

ЗАТВЕРДЖЕНО

Наказ Вищого навчального закладу Укоопспілки
«Полтавський університет економіки і торгівлі»
18 квітня 2019 року № 88-Н

Форма № П-4.04

**ВИЩИЙ НАВЧАЛЬНИЙ ЗАКЛАД УКООПСІЛКИ
«ПОЛТАВСЬКИЙ УНІВЕРСИТЕТ ЕКОНОМІКИ І ТОРГІВЛІ»**

Інститут економіки, управління та інформаційних технологій
Форма навчання заочна
Кафедра бухгалтерського обліку і аудиту

Допускається до захисту

Завідувач кафедри _____ доц. В.А. Кулик
«___» листопада 2019 р.

ДИПЛОМНА РОБОТА

**на тему: «Облік основних засобів підприємства та аналіз ефективності їх
використання: проблеми теорії та практики»**

(за матеріалами ПрАТ «Сіті-Маркет», м. Дніпро)

*зі спеціальності **071 «Облік і оподаткування»***

*за освітньою програмою **«Облік і аудит»***

*ступеня **«магістр»***

Виконавець роботи Пасюк Костянтин Костянтинович

_____ 26.11.2019 р.

Науковий керівник к.е.н., доцент Любимов Микола Олександрович

_____ 26.11. 2019 р.

Полтава – 2019

ЗАТВЕРДЖЕНО

Наказ Вищого навчального закладу Укоопспілки
«Полтавський університет економіки і торгівлі»

18 квітня 2019 року № 88-Н

**Вищий навчальний заклад Укоопспілки
«Полтавський університет економіки і торгівлі»**

ЗАТВЕРДЖУЮ

Завідувач кафедри
бухгалтерського обліку і аудиту
_____ д.е.н., доц. В.А.Кулик
«11» вересня 2018 р.

**Завдання та календарний графік
виконання дипломної роботи**

Студента спеціальності 071 «Облік і оподаткування»

Освітньої програми «Облік і аудит»

Прізвище, ім'я, по батькові Пасюка Костянтина Костянтиновича

Тема «Облік основних засобів підприємства та аналіз ефективності їх використання: проблеми теорії та практики»

Затверджена наказом ректора № 193-Н від «04» вересня 2018 р.

№ з/п	Назва етапів дипломної роботи	Строк виконання етапів роботи	Примітка
1	Вибір теми дипломної роботи	до 03.09.2018 р.	
2	Затвердження тем і наукових керівників	до 04.09.2018 р.	
3	Складання плану роботи, завдання та календарного графіку її виконання	до 10.09.2018 р.	
4	Опрацювання нормативних актів та літературних джерел	до 28.11.2018 р.	
5	Написання теоретичних розділів	до 22.04.2019 р.	
6	Виконання аналітичних розрахунків	до 03.09.2019 р.	
7	Подання дипломної роботи керівнику	до 16.09.2019 р.	
8	Робота по усуненню зауважень керівника, уточнення і доповнення практичного матеріалу, оформлення додатків до роботи	до 25.10.2019 р.	
9	Подання доопрацьованого варіанту роботи керівнику	до 31.10.2019 р.	
10	Подання роботи для перевірки на плагіат	до 15.11.2019 р.	
11	Подання дипломної роботи на кафедру	до 26.11.2019 р.	
12	Подання роботи на зовнішнє рецензування та отримання довідки про рекомендації щодо впровадження та використання результатів дослідження по дипломній роботі	до 29.11.2019 р.	
13	Захист дипломної роботи	за графіком	

Дата видачі завдання 11 вересня 2018 р.

Студент _____
(підпис)

Науковий керівник _____ к.е.н., доц. Любимов М.О.
(підпис) (науковий ступінь, вчене звання, ініціали та прізвище)

Результати захисту дипломної роботи

Дипломна робота оцінена на _____
(балів, оцінка за національною шкалою, оцінка за ECTS)

Протокол засідання ДЕК № ____ від «____» грудня 2019 р.

Секретар ДЕК _____
(підпис) (ініціали та прізвище)

ЗМІСТ

ВСТУП.....	3
РОЗДІЛ 1 ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ТА КОНТРОЛЮ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ПІДПРИЄМСТВА.....	6
1.1. Економічна сутність основних засобів та їх класифікація.....	6
1.2. Нормативно-правове регулювання, значення та завдання обліку і аналізу основних засобів.....	24
1.3. Характеристика фінансово-господарської діяльності та постановки облікової роботи на ПрАТ «Сіті-Маркет».....	34
Висновки за розділом 1	40
РОЗДІЛ 2 ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА ОБЛІКУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ.....	45
2.1. Організація обліку і документальне оформлення руху основних засобів	45
2.2. Методика синтетичного та аналітичного обліку основних засобів на підприємстві.....	55
2.3. Гармонізація обліку основних засобів підприємств відповідно до вимог міжнародних стандартів	72
Висновки за розділом 2	80
РОЗДІЛ 3 ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА АНАЛІЗУ СТАНУ, РУХУ І ЕФЕКТИВНОСТІ ВИКОРИСТАННЯ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ.....	83
3.1. Організація аналізу стану, руху і ефективності використання основних засобів підприємства.....	83
3.2. Методика аналізу стану, руху і ефективності використання основних засобів.....	92
3.3. Напрями підвищення ефективності використання основних засобів ..	99
Висновки за розділом 3	109
ВИСНОВКИ	112
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	121
ДОДАТКИ.....	131

ВСТУП

Актуальність теми. На сьогодні однією із головних проблем економіки України є подолання спаду виробництва на вітчизняних підприємствах та підтримання нормального відтворювального процесу на усіх його ланках. Основним завданням підприємств є підвищення ефективності використання матеріально-технічної бази підприємства в умовах гострої нестачі інвестиційних ресурсів. Найважливішою складовою матеріально-технічної бази є основні засоби.

Від точного та раціонального обліку яких залежить подальший процес відтворення, оновлення, поповнення та в кінцевому результаті – забезпеченість підприємства конкурентоспроможними, сучасними засобами праці. Розвиток даного напрямку економіки залежить, насамперед, від своєчасного отримання достовірної, надійної та повної обліково-економічної інформації. У зв'язку із цим, зростає роль і значення обліку основних засобів як важливішої функції управління підприємством.

Наявний порядок організації обліку операцій із основними засобами не дає змоги в повній мірі проводити аналіз ефективності утримання та використання цих активів, оскільки не забезпечує необхідною інформацією систему управління підприємством. Нечіткість нормативно-правового регулювання, численні зміни правової бази сприяли перекручуванню сутності основних засобів, відсутності взаємозв'язку між фінансовим та податковим обліком, що призвели до неоднозначного сприйняття фахівцями інформації про основні засоби. Вищенаведене зумовлює актуальність теми дослідження.

Сутність категорії «основні засоби» неодноразово ставали предметом дослідження науковців України та зарубіжних країн. Великий внесок у розроблення теоретичних основ і методологічних підходів до розв'язання проблеми обліку й контролю основних засобів та їх використання внесли Ф.Ф. Бутинець, Н.Г. Виговська, А.Г. Загородній, З.В. Задорожний, Я.Д. Крупка,

М.Ф. Огійчук, В.С. Рудницький, В.В. Сопко, Л.К. Сук, Н. О. Ткач, Б.Ф. Усач та інші вітчизняні і зарубіжні провідні вчені і економісти.

Незважаючи на значні напрацювання вчених на сьогодні єдності поглядів на категорію «основні засоби», особливості її обліку та контролю не досягнуто. Тому виникає потреба у подальших дослідженнях даного аспекту.

Мета і завдання роботи. Метою дипломної роботи є вивчення, систематизація і обґрунтування теоретичних і методичних аспектів обліку і аналізу основних засобів, розробка рекомендацій даних аспектів та виявлення шляхів їх подальшого вдосконалення для забезпечення ефективного функціонування підприємств у сучасних умовах господарювання.

Досягнення поставленої мети передбачає постановку і розв'язання таких основних завдань:

- уточнити економічну сутність основних засобів та їх класифікацію;
- дослідити нормативно-правове регулювання, значення та завдання обліку і аналізу основних засобів;
- охарактеризувати фінансово-господарську діяльність та постановку облікової роботи на ПрАТ «Сіті-Маркет»;
- критично оцінити сучасний стан організації обліку і документального оформлення руху основних засобів;
- дослідити питання методики синтетичного та аналітичного обліку основних засобів на підприємстві;
- дослідити можливості гармонізації обліку основних засобів підприємств відповідно до вимог міжнародних стандартів;
- дослідити питання організації аналізу стану, руху і ефективності використання основних засобів підприємства;
- проаналізувати стан, рух і ефективність використання основних засобів;
- розробити напрями підвищення ефективності використання основних засобів.

Об'єктом дослідження є система обліку і аналізу основних засобів підприємства.

Предметом дослідження є сукупність теоретичних, організаційних і методичних засад з обліку і аналізу основних засобів підприємства.

Суб'єктом дослідження обрано Приватне акціонерне товариство «Сіті-Маркет».

Методи дослідження. У магістерській роботі використовувалися загальнонаукові (спостереження, порівняння, формалізація, аналіз і синтез, індукція та дедукція) та специфічні методи дослідження. За допомогою історичного методу досліджено походження, формування та розвиток категорії основні засоби у системі обліку. Документальне оформлення операцій з основними засобами розглянуто за допомогою системного вивчення господарських процесів. Результати досліджень зображенні з використанням схематичних та графічних методів.

Інформаційною базою магістерської роботи стали законодавчі акти, наукові праці вітчизняних і зарубіжних учених із питань обліку й аудиту, нормативно-правові документи з питань обліку основних засобів, матеріали науково-практичних конференцій, дані обліку і звітності ПрАТ «Сіті-Маркет».

Наукова новизна одержаних результатів полягає в обґрунтуванні шляхів покращення обліку основних засобів, розробці теоретичних і практичних рекомендацій щодо оптимізації обліку основних засобів на досліджуваному підприємстві.

Практичне значення одержаних результатів полягає у можливості застосування наданих пропозицій щодо вдосконалення обліку та аналізу основних засобів у практиці діяльності вітчизняних підприємств.

Апробація результатів дослідження. За результатами дослідження були підготовлені і представлені тези доповіді на IV Всеукраїнській науково-практичній конференції «Проблеми обліково-аналітичного забезпечення управління підприємницькою діяльністю» (м. Полтава, 24 жовтня 2019 р.).

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ТА КОНТРОЛЮ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ПІДПРИЄМСТВА

1.1. Економічна сутність основних засобів та їх класифікація

Основні засоби є важливою і невід'ємною складовою фінансово-господарської діяльності любого підприємства, вони відіграють важливу роль, зокрема, в економічних процесах, саме через це термінологія відіграє значну роль у відображенні основних засобів у синтетичному і аналітичному обліку та зрештою у звітності.

Розглянемо розвиток категорії «основні засоби» у науковій літературі. Варто зауважити, що поняття «основні засоби» стали розглядати як окрему економічну категорію на сучасному етапі економічного розвитку. В працях економістів-класиків розглядали лише категорію капіталу, до якої як одну із складових включали об'єкти необоротних активів.

Першим вченим, який виділив поняття «основний капітал», а також розглядав його як частину капіталу, був А. Сміт, який у своїй праці

«Дослідження про природу і причини багатства народів» (1776 р.) досліджував природу капіталу, його нагромадження і застосування. Він вперше застосував терміни основний та оборотний капітал. До основного капіталу А. Сміт відносив машини та різноманітні знаряддя праці, промислові і торгівельні будівлі, будівлі на фермах, склади, «поліпшення землі» (розчищення, осушення, удобрення), та інші предмети, які, залишаючись у незмінній натурально-речовій формі, приносили дохід. Окрім того, він зазначав, що основний капітал у обігу не знаходиться, так як увесь час знаходиться у власності однієї людини, а прибуток він приносить тільки за допомогою оборотного капіталу [65].

Д. Рікардо вважав, що у основі поділу капіталу на основний та оборотний лежить термін корисного використання цих частин капіталу. Він зазначав, що

один і той же вид капіталу може виступати як основний або як оборотний в залежності від галузі, де він задіяний [0].

Дж. С. Міль чіткіше наголосив на багаторазовій участі основного капіталу у виробництві продукції: «... значна частина капіталу, втілена в знаряддях виробництва, що відрізняються більш-менш тривалим існуванням, яка задіяна у виробництві, не виключається з нього, а залишається в ньому, при чому функція цієї частини капіталу не вичерпується одноразовим ужитком. До цього розряду капіталу відносяться будинки, машини й усі або велика частина предметів, іменованих приладами або інструментами. Довговічність деяких із них дуже значна, і їхнє існування як знарядь виробництва подовжується багаторазовим повторенням виробничих операцій. Капітал, що існує в будь-яких із таких довговічних форм і дохід від якого надходить протягом тривалого періоду, називається основним капіталом» [0]. Як ми бачимо, Дж.С.Міль виділив такі критерії визнання основного капіталу, як довготривале існування, багаторазова участь у виробництві, а також отримання доходу від використання основного капіталу на протязі тривалого проміжку часу.

К. Маркс у свою чергу зазначав, що засоби праці зберігають свою матеріально-речову форму протягом усього процесу їх використання. Після повного фізичного зносу вони йдуть на брукт та замінюються новими. Для придбання засобів праці необхідно авансувати капітал одразу, проте у обороті цей капітал братиме участь частинами, по мірі зносу засобів праці [11]. Таким чином, на думку К. Маркса, головна розбіжність між основними і оборотним капіталом полягає у способі перенесення вартості на новостворений продукт.

Першим, хто дав досить глибоке для XVIII сторіччя визначення капіталу був фізіократ Ф. Кене. Розглядаючи капітал в уречевленій формі, економіст писав про те, що останній – це не гроші, а ті засоби виробництва, за допомогою яких створюється «чистий продукт» [11]. Він започаткував поділ капіталу на основний і оборотний.

У бухгалтерському обліку засоби праці виділено в окремий об'єкт обліку, який має назву «основні засоби».

Відповідно до П(С)БО 7 основні засоби – це матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх у процесі виробництва або постачання товарів і послуг, надання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних функцій, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких становить більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік) [72].

Поряд із тим у Міжнародному стандарті бухгалтерського обліку (IAS) 16 міститься визначення: основні засоби це матеріальні об'єкти, які утримують задля використання у виробництві або постачанні товарів чи наданні послуг, для надання в оренду іншим або для адміністративних цілей; використовуватимуть, за очікуванням, протягом більше одного звітного періоду [52].

У ПКУ пп. 14.1.138 ст. 14 наводиться наступне визначення основних засобів – матеріальні активи, у тому числі запаси корисних копалин наданих у користування ділянок надр (крім вартості землі, незавершених капітальних інвестицій, бібліотечних і архівних фондів, матеріальних активів, автомобільних доріг загального користування, вартість яких не перевищує 6000 гривень, невиробничих основних засобів та нематеріальних активів), що призначаються платником податку для використання у господарській діяльності платника податку, вартість яких перевищує 6000 гривень та поступово зменшується у зв'язку із фізичним або моральним зносом і очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких з дати введення в експлуатацію становить понад один рік (або операційний цикл, якщо він довший за рік) [62].

Таким чином можна зазначити, що визначення поняття «основні засоби» у нормативно-правових актах України, які регулюють їх бухгалтерський облік, призводять до деякої плутанини щодо розуміння їх сутності, оскільки при встановленні критеріїв віднесення об'єкту до основних засобів перевага надається їх призначенню. В той же час норми податкового законодавства акцентують увагу на особливостях визнання об'єкту основних засобів активом, тобто лише у тому випадку, коли його застосування відбувається виключно «для використання у господарській діяльності платника податку».

Слід зазначити, що адаптація національних стандартів бухгалтерського обліку до міжнародних зумовлює те, що наведені у національному та міжнародному стандартах поняття основних засобів співпадають за усіма ключовими критеріями їх визнання. На жаль, така ідентичність існує тільки у площині бухгалтерського обліку основних засобів. В той час як органи фіскальної служби при ідентифікації об'єкта основних засобів дотримуються норм Податкового кодексу України.

Науковці ж, при вивченні питань основних засобів намагаються уточнити дану категорію відповідно до потреб аналізу, конкретної галузі чи управління. Визнання основних засобів та ознак належності активів до основних засобів у своїх працях висвітлювали ряд вітчизняних та зарубіжних вчених. Систематизацію трактування поняття «основні засоби» відповідно до ознак наведено таблиці 1.1.

Таблиця 1.1

Ознаки визнання основних засобів

Автори	Критерії визнання основних засобів				
	Матеріальність	Призначення	Поступове перенесення вартості	Термін використання	Вартісне вираження
1	2	3	4	5	6
Агрес О. Г. [2]	+	+	+	+	+
Бабаєв Ю. А. [6]		+		+	
Бабяк Н. Д. [9]	+		+	+	
Безруких П. С. [12]	+			+	
Бланк І. А. [16]	+		+		
Бойко В. М., Вашків П. Г. [19]		+	+		
Борисов А. Б. [20]		+	+		
Бутинець Ф. Ф. [22]	+	+		+	
Грабова Н. Н. [31]	+			+	
Завадський Й. С. [35]		+	+	+	
Загородній А. Г., Вознюк Г. Л. [37]	+	+		+	

Продовження табл. 1.1

1	2	3	4	5	6
Неміш Ю. В. [55]		+	+	+	
Сердюк В. Н. [80]				+	+
Сопко В. В. [82]			+	+	+
Сухарський В. С. [84]		+	+		

Аналіз наведених визначень основних засобів дозволяє стверджувати, що більшість авторів при розкритті сутності цієї категорії акцентують увагу на таких ключових критеріях визнання основних засобів, як: матеріальність (наявність матеріально-речової форми); призначення (утримуються з метою використання їх в процесі виробництва, постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних чи соціально-культурних функцій); строк корисного використання (більше року або операційного циклу, якщо він більше року).

Іншим важливим критерієм при визначенні поняття «основні засоби» Й. С. Завадський, Н. Д. Бабяк, В. М. Бойко, П. Т. Вашків, А. Б. Борисов, І. А. Бланк, В. В. Сопко, В. С. Сухарський, Ю. В. Неміш, О. Г. Агрес вважають амортизацію, тобто «поступове, в міру зношення, перенесення вартості основного засобу на продукцію, що виробляється підприємством». З їх точки зору, основні засоби – це засоби праці (матеріальні активи), які тривалий час (більше 365 днів або протягом декількох операційних циклів) приймають участь у виробничому процесі/господарській діяльності, зберігають свою натурально-речову форму і по частинах переносять свою вартість на виготовлений продукт (шляхом амортизаційних відрахувань). Підтримуючи думку науковців, слід зазначити, що амортизація є одним із суттєвих критеріїв ідентифікації об'єкта основних засобів.

Слід зауважити, що деякими авторами при визначенні сутності основних засобів звужується сфера їх використання. Так, наприклад, Й. С. Завадський, В. М. Бойко, П. Т. Вашків, А. Б. Борисов, В. В. Сопко, П. С. Безруких вважають, що сферою використання основних засобів є лише «виробничі процеси». Але основні засоби використовуються як у процесі виробництва, так і під час постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам,

здійснення адміністративних чи соціально-культурних функцій. Отже, вважаємо, що дане визначення основних засобів є дуже вузьким, оскільки не враховує інші сфери їх використання.

Саме тому наступна група науковців, серед яких А. Б. Борисов, Ф. Ф. Бутинець, А. Г. Загородній, Г. А. Вознюк, Н. Н. Грабова, В. С. Сухарський, О. Г. Агрес, Ю. В. Неміш наголошує на необхідності конкретизації сфери використання основних засобів – у виробничій або невиробничій діяльності підприємства (під час виконання адміністративних та соціальних функцій). В той же час цими авторами (окрім О. Г. Агрес, Ю. В. Неміш, В. С. Сухарський, А. Б. Борисов) поняття «основні засоби» не пов’язується з амортизацією.

Слід зазначити, що більшість науковців при розкритті змісту поняття «основні засоби» обов’язковим критерієм визнання об’єкту основних засобів вважають термін їх корисного використання, який може бути понад один рік або операційний цикл, якщо він більше року. Погоджуємося з цією позицією, оскільки підприємство придбаває основний засіб з метою його тривалої експлуатації під час господарської діяльності.

Такі науковці, як В. В. Сопко, В. Н. Сердюк, О. Г. Агрес серед критеріїв визнання об’єктів основних засобів додають вартісний критерій такого об’єкта. На їхню думку, основні засоби – це засоби праці, вартість яких перевищує встановлений підприємством ліміт. На нашу думку, це не цілком доречно з погляду на високу інфляцію.

На основі проведених досліджень сутності категорії «основні засоби» пропонуємо наступне визначення даної економічної категорії, зокрема, матеріальні активи, які зберігають свою натуральну форму протягом всього корисного терміну експлуатації, що становить понад один рік (або операційний цикл, якщо він довший за рік), використовуються як під час здійснення господарської діяльності, так і під час виконання підприємством адміністративних чи соціально-культурних функцій та по частинах переносять свою вартість на результат власної діяльності – виготовлений продукт, надані послуги або товар.

Об'єктом основних засобів у бухгалтерському обліку згідно П(С)БО 7 є закінчений пристрій із усіма пристосуваннями та приладдям до нього чи окремий конструктивно відокремлений предмет, призначений для виконання певних самостійних функцій, або відокремлений комплекс конструктивно з'єднаних предметів однакового або різного призначення, що мають для обслуговування спільні пристрої, приладдя, керування та єдиний фундамент, унаслідок чого кожний із предметів може виконувати свої функції (а комплекс – певну роботу) лише у складі комплексу, а не самостійно [72].

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

Об'єкт основних засобів повинен відповідати критеріям визнання його таким, зокрема:

- є вірогідність отримання економічних вигод від його використання;
- він може бути надійно (достовірно) оцінений у вартісному вимірі.

Для правильної організації обліку основних засобів, а також з метою структурування системи обліку та її упорядкування важливу роль відіграє обґрунтована класифікація основних засобів за економічними та технічними параметрами.

В Україні класифікація основних засобів закріплена на законодавчому рівні у П(С)БО 7 «Основні засоби» та у Податковому кодексі.

У П(С)БО 7 для цілей бухгалтерського обліку законодавчо виділено наступні групи однакових за призначенням та технічними характеристиками основних засобів [72]:

- 1) земельні ділянки;
- 2) капітальні витрати на поліпшення земель, не пов'язанні з будівництвом;
- 3) будівлі, споруди та передавальні пристрої;
- 4) машини та обладнання;
- 5) транспортні засоби;
- 6) інструменти, прилади, інвентар (меблі);

- 7) тварини;
- 8) багаторічні насадження;
- 9) інші основні засоби.

У Податковому кодексі України наведено класифікацію основних засобів із врахуванням мінімально допустимих строків їх амортизації. Дана класифікація представлена у таблиці 1.2.

Таблиця 1.2

**Мінімально допустимі строки амортизації основних засобів та інших
необоротних активів [62]**

Групи	Мінімально допустимі строки корисного використання, років
1	2
група 1 – земельні ділянки	-
група 2 – капітальні витрати на поліпшення земель, не пов’язані з будівництвом	15
група 3 – будівлі	20
Споруди	15
передавальні пристрої	10
група 4 – машини та обладнання	5
з них:	
електронно-обчислювальні машини, інші машини для автоматичного оброблення інформації, пов’язані з ними засоби зчитування або друку інформації, пов’язані з ними комп’ютерні програми (крім програм, витрати на придбання яких визнаються роялті, та/або програм, які визнаються нематеріальним активом), інші інформаційні системи, комутатори, маршрутизатори, модулі, модеми, джерела безперебійного живлення та засоби їх підключення до телекомунікаційних мереж, телефони (в тому числі стільникові), мікрофони і рації, вартість яких перевищує 6000 гривень	2
група 5 – транспортні засоби	5
група 6 – інструменти, прилади, інвентар (меблі)	4
група 7 – тварини	6
група 8 – багаторічні насадження	10
група 9 – інші основні засоби	12

1	2
група 10 – бібліотечні фонди	-
група 11 – малоцінні необоротні матеріальні активи	-
група 12 – тимчасові (нетитульні) споруди	5
група 13 – природні ресурси	-
група 14 – інвентарна тара	6
група 15 – предмети прокату	5
група 16 – довгострокові біологічні активи	7

Вчені-економіки об'єкти основних засобів, що використовуються у господарській діяльності підприємства, поділяють на певні групи, залежно від того, яку роль вони відіграють у виробничому процесі. Один із способів групування основних засобів представлений на рисунку 1.1.

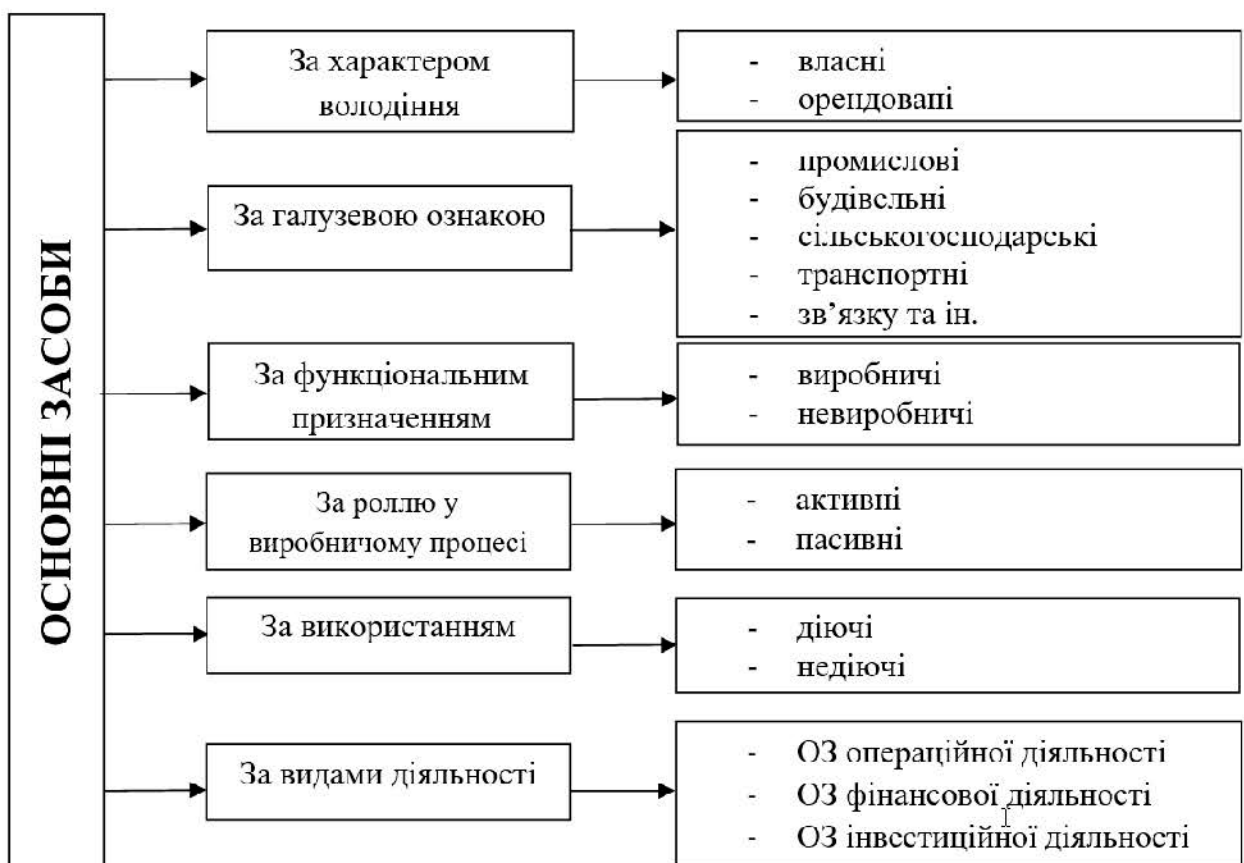


Рис. 1.1. Класифікація об'єктів основних засобів

Частина основних засобів використовується для безпосереднього впливу людини на процес виробництва, тобто вони є засобами праці, що впливають на оборотні засоби, перетворюючи їх на готовий продукт. Такі об'єкти є активною частиною основних засобів, до яких належать устаткування, механізми і обладнання, та інші пристрої, які прямо задіяні у виробничому технологічному процесі.

Існують також і інші види основних засобів, які, хоч і не використовуються активно у виробництві, проте є необхідною умовою його здійснення. Вони включають у себе споруди, будівлі, транспортні засоби, обладнання, що використовується у процесі управління основною діяльністю. Тобто їх відсутність унеможливило б здійснення виробничого процесу. Саме ці активи становлять так звану «пасивну частину» основних засобів.

За функціональним призначенням розрізняють виробничі та невиробничі основні засоби. Виробничі – це ті основні засоби, які приймають безпосередню участь у процесі виробництва певного продукту, наданні тих чи інших робіт та послуг. Вони неодноразово беруть участь у виробничих циклах і не змінюючи натуральної форми та частинами переносять свою вартість на виготовлений товар. До них відносять машини і обладнання, будинки і транспортні засоби, тощо. Невиробничі основні засоби, в свою чергу, не приймають безпосередньої участі у виробничому процесі, проте являються необхідною умовою суспільного відтворення. Їхнім призначенням є задоволення соціальних потреб працівників. Вони представлені спорудами житлово-комунального призначення, їдальнями, транспортними засобами та інші.

За використанням основні засоби поділяються на діючі та недіючі. Діючі – це ті основні засоби, які знаходяться в експлуатації, тобто беруть участь у роботі підприємства на даний час. До них відносяться тимчасово не задіяні ОЗ та засоби, здані в оренду на договірних засадах. Недіючими вважаються основні засоби, які в даний період в господарській діяльності підприємства не використовуються (знаходяться на консервації).

За характером володіння основні засоби можна поділити на власні та орендовані. Власні основні засоби – це ті, які належать підприємству на правах власності або володіння. Вони відображаються в складі балансу та формуються за рахунок певного джерела (як внесок в статутний капітал, фінансування з відповідних джерел, прибутків тощо). Орендовані основні засоби використовуються компанією відповідно до договору оренди (лізингу), і не є власністю підприємства. Відображення їх тільки в балансі орендодавця дає змогу уникнути можливості подвійного обліку.

За видами діяльності розрізняють основні засоби, які задіяні у операційній, фінансовій та інвестиційній діяльності. Основними засобами, які використовують в операційній, іншими словами поточній діяльності є виробничі основні засоби. До них належать машини і устаткування, обчислювальна техніка, лабораторне обладнання, вимірювальні прилади, транспортні засоби, меліорація земель та інші ОЗ. Основними засобами, що задіяні у фінансовій діяльності є довгострокові фінансові вкладення. До основних засобів, які задіяні у інвестиційній діяльності відносять активи, обслуговуючі інвестиційну діяльність реального сектора, зокрема, обладнання, призначене для монтажу, незавершене капітальне будівництво та інші реальні сектори інвестування.

Важливим аспектом обліку основних засобів є їх оцінка. Фінансовий облік основних засобів – це, у певному розумінні, безперервний процес їх оцінки.

Таблиця 1.3

Характеристика видів оцінки основних засобів

Вид вартості	Економічний зміст оцінки
1	2
Первісна вартість	Історична (фактична) собівартість основних засобів у сумі грошових коштів або справедливої вартості інших активів, сплачених (переданих), витрачених для придбання (створення) основних засобів
Залишкова вартість	Первісна вартість за вирахуванням зносу
Вартість, яка амортизується	Первісна або переоцінена вартість основних засобів за вирахуванням їх ліквідаційної вартості
Ліквідаційна вартість	Сума коштів або вартість інших активів, яку підприємство очікує отримати від реалізації (ліквідації) необоротних активів після закінчення строку їх корисного використання (експлуатації), за вирахуванням витрат, пов'язаних з продажем (ліквідацією)
Переоцінена вартість	Вартість основних засобів після їх переоцінки

1	2
Справедлива вартість	Сума, за якою можна продати актив або оплатити зобов'язання за звичайних умов на певну дату/
Чиста вартість реалізації	Справедлива вартість основних засобів за вирахуванням очікуваних витрат на його реалізацію

Оцінка – є одним із важливих елементів методу бухгалтерського обліку. Її використовують як інструмент обміну та облікового відображення актів купівлі-продажу в умовах товарно-грошових відносин. Як специфічна форма ціни оцінка потрібна для визначення загальної величини матеріальних активів, їх складу, структури, величини амортизаційних відрахувань та ефективності використання. В загальному визначенні – це спосіб вираження певним вимірником наявності та руху необоротних об'єктів.

Оцінка необоротних активів – це грошове вираження первісної (облікової, інвентарної) вартості об'єктів, які згодом будуть прийняті в бухгалтерському обліку в якості основних засобів, в тому числі земельних ділянок і об'єктів природокористування, продуктивної і робочої худоби, а також нематеріальних активів.

На думку М. І. Боднаря, при оцінці необоротних засобів необхідно вирішити два види питань: на який момент її встановлювати і на якому рівні. Найважливіше значення має оцінка на поточний момент, оскільки вона передбачає визначення вартості майна на момент прийняття управлінських рішень і дає змогу зіставити вартість об'єктів, що відображені в обліку.

Майбутня оцінка має значення для розроблення прогнозуючих розрахунків, визначення можливого прибутку та ефективності підприємства.

Оцінка основних засобів може здійснюватися такими методами: первісна вартість, зменшена на суму нарахованої амортизації чи справедлива вартість.

Первісною вартістю основних засобів за П(С)БО 7 є вартість, за якою об'єкти зараховуються на баланс підприємств, тобто історична (фактична) собівартість необоротних активів у сумі коштів або справедливої вартості інших

активів, сплачених (переданих), витрачених для придбання (створення) необоротних активів [72].

До первісної вартості об'єктів основних засобів можна віднести наступні витрати:

- суми грошових коштів, які підприємство платить постачальникам активів і підрядникам за здійснення БМР (без непрямих податків) – насамперед це суми ПДВ, які потрапляють до податкового кредиту покупця основного засобу);

- різного роду реєстраційні збори, державне мито та інші аналогічні платежі, пов'язані з купівлею (отриманням) прав на об'єкт основного засобу (наприклад, при придбанні автомобіля до таких витрат можна віднести плату за реєстрацію в ДАІ, вартість експертної оцінки, номерних знаків, реєстраційних документів);

- суми ввізного мита;

- суми непрямих податків, які сплачені при купівлі основного засобу, але якщо вони не відшкодовуються підприємству (наприклад, сума ПДВ у вартості об'єкта основного засобу, що не потрапляє до податкового кредиту покупця об'єкта через встановлені законодавством причини: податковий кредит не підтверджено податковою накладною, підприємство не зареєстроване платником ПДВ, об'єкт ОЗ придбають для повного або часткового використання в пільгових чи неоподатковуваних операціях);

- витрати зі страхування ризиків доставки основного засобу;

- витрати на транспортування, монтаж, встановлення, налагодження основного засобу;

- інші витрати, які безпосередньо пов'язані із доведенням основного засобу до стану, у якому він придатний для використання з запланованою метою;

- фінансові витрати.

До первісної вартості об'єкту основного засобу, що куплений (створений) повністю чи частково за рахунок запозичених коштів (позик, облігацій, векселів, інших видів довгострокових і короткострокових зобов'язань, на які можуть

нараховуватися відсотки (п. 4 П(С)БО 31 «Фінансові витрати»), теж відносять фінансові витрати, тобто витрати на проценти а також витрати підприємства, пов'язані з такими запозиченнями. Але не любі фінансові витрати, а лише ті, які збільшують собівартість кваліфікаційних активів за правилами П(С)БО 31 «Фінансові витрати».

Крім перелічених витрат, до первісної вартості основних засобів також включаються суми забезпечення, яке створене для покриття витрат підприємства на демонтаж, переміщення основних засобів та приведення землі, на якій вони були розташовані, до стану, придатного для подальшого використання. На суму вказаного забезпечення збільшується первісна вартість у випадках, якщо перелічувані заходи передбаченні законодавством і величину витрат на їх проведення можна розрахувати та обґрунтувати.

Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 «Основні засоби» до первісної вартості основних засобів відносить такі ж витрати як П(С)БО 7. Проте певні відмінності все ж таки існують.

Зокрема, у п.16 МСБО 16 зазначено, що до первісної вартості об'єкта слід включити не всю суму очікуваних майбутніх витрат на демонтаж, а теперішню вартість цієї суми. Щорічно суму забезпечення слід переглядати, і її збільшення слід відносити до витрат на позики (фінансові витрати), а не до первісної вартості об'єкта.

У П(С)БО 7 відсутні інструкції щодо визнання первісної вартості об'єкта основних засобів.

Відмінні риси у формуванні первісної вартості основних засобів за національними та міжнародними стандартами наведена у таблиці 1.4.

Переваги обліку основних засобів за їх первісною вартістю на момент придбання не викликають сумнівів. Однак методи оцінки за первісною вартістю повністю унеможливають вплив інфляції та інших ринкових змін на ціну. З часом первісна вартість об'єктів під впливом інфляції та інших зовнішніх факторів значно відрізняється від первісної вартості аналогічних об'єктів, тому

для усунення цього відхилення необоротні активи підлягають переоцінці, в результаті якої отримують їх відновлену вартість.

Згідно із Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» пріоритетною при оцінці активів підприємства вважається первісна вартість, проте не виключається можливість використання інших методів оцінки [76]. Так, відповідно до П(С)БО 7 «Основні засоби» підприємства можуть оцінювати об'єкт основних засобів також і з використанням методу справедливої вартості [72].

Відповідно до П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств» справедлива вартість – сума, за якою може здійснюватись обмін активу або оплата зобов'язання в результаті операції між обізнаними, зацікавленими та незалежним сторонами [69].

Таблиця 1.4

**Формування первісної вартості основних засобів за МСБО 16 та
П(С)БО 7**

Напрямок	МСБО 16 [52]	П(С)БО 7 [72]
1	2	3
Будівництво	Об'єкти, побудовані/споруджені компанією (як і самостійно виготовлені промисловим способом) (п.22), оцінюються за тими самими принципами, що й об'єкти, придбані на стороні.	Об'єкти ОЗ зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю (п.7).
Придбання в кредит	У разі якщо об'єкт надходить за допомогою залучення кредитів (п.22), то облік витрат на виплату відсотків здійснюється відповідно до МСБО 23 «Витрати на позики», залежно від того, чи є цей об'єкт кваліфікованим активом, а також від умов і обставин сплати таких відсотків.	Витрати на виплату відсотків за кредит не включаються до первісної вартості об'єкта (п.8).

1	2	3
Обмін або не грошові операції	Собівартість такого об'єкта основних засобів оцінюється за справедливою вартістю (п.24), якщо операція обміну має комерційну сутність та справедливую вартість отриманого активу або відданого активу можна достовірно оцінити. Якщо придбаний об'єкт не оцінюється за справедливою вартістю, його собівартість оцінюють за балансовою вартістю відданого активу.	Справедлива вартість основних засобів на дату отримання, збільшена (зменшена) на суму коштів, що була передана (отримана) під час обміну (при обміні на неподібний об'єкт) (п.13). Залишкова вартість переданого основного засобу (при обміні на подібний об'єкт), але якщо вона вища за справедливую вартість отриманого об'єкту, визнається справедливою вартістю, а різниця відноситься до витрат звітнього періоду (п.12).
За рахунок грантів	Балансова вартість об'єкта основних засобів може бути зменшена на суму отриманих державних грантів (п.28), якщо таке фінансування було пов'язане з придбанням саме цього об'єкта. Облік отримуваних грантів регулюється МСБО 20 «Облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу».	При первісному визнанні придбаних за рахунок урядових грантів (коштів цільового фінансування) об'єктів вартість цих активів на суму отриманих коштів зменшувати не дозволяється.
Як внесок до статутного капіталу	—	Погоджена засновниками (учасниками) підприємства справедлива вартість об'єктів основних засобів (п.10).
Витрати на створення резерву майбутніх витрат	При первісній оцінці об'єктів основних засобів до вартості об'єкта основних засобів може включатися резерв майбутніх витрат на демонтаж, ліквідацію об'єкта і відновлення ділянки після закінчення терміну експлуатації (п.18). Такі резерви нараховуються (визнаються й оцінюються) відповідно до МСБО 37.	—

Справедлива оцінка – це ринкова вартість предмета, що існує на момент складання балансу.

Окремі автори зазначають, що справедлива вартість має переваги перед історичною собівартістю, зокрема:

- використання справедливої вартості приводить до підвищення надійності, змістовності та повноти звітної інформації, оскільки враховується економічна

ситуація та стан оцінюваного активу не тільки в момент постановки на обіг, а й в подальшому, аж до моменту останньої переоцінки;

- призводить до більшої порівнянності показників звітності різних підприємств, вартість визначається незалежно від конкретних обставин, властивих окремому підприємству;

- є ефективнішою основою для оцінки майбутніх грошових потоків порівняно з витратами, що є важливо для зовнішніх користувачів;

- це краща основа для порівняння інформації в процесі аналізу ефективності використання основних засобів;

- надає можливість підприємству розширити сферу заставного кредитування, вирішити питання про внесення інвестицій, обґрунтовано визначити орендні платежі.

Недоліками оцінки за справедливою вартістю:

- вона має умовний характер, тому що визначається не за реальною господарською операцією і не підтверджується первинними документами, а визначається за допомогою різних підходів.

- відображає не реальні угоди, які здійснює підприємство, а певну умовну суму, що могла б бути отримана у випадку, якщо основний засіб був би проданий станом на певну дату [40].

У багатьох літературних джерелах термін «справедлива вартість» ототожнюється з терміном «ринкова вартість». Проте це припущення вважаємо дещо помилковим, оскільки у П(С)БО 19 йдеться про те, що як справедлива вартість можуть виступати ринкова вартість, відновлювальна вартість за вирахуванням зносу, «поточна ринкова вартість» і т. д.

Разом із тим ринкова вартість є розрахунковою величиною, для визначення якої можуть бути застосовані різні методи, зокрема: затратний і зіставлення продажу; капіталізованого доходу; дисконтованих грошових потоків. Ці самі методи можуть бути основою для розрахунку справедливої вартості, але остаточна справедлива вартість враховуватиме стан активів та їх призначення.

Умови, при яких можна використати справедливу вартість: наявність активного ринку, доступність інформації про ціни, обізнаність і незалежність сторін угоди, компетентність, можливе підтвердження незалежним професійним оцінювачем.

За наявності активного ринку за справедливу вартість приймається справедлива ціна, при його відсутності – суб'єктивні оцінки, які пропонують на основі професійного судження оцінювача.

Найкращою оцінкою справедливої вартості служить ринкова вартість на монополізованому ринку, якщо ж останній з яких-небудь причин відсутній, то в якості оцінки приймається дисконтований дохід від цього активу; якщо ж і доходність не може бути надійно визначена, справедливою вартістю служить вартість відновлювальна. Для оцінки відновлювальної вартості визначаються поточні ціни на засоби аналогічного віку та параметрів експлуатації з урахуванням морального і фізичного зносу.

Для визначення реальної вартості необхідно використовувати інформацію, яка б документально підтверджувала ринкову ціну об'єктів основних засобів: прайс-лист газет, журналів (періодичних видань).

Оскільки проблема визначення справедливої ринкової вартості є досить складною розрахунково-аналітичним завданням, підприємство може залучати незалежного оцінювача, який має відповідну підготовку, досвід і сертифікаційний документ на право проведення робіт по оцінці. Оцінювач визначає справедливу вартість основного засобу на підставі розроблених методик та видає підтверджуючий документ – висновок про вартість об'єкта оцінки. Вартість об'єктів, визначена незалежним оцінювачем, має бути закріплена в обліковій політиці, документально та в аналітичному обліку.

1.2. Нормативно-правове регулювання, значення та завдання обліку і аналізу основних засобів

Важливим при веденні обліку основних засобів та складанні звітності є дослідження нормативно-правового регулювання. Розглянувши діючі нормативні акти, можна згрупувати та представити їх у вигляді чотирьох рівнів:

I рівень – законодавчий – визначає сутність бухгалтерського обліку, його завдання, основні поняття, що використовуються, порядок регулювання, організації та ведення бухгалтерського обліку. Включає Конституцію України, Господарський кодекс України, Податковий кодекс України, Закон України

«Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996-XIV.

II рівень – нормативний – Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», який регулює методологічні засади ведення обліку основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, та ряд інших П(С)БО.

III рівень – методичний – Інструкція про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій; Інструкція з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків; Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів; Методичні рекомендації про застосування регістрів бухгалтерського обліку; Інші нормативно-правові акти.

IV рівень – організаційний – Наказ про облікову політику підприємства; Робочий план рахунків для обліку необоротних матеріальних активів; Наказ про проведення інвентаризації; посадові інструкції; графіки документообігу та інвентаризації; регламенти бухгалтерських та інших адміністративних служб та порядок організації та реалізації внутрішнього контролю. Ця група документів формується в рамках системи управління конкретного підприємства.

Важливим законодавчим актом, що регулює облік основних засобів є Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» від

16.07.1999 р. № 996-XIV. Цей закон визначає правові засади організації ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності. Згідно даного документу бухгалтерський облік є обов'язковим, ведеться всіма підприємствами, оскільки фінансова, статистична, податкова та інші види звітності, ґрунтуються на даних цієї системи. Питання організації бухгалтерського обліку на підприємстві, відповідальність за правильність його ведення несе власник або уповноважений орган, який здійснює керівництво підприємством відповідно до законодавства та установчих документів.

Податковим кодексом України визначається поняття амортизації, вартості, що амортизується, первісної, ліквідаційної вартості, класифікація основних засобів у залежності від строку їх корисного використання та об'єкти основних засобів, що підлягають амортизації.

Вагома роль відводиться П(С)БО 7 «Основні засоби». Це положення визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про основні засоби та інші необоротні матеріальні активи, а також розкриття інформації про них у фінансовій звітності. Зокрема, у даному документі наводяться критерії визнання об'єкта основних засобів активом, прописані методи оцінки, переоцінки та амортизації основних засобів, врегульовано формування інформації про зменшення корисності та вибуття основних засобів, а також порядок розкриття інформації про них у примітках до фінансової звітності.

Окрім П(С)БО 7 ведення обліку основних засобів регулюють ще ряд стандартів, а саме:

П(С)БО 14 «Оренда» визначає методологічні засади формування інформації в бухгалтерському обліку про оренду необоротних активів та розкриття її у фінансовій звітності. Зокрема, виділяє фінансову та операційну оренду, і відповідним чином надає інформацію про ведення обліку оренди як в орендаря, так і в орендодавця, а також розкриття інформації у примітках до фінансової звітності.

П(С)БО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність» визначає критерії визнання та оцінки необоротних активів, утримуваних для продажу, визнання та оцінку припиненої діяльності, та визначає інформацію, що наводиться в примітках до фінансової звітності про активи та групи вибуття, утримувані для продажу, а також припинену діяльність.

У П(С)БО 28 «Зменшення корисності активів» наводяться критерії визнання та оцінки зменшення корисності активів, зокрема необоротних активів, визначає порядок формування інформації про облік відновлення корисності активу, зменшення та відновлення корисності групи активів, яка генерує грошові потоки та її розкриття у примітках до фінансової звітності.

П(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість» визначає критерії визнання та оцінки інвестиційної нерухомості, умови переведення основних засобів до складу інвестиційної нерухомості та виведення зі складу інвестиційної нерухомості, вибуття інвестиційної нерухомості, та відображення цих операцій у примітках до фінансової звітності.

У плані рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, для ведення обліку основних засобів призначено рахунок 10 «Основні засоби». Крім цього затверджено Інструкцію про застосування плану рахунків, що спрямована на забезпечення єдності відображення однорідних за змістом господарських операцій на відповідних синтетичних рахунках і субрахунках. В згаданій інструкції наведено коротку характеристику та призначення синтетичних рахунків і субрахунків, типову схему реєстрації та групування інформації про господарські операції.

Важливим документом з обліку основних засобів є Інструкція з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків, яка встановлює єдині вимоги щодо порядку проведення інвентаризацій основних засобів установами і організаціями, визначає завдання інвентаризації, наводить терміни проведення та перелік активів щодо яких є обов'язкова інвентаризація.

До переліку важливих нормативних документів з обліку основних засобів належать Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів, що також наводять класифікацію основних засобів, визначають методологічні особливості обліку надходження, ремонту, поліпшення, переоцінки, вибуття, амортизації основних засобів та облік основних засобів в оренді. У додатку до методичних рекомендацій наводяться типові кореспонденції рахунків бухгалтерського обліку операцій з такими активами.

Організаційний рівень регулювання обліку основних засобів на рівні самого підприємства передбачає регулювання, яке здійснюється шляхом формування наказу про облікову політику. У даному наказі, як правило щодо об'єктів основних засобів визначають наступне:

1. Що є об'єктом основних засобів на підприємстві. Адже в різних нормативних документах представлені альтернативні варіанти визначення об'єкта основних засобів. Зокрема в П(С)БО 7, Методичних рекомендаціях з бухгалтерського обліку основних засобів надані такі визначення об'єкта основних засобів: закінчений пристрій з усіма пристосуваннями і приладдям до нього; конструктивно відокремлений предмет, призначений для виконання певних самостійних функцій тощо [51**Ошибка! Источник ссылки не найден.**;72].

2. Порядок визначення ліквідаційної вартості основних засобів. При зарахуванні об'єктів до складу основних засобів визначити їх ліквідаційну вартість через декілька років досить складно, тому, як варіант, підприємство у наказі про облікову політику може вказати, що ліквідаційна вартість об'єкта дорівнює нулю, а вартість, що амортизують, відповідає первісній вартості об'єкта.

3. Методи нарахування амортизації основних засобів, оскільки чинним законодавством передбачено наступні методи нарахування амортизації основних засобів: прямолінійний, зменшення залишкової вартості, прискореного зменшення залишкової вартості, кумулятивний і виробничий метод.

Підприємство може обрати і використовувати різні методи амортизації для різних груп об'єктів основних засобів.

4. Встановлення терміну корисного використання основних засобів. Експлуатацією об'єкта є період часу, упродовж якого підприємство планує використовувати відповідний об'єкт або кількість одиниць продукції (послуг), яку підприємство очікує отримати від використання основного засобу. При встановленні яких важливо враховувати наведені у Податковому кодексі наведені мінімальні терміни корисного використання об'єктів груп основних засобів, і термін, який буде встановлений не може бути менший за той, що встановлено кодексом.

5. Порядок й умови переоцінки основних засобів. Вартість об'єктів основних засобів, що відображена в обліку і балансі, може не відповідати їх реальній вартості. Тому підприємства мають право здійснювати переоцінку об'єктів основних засобів. Діючі стандарти не відносять переоцінку до обов'язкових заходів. Тому підприємство самостійно приймає рішення щодо необхідності її проведення. Слід пам'ятати, що коли здійснюється переоцінка окремого об'єкта основних засобів, то переоцінці підлягають всі об'єкти цієї групи основних засобів одночасно, щоб уникнути вибіркової переоцінки активів і відображення достовірної інформації у фінансовій звітності.

У наказі про облікову політику, щодо об'єктів основних засобів, необхідно відображати усі принципові питання, щодо яких є альтернативні рішення. Слід прагнути обирати саме такі принципи і методи, які б сприяли формуванню реальних фінансових показників щодо результатів діяльності підприємства.

Основним завданням управління є пошук сприятливих можливостей, які дають змогу працювати підприємству, а також координація та управління такою роботою найбільш ефективними способами. Для виконання таких завдань, керівництву необхідна інформація не тільки про поточну діяльність підприємства про доходи і витрати за видами діяльності, але й про його потенційні можливості, тобто інформація, яка обґрунтовує поточні та перспективні напрямки розвитку господарства і видів діяльності.

Ведення обліку повинне давати змогу власнику вільно орієнтуватися в економічних показниках, необхідних для керівництва підприємством.

Бухгалтерський облік є лише однією із складових структури управління підприємством, а він повинен бути ще й організований відповідно до потреб ефективного прийняття управлінських рішень.

Облік – це інформаційна система, в якій первинна розрізнена інформація про господарські процеси перетворюється в інформаційні дані, необхідні для управління підприємством.

Згідно Закону «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», бухгалтерський облік – це процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень [76].

Бухгалтерський облік являється основним видом обліку. Особливістю такого виду обліку є узагальнене відображення всіх наявних на підприємстві господарських засобів і джерел їх утворення, а також здійснюваних господарських операцій. Відмінною рисою бухгалтерського обліку є строго документальне відображення [76] (за допомогою бухгалтерських документів) господарських засобів і господарських процесів, що в свою чергу надає обліковим даним юридичної сили. Треба зауважити, що для аналізу витрат підприємства, а також планування його розвитку у майбутньому необхідно безпосередньо використовувати інформацію бухгалтерського обліку.

Бухгалтерський облік – це система безперервного і взаємопов'язаного спостереження за створенням суспільного продукту і пов'язаними з ними процесами обміну, розподілу та перерозподілу, за наявністю і рухом майна господарств та відображення цих процесів у грошовому вираженні з метою одержання інформації, необхідної для управління діяльністю господарства будь-якого масштабу та рівня. Сьогодні бухгалтерський облік став складовою частиною управлінської системи світової економіки. Без бухгалтерського обліку неможливе управління будь-якою ланкою господарства, недаремно його називають “мовою бізнесу”.

Інформація бухгалтерського обліку про основні засоби використовується в управлінні підприємством:

- при стратегічному плануванні з метою оцінки необхідності поновлення парку основних засобів;
- про вільні виробничі потужності і про можливості підприємства взагалі, що використовується при оперативному і стратегічному плануванні;
- для розрахунку показників ефективності використання основних засобів.

Основні засоби відіграють значну роль у процесі праці, так як вони у своїй сукупності утворюють виробничо-технічну базу і визначають виробничу потужність підприємства. Протягом тривалого періоду основні засоби надходять на підприємство і передаються в експлуатацію; зношуються в результаті експлуатації; піддаються ремонту, за допомогою якого відновлюються їх фізичні якості; переміщуються всередині підприємства; вибувають з підприємства внаслідок недоцільності подальшого застосування.

Зважаючи на це, питання раціональної організації обліку основних засобів є досить актуальним. Вирішення цього питання дозволить більш ефективно вирішувати задачі управління процесами збереження, руху та ефективного використання основних засобів. Основні засоби є одним із трудомістких об'єктів бухгалтерського обліку, що обумовлено, насамперед, складністю їхньої структури та різноманіттям облікових задач. У бухгалтерському обліку основних засобів ставляться завдання, пов'язані з їх визнанням, оцінкою, порядком нарахування амортизації, які є дуже важливими.

Аналіз літературних джерел дає можливість стверджувати, що немає однозначного визначення завдань обліку основних засобів, проте всі вони досить подібні.

Так, Гринман Г. І. пише, що правильна постановка обліку основних засобів повинна забезпечити:

- чітке документальне оформлення та своєчасне відображення в облікових регістрах надходження, переміщення, ліквідації та вибуття основних засобів;

- найсуворіший систематичний контроль за збереженням кожного об'єкта основних засобів і ефективним використанням машин, устаткування, транспортних засобів і виробничих площ;

- правильне обчислення і своєчасне відображення в обліку амортизаційних відрахувань та сум зносу основних засобів;

- правильне відображення витрат на ремонт основних засобів.

Коблянська О. І. вважає, що бухгалтерський облік основних засобів має забезпечити саме такі завдання:

- контроль та зберігання основних засобів;

- правильне документальне оформлення руху основних засобів;

- своєчасне відображення в обліку зносу основних засобів;

- визначення затрат на утримання та ремонт;

- правильне визначення результатів від ліквідації, а також збитків від списання не повністю амортизованих об'єктів основних засобів.

На думку Ткаченко Н. М., основними завданнями бухгалтерського обліку основних засобів є:

- контроль та зберігання основних засобів;

- своєчасне, правильне документальне оформлення відображення в обліку надходження основних засобів, їх внутрішнього переміщення (з цеху в цех, зі складу на склад, з відділу у відділ тощо), ефективного використання, вибуття (ліквідація, реалізація, безкоштовна передача);

- своєчасне (щомісячне) відображення в обліку зносу (амортизації) основних засобів;

- відображення в обліку витрат на ремонт основних засобів;

- визначення результатів від ліквідації, а також збитків від списування неповністю амортизованих об'єктів основних засобів;

- виявлення зайвих та морально застарілих основних засобів [85, с. 274].

Крім цього, – зазначає автор, – бухгалтерський облік основних засобів повинен забезпечити контроль за ефективним використанням виробничих майданчиків, обладнання, машин, транспортних засобів та інших засобів праці.

Характерною особливістю засобів праці є те, що вони не мають тієї загальної взаємозамінності, яка характерна, наприклад, для потенційної робочої сили. Тому ефективність їх різна по галузях, підприємствах, окремих видах. Ця різниця для кожного конкретного засобу праці залежить від його технічного стану, ступеня фізичного й морального зносу [85, с. 182].

Поінформованість про наявність засобів праці та постійний контроль за їх ефективним використанням мають велике значення в управлінні виробничою діяльністю кожного підприємства. І цьому, має сприяти добре побудований їх облік.

Відомий науковець І. В. Малишев вважає, що у коло завдань бухгалтерії з обліку основних засобів входить:

- правильне документальне оформлення та своєчасне відображення в облікових регістрах надходження, вибуття, списання і переміщення їх усередині сільськогосподарського підприємства;
- контроль за збереженням кожного інвентарного об'єкта;
- своєчасне і правильне обчислення та відображення в бухгалтерських регістрах зносу основних засобів, а також визначення результатів від ліквідації;
- контроль за ефективним використанням основних засобів.

За словами Г. Г. Кірейцева для успішного вирішення завдань управління процесами виробництва і відтворення основних засобів праці, постійного утримання їх у придатному до функціонування стані і забезпечення ефективного використання необхідна інформація не тільки про їх вартість, але і детальні відомості про матеріально-речовий склад, корисні зовнішні функції, стан готовності до експлуатації та інші дані.

Для більш повного використання на практиці резервів по збільшенню виробництва продукції, на думку вченого, необхідно активізувати можливості бухгалтерського обліку основних засобів, який повинен забезпечити: контроль за збереженням основних засобів і раціональним їх використанням; правильне документальне оформлення і своєчасне відображення відповідно в реєстрах надходження основних засобів, їх внутрішньогосподарського переміщення (з

одного структурного підрозділу в інші тощо), вибуття, безкоштовної передачі, реалізації або ліквідації, передачі міжгосподарським підприємствам у порядку пайових внесків; своєчасне і точне обчислення і відображення зносу основних засобів; точне визначення результатів від ліквідації основних засобів, а також втрат від списання не повністю амортизованих об'єктів; дійовий контроль витрат по підтриманню основних засобів у роботоздатному стані". Саме такий широкий перелік завдань, що ставляться до бухгалтерського обліку основних засобів, на думку Г. Г. Кірейцева є вичерпний.

Своєчасне і чітке виконання названих завдань та одночасне вдосконалення обліку основних засобів сприятимуть позитивному впливу системи бухгалтерського обліку і внутрішньогосподарського контролю на ефективність використання всієї сукупності засобів виробництва на підприємствах.

Проаналізувавши наукову літературу, можна зробити висновок, що більшість авторів схиляються до того, що пріоритетними завданнями обліку основних засобів є:

- правильне документальне оформлення та своєчасне відображення в регістрах обліку надходження, внутрішнього переміщення й вибуття об'єктів основних засобів;
- контроль за збереженням основних засобів;
- контроль за витратами на ремонт основних засобів, а також за ефективністю використання основних засобів;
- правильне обчислення та відображення в обліку сум амортизації;
- отримання документально обґрунтованих даних про наявність та рух основних засобів за місцями їх експлуатації, а також у розрізі осіб, відповідальних за її збереження;
- виявлення результатів від реалізації об'єктів основних засобів або іншого їх вибуття.

Зазначимо, що ефективного результату у досягненні цих цілей можна досягти лише з використанням інформаційних систем і комп'ютерних технологій обліку.

Крім цього, бухгалтерський облік основних засобів повинен забезпечити контроль за ефективним використанням виробничих майданчиків, обладнання, машин, транспортних засобів та інших засобів праці.

1.3. Характеристика фінансово-господарської діяльності та постановки облікової роботи на ПрАТ «Сіті-Маркет»

Суб'єктом дослідження обрано Приватне акціонерне товариство «Сіті-Маркет».

ПрАТ «Сіті-Маркет» існує на ринку оренди комерційної нерухомості понад 13 років.

Підприємство і надалі планує залишатись в цьому сегменті бізнесу. Підприємство користується популярністю на ринку оренди нежитлової нерухомості, це обумовлено конкурентоспроможністю компанії. Запорукою бізнес-успіху на насиченому ринку є швидкість реагування на потреби клієнта та зміни конкурентного середовища.

За аналізований період змін в організаційній структурі відповідно до попередніх звітних періодів не було.

Програма розвитку ПрАТ «Сіті-Маркет» на 2019 рік передбачає ремонт та подальше удосконалення основних засобів, які використовуються Товариством в основному виді діяльності (здавання в оренду нежитлових приміщень). протягом усього 2019 року при наявності грошових коштів.

Проблеми, які впливають на діяльність емітента; ступінь залежності від законодавчих або економічних обмежень.

Основною проблемою, що істотно впливає на діяльність підприємства є економічно-фінансова криза в економіці країни взагалі. На діяльність товариства досить суттєво впливають наступні економічні, соціальні та технологічні фактори:

- поглиблення інфляційних процесів;
- зниження капіталоемності грошових ресурсів;
- нестабільність податкового законодавства.

- велике податкове навантаження (орендна плата за землю)

Основні вимоги щодо організації бухгалтерського обліку на ПрАТ «Сіті-Маркет» визначаються в Наказі № 1 «Про організацію обліку та облікову політику».

Аналізуючи наказ про облікову політику ПрАТ «Сіті-Маркет» можна відмітити, що він має чітку структуру, що робить її досить зрозумілою для користувачів. В обліковій політиці чітко і послідовно викладено методичні та методологічні основи ведення обліку. Варто зазначити, що облікова політика також визначає особливості організації обліку підприємства.

Згідно з положеннями, вказаними в Наказі про облікову політику, бухгалтерський облік на підприємстві веде бухгалтер, який підпорядкований директору, обов'язки бухгалтера визначаються посадовою інструкцією, розробленою відповідно до вимог п. 7 ст. 8 Закону №996. Бухгалтерський облік ведеться за автоматизованою формою із використанням прикладної програми «1С: Підприємство, Бухгалтерія для України 2.0».

Отже, облікова політика ПрАТ «Сіті-Маркет» складена відповідно до нових вимог законодавства, але є неповною та потребує удосконалення та деталізації інформації щодо організації бухгалтерського обліку на підприємстві.

Недоліком постановки аналітичної роботи на ПрАТ «Сіті-Маркет» є неповне використання облікових даних для здійснення систематичного аналізу фінансового стану, формування прибутку та його використання.

Важливим показником діяльності є стабільність фінансового стану підприємства, яка залежить від правильності та доцільності використання фінансових ресурсів підприємства. Тому для його оцінки необхідно вивчити, передусім, склад, структуру майна та джерела його утворення, а також причини їх зміни. При цьому, основними напрямками аналізу показників фінансово-господарської діяльності за 2016-2018 рр. є вивчення за даними балансу підприємства ПрАТ «Сіті-Маркет» (форма №1) вартості усього майна підприємства і суми джерел утворення цього майна на певну звітну дату.

Оцінку показників фінансово – господарської діяльності можна зробити за допомогою даних таблиці 1.5, яка складена на підставі даних фінансової звітності (Додатки Б-Р).

Найбільш загальну оцінку фінансового стану підприємства здійснюють за можливістю продажу майна і перетворення його в грошові кошти.

Для визначення рівня ліквідності підприємства слід порівняти активи, які можна реалізувати до певного строку, із зобов'язаннями, які до цього строку повинні бути оплачені.

Розрахунки свідчать, що підприємство станом на кінець 2018 року має загальну вартість майна у розмірі 26983,0 тис. грн. За останні 2 роки спостерігалось його зменшення на 3324,0 тис. грн. відносно 2016 року та на 33324,0 тис. грн. порівняно з 2017 роком (табл. 1.5).

Таблиця 1.5

Показники фінансово-господарської діяльності

ПрАТ «Сіті-Маркет» за 2016-2018 рр.

Показники	2016 рік	2017 рік	2018 рік	Відхилення (+, -) 2018 року від:		2018 рік у % до:	
				2016 року	2017 року	2016 року	2017 року
1	2	3	4	5	6	7	8
1. Капітал							
1. Капітал (станом на кінець періоду), тис. грн	30486,0	30307,0	26983,0	-3503,0	-3324,0	88,5	89,0
1.1 Власний капітал:	9550,0	15341,0	21731,0	12181,0	6390,0	227,5	141,7
1.1.1. У тому числі: власний оборотний капітал	-7312,0	-809,0	7072,0	14384,0	7881,0	-96,7	-874,2
1.1.2. Нерозподілений прибуток або непокриті збитки	3198,0	8989,0	15379,0	12181,0	6390,0	480,9	171,1
1.2. Позиковий капітал	20936,0	14966,0	5252,0	-15684,0	-9714,0	25,1	35,1
1.2.1. У тому числі: поточні зобов'язання за розрахунками	17501,0	11671,0	2374,0	-15127,0	-9297,0	13,6	20,3

1	2	3	4	5	6	7	8
2. Ресурси							
2.1. Середньорічна вартість основних засобів, тис. грн	17533,5	16506,0	15404,5	-2129,0	-1101,5	87,9	93,3
2.2. Середньорічна вартість оборотних активів, тис. грн	7519,0	8599,5	7949,5	430,5	-650,0	105,7	92,4
2.2.1. У тому числі: запасів	1584,5	1538,0	1672,0	87,5	134,0	105,5	108,7
2.3. Середньооблікова чисельність працівників, чол.	5,0	5,0	5,0	0,0	0,0	100,0	100,0
2.4 Фонд оплати праці, тис. грн	98,0	142,0	225,0	127,0	83,0	229,6	158,5
3. Економічні показники							
3.1. Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), тис. Грн	11420,0	13622,0	16243,0	4823,0	2621,0	142,2	119,2
3.2. Витрати, тис. грн	6436,0	4943,0	5384,0	-1052,0	441,0	83,7	108,9
3.3. Витрати на 1 грн виручки від реалізації	0,56	0,36	0,33	-0,23	-0,03	58,8	91,3
3.4. Прибуток (збиток) від операційної діяльності, тис. грн	2683,0	6247,0	7793,0	5110,0	1546,0	290,5	124,7
3.5. Чистий прибуток (збиток), тис. грн.	2683,0	5123,0	6390,0	3707,0	1267,0	238,2	124,7
3.6. Середньомісячна заробітна плата, грн і коп.	1633,33	2366,67	3750,00	2116,67	1383,33	229,59	158,45
7.5. Фондовіддача, грн	0,65	0,83	1,05	0,40	0,23	161,89	127,77
4. Фінансові показники							
4.1. Коефіцієнти:							
- автономності	0,313	0,506	0,805	0,492	0,299	257,1	159,1
- маневреності	-0,766	-0,053	0,325	1,091	0,378	-42,5	-617,1
- фінансової залежності	0,687	0,494	0,195	-0,492	-0,299	28,3	39,4
- абсолютної ліквідності	0,011	0,013	0,585	0,574	0,571	5347,9	4373,1
- термінової ліквідності	0,646	1,012	3,774	3,128	2,762	584,1	373,0
- загальної ліквідності	0,730	1,133	4,433	3,703	3,300	607,3	391,2

Значення основних показників діяльності ПрАТ «Сіті-Маркет» свідчить, що протягом 2016-2018 рр. величина капіталу поступово зменшується.

Динаміки джерел утворення капіталу ПрАТ «Сіті-Маркет» показує, що власний капітал на кінець 2018 р. становив 21731,0 тис. грн, що на 12181,0 тис. грн або у 2,2 рази більше ніж у 2016 р. та на 6390,0 тис. грн більше, ніж у 2017 р. Позитивним є те, що значне збільшення власного капіталу в аналізованому періоді відбулося за рахунок збільшення нерозподіленого прибутку.

Позитивно слід оцінити збільшення власного оборотного капіталу. Станом на кінець 2018 р. його вартість становила 7072,0 тис. грн. Крім того, слід констатувати стійку позитивну тенденцію щодо його формування.

Така ж тенденція простежується і щодо нерозподіленого прибутку. Протягом 2016-2018 рр. сума нерозподіленого прибутку значно зростає. Якщо на кінець 2016 р. у складі власного капіталу спостерігався нерозподілений прибуток у сумі 3198,0 тис. грн, то на кінець 2018 р. його сума склала 15379,0 тис. грн.

Зменшення позикового капіталу слід оцінити позитивно.

Динаміка ресурсів характеризується зменшенням вартості основних засобів підприємства. Так, середньорічна вартість основних засобів у 2018 р. склала 15404,0 тис. грн, що на 2129,0 тис. грн. менше чинника 2016 р. та на 1101,5 тис. грн. менше, ніж у 2017 р. Зменшення вартості основних засобів може сигналізувати про послаблення матеріально-технічного забезпечення.

Одночасно покращилась ефективність використання основних засобів: у 2018 р. фондоддача становила 1,05 грн, що більше, ніж у 2016 р. на 0,40 грн. або на 61,89%.

Середньорічна вартість оборотних активів за аналізований період практично не змінилася і на кінець 2018 року становила 7949,5 тис. грн.

Середньооблікова чисельність працюючих за аналізований період не змінилася і складає 8 осіб. При цьому фонд оплати праці збільшився в 2,3 рази, що забезпечило позитивну динаміку середньомісячної заробітної плати.

Чистий дохід від реалізації теж має тенденцію до збільшення. За 2018 р. він становив 16243,0 тис. грн, що вище показника 2016 р. на 4823,0 тис. грн або на 42,2% та більше, ніж у 2017 р. на 2621,0 тис. грн або на 19,2%.

За 2016 р. величина витрат операційної діяльності становила 5384,0 тис. грн, що на 441,0 тис. грн або на 8,9% більше, ніж за 2017 р. хоча і нижче ніж у 2016 році.

Як наслідок, показник витрат на 1 грн виручки від реалізації становив у 2018 р. 0,33 грн, що на 0,23 грн менше ніж у 2016 р., та на 0,03 грн менше, ніж у 2017 р.

Аналіз прибутку ПрАТ «Сіті-Маркет» протягом 2016-2018 рр. свідчить, що протягом аналізованого періоду підприємство працювало прибутково. Чистий прибуток у 2016 р. становив 6390,0 тис. грн.

Оцінка фінансових коефіцієнтів дає змогу підтвердити раніше зроблені висновки. Коефіцієнт автономності та фінансової залежності підтверджують незалежність діяльності ПрАТ «Сіті-Маркет» від зовнішніх джерел формування капіталу підприємства. Показники ліквідності є достатніми. Таким чином, аналіз основних фінансових показників свідчить про достатньо ефективну діяльність ПрАТ «Сіті-Маркет» у 2018 р.

Розрахунок узагальнюючих показників фінансової стійкості ПрАТ «Сіті-Маркет» представлено у додатку С. Тож узагальнюючі показники фінансової стійкості ПрАТ «Сіті-Маркет» характеризують, що підприємство лише станом на 2018 рік мало абсолютну фінансову стійкість.

У додатку Т наведено розрахунок часткових показників фінансової стійкості підприємства.

Аналогічно, майже всі часткові показники відповідають нормативним значенням лише станом на кінець 2018 року..

Тож за результатами проведених розрахунків можемо констатувати, що протягом 2016-2018 років ПрАТ «Сіті-Маркет» працювало ефективно, про що свідчить отриманий прибуток. Фінансовий стан підприємства – абсолютно

стійкий. При цьому слід зазначити, що це стійка тенденція протягом досліджуваного періоду.

Загалом, у звітному році рівень ділової активності підприємства мав тенденцію до покращення.

Для покращення результатів фінансово-господарської діяльності в майбутньому підприємству необхідно:

- переглянути та оптимізувати структуру активів та джерел формування активів;
- переглянути наявну дебіторську заборгованість та вжити заходів для отримання грошових коштів від дебіторів;
- погасити довгострокову та короткострокову кредиторську заборгованість;
- переглянути штат працівників, умови праці та вжити заходів щодо
- підвищення продуктивності праці;
- реалізувати чи здати в оренду основні засоби що не використовуються;
- переглянути асортимент продукції та виявити товар, що має високий та низький попит, вжити заходів, щодо підвищення рівня реалізації товарів;
- провести часткову інвентаризацію та виявити «мертві» товари та реалізувати їх чи повернути постачальнику;
- здійснити моніторинг дебіторів та в подальшому продавати товар лише за повною передоплатою, чи лише тим дебіторам ймовірність оплати товару яких є високою, що дасть змогу підприємству застерегти себе від вилучення коштів шляхом виникнення дебіторської заборгованості.

Висновки за розділом 1

Основні засоби є важливою і невід'ємною складовою фінансово-господарської діяльності любого підприємства, вони відіграють важливу роль,

зокрема, в економічних процесах, саме через це термінологія відіграє значну роль у відображенні основних засобів у синтетичному і аналітичному обліку та зрештою у звітності.

Таким чином можна зазначити, що визначення поняття «основні засоби» у нормативно-правових актах України, які регулюють їх бухгалтерський облік, призводять до деякої плутанини щодо розуміння їх сутності, оскільки при встановленні критеріїв віднесення об'єкту до основних засобів перевага надається їх призначенню. В той же час норми податкового законодавства акцентують увагу на особливостях визнання об'єкту основних засобів активом, тобто лише у тому випадку, коли його застосування відбувається виключно «для використання у господарській діяльності платника податку».

Слід зазначити, що адаптація національних стандартів бухгалтерського обліку до міжнародних зумовлює те, що наведені у національному та міжнародному стандартах поняття основних засобів співпадають за усіма ключовими критеріями їх визнання. На жаль, така ідентичність існує тільки у площині бухгалтерського обліку основних засобів. В той час як органи фіскальної служби при ідентифікації об'єкта основних засобів дотримуються норм Податкового кодексу України.

Аналіз визначень основних засобів дозволяє стверджувати, що більшість авторів при розкритті сутності цієї категорії акцентують увагу на таких ключових критеріях визнання основних засобів, як: матеріальність (наявність матеріально-речової форми); призначення (утримуються з метою використання їх в процесі виробництва, постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних чи соціально-культурних функцій); строк корисного використання (більше року або операційного циклу, якщо він більше року).

Важливим аспектом обліку основних засобів є їх оцінка. Фінансовий облік основних засобів – це, у певному розумінні, безперервний процес їх оцінки.

Оцінка основних засобів може здійснюватися такими методами: первісна вартість, зменшена на суму нарахованої амортизації чи справедлива вартість.

Окремі автори зазначають, що справедлива вартість має переваги перед історичною собівартістю, зокрема:

- використання справедливої вартості приводить до підвищення надійності, змістовності та повноти звітної інформації, оскільки враховується економічна ситуація та стан оцінюваного активу не тільки в момент постановки на обік, а й в подальшому, аж до моменту останньої переоцінки;

- призводить до більшої порівнянності показників звітності різних підприємств, вартість визначається незалежно від конкретних обставин, властивих окремому підприємству;

- є ефективнішою основою для оцінки майбутніх грошових потоків порівняно з витратами, що є важливо для зовнішніх користувачів;

- це краща основа для порівняння інформації в процесі аналізу ефективності використання основних засобів;

- надає можливість підприємству розширити сферу заставного кредитування, вирішити питання про внесення інвестицій, обґрунтовано визначити орендні платежі.

Недоліками оцінки за справедливою вартістю:

- вона має умовний характер, тому що визначається не за реальною господарською операцією і не підтверджується первинними документами, а визначається за допомогою різних підходів.

- відображає не реальні угоди, які здійснює підприємство, а певну умовну суму, що могла б бути отримана у випадку, якщо основний засіб був би проданий станом на певну дату [40].

Суб'єктом дослідження обрано Приватне акціонерне товариство «Сіті-Маркет».

ПрАТ «Сіті-Маркет» існує на ринку оренди комерційної нерухомості понад 13 років .

Розрахунки свідчать, що підприємство станом на кінець 2018 року має загальну вартість майна у розмірі 26983,0 тис. грн. За останні 2 роки спостерігалось його зменшення на 3324,0 тис. грн. відносно 2016 року та на

33324,0 тис. грн. порівняно з 2017 роком (табл. 1.5).

Значення основних показників діяльності ПрАТ «Сіті-Маркет» свідчить, що протягом 2016-2018 рр. величина капіталу поступово зменшується.

Динаміки джерел утворення капіталу ПрАТ «Сіті-Маркет» показує, що власний капітал на кінець 2018 р. становив 21731,0 тис. грн, що на 12181,0 тис. грн або у 2,2 рази більше ніж у 2016 р. та на 6390,0 тис. грн більше, ніж у 2017 р. Позитивним є те, що значне збільшення власного капіталу в аналізованому періоді відбулося за рахунок збільшення нерозподіленого прибутку.

Позитивно слід оцінити збільшення власного оборотного капіталу. Станом на кінець 2018 р. його вартість становила 7072,0 тис. грн. Крім того, слід констатувати стійку позитивну тенденцію щодо його формування.

Така ж тенденція простежується і щодо нерозподіленого прибутку. Протягом 2016-2018 рр. сума нерозподіленого прибутку значно зростає. Якщо на кінець 2016 р. у складі власного капіталу спостерігався нерозподілений прибуток у сумі 3198,0 тис. грн, то на кінець 2018 р. його сума склала 15379,0 тис. грн.

Зменшення позикового капіталу слід оцінити позитивно.

Аналіз прибутку ПрАТ «Сіті-Маркет» протягом 2016-2018 рр. свідчить, що протягом аналізованого періоду підприємство працювало прибутково. Чистий прибуток у 2016 р. становив 6390,0 тис. грн.

Тож за результатами проведених розрахунків можемо констатувати, що протягом 2016-2018 років ПрАТ «Сіті-Маркет» працювало ефективно, про що свідчить отриманий прибуток. Фінансовий стан підприємства – абсолютно стійкий. При цьому слід зазначити, що це стійка тенденція протягом досліджуваного періоду.

Загалом, у звітному році рівень ділової активності підприємства мав тенденцію до покращення.

Для покращення результатів фінансово-господарської діяльності в майбутньому підприємству необхідно:

- переглянути та оптимізувати структуру активів та джерел формування активів;

- переглянути наявну дебіторську заборгованість та вжити заходів для отримання грошових коштів від дебіторів;
- погасити довгострокову та короткострокову кредиторську заборгованість;
- переглянути штат працівників, умови праці та вжити заходів щодо
- підвищення продуктивності праці;
- реалізувати чи здати в оренду основні засоби що не використовуються;
- переглянути асортимент продукції та виявити товар, що має високий та низький попит, вжити заходів, щодо підвищення рівня реалізації товарів;
- провести часткову інвентаризацію та виявити «мертві» товари та реалізувати їх чи повернути постачальнику;
- здійснити моніторинг дебіторів та в подальшому продавати товар лише за повною передоплатою, чи лише тим дебіторам ймовірність оплати товару яких є високою, що дасть змогу підприємству застерегти себе від вилучення коштів шляхом виникнення дебіторської заборгованості.

РОЗДІЛ 2

ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА ОБЛІКУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ

2.1. Організація обліку і документальне оформлення руху основних засобів

Отримання своєчасної, повної та достовірної інформації про господарські процеси, що відбуваються на підприємстві, має вагоме значення для здійснення управлінської діяльності на підприємстві. Саме у системі первинного обліку формується інформація, що забезпечує керівництво необхідними даними.

Доволі велика кількість вчених трактує зміст терміну «первинний облік». Зокрема, В.Я. Фаріон наводить таке визначення: первинний облік – єдиний, який повторюється у часі, організований процес збору, вимірювання, реєстрації, накопичення та зберігання інформації, а в умовах автоматизованих систем управління – також її передачі та первинна обробка [90].

На думку І. М. Бабина, первинний облік є єдиною періодичною організованою системою збору, вимірювання, реєстрації, накопичення інформації та відображення її у відповідних формах документів [7]. Вважаємо, що первинний облік, окрім вищенаведених функцій, має виконувати ще й функції накопичення та групування інформації, а також аналітичні і контрольні функції, які полягають у виявленні та аналізі відхилень у момент їхнього виникнення.

Дещо іншої точки зору притримується А. М. Прохоров, який трактує первинний облік як первинну реєстрацію фактів, подій, процесів, заповнення формулярів спостереження та інших документів у статистичному, бухгалтерському та оперативному обліку [37].

На думку О. В. Приставки, первинний облік має бути виділений в окрему систему від самого бухгалтерського обліку, оскільки він формує інформацію не

тільки для нього, а й для інших підсистем – планування, прогнозування, аналізу комерційної діяльності підприємства [74].

Ми підтримуємо твердження З.-М. В. Задорожного, який під первинним обліком вважає один із етапів формування звітної облікової інформації, на якому відбувається первинне нагромадження облікових даних з використанням методів бухгалтерського обліку [36].

Як слушно зауважує А. Загородний, первинний облік – це початкова стадія облікового процесу, на якій здійснюється спостереження за господарськими явищами, їхнє вимірювання, та реєстрація в первинних документах. З огляду на це вона має бути організована відповідними чином [37].

Організація первинного обліку надходження об'єктів основних засобів полягає у своєчасному та повному оформленні первинних документів у системі бухгалтерського обліку.

З метою забезпечення відображення основних засобів у первинному обліку необхідно використовувати типові документи, затверджені Міністерством статистики України від 29.12.95 р. № 352.

Нині окремі автори, зокрема Л. Т. Богуцька критикує чинний порядок документального оформлення операцій із руху основних засобів, зазначаючи такі недоліки, як трудомісткість відображення, опрацювання інформації, дублювання даних у різних формах документів, що призводить до зниження оперативності документообороту [18].

В загальному вигляді схему організації обліку основних засобів можна зобразити за допомогою рис. 2.1.

Рух основних засобів, пов'язаний із здійсненням господарських операцій з надходження, внутрішнього переміщення та вибуття основних засобів, оформляють типовими формами первинної облікової документації, затвердженими наказом Мінстату України від 29.12.1995 р. № 352.

Основні засоби можуть надходити на підприємство в результаті:

- придбання у постачальників;
- виконання будівельно-монтажних робіт;

- безоплатної передачі від юридичних і фізичних осіб;
- виявлення надлишків основних засобів в процесі інвентаризації;
- переводу молодняку тварин в основне стадо;
- закладанні вирощування багаторічних насаджень;
- затрат на капітальні інвестиції в земельні ресурси.

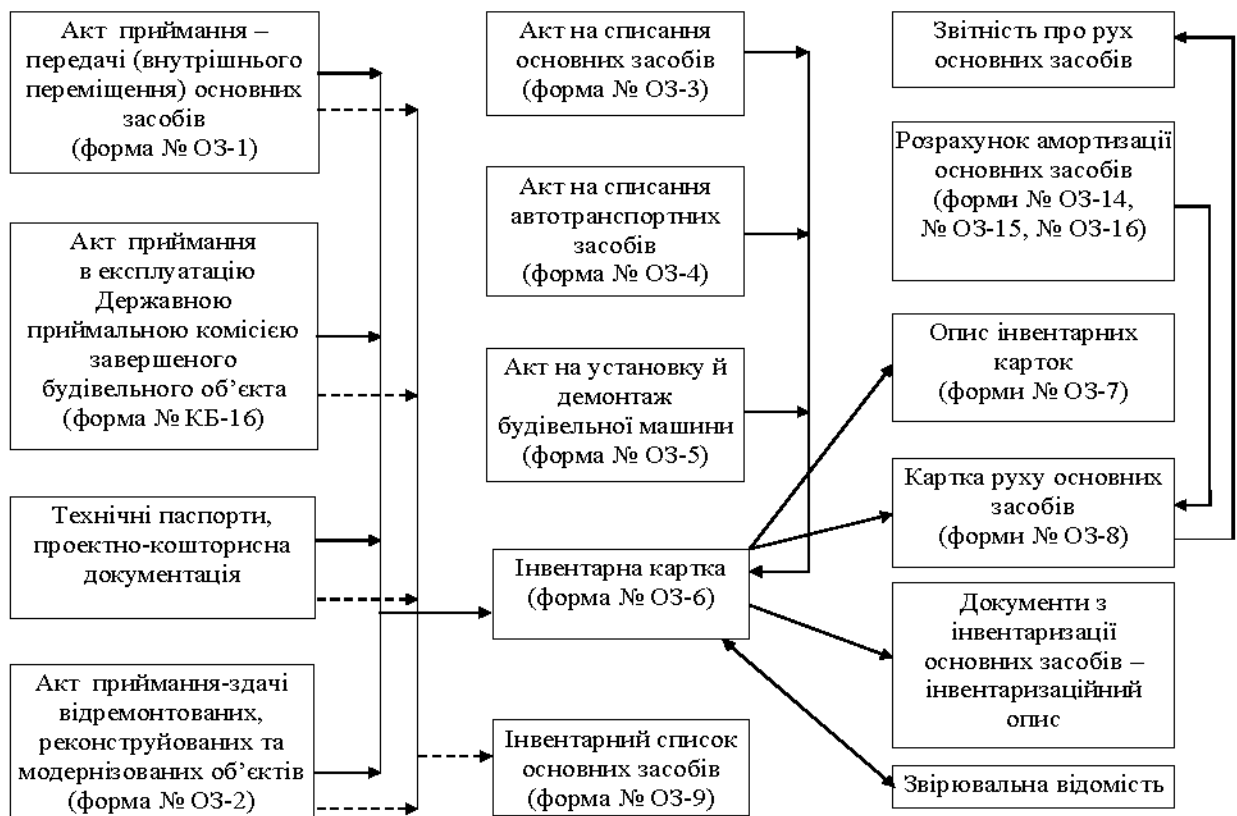


Рис. 2.1. Схема організації обліку основних засобів

У всіх випадках при надходженні основних засобів на підприємствах, в тому числі і в досліджуваному товаристві, складається Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів (ф. №03-1).

На ПрАТ «Сіті-Маркет» даний документ застосовується для оформлення зарахування до складу основних засобів окремих об'єктів, для обліку введення їх в експлуатацію, для оформлення внутрішнього переміщення основних засобів з одного структурного підрозділу до іншого, а також для виключення їх зі складу основних засобів при передачі іншому підприємству. При отриманні (купівлі) основних засобів акт складає комісія, яка призначається керівником

підприємства, в одному примірнику на кожний окремий об'єкт. При оформленні внутрішнього приміщення або передачі основних засобів іншому підприємству акт складається у двох примірниках.

Оприбуткування основних засобів після капітального ремонту, реконструкції, модернізації оформляються Актом приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів (ф. № 03-2) в одному примірнику – якщо роботи виконувались господарським способом, в двох примірниках – при виконанні робіт іншим підприємством.

Виготовлені основних засобів власними силами також оформляють актами приймання-передачі основних засобів.

Капітальні інвестиції у земельні ділянки, лісові угіддя включають до складу основних засобів щорічно у сумі фактичних затрат.

Витрати на переміщення в середині підприємства основних засобів (інвентар та обладнання, що не потребує монтажу тощо) включають до складу витрат виробництва.

У товаристві створено постійну діючу комісію у складі заступника керівника підприємства, головного інженера, механіка, виконроба. В її обов'язки входять огляд і приймання в експлуатацію після спорудження чи надходження на підприємство.

Акти складаються в двох примірниках комісією, призначеною керівником підприємства. В них зазначають дані про первісну вартість об'єкта, суму накопиченого зносу за час експлуатації, вартості одержаних матеріальних цінностей в результаті ліквідації об'єкта. Витрати по ліквідації відображають у розділі «Розрахунок результатів списання об'єкта».

Приймаючи рішення про списання основних засобів, необхідно виходити з того, що активи, які належать до основних засобів, неможливо або економічно недоцільно відновлювати, а також, якщо об'єкт не може бути реалізований або проданий іншим суб'єктом підприємницької діяльності.

Визначення непридатності основних засобів встановлює постійно діюча комісія. Її склад затверджено наказом по ПрАТ «Сіті-Маркет».

До складу комісії ПрАТ «Сіті-Маркет» входять: заступник керівника підприємства, комірник, головний бухгалтер. В компетенцію комісії входить безпосередній огляд технічного стану об'єкта, що підлягає списанню, виявлення конкретних причин списання об'єкта (знос, реконструкція, аварії тощо), виявлення осіб, з вини яких відбулося передчасне вибуття об'єкта з експлуатації, внесення пропозицій відносно притягнення цих осіб до відповідальності, визначення використання окремих вузлів, деталей, що списуються, складання актів на списання об'єктів.

На підприємстві наказом (розпорядженням) керівника формується комісія, яка здійснює приймання основних засобів, заповнюючи акт за формою ОЗ-1, який складається в одному примірнику на кожний окремий об'єкт основних засобів. Загальним актом оформляється приймання декількох об'єктів основних засобів, який дозволяється складати тільки при надходженні господарського інвентаря, обладнання, інструментів тощо, якщо дані об'єкти є однотипними, прийняті в одному місяці та мають однакову вартість. Правильно оформлений, підписаний керівником та головним бухгалтером акт разом із технічною документацію передають у бухгалтерію.

При внутрішньому переміщенні основних засобів акт складається у двох примірниках працівником відділу, що передає об'єкт. Перший примірник із підписами одержувача та матеріально-відповідальної особи, що передає об'єкт передається у бухгалтерію, а другий – залишається у матеріально-відповідальної.

У разі безоплатної передачі основних засобів акт складають у двох примірниках (по примірнику для підприємства, яке передає і підприємства, яке приймає основний засіб).

При реалізації основних засобів акт складається у трьох примірниках: перші два залишаються у підприємства-продавця (перший примірник йде додатком до звіту, другий – до повідомлення про передачу та для акцепту), третій примірник передається покупцю.

Нині деякі графи у згаданому акті втратили сенс. Зокрема не застосовують норм амортизаційних відрахувань на повне відновлення (графа 12) і на капітальний ремонт (графа 13). Водночас при надходженні об'єкта члени комісії мають встановити очікуваний термін його корисної експлуатації, ліквідаційну вартість, спосіб амортизації. Усі ці відомості варто було б вказувати в акті. Тому доцільно внести зміни у типову форму даного документа, вивівши з неї зайві графи і доповнивши її новими, зокрема очікуваний термін корисної експлуатації, спосіб амортизації, інформація в яких відповідатиме сучасним вимогам обліку основних засобів.

Для обліку всіх видів основних засобів, що введені в експлуатацію, у бухгалтерії застосовують «Інвентарну картку обліку основних засобів» (форма ОЗ-6). На кожний об'єкт основних засобів відкривається індивідуальна картка в одному примірнику, в якій містяться дані про назву об'єкта і інвентарний номер, місце експлуатації та дата введення в експлуатацію, коротка технічна характеристика, рік випуску чи будівництва, дата вибуття із експлуатації та норма амортизації, відомості про переоцінку, модернізацію, реконструкцію об'єкта та інше. У разі групового обліку картка заповнюється шляхом позиційних записів за окремими об'єктами основних засобів.

Основою для заповнення інвентарних карток є дані з актів за формою ОЗ-1, формою ОЗ-2, формою ОЗ-3, формою ОЗ-4, а також технічна та інша документація.

У розділі «Коротка індивідуальна характеристика об'єкта» наводять основні кількісні та якісні показники об'єкта, а також пристосування та приналежності, які відносяться до нього, обмежуючись лише двома-трьома найважливішими якісними характеристиками для даного об'єкта, оминаючи дублювання даних, що є на підприємстві.

У разі групового обліку основних засобів коротку індивідуальну характеристику дають у цілому по всій групі об'єктів основних засобів, які враховуються в інвентарній картці.

У випадку значної зміни якісних та кількісних показників у характеристиці об'єкта основних засобів у результаті модернізації, добудови чи реконструкції чи при неможливості відобразити у інвентарній картці усі параметри, що характеризують об'єкт у цілому, її замінюють новою. Стару інвентарну карту зберігають як довідковий документ.

На нашу думку, інвентарна картка не відображає повністю інформацію про об'єкт основних засобів, тому вважаємо за доцільне доповнити її такими показниками: спосіб надходження, справедлива вартість, термін корисного використання, ліквідаційна вартість, метод нарахування амортизації, витрати на поліпшення об'єктів, розмір залишкової вартості на момент вибуття. Такі показники як термін корисного використання, ліквідаційна вартість та методи амортизації є індивідуальними для кожного об'єкта, тому таку інформацію доцільно відображати насамперед у інвентарній картці.

Для підтримання основних засобів у технічно-справному стані їх передають на ремонт, такі операції також відображають в первинному обліку. На час ремонту об'єкти вилучають із процесу виробництва, а після його завершення знову відображають у складі основних засобів.

При цьому складають «Акт прийому-передачі відремонтованих, реконструйованих і модернізованих об'єктів» (форма ОЗ-2). Акт, у одному примірнику, підписується працівником відділу (цеху), який відповідальний за приймання основних засобів та представником цеху (підприємства), який виконував ремонт, модернізацію чи реконструкцію, та передається до бухгалтерії, де акт підписується головним бухгалтером і затверджується директором підприємства. На основі акту вносяться до технічного паспорта відповідного основного засобу зміни до характеристик об'єкта, пов'язані із капітальним ремонтом, модернізацією та реконструкцією. Якщо ж ремонт здійснювався сторонньою організацією, акт складають у двох примірниках Один із них передають в бухгалтерію, інший – виконавцеві робіт.

Після закінчення ремонтних заходів основних засобів виписують акт здачі, а при прийнятті – акт приймання. На підставі цих документів (форма ОЗ-2)

бухгалтерія записує в інвентарних картках інформацію про здійснення капітального ремонту, реконструкції чи модернізації, а в технічному паспорті зазначає зміни у технічній характеристиці властивостей об'єкта, що з'явилися після виконання ремонту.

Для контролю за станом і рухом основних засобів кожному об'єкту у момент введення в експлуатацію надають інвентарний номер. На підприємстві ПрАТ «Сіті-Маркет» як інвентарний використовують порядковий номер надходження об'єкта. Цей спосіб нумерації не передбачає жодного інформаційного навантаження.

Вважаємо, що доцільно було б встановлювати інвентарні номери так, щоб вони відображали певну інформацію, яка б характеризувала об'єкт. Зважаючи на велику кількість облікових об'єктів основних засобів, оптимальною величиною інвентарного номера, на нашу думку, може бути десять знаків.

В інвентарному номері необхідно відобразити шифр рахунка та субрахунка бухгалтерського обліку, а також окремий шифр, що присвоюється для групи та підгрупи об'єктів основних засобів, а далі, відповідно, відображати порядковий номер надходження предметів для кожної підгрупи. Надаючи інвентарному номеру такого інформаційного навантаження, можливо визначити необхідні дані про об'єкт, а також належність об'єкта до тої чи іншої групи та підгрупи.

Для реєстрації інвентарних карток обліку основних засобів застосовують «Опис інвентарних карток по обліку основних засобів» (форма ОЗ-7), які ведуться за видами ОЗ, і містять номер картки, найменування та інвентарний номер об'єкта. Для кожної класифікаційної групи основних засобів в описі відводять окремий розділ, в якому для неї виділено серію інвентарних номерів. Кожен розділ підлягає шифруванню.

Зареєстровані в описі інвентарні картки розміщують у картотеці згідно із класифікаційними групами, до яких відносяться дані об'єкти. Роздільниками, виготовленими з картону чи фанери виокремлюють одну групу основних засобів від іншої. А на роздільниках і інвентарних картках вказують шифри та назву групи основних засобів. Інвентарні картки групують в картотеках за місцями

експлуатації й збереження, а посередині – згідно із класифікацією основних засобів. Така структура картотеки дає змогу швидко виявити, які об’єкти знаходяться в конкретному підрозділі, який використовується у поточній діяльності підприємства, а ще вона є зручною для проведення інвентаризації. Легко виявити, які товарно-матеріальні цінності рахуються та закріплені за відповідними матеріально-відповідальними особами.

Для обліку наявності основних засобів (за матеріально відповідальними особами), застосовують інвентарні списки основних засобів (форма № ОЗ-9). Інвентарні списки ведуть як доповнення до інвентарних карток. Списки заповнюються в двох примірниках, на основі актів типової форми ОЗ-1. Загальна кількість і вартість основних засобів, які враховуються у списках, має бути тотожними даним, що містяться у інвентарних картках.

Вибуття основних засобів шляхом ліквідації внаслідок фізичного чи морального зносу оформляють «Актом на списання основних засобів» (форма № ОЗ-3) чи «Актом на списання автотранспортних засобів» (форма № ОЗ-4). Комісія, призначена наказом керівника, складає акти у двох примірниках. Один примірник передається до бухгалтерії, другий – залишається у матеріально-відповідальній особи та є підставою для оприбуткування матеріалів та запчастин, які залишилися внаслідок списання (ліквідації) об’єкта основних засобів.

Варто зазначити, що типова форма ОЗ-3 теж потребує оновлення. Зокрема, такі графи як код норми амортизаційних відрахувань, норми амортизаційних відрахувань на повне відновлення та на капітальний ремонт, поправковий коефіцієнт не використовуються згідно чинного законодавства, тому доцільно було б їх усунути.

Отже, документальне оформлення операцій з основними засобами здійснюють із використанням форм первинних документів з обліку основних засобів, затверджених наказом Мінстату України від 29. 12. 95 р. №352, що, на нашу думку, потребують перегляду та вдосконалення. Діючі типові форми первинних документів, що застосовують для відображення їх руху не виправдовують себе, багато граф нині не актуальні. Так, наприклад, у чинній

тепер формі «Акта приймання передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів» (форма ОЗ №-1), як правильно зазначає З.В. Задорожний, помилково ототожнюють первісну вартість основних засобів із балансовою, а також передбачають норми амортизації на капітальний ремонт. Аналогічні недоопрацювання є і в акті на списання основних засобів (форма ОЗ-3). Тому, на нашу думку, дану форму, доцільно доповнити такими графами, як група основних засобів, термін корисного використання, метод нарахування амортизації, ліквідаційна вартість.

Для синтетичного обліку основних засобів використовуються регістри, передбачені системою «1С: Підприємство».

В даних регістрах узагальнюється інформація про наявність і рух основних засобів, їх знос та капітальні інвестиції. Регістри формуються на підставі первинних документів та зведених регістрів.

Якщо розглядати порядок відображення інформація про основні засоби у звітності, то варто відмітити, що такі дані наводяться у формі 1 «Звіт про фінансовий стан (Баланс)» у розділі I «Необоротні активи» (рядках 1010-1012) та у формі 5 «Примітки до річної фінансової звітності» у II розділі. У рядку 1011 відображається первісна вартість основних засобів та інших необоротних матеріальних активів. У рядку 1012 сума їх зносу. У рядку 1010 відображається залишкова вартість основних засобів, яка визначається, як різниця між рядками 1011 та 1012.

У рядку 1005 «Незавершені капітальні інвестиції» відображається вартість незавершених на дату балансу капітальних інвестицій в необоротні активи на будівництво, реконструкцію, модернізацію (інші поліпшення, що збільшують первісну (переоцінену) вартість необоротних активів), виготовлення, створення, вирощування, придбання об'єктів основних засобів.

У Примітках до фінансової звітності наводиться інформація щодо кожної групи основних засобів.

Отже, як бачимо основні засоби мають відображення у двох формах річних звітів. Але у формі 1 «Звіт про фінансовий стан (Баланс)» вони відображаються

в загальному вигляді, тобто відображається лише знос, первісна та залишкова вартість. У формі 5 «Примітки до річної фінансової звітності» розкривається більш детально інформація за кожною класифікаційною групою необоротних активів.

2.2. Методика синтетичного та аналітичного обліку основних засобів на підприємстві

Правильно організований облік дає можливість вести систематичний контроль за зберіганням і використанням ресурсів на всіх стадіях виробництва, виявляти конкретних винуватців шкоди, заподіяною нестачею, крадіжкою, перевитратами або збитками.

За ступенем узагальнення господарських засобів, джерел їхнього утворення та господарських процесів у поточному бухгалтерському обліку рахунки поділяються на:

- синтетичні;
- аналітичні.

Розрахунки, що групують ресурси підприємства, джерела їхнього утворення в узагальненому грошовому вимірюванні за економічно-однаковими ознаками, називаються синтетичними, а облік на цих рахунках – синтетичним.

Синтетичний облік служить для здобуття сумарних відомостей про господарсько-фінансову діяльність підприємства. Він має важливе значення: дає можливість перевіряти взаємозв'язок всіх господарських операцій і шляхом звірки синтетичного і аналітичного обліку контролювати повноту і правильність їх віддзеркалення в обліку.

Матеріали синтетичного обліку, використовуються для складання і перевірки звітності. На підприємстві за допомогою синтетичного обліку

визначається загальна наявність основних засобів, сировини і матеріалів, витрат на виробництво та ін.

Для синтетичного обліку основних засобів використовуються рахунки:

а) 10 “Основні засоби” (активний, інвентарний). На ньому обліковуються основні засоби за первісною вартістю.

Рахунок 10 має субрахунки:

- 101 “Земельні ділянки”;
- 102 “Капітальні витрати на поліпшення земель”;
- 103 “Будинки й споруди”;
- 104 “Машини й обладнання”;
- 105 “Транспортні засоби”;
- 106 “Інструменти, прилади й інвентар”;
- 107 “Тварини”;
- 108 “Багаторічні насадження”;
- 109 “Інші основні засоби”;

б) 13 “Знос необоротних активів” (регулюючий, контрактивний). На цьому рахунку відображаються дані про нарахування амортизації й індексацію зносу основних засобів.

Рахунок 13 має субрахунки:

- 131 “Знос основних засобів”;
- 132 “Знос інших необоротних матеріальних активів”;

в) 15 “Капітальні інвестиції” (активний, калькуляційний). Здійснюється облік витрат на придбання або виготовлення (створення) основних засобів:

- 151 “Капітальне будівництво” (витрати на будівництво господарським або підрядним способом);
- 152 “Придбання (створення) основних засобів”;
- 155 “Формування основного стада”;

г) 83 “Амортизація” – потрібний для відображення нарахованої амортизації на підприємствах, що використовують рахунки 8-го класу.

Рахунок 10 “Основні засоби” призначено для обліку й узагальнення інформації про наявність та рух власних або отриманих на умовах фінансового лізингу об’єктів і орендованих цілісних майнових комплексів, які віднесені до складу основних засобів.

За дебетом рахунка 10 “Основні засоби” відображається надходження (придбаних, створених, безоплатно отриманих) основних засобів на баланс підприємства, які обліковуються за первісною вартістю, сума витрат, яка пов’язана з поліпшенням об’єкта (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо), що призводить до збільшення майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання об’єкта; сума дооцінки вартості об’єкта основних засобів, за кредитом – вибуття основних засобів внаслідок продажу, безоплатної передачі або невідповідності критеріям визнання активом, а також у разі часткової ліквідації об’єкта основних засобів, сума уцінки основних засобів.

На субрахунку 101 “Земельні ділянки” ведеться облік земельних ділянок.

На субрахунку 102 “Капітальні витрати на поліпшення земель” ведеться облік капітальних вкладень у поліпшення земель (меліоративні, осушувальні, іригаційні та інші роботи).

На субрахунку 103 “Будинки та споруди” ведеться облік наявності та руху будинків, споруд, їх структурних компонентів та передавальних пристроїв, а також житлових будівель.

На субрахунках 104 “Машини та обладнання”, 105 “Транспортні засоби”, 106 “Інструменти, прилади та інвентар”, 107 “Робоча і продуктивна худоба”, 108 “Багаторічні насадження” здійснюється облік відповідно машин та обладнання, транспортних засобів, інструментів, приладів та інвентарю, робочої і продуктивної худоби, багаторічних насаджень.

На субрахунку 109 “Інші основні засоби” ведеться облік основних засобів, які не включені до інших субрахунків рахунку 10 “Основні засоби”.

Аналітичний облік становить систему бухгалтерських записів, що дає детальні відомості про рух господарських засобів. Призначається для

оперативного керівництва господарством і складання звітності та будується по кожному синтетичному рахунку окремо.

У відмінність від синтетичного обліку, аналітичний ведеться не лише у вартісних, але і в натуральних показниках, а також містить додаткові дані.

Типову кореспонденцію рахунків по обліку основних засобів наведено в табл. 2.1.

По дебету рахунка 10 відображають надходження (придбаних, створених, безоплатно отриманих, внесених засновниками) основних засобів на баланс підприємства, яка пов'язана з поліпшенням об'єкта (модернізація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо), що призводить до збільшення майбутніх економічних вигод. По кредиту – вибуття основних засобів внаслідок продажу, безоплатної передачі або невідповідності критеріям визнання активом, а також у разі часткової ліквідації об'єкта основних засобів, сума уцінки основних засобів.

Таблиця 2.1

Типова кореспонденція бухгалтерських рахунків з обліку основних засобів

№ з/п	Зміст господарських операцій	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
Облік надходження основних засобів			
1.	Проведено передплату постачальнику за основні засоби, а також за виконані роботи на капітальному будівництві.	63 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками”	31 “Рахунки в банках”
2.	Відображено надходження від постачальника придбаних основних засобів.	15 “Капітальні інвестиції”	63 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками”
3.	Відображено суму транспортних та посередницьких послуг, пов'язаних з придбанням основних засобів.	15 “Капітальні інвестиції”	68 “Розрахунки за іншими операціями”
4.	Прийнято згідно акту виконані підрядні роботи, виконані будівельною організацією на будівництві складу.	15 “Капітальні інвестиції”	63 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками”
5.	Відображено суму ПДВ (податковий кредит) за операціями 2 і 3.	64 “Розрахунки за податками й платежами”	63 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками” 68 “Розрахунки за іншими операціями”

Продовження табл. 2.1

1	2	3	4
6.	Списано будівельні матеріали на будівництво складу.	15 “Капітальні інвестиції”	20 “Виробничі запаси”
7.	Нарахована заробітна плата працівникам, зайнятим на будівництві складу	15 “Капітальні інвестиції”	66 “Розрахунки з оплати праці”
8.	Проведено нарахування на заробітну плату працівників і віднесено їх на витрати по будівництву складу.	15 “Капітальні інвестиції”	65 “Розрахунки за страхуванням”
9.	Віднесено вартість робіт і послуг допоміжних виробництв на витрати по будівництву складу.	15 “Капітальні інвестиції”	23 “Виробництво”
10.	Введено новозбудований гараж або придбані основні засоби згідно акту в експлуатацію.	10 “Основні засоби”	15 “Капітальні інвестиції”
11.	Відображено суму дооцінки основних засобів.	10 “Основні засоби”	423 “Дооцінка активів”
12.	Відображено вартість безплатно одержаних основних засобів.	10 “Основні засоби”	424 “Безоплатно одержані необоротні активи”
13.	Відображено дохід у сумі нарахованої амортизації по безоплатно одержаних основних засобів.	424 “Безоплатно одержані необоротні активи”	745 “Дохід від безоплатно одержаних активів”
14.	Одержані основні засоби в рахунок внеску засновника частки в статутному капіталі.	10 “Основні засоби” 46 “Неоплачений капітал”	46 “Неоплачений капітал” 40 “Статутний капітал”
15.	Одержані пені, штрафи, неустойки від інших підприємств у вигляді основних засобів.	10 “Основні засоби”	715 “Одержані пені, штрафи, неустойки”
16.	Одержано дивіденди від інших підприємств у вигляді основних засобів.	10 “Основні засоби”	731 “Дивіденди одержані”
17.	Оприбутковано лишки основних засобів, виявлених в результаті інвентаризації.	10 “Основні засоби”	746 “Інші доходи від звичайної діяльності”
Облік вибуття основних засобів			
18.	Відображено списання нарахованого зносу при вибутті основних засобів.	13 “Знос необоротних активів”	10 “Основні засоби”
19.	Відображено залишкову вартість об’єкта основних засобів: – при їх списанні – при безповоротному виведенні з ладу об’єкта внаслідок стихійного лиха.	976 “Списання необоротних активів” 991 “Втрати від стихійного лиха”	10 “Основні засоби” 10 “Основні засоби”

На ПрАТ «Сіті-Маркет» відповідно до робочого плану рахунків відкрито лише субрахунки 101, 103, 104, 105 і 106.

На субрахунку 101 "Земельні ділянки" ведуть облік земельних ділянок

На субрахунку 103 „Будинки та споруди” в товаристві ведеться облік наявності та руху будівель, споруд, їх структурних компонентів.

На субрахунку 104 „Машини та обладнання” обліковується наявність та рух машин і обладнання.

На субрахунку 105 „Транспортні засоби” ведуть облік транспортних засобів, призначених для переміщення людей і вантажів.

На субрахунку 106 „Інструменти, прилади та інвентар” обліковують знаряддя праці, включаючи ручні механізовані знаряддя, які працюють за допомогою електроенергії, стисненого повітря тощо, пристрої для здійснення монтажних робіт тощо.

Аналітичний облік основних засобів ведеться на ПрАТ «Сіті-Маркет» за інвентарними об'єктами. Кожному інвентарному об'єкту присвоюють інвентарний номер, який наносять на об'єкт і вказують в первинних документах і реєстрах з обліку основних засобів. Облік також ведеться по видах основних засобів, місцях їх експлуатації, матеріально відповідальних особах.

Вибуття основних засобів може проводитися шляхом списання (ліквідації) через невідповідність критеріям визнання активом та передачі іншим фізичним або юридичним особам.

У випадку, коли актив задовольняє вищезазначені умови, об'єкт основних засобів переводиться до складу оборотних активів записом за дебетом субрахунку 286 “Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу” рахунку 28 “Товари” у кореспонденції з кредитом рахунків 10 “Основні засоби”, 11 “Інші необоротні матеріальні активи”, 15 “Капітальні інвестиції”. Сума зносу переведеного об'єкта основних засобів списується за дебетом субрахунку 13 “Знос (амортизація) необоротних активів” у кореспонденції з кредитом рахунків 10 “Основні засоби”, 11 “Інші необоротні матеріальні активи”. При цьому при вибутті об'єктів основних засобів, які раніше були переоцінені, сума

перевищення усіх дооцінок цього об'єкта за час до його вибуття над сумою уцінок за цей період відображається за дебетом субрахунку 423 “Дооцінка активів” і кредитом субрахунку 441 “Прибуток нерозподілений”.

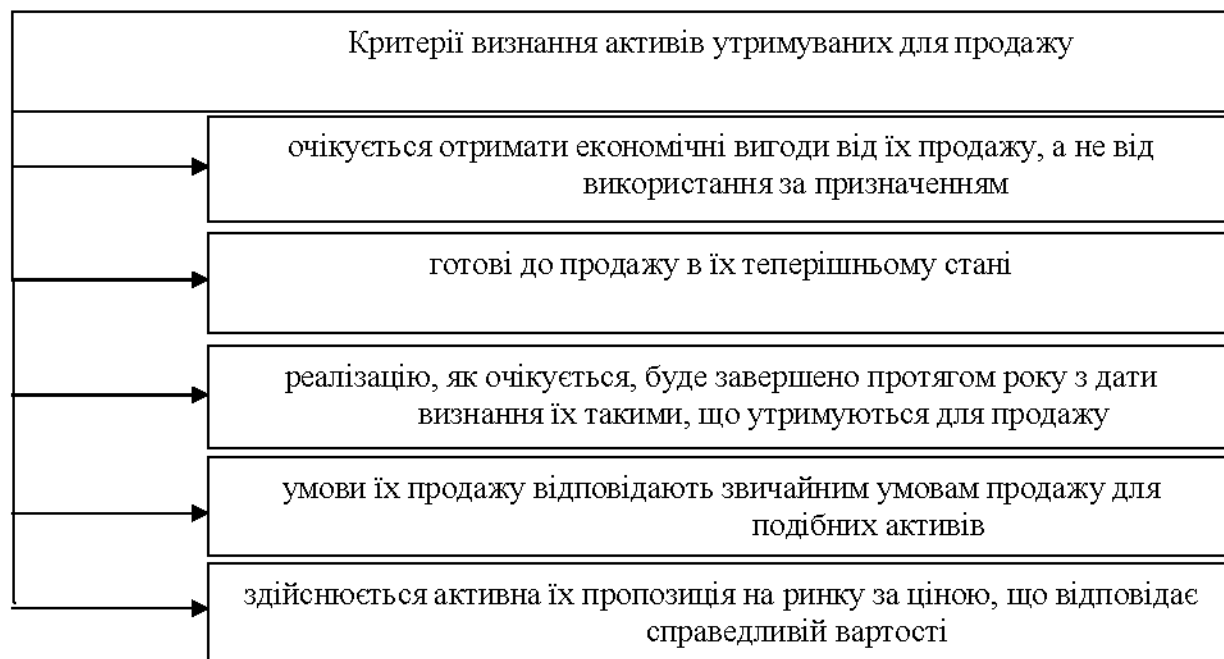


Рис. 2.2. Критерії визнання активів утримуваними для продажу

Визначення чистої вартості реалізації наведено в п. 4 П(С)БО 9, в якому зазначено, що це – очікувана ціна реалізації запасів в умовах звичайної діяльності за вирахуванням очікуваних витрат на завершення їх виробництва та реалізацію. При цьому до витрат на реалізацію належать витрати, які можна прямо пов'язати з таким продажем. У разі оцінки за чистою вартістю реалізації сума коригування балансової вартості необоротних активів або групи вибуття, утримуваних для продажу, визнається іншими операційними доходами (витратами) звітного періоду. Тобто витрати, пов'язані з коригуванням балансової вартості необоротних активів до чистої вартості реалізації на дату балансу, включаються до складу інших операційних витрат за дебетом субрахунку 946 “Втрати від знецінення запасів” із зменшенням фактичної (балансової) вартості відповідних активів.

Щодо доходів від подальшого збільшення чистої вартості реалізації необоротних активів і групи вибуття, утримуваних для продажу, то визнається у сумі, не більшій, ніж визнані витрати від його попередніх уцінок, з урахуванням попередньо визнаних втрат від зменшення корисності. Визнаний дохід відображається за кредитом субрахунку 719 “Інші доходи від операційної діяльності”.

Дохід від реалізації основних засобів, що утримуються для продажу, відображається за кредитом субрахунку 712 “Дохід від реалізації інших оборотних активів”. При цьому балансова вартість реалізованих активів списується у дебет субрахунку 943 “Собівартість реалізованих виробничих запасів”.

Однак на рахунок переведення основних засобів зі складу необоротних активів в оборотні існують негативні думки. Так, на думку багатьох вчених облік необоротних активів і груп вибуття, утримуваних для продажу, на субрахунку 286 є неаргументованим, оскільки суперечить назві та змісту класу 2 “Запаси”, рахунки якого призначені для обліку оборотних активів, а всі необоротні активи слід узагальнювати на рахунках класу 1 “Необоротні активи”.

Відповідно до п.16 П(С)БО 7, підприємствам дозволяється переоцінювати об’єкт основних засобів, якщо залишкова вартість об’єкта значно відрізняється від його справедливої вартості на дату балансу.

У випадку переоцінки об’єкта основних засобів, на цю ж дату повинна здійснюватися переоцінка всіх об’єктів групи основних засобів, до якої належить цей об’єкт. Але П(С)БО 7 не дає чітких критеріїв визначення самої групи, тому можна звернутися до МСФЗ 16. Так у п.37 МСФЗ 16 зазначено, що клас основних засобів являє собою групи активів, однакових за характером і способом використання. Оскільки П(С)БО не суперечать МСФЗ, то під групою слід розуміти саме основні засоби однакові за способом використання.

Переоцінена первинна вартість і знос об’єкта основних засобів визначаються як добуток відповідно первинної вартості або зносу на індекс

переоцінки. Індекс переоцінки визначається шляхом ділення справедливої вартості об'єкта, який переоцінюється, на його залишкову вартість.

Сума дооцінки залишкової вартості відображається в складі додаткового капіталу на субрахунку 423 «Дооцінка активів», а сума уцінки відображається в складі витрат звітного періоду – 975 «Уцінка необоротних активів».

Порядок відображення в бухгалтерському обліку господарських операцій, пов'язаних з переоцінкою об'єкта основних засобів, наведено в (табл. 2.2)

Таблиця 2.2

Типова кореспонденція бухгалтерських рахунків з обліку переоцінки основних засобів

№ з/п	Зміст господарської операції	Дебет рахунка	Кредит рахунка
1.	Відображення результатів дооцінки основних засобів	10 «Основні засоби»	423 «Дооцінка активів»
		423 «Дооцінка активів»	131 «Знос основних засобів»
2.	Відображення результатів уцінки основних засобів	131 «Знос основних засобів»	10 «Основні засоби»
		975 «Уцінка необоротних активів і фінансових Інвестицій»	10 «Основні засоби»
3.	Відображення результатів уцінки основних засобів	131 «Знос основних засобів»	10 «Основні засоби»
		975 «Уцінка необоротних активів і фінансових Інвестицій»	10 «Основні засоби»
4.	Відображення результатів уцінки основних засобів раніше дооцінених	131 «Знос основних засобів»	10 «Основні засоби»
		423 «Дооцінка активів»	10 «Основні засоби»
		975 «Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій»	10 «Основні засоби»
5.	Відображення результатів дооцінених засобів раніше уцінених	10 «Основні засоби»	746 «Інші доходи від звичайної діяльності»
		10 «Основні засоби»	423 «Дооцінка активів»
		423 «Дооцінка активів»	131 «Знос основних засобів»
6.	Відображення суми перевищення сум попередніх дооцінок над сумою попередніх уцінок об'єкта основних засобів при його вибутті з підприємства	423 «Дооцінка активів»	441 «Прибуток нерозподілений»

Взагалі переоцінку групи основних засобів на практиці майже не здійснюють, у зв'язку з її недоцільністю, оскільки це вимагає додаткових витрат.

Обов'язковою умовою ефективного використання і продовження строку експлуатації основних засобів є постійне підтримання їх в робочому стані за рахунок проведення періодичних ремонтів і технічного обслуговування та поліпшення.

Бухгалтерський облік з ремонту і поліпшення основних засобів регламентується П(С)БО 7 «Основні засоби». Так, на підставі п. 14 П(С)БО 7 передбачено, що первісна вартість основних засобів збільшується на суму витрат, пов'язаних з поліпшенням об'єкта (модернізації, модифікації, добудови, дообладнання, реконструкції тощо), що призводить до збільшення майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання об'єкта. Витрати, що здійснюються для забезпечення майбутніх економічних вигод, спочатку очікуваних від використання об'єкта основних засобів, включаються до складу витрат звітного періоду п. 15 П(С) БО7 [72]. Таким чином для цілей відображення операцій у бухгалтерському обліку підприємству необхідно чітко розмежовувати ремонт основних засобів та їх поліпшення

Під терміном ремонт, на підставі П(С)БО 7, слід розуміти відновлення первісних споживчих і функціональних якостей об'єкта основних засобів, частково втрачених у ході експлуатації даного об'єкта в господарській діяльності підприємства. При цьому, згідно П(С)БО 7, не відбувається збільшення спочатку очікуваних вигод від використання даного об'єкта, а відбувається відновлення величини раніше очікуваних вигод. Згідно п. 15 П(С)БО 7 витрати на ремонт підприємство відносить на витрати діяльності

Під поліпшенням основних засобів, згідно п. 14 П(С)БО 7, слід розуміти збільшення споживчих якостей об'єкта (у вигляді модернізації, добудови, дообладнання, реконструкцій тощо), що призводить до збільшення майбутніх економічних вигод. Витрати на поліпшення основних засобів відносяться, згідно П(С)БО 7, у збільшення їх первісної вартості з наступним нарахуванням

амортизації на всю вартість основних засобів (і в тому числі на суму цього поліпшення).

Збільшення економічних вигод може бути досягнуто двома шляхами:

- збільшення надходжень грошових коштів внаслідок зростання виробничої потужності об'єкту,;
- зменшення витрат, пов'язаних з використанням об'єкту основних засобів.

Залежно від обсягу і характеру робіт, розміру витрат розрізняють ремонт капітальний і поточний.

Витрати на ремонт основних засобів обліковують на рахунках 23 „Виробництво”, 91 “Загальновиробничі витрати”, 92 „Адміністративні витрати”, 93 „Витрати на збут”, 94 „Інші витрати”, залежно від того, де їх використовують: у виробництві, при реалізації продукції, у житлово-комунальному господарстві.

Ремонт основних засобів здійснюють на основі заяви керівників виробничих підрозділів, у яких експлуатуються основні засоби, що потребують ремонту. При ремонті господарським способом інженер механік господарства складає Відомість дефектів на ремонт машин. У ній зазначають виявлені дефекти, вказують потребу в запасних частинах і матеріалах, обсяг робіт і визначають нормативну вартість ремонту. На підставі затвердженої керівництвом відомості дефектів виписують лімітно-забірну картку на видачу матеріалів для ремонту, складають наряд на відрядну роботу. Після виконання робіт у відомості дефектів відображають фактичні витрати запасних частин, інших матеріалів, оплати праці й обчислюють собівартість ремонту.

Закінчений ремонт будівель, споруд, машин та інших основних засобів оформляють Актом приймання передачі відремонтованих і реконструйованих об'єктів.

Удосконалення обліку витрат на ремонт основних засобів необхідно проводити шляхом посиленого впливу обліку на ефективність використання коштів при проведенні всіх видів ремонтів і відображення таких витрат в системі обліку витрат основного виробництва, тобто віднесення таких витрат на чисельні

об'єкти обліку – конкретні види продукції та послуг і запозичення при цьому об'єктивності, точності показників, високої якості і оперативності економічної інформації.

Таким чином, правильність обліку ремонту основних засобів має важливе значення для формування достовірної інформації про основні засоби в обліку та звітності.

Основні засоби підприємства у процесі експлуатації мають властивість зношуватися, втрачати свої первісні властивості. З метою накопичення фінансових ресурсів для подальшої заміни утримуваних об'єктів на нові підприємства поступово протягом строку їх корисної експлуатації нараховують їх знос.

Знос – це втрата основними засобами фізичних якостей або техніко-економічних властивостей, а внаслідок цього і вартості. Це економічна категорія для кількісного визначення зменшення вартості засобів праці протягом терміну їх служби.

Зменшення споживчої вартості засобів праці, що лежить в основі процесу зносу, проходить під дією двох суттєвих проявів суспільного процесу відтворення: матеріального зносу, зумовленого старінням основних засобів та морального зносу, викликаного дією технічного процесу. Вони визначають тривалість терміну служби засобів і тим самим середній розмір перенесення вартості, рівень зносу за одиницю часу. Оскільки матеріальний і моральний знос мають різну природу і по різному виявляються у часі, то їх окреме дослідження має важливе значення для обчислення зносу.

Матеріальний (фізичний) знос – це частина вартості, яку віддає продукту засіб праці внаслідок його використання в тому розмірі, в якому він втрачає споживчу вартість. Матеріальний знос є результатом використання активів, а також дії природних факторів (сонця, вітру).

Моральний знос – це знос, викликаний темпами технічного прогресу і зумовлює здешевлення діючих основних засобів підприємства, а також

призводить до зниження виробничої потужності, продуктивності праці, втрати якісних характеристик продукту і росту усіх видів витрат.

Часто термін «знос» ототожнюють із поняттям «зношування». Проте ці поняття не ідентичні. Зносу підлягають всі створені основні засоби, як діючі, так і недіючі, незалежно від їх участі в процесі виробництва. Знос існує об'єктивно. Зношування – це причина зносу, процес перенесення вартості використаних у виробництві засобів праці на готовий продукт відповідно до втрати ними своєї споживчої вартості. Зношування – це основа амортизації.

У багатьох наукових джерелах амортизацію трактують як процес поступового зменшення цінності майна, хоча визначення суті цього процесу суттєво відрізняється. Зокрема А. Цигічко і М. Попович називають її «...процесом поступової втрати вартості необоротних активів, які вживаються впродовж певного періоду» [82]. Ми вважаємо, що це трактування не повністю розкриває сутність амортизації, оскільки трактує увагу тільки на знеціненні, а не на його причинах чи певних характеристиках об'єкта знецінення.

В інших наукових публікаціях амортизацію трактують як поступове зношування основних засобів і перенесення їхньої вартості на продукцію, яку за допомогою цих активів виробляють. Це трактування амортизації вважаємо ширшим, оскільки воно передбачає, крім поступового зношування майна (чим фактично вичерпана перша група визначень), перенесення вартості основних засобів на вироблену з їх допомогою продукцію.

В Україні у бухгалтерському обліку відповідно до П(С)БО 7 «амортизація» характеризує систематичний розподіл вартості, яка амортизується, необоротних активів протягом терміну їхнього корисного використання [72].

Амортизацію на підприємствах нараховують на основі П(С)БО 7 «Основні засоби». Однак цей стандарт не дає змоги повною мірою розкрити механізм точного встановлення терміну корисного використання і методику визначення ліквідаційної вартості, оскільки вибір способу амортизації часто зводиться до найбільш простого у використанні.

Термін корисного використання об'єкта можна визначити на основі технічної документації, що додається до об'єктів. Проте, незважаючи на доступність і надійність, цей метод не дає змоги враховувати індивідуальних особливостей експлуатації активу. Встановити термін корисного використання активу можна загалом за групами, визначеними податковим законодавством, зокрема Податковим кодексом України. Проте це групування також унеможливорює врахування специфіки окремого об'єкта основних засобів та умов його використання.

Варто зауважити, що Податковий кодекс надає можливість підприємствам самостійно на власний розсуд встановлювати строки корисного використання об'єктів основних засобів, з однією умовою. Якщо термін корисного використання, встановлений підприємством, буде меншим за мінімально допустимий, то для розрахунку амортизації в податковому обліку необхідно керуватися строками корисної експлуатації, які передбачені ПКУ.

Досліджуване нами підприємство ПрАТ «Сіті-Маркет» для визначення терміну корисного використання основних засобів застосовує власний досвід. Якщо, наприклад, підприємство використовувало в своїй діяльності певний об'єкт основних засобів, то воно вже має інформацію про термін його корисної експлуатації, на підставі якої встановлюватиме новий термін застосування придбаного подібного об'єкта.

Починаючи із січня 2015 року, в Податковому кодексі України розрізняють поняття «бухгалтерська амортизація» та «податкова амортизація». Так, у ст. 138.1-2 ПКУ вказано, що фінансовий результат до оприбуткування податком на прибуток збільшується на суму амортизації розрахованої відповідно до норм національних та міжнародних стандартів, та зменшується на суму амортизаційних відрахувань, розрахованих, керуючись нормами ПКУ.

Суть податкової амортизації полягає в тому, що сума амортизації, яка сформувалась у бухгалтерському обліку, коригуватиметься на податкові різниці. До податкових різниць при нарахуванні амортизації можна віднести:

- амортизацію основних засобів не виробничого призначення;

- проведення дооцінки та переоцінки об'єктів основних засобів;
- обмеження при проведенні ремонтів основних засобів.

Нерідко після використання протягом установленого терміну об'єкти основних засобів продають або розбирають на частини для виробничих потреб. Сума, яку передбачено отримати в результаті цієї реалізації або ліквідації, становить ліквідаційну вартість об'єкта. Як у разі з термінами корисного використання, так і встановити точний розмір суми ліквідаційної вартості при нарахуванні амортизації також доволі складно, тому згодом допускається її перегляд та коригування.

У МСБО 16 «Основні засоби» вказано, що ліквідаційна вартість активу часто на практиці не має важливого значення, тому вона несуттєва при визначенні суми, що амортизується [52]. Це означає, що підприємство на власний розсуд може визначати необхідність встановлення ліквідаційної вартості, а також її розмір.

Згідно з П(С)БО 7, ліквідаційна вартість – це сума коштів або вартість інших активів, яку підприємство очікує отримати від реалізації (ліквідації) необоротних активів після завершення терміну їхнього використання (експлуатації) за вирахуванням витрат, пов'язаних з продажем (ліквідацією) [72]. Проте в цьому стандарті не зазначено методики визначення такої вартості, тому для її встановлення застосовуємо положення МСБО. Згідно з міжнародними стандартами, якщо наявна ймовірність, що ліквідаційна вартість буде суттєвою, то її оцінюють на дату придбання активу або його будь-якого наступного переоцінювання на основі вартості реалізації, яка існує на цей момент для аналогічних активів, що вичерпали термін корисного використання і перебувають в умовах, подібних до умов майбутнього використання цього активу. В усіх випадках ліквідаційна вартість зменшується на суму очікуваних витрат, пов'язаних з вибуттям у кінці терміну корисного використання активу. Отже, ліквідаційна вартість оприбуткованого об'єкта дорівнює доходу, одержаному від продажу подібного необоротного активу, тому встановити цей дохід нескладно, оскільки ціну визначає ринок.

Іншим способом визначення ліквідаційної вартості може бути метод експертного оцінювання. Однак у сучасних умовах господарювання спрогнозувати ліквідаційну вартість об'єкта амортизації доволі складно. Так, наприклад, ціна на матеріальні цінності, які залишаються після ліквідації об'єкта, може відрізнятись від їх ціни на момент оприбуткування активу.

У МСБО 16 зазначено, що на практиці ліквідаційна вартість буває незначною і може ігноруватися при розрахунку амортизованої суми (прирівнюватися до нуля). В цих випадках найпростіший визначити ліквідаційну вартість – прирівняти її до нуля, оскільки нестабільність економіки України на сьогодні не дає змоги з достатньою точністю спрогнозувати вартість матеріальних цінностей, які залишились після ліквідації об'єкта, через певні проміжки часу.

Економічним важелем амортизації та її регулювання є методи нарахування амортизаційних відрахувань, які передбачають розподіл вартості основних засобів за роками їхньої служби у системному порядку. Правильний вибір методу амортизації має важливе значення, оскільки він суттєво впливає на прибуток, що відображається у фінансовій звітності та відповідно на рішення, які приймають користувачі фінансової звітності.

Податковий кодекс України, при нарахуванні амортизації, пропонує використовувати усі методи, передбачені П(С)БО 7, окрім виробничого: прямолінійний, зменшення залишкової вартості, прискореного зменшення залишкової вартості, кумулятивного.

Аналізуючи всі методи, які сьогодні застосовуються на українських підприємствах при розрахунках амортизації, слід підкреслити, що за різними методами використовується й різна база нарахування амортизаційних відрахувань: лінійний і кумулятивний методи – вартість основного засобу, що амортизується; метод зменшення залишкової вартості та подвійного зменшення залишкової вартості – залишкова вартість основного засобу на початок кожного звітного року (у перший рік – первісна вартість); виробничий метод – обсяг продуктивної віддачі (виробітку) конкретним об'єктом основного засобу [49].

Ефективність амортизаційної політики суб'єктів господарювання залежить від того, наскільки точно визначено терміни експлуатації активів, що вводяться в дію, а також від вибору методу нарахування амортизації. Важливо взяти до уваги існуючий взаємозв'язок обраних методів амортизації та доходів від реалізації продукції, насамперед у промисловості. У разі збільшення амортизаційних відрахувань збільшується собівартість продукції, а за умови незмінності ціни – обсяг, який забезпечує беззбитковість виробництва, зростає. При сталому обсягу виробництва та зростанні суми амортизаційних відрахувань, з метою забезпечення дохідності підприємства необхідно підвищувати ціну продукції.

Методи амортизації відрізняються, насамперед за темпами списання вартості об'єкта основних засобів. Прискорені методи нарахування амортизаційних відрахувань дають змогу у першій половині строку використання основних засобів відшкодувати більшу частину витрат на їх придбання.

Амортизаційні відрахування за кумулятивним методом (методом суми чисел) і виробничим методом (рекурентних норм) перевищують відрахування за прямолінійним методом протягом більшої кількості років, ніж за методами зменшення залишкової вартості.

Обсяг річних амортизаційних відрахувань за методами прискореної амортизації на початку використання об'єкта основних засобів більший, ніж за прямолінійним методом.

Амортизаційні відрахування часто ототожнюють із грошовими надходженнями одночасно із прибутком, що залишається після оподаткування, утворюючи грошові потоки підприємства. Відповідно до теорії дисконтування, грошові надходження ближчих інтервалів коштують дорожче, ніж віддалені у часі грошові потоки. У такому разі підприємству економічно доцільніше отримувати в перші роки більші обсяги чистих грошових надходжень. Внаслідок цього база оподаткування відтерміновується, якщо застосовувати прискорені методи нарахування амортизації. Тобто застосування прискорених методів

амортизації дає додаткову економічну вигоду підприємству, максимізуючи поточну вартість його грошових надходжень.

2.3. Гармонізація обліку основних засобів підприємств відповідно до вимог міжнародних стандартів

Важливим елементом, що забезпечує ефективне функціонування діяльності будь-якого підприємства в будь-якій державі є основні засоби. Вони є основною складовою балансу і значно впливають на фінансовий результат діяльності підприємства, тому правильність ведення їх обліку та врахування міжнародного досвіду є необхідним.

На сучасному етапі розвитку в нашій країні відбувається перехід до переважно між-народних ринкових економічних відносин, який вимагає підвищення ефективності та конве-ртування обліку основних засобів промислових підприємств. Від вирішення цих проблем за-лежить місце підприємства та його конкурентоспроможність на ринковому терені.

Вагомий внесок у розробку теоретичних основ і методологічних підходів до проблеми гармонізації системи бухгалтерського обліку основних засобів промислових підприємств зробили провідні вчені-економісти: Щербина А.М. [109], Гончарова Р.А. [28], Скрипник Н. В. [81], Голов С. Ф. [26], Косовиць Л. [47], . Чернякова Т. М [102] та інші вчені. Незважаючи на цін-ність результатів цих досліджень, слід зазначити, що створення цілісної системи заходів що-до гармонізації системи бухгалтерського обліку, потребують удосконалення теоретичних, методичних та організаційних основ, визначення її сутності та застосування в практичній ді-яльності.

Метою роботи є дослідження національних стандартів обліку основних засобів та їх узгодження з урахуванням вимог МСФЗ.

Для досягнення цієї мети були сформульовані наступні завдання:

- 1 проаналізувати національні та міжнародні стандарти обліку основних засобів;

- 2 визначити спільні положення та відмінності П(С)БО 7 «Основні засоби» та МСФЗ 16 «Основні засоби»;

- 3 обґрунтувати пропозиції щодо підвищення дієвості та ефективності бухгалтерсько-го обліку основних засобів;

- 4 розробити методичні рекомендації щодо гармонізації системи бухгалтерського обліку основних засобів згідно до МСФЗ.

Фінансова та бухгалтерська звітність за МСФЗ обов'язкова для публічних акціонерних товариств, банків, страховиків і підприємств, що здійснюють господарську діяльність з за-тверджується Кабінетом Міністрів України видам [52].

Для обліку основних засобів відповідно до МСФЗ слід використовувати декілька ста-ндартів, головним чином МСФЗ 16 «Основні засоби».

Необхідно акцентувати увагу на тому факті, що не весь перелік основних засобів згід-но П(С)БО 7 охоплює міжнародний стандарт IAS 16 «Property, Plant and Equipment». Щоб зрозуміти, до обліку яких довгострокових матеріальних активів слід застосовувати IAS 16, спочатку слід розібратися з активами, на облік яких цей стандарт не поширюється.

Необхідно ретельно проаналізувати, наскільки облік основних засобів за П(С)БО уз-годжується з урахуванням таких активів за МСФЗ.

Відповідно до МСФЗ, об'єкти приймаються на облік в якості основних засобів, якщо є намір їх експлуатувати більше одного звітного періоду у виробництві продукції або в процесі продажу товарів, надання послуг, а також в адміністративних цілях, і якщо ці об'єкти відпо-відають одночасно двом умовам: існує ймовірність отримання економічних вигод від його використання; якщо він може бути достовірно оцінений у вартісному вимірі [28].

Різниця, на яку варто вказати – це відсутність у міжнародних стандартах обмеження, якими керуються наші підприємства згідно П(С)БО 7 при визнанні довгострокових активів основними засобами або так званими малими основними

засобами, залежно від того, наскільки істотна для даного підприємства їх вартість.

Деякі положення МСФЗ суперечать положенням українських законів. Український закон говорить про те, що проміжна звітність складається у складі балансу і звіту про фінансові результати, за МСФЗ – це мають бути хоча б короткі, але 5 форм звітності. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» не дозволяє формувати проміжну фінансову звітність за МСФЗ. У свою чергу МСФЗ – це стандарти виключно звітності, тобто заключного етапу бухгалтерської роботи.

Процедура визнання основних засобів є найбільш важливою для бухгалтера, так як їх частка у вартості майна підприємства найчастіше перевищує частку інших активів. Тим паче, що в умовах ринкової економіки оприлюднення інформації про фінансовий стан підприємств зовнішнім і внутрішнім користувачам є однією з умов підвищення інвестиційної привабливості підприємства. Тобто перехід на IFRS for SMEs, в першу чергу, матиме вплив на визнання в бухгалтерському обліку та відображення у фінансовій звітності основних засобів, внаслідок чого виявлення і розгляд відповідних основних відмінних рис і понятійного апарату є першочерговим питанням, яке вимагає дослідження.

На сьогоднішній день вимоги до бухгалтерського обліку основних засобів на промислових підприємствах відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності для підприємств дещо відрізняються від тих, які наведені вітчизняними нормативно-законодавчими актами, і дослідження питання необхідно починати зі порівняльного аналізу терміну «основні засоби».

Відповідно до П(С)БО 7 «Основні засоби», основні засоби – це матеріальні активи, які підприємство (установа) утримує з метою використання їх у процесі виробництва (діяльності) або постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік) [72].

Крім того, в ПСБО 7 «Основні засоби» зазначено, що об'єкт основних засобів визнається активом, якщо існує імовірність того, що підприємство/установа отримає в майбутньому економічні вигоди від його використання та вартість його може бути достовірно визначена [72].

Відповідно до МСФЗ 16 «Основні засоби» актив для визнання в якості основного засобу повинен володіти матеріальною формою і відповідати таким умовам визнання [52]:

- актив повинен бути призначений для використання у виробництві або для постачання товарів або послуг, або для здачі в оренду іншим компаніям або для адміністративних цілей;
- передбачається використання активу більше, ніж один період;
- підприємство може достовірно оцінити вартість активу;
- ймовірність отримання підприємством економічних вигід від використання активу досить висока.

Як бачимо із проведеного дослідження, має місце абсолютна схожість критеріїв визнання основних засобів активами за вітчизняним П(С)БО 7 і відповідно до МСФЗ.

Але разом з тим МСФЗ не уточнює, що є об'єктом основних засобів. Належність окремих видів майна до основних засобів визначається на підставі професійної думки бухгалтера з урахуванням конкретних обставин і умов експлуатації об'єкта, в окремих випадках методів нарахування амортизації [81].

Відповідно до П(С)БО 7 об'єкт основних засобів також може бути поділений на окремі частини, однак на практиці далеко не кожне підприємство використовує подібний спосіб покращення контролю та коригування амортизаційних відрахувань.

Аналогічно МСФЗ передбачена можливість об'єднання окремих незначних активів в один об'єкт основних засобів, національні ж стандарти таку можливість виключають.

Аналіз видів вартостей, дозволених для застосування в МСФЗ та П(С)БО 7 «Основні засоби» надамо в таблиці 2.3.

Таблиця 2.3

**Класифікація вартостей основних засобів, дозволених для
застосування в**

Вид вартості	МСФО (IAS) 16	П(С)БО 7
Первісна вартість	+	+
Справедлива вартість	+	+
Переоцінена вартість	+	+
Чиста вартість реалізації необоротного активу	-	+
Вартість, яка амортизується	+	+
Ліквідаційна вартість	+	+
Залишкова вартість	-	+
Поточна (відновна) вартість	+	-
Балансова вартість	+	-
Можлива ціна продажу	+	-

З табл. 2.3 видно, що в П(С)БО 7 відсутні такі види вартості основних засобів, які мають місце в МСФЗ, як:

- можлива ціна продажу (реалізована вартість);
- поточна (відновна) вартість;
- балансова вартість.

Разом з тим в МСФЗ відсутня чиста вартість реалізації необоротного активу.

Вид вартості «можлива ціна продажу» є найбільш прийнятним для застосування в Україні, оскільки по суті являє собою продажну вартість конкретного (а не абстрактного, як у випадку застосування методу «поточна (відновна) вартість», активу, з певним терміном корисного використання, що враховує чинники морального і фізичного зносу і цілком відповідним ринковій вартості у відповідному географічному регіоні. Введення даного способу оцінки (і переоцінки) активів у практику обліку підприємств, є нагальною необхідністю, оскільки дозволяє надавати найбільш достовірну інформацію про фінансово-господарську діяльність підприємств користувачам [81].

Також слід зауважити, що в МСФЗ не йде мова про залишкову вартість об'єкта, але визначення балансової вартості виглядає наступним чином: «... балансова вартість – сума, за якою актив визнається після вирахування будь-якої накопиченої амортизації та накопиченого збитку від знецінення». Даний факт

дозволяє провести паралель з вітчизняними аналоговими поняттями «балансова вартість» та «залишкова вартість» об'єкта основних засобів [81].

Крім того, при розробці окремих національних стандартів для промислових підприємств, що відповідають вимогам МСФЗ, необхідно врахувати можливі неточності, пов'язані з лексичними особливостями перекладу. Наприклад, в МСФЗ під первісною вартістю (собівартістю) об'єкта основних засобів розуміють його ціну в еквіваленті грошових коштів на дату визнання. Водночас, П(С)БО 7 «Основні засоби» визначає первісну вартість основних засобів, придбаних за плату, як історичну (фактичну) собівартість необоротних активів у сумі грошових коштів або справедливої вартості інших активів, сплачених (переданих), витрачених для придбання (створення) необоротних активів.

Очевидно, що економічні поняття «ціна» і «сума фактичних витрат» нерівнозначні, отже формулювання поняття історичної (первісної) вартості зажадає від наших законодавців у цій галузі більш детального опрацювання питання. Також необхідним і обов'язковим кроком при створенні стандарту з обліку основних засобів для малих підприємств буде введення критерію надійної вартісної оцінки, так як остання має безпосередній вплив на показники фінансової звітності і, отже, є основоположним принципом визнання основного засобу активом.

З огляду на те, що національні облікові стандарти розроблені з урахуванням вимог міжнародних стандартів, ПСБО 7 «Основні засоби» має ряд спільних положень з МСФЗ 16 «Основні засоби», однак має і свої відмінності:

- в МСФЗ 16 не уточнюється, що є об'єктом основних засобів. Бухгалтер сам оцінює належність певних видів майна до основних засобів з урахуванням конкретних обставин і умов експлуатації об'єкта, а щодо П(С)БО 7, то об'єкт основних засобів також може бути по-ділений на окремі частини, однак на практиці, далеко не кожне підприємство використовує подібний спосіб покращення контролю та коригування амортизаційних відрахувань [81];

- економічні категорії – амортизація” і – знос” основних засобів та нематеріальних активів не можна ототожнювати. Знос виражає втрату

основними засобами та нематеріальними активами вартості внаслідок виробничого споживання, моральних та природно-кліматичних факторів, а амортизація – це частина вартості об'єктів, перенесена на знову створений продукт, яка при його реалізації створює фінансові умови інвестування і наступне формування нових об'єктів.

- такого поняття як «інші необоротні матеріальні активи» в міжнародній практиці ведення обліку основних засобів немає. В П(С)БО 16 облік всіх об'єктів, що відносяться до цієї категорії ведеться на субрахунку 117 «Інші необоротні матеріальні активи» [81];

Однак, для активізації економічної діяльності підприємств на міжнародному ринку слід:

- встановлювати спеціальні швидко доступні комп'ютерні програми, адже сучасний рівень розвитку економіки характеризується комп'ютеризацією всіх сфер народного госпо-дарства [26];

- створювати більший ефект від застосування ЕОМ в бухгалтерському обліку, якого можна досягнути шляхом вдосконалення методології і організації самого процесу обліку.

- введення нових технологічних розробок та програм.

Таким чином, тотожність та деяка відмінність між веденням обліку основних засобів національних та іноземних підприємств є очевидною, однак головне, щоб статті даних нор-мативних документів не суперечили одні одним, адже вони мають надавати користувачам інформацію щодо змін у складі основних засобів протягом певного періоду та розкриття ін-формації про залишки на звітну дату, що є дуже важливим. Останнім часом облік їх дещо ускладнився, а ряд проблем негативно впливають на процес управління виробництвом.

Розгляд теоретичних основ та методичних аспектів обліку основних засобів показало, що для підвищення дієвості та ефективності бухгалтерського обліку основних засобів необхідно:

- розмежувати поняття «знос» та «амортизація»;

- впровадити методи прискореної амортизації основних засобів, тобто використовувати всі існуючі у світовій практиці методи нарахування амортизації ;
- забезпечити самостійне формування підприємствами власної амортизаційної політики відповідно до чинного законодавства, яка забезпечить акумуляцію коштів для постійного оновлення основних засобів ;
- в умовах сучасного виробництва впроваджувати форму обліку, яка побудована на базі персональних електронно-обчислювальних машин і орієнтується на створення автоматизованих робочих місць [107].

Відповідно до того, що Україна є державою із ринковою економікою та багато українських підприємств, фірм та компаній є учасниками міжнародного співробітництва, торгівлі, краще було б державі перейти до доповнення та вдосконалення П(С)БО 7, або використовувати МСФЗ 16 адже, даний стандарт визнаний і використовується багатьма розвинутими країнами світу.

Прийняття закону про впровадження Міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні покликане сприяти поліпшенню інвестиційного клімату, підвищенню довіри до українських підприємств з боку іноземних інвесторів. А застосування МСФЗ, в цілому, є вкрай актуальним питанням гармонізації системи бухгалтерського обліку основних засобів промислових підприємств.

Таким чином, в ході проведеного аналізу МСФЗ і П(С)БО 7 «Основні засоби» з'ясували, що на тлі перерахування критеріїв визнання ні в одній з цих систем обліку не дано однозначного визначення основного засобу підприємства, що свідчить про необхідність уніфікації даного поняття як для українських, так і для міжнародних підприємств. Найбільш прийнятним варіантом є наступне трактування: основні засоби – достовірно оцінені матеріальні активи, придбані з метою здійснення власної діяльності підприємства, які повинні використовуватися в діяльності підприємства понад 12 місяців.

Висновки за розділом 2

Документальне оформлення операцій з основними засобами здійснюють із використанням форм первинних документів з обліку основних засобів, затверджених наказом Міністерства Статистики України від 29. 12. 95 р. №352, що, на нашу думку, потребують перегляду та вдосконалення. Діючі типові форми первинних документів, що застосовують для відображення їх руху не виправдовують себе, багато граф нині не актуальні. Так, наприклад, у чинній тепер формі «Акта приймання передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів» (форма ОЗ №-1), як правильно зазначає З.В. Задорожний, помилково ототожнюють первісну вартість основних засобів із балансовою, а також передбачають норми амортизації на капітальний ремонт. Аналогічні недоопрацювання є і в акті на списання основних засобів (форма ОЗ-3). Тому, на нашу думку, дану форму, доцільно доповнити такими графами, як група основних засобів, термін корисного використання, метод нарахування амортизації, ліквідаційна вартість.

Для синтетичного обліку основних засобів на ПрАТ «Сіті-Маркет» використовуються реєстри, передбачені системою «1С: Підприємство».

В даних реєстрах узагальнюється інформація про наявність і рух основних засобів, їх знос та капітальні інвестиції. Реєстри формуються на підставі первинних документів та зведених реєстрів.

На ПрАТ «Сіті-Маркет» використовується типова кореспонденція рахунків для обліку основних засобів.

За результатами проведеного аналізу МСФЗ і П(С)БО 7 «Основні засоби» з'ясували, що на тлі перерахування критеріїв визнання ні в одній з цих систем обліку не дано однозначного визначення основного засобу підприємства, що свідчить про необхідність уніфікації даного поняття як для українських, так і для міжнародних підприємств. Найбільш прийнятним варіантом є наступне трактування: основні засоби – достовірно оцінені матеріальні активи, придбані з метою здійснення власної діяльності підприємства, які повинні використовуватися в діяльності підприємства понад 12 місяців.

Дослідження методики обліку необоротних матеріальних активів дало змогу зробити наступні висновки:

1. Дискусійним є використання рахунку 680 «Розрахунки, пов'язані з необоротними активами та групами вибуття, утримуваними для продажу» для відображення розрахунків з реалізації необоротних активів, так як при відвантаженні таких активів виникає дебіторська заборгованість, а не поточні зобов'язання. На нашу думку, рахунок 680 доцільно використовувати лише у разі наявності передоплати за такі активи, а для інших розрахунків варто передбачити відповідний субрахунок до рахунку 37 «Розрахунки з різними дебіторами», а саме – 377 «Розрахунки з іншими дебіторами».

2. Розглянуто, що види ремонтів та їх відображення в обліку напряму залежить від економічних вигод що отримує підприємство від їх використання. Неможливо достовірно визначити, чи капітальний ремонт об'єкта призведе до збільшення первісної вартості основного засобу, чи підтримання в робочому стані та збільшенні витрат звітного періоду. Велика кількість нормативних актів та методичних рекомендації з податкового та фінансового обліку основних засобів приводить до нечіткого формування обліку ремонтів. Цей момент, на наш погляд, потребує методичного доопрацювання на законодавчому рівні, адже при проведенні податкових перевірок з податку на прибуток, такі витрати можуть трактуються двояко.

3. Досліджено економічні категорії «амортизація», «первісна вартість», «справедлива вартість», «ліквідаційна вартість». Зокрема, амортизація – це поступове зношування основних засобів і перенесення їхньої вартості на продукцію, яку за допомогою цих активів виробляють. У Податковому кодексі України розрізняють поняття «бухгалтерська амортизація» та «податкова амортизація», досліджено порядок проведення коригування амортизації, розрахованої у бухгалтерському обліку на податкові різниці.

4. Надання інформації про активи і групи вибуття, утримувані для продажу є корисним для користувачів фінансових звітів. У Інструкції про застосування Плану рахунків № 291 вказано, що на синтетичному рахунку 28

«Товари» обліковують рух товарно-матеріальних цінностей, що надійшли на підприємство з метою їх реалізації. Оскільки основні засоби придбані для подальшого використання, а не продажу, і на момент прийняття рішення про продаж активу його вже використовували на підприємстві, вважаємо, що обліковувати основні засоби на рахунку 286 другого класу Плану рахунків серед оборотних активів недоцільно. Пропонуємо облік таких активів вести у першому класі Плану рахунків «Необоротні активи», а саме на рахунку 10, субрахунку 109 «Інші основні засоби».

5. У звіті про фінансові результати реалізацію основних засобів відносять до операційної діяльності. Вважаємо, що реалізація необоротних активів за своєю економічною суттю відносяться до інвестиційної діяльності, що відповідає визначенню НП(С)БО 1. Для усунення зазначених недоліків запропоновано використовувати субрахунки 977 «Інші витрати звичайної діяльності» та 746 «Інші доходи від звичайної діяльності» щодо доходів і витрат від реалізації необоротних активів, утримуваних для продажу. А також пропонуємо додати у Примітки до річної фінансової звітності рядки у яких би відображалась інформація про необоротні активи, утримувані для продажу.

РОЗДІЛ 3

ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА АНАЛІЗУ СТАНУ, РУХУ І ЕФЕКТИВНОСТІ ВИКОРИСТАННЯ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ

3.1. Організація аналізу стану, руху і ефективності використання основних засобів підприємства

В умовах ринкової економіки, особливо під час кризи, коли на світових ринках скорочується попит на товари, постійно виникає проблема нестачі фінансових ресурсів, спостерігається високий рівень фізичного та морального зносу обладнання через відсутність рівномірного його відновлення. Постає завдання ефективнішого використання основних засобів підприємства, тому актуальною проблемою є аналіз технічного стану транспортних засобів та обладнання, виявлення найбільш важливих чинників, які впливають на зміну рівня використання основних засобів суб'єктами господарювання. Створення нових підприємств із переробки сільськогосподарської продукції передбачає нові підходи до дослідження окремих економічних категорій. До них належить і категорія основних засобів. Актуальною проблемою є визначення ефективності використання основних засобів на підприємствах із переробки сільськогосподарської продукції з урахуванням оцінки їх технічного стану. Для достовірного аналізу оцінки стану основних засобів на переробних підприємствах, на нашу думку, доцільного згрупувати техніко-економічні показники і детально їх розглянути.

Для забезпечення відтворення основних виробничих засобів важливе значення має вивчення їхнього стану, показників управління та ефективності використання, що є важливим фактором підвищення ефективної діяльності підприємства.

Проблеми оцінки та аналізу ефективності управління та використання основних засобів знайшли своє відображення в працях таких вчених-економістів:

Н.М. Крічки, С.Ф. Покропивного, М.Ф. Рибченка, Е.Е. Комар, П.В. Круш, В.І. Подвігіної, О.В. Клименко, І.О. Мазуркевич, І.В. Петрової, В.А. Федорової, О.А. Соловйової, В.І. Тітова та ін. Водночас наукові дослідження в галузі управління основними засобами на м'ясопереробних підприємствах практично відсутні, тому що немає достовірних трактувань та широкого розповсюдження. На сьогодні недостатньо вивчений процес комплексного формування та ефективного управління основними засобами, а також належної систематизації показників для дослідження цього процесу.

В умовах жорсткої конкурентної боротьби постає суттєва необхідність знаходження нових шляхів зниження собівартості продукції, а отже – отримання необхідної кількості максимально можливого прибутку. У зв'язку з цим, ефективне використання на підприємстві наявних ресурсів, їх правильна оцінка впливають на зростання дохідності підприємств, підвищення конкурентоспроможності продукції на внутрішньому та світовому ринках, забезпечує розвиток галузі.

В економічних словниках подається в основному загальне трактування поняття “показник” як свідчення, доказ, ознака чого-небудь; наочні дані про результати якоїсь роботи, якогось процесу; дані про досягнення в чому-небудь, які свідчать про кількість чого-небудь. У Словнику іншомовних слів знаходимо визначення показника як окремої складової параметрів, які визначаються як сума або співвідношення.

У свою чергу, згідно з визначенням Є. Чак, показник – це те, за чим можна судити про розвиток і хід чогось; наочне вираження (у цифрах, графічно) результатів чийсь праці тощо.

У великому Тлумачному словнику економіста поняття “показник” розглянуто як складову інформації, яку формують основні реквізити та реквізити-ознаки. В цьому словнику С.М. Гончаров характеризує категорію, економічні показники як величини, що дають можливість робити висновки про економічний стан підприємства.

Оцінювання ефективності використання, за результатами дослідження

спеціальних літературних джерел, є багатоаспектним та залежить від використовуваного підходу. На думку вчених (С.Ф. Покропивний, П.В. Круш, В.І. Подвігіна, В.А. Федорова та О.А. Соловйова) ефективність використання основних засобів можна охарактеризувати системою показників, що вміщує дві складові частини: показники ефективності відтворення основних засобів та показники ефективності використання основних засобів. В.І. Титов вважає, що оптимізація використання основних засобів значною мірою залежить від наявності обґрунтованої системи показників ефективності використання основних засобів, що містять загальні (вартісні) та часткові (натуральні) показники.

Згідно з визначенням В.К. Скляренка та В.М. Пруднікова, ефективність використання основних засобів можна оцінити, враховуючи чотири види показників: показники екстенсивного використання основних засобів; показники інтенсивного використання основних засобів; показники інтегрального використання основних засобів; узагальнювальні показники використання основних засобів, які характеризують ремонтні аспекти в цілому на підприємстві.

Для оцінювання ефективності використання основних засобів у праці Федоровой В.А. запропоновано наступні системи показників: показники, які характеризують технічний стан (відтворення) основних засобів; узагальнювальні показники використання основних засобів та часткові показники використання основних засобів. Група показників оцінювання технічного стану (відтворення) дає змогу оцінити технічний стан основних засобів та визначити інтенсивність їх оновлення. До цієї групи належать показники відновлення, вибуття, зносу та інтенсивності відновлення основних засобів.

Враховуючи аналіз наведених вище підходів до оцінки ефективності використання та управління основними засобами, можна зробити висновок про те, що вони є диференційованими, однак більшість ґрунтується на оцінювальних показниках.

Аналіз стану, ефективності управління та використання основних засобів на

підприємстві передбачає проведення наступної аналітичної роботи (рис. 3.1).

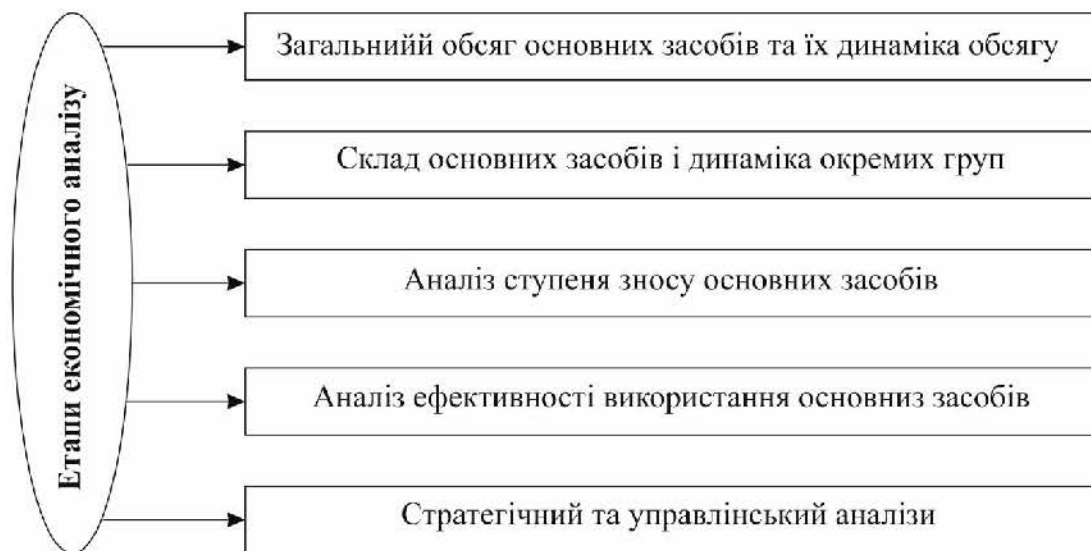


Рис. 3.1. Порядок проведення аналітичної роботи на підприємстві

На першому етапі аналізу визначається загальний обсяг основних засобів підприємства у вартісному вимірі та вивчається динаміка обсягу основних засобів порівняно із попереднім. На другому етапі аналізу вивчається склад основних засобів і динаміка окремих видів (об'єктів) та груп основних засобів. У процесі аналізу основні засоби групують за ознаками класифікації. Наступним етапом аналізу є аналіз ступеня зносу основних засобів. Ступінь зносу основних засобів характеризує їх вік та можливість подальшого використання, інтенсивність відновлення основних засобів – інтенсивність введення в дію нових основних засобів. Останнім етапом їх аналізу є аналіз ефективності використання основних засобів. Ступінь вирішення цього завдання оцінюється порівнянням з підприємствами-аналогами системи показників ефективності використання основних засобів. На нашу думку, основними етапами, на яких проводять кінцевий аналіз, є стратегічний та управлінський. Стратегічний передбачає формування подальших стратегій розвитку підприємства, спрямованих на оптимізацію витрат, пов'язаних з експлуатацією та обслуговуванням основних засобів. Ефективне раціональне управління основними засобами може стати чинником економічного зростання

підприємства, підвищення його конкурентоспроможності, тому саме дослідження цього процесу має проводитися на останньому етапі.

До методичних прийомів узагальнення результатів аналізу основних засобів підприємства належать: прийоми систематизації отриманих результатів, їх групування та узагальнення; визначення втрачених можливостей і обчислення обсягу невикористаних резервів; визначення напрямів і розробка економічно обґрунтованих заходів щодо підвищення ефективності діяльності; прийняття управлінських рішень і контроль за їх використанням.

Для визначення загального обсягу основних засобів, їх динаміки і структури, розрахунку економічних показників господарської діяльності підприємства за певний період часу необхідна оцінка основних засобів. Суть оцінки основних засобів полягає в тому, що вона являє собою грошове вираження їх вартості.

Оглядовий аналіз досліджуваних джерел показав, що на сучасному етапі розвитку аналізу, незважаючи на певні відмінності в методах і підходах до вирішення даної проблеми, вчені єдині в тому, що при оцінці ефективності використання основних засобів підприємства найважливішу роль відіграє комплексний підхід до аналізу. Ми погоджуємося з таким підходом, коли аналіз стану та використання основних засобів вважають частиною фінансового аналізу та одночасно вивчають і планують можливості підприємства для ефективного управління основними засобами, а за їх відсутності вивчаються варіанти зменшення витрат на їх оновлення з метою забезпечення беззбиткової діяльності.

Такий підхід уможливорює формування інформаційного поля для прогнозування основних засобів, оскільки на основі комплексної оцінки фінансового стану можна визначити базову стратегію розвитку підприємства й у її межах – стратегію управління ефективністю використання основних засобів. Це особливо актуально для підприємств водопостачання та водовідведення, так як забезпечить:

- порівняння досягнутих результатів наявності та ефективності використання основних засобів із даними за попередні періоди на підприємствах

водопостачання і водовідведення та в цілому по галузі (метод коефіцієнтів, структурний аналіз);

- визначення впливу факторів на показники ефективності використання основних засобів (кореляційно-регресійний аналіз);
- виявлення недоліків, помилок, зовнішніх переваг та невикористаних можливостей та обґрунтування рішень щодо управління основними засобами.

Н.І. Самбурською виділено три етапи розвитку аналізу основних засобів в Україні (рис 3.2):

- 1) зародження (1935–1969 рр.) – аналіз основних засобів є складовою аналізу господарської діяльності у ході проведення розрахунків відхилень планових показників від фактичних. Основні методи, які використовують – статистичні, зокрема, групування, порівняння, структурний, індексний тощо;
- 2) становлення та формування (1970–1989 рр.) – розвиток теоретичної і методичної складових аналізу основних засобів, виділення їх як окремого об'єкта дослідження. Додатково використовують метод коефіцієнтів, факторний аналіз. При цьому визначають вплив основних засобів на результативні показники, тобто розглядають їх фактор розвитку підприємства;
- 3) інтеграція (1990 р. – по теперішній час) – аналіз основних засобів ґрунтується на концепції єдиного процесу, тобто в умовах комплексного підходу в межах однієї методики з використанням спеціальних методів (математичних, статистичних, економетричних) і прийомів (фінансового, стратегічного аналізу), що враховує специфіку діяльності підприємства.

Проблемою є те, що аналіз основних засобів можна провести за будь-якою методикою, але результати практично завжди будуть суперечливі, оскільки вони призначені задовольняти потреби різних груп контрагентів та мають різну цілеспрямованість. Загальновідомо, що методики, які враховують більший обсяг коефіцієнтів і розрахункових значень призначені для внутрішніх користувачів, а інші методики – для зовнішніх. Вони в однаковій мірі важливі, але кожен аналітик повинен обрати одну відповідно до поставленої мети. Отже, на сучасному етапі розвитку аналіз основних засобів не обмежений

регламентованими методиками, але перед дослідниками завжди постає проблема вибору методів і підходів. Щоб вирішити це питання, автором було розглянуто та надано власну оцінку найбільш поширеним і новим методикам, враховуючи особливості діяльності та доцільність їх застосування підприємствами водопостачання і водовідведення.

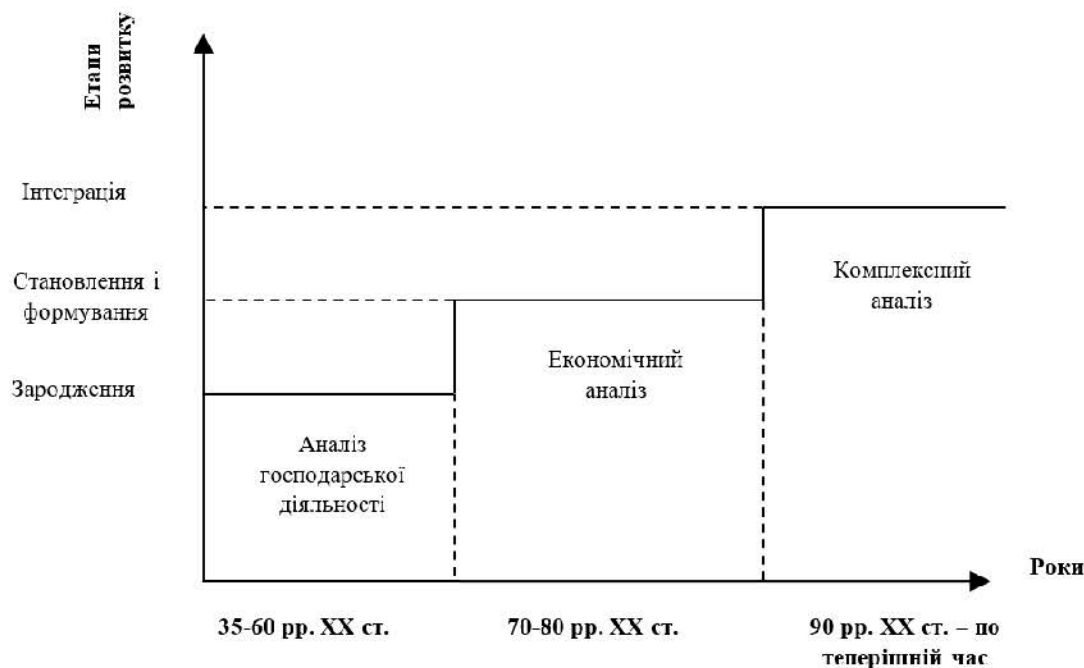


Рис. 3.2. Розвиток аналізу основних засобів в Україні [79]

Н.І. Самбурська приєднується до думки професорів С. І. Шкарабана та І. Д. Лазаришиної про «необхідність розробки дієвих заходів щодо зменшення негативних впливів об'єктивних та суб'єктивних факторів зовнішнього та внутрішнього середовища стосовно фінансових систем мікро-, мезо- та макрорівнів...». Отже, з погляду методології важливо оцінити стан підгалузі водопостачання та водовідведення з використанням комплексного підходу. Для цього автором уточнено основні етапи для проведення комплексного аналізу основних засобів на підприємствах водопостачання і водовідведення України (рис. 3.3).

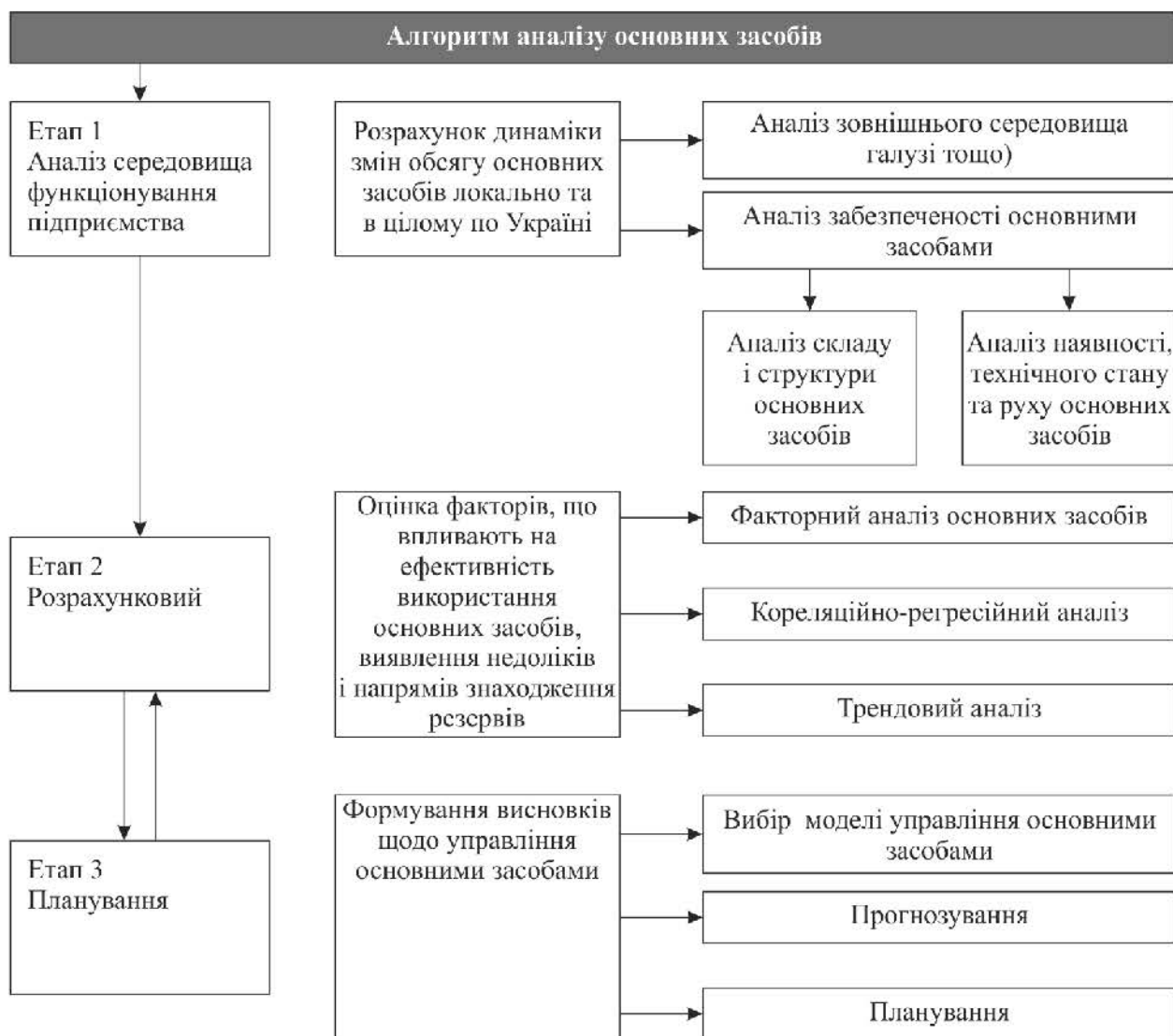


Рис. 3.3. Послідовність комплексного аналізу основних засобів підприємств водопостачання і водовідведення [79]

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 підприємствах. На цьому етапі необхідно визначити і розрахувати показники, що характеризують загальну ситуацію в підгалузі. 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.

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 – ймовірнісне моделювання, ряди Фур'є тощо.

У наступних періодах функціонування підприємства необхідно здійснювати контроль за доцільністю здійснених прогнозів і планів. У разі виявлення негативного впливу на результативні показники коригувати заплановані дії та заходи.

Зазначений підхід до комплексного аналізу основних засобів передбачає використання більшої кількості методів для аналізу. Він дозволяє врахувати галузеві особливості та визначити стратегічні цілі і дії, необхідні для реалізації обраної моделі управління ефективністю використання об'єктів основних засобів централізованого водопостачання і водовідведення.

На основі проведеного аналізу можна зробити висновки, що тільки збалансована система показників ефективної діяльності підприємств надасть можливість здійснення детальної та достовірної її оцінки в сучасних умовах. Важливим аспектом у розробці системи показників є визначення етапів економічного аналізу основних засобів, що формує основу методичних та практичних підходів до оцінки ефективності діяльності. Економічну категорію “економічні показники” доцільно розглядати як складну управлінську систему,

для дослідженні якої здійснюється вплив на всі ланки підприємства. Запропонована систематизація комплексу показників впливає на стан, структуру господарських процесів, забезпечує максимальну її результативність.

3.2. Методика аналізу стану, руху і ефективності використання основних засобів

Першим етапом аналізу ефективності використання основних засобів є оцінка їх наявності та структури.

Слід врахувати, що аналіз необоротних активів дає можливість визначити тип стратегії підприємства відносно довгострокових вкладень. Висока питома вага нематеріальних активів свідчить про інноваційний характер стратегії підприємства, про вкладення капіталу в ліцензії, патенти та іншу інтелектуальну власність. Така стратегія сприяє зміцненню фінансового стану підприємства. Високі показники довгострокових фінансових вкладень відображають інвестиційну стратегію розвитку підприємства

Специфіка діяльності ПрАТ «Сіті-Маркет» зумовлює особливості структури основних засобів. Найбільшу питому вагу займають будинки, споруди, машини та обладнання та транспортні засоби.

За таблицею 3.1, складеною за інформацією Приміток до річної звітності, видно, що основні засоби підприємства на кінець 2018 р. становлять 14659,0 тис грн., за залишковою вартістю, що менше показника 2016 року на 2203,0 тис грн. та менше, ніж у минулому році на 1491,0 тис грн. Станом на кінець 2018 р. будівлі та споруди складають 13155,0 тис грн. та 89,74% за питоною вагою. Цей показник нижче, ніж у 2016 р. на 1884,0 тис. грн. та більше на 0,55 п.п. за питоною вагою та менший на 1334,0 тис. грн. ніж у 2017 р. та більше за питоною вагою на 0,02 п.п.

Таблиця 3.1

**Структура та динаміка основних засобів ПрАТ «Сіті-Маркет» на
кінець 2016-2018 рр.**

Найменування основних засобів	2016 рік		2017 рік		2018 рік		Відхилення 2018 р. від 2016 р.		Відхилення 2018 р. від 2017 р.	
	Сума, тис. грн.	Питома вага, %	Сума, тис. грн.	Питома вага, %	Сума, тис. грн.	Питома вага, %	Сума, тис. грн.	Питома вага, %	Сума, тис. грн.	Питома вага, %
1. Виробничого призначення:	16862	100,00	16150	100,00	14659	100,00	-2203	0,00	-1491	0,00
будівлі та споруди	15039	89,19	14489	89,72	13155	89,74	-1884	0,55	-1334	0,02
машини та обладнання	88	0,52	79	0,49	70	0,48	-18	-0,04	-9	-0,01
транспортні засоби	-	-	1582	9,80	1434	9,78	1434	9,78	-148	-0,01
інші	1735	10,29	-	-	-	-	-1735	-10,29	-	-
Усього	16862	100,00	16150	100,00	14659	100,00	-2203	0,00	-1491	-

Вартість машин та обладнання на кінець звітного року становить 70,0 тис. грн. (0,48 % за питомою вагою). Це в порівнянні з 2016 р. – менше на 18,0 тис. грн. та менше на 0,04 п.п. по питомій вазі, а в порівнянні з 2017 р. – менше на 9,0 тис. грн. та на 0,01 п.п. по питомій вазі.

Отже, структура основних засобів відповідає специфіці діяльності ПрАТ «Сіті-Маркет» і суттєвих змін протягом 2016-2018 рр. не мала. Однак для достовірної оцінки стану основних засобів, що склався, необхідним є аналіз їх руху. За даними Приміток до річної фінансової звітності побудуємо таблицю 3.2.

Одночасно вартість вибулих та уцінених об'єктів склала 27,0 тис. грн. за аналізований період. Оновлення матеріальної бази протягом аналізованого періоду було не значним.

Таким чином, протягом 2016-2018 рр., спостерігається певне поновлення матеріальної бази підприємства, однак спостерігається високий ступінь зношеності активів, що утримуються. Для підтвердження розрахуємо часткові показники стану та руху основних засобів (табл. 3.3).

Таблиця 3.2

Рух основних засобів ПрАТ «Сіті-Маркет» у 2011-2013 рр.

тис. грн

Роки	Залишок на початок року	Надійшло у звітному періоді		Вибуло у звітному періоді (в. т.ч. сума уцінки)	Залишок на кінець періоду	Залишок на кінець періоду за мінусом зносу	Сума зносу основних засобів
		усього	у т. ч. введені в дію нові основні засоби				
2016	28626	132,0	132,0	27,0	28731,0	16862,0	11869,0
2017	28731	41,0	41,0	0,0	29676,0	16114,0	13562,0
2018	29676	19,0	19,0	0,0	29696,0	14659,0	15037,0

Первісна вартість внесених в експлуатацію основних засобів у 2018 р. становить 19,0 тис. грн., що на 113,0 тис. грн. менше 2016 р. і на 22,0 тис. грн. менше 2017 р. Первісна вартість активів на кінець 2018 р. складає 29696,0 тис. грн., що на 965,0 тис. грн. більше, ніж у 2016 р. та на 20,0 тис. грн. більше ніж у 2017 р. Як наслідок – коефіцієнт оновлення свідчить, що у 2018 р. основні засоби ПрАТ «Сіті-Маркет» було оновлено на 0,1%, у 2017 р. – на 0,1%, у 2016 р. – на 0,5%, що є незадовільним для діяльності підприємства.

Таблиця 3.3

Показники стану і руху основних засобів ПрАТ «Сіті-Маркет»

за 2016-2018 рр.

Показники	2016 рік	2017 рік	2018 рік	Відхилення 2018 р. від (+,-)		2018 р. у % до	
				2016 р.	2017 р.	2016 р.	2017 р.
1	2	3	4	5	6	7	8
Вартість внесених у дію нових основних засобів, тис.грн.	132,0	41,0	19,0	-113,0	-22,0	14,4	46,3

Продовження табл. 3.3

1	2	3	4	5	6	7	8
Первісна вартість основних засобів на кінець року, тис.грн.	28731,0	29676,0	29696,0	965,0	20,0	103,4	100,1
Коефіцієнт оновлення основних засобів	0,005	0,001	0,001	-0,004	-0,001	13,926	46,310
Вартість вибулих основних засобів, тис.грн.	27,0	-	-	-27,0	-	-	-
Первісна вартість основних засобів на початок року, тис.грн.	28626,0	28731,0	29676,0	1050,0	945,0	103,7	103,3
Коефіцієнт вибуття основних засобів	0,001	-	-	-0,001	-	-	-
Сума нарахованого зносу на початок року, тис.грн.	10421,0	11869,0	13526,0	3105,0	1657,0	129,8	114,0
Сума нарахованого зносу на кінець року, тис.грн.	11869,0	13562,0	15037,0	3168,0	1475,0	126,7	110,9
Коефіцієнт зносу основних засобів на початок року	0,364	0,413	0,456	0,092	0,043	125,203	110,332
Коефіцієнт зносу основних засобів на кінець року	0,413	0,457	0,506	0,093	0,049	122,574	110,801
Коефіцієнт придатності основних засобів на початок року	0,636	0,587	0,544	-0,092	-0,043	85,573	92,728
Коефіцієнт придатності основних засобів на кінець року	0,587	0,543	0,494	-0,093	-0,049	84,110	90,909

Вибуття основних засобів (без урахування суми уцінки активів за період) у 2017 і 2018 рр. не відбувалося.

Первісна вартість основних засобів на початок року у 2018 р. становила 29676,0 тис. грн. і відповідно 103,7 і 103,3 % від показників минулих років.

Відповідно коефіцієнт вибуття основних засобів показує, що протягом періоду вибуття основних засобів не відбувалося.

Знос на кінець 2018 р. становить 13526,0 тис. грн., що більше 2016 р. на 3105,0 тис. грн. та більше 2017 р. на 1657,0 тис. грн. Відповідно коефіцієнт зносу

показує, що на початок 2018 р. зношені основні засоби складають 45,6%, 2017 р. – 41,3%, 2016 р. – 36,4 %. На кінець 2018 р. – 50,6%, 2017 р. – 45,7%; 2016 р. – 41,3%.

Отже, основні засоби ПрАТ «Сіті-Маркет» є придатними на початок 2018 р. на 54,4%, 2017 – на 58,7%, 2016 р. – на 63,6 %. На кінець 2018 р. – на 49,4%, 2017 р. – 54,3%, 2016 р. – 58,7%.

Таким чином, проведений аналіз свідчить про незадовільний стан основних засобів ПрАТ «Сіті-Маркет». Керівництву підприємства необхідно приділити увагу оптимізації структури основних засобів, пошуку джерел оновлення матеріальної бази, яка створює умови для здійснення основної діяльності.

Важливим етапом аналізу необоротних активів є оцінка ефективності використання основних засобів.

До показників, які характеризують ефективність використання основних засобів, належать: фондівддача, рентабельність основних засобів, сума прибутку на одну гривню основних засобів.

Найбільш загальним показником, який характеризує ефективність використання основних засобів, є фондівддача, відносним показником ефективності використання основних засобів є рентабельність. Абсолютним показником ефективності використання основних засобів є сума прибутку на одну гривню основних засобів.

Використовуючи в процесі управління ефективністю основних засобів певні показники, слід урахувати два важливих моменти, які забезпечують об'єктивність оцінки розроблених заходів. Перший з них полягає в тому, що при оцінці завжди потрібно використовувати відновлювану вартість основних засобів на момент проведення оцінки. Другий момент полягає в тому, що при оцінці слід використовувати залишкову вартість основних засобів, тому що більша їх частина в процесі зносу втрачає частину своєї продуктивності.

Зростання ефективності використання основних засобів дає змогу скоротити потребу в них. Тому, заходи щодо забезпечення підвищення ефективності використання основних засобів можна розглядати як заходи зі

скорочення потреби в обсягу їх фінансування та підвищення темпів економічного розвитку підприємства за рахунок більш раціонального використання власних фінансових ресурсів.

За таблицею 3.4 видно, що виручка від реалізації у 2018 р. склала 16243,0 тис. грн., що на 4823,0 тис. грн. більше показника 2016 р. та на 2621,0 тис. грн. показника 2017 р. Прибуток діяльності у звітному році становить 6390,0 тис. грн., що більше 2017 р. на 1267,0 тис. грн. та на 3707,0 тис. грн. більше 2016 р. Середня вартість основних засобів (за первісною вартістю) у 2018 р. становила 29686,0 тис. грн., що більше 2016 р. на 12152,5,0 тис. грн., а 2017 р. – на 482,5 тис. грн.

Про ефективність використання основних засобів свідчать показники фондівддачі, рентабельності, рівень ефективності використання основних засобів, перший та другий показники ефективності використання основних засобів. Фондовіддача основних засобів у 2018 р. становила 0,55 грн., що на 0,10 грн. менше, ніж у 2016 р., та на 0,08 грн. більше, ніж у 2017 р. Рівень рентабельності у 2018 р. становить 21,5%, що значно більше ніж у 2016 році і трохи вище ніж у 2017 році, що пояснюється значним збільшенням прибутку підприємства.

Таблиця 3.4

Розрахунок узагальнюючих показників ефективності використання основних засобів ПрАТ «Сіті-Маркет» за 2016-2018 рр.

Показники	2016 рік	2017 рік	2018 рік	Відхилення 2018 р. від (+, -)	
				2016 р.	2017 р.
1	2	3	4	5	6
1. Виручка від реалізації, тис.грн.	11420,0	13622,0	16243,0	4823,0	2621,0
2. Прибуток (збиток), тис. грн.	2683,0	5123,0	6390,0	3707,0	1267,0
3. Середня вартість основних засобів основного виду діяльності, тис.грн.	17533,5	29203,5	29686	12152,5	482,5
4. Середньооблікова чисельність робітників, чол.	5	5	5	-	-

Продовження табл. 3.4

1	2	3	4	5	6
5. Фондовіддача, грн	0,65	0,47	0,55	-0,10	0,08
6. Рентабельність (збитковість) основних засобів, %	15,3	17,5	21,5	6,2	4,0
7. Продуктивність праці, тис. грн.	228,4	272,4	324,9	96,5	52,5
8. Рівень ефективності використання основних засобів, %	0,0013	0,0009329	0,00109	-0,00021	0,0002
9. Перший інтегральний показник неефективності використання основних засобів, грн.	0,32	0,29	0,34	0,027488	0,0571
10. Другий інтегральний показник неефективності використання основних засобів, грн.	0,00114	0,00087	0,00114	-	0,00027

Продуктивність праці працівників підприємства у 2018 рр. складає 324,9 тис. грн., що на 96,5 тис. грн. більше показника продуктивності праці у 2016 р. та на 52,5 тис. грн. більше показника 2017 року, що відбулося з тієї ж причини. Враховуючи динаміку вищезазначених показників, рівень ефективності використання основних засобів, перший та другий інтегральні показники протягом 2016-2018 рр. демонструють недостатню ефективність використання активів.

Отже, аналіз узагальнюючих показників стверджує про недостатню ефективне використання основних засобів підприємством.

Врахування впливу зазначених показників дозволяє оцінити інтегральний показник ефективності використання основних засобів.

Зазначимо, що загалом підприємство має вкрай низькі показники віддачі основних засобів, хоча ефективність їх використання у звітному році покращилася. Аналогічні розрахунки можуть бути виконані і за більш тривалий період з метою виявлення кращих періодів з точки зору ефективності використання основних засобів.

Важливим етапом аналізу необоротних активів є проведення факторного аналізу впливу зміни середньорічної вартості основних засобів на ключові чинники діяльності товариства

Тому керівництву підприємства необхідно розробити та впровадити систему заходів щодо покращення ефективності експлуатації об'єктів основних засобів та програму виходу підприємства із кризового фінансового стану.

3.3. Напрями підвищення ефективності використання основних засобів

У сучасних умовах господарювання підвищення ефективності використання основних засобів на підприємстві в державі є досить актуальною і важливою проблемою. Ця проблема досліджувалась багатьма науковцями і їй присвячені роботи таких вчених-економістів, як С. Ф. Покропивний, О. М. Федорчук, А. М. Поддєрьогін та багато інших.

Роль основних засобів у процесі виробництва та особливості їх відтворення в умовах ринкової економіки зумовлюють особливі вимоги до інформації про наявність, рух, стан і ступінь використання цих засобів. Існує ряд проблем, від вирішення яких залежить ефективність використання основних засобів. До них, в першу чергу, відносяться – збереження, модернізація і переоснащення для подальшого їх використання та роботи на підприємстві.

Аналіз наявної кількості і стану основних засобів підприємства дає можливість розраховувати техніко-економічні показники та визначати шляхи підвищення ефективності їхнього використання. Ефективне використання основних засобів зумовлює збільшення обсягів виробництва та отримуваних прибутків. Підвищення ефективності діяльності підприємства ґрунтується на наявності та ступені використанні його основних засобів.

Метою статті є розробка підходів до аналізу структури і технічного стану наявних основних засобів та визначення резервів підвищення ефективності їх використання на підприємстві, а також дослідження наукової думки відносно сутності основних засобів та розробка заходів і пропозицій щодо напрямків і шляхів підвищення ефективності їх використання.

Теоретичним і методологічним фундаментом проведення дослідження на дану тематику стали праці різних науковців- економістів, як українських так і зарубіжних. Інформаційною базою дослідження є інформаційні ресурси мережі Інтернет, періодичні та спеціальні наукові видання.

Будь-який виробничий процес здійснюється лише за допомогою певних машин і обладнання, які розташовуються в відповідних приміщеннях. Матеріальною основою цього процесу виступають, насамперед, засоби праці. На підприємствах сукупність застосовуваних засобів праці набуває економічної форми – основних засобів [103]. Існує ряд проблем, які негативно впливають на процес управління виробництвом і зменшують ефективність використання основних засобів. Україна має значний економічний потенціал, а ефективність її господарства залежить від того, як використовується цей потенціал, зокрема основні засоби [21]. Основні засоби виступають однією з найважливіших частин і засобів виробництва.

В економічній літературі існує багато пояснень терміна «основні засоби». С. Покропівний визначає основні засоби як засоби праці, які мають вартість; функціонують у виробництві тривалий час, а їх вартість переноситься конкретною працею на вартість продукції, що виробляється, частинами в міру зношення [64]. У Податковому кодексі України існує інше визначення основних засобів. «Основні засоби – це 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 2500 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 один операційний цикл, якщо він довший за один рік)» [62]. На думку В. Бабича, основні засоби підприємства – це сукупність матеріально- речових цінностей, що діють у натуральній формі протягом тривалого часу як у сфері матеріального

виробництва й вартість яких поступово зменшується у зв'язку з фізичним та моральним зносом [8].

Успішність управління основними засобами підприємства можна розглядати з позиції ефективності їхнього використання в господарському обороті. Через те, що основні засоби експлуатуються тривалий час, вони поступово втрачають свою вартість за рахунок фізичного та морального зношування.

Ефективність використання основних засобів – це результат у вигляді отриманого, що співвідноситься з витраченими ресурсами. Підвищення ефективності полягає в досягненні найбільших результатів при відповідному рівні розвитку продуктивних сил у порівнянні з витратами праці, використаними на створення суспільного продукту. Поліпшення використання основних засобів може бути забезпечене двома шляхами: інтенсивним та екстенсивним. Інтенсивний шлях характеризується підвищенням завантаження устаткування та збільшенням рівня використання їхньої потужності. Екстенсивний шлях полягає у збільшенні тривалості роботи, скороченні цілозмісних і внутрішньозмісних втрат робочого часу, підвищенні коефіцієнта змінності.

Фондовіддача показує загальну віддачу від кожної гривні, вкладеної в основні засоби, а її зростання дозволяє знижувати обсяги нагромадження. Фондомісткість – це показник, обернений до фондовіддачі, який характеризує вартість основних засобів. У звичайних умовах господарювання фондовіддача повинна мати тенденцію до росту, а фондомісткість – до зменшення. Рентабельність основних засобів характеризує відношення операційного прибутку до середньорічної вартості основних засобів підприємства [14]. Підвищення рівня рентабельності потребує мобілізації внутрішніх резервів виробництва, послідовного проведення всіх видів робіт, спрямованих на поліпшення використання всіх видів ресурсів, збільшення маси прибутку.

Дослідження теоретичних положень та діючої практики організації обліку основних засобів в умовах трансформації бухгалтерського обліку до міжнародних стандартів дозволяють визначити коло проблем, що гальмують

процес управління підприємствами та знижують ефективність використання основних засобів. До таких проблем належать різні підходи до визначення сутності основних засобів та методики їх відображення в бухгалтерському і податковому обліку, відсутності сталої визначеності складу основних засобів та інші. Поряд з розкриттям сутності та методики обліку основних засобів особливої актуальності набувають дослідження проблеми нарахування амортизації, розвитку та вдосконалення в цілому системи амортизації, уточнення її ролі в процесі відтворення, а також фінансового контролю ефективності використання основних засобів у виробничому процесі. Такий підхід дасть змогу ознайомитися з усіма проблемами, що заважають успішному розвитку, і вжити відповідних заходів, спрямованих на підвищення ефективності діяльності підприємства.

Для правильної організації обліку основних засобів важливе значення має їх класифікація, яка допомагає розкрити їх сутність. Складна структура основних засобів обумовлює різні класифікаційні ознаки. З метою поліпшення управління основними засобами на підприємстві необхідно додати класифікаційні ознаки основних засобів:

- а) за значимістю пропонуємо поділяти основні засоби на суттєві та несуттєві (залежно від питомої ваги їх вартості від загальної вартості основних засобів групи);
- б) за станом зношуваності основні засоби доцільно поділяти: на нові, придбані, застарілі, що підлягають заміні.

Така класифікація основних засобів дозволить власникам та іншим користувачам постійно мати інформацію про стан основних засобів та необхідність їх оновлення, також вона є корисною під час прийняття рішення про проведення переоцінки майна. Запропонована класифікація дозволяє вести облік основних засобів з більш високим ступенем деталізації, а також є зручною для практичного застосування.

Не менш важливою умовою для виявлення резервів ефективності основних засобів є використання власних та запозичених коштів. Найважливішим

показником підвищення рівня ефективності використання основних засобів підприємства є зростання обсягів виробленої ним продукції (виконаних робіт, наданих послуг). Значні резерви підвищення ефективності використання основних засобів містяться у збільшенні тривалості роботи машин та механізмів. У цілому сукупність резервів покращення використання основних засобів підприємства може бути поділена на три великі групи:

Технічне вдосконалення засобів праці.

Збільшення тривалості роботи машин та обладнань.

Покращення організації та управління виробництвом.

Щодо процесу використання основних засобів, останній потребує постійного технічного обслуговування і своєчасного ремонту. Витрати на покращення основних засобів неоднорідні. Тому треба розглядати різні підходи до класифікації цих витрат, їх відповідність вимогам П(С)БО 7 та існуючому порядку оподаткування.

Витрати на ремонт основних засобів складають значну питому вагу у структурі собівартості продукції, тому власники зацікавлені в якісному обліку та контролі цих витрат. Але існуючим «Планом рахунків...» не передбачено окремого рахунку для обліку таких витрат. Існуючий порядок обліку не дозволяє накопичувати інформацію про витрати на ремонт та розподіляти їх за періодами, до яких вони відносяться. Введення такого реєстру дозволить підприємству контролювати витрати на ремонт у розрізі об'єктів та їх списання, а також мати інформацію про суму незавершеного ремонту, що важливо для управління активами підприємства.

Доцільно провадити введення додаткового контролю за обліком основних засобів зі сторони керівництва підприємства. Це означає переглядання керівником даного підприємства бухгалтерських документів, ознайомлення з нормативними актами, які діють у даній сфері. Такий підхід дозволить більш раціонального використовувати грошові кошти для придбання об'єктів основних засобів, витрачати менше часу на переконання керівництва в необхідності

придбання того чи іншого основного засобу, підвищити дисципліну використання об'єктів основних засобів робітниками підприємства.

Застосування на практиці запропонованих заходів у цілому по підприємству дає змогу збільшити обсяги випуску товарної продукції, підвищити показник фондівіддачі, а також збільшити прибуток від реалізації продукції й балансовий прибуток, а отже, і рентабельність основних засобів підприємства [50].

Отже, основні засоби формують основну частину матеріально-технічної бази будь-якої галузі чи підприємства. На основі підвищення ефективності їх використання збільшується економічний потенціал і виробничі можливості галузі, підвищується технічний рівень виробництва.

Вирішення проблеми підвищення ефективності використання основних засобів є одним з основних завдань виробничої діяльності підприємств, від результату якого залежить їх фінансовий стан та конкурентоспроможність. Підвищення ефективності використання основних засобів є одним із головних чинників, який зможе забезпечити в майбутньому ефективне функціонування підприємства в цілому.

Головною ознакою підвищення рівня ефективного використання основних засобів того чи іншого підприємства є зростання обсягу виробництва продукції чи надання послуг. Успішне функціонування основних засобів та виробничих потужностей залежить від того, якою мірою реалізуються екстенсивні та інтенсивні фактори кращого їх використання.

Важливим показником використання основних засобів є фондівіддача – зі збільшенням фондівіддачі підвищується ефективність використання основних засобів.

Фондовіддача являє собою один з основних факторів, які визначають обсяг продукції підприємства, тому необхідно детально проаналізувати, які фактори, в свою чергу, впливають на неї [106]. Причому треба мати на увазі, що показник фондівіддачі вкрай складний, на нього впливає безліч факторів, значна частина їх між собою пов'язані і супідрядні (наприклад, трудомісткість продукції і виробіток продукції за одиницю часу роботи устаткування, додержання

нормативних термінів перебування устаткування у ремонтах і на техобслуговуванні, коефіцієнт змінності роботи устаткування тощо).

Важливо вибрати такі фактори, які, по-перше, прямо пов'язані з рівнем фондівіддачі і характеризують її як з точки зору екстенсивного завантаження (завантаження за часом) знарядь праці, так і з точки зору інтенсивності їх використання, а також з погляду їх вартості, що склалася на ринку, адже фондівіддача є вартісним показником (рис. 3.4). По-друге, набір таких факторів має містити параметри, які мають кількісну визначеність і можуть бути взяті з даних бухгалтерського і управлінського обліку.

Підвищення ефективності використання основних виробничих засобів, безпосередньо на даному підприємстві можна здійснити за рахунок підвищення змінності будівництва.

Один з важливих напрямків підвищення змінності роботи транспортних засобів є усунення їх надлишку на підприємствах.

Складність полягає в тому, що техніка, яка використовується лише 3-4 год в зміну, не можна реалізувати або передати іншому підприємству – вона необхідна виробництву. Водночас неефективне використання такого обладнання не дозволить йому протягом терміну служби перенести вартість на продукцію, що викличе значну недоамортизації, яка вплине на економічні показники підприємства. Для усунення відносного надлишку основних засобів можна, по-перше, змінити їх структуру шляхом реалізації або списання застарілих машин і механізмів; придбати нові машини і, підвищуючи тим самим загальну продуктивність, більш повно завантажити всю техніку, по-друге, провести кооперування підприємств з використання виробничих потужностей.

Ще один шлях підвищення коефіцієнта змінності – розширення мережі організацій прокату обладнання, машин і механізмів, та інших елементів основних засобів. Для поліпшення ефективності використання основних засобів підприємству необхідно позбутися від старої техніки, тим самим завантажити більш нову і рентабельну.

Зниження внутрішньозмінних простоїв також відіграє вагому роль. Головні

причини внутрішньозмінних простоїв техніки – низький рівень організації виробництва, незабезпеченість робочих місць матеріалами, механізмами, деталями; несправність і позаплановий ремонт обладнання; недостатня кількість робітників [56]. Для зменшення внутрішньозмінних простоїв необхідно, насамперед, поліпшити облік і контроль роботи обладнання, ширше застосовувати різні системи механізованого та автоматизованого обліку роботи верстатів і машин.



Рис. 3.4. Фактори впливу на фондівдачу основних засобів

На скорочення внутрішньозмінних простоїв машин і устаткування впливають вдосконалення ремонтного обслуговування верстатного парку та матеріально-технічного постачання, поліпшення планування та диспетчеризації, підвищення трудової дисципліни робітників.

В даний час так само гостро постає проблема відсутності обсягів робіт для організацій, помилки в проектах виконання робіт (ППР). Щоб згладити ці проблеми керівникам організації, необхідно більш ретельно і вміло планувати роботи, шукати замовників, швидко і ефективно вирішувати проблеми, пов'язані

з помилками в ППР.

Таким чином, рішенням практично всіх проблем є введення нової, більш удосконаленої техніки. Але тут теж є свої проблеми – де взяти грошей? Є кілька варіантів вирішення: залучення інвесторів; кредитування; лізинг; більш ефективно власних активів.

Лізинг є найбільш вигідним способом придбання устаткування в порівнянні з прямим кредитуванням або купівлею обладнання за рахунок власних коштів [3].

Для збільшення часу роботи обладнання необхідно ліквідувати надпланові простої обладнання за рахунок його поточного обслуговування, підвищення якості ремонтів, покращення організації та планування виробництва і матеріально-технічного обслуговування виробництва; скоротити тривалість планових ремонтів з одночасним підвищенням їх якості шляхом впровадження передових методів ремонту, широкого використання деталей та вузлів, які виготовляються на спеціалізованих заводах, чіткої організації ремонту; скоротити витрати робочого часу на підготовчо-заклучні та допоміжні операції, підвищити змінність роботи, якщо це доцільно за умовами виробництва в даній галузі промисловості; можливо повніше використовувати парк обладнання; підвищити інтенсивність використання обладнання.

Більш повне використання основних засобів досягається за рахунок вводу в дію невстановленого обладнання, реалізації надлишкового обладнання, більш повного використання виробничих площ. В ряді випадків виробничі потужності на підприємствах і в народному господарстві недостатньо пов'язані кількісно і якісно; одних потужностей надлишок, других – недолік, наприклад, до потужних тракторів не випускаються відповідні плуги, возики тощо. Більш повному використанні основних засобів сприяє також збільшення в їх складі ваги активних засобів праці, що безпосередньо створюють продукцію [101].

Технічне вдосконалення основних засобів припускає використання прогресивних технологічних процесів, застосування більш ефективних технічних рішень, модернізацію обладнання, реконструкцію підприємств на базі

нової техніки та технології, розвиток раціоналізаторського руху. Реконструкція підприємств в наш час – основне направлення розвитку виробництва. В ряді держав протягом більше двох десятиріч не будують нові підприємства; виробництво розвивається за рахунок того, що достатньо часто змінюється «начинка» підприємств – техніка та технологія. Реконструкція в порівнянні з новим будівництвом забезпечує економію капітальних вкладень (частина засобів праці).

Значний економічний ефект може принести скорочення строків служби засобів праці, більш швидка зміна їх новою технікою та технологією. Це дозволяє швидше впровадити у виробництво досягнення НТП, скоротити витрати на ремонт, час, що витрачається на очікування ремонту та ремонт, підвищити за рахунок цього фондівіддачу та продуктивність праці. Нова техніка забезпечує більш високу якість продукції, ритмічність виробництва, скорочення об'єму капітальних ремонтів. Однак прискорення зміни засобів праці потребує значне збільшення об'єму виробництва в першому підрозділі, перш за все, в машинобудуванні, витрат енергії, збільшує екологічне навантаження. Воно потребує збільшення витрат на перенавчання робітників. Зменшує потребу в основних виробничих фондах використання вторинної сировини. Кращому їх використанні сприяє організація чіткого обліку, контролю, аналіз використання, нормування та інші міри організаційно- економічного характеру.

Таким чином, основними шляхами ефективного використання основних засобів є наступні:

- своєчасне введення в дію нового обладнання та транспортних засобів;
- своєчасний ремонт основних засобів;
- недопущення наявності невстановленого та непрацюючого обладнання;
- оптимізація складу та площ окремих груп приміщень (приміщення обслуговування, службові та побутові приміщення, технічні приміщення) підприємства;
- підвищення технічної оснащеності підприємства обладнанням та збільшення частки активної частини основних засобів;

- підвищення ефективності використання обладнання за рахунок збільшення коефіцієнта змінності;
- раціональне складання графіків змінності торгово-виробничого персоналу підприємства у відповідності з потоком покупців тощо;
- здача основних засобів, що простоюють в оренду. Щодо цього досліджуване підприємство має вільні площі – складські приміщення, які на даний момент часу не використовуються. Здача їх в оренду дала б підприємству можливість отримати додатковий дохід.

Висновки за розділом 3

Аналіз стану, ефективності управління та використання основних засобів на підприємстві передбачає проведення наступної аналітичної роботи

На першому етапі аналізу визначається загальний обсяг основних засобів підприємства у вартісному вимірі та вивчається динаміка обсягу основних засобів порівняно із попереднім. На другому етапі аналізу вивчається склад основних засобів і динаміка окремих видів (об'єктів) та груп основних засобів. У процесі аналізу основні засоби групують за ознаками класифікації. Наступним етапом аналізу є аналіз ступеня зносу основних засобів. Ступінь зносу основних засобів характеризує їх вік та можливість подальшого використання, інтенсивність відновлення основних засобів – інтенсивність введення в дію нових основних засобів. Останнім етапом їх аналізу є аналіз ефективності використання основних засобів

На основі проведеного аналізу можна зробити висновки, що тільки збалансована система показників ефективної діяльності підприємств надасть можливість здійснення детальної та достовірної її оцінки в сучасних умовах. Важливим аспектом у розробці системи показників є визначення етапів економічного аналізу основних засобів, що формує основу методичних та

практичних підходів до оцінки ефективності діяльності. Економічну категорію “економічні показники” доцільно розглядати як складну управлінську систему, для дослідженні якої здійснюється вплив на всі ланки підприємства. Запропонована систематизація комплексу показників впливає на стан, структуру господарських процесів, забезпечує максимальну її результативність

Специфіка діяльності ПрАТ «Сіті-Маркет» зумовлює особливості структури основних засобів. Найбільшу питому вагу займають будинки, споруди, машини та обладнання та транспортні засоби.

Основні засоби підприємства на кінець 2018 р. становлять 14659,0 тис грн., за залишковою вартістю, що менше показника 2016 року на 2203,0 тис грн. та менше, ніж у минулому році на 1491,0 тис грн. Станом на кінець 2018 р. будівлі та споруди складають 13155,0 тис грн. та 89,74% за питоною вагою. Цей показник нижче, ніж у 2016 р. на 1884,0 тис. грн. та більше на 0,55 п.п. за питоною вагою та менший на 1334,0 тис. грн. ніж у 2017 р. та більше за питоною вагою на 0,02 п.п.

Вартість машин та обладнання на кінець звітного року становить 70,0 тис. грн. (0,48 % за питоною вагою). Це в порівнянні з 2016 р. – менше на 18,0 тис. грн. та менше на 0,04 п.п. по питомій вазі, а в порівнянні з 2017 р. – менше на 9,0 тис. грн. та на 0,01 п.п. по питомій вазі.

Отже, структура основних засобів відповідає специфіці діяльності ПрАТ «Сіті-Маркет» і суттєвих змін протягом 2016-2018 рр. не мала. Однак для достовірної оцінки стану основних засобів, що склався, необхідним є аналіз їх руху. Протягом 2016-2018 рр., спостерігається певне поновлення матеріальної бази підприємства, однак спостерігається високий ступінь зношеності активів, що утримуються.

Первісна вартість введених в експлуатацію основних засобів у 2018 р. становить 19,0 тис. грн., що на 113,0 тис. грн. менше 2016 р. і на 22,0 тис. грн. менше 2017 р. Первісна вартість активів на кінець 2018 р. складає 29696,0 тис. грн., що на 965,0 тис. грн. більше, ніж у 2016 р. та на 20,0 тис грн. більше ніж у 2017 р. Як наслідок – коефіцієнт оновлення свідчить, що у 2018 р.

основні засоби ПрАТ «Сіті-Маркет» було оновлено на 0,1%, у 2017 р. – на 0,1%, у 2016 р. – на 0,5%, що є незадовільним для діяльності підприємства.

Таким чином, проведений аналіз свідчить про незадовільний стан основних засобів ПрАТ «Сіті-Маркет». Керівництву підприємства необхідно приділити увагу оптимізації структури основних засобів, пошуку джерел оновлення матеріальної бази, яка створює умови для здійснення основної діяльності.

Отже, аналіз узагальнюючих показників стверджує про недостатню ефективне використання основних засобів підприємством. Загалом підприємство має вкрай низькі показники віддачі основних засобів, хоча ефективність їх використання у звітному році покращилася. Аналогічні розрахунки можуть бути виконані і за більш тривалий період з метою виявлення кращих періодів з точки зору ефективності використання основних засобів.

Основними шляхами ефективного використання основних засобів є наступні:

- своєчасне введення в дію нового обладнання та транспортних засобів;
- своєчасний ремонт основних засобів;
- недопущення наявності невстановленого та непрацюючого обладнання;
- оптимізація складу та площ окремих груп приміщень (приміщення обслуговування, службові та побутові приміщення, технічні приміщення) підприємства;
- підвищення технічної оснащеності підприємства обладнанням та збільшення частки активної частини основних засобів;
- підвищення ефективності використання обладнання за рахунок збільшення коефіцієнта змінності;
- раціональне складання графіків змінності торгово-виробничого персоналу підприємства у відповідності з потоком покупців тощо;
- здача основних засобів, що простоюють в оренду. Щодо цього досліджуване підприємство має вільні площі – складські приміщення, які на даний момент часу не використовуються. Здача їх в оренду дала б підприємству можливість отримати додатковий дохід.

ВИСНОВКИ

За результатами проведеного дослідження можемо зробити наступні висновки.

Основні засоби є важливою і невід'ємною складовою фінансово-господарської діяльності любого підприємства, вони відіграють важливу роль, зокрема, в економічних процесах, саме через це термінологія відіграє значну роль у відображенні основних засобів у синтетичному і аналітичному обліку та зрештою у звітності.

Таким чином можна зазначити, що визначення поняття «основні засоби» у нормативно-правових актах України, які регулюють їх бухгалтерський облік, призводять до деякої плутанини щодо розуміння їх сутності, оскільки при встановленні критеріїв віднесення об'єкту до основних засобів перевага надається їх призначенню. В той же час норми податкового законодавства акцентують увагу на особливостях визнання об'єкту основних засобів активом, тобто лише у тому випадку, коли його застосування відбувається виключно «для використання у господарській діяльності платника податку».

Слід зазначити, що адаптація національних стандартів бухгалтерського обліку до міжнародних зумовлює те, що наведені у національному та міжнародному стандартах поняття основних засобів співпадають за усіма ключовими критеріями їх визнання. На жаль, така ідентичність існує тільки у площині бухгалтерського обліку основних засобів. В той час як органи фіскальної служби при ідентифікації об'єкта основних засобів дотримуються норм Податкового кодексу України.

Аналіз визначень основних засобів дозволяє стверджувати, що більшість авторів при розкритті сутності цієї категорії акцентують увагу на таких ключових критеріях визнання основних засобів, як: матеріальність (наявність матеріально-речової форми); призначення (утримуються з метою використання їх в процесі виробництва, постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних чи соціально-культурних

функцій); строк корисного використання (більше року або операційного циклу, якщо він більше року).

Важливим аспектом обліку основних засобів є їх оцінка. Фінансовий облік основних засобів – це, у певному розумінні, безперервний процес їх оцінки.

Оцінка основних засобів може здійснюватися такими методами: первісна вартість, зменшена на суму нарахованої амортизації чи справедлива вартість.

Окремі автори зазначають, що справедлива вартість має переваги перед історичною собівартістю, зокрема:

- використання справедливої вартості приводить до підвищення надійності, змістовності та повноти звітної інформації, оскільки враховується економічна ситуація та стан оцінюваного активу не тільки в момент постановки на облік, а й в подальшому, аж до моменту останньої переоцінки;

- призводить до більшої порівнянності показників звітності різних підприємств, вартість визначається незалежно від конкретних обставин, властивих окремому підприємству;

- є ефективнішою основою для оцінки майбутніх грошових потоків порівняно з витратами, що є важливо для зовнішніх користувачів;

- це краща основа для порівняння інформації в процесі аналізу ефективності використання основних засобів;

- надає можливість підприємству розширити сферу заставного кредитування, вирішити питання про внесення інвестицій, обґрунтовано визначити орендні платежі.

Недоліками оцінки за справедливою вартістю:

- вона має умовний характер, тому що визначається не за реальною господарською операцією і не підтверджується первинними документами, а визначається за допомогою різних підходів.

- відображає не реальні угоди, які здійснює підприємство, а певну умовну суму, що могла б бути отримана у випадку, якщо основний засіб був би проданий станом на певну дату [40].

Документальне оформлення операцій з основними засобами здійснюють із використанням форм первинних документів з обліку основних засобів, затверджених наказом Міністерства Статистики України від 29. 12. 95 р. №352, що, на нашу думку, потребують перегляду та вдосконалення. Діючі типові форми первинних документів, що застосовують для відображення їх руху не виправдовують себе, багато граф нині не актуальні. Так, наприклад, у чинній тепер формі «Акта приймання передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів» (форма ОЗ №-1), як правильно зазначає З.В. Задорожний, помилково ототожнюють первісну вартість основних засобів із балансовою, а також передбачають норми амортизації на капітальний ремонт. Аналогічні недоопрацювання є і в акті на списання основних засобів (форма ОЗ-3). Тому, на нашу думку, дану форму, доцільно доповнити такими графами, як група основних засобів, термін корисного використання, метод нарахування амортизації, ліквідаційна вартість.

Для синтетичного обліку основних засобів на ПрАТ «Сіті-Маркет» використовуються реєстри, передбачені системою «1С: Підприємство».

В даних реєстрах узагальнюється інформація про наявність і рух основних засобів, їх знос та капітальні інвестиції. Реєстри формуються на підставі первинних документів та зведених реєстрів.

На ПрАТ «Сіті-Маркет» використовується типова кореспонденція рахунків для обліку основних засобів.

За результатами проведеного аналізу МСФЗ і П(С)БО 7 «Основні засоби» з'ясували, що на тлі перерахування критеріїв визнання ні в одній з цих систем обліку не дано однозначного визначення основного засобу підприємства, що свідчить про необхідність уніфікації даного поняття як для українських, так і для міжнародних підприємств. Найбільш прийнятним варіантом є наступне трактування: основні засоби – достовірно оцінені матеріальні активи, придбані з метою здійснення власної діяльності підприємства, які повинні використовуватися в діяльності підприємства понад 12 місяців.

Дослідження методики обліку необоротних матеріальних активів дало змогу зробити наступні висновки:

6. Дискусійним є використання рахунку 680 «Розрахунки, пов'язані з необоротними активами та групами вибуття, утримуваними для продажу» для відображення розрахунків з реалізації необоротних активів, так як при відвантаженні таких активів виникає дебіторська заборгованість, а не поточні зобов'язання. На нашу думку, рахунок 680 доцільно використовувати лише у разі наявності передоплати за такі активи, а для інших розрахунків варто передбачити відповідний субрахунок до рахунку 37 «Розрахунки з різними дебіторами», а саме – 377 «Розрахунки з іншими дебіторами».

7. Розглянуто, що види ремонтів та їх відображення в обліку напряму залежить від економічних вигод що отримує підприємство від їх використання. Неможливо достовірно визначити, чи капітальний ремонт об'єкта призведе до збільшення первісної вартості основного засобу, чи підтримання в робочому стані та збільшенні витрат звітного періоду. Велика кількість нормативних актів та методичних рекомендації з податкового та фінансового обліку основних засобів приводить до нечіткого формування обліку ремонтів. Цей момент, на наш погляд, потребує методичного доопрацювання на законодавчому рівні, адже при проведенні податкових перевірок з податку на прибуток, такі витрати можуть трактуватися двояко.

8. Досліджено економічні категорії «амортизація», «первісна вартість», «справедлива вартість», «ліквідаційна вартість». Зокрема, амортизація – це поступове зношування основних засобів і перенесення їхньої вартості на продукцію, яку за допомогою цих активів виробляють. У Податковому кодексі України розрізняють поняття «бухгалтерська амортизація» та «податкова амортизація», досліджено порядок проведення коригування амортизації, розрахованої у бухгалтерському обліку на податкові різниці.

9. Надання інформації про активи і групи вибуття, утримувані для продажу є корисним для користувачів фінансових звітів. У Інструкції про застосування Плану рахунків № 291 вказано, що на синтетичному рахунку 28

«Товари» обліковують рух товарно-матеріальних цінностей, що надійшли на підприємство з метою їх реалізації. Оскільки основні засоби придбані для

подальшого використання, а не продажу, і на момент прийняття рішення про продаж активу його вже використовували на підприємстві, вважаємо, що обліковувати основні засоби на рахунку 286 другого класу Плану рахунків серед оборотних активів недоцільно. Пропонуємо облік таких активів вести у першому класі Плану рахунків «Необоротні активи», а саме на рахунку 10, субрахунку 109 «Інші основні засоби».

У звіті про фінансові результати реалізацію основних засобів відносять до операційної діяльності. Вважаємо, що реалізація необоротних активів за своєю економічною суттю відносяться до інвестиційної діяльності, що відповідає визначенню НП(С)БО 1. Для усунення зазначених недоліків запропоновано використовувати субрахунки 977 «Інші витрати звичайної діяльності» та 746 «Інші доходи від звичайної діяльності» щодо доходів і витрат від реалізації необоротних активів, утримуваних для продажу. А також пропонуємо додати у Примітки до річної фінансової звітності рядки у яких би відображалась інформація про необоротні активи, утримувані для продажу.

Аналіз стану, ефективності управління та використання основних засобів на підприємстві передбачає проведення наступної аналітичної роботи

На першому етапі аналізу визначається загальний обсяг основних засобів підприємства у вартісному вимірі та вивчається динаміка обсягу основних засобів порівняно із попереднім. На другому етапі аналізу вивчається склад основних засобів і динаміка окремих видів (об'єктів) та груп основних засобів. У процесі аналізу основні засоби групують за ознаками класифікації. Наступним етапом аналізу є аналіз ступеня зносу основних засобів. Ступінь зносу основних засобів характеризує їх вік та можливість подальшого використання, інтенсивність відновлення основних засобів – інтенсивність введення в дію нових основних засобів. Останнім етапом їх аналізу є аналіз ефективності використання основних засобів

На основі проведеного аналізу можна зробити висновки, що тільки збалансована система показників ефективної діяльності підприємств надасть можливість здійснення детальної та достовірної її оцінки в сучасних умовах. Важливим аспектом у розробці системи показників є визначення етапів економічного аналізу основних засобів, що формує основу методичних та

практичних підходів до оцінки ефективності діяльності. Економічну категорію “економічні показники” доцільно розглядати як складну управлінську систему, для дослідженні якої здійснюється вплив на всі ланки підприємства. Запропонована систематизація комплексу показників впливає на стан, структуру господарських процесів, забезпечує максимальну її результативність

Суб’єктом дослідження обрано Приватне акціонерне товариство «Сіті-Маркет».

ПрАТ «Сіті-Маркет» існує на ринку оренди комерційної нерухомості понад 13 років .

Розрахунки свідчать, що підприємство станом на кінець 2018 року має загальну вартість майна у розмірі 26983,0 тис. грн. За останні 2 роки спостерігалось його зменшення на 3324,0 тис. грн. відносно 2016 року та на 33324,0 тис. грн. порівняно з 2017 роком (табл. 1.5).

Значення основних показників діяльності ПрАТ «Сіті-Маркет» свідчить, що протягом 2016-2018 рр. величина капіталу поступово зменшується.

Динаміки джерел утворення капіталу ПрАТ «Сіті-Маркет» показує, що власний капітал на кінець 2018 р. становив 21731,0 тис. грн, що на 12181,0 тис. грн або у 2,2 рази більше ніж у 2016 р. та на 6390,0 тис. грн більше, ніж у 2017 р. Позитивним є те,, що значне збільшення власного капіталу в аналізованому періоді відбулося за рахунок збільшення нерозподіленого прибутку.

Позитивно слід оцінити збільшення власного оборотного капіталу. Станом на кінець 2018 р. його вартість становила 7072,0 тис. грн. Крім того, слід констатувати стійку позитивну тенденцію щодо його формування.

Така ж тенденція простежується і щодо нерозподіленого прибутку. Протягом 2016-2018 рр. сума нерозподіленого прибутку значно зросла. Якщо на кінець 2016 р. у складі власного капіталу спостерігався нерозподілений прибуток у сумі 3198,0 тис. грн, то на кінець 2018 р. його сума склала 15379,0,0 тис. грн.

Зменшення позикового капіталу слід оцінити позитивно.

Аналіз прибутку ПрАТ «Сіті-Маркет» протягом 2016-2018 рр. свідчить, що протягом аналізованого періоду підприємство працювало прибутково. Чистий прибуток у 2016 р. становив 6390,0 тис. грн.

Тож за результатами проведених розрахунків можемо констатувати, що протягом 2016-2018 років ПрАТ «Сіті-Маркет» працювало ефективно, про що свідчить отриманий прибуток. Фінансовий стан підприємства – абсолютно стійкий. При цьому слід зазначити, що це стійка тенденція протягом досліджуваного періоду.

Загалом, у звітному році рівень ділової активності підприємства мав тенденцію до покращення.

Специфіка діяльності ПрАТ «Сіті-Маркет» зумовлює особливості структури основних засобів. Найбільшу питому вагу займають будинки, споруди, машини та обладнання та транспортні засоби.

Основні засоби підприємства на кінець 2018 р. становлять 14659,0 тис грн., за залишковою вартістю, що менше показника 2016 року на 2203,0 тис грн. та менше, ніж у минулому році на 1491,0 тис грн. Станом на кінець 2018 р. будівлі та споруди складають 13155,0 тис грн. та 89,74% за питоною вагою. Цей показник нижче, ніж у 2016 р. на 1884,0 тис. грн. та більше на 0,55 п.п. за питоною вагою та менший на 1334,0 тис. грн. ніж у 2017 р. та більше за питоною вагою на 0,02 п.п.

Вартість машин та обладнання на кінець звітного року становить 70,0 тис. грн. (0,48 % за питоною вагою). Це в порівнянні з 2016 р. – менше на 18,0 тис. грн. та менше на 0,04 п.п. по питомій вазі, а в порівнянні з 2017 р. – менше на 9,0 тис. грн. та на 0,01 п.п. по питомій вазі.

Отже, структура основних засобів відповідає специфіці діяльності ПрАТ «Сіті-Маркет» і суттєвих змін протягом 2016-2018 рр. не мала. Однак для достовірної оцінки стану основних засобів, що склався, необхідним є аналіз їх руху. Протягом 2016-2018 рр., спостерігається певне поновлення матеріальної бази підприємства, однак спостерігається високий ступінь зношеності активів, що утримуються.

Первісна вартість введених в експлуатацію основних засобів у 2018 р. становить 19,0 тис. грн., що на 113,0 тис. грн. менше 2016 р. і на 22,0 тис. грн. менше 2017 р. Первісна вартість активів на кінець 2018 р. складає 29696,0 тис. грн., що на 965,0 тис. грн. більше, ніж у 2016 р. та на 20,0 тис. грн. більше ніж у 2017 р. Як наслідок – коефіцієнт оновлення свідчить, що у 2018 р. основні засоби ПрАТ «Сіті-Маркет» було оновлено на 0,1%, у 2017 р. – на 0,1%, у 2016 р. – на 0,5%, що є незадовільним для діяльності підприємства.

Таким чином, проведений аналіз свідчить про незадовільний стан основних засобів ПрАТ «Сіті-Маркет». Керівництву підприємства необхідно приділити увагу оптимізації структури основних засобів, пошуку джерел оновлення матеріальної бази, яка створює умови для здійснення основної діяльності.

Отже, аналіз узагальнюючих показників стверджує про недостатню ефективне використання основних засобів підприємством. Загалом підприємство має вкрай низькі показники віддачі основних засобів, хоча ефективність їх використання у звітному році покращилася. Аналогічні розрахунки можуть бути виконані і за більш тривалий період з метою виявлення кращих періодів з точки зору ефективності використання основних засобів.

Основними шляхами ефективного використання основних засобів є наступні:

- своєчасне введення в дію нового обладнання та транспортних засобів;
- своєчасний ремонт основних засобів;
- недопущення наявності невстановленого та непрацюючого обладнання;
- оптимізація складу та площ окремих груп приміщень (приміщення обслуговування, службові та побутові приміщення, технічні приміщення) підприємства;
- підвищення технічної оснащеності підприємства обладнанням та збільшення частки активної частини основних засобів;
- підвищення ефективності використання обладнання за рахунок збільшення коефіцієнта змінності;
- раціональне складання графіків змінності торгово-виробничого

персоналу підприємства у відповідності з потоком покупців тощо;

- здача основних засобів, що простоюють в оренду. Щодо цього досліджуване підприємство має вільні площі – складські приміщення, які на даний момент часу не використовуються. Здача їх в оренду дала б підприємству можливість отримати додатковий дохід.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Абдукаримов Й. Т. Анализ хозяйственной деятельности потребительской кооперации: Учеб. для вузов. -2-е изд., перераб. -М.: Экономика, 1989. -319с.
2. Агрес О.Г. Економічна ефективність використання основних засобів сільськогосподарських підприємств : автореф. дис. ... к. е. н. : спец. 08.00.04 «Економіка та управління підприємствами (за видами економічної діяльності)» / О.Г. Агрес ; Львівський нац. аграр. ун-т. – Львів, 2013. – 20 с.
3. Алексєнко А.М., Олексієнко М.М. Економічний тлумачний словник. – Тернопіль: „Аетон”. – 2003.
4. Анализ хозяйственной деятельности предприятия: 5-е изд. / Г. В. Савицька. -Минск; ООО «Новое знание», 2006. – 688 с.
5. Атамас П.И. Бухгалтерський облік у галузях економіки: навч. посібник / П.Й. Атамас. – К.:ЦУЛ, 2008. – 392с.
6. Бабаєв Ю. А. Теорія бухгалтерського обліку / Ю. А. Бабаєв. – К. : Вища школа, 2009. – 692 с.
7. Бабин І. М. Методологічні та організаційні основи первинного обліку на підприємствах сфери послуг / І. М. Бабин // Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету: Економічні науки. Вип. 7, ч. 1. – Кіровоград : КНТУ, 2005. – С. 288-290.
- 8.Бабич В. В. Бухгалтерський учет на підприємствах малого бізнесу в Україні / В. В. Бабич, Е. И. Сви- дерский. – 2-е изд., испр. и доп. – К. : ОНПІ Либра, Укр. ИНТЗИ, 2002.
9. Бабяк Н. Д. Амортизаційна політика підприємства на сучасному етапі реформування економіки України / Н. Д. Бабяк // Теорія і практика перебудови економіки. – 2011. – С. 61-64.
10. Багров В.П. Економічний аналіз: Навч. Посібник / В.П. Багров; І.В. Багорова. – К.: Центр навчальної літератури, 2006. – 160 с.
11. Базилевич В.Д. Історія економічних вчень: підручник / В.Д. Базилевич.

– К.: Знання, 2005. – 567 с

12. Безруких П. С. Организация бухгалтерского учета на предприятии / П. С. Безруких. – М.: Финансы, 1998. – 205 с.

13. Белоусов А. Удосконалення документального оформлення операцій з основними засобами в умовах застосування П(С)БО 7 «Основні засоби» // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. -№ 3. – С. 49-51.

14. Білик М. С. Економічний аналіз: підручник / Г. І. Кіндрацька, М. С. Білик, А. Г. Загородній / за ред. проф. А. Г. Загороднього. – 3-тє вид., перероб. і доп. – К.: Знання, 2009. – 487 с.

15. Білуха М. Т. Фінансовий контроль: теорія, ревізія, аудит: Підруч. для студ. вищ. навч. закл. – 2.вид., перероб. і доп. – К.: Українська академія оригінальних ідей, 2006. – 888с.

16. Бланк И.А. Управление активами и капиталом предприятия / Бланк И.А. – Киев: Эльга, Ника-Центр, 2003. – 446 с.

17. Бланк И.А. Финансовый менеджмент. – К.: Ника – Центр, Эльга. – 2004. – 656с.

18. Богуцька Л.Т. Деякі аспекти обліку інвестиційної нерухомості / Л. Богуцька // Економічний аналіз: зб. наук. праць каф. екон. аналізу ТНЕУ. – Тернопіль, 2010. – Вип. 6. – С. 183-191.

19. Бойко В.М. Бізнес: словник-довідник / В.М. Бойко, П.Г. Вашків. – К.: Україна, 2009. – 565 с.

20. Борисов А. Б. Большой экономический словарь / А. Б. Борисов. – М.: Книжный мир, 2008. – 894 с.

21. Борисюк І. О. Резерви підвищення ефективності використання основних засобів / І. О. Борисюк, І. І. Ткаченко // Науковий вісник НЛТУ. – № 18.5. – С. 287– 290.

22. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський словник / Ф. Ф. Бутинець. – Житомир : ПП «Рута», 2013. – 224 с.

23. Бутинець Ф.Ф. Моделі і методи прийняття рішень в аналізі і аудиті. – Житомир: ПП «Рута», 2004 р. – 544с.

24. Бухгалтерський фінансовий облік. Підручник за ред. Проф. Ф.Ф.Бутинця.-3-є вид., перероб. і доп. – Житомир: ЖІТІ, 2001.-672 с.
25. Голов С. Концепції амортизації та їх вплив на облік і управління в сучасних умовах // Бухгалтерський облік і аудит. – 2004. – № 8. – С. 9-15.
26. Голов С. Ф. Бухгалтерський облік за міжнародними стандартами / С. Ф.Голов // Екаунтинг. – 2005. – С. 384.
27. Голов С.Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз, стану та перспективи розвитку» : Монографія – К.: Центр учбової літератури, 2007. – 456с.
28. Гончарова Р.А. //«Дебет-Кредит» № 44 // <http://dtkt.com.ua/show/1cid12797.html>
29. Городянська Л. Нарахування амортизації в єдиній системі // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 7.- С. 37-39
30. Господарський кодекс України від 16.01.2003 року № 436-IV – [Електронний ресурс]. – Режим доступу <http://www.rada.gov.ua>
31. Грабова Н.М. Теорія бухгалтерського обліку: підручник / Н.М. Грабова; за ред. М.В. Кужельного. – 6-те вид. – К.: А.С.К., 2003. – 266 с.
32. Джиквас М. Показники ефективності використання основних засобів // Економіка АПК – 2/2005 – №2 – с.62 – 70.
33. Економіка підприємства: Підручник за редакцією С.Ф. Покропивного. – 2-ге видання. – К.:КНЕУ, 2001. – 528с.
34. Економічний аналіз і діагностика стану сучасного підприємства: навч. посібник/ Т.Д.Костенко ; Є.О. Підгора; В.С. Рижиков. – 2 – ге вид., перепоб. та доп. – К.: Центр навчальної літератури, 2007.- 400с.
35. Завадський Й.С. Економічний словник / Й.С. Завадський, Т.В. Осовська, О.О. Юшкевич. – К. : Кондор, 2006. – 356 с.
36. Завгородній В.П. Автоматизация бухгалтерского учета, контроля, анализа й аудита. К.:А.С.К., 1998.-768 с.
37. Загородній А.Г. Фінансово-економічний словник / А.Г. Загородній., Г.Л. Вознюк. – К.: Знання, 2011. – 1072 с.

38. Загородній А.Г., Вознюк Г.Л., Смовженко Т.С. Фінансовий словник. – 3-тє вид. випр. та доп. – К.: Товариство: “Знання”, КОО, 2000. – 587с.
39. Звітність підприємства. Навч. посіб. / За ред. проф. Вериги Ю. А. – К.: ЦНЛ, 2008.-656с.
40. Зябченкова Г. В. Застосування справедливої оцінки основних засобів в обіку / Г. В. Зябченкова // Формування ринкових відносин в Україні. – 2012. – № 2. – С. 129-133.
41. Івахненко В.М. Курс економічного аналізу: Навч. посіб. – К.: Знання-Прес, 2000. – 207с.
42. Івахненко С.В. Інформаційні технології в організації бухгалтерського обліку та аудиту. Навчальний посібник. К: Знання-Прес, 2003. – 349 с.
43. Ільяш Л. Списання основних засобів, що вийшли з придатності // Головбух – № 34(291)-2004. – С. 51 – 55.
44. Інструкція про інвентаризацію основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків: Наказ Міністерства фінансів України від 11.08.1994р. №69 (зі змінами і доповненнями) – [Електронний ресурс]. – Режим доступу www.nau.ua
45. Інформаційні системи і технології в обліку: навч. посібник / О.В. Клименко. – К.:ЦУЛ, 2008. – 320с.
- Історія економіки та економічних учень. Нариси економічної історії індустріальної цивілізації: навчальний посібник / П.В. Проскурін. – К.: КНЕУ, 2005. – 372 с.
46. Кислиця О.Я., Мягих І.М. Економічний аналіз: курс лекцій. – К.: Вид-во Європ. ун-ту, 2003. – 171с.
47. Косовиць Л. Облік основних засобів за МСФЗ / Л. Косовиць // Головбух.- 2008. – № 35. – С. 17-23.
48. Кулаковська Л.П., Піча Ю.В. Основи аудиту: навчальний посібник для студентів вищих закладів освіти. – Львів: Піча Ю.В.;К.: “Каравела”; Львів: “Новий Світ. – 2000”, 2002.-504 с.
49. Кундеус О.М. Нарахування амортизації згідно нового податкового

кодексу України / О. М. Кундеус // Інноваційна економіка. – 2011. – № 7. – С. 120-127.

50. Мацибора В. І. Економіка підприємства : навч. посіб. для вузів / В. І. Мацибора, В. К. Збарський, Т. В. Мацибора. – 2011. – 312 с.

51. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 30 вересня 2003 р. № 561 (зі змінами і доповненнями) – [Електронний ресурс]. – Режим доступу www.nau.ua

52. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 «Основні засоби» від 01.01.2012 р.: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_014;

53. Міжнародні стандарти фінансової звітності // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.minfin.gov.ua.

54. Мних Є. В. Економічний аналіз: Підруч. – К.: ЦНЛ, 2005. – 412 с.

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

56. Олійник Т. Інтенсифікація відтворення основних засобів аграрного виробництва / Т. Олійник // Вісник Бердянського університету менеджменту і бізнесу. – 2010. – № 2(10). – С. 61-65.

57. Павлюк І. Бухгалтерський облік витрат на поліпшення та утримання основних засобів // Бухгалтерський облік і аудит. – № 8 – 2008. – С. 12 – 16.

58. Павлюк І. Бухгалтерський облік зменшення та відновлення корисності основних засобів // Бухгалтерський облік і аудит – № 12 – 2006. – С. 21- 26.

59. Павлюк І. Бухгалтерський облік ліквідації, нестач і псування основних засобів // Бухгалтерський облік і аудит. – № 4 – 2007 – С. 23 – 26.

60. Павлюк І. Бухгалтерський облік переоцінки основних засобів // Бухгалтерський облік і аудит. – № 5 – 2005. – С. 3-11.

61. Петренко Ю.В. Фінансовий менеджмент: навч. посібник / Ю.В. Петренко. – К.: Кондор, 2007. – 298с.

62. Податковий кодекс України № 2755-VI від 02.12.2010 р. (із змінами та доповненнями) – [Електронний ресурс]. – Режим доступу <http://www.rada.gov.ua>
63. Подольська В.О., Яріш О.В. Фінансовий аналіз: Навчальний посібник. – К.: Центр навчальної літератури, 2007.- 488 с.
64. Покропивний С. Ф. Економіка підприємства : у 2 т. – К. : Хвиля-Прес ; Донецьк : Пошук, Т. 1.
65. Політична економія: навчальний посібник [для студентів вищих навчальних закладів] / За ред. Рибалкіна В.О., Бодрова В.Г. – К.: Академвидав, 2004. – 672 с.
66. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 14 „Оренда”: Наказ Міністерства фінансів України від 28.07.2000р. № 181 (зі змінами і доповненнями) – [Електронний ресурс]. – Режим доступу www.nau.ua
67. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 „Дохід”: Наказ Міністерства фінансів України від 29.11.1999р. № 290 (зі змінами і доповненнями) – [Електронний ресурс]. – Режим доступу www.nau.ua
68. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 „Витрати”: Наказ Міністерства фінансів України від 31.12.1999р. № 318 (зі змінами і доповненнями) – [Електронний ресурс]. – Режим доступу www.nau.ua
69. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 19 «Об’єднання підприємств», затверджений наказом Міністерства фінансів України від 07.07.99 р. № 163 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0499-99>
70. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 27 "Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність" Наказ Міністерства фінансів України від 17.11.2003. №617 (зі змінами і доповненнями) – [Електронний ресурс]. – Режим доступу www.nau.ua.
71. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 28 „Зменшення корисності активів”: Наказ Міністерства фінансів України від 24.12.2005. №12 (зі змінами і доповненнями) – [Електронний ресурс]. – Режим доступу www.nau.ua

72. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 „Основні засоби”: Наказ Міністерства фінансів України від 27.04.2000р. № 92 (зі змінами і доповненнями) – [Електронний ресурс]. – Режим доступу <http://www.rada.gov.ua>

73. Положення про організацію бухгалтерського обліку і звітності в Україні. Затверджене постановою Кабінету міністрів України від 3.04.93 № 250 (зі змінами і доповненнями) – [Електронний ресурс]. – Режим доступу <http://www.rada.gov.ua>.

74. Приставка О. В. Документування господарських операцій у системі управління підприємством / О. В. Приставка // Реформування обліку, звітності та аудиту в системі АПК України: стан та перспективи. Ч. II : Науково-учбово-методична робота з обліку та звітності в АПК: стан та перспективи / за ред. П. Т. Саблука, М. Я. Демянченка, В. М. Жука. – К. : Ін-т аграр. екон., 2003. – 196 с.

75. Про аудиторську діяльність: Закон України від 22 квітня 1993 р. № 3125-ХІІ (зі змінами і доповненнями) – [Електронний ресурс]. – Режим доступу <http://www.rada.gov.ua>.

76. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999р. (зі змінами і доповненнями) – [Електронний ресурс]. – Режим доступу <http://www.rada.gov.ua>.

77. Про оренду державного та комунального майна: Закон України № 2269-ХІІ від 10 квітня 1992 р. (зі змінами і доповненнями) – [Електронний ресурс]. – Режим доступу <http://www.rada.gov.ua>.

78. Прокопенко І.Ф. Методика і методологія економічного аналізу. – К.: ЦУЛ, 2008.-430с.

79. 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.

80. Сердюк В. Н. Бухгалтерский учет : учеб. пособие / В.Н. Сердюк. – 9-е изд., изм. и доп. – Донецк : Норд-Пресс, 2009. – 595 с.

81. Скрипник Н. В. Облік основних засобів: порівняльна характеристика

національних підходів і вимог міжнародних стандартів фінансової звітності / Н. В. Скрипник // Вісник ОНУ імені І. І. Мечникова. – 2014. – Т. 19. – Вип. 1/2 – С. 178-180.

82. Сопко В. В. Бухгалтерський облік : навч. посіб. / В. В. Сопко. – К. : КНЕУ, 2005. – 578 с.

83. Сопко В., Завгородній В. Організація бухгалтерського обліку, економічного контролю і аналізу: Підруч. – К.: КНЕУ, 2000. – 260 с.

84. Сухарський, В. С. Економічний словник-довідник / В. С. Сухарський. – Тернопіль : Богдан, 2002. – 328 с.

85. Ткаченко Н. М. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність: Підруч. -К.: Алеута, 2007. – 1080 с.

86. Указ Президента України "Про Концепцію амортизаційної політики" від 7 березня 2001 року N 169/2001 (зі змінами і доповненнями) – [Електронний ресурс]. – Режим доступу www.nau.ua

87. Управление активами / Под редакцией Бланка И.А. – К.: Эльга. – 2000. – 720 с.

88. Управление использованием капитала // Под редакцией Бланка И.А. – К.: Эльга. – 2000. – 690 с.

89. Усач Б.Ф., Шурпенкова Р.К. Теорія бухгалтерського обліку: Навч. посіб. – К.: Знання, 2005. – 301 с.

90. Фаріон В.Я. Аналітична оцінка ділової активності та рентабельності підприємств / В.Я. Фаріон // Інноваційна економіка. – 2013. – № 10. – С. 257-33..

91. Финансовая стратегия предприятия // Под редакцией Бланка И.А. – К.: Эльга -2004. – 746 с.

92. Фінансовий аналіз: Навч.посібник/ С.Я. Салига; Н.В. Дацій, С.О. Корецька. – К.: Центр навчальної літератури, 2006. – 210с.

93. Фінансовий менеджмент / За наук. ред. проф. А.М. Подерьогіна. – К.: КНЕУ, 2005.-536 с.

94. Фінансовий менеджмент / За ред. Кірейцева Г. Г.- К.: ЦНЛ, 2004. – 531 с.

95. Фінансовий облік. Просто та доступно(поради для студентів). //Все про бухгалтерський облік. Спецвипуск , 2007. – 98с.
96. Фінансовий стан підприємства / Філімоненков О.С. // Фінанси підприємств: Навч. посібник / Філімоненков О.С. – К., 2002. – 309с.
97. Хендриксен З. С., Ван Бреда М. Ф. Теория бухгалтерского учета / Пер. с англ.; Подред. проф. Я. В. Соколова. – М., 1997. – 576 с.
98. Цал – Цалко Ю.С. Фінансовий аналіз: Навч. посібник. – К: ЦУЛ, 2008. – 566с.
99. Цигилик В.С. Аналіз ефективності використання основних засобів // Актуальні проблеми економіки – 5/2007 – № 5. – С. 36 – 41.
100. Чабан В.Г. Лізинг в АПК як інструмент запровадження інновацій // Економіка АПК. – 2006, -№3.-С. 34-39.
101. Череп А.В. Ефективність використання основних фондів підприємства / А. В. Череп, А. А. Клименко // Держава та регіони. Серія: Економіка та підприємництво. – 2009. – № 6. – С. 212-215.
102. Чернякова Т. М. Зміни у податковому обліку податку на прибуток, пов'язані з прийняттям податкового кодексу України / Т. М. Чернякова, Н. С. Коваленко // Вісник Східноукраїнського Національного Університету імені Володимира Даля. – 2011. – № 7 (161). – С. 277-286.
103. Чорна І.О. Ефективність використання виробничих фондів та розробка пропозицій щодо її поліпшення / І.О. Чорна // Держава та регіони. Серія: Економіка та підприємництво. – 2009. – № 2. – С. 212-216.
104. Чумаченко М. Амортизаційні відрахування – суттєве джерело фінансування інвестицій підприємства // Бухгалтерський облік і аудит. – 2004. – № 8. – С. 6-8.
105. Шатохіна Є.В. Облік та інформаційне забезпечення управління господарської діяльності підприємств // Бухгалтерський облік і аудит. – 2004. – №3. – С. 15-21.
106. Шваб Л.І. Економіка підприємства: навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів / Л.І. Шваб. – К. : Каравела, 2007. – 584 с.

107. Шляхи вдосконалення обліку основних засобів / БібліофонД [електроннийресурс] – режим Доступу : www.bibliofond.ru
108. Шморгун Н.П. Фінансовий аналіз: Навч. посібник / Н.П. Шморгун; І.В. Головка. – К.: Центр навчальної літератури, 2006. – 528с.
109. Щербина А.М. Застосування МСФЗ в Україні // <http://prioritet.ks.ua/stati/29-primenenie-msfo-v-ukraine>