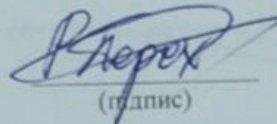


МІНІСТЕРСТВО ФІНАНСІВ УКРАЇНИ
ДЕРЖАВНИЙ ПОДАТКОВИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Факультет податкової справи, обліку та аудиту
Кафедра фіскального адміністрування

ВИПУСКНА КВАЛІФІКАЦІЙНА (ДИПЛОМНА) РОБОТА
на тему: «Консультавання обліку та оподаткування операцій з основними засобами»

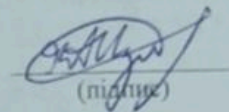
Здобувача вищої освіти II курсу,
групи ОМП-21-1,
спеціальності 071 «Облік і
оподаткування»,
ОПП «Податкове консультування»



(підпис)

Перехожук
Ростислав
Сергійович

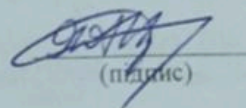
Науковий керівник



(підпис)

Ізмайлов
Ярослав
Олексійович,
д.е.н., професор

Керівник освітньо-професійної
програми

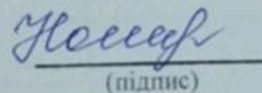


(підпис)

Ізмайлов
Ярослав
Олексійович,
д.е.н., професор

Допущено до захисту за рішенням кафедри фіскального адміністрування
протокол від «20» 01 2023 № 10

Завідувач кафедри
фіскального адміністрування



(підпис)

Іванишина О.С.,
к.е.н., доцент

Ірпінь – 2023

Реєстрація № 17 20.01.2023

(дата)

[Signature]
(підпис відповідальної особи)

Результати перевірки

до захисту
(до захисту, на доопрацювання)

20.01.23р.
(дата)

(підпис)

Результат захисту

"добре" - 1/48/с
(оцінка)

03.02.23р.
(дата)

(підпис)

Голова комісії:

[Signature]
(підпис)

Романов І.Л.
(ініціали, прізвище)

Члени комісії:

[Signature]
(підпис)

Іванишина О.С.
(ініціали, прізвище)

[Signature]
(підпис)

Ізмайлов Я.О.
(ініціали, прізвище)

[Signature]
(підпис)

Панура Ю.В.
(ініціали, прізвище)

Секретар комісії:

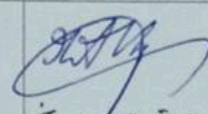
[Signature]
(підпис)

Яруш М.В.
(ініціали, прізвище)

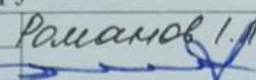
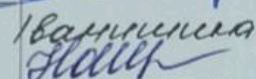
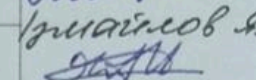
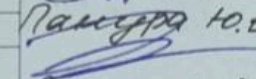
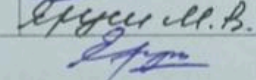
БЛАНК ОЦІНЮВАННЯ ВИПУСКНОЇ РОБОТИ

Об'єкти контролю	Діапазон оцінки в балах	Фактична кількість балів	Примітки	Дата, П.І.П.: керівника, голови комісії, членів комісії, секретаря, (підписи)
------------------	-------------------------	--------------------------	----------	---

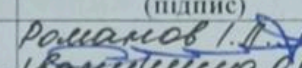
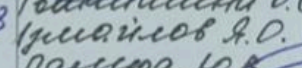
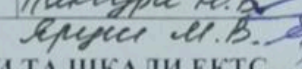
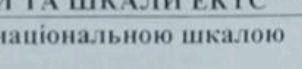
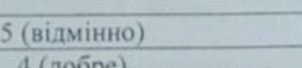
ОЦІНЮВАННЯ ДИПЛОМНОЇ РОБОТИ КЕРІВНИКОМ ТА РЕЦЕНЗЕНТОМ

1.Зміст випускної роботи (якість теоретичного матеріалу, його зв'язок з практичним, вміння представляти матеріал в логічній послідовності, наявність висновків та пропозицій)	від 0 до 30	18		 Романов І.П.
2.Дотримання вимог щодо оформлення	від 0 до 10	10		
3.Вчасне виконання роботи на всіх етапах у встановлені кафедрою терміни	від 0 до 5	5		
4. Рецензент	від 0 до 5	5		
РАЗОМ БАЛІВ*	від 0 до 50	38		

ОЦІНЮВАННЯ ДИПЛОМНОЇ РОБОТИ КОМІСІЄЮ ПО ЗАХИСТУ

1.Доповідь	від 0 до 10	9		 Романов І.П.  Іванішина О.С.  Романов І.П.  Пансуре Н.В.  Крути М.В.
2. Роздатковий матеріал	від 0 до 5	4		
3. Знання теоретичного та практичного матеріалу, вміння відповідати на запитання	від 0 до 25	23		
5. Апробація (участь у конференціях)	від 0 до 10	9		
РАЗОМ БАЛІВ	від 0 до 50	40		
ЗАГАЛЬНА КІЛЬКІСТЬ БАЛІВ	від 0 до 100	78		

ПЕРЕВЕДЕННЯ ОЦІНКИ ЗА 100-БАЛЬНОЮ ШКАЛОЮ ДО НАЦІОНАЛЬНОЇ ШКАЛИ ТА ШКАЛИ ЕКТС

Оцінка за 100-бальною шкалою	Оцінка за шкалою ЕКТС	Оцінка за національною шкалою	Дата	П.І.П.: голови, членів комісії, секретаря, (підпис)
78	C	4 (добре)	03.02.2023	 Романов І.П.  Іванішина О.С.  Романов І.П.  Пансуре Н.В.  Крути М.В.

ПРАВИЛА ПЕРЕВЕДЕННЯ ОЦІНОК ДО НАЦІОНАЛЬНОЇ ШКАЛИ ТА ШКАЛИ ЕКТС

Оцінка за 100-бальною шкалою	Оцінка за шкалою ECTS	Оцінка за національною шкалою
90-100	A	5 (відмінно)
80-89	B	4 (добре)
70-79	C	3 (задовільно)
60-69	D	
50-59	E	
35-49	FX	2 (незадовільно)

**МІНІСТЕРСТВО ФІНАНСІВ УКРАЇНИ
ДЕРЖАВНИЙ ПОДАТКОВИЙ УНІВЕРСИТЕТ**

Факультет податкової справи, обліку та аудиту
Кафедра фіскального адміністрування
Спеціальність 071 «Податкове консультування»

Затверджую

В.о. завідувача кафедри

Несен Іванишина О.С.

« *29* » *10* 202*1*

**Завдання на випускню кваліфікаційну (дипломну) роботу
здобувачу вищої освіти
Перехожука Ростислава Сергійовича**

1. Тема випускної кваліфікаційної (дипломної) роботи
«Консультування обліку та оподаткування операцій з основними засобами»
2. Затверджена наказами ректора від 26.01.2022 № 115, від 06.09.2022 № 815
3. Строк здачі закінченої роботи - 24.01.2023
4. Цільова установка дати оцінку ефективності обліку і оподаткуванню основних засобів підприємств.
Метою дипломної роботи є розкриття теоретичних, методичних і практичних аспектів консультування обліку та оподаткування операцій з основними засобами ПАТ „Південний ГЗК”.
Об’єктом дослідження дипломної роботи є: консультування обліку та оподаткування операцій з основними засобами ПАТ „Південний ГЗК”.
Предметом дослідження є організаційно-методичні питання удосконалення бухгалтерського та податкового обліку основних засобів ПАТ „Південний ГЗК”.
Вихідні дані до роботи фінансова та податкова звітність ПАТ „Південний ГЗК”, сучасні наукові праці українських, зарубіжних науковців, статті в періодичних виданнях з проблематики.
5. Перелік графічного матеріалу – 20 таблиць, 15 рисунків.

6. Зміст випускної кваліфікаційної (дипломної) роботи (перелік кожним розділом)

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНО-МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ

1.1. Сутність основних засобів: економічна та обліково-податкова інтерпретація

1.2. Класифікація основних засобів і її практичне застосування

РОЗДІЛ 2. МЕТОДИКА ТА ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ І ОПОДАТКУВАННЯ ОПЕРАЦІЙ З ОСНОВНИМИ ЗАСОБАМИ ПАТ „ПІВДЕННИЙ ГЗК”

2.1. Характеристика ПАТ „Південний ГЗК” та аналіз фінансових показників його діяльності

2.2. Облік і оподаткування надходження та вибуття основних засобів ПАТ „Південний ГЗК”

2.3. Облік і оподаткування поліпшення та переоцінки основних засобів ПАТ „Південний ГЗК”

2.4. Удосконалення методики та організації обліку і оподаткування основних засобів ПАТ „Південний ГЗК”

РОЗДІЛ 3. ПОДАТКОВЕ КОНСУЛЬТУВАННЯ ОПЕРАЦІЙ З ОСНОВНИМИ ЗАСОБАМИ ПАТ „ПІВДЕННИЙ ГЗК”

3.1. Інформаційна база податкового консультування основних засобів ПАТ „Південний ГЗК”

3.2. Податкове консультування і аналіз показників руху та ефективності основних засобів ПАТ „Південний ГЗК”

7. Календарний план виконання роботи

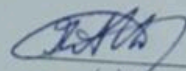
№ п/п	Назва етапів випускної кваліфікаційної (дипломної) роботи	Строк виконання етапів	
		За планом	Фактично
1.	Вибір теми дипломної роботи та написання заяви на її затвердження	18.10.21	18.10.21
2.	Отримання завдання наукового керівника для виконання дипломної роботи	31.10.21	31.10.21
3.	Узгодження плану дипломної роботи з керівником	12.11.21	12.11.21
4.	Підготовка I розділу дипломної роботи та подання її керівнику	11.02.22	11.02.22
5.	Підготовка II розділу дипломної роботи та подання її керівнику	20.05.22	20.05.22
6.	Підготовка III розділу дипломної роботи та подання її керівнику	21.11.22	21.11.22
7.	Доопрацювання роботи з урахуванням зауважень наукового керівника	14.12.22	14.12.22
8.	Отримання відгуку наукового керівника	24.01.23	24.01.23
9.	Перевірка роботи в системі антиплагіат	19.12.22	19.12.22
10.	Отримання зовнішньої рецензії	26.01.23	26.01.23
11.	Отримання допуску зав.кафедри до захисту	30.01.23	30.01.23
12.	Попередній захист роботи	22-23.01.23	22-23.01.23
13.	Захист дипломної роботи	02-03.02.23	02-03.02.23

Дата видачі завдання «31» жовтня 2021

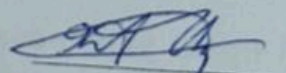
8. Керівник випускної кваліфікаційної (дипломної) роботи

9. Керівник освітньо-професійної програми

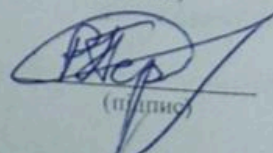
10. Завдання до виконання отримав здобувач вищої освіти


(підпис)

Ізмайлов Я
(прізвище, ініціали)


(підпис)

Ізмайлов Я
(прізвище, ініціали)


(підпис)

Перехожук
(прізвище, ініціали)

АНОТАЦІЯ

«Консультування обліку та оподаткування операцій з основними засобами»

Мета роботи – розкриття теоретичних, методичних і практичних аспектів консультування обліку та оподаткування операцій з основними засобами ПАТ „Південний ГЗК”.

Завданнями роботи є: розкрити економічну природу основних засобів, обґрунтувати необхідність нових класифікаційних ознак, удосконалити класифікацію з метою поєднання фінансового та податкового обліку, поліпшення процесу управління основними засобами; проаналізувати існуючу систему оціночних показників основних засобів, обґрунтувати необхідність і визначити шляхи їхнього перегляду з метою розробки напрямків поліпшення методологічних підходів до оцінки основних засобів; проаналізувати господарську діяльність ПАТ „Південний ГЗК”; виявити проблемні питання податкового консультування в цій сфері і розробити шляхи їхнього вирішення; внести пропозиції щодо удосконалення питань документального оформлення, синтетичного й аналітичного обліку і оподаткування операцій з руху та використання основних засобів ПАТ „Південний ГЗК”; виробити рекомендації щодо удосконалення податкового консультування операцій з обліку та аналізу основних засобів ПАТ „Південний ГЗК”.

Предметом дослідження виступають організаційно-методичні питання удосконалення бухгалтерського та податкового обліку основних засобів ПАТ „Південний ГЗК”.

Об’єктом дослідження консультування обліку та оподаткування операцій з основними засобами ПАТ „Південний ГЗК”.

За результатами дослідження сформульовані шляхи вдосконалення обліку, оподаткування та аналізу основних засобів в Україні.

Одержані результати можуть бути використані у роботі національних державних та приватних підприємств.

Дипломна робота містить 115 сторінок, 20 таблиць, 15 рисунків, список використаних джерел 42 найменування.

Ключові слова: оподаткування, капітальні інвестиції, облік, контроль, консультування.

Рік захисту роботи – 2023.

ANNOTATION

«Consulting on accounting and taxation of operations with fixed assets»

The purpose of the work is to disclosure of theoretical, methodical and practical aspects of consulting accounting and taxation of operations with fixed assets of PJSC "Southern GZK".

The tasks of the work are: to reveal the economic nature of fixed assets, to justify the need for new classification features, to improve the classification in order to combine financial and tax accounting, to improve the process of managing fixed assets; to analyze the existing system of evaluation indicators of fixed assets, justify the need and determine the ways of their review in order to develop directions for improving methodological approaches to the evaluation of fixed assets; to analyze the economic activity of PJSC "Southern GZK"; identify problematic issues of tax consulting in this area and develop ways to solve them.

The subject of research is a the organizational and methodological issues of improving the accounting and tax accounting of fixed assets of PJSC "Southern GZK" are presented.

The object of research consulting on accounting and taxation of transactions with fixed assets of PJSC "Southern GZK".

According to the results of the research, ways to improve accounting, taxation and analysis of fixed assets in Ukraine.

The obtained results in the work of national state and private enterprises.

Thesis contains 115 pages, 20 tables, 15 figures, a list of used sources of 42 titles.

Key words: taxation, fixed assets, accounting, control, consulting.

The year of completion of the thesis is 2022.

Year of protection of work - 2023.

ЗМІСТ

	стор.
ВСТУП	6
 РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНО-МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ	 11
1.1. Сутність основних засобів: економічна та обліково- податкова інтерпретація	11
1.2. Класифікація основних засобів і її практичне застосування	27
 РОЗДІЛ 2. МЕТОДИКА ТА ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ І ОПОДАТКУВАННЯ ОПЕРАЦІЙ З ОСНОВНИМИ ЗАСОБАМИ ПАТ „ПІВДЕННИЙ ГЗК”	 39
2.1. Характеристика ПАТ „Південний ГЗК” та аналіз фінансових показників його діяльності	39
2.2. Облік і оподаткування надходження та вибуття основних засобів ПАТ „Південний ГЗК”	55
2.3. Облік і оподаткування поліпшення та переоцінки основних засобів ПАТ „Південний ГЗК”	71
2.4. Удосконалення методики та організації обліку і оподаткування основних засобів ПАТ „Південний ГЗК”	78
 РОЗДІЛ 3. ПОДАТКОВЕ КОНСУЛЬТУВАННЯ ОПЕРАЦІЙ З ОСНОВНИМИ ЗАСОБАМИ ПАТ „ПІВДЕННИЙ ГЗК”	 83
3.1. Інформаційна база податкового консультування основних засобів ПАТ „Південний ГЗК”	83
3.2. Податкове консультування і аналіз показників руху та ефективності основних засобів ПАТ „Південний ГЗК”	86

3.3. Напрямки удосконалення податкового консультування операцій з основними засобами ПАТ „Південний ГЗК”	96
ВИСНОВКИ	105
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	111
ДОДАТКИ	117

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ, СИМВОЛІВ, ОДИНИЦЬ, СКОРОЧЕНЬ І ТЕРМІНІВ

Слово / словосполучення	Скорочення	Умови використання
А		
автор	авт.	-
Г		
гривня	грн.	при цифрах
глава	гл.	при цифрах і в примітках
Д		
додаток	дод.	-
доктор	д-р	у назві наукового ступеня
документ	док.	-
доцент	доц.	при прізвищі
З		
завідувач	зав.	при назві посади
І		
і так далі	і т.д.	-
і таке інше	і т.ін.	-
Л		
лист	л.	при цифрах і в примітках
М		
міністерство	м-во	-
місто	м.	-
Н		
науковий	наук.	-
номер	№	при цифрах
П		
примітка	прим.	-
Публічне Акціонерне Товариство	ПАТ	при назві підприємства
Р		
розділ	розд.	при цифрах і в примітках
рік	р.	-
рисунок	рис.	-
С		
селище міського типу	смт.	при назві підприємства
сторінка	с.	при цифрах і в примітках
Т		
Товариство з обмеженою відповідальністю	ТОВ	при назві підприємства
таблиця	табл.	-

ВСТУП

Актуальність теми. Основні засоби формують матеріально-технічну базу підприємства. Від правильного і раціонального обліку основних засобів залежить процес їх відтворення, поповнення, оновлення, а отже, забезпеченість підприємства конкурентноздатними, сучасними засобами праці. Розвиток цього напрямку економіки залежить від своєчасного отримання надійної і повної обліково-економічної інформації. У зв'язку з цим, зростає роль і значення обліку та оподаткування як найважливішої функції управління.

Але у даний час існуючий порядок організації обліку та оподаткування операцій з основними засобами не дозволяє провести достатньо глибокий економічний аналіз і не в повній мірі забезпечує інформацією щодо їх здійснення систему управління. Нечіткість нормативно-правового регулювання, численні і постійні зміни правової бази сприяли перекручуванню сутності основних засобів, відсутності взаємозв'язку між фінансовим та податковим обліком основних засобів, а також до неоднозначного сприйняття фахівцями інформації про них.

У загальному вигляді проблеми у сфері обліку операцій, що досліджуються, можна згрупувати за трьома основними напрямками: правовими, економічними й інформаційними.

Державними органами за короткий термін прийнято ряд нормативних документів, які регулюють облік та оподаткування основних засобів. Тим часом, найчастіше нормативні документи, що регулюють податкове законодавство, не відповідають або суперечать нормативним актам, які регулюють ведення фінансового обліку на підприємстві. Це стало причиною виникнення правових проблем. Правові проблеми впливають на організацію і постановку бухгалтерського обліку, тому що визначають особливості відображення на рахунках таких показників, як дохід від реалізації об'єктів, сума нарахованої амортизації та балансова вартість основних засобів.

Так, відрізняється порядок розрахунку балансової вартості основних засобів у фінансовому обліку від методики, що затверджена у Податковому кодексі України. Указаним кодексом не передбачено можливості нарахування амортизації основних засобів за методами, що передбачені згідно з П(С)БО 7 “Основні засоби”, що обмежує вибір підприємця відносно методу оновлення основного капіталу. Так, П(С)БО 7 запропоновано порядок нарахування амортизації основних засобів, близький до порядку згідно МСФЗ. Порядок нарахування амортизації, що передбачений у Податковому кодексі України, стримує розвиток та розповсюдження інших, ніж податковий, методів амортизації, що не дозволяє своєчасно та повно оновлювати капітал.

Необхідно побудувати раціональну систему обліку, що забезпечить інформацією як внутрішніх, так і зовнішніх її користувачів. Сучасна економіка вимагає нових підходів до організації та методики обліку основних засобів. Існуюча система обліку сприяє обмеженню самостійності суб'єктів господарювання, і, як наслідок, веде до малоефективного використання основних засобів. Амортизація основних засобів є елементом витрат господарської діяльності підприємства, тому впливає на собівартість продукції. Таким чином, проблеми загальноекономічного характеру в сфері обліку основних засобів зводяться до оптимізації їх використання, удосконалення механізму їх оновлення, встановлення взаємозв'язку з нормами податкового обліку.

Проблеми збору і систематизації інформації пов'язані з механізмом оцінки, рухом та використанням основних засобів, розрахунком податку на прибуток, а також з особливостями формування й відображення на рахунках бухгалтерського обліку результатів від господарських операцій в умовах застосування національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку. В даний час практика не має ефективних комплексних розробок з питань аналітичного обліку формування джерел надходження основних засобів і документального оформлення руху та використання основних засобів. Відсутня методика обліку витрат на ремонти основних засобів, що дозволяла

би отримувати достовірну інформацію про вартість ремонтів по кожному об'єкту та накопичувати її. Крім того, в теперішній час сформований облік ремонтів не є однозначним з позиції фінансового та податкового обліку і потребує удосконалення.

Стан і ступінь розробки проблеми в спеціальній літературі. Значний внесок у розробку теоретичних основ обліку основних засобів внесли роботи Білухи М. Т., Бланка І. О., Бутинця Ф. Ф., Валуєва Б. І., Герасимовича А. М., Голова С. Ф., Завгороднього В. П., Коцупатрого М. М., Лінника В. Г., Озерана В. О., Осадчого Ю. І., Пушкаря М. С., Пархоменка В. М., Роберт Н. Ентоні, Сопка В. В., Стукова С. О., Ткаченко Н. М. та інших вітчизняних і зарубіжних вчених-економістів. Отримані ними протягом багатьох років результати теоретичних і практичних розробок із проблем удосконалення обліку основних засобів мають велике значення для розвитку вітчизняної теорії обліку.

Але ряд аспектів, особливо пов'язаних з оподаткуванням та податковим обліком, до теперішнього часу не вирішено. Аналіз наукових праць, присвячених питанням дослідження, свідчить про відсутність комплексного підходу до обліку основних засобів. Так, проведені дослідження стосуються окремих галузей промисловості (вугільна, хлібопекарська) або мають особливу направленість відповідної сфери діяльності (лізинг). При цьому, не менш важливі організаційно-методичні аспекти обліку основних засобів, які пов'язані з накопиченням інформації із метою оподаткування, залишаються недостатньо вивченими. Вимагають практичного втілення питання оптимізації господарського механізму оренди основних засобів. Залишаються невирішеними проблеми накопичення, систематизації й узагальнення облікової інформації про витрати на ремонт основних засобів. Потребують удосконалення діючі форми документації обліку основних засобів з метою належного їх використання в аналітичному й управлінському процесах, а також порядок нарахування амортизації.

Недостатнє висвітлення цих питань в економічній літературі, а також їх практична значущість зумовили вибір теми і цільову спрямованість дипломної роботи.

Метою дипломної роботи є розкриття теоретичних, методичних і практичних аспектів консультування обліку та оподаткування операцій з основними засобами ПАТ „Південний ГЗК”.

Для досягнення мети були поставлені такі *завдання* науково-методичного й прикладного характеру:

- розкрити економічну природу основних засобів, обґрунтувати необхідність нових класифікаційних ознак, удосконалити класифікацію з метою поєднання фінансового та податкового обліку, поліпшення процесу управління основними засобами;
- проаналізувати існуючу систему оціночних показників основних засобів, обґрунтувати необхідність і визначити шляхи їхнього перегляду з метою розробки напрямків поліпшення методологічних підходів до оцінки основних засобів;
- проаналізувати господарську діяльність ПАТ „Південний ГЗК”;
- виявити проблемні питання податкового консультування в цій сфері і розробити шляхи їхнього вирішення;
- внести пропозиції щодо удосконалення питань документального оформлення, синтетичного й аналітичного обліку і оподаткування операцій з руху та використання основних засобів ПАТ „Південний ГЗК”;
- виробити рекомендації щодо удосконалення податкового консультування операцій з обліку та аналізу основних засобів ПАТ „Південний ГЗК”

Об'єктом дослідження є консультування обліку та оподаткування операцій з основними засобами ПАТ „Південний ГЗК”

Предметом дослідження виступають організаційно-методичні питання удосконалення бухгалтерського та податкового обліку основних засобів ПАТ „Південний ГЗК”.

Методологічною основою дослідження є обґрунтування необхідності синтезу фінансового та податкового обліку основних засобів та вирішення пов'язаних з цим процесом проблем.

Для узагальнення й оцінки сучасного стану організації та ведення обліку основних засобів на підприємствах України використано методи асоціацій і аналогій; логічного аналізу; деталізації; порівняльного аналізу; системного вивчення господарських процесів; евристичний метод експертної оцінки і контрольних питань; а також схематичні та графічні методи. Обробка інформації здійснювалась з використанням табличного процесора Excel.

Теоретичну й методичну основу дипломної роботи сформовано за системним осмисленням законодавчих та нормативних актів України з питань бухгалтерського обліку та оподаткування основних засобів; наукових розробок вітчизняних і зарубіжних економістів з обліку й оподаткування основних засобів; облікових, аналітичних і статистичних даних; публікацій у фахових виданнях, матеріалів науково-практичних конференцій та семінарів із питань консультування обліку та оподаткування операцій з основними засобами.

Практичне значення одержаних результатів полягає в пропозиціях з удосконалення консультування обліку та оподаткування операцій з основними засобами на підприємствах України.

Апробація результатів роботи За результатами дослідження опубліковано тези: «Оподаткування операцій з основними засобами на підприємствах України» : Збірник матеріалів II Міжнародного податкового конгресу [Електронне видання] (м. Ірпінь, 26 листопада 2021 р.).

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНО-МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ

1.1. Сутність основних засобів: економічна та обліково-податкова інтерпретація

Розвиток економіки можна порівняти з розвитком бізнесу на підприємстві. Підприємство створюється та розвивається в рамках нормативно-законодавчої бази, при наявності початкового капіталу формує необоротні та оборотні засоби для здійснення діяльності з метою одержання прибутку. Отриманий прибуток можна використовувати для матеріального заохочення, для накопичення, або для збільшення оборотних коштів, тобто для розвитку діяльності. У свою чергу, розвиток бізнесу передбачає зміцнення матеріального оснащення. Не дарма усі великі фірми мають потужну МТБ. Так, про розвиток економіки країни ми судимо за такими факторами, як добробут її громадян, та матеріальні цінності, що належать їй. В процесі розвитку підприємство піклується про свою “могутність”, показником чого прийнято вважати матеріально-технічну базу. В зв’язку з вищезазначеним, вважаємо, що основні засоби справедливо одержали свою назву “основні”. Вони є показником рівня розвитку й фінансового стану їх власника, а також гарантом і заставою для одержання кредиту, емісії акцій, предметом вкладення капіталу. Оскільки головним елементом МТБ є основні засоби, то цілком розуміло, що необхідно розглянути, який стан цього об’єкта у теперішній час.

Структура основних засобів України за період з 1991 року по 2021 рік змінювалась. Взагалі, обсяги основних засобів мають тенденцію до зростання, але велика частка такого зростання обумовлена проведеними індексаціями основних засобів, що не дає можливості правильно оцінювати темпи їх росту (додаток А). Значне зниження вартості основних засобів зафіксовано у 1995 році: в торгівлі на 1,7 пункту, в будівництві на 1,5 пункту, в галузі транспорту

та зв'язку на 1,8 пункту. Пояснити це можна масовим виходом підприємців на ринок та використанням орендованих основних засобів. Зменшилась вартість основних засобів у розрахунку на одне підприємство, що обумовило зміну структури основних засобів та розподіл їх між підприємствами. На даний час треба відмітити продовження спаду вартості основних засобів у сільському господарстві та будівництві, що негативно позначається на економіці держави. Для повноцінної роботи підприємства повинні бути забезпечені основними засобами. Удосконалення обліку та оподаткування основних засобів дозволить детальніше аналізувати й швидше їх оновити.

З початку перебудови основні засоби залишаються в центрі дискусій, пов'язаних з пошуком шляхів виходу на європейський рівень розвитку економіки країни. І це не випадково, тому що правильно організований облік основних засобів – це потужний важіль відтворення економіки, реальна оцінка засобів підприємства, що вкрай важливо для залучення інвестицій, аналізу його стану. Велику роль відіграє облік при виявленні зайвих і морально застарілих основних засобів, у забезпеченні достовірних даних, необхідних для аналізу ефективності їх використання, особливо у випадку пошуків резервів росту фондівіддачі.

Такий підхід до обґрунтування необхідності розгляду проблеми обліку й оподаткування дозволяє основним засобам зайняти тверду позицію в народному господарстві України. Проведене анкетне обстеження 125 підприємств України за 2021 – 2021 рр. показало, що частка основних засобів у досліджених підприємствах складає 1,04 % від всіх основних засобів. Взагалі частка основних засобів 6 областей України (Дніпропетровської, Донецької, Запорізької, Луганської, Харківської, Львівської) досить суттєва і складає 40,96 % всіх основних засобів країни (таблиця 1.1).

Дані свідчать, що максимальна кількість обстежених підприємств (67 або 53,6%) розміщена в Донецькій області, при цьому частка основних засобів цього регіону у загальній кількості по Україні склала 11,72 %, у загальній кількості досліджених підприємств 60,8 % та в кількості підприємств даної

області 5,41%. Саме цим обумовлено вибір для більш детального розгляду та аналізу підприємств Донецької та Луганської областей, бо результати оцінки умовно можна віднести до інших підприємств України.

Таблиця 1.1

Угрупування досліджень основних засобів за областями України за період 2021– 2021 рр.

Області	Разом досліджено підприємств		Балансова вартість основних засобів			Довідково (2003 р.)	
	кількість	частка в загальній кількості досліджуваних підприємств	сума в млн.грн	частка в загальній кількості досліджуваних підприємств, %	частка в загальній кількості в області, %	разом основних засобів в області, в млн. грн.	частка в загальній кількості по Україні в %
Дніпропетровська	14	11,2	1274,10	14,10	1,49	85700	9,89
Донецька	67	53,6	5494,34	60,80	5,41	101559	11,72
Запорізька	10	8,0	400,37	4,43	0,87	45967	5,31
Луганська	24	19,2	1700,38	18,82	3,20	53137	6,13
Львівська	6	4,8	90,95	1,01	0,24	37895	4,37
Харківська	4	3,2	76,53	0,85	0,25	30613	3,53
Разом	125	100	9036,68	100,00	2,55	354871	40,96
Україна в цілому						866439	100

Треба відмітити, що зміни в обліку з введенням П(С)БО вплинули на розкриття та збір статистичних спостережень. Наприклад, попередні статистичні дослідження основних засобів проводились за умов їх розподілу на виробничі та невиробничі. На даний час проводяться статистичні спостереження складу основних засобів за статтями згідно П(С)БО 7 (додаток Б). Негативним є те, що таке спостереження не ведеться за вартістю основних засобів малих підприємств, тому не повною мірою відображає склад та вартість основних засобів в Україні. Треба мати на увазі, що для досягнення узгодженості необхідно відкоригувати статистичні спостереження.

Особливістю сучасної практики є ведення двох видів обліку. Якщо поняття „бухгалтерський облік” визначено Законом України “Про

бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” [48], то поняття “податковий облік” не визначено жодним документом. Після введення в дію Податкового кодексу України [50] облік з метою оподаткування є необхідним. Це сталося через вимогу кодексу отримувати показники, розрахунок яких не передбачено проводити за даними фінансового обліку. Тобто, можна зробити висновок, що податковий облік – це облік, який ведеться платниками податку на прибуток з метою одержання показників для розрахунку сум цього податку. Особливо відчутною стала різниця після введення в дію П(С)БО 7, адже правила ведення фінансового обліку змінились і відрізняються від вимог Податкового кодексу України [51]. У зв’язку з цим дуже багато питань з’явилося відносно обліку з метою оподаткування основних засобів. Відомо, що основні засоби мають велике значення у формуванні основного капіталу, впливають на витрати виробництва або обігу, фінансові результати та суму оподатковуваного прибутку. Вважаємо необхідним поєднати фінансовий облік основних засобів та облік з метою оподаткування, висвітлити існуючі різниці та недоліки сучасної практики обліку, проаналізувати практику зарубіжних країн відносно співвідношення бухгалтерського та податкового обліку та запропонувати шляхи подальшого розвитку обліку операцій з основними засобами для України.

Відомо, що у світовій практиці існують різні підходи до ведення податкового обліку. Для країн континентальної моделі бухгалтерського обліку (Німеччина, Франція, Швеція, Бельгія та ін.) характерним є тісний зв’язок між бухгалтерським та податковим обліком, які співпадають і виконують усі фінансово-облікові завдання. У країнах південноамериканської моделі (Аргентина, Бразилія, Перу, Уругвай, Болівія, Чилі, Росія та ін.) облік певним чином надає інформацію, необхідну для контролю за здійсненням податкової політики. У країнах ангlosаксонської (британо-американської) моделі (Великобританія, США, Нідерланди, Австралія, Канада та ін.) залежність системи оподаткування від обліку дуже слабка, а в окремих країнах – відсутня [117].

Тобто, в зарубіжній практиці за ступенем відповідності бухгалтерського та податкового обліку виділяють три варіанти:

бухгалтерський облік забезпечує отримання інформації, що необхідна для оподаткування прибутку;

одночасне ведення бухгалтерського та податкового обліку з певними розбіжностями;

повна самостійність податкового обліку.

В Україні на сьогодні склалася суперечлива ситуація. Згідно пункту 2 статті 3 Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” “бухгалтерський облік є обов’язковим видом обліку, що ведеться підприємством. Фінансова, податкова, статистична та інші види звітності, що використовують грошовий вимірювач, складаються на підставі даних бухгалтерського обліку.” [51, с. 2]. Але практика свідчить, що згідно діючого законодавства неможливо ототожнювати фінансовий облік та облік з метою оподаткування, тому велика кількість підприємств веде подвійний облік основних засобів (додаток Д). Це збільшує трудомісткість праці бухгалтера та створює умови для зайвих помилок. Деякі підприємства організовують облік основних засобів таким чином, щоб одночасно мати можливість формувати податкову та фінансову звітність на підставі його даних. Але нормативно-правові підстави та методологічні підходи фінансового обліку та обліку з метою оподаткування відрізняються. Згідно статті 3 Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” [48] передбачено, що бухгалтерський облік є основою для інших видів обліку, але на підставі податкової звітності сплачуються податки, при цьому за помилки при нарахуванні податків передбачено фінансові санкції. Тому більшість підприємств більше уваги приділяє веденню обліку з метою оподаткування, про що свідчать дані анкетного обстеження (додаток Д). Це стосується класифікації основних засобів, нарахування амортизації, визначення результату від господарських операцій та ін.

Фактично протиріччя чинного законодавства зобов'язують підприємства вести подвійний облік – бухгалтерський та податковий. Ліквідація розбіжностей між фінансовим та податковим обліком основних засобів дозволить уникнути не тільки зайвих помилок у розрахунках, але й буде сприяти обмеженню державного регулювання у сфері амортизаційної політики та стимулювання інвестиційної ініціативи суб'єктів господарювання. Треба мати на увазі, що Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” та П(С)БО – це нові, більш сучасні нормативні акти у порівнянні до Закону України “Про оподаткування прибутку підприємств”, вони також наближують облік до міжнародних стандартів, тому повинні мати пріоритет при подальшому розвитку обліку. У свою чергу, податковий облік повинен засновуватись на показниках та даних бухгалтерського обліку. Вкрай необхідно удосконалити облік основних засобів, у тому числі облік із метою оподаткування до введення в дію Податкового кодексу.

З цією метою розглянемо основні засоби як економічну категорію та задачі, що стоять перед обліком основних засобів.

В.П.Завгородній, В.Я. Савченко ставлять перед обліком основних засобів наступні головні задачі [44, с. 157]:

забезпечення цілості власності;

правильне документальне оформлення руху основних засобів;

своєчасне відображення в обліку зносу основних засобів;

визначення витрат на ремонт;

точне визначення результатів від ліквідації об'єктів, а також збитків від списання не повністю амортизованих об'єктів.

Інші спеціалісти (Чацкіс Ю.Д., Лисюк О. М., Михайлова Т. П.) більш повно визначають задачі обліку основних засобів [186, с. 137]:

своєчасне та правильне документальне оформлення та відображення в обліку операцій руху основних засобів із метою отримання інформації про їх наявність, оприбуткування та вибуття;

точне визначення амортизації (зносу) основних засобів;

визначення витрат на реконструкцію, модернізацію, ремонт і їх розподіл за ознакою можливості збільшення подальших економічних вигод, що первісно очікуються від того чи іншого об'єкта;

контроль із метою забезпечення цілості власності та ефективного використання основних засобів;

визначення недіючих та морально застарілих об'єктів.

Крім вище перерахованого, із практичної точки зору, до задач обліку основних засобів слід віднести:

відображення реальної (справедливої) вартості активів, тому що фактична собівартість є одним із принципів бухгалтерського обліку в цілому (ст. 4 Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”);

раціональне та правильне документальне оформлення операцій руху, використання основних засобів та визначення результатів від операцій, тому, що від цього залежить реальність обліку, цим обумовлена його економічність;

забезпечення наявності в документах та регістрах обліку прозорості інформації про операції з основними засобами для сплати податків з цих операцій.

Таким чином, перед обліком основних засобів треба ставити такі задачі:

точне визначення та своєчасне відображення в обліку амортизації (зносу) основних засобів;

визначення витрат на реконструкцію, модернізацію, ремонт і їх розподіл за ознакою можливості збільшення подальших економічних вигод, що первісно очікуються від того чи іншого об'єкта;

контроль із метою забезпечення цілості власності та ефективного використання основних засобів;

визначення недіючих та морально застарілих об'єктів;

точне визначення результатів від ліквідації об'єктів, а також збитків від списання не повністю амортизованих об'єктів;

відображення реальної (справедливої) вартості активів;

раціональне та правильне документальне оформлення операцій руху, використання основних засобів та визначення результатів від операцій;

забезпечення наявності в документах та регістрах обліку прозорої інформації про операції з основними засобами для сплати податків з цих операцій.

Таке визначення задач спрямує розвиток обліку основних засобів у напрямку його здійснення за принципами справедливості, раціональності, економічності та синтезу з податковим.

Для чіткої організації обліку велике значення має правильне визначення сутності, поняття основних засобів. Дослідження головних питань з обліку основних засобів (додаток Е) показує, що фінансовий облік оперує такими показниками, які використовуються при обліку основних засобів із метою оподаткування, але в їх визначені є відмінності.

Якщо розглядати еволюцію такої економічної категорії як основні засоби, то можна побачити, що першим вченим, який виділив це поняття, був А.Сміт. Однією зі складових основного капіталу, вважав А. Сміт є наявність "... придбаних і корисних здібностей усіх жителів або членів суспільства. Придбання таких здібностей, враховуючи також утримання їхнього господаря протягом його виховання, навчання й учнівства, завжди потребує дійсних витрат, що являють собою основний капітал, що нібито реалізується в його особистості. Ці здібності, які є частиною майна такої особи, водночас стають частиною багатства всього суспільства, до якого вони належать. Велику спритність й уміння робітника можна розглядати з тієї ж точки зору, як машини й знаряддя виробництва, що скорочують або полегшують працю і які, хоча і потребують певних витрат, але відшкодовують ці витрати разом із прибутком" [158, с. 283].

А. Сміт вважав, що основний капітал в обігу взагалі не знаходиться тому, що весь час в одного власника, а прибуток приносить лише оборотний капітал. Але відомо, що в обігу беруть участь обидві частини капіталу. Тобто, А. Сміт невірно трактував обіг як рух речей та передачу права власності з рук

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

Для більшого розуміння сутності основних засобів й основних фондів можна звернутися до аналізу капіталу, який надається в другому томі “Капітал” [89]. Згідно визначення К. Маркса, капітал є самозростаючою вартістю. “Капітал є рух, процес кругообігу, що проходить різні стадії, процес, що, у свою чергу, складається з трьох різних форм процесу кругообігу” [89, с.148]. Тому капітал можна зрозуміти лише як рух, а не як річ, що перебуває в спокої. К.Маркс остаточно визначив головну розбіжність між видами капіталу, – що, на його думку, полягає в способі перенесення своєї вартості на виготовлений продукт. Так, оборотний капітал (у формі матеріалів, заробітної платні) одразу й повністю переноситься на виготовлений продукт. А основний капітал (у формі будівель, устаткування і т. і.) не залишається одразу й повністю у виготовленому продукті, а переносить свою вартість на нього частинами.

Роберт Н. Ентоні до основних (необоротних) засобів відносить ті засоби, які передбачається використовувати протягом періоду, що перевищує один рік. При цьому основні засоби поділяють на відчутні (які можна побачити, відчуті) та невідчутні (засоби, які не мають матеріального змісту) [191].

Таке тлумачення основних засобів не передає їх сутності, лише визначає термін дії. Невідчутні засоби, із нашої точки зору, – це нематеріальні активи, тому вони не мають відношення до основних засобів.

На сучасну мить визначення основних засобів пропонується в Податкового кодексу України, в Інструкції про застосовування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань та господарських операцій підприємств й організацій, в П(С)БО 7, а також у Методичних рекомендаціях з бухгалтерського обліку основних засобів [51, 67, 125, 94]. Раніше це визначення надавалося в Положенні про організацію бухгалтерського обліку й звітності в Україні [131], що нині втратило чинність.

Таким чином, як видно з вищезазначеного, поняття основних засобів не знайшло однозначного тлумачення в нормативно-законодавчій базі України. І хоча маються на увазі ті самі об'єкти, але визначаються вони по-різному: в фінансовому обліку – основні засоби, а в обліку з метою оподаткування – основні фонди. Розглянемо сучасні підходи до визначення сутності цих понять. Відповідно до Податкового кодексу України під терміном "основні засоби" слід розуміти «матеріальні цінності, що призначаються платником податку для використання у господарській діяльності платника податку протягом періоду, який перевищує 365 календарних днів з дати введення в експлуатацію таких матеріальних цінностей, і вартість яких перевищує 5000 гривень і поступово зменшується у зв'язку з фізичним або моральним зносом. Витрати на придбання будь-яких матеріальних цінностей, вартість яких не перевищує 5000 гривень, що призначені для використання у господарській діяльності платника податку, включаються до складу валових витрат платника податку в загальному порядку та враховуються для цілей застосування [51, с. 26].

Це визначення отримало справедливі зауваження: “Про який знос можна говорити відносно наведеного там же визначення амортизації. Адже витрати не можуть мати ніякого зносу” [68, с. 7]. Згідно Закону “амортизація” основних засобів і нематеріальних активів – це поступове віднесення витрат на їх придбання, виготовлення або поліпшення, на зменшення скоригованого прибутку платника податку у межах норм амортизаційних відрахувань. Про це піде мова далі.

У фінансовому обліку вартісний критерій віднесення засобів праці до малоцінних і швидкозношуваних предметів з 01.01.2000 р. було скасовано Законом України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”, П(С)БО 7 [48, 125].

Таким чином, визначення основних засобів лишається складним питанням, що протягом останніх років постійно реформується. Згідно з Інструкцією, відповідно до якої здійснювався бухгалтерський облік основних

засобів, “до основних засобів відносяться будівлі, споруди, устаткування, обчислювальна техніка, прилади, транспортні засоби, інструменти, інвентар та інші матеріальні цінності (засоби праці), що діють у натуральній формі, протягом тривалого часу, та вартість яких поступово зменшується у зв’язку із зносом” [65].

Згідно з Положенням № 250, основні фонди визначались як сукупність матеріально-майнових цінностей, що діють у натуральній формі протягом тривалого часу як у сфері матеріального виробництва, так й у невиробничій сфері [131]. Положення втратило чинність у зв’язку з введенням в дію Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” [48]. Методологічні принципи формування в бухгалтерському обліку інформації про основні засоби та інші необоротні матеріальні активи, а також розкриття інформації про них у фінансовій звітності визначені в П(С)БО 7.

Так, П(С)БО 7 “Основні засоби” містить наступне їх визначення: “основні засоби – це матеріальні активи, що утримує підприємство з метою використання їх у процесі виробництва або постачання товарів і послуг, надання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних функцій, та передбачуваний термін корисного використання (експлуатації) яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший року)” [125, с. 2].

У період, коли Україна стоїть на шляху вступу в ЄС, велике значення має вивчення передового європейського досвіду з обліку, узагальненого в МСФЗ. У зв’язку з цим має значення детальний розгляд підходів, що використовуються в МСБО й національних П(С)БО.

Порядок оцінки основних засобів, нарахування амортизації, списання з балансу й розкриття інформації про неї у фінансовій звітності визначаються МСФЗ 16 “Основні засоби”. Він був виданий у 1982 р. і двічі після цього переглядався. Перший перегляд було здійснено у 1993 р., що було пов’язано з введенням правил амортизації основних засобів. У результаті положення МСФЗ 4 “Облік амортизації” вже не поширюються на основні засоби. В 1998

р. деякі положення МСФЗ 16 були переглянуті. Ці зміни набрали сили з 1 липня 1999 р. [23].

Відповідно до МСБО 16 “основні засоби – це матеріальні активи, якими підприємство володіє з метою їх використання в процесі виробництва, постачання товарів, здійснення послуг, надання в оренду, або для цілей управління, й які, як передбачається, будуть використовуватися протягом більш одного звітного періоду.” [30, с. 19]. МСФЗ 16 поширюється на всі види активів, що відповідають даному визначенню, крім лісних угідь і подібних відтворених природних ресурсів. Таке визначення основних засобів, на наш погляд, вдало підкреслює спосіб їх використання, але не враховує всіх ознак, що визначають їх сутність.

“Основні засоби відображаються в балансі підприємства в тому випадку, якщо вони відповідають загальним критеріям визнання активів, тобто:

існує ймовірність того, що підприємство одержить у майбутньому економічну вигоду, пов’язану з використанням даного активу;

його оцінка може бути вірогідно визначена.” [30, с.19].

Для дотримання першого критерію необхідна наявність підтвердження, що всі ризики й винагороди, що пов’язані з використанням активів, вже належать даному підприємству. Можлива ситуація, коли основні засоби безпосередньо не збільшують економічної вигоди, але можуть бути необхідні для того, щоб забезпечити одержання майбутніх вигод. Наприклад, придбання основних засобів для охорони навколишнього середовища, об’єктів соціальної інфраструктури або забезпечення безпеки. Для дотримання другого критерію, в більшості випадків, необхідна наявність інформації про витрати на придбання або виготовлення об’єкта.

Важливим критерієм, визнання основних засобів, відповідно до МСФЗ 16, є визначення їх складу. Насамперед, необхідно поділити активи на ті, що підлягають амортизації й ті, за якими амортизація не нараховується. Наприклад, якщо земля і будинок придбані разом, їх варто розглядати як

окремі об'єкти основних засобів, оскільки земля не підлягає амортизації. Рекомендується також окремо здійснювати облік комплектуючих деталей і облік самого об'єкта основних засобів, що мають різні терміни корисної експлуатації або різними методами забезпечують вигоди для підприємства [31]. Наприклад, літак і його двигуни часто розглядають як окремі об'єкти основних засобів. При цьому рекомендується об'єднувати в один об'єкт групу однорідних основних засобів, що надійшли одночасно й мають однаковий термін корисної експлуатації [31]. Прикладом таких об'єктів є інвентар й оргтехніка. У випадку, коли запасні частини й додаткове устаткування можуть бути використані тільки водночас з об'єктом основних засобів, вони також розглядаються як основні засоби, тобто включаються до складу відповідного об'єкту. У МСФЗ не зустрічається поняття “малоцінні й швидкозношувані предмети”. Об'єкти, що відповідають визначенню основні засоби, але мають незначну вартість, списуються на витрати в момент їх придбання. При цьому рішення щодо меж суттєвості вартості приймається кожним підприємством самостійно. МСФЗ зазначено, що “різниця між основними й оборотними коштами полягає не в природі самих засобів, а в способі їх використання”. Тобто необхідно звертати увагу на два фактори: по-перше, призначення об'єкта, та спосіб і, по-друге, місце його використання.

Враховуючи національні інтереси, українське законодавство використовує аналогічний МСФЗ підхід до визначення основних засобів. Важливо відзначити, що розбіжності між основними й оборотними коштами полягають не в природі самих засобів, а в способі їх використання. Наприклад, для більшості підприємств автомобілі є основними засобами, але для їх виробників вони є готовою продукцією, товарами.

Треба відзначити, що існуючий порядок обліку основних засобів, що викладений у П(С)БО, практично відтворює МСФЗ.

Згідно П(С)БО 7 основні засоби – це об'єкти, призначені для постійного користування підприємством протягом періоду, що перебільшує один виробничий цикл. Інші принципи схожі з встановленими МСФЗ. Але, є й

відміни. Так, згідно П(С)БО 7 регулюється порядок здійснення обліку інших необоротних матеріальних активів, до яких відноситься стаття “Малоцінні необоротні матеріальні активи” (бухгалтерський рахунок 112). МСФЗ 16 не застосовують до несуттєвих статей (сум). Тобто українським законодавством надано більше свободи вибору щодо обліку малоцінних активів – у класі необоротних активів (рахунок 112 “Малоцінні необоротні матеріальні активи”) чи за класом запасів (рахунок 22 “Малоцінні швидкозношувальні предмети”).

Позитивне ставлення викликає, що принцип МСФЗ, відповідно до якого об’єкт визнається активом, якщо його вартість може бути достовірно визначена, та існує вірогідність отримати в майбутньому економічні вигоди від його використання, знайшов своє відображення в П(С)БО 7. Бо, як зазначено вище, актив поступово втрачає свою вартість, шляхом перенесення її на продукт, що виробляється, але це дозволяє створити нову вартість з метою одержання економічних вигід, що є двигуном цього процесу.

У період проведення реформи бухгалтерського обліку 30.11.99 р. був затверджений План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань і господарських операцій підприємств і організацій та Інструкція про його застосування [121, 67]. В Інструкції використовується таке ж визначення основних засобів, як і в П(С)БО 7.

Позитивне ставлення викликає факт визначення незавершених капітальних інвестицій у Методичних рекомендаціях з бухгалтерського обліку основних засобів, відповідно яких “затрати з будівництва (виготовлення), придбання і поліпшення об’єктів основних засобів з початку і до закінчення зазначених робіт та введення об’єктів в експлуатацію визнаються незавершеними капітальними інвестиціями (незавершеним будівництвом)” [94, с. 4].

Але треба відмітити, що до нинішнього часу не визначено поняття «інші необоротні матеріальні активи» та відмінні ознаки їх від поняття “основні засоби”.

Вважаємо, що здійснюючи трансформацію обліку, потрібно пам'ятати про роль і вплив на діяльність підприємства взаємовідносин із контролюючими органами, і в першу чергу, із податковими службами. Єдиний облік дозволить задовольняти, що найменше, двосторонні інтереси: по-перше, забезпечувати інтереси суб'єкта господарювання, по-друге, держави – шляхом надання інформації про правомірність та своєчасність розрахунку та сплати податків. Розбіжності в підходах до обліку основних засобів означають істотні зміни в підході до системи оподаткування, і ведуть до того, що підприємства та державні інспектори, які їх перевірятимуть, приречені на непорозуміння. Тому, до моменту прийняття Податкового кодексу потрібно, щоб поняття основних засобів було б однозначно визначено та стало більш прозорим.

Розглянемо, які ознаки для визначення основних засобів виділяють у різних джерелах (табл.1.2).

Проаналізувавши вищезазначене, можна виділити наступні важливі ознаки основних засобів:

- 1) це речові предмети, або матеріальні активи;
- 2) вони мають особливе призначення – для виконання своїх функцій у процесі діяльності (тобто, це не особисте майно громадян);
- 3) вони функціонують зазначений час (використовуються більше, ніж один рік);
- 4) вони переносять свою вартість частинами на знову вироблений продукт.

Сутність основних засобів ще досі не повністю розкрита. Але від правильної оцінки залежить можливість удосконалення питань їх обліку та підходів до оподаткування операцій з ними. Як було зазначено вище, критерій залежності від вартісної межі засуджено багатьма фахівцями, такий критерій відсутній згідно МСФЗ.

З огляду на вищенаведене, треба відмітити, що глибоко відображає сутність основних засобів і при цьому обмежено від суб'єктивних ознак таке їх визначення.

Таблиця 1.2

Ознаки для визначення основних засобів

Джерело інформації	Матеріальний актив	Функціонує зазначений час	Має критерій вартості	Перенесення вартості частинами на продукт	Обов'язковість введення в експл.	Мета використання	Примітки
П(С)БО 7	x	x				x	
Податковий кодекс України [51]	x	x	x	x		x	Вартість поступово зменшується у зв'язку зі зносом
МСФЗ 16	x	x				x	
Рекомендації [94]	x	x				x	
Положення № 250 [31]	x	x	x			x	
Інструкція № 159 [65]	x						
А. Сміт [58]	x	x				x	Вважав основний капітал не знахо- диться в обігу, не впливає на прибуток
К. Маркс [89]	x	x		x		x	Визначив розбіж- ність між оборотним та основним капіталом
Р. Ентоні [91]		x				x	Отожнював основні засоби та нематеріальні активи
Білуха М.Т. [11]	x	x		x		x	
Бутинець Ф.Ф.[18]	x	x		x		x	
Завгородній В.П. Савченко В.Я.[44]	x	x		x		x	
Чацкіс Ю.Д. Лисюк О.М. Михайлова Т.П. [86]	x	x		x		x	

Основні засоби - це матеріальні активи, які придатні для використання у процесі діяльності суб'єкта підприємництва або установи (організації), які втрачають свою вартість частково, шляхом перенесення її на новоодержаний продукт, очікуваний термін використання (експлуатації) яких більше одного року (або операційного циклу).

Таке визначення основних засобів відрізняється від запропонованого П(С)БО 7 за наступними ознаками:

конкретніше та стисліше сформовано призначення активів підприємства (установи, організації) – придатні для використання у процесі діяльності;

вказано, за рахунок чого компенсуються витрати на матеріальний актив; відокремлено їх відмінність від незавершених капітальних інвестицій, тобто можливість введення в дію.

Враховуючи, що інші необоротні матеріальні активи відносяться до того ж класу, що й основні засоби у стандарті, Плані рахунків та у Методичних рекомендаціях, вважаємо, що перелічені ознаки для цього класу також актуальні. Але у зв'язку з тим, що ця група активів відокремлена, то повинні бути особливості у її визначенні. З нашої думки, це стосується вартісної межі та способу використання активів, розподіл об'єктів усередині груп на сьогодні є пріоритетом власника, таким чином, ознаки для класифікації необхідно передбачати в обліковій політиці підприємства.

Законом України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” підприємству надано право самостійно обирати облікову політику. На підставі діючого законодавства та практики досліджених підприємств можна виділити основні напрямки облікової політики в частині формування інформації відносно основних засобів (додаток Ж).

1.2. Класифікація основних засобів і її практичне застосування

Основні засоби різні, мають різні параметри, тому необхідна класифікація. Вона має важливе значення для правильної організації обліку основних засобів та допомагає розкрити їх сутність.

В.П. Завгородний і В.Я. Савченко зводять класифікацію основних засобів тільки до однієї їхньої ознаки – “у залежності від характеру участі основних фондів у процесі розширеного відтворення” й підрозділяють за цією ознакою на виробничі й невиробничі основні засоби [44, с. 157].

Більш детальну класифікацію пропонують у своїх роботах Н.М. Ткаченко [170, с. 140], Ю.Д. Чацкіс, О.М. Лисюк, Т.П. Михайлова [186, с.137]. Вони групують основні засоби: за функціональним призначенням (виробничі, невиробничі), за галузями народного господарства (промисловість, будівництво, сільське господарство і т.п.), за натурально-матеріальним складом або видами, по використанню (діючі, недіючі, запасні) й приналежності (власні, орендовані).

Найбільші дискусії виникають навколо класифікації основних засобів за видами. Розглянемо групування основних засобів за цією ознакою відповідно до чинного законодавства, закордонного досвіду й принципів МСФЗ.

У Податковому кодексі України [51] наведена класифікація основних засобів, відповідно до якої всі об'єкти поділяють на 4 групи. В залежності від балансової вартості цих об'єктів, встановлені норми для нарахування амортизації основних засобів. В зв'язку з тим, що дана класифікація є узагальненою, вона не дає можливості чітко визначити підприємству, до якої саме групи основних фондів повинен відноситися той або інший об'єкт. Відповідно до Постанови КМУ [149] було розроблено державну систему класифікації й кодування техніко-економічної й соціальної інформації. Ця класифікація основних фондів була введена в дію 31.01.98 р. Згідно цієї класифікації, всі основні фонди поділені на групи з виділенням підгруп, класів і типів. Позитивним у прийнятті класифікації й кодуванні основних фондів, безумовно, є те, що вони дозволили підприємствам обґрунтовано присвоїти інвентарні номери окремим об'єктам. Можна було б погодитися з такою класифікацією, але не викликає довіри груповий облік, який запропоновано у вище вказаному Законі. Насамперед, це облік балансової вартості по групах 2, 3 і 4 відповідно до даної класифікації. Відзначимо, що знеособлений облік різнорідних об'єктів не дозволяє провести економічний аналіз використання основних фондів і визначити їх вплив на основні техніко-економічні показники роботи підприємства, а також не дає можливості здійснювати аналіз

технічного рівня виробництва. Так, до 2 групи відносяться об'єкти, які мають зовсім різні технічні характеристики та призначення. Як же вони можуть оновлювати свою вартість за однаковими нормами амортизації? Більш деталізованою та обґрунтованою з цього приводу є класифікація за видами основних засобів згідно П(С)БО 7, але Класифікатор основних засобів було складено відповідно до вимог обліку з метою оподаткування, у його основу було покладено 3 групи основних засобів [104]. В сучасних умовах Класифікатор необхідно переглянути та покласти у його основу групи основних засобів згідно П(С)БО 7. Самостійно здійснювати таку класифікацію для підприємства є важкою задачею. Це може привести до помилок та неоднозначного тлумачення різними користувачами. Якщо класифікатор буде складено на підставі груп, які визначені П(С)БО 7, це надасть підприємствам можливість самостійно й обґрунтовано присвоювати об'єктам інвентарні номери та нараховувати амортизацію.

На підставі основних діючих законодавчих документів (Закон України “Про оподаткування прибутку підприємств” та П(С)БО 7) основні засоби можна класифікувати за такими ознаками (додаток Д). Порівняння класифікації основних засобів у фінансовому обліку та в обліку з метою оподаткування вказує, що вони дуже розрізняються. Тому підприємства вимушені класифікувати основні засоби за ознаками, що вказані у П(С)БО 7 та у Законі “Про оподаткування прибутку підприємств”, одночасно.

Така класифікація дозволяє дотримуватися вимог діючого законодавства, але не є зручною для управління основними засобами, та не дає можливості швидко оцінити стан основних засобів на підприємстві.

З метою аналізу необхідно встановити ступінь озброєності підприємства машинами й устаткуванням, їх відповідність нормальному виробництву, сучасному рівню науки й техніки, визначити вплив на прогресивність технологічних процесів. При аналізі відповідності наявного устаткування вимогам сучасного науково-технічного прогресу варто здійснити групування за часом (періодом) використання, ступенем зношеності, часткою

прогресивного устаткування в загальному обсязі. На жаль, діюча класифікація основних засобів, а також відсутність оперативного обліку використання машин й устаткування унеможливають проведення такого аналізу. Так, у другу групу входять такі види основних фондів, як: автомобільний транспорт і вузли (запасні частини) до нього, а також, конторське (офісне) устаткування, пристрої і комплектуючі до них. У цьому зв'язку виникає ряд труднощів при організації обліку вузлів і запасних частин: як вести аналітичний облік, в якому порядку списувати їхню вартість і на які рахунки. Для єдності методології запасні частини до автомобілів доцільно враховувати нарівні з іншими запасними частинами на субрахунку 207 “Запасні частини” до рахунку 20 “Виробничі запаси”, а в міру їхньої відправки на комплектацію або ремонт – списувати в дебет рахунків витрат 91 “Загальновиробничі витрати”, 92 “Адміністративні витрати”, 93 “Витрати на збут” та ін. Ці витрати не забезпечують майбутніх, очікуваних економічних вигод від використання об'єкта, тому вони не збільшують вартості основних засобів.

Ще більш численна по номенклатурі та вартості третя група, в яку включаються всі основні фонди, що не увійшли в перші дві групи. Четверта група має за головний принцип - час одержання та введення в експлуатацію об'єкта та не враховує усі об'єкти свого виду.

Тобто, за однією класифікаційною ознакою – вид основних засобів – об'єкти класифікуються в залежності від різних ознак : 1-3 групи – за видом, 4 – за видом та часом введення в дію. Що з методологічної точки зору є неправильним та призводить до зайвих помилок на практиці. Бухгалтер повинен постійно пам'ятати дату введення техніки в дію, бо може помилитися до якої групи її відносити.

Таким чином, виникають труднощі при віднесенні тих або інших об'єктів до певної групи, тому що класифікаційні ознаки, викладені в Законі, виявилися недостатньо визначеними.

Відповідно до чинного законодавства України, класифікація є основою для нарахування амортизації (зносу) основних засобів. З метою

оподаткування, норми амортизації встановлюються відповідно до балансової вартості груп основних засобів, тому віднесення об'єкта до групи має не тільки теоретичне, але й практичне значення. Так, виникають певні складнощі при формуванні складу другої групи основних засобів, у яку частково входять такі об'єкти, як інструменти, господарський інвентар, обчислювальна техніка, виробничий інвентар і приналежності, вимірювальні й регулюючі прилади й пристрої, лабораторне устаткування. Адже, формування складу другої групи кожне підприємство робить на свій розсуд, що призводить до суперечок між підприємцями й контролюючими органами, оскільки віднесення об'єктів до другої групи, замість третьої групи має суттєві переваги з точки зору нарахування амортизації за встановленими законом нормами, та обумовлює заниження суми прибутку, що оподатковується. Для того щоб уникнути неточності при розподілі основних фондів на групи, доводиться вдаватися до допомоги фахівців, які повинні зазначати технічні характеристики основних засобів та надавати рекомендації щодо їх віднесення до тієї або іншої групи. Тому необхідна деталізація цієї класифікації. Цілком розсудливо для обліку з метою оподаткування використовувати класифікацію, яка запропонована П(С)БО 7.

Не можна погодитись з виділенням тільки 4 груп. Так, до 1991 року основні фонди підрозділялися на 12 груп, і така класифікація більш повно поділяла об'єкти за їх призначенням. В Росії за видами виділяють 3 групи, у Сполучених Штатах Америки – 8. На наш погляд, щоб уникнути ускладнень, ми перейшли від 12 груп до класифікації, що поділяє об'єкти на 4 групи, але це не забезпечило порозуміння. Тому пропонуємо змінити класифікацію основних засобів з метою оподаткування та усунути відзначені недоліки.

Крім того, треба відмітити, що на сьогодні діє лише Класифікатор основних фондів, введений у дію 01.01.98р., який не відповідає нині встановленим відповідно до П(С)БО 7 групам основних засобів. Тобто, підприємства самостійно повинні деталізувати класифікацію, що значно ускладнює облік. З нашої думки, зміни в законодавстві, які відбулися на

сучасний момент, склали усі умови для розробки нового Державного Класифікатора основних засобів.

Чинним законодавством (Податковому кодексі України) встановлена залежність організації обліку основних засобів від того, відносяться вони до виробничих або невиробничих. У зв'язку з цим, з метою оподаткування важливо правильно визначити, до яких основних засобів відноситься даний об'єкт: виробничих або невиробничих. Виходячи з норм Закону, до невиробничих основних фондів відносяться будинки, будівлі, споруди невиробничого призначення (житлові будинки, гуртожитки, помешкання лікувально-оздоровчого призначення, спортивні споруди, будинки культури й ін.), тобто об'єкти групи 1, а також груп 2, 3 і 4 основних фондів, що розміщені в цих будинках, спорудах і приміщеннях або використовуються для їхнього обслуговування (меблі різного призначення, холодильники, плити кухонні, електропечі, мікрохвильові печі, вентилятори, вентиляційні або витяжні шафи, електроприлади для опалення помешкання й ін.). Ця норма Закону зрозуміла й не викликає заперечень. Проблема виникає в тих випадках, коли у суб'єктів підприємницької діяльності відсутні невиробничі фонди групи 1 (будинки, будівлі, спорудження), а використовуються об'єкти (предмети) груп 2, 3 і 4, що за призначенням є побутовими (холодильники, електроприлади для опалення помешкань, пылососи, кондиціонери й ін.). Такі предмети знаходяться у виробничих приміщеннях (цехових, складських, торгових, адміністративних й офісних), або в орендованих приміщеннях і використовуються для забезпечення господарської діяльності персоналу підприємств та організацій. Відповідно до колективних договорів, підприємства створюють необхідні умови праці для персоналу й забезпечують охорону їхньої праці. Тому, на наш погляд, виходячи з норми Закону, такі об'єкти (предмети) використовуються в господарській діяльності й повинні відноситися до виробничих фондів. Однак, практикою доведено, що з цього приводу трапляються непорозуміння між суб'єктами підприємницької

діяльності та контролюючими органами, які наполягають на віднесенні їх до невиробничих, що не підлягають амортизації.

На нашу думку, є два шляхи вирішення проблеми: або взагалі відмовитись від розподілу основних засобів на виробничі та невиробничі, як це існує у фінансовому обліку, або треба щоб у Законі було чітко відокремлено, які основні засоби відносити до виробничих, а які до невиробничих. Необхідно прийняти до уваги функціональне призначення об'єкта, виходити не з найменування предмета, а з того, де він знаходиться й для чого використовується. Тим більше, що це визначено Законом України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” [45, с. 4], в якому передбачений принцип обліку “превалювання змісту над формою”.

Ми вважаємо, що невиробничі основні засоби – це основні засоби, що використовуються підприємствами (установами, організаціями) у діяльності, що не пов'язана з виконанням обов'язків, для яких було створено таке підприємство, (установу, організацію), тобто обов'язків, які передбачені установчими документами. На нашу думку, право відносити основні засоби до невиробничих повинно бути надано безпосередньо підприємству (установі, організації), а принципи розподілу на виробничі та невиробничі фонди повинні відображатися у суб'єкта в обліковій політиці. А головне – використовуватись такий розподіл основних засобів повинен виключно з метою управління ними.

При ухваленні рішення про зміну класифікації основних засобів у масштабах держави, доцільно проаналізувати досвід передових країн світу.

Так, у США [68, с. 7], основні засоби поділяють на 8 груп у залежності від терміну використання й призначення основних засобів (табл. 1.3).

При такій класифікації основних засобів відсутня надмірна деталізація й, в той же час, враховані особливості експлуатації основних засобів залежно від їх ролі в процесі виробництва. Крім того, таке угруповання дозволяє проводити аналіз забезпеченості та використання основних засобів, зручне при нарахуванні амортизації.

Таблиця 1.3

Класифікація основних засобів у США

Термін використання об'єкта / строк амортизації	Групи основних засобів
3-річний період	Усе недовговічне майно
5-річний період	Високотехнологічне обладнання, автомобілі, лазери, електромобілі, технологічне обладнання, комп'ютерна техніка
7-річний період	Більшість типів металообробного, залізничного обладнання, офісне обладнання та інше рухоме майно
10-річний період	Резервуари, баржі, платформи тощо
15-річний період	Витрати на землевпоряджувальні роботи, системи трубопроводів, телефонні комунікації, каналізаційні системи
20-річний період	Силові обладнання, системи електро- і газопостачання, електро- та тепломагістралі, АЕС, обладнання АТС та інше
25-річний період	Житлові будинки першої категорії
30-річний період	Житлові будинки та нежитлові приміщення другої категорії (торгові центри, складські приміщення тощо)

“МСБО 16 не містить вимоги щодо класифікації основних засобів, але передбачає їхній розподіл на класи. Клас основних засобів, відповідно до МСБО 16 - це група об'єктів, однакових за характером та напрямком використання в діяльності підприємства. Прикладами окремих класів основних засобів, відповідно до МСБО, є наступні: земля, будинки, машини й устаткування, кораблі, літаки, автотранспорт, меблі й пристосування, офісне устаткування” [24, с. 150].

Відповідно до Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку основних засобів [94] для цілей бухгалтерського обліку нематеріальні активи класифікуються за такими групами: основні засоби; інші необоротні матеріальні активи; незавершені капітальні інвестиції.

У свою чергу “Основні засоби” поділяють на земельні ділянки, капітальні витрати на поліпшення земель, будівлі й споруди, машини й устаткування, транспортні засоби, інструменти, прилади й інвентар, робоча й продуктивна худоба, багаторічні насадження, інші основні засоби. Інші необоротні матеріальні активи поділяють на бібліотечні фонди, малоцінні необоротні матеріальні активи, тимчасові споруди, природні ресурси, інвентарна тара, предмети прокату, інші необоротні матеріальні активи.

Янчев А. та Леонова О. [87, 192] вважають, що інші необоротні активи представлені занадто розгорнуто в Плані рахунків.

Але, світова практика свідчить про необхідність поділу необоротних активів на основні та малоцінні. Так, в міжнародних стандартах не існує статті малоцінні та швидкозношувані предмети. Це свідчить, що частина МШП відображається у звітності як основні засоби, а інша частина, як витрати поточного періоду.

Покладаючись на світову практику, Янчев А. пропонує внести наступні зміни до обліку основних засобів – в Плані рахунків виключити рахунок 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети» й рахунки 111-117 «Інші необоротні матеріальні активи», поєднуючи їх в систему аналітичних рахунків і, відносячи до рахунку 109 «Інші основні засоби».

На наш погляд, рахунок 10 “Основні засоби” недостатньо розгорнутий, бо не відображає безкоштовно одержані основні засоби, при цьому, рахунок активів не повинен відображати витрати. З нашої думки, капітальні витрати на покращення земель безпосередньо пов’язані з субрахунком 101 “Земельні участки”. Тобто, необхідно удосконалити класифікацію основних засобів за видами.

З огляду на вищевикладене, пропонуємо наступну класифікацію необоротних активів за натурально-речовинним складом, яка повинна бути покладена в основу нового Класифікатора:

Основні засоби

1. Земельні ділянки

2. Безкоштовно одержані основні засоби
3. Будинки, споруди, передавальні пристрої
4. Машини та обладнання
5. Транспортні засоби
6. Інструменти, прилади, інвентар (меблі)
7. Робоча й продуктивна худоба
8. Багаторічні насадження
9. Інші основні засоби

Інші необоротні матеріальні активи

1. Бібліотечні фонди
2. Малоцінні необоротні матеріальні активи
3. Тимчасові (не титульні) споруди
4. Природні ресурси
5. Інвентарна тара
6. Предмети прокату
7. Інші необоротні матеріальні активи

Незавершені капітальні інвестиції.

Ми вважаємо, що дана класифікація, орієнтована на нові умови обліку, складена відповідно до принципів МСФЗ, в міру деталізована, придатна до практичного застосування з метою нарахування амортизації й оподатковування.

Якщо на підприємстві багато основних засобів, які одержані безкоштовно, то вважаємо необхідним замість одного субрахунку 102 “Безкоштовно одержані основні засоби” відкривати субрахунки четвертого порядку до рахунку 10 “Основні засоби”, де за видами основних засобів додатково обліковувати безкоштовно одержані основні засоби. На практиці, частіше за все зустрічається ситуація, коли на обліку є лише один об’єкт основних засобів, що надійшов безкоштовно. У цьому випадку рекомендуємо відкривати окремий субрахунок 102 “Безкоштовно одержані основні засоби”

При цьому, для відображення капітальних покращень землі логічно використовувати рахунок 15 “Капітальні інвестиції”. З цією метою треба передбачити у Плані рахунків субрахунок 156 “Капітальні покращення земель”.

Крім того, пропонуємо основні засоби класифікувати в залежності від відсотку їхнього зносу, при цьому, відсоток зношеності по можливості визначати, виходячи з ринкової оцінки основних засобів, та від їх питомої ваги у загальній вартості основних засобів.

Таким чином, можна виділити класифікаційні ознаки, що є найбільш важливими для обліку основних засобів (рис. 1.1).

За значимістю (питомою вагою у вартості всіх основних засобів) пропонуємо поділяти їх на групи: несуттєва – до 1 % та суттєва – вище 1 %. Методика розрахунку надана у другому розділі роботи. Ця класифікація може використовуватись на різних підприємствах. В залежності від того, до якої групи з вищезазначеної класифікації відноситься актив, можна зробити висновок про значимість об’єкта основних засобів та про суттєвість змін балансової вартості від зміни вартості цього об’єкта, що стане поштовхом для проведення переоцінки основних засобів. У випадку, коли змінилась ринкова вартість об’єктів із малою питомою вагою в загальній їх вартості, ми вважаємо, що не має необхідності здійснювати перегляд оцінки всіх активів. Якщо питома вага об’єкта, в якого змінилась ринкова вартість, є несуттєвою (питома вага нижче 1 %), треба прийняти управлінське рішення про необхідність перегляду ринкової оцінки основних засобів, якщо питома вага об’єкта має високий рівень (вище 1%) – необхідно проводити переоцінку, щоб мати достовірну інформацію, бо інакше коливання буде завеликим.

З метою управління основними засобами пропонуємо за станом зношуваності основні засоби поділяти на: нові, придатні, застарілі (або такі, що підлягають заміні). Критерії для класифікації підприємств може розраховувати у залежності від середнього стану основних засобів та зазначати їх в обліковій політиці.

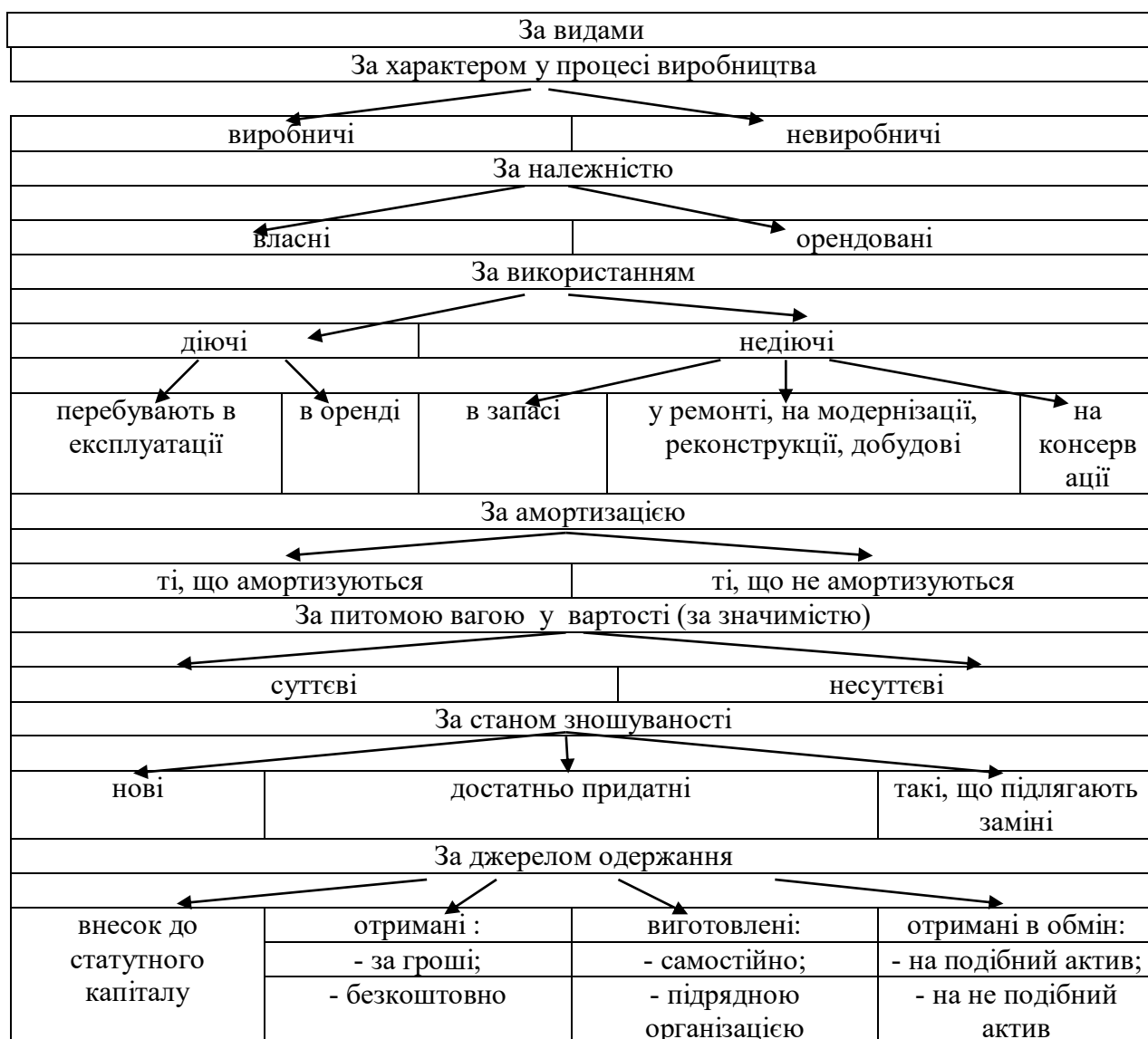


Рис. 1.1 Класифікаційні ознаки основних засобів [25]

Така класифікація основних засобів дозволить акціонерам та іншим користувачам постійно мати інформацію про стан основного капіталу та необхідність його оновлення. При автоматизованому обліку така проблема вирішується дуже просто, програма сама своєчасно здійснює формування груп за класифікаційними признаками. При цьому інформація за такою класифікацією має важливе значення для власників, акціонерів, кредиторів, поручителів та інших користувачів.

РОЗДІЛ 2

МЕТОДИКА ТА ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ І ОПОДАТКУВАННЯ ОПЕРАЦІЙ З ОСНОВНИМИ ЗАСОБАМИ ПАТ „ПІВДЕННИЙ ГЗК”

2.1. Характеристика ПАТ „Південний ГЗК” та аналіз фінансових показників його діяльності

ПАТ „Південний ГЗК” - перше підприємство в країнах СНД, збудоване в 1955 році на базі Скелеватського магнетитового родовища для видобутку та збагачення залізних магнетитових кварцитів з одержанням залізорудного концентрату та доменного агломерату в м. Кривий Ріг (Дніпропетровська обл.). З 29.12.1994 року комбінат реорганізовано у відкрите акціонерне товариство. «ПАТ «Південний ГЗК» є правонаступником орендного підприємства «Південний гірничо-збагачувальний комбінат», зареєстрованого виконкомом Криворізької Ради народних депутатів (розпорядження №508-Р від 29.12.1994р.).

ПАТ «Південний гірничо-збагачувальний комбінат» є юридичною особою, має відокремлене майно, майнові та особові немайнові права та несе зобов'язання, може бути позовником та відповідальним у арбітражному суді, третейському суді тощо. Форма власності підприємства – колективна.

ПАТ «Південний ГЗК» є підприємством, що займає високі рейтингові позиції на товарному ринку залізорудної сировини. Основними партнерами комбінату є споживачі продукції – підприємства України, іноземні підприємства; постачальники допоміжних та комплектуючих виробів та підрядчики, які виконують різноманітні роботи. Біля половини концентрату, що виробляється підприємством, експортується до держав західної та центральної Європи, серед яких постійними споживачами виступають: Чехія, Словаччина, Китай, Польща, Болгарія, Сербія, а агломерат в основному споживає вітчизняний ринок. Основні споживачі продукції ПАТ «Південний ГЗК» на внутрішньому ринку є металургійні комбінати: ПАТ

«Дніпропетровський металургійний комбінат ім. Петровського», ПАТ «Дніпровський металургійний комбінат», ПАТ «Алчевський металургійний комбінат», ПАТ «Стахановський завод феросплавів», ПАТ «Полтавський ГЗК», ПАТ «Макіївський МЗ» та ін.

Виробнича структура ПАТ «Південний ГЗК» є сталою починаючи з 1955 року. В умовах адаптації комбінату до ринку суттєвої перебудови виробничої структури не відбулося. Перебудова виробничої схеми підприємства є недоцільною, тому що все виробництво функціонує як єдиний комплекс: видобуток залізної руди – її переробка – транспортування продуктів переробки – виробництво залізородного концентрату – виробництво доменного агломерату. Тому немає необхідності створення на базі підприємства окремих самостійних фірм, тому що при цьому значно підвищиться собівартість продукції. Існуюча виробнича – організаційна структура підприємства є найбільш оптимальною у теперішній час.

Публічне акціонерне товариство «Південний гірничо-збагачувальний комбінат» займається відкритим видобутком руд чорних металів, їх збагаченням та виготовленням концентрату та агломерату. ПАТ «Південний ГЗК» включає в себе 7 основних та 25 допоміжних структурних підрозділів на правах цехів та 27 відділів та служб апарату управління. Основними підрозділами є:

рудоуправління, яке займається відкритим видобутком руд (бідні залізні кварцити), виробництвом щебню, кисню, азоту;

управління залізничного транспорту - займається внутрішніми кар'єрними перевезеннями до дробарок видобутої руди та супутніх пустих порід, скельних порід у відвали. Внутрішні комбінатівські перевезення товарної продукції (концентрат, агломерат) та доставка її вагонами Укрзалізниці до станції «Допоміжна»;

дробильна фабрика №1 - дроблення сирової руди (розміри куска 1500 мм до розміру 20 мм та нижче);

дробильна фабрика №2 - дроблення скельної гірничої маси (від 1500 мм до 300 мм та нижче);

рудозбагачувальна фабрика №1 - виробництво концентрату із сирової дробленої руди з дробленням її до розміру 0,074 мм для виробництва агломерату та часткової реалізації споживачам;

рудозбагачувальна фабрика №2 - виробництво концентрату із сирової дробленої руди з дробленням її до розміру 0,074 мм для повної реалізації споживачам;

агломераційний цех - виробництво (спікання) відфлюсованого агломерату для реалізації металургійним заводам України.

Основними видами продукції, що виробляє ПАТ «Південний ГЗК» є концентрат, агломерат та щебінь. Товарний концентрат виробляється двох видів - концентрат марки КЗ (концентрат залізорудний з вмістом заліза 64.5 %) і концентрат марки КЗВ (концентрат залізорудний високоякісний з вмістом заліза 67.5 %). Агломерат залізорудний виробляється двох видів: марки АЗРО (агломерат залізорудний офлюсований з вмістом заліза - 53.9 %) і марки АЗРН (агломерат залізорудний неофлюсований з вмістом заліза - 62 %). Також агломераційний цех ПАТ «Південний ГЗК» може виробляти наступні підвиди агломерату: агломерат залізомарганцевий високоосновний та агломерат залізомарганцевий офлюсований. При відпрацюванні кар'єру, більшу частину пустих порід складають сланцеві породи, які використовуються для нарощування дамб на хвостосховищах та виробництва щебеню. Більша частина виробленого щебеню використовується для потреб підприємства. Це підсилення та баластування залізничних колій у кар'єрі, виготовлення різних марок бетону ремонтно-будівельним цехом. Невелика його частина, приблизно 25 тис. м. куб. в рік реалізується стороннім споживачам.

Виробництво основних видів продукції ПАТ «Південний ГЗК» у 2021 році (тис. т.): - концентрат 8980; - агломерат 1655. Фактичні якісні показники концентрату відповідають Технічним Умовам «Концентрат залізорудний ПАТ «Південний гірничо-збагачувальний комбінат» (ТУ У 13.1-00191000-

001:2009). Фактичні якісні показники агломерату відповідають Технічним Умовам «Агломерат залізорудний ПАТ «Південний гірничо-збагачувальний комбінат» (ТУ У 13.1-00191000-002:2009). Технологічний цикл по видобутку, переробці і збагаченню руди, а також технологія агломераційного виробництва на комбінаті у 2016 році не змінювалися, нові види товарної продукції не вироблялися. Вироблена залізорудна продукція відповідає вимогам ДСТУ:3704-2005 «Продукція залізорудна. Загальні технічні умови».

Готова продукція ПАТ «Південний ГЗК» має попит, як на внутрішньому, так і на зовнішньому ринках. Основні споживачі ПАТ «Південний ГЗК» у 2021 році: Внутрішній ринок: Агломерат - ПАТ «Дніпропетровський металургійний завод ім. Петровського», Концентрат - ПАТ «Дніпродзержинський металургійний комбінат ім. Дзержинського», ПАТ «Донецьксталь». Зовнішній ринок: Агломерат - Арселор Міттал Острава С.А. (Чехія), «Metinvest International S.A.» (Китай). Концентрат - U.S. Steel Kosice (Словаччина), Тренецькі Залезарні (Чехія), U.S.Steel Serbia (Сербія), «Арселор Міттал Соурсинг SCA» (Польща) , «Metinvest International S.A.» (Китай)» [26].

Поставки залізорудного концентрату за період 2021 року подані в табл. 2.1.

Таблиця 2.1

Поставки залізорудного концентрату за період 2021 року

Назва країни	Маса брутто (тис. тон)	Питома вага (%)
Польща	484,3	8,89
Чехія	356,5	6,55
Словаччина	233,2	4,28
Сербія	91,2	1,66
Угорщина	25,8	0,47
Китай	4253,4	78,12
Усього:	5444,4	100

З огляду на дані таблиці 2.1, основним споживачем продукції ПАТ Південний ГЗК виступає Китай, який в період кризи тільки нарощує об'єми виробництва.

Основні акціонери підприємства ПАТ «Південний ГЗК» - ЗАТ «Смарт-холдинг» і компанії-власники Evraz Group (50%). Основні техніко-економічні показники підприємства за період 2016-2021 рр. представлені в табл. 2.2.

Таблиця 2.2

Основні техніко-економічні показники ПАТ „Південний ГЗК”
за період 2016-2021 рр.

Показники	Одиниці виміру	2016	2017	2019	2020	2021	Динаміка показників 2021/2020	
							+, -	%
Виробництво продукції	Тис. т.	9919,6	13899,0	11240,0	8251,00	10635,0	2384,00	128,8
Товарна продукція	Млн. грн.	1657,57	2882,55	4668,22	2108,10	5947,06	3838,96	282,11
Реалізація товарної продукції	Млн. грн.	1542,96	2883,70	4598,79	2128,43	5764,82	3636,39	270,85
Показники якості: Fe %		65,67	65,62	65,68	65,36	65,58	0,22	
Ціна одиниці продукції	Грн./од.	155,55	207,48	409,14	257,96	542,06	284,10	210,13
Собівартість одиниці продукції	Грн./од.	153,91	136,75	206,00	363,10	271,78	-91,33	74,85
Собівартість товарної продукції	Млн. грн.	1526,68	1900,68	2315,42	2995,98	2890,35	-105,63	96,47
Витрати на 1 грн. товарної продукції	Коп.	0,92	0,66	0,50	1,42	0,49	-0,94	34,20
Чистий прибуток	Млн. грн.	122,19	983,03	2283,37	-0,07	2138,70	2138,77	
Рентабельність								
- продукції	%	8,60	51,72	98,62	0,00	58,98		
- активів	%	0,84	6,82	14,57	0,00	13,32		
Основні фонди	Млн. грн.	14524,0	14417,5	15669,3	16039,6	16050,3	10,7	100,07
Оборотні фонди	Млн. грн.	237,64	272,01	258,28	317,26	508,90	191,64	160,41
Фондовіддача	Грн./грн.	0,11	0,20	0,30	0,13	0,37	0,24	281,92
Фондомісткість	Грн./грн.	8,76	5,00	3,36	7,61	2,70	-4,91	0,35

У 2021 році «Південний ГЗК» збільшив виробництво агломерату на 49,6% - до 1 млн. 655 тис. тонн, у порівнянні з 2020 року. Виробництво концентрату за цей же період зросла на 25,7% - до 8 млн. 980 тис. тонн. За підсумками 2021 року в 25% від загального обсягу виробленого товарного концентрату, вміст заліза становить 67,7%. У поточному році планує збільшити частку виробленого концентрату з таким рівнем вмісту заліза до 40%.

На основі даних табл. 2.2, можна зробити висновок, що підприємство в період стабільності в країні має змогу успішно і ефективно здійснювати свою виробничо-фінансову діяльність, що підтверджується великим значенням показника чистого прибутку у 2019 і 2021 роках, відповідно 2283,37 і 2138,7 млн. грн. Собівартість товарної продукції з кожним роком зростає, тільки 2021 рік дещо змінив тенденцію. Основною причиною росту є підвищення тарифів на матеріальні ресурси.

При реалізації продукції підприємство використовує прямі та комбіновані канали збуту. На внутрішньому ринку використовуються комбіновані канали - ПАТ «Дніпродзержинський металургійний комбінат ім. Дзержинського» та прямі канали - ПАТ «ДМЗ ім. Петровського». На зовнішньому ринку використовується компанія, котра працює зі споживачами залізорудної сировини даного регіону. Основні споживачі поділені між учасниками ринку.

Ринок залізорудної сировини характеризується високою конкуренцією і має яскраво виражену сегментацію. На збут залізорудної сировини також впливає сезонний фактор. Взимку, реалізація зменшується за рахунок падіння температури, що приводить до:

поганого забезпечення рухомого потягу власності АТ «Укрзалізниця» та інших комерційних власників;

припинення роботи деяких портів (наприклад порту Миколаїв);

затримання вивантаження в працюючих портах (за рахунок змерзання залізорудної сировини). В комплексі ці фактори значно впливають на стабільний збут залізорудної сировини.

Конкурентними підприємствами для ПАТ «Південний ГЗК» є: російські підприємства, такі як: ПАТ «Михайлівський ГЗК», ПАТ «Лебединський ГЗК», ПАТ «Стойленський ГЗК», а також Бразильські гірничорудні підприємства.

Основним напрямом діяльності ПАТ «Південний ГЗК» в 2021 році є видобуток сирової руди і виробництво товарної продукції (залізорудного концентрату та доменного агломерату). Для виходу підприємства на рівень виробництва і якості товарної продукції, що забезпечує її конкурентоспроможність розроблена довгострокова програма розвитку підприємства до 2021 року. Основні обсяги капітальних вкладень направлені на розвиток кар'єру, реконструкцію дробарно-збагачувального комплексу, розширення і реконструкцію хвостового господарства і систем оборотного водопостачання. Згідно технічного завдання інститутом ТОВ «Южгіпроруда» розроблений проект «Реконструкція кар'єру у зв'язку з поглибленням з метою підтримки потужності комбінату. II черга (до 2021 р.)». У даному проекті відображені основні напрямки розвитку ведення гірничих робіт, що дозволить вийти комбінату на продуктивність по видобутку сирової руди до 30 млн.т на рік.

ПАТ «Південний ГЗК» послідовно впроваджує системний підхід до вирішення управління якістю. Важливою складовою цього процесу є застосування міжнародних стандартів ISO серії 9000. Впровадження сертифікованої системи якості гарантує конкурентоспроможність продукції, як на внутрішньому, так і на світовому ринках.

Підвищення якості залізорудних концентратів і агломератів є одним із резервів поліпшення техніко-економічних показників металургійного виробництва. Особливо питання якості стають актуальними в умовах ринку, за умови його насичення високоякісною залізорудною сировиною і агресивної

політики, що демонструють виробники цієї сировини на ринках України і країн-імпортерів.

Спеціалістами комбінату самостійно, а також у співробітництві з ведучими галузевими інститутами і організаціями виконано значний обсяг експериментальних, розрахунково-аналітичних і проектних робіт, спрямованих на підвищення якості вироблюваної продукції: таким чином, на основі результатів численних дослідів і промислових випробувань інститут «Механобрчормет» розробив ряд технологій, які дають змогу значно підвищити вміст заліза в концентраті - до 67,0 - 69,0%. Основні показники якості продукції в динаміці 2016-2021 зображені в табл. 2.3.

Таблиця 2.3

Аналіз якості продукції ПАТ „Південний ГЗК” за період 2016-2021 рр.

Роки	Вміст заліза (%)		Вміст вологи	
	Концентрат	Агломерат	Концентрат (%)	Агломерат (мод)
2016	65,67	54,26	10,28	1,23
2017	65,62	54,32	10,29	1,23
2019	65,68	54,42	10,2	1,23
2020	65,36	54,96	10,18	1,21
2021	65,58	55,34	10,17	1,21

Постачання товарно-матеріальних цінностей на підприємство у 2021 році здійснювалося на підставі поданих замовлень цехів, згідно потреб виробництва. Основними постачальниками є: - вапняку - ТОВ «Смарт-нерудпром»; - коксового дріб'язку - ТОВ «ТД «ЕвразРесурс Україна», ТОВ «Компанія «Ресурс», ТОВ «Укрхімпромресурси»; - аглоруди - ПАТ «Суша Балка», ПАТ «КЗРК»; - антрацитовий штиб - ТОВ «Альянс Груп», ТОВ «Будінвест-трейдинг», ТОВ «Донвуглеспецбуд»; - шарів сталей (діаметром 30мм.) - OST WEST TRADE LIMITED Китай; - шарів сталей (діаметром 40мм.) - Корпорація «Індустріальний Союз Донбасу», ТОВ «ТД «ЕвразРесурс Україна», ТОВ «Компанія «Ресурс»; - шарів сталей (діаметром 100мм.) - OST WEST TRADE LIMITED Китай.

Розрахуємо показники прибутковості за три роки (2019-2021рр.) на основі річної фінансової звітності промислового підприємства.

Для цього побудуємо зведену таблицю із необхідними статтями балансу (Табл. 2.4).

Таблиця 2.4

Зведена таблиця із необхідними статтями балансу ПАТ „Південний ГЗК”

Стаття балансу	2019 (тис.грн.)	2020 (тис.грн.)	2021 (тис.грн.)
Чистий дохід від реалізації товарів і послуг (1)	5764823	8242976	9203258
Собівартість реалізованої продукції та послуг (2)	2109839	3894690	3998000
Прибуток від звичайної діяльності (3)	2901379	2389607	4125411
Чистий прибуток (4)	2138697	2275609	3300449
Власний капітал (5,6)			
- початок року (5)	7798571	12658367	15047974
- кінець року (6)	12658367	15047974	18144672
Кредиторська заборгованість (7)	291528	287717	394984
Позичковий капітал (8)	1903909	1335263	1554691
Необоротні активи (9)	4355578	4155018	4215277
Оборотні активи (10)	10202891	12224140	14984806
Баланс (11)	14562276	16383237	19200083
Довгострокові зобов'язання (12)	573923	322117	580087
Поточні зобов'язання (13)	860627	524976	475324
Запаси (14)	324048	308853	381691
Грошові кошти (15)	7427031	7957886	7793233
Дебіторська заборгованість (16)	1922408	3372204	6614239
Залишкова вартість ОЗ (17)	4001664	3770669	3985432
Первісна вартість ОЗ (18)	5719245	6175492	6474518
Капітальні інвестиції (19)	587982	604593	623573

1.2. Прибутковість основної діяльності – один із головних вартісних показників ефективності виробництва, який характеризує рівень віддачі активів і ступінь використання капіталу у процесі виробництва.

$$\text{ПОД}_{2019\text{р}} = (1)/(2) = 2,732$$

$$\text{ПОД}_{2020\text{р}} = (1)/(2) = 2,116$$

$$\text{ПОД}_{2021\text{р}} = (1)/(2) = 2,301$$

1.3. Прибутковість звичайної діяльності дозволяє вивчити привабливість підприємства за визначеними умовами господарювання відповідно до діючих

положень внутрішніх і зовнішніх нормативних документів та з урахуванням всіх видів витрат, які виникають на підприємстві, і які можливо передбачити.

$$\text{Прибутковість звичайної діяльності}_{2019p} = (3)/(1) = 0,503$$

$$\text{Прибутковість звичайної діяльності}_{2020p} = (3)/(1) = 0,289$$

$$\text{Прибутковість звичайної діяльності}_{2021p} = (3)/(1) = 0,448$$

1.4. Прибутковість власного капіталу – фінансовий коефіцієнт, що характеризує ефективність використання власного капіталу. Показує, яка віддача (норма прибутку) на вкладений власний капітал. Максимізація цього показника – важливе завдання, яке необхідно виконати управлінцям підприємства.

$$\text{Прибутковість власного капіталу}_{2019p} = (4)/(5+6) = 0,209$$

$$\text{Прибутковість власного капіталу}_{2020p} = (4)/(5+6) = 0,164$$

$$\text{Прибутковість власного капіталу}_{2021p} = (4)/(5+6) = 0,198$$

1.5. Прибутковість авансованого капіталу визначають шляхом ділення прибутку на середній розмір авансованого капіталу, під яким розуміють різницю між інвестованим капіталом та кредиторською заборгованістю.

$$\text{Прибутковість авансового капіталу}_{2019p} = (4)/(7) = 7,336$$

$$\text{Прибутковість авансового капіталу}_{2020p} = (4)/(7) = 7,909$$

$$\text{Прибутковість авансового капіталу}_{2021p} = (4)/(7) = 8,355$$

1.6. Прибутковість позикового капіталу показує скільки прибутку припадає на одиницю капіталу, залученого зовні.

$$\text{Прибутковість позикового капіталу}_{2019p} = (4)/(8/2) = 2,246$$

$$\text{Прибутковість позикового капіталу}_{2020p} = (4)/(8/2) = 3,408$$

$$\text{Прибутковість позикового капіталу}_{2021p} = (4)/(8/2) = 4,245$$

1.7. Прибутковість необоротних активів характеризує величину чистого прибутку, що припадає на кожну гривню необоротних активів. Може розраховуватись у відсотках. Зростання цього показника є позитивним результатом.

$$\text{Прибутковість необоротних активів}_{2019p} = (4)/(9) = 0,491$$

$$\text{Прибутковість необоротних активів}_{2020p} = (4)/(9) = 0,547$$

$$\text{Прибутковість необоротних активів}_{2021p} = (4)/(9) = 0,782$$

1.8. Прибутковість оборотних активів демонструє можливості підприємства в забезпеченні обсягу річного прибутку по відношенню до середньорічної суми обігових коштів компанії. Чим вище значення цього коефіцієнта, тим більше ефективно використовуються обігові кошти.

$$\text{Прибутковість оборотних активів}_{2019p} = (4)/(10) = 0,209$$

$$\text{Прибутковість оборотних активів}_{2020p} = (4)/(10) = 0,186$$

$$\text{Прибутковість оборотних активів}_{2021p} = (4)/(10) = 0,220$$

2. Проведемо розрахунок показників фінансової стійкості підприємства ПАТ „Південний ГЗК”.

2.1. Коефіцієнт фінансової незалежності показує, яку частину у загальних вкладеннях у підприємство складає власний капітал. Він характеризує фінансову незалежність підприємства від зовнішніх джерел фінансування його діяльності. Оптимальне значення більше 0,5.

$$\text{Коефіцієнт фінансової незалежності}_{2019p} = (5,6)/(11) = 0,86$$

$$\text{Коефіцієнт фінансової незалежності}_{2020p} = (5,6)/(11) = 0,91$$

$$\text{Коефіцієнт фінансової незалежності}_{2021p} = (5,6)/(11) = 0,94$$

2.2. Коефіцієнт концентрації позикового капіталу – частка позикових (залучених) коштів у загальній валюті нетто-балансу – показує, яку частину активів підприємства сформовано за рахунок позикових (залучених) коштів довгострокового і короткострокового характеру.

$$\text{Коефіцієнт концентрації позикового капіталу}_{2019p} = (8)/(11) = 0,13$$

$$\text{Коефіцієнт концентрації позикового капіталу}_{2020p} = (8)/(11) = 0,26$$

$$\text{Коефіцієнт концентрації позикового капіталу}_{2021p} = (8)/(11) = 0,08$$

2.3. Коефіцієнт співвідношення власного і позикового капіталів характеризує фінансову стійкість підприємства. Він показує скільки грн. власного капіталу припадає на 1 грн залученого капіталу.

$$\text{Коефіцієнт спів. вл і позик. капіталу}_{2019p} = (8)/(5,6) = 0,15$$

$$\text{Коефіцієнт спів. вл і позик. капіталу}_{2020p} = (8)/(5,6) = 0,088$$

$$\text{Коефіцієнт спів. вл і позик. капіталу}_{2021p} = (8)/(5,6) = 0,085$$

2.4. Коефіцієнт забезпеченості довгострокових зобов'язань характеризує частку довгострокових зобов'язань у загальній сумі джерел формування.

$$\text{Коефіцієнт забезпеченості ДЗ}_{2019p} = (12)/(5,6) = 0,045$$

$$\text{Коефіцієнт забезпеченості ДЗ}_{2020p} = (12)/(5,6) = 0,021$$

$$\text{Коефіцієнт забезпеченості ДЗ}_{2021p} = (12)/(5,6) = 0,031$$

3. Розрахуємо показники ліквідності ПАТ „Південний ГЗК”.

3.1 Коефіцієнт поточної ліквідності характеризує ступінь покриття короткострокових пасивів оборотними активами, і застосовується для оцінки здатності підприємства виконати свої короткострокові зобов'язання. Коефіцієнти ліквідності характеризують платоспроможність підприємства не тільки на даний момент, але й у випадку надзвичайних обставин.

$$\text{Коефіцієнт поточної ліквідності}_{2019p} = (10)/(13) = 11,85$$

$$\text{Коефіцієнт поточної ліквідності}_{2020p} = (10)/(13) = 23,28$$

$$\text{Коефіцієнт поточної ліквідності}_{2021p} = (10)/(13) = 31,52$$

3.2 Коефіцієнт швидкої ліквідності показує, яку частину поточних зобов'язань підприємство спроможне погасити за рахунок найбільш ліквідних оборотних коштів – грошових коштів та їх еквівалентів, фінансових інвестицій та дебіторської заборгованості. Цей показник показує платіжні можливості підприємства щодо погашення поточних зобов'язань за умови своєчасного здійснення розрахунків з дебіторами. Теоретично значення коефіцієнта вважається достатнім, якщо воно перевищує 0,6.

$$\text{Коефіцієнт швидкої ліквідності}_{2019p} = (10)-(14)/(13) = 4,68$$

$$\text{Коефіцієнт швидкої ліквідності}_{2020p} = (10)-(14)/(13) = 22,6$$

$$\text{Коефіцієнт швидкої ліквідності}_{2021p} = (10)-(14)/(13) = 30,7$$

3.3 Коефіцієнт абсолютної ліквідності – показник, що характеризує ту частину короткотермінових фінансових зобов'язань підприємства, яка може бути сплачена за рахунок першокласних ліквідних активів (грошових коштів та їх еквівалентів), тобто спроможність підприємства негайно погасити свою

короткотермінову кредиторську заборгованість. Теоретичне оптимальне значення цього показника становить приблизно 0,2 – 0,25.

$$\text{Коефіцієнт абсолютної ліквідності}_{2019p} = (15)/(13) = 8,629$$

$$\text{Коефіцієнт абсолютної ліквідності}_{2020p} = (15)/(13) = 15,158$$

$$\text{Коефіцієнт абсолютної ліквідності}_{2021p} = (15)/(13) = 16,395$$

3.4 Коефіцієнт оборотності запасів дає можливість встановити швидкість обороту запасів для забезпечення виконання завдання з продажу (реалізації) готової продукції (товарів, робіт, послуг). Чим більше значення цього коефіцієнта, тим вищий рівень оборотності запасів, що позитивно відображається на забезпеченні обсягу реалізації продукції.

$$\text{Коефіцієнт оборотності запасів}_{2019p} = (2)/(14)\text{сер.} = 7,599$$

$$\text{Коефіцієнт оборотності запасів}_{2020p} = (2)/(14)\text{сер.} = 12,307$$

$$\text{Коефіцієнт оборотності запасів}_{2021p} = (2)/(14)\text{сер.} = 10,152$$

3.5 Коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості показує, скільки оборотів здійснено за рік коштами, вкладеними до розрахунків. Чим більша кількість оборотів, тим швидше підприємство отримує кошти від своїх боржників (дебіторів).

$$\text{КОДЗ}_{2019p} = (1)/(16)\text{сер.} = 2,426$$

$$\text{КОДЗ}_{2020p} = (1)/(16)\text{сер.} = 3,113$$

$$\text{КОДЗ}_{2021p} = (1)/(16)\text{сер.} = 1,888$$

4. Визначимо показники руху основних засобів на ПАТ „Південний ГЗК”.

4.1 Коефіцієнт придатності основних засобів показує, яка частина основних засобів придатна для експлуатації в процесі господарської діяльності.

$$\text{Коефіцієнт придатності ОЗ}_{2019p} = (17)/(18) = 0,699$$

$$\text{Коефіцієнт придатності ОЗ}_{2020p} = (17)/(18) = 0,610$$

$$\text{Коефіцієнт придатності ОЗ}_{2021p} = (17)/(18) = 0,615$$

4.2 Фондовіддача виражає ефективність використання засобів праці, тобто показує, скільки виробляється готової продукції на одиницю основних виробничих фондів.

$$\text{Фондовіддача}_{2019p} = (1)/(18) = 1,007$$

$$\text{Фондовіддача}_{2020p} = (1)/(18) = 1,334$$

$$\text{Фондовіддача}_{2021p} = (1)/(18) = 1,421$$

4.3 Рентабельність ОЗ за прибутком вказує на частку прибутку підприємства, отриманого за рік, від вартості основних засобів.

$$\text{Рентабельність ОЗ за прибутком}_{2019p} = (4)/\text{ОЗсер} = 0,440$$

$$\text{Рентабельність ОЗ за прибутком}_{2020p} = (4)/\text{ОЗсер} = 0,457$$

$$\text{Рентабельність ОЗ за прибутком}_{2021p} = (4)/\text{ОЗсер} = 0,631$$

4.4 Рентабельність капітального інвестування

$$\text{РКІ}_{2019p} = (4)/(19) = 3,637$$

$$\text{РКІ}_{2020p} = (4)/(19) = 3,763$$

$$\text{РКІ}_{2021p} = (4)/(19) = 5,292$$

5. Проведено аналіз банкрутства по Альтману.

В основі формули лежить комбінація 4-5 ключових фінансових коефіцієнтів, що характеризують фінансовий стан і результати діяльності підприємства. Спочатку формула була запропонована Альтманом в 60-х роках минулого століття. Пізніше, автор запропонував варіації даної формули з урахуванням галузевих особливостей організацій.

Для промислових (виробничих) підприємств (акції яких не котируються на біржі) використовується 5-тифакторна Z-модель Альтмана:

$$Z = 1,2X_1 + 1,4X_2 + 3,3X_3 + 0,6X_4 + X_5, \text{ де}$$

$$X_1 = 14984806/19200083 = 0,780$$

$$X_2 = 17592023/19200083 = 0,916$$

$$X_3 = 2786094/19200083 = 0,145$$

$$X_4 = 18144672/1554691 = 11,670$$

$$X_5 = 9203258/19200083 = 0,479$$

$$Z = 1,2X_1 + 1,4X_2 + 3,3X_3 + 0,6X_4 + X_5 = 9,843$$

Отже, за шкалою оцінювання: показник 2,9+ – це «Зелена» зона, тобто низька ймовірність банкрутства.

6. Проведено прогноз банкрутства ПАТ „Південний ГЗК” за Спрінгейтом.

Модель М. Спрінгейта передбачає розвиток інтегрального показника, за допомогою якого здійснюється оцінка ймовірності визнання підприємства банкрутом. Точність даної моделі є досить високою і становить більше 90 %.

$$Z = 1,03X_1 + 3,07X_2 + 0,66 X_3 + 0,4X_4, \text{ де}$$

$$X_1 = 14984806 / 19200083 = 0,780$$

$$X_2 = 2786094 / 19200083 = 0,145$$

$$X_3 = 2786094 / 475324 = 5,861$$

$$X_4 = 9203258 / 19200083 = 0,479$$

$$Z = 1,03X_1 + 3,07X_2 + 0,66 X_3 + 0,4X_4 = 5,308$$

Отже, якщо для підприємства критерій $Z < 0,862$, то підприємство – потенційний банкрут, якщо $Z > 2,451$, то загроза банкрутства мінімальна і підприємство являється фінансово надійним, на що вказує відповідний критерій ПАТ «ПГЗК».

Здійснено аналіз фінансового стану промислового підприємства ПАТ „Південний ГЗК” за 2019-2021 рр.

Слід зазначити, що майже з кожним роком показники прибутковості підприємства зростають.

Так, прибутковість основної діяльності у 2021 році збільшилась на 8,7% порівняно з 2020 роком. Це означає, що рівень віддачі активів і ступінь використання капіталу у процесі виробництва зростає.

Прибутковість звичайної діяльності зросла на 55% у 2021 році, якщо порівнювати з 2020, і зменшилась на 10% порівняно з 2019 році. Це вказує на те, що привабливість підприємства за визначеними умовами господарювання є не стабільним, проте тенденція до покращення також спостерігається.

Прибутковість власного капіталу на 20% у 2021 році, що говорить про ефективне використання підприємством власного капіталу. Також спостерігається тенденція до зростання прибутковості авансованого капіталу з кожним аналізованим роком в середньому на 6%, що вказує на різницю між інвестованим капіталом та кредиторською заборгованістю.

Важливим є те, що показник прибутковості позикового капіталу також зростає з кожним роком. Так у 2020 році він збільшився на 51% у порівнянні з 2019 роком, і на 24% у 2021 році порівняно з 2020 р., що вказує на доцільне залучення капіталу зовні. Також простежується тенденція до зростання показників прибутковості необоротних та оборотних активів, що у своє чергу дає позитивний результат фінансової діяльності підприємства.

Проведено розрахунок показників фінансової стійкості підприємства ПАТ „Південний ГЗК”. Можна зробити висновок, що у цьому питанні також спостерігається зростання показників у період 2019-2021рр. Наприклад, коефіцієнт фінансової незалежності у 2021 році зріс на 3,2% порівняно з 2020 роком, і на 9,3% у порівнянні з 2019 роком. Це говорить про гарний стан фінансової незалежності, оскільки його оптимальне значення має бути більше 0,5.

Якщо досліджувати коефіцієнт концентрації позикового капіталу, то він має тенденцію до зниження (у 2021 році склав 8%), що є позитивним показником, адже він вказує на яку частину активів підприємства сформовано за рахунок позикових (залучених) коштів довгострокового і короткострокового характеру.

ПАТ „Південний ГЗК” характеризується високими показниками ліквідності. Так, коефіцієнт швидкої ліквідності порівняно із 2019 роком збільшився у 6,5 разів у 2021 році, при тому, що теоретично значення коефіцієнта вважається достатнім, якщо воно перевищує 0,6. Аналогічна ситуація із коефіцієнтом абсолютної ліквідності, який у 2021 році складає 16,395, за умови, що теоретичне оптимальне значення цього показника

становить приблизно 0,2 – 0,25. Ці факти дають нам змогу стверджувати, що дане підприємство розвиває свою діяльність у правильному напрямку.

Не менш важливим є те, що коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості з кожним роком зменшується, що негативним показником, адже чим більша кількість оборотів, тим швидше підприємство отримує кошти від своїх боржників. У 2021 році КОД складає 1,888 оборотів.

Визначено показники руху основних засобів на ПАТ „Південний ГЗК” за 2019-2021рр. Ефективність використання засобів праці виражається фондовіддачею і з кожним роком зростає. Так, у 2021 році показник збільшився на 6,5% порівняно з 2020 роком.

Рентабельність ОЗ за прибутком має тенденцію до збільшення, і вже у 2021 році цей показник складає 0,631, що на 38% більше, ніж у 2020 році. Це добре, оскільки він вказує на частку прибутку підприємства, отриманого за рік, від вартості основних засобів.

У підсумку проведено аналіз банкрутства по Альтману. Показник Z становить 9,843. Відповідно до шкали оцінювання: показник більше 2,9 – це «Зелена» зона, тобто низька ймовірність банкрутства ПАТ „Південний ГЗК”. Також здійснено та розраховано прогноз банкрутства за Спрінгейтом. Показник $Z = 5,308$, що відповідно до критерію оцінювання свідчить про мінімальну загрозу банкрутства і підприємство являється фінансово надійним.

2.2. Облік і оподаткування надходження та вибуття основних засобів ПАТ „Південний ГЗК”

Синтетичний облік основних засобів згідно Плану рахунків ведеться на активному рахунку 10 “Основні засоби”, який призначений для обліку наявності і руху як власних основних засобів, так і отриманих на умовах фінансового лізингу (оренди), а також орендованих цілісних майнових комплексів, які входять до складу основних засобів.

По дебету рахунка 10 “Основні засоби” відображають:

вартість основних засобів, що надійшли на підприємства і зараховані на його баланс (створених, придбаних, внесених засновниками (учасниками) до статутного капіталу підприємства, безоплатно одержаних від інших юридичних осіб);

витрати по поліпшенню об'єктів основних засобів (внаслідок модернізації, модифікації, реконструкції, добудови тощо), які призводять до збільшення майбутніх економічних вигод, первинно очікуваних від використання об'єктів;

суми дооцінки балансової вартості об'єктів основних засобів.

По кредиту рахунка 10 “Основні засоби” відображають:

вартість основних засобів, що вибули із підприємства (внаслідок продажу, ліквідації, безплатної передачі, інвестицій до статутного капіталу інших юридичних осіб в обмін на корпоративні права тощо);

часткової ліквідації;

суми оцінки балансової вартості об'єктів основних засобів.

Рахунок 10 “Основні засоби” ведеться за субрахунками:

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 “Робоча і продуктивна худоба”

108 “Багаторічні насадження”

109 “Інші основні засоби”

На субрахунку 101 “Земельні ділянки” ведуть облік земельних ділянок, які є власністю підприємства.

На субрахунку 102 “Капітальні витрати на поліпшення земель” ведуть облік капітальних витрат на культуро-технічні заходи по поліпшенню земель

для сільськогосподарського користування (планування земельних ділянок, очищення полів від каміння і валунів, очищення водоймищ тощо).

Субрахунок 103 “Будинки та споруди” призначений для обліку: будинків виробничого і невиробничого призначення; споруд (нафтові і газові свердловини, бурові вишки, шахти, автошляхи тощо), що являються сукупністю інженерно-технічних об’єктів; передавальні устрої (лінії електропередачі, газо-, нафто- тепломережі та ін.).

На субрахунку 104 “Машини та обладнання” ведуть облік силових та робочих машин і обладнання, вимірюючих і регулюючих приладів, обчислювальної і комп’ютерної техніки та її комплектуючих, інших машин і обладнання (зокрема, медичного обладнання, телефони, телефакси, копіювальна техніка тощо).

На субрахунку 105 “Транспортні засоби” ведуть облік усіх видів транспорту, призначеного для переміщення вантажів і пасажирів: залізничного, водного, повітряного, гужового, виробничого (електрокари, мотоцикли та ін.).

Субрахунок 106 “Інструменти, прилади та інвентар” призначений для обліку інструментів, виробничого та господарського інвентарю (шафи, столи, вогнегасники, інвентарні тари тощо).

На субрахунку 107 “Робоча і продуктивна худоба” ведуть облік робочої худоби (коні, воли, буйволи ін.) і продуктивної худоби (корови, бики-плідники, свиноматки, вівцематки та ін.).

Субрахунок 108 “Багаторічні насадження” призначений для обліку плодоягідних насаджень, озеленюючих і декоративних насаджень та ін. Об’єктом обліку є сад, парк, сквер, ділянка тощо, що містять багаторічні насадження, незалежно від кількості порід і віку.

На субрахунку 109 “Інші основні засоби” ведуть облік основних засобів, які не підлягають обліку ні на одному з вищезазначених субрахунків.

Аналітичний облік основних засобів ведуть за групами і об’єктами. Групою основних засобів є сукупність однотипних за функціональним

призначенням і технічними характеристиками об'єктів. Об'єктами основних засобів є закінчений пристрій з усіма пристосуваннями і приладами до нього або окремий конструктивно відокремлений предмет, що призначений для виконання певних самостійних функцій, чи відокремлений комплекс одного або різного призначення, конструктивно з'єднаних предметів, що мають для їх обслуговування загальні пристосування, приладдя, керування та єдиний фундамент, унаслідок чого кожен предмет може виконувати свої функції, а комплекс – певну роботу тільки у складі комплексу, а не самостійно (п.4 П(С)БО 7).

Відомо, що основні засоби підприємств формуються в результаті (рис. 2.1): капітальних інвестицій (будівництво, придбання, виготовлення); вкладення засновників (учасників) до статутного капіталу підприємства; придбання в результаті обміну на інші активи; безоплатного одержання від інших юридичних осіб.



Рис. 2.1. Надходження основних засобів на ПАТ „Південний ГЗК”

На кожний прийнятий об'єкт основних засобів комісією, призначеною наказом керівника підприємства, складається Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів (ф. № 03-1), в якому вказується первинна вартість об'єкта, коротка технічна характеристика, дата введення в

експлуатацію, місце експлуатації. До акту додається технічна документація, що відноситься до даного об'єкту.

Кожному об'єкту основних засобів ПАТ „Південний ГЗК” присвоюється інвентарний номер який наноситься на сам об'єкт (стійкою фарбою, прикріпленням металевого жетону з вибитим інвентарним номером тощо) і в подальшому проставляється в усіх документах, якими оформляється рух даного об'єкта, а також в регістрах аналітичного обліку. Цим забезпечується контроль за збереженням основних засобів, запобігається плутанина в обліку (оскільки однакові за призначенням об'єкти можуть мати різну вартість, ступінь зносу тощо). Інвентарний номер, присвоєний об'єкту, зберігається за ним протягом усього строку знаходження його на підприємстві.

На кожний об'єкт основних засобів відкривається інвентарна картка (ф. № 03-6), яка є регістром аналітичного обліку. На однотипні об'єкти основних засобів (інструменти, виробничий і господарський інвентар тощо), що надійшли на підприємства в одному місці, мають однакові технічні характеристики і однакову вартість, дозволяється відкривати одну групову картку.

Для забезпечення збереження інвентарні картки реєструються в спеціальних описах (ф. № 03-7), що ведуться за групами основних засобів. Зареєстровані в описах картки зберігаються в картотеці, у якій розміщаються за класифікаційними групами і місцем експлуатації картки недіючих основних засобів (в запасі на консервації), а також прийняті і передані в оренду, розміщуються окремо.

За місцями використання (експлуатації) облік основних засобів ведуть в інвентарних списках (ф. № 03-9), у яких наводиться коротка характеристика кожного об'єкта (інвентарний номер, найменування, первинна вартість, дата вибуття тощо). Вибуття основних засобів оформляється Актом на списання основних засобів (ф. № 03-3), на підставі якого роблять відповідні записи в інвентарних картках та інвентарних списках.

Для отримання аналітичних даних про наявність і рух основних засобів ПАТ „Південний ГЗК” щомісячно підсумкові дані інвентарних карток записують в картки обліку руху основних засобів (ф. № 03-8), які ведуть в розрізі груп. Ці картки заміняють аналітичні відомості до рахунку “Основні засоби”, тому їх загальний підсумок щомісячно звіряють з підсумками оборотів і залишку даного синтетичного рахунку.

Взаємозв’язок документів при обліку і оподаткуванні основних засобів ПАТ „Південний ГЗК” представлено на рис. 2.2.

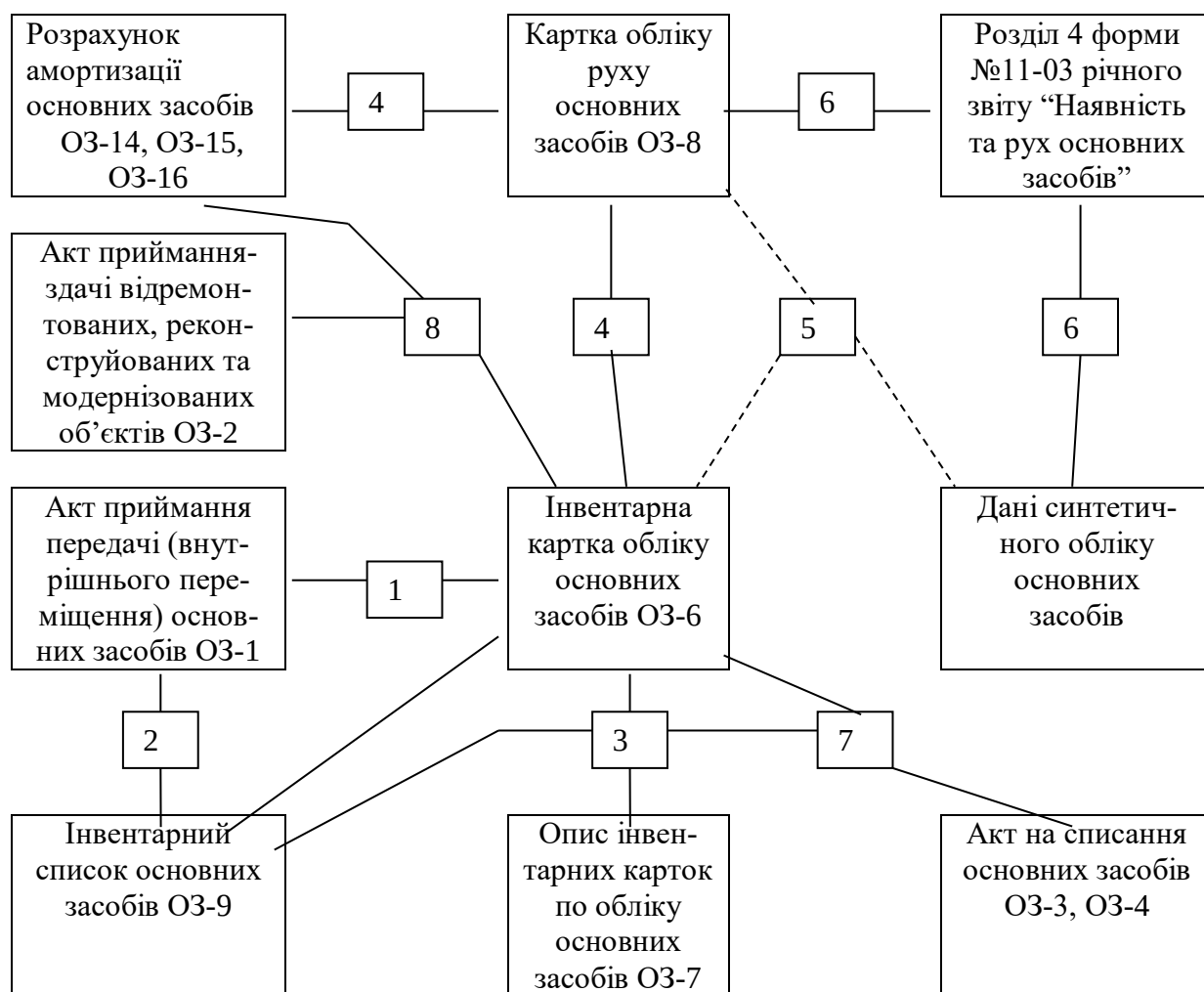


Рис. 2.2. Взаємозв’язок документів при обліку і оподаткуванні основних засобів ПАТ „Південний ГЗК”

До собівартості придбаних основних засобів ПАТ „Південний ГЗК” включаються:

суми сплачені постачальникам (без непрямих податків, якщо вони відшкодовуються підприємству);

витрати по транспортуванню і страхуванню ризиків при транспортуванні об'єкта;

реєстраційні збори, державне мито та аналогічні платежі, що здійснюються у зв'язку з придбанням (отриманням) прав на об'єкт основних засобів;

сум ввізного мита;

витрати на встановлення, монтаж і налагодження об'єкта;

інші витрати, що безпосередньо пов'язані з приведенням об'єкта до стану, придатного для використання у запланованих цілях.

Витрати на сплату відсотків за користування кредитом не включаються до первинної вартості об'єктів основних засобів, придбаних (створених) повністю або частково за рахунок позикового капіталу.

Таким чином, первинна вартість придбаних основних засобів, за якою вони зараховуються на баланс підприємства, складовану з вартості придбання і витрат, пов'язаних з їх придбанням. В обліку витрат на придбання основних засобів відображаються окремо: за покупною вартістю (відпускна ціна постачальника) і сума транспортно-заготівельних витрат (залізничний тариф, автоперевезення тощо).

Капітальні інвестиції, пов'язані з придбанням обладнання та інших основних засобів, що не вимагають монтажу (вільно розміщені верстати, вимірні прилади, обчислювальна техніка тощо) в бухгалтерському обліку ПАТ „Південний ГЗК” відображаються в такому порядку (табл. 2.5).

Таким чином, первинною вартістю об'єктів основних засобів, придбаних за плату, є фактична собівартість їх придбання.

Таблиця 2.5

Облік і оподаткування капітальних інвестицій ПАТ „Південний ГЗК” в
придбання основних засобів (конвеєрної ленти)

№	Зміст господарської операції	Дебет рахунка	Кредит рахунка	Сума, грн.
1.	Відображено вартість об'єктів основних засобів, придбаних у постачальників за покупними (відпускними) цінами (в т.ч. ПДВ – 20 000 грн.)	152 “Придбання (виготовлення) основних засобів”	63 “Розрахунки з постачальниками і підрядниками”	100000
2.	Відображено суму ПДВ, зараховано до податкового кредиту	641 “Розрахунки за податками”	63 “Розрахунки з постачальниками і підрядниками”	20000
3.	Відображено оплату рахунків постачальників за придбані основні засоби (в т.ч. ПДВ)	63 “Розрахунки з постачальниками і підрядниками”	311 “Поточні рахунки в національній валюті”	120000
4.	Відображено заборгованість стороннім організаціям за надані послуги, пов'язані з придбанням основних засобів (транспортні, реєстраційні тощо) - в сумі договірної вартості послуг	152 “Придбання (виготовлення) основних засобів”	685 “Розрахунки з іншими кредиторами”	15000
	- в сумі ПДВ	641 “Розрахунки за податками”	685 “Розрахунки з іншими кредиторами”	3000
5.	Відображено оплату вартості послуг сторонніх організацій	685 “Розрахунки з іншими кредиторами”	311 “Поточні рахунки в національній валюті”	18000
6.	Зараховано на баланс придбані і введені в експлуатацію об'єкти основних засобів за фактичною собівартості придбання (що складає їх первинну вартість)	10 “Основні засоби”	152 “Придбання (виготовлення) основних засобів”	115000

Витрати на придбання обладнання, що вимагає монтажу, обліковуються в складі виробничих засобів на субрахунку 205 “Будівельні матеріали” (20 “Виробничі запаси”). При передачі такого обладнання в монтаж на об'єктах, що будуються на підставі відповідних документів роблять запис по дебету рахунка 151 “Капітальне будівництво” і кредиту рахунка 205 “Будівельні матеріали”.

Приклад відображення в обліку операцій, пов'язаних з придбанням об'єктів основних засобів ПАТ „Південний ГЗК” в обмін на подібні активи (об'єкти) наведено в табл.2.6.

Таблиця 2.6

Облік і оподаткування придбання основних засобів ПАТ „Південний ГЗК”
в результаті обміну на подібні об'єкти

№	Зміст господарської операції	Дебет рахунка	Кредит рахунка	Сума, грн.
1	2	3	4	5
Балансова (залишкова) вартість переданих в обмін об'єктів основних засобів дорівнює їх справедливій вартості				
1	Списано за балансовою (залишковою) вартістю об'єкт основних засобів (А-1), переданий для обміну на подібний об'єкт основних засобів (А-2)	377 “Розрахунки з іншими дебіторами”	10 “Основні засоби”	8600
2.	Списано суму зносу, нараховану по переданому в обмін об'єкту основних засобів (А-1)	131 “Знос основних засобів”	10 “Основні засоби”	1400
3	Відображено суму податкового зобов'язання по ПДВ, визначену за встановленою ставкою у залишковій вартості переданого об'єкта основних засобів (А-1)	377 “Розрахунки з іншими дебіторами”	641”Розрахунки за податками”	1720
4.	Відображено оприбуткування одержаного в обмін подібного об'єкта основних засобів (А-2) за залишковою вартістю переданого об'єкта (А-1)	10 “Основні засоби”	685”Розрахунки з іншими кредиторами”	8600
5.	Відображено суму податкового кредиту по ПДВ, на яку підприємство набуло право після останньої (заключної) операції	641”Розрахунки за податками”	685”Розрахунки з іншими кредиторами”	1720
6.	Відображено погашення заборгованості між учасниками обмінної операції взаємним заліком	685”Розрахунки з іншими кредиторами”	377”Розрахунки з іншими дебіторами”	10320
Балансова (залишкова) вартість об'єкта основних засобів, що підлягає обліку, перевищує його справедливую вартість (справедлива вартість об'єкта – 8000 грн.)				
7.	Списано за балансовою (залишковою) вартістю переданий об'єкт основних засобів (А-1), переданий в обмін на подібний об'єкт (А-2)	377”Розрахунки з іншими дебіторами”	10 “Основні засоби”	8600
8.	Списано суму зносу, нараховану по переданому в обмін об'єкту основних засобів (А-1)	133 “Знос основних засобів”	10 “Основні засоби”	1400

Продовження табл.2.6

1	2	3	4	5
9.	Відображено суму податкового зобов'язання по ПДВ, визначену за встановленою ставкою до справедливої вартості переданого в обмін об'єкта основних засобів (А-1)	377"Розрахунки з іншими дебіторами"	641"Розрахунки за податками"	1600
10.	Оприбутковано придбаний в результаті обміну подібний об'єкт основних засобів (А-2) за справедливою вартістю переданого об'єкта	10 "Основні засоби"	685"Розрахунки з іншими кредиторами"	8000
11.	Відображено суму податкового кредиту по ПДВ, на яку підприємство набуло право після останньої (заключної) операції	641"Розрахунки за податками"	685"Розрахунки з іншими кредиторами"	1600
12.	Відображено погашення заборгованості між учасниками обмінної операції взаємним заліком	685"Розрахунки з іншими кредиторами"	377"Розрахунки з іншими дебіторами"	9600
13.	Списано на витрати звітного періоду суму різниці між балансовою (залишковою) і справедливою вартістю переданого в обмін об'єкта основних засобів	949"Інші витрати операційної діяльності"	377"Розрахунки з іншими дебіторами"	600

Первинна вартість об'єктів основних засобів, які придбані в результаті обміну на неподібні об'єкти, дорівнює справедливій вартості переданих в обмін об'єктів, збільшену (зменшену) на суму грошових коштів або їх еквівалентів, переданих (одержаних) в процесі обміну.

На відміну від обміну подібними активами (об'єктами основних засобів) при обміні неподібними активами доход у такій операції у кожного учасника визнається оскільки така операція відрізняється від звичайної реалізації тільки формою оплати (тобто без участі грошових коштів).

Перш, ніж взяти на облік (зарахувати на баланс) об'єкти основних засобів, внесень засновниками до статутного капіталу підприємства, треба визначити їх справедливу вартість згідно з п.10 П(С)БО7 "Первиною вартістю основних засобів, що внесені до статутного капіталу підприємства, визнається погоджена засновниками (учасниками) підприємства їх справедлива вартість". Як відомо з П(С)БО19, справедлива вартість – це сума, за якою є можливий обмін активами між обізнаними, зацікавленими і незалежними сторонами.

Отже, справедлива вартість може прирівнюватися до ринкової, яка на момент оприбуткування активу, визначається вивченням ринкових цін на аналогічні об'єкти з тим же рівнем зношеності і з тим же рівнем придатності до експлуатації.

Якщо замовниками (учасниками) до статутного капіталу підприємства внесені об'єкти основних засобів, придатні до експлуатації, то такі об'єкти зараховуються на баланс до складу основних засобів за справедливою їх вартістю, узгодженою сторонами. Якщо внесені об'єкти ще не придатні до експлуатації і потребують додаткових витрат для підготовки об'єкта для використання із запланованою метою (монтажні, пусконаладжувальні та інші роботи), то вони кваліфікуються як капітальні витрати і відображаються на рахунку 15 “Капітальні інвестиції”.

Натуральні, реєстраційні та інші витрати прямо не пов'язані з підготовкою до введення в експлуатацію об'єкта, внесеного засновниками до статутного капіталу підприємства, мають списуватися на витрати звітного періоду (оскільки згідно з вимогами П(С)БО 7 такі об'єкти приймаються на облік за їх справедливою вартістю, погодженою сторонами).

В бухгалтерському обліку операції, пов'язані з прийняттям на обмін об'єктів основних засобів, внесених засновниками (учасниками) до статутного капіталу підприємства відображаються в такому порядку (табл.2.7).

Відповідно до п.10 П(С)БО 7 “Первісна вартість безоплатно одержаних основних засобів” дорівнює їх справедливій вартості на дату одержання. Така справедлива вартість може прирівнюватися до ринкової вартості, яка визначається шляхом вивчення ринкових цін на аналогічні об'єкти з тим же рівнем зношення.

При відображенні в бухгалтерському обліку операцій, пов'язаних з безоплатним одержанням основних засобів, виникає проблема, що потребує розв'язання. Це стосується використання в таких випадках рахунка 15 “Капітальні інвестиції”.

Таблиця 2.7

Облік і оподаткування внесення засновниками ПАТ „Південний ГЗК”
основних засобів до статутного капіталу підприємства

№	Зміст господарської операції	Дебет рахунку	Кредит рахунку	Сума, грн.
1.	Внесення придатних до експлуатації об'єктів основних засобів Відображено оголошений розмір статутного капіталу (згідно з установленими документами)	46 ”Неоплачений капітал”	40 ”Статутний капітал”	300000
2.	Оприбутковано за справедливою вартістю (підтвердженого актами) основні засоби, фактично внесені засновниками (учасниками) до статутного капіталу підприємства	10”Основні засоби”	46”Неоплачений капітал”	300000
3.	Внесення непридатних до експлуатації об'єктів основних засобів Відображено оголошений розмір статутного капіталу (згідно з установленими документами)	46”Неоплачений капітал”	40”Статутний капітал”	250000
4.	Внесено засновниками до статутного капіталу підприємства об'єкти основних засобів, які ще непридатні до експлуатації. Об'єкти оцінено за	152”Придбання (виготовлення) основних засобів	46”Неоплачений капітал”	200000
5.	Відображено витрати, пов'язані з доведенням внесених засновниками об'єктів основних засобів до стану, придатного до використання (монтажні пусконаладжувальні та інші роботи)	152”Придбання (виготовлення) основних засобів	Рахунки обміну активів і зобов'язань	50000
6.	Зараховано на баланс введені в експлуатацію основні засоби, внесені засновниками за первинною вартістю (яка склалася з вартості незавершених вкладень і додаткових витрат)	10”Основні засоби”	152”Придбання (виготовлення) основних засобів	250000

Річ у тім, що згідно з Інструкцією №291 до Плану рахунків, рахунок 15 “Капітальні інвестиції” призначено для обліку витрат на придбання або створення необоротних активів. Оскільки підприємство при безоплатному одержанні активів таких витрат не несе, то логічно припустити, що в такому разі рахунок 15 “Капітальні інвестиції” не використовується, одержаний безоплатно об'єкт за справедливою вартістю зараховується до складу основних засобів (записом по дебету рахунка 10 “Основні засоби” і кредиту рахунка 424 “Безоплатно одержані необоротні активи”).

Разом з тим, якщо витрати у підприємства все ж таки виникають (монтаж, пусконаладжувальні роботи, інші роботи), необхідні для підготовки об'єкта для використання в запланованих цілях, то вони підлягають відображенню на рахунку 15 "Капітальні інвестиції", тобто окремо від вартості безоплатно одержаного об'єкта, який уже за справедливою вартістю значиться на рахунку 10 "Основні засоби". Таким чином, безоплатне отримання необоротних активів може відбуватися як у вигляді основних засобів (якщо передається об'єкт, цілком придатний до експлуатації), так і у вигляді капітальних інвестицій (якщо передається об'єкт, що перед введенням в експлуатацію потребує додаткових вкладень). Дотримання такого порядку підприємством забезпечує виконання вимоги п.10 П(С)БО 7 щодо прийняття на облік безоплатно одержаних основних засобів та їх справедливою вартістю.

Приклад відображення операцій, пов'язаних з безоплатним одержанням основних засобів ПАТ „Південний ГЗК” наведено в табл.2.8.

Таблиця 2.8

Облік операцій, пов'язаний з безоплатним
одержанням основних засобів ПАТ „Південний ГЗК”

№	Зміст господарської операції	Дебет рахунка	Кредит рахунка	Сума, грн.
1.	Оприбутковано за справедливою вартістю основні засоби, безоплатно одержані від інших юридичних осіб	10 "Основні засоби" (відповідний субрахунок)	424 "Безоплатно одержані необоротні активи"	18000
2.	Відображено суму нарахованої амортизації безоплатно одержаних основних засобів, виходячи з визначеного строку корисного використання (експлуатації)	Рахунки обліку витрат діяльності	131 "Знос основних засобів"	18000
3.	Відображено зменшення додаткового капіталу в сумі нарахованої амортизації (протягом періоду використання)	424 "Безоплатно одержані необоротні активи"	745 "Доход від безоплатно одержаних активів"	18000

Основні засоби можуть вибувати із ПАТ „Південний ГЗК” в результаті: продажу; обміну на інші активи; внесення до статутного капіталу

інших підприємств; безоплатної передачі; невідповідності критеріям визнання активом (Рис. 2.2).

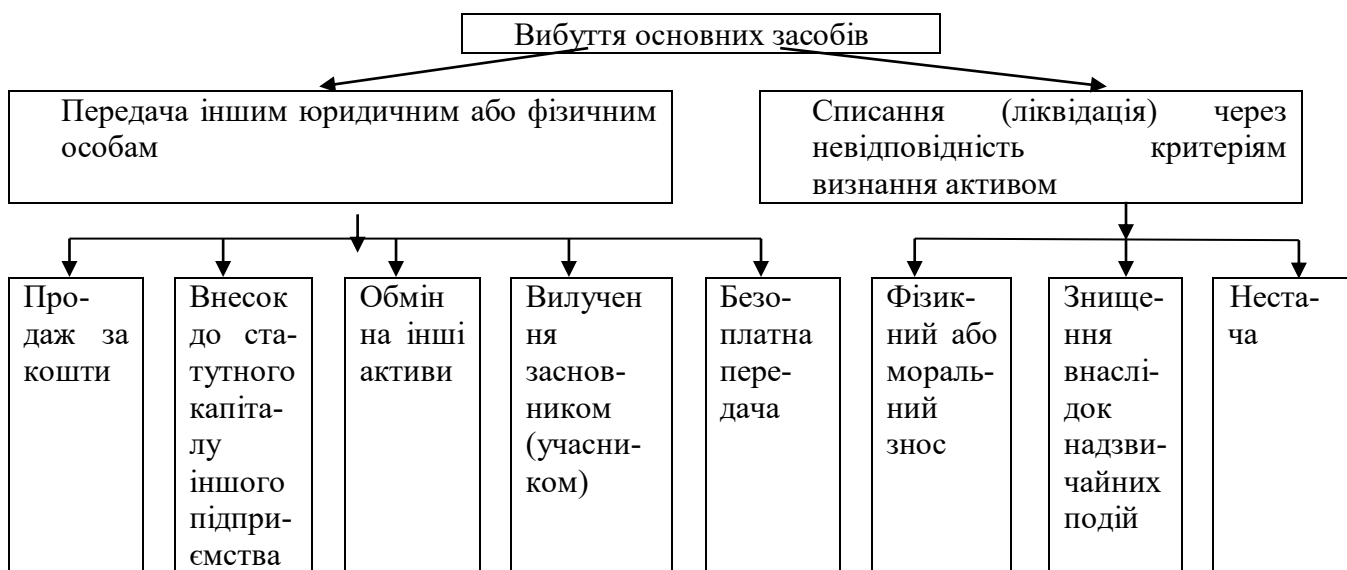


Рис.2.2. Вибуття основних засобів із ПАТ „Південний ГЗК”

У всіх випадках вибуття основних засобів із підприємства оформлюється Актом на списання основних засобів (ф. № 03-3), у якому вказується причина вибуття об'єкта, його первинна вартість, сума нарахованого зносу, витрати, пов'язані з вибуттям, а також сума доходу від вибуття. На підставі Акта роблять відповідні записи у реєстрах синтетичного та аналітичного обліку. Доход від вибуття основних засобів визнається, якщо в результаті такого вибуття надходять: грошові кошти (у разі продажу об'єктів); інші активи (у разі обмінних операцій); запаси (корисні відходи), отримані в результаті ліквідації об'єктів основних засобів (металобрухт, запасні частини тощо); корпоративні права (у разі інвестування основних засобів до статутного капіталу інших юридичних осіб); страхові платежі (у разі виведення з експлуатації застрахованого майна внаслідок подій непереборної сили – стихійне лихо, аварія, пожежа тощо).

В складі витрат, пов'язаних з вибуттям основних засобів, відображають: залишкову вартість об'єктів, що вибули; витрати, пов'язані з виведенням об'єктів основних засобів з експлуатації.

При відображенні в бухгалтерському обліку операцій з продажу основних засобів потрібно врахувати всі податкові наслідки, що впливають з таких операцій. Значною мірою, як уже відмічалось в літературі, це стосується формування валових доходів і валових витрат з метою визначення податкової бази для нарахування податку на прибуток.

В бухгалтерському обліку залишкова вартість проданого об'єкта і всі витрати, пов'язані з продажем, відображаються на рахунку 972 "Собівартість реалізованих необоротних активів". На списання залишкової вартості проданих об'єктів роблять запис:

Д-т рах. 972 "Собівартість реалізованих необоротних активів"

К-т рах. 10 "Основні засоби" (відповідний субрахунок).

Оскільки в такому разі вибуває об'єкт основних засобів як фізична і вартісна одиниця, то й сума зношення цього об'єкта теж не повинна від цього часу враховуватись на балансі, її потрібно списати разом з об'єктом, що відображається записом:

Д-т рах. 131 "Знос основних засобів"

К-т рах. 10 "Основні засоби".

В результаті з кредиту рахунка 10 "Основні засоби" списується вся первинна вартість об'єкта, що вибуває: частина цієї вартості, що дорівнює залишковій, стала підставою для формування його реалізаційної собівартості, а решта, - що дорівнює сумі зношення – зменшила цей контрактив на балансі рівно на суму, яка вибула разом з об'єктом.

Доход від продажу основних засобів за вільними або регульованими цінами, що підлягає сплаті покупцями, відображається записом:

Д-т рах. 361 "Розрахунки з вітчизняними покупцями"

К-т рах. 742 "Доход від реалізації необоротних активів".

На суму податкового зобов'язання з ПДВ, нараховану за встановленою ставкою до суми доходу від реалізації:

Д-т рах. 742 "Доход від реалізації необоротних активів"

К-т рах. 641 "Розрахунки за податками".

Витрати, пов'язані з продажем основних засобів, відображаються на дебеті рахунка 972 “Собівартість реалізованих необоротних активів” в кореспонденції з кредитом відповідних рахунків (661 “Розрахунки за заробітною платою”, 685 “Розрахунки з іншими кредиторами” тощо).

Приклад відображення операцій, пов'язаних з продажем основних засобів ПАТ „Південний ГЗК”, наведено в табл. 2.9.

Таблиця 2.9

Облік і оподаткування операцій з продажу об'єктів основних засобів
ПАТ „Південний ГЗК”

№	Зміст господарської операції	Дебет рахунка	Кредит рахунка	Сума, грн.
1	Визначення доходу від продажу об'єкта основних засобів (продажна вартість з урахуванням ПДВ)	361 “Розрахунки з вітчизняними покупцями”	742 “Дохід від реалізації необоротних активів”	120000
2	Відображення податкових зобов'язань по ПДВ з доходу від реалізації	742 “Дохід від реалізації необоротних активів”	641 “Розрахунки за податками”	20000
3	Списання суми зносу, нарахованої по проданому об'єкту основних засобів	131 “Знос основних засобів”	10 “Основні засоби”	15000
4	Списання проданого об'єкта основних засобів за залишковою вартість	972 “Собівартість реалізованих необоротних активів”	10 “Основні засоби”	70000
5	Відображення заборгованості стороннім організаціям за послуги, надані при продажу об'єкта основних засобів	972 “Собівартість реалізованих необоротних активів”	685 “Розрахунки з іншими кредиторами”	8000
6	Зарахування коштів на рахунок підприємства, одержаних від покупців за продані об'єкти основних засобів	311 “Поточні рахунки в національній валюті”	361 “Розрахунки з вітчизняними покупцями”	120000
7	Списання в кінці звітного періоду на фінансові результати: - суму чистого доходу від продажу основних засобів	742 “Дохід від реалізації необоротних активів”	793 “Результат іншої звичайної діяльності”	10000
	- собівартість проданих основних засобів (70000 грн. + 8000 грн.)	793 “Результат іншої звичайної діяльності”	972 “Собівартість реалізованих необоротних активів”	78000
8	Списання фінансового результату (прибутку) від продажу об'єктів основних засобів (100000 грн. – 78000 грн.)	793 “Результат іншої звичайної діяльності”	441 “Прибуток нерозподілений”	22000

В бухгалтерському обліку операції з ліквідації об'єктів основних засобів відображаються за тими ж правилами, що й продаж: об'єкт списувався з кредита рахунку 10 “Основні засоби” на дебет рахунків:

131 “Знос основних засобів” – в сумі нарахованого зносу;

976 “Списання необоротних активів” – в сумі залишкової вартості.

На дебеті рахунка 976 відображаються також всі витрати, пов'язані з ліквідацією об'єкта (заробітна плата, відрахування на соціальні заходи, послуги сторонніх організацій з ліквідації тощо), а також нарахована сума ПДВ.

Вартість корисних відходів (матеріали, запасні частини, металобрухт тощо) за ціною можливого використання чи реалізації зараховуються в доход від іншої звичайної діяльності записом:

Д-т рах. 207 “Запасні частини”, 209 “Інші матеріали” та ін.

К-т рах. 746 “Інші доходи від звичайної діяльності”.

Якщо причиною ліквідації об'єктів основних засобів були надзвичайні події (стихійне лихо, пожежа, аварія тощо), то витрати і доходи відображаються відповідно на рахунках 99 “Надзвичайні витрати” і 75 “Надзвичайні доходи”.

2.3. Облік і оподаткування поліпшення та переоцінки основних засобів ПАТ „Південний ГЗК”

Проблеми, що викликають ускладнення в практиці обліку операцій, пов'язаних з поліпшенням основних засобів ПАТ „Південний ГЗК”, пов'язані, перш за все, з розбіжностями, що мають місце в податковому і бухгалтерському обліку щодо видів (складу) таких витрат (рис. 2.3.).

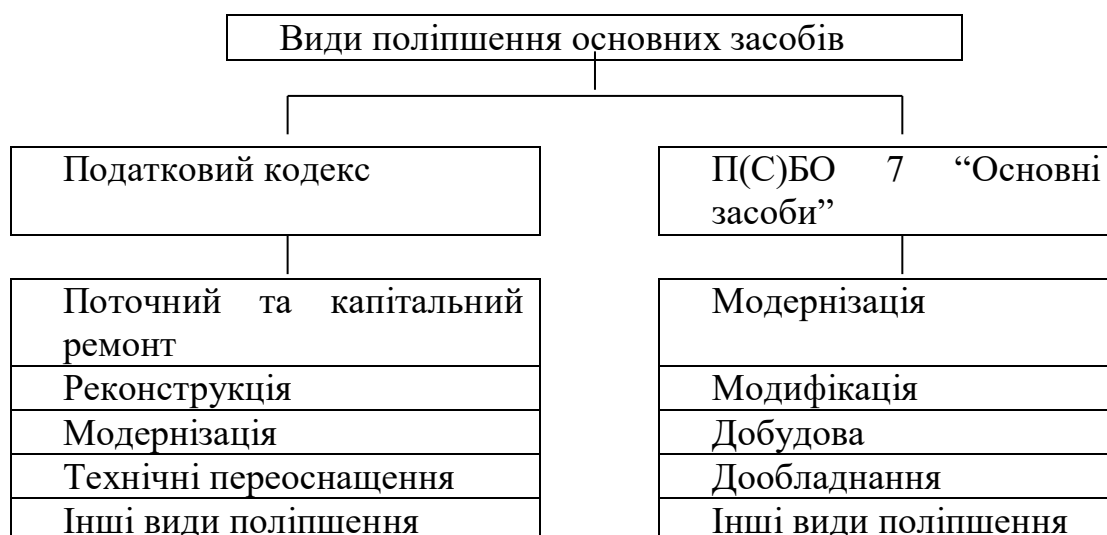


Рис. 2.3. Види поліпшення в податковому та бухгалтерському обліку

Як видно з наведеної схеми, види поліпшень в податковому та бухгалтерському обліку різняться між собою. Модернізація обладнання – удосконалення конструкції, яке забезпечує підвищення продуктивності об’єкта, що модернізується, сприяє розширенню його технологічних можливостей до рівня сучасних технічних і технологічних вимог, досягненню економії ресурсів, поліпшенню умов праці. Полягає у порівняно незначних змінах конструкції робочих механізмів, машин, установок та іншого обладнання, а також у відносно незначній зміні матеріалів і методів обробки.

Реконструкція виробництва – комплекс заходів щодо збільшення виробничих потужностей, підвищення продуктивності праці, технічного рівня виробництва з метою збільшення випуску продукції, зниження її собівартості та підвищення якості і конкурентоспроможності на ринку. Рекомендація – докорінна перебудова.

Ремонт основних засобів (поточний, середній, капітальний) – часткове відновлення окремих об’єктів для підтримання їх у робочому стані.

Отже, модернізація стосується обладнання (машин, устаткування), реконструкція - підприємства в цілому або його виробничих підрозділів (цехів, дільниць), а ремонт – кожного окремого об’єкта чи його складової частини.

П(С)БО 7 (п.14) передбачено, що “Первісна вартість основних засобів збільшується на суму витрат, пов’язаних з поліпшенням об’єкта (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо), що приводить до збільшення майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання об’єкта”. Отже, за П(С)БО 7, поліпшення – це не ремонт, але водночас поліпшення – це не тільки модернізація і реконструкція, а ще й “модифікація, добудова, дообладнання”. Зокрема, добудова – це один із видів реконструкції, дообладнання – один із видів модернізації.

Отже, за податковим законодавством поліпшення включає в себе всі види ремонтів (поточний, середній, капітальний). За бухгалтерськими стандартами ремонт як такий до поліпшення основних засобів не відноситься, оскільки основною умовою віднесення операцій до поліпшення є збільшення майбутніх економічних вигод, а поточний ремонт здійснюється лише для підтримання об’єктів основних засобів у робочому стані.

П(С)БО 7 передбачає 2 підходи щодо обміну витрат, пов’язаних і не пов’язаних з поліпшенням основних засобів:

1. Витрати по поліпшенню основних засобів, в результаті здійснення яких економічні вигоди, первинно очікуванні від використання об’єкта зростають (модернізація, модифікація, добудова тощо). Витрати на проведення таких заходів збільшують первинну вартість об’єктів основних засобів (п.14 П(С)БО7) і підлягають відображенню на рахунку 15 “Капітальні інвестиції” з подальшим віднесенням на дебет рахунка 10 “Основні засоби”.

2. Витрати, що здійснюються для підтримання об’єкта основних засобів в робочому стані (технічне обслуговування, поточний ремонт та інші), в результаті яких економічні вигоди, первинно очікуванні від використання об’єкта, не збільшують балансову вартість об’єкта, а відносяться до витрат відповідного звітного періоду, що відповідає вимогам п.15 П(С)БО 7 “Витрати, що здійснюються для підтримання об’єкта у робочому стані та одержання первісно одержаної суми майбутніх економічних вигод від його використання, включаються до складу витрат”. Облік зазначених витрат ведеться згідно

П(С)БО 16 “Витрати” на дебеті рахунків: 23 “Виробництво”, 91 “Загально виробничі витрати”, 92 “Адміністративні витрати”, 93 “Витрати на збут” та ін. (залежно від місця використання об’єктів) в кореспонденції з кредитом відповідних рахунків активів і зобов’язань.

В бухгалтерському обліку будь-який ремонт основних засобів до поліпшення не включається, оскільки кваліфікується як витрати на підтримання об’єктів у робочому стані. Витрати на поліпшення основних засобів відображаються на рахунку 15 “Капітальні інвестиції” з подальшим їх списанням на збільшення балансової вартості об’єктів основних засобів. Витрати на ремонт основних засобів ПАТ „Південний ГЗК” зараховуються до складу витрат звітного періоду і відображаються на відповідних рахунках обліку витрат діяльності (Табл. 2.10).

Таблиця 2.10

Облік і оподаткування витрат на модернізацію і ремонт машин та
обладнання ПАТ „Південний ГЗК”

№	Зміст господарської операції	Дебет рахунка	Кредит рахунка	Сума, грн.
1.	Відображено заборгованість підрядній організації за виконані і прийняті за актом роботи з модернізації обладнання	152 “Придбання (виготовлення) основних засобів	63 “Розрахунки з постачальника-ми і підрядчи-ками”	92000
2.	Відображено суму податкового кредиту по ПДВ	641 “Розрахунки за податками”	63 “Розрахунки з постачальника-ми і підрядчи-ками”	18400
3.	Відображено заборгованість підряд-ній організації за виконані ремонтні роботи	977 “Інші витрати звичайної діяльності”	63 “Розрахунки з постачальника-ми і підрядчи-ками”	15500
4.	Відображено суму податкового кредиту по ПДВ	641 “Розрахунки за податками”	63 “Розрахунки з постачальника-ми і підрядчи-ками”	3100
5.	Перераховано з поточного рахунку підприємства підрядчикам в погашення заборгованості за виконані роботи	63 “Розрахунки з постачальника-ми і підрядчи-ками”	311 “Поточні рахунки в національній валюті”	130000
6.	Відображено збільшення балансової вартості обладнання на суму витрат по модернізації	104 “Машини та обладнання”	152 “Придбання (створення) основних засобів”	110400
7.	Списано на зменшення фінансових результатів витрати по ремонту обладнання	793 “Результат іншої звичайної діяльності”	977 “Інші витрат звичайної діяльності”	18600

Якщо поліпшуються не лише машини й обладнання (тобто проводиться не лише модернізація, а й приміщення, будівлі, де вони розміщені), то таке поліпшення називається реконструкцією. А оскільки реконструкція – це цілий комплекс робіт, то і в бухгалтерському обліку має бути відображений весь комплекс. Головне слід враховувати, що в бухгалтерському обліку вартість робіт з реконструкції і модернізації відноситься до складу капітальних витрат і згодом списується на збільшення балансової вартості відповідних об'єктів, а вартість ремонтних робіт, незалежно від їх складності (поточний, середній чи капітальний) зараховується до складу витрат звітного періоду. В податковому обліку всі витрати по поліпшенню і ремонту основних засобів зараховуються на збільшення вартості відповідних груп основних засобів (за вирахуванням 5% витрат, які підприємство має право зарахувати до складу валових витрат).

Переоцінка основних засобів. Одним із найбільш складних і трудомістких для виконання вимог П(С)БО 7 є розділ, у якому викладено порядок проведення переоцінки основних засобів. Відповідно до п.16 П(С)БО 7 “підприємство переоцінює об'єкт основних засобів, якщо його залишкова вартість значно (більше як на 10%) відрізняється від справедливої вартості на дату балансу”. Баланс підприємства складається щокварталу, однак це не означає, що кожного кварталу підприємству треба доводити залишкову вартість основних засобів до їхньої справедливої вартості. Очевидно, що в разі відсутності явних коливань у ринковій вартості тих чи інших об'єктів основних засобів підприємству недоцільно починати процес оцінки їх справедливої вартості. Якщо ж коливання ринкової вартості основних засобів мали місце у звітному періоді, підприємство може проводити переоцінку найбільш дорогих об'єктів основних засобів, значне перекручування реальної вартості основних засобів може мати вплив на фінансові показники підприємства.

Переоцінка проводиться для приведення залишкової вартості основних засобів до їх справедливої вартості. Під справедливою вартістю основних засобів, як зазначалося раніше, розуміють їх реальну ринкову вартість. Якщо ж

визначення справедливої вартості об'єктів основних засобів викликає ускладнення (наприклад, внаслідок їх унікальності або відсутності інформації), вони можуть бути переоцінені за відповідною (сучасною) вартістю, відкоригованого на певний процент зносу. Отже, одним із важливих завдань при переоцінці об'єктів основних засобів і отримання достовірної інформації є визначення справедливої вартості майна, що підлягає переоцінці.

При цьому в разі переоцінки окремого об'єкта основних засобів одночасно підлягають переоцінці всі інші об'єкти групи, до якої належить даний об'єкт. Переоцінка здійснюється із застосуванням індексу переоцінки, який визначається шляхом ділення справедливої вартості переоцінюваного об'єкта основних засобів на його залишкову вартість.

Разом з переоцінкою балансової вартості об'єкта основних засобів підлягає переоцінці і сума його зносу. Переоцінена первинна вартість і знос об'єкта основних засобів визначається як добуток відповідно первинної вартості і суми зносу на індекс переоцінки. Відомості про зміни первинної вартості та суми зносу основних засобів заносяться до реєстрів їх аналітичного обліку. Поряд з правильним визначенням суми переоцінки об'єктів основних засобів та їх зносу не менш важливе значення має порядок відображення в обліку результатів переоцінки.

Відповідно до вимог П(С)БО 7 результати першої переоцінки після надходження об'єкта основних засобів на підприємство відображаються в бухгалтерському обліку в такому порядку: сума дооцінки вартості об'єкта основних засобів відображається в складі додаткового капіталу (кредит рахунка 423 “Дооцінка активів”), а сума уцінки – в складі витрат звітного періоду (дебет рахунка 975 “Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій”).

При подальшій черговій переоцінці у випадку перевищення суми попередніх уцінок (відображених в складі витрат) над сумою попередніх дооцінок (відображених в складі доходів) залишкової вартості об'єкта основних засобів сума такого перевищення включається до складу доходів

звітнього періоду (кредит рахунка 746 “Інші доходи від звичайної діяльності”). І тільки різниця між сумою останньої дооцінки залишкової вартості об’єкта основних засобів і зазначеним перевищенням списується на зменшення додаткового капіталу (кредит рахунка 423 “Дооцінка активів”),

За даними бухгалтерського обліку ПАТ „Південний ГЗК” первинна вартість основних засобів на дату балансу становила 100000 грн.; сума нарахованого зносу – 25000 грн.; залишкова вартість – 75000 грн. (100000 грн. – 25000 грн.). Справедлива вартість на дату балансу об’єкта основних засобів склала 112500 грн.

Отже, індекс переоцінки дорівнює 1,5 ($112500 : 75000$), тобто первинну вартість об’єктів основних засобів і суму їх зносу треба збільшити в 1,5 раза (табл.2.11). Нова залишкова вартість основних засобів після переоцінки повинна дорівнювати їх справедливій вартості (112500 грн.).

Таблиця 2.11

Розрахунок дооцінки об’єктів основних засобів ПАТ „Південний ГЗК”

Показник	Сума до 1-ої переоцінки, грн.	Сума після 1-ої переоцінки, грн.	Зміна вартості (+, -), грн.
Первинна вартість	100000	150000	+50000
Сума зносу	25000	37500	+12500
Залишкова вартість	75000	112500	+37500

В бухгалтерському обліку сума проведеної дооцінки має бути відображена в такому порядку (табл.2.12).

Таблиця 2.12

Відображення результатів дооцінки об’єктів основних засобів ПАТ „Південний ГЗК”

№	Зміст господарської операції	Дебет рахунка	Кредит рахунка	Сума, грн.
1.	Відображення суми дооцінки первинної вартості об’єктів основних засобів	10 “Основні засоби”	423 “Дооцінка активів”	50000
2.	Відображення суми дооцінки зносу об’єктів основних засобів	423 “Дооцінка активів”	131 “Знос основних засобів”	12500

В бухгалтерському обліку результати уцінки об'єктів основних засобів підлягають відображенню в такому порядку (табл.2.13).

Таблиця 2.13

Відображення результатів уцінки об'єктів основних засобів

ПАТ „Південний ГЗК”

№	Зміст господарської операції	Дебет рахунка	Кредит рахунка	Сума, грн.
1.	Відображення уцінки об'єктів основних засобів: - в сумі попередньої дооцінки	423 “Дооцінка активів”	10 “Основні засоби”	37500
	- в сумі, що перевищує попередню дооцінку	975 “Уцінка не-оборотних активів і фінансових інвестицій”	10 “Основні засоби	3500
2.	Відображення суми уцінки (зменшення) зносу об'єктів основних засобів	131 “Знос основних засобів”	10 “Основні засоби	19000

У випадку вибуття об'єктів основних засобів, раніше переоцінені, перевищення суми попередніх дооцінок над сумою уцінок залишкової вартості таких об'єктів включається до складу нерозподіленого прибутку (кредит рахунку 441 “Прибуток нерозподілений” з одночасним зменшенням додаткового капіталу (дебет рахунку 423 “Дооцінка активів”).

2.4. Удосконалення методики та організації обліку і оподаткування основних засобів ПАТ „Південний ГЗК”

Методики фінансового обліку та обліку з метою оподаткування основних засобів ПАТ „Південний ГЗК” відрізняються, при цьому, вони мають велике значення для одержання правдивої інформації про стан і вартість активів, а також впливають на відображення фінансового результату суб'єкта підприємницької діяльності. Тому було визначено та обґрунтовано напрямки удосконалення методики, організації та обліку операцій руху основних засобів:

- критична оцінка чинних нормативних документів, узагальнення результатів практичних досліджень дозволила зробити висновок про необхідність удосконалення методології оцінки та переоцінки вартості основних засобів ПАТ „Південний ГЗК”, а також формування первісної та балансової вартості основних засобів;

- механізм оренди та лізингу носить регресивний характер і не захищає інтересів орендатора, що приводить до зниження зацікавленості потенційних орендарів у послугах оренди або лізингу і, як наслідок, до зменшення обсягу цих операцій;

- первинна документація з операцій обліку основних засобів ПАТ „Південний ГЗК” застаріла та характеризується громіздкістю, складністю заповнення і не повною мірою задовольняє інформаційні потреби підприємства. З цієї причини утворюються додаткові матеріальні і трудові витрати;

- облік із метою оподаткування основних засобів ПАТ „Південний ГЗК” складний, носить суперечливий характер, не відповідає нормам фінансового обліку та міжнародним стандартам, тому потребує змін.

Вивчення існуючого теоретичного і практичного досвіду обліку основних засобів ПАТ „Південний ГЗК” дозволило розробити наступні висновки й пропозиції:

1. Існуючий порядок проведення оцінки та переоцінки згідно діючого законодавства не завжди виправданий. На теперішній час існує порядок проведення професійної оцінки основних засобів, але у багатьох випадках для підприємства ПАТ „Південний ГЗК” проведення такої оцінки неефективне. Доведено необхідність надання можливості власникам ПАТ „Південний ГЗК” самостійного визначення ринкової вартості основних засобів з метою бухгалтерського обліку, що буде сприяти мінімізації витрат на проведення такої оцінки.

2. Проаналізовано та доведено, що у залежності від зменшення корисності активу, або її відновлення в обліку ПАТ „Південний ГЗК” треба

відображати збільшення зносу, чи його зменшення, бо інакше, порушується принцип залежності вартості активів та нарахованого на них зносу, удосконалено проведення переоцінки, що дозволить відображати в обліку реальні показники зносу та вартості основних засобів.

3. З метою покращення методології обліку оцінки основних засобів ПАТ „Південний ГЗК”, необхідно удосконалити формування первісної вартості основних засобів. У зв’язку з цим запропоновано надати можливість власникові самостійно вирішувати, як враховувати транспортні витрати, чи відносити їх до збільшення вартості основних засобів, або до витрат звітного періоду, що дозволить підприємству брати на облік основні засоби за їх справедливою вартістю.

4. Встановлено, що балансова вартість основних засобів із метою оподаткування не відповідає реальній вартості об’єктів. Запропоновано на законодавчому рівні змінити норми закону таким чином: у разі виведення з експлуатації об’єктів груп 2,3 і 4 у зв’язку з їх продажем балансову вартість груп зменшувати на суму вартості такого об’єкта ПАТ „Південний ГЗК”, фінансовий результат відображати аналогічно обліку об’єктів групи 1; у разі виведення з експлуатації об’єктів груп 2, 3 і 4 з будь-яких інших причин (крім їх продажу), балансову вартість груп зменшувати на вартість таких об’єктів, а після зворотного введення таких фондів в експлуатацію після проведення їх ремонтів, реконструкції, модернізації збільшувати вартість групи на вартість такого об’єкта; у разі ліквідації основних фондів груп 2, 3 і 4 – збільшувати валові витрати на суму балансової вартості окремого об’єкта основних засобів груп 2, 3 і 4, при цьому вартість такого об’єкта прирівнювати до нуля. Ці пропозиції дозволять спростити облік ПАТ „Південний ГЗК”, наблизити податковий облік до фінансового, збільшити його інформативність.

5. Груповий облік об’єктів 2, 3 і 4 груп призводить до невідповідності даних обліку, вартість групи основних засобів не відповідає вартості існуючих на підприємстві об’єктів. Вирішити цю проблему можна тільки веденням пооб’єктного як фінансового, так і податкового обліку основних засобів, що

дозволить у будь-який момент мати суму зносу за кожним з об'єктів, приведе синтетичний облік у відповідність з аналітичним й буде сприяти управлінню основними засобами.

6. Запропоновано ПАТ „Південний ГЗК” відкривати додаткові субрахунки до рахунку 10 “Основні засоби” та 13 “Знос основних засобів” з метою відображення безкоштовно одержаних основних засобів, а також, запропоновано окремий регістр аналітичного обліку для відстеження джерела придбання основних засобів, що сприяє збільшенню інформаційної ємності обліку операцій з основними засобами.

7. Удосконалено форми первинного обліку основних засобів ПАТ „Південний ГЗК”, зокрема, Акту приймання-передачі основних засобів, інвентарної картки, Акту списання основних засобів, запропоновано нову форму Акту введення в експлуатацію об'єкта основних засобів. Ці рекомендації зроблять вказані документи відповідними вимогам сучасного законодавства, а також, будуть сприяти зменшенню часу на одержання інформації, оптимізації документообігу.

8. На основі вивчення та аналізу існуючої практики та світового досвіду тлумачення класифікації оренди, запропоновано відрізнати її від лізингу; надано критичну оцінку існуючої практики податкового обліку витрат на ремонт об'єктів у оперативній оренді та запропоновано схему обліку витрат на ремонт орендованих основних засобів.

9. Доведено необхідність змінити облік із метою оподаткування невиробничих основних засобів ПАТ „Південний ГЗК”, запропоновано облік невиробничих засобів організувати, як й для виробничих. Таке ставлення до невиробничих засобів буде мати соціальний ефект та понизить трудомісткість праці бухгалтерів, так як умовою розвитку невиробничих засобів є виникнення додаткових робочих місць, покращення умов праці, крім того, окремий облік невиробничих засобів із метою оподаткування ускладнює працю бухгалтера.

10. На підставі аналізу нормативних документів та існуючої практики запропоновано при зміні системи обліку ПАТ „Південний ГЗК” із загальної на

спрощену та навпаки удосконалити методику обліку основних засобів, для чого доведено, що платникам єдиного податку необхідно вести облік основних засобів та нараховувати амортизацію. Удосконалено форму Відомості В-1, шляхом додання показників для розрахунку єдиного податку при здійсненні операцій з основними засобами ПАТ „Південний ГЗК”. Надано рекомендації щодо методології обліку операцій з основними засобами у фізичних осіб, що дозволить обґрунтовано підприємцям здійснювати цей облік.

Усе це сприятиме удосконаленню обліку операцій, що пов’язані з рухом та оподаткуванням основних засобів ПАТ „Південний ГЗК”.

РОЗДІЛ 3

ПОДАТКОВЕ КОНСУЛЬТУВАННЯ ОПЕРАЦІЙ З ОСНОВНИМИ ЗАСОБАМИ ПАТ „ПІВДЕННИЙ ГЗК”

3.1. Інформаційна база податкового консультування основних засобів ПАТ „Південний ГЗК”

Розвиток підприємства, вдосконалення виробництва та підвищення його ефективності безпосередньо пов’язані з основними засобами.

Пошук і мобілізація джерел створення основних засобів, з одного боку, та реалізація інвестиційних програм, з іншого, стали актуальними в усіх галузях економічної діяльності. Без здійснення капітальних інвестицій неможливий нормальний процес виробництва. Адже в результаті вкладання інвестиційних коштів відбувається оновлення основних засобів виробництва і підвищення ефективності їх використання.

Податкове консультування основних засобів на промисловому підприємстві зосереджено на визначенні характеру впливу інвестиційних чинників на процес відтворення та ефективного використання основних засобів, а також на виявленні резервів підвищення результативності капітального інвестування.

Об’єктами податкового консультування основних засобів ПАТ „Південний ГЗК” виступають:

- обсяги і структура основних засобів;
- динаміка основних засобів;
- рух основних засобів підприємства;
- технічний рівень розвитку підприємства;
- рівень використання основних засобів;
- джерела інвестиційних коштів;
- ефективність основних засобів і резерви її підвищення.

Джерела інформації для проведення податкового консультування основних засобів ПАТ „Південний ГЗК” наведені в табл. 3.1.

Таблиця 3.1

Інформаційна база податкового консультування основних засобів
ПАТ „Південний ГЗК”

№ з/п	Група документів	Джерела даних
1	Первинні документи	Акт приймання-передачі основних засобів (ОЗ-1). Акт приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів (ОЗ-2). Акт на списання основних засобів (ОЗ-3). Акт про установку, пуск та демонтаж будівельної машини (ОЗ-5). Інвентарний список основних засобів (ОЗ-9).
2	Регістри обліку	Журнал 4, відомість 4.1.
3	Фінансова звітність	Ф. № 1 „Баланс”, ф. № 2 „Звіт про фінансові результати”, ф. № 3 „Звіт про рух грошових коштів”, ф. № 4 „Звіт про власний капітал”, ф. № 5 „Примітки до річної фінансової звітності”
4	Статистична звітність	Ф. № 1-підприємництво „Звіт про основні показники діяльності підприємства”, ф. № 2-інвестиції „Звіт про капітальні інвестиції”, ф. № 11-ОЗ „Звіт про наявність та рух основних засобів, амортизацію (знос)”
5	Інші джерела	Проектно-кошторисна документація, планові та звітні дані капітального будівництва, календарні графіки виконання будівельних робіт за об'єктами

Дані фінансової і статистичної звітності підприємства використовуються для проведення ретроспективного аналізу основних засобів ПАТ „Південний ГЗК”. Оперативний аналіз проводиться за даними первинного бухгалтерського обліку (за інформацією на рахунку 15). Прогнозний (перспективний) аналіз джерел формування та ефективності вкладення коштів у відтворення основних засобів на підприємстві застосовується при оцінці відповідних альтернативних інвестиційних і управлінських рішень.

Узагальнену характеристику джерел та етапів податкового консультування основних засобів ПАТ „Південний ГЗК” в розвиток залізорудного підприємства відображено на рис. 3.1.

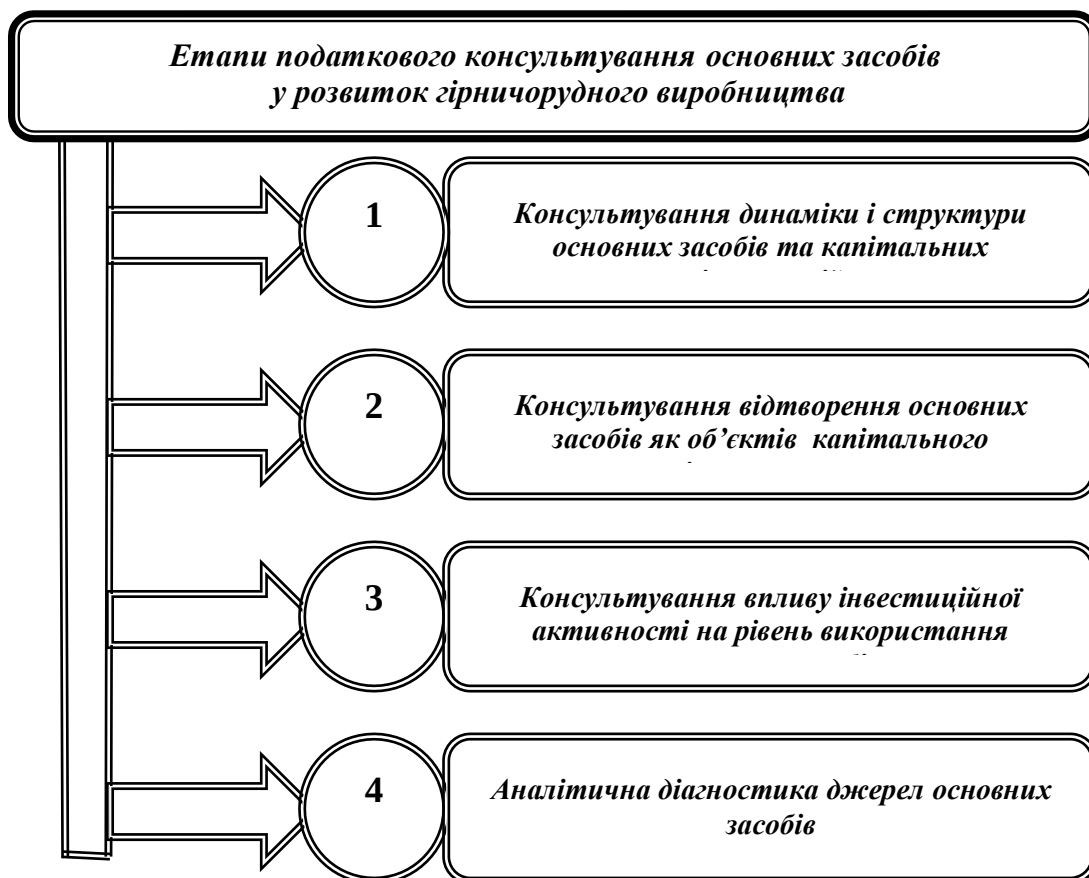


Рис. 3.1. Етапи податкового консультування основних засобів ПАТ „Південний ГЗК”

До основних напрямів податкового консультування основних засобів ПАТ „Південний ГЗК” належать:

- 1) оцінка обсягів, структури і динаміки основних засобів ПАТ „Південний ГЗК” та виявлення тенденцій змін незавершеного будівництва;
- 3) з'ясування ступеня забезпеченості підприємства основними засобами і потреби в їх відтворенні;
- 4) розрахунок впливу інвестиційної активності на підвищення ефективності використання основних засобів;
- 5) визначення структури джерел капітальних інвестицій та резервів її поліпшення;
- 6) виявлення резервів підвищення ефективності основних засобів ПАТ „Південний ГЗК” і розробка заходів по їх мобілізації.

3.2. Податкове консультування і аналіз показників руху та ефективності основних засобів ПАТ „Південний ГЗК”

Прибутковість підприємства багато в чому залежать від ефективності відтворення і використання основних засобів. Податкове консультування основних засобів здійснюється у два етапи:

1. Оцінка руху основних засобів.
2. Визначення впливу інвестиційної активності на рівень використання основних засобів.

На першому етапі аналізуються наступні групи показників:

коефіцієнти відновлення (введення), вибуття і заміни (приросту) основних засобів;

коефіцієнти зносу і придатності основних засобів;

динаміка витрат на ремонтні роботи.

На другому етапі зосереджено увагу на дослідженні таких економічних показників:

динаміка і факторний аналіз фондівддачі, фондомісткості та фондоозброєності;

показники продуктивності та використання обладнання у динаміці;

віковий склад обладнання кожного виду.

Джерелами аналізу є:

1. „Звіт про наявність та рух основних засобів, амортизацію (знос)” (ф. № 11-ОЗ).

2. Річна „Зведена таблиця основних показників, які комплексно характеризують господарську діяльність підприємства (об’єднання)” (ф. № 22).

3. „Звіт про використання виробничого обладнання” (ф. № 1-ТПмаш).

4. „Баланс підприємства” (ф. № 1).

5. „Звіт про фінансові результати” (ф. № 2).
6. „Примітки до річної фінансової звітності” (ф. № 5).
7. Звіт відділу головного механіка.
8. Дані поточного бухгалтерського обліку.

Зважаючи на те, що капітальне інвестування зумовлює динамічні зрушення у відтворенні основних засобів виробництва, слід проаналізувати комплекс показників руху основних засобів. Змістовна насиченість та особливості розрахунку цієї групи показників наведені у табл. 3.2.

Таблиця 3.2

Характеристика показників узагальненої оцінки руху
основних засобів як об'єктів капітальних інвестицій

№ з/п	Найменування показника	Особливості розрахунку	Розрахункова формула
1	2	3	4
1.	Коефіцієнт відновлення основних засобів (K_o)	Визначається відношенням вартості основних фондів, що надійшли за звітний період (Φ_n), до їх вартості на кінець періоду (Φ_k). Порівнюють розраховані коефіцієнти відновлення в цілому по промислово-виробничим основним фондах, їх активної частини, окремим групам чи видам устаткування. Позитивним є, коли коефіцієнт відновлення активної частини вище, чим по усіх фондах	$K_o = \Phi_n \div \Phi_k$
2.	Коефіцієнт вибуття основних засобів (K_v)	Характеризує інтенсивність вибуття у сфері виробництва основних засобів. Розраховується співвідношенням вартості вибутих за звітний період основних засобів (Φ_v) до їх вартості на початок періоду (Φ_n). Розраховується по усіх фондах, активній частині, окремим групам, видам устаткування	$K_v = \Phi_v \div \Phi_n$
3.	Коефіцієнт приросту основних засобів (K_{np})	Характеризує рівень приросту основних засобів за період і розраховується як відношення вартості приросту основних засобів (Φ_{np}) до вартості основних засобів на початок періоду (Φ_n)	$K_{np} = \Phi_{np} \div \Phi_n$
4.	Коефіцієнт зносу основних засобів (K_z)	Характеризує % або ступінь зношеності основних засобів. Може розраховуватись по промислово-виробничим фондам, їх активній частині, групам, видам устаткування. Визначається відношенням суми зносу основних фондів за період (3) до їх первісної вартості (Φ)	$K_z = 3 \div \Phi$

Продовження табл. 3.2

1	2	3	4
5.	Коефіцієнт придатності основних засобів (K_n)	Характеризує ступінь придатності і розраховується діленням залишкової вартості основних засобів ($З_в$) до їх первісної вартості (Φ). Коефіцієнт зносу плюс коефіцієнт придатності завжди повинен дорівнювати одиниці	$K_n = З_в \div \Phi$, де $K_з + K_n = 1$

На основі ф. № 11-ОЗ „Звіт про наявність та рух основних засобів, амортизацію (знос)” (додатки К.1, К.”), ф. № 5 „Примітки до річної фінансової звітності” (додатки Ж1, Ж2”) та ф. № 1 „Баланс підприємства” виконані аналітичні розрахунки показників руху основних засобів, результати яких представлені у табл. 3.3.

Таблиця 3.3

Аналіз руху (відтворення) основних засобів ПАТ „Південний ГЗК”

Показники	2019 р.	2020 р.	2021 р.	Відхилення до 2020 р.	
				абсолютне	відносне, %
1. Коефіцієнт відновлення основних засобів (K_o)	0,12	0,078	0,223	+0,145	+185,9
2. Коефіцієнт вибуття основних засобів ($K_в$)	0,002	0,003	0,006	+0,003	+100,0
3. Коефіцієнт приросту основних засобів (K_{np})	0,125	0,075	0,257	+0,182	+242,7
4. Коефіцієнт зносу основних засобів ($K_з$), %	30,1	39,0	38,5	- 0,5	×
5. Коефіцієнт придатності основних засобів (K_n), %	69,9	61,0	61,5	0,5	×
6. Вартість ремонтів технологічного устаткування, тис. грн.	74325,3	62568,5	52104,6	-10463,9	-16,7

З табл. 3.3 видно, що у 2021 р. порівняно з 2020 р. на ПАТ „Південний ГЗК” значно активізувався процес введення (відновлення) основних засобів через капітальне інвестування. Коефіцієнт відновлення основних засобів у цей період зріс на 185,9%, тобто майже у 2,9 рази. У той же час на 100% (удвічі) збільшився коефіцієнт вибуття основних засобів на підприємстві, що свідчить про вилучення із виробничого процесу застарілого та зношеного устаткування,

яке зашкоджує безперебійній роботі технологічного гірничо-збагачувального комплексу комбінату.

Внаслідок того, що темпи відновлення основних засобів значно випереджають темпи їх вибуття, зросла інтенсивність заміни технічної бази виробництва, введення основних фондів не лише покриває їх вибуття, але й приводить до нарощування обсягів і покращення якісних характеристик (збільшення вмісту заліза) залізорудного концентрату. Отже, коефіцієнт приросту основних засобів збільшився на 242,7%, або майже у 3,5 рази.

Інтенсивне відтворення основних засобів комбінату вдалося забезпечити, спрямувавши капітальні інвестиції на стратегічних напрямках техніко-технологічного розвитку підприємства. Так, основні обсяги капітальних вкладень у 2021 р. були зосереджені на здійсненні реконструкції збагачувальної фабрики № 1. Це пов'язано з впровадженням 3-ої черги комплексу магнітно-флотаційного доведення концентрату. Застосування такої технології дозволило одержати залізорудний концентрат із вмістом заліза 69%, що підвищило конкурентний рейтинг ПАТ „Південний ГЗК” на вітчизняному і міжнародних ринках залізорудної продукції. Досить вчасною виявилась також реконструкція транспортної технологічної схеми глибоких горизонтів кар'єра з метою зниження витрат на транспортування гірничої маси. Серед капітальних інвестицій на підтримання діючих виробничих потужностей комбінату основна частка припала на проведення робіт з нарощування дамби діючого шламосховища і на підготовку території до будівництва нового шламосховища.

Посилення руху основних засобів на ПАТ „Південний ГЗК” варто розглядати як досить позитивне явище. Адже завдяки йому вдалося на 0,5 % зменшити знос і підвищити рівень придатності основних засобів. Навіть за таких умов ступінь зносу основних засобів на підприємстві у 2021 р. залишився досить відчутним, дорівнюючи 38,5 %.

Слід відзначити, що загальна вартість ремонтних робіт на аналізованому підприємстві знизилась у 2021 р. до рівня 2020 р. на 16,7%, причому це

відбулося в умовах підвищення загального навантаження на обладнання через збільшення обсягів виробництва товарного концентрату і одержання експериментальних партій флотаційного суперконцентрату (з масовою часткою заліза до 69%) у листопаді-грудні 2021 р.

Оскільки оновлення основних засобів здійснює позитивний вплив на рівень використання основних засобів, є сенс оцінити показники ефективності використання основних засобів на підприємстві. Характеристика і особливості розрахунку цієї групи показників відображені в табл. 3.4.

Таблиця 3.4

Характеристика показників рівня використання основних засобів

№ з/п	Найменування показника	Особливості розрахунку	Розрахункова формула
1	2	3	4
1.	Коефіцієнт використання виробничої потужності (K_v)	Показує кількість продукції, що припадає на одиницю потужності і визначається відношенням випуску продукції у натуральному чи вартісному вимірі ($ВП$) до середньорічної потужності у натуральному чи вартісному вимірі ($Пс$). Розрахунки проводять по плану і факту зрівнюють з попередніми періодами та конкурентами	$K_v = ВП \div Пс$
2.	Рентабельність основних фондів (фондовіддача, розрахована за прибутком) (P_ϕ)	Характеризує розмір чистого прибутку, що припадає на одиницю основних фондів. Розраховується відношенням чистого прибутку (Π) до середньої вартості основних засобів, що досліджуються ($ОФ$).	$P_\phi = \Pi \div ОФ$
3.	Фондовіддача (Φ_v)	Показує, скільки отримано продукції ($ВП$) з одиниці основних засобів ($ОФ$). Може вимірюватись в натуральних і вартісних одиницях. Фондовіддача прямо пропорційна продуктивності праці і має зворотній зв'язок з фондоозброєністю	$\Phi_v = ВП \div ОФ$
4.	Фондомісткість (Φ_m)	Характеризує розмір основних фондів, який приходить на одиницю продукції, що випускається. Розраховується діленням основних фондів ($ОФ$) на випуск продукції ($ВП$), або 1 на фондовіддачу (Φ_v)	$\Phi_m = 1 \div \Phi_v = ОФ \div ВП$

Продовження табл. 3.4

1	2	3	4
5.	Фондоозброєність праці (Φ_o)	Характеризує забезпеченість робітників основними фондами. Розраховується як відношення середньої вартості основних фондів, що досліджуються ($O\Phi$), до середньоспискової чисельності робочих ($Ч$)	$\Phi_o = O\Phi \div Ч$

За даними ф. № 22 „Зведена таблиця основних показників, які комплексно характеризують господарську діяльність підприємства (об'єднання)”, ф. № 11-ОЗ „Звіт про наявність та рух основних засобів, амортизацію (знос)”, ф. № 5 „Примітки до річної фінансової звітності”, ф. № 1 „Баланс підприємства”, ф. № 2 „Звіт про фінансові результати” та ін. проведені аналітичні розрахунки показників впливу інвестиційної активності на рівень використання основних засобів по аналізованому комбінаті, результати яких подані у табл. 3.5.

Таблиця 3.5

Аналіз рівня використання основних засобів на ПАТ „Південний ГЗК”

Показники	2019	2020 р.	2021 р.	Відхилення	
				абсолютне	відносне, %
1. Коефіцієнт використання виробничої потужності (K_v), %	99,6	99,6	98,1	-1,5	-1,5
2. Рентабельність основних фондів (фондовіддача, розрахована за прибутком) (P_ϕ), %	44,0	45,7	63,1	+17,4	+38,07
3. Фондовіддача (Φ_v), грн./грн.	0,99	0,75	0,70	-0,05	-6,67
4. Фондомісткість (Φ_m), грн./грн.	1,01	1,33	1,42	+0,09	+6,77
5. Фондоозброєність праці (Φ_o), тис. грн./людину	109,3	113,87	106,62	-7,25	-6,4

З табл. 3.5 видно, що капітальне інвестування на ПАТ „Південний ГЗК” негативно позначилося на таких показниках, як фондовіддача, фондомісткість, позитивно на рентабельності основних фондів. Так, випуск продукції у вартісному вимірі з одиниці вартості основних засобів у 2021 р. порівняно з

2020 р. збільшився на 17,4%, а отриманий з одиниці основних засобів чистий прибуток зріс за звітний період на 38,07%. Водночас на 6,77% до базового рівня збільшилась фондомісткість продукції підприємства.

Разом з тим рівень використання виробничої потужності на ПАТ „Південний ГЗК” знизився на 1,5%, хоча ще залишається на досить високій відмітці – 98,1%. Це свідчить, з одного боку, про наявність потужностей, які не використовуються належним чином, а з другого боку – незавершеністю капітальних робіт з реконструкції, які зумовлюють тимчасову наявність резервних потужностей з випуску продукції і через деякий період знову будуть залучені до виробничого циклу. Падіння фондоозброєності праці у 2021 р. на 6,4% проти рівня 2020 р. пояснюється тим, що інтенсивне введення основних засобів через капітальні інвестиції не завжди узгоджується в часі з високими темпами поповнення підприємства трудовими ресурсами, які обслуговують нову техніку виробничого призначення.

Для виявлення факторів, які вплинули на фондовіддачу, та визначення резервів зростання обсягів виробництва на ПАТ „Південний ГЗК” проведений факторний аналіз, що відображений у табл. 3.6.

Таблиця 3.6

Факторний аналіз фондовіддачі на ПАТ „Південний ГЗК”

методом ланцюгових підстановок у звітному періоді

(Випуск продукції = Фондовіддача x Вартість основних фондів)

Показник	2021 рік (минулий період)	2021 рік (звітний період)	Відхилення	
			абсолют- не	відносне (%)
Випуск продукції у вартісному вимірі, тис. грн.	886660	1136460	+249800	+28,2
Середньорічна вартість основних фондів, тис. грн.	1217731	1250635	+32904	+2,7
Фондовіддача, грн./грн.	0,728	0,909	+0,181	+24,9

Проміжні розрахунки до табл. 3.6 виконані у такій послідовності:

$$1. \text{ВП}_M = \text{Оф}_M \times \text{ФВ}_M = 886660 \text{ тис. грн.}$$

$$2. \text{ВП}_{\text{умов}} = \text{Оф}_{\text{зв}} \times \text{ФВ}_M = 1250635 \times 0,728 = 910462,28 \text{ тис. грн.}$$

$$3. \text{ВП}_{\text{зв}} = \text{Оф}_{\text{зв}} \times \text{ФВ}_{\text{зв}} = 1136460 \text{ тис. грн.}$$

$$4. \Delta \text{ВПоф} = \text{ВП}_{\text{умов}} - \text{ВП}_M = 910462,28 - 886660 = 23802,28 \text{ тис. грн.}$$

(збільшення випуску продукції за рахунок зміни основних засобів)

$$5. \Delta \text{ВПфв} = \text{ВП}_{\text{зв}} - \text{ВП}_{\text{умов}} = 1136460 - 910462,28 = 225997,72 \text{ тис. грн.}$$

(збільшення випуску продукції за рахунок підвищення рівня фондоддачі).

$$6. \text{Складаємо баланс впливів } p = p/k, \text{ п} = p * k$$

$$\Delta \text{ВП} = \Delta \text{ВПоф} + \Delta \text{ВПфв} = 23802,28 + 225997,72 = 249800 \text{ тис. грн.}$$

Випуск продукції збільшився у 2021 р. порівнянню з 2021 р. на 249800 тис. грн. (28,2%) під впливом двох чинників: основні засоби, збільшившись на 32904 тис. грн. (2,7%), призвели до збільшення випуску продукції на 23802,28 тис. грн.; ефективність їх використання (фондоддача) збільшилася на 0,181грн./грн. (24,9%), що привело до збільшення випуску продукції на 225997,72 тис. грн.

Отже, невикористаними резервами збільшення випуску продукції є подальше збільшення фондоддачі та вартості основних засобів.

Поряд із загальними показниками ефективності використання основних засобів аналізуються часткові показники, зокрема показники продуктивності та використання обладнання у динаміці. Дані про використання і продуктивність збагачувального устаткування на ПАТ „Південний ГЗК” наведені у табл. 3.7.

На підставі даних табл. 3.7 можна зробити висновок, що у середньому по збагачувальному комплексу ПАТ „Південний ГЗК” фактична середньогодинна продуктивність секцій з переробки руди у 2021 р. нижче фактичного рівня 2020 р. на 0,15%.

Таблиця 3.7

Аналіз використання та продуктивності збагачувального устаткування
на ПАТ „Південний ГЗК”

Показ- ник	2020 рік			2021 рік			Відносне відхилення продуктивності, %	
	Продуктивність секцій, т/годину		Коефі- цієнт ви- корис- тання устатку- вання	Продуктивність секцій, т/годину		Коефі- цієнт ви- корис- тання устатку- вання	за рудюю	за кон- центра- том
	за рудюю	за кон- центра- том		за рудюю	за кон- центра- том			
РЗФ-1	250,9	96,1	0,84	250,1	92,4	0,9	-0,32	-3,85
РЗФ-2	148,2	63,7	0,75	151,8	65,9	0,86	+2,43	+3,45
У серед- ньому по збагачу- вальному комплексу	195,8	78,7	0,78	195,5	77,7	0,88	-0,15	-1,27

Це пояснюється наявністю простоїв на рудозбагачувальній фабриці № 1 (РЗФ-1) внаслідок відсутності в окремі зміни необхідного запасу руди у бункерах. Така ситуація зумовила відповідне зменшення продуктивності секцій з виробництва готової продукції – концентрату на 1,27%. Водночас прогресивні технологічні зміни дозволили скоротити простої внаслідок збоїв у роботі збагачувального обладнання, що в цілому забезпечило підвищило коефіцієнт використання устаткування з 0,78 у 2020 р. до 0,88 – у 2021 р.

Аналітичну інформацію про використання і продуктивність гірничого устаткування відображено у табл. 3.8.

Фактична продуктивність роботи одного екскаватора у 2021 р. збільшилась на ПАТ „Південний ГЗК” порівняно з 2020 р. на 35,1%, а бурового верстата – на 2,6%. Разом з тим по цих групах обладнання відбулося зростання незапланованих простоїв відповідно на 41,1% та на 7,4%. Простої з механічних, енергетичних і технологічних причин негативно вплинули на коефіцієнт використання устаткування по екскаваторах, знизивши його на 21,1%. Хоча аналогічний показник по бурових верстатах мав позитивну

динаміку (зріс на 16,1%), проте саме скорочення простоїв є резервом його подальшого підвищення.

Таблиця 3.8

Аналіз використання та продуктивності гірничого устаткування
на ПАТ „Південний ГЗК”

Показники	Од. вимір.	2020 рік	2021 рік	Відхилення	
				абсолютне	відносне, %
1. Екскаватори:					
- продуктивність одного екскаватора;	м ³ / 1м ³ ємності ковша	15299	20670	+5371	+35,1
- середньомісячна продуктивність одного екскаватора (у відробці);	м ³	89088	86782	-2306	-2,6
- коефіцієнт використання устаткування;	коєф.	0,71	0,56	-0,15	-21,1
- незаплановані простої	маш.-годин	12114	17095	+4981	+41,1
2. Бурові верстати:					
- середньомісячна продуктивність одного верстату (у роботі);	м	2268	2328	+60	+2,6
- коефіцієнт використання устаткування;	коєф.	0,62	0,72	+0,1	+16,1
- незаплановані простої	маш.-годин	2445	2626	+181	+7,4

Таким чином, ПАТ „Південний ГЗК” у звітному періоді вдалося забезпечити інтенсивне відтворення основних засобів, сконцентрувавши капітальні інвестиції на стратегічних напрямках техніко-технологічного розвитку підприємства. Хоча динаміка таких показників, як фондовіддача, фондомісткість і рентабельність основних засобів набула позитивних тенденцій, віковий склад виробничого устаткування та його використання потребують поліпшення через капітальні інвестиції. У комбінату є резерви підвищення рівня використання виробничих потужностей і збільшення фондоозброєності праці, які пов’язуються з подальшим капітальним інвестуванням і капітальним будівництвом (реконструкцією).

3.3. Напрямки удосконалення податкового консультування операцій з основними засобами ПАТ „Південний ГЗК”

Створення прозорої і доступної бази податкового консультування обліково-аналітичної інформації, що характеризує динаміку та ефективність інвестування у відтворення основних засобів залізорудного виробництва, тісно пов'язане з підвищенням аналітичної спрямованості обліку і звітності в частині капітальних інвестицій. Актуальність наукового пошуку в цьому напрямку зумовлена підвищенням вимог виробників залізорудної продукції до адекватного відображення віддачі від коштів, що інвестовані в їх виробничо-технічний розвиток у конкурентних умовах.

Потрібне вдосконалення методичного апарату податкового консультування обліку і оподаткування капітальних інвестицій шляхом чіткого відображення в обліку і звітності цільового призначення інвестованих коштів та адекватної оцінки інноваційної якості інвестицій для належного обґрунтування інвестиційних програм розвитку залізорудного виробництва.

Система обліку капітальних інвестицій на вітчизняних підприємствах відповідно до П(с)БО № 7 дозволяє послідовно відобразити в первинних облікових документах та регістрах аналітичного обліку процес придбання і капітального будівництва основних засобів за інвентарними об'єктами, видами витрат на їх виготовлення чи поліпшення, місцями територіального розташування об'єктів капітальних інвестицій та їх майбутньої експлуатації, матеріально відповідальними особами. У синтетичному обліку витрати, пов'язані з придбанням або створенням (виробництвом) необоротних активів, обліковуються на рахунку 15 „Капітальні інвестиції” (субрахунках 151, 152, 153, 154 тощо). Звітність гірничо-збагачувальних підприємств про основні засоби дозволяє визначити і проаналізувати обсяги капітального інвестування, джерела їх фінансового покриття та окремі структурні компоненти капітальних інвестицій. Разом з тим аналітичний процес не завжди достатньою

мірою одержує чітко структуровану обліково-звітну інформацію про цільову спрямованість та інноваційну цінність основні засоби. Нерідко для розрахунку окремих аналітичних показників, що віддзеркалюють якісні складові інвестиційного процесу, потрібна додаткова вибірка та подальше узагальнення облікової інформації. Це ускладнює проведення ефективного аналізу основні засоби та знижує оперативність прийняття обґрунтованих інвестиційних рішень на підприємствах залізорудної промисловості.

Наукові інтереси багатьох дослідників сконцентровані переважно на розробленні шляхів підвищення достовірності та прозорості обліку основні засоби через усунення неузгодженостей між нормативною базою бухгалтерського і податкового обліку, гармонізацію вітчизняних стандартів обліку і звітності з МСФЗ, а також уніфікацію, підвищення інформативності й узгодженості форм фінансової звітності.

Проте залишається невирішеним питання оперативного отримання менеджментом (керівниками різних рівнів) гірничо-збагачувального підприємства належним чином структурованої обліково-аналітичної інформації для раціонального управління основними засобами.

Узагальнюючи ситуацію з визнанням, обліком та аналізом основних засобів на підприємствах залізорудної промисловості, можливо окреслити декілька важливих завдань, вирішення яких дозволить поліпшити обліково-аналітичне забезпечення управління інвестиційним процесом у залізорудному виробництві:

запропонувати шляхи підвищення аналітичної цінності обліково-звітної інформації про капітальні інвестиції з урахуванням прогресивного зарубіжного досвіду;

систематизувати аналітичні показники, що характеризують процес відображення основних засобів на гірничо-збагачувальному підприємстві, визначивши обліково-звітні джерела їх розрахунку;

доповнити методичну базу аналізу основних засобів групою показників, що характеризують інноваційну спрямованість основних засобів.

Корисним можна вважати також досвід Італії, Іспанії, Португалії, Бельгії і Нідерландів стосовно включення до вартості основних засобів, що надходять на підприємство під час капітального інвестування, суми відсотків по позиках, пов'язаних з придбанням цих активів, а також деякої частини відсотків до сплати, накопичених за період виробництва чи приведення до робочого стану даного активу. Прийнятними для України можуть бути облікові процедури, що застосовуються у США і передбачають списання витрат по ремонту і поліпшенню основних засобів не на рахунки витрат (незалежно від того, поточні вони чи майбутні), а на рахунок „Накопичений знос основних засобів”, у результаті чого наче зменшується зношеність об'єкта і може збільшуватися строк його життя (служби). Є сенс у запровадженні можливості перегляду протягом звітного періоду строків експлуатації основних засобів і норм амортизації без перегляду при цьому оцінки об'єкта капітальних інвестицій для дотримання принципу відповідності. Це сприятиме поліпшенню амортизаційно-інвестиційної політики залізорудного підприємства, оптимізуючи формування джерел інвестиційних ресурсів.

Для підвищення аналітичного рівня облікової інформації про основні засоби та підпорядкування обліку вимогам управління інвестиційним процесом на гірничо-збагачувальному підприємстві доречно, ще на стадії заповнення первинних облікових документів з руху основних засобів, через відповідні примітки здійснювати групування основних засобів за цільовим призначенням. Це не пов'язано з великими витратами в умовах комп'ютеризації обліку. Пропонується також розглянути можливість ініціювання внесення змін до нормативно-інструктивних документів в Україні про відображення основних засобів по групах за цільовим призначенням у формі № 2-інвестиції „Звіт про капітальні інвестиції” або формі № 5 „Примітки до річної фінансової звітності”. Такий підхід до складання звітності сприятиме підвищенню якісно-аналітичних характеристик облікової інформації для ефективного управління основних засобів та позитивно вплине на контроль за цільовим використанням як бюджетних коштів, так і коштів,

одержаних шляхом банківського інвестиційного кредитування чи від іноземних інвесторів.

В податковому консультуванні поки що не створено комплексної методики аналізу основних засобів. Тому аналітичні показники, які характеризують процес надходження основних засобів в розвиток залізорудного підприємства, розпорошені між такими аналітичними блоками, як аналіз основних засобів, запасів, аналіз інвестиційної діяльності та аналіз ефективності інвестиційних проектів. Систематизований набір цих показників з визначенням обліково-звітних джерел, що потрібні для їх розрахунку, наведено в табл. 3.9.

Таблиця 3.9

Аналітичні показники, що характеризують процес руху основних засобів на гірничо-збагачувальному підприємстві

Найменування показників	Джерела обліково-звітної інформації для розрахунку показників
1	2
1. Показники динаміки і структури основних засобів 1.1. Обсяги капітальних інвестицій (у т.ч. за об'єктами вкладень) 1.2. Обсяги незавершеного будівництва 1.3. Питома вага незавершеного будівництва в сумі освоєних основних засобів 1.4. Технологічна структура основних засобів 1.5. Відтворювальна структура основних засобів 1.6. Цільова структура основних засобів	ф. №1 „Баланс”; ф. №1-інвестиції „Звіт про інвестиції в основний капітал (капітальні вкладення)”; ф. №2-інвестиції „Звіт про капітальні інвестиції”; ф. №4 „Звіт про власний капітал”; ф. №5 „Примітки до річної фінансової звітності”; „Пояснювальна записка до річного звіту з капітального будівництва”
2. Показники відтворення основних засобів як об'єктів капітального інвестування 2.1. Коефіцієнт відновлення основних засобів 2.2. Коефіцієнт вибуття основних засобів 2.3. Коефіцієнт приросту основних засобів 2.4. Коефіцієнт зносу основних засобів 2.5. Коефіцієнт придатності основних засобів 2.6. Вартість ремонтів технологічного устаткування	ф. №1 „Баланс”; ф. №5 Примітки до річної фінансової звітності”; ф. №ОЗ-2 „Акт приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів основних засобів”; ф. №11-ОЗ „Звіт про наявність та рух основних засобів, амортизацію (знос)”

Продовження табл. 3.9

1	2
3. Показники впливу інвестиційної активності на рівень використання основних засобів 3.1. Коефіцієнт використання виробничої потужності (K_v) 3.2. Рентабельність основних фондів (фондовіддача, розрахована за прибутком) (P_ϕ) 3.3. Фондовіддача (Φ_v) 3.4. Фондомісткість (Φ_m) 3.5. Фондоозброєність праці (Φ_o)	ф. №1 „Баланс”; ф. №2 „Звіт про фінансові результати”; ф. №5 Примітки до річної фінансової звітності”; ф. №11-ОЗ „Звіт про наявність та рух основних засобів, амортизацію (знос)”; ф. №22-річна „Зведена таблиця основних показників, які комплексно характеризують господарську діяльність підприємства (об’єднання)”; ф. №1-ТПмаш „Звіт про використання виробничого обладнання”
4. Показники фінансового покриття основних засобів 4.1. Структура джерел основних засобів у динаміці 4.2. Динаміка платоспроможності та фінансової стійкості підприємства	ф. №1 „Баланс”; ф. №2 „Звіт про фінансові результати”; ф. №3 „Звіт про рух грошових коштів”; ф. №4 „Звіт про власний капітал”; ф. №2-інвестиції „Звіт про капітальні інвестиції”
5. Показники ефективності капітального інвестування 5.1. Обсяг капітальних інвестицій (K) 5.2. Чистий річний прибуток (Π) 5.3. Строк окупності капітальних інвестицій (T) 5.4. Норма прибутку на вкладений капітал або рентабельність капітального інвестування (H_{np})	ф. №1 „Баланс”; ф. №2 „Звіт про фінансові результати”; ф. №3 „Звіт про рух грошових коштів”; ф. №4 „Звіт про власний капітал”; ф. №2-інвестиції „Звіт про капітальні інвестиції”

Введення в облікові й звітні документи диференціації основних засобів за цільовим призначенням дозволить поповнити систему аналітичних показників ще однією групою, до якої увійдуть показники інноваційної спрямованості інвестицій. Серед них пропонується визначати інтегральний індекс інноваційної якості основних засобів та часткові індекси. Показники цієї групи дозволяють порівнювати інноваційну якість основних засобів як між підприємствами певної галузі, так і в динаміці за ряд років по аналізованому підприємству.

Розрахунок інтегрального індексу інноваційної якості основних засобів (I_{int}), який апробовано на гірничо-збагачувальних комбінатах Криворізького залізорудного басейну, здійснюється за формулою

$$I_{int} = I_{eo} \cdot I_{m31} \cdot I_{m32} \cdot I_p \cdot I_{yo}, \quad (3.1)$$

де I_{eo} – індекс вікового оновлення активної частини основних засобів; I_{m31} – індекс зменшення морального зносу активної частини основних засобів 1-го роду (внаслідок здешевлення техніки); I_{m32} – індекс зменшення морального зносу активної частини основних засобів 2-го роду (внаслідок підвищення експлуатаційних характеристик нової техніки); I_p – індекс рентабельності (прибутковості) інноваційного інвестування; I_{yo} – індекс якісного оновлення продукції підприємства.

Оскільки інтегральний індекс інноваційної якості основних засобів становить добуток часткових індексів, доречно навести порядок розрахунку кожного з них.

Індекс вікового оновлення активної частини основних засобів визначається як співвідношення середньозваженої величини віку виробничого обладнання в базовому і поточному роках по підприємству (або його підрозділу), тобто за допомогою виразу

$$I_{eo} = \frac{\sum_{i=1}^M B_{\delta i} \cdot Q_{\delta i}}{\sum_{i=1}^M B_{ni} \cdot Q_{ni}}, \quad (3.2)$$

де $B_{\delta i}$, B_{ni} – середній вік i -ої групи виробничого обладнання в базовому і поточному році відповідно, років; $Q_{\delta i}$, Q_{ni} – кількість одиниць виробничого обладнання i -ої групи в базовому і поточному році відповідно; M – кількість груп виробничого обладнання в аналізованому періоді; i – порядковий номер групи виробничого обладнання.

Для розрахунку індексу зменшення морального зносу активної частини основних засобів 1-го роду (внаслідок здешевлення техніки) використовується формула

$$I_{m31} = \frac{\sum_{i=1}^M (C_{c\delta i} - C_{n\delta i}) / \sum_{i=1}^M C_{c\delta i}}{\sum_{i=1}^M (C_{cni} - C_{nni}) / \sum_{i=1}^M C_{cni}}, \quad (3.3)$$

де $C_{c\bar{b}i}$, C_{cni} – ціна одиниці старого обладнання i -ої групи в базовому і поточному році відповідно; $C_{n\bar{b}i}$, C_{nni} – ціна одиниці нового обладнання i -ої групи в базовому і поточному році відповідно.

Індекс зменшення морального зносу активної частини основних засобів 2-го роду (внаслідок підвищення експлуатаційних характеристик нової техніки) знаходиться з виразу

$$I_{мз2} = \frac{\sum_{i=1}^M \left(OZ_{a\bar{b}i} - OZ_{a\bar{b}i} \cdot \frac{P_{n\bar{b}i}}{P_{c\bar{b}i}} \cdot \frac{E_{c\bar{b}i}}{E_{n\bar{b}i}} \right) / \sum_{i=1}^M OZ_{a\bar{b}i}}{\sum_{i=1}^M \left(OZ_{ani} - OZ_{ani} \cdot \frac{P_{nni}}{P_{cni}} \cdot \frac{E_{cni}}{E_{nni}} \right) / \sum_{i=1}^M OZ_{ani}}, \quad (3.4)$$

де $OZ_{a\bar{b}i}$, OZ_{ani} – повна відновлювальна вартість i -ої групи активної частини основних засобів у базовому і поточному році відповідно; $P_{n\bar{b}i}$, P_{nni} – потужність, продуктивність нового обладнання i -ої групи в базовому і поточному році відповідно; $P_{c\bar{b}i}$, P_{cni} – потужність, продуктивність старого обладнання i -ої групи в базовому і поточному році відповідно; $E_{c\bar{b}i}$, E_{cni} – норми питомих витрат матеріально-енергетичних ресурсів на одиницю потужності старого обладнання i -ої групи в базовому і поточному році відповідно; $E_{n\bar{b}i}$, E_{nni} – норми питомих витрат матеріально-енергетичних ресурсів на одиницю потужності нового обладнання i -ої групи в базовому і поточному році відповідно.

Для визначення індексу рентабельності (прибутковості) інноваційного інвестування використовується формула

$$I_p = \frac{\Delta PP_n / \Delta KI_n}{\Delta PP_{\bar{o}} / \Delta KI_{\bar{o}}}, \quad (3.5)$$

де $\Delta PP_{\bar{o}}$, ΔPP_n – приріст очікуваного прибутку від капітальних інвестицій в інновації у базовому і поточному році відповідно; $\Delta KI_{\bar{o}}$, ΔKI_n – додаткові обсяги капітальних інвестицій в інновації у базовому і поточному році відповідно.

Індекс якісного оновлення продукції підприємства обчислюється так

$$I_{яo} = \frac{\sum_{j=1}^N KЯ_{nj} \cdot q_{nj}}{\sum_{j=1}^N KЯ_{\bar{o}j} \cdot q_{\bar{o}j}}, \quad (3.6)$$

де $KЯ_{\bar{o}j}$, $KЯ_{nj}$ – коефіцієнт якості j -го виду продукції підприємства в базовому і поточному році відповідно; $q_{\bar{o}j}$, q_{nj} – обсяги виробництва j -го виду продукції підприємства в базовому і поточному році відповідно; N – кількість видів продукції, що виготовляє підприємство (або його підрозділ) в аналізованому році; j – порядковий номер виду (асортиментної групи) продукції підприємства.

Результати розрахунків інноваційної якості основних засобів за формулами (3.1) – (3.6) по гірничо-збагачувальних підприємствах Криворізького залізорудного басейну наведені в табл. 3.10.

Таблиця 3.10

Інтегральні індекси інноваційної якості основних засобів
по гірничо-збагачувальних підприємствах Кривбасу

Залізорудні підприємства	2020р.	2021р.	Абсолютне відхилення
1. ПАТ „Інгулецький ГЗК”	1,52	1,63	+0,11
2. ПАТ „Північний ГЗК”	1,40	1,61	+0,21
3. ПАТ „Центральний ГЗК”	1,33	1,49	+0,16
4. ПАТ „Південний ГЗК”	1,20	1,29	+0,09
Разом по групі гірничо-збагачувальних підприємств	1,36	1,51	+0,15

З табл. 3.10 видно, що гірничо-збагачувальні підприємства Кривбасу інвестують кошти переважно у впровадження нової техніки та новітніх технологій, тому що інтегральні індекси інноваційної якості їх інвестицій більше одиниці, причому в 2020р. порівняно з 2021р. намітилося зростання цих індексів. Найкраща інноваційна спрямованість інвестицій спостерігається на ПАТ „Інгулецький ГЗК”, що пов’язано з послідовним вкладенням коштів у розширення обсягів випуску прогресивної залізорудної продукції – концентрату із вмістом заліза 68-69%. ПАТ „Південний ГЗК” відстає від інших

комбінатів Кривбасу за інноваційними параметрами інвестиційного процесу та потребує вдосконалення інвестиційної політики на майбутнє.

Отже, адаптація прогресивного зарубіжного досвіду аналізу основних засобів до умов України, систематизація і визначення обліково-звітних джерел формування аналітичних показників основних засобів на гірничо-збагачувальних підприємствах, запровадження в обліковому процесі поділу основних засобів за цільовим призначенням та розроблена методика розрахунку інтегрального індексу інноваційної якості основних засобів забезпечать ефективне управління основними засобами в розвиток залізорудного виробництва.

ВИСНОВКИ

У дипломній роботі визначено значення основних засобів, яке складається у тому, що основні засоби формують матеріально технічну базу підприємства, мають велике значення у формуванні основного капіталу, впливають на витрати виробництва або обігу, фінансові результати та суму оподатковуваного прибутку. Доведено, що основні засоби - складна економічна категорія, від правильного, досконалого і раціонального обліку яких залежить процес їх відтворення, поповнення, поліпшення, заміни, а отже, своєчасна забезпеченість підприємства конкурентноздатними, сучасними засобами праці. Таким чином, облік основних засобів завжди був і залишається однією з фундаментальних основ управління економікою.

У роботі з'ясовано, що особливістю сучасної практики підприємств є ведення двох видів обліку. Якщо поняття “бухгалтерський облік” сформовано Законом України “Про фінансову звітність та бухгалтерський облік в Україні”, то поняття “податковий облік” не визначено жодним документом. Після введення в дію Податкового Кодексу облік із метою оподаткування є необхідним. Це сталося через вимогу закону отримувати показники, розрахунок яких не передбачено проводити за даними фінансового обліку. У цьому зв'язку у роботі зроблено висновок, що податковий облік – це облік, який ведеться платниками податків на прибуток із метою одержання показників для розрахунку сум цього податку.

В зв'язку з суттєвими відмінностями зазначених видів обліку зроблено порівняльну характеристику основних показників обліку основних засобів у фінансовому та податковому обліку. Таке порівняння дозволило дійти висновку, що принципи, за якими формується облік основних засобів з метою оподаткування, не відповідають МСФЗ, їх практичне використання складне, тому вони потребують негайних змін, із метою наближення до фінансового обліку.

Запропоновано шляхи подальшого розвитку обліку основних засобів для України, які зводяться до поєднання фінансового обліку основних засобів та обліку з метою оподаткування.

У роботі проаналізовано існуючі підходи до визначення основних засобів. На підставі чого уточнено їх поняття. В роботі доведено, що під терміном „основні засоби” слід розуміти - матеріальні активи, що придатні для використання в процесі діяльності суб’єкта підприємництва або установи (організації), які втрачають свою вартість частково, шляхом перенесення її на новоодержаний продукт та очікуваний термін використання (експлуатації) яких становить більше одного року (або операційного циклу).

Таке визначення вказує за рахунок чого компенсуються витрати на матеріальний актив, конкретніше та стисліше визначає призначення активів підприємства – використання в процесі діяльності. Крім того, воно позбавлено такої суб’єктивної ознаки, як вартісний критерій.

Порівняно та виділено основні класифікаційні ознаки основних засобів. Запропонована класифікація сприяє упорядкуванню організаційної структури основних засобів. З метою поліпшення управління основними засобами їх класифікацію доповнено класифікаційними ознаками - за значимістю, за станом зношуваності та за джерелом одержання основних засобів. Така класифікація основних засобів дозволить акціонерам та іншим користувачам постійно мати інформацію про стан основного капіталу та необхідність його оновлення, а також буде корисною у випадку прийняття рішення про проведення переоцінки майна згідно п.16 П(С)БО 7.

Доведено, що запропонована класифікація дозволить вести бухгалтерський облік основних засобів з більш високим ступенем деталізації й достовірності, зручна при практичному застосуванні, а також надає можливість формувати у фінансовій звітності реальну оцінку об’єктів.

Досліджено досвід існування вартісного критерію для визначення основних засобів на Україні, порівняно існуючу практику з підходами згідно МСФЗ. В результаті встановлено, що підприємства мають різні бар’єри

суттєвості, тому однакові критерії вартості не можуть задовольнити їх. Запропоновано відмовитись від загального для усіх підприємств вартісного критерію, надати можливість вирішення цього питання підприємствами самостійно, що дозволить установлювати межу значності, які витрати капіталізувати, а які ні.

Нормативна база, яка регулює облік основних засобів, постійно змінюється. Результати дослідження дозволили виявити найбільш гострі протиріччя між податковим і бухгалтерським обліком основних засобів, визначити напрямки перебудови і подальшого розвитку прогресивних методів обліку цих операцій. Визначено основні проблеми обліку основних засобів на даному еволюційному етапі його розвитку, зокрема це необхідність:

встановлення основних напрямків удосконалення методики оцінки та переоцінки основних засобів та її відображення в обліку за справедливою вартістю;

раціоналізації документального оформлення операцій руху основних засобів, зниження трудомісткості витрат з організації обліку;

усунення розбіжностей між фінансовим та податковим обліком основних засобів;

посилення контрольної функції обліку за витратами на ремонт основних засобів;

удосконалення методики нарахування амортизації, що повинна забезпечувати ефективне відтворення основного капіталу та враховувати кращий світовий досвід.

Згідно П(С)БО 7 та П(С)БО 28 існують різні підходи до відображення переоцінки основних засобів та її результатів в обліку підприємства. Проаналізовано та доведено, що у залежності від зменшення корисності активу, або її відновлення в обліку треба відображати збільшення зносу, чи його зменшення, бо інакше, порушується принцип залежності вартості активів та нарахованого на них зносу.

Доведено, що у разі переоцінки об'єкта основних засобів необхідно на ту саму дату здійснювати переоцінку всіх інших об'єктів групи основних засобів, до якої належить цей об'єкт, лише у разі якщо вартість цього об'єкта є суттєвою для загальної вартості основних засобів. Критерій суттєвості запропоновано зазначати в обліковій політиці підприємства.

З метою підвищення інформативності обліку запропоновано відкривати додаткові субрахунки до рахунку 10 “Основні засоби” з метою відображення безкоштовно одержаних основних засобів та субрахунок 134 “Знос безкоштовно одержаних основних засобів”, що дозволить контролювати процес зношуваності цих об'єктів. Запропоновано вести окремий регістр аналітичного обліку для відстеження джерела придбання основних засобів та надано його форму, що сприяє покращенню аналітичного обліку господарських операцій по одержанню основних засобів.

Встановлено, що форми первинних документів для відображення господарських операцій з основними засобами були введені в дію у 1995 році, тобто до прийняття П(С)БО 7. Тому ряд показників, які передбачені стандартами у них узагалі відсутні. Зокрема, запропоновано доповнити інвентарну картку (ОЗ-6) інформацією: метод амортизації, ліквідаційна вартість, термін корисного використання об'єкта, справедлива вартість, вартість, що амортизується, сума дооцінки або уцінки, чи є об'єкт виробничим або невиробничим, а також інформацію про поліпшення, модернізацію, дообладнання, та капітальний ремонт об'єкта. Така форма відповідає сучасним вимогам обліку, враховує інформацію, необхідну як для фінансового, так і для податкового обліку про об'єкт. А відсутність зайвих даних робить форму простішою та зручною для використання.

Доведено необхідність застосування Акту введення в експлуатацію основних засобів, який повинен підтверджувати комплектність та можливість експлуатації об'єкта, та дозволить відрізнити введені в експлуатацію об'єкти від тих, які знаходяться у запасі, що може бути корисним при виборі методу нарахування амортизації, а також, для обліку з метою оподаткування.

Доведено неможливість застосування однієї форми Акту приймання-передачі основних засобів для відображення різних, у правовому аспекті та з економічної точки зору, операцій – передача об'єктів, згідно якої змінюється власник, та внутрішнє переміщення. Доцільно застосовувати дві форми замість однієї: Акт приймання-передачі основних засобів та Накладну на внутрішнє переміщення об'єктів основних засобів. У роботі розроблено та запропоновано до використання зазначені форми. Застосування таких форм дозволить розрізняти різні за змістом операції.

Проаналізовано існуючі підходи до обліку витрат на ремонти основних засобів. Порівняно методику до відображення цих операцій у бухгалтерському та податковому обліку. Запропоновано класифікацію ремонтів основних засобів.

Публічне акціонерне товариство «Південний гірничо-збагачувальний комбінат» займається відкритим видобутком руд чорних металів, їх збагаченням та виготовленням концентрату та агломерату. ПАТ «Південний ГЗК» включає в себе 7 основних та 25 допоміжних структурних підрозділів на правах цехів та 27 відділів та служб апарату управління.

Основними видами продукції, що виробляє ПАТ «Південний ГЗК» є концентрат, агломерат та щебінь. Товарний концентрат виробляється двох видів - концентрат марки КЗ (концентрат залізорудний з вмістом заліза 64.5 %) і концентрат марки КЗВ (концентрат залізорудний високоякісний з вмістом заліза 67.5 %). Агломерат залізорудний виробляється двох видів: марки АЗРО (агломерат залізорудний офлюсований з вмістом заліза - 53.9 %) і марки АЗРН (агломерат залізорудний неофлюсований з вмістом заліза - 62 %). Також агломераційний цех ПАТ «Південний ГЗК» може виробляти наступні підвиди агломерату: агломерат залізомарганцевий високоосновний та агломерат залізомарганцевий офлюсований. При відпрацюванні кар'єру, більшу частину пустих порід складають сланцеві породи, які використовуються для нарощування дамб на хвостосховищах та виробництва щебеню. Більша частина виробленого щебеню використовується для потреб підприємства. Це

підсипання та баластування залізничних колій у кар'єрі, виготовлення різних марок бетону ремонтно-будівельним цехом. Невелика його частина, приблизно 25 тис. м. куб. в рік реалізується стороннім споживачам.

Об'єктами економічного аналізу основних засобів ПАТ „Південний ГЗК” виступають: обсяги і структура основних засобів; динаміка основних засобів; рух основних засобів підприємства; технічний рівень розвитку підприємства; рівень використання основних засобів; джерела інвестиційних коштів; ефективність основних засобів і резерви її підвищення.

До основних напрямів аналізу основних засобів ПАТ „Південний ГЗК” належать:

- 1) оцінка обсягів, структури і динаміки основних засобів ПАТ „Південний ГЗК” та виявлення тенденцій змін незавершеного будівництва;
- 3) з'ясування ступеня забезпеченості підприємства основними засобами і потреби в їх відтворенні;
- 4) розрахунок впливу інвестиційної активності на підвищення ефективності використання основних засобів;
- 5) визначення структури джерел капітальних інвестицій та резервів її поліпшення;
- 6) виявлення резервів підвищення ефективності основних засобів ПАТ „Південний ГЗК” і розробка заходів по їх мобілізації.

Введення в облікові й звітні документи диференціації основних засобів за цільовим призначенням дозволить поповнити систему аналітичних показників ще однією групою, до якої увійдуть показники інноваційної спрямованості інвестицій. Серед них пропонується визначати інтегральний індекс інноваційної якості основних засобів та часткові індекси. Показники цієї групи дозволяють порівнювати інноваційну якість основних засобів як між підприємствами певної галузі, так і в динаміці за ряд років по аналізованому підприємству.

Відгук керівника випускної кваліфікаційної (дипломної) роботи

Робота машинозна на
сучасному темі, добре
вирішена в умовах війни
та економічної нестабільності
є корисною для обліку
та оподаткування
операцій з основними
засобами (міграцією,
Робота машинозна
за допомогою
ААТ, міграційний ІЗК. Виявлено
проблеми та напруги
ураховані обліку
та оподаткування основних
засобів.
Робота допускається до захисту
з позитивною оцінкою.

Керівник
випускної
кваліфікаційної (дипломної)
роботи

(підпис, дата)

ПІБ керівника

Висновок кафедри про випускну кваліфікаційну (дипломну) роботу

использование обліку та оподаткування операцій з основними
засобами
Випускна кваліфікаційна (дипломна) робота здобувача вищої освіти
ПЕРЕХОДІК І.С.

(прізвище, ініціали)

після попереднього захисту розглянута на засіданні кафедри, протокол
від «20» 01.2023 № 10 допущена/не допущена до захисту на
екзаменаційній комісії.

Завідувач кафедри
фіскального адміністрування

(підпис)

Іванишина О.С.

Гарант освітньо-професійної
програми

(підпис)

Ізмайлов Я.О.

ДОВІДКА
про перевірку кваліфікаційної роботи на академічний плагіат

П. І. Б. автора роботи

Перехожук Ростислав Сергійович

Курс/група _____ ОМП-21-1 _____

Тема курсової роботи

Консультації з обліку та оподаткування операцій з основними засобами

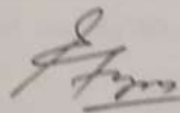
П. І. Б. наукового керівника

Ізмайлов Я.О.

Дата захисту 03.02.2023 р.

За результатом перевірки оригінальний текст у роботі становить 100,0 %.
Відсоток схожості (складається з правомірних запозичень (посилання, цитування) і неправомірних запозичень (пояснення щодо відсотку тексту, який не є оригінальним (н/д, стаття або інші роботи автора, які є у базі, але вони не зазначені в літературних джерелах) 0 %, цитат 2,42 %.

Відповідальна особа



М. Яруш

РЕЦЕНЗІЯ

На випускню кваліфікаційну (дипломну) роботу
здобувача вищої освіти Державного податкового університету
спеціальності 071 «Облік і оподаткування» ОПП «Податкове консультування»

Перехожука Ростислава Сергійовича

на тему: „Консультування обліку та оподаткування операцій з основними засобами”

Актуальність теми. Податкові консультанти – це фахівці, які допомагають платникам податків оптимізувати облік та оподаткування власного бізнесу, а також надають поради щодо ефективного формування та подання звітності. Тому важливого значення набувають теоретичні основи і практичні аспекти консультування з обліку та оподаткування операцій з основними засобами підприємств.

Наукова новизна. У випускній (дипломній) роботі автором сформульовано нові і розвинуто існуючі теоретичні та прикладні засади податкового консультування на підприємстві, що передбачає використання методів, інструментів та моделей оптимізації податкових платежів, які є базисною умовою формування наукової методології податкового консультування. Також розроблено практичні пропозиції з вибору стратегії консультування з обліку та оподаткування операцій з основними засобами підприємств.

Якість проведеного аналізу проблеми, текстового та табличного матеріалу. Дослідження здійснювалось на основі теоретичних та методичних положень вітчизняних та зарубіжних науковців у сферах податкового консультування, консультування з обліку та оподаткування операцій з основними засобами підприємств.

Обґрунтованість пропозицій і висновків та їх практична цінність у роботі підприємства, установи, організації, органів ДПС України.

Запропоновані студентом заходи по вдосконаленню системи консультування з обліку та оподаткування операцій з основними засобами підприємств є практично значимими для підприємств.

Наявність недоліків. Недоліків, які впливають на рівень виконання роботи не виявлено

Загальний висновок і оцінка роботи. В цілому, дипломна робота демонструє належний рівень теоретичної та практичної підготовки її автора за освітньо-кваліфікаційним рівнем «магістр», оволодіння ним сучасними прийомами і методами оподаткування, а також про здатність до самостійної професійної діяльності за обраним фахом.

Рецензент:

д.е.н., професор,

професор кафедри

обліку і аудиту

Національного університету водного
господарства та природокористування

О.О. Осадча

