МІНІСТЕРСТВО ФІНАНСІВ УКРАЇНИ
ДЕРЖАВНИЙ ПОДАТКОВИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Кафедра аудиту, державного фінансового контролю та аналізу

ВИПУСКНА КВАЛІФІКАЦІЙНА (ДИПЛОМНА) РОБОТА

на тему: Податковий аудит і аналіз наявності та руху основних засобів (за матеріалами ТОВ «АРТАКТИВ»)

Здобувача вищої освіти другого (магістерського) рівня
ІІ курсу, групи **ОМА-21-3**
спеціальності 071 «Облік і оподаткування»; освітня програма «Державний аудит; судово-економічна експертиза у фінансових розслідуваннях»

підпис здобувача вищої освіти

Мацько Катерини Геннадіївни
Ім'я та прізвище здобувача вищої освіти

Науковий керівник — Скорик М.О.

Гарант освітньо-професійної програми — Лісовий А.В.

Допущено до захисту за рішенням кафедри аудиту, державного фінансового контрою та аналізу протокол від «25» 01 2023 № 6/2

Завідувач кафедри — А.В ЛІСОВИЙ, д.е.н., професор

Ірпінь – 2023

Реєстрація № 9 25.01.23
(дата) (підпис відповідальної особи)

Результати перевірки 35 05.01.2023
(до захисту, на доопрацювання) (дата)

Результат захисту 5(відмінно) 08.02.23
(оцінка) (дата) (підпис)

Голова комісії: Суворов О.Ю
(підпис) (ініціали, ПІБ)

Члени комісії:

(підпис) Лісовий А.В
(ініціали, ПІБ)

(підпис) Панасюк О.В.
(ініціали, ПІБ)

(підпис) Рябчук О.Г.
(ініціали, ПІБ)

Бланк оцінювання випускної роботи

Об'єкти контролю	Діапазон оцінки в балах	Фактична кількість балів	Примітки	Дата, ПІБ
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	14		05.01.23 Скорик М.О.
2.Дотримання вимог щодо оформлення	від 0 до 10	6		05.01.23
3.Вчасне виконання роботи на всіх етапах у встановлені кафедрою терміни	від 0 до 5	2		05.01.23
4.Рецензент	від 0 до 5	3		05.01.23
РАЗОМ БАЛІВ	від 0 до 50	25		05.01.23
ОЦІНЮВАННЯ ДИПЛОМНОЇ РОБОТИ КОМІСІЄЮ ПО ЗАХИСТУ				
1. **Доповідь**	від 0 до 10	10		
2. **Роздатковий матеріал**	від 0 до 5	5		
3. **Знання теоретичного та практичного матеріалу, вміння відповідати на запитання**	від 0 до 25	10		
4. **Апробація**	від 0 до 10	—		
РАЗОМ БАЛІВ	від 0 до 50	25		
ЗАГАЛЬНА КІЛЬКІСТЬ БАЛІВ	від 0 до 100	50		

ПЕРЕВЕДЕННЯ ОЦІНКИ ЗА 100-БАЛЬНОЮ ШКАЛОЮ ДО НАЦІОНАЛЬНОЇ ШКАЛИ

Оцінка за 100-бальною шкалою	Оцінка за шкалою ЕКТС	Оцінка за національною шкалою	Дата	П.І.П.: голови, членів комісії, секретаря, (підпис)
50	E	3	07.02.23	

Правила переведення оцінок до національної шкали та шкали ЕКТС

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

ЗМІСТ

ВСТУП 2

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ ТА АУДИТУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ 4

1.1. Теоретичні підходи до трактування суті основних засобів 4

1.2. Визнання й класифікація основних засобів як основа їх раціонального обліку та використання 9

1.3. Організаційно-економічна характеристика ТОВ «Артактив» 15

РОЗДІЛ 2 МЕТОДИКА ТА ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ОПЕРАЦІЙ З ОСНОВНИМИ ЗАСОБАМИ В ТОВ «АРТАКТИВ» 24

2.1. Відображення надходження основних засобів у системі бухгалтерського обліку 24

2.2. Відображення вибуття основних засобів у системі бухгалтерського обліку 33

2.3. Системи підтримки прийняття рішень в управлінні основними засобами ТОВ «Артактив» за допомогою сучасних інформаційних технологій 44

РОЗДІЛ 3. АНАЛІЗ ТА АУДИТ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ТА ЇХ ІНСТРУМЕНТАРІЙ 50

3.1. Трансформація ролі та завдань обліку, аналізу та аудиту основних засобів у сучасних умовах 50

3.2. Аналіз ефективності використання основних засобів підприємства 58

3.3. Особливості інвентаризація основних засобів як головний методу контролю в умовах військового стану 66

ВИСНОВКИ 74

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ 77

ДОДАТКИ 80

ВСТУП

Актуальність теми дослідження Діяльність суб’єктів господарювання передбачає використання основних засобів, які є одним з найважливіших елементів продуктивних сил. Неефективне використання та несвоєчасне оновлення основних засобів негативно впиває на ефективність господарювання та фінансові результати підприємства. Правильний облік, своєчасний аналіз і аудит основних засобів необхідні для забезпечення об’єктивною інформацією керівників підприємства й стейкхолдерів, що важливо для ефективного управління підприємством.

Теоретична важливість та практична значимість обліку, аналізу і аудиту наявності та використання основних засобів обумовлює актуальність дослідження та цільову спрямованість дипломної роботи.

Дослідження теоретичних засад і практичних положень, пов’язаних з організацією та методикою обліку, аналізу та аудиту операцій з основними засобами дало можливість визначити ряд проблем, що понижують ефективність використання основних засобів. Серед основних слід зазначити: різні підходи до тлумачення економічної сутності основних засобів, їх класифікації, відсутність єдиної методики відображення амортизації основних засобів в бухгалтерському та податковому обліку, відсутність сталої визначеності складу основних засобів тощо.

Саме тому особливо актуальними є дослідження проблемних питань організації обліку основних засобів підприємств і напрямків його удосконалення.

Розвитку теорії та практики обліку та контролю основних засобів, забезпеченню її інформаційної бази сприяв ряд робіт таких науковців, як: М.І. Скрипник, В.В. Сопко, М.Т. Білуха, В.П. Завгородній, В.Г. Андрійчук, М.І. Бондарь, Л.В. Гуцаленко, О.А. Петрик, Л.С. Стригуля, О.Ф. Андросова, К.А. Калугіна, А. П. Макаренко, М. В. Шама та інші вчені.

Однак залишається вирішити низку питань, які стосуються наближення національних стандартів (стандартів) бухгалтерського обліку до вимог міжнародних стандартів.

Метою дослідження є опрацювання переконуючих рекомендацій та пропозицій стосовно вдосконалення методики обліку і аналізу основних засобів на досліджуваному підприємстві.

Виконання поставленої мети передбачає постановлення та вирішення подальший головних **завдань:**

розкрити економічну сутність основних засобів як об'єкта обліку та аудиту, проаналізувати підходи до класифікації основних засобів;

проаналізувати основні показники діяльності ТОВ «Артактив» та загальні підходи до організації облікової роботи на ньому;

дослідити стан організації первинного, аналітичного та синтетичного обліку основних засобів і внести пропозиції по його вдосконаленню;

вивчити стан контролю за наявністю, рухом та ефективністю використання основних засобів на ТОВ «Артактив» і розглянути можливі шляхи щодо його покращення.

Об'єктом магістерської роботи є процес бухгалтерського обліку, аудиту та процедури економічного аналізу основних засобів на базисному підприємстві - ТОВ «Артактив».

Предметом дослідження є методика та організація обліку та аналізу основних засобів підприємства.

Методи дослідження. Для забезпечення досягнення поставленої мети в кваліфікаційній роботі використовувались такі методи економічних досліджень: теоретичного узагальнення, дедукції та індукції, аналогії, аналізу і синтезу. Під час проведення дослідження були детально вивчені і проаналізовані праці провідних вітчизняних та зарубіжних вчених-економістів, нормативно-правові акти, дані поточного обліку та звітності ТОВ «Артактив».

РОЗДІЛ І

ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ ТА АУДИТУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ

1.1. Теоретичні підходи до трактування суті основних засобів

В економічній літературі поняття «основні засоби» мають декілька аналогів, а саме: основні виробничі фонди, основні фонди, основний капітал, засоби праці тощо. нині не існує єдиного визначення поняття «основні засоби» та переліку їх складників згідно з чинним законодавством. у нормативному забезпеченні існує декілька точок зору щодо трактування поняття «основні засоби» (рис. 1). Порівнюючи дефініції, представлені в П(С)БО 7 та МСБО 16, можна зробити висновок про їх подібність, яка зумовлена тим, що під час написання українських стандартів бухгалтерського обліку міжнародні стандарти використовувалися як основа.

Як бачимо з аналізу рис.1.1, у визначеннях, які містяться в П(С)БО 7 і МСБО 16, не ставиться якихось вартісних обмежень під час віднесення активу до основних засобів. Головне, щоб цей актив використовувався в діяльності підприємства протягом більше одного року та його використання забезпечувало економічну вигоду у майбутньому. своєю чергою, у Податковому кодексі відмовилися від поняття «основні фонди» на користь «основних засобів», що свідчить про наближеність кодексу до положень (стандартів) бухгалтерського обліку. Проте таке наближення не є повним, адже грошове обмеження віднесення до складу основних засобів залишилося, хоча і зросло від 2 500 грн. до 6 000 грн. У кожній країні світу існують свої вартісні критерії віднесення активів до складу основних засобів.

Таким чином, важливим елементом для визначення відмінностей в обліковому відображенні основних засобів є критерії їх визнання. у ході дослідження було проаналізовано нормативні документи, що регулюють визнання активів основними засобами таких країн, як Україна, Казахстан, Латвія, Молдова, США, Великобританія. було встановлено, що використову-

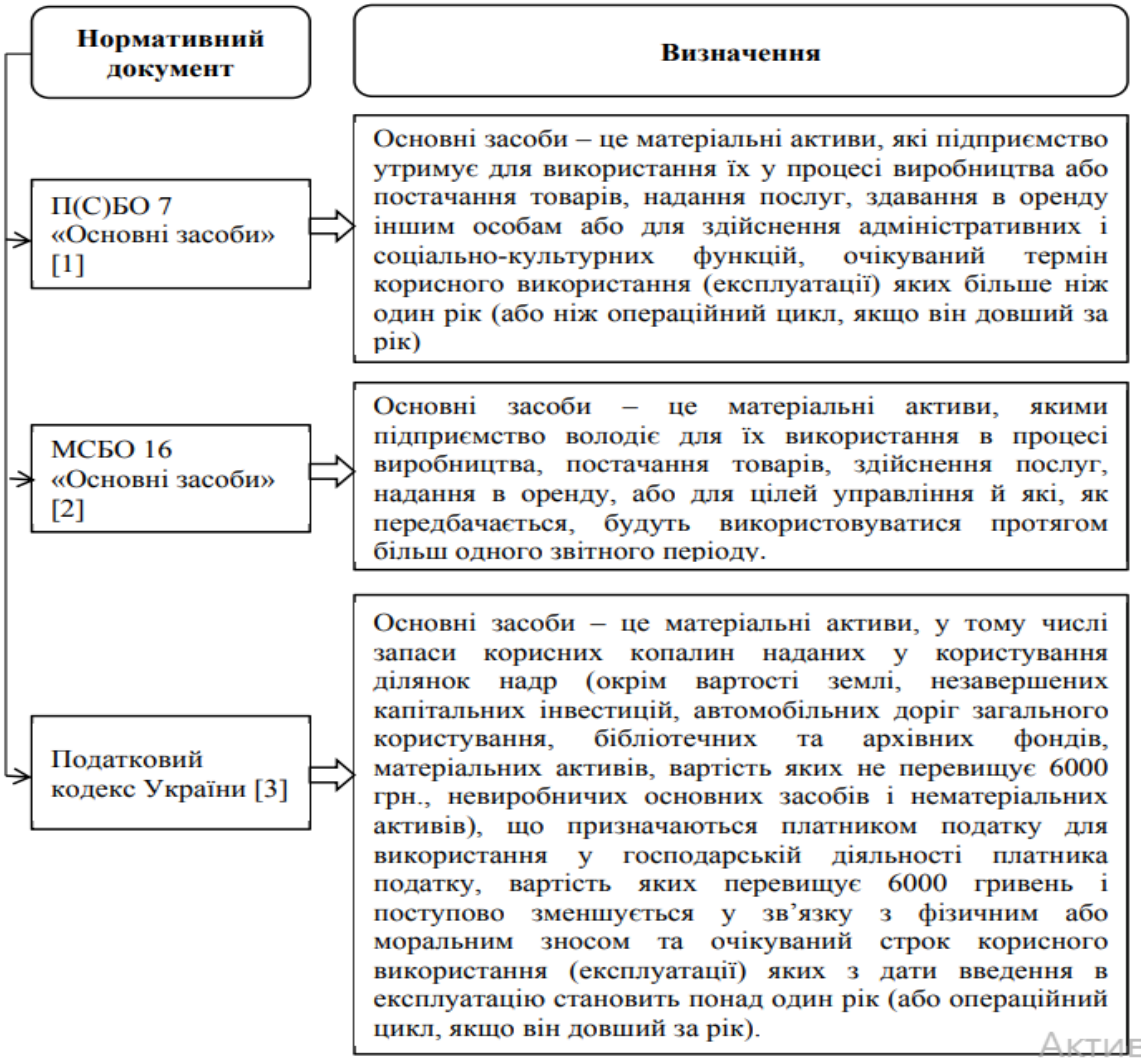


Рис.1.1. Сутність поняття «основні засоби» згідно з нормативно-правовими актами України

ються шість основних критеріїв визнання активів основними засобами: наявність матеріально-речової форми; термін використання; вартісна межа; сфера використання; мета створення або придбання; здатність активу приносити економічні вигоди. у різних країнах використовуються не всі зазначені критерії. так, у США для визнання активу основним засобом достатньо лише, щоб він приносив економічні вигоди. У Молдові актив повинен відповідати майже усім зазначеним критеріям. МСБО 16 «основні засоби» визначено три критерії, відповідно до яких активи визнаються основними засобами: вони повинні мати матеріальну форму, термін їх використання повинен перевищувати один операційний цикл, сфера застосування – здійснення основної діяльності підприємства [2].

Аналіз наукового доробку показав, що у вітчизняній літературі немає одностайності під час визначення поняття «основні засоби» та поняття «основні фонди». систематизацію поглядів деяких дослідників щодо сутності поняття «основні засоби» наведено в табл. 1.1.

Таблиця 1.1.

Визначення терміну «основні засоби» в літературних джерелах

№ з/п	Автор	Визначення
1	**2**	**3**
1 підхід – основні засоби як матеріальні активи		
1	Ф.Ф. Бутинець В. Кузнєцов, О. Михайленко	«Основні засоби – це матеріальні активи, які підприємство утримує для використання їх у процесі виробництва або постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання яких більше одного року (чи операційного циклу, якщо він більший за рік)» [4, с. 125; 5, с. 347]
2	А.Г. загородній, Г.Л. Вознюк	«Основні засоби – це сукупність матеріальних активів, які тривалий час у незмінній натурально-речовій формі використовуються у виробничому процесі» [6, с. 495]
3	О. Бондар	«основні засоби – це сукупність матеріальних активів у формі засобів праці, які багаторазово приймають участь у процесі виробничо-комерційної діяльності і переносять на продукцію свою вартість частинами» [7, с. 24]
4	Н.В. Довгалюк	«Основні засоби – це матеріальні активи підприємства будь-якої форми власності, що неодноразово задіюються у виробничих циклах, зберігають свою натуральну форму, переносячи свою вартість на вироблену продукцію частинами, строк використання яких перевищує один рік (або операційний цикл), призначені для експлуатації самим підприємством, для надання в оренду іншим фізичним чи юридичним особам, що в сукупності дає змогу одержувати економічну вигоду для підприємства» [8, с. 20]
5	М.Г. Чумаченко та ін.	«Основні засоби – це сукупність матеріально-речових цінностей, що діють у натуральній формі протягом тривалого часу як у сфері матеріального виробництва, так і в невиробничій сфері, вартість яких поступово зменшується у зв’язку з фізичним і моральним зносом» [9, с. 427–428]
2 підхід – основні засоби як засоби праці		
6	В. Бабич В.М. Бойко, П.Г. Вашків	«Основні засоби – це сукупність засобів праці, які функціонують у сфері матеріального виробництва в незмінній натуральній формі протягом тривалого часу та переносять свою вартість на заново створений продукт частинами в міру їх зношення» [10, с. 11; 11, с. 359]

Продовження таблиці 1.1.

1	2	3
7	В.Н. Сердюк	«Основні засоби – це засоби праці, ціна яких перевищує встановлений підприємством вартісний ценз і термін експлуатації яких перевищує один рік (чи операційний цикл, якщо він більший за рік) у первісній натуральній формі як засоби праці (машини, обладнання) чи як матеріальні умови праці (будівлі, споруди, інвентар)» [12, с. 125]
8	Ю.А. Бабаєв	«Основні засоби – це частина майна, використовувана як засоби праці під час виробництва продукції, виконанні робіт або наданні послуг або для управління організацією протягом періоду, що перевищує 12 місяців, або звичайний операційний цикл, якщо він перевищує 12 місяців» [13]
9	С. Черненко	«Основні засоби – це засоби праці виробничого і невиробничого призначення, що беруть участь у процесі виробництва впродовж багатьох циклів, зберігаючи при цьому свою натуральну форму, і поступово (у міру зношення) переносять свою вартість на вироблену продукцію» [14, с. 33]
10	Н.М. Ткаченко	«Основні засоби – це засоби праці, які багаторазово (більше року) беруть участь у процесі виробництва або постачання товарів, надання послуг, здаванні в оренду для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік), зберігають при цьому свою натуральну форму, поступово зношуються і частково переносять свою вартість на виготовлювану продукцію або виконану роботу у вигляді амортизаційних відрахувань, а частково – на збільшення первісної (переоціненої) вартості основних засобів» [15, с. 137]
11	А.В. Янчев	«Основні засоби – це частина постійного продуктивного капіталу у формі засобів праці, що поступово, протягом багатьох виробничих циклів переносить свою вартість на виготовлений продукт» [16, с. 332]

Джерело: побудовано авторами на основі [4–16]

Як видно з табл. 1.1., наведені тлумачення не мають змістовної різниці та залежать від того, на чому акцентує увагу автор. Аналіз визначень поняття «основні засоби», наданих різними авторами, у зв’язку з окремими характеристиками показують, що можна виділити два підходи до трактування економічної суті основних засобів, а саме: перший підхід, за яким основні засоби ототожнюють із матеріальними активами чи матеріальними цінностями, та другий, за яким основні засоби визначають як засоби праці. Низка вчених уважає критерій річного циклу основоположним у формуванні

визначення поняття «основні засоби». Тим не менш, важливими є інші критерії, які характеризують основні засоби, такі як матеріальність (мають матеріальну форму) та призначення (утримуються для використання їх у процесі виробництва або постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій).

Таким чином, можна узагальнити, що автори, які відносять до складу основних засобів матеріальні активи, розмежовують їх за періодом використання. Лише деякі автори розглядають таку ознаку як характер участі у виробничій діяльності, наголошуючи на багатьох циклах. Окремі науковці виділяють змінність натуральної форми, говорячи, що вона є незмінною протягом одного виробничого циклу. спосіб перенесення вартості розглядає більшість авторів, зазнаючи, що вона переноситься поступово, частинами.

У сучасній науці поняття «основні засоби» часто ототожнюють із поняттям «основні фонди».

Зокрема, І.О. Бланк зазначав: «основні фонди – це сукупність матеріальних активів у формі засобів праці, які багаторазово беруть участь у процесі виробничо-комерційної діяльності і переносять на продукцію свою вартість частинами» [17, с. 227].

Дещо іншою є думка В.Г. Захарова, який пропонує таке визначення: «основні фонди являють собою ту частину виробничих фондів – функціональної частини промислових фондів підприємства, яка фіксована у засобах праці, що зберігають свою натуральну форму протягом багатьох виробничих циклів і частинами переносять свою вартість на товар, утворюючи фонд відшкодування» [18].

Своєю чергою, П.Т. Саблук указує: «основні виробничі фонди – це економічна форма частини засобів виробництва, які функціонують в умовах державної або колгоспно-кооперативної форми власності і служать для задоволення постійно зростаючих матеріальних і культурних потреб членів суспільства» [19].

Дещо іншим є визначення С.А. Ленської, яка розглядає основні фонди як «вартість сукупності засобів праці, необхідних для раціонального і планомірного виробництва заданої продукції, які використовуються на підприємстві (в об'єднанні) протягом тривалого часу (зазвичай більше року), переносять свою вартість на створений за їх допомогою продукт частинами, у міру споживання і зберігають свою матеріальну форму. основні фонди у їх грошовому виразі називають основними засобами» [20].

Особливий підхід до визначення основних фондів у С.В. Мочерного, який уважає, що «основні фонди – економічна форма засобів праці, що функціонують у виробничому процесі протягом багатьох кругооборотів, частково, у міру зношування переносять свою вартість на новостворений продукт, відтворюючись через кілька виробничих циклів (будівлі, машини, обладнання та ін.), але не розкриваючи своєї соціально-економічної сутності. основні фонди є лише засобами праці, залученими у виробничий процес, які виконують певні функції» [21, с. 495].

Отже, аналізуючи науковий доробок фахівців із даного питання, ми приходимо до висновку, що поняття «основні засоби» та «основні фонди» практично тотожні (обидві категорії є вартісними, їх натурально-речові носії ті ж самі, роль у виробничому процесі однакова). таким чином, ми приєднуємося до думки тих науковців, які вважають терміни «основні фонди» та «основні засоби» синонімами.

1.2. Визнання й класифікація основних засобів як основа їх раціонального обліку та використання

Бухгалтерський та податкові підходи є взаємодоповнюючими один одного, однак при цьому мають і певні відміні риси. У податковій площині основні засоби визначаються матеріальними активами, якими володіє платник податку і встановлюється їх вартість, а термін користування ними після введення в експлуатацію становить один рік або операційний цикл активів. При цьому є певні відмінності в означеннях, котрі є в ПСБО 7 та Податковому

кодексі України, які важливі для ведення обліку цих засобів. У ПСБО 7 не згадано про вартісний підхід, який ідентифікується за рекомендаціями Податкового кодексу.

Управління основними засобами дозволить максимально ефективно їх використовувати, не впливаючи негативно на якість вироблюваної продукції. У цьому плані важливе значення має збалансоване поєднання усіх управлінських систем, що стосується основних засобів – обліку, контролю (аудиту) та аналізу.



Рис. 1.2. Алгоритм управління основними засобами на підприємстві та місце в ньому систем обліку й аудиту

(- складовими цього пункту є: організація обліку (облікова політика щодо основних засобів); класифікація та оцінка основних засобів; вибір форми обліку; аналітичний і синтетичний облік; ** - аудит, що базується на застосуванні інструментарію аналізу ефективності)*

Варіантом такої комплексності може бути поєднання обліку й аудиту, в основу якого доцільно покласти використання не лише класичних його методів, а й аналітичного інструментарію.

Використання запропонованої системи дозволить підприємству реалізувати свої цілі, мати стабільну прибутковість та обрати стратегію розвитку в конкурентному середовищі. Ефективність управління основними засобами підприємства буде досягнута за умови вдосконалення методики аудиту основних засобів.

Ключовими завданнями, що належить вирішити при застосуванні вищенаведеного алгоритму управління основними засобами, є: розробка цілей підприємства на довгострокову перспективу, яка досягається реальною наявністю та станом основних засобів на підприємстві та з урахуванням його ринкової частки та величини прибутку; моніторинг конкурентного середовища та скерування підприємства на впровадження сучасних і нових технологій та методів діяльності, оскільки застарілі основні засоби зменшують його конкурентні переваги на ринку; створення ефективної системи контролю основних засобів, в т. ч на засадах аудиту; встановлення обґрунтованих темпів відтворення основних засобів тощо.

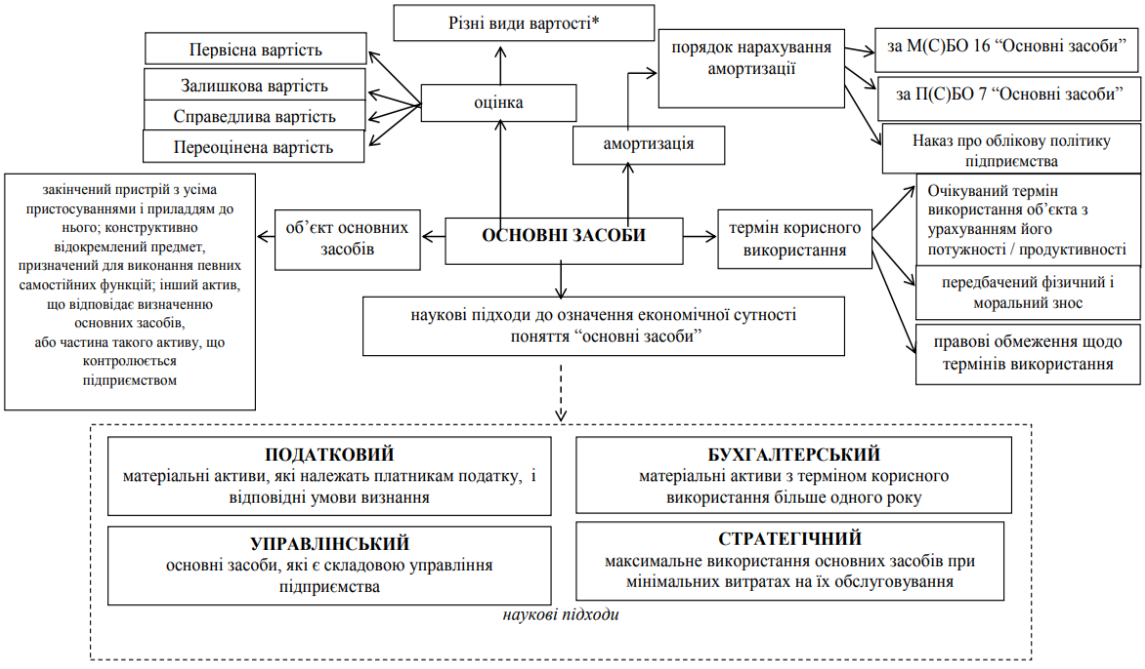


Рис. 1.3. Основні ідентифікаційні ознаки основних засобів

Повертаючись до проблеми ідентифікації сутності основних засобів, на основі проведених досліджень можемо резюмувати, що узагальненими й спільними їх рисами для різних галузей української економіки є тривалість використання, підхід до оцінки, обчислення амортизації тощо (рис. 1.3)

В Україні у П(С)БО, Методичних рекомендаціях з бухгалтерського обліку основних засобів та Податковому кодексі України представлена класифікація основних засобів, в основу якої покладена видова ознака цих активів.

Основна роль класифікації основних засобів полягає у спрощенні їх обліку, складанні звітності про їх стан, що, одночасно, служить основою ефективного управління ними.

Аналізуючи статті бухгалтерського обліку бачимо, що будівлі, споруди та передавальні пристрої належать до однієї групи, коли у податкових розрахунках вони виділяються в окрему групу з вказівкою мінімально допустимого терміну корисного використання (табл. 1.2).

Таблиця 1.2

Класифікація основних засобів для цілей бухгалтерського обліку й податкових розрахунків

№ з/п	Групи основних засобів	Бухгалтерський облік	Податкові розрахунки
1	**2**	**3**	**4**
1.	Земельні ділянки	+	+
2.	Капітальні витрати на поліпшення земель, не пов’язані з будівництвом	+	+
3.	Будівлі, споруди, передавальні пристрої	+	+
4.	Машини і обладнання	+	+
5.	Транспортні засоби	+	+
6.	Інструменти, прилади, інвентар (меблі)	+	+
7.	Тварини	+	+
8.	Багаторічні насадження	+	+
9.	Інші основні засоби	+	+
10.	Бібліотечні фонди (не встановлено)	-	+
	7 груп інших необоротних матеріальних активів:	+	-
11.	Малоцінні необоротні матеріальні активи (не встановлено)	+	+
12.	Тимчасові споруди	+	+

Продовження таблиці 1.2.

1	2	3	4
13.	Природні ресурси	+	+
14.	Інвентарна тара	+	+
15.	Предмети прокату	+	+
16.	Довгострокові біологічні активи	-	+
17.	Інші необоротні матеріальні активи	+	-

Джерело: побудовано авторами на основі [1;3]

Відмінність у групуванні основних засобів між двома головними нормативними документами (П(С)БО 7 та Податковим кодексом) полягає у підході до розмежування в останніх групах. В П(С)БО 7 «Основні засоби» є група «Інші необоротні матеріальні активи», яка дозволяє підприємству визначити об'єкти, що належать до інших необоротних матеріальних активів. А у Податковому кодексі України останньою групою в основних засобах є довгострокові біологічні активи. Порівняльний аналіз нормативних документів П(С)БО 7 «Основні засоби», Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку основних засобів та Податкового кодексу України показує єдину класифікацію основних засобів за їх видовою ознакою. У практичній площині означення основних засобів прямо пов'язане з групуванням їх за класифікаційними ознаками, що характерні для діяльності підприємства й мають відповідати його цілям і завданням. Таким чином, необхідно провести їх групування за певними ознаками в однотипні групи. Основне завдання класифікації основних засобів полягає у створенні ефективної системи формування звітності, яка дозволить чітко вести поточний облік і відслідковувати рух основних засобів.

Проведений аналіз нормативно-правових документів дозволяє зробити висновок, що основні засоби поділяються на основні та інші необоротні матеріальні активи. У Міжнародних стандартах бухгалтерського обліку 16 "Основні засоби" виділяють вісім груп, а у Податковому кодексі України – шістнадцять груп (рис. 1.4).

Класифікація основних засобів у Податковому кодексі України є наближеною до П(С)БО 7, що дозволяє зменшити розбіжності між податковим

і бухгалтерським обліком. Представлені групи в Податковому законодавстві мають чітко визначені мінімально допустимі терміни корисного використання, які коливаються в межах від 2 років до 20. У своїй діяльності аграрні підприємства не можуть встановлювати менший термін використання основних засобів, ніж у Податковому кодексі. Позитивним моментом у поділі основних засобів на групи є створення об'єктивної інформаційної бази для їх обліку та аудиту, що дозволить сформувати ефективну концепцію управління цими активами.

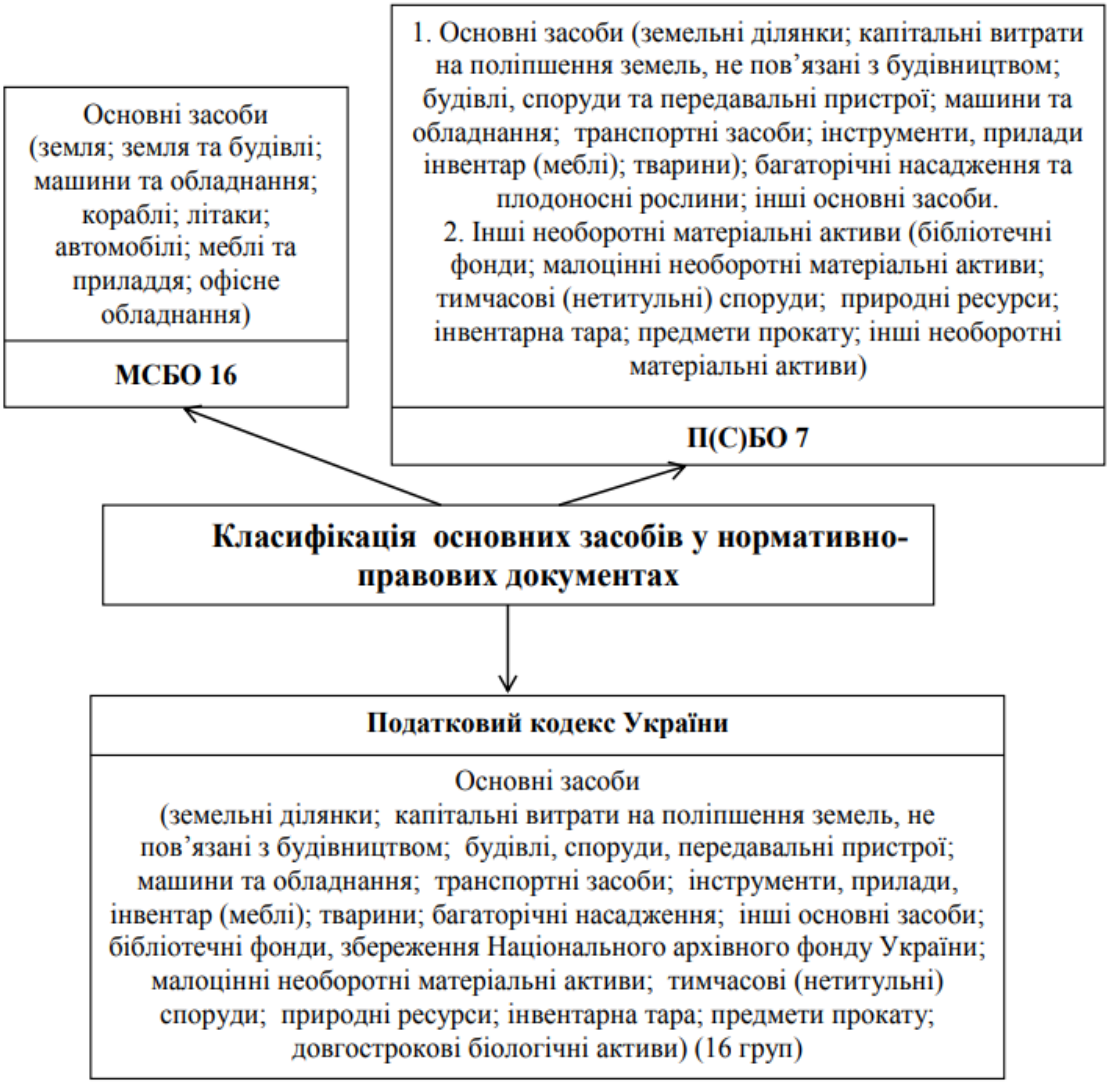


Рис. 1.4. Класифікація основних засобів у МСБО 16, П(С)БО 7 та Податковому кодексі України

В цілому, систематизуючи усі представлені класифікаційні ознаки основних засобів, які загалом притаманні суб'єктам різних галузей

національної економіки та розглядаються в наукових працях і нормативно-правових документах, пропонуємо на підприємствах розробити класифікацію основних засобів, що дозволить оптимізувати їхню структуру, забезпечити ефективне їх використання та відображення на бухгалтерських рахунках з урахуванням галузевої специфіки.

Зокрема, з метою покращення діяльності вітчизняних підприємств можливо класифікувати основні засоби за такими ознаками: за формою придбання, за характером дії на предмети праці, за натурально-речовим складом, за характером відображення та за активністю у виробництві (постійно діючі, сезонно діючі, тимчасово не діючі, не заплановані до використання). Також доцільно було б розділити виробничі і невиробничі основні засоби. З цією метою необхідно ввести рахунки третього порядку, тобто помітити їх у робочому плані рахунків відповідними позначеннями. Впровадження таких підходів до класифікації дають змогу збирати інформацію, необхідну для оптимізації структури основних засобів через використання інструментарію аналізу та аудиту.

1.4. Організаційно-економічна характеристика ТОВ «Артактив»

Товариство з обмеженою відповідальністю «Артактив» було зареєстроване 12.11.2003 року як підприємство, що надає послуги у сфері будівництва житлових і нежитлових будівель. Основні дані щодо ТОВ «Артактив» наведені у таблиці 1.3.

Таблиця 1.3.

Ідентифікаційні реквізити, місцезнаходження та засоби зв'язку ТОВ «Артактив»

Повне найменування	ТОВАРИСТВО З ОБМЕЖЕНОЮ ВІДПО-ВІДАЛЬНІСТЮ "АРТАКТИВ"
Скорочене найменування	ТОВ " АРТАКТИВ "
Організаційно-правова форма	ТОВАРИСТВО З ОБМЕЖЕНОЮ ВІДПОВІДАЛЬНІСТЮ
Код за ЄДРПОУ	32744984
Територія (область)	Україна, Київська область

Продовження таблиці 1.3.

Поштовий індекс	32033
Населений пункт	м. Київ
Вулиця, будинок	вул. Чернівецька, будинок 3
Міжміський код та телефон	+ (0362)287210
E-mail:	artaktiv@ukrnet

Джерело: складено автором

Дата реєстрації підприємства 08.09.2005. На теперішний час ТОВ «Артактив» є товариством з обмеженою відповідальністю із статутним фондом 1500000,00 грн., складає самостійний баланс, має круглу печатку зі своїм найменуванням, поточний рахунок в банківський установі. Станом на 11.03.2022 ТОВ «Артактив» зареєстровано як платник ПДВ - індивідуальний податковий номер 328277726550 (дата реєстрації 08.11.2002 року).

Види економічної діяльності, які здійснює компанія, перераховані у таблиці 1.4.

Таблиця 1.4.

Основні види діяльності

Код за КВЕД	Вид діяльності
41.20	**Основний** Будівництво житлових і нежитлових будівель
43.29	**Інші** Інші будівельно-монтажні роботи
71.12	Діяльність у сфері інжинірингу, геології та геодезії, надання послуг технічного консультування в цих сферах

Джерело: складено автором

Для кращого розуміння економічного стану та динаміки розвитку підприємства проведемо загальний аналіз основних статей звітності за 2019 – 2020 роки.

Таблиця 1.5.

Горизонтальний аналіз активів ТОВ «АРТАКТИВ»

у 2019-2020 рр., тис. грн.

Показник	2019	2020	Абс. приріст, +,-	Відн. приріст, %
1	2	3	4	5
Основні засоби	6361,4	5643,4	-718	-11,29
НЕОБОРОТНІ АКТИВИ	6368,5	5651,6	-716,9	-11,26

Продовження таблиці 1.5.

1	2	3	4	5
Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги	502,6	1056,7	554,1	110,25
Гроші та їх еквіваленти	818,4	762,5	-55,9	-6,83
ОБОРОТНІ АКТИВИ	1422,8	1907,6	484,8	34,07
АКТИВИ	7791,3	7559,2	-232,1	-2,98

Джерело: розраховано автором

Спостерігається послаблення господарського потенціалу, на що вказує зменшення суми активів на 2,98%. Тобто у підприємства скорочується обсяг наявного у розпорядженні майна.

Той факт, що дохід від продажу товарів і послуг зростає при зниженні суми активів, вказує на підвищення ефективності управління обмеженим обсягом доступних ресурсів.

Зменшення суми балансу зумовлене скороченням необоротних активів (-11,26%).

Провівши аналіз пасивів можна відзначити, що скорочується сума наявних джерел фінансування для залучення активів, що зумовлено зменшенням власного капіталу (-7,61%).

Таблиця 1.6.

Горизонтальний аналіз пасивів активів ТОВ «АРТАКТИВ» у 2019-2020 рр., тис. грн.

Показник	2019	2020	Абс. приріст, +,-	Відн. приріст, %
Додатковий капітал	5955,4	5955,4	0	0
ВЛАСНИЙ КАПІТАЛ	6438,1	5948,4	-489,7	-7,61
ДОВГОСТРОКОВІ ЗОБОВ'ЯЗАННЯ	89,8	89,8	0	0
товари, роботи, послуги	966,8	1475,1	508,3	52,58
КОРОТКОСТРОКОВІ ЗОБОВ'ЯЗАННЯ	1263,4	1521	257,6	20,39
БАЛАНС	7791,3	7559,2	-232,1	-2,98

Джерело: розраховано автором

Факт скорочення суми власного капіталу вказує на зниження рівня благополуччя власників.

З метою більш глибокого дослідження місця підприємства на вітчизняному ринку використаємо данні компанії YouControl та зведемо до одного знаменника інформацію щодо показників ринкового скорингу ТОВ «Артактив» за 2017 – 2021 роки.

Таблиця 1.7.

Показники ринкового скорингу ТОВ «АРТАКТИВ» за 2017 – 2021 роки

Фінансовий індикатор	2017	2018	2019	2020	2021
Індекс MarketScore	B/3,2	A/3,2	A/2,9	A/3,1	A/3,2
Частка у секторі	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
Частка ринку	0,03%	0,03%	0,02%	0,03%	0,04%
Частка на субринку	0,03%	0,03%	0,02%	0,03%	0,04%
Місце компанії в секторі	576	650	835	1038	588
Місце компанії на ринку	208	217	221	208	116
Місце компанії на субринку	208	217	221	208	116
Абсолютний приріст виручки за рік, млн грн	0,4	1,8	0,3	0,8	9,5
Відносний приріст виручки за рік, %	3,6%	15,8%	2,6%	5,9%	65,8%
Абсолютний середньорічний приріст виручки за 3 роки, млн грн	1,6	1,1	0,9	1,0	3,5
Сукупний середньорічний темп зростання виручки за 3 роки, %	19,1%	9,5%	7,2%	8,0%	21,7%

Джерело: складено автором за даними youcontrol

Протягом 2017-2021 років компанії не вдалося покращити своє становище в секторі. Це доводить той факт, що у 2017 році компанія перебувала на 576 сходинці, а вже у 2021 році втратила 12 позиції і скотилася на 588 сходинку рейтингу. Поряд з цим, протягом усього досліджуваного періоду підприємство досить стабільно почувалося на субринку, де підприємству вдалося переміститься з 208 сходинки рейтингу у 2017 році на 116 позицію у 2021 році.

Це пояснює той факт, що протягом 2017-2021 років, ми можемо спостерігати збільшення значень абсолютного середньорічного приросту виручки за 3 роки з 1,6 млн.грн. у 2017 році до 3,5 млн.грн у 2021 році. Це с

свою чергу призвело до збільшення величини сукупного середньорічного темпу зростання виручки за 3 роки до 21,7% у 2021 році.

Таблиця 1.8.

Динаміка рівня ліквідності ТОВ «АРТАКТИВ»

за 2017 – 2021 роки

Фінансовий індикатор	2017	2018	2019	2020	2021
Індекс FinScore	B/2,8	B/2,8	C/1,9	A/3,2	A/3,7
Ліквідність					
Поточна ліквідність	85,0%	731,2%	451,2%	377,4%	166,0%
Абсолютна ліквідність	55,6%	16,9%	64,8%	50,1%	87,3%
Коефіцієнт «кислотний тест»	85,0%	731,2%	451,2%	377,4%	166,0%
Коефіцієнт швидкої ліквідності	82,0%	79,9%	106,7%	121,8%	165,4%
Відношення грошових коштів до активів	9,6%	2,6%	10,5%	10,1%	26,6%
Проміжний коефіцієнт покриття	82,0%	79,9%	106,7%	121,8%	165,4%

Джерело: складено автором за даними you control

З аналізованих даних, ми приходимо до висновку, що ТОВ «Артактив» вдалося значно покращити свої позиції у плані ліквідності протягом аналізованого періоду. Так, коефіцієнт поточної ліквідності у 2017 році не перевищував нормативне значення та перебував на рівні 85,0%, а вже у 2021 році значення коефіцієнта перевищувало референтне значення на 66,0% і перебувало на рівні 166,0% у 2021 році. Окрім зазначеного, ми можемо відзначити той факт, що результати ТОВ «Артактив» в частині поточної ліквідності за починаючи з 2019 року значно перевищували середні значення по галузі (рис.1.5.).

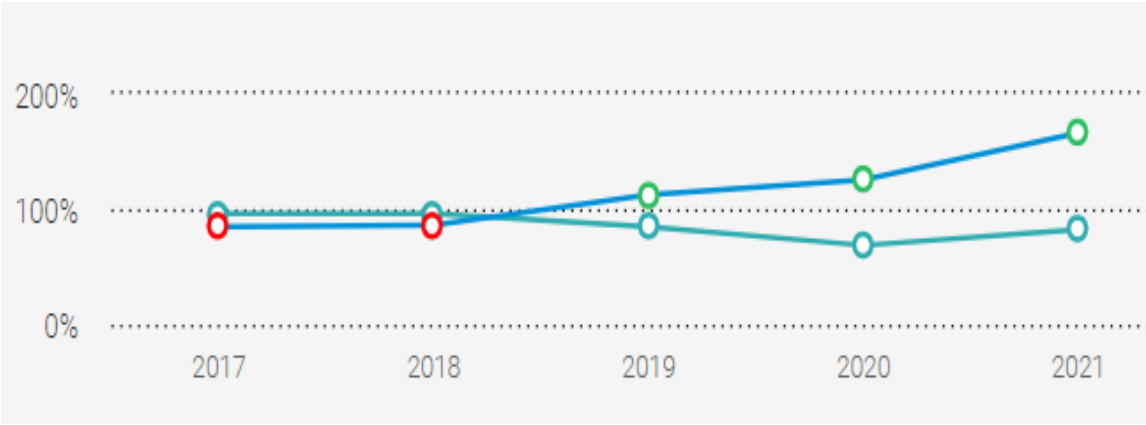


Рис.1.5. Зміни поточної ліквідності ТОВ «АРТАКТИВ» та середнього значення по галузі за 2017-2021 роки

За досліджуваний період (рис.1.5.) середні значення по галузі знизилися з 96,1% у 2017 році до 82,2% у 2021 році.

Поряд з цим, з рис.1.5. ми бачимо, що величина поточної ліквідності компанії перебувала на рекордному рівні на прикінці нашого дослідження у 2021 році і становила 166,0% проти 82,2% середньогалузевого рівня. Тож можемо констатувати, що підприємство впевнено займає провідні позиції на рику будівництва житлових і нежитлових будівель у Київській області, що підтверджують і інші фінансових показників які характеризують рівень ліквідності підприємства.

Аналізуючи значення коефіцієнта швидкої ліквідності та «кислотного тесту», ми можемо спостерігати ідентичну динаміку. Так, протягом останніх п’яти років коефіцієнт швидкої ліквідності збільшився на 83,4%, з 82,0% у 2017 році до 165,4% у 2021 році. Аналогічна ситуація спостерігається і коефіцієнтом «кислотний тест», значення якого у 2017 році становило 85,0% а у 2021 році вже 166,0%, а отже ми можемо спостерігати, що рівень коефіцієнта «кислотний тест» у 2021 році перебуває на рівні 1,95 від рівня 2017 року.

Проводячи порівняння коефіцієнта швидкої ліквідності з середньогалузевими значеннями можемо відмітити, що протягом усього досліджуваного періоду коефіцієнт швидкої ліквідності увесь час був вище середньогалузевого рівня, і в кінці дослідження у 2021 році значно випередив середній показник по галузі з результатом 165,4% проти 57,7%.

В той же час, середньогалузеві значення поступово зменшуються з 71,7% у 2017 році до 57,7% у 2021 році. Аналогічна картина проглядається при аналізі індикатора «кислотний тест», який у 2021 році випередив середній показник по галузі з результатом 166,0% проти 65,1%. В той же час, середньогалузеві значення поступово зменшуються зі 79,0% у 2017 році до 65,1% у 2021 році. Окремо слід зосередити увагу на значенні коефіцієнта абсолютної ліквідності, значення якого збільшилося з 55,6% у 2017 році до 87,3% у2021 році.

Таблиця 1.9.

Динаміка рівня платоспроможності ТОВ «АРТАКТИВ»

за 2017 – 2021 роки

Фінансовий індикатор	2017	2018	2019	2020	2021
Індекс FinScore	B/2,8	B/2,8	C/1,9	A/3,2	A/3,7
Платоспроможність					
Коефіцієнт автономії	81,8%	83,8%	82,6%	78,7%	68,7%
Відношення чистого боргу до EBITDA	-0,6	-3,2	-2,1	-0,9	0,4
Коефіцієнт покриття необоротних активів власним капіталом	95,8%	96,4%	101,1%	105,2%	138,8%

Джерело: складено автором за даними you control

Розглядаючи рівень платоспроможності ТОВ «Артактив», ми можемо констатувати, що рівень фінансової автономії зменшився у кінцевому періоді дослідження у порівнянні з початковим в той час коли коефіцієнт покриття необоротних активів власним капіталом збільшилися. А саме, у 2017 році, частка власного капіталу підприємства у сумі коштів, інвестованих у її діяльність перебувала на рівні 81,8%, а вже через чотири роки, у 2021 році даний коефіцієнт дорівнював лише 68,7%. При цьому, потрібно відмітити, що референтне значення даного коефіцієнта для сектору нефінансових корпорацій (куди відноситься наше підприємство) має бути на рівне вищому за 50%. Тобто ми можемо зробити висновок, що хоча ми і спостерігаємо зменшення коефіцієнта автономії в динаміці, проте дане явище не має суттєво вплинути на платоспроможність компанії. Поряд з цим, важливим є аналіз зміни середньогалузевого значення в динаміці. Відтак, якщо аналізоване підприємство на початку терміну дослідження мало значення вище оптимального рівня та значно вище середньогалузевого (2017 р – 81,8% ТОВ «Артактив», 2017 р – 16,7% середньогалузеве) ми можемо констатувати, що на прикінці терміну нашого дослідження ми можемо спостерігати аналогічну картину, коли значення коефіцієнта автономії ТОВ «Артактив» перебуває на рівні 68,7% у 2021 році проти 9,0% середньогалузевого рівня.

Значний рівень зростання показує коефіцієнт покриття необоротних

активів власним капіталом. Так, у 2017 році співвідношення між власним капіталом та необоротними активами в ТОВ «Артактив» становило 95,8%, а вже у 2021 році, даний показник збільшився до 138,8%.

Таблиця 1.10.

Динаміка рівня прибутковості ТОВ «АРТАКТИВ»

за 2017 – 2021 роки

Фінансовий індикатор	2017	2018	2019	2020	2021
Індекс FinScore	B/2,8	B/2,8	C/1,9	A/3,2	A/3,7
Прибутковість					
ROA - Рентабельність активів	-3,5%	0,0%	0,8%	-6,5%	11,6%
Рентабельність власного капіталу	-3,6%	0,0%	0,9%	-7,6%	20,3%
RCA - Рентабельність оборотних активів	-24,0%	0,2%	4,2%	-25,7%	23,0%
NPM - Чиста маржа	-2,9%	0,0%	0,4%	-3,4%	5,0%
ROTA - Рентабельність загальних активів	-2,7%	0,8%	0,9%	-6,5%	13,1%
Валова рентабельність собівартості	1,9%	6,5%	18,0%	19,3%	20,5%
Рентабельність операційних витрат	8,8%	36,4%	59,6%	51,7%	98,7%
Чиста рентабельність витрат	-9,2%	-2,4%	-1,7%	-6,0%	5,7%

Джерело: складено автором за даними you control

Аналізовані данні, дають змогу стверджувати, що ТОВ «Артактив» за останні п’ять років змогло значно покращити свої позиції з точки зору прибутковості. Так, якщо у 2017 році кожна 1000 грн активів компанії приросила підприємству 3,5 грн. збитку, то вже в 2021 році тенденція змінилася і величина прибутку на кожні 1000 грн активів компанії була вже 11,6 грн. Аналогічна ситуація відбувається на рівні галузі, де рентабельність активів у 2017 році перебувала на нульовій позначці і не забезпечувала прибутку на кожну 1000 грн. активів то через чотири роки, у 2021 році даний показник збільшився до 2,8% то забезпечував вже лише 28 грн. прибутку на кожну 1000 грн. активів.

За досліджуваний період, проглядається одно направлена динаміка зростання рентабельності операційних витрат (у 2021 році до 98,7% з 8,8% у 2017 році) та одночасне збільшення валової рентабельності собівартості з 1,9% у 2017 році до 20,5% у 2021 році.

Таблиця 1.11.

Динаміка рівня ділової активності ТОВ «АРТАКТИВ»

за 2017 – 2021 роки

Фінансовий індикатор	2017	2018	2019	2020	2021
Індекс FinScore	B/2,8	B/2,8	C/1,9	A/3,2	A/3,7
Ділова активність					
Оборотність загальних активів	1,2	1,5	1,7	1,9	2,7
Оборотність робочого капіталу	114,1	-64,5	-2723,8	52,8	19,3
Оборотність дебіторської заборгованості	26,7	21,9	20,7	17,8	13,4

Джерело: складено автором за даними you control

З даних таблиці випливає, що оборотність загальних активів протягом досліджуваного періоду зросла з 1,2 у 2017 році до 2,7 у 2021 році. В той же час, ми можемо спостерігати, що оборотність робочого капіталу знизилася з 114,1 у 2017 році до 19,3 у 2021 році, а оборотність дебіторської заборгованості впала з 26,7 у 2017 році до 13,4 у 2021 році.

РОЗДІЛ ІІ
МЕТОДИКА ТА ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ОПЕРАЦІЙ З ОСНОВНИМИ ЗАСОБАМИ В ТОВ «АРТАКТИВ»

2.1. Відображення надходження основних засобів у системі бухгалтерського обліку

Як ми вже зазначали в попередньому розділі, основні засоби це такі матеріальні активи, які підприємство очікує використовувати у власній діяльності більше року чи більше операційного циклу, якщо він довший за рік (п. 4 НП(С)БО 7).

Як бачимо, єдиний критерій визнання — строк використання в діяльності, незалежно від того, яка вартість придбаного. Проте підприємство може визначити власною обліковою політикою вартісні ознаки предметів, що входять до складу малоцінних необоротних матеріальних активів (МНМА) (пп. 5.2 НП(С)БО 7). Багато підприємств встановлюють таку ознаку на рівні 20000 грн (без урахування ПДВ), тобто беруть вартісний критерій ОЗ, установлений пп. 14.1.138 ПКУ.

Встановивши такий критерій, до складу ОЗ на рахунок 10 підприємство зараховує активи, які перевищують вартісний критерій. Ті активи, які коштують менше від установленого критерію, зараховують на субрахунок 112.

Причому будинки та споруди обліковують на субрахунку 103, а земельні ділянки — на субрахунку 101, згідно з нормами НП(С)БО 7. Але якщо такі об’єкти призначені для отримання орендних платежів та/або збільшення власного капіталу, їх обліковують на субрахунку 100 «Інвестиційна нерухомість», згідно з нормами НП(С)БО 32.

Водночас незалежно від вартості обліковують не на рахунку 10, а на рахунку 11 «Інші необоротні активи»:

— бібліотечні фонди (субрахунок 111);

— тимчасові (нетитульні) споруди (113);

— природні ресурси (придбані нафта, газ тощо для наступного видобування) (114);

— інвентарну тару (строк використання якої більше року) (115);

— предмети прокату (116);

— інші необоротні матеріальні активи (вартість завершених капітальних інвестицій в об’єкти операційної оренди) (117).

Об’єкти ОЗ

Об’єкт — це найменша одиниця (порція) активу, яка окремо відображається в обліку. Тобто це одиниця обліку.

У п. 4 НП(С)БО 7 зазначено, що об’єкт ОЗ (одиниця обліку) — це:

— закінчений пристрій з усіма пристосуваннями і приладдям до нього;

— конструктивно відокремлений предмет, призначений для виконання певних самостійних функцій;

— відокремлений комплекс конструктивно з’єднаних предметів однакового або різного призначення, що мають для їх обслуговування загальні пристосування, приладдя, керування та єдиний фундамент, унаслідок чого кожен предмет може виконувати свої функції, а комплекс — певну роботу тільки в складі комплексу, а не самостійно;

— інший актив, що відповідає визначенню ОЗ, або частина такого активу, що контролюється підприємством.

Тобто якщо об’єкт ОЗ складається з різних відносно самостійних частин, є можливість кожну таку частину обліковувати як окремий об’єкт - Підприємство придбало комп’ютер у складі монітора (8000 грн), системного блока (15000 грн), мишки (300 грн) та клавіатури (1000 грн).

Згідно з обліковою політикою підприємства вартісна ознака необоротної малоцінки (МНМА) — 20000 грн.

Підприємство може прийняти рішення обліковувати кожен предмет окремо. Але позаяк ціна кожного предмета менше ніж 20000 грн, усі вони обліковуватимуться у складі МНМА на субрахунку 112.

Якщо приймуть рішення обліковувати як один об’єкт, його зараховують до складу ОЗ, бо його вартість перевищить вартісну ознаку необоротної малоцінки.

Обліковувати на субрахунку 112 може бути вигідніше для підприємства, тому що є можливість нарахувати і списати на витрати амортизацію в розмірі 100% вартості об’єкта під час його зарахування на баланс (п. 27 НП(С)БО 7).

Якщо ж підприємство придбало об’єкт ОЗ, з якого для потреб обліку можна виділити кілька об’єктів, але ціна зазначена за весь об’єкт, вартість таких окремих об’єктів визначається пропорційно до справедливої вартості таких об’єктів (п. 9 НП(С)БО 7).

Процедура зарахування ОЗ на баланс - усі придбані об’єкти ОЗ, МНМА чи об’єкти, які створюються, будуються підприємством, спершу відображають у складі капітальних інвестицій на рахунку 15, і тільки після того, як їх можна використовувати в діяльності, зараховують на баланс.

ОЗ зараховують на баланс за первісною вартістю (п. 7 НП(С)БО 7).

Первісну вартість визначають залежно від способу отримання об’єкта ОЗ на баланс (п. 8 — 15 НП(С)БО 7).

Первісна вартість цих об’єктів складається з таких витрат (п. 8 НП(С)БО 7):

— сум, що їх сплачують постачальникам активів та підрядникам за виконання будівельно-монтажних робіт (без непрямих податків);

— реєстраційних зборів, держмита та аналогічних платежів, що здійснюються в зв’язку з придбанням (отриманням) прав на об’єкт ОЗ;

— сум ввізного мита;

— акцизного податку і ПДВ у зв’язку з придбанням (створенням) ОЗ (якщо вони не відшкодовуються підприємству);

— витрат зі страхування ризиків доставки основних засобів;

— витрат на транспортування, встановлення, монтаж, налагодження ОЗ;

— інших витрат, безпосередньо пов’язаних з доведенням ОЗ до стану, у якому вони придатні для використання із запланованою метою;

— фінансових витрат, які включаються до собівартості кваліфікаційних активів (які потребують суттєвого часу для їх створення — згідно з п. 1.6 Методрекомендацій №1300 — 3 місяці) відповідно до НП(С)БО 31. Фактично

йдеться про відсотки за кредитом, отриманим на створення таких ОЗ, які включатимуться до первісної вартості ОЗ. Але мікропідприємства, малі підприємства, непідприємницькі товариства, підприємства — платники ЄП, представництва іноземних суб'єктів господарської діяльності не капіталізують фінансові витрати, а включають їх до складу витрат (п. 4 НП(С)БО 31);

— суми створеного забезпечення на обґрунтовану розрахунком суму зобов'язання, яке відповідно до законодавства виникає у підприємства щодо демонтажу, переміщення цього об'єкта та приведення земельної ділянки, на якій він розташований, до стану, придатного для подальшого використання (зокрема, на передбачену законодавством рекультивацію порушених земель).

Досліджуване підприємство (платник ПДВ) в період з березня до серпня 2022 року будувало склад.

Для фінансування будівництва у березні 2022 року строком на один рік отримало в банку кредит 300000 грн, зі щомісячними відсотками 5000 грн. Усього сума відсотків за час користування кредитом — 60000 грн. Відсотки сплачено своєчасно, кредит погашено в строк. У березні здійснено передоплату підрядникові 360000 грн, у т. ч. ПДВ — 60000 грн. Вартість виконаних робіт — 600000 грн, у т. ч. ПДВ — 100000 грн. Роботи отримано за актом приймання-передачі в серпні 2022 року. У вересні 2022 року склад введено в експлуатацію. Бухгалтерський облік за умовами наведеними умовами показано в таблиці 2.1.

Таблиця 2.1.

Бухгалтерський облік створення кваліфікаційного активу

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
		Д-т	К-т	
1	**2**	**3**	**4**	**5**
1.	Отримано кредит у банку	311	601	300000
2.	Здійснено передоплату підрядникові	371	311	360000
3.	Відображено ПК з ПДВ	641	644	60000

Продовження таблиці 2.1.

1	2	3	4	5
4.	Нараховано відсотки банку з березня до серпня (5000 х 6)	951	684	30000
5.	Включено суму капіталізованих фінансових витрат до собівартості кваліфікаційного активу	151	951	30000
6.	Сплачено проценти банку	684	311	30000
7.	Отримано виконані підрядні роботи	151	631	500000
8.	Відображено розрахунки за раніше відображеним податковим кредитом	644	631	60000
9.	Відображено податковий кредит	641	631	40000
10.	Введено склад в експлуатацію	103	151	530000
11.	Нараховано відсотки банку з вересня 2022 р. до лютого 2023 р. (5000 х 6)	951	684	30000
12.	Сплачено відсотки	684	311	30000
13.	Повернено кредит банку	601	311	300000
14.	Доплата підрядникові	631	311	240000

Джерело: складено автором

Безоплатно отримані ОЗ - Для них первісною вартістю є справедлива вартість на дату отримання, з урахуванням витрат (якщо вони понесені), наведених у п. 8 НП(С)БО 7.

Справедлива вартість — це сума, за якою можна продати актив в операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами.

Підприємство безоплатно отримало від фізособи несправний автомобіль. Визначена підприємством справедлива вартість автомобіля — 200000 грн. Понесені підприємством витрати на перевезення автомобіля до ремонтної майстерні — 10000 грн, без ПДВ. Вартість ремонту — 50000 грн, крім того, ПДВ — 10000 грн. За перереєстрацію автомобіля сплачено адміністративний збір 200 грн. Первісна вартість автомобіля — 260200 грн (200000 + 10000 + 50000 + 200).

ОЗ, внесені до СК - Первісною вартістю тут є справедлива вартість ОЗ, погоджена засновниками (учасниками) підприємства, з урахуванням витрат (якщо вони понесені), наведених у п. 8 НП(С)БО 7.

ОЗ, переведені зі складу запасів (товарів, готової продукції тощо)

Для таких ОЗ первісною вартістю є собівартість, визначена згідно з НП(С)БО 9 та НП(С)БО 16. На складі підприємства, в бухгалтерському обліку на рахунку 281 значиться бетонозмішувач вартістю 30000 грн.

Підприємство вирішило використовувати бетонозмішувач на роботах з ремонту належних йому приміщень. Відтак бетонозмішувач переведено до ОЗ. Визначена обліковою політикою вартісна межа МНМА — 20000 грн. Вартість бетонозмішувача вища від вартісної межі МНМА, тому його відносять до ОЗ, а не МНМА.

Таку господарську операцію можна оформити актом введення в експлуатацію ОЗ (форма, затверджена Наказом №818). Оформляє акт комісія, призначена керівником підприємства. На підставі акта роблять відразу два проведення: Д-т 152 К-т 281 і одночасно Д-т 104 К-т 152.

ОЗ, отримані в обмін на подібний об’єкт (подібного призначення та справедливої вартості)

У цьому разі первісною вартістю є залишкова вартість переданого об’єкта. Або ж справедлива вартість переданого об’єкта, з включенням різниці до витрат звітного періоду, якщо залишкова вартість переданого об’єкта перевищує його справедливу вартість. Проте на практиці такі операції трапляються вкрай рідко (якщо трапляються взагалі). Тож немає сенсу розглядати їх докладніше.

ОЗ, отримані в обмін на неподібний об’єкт - Первісною вартістю для таких ОЗ є справедлива вартість переданого немонетарного активу, збільшена (зменшена) на суму коштів чи їх еквівалентів, що була передана (отримана) під час обміну.

Досліджуване підприємство передає іншому підприємству (обидва платники ПДВ) товари, справедлива (фактично — ринкова) вартість яких 200000 грн, крім того, ПДВ — 40000 грн, собівартість — 130000 грн. В оплату отримує автомобіль, за який доплачує постачальнику 60000 грн, у т. ч. ПДВ — 10000 грн. Первісна вартість отриманого автомобіля — 250000 грн (200000 +

50000) (справедлива вартість переданого активу плюс вартість доплати, все без урахування ПДВ). Бухгалтерський облік дивимося в таблиці 2.2.

Таблиця 2.2.

Бухгалтерський облік обміну ОЗ на неподібний актив

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
		Д-т	К-т	
1.	Отримано автомобіль	152	631	250000
2.	Відображено ПК з ПДВ	641	631	50000
3.	Передано товари	361	702	240000
4.	Нараховано ПЗ з ПДВ	702	641	40000
5.	Дохід від продажу віднесено на фінрезультати	702	791	200000
6.	Списано собівартість переданих товарів	902	28	130000
7.	Собівартість реалізації віднесено на фінрезультати	791	902	130000
8.	Зараховано зобов'язання з переданих товарів у рахунок отриманого автомобіля	631	361	240000
9.	Доплата за автомобіль	631	311	60000

Джерело: складено автором

Збільшення первісної вартості на суму поліпшень ОЗ - Поліпшення спричинюються до збільшення майбутніх економічних вигід від об'єкта ОЗ. До поліпшень належать модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо. Приклади поліпшень наведені в п. 31 Методрекомендацій №561. Поліпшення — це те, що зумовлює такі зміни ОЗ:

— подовження терміну експлуатації та/або

— збільшення виробничої потужності та/або

— підвищення якості продукції, робіт, послуг та/або

— зменшення виробничих витрат та/або

— збільшення площі будівель тощо.

У бухгалтерському обліку поліпшення відображають у складі капітальних інвестицій на рахунку 15, а потім збільшують первісну вартість ОЗ: Д-т 10 К-т 15.

Збільшення первісної вартості можна оформити актом приймання відремонтованих, реконструйованих та модернізованих ОЗ, форма якого

затверджена Наказом №818.

До речі, вартість здійснених поточних, капітальних ремонтів не збільшує первісної вартості, а включається до складу поточних витрат (п. 15 НП(С)БО 7, п. 30, 33 Методрекомендацій №561) — у дебет 91, 92, 93, 94.

Хоча, на наш погляд, якщо вартість ремонтів значна, доречніше відображати у складі витрат майбутніх періодів (рах. 39), з пропорційним списанням на витрати протягом установленого підприємством періоду.

Коли підприємство понесло витрати на ремонт власного офісного приміщення — замінило вікна, двері, влаштувало нову підлогу, замінило сантехнічні вироби, водопровідні та каналізаційні труби тощо. Вартість ремонту становить 200000 грн, при тому що на момент завершення ремонту залишкова вартість приміщення за даними бухгалтерського обліку — 300000 грн. Тобто вартість ремонту, на погляд підприємства, є значною.

Підприємство вирішило включити вартість ремонту до складу витрат майбутніх періодів, із віднесенням до складу поточних адміністративних витрат протягом 5 років, у пропорційному розмірі.

Отже, всі понесені витрати включають у дебет рахунку 39, а з місяця, наступного за закінченням ремонту, щомісяця відносять до адміністративних витрат (Д-т 92 К-т 39) у розмірі 3333,33 грн (200000 : 5 років : 12 місяців).

Але, як виняток із загального правила, витрати з капітального ремонту можуть збільшувати первісну вартість, якщо вони, по-перше, значні, по-друге, стосуються замортизованої частини ОЗ (п. 30 Методрекомендацій №561).

У разі, якщо підприємство капітально ремонтує дах повністю замортизованої будівлі, витрати на ремонт значні.

У такому разі підприємство може прийняти рішення про збільшення первісної вартості будівлі на вартість ремонту. Але може відобразити і в складі поточних витрат або (на наш погляд, ще доречніше) витрат майбутніх періодів, із подальшим пропорційним списанням на витрати.

Не завжди зрозуміло, яким є характер понесених витрат — чи це витрати

на поліпшення, чи на ремонт. Тоді рішення приймає керівник підприємства, оформивши його, приміром, наказом по підприємству. Або ж така пропозиція може зазначатися у складеному комісійно акті приймання відремонтованих, реконструйованих та модернізованих ОЗ, що його затвердить керівник підприємства. Факт затвердження свідчитиме, що рішення прийняв керівник.

2.2. Відображення вибуття основних засобів у системі бухгалтерського обліку

В даному пункті нашого дослідження ми маємо показати особливості бухгалтерського обліку господарських операцій при яких базове підприємство передає основні засоби за плату, безоплатно, здійснює їх ліквідацію тощо.

Продаж ОЗ - Господарські операції, пов’язані з продажем ОЗ, регулюються НП(С)БО 27.

Відповідно до норм цього НП(С)БО ОЗ, які продаються, слід:

1) перевести до складу необоротних активів, утримуваних для продажу;

2) відобразити в обліку як продаж оборотних активів.

Таким чином, продаж ОЗ завжди відображають як продаж оборотних активів. Хоча до моменту затвердження НП(С)БО 27 продаж ОЗ відображали як продаж необоротних активів, тобто іншими бухгалтерськими проведеннями, ніж тепер.

На балансі підприємства значиться автомобіль. Керівник прийняв рішення про продаж, є покупець, автомобіль відразу продано за 240000 грн, у т. ч. ПДВ — 40000 грн.

Після передачі автомобіля покупцеві останній оплатив його вартість коштами на банківський рахунок підприємства.

На момент продажу первісна вартість автомобіля — 500000 грн, знос на початок місяця, в якому був продаж, — 299988 грн, на кінець цього самого місяця — 308321 грн. Залишкова вартість на кінець місяця, в якому був продаж, — 191679 грн (500000 - 308321). Бухгалтерський облік показано в таблиці 2.3.

Таблиця 2.3.

Бухгалтерський облік продажу ОЗ (за умовами прикладу 1)

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
		Д-т	Д-т	
1.	Переведено автомобіль (ОЗ) до складу необоротних активів, утримуваних для продажу: — на суму нарахованого зносу;	131	105	308321
2.	— на залишкову вартість	286	105	191679
3.	Передано автомобіль покупцеві	361	712	240000
4.	Нараховано ПЗ з ПДВ	712	641	40000
5.	Дохід від продажу віднесено на фінрезультати	712	791	200000
6.	Списано залишкову вартість проданого автомобіля	943	286	191679
7.	Залишкову вартість віднесено на фінрезультати	791	943	191679
8.	Отримано оплату від покупця	311	361	240000

Джерело: складено автором

Якщо прийнято рішення про продаж і об’єкт ОЗ більше не планується використовувати за його призначенням, його відразу списують на субрахунок 286. Нарахування амортизації припиняється починаючи з місяця, наступного за місяцем переведення. Наприклад, якщо рішення прийняли у червні, то востаннє амортизацію нараховують за червень, а з липня припиняють.

Якщо об’єкт ОЗ і далі використовують у діяльності підприємства, його й надалі обліковують у складі ОЗ і нараховують на нього амортизацію.

Зарахування ОЗ на субрахунок 286 можна оформити Актом внутрішнього переміщення ОЗ, форма якого затверджена Наказом №818. Хоча Наказ №818 призначений для державного сектору, ці форми можна взяти як зразок. Слід пам’ятати, що підприємства можуть самостійно розробляти форми первинних документів.

Складанням такого акта оформляють рішення керівника про продаж. А передачу покупцеві — Актом приймання-передачі ОЗ, форма якого затверджена цим самим наказом.

Але якщо прийняття рішення про продаж і сам продаж відбуваються

одночасно, достатньо скласти один Акт приймання-передачі ОЗ. На підставі такого акта в бухобліку відображають як списання на субрахунок 286, так і продаж.

Безоплатна передача ОЗ - Відповідно до п. 33 НП(С)БО 7 внаслідок безоплатної передачі об'єкт ОЗ списують з балансу. Залишкову вартість відображають за дебетом субрахунку 976. Дохід в цьому разі не визнають.

Підприємство — платник ПДВ безоплатно передало іншому підприємству комплект офісних меблів первісною вартістю 80000 грн. На початок місяця, в якому відбулася передача, сума нарахованого зносу 40008 грн. На кінець місяця — 41675 грн. Залишкова вартість на кінець місяця, в якому була передача, — 38325 грн (80000 - 41675). Позаяк договірна вартість передачі меблів 0 грн, відповідно до п. 188.1 ПКУ підприємство склало дві ПН: одну — на 0 грн, другу — на різницю між договірною вартістю (0 грн) і залишковою вартістю станом на початок місяця, в якому передано меблі, — 39992 грн (80000 - 40008). Таким чином, нараховано ПЗ з ПДВ — 7998,40 грн (39992 х 20%). Бухгалтерський облік показано в таблиці 2.4.

Таблиця 2.4.

Бухгалтерський облік безоплатної передачі ОЗ

(за умовами прикладу 2)

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
		Д-т	К-т	
1.	Передано меблі (ОЗ) безоплатно іншому підприємству: — на суму нарахованого зносу;	131	105	41675
2.	— на залишкову вартість;	976	105	38325
3.	— нараховано ПЗ з ПДВ	976	641	7998,40

Джерело: складено автором

Безоплатну передачу можна оформити Актом приймання-передачі ОЗ, форма якого затверджена Наказом №818.

Списання ОЗ унаслідок невідповідності критеріям визнання активом - Якщо об'єкт ОЗ перестає відповідати критеріям визнання активом,

його вилучають з активів (списують з балансу) (див. п. 33 НП(С)БО 7):

— Д-т 131 К-т 10 — на суму нарахованого зносу;

— Д-т 976 К-т 10 — на залишкову вартість.

До складу витрат на субрахунок 976 відносять і витрати, пов'язані з вибуттям об'єкта ОЗ з балансу (п. 34 НП(С)БО 7, п. 40 додатка до Методрекомендацій №561).

По суті, це витрати на ліквідацію об'єкта — зарплата з нарахуваннями працівників, які розбирають (ліквідують) об'єкт, послуги сторонніх організацій, витрати матеріалів, амортизація обладнання, яке використовується, тощо.

Об'єкт ОЗ визнають активом, якщо є імовірність того, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди від його використання та вартість його може бути достовірно визначена (п. 6 НП(С)БО 7).

Тобто об'єкт ОЗ перестає визнаватися активом, якщо підприємство вже не планує використовувати його у власній діяльності і навіть не може продати на сторону, бо немає осіб, які готові купити його.

На балансі підприємства обліковано повністю замортизовану і несправну пральну машину, яку використовували для прання спецодягу працівників. Підприємство визнало недоцільним ремонт такої машини. Покупців на неї немає.

Позаяк підприємство вже не планує отримати якийсь зиск з цієї машини (об'єкта ОЗ), вона є такою, що не відповідає критеріям визнання активом. Тому її слід списати з балансу.

У випадку коли об'єкт ОЗ повністю замортизований, але й надалі використовується, це не є підставою для його списання - Адже такий об'єкт відповідає критеріям визнання активом. Такий об'єкт підприємство може дооцінити, якщо його залишкова вартість істотно відрізняється від його справедливої вартості на дату балансу (п. 16 НП(С)БО 7). Водночас підприємство може переглянути строк амортизації цього об'єкта, метод амортизації (п. 25, 28 НП(С)БО 7). Після чого такий дооцінений об'єкт ОЗ й

надалі амортизуватимуть.

У п. 41 Методрекомендацій №561 зазначено, що для визначення непридатності ОЗ керівник підприємства створює комісію, яка оглядає об’єкт, встановлює причини непридатності, визначає винних осіб, якщо вони є, визначає можливість вилучення окремих вузлів, деталей, що можуть бути одержані під час демонтажу, розбирання, ліквідації ОЗ, складає і підписує акти на списання.

Затверджений керівником акт на списання є підставою для відображення операцій списання в обліку.

Можуть використовуватися акти, форми яких затверджені Наказом №818:

— Акт списання ОЗ;

— Акт списання групи ОЗ;

— Акт списання транспортних засобів;

— Акт списання вилучених документів бібліотечного фонду.

Якщо внаслідок ліквідації ОЗ отримуються запаси (деталі, вузли, матеріали), які підприємство планує продати чи використати іншим чином у власній господарській діяльності, такі запаси слід оприбуткувати на балансі:

— Д-т 20, 28 К-т 746.

Запаси оприбутковуються за чистою вартістю реалізації або в оцінці можливого їх використання, яка може бути визначена на підставі вартості подібних запасів у разі наявності їх на балансі підприємства, з урахуванням ступеня їх придатності до експлуатації (п. 2.12 Методрекомендацій №2).

Чиста вартість реалізації запасів — очікувана ціна реалізації запасів в умовах звичайної діяльності за мінусом очікуваних витрат на завершення їх виробництва та реалізацію (п. 4 НП(С)БО 9).

Унаслідок розбирання складу отримано цеглу 2 тис. шт. На балансі обліковано подібну цеглу за первісною вартістю 3 тис. грн за 1 тис. шт. Але в разі продажу ціна цегли становитиме 5 тис. грн, без урахування ПДВ.

Якщо підприємство оприбутковуватиме цеглу з метою використання на

будівництві для власних потреб, її оприбутковують за ціною 3 тис. грн за 1 тис. шт.: Д-т 205 К-т 746 — 6000 грн.

Якщо для того, щоб продати на сторону, — за ціною 5 тис. грн за 1 тис. шт.: Д-т 28 К-т 746 — 10000 грн.

Запаси, які не планується використовувати в діяльності, тобто такі, які не відповідають критеріям визнання активом, на баланс не оприбутковують.

Підприємство ліквідувало верстат (об'єкт ОЗ) первісною вартістю 200000 грн, з нарахованим зносом станом на кінець місяця ліквідації 170000 грн. Витрати на ліквідацію (зарплата з нарахуваннями працівників) — 10000 грн. Від ліквідації оприбутковано металобрухт, чиста вартість реалізації якого 15000 грн. Бухгалтерський облік показано в таблиці 2.5

Таблиця 2.5.

Бухгалтерський облік ліквідації ОЗ (за умовами прикладу 3)

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
		Д-т	К-т	
1.	Ліквідовано верстат (об'єкт ОЗ): — на суму нарахованого зносу;	131	104	170000
2.	— залишкова вартість	976	104	30000
3.	Понесено витрати на ліквідацію	976	661, 651	10000
4.	Оприбутковано металобрухт	209	746	15000

Джерело: складено автором

На яку дату відображати списання ОЗ — дату визнання їх такими, що не відповідають критеріям визнання активом, чи дату фактичної ліквідації - Між цими датами може бути тривалий проміжок часу. Наприклад, підприємство визнає, що такий-то об'єкт уже не використовується і його слід ліквідувати. Але час на ліквідацію виділити не може, й об'єкт може чекати на ліквідацію роками. Навіть може й не дочекатися.

На жаль, чинні НП(С)БО не дають чіткої однозначної відповіді на це запитання. В актах на списання ОЗ, форми яких затверджені Наказом №818, є окремий розділ, де відображають витрати, пов'язані з ліквідацією, цінності, отримані від ліквідації. За формального підходу до інформації, яку містять ці

акти, списують об’єкт ОЗ з балансу в момент ліквідації ОЗ.

Але якщо базуватися тільки на нормах п. 33 НП(С)БО 7, списувати з балансу потрібно вже на дату визнання невідповідності критеріям визнання активом.

На наш погляд, потрібно чинити так, як сказано в п. 33 НП(С)БО 7: списувати об’єкт ОЗ уже на дату його невизнання активом. Оформляти відповідним актом на списання. Тільки в такому акті не заповнювати розділу результатів списання.

Причому позаяк об’єкт ще не ліквідовано, то його, на наш погляд, потрібно поставити за позабалансовий облік — відобразити на субрахунку 023 «Матеріальні цінності на відповідальному зберіганні».

Ліквідацію об’єкта також оформляють Актом на списання, в якому вже заповнюватимуть розділ результатів списання. Понесені на ліквідацію витрати спишуть на субрахунок 976, отримані цінності оприбуткують у кореспонденції із 746. Водночас об’єкт ОЗ спишуть з позабалансового субрахунку 023.

Остаточну відповідь на це запитання може дати лише Мінфін. Адже саме цей держорган регулює в Україні питання методології бухобліку та фінзвітності (ч. 2 ст. 6 Закону про бухоблік).

Часткова ліквідація ОЗ - У разі часткової ліквідації об’єкта ОЗ його первісну (переоцінену) вартість та знос зменшують відповідно на суму первісної (переоціненої) вартості та зносу ліквідованої частини об’єкта (п. 35 НП(С)БО 7).

Залишкову вартість ОЗ зменшують у зв’язку з частковою ліквідацією об’єкта ОЗ (п. 14 НП(С)БО 7). Бухгалтерські проведення операцій часткової ліквідації такі самі, як і в разі повної ліквідації. Подеколи може бути проблематично визначити первісну вартість та знос частини ОЗ, яка ліквідується.

На наш погляд, для визначення такої частки можна використати натуральні параметри ОЗ — площа, довжина, висота, об’єм, обсяг тощо.

Якщо натуральні показники для розподілу використати неможливо, то

варто спочатку весь ОЗ оцінити за ринковою вартістю, а вже потім оцінити частину ОЗ, що ліквідується, і за отриманою пропорцією визначити, на яку суму слід провести часткове списання.

Підприємство проводило часткову ліквідацію виробничої лінії, первісною вартістю 10000000 грн, ліквідаційною вартістю 0 грн, з накопиченою амортизацією 8500000 грн. Ринкова вартість виробничої лінії — 20000000 грн, а ринкова вартість частини, що ліквідується, — 4000000 грн.

Коефіцієнт розподілу — 0,2 (4000000 : 20000000). Первісна вартість частини ОЗ, що ліквідується, — 2000000 грн (10000000 х 0,2), а накопичена амортизація (знос) такої частини — 1700000 грн (8500000 х 0,2):

— Д-т 131 К-т 104 — 1700000 грн;

— Д-т 976 К-т 104 — 300000 грн (2000000 - 1700000).

Нестача ОЗ - Нестачу виявляють за даними інвентаризації і на підставі інвентаризаційних документів списують з балансу (див. п. 40 Методрекомендацій №561):

— Д-т 131 К-т 10 — на суму нарахованого зносу;

— Д-т 976 К-т 10 — залишкова вартість.

Водночас вартість нестачі (залишкову вартість ОЗ) відображають на позабалансовому субрахунку 072 до моменту вирішення питання з винуватцями.

Якщо рішення про відшкодування винуватцями шкоди прийняте й очікується отримання такого відшкодування, відображену на субрахунку 072 суму списують. Одночасно відображають заборгованість винної особи перед підприємством:

Д-т 375 «Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків»

К-т 716 «Відшкодування раніше списаних активів».

Рішенням про відшкодування шкоди може бути:

— наказ керівника підприємства про стягнення шкоди з працівника з підписом працівника, який погоджується зі стягненням;

— рішення суду, яке набрало законної сили.

Вибуття дооцінених об'єктів ОЗ - Якщо на дату вибуття об'єкта ОЗ (продажу, безоплатної передачі, нестачі, іншого вибуття), який раніше переоцінювали, щодо такого об'єкта є кредитовий залишок на субрахунку 411 «Дооцінка (уцінка) основних засобів», такий залишок включають до складу нерозподіленого прибутку: Д-т 411 К-т 441 (п. 21 НП(С)БО 7, п. 41 додатка до Методрекомендацій №561).

Безоплатне надання працівникам основних засобів підприємства *(Підприємство під час звільнення працівників безоплатно надає їм ОЗ (техніку), на яких вони працювали)* - Таке рішення, по суті, передбачає безоплатне передання основних засобів фізособам.

Бухгалтерський облік основних засобів на підприємстві ведеться на підставі НП(С)БО 7 та Методрекомендацій з бухобліку ОЗ. Відповідно до п. 33 НП(С)БО 7, об'єкт основних засобів перестає визнаватися активом (списується з балансу), зокрема, у разі його вибуття внаслідок безоплатної передачі.

До 21.10.2021 р. діяв Наказ №352 (втратив чинність з 22.10.2021 р. відповідно до наказу Держстату від 22.10.2021 р. №266), і при безоплатній передачі основних засобів іншому **підприємству** акт за формою №ОЗ-1, затвердженою цим наказом, складався у двох примірниках (для підприємства, що здає та приймає основні засоби). У разі безоплатної передачі ОЗ фізичним особам можна було скласти й акт списання за формою №ОЗ-3, оскільки фізособі первинний документ не потрібен, а для персоніфікації фізособи з метою оподаткування ПДФО таку фізособу можна зазначити і в акті списання.

Оскільки зараз Наказ №352 вже не є чинним, то підприємство може на власний розсуд складати за довільною формою або акт приймання-передачі, або акт списання ОЗ із зазначенням у ньому фізособи-отримувача (з метою оподаткування її доходу).

У бухгалтерському обліку роблять такі записи:

- Д-т 13 К-т 10, 11 — на суму накопиченого зносу техніки;

- Д-т 976 К-т 10, 11 — на суму залишкової вартості, якщо вона не нульова.

Одночасно варто скласти акт приймання-передачі ОЗ (техніки) від підприємства працівникам, який підпишуть представник підприємства та працівник.

У працівника виникає дохід, отриманий як додаткове благо — пп. «е» пп. 164.2.17 ПКУ, у вигляді вартості безоплатно отриманих товарів, визначеної **за правилами звичайної ціни**. Звичайну ціну техніки (яка вже є вживаною) сторони можуть визначити самостійно на основі інформації про ціни купівлі-продажу аналогічних товарів, що вже були у використанні. Звичайну ціну техніки варто зафіксувати в акті приймання-передачі.

Залишкова вартість техніки за даними бухгалтерського обліку не є її звичайною вартістю, хоча може з нею збігатися.

Підприємство як податковий агент має нарахувати ПДФО та військовий збір виходячи зі звичайної ціни переданої техніки та утримати їх із заробітної плати працівників або з інших нарахувань, що здійснюються під час звільнення. При цьому ПДФО обчислюється за правилами, наведеними у п. 164.5 ПКУ, бо дохід надається у негрошовій формі.

Також **на залишкову вартість** переданої техніки нараховують ПДВ відповідно до абз. 2 п. 188.1 ПКУ. Якщо залишкова вартість нульова (техніка повністю замортизована), то ПДВ не нараховують.

Нарахований ПДВ списують записом Д-т 976 К-т 641.

Окремо слід звернути увагу на консультацію податківців - ...операції з безоплатної передачі товарів/послуг платником ПДВ згідно зі ст. 185 ПКУ є об’єктом оподаткування ПДВ, база оподаткування при здійсненні якої визначається за правилами, встановленими п. 188.1 ст. 188 ПКУ.

У разі якщо вартість безоплатно переданих товарів та наданих послуг іншим особам, придбаних з ПДВ, включається до складу вартості оподатковуваних операцій з постачання (реалізації) самостійно виготовлених товарів/послуг та компенсується їх споживачами, збільшуючи при цьому базу

оподаткування ПДВ (у т. ч. при проведенні маркетингових/рекламних заходів), то такі товари/послуги слід вважати використаними в оподатковуваних операціях, а тому передача/надання зазначених товарів/послуг не розглядається як окрема операція з постачання (у тому числі з безоплатного постачання) товарів/послуг, яка підлягає оподаткуванню ПДВ, і додаткового нарахування податкових зобов'язань з ПДВ не відбувається. Такі безоплатно передані товари/послуг визнаються оподатковуваними ПДВ у складі тієї операції, до вартості якої їх було включено.

При нарахуванні платником податку податкових зобов'язань з ПДВ виходячи з бази оподаткування таким податком, визначеної п. 188.1 ст. 188 ПКУ (як у разі включення безоплатно переданих/наданих товарів/послуг до складу вартості оподатковуваних операцій з постачання (реалізації) самостійно виготовлених товарів/послуг, так і у разі визнання безоплатно переданих/наданих товарів/послуг окремою операцією з постачання товарів/послуг), додаткового нарахування податкових зобов'язань з ПДВ відповідно до п. 198.5 ст. 198 ПКУ не здійснюється.

У разі якщо вартість безоплатно переданих товарів та наданих послуг, придбаних з ПДВ (сума нарахована (сплачена) та включена до складу податкового кредиту), не включається до складу вартості оподатковуваних операцій з постачання (реалізації) самостійно виготовлених товарів/послуг, то така передача/надання товарів/послуг розглядається як операція з безоплатного постачання товарів/послуг, яка є об'єктом оподаткування ПДВ та оподатковується у загальновстановленому порядку виходячи з бази оподаткування ПДВ, визначеної п. 188.1 ст. 188 ПКУ. За такою операцією платник податку зобов'язаний скласти дві податкові накладні та зареєструвати їх в Єдиному реєстрі податкових накладних: одну — на суму, розраховану виходячи з фактичної ціни постачання, іншу — на суму, розраховану виходячи з перевищення ціни придбання/балансової (залишкової) вартості/звичайної ціни над фактичною ціною.

2.3. Системи підтримки прийняття рішень в управлінні основними засобами ТОВ «Артактив» за допомогою сучасних інформаційних технологій

В сучасних умовах більший ефект від застосування комп'ютерів в бухгалтерському обліку можна досягнути шляхом вдосконалення методології і організації самого процесу обліку, підвищення його контрольних властивостей, а також за рахунок більш повного задоволення потреб управління в необхідній інформації. У даний час автоматизація бухгалтерського обліку в основному розвивається по шляху раціоналізації існуючої технології обробки облікової інформації і зниженні її трудомісткості, однак можливості такої автоматизації вельми обмежені. Це пояснюється тим, що існуюча методологія і організація обліку формувалися для ведення обліку вручну.

Спеціальні комп'ютерні програми суттєво спрощують ведення бухгалтерського та податкового обліку, а також складання звітності. Сучасна автоматизована система обліку будується на основі новітніх засобів обчислювальної техніки і програмних продуктів автоматизації і повинна виконувати функції, які перед нею ставлять її користувачі.

Відомо, що більшу частину свого робочого часу бухгалтер витрачає на розрахунок, оформлення, заповнення бухгалтерських документів. До того ж, ця робота потребує великої уваги, педантичності, усидливості та значних фізичних та моральних зусиль. Використання спеціалізованого бухгалтерського програмного забезпечення дає змогу ТОВ «Артактив» знижувати трудомісткість роботи бухгалтера, своєчасно контролювати правильність операцій, спростити процедури бухгалтерського обліку, здійснення розрахунків і аналізу, прискорити обробку інформації, знизити витрати на оплату праці, зменшити обсяг документообігу, забезпечує оперативність і безпечність збереження отриманої інформації.

При складенні фінансової звітності ТОВ «Артактив» на комп'ютері використовуються майже всі існуючі бази даних бухгалтерської програми, так

як відбувається узагальнення інформації на всіх аналітичних і синтетичних рахунках, з подальшим групуванням даних по одному або ряду рахунків, для формування підсумкових даних й автоматичного складення звітності. Первинні документи в програмі «1:С Підприємство» є засобом автоматичного групування даних господарських операцій по рахунках бухгалтерського обліку, що дозволяє отримати інформацію, необхідну для управлінням підприємством, швидко та в зручному вигляді.

Типова конфігурація "Бухгалтерський облік для України", яку застосовує ТОВ «Артактив» розроблена на основі компонент системи 1:С Підприємство і представляє собою комплексне вирішення задачі автоматизації по всіх ділянках обліку.

Дана конфігурація включає: план рахунків, який містить типові настройки аналітичного, валютного і кількісного обліку; довідник валют; набір довідників для формування первинних документів і ведення списків об'єктів аналітичного обліку; набір документів, призначених для введення, зберігання і друку первинних документів і для автоматичного формування проводок; набір констант, які використовуються для настройки загальних параметрів ведення обліку на конкретному підприємстві; список коректних проводок, який дозволяє відслідковувати правильність введення бухгалтерських проводок і пришвидшити введення кодів рахунків в документах і операціях; набір стандартних звітів, які дозволяють отримувати дані обліку; спеціалізовані звіти за конкретними розділами бухгалтерського обліку ; набір регламентованих звітів (податкових, статистичних тощо) і механізм їх оновлення; спеціальні режими обробки документів і операцій, які виконують сервісні функції.

Програма має велику кількість "стандартних" звітів, такі як "Оборотно-сальдова відомість", "Аналіз рахунку", "Картка рахунку". Дані звіти дозволяють бухгалтеру аналізувати правильність оформлення господарських операцій за будь-який період часу. Інформація стандартних звітів використовується бухгалтерами ТОВ «Артактив» для складання

"регламентованих" звітів, які використовуються для формування звітної інформації для податкових органів та позабюджетних фондів і формуються за будь-який період.

Правильно побудований облік основних засобів і, як наслідок, різнобічне використання наданої інформації повинно сприяти ефективному управлінню виробничою діяльністю ТОВ «Артактив», а також проведенню обґрунтованої зваженої інвестиційної політики щодо основних засобів. Для цього, при застосуванні комп'ютерних програм для обліку основних засобів, АРМ бухгалтера з обліку основних засобів повинно сприяти розв'язанню задач, які представлено на рисунку 3.1.

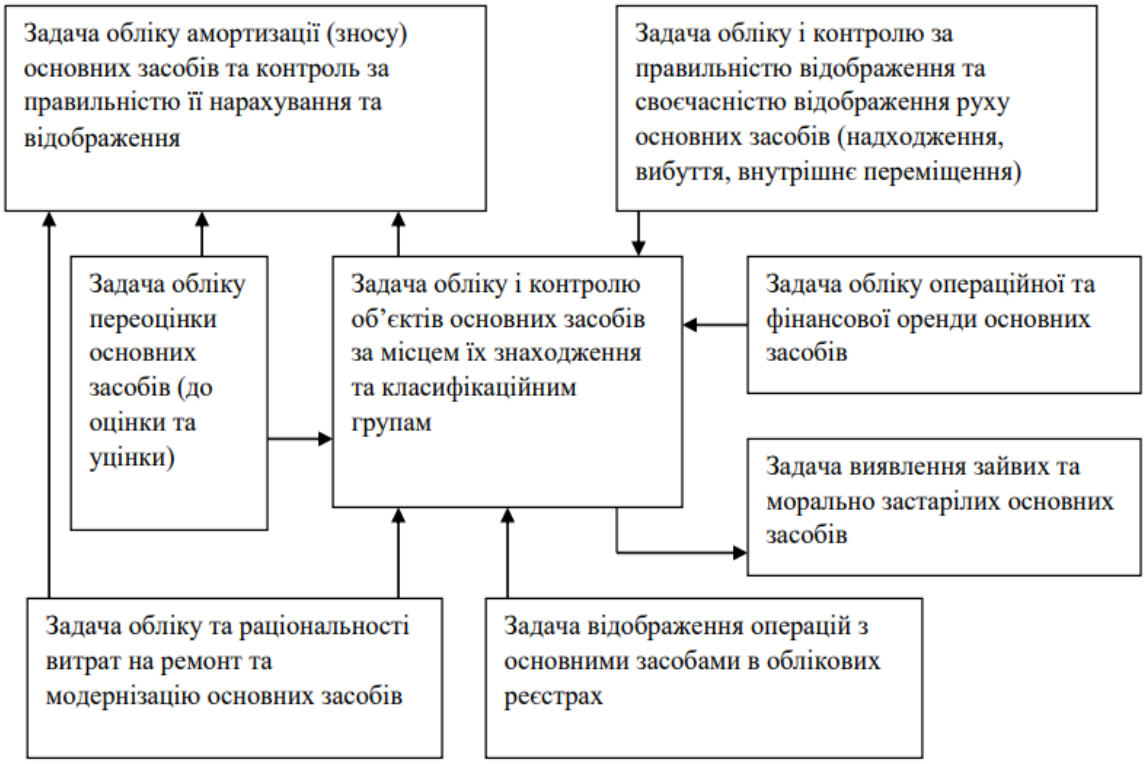


Рис. 3.1. Взаємозв'язок задач автоматизації обліку основних засобів на ТОВ «Артактив»

Як вже було зазначено, ТОВ «Артактив» для обліку основних засобів застосовує програму «1:С Підприємство 7.7». Виду субконто "Необоротні активи" за допомогою якого програма деталізує дані про основні засоби відповідає довідник "Необоротні активи", який містить список основних засобів, нематеріальних активів, інших необоротних матеріальних активів та інших необоротних активів.

Реквізити довідника поділяються на основні та додаткові, про що свідчать вкладки діалогового вікна Необоротні активи. До основних реквізитів належать: код, назва, повна назва, вид необоротного активу, рахунок обліку, первісна вартість, інвентарний номер, шифр, одиниця виміру, дата введення в експлуатацію.

До додаткових реквізитів відносяться: рахунок витрат, вид витрат, метод розрахунку амортизації, ліквідаційна вартість, строк корисного використання (міс.) тощо.

Для відкриття довідника Необоротні активи можна скористатися одним із трьох способів:

1. У головному меню з пункту Операції вибрати команду Довідники, при виконанні якої відкривається діалогове вікно для вибору конкретного довідника (в цьому випадку потрібно обрати довідник Необоротні активи);

2. У головному меню вибрати пункт Довідники, у відкритому меню якого перераховано довідники;

3. На панелі інструментів вибрати кнопку, якій позначено відповідний довідник.

Для введення в довідник нових груп елементів необхідно після відкриття довідника натиснути Ctrl + F9 або виконати команду Дії – Нова група. Після цього на екрані з'явиться діалогове вікно, де треба ввести Код і Назву групи необоротних активів.

Тепер розглянемо особливості реалізації комп'ютерного обліку необоротних активів на прикладі ряду господарських операцій: введення в експлуатацію, списання, ліквідація, ремонт, нарахування амортизації тощо.

Найбільш поширеною є операція придбання основного засобу у постачальника та введення його в експлуатацію. Для автоматизації процесу відображення цих операцій у комп'ютерному обліку призначені такі документи:

1. Банківська виписка, платіжне доручення та видатковий касовий ордер використовується для здійснення оплати основного засобу, отриманого від

постачальника з розрахункового рахунку чи каси підприємства.

2. Прибуткова накладна використовується для оприбуткування основного засобу на баланс підприємства.

3. Акт введення в експлуатацію використовується для оформлення введення в експлуатацію об'єкта основного засобу.

Діалогова форма документа "Прибуткова накладна" заповнюється на основі супровідних документів постачальника (скажімо, накладної, товарно-транспортної накладної, специфікації та інших).

Документ автоматично генерує проведення після його проведення.

Для відображення введення основного засобу в експлуатацію бухгалтер ТОВ «Артактив» заповнює документ "Введення в експлуатацію", який можна сформувати через журнал документів обравши пункт "Необоротні активи та МШП", або ж у меню "Документи" –" Необоротні активи та МШП". В обох випадках потрібно заповнити документ "Введення в експлуатацію". Перед введенням необхідних реквізитів потрібно обрати позицію Введення в експлуатацію необоротних активів у діалоговому вікні, що відкриється.

Процес реалізації у комп'ютерній бухгалтерії господарських операцій за безоплатним надходженням основних засобів чи внесенням основних засобів як статутного капіталу подібний до розглянутих вище операцій з отримання об'єктів основних засобів від постачальників, з урахуванням того, що безоплатно отримані об'єкти підлягають прийняттю на облік як доходи майбутніх періодів з наступним щомісячним віднесенням нарахованої амортизації на фінансові результати як інших доходів. Крім того, об'єкти, отримані як внесок до статутного капіталу, оприбутковуються на рахунку 15 "Капітальні інвестиції" у кореспонденції з рахунком 46 "Неоплачений капітал".

Для нарахування амортизації використовується документ Нарахування зносу. Документ автоматично формує проведення в дебет рахунків витрат і кредит рахунку 13 "Знос необоротних активів" за кожним об'єктом основних засобів та виконує розрахунок сум амортизаційних відрахувань. Також

документ забезпечує контроль залишкової вартості за кожним інвентарним об'єктом (у разі повного зносу нарахування амортизації припиняється), а також контроль за постановкою необоротних активів на облік (за основними засобами, що поступили протягом поточного місяця, амортизаційні відрахування не проводяться).

Варто зазначити, що перед введенням документа Нарахування зносу необхідно впевнитись, що реквізити довідника Необоротні активи заповнені цілком.

Операції щодо ремонту та модернізації основних засобів відображені в обліку за допомогою документа Модернізація необоротних активів.

Документ Модернізація необоротних активів автоматично генерує проведення з модернізації та ремонту основних засобів та розміщує їх у журналі проведень. У разі потреби можна отримати друковану форму акту приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів (ф. ОЗ-2), натиснувши кнопку Друк.

При ліквідації необоротних активів використовують документ Ліквідація необоротних активів.

Для полегшення роботи користувача "1С: Бухгалтерии 7.7" розробниками програми створено Помічник "Ліквідація необоротних активів", що запускається за допомогою меню Сервіс. У результаті роботи помічника створюється документ Ліквідація необоротних активів за допомогою кнопок Далі та Назад. Роботу помічника можна перервати в будь-який момент, натиснувши кнопку Відмінити.

В сучасних умовах, за наявності на підприємстві великої кількості об’єктів основних засобів, важко говорити про ефективне розв’язання задач їх обліку та контролю без застосування сучасних комп’ютерних продуктів. На сьогоднішній день існують нові версії програми «1:С Підприємство» - це «1:С Бухгалтерія 8,3», яка є більш досконалою. Для підприємства пропонується перейти на більш сучасну версію програмного забезпечення ведення обліку.

РОЗДІЛ ІІІ
АНАЛІЗ ТА АУДИТ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ТА ЇХ ІНСТРУМЕНТАРІЙ

3.1. Трансформація ролі та завдань обліку, аналізу та аудиту основних засобів у сучасних умовах

З позиції інформаційного наповнення найбільш обізнаною щодо наявності, стану й використання основних засобів є бухгалтерська служба. Проте вона володіє даними, що зазвичай лише пов'язані з кількісно-вартісними параметрами, а не з ефективністю використання основних засобів. У незначних масштабах покладення на бухгалтерську службу обов'язків зі здійснення контролю за ефективністю використання основних засобів, безумовно, позитивно впливатиме на результативність їх застосування. Проте якісний контроль та оцінка в такому спрямуванні будуть забезпечені лише завдяки активізації використання або спеціалізованих організацій (наприклад, аудиторських фірм), або ж запровадженням системи внутрішнього контролю, зокрема служби внутрішнього аудиту (внутрішнього аудитора для невеликих фірм).

Метою аудиту основних засобів на підприємстві має бути отримання висновку щодо правильності їх відображення у звітності підприємств, а також раціональності використання. Така мета виходить за межі зовнішнього аудиту в традиційному його розумінні (хоча і доступна для виконання), адже результатом зовнішньої аудиторської перевірки виступає інформація щодо якості відображення облікової інформації у фінансовій звітності господарських процесів на підприємстві. А більш предметною в цьому контексті і за методологією, і за інструментарієм та прийомами, вона досяжна з допомогою системи внутрішнього аудиту.

У процесі проведення аудиту основних засобів аудитор використовує фінансовий і управлінський облік, що дозволяє адекватно оцінити ситуацію та виявити причини, які негативно впливають на відображення, організацію і оцінку цих активів. Результати проведеної аудиторської перевірки необхідні

зовнішнім і внутрішнім користувачам, адже саме залежно від цілі користувачів встановлюються завдання аудиторської перевірки.

Аналізуючи наукові роботи вчених-економістів, можна стверджувати, що немає єдиного формулювання переліку завдань аудиту основних засобів, проте вони, як і у випадку обліку, теж дуже близькі між собою. Узагальнення їх переліку подано в табл. 3.1.

Таблиця 3.1.

Завдання аудиту основних засобів

№ з/п	Завдання аудиту основних засобів	Джерело інформації						
		Подолянчук О.А	Хричікова М.О.	Томчук В.В., Лєсік Є.С.	Голов С.Ф.	Ткаченко Н.М.	Усач Б.Ф	Утенкова К.О.
1	2	3	4	5	6	7	8	9
1	Перевірка документального відображення операцій з основними засобами	+	+	+	+	+	+	+
2	Підтвердження правильності та своєчасності відображення в обліку операцій з основними засобами	+	+	+	+	+	+	+
3	Зіставлення даних аналітичного з даними синтетичного обліку основних засобів	+	-	-	-	-	-	-
4	Зіставлення даних синтетичного обліку основних засобів з даними фінансової звітності	+	-	-	-	-	-	-
5	Обчислення та відображення в обліку сум зносу	-	+	+	+	+	+	+
6	Перевірка правильності класифікації та оцінки основних засобів	-	-	+	-	-	+	-
7	Виявлення дати останньої інвентаризації основних засобів	+	-	-	-	-	-	-
8	Обчислення фінансових результатів при вибутті основних засобів	-	+	-	-	+	-	-
9	Підтвердження впевненості, що бухгалтерія веде картотеку основних засобів та інвентарні списки	+	+	-	-	-	-	-
10	Перевірка фактичної наявності і технічного стану основних засобів	-	-	+	-	+	+	+
11	Встановлення рівня забезпеченості бухгалтерії підприємства нормативними документами	+	-	-	-	-	-	+
12	Перевірка операцій з орендованими і переданими в оренду основними засобами	-	-	+	-	-	+	-

Продовження таблиці 3.1.

13	Контроль правильності обчислення фінансових результатів від реалізації основних засобів	-	-	+	-	-	-	-
14	Аналіз показників використання основних засобів	-	-	+	-	-	-	+
15	Перевірка правильності проведення індексації, переоцінки основних засобів	-	-	+	-	-	-	-
16	Перевірка правильності витрат на ремонт основних засобів	-	-	-	+	+	-	-
17	Встановлення результатів від ліквідації, а також збитків від списування не повністю амортизованих об'єктів основних засобів	-	-	-	-	+	+	-
18	Виявлення зайвих та морально застарілих основних засобів	-	-	-	-	+	-	-
19	Перевірка правильності списання недоамортизованої частини основних засобів під час їх ліквідації	-	-	-	-	-	+	+

Джерело: складено автором за [22-33]

Проаналізувавши табл. 3.1, можемо констатувати, що метою аудиту основних засобів виступає повна, достовірна та правильна інформація щодо законності відображення в обліку основних засобів відповідно до нормативних документів регулювання обліку в Україні. Це найбільш лаконічне й зрозуміле окреслення мети. Цілком прийнятною та можливою буде і його деталізація. Її доцільно здійснювати, враховуючи цілі та місію самих підприємств як у даних питаннях, так і у загальній стратегії їхньої діяльності. Окрім того, мета може бути більш предметно адаптована до конкретного виду вищезазначених активів.

Однак у сучасних умовах вже недостатньо просто мати облікову інформацію, щоб приймати рішення. Ключовим для досягнення успіху у стратегічній перспективі є активне використання й інтерпретація цієї інформації, проведення контрольно-аналітичних процедур і оцінки наявних можливостей і ресурсів для підвищення ефективності господарювання.

Однак такий контроль малопридатний до оцінки показників ефективності використання основних засобів. Причин цього є багато, але одна з них – це громіздкість самого процесу оцінки та потреба у фахівцях відповідного профілю. Тому злободенним і назрілим є впровадження для

виконання такого завдання інструментарію, який дає змогу його повністю реалізувати. Аудит повною мірою може справитися з цим, адже володіє відповідною методологією, інструментарієм і фахівцями.

Здійснюючи облік та аудит основних засобів, бухгалтер (обліковець) і аудитор, зокрема зовнішній, керується законодавчими актами та діючими нормами. Ці фахівці виявляють відповідність чи невідповідність інформації щодо основних засобів, отриманої з різних джерел, чинним нормативно-правовим вимогам і мають для цього усі важелі й можливості. Це важливо для отримання адекватної оцінки реального стану основних засобів. Основою ведення обліку й аудиту та їх методології є відповідні Закони України, які дають їх визначення, встановлюють принципи і правила (рис. 3.1).

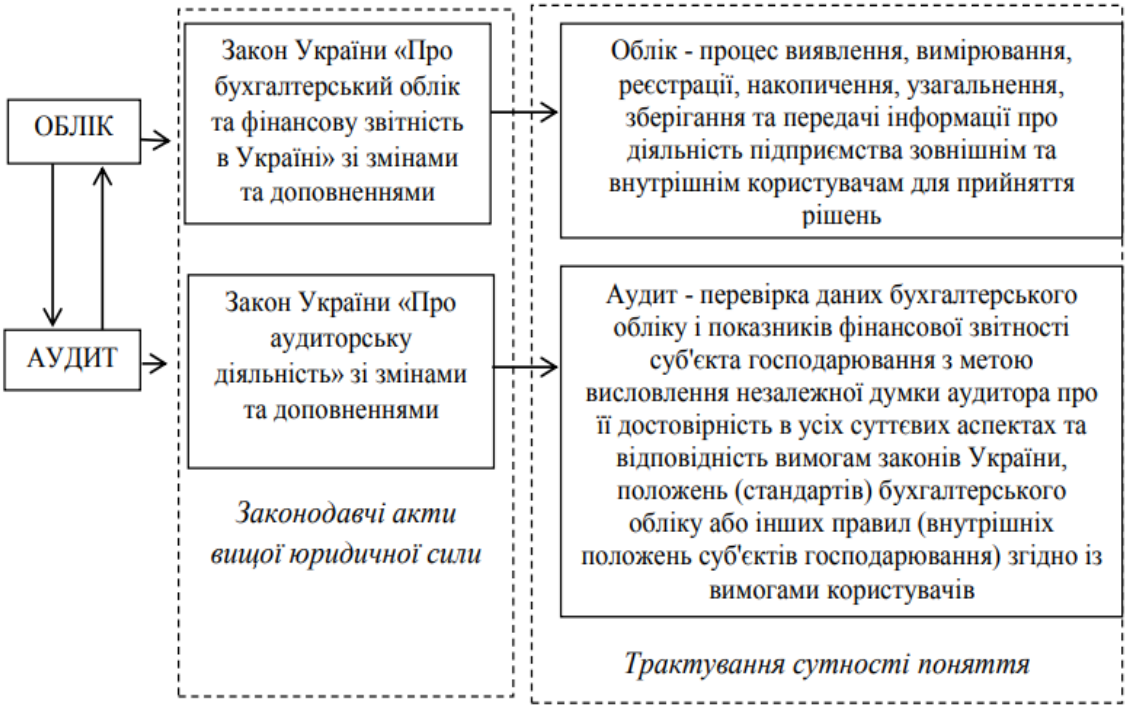


Рис. 3.1. Трактування понять «облік» та «аудит» у чинних законодавчих актах

Відповідно до цих визначень, у загальному вигляді можна отримати чітке уявлення про завдання обліку й аудиту основних засобів, а також про наявність певних логічних зв’язків між ними.

Одним із прикладів таких зв’язків є подібність розмежування видів обліку та видів аудиту. В літературі та практиці розрізняють, зокрема,

фінансовий, управлінський, податковий, статистичний та стратегічний облік. Так, господарський облік у науковій літературі поділяють на оперативний, бухгалтерський і статистичний. Натомість у сфері аудиту прийнято розрізняти фінансовий, управлінський, податковий та стратегічний аудит. Звичайно, що існує ще низка інших видів аудиту, котрі активно використовуються в практиці, наприклад аудит відповідності тощо.

Однак ми зупинимося лише на тих видах, що за назвами мають відповідність з видами обліку та проаналізуємо їх основні риси (табл. 3.2).

Таблиця 3.2

Види аудиту, які можуть застосовуватися щодо основних засобів та їх класифікаційні ознаки

№ з/п	Вид аудиту	Мета	Регламентація	Користувачі	Класифікаційна ознака
1	2	3	4	5	6
1	Фінансовий	Перевірка відповідності представленої фінансової інформації щодо основних засобів вимогам стандартів фінансової звітності та нормативно-правових актів	Аудит здійснюється для виявлення відповідності правилам обліку, визначеним Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку №7; №12; №14; №16; №19; №27: №28; №30; №32 тощо	Внутрішні і зовнішні	Залежно від потреб користувачів
2	Управлінський	Перевірка організації та управління основними засобами, якісних сторін їх використання в діяльності, ефективності, продуктивності, раціональності витрачання коштів на придбання, ремонт і реконструкцію	Береться до уваги порядок облікового відображення, визначений в наказі про облікову політику підприємства, нормативно-правових документах України, Закон України «Про аудиторську діяльність»	Внутрішні	
3	Податковий	Перевірка інформації про оподаткування операцій з основними засобами, контроль достовірності та відповідності податковому законодавству	Правила перевірки визначені Державною податковою службою України, Податковим Кодексом України, Законом України «Про аудиторську діяльність», іншими доречними законодавчими та нормативно-правовими актами	Зовнішні	

Продовження таблиці 3.2.

1	2	3	4	5	6
4	Стратегічний	Перевірка оптимальної стратегії і програми розвитку фірми стосовно прогнозованого маркетингового середовища і розробка рекомендацій щодо їх удосконалення	Документації для регламентації немає, кожен суб'єкт аудиту може формувати власний підхід	Внутрішні	Залежно від способу прогнозування

Джерело: складено автором

Таким чином, можемо обґрунтовувати й констатувати, що на практиці розрізняють різні види аудиту, котрі мають різну мету, а також користувачів результуючої інформації (результатів аудиту). Слід зазначити, що користувачі визначають мету аудиту, вимоги до тієї інформації, яка їм потрібна для керування процесами на підприємстві, у тому числі для управління основними засобами, склад даних тощо.

Користувачами результатів аудиторської перевірки, беззаперечно, в першу чергу є внутрішні користувачі, але її результатами цілком правомірно й доцільно буде скористатися і зовнішнім зацікавленим контрагентам. Тож логічно, що аудит поділяють на зовнішній та внутрішній (табл. 3.3).

Таблиця 3.3

Порівняльна характеристика зовнішнього і внутрішнього аудиту

Ознаки	Зовнішній аудит	Внутрішній аудит
Завдання	Визначаються договором	Визначаються керівництвом підприємства
Суб'єкти аудиту	Незалежні аудитори	Працівники підприємства
Регламентація аудиту	Закон України «Про аудиторську діяльність», Міжнародні стандарти аудиту	Міжнародні стандарти внутрішнього аудиту, внутрішні положення
Методичні прийоми отримання аудиторських доказів	Органолептичні; розрахунково-аналітичні; документальні	Фактичні; документальні; оцінювальні; комп'ютерні
Характер проведення	Офіційний	Плановий; раптовий
Користувачі інформації	Замовники (власники, інвестори, акціонери тощо) та треті особи	Керівники/ менеджери підприємств різних рівнів
Види послуг чи робіт	Визначаються договором на аудиторські послуги	Визначаються керівництвом підприємства, виходячи з потреб управління

Продовження таблиці 3.3.

Етапи контролю	Підготовчий (підписання договору та планування); проміжний (оцінка бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю); основний (перевірка активів підприємства, документів бухгалтерського обліку та фінансової звітності); заключний (складання звіту про аудиторську перевірку та аудиторського висновку)	Попередній (для здійснення господарських операцій); поточний (під час здійснення господарських операцій); подальший (після їх здійснення)
Наявність ризику	Аудиторський ризик	Підприємницький ризик, тобто втрата репутації та бізнесу досліджуваного суб'єкта

Джерело: складено автором

Результати внутрішнього аудиту використовують керівники підприємства з метою прийняття ефективних управлінських рішень, а зовнішнього – інвестори, які планують вкладати кошти в придбання основних засобів, і державні органи, в тому числі контролюючі.

З метою своєчасного виявлення помилок при управлінні підприємством керівникам необхідно проводити внутрішній аудит, що дозволить контролювати якість виконання усіх господарських процесів та вчасно реагувати на зміни. Здійснюючи внутрішню перевірку аудитор, самостійно визначає методику проведення, ведення робочих документів та управлінські рішення. Кількість робочих документів та їх формування визначається аудитором самостійно, відповідно до завдання проведення перевірки.

Отже, з метою проведення постійного контролю за надходженням, ремонтом та вибуттям основних засобів підприємства необхідно, щоб у штатний розпис був включений спеціаліст із внутрішнього аудиту. Аудитор повинен не тільки контролювати виробничий процес на підприємстві, а й розробляти систему рекомендацій щодо: організації обліку надходження, вибуття та ремонту основних засобів, ефективного використання основних засобів, удосконалення технології виробництва тощо.

Аудитор повинен проводити перевірку згідно з розробленою ним програмою за відповідними кроками, а саме:

1. Вивчення облікової політики підприємства щодо організації обліку основних засобів та нормативно-правової бази щодо їх бухгалтерського обліку.

2. Перевірка правильності ведення первинного обліку основних засобів та відображення операцій, пов’язаних із надходженням, ремонтом, реконструкцією, модернізацією, вибуттям, ліквідацією, а також фактів фіксування відповідних відміток бухгалтерією в інвентарних картках.

3. Перевірка правильності обчислення амортизації основних засобів відповідно до облікової політики досліджуваного підприємства та нормативно-правових актів України.

4. Перевірка результатів інвентаризації основних засобів та виявлення розбіжностей в документальному їх оформленні.

5. Перевірка відповідності даних обліку основних засобів у бухгалтерських регістрах та фінансовій звітності.

6. Складання аудиторського висновку.

Результати проведеної перевірки дозволяють ідентифікувати загальну ситуацію на аграрному підприємстві та визначити проблемні питання щодо основних засобів, яким необхідно приділити увагу. Важливим аспектом у процесі проведення аудиторської перевірки є оформлення аудиторського висновку, тобто він має бути зрозумілим для іншого аудитора, який має досвід роботи в іншому напрямку аудиту.

Підводячи підсумок, можемо стверджувати, що початковим етапом проведення аудиторської перевірки є замовлення послуги в аудиторській фірмі, а завершальним – інформація, яку отримує замовник залежно від поставленої мети. Тобто, процес аудиту основних засобів спрямований на користувачів цієї інформації.

3.2. Аналіз ефективності використання основних засобів підприємства

При сучасному високому технічному рівні промислового виробництва величина і прогресивність основних засобів, їх технічний стан значною мірою визначають потенційні можливості промислового виробництва, його потужність. Тому існує необхідність проведення аналізу основних засобів на ТОВ «Артактив».

Перелік основних показників, що характеризують стан та рух основних засобів підприємства, представлена у табл. 3.4.

Таблиця 3.4.

Показники, що характеризують стан використання основних засобів

ПОКАЗНИКИ ЕФЕКТИВНОСТІ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ			
№	**Показники ефективності ОЗ**	**Формула розрахунку**	**Що означає**
1	Фондовіддача (коефіцієнт оборотності ОЗ)	Чистий дохід (виручка) (ф. 2 ряд. 2000) / Середньорічна первісна вартість ОЗ ((ф. 1 ряд 1011 гр. 3 + ф. 1 ряд. 1011 гр. 4)/2)	Віддачу ОЗ за доходом протягом звітного періоду. Збільшення = зростання віддачі. Недолік: інфляційні процеси, переоцінка ОЗ порушує співставність даних по роках
2	Фондомісткість	Середньорічна первісна вартість ОЗ ((ф. 1 ряд 1011 гр. 3 + ф. 1 ряд. 1011 гр. 4)/2) / Чистий дохід (ф. 2 ряд. 2000)	Те ж саме, що й фондовіддача, але навпаки. Збільшення = зменшення ефективності (віддачі)
3	Фондоозброєність	Первісна вартість активної частини ОЗ / Кількість промислово – виробничого персоналу	Відображає оснащення виробництва основними засобами. Недолік: якщо переоцінка ОЗ не проводилася не відображає реального стану
4	Коефіцієнт введення (оновлення) ОЗ	Первісна вартість ОЗ, що введені в експлуатацію за період (ф. 5 або примітки) / Первісна вартість ОЗ на кін. періоду (ф. 1 ряд. 1011 гр. 4)	Відображає частку ОЗ, які були оновлені протягом періоду. Зростання є позитивним явищем
5	Коефіцієнт вибуття ОЗ	Первісна вартість ОЗ, що вибули за період (ф. 5 або примітки) / Первісна вартість ОЗ на поч. періоду (ф. 1 ряд. 1011 гр. 3)	Відображає частку ОЗ, які вибули протягом періоду. Зростання показника може свідчити про продаж ОЗ, ліквідацію. Аналізувати треба у поєднанні з коефіцієнтом введення
6	Коефіцієнт зносу ОЗ	Накопичений знос (ф. 1 ряд. 1012) / Первісна вартість ОЗ на поч. періоду (ф. 1 ряд. 1011)	Відображає застарілість ОЗ. Збільшення – негативне явище і свідчить про відсутність оновлення ОЗ

Джерело: складено автором за [26]

Дані бухгалтерського обліку можуть бути використані для економічного аналізу результатів використання ОЗ. З економічної точки зору ОЗ розглядаються як капітальні інвестиції, які мають приносити віддачу (дохід). Однак аналіз використання ОЗ може більш доцільний на промислових підприємствах, аніж у торгівлі, сільському господарстві чи сфері послуг. Традиційні показники ефективності використання ОЗ, які рахуються за даними фінансової звітності наведено у таблиці нижче. Потрібно зауважити, що до позитивних індикаторів використання ОЗ слід віднести: зростання фондовіддачі, зменшення коефіцієнта зносу, зростання коефіцієнта оновлення.

Серед методів економічного аналізу основних засобів найбільш широкого використовується на ТОВ «Артактив» горизонтальний та вертикальний аналіз. На рис. 3.1 відображено загальну динаміку середньорічної вартості основних засобів.

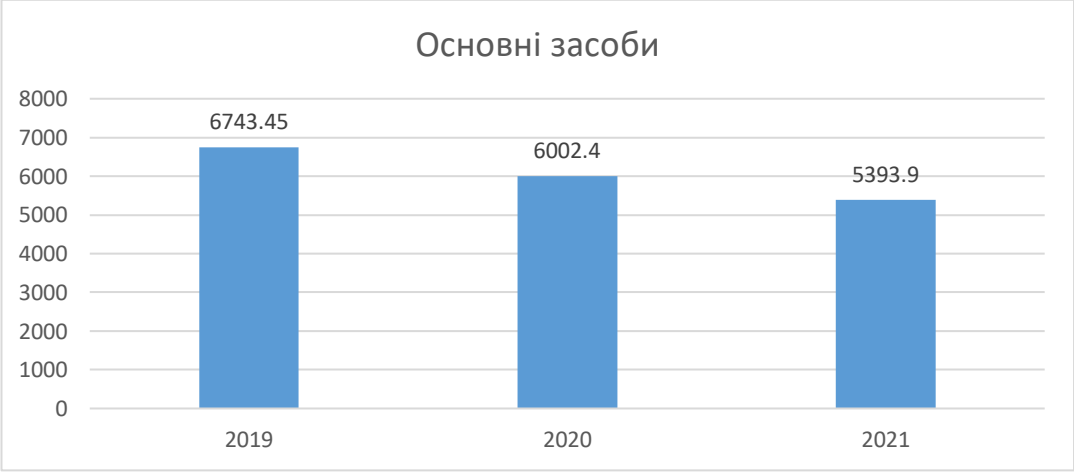


Рис. 3.2. Тенденції зміни середньорічної вартості основних засобів ТОВ «АРТАКТИВ» за 2019-2021 рр.

З рис. 3.2 можна зробити висновок про те, що середньорічна вартість основних засобів ТОВ «Артактив» за останні три роки активно зменшується. Якщо в 2019 р. вона складала 6743,45 тис. грн., то в 2020 р. вона знизилася майже на 10,9% і склала 6002,4 тис. грн. В 2021 р. ситуація ще більше погіршилася і вартість основних засобів на ТОВ «Артактив» знизилася на

10,1% порівняно з 2020 р. і склала 5393,9 тис. грн. За допомогою горизонтального аналізу визначається динаміка основних засобів (табл. 3.5).

Таблиця 3.5

Динаміка основних засобів та їх частки в активах ТОВ «АРТАКТИВ» за 2019-2021 рр. станом на кінець року

Показник	Роки			Відхилення 2020 року від 2019 року		Відхилення 2021 року від 2020 року	
	2019	2020	2021	Тис. грн	%	Тис. грн	%
Основні засоби	6361,4	5643,4	5144,4	-718	-11,29	-499	-8,84
Необоротні активи	6382,4	5651,6	5147,6	-730,8	-11,45	-504	-8,92
Активи	7791,3	7559,2	10404,5	-232,1	-2,98	2845,3	37,64
Частка основних засобів в необоротних активах, %	99,67	99,85	99,94	-	0,18	-	0,08
Частка основних засобів в активах, %	81,65	74,66	49,44	-	-6,99	-	-25,21

Джерело: складено автором

З даних табл. 3.3 видно, що вартість активів станом на кінець в 2019 р. склала 7791,3 тис. грн. В 2020 р. вона зменшилася до 7559,2 тис. грн. При цьому вартість основних засобів скоротилася з 6361,4 тис. грн. до 5643,4 тис. грн. при цьому частка вартості основних засобів в активах скоротилася на 6,99%. Скорочувалася і вартість необоротних активів. Хоча ми могли спостерігати збільшення частка основних засобів в необоротних активах – на 0,18%.

В 2021 р. вартість активів зросла на 37,64% порівняно з 2020 р., проте це відбувалося за рахунок оборотних активів, оскільки ми могли спостирігати зменшення необоротних активів – на 8,92%, а вартість основних засобів – на 8,84% за цей період. Це привело до того, що частка основних засобів у вартості активів зменшилася на 25,21.

Слід також відмітити, що така висока частка основних засобів у вартості активів свідчить про їх немобільну структуру, не сприяє прискоренню оборотності коштів підприємства. Тобто ТОВ «Артактив» має «важку» структуру активів, а значить відбуваються значні постійні перевитрати, а саме

підприємство має високу чутливість прибутку до зміни доходу від реалізації продукції.

Таблиця 3.6

Динаміка основних засобів активах ТОВ «АРТАКТИВ» за 2019-2021 рр. станом на кінець року

Показник	Роки			Відхилення 2020 року від 2019 року		Відхилення 2021 року від 2020 року	
	2019	2020	2021	Тис. грн	%	Тис. грн	%
Будинки, споруди та передавальні пристрої	2067,5	1766,4	1584,5	-301,1	-14,56	-181,9	-10,30
Машини та обладнання	2271,0	1896,2	1687,4	-374,8	-16,51	-208,8	-11,01
Транспортні засоби	801,5	761,9	709,9	-39,7	-4,95	-51,9	-6,82
Інструменті, прилади та інвентар	477,1	406,3	339,5	-70,8	-14,84	-66,8	-16,44
Інші основні засоби	744,3	812,6	823,1	68,4	9,19	10,5	1,29
Всього основних засобів	6361,4	5643,4	5144,4	-718	-11,29	-499	-8,84

Джерело: складено автором

До основних засобів підприємства належать рухомі та нерухомі основні фонди, у тому числі будівлі та споруди, машини та обладнання, прилади, меблі, транспортні засоби, устаткування, обчислювальна техніка тощо. Тому далі необхідно більш детально зупинитися на динаміці складових основних засобів ТОВ «Артактив» (табл. 3.6).

З даних табл. 3.6 можна зробити висновок про те, що в 2020 р. вартість основних засобів скоротилася на 718 тис. грн. порівняно з 2019 р. Такого скорочення було досягнуто за рахунок зменшення вартості усіх видів основних засобів окрім категорії інші основні засоби. Оскільки вартість інших основних засобів єдина категорія яка зросла – на 68,4 тис. грн. В 2021 р. порівняно з 2020 р. вартість основних засобів знизилася на 499 тис. грн., тобто на 8,84%. Таке скорочення пояснюється за рахунок зменшення вартості транспортних засобів на 51,9 тис. грн., машин та обладнання на 208,8 тис. грн., будинків та споруд на 181,9 тис. грн., інструментів, приладів та інвентаря на 66,8 тис. грн., в той же час величина інших основних засобів зросла на 1,29 тис. грн.

Далі слід зупинитися більш детально на структурі основних засобів на ТОВ «Артактив» (табл. 3.7).

Таблиця 3.7

Структура основних засобів ТОВ «АРТАКТИВ»

за 2019-2021 рр., %

Показник	Роки			Відхилення, %	
	2019	2020	2021	2020 року від 2019	2021 року від 2019
Будинки, споруди та передавальні пристрої	32,5	31,3	30,8	-1,2	-0,5
Машини та обладнання	35,7	33,6	32,8	-2,1	-0,8
Транспортні засоби	12,6	13,5	13,8	0,9	0,3
Інструменті, прилади та інвентар	7,5	7,2	6,6	-0,3	-0,6
Інші основні засоби	11,7	14,4	16	2,7	1,6
Всього основних засобів	100	100	100	0	0

Джерело: складено автором

З даних табл. 3.7 зроблено висновок про те, що в 2019 р. в структурі основних засобів підприємства переважали машини та обладнання – на них припадало 35,7% усіх основних засобів. В 2020 їх частка впала до 33,6%, а далі скоротилася на 0,8 %. На кінець 2021 р. їх питома вага складала 32,8%. Така ситуація обумовлена збільшенням вартості та частки в структурі інших видів основних засобів.

В 2019 р. в структурі основних засобів 32,5% займали будинки та споруди, 12,6% транспортні засоби. В 2021 р. порівняно з 2020 р. частка будинків та споруд скоротилася на 0,5 %, а транспортних засобів – зросла на 0,3%. В структурі основних засобів на кінець 2021 р. інструменти, прилади та інвентар займав 6,6%, а інші основні засоби – 16%. В динаміці частка перших коливалася в межах 0,3-0,6%, а других – значно більше - спочатку вона зросла на 2,7%, а далі зросла на 1,6%.

Далі розглянемо показники функціонального стану основних засобів на підприємстві. На рис. 3.3 представлено склад первісної вартості основних засобів.

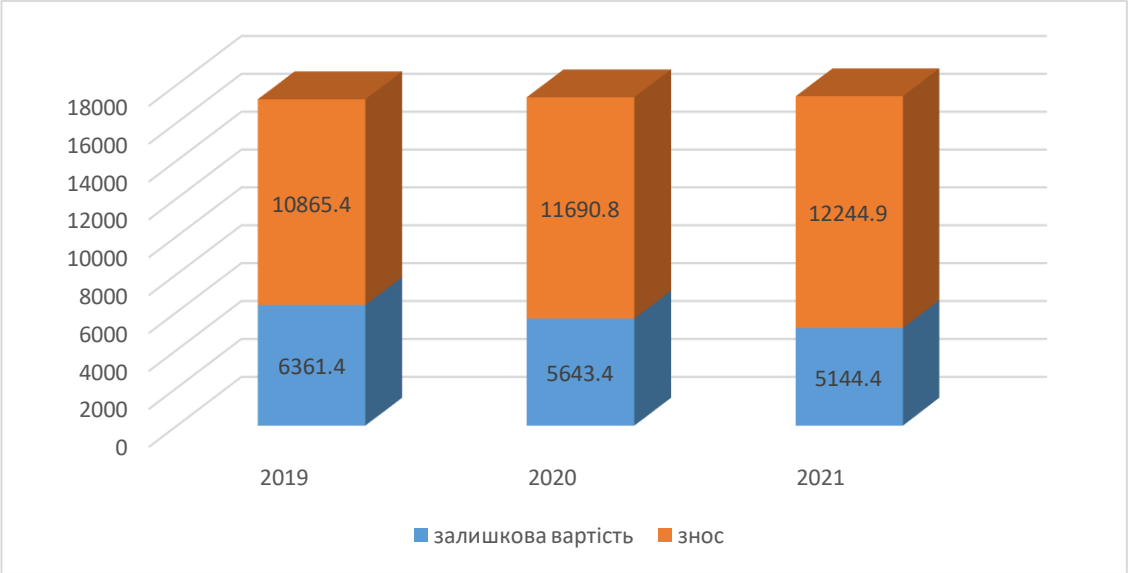


Рис. 3.3. Склад первісної вартості основних засобів ТОВ «АРТАКТИВ» за 2019-2021 рр.

З рис. 3.3 можна зробити висновок про надзвичайно високий рівень зносу основних засобів, сума якого майже сягає залишкової вартості основних засобів. Для підтвердження цього доцільно розрахувати коефіцієнт знову основних засобів підприємства (3.1):

$$Кз = \frac{З}{Пв}, \qquad (3.1)$$

де Кз – коефіцієнт зносу;

З – сума зносу, тис. грн.;

Пв – початкова вартість основних засобів, тис. грн.

Таблиця 3.8

Динаміка коефіцієнту зносу ТОВ «АРТАКТИВ» за 2019-2021 рр.

Показник	Роки			Відхилення 2020 року від 2019 року		Відхилення 2021 року від 2020 року	
	2019	2020	2021	Тис. грн	%	Тис. грн	%
Первісна вартість	17318,5	17334,2	17389,3	15,7	0,09	55,1	0,32
Знос	10865,4	11690,8	12244,9	825,4	7,60	554,1	4,74
Коефіцієнт зносу	0,63	0,67	0,70	0,05	7,50	0,03	4,41

Джерело: складено автором

Результати розрахунків представлено в табл. 3.8. Таким чином, рівень зносу основних засобів ТОВ «Артактив» зростає. В 2019 р. він склав 0,63, а в 2020 р. зріс до 0,67 і продовжив своє зростання і в 2021 р., тобто на 0,03 вище порівняно з 2020 р. Відповідно скорочується і придатність основних засобів.

Зростання обумовлено підвищенням зносу. Тому підприємству необхідно більше зусиль докладати щодо оновлення основних засобів.

В табл. 3.9 представлено показники руху основних засобів. Вони включають показники станом на початок та кінець року, а також рух основних засобів на протязі року (придбання та вибуття).

Таблиця 3.9

Рух основних засобів ТОВ «АРТАКТИВ» за 2019-2021 рр., тис. грн.

Показник	**2019**	**2020**	**2021**
Основні засоби на початок періоду	7125,5	6361,4	5643,4
Придбано основних засобів	764,1	718	499
Вибуло основних засобів	1528,2	1436	998
Основні засоби на кінець періоду	6361,4	5643,4	5144,4

Джерело: складено автором

На підставі даних табл. 3.7 розрахуємо показники, що характеризують рух основних засобів за наступними формулами:

$$Кон = \frac{ОЗв}{ОЗк}, \quad (3.2)$$

де Кон – коефіцієнт оновлення основних засобів;

ОЗв – вартість придбаних основних засобів за період, тис. грн.;

ОЗк – вартість основних засобів на кінець періоду, тис. грн.

$$Кв = \frac{ОЗвив}{ОЗп}, \quad (3.3)$$

де Кон – коефіцієнт вибуття основних засобів;

ОЗвив – вартість виведених з експлуатації основних засобів за період, тис. грн.;

ОЗп – вартість основних засобів на початок періоду, тис. грн.

$$Кпр = \frac{ОЗв - ОЗвив}{ОЗп}, \quad (3.4)$$

де Кпр – коефіцієнт приросту основних засобів;

$$Ккмп = \frac{ОЗвив}{ОЗв}, \quad (3.5)$$

де Ккмп – коефіцієнт компенсації вибуття основних засобів;

Результати розрахунку цих коефіцієнтів представлені в табл. 3.10.

Таблиця 3.10

Показники руху основних засобів ТОВ «АРТАКТИВ» за 2019-2021 рр.

Показник	Роки			Відхилення 2020 року від 2019 року		Відхилення 2021 року від 2020 року	
	2019	2020	2021	од.	%	од.	%
Коефіцієнт оновлення основних засобів	0,12	0,13	0,10	0,01	5,92	-0,03	-23,76
Коефіцієнт вибуття основних засобів	0,21	0,23	0,18	0,01	5,25	-0,05	-21,66
Коефіцієнт приросту основних засобів	-0,11	-0,11	-0,09	-0,01	5,25	0,02	-21,66
Коефіцієнт компенсації вибуття основних засобів	2,0	2,0	2,0	0,00	0,00	0,00	0,00

Джерело: складено автором

З даних табл. 3.10. можна зробити наступні висновки.

Коефіцієнт оновлення основних засобів характеризує частку введених у дію основних засобів за певний період у загальній вартості основних засобів на кінець звітного періоду. В нашому випадку він в 2020 р. збільшився на 5,92%, а в 2021 р. порівняно з 2020 р. зменшився на 23,76%. Цей показник свідчить про негативну динаміку оновлення основних засобів.

Коефіцієнт вибуття основних засобів характеризує частку виведених основних засобів за певний період у загальній вартості основних засобів на початок звітного періоду. В нашому випадку цей показник зростав в 2020 р. але скоротився в 2021 р. порівняно з 2020 р. на 21,66%.

На підприємстві в 2020 р. збільшився коефіцієнт приросту основних засобів, що відображається в зменшенні їх вартості на кінець кожного року. В 2021 р. цей показник спадав.

Коефіцієнт компенсації вибуття основних засобів в 2021 р. порівняно з 2018 р. лишався на постійному рівні. Таким чином, політика щодо оновлення основних засобів на підприємства є нестабільною. Засоби оновлюються від випадка до випадка. Не розроблена політика оновлення.

3.3. Особливості інвентаризація основних засобів як головний методу контролю в умовах військового стану

Перед складанням річної фінансової звітності проводять обов'язкову інвентаризацію необоротних активів. Тому підприємства зобов'язані проводити інвентаризацію активів, до яких належать і ОЗ. Під час інвентаризації ОЗ перевіряють і документально підтверджують їх наявність, стан, відповідність критеріям визнання та оцінку.

Річна інвентаризація ОЗ - Річну інвентаризацію ОЗ обов'язково проводять у межах річної інвентаризації активів та зобов'язань підприємства перед складанням річної фінансової звітності — п. 7 розділу I Положення №879.

Відповідно до п.10 розділу I Положення №879 інвентаризацію необоротних активів перед складанням річної фінансової звітності проводять до дати балансу в період трьох місяців (тобто в період з 1 жовтня до 31 грудня звітного року), крім незавершених капітальних інвестицій, об'єктів основних засобів, які на момент інвентаризації перебуватимуть поза підприємством, зокрема автомобілів, морських і річкових суден, які вирушають у тривалі рейси, тощо.

Інвентаризацію незавершених капітальних інвестицій проводять у період двох місяців до дати балансу — з 1 листопада до 31 грудня звітного року.

Якщо на підприємстві є автомобілі, морські й річкові судна, які вирушать у тривалі рейси, інші ОЗ, які на дату інвентаризації перебуватимуть поза підприємством, їх потрібно проінвентаризувати до тимчасового вибуття.

Не всі ОЗ треба інвентаризувати щороку. Земельні ділянки, будівлі, споруди та інші нерухомі об’єкти можна інвентаризувати один раз на три роки.

Це правило не поширюється на:

— нерухоме майно державних підприємств, їхніх об’єднань, установ та організацій, у тому числі передане в оренду, концесію;

— державне майно, яке не увійшло до статутного капіталу господарських організацій, утворених у процесі приватизації та корпоратизації, інвентаризація яких проводиться відповідно до вимог законодавства щодо інвентаризації об’єктів державної власності.

Тож якщо підприємство не є державним або не має зазначеного майна, воно може прийняти рішення не проводити інвентаризацію свого нерухомого майна в 2022 році, якщо воно вже інвентаризувало його в 2020 або в 2021 році. Це рішення про відмову від інвентаризації нерухомого майна можна оформити наказом керівника. На нашу думку, такий наказ не обов’язковий, адже це «правило трьох років» прямо передбачене Положенням №879.

Є ще одне правило: за рішенням керівника підприємства (тут уже обов’язково потрібно оформити це рішення наказом керівника) інвентаризація інструментів, приладів, інвентарю (меблів), які обліковуються на субрахунку 106, може проводитися щороку в обсязі не менше 30 відсотків усіх зазначених об’єктів з обов’язковим охопленням інвентаризацією всіх інструментів, приладів, інвентарю (меблів) протягом трьох років. Цим правилом можна скористатися у 2022 році, якщо підприємство не має доступу до якихось об’єктів зазначених груп і їх кількість не перевищує 70% усіх об’єктів на субрах. 106. Надалі, у 2023 та 2024 роках потрібно буде проінвентаризувати те, що залишиться поза увагою в 2022 році.

Пунктом 7 Положення №879 визначено інші випадки обов’язкового проведення інвентаризації, окрім перед складанням річної фінансової звітності. Зокрема, у воєнний час для ОЗ актуальні такі випадки:

— встановлення фактів крадіжок або зловживань, псування цінностей (на день встановлення таких фактів) в обсязі, визначеному керівником підприємства;

— техногенні аварії, пожежа чи стихійне лихо (на день після закінчення явищ) в обсязі, визначеному керівником підприємства;

— припинення підприємства (проводять суцільну інвентаризацію в обсязі, визначеному п. 6 розділу І Положення №879).

Особливості проведення інвентаризації ОЗ у воєнний час

Через збройну агресію РФ та тимчасову окупацію частини території України підприємства могли втратити доступ до активів, первинних документів і регістрів бухгалтерського обліку. Ці випадки врегульовані п. 8 Положення №879.

Підприємства, які з дати початку тимчасової окупації мали місцезнаходження на території:

— Автономної Республіки Крим та м. Севастополя;

— на тимчасово окупованій території у Донецькій та Луганській областях;

— території проведення антитерористичної операції та/або здійснення заходів із забезпечення національної безпеки і оборони, відсічі і стримування збройної агресії РФ у Донецькій та Луганській областях;

— мали (мають) місцезнаходження в районах проведення воєнних (бойових) дій у період дії воєнного стану;

— підприємства, структурні підрозділи (відокремлене майно) яких розташовані на (в) таких територіях (районах), —

проводять інвентаризацію у разі можливості безпечного та безперешкодного доступу уповноважених осіб до активів, первинних документів і регістрів бухгалтерського обліку, в яких відображені зобов’язання та власний капітал підприємств.

Райони проведення воєнних (бойових) дій

Райони проведення воєнних (бойових) дій у період дії воєнного стану визначаються відповідно до законодавства. Наразі ми орієнтуємося на затверджений Мінреінтеграції Перелік №75, який станом на дату підготовки цього номера до друку містить перелік територіальних громад, актуальний на 23 жовтня 2022 року.

Зазначені підприємства зобов'язані провести інвентаризацію станом на 1 число місяця, наступного за місяцем, у якому зникли перешкоди доступу до активів, первинних документів і регістрів бухгалтерського обліку, та відобразити результати інвентаризації в бухгалтерському обліку відповідного звітного періоду. Звертаємо увагу, що тут ідеться не про вилучення територіальної громади з Переліку №75, а саме про фактичне зникнення перешкод доступу в самого підприємства. Рішення про те, що перешкоди зникли і доступ відновився, приймає керівник підприємства і видає наказ про проведення інвентаризації.

Але в разі встановлення фактів викрадення (розкрадання), нестачі, знищення (псування) майна керівник може прийняти рішення про інвентаризацію на дату встановлення таких фактів.

Тут уже йдеться не про дотримання загальних строків проведення обов'язкової інвентаризації, а про її «аварійне» проведення після відновлення доступу до активів. А вже після проведення цієї інвентаризації підприємство починає дотримуватися загальних строків. Наприклад, якщо доступ до ОЗ відновився у листопаді, підприємство проводить їх інвентаризацію на 1 грудня і тим самим вкладається у строки проведення річної інвентаризації ОЗ. Ще одну річну інвентаризацію ОЗ проводити не потрібно.

Щодо нерухомого майна, то тут можна скористатися і «правилом трьох років» та відкласти інвентаризацію нерухомих об'єктів до наступного року.

Організація та початок інвентаризації ОЗ - Перед інвентаризацією видається наказ керівника про її проведення із зазначенням періоду проведення (дати початку та дати закінчення) та видів активів, що підлягають інвентаризації. На практиці у такому наказі затверджують і склад

інвентаризаційної комісії (яка підписуватиме інвентаризаційні описи та акти на списання) та склад робочої інвентаризаційної комісії (яка безпосередньо проводитиме інвентаризацію та складатиме доповідні записки про стан ОЗ, на ті ОЗ, що підлягають ремонту, та на ті, що підлягають списанню, із зазначенням інвентаризаційних номерів та місцезнаходження).

Робочі інвентаризаційні комісії створюються за наказом керівника на великих підприємствах, а також для безпосереднього проведення інвентаризації у місцях зберігання та виробництва, де одна комісія не може забезпечити якісного проведення інвентаризації.

До складу як інвентаризаційної комісії, так і до складу робочих інвентаризаційних комісій включаються представники апарату управління підприємства, бухгалтерської служби та досвідчені працівники підприємства, які знають об'єкт інвентаризації, ціни та первинний облік (інженери, технологи, механіки, виконавці робіт, товарознавці, економісти, бухгалтери). Інвентаризаційну комісію очолює керівник підприємства (його заступник).

До складу робочих інвентаризаційних комісій можуть бути включені члени інвентаризаційної комісії.

Інвентаризація проводиться повним складом інвентаризаційної комісії (робочої інвентаризаційної комісії) та у присутності матеріально відповідальної особи.

Поки не почалася інвентаризація

До початку інвентаризації ОЗ варто перевірити:

1) наявність і стан технічних паспортів та іншої технічної документації на ОЗ;

2) наявність документів на ОЗ, що здані чи прийняті підприємством в оренду, на зберігання, у тимчасове користування. Виявивши розбіжності і неточності у бухгалтерському обліку або технічній документації, вносять виправлення й уточнення.

Оформлення результатів інвентаризації - Основними документами для оформлення результатів інвентаризації відповідно до п. 14 розділу II

Положення №879 є інвентаризаційні описи, акти інвентаризації, звіряльні відомості, протокол інвентаризаційної комісії.

В інвентаризаційному описі ОЗ зазначають наявність та стан ОЗ за найменуванням, роком випуску чи спорудження та інвентарним номером. Також вписують (за наявності) ОЗ, які належать іншим підприємствам (оренда, позичка, зберігання) й обліковуються поза балансом.

Виявивши придатні для використання об’єкти ОЗ, залишкова вартість яких дорівнює нулю, постійно діюча (робоча), інвентаризаційна комісія оформляє пропозицію про визначення їх справедливої та ліквідаційної вартості. ОЗ, що не придатні для експлуатації і не підлягають відновленню, включають до окремого інвентаризаційного опису.

Інвентаризаційні описи підписують усі члени (робочої) інвентаризаційної комісії та матеріально відповідальні особи. При цьому матеріально відповідальні особи дають розписку, в якій підтверджують, що перевірка активів відбулася в їх присутності, у зв’язку з чим претензій до членів комісії вони не мають, та що вони приймають на відповідальне зберігання перелічені в описі активи.

Після закінчення інвентаризації оформлені інвентаризаційні описи здають до бухгалтерії. Після проведення перевірки на останній сторінці за підписами комісії та матеріально відповідальної особи в інвентаризаційних описах у рядку «Вказані в цьому описі дані перевірив» роблять позначку про перевірку цін та підрахунки результату. Після чого складають звіряльну відомість результатів інвентаризації ОЗ.

В актах інвентаризації відображають інформацію щодо ОЗ, виявлених під час інвентаризації, яка зіставлена з даними в бухобліку. Крім того, складають акти на:

— об’єкти незавершеного капітального будівництва і незавершеного ремонту (зазначають найменування об’єктів, стадію та ступінь їх готовності, кількість або обсяг робіт);

— обладнання, яке передане для монтажу, але монтаж якого фактично не розпочато (виявивши таке обладнання, обов'язково роблять відповідні виправлення в обліку та звітності);

— закінчені об'єкти ОЗ, які з якихось причин не введено в експлуатацію.

У звіряльній відомості результатів інвентаризації відображають розбіжності між даними бухобліку і даними інвентаризаційних описів (актів інвентаризації). Вартість лишків і нестач ОЗ у звіряльних відомостях наводять відповідно до їх оцінки в регістрах бухобліку.

Відображення результатів інвентаризації ОЗ в обліку залежить від багатьох факторів і заслуговує на окремий розгляд. Нижче *у таблиці* наведемо основні бухгалтерські записи про відображення інвентаризаційних різниць щодо ОЗ.

Таблиця 3.11.

Відображення в бухгалтерському обліку інвентаризаційних різниць щодо основних засобів

Зміст операції	Д-т	К-т
Коли встановлено винних осіб, залишок за субрахунком 072 зменшується та в обліку відображається сума компенсації	375	716
		072
Виявлено лишки ОЗ, на які немає первинних документів, — вони підлягають оприбуткуванню зі збільшенням доходів майбутніх періодів за справедливою вартістю — п. 4 розд. IV Положення №879	10	69
Виявлено нестачу ОЗ (п. 33 НП(С)БО 7)	976	10, 11
	13	10, 11
	072	
Після введення об'єкта ОЗ в експлуатацію нараховується амортизація за методом, передбаченим П(С)БО 7, з одночасним визнанням іншого доходу в сумі, пропорційній до нарахованої у такому звітному періоді амортизації	23, 91 — 94	13
	69	746
Виявлено лишки придбаних або створених ОЗ, на які є первинні документи, — вони оприбутковуються згідно з документами в порядку, передбаченому для виправлення помилок в обліку: А) якщо документи датовані поточним роком, вони відображаються в обліку за загальними правилами, а також нараховується амортизація за час фактичного використання ОЗ у поточному році	15	13, 20, 22, 63, 65, 66 та ін.
	10, 11	15
	23, 91 — 94	13

Продовження таблиці 3.11.

Б) якщо документи на створення або придбання ОЗ датовані минулими роками, ця помилка виправляється шляхом коригування сальдо нерозподіленого прибутку на початок звітного року: відображаються первісна вартість ОЗ та сума амортизації за час його використання	10, 11	15 тощо
	44	13
Виявлено списаний об'єкт ОЗ, який продовжує експлуатуватися. На підставі інвентаризаційних документів бухгалтер складає бухдовідку, в якій зазначає причину помилкового списання та записи зі взяття на баланс раніше списаних ОЗ за методом «червоне сторно»:		
— відновлення недоамортизованої частини вартості ОЗ	10	13
— коригування ліквідаційної вартості, якщо вона була	976, 44	(10)
— сторно зайво нарахованої амортизації	23, 44, (91 — 94)	(13)

Джерело: складено автором

Протокол інвентаризаційної комісії складають після закінчення інвентаризації. У ньому зазначають висновки щодо виявлених розбіжностей між фактичною наявністю ОЗ і даними бухобліку, які наводять у звіряльних відомостях, та пропозиції щодо їх врегулювання. Крім того, у протоколі наводять причини нестач, втрат, лишків, а також пропозиції щодо списання нестач, зазначають заходи щодо запобігання таким втратам і нестачам, іншу інформацію, що є істотною для прийняття рішень щодо ОЗ та розкриття відповідної інформації у фінансовій звітності. Після закінчення інвентаризації протокол передають на розгляд та затвердження керівникові. Протокол має бути затверджений протягом 5 робочих днів після завершення інвентаризації.

За результатами інвентаризації керівник видає наказ для відображення результатів в обліку.

ВИСНОВКИ

На підставі проведеного дослідження можна зробити наступні висновки.

1. З’ясування економічної сутності основних засобів дозволило встановити, що вона полягає у тому, що вони є основним елементом відтворювальних процесів, які забезпечують стале функціонування та розвиток будь-якого виробництва. Проведений аналіз різних підходів вчених щодо тлумачення терміну «основні засоби» дозволив сформулювати власне визначення: під основними засобами пропонуємо розуміти різновид активів, який має матеріальну форму, що зберігається протягом всього часу існування та використання, які мінімум більше одного року, частинами переносять свою вартість на результат власної діяльності. На сьогодні існує велика кількість підходів щодо класифікації основних засобів. З позиції бухгалтерського обліку та управління найбільш важливими критеріями такого поділу слід вважати: належність, функціональне призначення, характер використання, ступінь вагомості, форму власності, джерела фінансування та функції. Основними критеріями визнання основних засобів можна вважати матеріальність, підконтрольність, строк корисного використання, призначення та вартісну межу. Крім цього, національні стандарти передбачають ще такі два критерії, як можливість достовірної оцінки та отримання в майбутньому економічної вигоди. Оцінювання основних засобів здійснюється за такими видами вартості: – первісна; справедлива; переоцінена; чисту вартість реалізації; вартість, яка амортизується; балансова; залишкова.

2. Проведений аналіз підходів річних вчених дозволив встановити найбільш типові завдання бухгалтерського обліку та аналізу, які включають: контроль, своєчасне, правильне документальне оформлення наявності та операцій з основними засобами, відображення їх в обліку, його автоматизацію, оцінка забезпеченості основними засобами, визначення їх структури, оцінка руху, економічної ефективності використання, пошуку резервів підвищення ефективності використання. Нормативно-правове регулювання обліку та аналізу основних засобів базується на чотирьохрівневій системі: локальні

акти; інструкції, накази та методичні рекомендації Міністерства фінансів України; Положення (стандарти) бухгалтерського обліку, міжнародні стандарти обліку; Закони та Кодекси України.

3. Товариство з обмеженою відповідальністю «Артактив» було зареєстроване 12.11.2003 року як підприємство, що надає послуги у сфері будівництва житлових і нежитлових будівель Підприємство має лінійно-функціональну організаційну структуру управління. За останні три роки на підприємстві чітко прослідковується тенденція до зростання обсягу капіталу (при цьому оптимізується його структура – зростає частка власного і скорочується позикового); підвищується середньорічна вартість основних засобів, зростає чистий дохід від реалізації, чистий прибуток, продуктивність праці та фондовіддача. Бухгалтерський облік на підприємстві ведеться централізовано бухгалтерією, яку очолює головний бухгалтер. На ТОВ «Артактив» використовується автоматизована форма бухгалтерського обліку.

4. Первинний облік основних засобів відіграє на ТОВ «Артактив» важливу роль - генерує оперативну та достовірну інформацію для управління. На ТОВ «Артактив» керуються вимогами Наказу Міністерства статистики України «Про затвердження типових форм первинного обліку». Особливості обліку відзначено в Наказі про облікову політику. Оприбуткування основних засобів на ТОВ «Артактив» здійснюється найчастіше за допомогою акту прийому-передачі, ліквідація - актом списання. Окрім цього використовується Акт приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів, інвентарна картка обліку основних засобів, опис інвентарних карток, інвентарний список основних засобів. Рекомендуємо додати низку додаткових реквізитів для підвищення інформативності: клас та група основних засобів, вартість об’єкта, амортизується, переоцінена вартість, встановлений термін експлуатації, Ліквідаційна вартість», Метод нарахування амортизації.

5. Облік основних засобів на ТОВ «Артактив» ведуть на рахунку 10 «Основні засоби» та 15 «Капітальні інвестиції». Аналітичний облік основних засобів на ТОВ «Артактив» ведеться щодо кожного об'єкту таких засобів

окремо. Окрім того, рахунок 11 «Інші необоротні матеріальні активи» використовується для обліку та узагальнення інформації про наявність та рух інших необоротних матеріальних активів, які не відображені у складі об'єктів обліку на рахунку 10 «Основні засоби». Після введення первинної інформації здійснюється розрахунок і формування облікових регістрів. Далі за певним алгоритмом вона переноситься у фінансову звітність, зокрема у Баланс (Звіт про фінансовий стан) та у Примітки до фінансової звітності.

6. Важливу роль на підприємстві відіграє амортизація. Для її нарахування використовується прямолінійний метод. Первинний облік амортизації за допомогою відомості розрахунку амортизації. Пропонуємо до її структури додати термін дії об’єкта основних засобів, а також ввести нову форму «Розрахунок амортизацій для основних засобів з неостаточно встановленим терміном експлуатації». Синтетичний облік амортизаційних відрахувань ведеться на рахунку 13 «Знос необоротних активів». Аналітичний облік зносу (накопиченої амортизації) необоротних активів ведеться відповідно за видами основних засобів, інших матеріальних необоротних активів та нематеріальних активів.

7. Ситуація з основними засобами на ТОВ «Артактив» нестабільна. Таке твердження сформоване на фоні поступового зниження середньорічної вартості основних засобів, їх вартість на кінець року змінюється хаотично. При цьому на підприємстві сформовано важку структуру активів. Менеджмент підприємства не приділяє належної уваги основним засобам і використовує їх колишній потенціал. Водночас це означає, що в найближчому майбутньому підприємство залишиться без основних засобів і не буде мати власного виробничого потенціалу. У зв’язку з цим менеджменту підприємства рекомендується розробити комплексну програму оновлення основних засобів. В першу чергу слід звернути увагу на їх активну частину – машини та обладнання, інструменти та прилади, транспортні засоби.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» від 27.04.2000 [електронний ресурс]. – режим доступу : http://www.minfin.gov.ua

2. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 «основні засоби» від 01.01.2009 [електронний ресурс]. – режим доступу : http://www.minfin.gov.ua/ document/ 92427/Мсбо_16.р

3. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-iii [електронний ресурс]. – режим доступу : http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17

4. бухгалтерський фінансовий облік : [підручник] / за ред. проф. Ф.Ф. Бутинця ; 7-е вид., доп. і перероб. – житомир : рута, 2006. – 832 с.

5. Кузнєцов В. великий словник бухгалтера / в. кузнєцов, о. Михайленко ; 2-е вид., перероб. і доп. – х. : Фактор, 2005. – 532 с.

6. Загородній А.Г. Фінансово-економічний словник / А.Г. Загородній, Г.Л. Вознюк. – к. : знання, 2007. – 1072 с.

7. Бондар О. Проблеми визнання основних засобів у бухгалтерському і податковому обліку / О. Бондар // бухгалтерський облік і аудит. – 2013. – № 4. – с. 23–27.

8. Довгалюк Н.В. Ефективність використання та відтворення основних засобів сільськогосподарських підприємств центрального Полісся : автореф. дис. … канд. екон. наук : спец. 08.00.04 / н.в. Довгалюк. – житомир, 2010. – 20 с.

9. Економічний аналіз : [навч. посіб.] / М.А. Болюх, В.З. Бурчевський, М.І. Горбаток [та ін.] ; за ред. акад. нану, проф. М.Г. Чумаченка ; 2-е вид., перероб. і доп. – к. : кнеу, 2003. – 556 с.

10. Бабич В. витрати на ремонт та поліпшення основних засобів: обліковий і податковий аспекти / В. Бабич // бухгалтерський облік і аудит. – 2013. – № 8. – с. 10–13.

11. Бойко В.М. бізнес: словник-довідник / В.М. Бойко, П.Г. Вашків. – к. : україна, 2008. – 565 с.

12. Сердюк В.Н. Бухгалтерский учет : [учеб. пособ.] / В.Н. Сердюк ; 9-е изд., доп. – Д. : Донну, 2009. – 595 с.

13. Бабаев Ю.А. бухгалтерский финансовый учет / Ю.А. Бабаєв. – М. : риор, 2013. – 312 с.

14. Черненко С.К. Природа основних засобів : [монографія] / с.к. черненко. – рівне, 2006. – 84 с.

15. Ткаченко Н.М. бухгалтерський фінансовий облік на підприємствах україни : [підручник] / Н.М. Ткаченко ; 6-е вид. – к. : а.с.к., 2005. – 784 с.

16. Янчев А.В. Основний капітал в умовах ринкової економіки / А.В. Янчев // стратегічні напрями розвитку підприємств харчових виробництв і торгівлі : зб. тез Міжнар. наук.-метод. конф. – х. : хДатох, 2002. – с. 331–332.

17. Бланк И.А. Словарь-справочник финансового менеджера / И.А. Бланк. – к. : ника-центр, 2007. – 480 с.

18. Захаров В.Г. Особенности воспроизводства основних фондов в условиях научно-технической революции / В.Г. Захаров. – М. : Экономика, 1972. – 199 с.

19. Саблук П.Т. Формування і розвиток наукових основ забезпечення відтворювального процесу в аграрному виробництві / П.Т. Саблук. – к. : іае, 2003. – 624 с.

20. Ленская С.А.. Основные фонды: что это такое? / С.А. Ленская. – М. : знание, 1974. – 80 с.

21. Економічна енциклопедія : у 3-х т. т. 2. / редкол. С.В. Мочерний (відп. ред.) [та ін.]. – к. : академія, 2001. – 848 с.

22. Голов С. Ф. Бухгалтерський облік в Україні: Аналіз стану та перспективи розвитку. Навчальний посібник. 2008. 522 с.

23. Подолянчук О.А., Химич Г.М. Методика і аналіз аудиту обліку основних засобів. Економічні науки. 2012. Вип. 4(70). С. 76–80 URL: http://econjournal. vsau.org/files/pdfa/794.pdf.

24. Ткаченко Н. М. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність: підручник. 3-є вид., перероб. та допов. Київ: Алерта. 2008. 926 с.

25. Томчук В. В., Лесік Є. С. Сучасні аспекти аудиту основних засобів. Економіка і організація упрвління. 2018. №4 (32). С. 100–110.

26. Урбан Н. М. Методика та організація оцінки активів підприємства в обліку та аудиті : дис. … канд. екон. наук : 08.06.04 / Урбан Наталія Михайлівна. Тернопіль, 2004. 215 с.

27. Усач Б. Ф. Душко З. О., Колос М. М. Організація і методика аудиту: Підручник. Київ: Знання, 2006. 295 с.

28. Утенкова К. О. Аудит: навчальний посібник. Київ: Алерта, 2011. 408 с.

29. Фасетная классификация [Электронный ресурс]. URL: www.klgtu.ru/students/literature/inf_asu/1210.html.

30. Філозоп О. В. Внутрішній аудит та внутрішній контроль: розмежування понять. Вісник ЖДТУ: Економіка, управління та адміністрування. 2009. № 4 (50). URL: http://ven.ztu.edu.ua /article/ view/89461/86183/.

31. Філозоп О.В. Організація процесу внутрішнього аудиту на підприємстві. Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. 2009. Випуск1(13). С. 369–374.

32. Хорунжак Н., Кощинець М., Кондрюк Л. Інституційні засади якості аудиту й аудиторської діяльності в Україні. Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації. 2018. №3. С.67-76. DOI: https://doi.org/10.35774/ibo2018.03.067.

33. Хричікова М.О. Особливості аудиту основних засобів. Управління розвитком. 2014. №12. С. 89-91. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/ Uproz_2014_12_46.