

Міністерство освіти і науки України
Державний вищий навчальний заклад
«Прикарпатський національний університет імені Василя Стефаника»

Економічний факультет
(назва інституту, факультету)

Кафедра обліку і аудиту
(повна назва кафедри)

ДИПЛОМНА РОБОТА

бакалавр
(освітній рівень)

на тему

ОБЛІК І АУДИТ НАЯВНОСТІ, РУХУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ТА АНАЛІЗ ЇХ ТЕХНІЧНОГО СТАНУ

Виконала: студентка IV курсу,
групи ОО-41 (з)
напряму підготовки (спеціальності)
071 Облік і оподаткування
(шифр і назва напряму підготовки, спеціальності)
Хімії Ліана Богданівна
(прізвище та ініціали студента)
Керівник ст. викл. Благун С.І
Рецензент к. е. н., доц. Плєць І.І.

Івано-Франківськ – 2020 р.

ЗМІСТ

ВСТУП.....	3
РОЗДІЛ 1. Теоретичні основи обліку основних засобів.....	6
1.1 Економічна сутність основних засобів, та їх класифікація.....	6
1.2 Порівняльний аналіз національних П(С)БО та Міжнародних П(С)ФЗ обліку основних засобів.....	14
Висновки до розділу 1.....	22
РОЗДІЛ 2. Організаційно-методичні аспекти бухгалтерського обліку основних засобів на ПП «Сміжак».....	24
2.1 Організація обліку основних засобів.....	24
2.2 Нормативно-правове забезпечення обліку і аудиту основних засобів.....	30
2.3 Методика та особливості ведення обліку надходження і вибуття основних засобів	35
Висновки до розділу 2.....	48
РОЗДІЛ 3. Аудит та аналіз ефективності використання основних засобів	50
3.1 Організаційно-методичні аспекти аудиту основних засобів на підприємстві.....	50
3.2 Облік операцій, пов'язаних із основними засобами, що перебувають в експлуатації.....	55
3.3 Аналіз наявності та шляхи вдосконалення обліку, аналізу та аудиту основних засобів.....	62
Висновки до розділу 3.....	73
ВИСНОВКИ.....	75
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	78
ДОДАТКИ	

ВСТУП

Актуальність теми дослідження. Проведення ефективних заходів стосовно стабілізації економіки України та її інтеграції у світову економіку потребує нових підходів до управління основними засобами. Ринкові відносини передбачають швидке реагування на зміни господарської ситуації, яка пов'язана з управлінням основними засобами і його впливом на стан виробництва та фінансово - господарську діяльність підприємств в цілому.

Від того, наскільки підприємство основними засобами, залежить ефективність організації виробництва та випуску готової продукції, а також створення належних умов для праці. Загальна вартість основних засобів визначає виробничу потужність підприємства, рівень фондоддачі, фондомісткості, фондоозброєності основними засобами та ряд інших техніко-економічних показників діяльності підприємства.

Основні засоби становлять велику частку в загальній сумі активів підприємства та є одним із найважливіших об'єктів обліку, що потребує значного контролю за їх рухом, організації синтетичного й аналітичного обліку, нарахування зносу (амортизації), виконання ремонту, модернізації, оновлення застарілих і технічно недосконалих об'єктів. Отже, облік основних засобів повинен надавати таку об'єктивну інформацію: точну суму надходження, вибуття і переміщення активів; своєчасне і правильне нарахування амортизації; визначення фінансового результату від реалізації та ліквідації окремих об'єктів; розрахунок витрат на ремонти; їх початкову і залишкову вартість та інші показники використання основних засобів.

Поліпшення використання об'єктів основних засобів є одним із важливих чинників розвитку економіки, від якого залежить збільшення обсягів виробництва без додаткових інвестицій. Це є поштовхом для розробки нових методик організації і принципів ведення обліку, аналізу та аудиту основних засобів та пристосування їх у відповідність до вимог міжнародних стандартів.

Наявність невирішених проблем, теоретична й практична значимість обліку та аналізу основних засобів, обумовлюють актуальність обраної теми, визначають цільову спрямованість бакалаврського дослідження.

Стан наукової розробки. Сутність категорії «основні засоби» часто 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 [1], Н.Г. Виговська [2], А. Г. Загородній [3], З. В. Задорожний [4], Я.Д. Крупка [5], М.Ф. Огійчук, Г.М. [6], В.С. Рудницький [7], В.В. Сопко [8], Л.К. Сук [9], Н. О. Ткач [10], Б.Ф.Усач [11] та інші вітчизняні і зарубіжні провідні вчені і економісти.

Проте, незважаючи на великий науковий інтерес, на сьогодні єдності поглядів на категорію «основні засоби», особливості її обліку та контролю не досягнуто. Тому потрібно і надалі проводити дослідження даного аспекту.

Мета і завдання дослідження. Метою бакалаврської роботи є вивчення, систематизація і обґрунтування теоретичних і методичних аспектів обліку, аналізу і аудиту основних засобів, та визначення практичних рекомендацій щодо виявлення шляхів їх подальшого вдосконалення для забезпечення ефективного функціонування підприємств у сучасних умовах господарювання.

Відповідно до мети у роботі визначено сукупність основних завдань, спрямованих на її досягнення:

- вивчити та проаналізувати наукові праці щодо економічної сутності основних засобів, їх складу та класифікації;
- критично оцінити стан нормативно-правового забезпечення обліку основних засобів підприємства;
- розкрити питання оцінки основних засобів і встановити розбіжності в плані оцінки за національними та міжнародними стандартами;
- вивчити методику нарахування амортизації в системі відтворення активів підприємства;

- дослідити методичні аспекти обліку витрат на ремонт, модернізацію, та інші поліпшення основних засобів підприємства;

- вивчити мету, завдання та порядок проведення аудиту активів;

- розглянути особливості аналізу основних засобів на ПП «Сміжак».

Об’єктом дослідження є операції з основними засобами торговельного підприємства.

Предметом дослідження є сукупність теоретичних, методичних і практичних положень з обліку, аудиту та аналізу основних засобів.

Методи дослідження. При дослідженні організації обліку на підприємстві 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. За допомогою системного вивчення господарських процесів розглянуто документальне оформлення операцій з основними засобами. Результати проведених досліджень зображенні з використанням схематичних та графічних методів.

Практичне значення одержаних результатів полягає у можливості застосування наданих пропозицій щодо вдосконалення обліку та аудиту основних засобів у практиці ПП «Сміжак».

Структура роботи. Бакалаврська робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел. Обсяг повного тексту становить 82 сторінки (основний текст становить 67 сторінок), у т.ч. 19 таблиць, 3 рисунки, 3 додатки. Список використаних джерел налічує 47 найменувань, викладених на 5 сторінках.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ

1.1 Економічна сутність основних засобів, їх оцінка та класифікація

Процес виробництва на підприємстві тяжко уявити без таких економічних ресурсів, як основні засоби – матеріально - технічної бази підприємства. Саме вони характеризують сучасний рівень та ефективність виробництва. Основні засоби мають значну частку в загальній частці активів підприємства, є одним із найважливіших об'єктів фінансового обліку.

Доцільним буде дати чітке визначення цій економічній категорії. Економічна сутність поняття «основні засоби праці» визначається тими конкретними умовами, в яких вони виготовлені, придбані, отримані за лізингом, безоплатно одержані або орендовані і в яких їх експлуатують. Економічною в них є втілена праця і визнані споживчі якості, тобто здатність бути використаними.

Якщо «засоби праці знаходяться в приватній власності, то вони виступають як «основний капітал», так було прийнято спочатку. Вітчизняні і західні науковці не мали єдиного трактування поняття «основний капітал». Із усіх наведених визначень можна зробити загальний висновок, що «основний капітал» є виробленими засобами виробництва: придбані здібності робітників до праці, безумовно «вироблені» під час використання речових ресурсів. Таким чином, до їх складу можна віднести не лише будівлі і засоби праці, але й людську працю.

У грошовій оцінці основні засоби прийнято називати основними фондами.

«Основні засоби» – це сукупність матеріально - речових цінностей, а «основні фонди» – це джерела формування «основні засоби», їх значення відображаються у різних частинах балансу: «основні засоби» – в активі, «основні фонди» – у пасиві.

Деякі сучасні науковці від даного визначення пропонують відмовитися тому що, що це є лише вартісна категорія і не має ніякого практичного значення.

Проте Цебеня Р.Л. наголошує на тому, що вирішальне значення під час трактування понять «основні фонди» та «основні засоби» має не сама назва

терміну, а його економічна сутність [12]. Враховуючи це, варто зупинитися саме на понятті основних засобів.

Проводити дослідження даного питання доцільно у двох напрямках: відповідно до вимог нормативно-правової бази та за науковим підходом, який розглядає основні засоби з позиції обліку, аналізу, аудиту і управління.

Основні нормативні акти, що регулюють ведення обліку основних засобів в українському законодавстві: Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» [13], Податковий кодекс України [14] та МСБО 16 «Основні засоби» [15] (табл. 1.1).

Таблиця 1.1

Сутність поняття «основні засоби» згідно з нормативно-правовими актами

Нормативний документ	Визначення основних засобів
П(С) БО 7 «Основні засоби» [13]	Матеріальні активи, які підприємство/установа утримує для 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)
Податковий кодекс України [14]	Матеріальні активи, у тому числі запаси корисних копалин, наданих у користування ділянок надр (окрім вартості землі, незавершених капітальних інвестицій, автомобільних доріг загального користування, бібліотечних і архівних фондів, матеріальних активів, вартість яких не перевищує 6000 грн., невиробничих основних засобів і нематеріальних активів), що призначаються платником податку для використання у господарській діяльності платника податку, вартість яких перевищує 6000 грн. і поступово зменшується у зв'язку з фізичним або моральним зносом та очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких з дати введення в експлуатацію становить понад один рік (або операційний цикл, якщо він довший за рік)
М(С) БО 16	Матеріальні об'єкти, які утримують для використання у виробництві або постачанні товарів чи наданні послуг, для

«Основні засоби» [15]	надання в оренду іншим або для адміністративних цілей та використовуватимуть, за очікуванням, протягом більше одного звітного періоду.
--------------------------	--

Джерело: розроблено автором.

Наведені визначення поняття «основні засоби» у нормативно-правових актах дають змогу дійти висновку про відсутність єдиного підходу до його розуміння.

Так, у Податковому кодексі України [14] крім тих критеріїв, що наведені вище стосовно визнання основних засобів, додається ще один додатковий критерій, а саме вартісна критеріальна межа. Згідно з Податковим кодексом України у податковому обліку, основні засоби мають вартісну межу, яка становить 6000 грн. [12], але ці вимоги використовуються стосовно тільки однієї групи активів – малоцінних необоротних матеріальних активів, які обліковуються на рахунку 112. А в бухгалтерському обліку, відповідно до П(С)БО 7 [13], вартісну межу основних засобів підприємства можуть встановлювати самостійно, що відображається у обліковій політиці підприємства.

Визначення терміну «основні засоби» у чинних нормативних актах України, які регулюють ведення їх обліку [13;15], призводять до ще більшого непорозуміння стосовно визначення їх сутності, оскільки при встановленні критеріїв належності об'єкту до основних засобів перевага надається їх призначенню. Паралельно, норми податкового законодавства, зосереджують 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» [14].

Можливість віднесення об'єкта до складу основних засобів залежить від правильного трактування поняття «основні засоби». Оскільки законодавством не врегульовано дане питання, то виникають різні думки щодо даної категорії, і тому для недопущення помилок під час ведення обліку активів необхідно привести у відповідність норми основних нормативних актів.

На економічних теренах постійно триває дискусія стосовно тлумачення терміну «основні засоби», оскільки воно має широку базу трактувань та визначень (табл. 1.2).

Таблиця 1.2

Сутність поняття «основні засоби» згідно з нормативно-правовими актами

№ п.п	Джерело інформації	Визначення основних засобів
1	Бутинець Т.А. [16]	Основні засоби розглядаються як вкладений капітал і, відповідно, повинні обліковуватися за собівартістю, їх можна прирівняти до витрат майбутніх періодів (динамічний баланс); основні засоби розуміються як ресурс, що знаходиться на підприємстві (статичний баланс)
2	Баранік О.О. [17]	Засоби праці виробничого та невиробничого призначення
3	Бондар М.І. [18]	Сукупність матеріальних активів у формі засобів праці, які багаторазово приймають участь у процесі виробничо-комерційної діяльності і переносять на продукцію свою вартість частинами.
4	Довгалюк Н.В. [19]	Основні засоби – матеріальні активи підприємства будь-якої форми власності, що неодноразово здійснюються у виробництві для впливу на предмети праці і їх перетворення в придатні до споживання продукти
5	Й.С. Завадський [1]	Основні засоби – це засоби праці, що беруть участь у процесі виробництва протягом багатьох циклів, зберігаючи при цьому свою натуральну форму, і поступово, в міру зношення, переносять свою вартість на продукцію, що виробляється
6	С.М. Гречко [2]	Основний засіб – необоротний актив, що призначений для господарської діяльності, тобто планується використовувати в господарській діяльності

Джерело: розроблено автором.

Провівши аналіз наукової літератури стосовно питань обліку основних

засобів, можна підсумувати, що більшість науковців під «основними засобами» розуміють матеріальні активи підприємства. У всіх джерелах вказано, що основні засоби повинні бути в експлуатації і використовуватися тривалий час. Проте, вартісний критерій, за яким об'єкти можуть бути віднесені до основних засобів, вказано лише в Податковому кодексі України.

Під «основними засобами» розуміють засоби праці, які мають матеріально-речову форму і використовуються для ведення господарської діяльності підприємством. Основні засоби є дуже важливими об'єктами, які використовуються всіма підприємствами для здійснення їх діяльності.

Основні засоби є визначальним чинником виробничої міцності підприємств, показують їх технічну оснащеність, тісно пов'язані з продуктивністю праці, автоматизацією виробничого процесу, собівартістю виготовленої продукції, прибутком та вищим рівнем рентабельності.

Для чіткого обліку основних засобів необхідно насамперед їх правильно класифікувати. Класифікація основних засобів – угруповання основних засобів по тих або інших ознаках.

З урахуванням натурально-речових ознак і виконуваних функцій у процесі виробництва основні засоби кожного підприємства поділяються на різні групи і підгрупи (рис. 1.1):

У бухгалтерському обліку основні засоби класифікують за їх видами залежно від цільового призначення і виконуваних функцій. До основних засобів відносять земельні ділянки, будинки, споруди, передавальні пристрої, транспортні засоби, обладнання, інструменти, прилади, інвентар, тварини, багаторічні насадження та інші основні засоби.

Найбільш важливі з перелічених груп є машини та обладнання, транспортні засоби, інвентар. Їх прийнято називати активною частиною основних засобів, тому що вони безпосередньо впливають на предмет праці. Інша частина створює необхідні умови для праці і є пасивною (будівлі, споруди, передавальні пристрої).

За участю у виробничій діяльності засоби праці поділяються на основні засоби виробничого і невиробничого призначення. Виробничі основні засоби

беруть безпосередню участь у виробничому процесі: обслуговують його або створюють сприятливі умови для його здійснення. Участь різних видів основних засобів у виробничому процесі неоднакова, також неоднаковий їх вплив на результати виробництва, тому основні засоби мають різні строки експлуатації, ступінь зношеності, розміри амортизаційних відрахувань.



Рис 1.1 Класифікація основних засобів

Джерело: розроблено автором.

Невиробничі основні засоби безпосередньої участі у виробництві не беруть. До них належать житло, клуби, їдальні, дитячі ясла і садки, поліклініки, стадіони, спортивні бази, тобто все, що пов'язане з поліпшенням добробуту працівників

підприємства. Це в кінцевому підсумку позитивно впливає на результати діяльності підприємства, на зростання продуктивності праці.

За використанням основні засоби класифікують на діючі (всі основні засоби, які використовують у господарстві) і недіючі (ті, що не використовують у даний період часу у зв'язку з тимчасовою консервацією, або ремонтують), за правом власності – на власні і орендовані.

Правильна класифікація основних засобів є необхідною умовою достовірного їх відображення в обліку, контролі та є основою для нарахування амортизації.

Також, з метою бухгалтерського обліку, в складі основних засобів виділяють такі об'єкти інвестиційної нерухомості (земля чи будівлі), застосування яких приносить підприємству економічні вигоди без залучення додаткових інших активів. Як правило, додаткові грошові надходження забезпечує передача таких активів в операційну оренду.

Згідно Податкового кодексу України, передбачається поділ основних засобів на групи: група 1 – земельні ділянки; група 2 – капітальні витрати на поліпшення земель, не пов'язані з будівництвом; група 3 – будівлі, споруди, передавальні пристрої; група 4 – машини та обладнання; група 5 – транспортні засоби; група 6 – інструменти, прилади, інвентар; група 7 – тварини; група 8 – багаторічні насадження; група 9 – інші основні засоби; група 10 – бібліотечні фонди; група 11 – малоцінні необоротні матеріальні активи; група 12 – тимчасові (нетитульні) споруди; група 13 – природні ресурси; група 14 – інвентарна тара; група 15 – предмети прокату; група 16 – довгострокові біологічні активи. Наведена класифікація найбільш наближена до класифікації основних засобів у П(С)БО 7 «Основні засоби». У Податковому кодексі виділено дев'ять груп основних засобів та сім груп інших необоротних активів.

Основні засоби визнають, тобто відображають у балансі підприємства, якщо вони відповідають загальним критеріям визнання активів:

- існує ймовірність того, що підприємство одержить в майбутньому економічні вигоди від використання цього активу;

– його оцінка може бути достовірно визначена.

Оцінка основних засобів підприємства є грошовим вираженням їхньої вартості. Вона потрібна для того, щоб правильно визначити загальний обсяг основних засобів, їхню динаміку і структуру, розрахунок економічних показників фінансово-господарської діяльності підприємства за певний період.

Обліковують основні засоби та інвестиційну нерухомість у натуральній та вартісній формах. За допомогою натурального обліку можливо здійснювати контроль за збереженням і використанням кожного їхнього виду. Використання обліку у вартісній оцінці дає можливість визначити потребу у грошах на їх придбання, визначити їхню структуру, динаміку, суму амортизації, розмір зносу тощо.

У бухгалтерському обліку виділяють такі вартісні оцінки: первісну, залишкову (балансову), справедливую, переоцінену, ліквідаційну та вартість, яка підлягає амортизації.

Необоротні активи в бухгалтерському обліку відображають за фактичною собівартістю (вартістю придбання), тобто первісною вартістю.

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

Залишкову (балансову) вартість окремих інвентарних об'єктів необоротних активів визначають як суму, за якою актив включають до балансу після вирахування із первісної вартості суми накопиченого зносу (амортизації).

Переоцінка основних засобів, інших необоротних активів та нематеріальних активів, здійснення бартерних операцій з необоротними активами, отримання активів безкоштовно або як внесок до статутного капіталу відбувається, виходячи зі справедливої їх вартості.

Справедлива (переоцінена) вартість – це вартість активу, що можна отримати в операціях обміну між обізнаними зацікавленими незалежними сторонами. Додатком до П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств» передбачено визначення справедливої вартості придбаних активів:

- земля та будівлі – ринкова вартість;
- машини та устаткування – ринкова вартість. У разі відсутності даних про ринкову вартість – відновлювальна вартість (сучасна собівартість придбання) за вирахуванням суми зносу на дату оцінки;
- інші основні засоби – відновлювальна вартість (сучасна собівартість придбання) за вирахуванням зносу на дату оцінки.

Як ринкова оцінка може виступати ціна прас - листів. Відновлювальну оцінку можна одержати шляхом експертної оцінки, яка проведена незалежними експертами.

Ліквідаційна вартість – сума, яку підприємство очікує отримати від реалізації або ліквідації об'єкта після закінчення строку його корисної експлуатації після вирахування очікуваних витрат, пов'язаних з реалізацією або ліквідацією.

Вартість, яка підлягає амортизації, розраховують як різницю між собівартістю об'єкта (або іншою сумою, що є його собівартістю у балансі) та його ліквідаційною вартістю.

1.2 Порівняльний аналіз національних П(С)БО та Міжнародних П(С)ФЗ обліку основних засобів

При розроблені національних стандартів бухгалтерського обліку враховувалися положення міжнародних, саме тому П(С)БО стосовно обліку основних засобів має спільні моменти з МСБО. Методологічні засади формування в обліку інформації про основні засоби та відображення інформації про них у фінансовій звітності підприємств, організацій та інших юридичних осіб всіх форм власності регламентуються Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» (далі П(С)БО 7). Загальні правила та принципи ведення обліку основних засобів відображені в Міжнародних стандартах бухгалтерського обліку 16 «Основні засоби» (далі МСБО 16).

Згідно з МСБО 16, основні засоби – це матеріальні об'єкти, які:

- а) утримуються для використання у виробництві або постачанні товарів чи наданні послуг, для надання в оренду іншим або для адміністративних цілей;
- б) використовуватимуться протягом більше одного періоду.

Визначення терміна «основні засоби» можна вважати подібним визначенню в національних стандартах, але при порівнянні цих двох положень можна побачити суттєві відмінності.

Так, МСБО 16 не конкретизує, що є об'єктом основних засобів. Чи належить окремий вид майна до основних засобів, визначається виходячи з професійної думки бухгалтера та враховуючи конкретні обставини і умови експлуатації об'єкта, а в окремих випадках методів нарахування амортизації. Відповідно до П(С)БО 7 об'єкт основних засобів також може бути поділений на окремі частини, але проте на практиці мало підприємств використовує подібний спосіб покращення контролю та коригування амортизації.

Аналогічно МСБО 16 передбачає можливість об'єднання окремих дрібних активів (наприклад, шаблонів, інструментів і штампів тощо) в один об'єкт основних засобів, національні ж стандарти таку можливість не дають.

Аналізуючи національні та міжнародні стандарти щодо обліку основних засобів спостерігаються відмінності в класифікації.

Групи основних засобів за П(С)БО 7 «Основні засоби»:

1. Земельні ділянки.
2. Капітальні витрати на поліпшення земель, не пов'язані 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.

Класи основних засобів за М(С)БО 16 «Основні засоби»:

- а) земля;

- б) земля та будівлі;
- в) машини та обладнання;
- г) кораблі;
- г) літаки;
- д) автомобілі;
- е) меблі та приладдя;
- є) офісне обладнання.

Оцінка основних засобів можна провести трьома методами: первинна оцінка, уцінка та дооцінка. Первинна оцінка за обома документами має однаковий вимоги щодо витрат, які до неї включаються, а також щодо обміну на подібні та неподібні активи. Слід відмітити, що значення уцінки і дооцінки більш розширено наведено в П(С)БО 7. Згідно даного положення, уцінку основних засобів включають до витрат підприємства, а дооцінку – до додаткового капіталу. За МСБО 16, як і за П(С)БО 7 (з урахуванням останніх змін) до первісної вартості об'єкта включається сума витрат (за попередньою оцінкою) на демонтаж, переміщення об'єкта та на відновлення довкілля (табл.1.3).

Таблиця 1.3

Елементи первісної вартості (оцінка на дату визнання)

МСБО 16	П(С)БО 7
До первісної вартості об'єкта слід включати 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	Деталі визначення первісної вартості відсутні, внаслідок чого до первісної вартості об'єкта може потрапити вся сума прогнозованих витрат на демонтаж, а не теперішня вартість цієї суми.

Джерело: розроблено автором на підставі джерел [13,15].

Надходження основних засобів до ПП «Сміжак» може відбуватися одним із таких способів:

- придбання за грошові кошти;

- отримання в кредит;
- обмін або негрошові операції;
- безкоштовне отримання від іншої юридичної або фізичної особи;
- шляхом власного створення або будівництва;
- придбання землі.

Аналізуючи шляхи, внаслідок яких надходять основні засоби на підприємство, можна побачити відмінності формування первісної вартості основних засобів за національними та міжнародними стандартами (табл.1.4).

Таблиця 1.4

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

Напрямок	МСБО 16	П(С)БО 7
придбання в кредит	У випадку якщо об'єкт надходить за допомогою залучення кредитів, то облік витрат на виплату відсотків здійснюється відповідно до МСБО 23 «Витрати на позики», залежно від того, чи є цей об'єкт кваліфікованим активом, а також від умов і обставин сплати таких відсотків.	Витрати на виплату відсотків за кредит не включаються до первісної вартості об'єкта.
обмін або не грошові операції	Собівартість такого активу оцінюється за справедливою вартістю, якщо операція обміну має комерційну сутність та справедливую вартість отриманого активу або відданого активу можна достовірно оцінити. Якщо придбаний об'єкт не оцінюється за справедливою вартістю, його собівартість оцінюють за балансовою вартістю відданого активу.	Справедлива вартість основних засобів на дату отримання (при обміні на неподібний об'єкт). Залишкова вартість переданого основного засобу (при обміні на подібний об'єкт), але якщо вона вища за справедливую вартість отриманого об'єкту, визнається справедливою вартістю, а різниця відноситься до витрат звітного періоду

за рахунок грантів	Балансова вартість активу 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». Метод зменшення вартості активів не називається МСБО 20 як єдиний, а висувається лише як альтернативний іншому методу – методу визнання грантів у доходах.	При первісному визнанні придбаних за рахунок урядових грантів (коштів цільового фінансування) об'єктів вартість цих активів на суму отриманих коштів зменшувати не дозволяється.
за рахунок пайових інструментів	Якщо за отримані активи компанія розраховується пайовими інструментами, в обліку така операція відображається за дебетом рахунка відповідних активів і за кредитом рахунка акціонерного капіталу; якщо ж грошовими коштами – дебетується також рахунок відповідних активів, але кредитується у такому разі рахунок зобов'язань.	Методики обліку будь-яких операцій, в яких брали б участь пайові інструменти або їх (інструментів) вартість, у національному обліку не опрацьовано. Розрахунки з використанням пайових інструментів (або вартості таких) розглядаються тільки у контексті виплат працівникам
як внесок до статутного капіталу	Не передбачено	Погоджена засновниками (учасниками) підприємства справедлива вартість об'єктів основних засобів

Джерело: розроблено автором на підставі джерел [13,15].

Стосовно переоцінки основних засобів, аналізуючи положення бачимо, що суттєвих відмінностей між МСБО 16 та П(С)БО 7 не спостерігається, проте українські стандарти чіткіше зазначають межу (більше 10%), яка зобов'язує

проведення переоцінки. За міжнародними стандартами ця межа наводиться як така, що «суттєво відрізняється» від балансової вартості.

Порівнюючи міжнародні та національні стандарти все ж можна простежити деякі розбіжності при обліку переоцінки основних засобів, що представлені в табл. 1.5.

Таблиця 1.5

Відображення в обліку переоцінки основних засобів

МСБО 16	П(С)БО 7
Стандарт дає підприємству можливість обирати для відображення в обліку одну з двох моделей оцінки основних засобів після визнання: модель собівартості або модель переоцінки.	Підприємство може переоцінювати об'єкт основних засобів, тобто стандартом передбачено тільки одну модель.
Передбачено два методи перерахунку суми зносу: а) сума накопиченого зносу перераховується пропорційно до зміни валової вартості активу; б) сума зносу виключається з валової вартості активу.	Другий метод відсутній: передбачено використовувати лише перший (пропорційний) метод коригування накопиченого зносу
Вказана норма є суто податковою, і, звичайно, не застосовується.	З прийняттям Податкового кодексу України внесено зміни до П(С)БО 7, зокрема, дозволено застосовувати «індексацію» вартості основних засобів залежно від офіційного рівня інфляції.

Джерело: розроблено автором.

Наступним етапом дослідження виступає методика списання суми дооцінки активу на нерозподілений прибуток. У МСБО 16 чітко зазначено, що після дооцінки активу сума дооцінки може списуватись на нерозподілений прибуток у частині перевищення «нової амортизації», після переоцінки, над старою амортизацією, до переоцінки. У П(С)БО 7 подібний вислів є (п. 21), але його формулювання нечітке, і тому можливі варіанти визначення суми що підлягає

списанню. Зокрема, зазначено, що сума дооцінки може відноситися на нерозподілений прибуток « у сумі, пропорційній нарахуванню амортизації».

МСБО 16 визначає амортизацію (Depreciation) як систематичний розподіл вартості об'єкта основних засобів, яка підлягає амортизації, протягом терміну його корисної експлуатації.

Методами нарахування амортизації у П(С)БО і у МСБО є: прямолінійний та виробничий (метод суми одиниць продукції). Проте у П(С)БО є ще три методи: зменшення залишкової вартості, прискореного зменшення залишкової вартості, кумулятивний, а МСБО включає в себе метод зменшення залишку. МСБО 16 не дає повного переліку методів амортизації основних засобів, які потрібно використовувати для розрахунку. В положенні вказано, що основне те, щоб метод, який використовується відображав схему за якої підприємство отримує економічну вигоду від використання активу. Поняття зносу основних засобів у даному стандарті взагалі не наводиться.

У П(С)БО 7 вказано, що вартість землі (земельних ділянок) не амортизується. У МСБО 16 є положення про те, що «у деяких випадках сама земля може мати обмежений термін корисної експлуатації, тоді її амортизують методом, який відображає вигоди, що мають бути отримані від неї».

У П(С)БО моментом початку нарахування амортизації є місяць, наступний за місяцем, у якому основний засіб став придатним для використання та моментом припинення нарахування амортизації вважається місяць, наступний за місяцем: вибуття об'єкта основних засобів; переведення його на реконструкцію, модернізацію, добудову, дообладнання, консервацію. У МСБО не розглядається момент початку нарахування амортизації та момент припинення нарахування амортизації.

Підставою вибуття основних засобів у П(С)БО і у МСБО є продаж, проте у національних стандартах є безоплатна передача, невідповідність критеріям визнання активу, у міжнародних – виключення активу з використання без очікування економічних вигід від його вибуття.

Не визнається у міжнародних стандартах часткова ліквідація об'єкта основних засобів, а у П(С)БО первісна (переоцінена) вартість та знос зменшуються відповідно на суму первісної (переоціненої) вартості та зносу ліквідованої частини об'єкта.

Проте, розглядаючи періодичність перегляду ліквідаційної вартості об'єкта, можна побачити, що деякі норми представлені в МСБО 16, відсутні в П(С)БО 7 (табл. 1.6).

Таблиця 1.6

Періодичність перегляду ліквідаційної вартості об'єкта

МСБО 16	П(С)БО 7
Передбачено, що ліквідаційну вартість та термін корисної експлуатації об'єкта необхідно переглядати, принаймні, на кінець кожного року	Така норма як чітка вказівка відсутня
Вказано, що зміни ліквідаційної вартості та терміну корисного використання об'єкта основних засобів відображається як зміна облікових оцінок (а не облікової політики).	Таке положення відсутнє

Джерело: розроблено автором.

У зв'язку з набуттям чинності з 01.08.2008 року П(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість» відбулися зміни в чинному законодавстві, а саме зміст П(С)БО 7 було доповнено положеннями щодо інвестиційної нерухомості. В ньому йде мова про особливості обліку інвестиційної нерухомості та є посилання на інший чинний стандарт, а саме П(С)БО 32. Також до П(С)БО 7 було внесено доповнення стосовно обміну біологічними активами, що через прийняття з 18.11. 2005 року П(С)БО 30 «Біологічні активи». Зміни та доповнення в П(С)БО 7 були відображенні лише через деякий час після набрання чинності стандартів, на які були зроблені посилання. Ці доповнення певним чином усунули ті неузгодженості, що мали місце протягом тривалого часу. Слід відмітити, що

МСБО 16 не передбачено схожих положень та посилання на інші МСБО, хоча поняття інвестиційної нерухомості та біологічних активів в термінології міжнародної облікової практики з'явилися набагато раніше.

Висновки до розділу 1

В результаті написання першого розділу бакалаврської роботи прийшли до таких висновків.

Процес виробництва на підприємстві тяжко уявити без таких економічних ресурсів, як основні засоби – матеріально - технічної бази підприємства. Саме вони характеризують сучасний рівень та ефективність виробництва. Основні засоби мають значну частку в загальній частці активів підприємства, є одним із найважливіших об'єктів фінансового обліку.

Провівши аналіз наукової літератури стосовно питань обліку основних засобів, можна підсумувати, що більшість науковців під «основними засобами» розуміють матеріальні активи підприємства. У всіх джерелах вказано, що основні засоби повинні бути в експлуатації і використовуватися тривалий час. Проте, вартісний критерій, за яким об'єкти можуть бути віднесені до основних засобів, вказано лише в Податковому кодексі України.

Для чіткого обліку основних засобів необхідно насамперед їх правильно класифікувати. Класифікація основних засобів – угруповання основних засобів по тих або інших ознаках.

Основні засоби визнають, тобто відображають у балансі підприємства, якщо вони відповідають загальним критеріям визнання активів:

- існує ймовірність того, що підприємство одержить в майбутньому економічні вигоди від використання цього активу;
- його оцінка може бути достовірно визначена.

У бухгалтерському обліку виділяють такі вартісні оцінки: первісну, залишкову (балансову), справедливую, переоцінену, ліквідаційну та вартість, яка підлягає амортизації.

При розроблені національних стандартів бухгалтерського обліку враховувалися положення міжнародних, саме тому П(С)БО стосовно обліку основних засобів має спільні моменти з МСБО, проте є і суттєві відмінності.

Методологічні засади формування в обліку інформації про основні засоби та відображення інформації про них у фінансовій звітності підприємств, організацій та інших юридичних осіб всіх форм власності регламентуються П(С)БО 7. Загальні правила та принципи ведення обліку основних засобів відображені в МСБО 16.

РОЗДІЛ 2

ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ НА ПП «СМІЖАК»

2.1 Організація обліку основних засобів

Дослідження організаційно-методичних аспектів обліку основних засобів здійснено на прикладі ПП «Сміжак».

ПП «Сміжак» є підприємницькою організацією, створеною для здійснення господарської діяльності і володіє повною господарською самостійністю.

Підприємство є юридичною особою, володіє відокремленим майном на праві власності, має самостійний баланс, рахунки в банках, круглу печатку і штампи зі своїм найменуванням. Підприємство може від свого імені укладати договори, отримувати майнові права і нести обов'язки, бути позивачем і відповідачем у судових установах.

На базі ПП «Сміжак» організований роздрібний магазин.

Предмет діяльності підприємства:

- оптова торгівля продовольчими та непродовольчими товарами;
- посередництво в торгівлі товарами широкого асортименту;
- інші види оптової торгівлі;
- роздрібна торгівля продовольчими товарами (в т.ч. власного приготування) у кіосках, магазинах, інших спеціалізованих пунктах продажу;
- роздрібна торгівля в неспеціалізованих магазинах переважно з продовольчим асортиментом;
- роздрібна торгівля напоями;
- торгівля, що здійснюється за допомогою поштових відправлень та Інтернету;
- відкриття власних та спільних комерційних магазинів, ресторанів, кафе, барів з вітчизняними та закордонними партнерами;
- заготівля, виробництво, переробка та реалізація продовольчих товарів;
- та інше.

Основним узагальнюючим показником фінансово-господарської діяльності фірми, як і у всіх інших суб'єктів підприємницької діяльності є прибуток. За рахунок прибутку товариство задовольняє соціальні, економічні інтереси учасників та членів трудового колективу.

Для будь-якого підприємства облікова політика – це основний методичний документ, яким воно керується в період своєї діяльності з дня державної реєстрації. Після статуту цей внутрішній нормативний документ є основним.

Облікова політика підприємства формується виходячи із наявних законодавчих актів, потреб опрацювання всієї інформації, що передбачена графіком документообігу, який складається на кожному підприємстві залежно від тих вимог та положень, що передбачені національними стандартами бухгалтерського обліку.

Облікова політика на підприємстві обов'язково повинна бути документально оформлена відповідним розпорядчим документом.

Під розпорядчим документом зазвичай мається на увазі наказ або розпорядження (а в окремих випадках – протокол) власника (керівника) та головного бухгалтера з обов'язковим зазначенням в окремих розділах методів оцінки обліку і процедур, до яких законодавча база відносить більш ніж один із варіантів, принципів побудови бухгалтерського обліку, методики його ведення та формування фінансової і статистичної звітності і організації роботи бухгалтерської служби в цілому.

В Наказі про облікову політику, потрібно передбачити такі моменти з організації та ведення обліку основних засобів:

- порядок віднесення об'єктів до основних засобів;
- порядок оцінки основних засобів;
- строки корисного використання того чи іншого активу;
- перелік осіб, які відповідають за збереження інформації стосовно основних засобів;
- метод та порядок нарахування їх амортизації;

– перелік первинних документів, які використовуються для оформлення надходження та руху основних засобів тощо.

Організація обліку основних засобів у першу чергу передбачає організацію їх документування.

Виходячи із особливостей природи основних засобів, можна виділити три основні етапи життєвого циклу будь-якого об'єкта основних засобів на підприємстві:

- поступлення;
- утримання;
- вибуття.

На рисунку 2.1 подано господарські операції, характерні для кожного етапу.

Під час проведення операцій з основними засобами використовують такі типові форми первинних документів:

ОЗ-1 «Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів» – складають окремо на кожний об'єкт або на групу однотипних об'єктів основних засобів, що мають однакову вартість та одержані на відповідальне збереження однією особою. Використовується даний документ для оформлення зарахування до складу основних засобів окремих об'єктів, для обліку введення їх до експлуатації; для оформлення внутрішнього переміщення основних засобів з одного цеху (відділу, дільниці) до іншого, а також для виключення їх зі складу основних засобів при передачі іншому підприємству (організації).

При надходженні основних засобів акт складає комісія, яка призначається розпорядженням керівника підприємства. Акт складається в одному примірнику на кожний окремий актив. Складання загального акта, яким оформлюється приймання декількох об'єктів основних засобів, дозволяється лише при обліку об'єктів однотипних, які мають однакову вартість та прийняті в одному календарному місяці (господарський інвентар, інструменти, обладнання тощо)

При передачі основних засобів іншому підприємству акт складається у двох примірниках (для підприємства, яке отримує, і підприємства, яке передає основні

засоби). При оформленні внутрішнього переміщення основних засобів акт також складається у двох примірниках у тому відділі, який здає основні засоби.

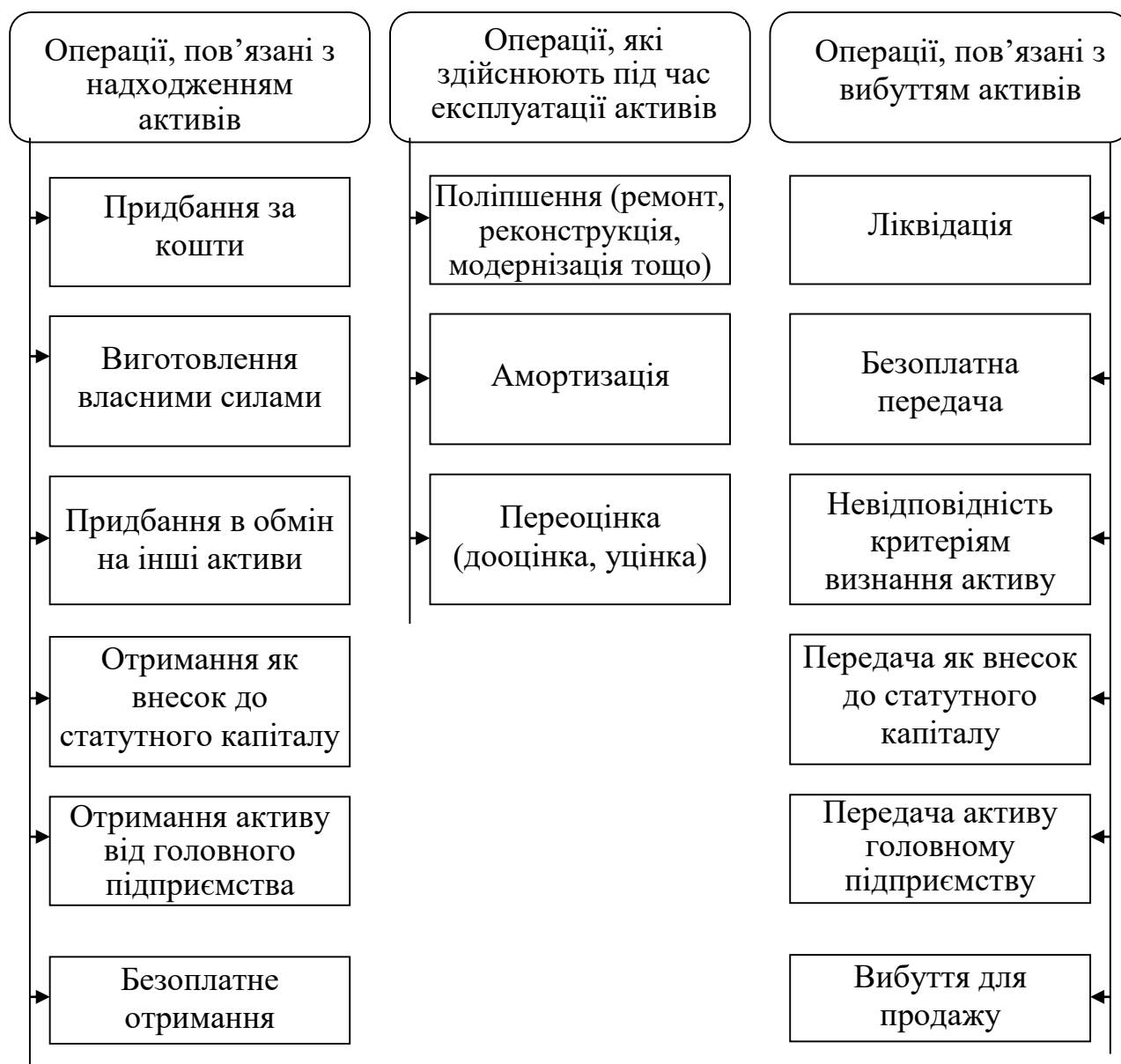


Рис 2.1 Операції з основними засобами

Джерело: розроблено автором.

ОЗ-2 «Акт приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів» – оформляється для приймання-здачі основних засобів з капітального ремонту, реконструкції та модернізації. Якщо ремонт, реконструкцію та модернізацію виконує інше підприємство, то акт складається у

двох примірниках (другий примірник передається підприємству, що здійснило ремонт основних засобів).

ОЗ-3 «Акт списання основних засобів» застосовуються для оформлення вибуття окремих об'єктів основних засобів при повній або частковій їх ліквідації.

Акт складається у двох примірниках комісією, що затверджена наказом керівника підприємства (організації). Витрати з ліквідації, а також вартість отриманих матеріальних цінностей від розбору будівель, демонтажу обладнання тощо відображають в акті у розділі «Розрахунок результатів списання об'єкта».

ОЗ-4 «Акт списання автотранспортних засобів» – під час оформлення списання автомобіля, причепа або напівпричепа.

ОЗ-5 «Акт про установку, пуск та демонтаж будівельної машини» складається при установці, пуску і демонтажі будівельної машини, що взята напрокат. Підписується представником машинопрокатної бази та механіком будівельної дільниці. В даній формі також відображаються відомості про стан машини до її здачі у прокат та після повернення.

ОЗ-6 «Інвентарна картка обліку основних засобів» застосовується для аналітичного обліку і узагальнення інформації про всі типи основних засобів на підприємстві. Форма містить дані про технічні особливості об'єкта, норми амортизаційних відрахувань та ін. Традиційно ведеться в одному примірнику бухгалтерією, проте існує варіант відбудови обліку з веденням двох примірників цих форм: один бухгалтерії, другий – у місцях експлуатації основних засобів замість № 03-9 «Інвентарний список основних засобів».

ОЗ-7 «Опис інвентарних карток з обліку основних засобів» застосовується для реєстрації інвентарних карток. Ця форма складається в одному примірнику в бухгалтерії з метою контролю за збереженням карток.

ОЗ-8 «Картка обліку руху основних засобів» застосовується при ручній обробці облікової інформації для обліку руху основних засобів за класифікаційними групами. Відкривається в бухгалтерії в одному примірнику.

ОЗ-9 «Інвентарний список основних засобів» застосовується в місцях експлуатації основних засобів для обліку кожного об'єкта за матеріально

відповідальними особами. Дані, що містяться в цій формі, мають бути тотожними із записами в інвентарних картках обліку основних засобів.

ОЗ-14 «Розрахунок амортизації основних засобів» (для промислових підприємств) – використовується для нарахування зносу (амортизації) основних засобів, які використовуються промисловими підприємствами.

ОЗ-15 «Розрахунок амортизації основних засобів» (для будівельних організацій) – оформляється для нарахування зносу (амортизації) основних засобів, які використовуються будівельними підприємствами.

ОЗ-16 «Розрахунок амортизації основних засобів автотранспорту» – для нарахування зносу (амортизації) автотранспортних засобів.

При документальному оформленні господарських операцій та пов'язаних з ними змін на підприємстві відбувається рух облікової інформації між первинною документацією, регістрами синтетичного й аналітичного обліку та звітністю.

На ПП «Сміжак» для обліку основних засобів використовують: Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів (Додаток А), інвентарна картка обліку основних засобів (Додаток Б).

Для узагальнення інформації про наявність та проведені операції з основними засобами нарахування їх зносу використовують регістри:

Журнал 4 (розділ I – за кредитом рах. 10, 11, 12, 13; розділ II – за кредитом рах. 15);

Відомість аналітичного обліку капітальних інвестицій 4.1.

Інформація про основні засоби у звітності наводиться у формі 1 «Звіт про фінансовий стан (Баланс)» у розділі I «Необоротні активи» (рядках 1010-12) 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 розраховується, 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 стосовно кожної групи основних засобів.

Загалом, процес організації обліку основних засобів включає три етапи – первинного, поточного і підсумкового обліку.

На етапі первинного обліку відбувається спостереження та відображення фактів господарського життя шляхом реєстрації у первинних документах, пов'язаних із рухом основних засобів; на другому етапі реєструються дані з первинних документів у облікових регістрах, які підприємство обрало для ведення обліку за вибраною формою бухгалтерського обліку; на третьому етапі підводяться підсумки у журналах та відомостях з обліку основних засобів, які переносяться у Головну книгу. Потім узагальнюються підсумки у Головній книзі, на підставі якої складають оборотно-сальдовий баланс. Він є підставою для складання балансу за встановленою формою та інших форм фінансової звітності.

2.2 Нормативно-правове забезпечення обліку і аудиту основних засобів

Формування та розкриття обліково-аналітичної інформації щодо основних засобів пов'язані з розв'язанням складних питань практичного і теоретичного характеру. Надання користувачам правдивої та неупередженої інформації для прийняття економічних рішень безпосередньо впливає на управління господарськими процесами, у тому числі і операціями з основними засобами. Проаналізувавши прийняті нормативні документи з бухгалтерського обліку та аудиту, в тому числі обліку основних засобів, можна виділити декілька рівнів нормативного регулювання обліку та аудиту основних засобів підприємства (табл.2.1).

Документи, які передбачені першими трьома рівнями регулюються державою і є обов'язковими для виконання усіма підприємствами та

організаціями. Слід зазначити що, документи певного рівня не повинні суперечити документам більш вищого рівня

Таблиця 2.1

Рівні нормативного регулювання обліку та аудиту основних засобів підприємства

Рівні нормативного регулювання обліку та аудиту основних засобів	
Закони та Кодекси	Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні», Закон України «Про аудиторську діяльність», Господарський кодекс України, Податковий кодекс України, Цивільний кодекс України
Стандарти бухгалтерського обліку, МСБО, МСА	НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», П(С)БО 7 «Основні засоби», П(С)БО 14 «Оренда», П(С)БО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність», П(С)БО 28 «Зменшення корисності активів», П(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість», МСБО 16 «Основні засоби», МСБО, МСФЗ, МСА
План рахунків, інструкції, методичні рекомендації	План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, Інструкція про застосування Плану рахунків; Положення про інвентаризацію активів і зобов'язань; Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів
Внутрішні документи підприємства	Наказ про облікову політику підприємства; Положення про бухгалтерію; Посадові інструкції з ведення обліку основних засобів; Графік документообігу; Робочий план рахунків для обліку основних засобів; Наказ про проведення інвентаризації

Джерело: розроблено автором.

Внутрішні документи формуються безпосередньо на підприємстві.

Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16 липня 1999 року № 996 – XIV (зі змінами та доповненнями) [22].

Цей Закон обумовлює правові засади організації та ведення бухгалтерського обліку і формування фінансової звітності та поширюється на всіх юридичних осіб незалежно від форм власності і організаційно-правових форм , а також на

представництва іноземних суб'єктів господарської діяльності, які зобов'язані вести бухгалтерський облік та подавати фінансову звітність відповідно до чинного законодавства.

НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» наводить склад та елементи фінансової звітності, розкриває якісні характеристики фінансової звітності та принципи її підготовки та обумовлює розкриття інформації у фінансовій звітності [23].

Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», затверджене Міністерством фінансів України №92 від 27.04.00р., обумовлює методологічні засади формування інформації в бухгалтерському обліку про основні засоби, інші необоротні матеріальні активи та незавершені капітальні інвестиції в необоротні матеріальні активи, а також відображення інформації про них у фінансовій звітності [13].

Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність» затверджене наказом Міністерства фінансів України від 07 листопада 2003 р. № 617.

Даний стандарт передбачає методологічні засади формування інформації про необоротні активи, в т.ч. основні засоби, утримувані для продажу, та групу активів, що належить до вибуття в результаті операції продажу, а також припинену діяльність та розкриття такої інформації у фінансовій звітності [24].

Положення (стандарт) бухгалтерського обліку «Оренда» конкретизує фінансову та операційну оренду, і наводить інформацію про ведення обліку оренди як в орендаря, так і в орендодавця, про продаж об'єктів з укладанням угоди про його одержання продавцем в оренду і розкриття інформації про оренду в примітках до фінансової звітності [25].

Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 32 «Інвестиційна нерухомість» наводить критерії визнання та оцінки інвестиційної нерухомості, підстави переведення нерухомості до інвестиційної та виведення зі складу інвестиційної нерухомості, вибуття інвестиційної нерухомості, та відображення таких господарських операцій у примітках до фінансової звітності [26].

План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. №291 [23].

Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 19 «Об'єднання підприємств» затверджене наказом Міністерства фінансів України від 7 липня 1999 р. № 163 [28].

Це Положення (стандарт) регулює методику відображення в обліку і звітності придбання інших підприємств та/або об'єднання видів їх діяльності, гудвілу, який виник при придбанні, а також розкриття інформації про об'єднання підприємств та/або видів їх діяльності.

Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 «Основні засоби». Метою даного стандарту є визначення підходу в обліку до основних засобів, тобто щоб користувачі фінансової звітності могли зрозуміти інформацію про інвестиції підприємства в його основні засоби та зміни в таких інвестиціях. Головні питання стосовно обліку основних засобів – це визнання активів, визначення їх балансової вартості та амортизаційних відрахувань, а також збитків понесених від зменшення корисності, які слід визнавати у зв'язку з ними. [15].

Відповідно до Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій для обліку основних засобів застосовується рахунок 10 «Основні засоби» [29].

Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. №291. Наводить порядок застосування та призначення рахунків Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, а саме в частині застосування рахунків, на яких обліковуються основні засоби [30].

Наказ № 88 від 24.05.95 Міністерства фінансів України «Про затвердження Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку» встановлює порядок створення, прийняття і відображення у бухгалтерському

обліку, а також зберігання первинних документів, облікових регістрів, бухгалтерської звітності підприємствами, їх об'єднаннями та госпрозрахунковими організаціями (крім банків) незалежно від форм власності.

Податковий кодекс України, регулює відносини, що виникають у сфері податків і зборів, зокрема, наводить перелік податків та зборів, що справляються в Україні, та порядок їх нарахування та сплати, платників податків та зборів, їх права та обов'язки, права і обов'язки їх посадових осіб контролюючих органів під час здійснення податкового контролю, а також відповідальність за порушення податкового законодавства [14].

Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань № 879 від 02.09.2014.

Дане Положення передбачає однакові вимоги стосовно порядку інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів, розрахунків та інших статей балансу підприємствами та організаціями [31].

Закон України «Про аудиторську діяльність» обумовлює правові засади здійснення аудиторської діяльності в Україні та передбачає створення системи незалежного фінансового контролю з метою захисту інтересів користувачів фінансової та іншої економічної інформації [32].

Міжнародні стандарти аудиту (МСА) – міжнародні професійні стандарти для здійснення аудиторської діяльності. Вони видаються Міжнародною федерацією бухгалтерів через Раду з Міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості.

Наказ про облікову політику підприємства, який відображає особливості організації та ведення бухгалтерського обліку і складання звітності на підприємстві.

При складанні наказу про облікову політику підприємства щодо відображення інформації про основні засоби, зокрема, потрібно зазначати: порядок визначення ліквідаційної вартості основних засобів; порядок списання (ліквідації) основних засобів, методи нарахування амортизації.

Отже, досягнення повноти та достовірності облікової інформації про основні засоби можливе не тільки за допомогою рахунків обліку та діючих стандартів, але й за умови максимальної узгодженості законодавчого регулювання обліку та аудиту об'єктів основних засобів.

2.3 Методика та особливості ведення обліку надходження і вибуття основних засобів

Основні засоби надходять на підприємство в результаті купівлі готових об'єктів, будівництва нових об'єктів власними силами чи підрядним способом, у результаті обміну на інші активи, як внесок до статутного капіталу, у результаті внутрішньогосподарських розрахунків від головного підприємства або безкоштовного отримання від інших підприємств.

Основні засоби придбані (створені) зараховують на баланс підприємства за первісною вартістю.

Первісна вартість об'єкта основних засобів та інших необоротних матеріальних активів складається з таких витрат:

- суми, що сплачують постачальникам активів та підрядникам за виконання будівельно-монтажних робіт (без непрямих податків);
- реєстраційні збори, державне мито та аналогічні платежі, які здійснюють у зв'язку з придбанням (отриманням) прав на об'єкт основних засобів;
- суми ввізного мита;
- суми непрямих податків у зв'язку з придбанням (створенням) основних засобів (якщо вони не відшкодовуються підприємству);
- витрати зі страхування ризиків доставки основних засобів;
- витрати на транспортування, установку, монтаж, налагодження основних засобів;
- фінансові витрати, які включають до собівартості кваліфікаційних активів відповідно до П(С)БО 31 «Фінансові витрати» [34];

- обґрунтована розрахунком сума зобов'язання, яке відповідно до законодавства виникає у підприємства щодо демонтажу, переміщення цього об'єкта та приведення земельної ділянки, на якій він розташований, до стану, придатного для подальшого використання (зокрема на передбачену законодавством рекультивацію порушених земель);
- інші витрати, безпосередньо пов'язані з доведенням основних засобів до стану, у якому вони придатні для використання із запланованою метою.

Первісна вартість основних засобів, які отримані безкоштовно, дорівнює їх справедливій вартості на дату отримання та інші витрати, які пов'язані з доведенням основних засобів до стану, у якому вони можуть використовуватися із запланованою ціллю.

Первісна вартість основних засобів, які внесені до статутного капіталу підприємства, це обумовлена засновниками (учасниками) підприємства їх справедлива вартість та інші витрати, які пов'язані з доведенням основних засобів до стану, у якому вони придатні для використання із запланованою ціллю.

Первісна вартість об'єктів, переведених до основних засобів з оборотних активів, товарів, готової продукції тощо дорівнює її собівартості, яка вираховується згідно з положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» [35] та 16 «Витрати» [36].

Первісна вартість об'єкта основних засобів, який отриманий в обмін на подібний об'єкт, дорівнює залишковій вартості переданого об'єкта основних засобів. Якщо залишкова вартість об'єкта, що передається перевищує його справедливую вартість, то первісною вартістю активу, отриманого в обмін на подібний об'єкт, є справедлива вартість переданого об'єкта з віднесенням різниці до витрат звітного періоду.

Первісна вартість основних засобів, які надійшли в обмін (або частковий обмін) на неподібний актив, дорівнює справедливій вартості переданого активу, збільшеній чи зменшеній на суму грошових коштів чи їх еквівалентів, що була передана (отримана) під час операції обміну.

Для відображення в бухгалтерському обліку наявності та руху основних засобів Планом рахунків передбачено рахунок 10 «Основні засоби» [29].

За дебетом рахунку 10 «Основні засоби» відображають господарські операції пов'язані з надходження основних засобів на баланс підприємства; сума витрат, які пов'язана з покращенням об'єкта, що призводить до збільшення майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання об'єкта; сума дооцінки вартості активу тощо. За кредитом відображають господарські операції пов'язані вибуття основних засобів внаслідок безоплатної передачі або невідповідності критеріям визнання активу; сума уцінки основних засобів тощо.

Діючим Планом рахунків передбачено застосування тільки синтетичних рахунків. Однак будь-яке підприємство для узагальнення інформації про наявність і рух основних засобів і інших активів, капіталу, зобов'язань та факти фінансово-господарської діяльності може використовувати субрахунки, визначені Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджену наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 № 291, зареєстровану в Міністерстві юстиції України 21.12.99 за № 893/4186 (далі Інструкція про застосування Плану рахунків) [30]. Відповідно до Інструкції про застосування Плану рахунків рахунок 10 «Основні засоби» має такі субрахунки:

- 100 «Інвестиційна нерухомість»
- 101 «Земельні ділянки»
- 102 «Капітальні витрати на поліпшення земель»
- 103 «Будинки та споруди»
- 104 «Машини та обладнання»
- 105 «Транспортні засоби»
- 106 «Інструменти, прилади та інвентар»
- 107 «Тварини»
- 108 «Багаторічні насадження»
- 109 «Інші основні засоби».

Облік витрат на придбання або створення матеріальних і нематеріальних необоротних активів здійснюють на рахунку 15 «Капітальні інвестиції». За дебетом рахунку 15 «Капітальні інвестиції» відображають збільшення витрат на придбання або створення активів та інші витрати, пов'язані з доведенням активу до придатного для використання стану, за кредитом відображають зменшення зазначених витрат у зв'язку із введенням об'єкта в експлуатацію.

Рахунок 15 «Капітальні інвестиції» має такі субрахунки:

151 «Капітальне будівництво»

152 «Придбання (виготовлення) основних засобів»

153 «Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів»

154 «Придбання (створення) нематеріальних активів»

155 «Придбання (вирощування) довгострокових біологічних активів».

Придбання основних засобів здійснюється за договором купівлі - продажу згідно з яким продавець передає відповідне майно у власність покупцю, а останній приймає майно і сплачує за нього визначену суму.

Розглянемо як відображається купівля основних засобів із передплатою на ПП «Сміжак».

ПП «Сміжак» придбало торговельне обладнання 12 000 грн. (з ПДВ). Вартість послуг транспортної організації з доставки 900 грн. (з ПДВ). Витрати на встановлення, монтаж, налагодження сторонньою організацією 1500 грн. (з ПДВ). Заробітна плата з нарахуваннями власним працівникам 1400 грн. Вартість власних матеріалів, використаних при встановленні 800 грн.

Надходження основних засобів в результаті придбання за плату відображено в табл.2.2.

Таблиця 2.2

Придбання основних засобів ПП «Сміжак» за грошові кошти з передплатою

№ п.п	Зміст господарської операції	Кореспонденція		Сума
		Дебет	Кредит	
1	Перераховано аванси:			
	— постачальнику активу (з	371	311	12000

	відображенням податкового кредиту з ПДВ)	641	644	2000
	– транспортній організації (з відображенням податкового кредиту з ПДВ)	371	311	900
		641	644	150
	– підприємству, яке здійснює встановлення, монтаж, налагодження (з відображенням податкового кредиту з ПДВ)	371	311	1500
		641	644	250
2	Оприбуткування торговельного обладнання	152	631	10000
		644	631	2000
3	Відображено послуги транспортної організації	152	631	750
		644	631	150
4	Витрати на встановлення, монтаж, налагодження	152	631	1250
		644	631	250
5	Нарахована заробітна плата ЄСВ власним працівникам	152	661, 65	1400
6	Відображено використання власних матеріалів при встановленні	152	201	800
7	Введення торговельного обладнання в експлуатацію	10	152	14200
8	Відображено залік заборгованості	631	371	14400

Джерело: розроблено автором.

Облік надходження основних засобів, створених власними силами, аналогічний обліку їх придбання за грошові кошти.

Детальніше створення основних засобів власними силами розглянемо на умовному прикладі, оскільки на ПП «Сміжак» таких операцій не було.

При спорудженні основних засобів господарським способом витрати на матеріали для будівництва склали 600000 грн. (в т.ч. ПДВ), витрати на заробітну плату робітників – 180000 грн., на нарахування єдиного соціального внеску на заробітну плату робітників – 39600 грн., на послуги сторонніх організацій – 36000 грн. (в т.ч. ПДВ), витрати на страхування майна 15000 грн.

Собівартість виготовлення з урахуванням усіх витрат буде становити:

- витрати на матеріали, без ПДВ – 500000 грн.
- витрати на заробітну плату – 180000 грн.

- нарахування єдиного соціального внеску – 39600 грн.
- послуги сторонніх організацій, без ПДВ – 30000 грн.
- витрати на страхування – 15000 грн.

Покажемо, як буде відображено в обліку надходження основних засобів, створених власними силами (табл.2.3):

Таблиця 2.3

**Відображення в обліку надходження основних засобів, створених
власними силами**

№ п.п	Зміст господарської операції	Кореспонденція		Сума
		Дебет	Кредит	
1	Відображено вартість матеріалів	151	205	500000
2	Оплата праці робітників	151	661	180000
3	Нарахування єдиного соціального внеску	151	65	39600
4	Вартість послуг сторонніх організацій	151	631	30000
5	Вартість страхування	151	655	15000
6	Відображено введення об'єкта основних засобів в експлуатацію	103	151	764600

Джерело: розроблено автором.

Основні засоби активи можуть надійти до підприємства як внесок до статутного капіталу. Собівартість активу у цьому випадку визначається на рівні справедливої вартості, узгодженої засновниками (учасниками).

Детальніше створення основних засобів власними силами розглянемо на умовному прикладі, оскільки на ПП «Сміжак» таких операцій не було.

Новостворене підприємство отримало від підприємства-засновника як внесок до статутного капіталу основний засіб. За даними обліку підприємства-засновника первісна вартість основного засобу становила 20 000 грн., накопичена амортизація основного засобу – 4 000 грн. Справедлива вартість основного засобу, погоджена засновниками – 15 000 грн.

У регістрах обліку створеного підприємства здійснювані операції відображають записами:

1. Оголошено статутний капітал:

Дт 46 «Неоплачений капітал»

Кт 401 «Статутний капітал»

2. Одержано основний засіб як внесок до статутного капіталу:

Дт 10 «Основні засоби» – 15 000 грн

Кт 46 «Неоплачений капітал» – 15 000 грн

Основні засоби можуть бути одержані безоплатно від іншої сторони. Собівартість одержаного активу у цьому випадку визначається на рівні справедливої вартості на дату прийняття на баланс.

Підприємство безоплатно отримало основний засіб, справедлива вартість якого становить на момент передачі 20 000 грн. Крім того, підприємство понесло додаткові витрати на заробітну плату робітникам, які здійснювали монтаж придбаного обладнання у сумі 1360 грн. Нарахування на заробітну плату – 299 грн. Термін очікуваного використання становить 5 років.

В регістрах обліку здійснювані операції будуть відображені такими записами:

1. Відображено вартість безоплатно основного засобу:

Дт 104 «Машини та обладнання» – 20 000 грн

Кт 424 «Безоплатно одержані необоротні активи» – 20 000 грн

2. Відображено витрати на монтаж обладнання:

Дт 152 «Придбання (виготовлення) основних засобів» – 1360 грн

Кт 661 «Розрахунки за заробітною платою» – 1360 грн

Дт 152 «Придбання (виготовлення) основних засобів» – 299 грн

Кт 65 «Розрахунки за страхуванням» – 299 грн

3. Включено до первісної вартості витрати на монтаж обладнання:

Дт 104 «Машини та обладнання» – 1659 грн

Кт 152 «Придбання (виготовлення) основних засобів» – 1659 грн.

Очевидно, вартість безоплатно одержаних будь-яких активів є доходом підприємства. Щодо необоротних активів дохід визнається за сумою амортизації частини вартості активів, що відображена на субрахунку 424 «Безоплатно одержані необоротні активи», одночасно з її нарахуванням.

У випадку нарахування амортизаційних відрахувань за прямолінійним методом річна сума амортизації первісної вартості верстата становитиме: $(20000 + 1659) : 5 = 4332$ (грн.)

4. Нархована амортизація виробничого верстата:

Дт 23 «Виробництво» – 4332

Кт 131 «Знос основних засобів» – 4332

Частина вартості, що повинна бути визнана доходом одночасно із нарахуванням амортизації, витрати на монтаж обладнання не включає і розраховується: $20\,000 : 5 = 4000$ (грн.)

5. Визнано дохід від безоплатно одержаних основних засобів:

Дт 424 «Безоплатно одержані необоротні активи» – 4000

Кт 745 «Дохід від безоплатно одержаних активів» – 4000

Вибуття основних засобів може відбуватись внаслідок безоплатної передачі, невідповідності критеріям визнання активом, ліквідації, вибуття для продажу. При цьому вартість активу списують з балансу підприємства, а суму дооцінки даного активу, як зазначалось вище, списують на рахунок нерозподіленого прибутку.

Для визначення основних засобів, які підлягають списанню та оформлення необхідних документів на списання активів, за наказом керівника підприємства або за рішенням загальних зборів товариства створюють постійні комісії. До складу комісії включають заступника керівника підприємства (голова), одного з головних спеціалістів (інженера, агронома тощо), керівників відповідних структурних підрозділів, головного бухгалтера чи його заступника, матеріально-відповідальних осіб.

У разі вибуття основних засобів внаслідок стихійного лиха до складу комісії включають представника страхового органу. Ця комісія оглядає об'єкт, що

підлягає списанню, визначає його стан для відновлення, визначає можливість використання окремих деталей списаного об'єкта і проводить його оцінення.

Облікові особливості для основних засобів, які підприємство утримує для того, щоб продати, встановлює П(С)БО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність» [24].

Необоротний актив та група вибуття визнаються утримуваними для продажу у разі, якщо:

- економічні вигоди підприємство планує отримати від їх реалізації, а не від їх використання за призначенням;
- активи готові для реалізації у їх теперішньому стані;
- їх реалізація, як очікується, буде завершена протягом року з дати визнання їх такими, що утримуються для продажу;
- умови їх продажу відповідають звичайним умовам продажу для подібних об'єктів, тощо.

Період завершення реалізації може бути продовжено на термін більше одного року у випадку, якщо це обумовлено обставинами, які підприємство, яке продовжує виконувати план продажу не може контролювати.

Якщо керівництвом підприємства підготовлено план продажу необоротних активів і їх продаж, як очікується, буде завершено протягом року з дати прийняття такого рішення, то такі необоротні активи слід визнати такими, що утримуються для продажу.

Діючим Планом рахунків для обліку цих об'єктів призначено субрахунок 286 «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу» до рахунку 28 «Товари» [29].

Таким чином, якщо основні засоби вибувають з експлуатації на підприємстві внаслідок невідповідності критеріям визнання активом через зберігання для реалізації протягом дванадцяти календарних місяців, то їх слід перекласифікувати зі складу необоротних до оборотних активів. Крім того, визнані утримуваними для продажу активи згідно з П(С)БО 27 відображаються у обліку за найменшою з двох величин – балансовою вартістю або чистою

реалізаційною вартістю [24]. При первісному визнанні і оцінці на звітну дату сума перевищення залишкової вартості об'єкта над його справедливою вартістю відображається за дебетом 949 «Інші витрати операційної діяльності».

На необоротні активи, утримувані для продажу, у т.ч. необоротні активи, що входять до групи вибуття, амортизацію не нараховують.

У разі реалізації об'єктів необоротних активів іншим суб'єктам господарської діяльності різниця між ціною реалізації і балансовою вартістю та іншими витратами, пов'язаними з реалізацією, визначає результат від реалізації.

Облік операцій продажу необоротних активів, утримуваних для продажу, слід вести із застосуванням рахунків 712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів» і 943 «Собівартість реалізованих виробничих запасів».

Розглянемо як відображається на ПП «Сміжак» реалізація основного засобу.

ПП «Сміжак» продає автомобіль. Його первісна вартість – 300000 грн., сума зносу – 130000 грн. Договірна вартість – 204000 грн. (у тому числі ПДВ – 34000 грн.).

У бухгалтерському обліку підприємства операції з продажу об'єктів основних засобів відображають такими записами (табл. 2.4).

Таблиця 2.4

Відображення в обліку продажу об'єкта основних засобів

№ п.п.	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	Переведено автомобіль до складу необоротних активів, утримуваних для продажу (300000,00 грн. – 130000,00 грн.)	286	105	170000,00
2	Списано суму нарахованого зносу за об'єктом	131	105	130000,00
3	Передано покупцю автомобіль	377	712	204000,00
4	Нараховано податкові зобов'язання з ПДВ виходячи з договірної вартості	712	641	34000,00
5.	Списано балансову вартість проданого автомобіля	943	286	170000,00

6.	Отримано оплату від покупця за об'єкт основного засобу	311	377	204000,00
7.	Віднесено на фінансовий результат:			
	– суму доходу від продажу автомобіля	712	791	170000,00
	– балансову вартість проданого автомобіля	791	943	170000,00

Джерело: розроблено автором.

У випадку безоплатної передачі чи ліквідації основних засобів їх списання з балансу відображають в регістрах бухгалтерського обліку, використовуючи рахунок 976 «Списання необоротних активів». Крім того, податкове законодавство господарські операції з ліквідації чи безоплатної передачі необоротних активів прирівнює до операцій продажу, а отже, підприємство зобов'язане нарахувати податкове зобов'язання з ПДВ на залишкову вартість активів, що вибувають. Сума податкового зобов'язання з ПДВ відображається за дебетом 976 «Списання необоротних активів».

У випадку оприбуткування будь-яких матеріальних цінностей придатних для використання підприємство зобов'язане визнати дохід, який у бухгалтерському обліку відображається на субрахунку 746 «Інші доходи від звичайної діяльності» рахунка 74 «Інші доходи».

Перевищення вартості списання ліквідованих необоротних активів над доходами від їх ліквідації чи навпаки буде визначати відповідно збиток або прибуток від ліквідації.

Розрізняють повну або часткову ліквідацію об'єкта. Відповідно до П(С) БО 7 [13] у разі часткової ліквідації об'єкта первісна (переоцінена) вартість і знос зменшуються відповідно на суму первісної вартості і зносу ліквідованої частини об'єкта.

Слід зауважити, що фінансовий результат (прибуток або збиток) від вибуття основних засобів є результатом іншої звичайної діяльності підприємства. У випадку списання активів внаслідок надзвичайних подій прибуток чи збиток від їх вибуття буде відображатись на рахунку 794 «Результат надзвичайних подій».

Відобразимо ліквідацію основних засобів на прикладі даних досліджуваного підприємства ПП «Сміжак».

Внаслідок морального та фізичного зносу підприємство ліквідує комп'ютер первісною вартістю 5000 грн., знос – 4300 грн.

Витрати на ліквідацію (зарплата з нарахуваннями ЄСВ працівників) становлять 200 грн.

Від ліквідації отримано запаси, які можуть бути використані на підприємстві, в оцінці можливого використання 300 грн.

У бухгалтерському обліку підприємства операції з ліквідації об'єктів основних засобів відображають такими записами (табл. 2.5).

Таблиця 2.5

Відображення в обліку операцій з ліквідації об'єкта основних засобів

№ п.п.	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	Списано знос ліквідованого об'єкта основних засобів (комп'ютера)	13	10	4300
2	Віднесено на витрати залишкову вартість комп'ютера	976	10	700
3	Відображено понесені витрати на ліквідацію (зарплата з нарахуваннями ЄСВ працівників)	976	65, 66	200
4	Оприбутковано запаси, отримані від ліквідації	20	746	300

Джерело: розроблено автором.

Кореспонденція рахунків для відображення операцій з безоплатної передачі необоротних активів аналогічна.

Підприємство безоплатно передає об'єкт основних засобів. Первісна вартість активу становить 3350 грн., сума амортизації на дату передачі – 1850 грн.

У бухгалтерському обліку підприємства операції з безоплатної передачі об'єктів основних засобів відображають такими записами (табл. 2.6).

Таблиця 2.6

Відображення в обліку операцій з безоплатної передачі основних засобів

№ п.п.	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	Списано амортизацію	13	10	1850
2	Списано залишкову вартість переданих активів	976	10	1500
3	Одночасно на суму ПДВ	976	64	300

Джерело: розроблено автором.

Вибуття основних засобів внесенням їх до статутного капіталу розглядаються як фінансові інвестиції. Методику обліку їх визначено ПСБО 12 «Фінансові інвестиції» [37]. Такі інвестиції у вигляді придбання корпоративних прав вважаються довгостроковими і в бухгалтерському обліку відображаються на рахунку 14 «Довгострокові фінансові інвестиції». Згідно податкового законодавства за операціями з внесення основних засобів до статутного капіталу нараховується ПДВ, як зменшення доходів від передачі основних засобів за погодженою справедливою вартістю.

Відповідно до зазначеного ПСБО при придбанні фінансової інвестиції шляхом обміну на інші активи (включаючи основні засоби) собівартість фінансової інвестиції визначається за справедливою вартістю таких активів.

Водночас операцію з передачі основних засобів слід відображати в порядку, прийнятому для їх продажу згідно з ПСБО 27 [24].

Підприємство внесло об'єкт основних засобів до статутного капіталу іншого підприємства, де воно є засновником.

Погоджена засновниками справедлива вартість внесеного об'єкта становить 60000 грн., у тому числі ПДВ – 10000 грн.

Первісна вартість об'єкта – 70000 грн., знос – 30000 грн.

У бухгалтерському обліку підприємства дані операції відображають такими записами (табл. 2.7).

**Відображення в обліку операцій з вибуття основних засобів внесенням
до статутного капіталу іншого підприємства**

№ п.п.	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	На дату прийняття рішення про внесення основного засобу до статутного капіталу переведено об'єкт основних засобів до складу необоротних активів, утримуваних для продажу:			
1.1	списано знос	131	105	30 000
1.2	списано залишкову вартість (70 000 – 30 000)	286	105	40 000
2	Внесено основні засоби до статутного капіталу	14	712	60 000
3	Нараховано податкове зобов'язання з ПДВ	712	641	10 000
4	Дохід від продажу віднесено на фінансові результати	712	791	50 000
5	Списано балансову вартість об'єкта	943	286	40 000
6	Собівартість об'єкта віднесено на фінансові результати	791	943	40 000

Джерело: розроблено автором.

Висновки до розділу 2

В результаті написання другого розділу бакалаврської роботи прийшли до таких висновків.

Дослідження організаційно-методичних аспектів обліку основних засобів здійснено на прикладі ПП «Сміжак».

Організація обліку основних засобів у першу чергу передбачає організацію їх документування.

Виходячи із особливостей природи основних засобів, можна виділити три основні етапи життєвого циклу будь-якого об'єкта основних засобів на підприємстві: поступлення, утримання, вибуття.

При документальному оформленні господарських операцій та пов'язаних з ними змін на підприємстві відбувається рух облікової інформації між первинною документацією, регістрами синтетичного й аналітичного обліку та звітністю.

Надання користувачам правдивої та неупередженої інформації для прийняття економічних рішень безпосередньо впливає на управління господарськими процесами, у тому числі і операціями з основними засобами. Проаналізувавши прийняті нормативні документи з бухгалтерського обліку та аудиту, в тому числі обліку основних засобів, можна виділити декілька рівнів нормативного регулювання обліку та аудиту основних засобів підприємства

Основні засоби надходять на підприємство в результаті купівлі готових об'єктів, будівництва нових об'єктів власними силами чи підрядним способом, у результаті обміну на інші активи, як внесок до статутного капіталу, у результаті внутрішньогосподарських розрахунків від головного підприємства або безкоштовного отримання від інших підприємств.

Основні засоби придбані (створені) зараховують на баланс підприємства за первісною вартістю.

Для відображення в бухгалтерському обліку наявності та руху основних засобів Планом рахунків передбачено рахунок 10 «Основні засоби»

Вибуття основних засобів може відбуватись внаслідок безоплатної передачі, невідповідності критеріям визнання активом, ліквідації, вибуття для продажу.

РОЗДІЛ 3

АУДИТ ТА АНАЛІЗ ЕФЕКТИВНОСТІ ВИКОРИСТАННЯ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ

3.1 Організаційно-методичні аспекти аудиту основних засобів на підприємстві

Аудит основних засобів є невід'ємною частиною загального аудиту підприємства, оскільки основні засоби, зазвичай, займають більшу частку в майні підприємства, ніж інші необоротні активи.

Метою аудиту основних засобів є встановлення достовірності первинних даних щодо обліку основних засобів, повноти і своєчасності відображення первинних даних в зведених документах і облікових регістрах, правильності ведення обліку основних засобів та його відповідності прийнятій обліковій політиці, достовірності інформації щодо основних засобів, наведеної в фінансовій звітності ПП «Сміжак».

Завдання аудиту операцій з основними засобами є:

- перевірка стосовно дотриманням чинного законодавства щодо господарських операцій з пов'язаних з основними засобами;
- перевірка фактичної наявності активів на підприємстві;
- встановлення правильності та достовірності віднесення об'єктів до складу основних засобів;
- контроль повноти відображення в обліку активів;
- перевірка відповідності даних наведених в первинному обліку даним регістрів бухгалтерського обліку;
- перевірка достовірності та правдивості інформації щодо основних засобів, яка наведена у фінансовій звітності;
- перевірка правильності нарахування амортизації основних засобів;
- перевірка правильності оцінки основних засобів та їх класифікації;
- оцінка можливості одержання в майбутньому економічних вигод від використання активів тощо.

Стратегія проведення аудиту необоротних активів розробляється виходячи із норм МСА 300 «Планування». На підготовчій стадії аудиту необхідно оцінити систему внутрішнього контролю підприємства.

Для оцінки ефективності внутрішнього контролю основних засобів аудитор проводить тестування (табл. 3.1).

Таблиця 3.1

Тест внутрішнього контролю основних засобів

№ п/п	Зміст питання	Відповіді			Примітки
		так	ні	Інформація-відсутня	
1	Чи ведуться на підприємстві реєстри аналітичного обліку об'єктів основних засобів?	+			
2	Чи всі основні засоби закріплені за матеріально відповідальною особою у місцях їх експлуатації?	+			
3	Чи заключні договори з матеріально відповідальною особою?	+			
4	Чи проводиться інвентаризація основних засобів у разі: – зміни матеріально відповідальних осіб – крадіжки, аварії, пограбування, тощо – зміни керівника підприємства	+		+	
5	Чи є в наявності основні засоби, не використані в господарській діяльності підприємства?		+		
6	Чи підтверджує (підписує) керівник документи на придбання основних засобів?	+			
7	Хто дає дозвіл на списання основних засобів? – керівник – уповноважений статутом орган	+			
8	Чи перевіряють нарахування амортизації внутрішні аудитори чи інші відповідальні особи?	+			

9	Чи перевіряється відповідність даних реєстрів обліку основних засобів з даними Головної книги та ким: – головним бухгалтером; –заст. головного бухгалтера	+	+		Головний бухгалтер
10	Чи відображаються в обліку основні засоби на дату затвердження акту приймання-здавання (чи іншого прибуткового документу)?	+			

Джерело: розроблено автором.

Після проведення тесту внутрішнього контролю, можна сказати, що на підприємстві ведуться реєстри аналітичного обліку об'єктів основних засобів. Всі об'єкти основних засобів закріплені за матеріально-відповідальною особою з якою укладені договори про матеріальну відповідальність. При зміні матеріально-відповідальної особи проводиться інвентаризація основних засобів. Керівник підтверджує документи на придбання та списання основних засобів. Головним бухгалтером підприємства перевіряються відповідність даних реєстрів обліку основних засобів з даними Головної книги. Активи на підприємстві відображаються в обліку на дату затвердження акту приймання-передачі.

Оцінивши систему внутрішнього контролю на підприємстві, аудитор переходить до планування аудиту, кінцевим результатом якого є складання програми аудиту (табл.3.2).

Таблиця 3.2

Програма перевірки основних засобів

№	Перелік аудиторських процедур	Виконавець	Індекс робочого документу	Примітки
1	Перевірка наявності основних засобів котрі зберігаються на підприємстві чи у довірених осіб	Хімій Л.		
2	Перевірка правильності та повноти відображення в обліку основних засобів	Хімій Л.		
3	Перевірка санкціонування операцій з основними засобами	Хімій Л.		

4	Порівняння даних первинного обліку основних засобів з Головною книгою	Хімій Л.		
5	Перевірка правильності та повноти надходжень, обліку та вибуття основних засобів	Хімій Л.		
6	Перевірка правильності нарахування амортизації у відношенні : – термін корисного використання; – розрахунків сум амортизації; – спадкоємності облікової політики попередніх періодів.	Хімій Л.		
7	Перевірка даних первинного обліку зносу основних засобів з Головною книгою	Хімій Л.		

Джерело: розроблено автором.

Насамперед проводять аудит фактичної наявності основних засобів на підприємстві: шляхом інвентаризації активів, проте це у випадку невеликої їх кількості або документальною перевіркою при цьому вивчаються документи, що підтверджують надходження, вибуття та переміщення основних засобів. У першому випадку аудитор ознайомлюється з матеріалами попередніх інвентаризацій на предмет чи були виявлені помилки і яким чином вони виправлені, та при цьому особливу увагу звертає на правильність та достовірність відображення результатів у обліку[38].

У процесі проведення аудиту порівнюють дані аналітичного та синтетичного обліку основних засобів. Дане співставлення передбачає:

- порівняння залишків основних засобів в синтетичних і аналітичних регістрах;
- перевірку бухгалтерських записів на відповідність діючому законодавству, особливо що стосується їх руху (надходження, переміщення та вибуття), ремонту, модернізації та реконструкції;

- співставлення фактичних методів нарахування амортизації активів з даними наведеними в наказі про облікову політику та економічну ефективність їх використання;

- нарахування амортизації з обліком руху об'єктів; правильність віднесення сум зносу на витрати за видами діяльності [39].

Оскільки процес проведення аудиту основних засобів досить трудомісткий та передбачає опрацювання великої кількості документів та інформації, аудитор може використовувати вибіркове дослідження активів при прийнятому рівні аудиторського ризику.

Наступним кроком є проведення аудиту правильності формування первісної вартості основних засобів, що надійшли на підприємство, тобто необхідно визначити яким чином її було сформовано та перевірка операцій з їх руху. Надходження об'єктів основних засобів потрібно перевірити на предмет законності, доцільності і правильності відображення в бухгалтерському обліку. Обсяг потрібних проведених процедур аудитор, на основі своєї суб'єктивної класифікації операцій з активами на типові і нетипові, визначає самостійно, враховуючи повторюваність операцій, цілей створення і функціонування підприємства, системи оподаткування, тощо. [40].

Особливу увагу при аудиті основних засобів приділяють правильності і точності розрахунку амортизаційних відрахувань, які методи амортизації застосовуються на підприємстві, їх ефективність. При аудиті точності сум амортизаційних відрахувань аудитор здійснює перевірку правильності її нарахування за окремими об'єктами і в цілому розрахунок за звітний період.

Перевірці підлягають також операції зі списання основних засобів: через дослідження правильності оформлення вибуття об'єктів шляхом порівняння даних із первинними документами.

Вибуття активу у разі ліквідації аудитор перевіряє з точки зору обґрунтованості списання об'єкта, своєчасності та правильності проведення ліквідаційних дій, а також повноти оприбуткування матеріалів. При виявленні

винних осіб необхідно перевірити, чи вони компенсували шкоду за втрачені або пошкоджені основні засоби, і за якими цінами відбувалося відшкодування [22].

Під час перевірки аудитор також повинен переконатись, що в примітках для кожного класу основних засобів розкрита інформація стосовно: бази оцінки для визначення балансової вартості; методів амортизації; термінів експлуатації; сум накопиченої амортизації; включення накопичених збитків від зменшення корисності, на початок і кінець періоду; узгодження балансової вартості на початок і кінець звітного періоду.

В цілому проведення аудиту основних засобів передбачає перевірку їх збереження та технічний стан, законність та правильність документального оформлення всіх операцій, своєчасність нарахування амортизації та повноту включення її у витрати виробництва; достовірність відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій з надходження, переміщення і вибуття основних засобів.

На кінцевому етапі узагальнюють результати проведеної перевірки, готують висновки, формують пропозиції, складають аудиторський висновок, в якому вказують всі виявлені недоліки і порушення в обліку й звітності, та виділяють ті помилки і виправлення, що можуть вплинути на достовірність і правдивість звітності з посиланнями на нормативну базу. [42]

Отже, проведення аудиту основних засобів на підприємстві дозволяє підтвердити достовірність даних про активи та надати необхідні рекомендації стосовно ведення обліку.

3.2 Облік операцій, пов'язаних із основними засобами, що перебувають в експлуатації

В умовах ринкової економіки порядок визначення зношуваності основних засобів є одним із найважливіших елементів системи управління відтворенням їх майна. Від ступеня обґрунтованості порядку визначення основних засобів залежить ефективність усієї системи управління майном.

Бухгалтерський облік зносу й амортизації основних засобів пов'язаний з тим, що підприємство, придбавши основні засоби, очікує повернути авансовані в них грошові кошти. Ці кошти надходять у сумі виручки від реалізації продукції (послуг). Тому до ціни реалізації включають частину вартості основних засобів, які експлуатуються.

Процес перенесення вартості основних засобів на собівартість продукції чи послуг, що виготовляється, називається амортизацією. Амортизацію, як частину вартості активів, які експлуатують, розглядають так само, як і вартість таких статей як заробітна плата, комунальні послуги, а отже, відносять до витрат. Тому в бухгалтерському обліку термін «амортизація» розглядають як процес списання вартості необоротних активів протягом деякого періоду на витрати підприємства.

П(С)БО 7 «Основні засоби» [13] визначає амортизацію як систематичний розподіл вартості, що амортизується, необоротних активів протягом строку їх корисної експлуатації.

Строком корисної експлуатації активу є:

- або період часу, протягом якого підприємство передбачає використовувати його;
- або кількість одиниць продукції, яку підприємство планує отримати від його використання.

Термін корисної експлуатації окремого основного засобу підприємство визначає самостійно. При цьому, варто брати до уваги, його потужність або продуктивність, фізичний знос, який залежить від виробничих факторів (строку і умов експлуатації); моральний знос у зв'язку зміни попиту на товар, який виготовляють, правові обмеження, появу на ринку нових технологій, тощо. Тобто строк корисної експлуатації визначається залежно від корисності конкретного основного засобу для підприємства, він може бути коротший, ніж строк експлуатації, який зазначений у технічному паспорті активу.

При оцінка строку корисного використання потрібно враховувати досвід експлуатації подібних активів на підприємстві.

Під вартістю, що амортизується, розуміють собівартість активу за мінусом ліквідаційної вартості.

Ліквідаційна вартість – чиста сума, яку підприємство передбачає отримати в кінці строку корисної експлуатації активу за мінусом усіх витрат, пов'язаних з вибуттям. Тобто, що це сума від реалізації активу іншому покупцеві на дату, коли підприємству потрібно буде його продати.

Оскільки важко передбачити на підприємстві ліквідаційну вартість через кілька років, то її часто не визначають, а приймають рівною нулю.

Суму амортизації визначають шляхом застосування одного з методів нарахування. П(С)БО 7 [13] передбачено використання таких методів:

- прямолінійного списання;
- зменшення залишкової вартості;
- прискореного зменшення залишкової вартості;
- кумулятивного;
- виробничого.

Вибір методу амортизації кожного об'єкта (або групи однорідних об'єктів) основних засобів підприємство здійснює самостійно, враховуючи, за яким обраний метод найкраще розподіляв би вартість активу відповідно до очікуваного способу отримання доходу від його використання.

На ПП «Сміжак» нарахування амортизації основних засобів здійснюють прямолінійним методом.

Різниця між первісною (відновною) вартістю активу і сумою амортизації визначає залишкову вартість об'єкта основних засобів. Саме залишкову вартість активу включають до валюти балансу, її часто називають балансовою.

Амортизацію нараховують щомісячно. Для цього розмір річних сум амортизаційних відрахувань, розрахованих за методами прямолінійного списання, зменшення залишкової вартості, прискореного зменшення залишкової вартості та кумулятивним методом ділять на 12 місяців.

Починати нараховувати амортизацію потрібно з наступного після місяця, в якому основний засіб став придатний до використання. Нарахування амортизації припиняють, починаючи з наступного за місяцем його вибуття.

Бухгалтерські записи з нарахування амортизації є такими:

1) віднесення витрат на амортизацію до певної статті витрат відповідно до сфери використання основного засобу (у разі застосування тільки рахунків класу 9):

Дебет 23 «Виробництво»

Дебет 91 «Загальновиробничі витрати»

Дебет 92 «Адміністративні витрати»

Дебет 93 «Витрати на збут»

Дебет 94 «Інші витрати операційної діяльності»

Дебет 97 «Інші витрати»

Кредит 131 «Знос основних засобів»

2) включення витрат на амортизацію до вартості певного необоротного активу.

Наприклад, нарахування амортизації на основний засіб, який використовується у ході виконання робіт, пов'язаних з капітальними інвестиціями:

Дебет 15 «Капітальні інвестиції»

Кредит 131 «Знос основних засобів»

При застосуванні рахунків класу 8 запис з нарахування амортизації матиме вигляд:

Дебет 831 «Амортизація основних засобів»

Кредит 131 «Знос основних засобів»

Дебет 23 «Виробництво»

Дебет 91 «Загальновиробничі витрати»

Дебет 92 «Адміністративні витрати»

Дебет 93 «Витрати на збут»

Дебет 94 «Інші витрати операційної діяльності»

Дебет 97 «Інші витрати»

Дебет 831 «Амортизація основних засобів»

Після того, як основні засоби надійшли на підприємство та введені в експлуатацію очікуються витрати, що пов'язані з їх експлуатацією і поліпшенням. Від того, як ці витрати вплинуть на майбутні економічні вигоди, що очікує підприємство від використання даних основних засобів, буде залежати, чи визнавати їх як витрати звітного періоду, чи капіталізувати, тобто включити до збільшення вартості активу. Якщо понесені витрати спрямовані на відновлення активу і при цьому не очікується зростання економічних вигод від використання такого основного засобу, то, незалежно від суми цих витрат, вони включаються до витрат підприємства на момент їх виникнення (витрат періоду).

У іншому випадку, якщо в результаті подальших витрат, що пов'язані з основним засобом, передбачається зростання економічних вигод від його використання, то ця сума збільшує балансову вартість даного об'єкту. Такими витратами є витрати на модернізацію, модифікацію, реконструкцію, впровадження нових технологічних процесів, в результаті здійснення яких продовжується строк експлуатації, збільшується виробнича потужність, покращується якість продукції, зменшуються операційні витрати, пов'язані з обслуговуванням обладнання, тощо.

Слід зауважити, що згідно із Податковим кодексом України від 02.12.2010 р. № 2755-VI [14] зі змінами та доповненнями (надалі Податковий кодекс) витрати, пов'язані з ремонтом та поліпшенням основних засобів, включають до складу витрат підприємства у розмірі, що не перевищує 10 % від сукупної балансової вартості всіх груп основних засобів на початок такого звітного періоду. Витрати, що перевищують зазначену суму, збільшують первісну вартість основних засобів.

Отже, між податковим законодавством і Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку існує суттєва відмінність. Якщо згідно із ПКУ в основу визнання витрат на поліпшення основних засобів покладено вартісне обмеження,

то згідно з П(С)БО 7 «Основні засоби» – вплив результату витрат на майбутні економічні вигоди не залежить від величини цих витрат.

Водночас п. 14 П(С)БО 7 «Основні засоби» [13] з метою уніфікації вимог податкового та бухгалтерського законодавства передбачено, що первісна (переоцінена) вартість основних засобів може бути збільшена на суму витрат, пов'язаних з поліпшенням та ремонтом об'єкта, визначену у порядку, встановленому податковим законодавством.

Розглянемо на прикладі відображення в обліку витрат на поліпшення основних засобів на ПП «Сміжак».

Витрати підприємства на ремонт службового легкового автомобіля становили 9000 грн., з них 5000 грн. – вартість заміни карбюраторного двигуна на дизельний, що дозволить використовувати дешевше паливо, а отже, зменшити витрати на обслуговування автомобіля, 4000 грн. – вартість заміни кузова. Отже, заміна двигуна сприятиме збільшенню майбутніх вигод від його використання, заміна кузова спрямована на поліпшення технічного стану автомобіля, рівень надходжень економічних вигод залишиться на початково визначеному.

В обліку такі операції слід відобразити (табл.3.3)

Таблиця 3.3

Відображення в обліку операцій з на поліпшення основних засобів

№ п.п.	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	Оприбутковано кузов, двигун	207	631	9000
2	Одночасно на суму ПДВ (при наявності податкової накладної)	641	631	1800
3	Списано на адміністративні витрати вартість ремонту кузова	92	207	4000
4	Відображено витрати на ремонт двигуна	152	207	5000
5	Включення витрат на заміну двигуна до балансової вартості автомобіля	105	152	5000

Джерело: розроблено автором.

На дату річного балансу підприємство має оцінювати, чи існують ознаки можливого зменшення корисності активів. Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про зменшення корисності активів та її розкриття у фінансовій звітності визначає ПСБО 28 «Зменшення корисності активів» [27]. Оцінка наявності цих ознак здійснюється з метою приведення балансової вартості основних засобів у відповідність з очікуваною сумою відшкодування таких основних засобів, виходячи з очікуваних обсягів майбутніх грошових потоків, які може забезпечити використання основних засобів.

Про зменшення корисності об'єкта основних засобів можуть свідчити, зокрема, такі ознаки:

– внутрішні

1. Застаріння або фізичне пошкодження активу.
2. Суттєва зміна способу використання активу протягом звітного періоду або такі очікуванні зміни в наступному звітному періоді, які негативно впливатимуть на діяльність підприємства.

3. Плани щодо припинення діяльності підприємства.

4. Плани щодо технічного переоснащення підприємства.

5. Явне зменшення економічної ефективності активу.

6. Інші внутрішні свідчення погіршення економічної ефективності активу.

– зовнішні

1. Значне зниження ринкової вартості активу протягом звітного періоду.
2. Негативні зміни технологічного, ринкового, економічного або правового середовища функціонування підприємства.

3. Збільшення ринкової ставки відсотка або інших ринкових ставок доходу від інвестицій, яка може вплинути на ставку дисконту і суттєво зменшити суму очікуваного відшкодування активу.

4. Перевищення балансової вартості чистих активів над їх ринковою вартістю.

За наявності ознак зменшення корисності активів підприємство визначає суму його очікуваного відшкодування.

Незалежно від того чи є ознаки зменшення корисності основних засобів, підприємство визначає на дату річного балансу суму очікуваного відшкодування об'єктів основних засобів з невизначеним строком корисного використання і об'єктів, що не використовуються на дату річного балансу.

Втрати від зменшення корисності об'єкта основних засобів включаються до складу інших витрат звітного періоду та одночасно збільшується сума накопиченої амортизації активу.

Якщо на дату річного балансу ознаки зменшення корисності об'єкта основних засобів перестали існувати, то підприємство визначає і відображає вигоди від відновлення його корисності.

Про відновлення корисності основних засобів можуть свідчити, зокрема, такі ознаки:

- суттєве збільшення ринкової вартості активів протягом звітного періоду;
- суттєві позитивні зміни в технологічному, ринковому, економічному або правовому середовищі, у якому діє підприємство, що відбулися протягом звітного періоду;
- суттєві зміни активу та/або способу його використання протягом звітного періоду або такі очікувані зміни в наступному періоді, які позитивно вплинуть на діяльність підприємства;
- інші свідчення того, що ефективність використання активів є або буде кращою, ніж очікувалось;

Сума вигод від відновлення корисності об'єкта основних засобів відображається визнанням доходу з одночасним зменшенням суми накопиченої амортизації об'єкта основних засобів.

3.3 Аналіз наявності та шляхи вдосконалення обліку, аналізу та аудиту основних засобів

За останні роки збільшилось значення речових факторів виробництва – основних засобів. Однак існує проблема їх збереження, переоснащення для подальшої роботи на підприємстві. Збільшення обсягу виробництва відбувається

завдяки ефективному використанню основних засобів. Отже, проблема ефективності виходить на перший план у процесі вивчення і дослідження роботи підприємств. Від вирішення цієї проблеми залежить фінансовий стан підприємства і його конкурентоспроможність на ринку. Виявлення методів і напрямів підвищення ефективності використання основних засобів, що забезпечують зниження витрат виробництва і зростання продуктивності праці, дозволяє зробити грамотний аналіз основних засобів.

Дослідження проблематики, що пов'язана з методологією аналізу основних засобів, займалися багато вчених-економістів. В роботах авторів часто зустрічаються багатоваріантні пропозиції щодо вирішення даної проблеми, що зумовлює мету дослідження: удосконалення методики формування інформаційної бази аналітичного забезпечення основних засобів та відображення інформації про них в системі фінансової звітності та подальшого вирішення таких питань:

- дослідити поняття основних засобів і визначити їх склад як об'єкта обліку;
- критично проаналізувати діючу методику обліку основних засобів;
- розкрити порядок відображення інформації про основні засоби у фінансовій звітності;
- провести аналіз ефективності використання основних засобів на підприємстві.

Необхідною передумовою удосконалення формування, використання та відтворення основних засобів підприємства є проведення аналізу їх сучасного стану та ефективності використання. Інформаційною основою аналітичної роботи є матеріали фінансового обліку (облікові реєстри з рахунків основних засобів, форми звітності: ф.1 «Баланс» (Додаток В), ф.2 «Звіт про фінансові результати», матеріали обліку об'єктів основних засобів (технічна документація, первинні документи), матеріали дослідження ринкових цін. Аналіз стану та ефективності використання основних засобів включає декілька етапів (рис.3.1).

Аналіз основних засобів починають із визначення забезпечення ними підприємства. Для цього необхідно з'ясувати, чи достатньо у підприємства об'єктів основних засобів, яка їх динаміка, склад, структура і якісний стан.

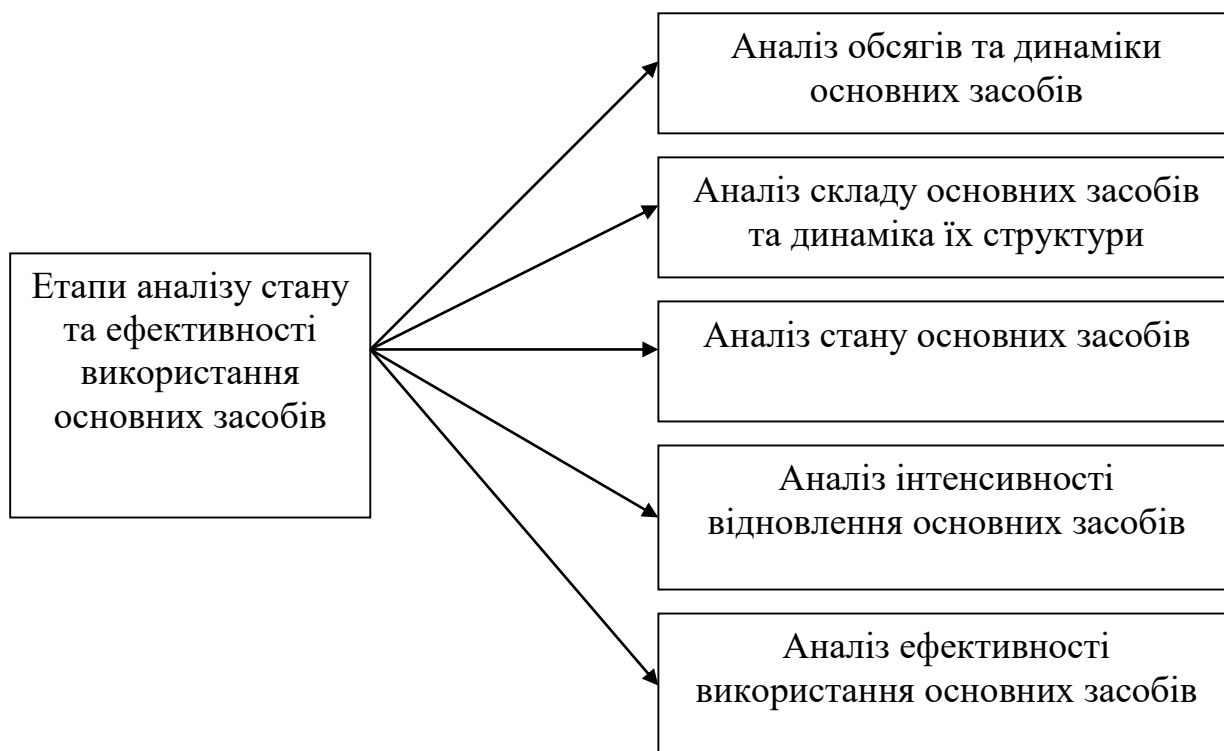


Рис 3.1 Етапи аналізу стану та ефективності використання основних засобів

Джерело: розроблено автором на основі джерела [43]

У процесі аналізу основних засобів досліджують їх видовий склад, структуру та структурні зрушення. Здійснюючи аналіз, слід зважати на те, що основні засоби є неоднорідними, кожний з конкретних об'єктів виконує свою функцію і має цільове використання. Це зумовлює необхідність класифікування основних засобів. Для класифікації використовуються дані звітності, синтетичного та аналітичного обліку про групування засобів за їх призначенням, які дають можливість характеризувати склад і структуру основних засобів на певну дату і на певний період (початок і кінець року) та їх зміни.

Проаналізуємо зміни у складі та структурі основних засобів ПП «Сміжак» за їх видами (табл.3.4).

Як видно із таблиці 3.4 найбільшу частку в структурі нематеріальних активів як на початок, так і на кінець звітного періоду становили будівлі, споруди та передавальні пристрої (75,4% на початок та 74,9,3% на кінець звітного

періоду). Це відповідає специфіці діяльності закладу такого типу, де важливе значення має створення сприятливих умов для продажу товарів. Успішному виконанню цієї функції сприяє також наявність обладнання, питома вага якого становить 16,4 – 17,0% та інструментів, приладів, інвентарю (меблів), питома вага яких не змінювалася та становить 8,2%.

Таблиця 3.4

Склад та структура основних засобів ПП «Сміжак»

Показник	На початок звітної періоду		На кінець звітної періоду		Відхилення (+ , -)	
	вартість, тис. грн.	структура, %	вартість, тис. грн.	структура, %	вартість, тис. грн.	структура, %
Земельні ділянки	-	-	-	-	-	-
Будівлі, споруди та передавальні пристрої	535,4	75,4	535,4	74,9	-	- 0,5
Машини та обладнання	116,3	16,4	121,3	17,0	5,0	0,6
Транспортні засоби	-	-	-	-	-	-
Інструменти, прилади, інвентар (меблі)	58,3	8,2	58,3	8,2	-	-
Тварини	-	-	-	-	-	-
Багаторічні насадження	-	-	-	-	-	-
Інші основні засоби	-	-	-	-	-	-
Разом основних засобів	710,0	100	715,0	100	5,0	-
Знос основних засобів	133,0	-	142,0	-	9,0	-
Коефіцієнт зносу	0,19	-	0,20	-	-	0,01

Джерело: розроблено автором.

У процесі аналізу динаміки основних засобів оцінюють зміну їх загального обсягу та вартості окремих груп основних засобів на кінець звітного періоду порівняно з його початком, визначають темпи їх зростання чи приросту.

Проаналізуємо обсяг та динаміку основних засобів в ПП «Сміжак» (табл.3.5).

Таблиця 3.5

Обсяг та динаміка основних засобів ПП «Сміжак»

Показник	На початок звітного періоду	На кінець звітного періоду	Відхилення (+ , -)	
			абсолютне	відносне, %
Земельні ділянки	-	-	-	-
Будівлі, споруди та передавальні пристрої	535,4	535,4	-	-
Машини та обладнання	116,3	121,3	5,0	4,3
Транспортні засоби	-	-	-	-
Інструменти, прилади, інвентар (меблі)	58,3	58,3	-	-
Тварини	-	-	-	-
Багаторічні насадження	-	-	-	-
Інші основні засоби	-	-	-	-
Разом основних засобів	710,0	715,0	5,0	0,7
Активи підприємства, разом, грн.	1230,0	1242,0	12,0	0,9
Частка основних засобів в активах підприємства, %	57,7	57,6	- 0,1	-

Джерело: розроблено автором.

З даних таблиці 3.5 видно, що частка основних засобів у загальній вартості активів велика. Вона становила на кінець звітного періоду 57,6%. Загальна вартість основних засобів підприємства на кінець звітного періоду становила 717 тис. грн., що на 0,7% більше, ніж на початок цього періоду.

Ефективність використання основних засобів багатоаспектна. Розрізняють економічну, екологічну і соціальну ефективність використання основних засобів.

На практиці здебільшого зіставляють темпи приросту вартості основних засобів за певний період часу з темпами приросту основних показників фінансових результатів діяльності підприємства та похідних від них показників фондівіддачі, продуктивності праці, рентабельності продукції з огляду на те, що саме в них знаходиться своє відображення кінцевий економічний ефект використання основних засобів.

Проведемо аналіз ефективності використання основних засобів ПП «Сміжак» за наведеною в табл. 3.6 системою показників.

Таблиця 3.6

**Динаміка показників ефективності використання основних засобів ПП
«Сміжак»**

Показник	Поперед- ній рік	Звітний рік	Відхилення (+ , –)	
			абсолютне	відносне, %
1. Середньорічна вартість основних засобів, тис. грн.	710,0	715,0	+ 7	+ 0,7
2. Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), тис. грн.	1850,0	2340,0	+ 490,0	+ 26,5
3. Чистий прибуток, тис. грн.	86,0	122,0	+ 36,0	+ 41,9
4. Коефіцієнт виробничої віддачі (фондовіддачі) основних засобів, грн / грн (ряд 2 : ряд 1)	2,6	3,3	+ 0,7	—
5. Коефіцієнт виробничої місткості основних засобів (фондомісткість), грн / грн (ряд 1 : ряд 2)	0,4	0,3	—	—
6. Чиста рентабельність основної діяльності (ряд 3 : ряд. 2)	0,04	0,05	+ 0,01	—

Джерело: розроблено автором.

Аналіз наведених в табл. 3.6 показників свідчить про те, що темпи приросту основних показників фінансових результатів діяльності ПП «Сміжак» перевищують темпи приросту вартості основних засобів, зокрема, на 25,8% (26,5

– 0,7 %) перевищують темпи приросту чистого доходу (виручки) від реалізації продукції, на 41,2 % (41,9 – 0,7 %) – темпи приросту чистого прибутку. На 1 коп./грн. зросла чиста рентабельність основної діяльності і поліпшились відповідні показники ефективності використання основних засобів, на 0,7 грн. зріс коефіцієнт виробничої віддачі (фондовіддачі), не також зріс коефіцієнт виробничої місткості (фондомісткості) на 0,1 грн. Все це свідчить про зростання ефективності використання основних засобів на підприємстві.

Вивчення ведення обліку основних засобів на ПП «Сміжак» вказує, на те що облік активів в останній час дещо ускладнився, та існує ряд проблем, які негативно впливають на процес управління виробництвом, знижуючи ефективність використання основних засобів. До таких проблем можна віднести: різні підходи до визначення сутності основних засобів у фінансовому обліку й системі оподаткування; проблема інформаційного забезпечення управління матеріально-технічною базою, проблема оцінки основних засобів; проблеми стосовно підвищення інформативності первинних документів з обліку основних засобів.

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

Так, відповідно до норм П(С)БО 7 «Основні засоби» підприємства можуть використовувати два види оцінки вартості основного засобу: по історичній собівартості і справедливій вартості [13].

Оцінка основних засобів по історичній собівартості ефективна та доцільна при проведенні аналізу фінансового стану, тобто сприяє правильній оцінці фінансового результату (прибуток чи збиток). Даний спосіб оцінки особливо потрібний адміністрації, власникам підприємства і фінансовим аналітикам. Однак цьому способу оцінки притаманні також деякі недоліки, які при певних умовах можуть стати суттєвими. Цінність основних засобів з часом змінюється. Навіть якщо ціни залишаються без змін, потенціал активів зменшується, оскільки скорочується термін їхньої експлуатації, та основні засоби морально і фізично застарівають.

При формуванні первісної вартості основних засобів враховують витрати, що здійснюються для приведення основного засобу до стану, придатного для подальшого використання. Склад таких витрат залежить від того, яким шляхом основні засоби надходять на підприємство. Усі витрати, що підприємство здійснює при надходженні основних засобів, відображаються на відповідних рахунках бухгалтерського обліку [44].

Однак, варто зазначити, що якщо не можливе застосування фактичної собівартості, то повинна використовуватися справедлива вартість, наприклад, при оприбуткуванні внесків основних засобів у статутний капітал, вартість яких вимагає визначення.

Оцінку основних засобів за справедливою вартістю варто також використовувати при аналізі платоспроможності підприємства. Вона сприяє можливості відносно точно показати майновий стан, але, одночасно, спотворює фінансовий результат підприємства.

Відповідність як першої, так і другої оцінки реального стану справ завжди є відносною – уточнюючи один показник бухгалтерської звітності, вони автоматично спотворюють інший.

Порядок визначення ліквідаційної вартості основних засобів залишається одним з проблемних питань через складність оцінки активів у майбутньому.

Облік основних засобів на підприємствах складається з таких етапів [45]: введення в експлуатацію об'єктів основних засобів; поліпшення та ремонту активів; переведення основних засобів до необоротних активів і груп вибуття при реалізації; ліквідації об'єктів основних засобів; нарахування амортизації (зносу) основних засобів.

Синтетичний та аналітичний облік основних засобів в основному відповідає вимогам, але система бухгалтерського обліку потребує певного удосконалення.

Так, на підставі проведених досліджень, були виявлені такі недоліки:

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

- на підприємствах часто не використовується рахунок 286 для переведення основних засобів до необоротних активів і груп вибуття при реалізації;
- внутрішнє переміщення об'єктів не завжди оформлюється Актом приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів тощо;
- використовуються документи для обліку основних засобів, які більшість підприємств використовує для обліку запасів;
- на підприємствах часто використовуються недоцільні методи розрахунку амортизації.

Основними шляхами удосконалення організації обліку основних засобів є раціоналізація як кожної форми документів і реєстрів обліку, так і методів, і способів збирання, обробки і узагальнення облікової інформації, адаптованих до сучасних умов.

Організація обліку основних засобів на підприємстві повинна бути цілісною, єдиною системою взаємопов'язаних способів і методів обліку, які охоплюють увесь комплекс облікових процедур з виявлення, вимірювання, накопичення, реєстрації, узагальнення, зберігання та передачі інформації, тому основними шляхами її удосконалення є:

- підбір відповідної облікової інформації, яка забезпечить виконання завдань, поставлених перед обліком основних засобів;
- розроблення та використання удосконалених форм носіїв даних обліку, найбільш пристосованих до структури, змісту та характеру інформації;
- розробка та впровадження ефективних схем документообороту, що дозволять із найменшими затратами матеріальних, трудових та фінансових ресурсів забезпечити вчасно виконання поставлених завдань;
- запровадження ефективної технології вирішення завдань обліку, що забезпечить досконале функціонування облікового механізму.

Організація та методика проведення аудиторської перевірки основних засобів вітчизняними аудиторами є недосконалою, в результаті чого не відображається повнота та взаємозв'язок між етапами її проведення.

На основі проведеного дослідження наведено власні заходи удосконалення етапів аудиту основних засобів:

1. Виявлення фактичної наявності основних засобів: проведення перевірки періодичності проведення інвентаризації активів та встановлення правильності оформлення результатів інвентаризації. Якщо при інвентаризації виявлені невраховані об'єкти основних засобів, то вони мають бути оприбутковані на дату її проведення за справедливою вартістю або дооцінені, якщо вони амортизовані на нуль. На даному етапі також доцільно перевірити правильність та достовірність заповнення первинної документації щодо руху основних засобів.

2. Перевірка інформації стосовно основних засобів, що наведена в Наказі про облікову політику. Облікову політику підприємства трактують як метод регулювання особливостей відображення господарських операцій в процесі його діяльності. Положення облікової політики в частині основних засобів формується на підставі сукупності принципів і правил, вибір яких потребує певного підходу з метою максимальної оптимізації облікового процесу: аудит висвітлення критеріїв визнання та оцінки основних засобів в обліковій політиці підприємства; перевірка встановлення термінів експлуатації активів в обліковій політиці та відповідність їх нормам законодавства; перевірка застосування методів нарахування амортизації за окремими групами основних засобів; контроль організації та ведення аналітичного обліку основних засобів.

3. Встановлення відповідності даних, наведених в фінансовій звітності, даним аналітичного та синтетичного обліку основних засобів: контроль належної організації синтетичного та аналітичного обліку активів в бухгалтерії підприємства та за центрами відповідальності; перевірка наведення у звітності основних засобів за їх видами і групами та відповідність даним синтетичного та аналітичного обліку; оцінка та перевірка правильності відображення у звітності суми амортизаційних відрахувань та їх відповідність даним обліку основних засобів.

4. Аудит операцій по надходженню основних засобів: встановлення джерел надходження основних засобів; перевірка чи правильно оформленні придбані

основні засоби; перевірка нарахування сум ПДВ при придбанні (надходженні) активів; встановлення відповідності використання форм первинних документів.

5. Аудит амортизації основних засобів: перевірка відповідності застосування методів амортизації, які використовуються на підприємстві та правильності її нарахування і відображення в обліку.

Для встановлення достовірності даних, на цьому етапі, застосовують наступні аудиторські процедури:

- перевіряють наявність первинних документів стосовно надходження основних засобів і відображення терміну їх експлуатації;
- встановлюють чи достовірно визначено дати початку та закінчення нарахування амортизації ;
- перевіряють методику нарахування амортизації протягом періоду корисного використання;
- перевіряють правильність розрахунків щодо нарахування амортизації в бухгалтерських документах;
- перевіряють відображення нарахованих сум амортизації на рахунках бухгалтерського обліку.

6. Перевірка вибуття основних засобів: перевіряється ведення бухгалтерського обліку й оподаткування операцій що пов'язані з продажем основних засобів; контроль обліку операцій стосовно безоплатної передачі основних засобів; передачі основних засобів як внесок до статутного капіталу іншого підприємства; по списанню основних засобів положенням нормативних актів.

Якість проведення аудиту основних засобів тісно взаємопов'язана з методикою аудиту.

Проведення якісного аудиту основних засобів залежить від методики проведення аудиту. При формування методики аудиту об'єктів основних засобів необхідно враховувати специфіку діяльності кожного підприємства, та розробляти план і програму перевірки з урахуванням обсягів, кількості та якості

наданої інформації. Тобто, що чим вища якість інформації наданої для перевірки, її достовірність, тим буде вищою якість проведеного аудиту.

Одним з важливих критеріїв якості аудиторських послуг є довіра з боку користувачів аудиторської інформації, зокрема ставлення до професійної думки аудитора. Якістю бухгалтерського обліку виступає корисність бухгалтерської інформації для зацікавлених внутрішніх та зовнішніх користувачів. Рівень корисності бухгалтерської інформації залежить від налагодженості системи внутрішнього контролю на підприємстві, а рівень довіри до професійної думки аудитора – від ефективності системи контролю якості аудиту. Чим ефективніше налагоджена система внутрішнього контролю, тим більшою є вірогідність одержання якісних аудиторських послуг.

Висновки до розділу 3

В результаті написання другого розділу бакалаврської роботи прийшли до таких висновків.

Аудит основних засобів є невід'ємною частиною загального аудиту підприємства, оскільки основні засоби, зазвичай, займають більшу частку в майні підприємства, ніж інші необоротні активи.

Проведення аудиту основних засобів на підприємстві дозволяє підтвердити достовірність даних про активи та надати необхідні рекомендації стосовно ведення обліку.

Бухгалтерський облік зносу й амортизації основних засобів пов'язаний з тим, що підприємство, придбавши основні засоби, очікує повернути авансовані в них грошові кошти. Ці кошти надходять у сумі виручки від реалізації продукції (послуг). Тому до ціни реалізації включають частину вартості основних засобів, які експлуатуються.

Процес перенесення вартості основних засобів на собівартість продукції чи послуг, що виготовляється, називається амортизацією.

Після того, як основні засоби надійшли на підприємство та введені в експлуатацію очікуються витрати, що пов'язані з їх експлуатацією і поліпшенням.

Від того, як вплинуть зазначені витрати на майбутні економічні вигоди, очікувані від використання даних необоротних матеріальних засобів, буде залежати, чи визнати їх як витрати звітного періоду, чи капіталізувати, тобто включити до балансової вартості активу.

На дату річного балансу підприємство має оцінювати, чи існують ознаки можливого зменшення корисності активів. Оцінка наявності цих ознак здійснюється з метою приведення балансової вартості основних засобів у відповідність з очікуваною сумою відшкодування таких основних засобів, виходячи з очікуваних обсягів майбутніх грошових потоків, які може забезпечити використання основних засобів.

Виявлення методів і напрямів підвищення ефективності використання основних засобів, що забезпечують зниження витрат виробництва і зростання продуктивності праці, дозволяє зробити грамотний аналіз основних засобів.

ВИСНОВКИ

В бакалаврській роботі досліджено теоретико-методичні та організаційно-практичні аспекти обліку, аудиту та аналізу основних засобів. Узагальнюючи результати проведених досліджень можна зробити наступні висновки та викласти такі пропозиції.

ПП «Сміжак» займається роздрібною торгівлею продуктами харчування.

У сучасних умовах діяльності підприємств все активніше використовуються такі довгострокові економічні ресурси, як основні засоби, це пов'язано з їх здатністю приносити значні прибутки за умов ефективного використання.

Основні положення відносно організації бухгалтерського обліку основних засобів закладені в П(С)БО 7 «Основні засоби», затвердженому наказом Міністерства фінансів України від 27 квітня 2000 р. № 92. Відповідно до П(С)БО 7, основні засоби – матеріальні активи, які підприємство/установа утримує для 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).

Для чіткого обліку основних засобів необхідно насамперед їх правильно класифікувати. Класифікація основних засобів – угруповання основних засобів по тих або інших ознаках.

З урахуванням натурально-речових ознак і виконуваних функцій у процесі виробництва основні засоби кожного підприємства поділяються на різні групи і підгрупи.

Правильна класифікація основних засобів є необхідною умовою достовірного їх відображення в обліку, контролі та є основою для нарахування амортизації.

Основні засоби визнають, тобто відображають у балансі підприємства, якщо вони відповідають загальним критеріям визнання активів:

- існує ймовірність того, що підприємство одержить в майбутньому економічні вигоди від використання цього активу;
- його оцінка може бути достовірно визначена.

Придбані (створені) основні засоби зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю.

Обов'язковою підставою відображення в бухгалтерському обліку будь-якого об'єкта основних засобів на підприємстві слугують правильно оформлені первинні документи.

В бухгалтерському обліку рух основних засобів відображається на рахунку 10 «Основні засоби», по дебету якого відображається придбання, отримання активів, а по кредиту – вибуття (внаслідок продажу, безоплатної передачі чи невідповідності критеріям активу).

В умовах ринкової економіки порядок визначення зношуваності основних засобів є одним із найважливіших елементів системи управління відтворенням їх майна. Від ступеня обґрунтованості порядку визначення основних засобів залежить ефективність усієї системи управління майном.

Амортизація основних засобів – процес перенесення вартості основних засобів на собівартість продукції чи послуг, що виготовляється.

Нарахування амортизації об'єкта основних засобів здійснюється протягом строку його корисного використання, який встановлюється підприємством при визнанні цього об'єкта активом (при зарахуванні на баланс).

На дату річного балансу підприємство має оцінювати, чи існують ознаки можливого зменшення корисності об'єкта основних засобів. Оцінка наявності цих ознак здійснюється з метою приведення балансової вартості основних засобів у відповідність з очікуваною сумою відшкодування таких активів, виходячи з очікуваних обсягів майбутніх грошових потоків, які може забезпечити використання основних засобів.

Якщо на дату річного балансу ознаки зменшення корисності об'єкта основних засобів перестали існувати, то підприємство визначає і відображає вигоди від відновлення його корисності.

Після надходження основних засобів на підприємство очікуються витрати, пов'язані з їх експлуатацією і поліпшенням.

Від того, як вплинуть зазначені витрати на майбутні економічні вигоди, очікувані від використання даних необоротних матеріальних засобів, буде залежати, чи визнати їх як витрати звітного періоду, чи капіталізувати, тобто включити до балансової вартості активу.

Метою проведення аудиту основних засобів є підтвердження достовірності даних первинного обліку щодо основних засобів, а також своєчасності і повноти відображення первинних даних в зведених документах і облікових регістрах; правильності ведення бухгалтерського обліку основних засобів і його відповідності прийнятій на підприємстві обліковій політиці; достовірності інформації щодо основних засобів, наведеної в фінансовій звітності ПП «Сміжак».

Необхідною передумовою удосконалення формування, використання та відтворення основних засобів підприємства є проведення аналізу їх сучасного стану та ефективності використання.

Для аналізу ефективності використання основних засобів на підприємстві доцільно використовувати детермінований факторний аналіз, бо дає можливість забезпечити якість результатів аналізу та розкрити вплив різних факторів і чинників на результативний показник.