №2658-III-ВР, від 12.07.2001р.	Визначає правові засади здійснення оцінки майна, майнових прав та професійної оціночної діяльності в Україні, її регулювання [33]	Правові підстави формування справедливої вартості основних засобів

Продовження додатку В

6	Закон України «Про оцінку земель», № N 1378-IV-ВР, від 11.12.2003р.	Визначає правові засади проведення оцінки земель, професійної оціночної діяльності у сфері оцінки земель в Україні та спрямований на забезпечення проведення оцінки земель, в т.ч. інформаційного забезпечення оподаткування та ринку земель [34]	Порядок визначення справедливої вартості землі, як об'єкта основних засобів
7	Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», №73, МФУ, від 07.02.2013р.	Визначаються мета, склад і принципи підготовки фінансової звітності та вимоги до визнання і розкриття її елементів [35]	Порядок узагальнення інформації у формах фінансової звітності
8	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», №92, МФУ, від 27.04.2000р.	Визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про основні засоби, інші необоротні матеріальні активи та незавершені капітальні інвестиції в необоротні матеріальні активи, а також розкриття інформації про них у фінансовій звітності [22]	Порядок відображення операцій руху основних засобів в бухгалтерському обліку та узагальнення у звітності
9	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 14 «Оренда», №181, МФУ, від 28.07.2000р.	Визначає методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про оренду необоротних активів та її розкриття у фінансовій звітності [36]	Порядок відображення в бухгалтерському обліку операцій фінансової та оперативної оренди основних засобів та узагальнення у звітності
10	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід», №290, МФУ, від 29.11.1999р.	Визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про доходи підприємства та її розкриття у фінансовій звітності [37]	Порядок відображення у складі доходів операцій з основними засобами (оренда, продаж, збільшення корисності, безоплатне одержання тощо)

Продовження додатку В

11	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», №318, МФУ, від 31.12.1999р.	Визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства та її розкриття в фінансовій звітності [38]	Порядок відображення у складі витрат операцій з основними засобами (оренда, продаж, ліквідація, зменшення корисності,уцінка тощо)
12	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 19 «Об'єднання підприємств» №163, МФУ, від 07.07.1999р.	Визначає порядок відображення в обліку і звітності придбання інших підприємств та/або об'єднання видів їх діяльності, гудвілу, який виник при придбанні, а також розкриття інформації про об'єднання підприємств та/ або видів їх діяльності [39]	Розкриття сутності показника справедливої вартості основних та її визначення
13	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу та припинена діяльність», №617, МФУ, від 07.11.2003р.	Визначає методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про необоротні активи, утримувані для продажу, та групу активів, що належить до вибуття в результаті операції продажу, а також припинену діяльність та розкриття такої інформації у фінансовій звітності [40]	Порядок відображення в обліку операцій з продажу основних засобів та узагальнення у звітності
14	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 28 «Зменшення корисності активів», №817, МФУ, від 24.12.2004р.	Визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про зменшення корисності активів та її розкриття у фінансовій звітності [41]	Порядок відображення в бухгалтерському обліку втрат та вигід від зменшення корисності основних засобів
15	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 31 «Фінансові витрати», №415, МФУ, від 28.04.2006р.	Визначає методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про фінансові витрати та її розкриття у фінансовій звітності [42]	Порядок включення відсотків за користування кредитом банку при створенні (придбанні) некваліфікованих активів до їх первісної вартості, їх облік

			Продовження додатку В
16	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 32 «Інвестиційна нерухомість», №779, МФУ, від 02.07.2007р.	Визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про інвестиційну нерухомість та її розкриття у фінансовій звітності [43]	Порядок відображення в обліку та звітності операцій з інвестиційною нерухомістю, як об'єкта основних засобів
17	Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 «Основні засоби», Рада з МСБО, редакція станом на 01.01.2012р.	Призначений для обліку основних засобів, крім основних засобів, утримуваних для продажу, біологічних активів тощо [23]	Порядок відображення в обліку операцій з руху основних засобів згідно вимог міжнародних стандартів, проведення порівняльної характеристики
18	Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 17 «Оренда», Рада з МСБО, редакція станом на 01.01.2012р.	Призначений для обліку оренди основних засобів, крім інвестиційної нерухомості, біологічних активів тощо	Порядок відображення в обліку операцій з оренди основних засобів згідно вимог міжнародних стандартів, проведення порівняльної характеристики
19	Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 36 «Зменшення корисності активів», Рада з МСБО, редакція станом на 01.01.2012р.	Призначений для обліку зменшення корисності активів	Порядок відображення в обліку операцій зі зменшення корисності основних засобів згідно вимог міжнародних стандартів, проведення порівняльної характеристики
20	Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 40 «Інвестиційна нерухомість», Рада з МСБО, редакція станом на 01.01.2012р.	Застосовується при визнанні й оцінці інвестиційної нерухомості та розкритті інформації про неї	Порядок відображення в обліку операцій з інвестиційною нерухомістю згідно вимог міжнародних стандартів, проведення порівняльної характеристики
21	Міжнародний стандарт фінансової звітності 5 «Непоточні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність», Рада з МСБО, редакція станом на 01.01.2012р.	Полягає у визначенні бухгалтерського обліку активів, утримуваних для продажу, та поданні і розкритті інформації щодо припиненої діяльності	Порядок відображення в обліку операцій з продажу основних засобів згідно вимог міжнародних стандартів, проведення порівняльної характеристики
22	Міжнародний стандарт фінансової звітності 13 «Оцінка справедливої вартості», Рада з МСБО,	Визначає справедливу вартість, містить концептуальну основу її оцінки та розкриття у	Порядок визначення справедливої вартості основних засобів згідно вимог міжнародних

	редакція станом на	звітності [44]	стандартів, проведення
			Продовження додатку В
	01.01.2012р.		порівняльної характеристики
23	Постанова «Про затвердження Порядку визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей», №116, КМУ, від 22.01.1996р.	Встановлює механізм визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей [45]	Визначення порядку відшкодування недостач об'єктів основних засобів, які встановлено в результаті інвентаризації
24	Постанова «Про порядок консервації основних виробничих фондів підприємств», №1183, КМУ, від 28.10.1997р.	Визначає порядок підготовки до консервації, проведення консервації та розконсервації основних виробничих фондів підприємств	Порядок проведення та документального оформлення консервації та розконсервації об'єктів основних засобів
25	Постанова «Про затвердження Порядку подання фінансової звітності», №419, КМУ, від 28.02.2000р.	Визначає порядок подання фінансової звітності всіма суб'єктами господарювання [46]	Визначення термінів складання та подання фінансової звітності, яка містить дані щодо наявності та руху основних засобів
26	Інструкція з бухгалтерського обліку податку на додану вартість, №141, МФУ, від 01.07.1997р.	Визначає порядок відображення в системі рахунків бухгалтерського обліку операцій з обліку ПДВ	Порядок визначення кореспонденції рахунків з обліку податкового кредиту та податкового зобов'язання з ПДВ при здійсненні операцій з основними засобами
27	Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, №291, МФУ, 30.11.1999р.	Встановлює призначення і порядок ведення рахунків бухгалтерського обліку для узагальнення методом подвійного запису (крім банків, бюджетних організацій і установ та підприємств, що складають звітність за міжнародними стандартами фінансової звітності) [47]	Порядок визначення кореспонденції рахунків бухгалтерського обліку наявності та руху основних засобів та використання способу подвійного запису
28	Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, №88, МФУ, 24.05.1995р.	Встановлює порядок створення, прийняття і відображення у обліку, а також зберігання первинних документів, облікових регістрів, бухгалтерської та іншої звітності, що грунтується на даних	Вимоги до формування та заповнення первинних документів з обліку основних засобів, способів їх створення

		бухгалтерського обліку [48]	
			Продовження додатку В
29	Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань, №879, МФУ, від 02.09.2014р.	Визначає порядок проведення інвентаризації активів і зобов'язань та оформлення її результатів [49]	Порядок проведення, документального оформлення та відображення в обліку результатів інвентаризації основних засобів
30	Наказ «Про затвердження форми Податкової декларації з податку на прибуток підприємств», №897, МФУ, від 20.10.2015р.	Визначає форму податкової декларації з податку на прибуток	Порядок розкриття інформації щодо основних засобів у податковій декларації з податку на прибуток
31	Наказ «Про затвердження форми податкової накладної та Порядку заповнення податкової накладної», № 130, МФУ, від 31.12.2015р.	Визначає форму та порядок складання податкової накладної	Порядок оформлення податкової накладної та її реєстрації при здійсненні операцій з основними засобами при оподаткуванні ПДВ
32	Наказ «Про форм та Порядку заповнення і подання податкової звітності з податку на додану вартість», №21, МФУ, від 28.01.2016р.	Визначає форму та порядок складання і подання податкової декларації з ПДВ	Порядок розкриття операцій з оподаткування ПДВ об'єктів основних засобів у податкові декларації
33	Лист «Щодо застосування критеріїв суттєвості в бухгалтерському обліку», № 04230-04108, МФУ, від 29.07.2003р.	Визначає методичні рекомендації щодо застосування показника суттєвості в бухгалтерському обліку	Порядок визначення рівня суттєвості для проведення переоцінки об'єктів основних засобів
34	Наказ «Про примітки до річної фінансової звітності», №302, МФУ, від 29.11.2000р.	Визначає форму та структуру приміток до річної фінансової звітності [50]	Порядок розкриття інформації щодо руху основних засобів у примітках до річного фінансового звіту
35	Наказ «Про затвердження типових форми з обліку та списання основних засобів суб'єктами державного сектору та порядку їх складання», №818, МФУ, від 13.09.2016р.	Застосовується при складанні типових форм з обліку та списання основних засобів розпорядниками бюджетних коштів [51]	Порядок первинного обліку наявності та руху основних засобів, в тому числі і суб'єктами господарювання незалежно від форми власності
36	Наказ «Про затвердження типових форм первинного	Застосовується при складанні типових форм з обліку та списання основних	Порядок первинного обліку наявності та руху основних засобів (наразі

	обліку», №352, МСУ, від 29.12.1995р.	засобів підприємств ата організаціями України [52]	форми чинними, проте є застарілими)
			Продовження додатку В
37	Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів, №561, МФУ, від 30.09.2003р.	Визначають порядок визнання, класифікації основних засобів, їх оцінки, відображення в системі рахунків обліку руху основних засобів [53]	Порядок класифікації та відображення в обліку господарських операцій з надходження, вибуття, амортизації, поліпшення та ремонтів основних засобів тощо
38	Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємств, №635, МФУ, від 27.06.2013р.	Визначають порядок формування та зміни облікової політики підприємства [54]	Формування облікової політики підприємства в частині обліку основних засобів та організації обліку предмета дослідження
39	Державний класифікатор України «Класифікація основних фондів», №507, ДКУСМС, від 19.08.1997р.	Визначає класифікацію основних фондів для потреб статистики [57]	Визначення класифікації основних засобів

ДОДАТОК Г

Огляд спеціальної літератури з питань обліку, оподаткування і аналізу основних засобів

№ пор.	Джерело	Використання в роботі для удосконалення обліку, аналізу і контролю (аудиту)
1	Бездушна Ю.М. Удосконалення обліку витрат на ремонт та поліпшення основних засобів. - Режим доступу: http://molodyvcheny.in.ua/files/journal/2015/4/10.pdf [62]	Удосконалення методики обліку ремонтів та поліпшень основних засобів, а також оподаткування даних операцій
2	Богуцька Л.Т. Інвестиційна нерухомість як об'єкт облікової політики підприємства. – Режим доступу: http://www.visnyk-ekon.uzhnu.edu.ua/images/pubs/45/2/45_2_064-067_Богуцька.pdf [63]	Розробка облікової політики підприємства в частині обліку інвестиційної нерухомості
3	Валькова Н.В. Аналіз проблем обліку безоплатно одержаних необоротних активів. – Режим доступу: https://www.econa.org.ua/index.php/econa/article/viewFile/767/pdf_390 [64]	Порядок формування первісної вартості безоплатно одержаних основних засобів, відображення в обліку доходів від здійснення таких операцій
4	Головченко Н.В. Удосконалення методики бухгалтерського обліку орендних операцій. – Режим доступу: http://www.irbis-nbuv.gov.ua//econrig_2011_4_43.pdf [65]	Запропонована кореспонденція рахунків з обліку фінансової та оперативної оренди основних засобів
5	Грінько А.П. Методологія та організація бухгалтерського обліку відтворення основного капіталу: дис. к.е.н. : 08.00.09 /Грінько А.П.– Х. : ХДУХТ, 2015. - 368с. [66]	Відображення в інформаційній системі об'єкта основного капіталу формування балансової політики в частині основного капіталу через облікову політику та прийоми креативного обліку
6	Даниленко О. Шляхи удосконалення організації обліку основних засобів та інвестиційної нерухомості. – Режим доступу: https://www.pspaudit.com.ua/ua/pressroom/practice/751.html [67]	Методика ведення обліку основних засобів та інвестиційної нерухомості згідно вимог міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (фінансової звітності)
7	Дерій В.А., Камінська Т.Г. Облік і аналіз капітальних інвестицій для забезпечення розвитку процесу виробництва. – Режим доступу: http://www.problecon.com/export_pdf/problems-of-economy-2015-3_0-pages-258_266.pdf [68]	Удосконалення методики аналізу капітальних інвестицій у створення основних засобів
8	Занько Б.М. Стан та удосконалення обліку витрат на ремонти і поліпшення основних засобів. – Режим доступу: http://www.irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv//Oif_apk_2014_4_5.pdf [69]	Організація обліку поточного та капітального ремонту основних засобів

		Продовження додатка Г
9	Зінкевич О.В. Облік і аналіз основних засобів в управлінні реальними інвестиціями: дис. к.е.н. : 08.00.09 / Зінкевич О.В. – Р. : НУВГП, 2015. - 272 с. [29]	Доповнення класифікації основних засобів як об'єкта реальних інвестицій, застосування науково-методичних підходів до аналізу основних засобів
10	Касич А.О., Телешун А.А. Проблеми обліку основних засобів у сільському господарстві. – Режим доступу: https://fp.cibs.ubs.edu.ua/files/1603/16kaovsg.pdf [70]	Проблемні аспекти переоцінки та амортизації основних засобів у сільському господарстві
11	Коба О.В., Катькало С.О., Павленко А.І. Облік орендних операцій. – Режим доступу: http://www.vestnik-econom.mgu.od.ua/journal/2016/17-2016/35.pdf [71]	Систематизовано порядок розрахунку орендної плати
12	Ковальов Д. Повністю замортизовані основні засоби. - Практичний посібник Основні засоби: облік особливих операцій. – К.:ТОВ «Редакція газети «Все про бухгалтерський облік». – С.291-300	Порядок списання (продовження терміну використання, кількісного обліку, переоцінки тощо) замортизованих основних засобів та їх оподаткування
13	Крот Ю. Ліквідація основних засобів: особливості обліку та документального оформлення. – Режим доступу: http://irbis-nbuv.gov.ua/boau_2015_2-3_4.pdf. [72]	Документальне оформлення операцій ліквідації основних засобів та на рахунках бухгалтерського обліку
14	Лебедик Г.В. Облік і аналіз операцій з оренди основних засобів: дис. к.е.н.:08.00.09 – Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)/Лебедик Г.В. – К.:КНЕУ, 2012. – 190с. [73]	Удосконалення категоріального апарату, формування записів з фінансової та оперативної оренди основних засобів, їх документальне оформлення
15	Левченко О.П.Проблеми організації обліку основних засобів та шляхи їх вирішення. – Режим доступу: http://molodyvcheny.in.ua/files/journal/2017/1/193.pdf [74]	Організації обліку та облікової політики відносно основних засобів, проведення їх інвентаризації
16	Леонова Ю.О. Особливості обліку основних засобів в умовах дії Податкового кодексу України. – Режим доступу: http://global-national.in.ua/archive/16-2017/173.pdf [75]	Удосконалення для потреб податкового обліку формування первісної вартості, витрат на ремонт та визначення термінів корисного використання
17	Лисиченко О.О. Організація та методика обліку основних засобів за компонентами. – Режим доступу: http://dspace.kntu.kr.ua/jspui/bitstream/123456789/4060/1/17.pdf [76]	Податковий та бухгалтерський облік, а також формування облікової політики в частині обліку основних засобів за компонентами
18	Литвинець Ю.І. Зменшення корисності активів: методика розрахунку та документальне оформлення. – Режим доступу: http://www.vestnik-econom.mgu.od.ua/journal/2016/15-2016/32.pdf [77]	Порядок документального оформлення та розрахунку втрат/відновлення від зменшення корисності основних засобів
		Продовження додатка Г

19	Літвінчук І. Переоцінюємо основні засоби за МСФЗ:інструкція для бухгалтера//Все про бухгалтерський облік. - №12. – 07 лютого 2018р. – С.14-18 [78]	Порядок переоцінки основних засобів згідно МСФЗ
20	Мартиненко О.В., Гарна С.О., Шнурко А.М. Сутність та особливості інвентаризації основних засобів. – Режим доступу: http://base.dnsgb.com.ua/files/journal/Innovastijna-ekonomika/IE-4(42)-2013/InnEco_4-42-2013_306-309.pdf [79]	Розробка організаційної роботи з проведення інвентаризації основних засобів
21	Матієшин М.М. Організаційні основи побудови обліку консервації основних засобів будівельних підприємств. – Режим доступу: http://irbis-nbuv.gov.ua/ /Torg_2014_16_29.pdf [80]	Процес створення забезпечень для проведення консервації основних засобів, їх амортизації під час консервації та розробка алгоритму консервації основних засобів
22	Ночовна Ю.О., Радевич Т.В. Протиріччя та проблеми обліку капітальних інвестицій. – Режим доступу: http://www.agrosvit.info/pdf/13-14_2016/5.pdf [81]	Оцінка, первинний облік капітальних інвестицій при створенні основних засобів
23	Онищенко В.О. Облік у зарубіжних країнах:підручник/ В.О. Онищенко, М.І. Бондар, В.В. Дубовая. – К.:ЦУЛ, 2015. – 576с. [27]	Методика обліку основних засобів згідно МСФЗ
24	Онищенко В.П. Ліквідаційна вартість основних засобів:проблеми визначення. – Режим доступу: http://ppeu.stu.cn.ua/tmppdf/25.pdf [26]	Удосконалення порядку визначення ліквідаційної вартості об’єкта основних засобів
25	Островерха Р.Е. Організація обліку: навч. посіб./ Р.Е. Островерха. – К.:ЦУЛ, 2017. – 408с. [82]	Організація облікової політики, документообігу та обліку основних засобів
26	Охрамович О.Р. Організація первинного обліку консервації та розконсервації основних засобів на підприємстві. – Режим доступу: http://irbis-nbuv.gov.ua/ /Na_2013_5_8.pdf [83]	Розробка нормативно-правової бази та документування операцій з консервації (розконсервації) основних засобів підприємства
27	Радіонова Н.Й., Ременюк Л.М. Шляхи удосконалення бухгалтерського обліку і контролю основних засобів. – Режим доступу: http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/11_2015/75.pdf [84]	Організації та методики первинного обліку основних засобів та контролю наявності та руху основних засобів
28	Рорат В. Внесення ОЗ до СК:облік в інвестора й отримувача. – Режим доступу: https://online.dtkt.ua/Book/«ДК»%20№07-2013.epub/navPoint-4 [85]	Податковий облік внесення основних засобів до зареєстрованого капіталу підприємств, аналітичний та синтетичний облік
29	Самбурська Н. І. Обліково-аналітичне забезпечення управління основними засобами: теорія і практика (на прикладі підприємств водопровідно-каналізаційного	Методики та аналітичного забезпечення обліку основних засобів, а також діагностики і аналізу стану і

Продовження додатка Г

	господарства): монографія / Н. І. Самбурська. – Полтава: РВВ ПУЕТ, 2015. –с. 289. [86]	ефективності використання основних засобів
30	Самчик М.Ю. Бухгалтерський облік та внутрішній аудит витрат на ремонт основних засобів підприємств: дис. к.е.н. : 08.00.09 /Самчик М.Ю.– Ж. : ЖДТУ, 2017. - 180с. [87]	Удосконалення обліку та оподаткування ремонтів власних основних засобів, а також орендованих, аналітичного обліку та первинного обліку витрат на ремонт основних засобів
31	Свіцельська В.В. Справедлива вартість у контексті МСФЗ 13 «Оцінка за справедливою вартістю» - Режим доступу: http://ven.ztu.edu.ua/article/view/50130 [88]	Удосконалення методики визначення справедливої вартості на підставі міжнародних стандартів фінансової звітності
32	Следь, О. М. Удосконалення системи показників оцінки оновлення основних засобів виробництва // Економічний аналіз : зб. наук. праць – Тернопіль : Видавничо-поліграфічний центр Тернопільського національного економічного університету “Економічна думка”, 2013. – Том 14. – № 3. – С. 203-210. [89]	Методики аналізу показників формування та використання основних засобів
33	Харламова О.В.Особливості інвентаризації для складання МСФЗ-звітності. – Режим доступу: http://www.vestnik-econom.mgu.od.ua/journal/2015/11-2015/65.pdf [90]	Сутність та особливості методики інвентаризації, в тому числі основних засобів згідно вимог МСФЗ
34	Чудовець В.В., Жураковська І.В. Проблеми обліку інвестиційної нерухомості за національними та міжнародними стандартами. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/binf_2016_3_26. [91]	Порівняльна характеристика порядку відображення операцій з інвестиційною нерухомістю згідно вимог національних та міжнародних стандартів
35	Швець Н.В., Бродський О.Л. Проблемні питання аналізу основних засобів підприємства. – Режим доступу: http://www.business-inform.net/pdf/2012/8_0/159_162.pdf [92]	Методика оцінки морального та фізичного зносу основних засобів
36	Шевченко Н.О. Проблеми та шляхи удосконалення обліку основних засобів в сільськогосподарських підприємствах. – Режим доступу: http://www.irbis-nbuv.gov.ua/ /zhpumus_2014_84_25.pdf [93]	Обліку консервації основних засобів, її документального оформлення, а також відображення в обліку продажу основних засобів, які переведені до групи вибуття
37	Шматковська Т. О. Напрями удосконалення облікового процесу операцій з основними засобами на виробничому підприємстві / Шматковська Т. О., Ракуцька О. М. // Материали за 9-а международна научна практична конференция «Новината за напреднали наука». – 2013. – Том 8. Икономики : София. «Бял ГРАД-БГ» ООД. – С. 14–16. [94]	Обліку витрат та доходів від продажу основних засобів, які переведено до групи вибуття, а також витрат на поточний та капітальний ремонт об’єктів основних засобів

Продовження додатка Г

38	Щирська О.В. Облік і внутрішній контроль амортизації основних засобів: теорія і методологія: дис. к.е.н. : 08.00.09 /Щирська О.В.– К. : НАСОА, 2015. - 189с. [95]	Формування обліково-аналітичного забезпечення обліку та внутрішнього контролю амортизаційних відрахувань, удосконалення первинних документів та прийомів аудиту амортизації основних засобів
39	Юлін А. Переоцінка основних засобів:відображаємо в податково-прибутковому обліку// Все про бухгалтерський облік. - №12. – 07 лютого 2018р. – С.19-21. [96]	Порядок впливу результатів переоцінки основних засобів на об'єкт оподаткування податком на прибуток
40	Юрченко О.А. Продаж (реалізація) основних засобів на підприємстві: бухгалтерський та податковий підхід. – Режим доступу: http://194.44.12.92:8080/jspui/bitstream/123456789/1926/1/Юрченко.pdf [97]	Відображення в бухгалтерському та податковому обліку операцій продажу (реалізації) основних засобів
41	Яцунська О.С. Процедура зменшення корисності основних засобів: організаційно-методичні аспекти – Режим доступу: http://www.irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/binf_2016_8_22 [98]	Процедура зменшення корисності активів та її відображення в системі рахунків обліку

ДОДАТОК П

Кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку господарських операцій надходження основних засобів

№ пор.	Первинний документ	Зміст операції	Типова кореспонденція рахунків		Кореспонденція рахунків, яку застосовує підприємство		
			Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Сума, грн.
1	Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів	Оприбутковано ноутбук від постачальника	152	631	1521	631	13 627,78
2	Податкова накладна	Нарахований податковий кредит з ПДВ	641	631	6412	631	2 725,56
3	Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів, Інвентарна картка обліку основних засобів	Введено в експлуатацію ноутбук	104	152	104	1521	13 627,78
4	Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів	Отримано транспортні засоби як внесок до зареєстрованого капіталу	105	46	-	-	-
5	Податкова накладна	Нарахований податковий кредит з ПДВ	641	46	-	-	-
6	Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів, Інвентарна картка обліку основних засобів	Отримано безоплатно обладнання	104	424	-	-	-
7	Довідка бухгалтерії	Відображено дохід від безоплатно одержаного обладнання пропорційно сумі нарахованої амортизації	424	745	-	-	-
8	Акт інвентаризації основних засобів	Відображено надлишки інших основних засобів,	109	69	-	-	-

ПРОДОВЖЕННЯ ДОДАТКА П

		виявлені під час інвентаризації					
9	Довідка бухгалтерії	Визнано інший дохід в сумі нарахованої амортизації на суму надлишку основних засобів	69	746	-	-	-

ДОДАТОК Р

Кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку господарських операцій ремонтів та поліпшень основних засобів

№ пор.	Первинний документ	Зміст операції	Типова кореспонденція рахунків		Кореспонденція рахунків, яку застосовує підприємство		
			Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Сума, грн.
1	Акт приймання-передачі виконаних робіт, наданих послуг, Акт приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих основних засобів	Нарахована плата підрядній організації за проведення ремонту офісного обладнання	92	631	92	631	15 600,00
2	Податкова накладна	Нарахований податковий кредит з ПДВ	641	631	6412	631	3 120,00
3	Накладна, розрахунково-платіжна відомість зведена, відомість нарахування ЄСВ, відомість нарахування амортизації основних засобів	Відображено витрати на ремонт офісного обладнання господарським способом	92	201, 661, 651, 131	-	-	-
4	Акт приймання-передачі виконаних робіт, наданих послуг, Акт приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих основних засобів	Нарахована плата підрядній організації за поліпшення автомобіля	152	631	1522	631	22 391,15
5	Податкова накладна	Нарахований податковий кредит з ПДВ	641	631	6412	631	4 478,23
6	Інвентарна картка обліку основних засобів	Збільшено первісну вартість автомобіля за рахунок проведених поліпшень	105	152	105	1522	22 391,15
7	Накладна, розрахунково-платіжна відомість зведена, відомість	Відображено витрати на ремонт офісного обладнання	152	201, 661, 651, 131	-	-	-

ПРОДОВЖЕННЯ ДОДАТКА Р

	нарахування ЄСВ, відомість нарахування амортизації основних засобів	господарським способом					
8	Інвентарна картка обліку основних засобів	Збільшено первісну вартість автомобіля за рахунок проведених поліпшень	105	152	105	1522	-

ДОДАТОК Т

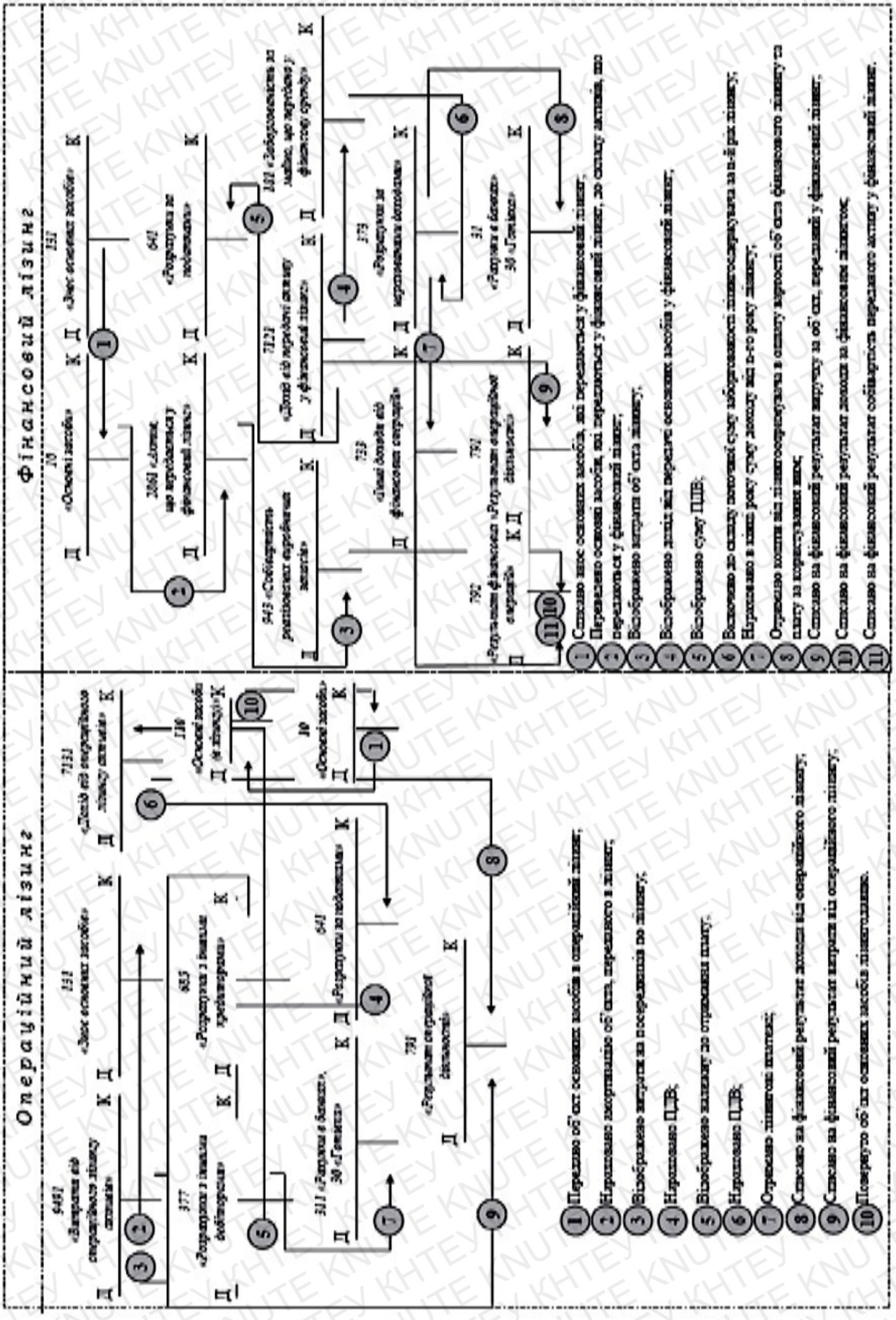
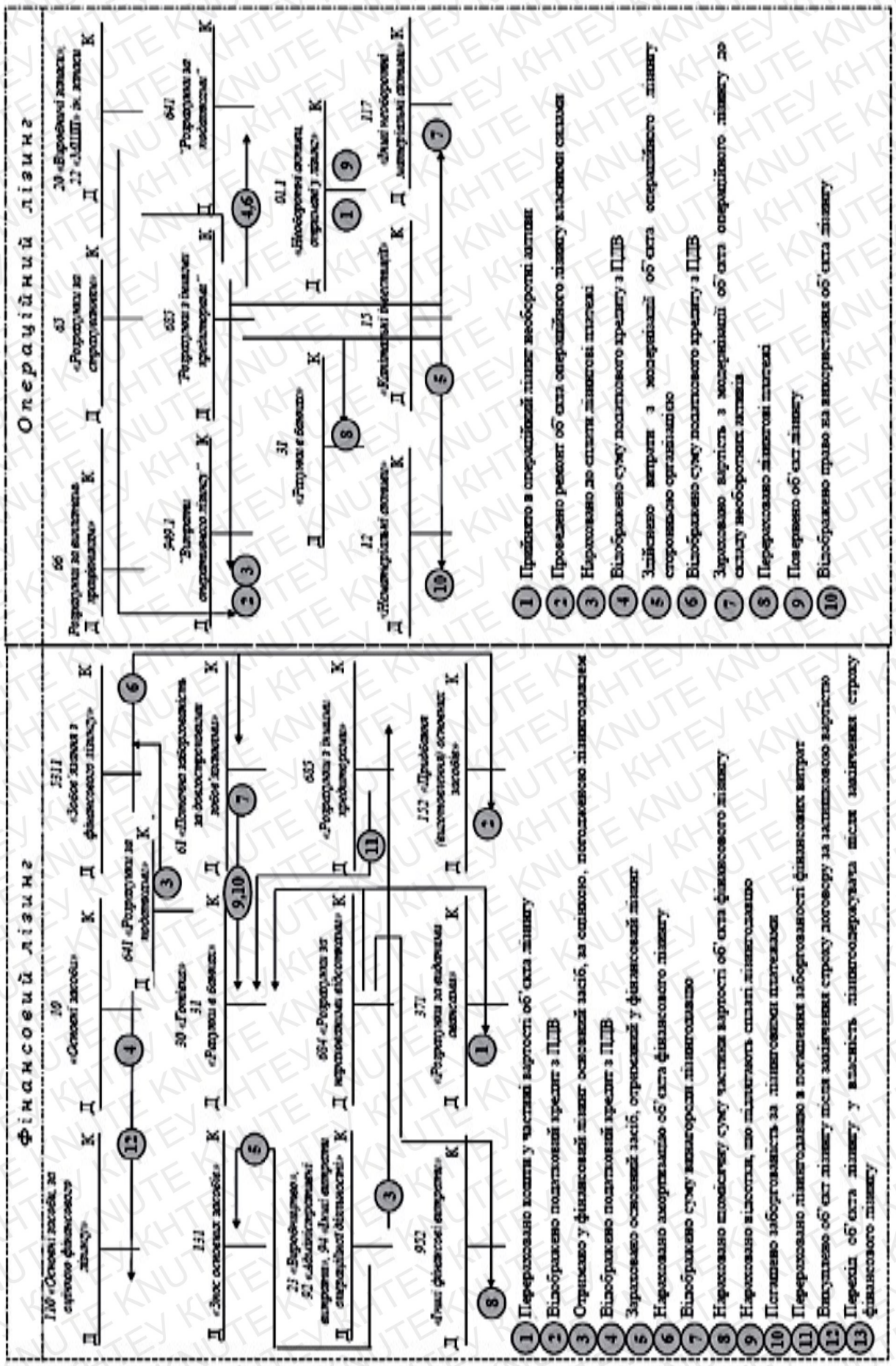

Операційний лізинг
Фінансовий лізинг
1) Передано об'єкт основних засобів в операційний лізинг;
2) Нараховано зношення об'єкта переданого в лізинг;
3) Відображено витрати на поточний ремонт по лізингу;
4) Нараховано ПДВ;
5) Відображено виторг за отриманий лізинг;
6) Нараховано ПДВ;
7) Отримано лізингові платежі;
8) Списано на фінансовий результат доходи від операційного лізингу;
9) Списано на фінансовий результат витрати від операційного лізингу;
10) Повернуто об'єкт основних засобів лізингодавцю.
1) Списано звіт основних засобів, які передаються у фінансовий лізинг;
2) Передано основні засоби, що передаються у фінансовий лізинг, до складу активів, що передаються у фінансовий лізинг;
3) Відображено витрати об'єкта лізингу;
4) Відображено дохід від передачі основних засобів у фінансовий лізинг;
5) Відображено суму ПДВ;
6) Включено до складу поточної суми заборгованості лізингоодержувача на найближчий лізинг;
7) Нараховано в цьому році суму доходу від лізингу;
8) Отримано кошти від лізингоодержувача в оплату вартості об'єкта фінансового лізингу та плату за користування ним;
9) Списано на фінансовий результат вартість об'єкт, переданий у фінансовий лізинг;
10) Списано на фінансовий результат доходи за фінансовим лізингом;
11) Списано на фінансовий результат собівартість переданого лізингу у фінансовий лізинг.

Рис. 1 Модель обліку орендних операцій у орендодавця [106]

ПРОДОВЖЕННЯ ДОДАТКА Т


Операційний лізинг
Фінансовий лізинг
1) Перераховано кошти у частині вартості об'єкта лізингу
2) Відображено податковий кредит з ПДВ
3) Отримано у фінансовий лізинг основний засіб, за списано, попередньо лізингодавцем
4) Відображено податковий кредит з ПДВ
5) Зараховано основний засіб, отриманий у фінансовий лізинг
6) Нараховано амортизацію об'єкта фінансового лізингу
7) Відображено суму лізингових лізингодавцю
8) Нараховано комісійну суму частини вартості об'єкта фінансового лізингу
9) Нараховано відсотки, що підлягають сплаті лізингодавцю
10) Погашено заборгованість за лізингодавцю платежами
11) Перераховано лізингодавцю в погашення заборгованості фінансових витрат
12) Внутрішнє об'єкт лізингу після закінчення строку договору за залишкової вартості
13) Перелік об'єкта лізингу у власність лізингоодержувача після закінчення строку фінансового лізингу

ДОДАТОК Х

Кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку господарських операцій амортизації основних засобів

№ опр.	Первинний документ	Зміст операції	Типова кореспонденція рахунків		Кореспонденція рахунків, яку застосовує підприємство		
			Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Сума, грн.
1	Відомість нарахування амортизації основних засобів	Нарахована амортизація знищувача документів	92	131	92	131	1 291,08
2	Довідка бухгалтерії	Відображено суму амортизації основних засобів на позабалансовому рахунку	09	-	09	-	1 291,08
3	Відомість нарахування амортизації основних засобів	Нарахована амортизація основних засобів виробничого призначення	23,91	131	-	-	-
4	Відомість нарахування амортизації основних засобів	Нарахована амортизація основних засобів, які використовуються в ході збуту	93	131	-	-	-

ДОДАТОК АА

Кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку господарських операцій вибуття основних засобів

№ по р.	Первинний документ	Зміст операції	Типова кореспонденція рахунків		Кореспонденція рахунків, яку застосовує підприємство		
			Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Сума, грн.
1	Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів	Переведено автомобіль до групи вибуття при продажу	286	105	286	105	1 467 789, 97
2	Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів	Відображено собівартість реалізованого автомобіля	943	286	943	286	1 467 789, 97
3	Відомість амортизації основних засобів	Списано накопичену амортизацію реалізованого автомобіля	131	105	131	105	1 780 565, 45
4	Накладна	Відображено дохід від реалізації автомобіля	680	712	680	712	2 500 000, 00
5	Податкова накладна	Нараховане податкове зобов'язання з ПДВ	712	641	712	6412	416 666, 67
6	Акт списання основних засобів	Відображено списання накопичувача за залишковою вартістю	976	104	976	104	2 278,11
7	Відомість амортизації основних засобів	Списано амортизацію ліквідованого накопичувача	131	104	131	104	253,14
8	Накладна	Оприбутковано запасні частини від ліквідації накопичувача	207	746	207	746	100,00
9.	Акт переоцінки основних засобів, Інвентарна картка обліку основних засобів	Проведено першу уцінку вартості транспортних засобів	975 131	105 105	- -	- -	- -

ПРОДОВЖЕННЯ ДОДАТКА АА

10	Акт переоцінки основних засобів, Інвентарна картка обліку основних засобів	Проведено уцінку вартості транспортних засобів в межах проведених раніше дооцінок	975 411 131	105 105 105	- - -	- - -	- - -
11	Акт переоцінки основних засобів, Інвентарна картка обліку основних засобів	Проведено першу дооцінку вартості транспортних засобів	105 411	411 131	- -	- -	- -
12	Акт переоцінки основних засобів, Інвентарна картка обліку основних засобів	Проведено дооцінку вартості транспортних засобів в межах проведених раніше уцінок	105 105 105	746 411 131	- - -	- - -	- - -
13	Довідка бухгалтерії	Відображено зменшення корисності обладнання	972	131	-	-	-
14	Довідка бухгалтерії	Відображено вигоди від відновлення корисності обладнання	131	742	-	-	-
15	Акт інвентаризації основних засобів	Відображено недостачу обладнання	976 131	104 104	-	-	-