

**ЧЕРНІВЕЦЬКИЙ ТОРГОВЕЛЬНО-ЕКОНОМІЧНИЙ ІНСТИТУТ
ДЕРЖАВНОГО ТОРГОВЕЛЬНО-ЕКОНОМІЧНОГО УНІВЕРСИТЕТУ**

Кафедра фінансів, обліку і оподаткування

КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

на тему:

**ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА ОБЛІКУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ
ТА АНАЛІЗ ЕФЕКТИВНОСТІ ЇХ ВИКОРИСТАННЯ**

(на матеріалах ПАТ «Чернівецький хлібокомбінат», м. Чернівці)

Студентки 2 курсу, 709 групи
денної форми навчання
спеціальності 071 «Облік і
оподаткування»
освітньої програми
«Облік і оподаткування»

Оначук
Ілони
Іванівни

Науковий керівник
к.е.н., доцент

Багрій
Конон
Леонідович

Завідувач кафедри
д.е.н., професор

Чорновол
Алла
Олегівна

Чернівці 2024

ЗМІСТ

ВСТУП	3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ І АНАЛІЗУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ПІДПРИЄМСТВА	6
1.1. Концептуальні підходи до визначення основних засобів підприємства	6
1.2. Нормативно-правове забезпечення обліку та аналізу основних засобів	9
Висновки до розділу 1	14
РОЗДІЛ 2. СУЧАСНИЙ СТАН ОБЛІКУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ НА ПАТ «ЧЕРНІВЕЦЬКИЙ ХЛІБОКОМБІНАТ»	15
2.1. Організація обліку основних засобів на підприємстві	15
2.2. Синтетичний та аналітичний облік основних засобів на підприємстві ...	25
2.3. Відображення інформації про основні засоби та методика відображення її у звітності підприємства	35
Висновки до розділу 2	40
РОЗДІЛ 3. ЕКОНОМІЧНИЙ АНАЛІЗ ТА НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ АВТОМАТИЗАЦІЇ ОБЛІКУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ НА ПІДПРИЄМСТВІ	42
3.1. Економічний аналіз наявності, руху та ефективності використання основних засобів на підприємстві	42
3.2. Стан автоматизації обліку основних засобів на підприємстві та напрями удосконалення	46
Висновки до розділу 3	52
ВИСНОВКИ	54
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	58
ДОДАТКИ	

ВСТУП

Актуальність дослідження. Основні засоби як матеріальні активи, що поділяються на активні та пасивні, займають вагоме місце в господарській діяльності підприємства та забезпечують його функціонування. Їх частка, що займає більшу частину активів, дозволяє оцінити рівень забезпеченості необхідними умовами для здійснення діяльності суб'єктом господарювання, дає змогу оцінити фінансовий стан підприємства.

Успішне вирішення завдань управління основними засобами та обґрунтування інвестиційної політики в їх частині вимагає ефективного обліку та різнобічного використання інформації, яка надається. Надзвичайної актуальності управління основними засобами набуває у зв'язку з широким розповсюдженням застосування прикладних програм з обліку та аналізу, корпоративного управління тощо.

Питання обліку та аналізу основних засобів розглядалися багатьма відомими вченими та практиками в галузі бухгалтерського обліку. Особливо слід виділити роботи таких провідних вчених – економістів як: А.А. Бараннік, М.С. Білик, С.В. Візіренко, С.О. Гарна, Н.В. Гришко, Н.І. Гордієнко, Г.М. Давидов, Н.Г. Виговська, С.Ф. Голов, Н.О. Гура, , В.П. Завгородній, А.Г. Загородній, Л.П. Кулаковська, Н.І. Самбурська, М.С. Пушкар, І.І. Сахарцева, В.В. Сопко, М.Г. Чумаченко та багато інших. Віддаючи належне науковим напрацюванням вчених, слід відзначити, що окремі питання удосконалення обліку та аналізу основних засобів потребують подальшого науково-практичного дослідження та уточнення.

Всі перераховані проблеми, що потребують розв'язання, зумовлюють актуальність теми дослідження.

Мета і завдання дослідження. Метою дослідження є висвітлення теоретичних, методичних, організаційних аспектів обліку та аналізу основних засобів та розробка шляхів їх удосконалення на підприємстві.

Виконання поставленої мети передбачало постановку і розв'язання наступних основних завдань:

- дослідити економічну сутність поняття «основні засоби», висвітлити порядок визнання та оцінки основних засобів;
- критично оцінити законодавче та методичне забезпечення і сучасний порядок відображення операцій з обліку основних засобів
- дати організаційно-економічну характеристику діяльності ПАТ «Чернівецький хлібокомбінат»;
- дослідити особливості організації обліку основних засобів на ПАТ «Чернівецький хлібокомбінат» і внести пропозиції щодо її вдосконалення;
- розглянути порядок документування операцій з обліку основних засобів на досліджуваному підприємстві та дослідити їх відображення в синтетичному, аналітичному обліку та фінансовій звітності;
- дослідити інформаційну базу економічного аналізу основних засобів і провести аналіз руху та ефективності використання основних засобів на підприємстві;
- вивчити методичні та організаційні аспекти комп'ютеризації обліку основних засобів на ПАТ «Чернівецький хлібокомбінат» і розробити рекомендації щодо удосконалення цього процесу.

Об'єктом дослідження є процеси обліку та аналізу основних засобів на підприємстві.

Предметом дослідження є сукупність теоретичних, методичних і організаційних засад обліку та аналізу основних засобів на підприємстві ПАТ «Чернівецький хлібокомбінат».

Методи дослідження. Методичною основою дослідження є діалектичний метод пізнання економічних явищ і процесів у безперервному їх розвитку та взаємозв'язку. У роботі було використано загальнонаукові методи дослідження: моделювання, аналіз, синтез, індукцію, дедукцію, порівняння, математичні методи. Інформаційним забезпеченням для застосування зазначених вище методів дослідження слугували показники фінансово-господарської діяльності підприємства хлібопекарської галузі. У процесі дослідження було вивчено й проаналізовано погляди вітчизняних і зарубіжних учених, законодавчі акти щодо питань обліку та аналізу основних засобів.

Інформаційною основою дослідження є законодавчі акти, міжнародні та національні стандарти обліку і звітності, інші нормативно-правові документи, інструктивні матеріали статистичних органів та державних органів управління, статистичні щорічники, дані первинного, аналітичного та синтетичного обліку основних засобів ПАТ «Чернівецький хлібокомбінат», результати особистих спостережень автора.

Наукова новизна. Новизна наукових результатів дослідження полягає в комплексному дослідженні теоретичних положень та розробці практичних рекомендацій щодо удосконалення обліку і аналізу основних засобів на ПАТ «Чернівецький хлібокомбінат». Зокрема, удосконалено: - систему організації обліку основних засобів на підприємстві; - аналітичного обліку надходження і вибуття основних засобів на підприємстві; - сформульовані рекомендації щодо комплексного використання програмного комплексу «BAS: Бухгалтерія» для автоматизації первинного і зведеного обліку основних засобів на підприємстві.

Практичне значення одержаних результатів. Одержані результати теоретично обґрунтовані, сприятимуть удосконаленню організації обліку і аналізу основних засобів. Практичну цінність мають пропозиції автора щодо комплексного використання програмного комплексу «BAS: Бухгалтерія» в частині обліку основних засобів на досліджуваному підприємстві. Аналітичні матеріали, представлені у випускній кваліфікаційній роботі, містять оцінку фінансового стану підприємства, визначають резерви збільшення випуску продукції. Розроблені практичні рекомендації щодо проведення внутрішнього аналізу основних засобів можуть бути використані керівництвом підприємства.

Апробація результатів дослідження. За результатами дослідження опубліковано студентську наукову публікацію, що відповідає тематиці кваліфікаційної роботи.

Структура роботи. Випускна кваліфікаційна робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел, додатків. Основний обсяг роботи становить 57 сторінок, містить таблиці та рисунки, що розміщені у додатках. Список використаних джерел налічує 77 найменувань.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ І АНАЛІЗУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ПІДПРИЄМСТВА

1.1. Концептуальні підходи до визначення основних засобів підприємства

Сучасний етап розвитку України характеризується тим, що держава намагається побудувати власну, самостійну і перш за все ефективно діючу економічну систему, що в свою чергу потребує постійного вдосконалення управління господарськими процесами в усіх сферах господарювання, і особливо це стосується виробництва. Необхідною умовою здійснення господарської діяльності є забезпечення підприємства основними засобами. Основними нормативно-правовими актами, які регулюють вітчизняний облік основних засобів є Податковий кодекс України (ПКУ) і положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 7 «Основні засоби» (П(С)БО 7).

Основні засоби є сукупністю засобів праці, які функціонують у натуральній формі протягом кількох років у сфері матеріального виробництва або нематеріальної сфери, які, відповідно до бухгалтерських звітів, включені до складу основних засобів [1]. Визначення терміну «основні засоби» у наукових та методичних працях вчених наведені у додатку А.

Аналіз наведених визначень поняття «основні засоби» дозволяє стверджувати, що більшість авторів при розкритті сутності цієї категорії акцентують увагу на таких ключових критеріях визнання основних засобів, як:

- матеріальність (наявність матеріально-речової форми);
- призначення (утримуються з метою використання їх в процесі виробництва, постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних чи соціально-культурних функцій);
- строк корисного використання (більше року або операційного циклу, якщо він більше року).

Автори звертають увагу на особливості визнання об'єкту основних засобів активом, тобто коли існує ймовірність того, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди, пов'язані з використанням цього об'єкта в господарській діяльності [20, с. 657].

Іншим важливим критерієм при визначенні поняття «основні засоби» вважають амортизацію, тобто «поступове, в міру зношення, перенесення вартості основного засобу на продукцію, що виробляється підприємством». З їх точки зору, основні засоби – це засоби праці (матеріальні активи), які тривалий час (більше 365 днів або протягом декількох операційних циклів) приймають участь у виробничому процесі/господарській діяльності, зберігають свою натурально-речову форму і по частинах переносять свою вартість на виготовлений продукт (шляхом амортизаційних відрахувань). Підтримуючи позицію вказаних авторів, слід зазначити, що амортизація є одним із суттєвих критеріїв ідентифікації об'єкта основних засобів. Подібне визначення поняття «основні засоби» знайшло відображення і у Наказі Міністерства фінансів України «Про затвердження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі» від 12.10.2015 р. № 1202 [21]. Слід зауважити, що деякими авторами при визначенні сутності основних засобів звужується сфера їх використання. Так, наприклад, Й.С. Завадський [22, с. 289], О.В. Коваленко, І.В. Громова [23, с. 21] вважають, що сферою використання основних засобів є лише «виробничі процеси». Але основні засоби використовуються як у процесі виробництва, так і під час постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам, здійснення адміністративних чи соціально-культурних функцій. Отже, вважаємо, що дане визначення основних засобів є дуже вузьким, оскільки не враховує інші сфери їх використання.

Також слід зазначити, що більшість науковців при розкритті змісту поняття «основні засоби» обов'язковим критерієм визнання об'єкту основних засобів вважають строк їх корисного використання, який може бути понад одного року або операційного циклу, якщо він більше року. Погоджуємося з цією позицією, оскільки підприємство набуває основний засіб з метою його тривалої експлуатації під час господарської діяльності. У той же час жоден із

авторів до критеріїв визнання об'єкту основним засобом не включає вартісний показник такого об'єкту, що є цілком доречним з огляду на високий рівень інфляції.

Сьогодні в економічній літературі часто зустрічаються ототожнення понять «основні засоби» чи «основні фонди», заміна одного поняття іншим, а серед економістів немає єдиної думки щодо визначення змісту даних термінів, що в результаті призводить до значних ускладнень і плутанини. Так ряд вчених вважають, що ці категорії мають різне значення. Сук Л. К. і Щукін Є. стверджують, що ці поняття неможливо не відрізняти насамперед тому, що основні засоби – це сукупність матеріально-речових цінностей, а основні фонди – це джерела формування основних і оборотних засобів, а також підкреслюють, що їх значення відображаються у різних частинах балансу: основні засоби – в активі, основні фонди – в пасиві [24, 25]. Андрійчук В. Г. також наголошує на тому, що «фонди – це грошове вираження засобів праці (основних засобів)», в той час, як основні засоби є матеріально-речовими елементами [26].

Існує також думка зарубіжних вчених, згідно з якою основні фонди – це, без сумніву, економічний ресурс, якому притаманні наступні якості: вони рідкісні або наявні в обмеженій кількості. Дослідження показало, що одним з перших визначень терміну «основні фонди» є висловлювання А. Сміта про те, що «фондом є будь-яке накопичення продуктів землі і промислової праці. Фонд буде капіталом лише в тому випадку, якщо він приносить власнику дохід чи прибуток» [27]. Таким чином, А. Сміт визначає фонди як матеріальну основу для утворення капіталу. Сучасні зарубіжні економісти дотримуються наступної думки відносно того, що треба відносити до основних засобів. Зокрема, вони вважають, що основні засоби – це засоби, що мають значний термін експлуатації, використовуються підприємством і в основному придбані не з метою їх наступного перепродажу [28]. Тобто основна увага акцентується на довгому терміні використання, а також на тому, що основними засобами матеріальні цінності стають лише тоді, коли підприємство починає їх використовувати. Отже, недіючих і запасних основних засобів в них не буває, або ж вони зветься по-іншому. Крім того,

цікавим є відсутність будь-яких посилань на те, що ці засоби зношуються і їх вартість втрачається поступово.

Т. Бутинець визначає такі критерії для віднесення об'єктів до складу основних фондів або основних засобів:

1) до складу основних фондів належать об'єкти, якщо: а) вони мають виробниче призначення; б) використовуються більше від одного виробничого циклу; в) здійснені витрати на їх придбання;

2) об'єкти можна зарахувати до основних засобів у таких випадках: а) є ймовірність щодо отримання від його використання майбутніх вигід; б) існує можливість достовірної оцінки таких активів; в) можуть використовуватись як у виробничих, так і у невиробничих цілях; г) термін експлуатації становить понад один рік [17, с. 32].

У додатку Б представлено відмінності між категоріями «основні фонди», «основний капітал», «основні засоби» та їх взаємодія у виробничому процесі.

З додатку Б видно, що поняття «основні фонди», «основний капітал» та «основні засоби» не є тотожними, а характеризують різні стадії руху капіталу. Можна сказати, що це етапи перетворення грошових коштів у речову форму, якою є обладнання та устаткування підприємства. За допомогою першої основні фонди формуються з надходжень від основного капіталу, а за допомогою другої з основних фондів «витікають» амортизаційні відрахування.

1.2. Нормативно-правове забезпечення обліку та аналізу основних засобів

Основними нормативними актами, що регулюють облік основних засобів в Україні, є: Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» [29] і Податковий кодекс України [30]. Підходи до трактування сутності основних засобів наведено у Міжнародних стандартах фінансової звітності (IAS) 16 «Основні засоби».

Наведені визначення поняття «основні засоби» у нормативно-правових актах дають змогу дійти висновку про відсутність єдиного підходу до його розуміння. Так, у Податковому кодексі України [30] та Державному класифікаторі України «Класифікація основних фондів» до вищенаведених критеріїв визнання основних засобів додається ще додатковий критерій – критерій вартості. У податковому обліку, згідно з Податковим кодексом України, основні засоби мають вартісну межу, яка становить 6000 грн. [30], але цей критерій використовується при виділенні тільки однієї групи основних засобів – малоцінних необоротних матеріальних активів, які обліковуються на рахунку 112. А в бухгалтерському обліку, відповідно до П(С)БО 7 [29], вартісну межу основних засобів підприємства можуть встановлювати самостійно, про що зазначають у своїй обліковій політиці. Визначення поняття «основні засоби» у нормативно-правових актах України, які регулюють їх бухгалтерський облік призводять до ще більшої плутанини до розуміння їх сутності, оскільки при встановленні критеріїв віднесення об'єкту до основних засобів перевага надається їх призначенню. В той же час норми податкового законодавства акцентують увагу на особливостях визнання об'єкту основних засобів активом, тобто лише у тому випадку, коли його застосування відбувається виключно «для використання у господарській діяльності платника податку» [30].

На відміну від інших нормативно-правових актів ч. 3 ст. 139 Господарського кодексу України містить визначення лише «основних фондів», до яких віднесено «будинки, споруди, машини та устаткування, обладнання, інструмент, виробничий інвентар і приладдя, господарський інвентар та інше майно тривалого використання, що віднесено законодавством до основних фондів». Тобто у даному випадку законодавцем ототожнюються поняття «основні засоби» і «основні фонди» [31].

Розкриття поняття «основні засоби» у нормативно-правових актах України та Міжнародних стандартах бухгалтерського обліку відображено у додатку В1.

Одиницею обліку основних засобів є окремий об'єкт основних засобів. Об'єкт основних засобів – це закінчений пристрій з усіма пристосуваннями й

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

Об'єкт основних засобів визнається активом, якщо існує ймовірність того, що в майбутньому підприємство отримає економічні вигоди від його використання та вартість його може бути достовірно визначена.

Слід зазначити, що останнім часом відбувається поступова адаптація національних стандартів бухгалтерського обліку до міжнародних. Саме тому наведені у національному та міжнародному стандартах поняття основних засобів [32] співпадають за усіма ключовими критеріями їх визнання. На жаль, така ідентичність існує тільки у площині бухгалтерського обліку основних засобів. В той час як органи фіскальної служби при ідентифікації об'єкта основних засобів дотримуються норм Податкового кодексу України [30]. Така суперечність визначень призводить до виникнення конфліктних ситуацій між підприємством та фіскальним органом. Для уникнення подібних суперечностей та гармонізації норм бухгалтерського і податкового обліку основних засобів пропонується авторське визначення поняття «основні засоби», під якими слід розуміти матеріальні активи, які зберігають свою натуральну форму протягом всього корисного терміну експлуатації, що становить понад один рік (або операційний цикл, якщо він довший за рік), використовуються як під час здійснення господарської діяльності, так і під час виконання підприємством адміністративних чи соціально-культурних функцій та по частинах переносять свою вартість на результат власної діяльності – виготовлений продукт, надану послугу або товар.

У міжнародній практиці згідно п. 6 Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку 16 (МСБО 16) «Основні засоби», основні засоби – це матеріальні об'єкти, що їх: а) утримують для використання у виробництві або

постачанні товарів чи наданні послуг для надання в оренду або для адміністративних цілей; б) використовуватимуть, за очікуванням, протягом більше одного періоду [32]. Види вартості основних засобів відповідно до МСБО 16 наведено у додатку В2.

Як видно із додатку В2 поняття видів вартості основних засобів, що містяться у МСБО 16, але відсутні у П(С)БО 7. Об'єкт основних засобів, який відповідає критеріям визнання активу, слід оцінювати за його собівартістю. Собівартість об'єкта основних засобів складається з:

а) ціни його придбання, включаючи імпортні мита та невідшкодовувані податки на придбання після вирахування торговельних знижок та цінових знижок;

б) будь-яких витрат, які безпосередньо пов'язані з доставкою активу до місця розташування та приведення його в стан, необхідний для експлуатації у спосіб, визначений управлінським персоналом;

в) первісної попередньої оцінки витрат на демонтаж, переміщення об'єкта та відновлення території, на якій він розташований, зобов'язання за якими суб'єкт господарювання бере або коли купує цей об'єкт, або коли використовує його протягом певного періоду з метою, яка відрізняється від виробництва запасів протягом цього періоду.

Клас основних засобів за МСБО – це група активів, однакових за характером і способом використання в діяльності суб'єкта господарювання. Згідно п. 37 у МСБО 16 виділені такі класи основних засобів: земля; земля та будівлі; машини та обладнання; кораблі; літаки; автомобілі; меблі та приладдя; офісне обладнання.

Залежно від особливостей, стану основних засобів, оцінки основних засобів, часу, розрізняють наступні види вартості згідно п. 4 П(С)БО 7: первісну вартість; справедливу вартість; переоцінену вартість; вартість, яка амортизується; ліквідаційну вартість; залишкову вартість (додаток В3).

Слід зазначити те, що найпоширенішим видом вартості основних засобів, який використовується в бухгалтерському обліку комунальних підприємств України є відображення основних засобів за первісною вартістю, що складається з фактичних витрат на виробництво та їх

придбання. Первісна вартість об'єкта основних засобів залежить від способу їх надходження на підприємство, тобто придбання або створення, безоплатне отримання, внески до статутного капіталу, а також обмін на подібні або неподібні активи. Згідно пункту 5 П(С)БО 7 для цілей бухгалтерського обліку основні засоби підприємств класифікуються за групами: «основні засоби» та «інші необоротні матеріальні активи».

На сьогодні вітчизняні підприємства неохоче використовують для оцінки справедливую вартість, що пояснюється труднощами її розрахунку. Однак П(С)БО 7 зазначає вимоги обов'язкової оцінки основних засобів за справедливою вартістю при безоплатному отриманні, обміні, внесенні до статутного капіталу.

Порівнюючи облік основних засобів за П(С)БО 7 та МСБО 16, слід виділити їх відмінність у визнанні витрат на поліпшення основних засобів. Згідно МСБО 16 критеріями визнання витрат на поліпшення основних засобів є наявність ймовірності надходження майбутніх економічних вигід, пов'язаних з об'єктом, на підприємство та достовірність оцінки собівартості такого об'єкта. У разі відповідності критеріям визнання такі витрати визнаються в балансовій вартості об'єкта основних засобів.

За ПКУ також виокремлено дев'ять груп основних засобів та сім інших необоротних активів. За кожною з виділених груп встановлено мінімально допустимі строки корисного використання об'єктів для нарахування амортизації (від 2 до 20 років). Завдяки цьому стало можливим зменшення відмінностей між бухгалтерським та податковим обліком.

В міжнародній практиці (МСБО 16) не має інших необоротних матеріальних активів, застосовується поняття класи основних засобів, а також визначено, що у фінансовій звітності слід розкрити інформацію для кожного класу основних засобів, а у П(С)БО 7 у примітках до фінансової щодо кожної групи основних засобів.

Висновки до розділу 1

1. Дослідження сутності поняття «основні засоби» дозволили встановити, що основними критеріями визнання основних засобів є: матеріальність (наявність матеріально-речової форми); призначення (утримуються з метою використання їх в процесі виробництва, постачання товарів, надання послуг або для здійснення адміністративних чи соціально-культурних функцій); строк корисного використання (більше року або операційного циклу, якщо він більше року); амортизаційність (здатність об'єкту в процесі експлуатації поступово переносити свою вартість на результат діяльності підприємства) тощо.

2. Основними нормативними актами, які визначають методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про основні засоби, а також порядок розкриття інформації про них у фінансовій звітності, є П(С)БО 7 та Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів, в даних документах їх визначення – тотожні. Це також справедливо і для національної та міжнародної практики: поняття основних засобів співпадають за усіма головними критеріями їх визнання. Однак, така ідентичність існує тільки у площині бухгалтерського обліку основних засобів. В той час як органи фіскальної служби при ідентифікації об'єкта основних засобів дотримуються норм Податкового кодексу України [13]. Така суперечність визначень призводить до виникнення конфліктних ситуацій між підприємством та фіскальним органом.

РОЗДІЛ 2

СУЧАСНИЙ СТАН ОБЛІКУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ НА ПАТ «ЧЕРНІВЕЦЬКИЙ ХЛІБОКОМБІНАТ»

2.1. Організація обліку основних засобів на підприємстві

Об'єктом дослідження виступає публічне акціонерне товариство (ПАТ) «Чернівецький хлібокомбінат», що є правонаступником по всім правам та обов'язкам Відкритого акціонерного товариства «Чернівецький хлібокомбінат», створеного згідно Наказу Регіонального відділення Фонду державного майна України по Чернівецькій області № 1114-АТ від 25.11.1996р. шляхом перетворення державного Чернівецького хлібокомбінату у відкрите акціонерне товариство та зареєстрованого 18 серпня 1998 року. Організаційно-економічна характеристика досліджуваного підприємства наведена у додатку Г.

Для оптимальної організації та забезпечення ефективного використання основних засобів управлінський персонал підприємства повинен володіти повною та достовірною інформацією про стан таких активів. Таку інформацію можливо отримати лише за умови організації на підприємстві достовірного обліку й аналізу основних засобів. Керівництво підприємства повинно бути повною мірою інформованим про наявність та рух основних засобів, наявність відхилень та причин, що їх спричинили, для прийняття обґрунтованих управлінських рішень. У сучасних економічних умовах збільшується значення саме раціональної організації аналізу наявності, руху та забезпеченості основними засобами на підприємстві як основного джерела отримання і передачі інформації.

У процесі дослідження організації і ведення обліку основних засобів у ПАТ «Чернівецький хлібокомбінат» виокремлено такі особливості:

облік основних засобів на підприємстві підпорядкований положенням Податкового кодексу України, Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність», МСБО 16 та внутрішнім регламентам (Статуту, Наказу «Про облікову політику підприємства»);

розроблено робочий план рахунків щодо обліку основних засобів, який дає змогу організувати ефективний контроль обліку операцій із купівлі, ремонту та модернізації основних засобів (містить аналітичні рахунки 1091 «Інші основні засоби» та 1092 «Інші засоби, призначені для продажу; 1521 «Придбання основних засобів» та 1522 «Виготовлення та модернізація основних засобів»;

оцінка основних засобів проводиться відповідно до шляхів їх надходження на підприємство;

переоцінку основних засобів проводять, якщо їх залишкова вартість (більш як на 10%) відрізняється від справедливої вартості на дату балансу.

Загалом можна зробити висновок, що організація обліку основних засобів на ПАТ «Чернівецький хлібокомбінат» є достатньо типовою для більшості українських підприємств. Разом із тим на підприємствах даної галузі наявні певні недоліки, пов'язані з веденням бухгалтерського обліку основних засобів.

Засобом побудови дієвої системи формування управлінської інформації на підприємстві є облікова політика, на основі якої приймаються виважені й економічно обґрунтовані тактичні та стратегічні рішення. Формування наказу про облікову політику дозволяє поєднати менеджмент підприємства з обліком, задовольнити інформаційні потреби управлінців і власників підприємства, допомогти їм прийняти ефективні управлінські рішення, чим забезпечити конкурентоздатність підприємства.

Методологічні засади формування у бухгалтерському обліку і фінансовій звітності інформації про основні засоби визначено в П(С)БО 7 «Основні засоби». Але для формування облікової політики в частині основних засобів необхідно враховувати, що це не єдиний стандарт, дія якого поширюється на операції з основними засобами. Для основних засобів, які підприємство утримує для реалізації, методологічні засади формування облікової політики встановлює П(С)БО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність», для формування у бухгалтерському обліку та звітності інформації про оренду необоротних активів необхідно керуватися положеннями П(С)БО 14 «Оренда», адже об'єктом орендних

відносин можуть виступати тільки основні засоби. При формуванні облікової політики доцільно розмежувати на підприємстві об'єкти інвестиційної та операційної нерухомості, для оцінки та обліку яких необхідно враховувати вимоги різних стандартів – П(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість» та П(С)БО 7 «Основні засоби» відповідно. Для оцінки за справедливою вартістю основних засобів, якщо вони визнані придбаними ідентифікованими активами, слід виконувати вимоги П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств», а в разі зменшення корисності основних засобів або її відновлення необхідно оцінювати та відображати в обліку і звітності такі події згідно вимог П(С)БО 28 «Зменшення корисності активів».

Отже, для формування облікової політики в частині основних засобів необхідно розмежувати об'єкти та операції, класифікувати активи в залежності від намірів їх використання на конкретному підприємстві, адже від цього залежать склад елементів облікової політики та перелік П(С)БО, які встановлюють методологічні засади формування таких елементів.

Облікову політику основних засобів також регламентують «Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів», затверджені Наказом Міністерства фінансів України № 561 від 30.09.2003 року (зі змінами та доповненнями у редакції від 30.12.2018 р.) [39] та «Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства», затверджені Наказом Міністерства фінансів України № 635 від 27.06.2018 р. [40] – ці документи, на відміну від П(С)БО 7, не є обов'язковими до виконання, мають рекомендаційний характер і покликані допомагати підприємству в обранні методичних підходів до формування елементів облікової політики в частині основних засобів.

У «Методичних рекомендаціях щодо облікової політики підприємства» №635 від 27.06.2018 р. [40] передбачені наступні елементи облікової політики основних засобів:

методи амортизації основних засобів, інших необоротних матеріальних активів та об'єктів інвестиційної нерухомості, у разі якщо вони обліковуються за первісною вартістю;

вартісні ознаки предметів, що входять до складу малоцінних необоротних матеріальних активів;

підходи до переоцінки основних засобів;

підходи до періодичності зарахування сум дооцінки основних засобів до нерозподіленого прибутку;

критерії розмежування об'єктів операційної нерухомості та інвестиційної нерухомості;

дата первісного визнання необоротних активів та груп вибуття як утримуваних для продажу;

періодичність та об'єкти проведення інвентаризації основних засобів;

підходи до віднесення витрат, пов'язаних з поліпшенням об'єкта основних засобів, до первісної вартості або витрат звітного періоду.

Цей перелік не є вичерпним, адже є невраховані елементи, які, тим не менш, мають знайти своє відображення в обліковій політиці згідно чинних П(С)БО.

В обліковій політиці ПАТ «Чернівецький хлібокомбінат» зазначено, що основні засоби враховуються у звіті про фінансовий стан за первинною вартістю, що включає всі витрати, необхідні для доведення активу до стану, придатного до використання, за вирахуванням накопиченої амортизації і збитків від знецінення. Сума, що амортизується, – це первинна вартість об'єкту основних засобів або переоцінена вартість, за вирахуванням його ліквідаційної вартості.

ПАТ «Чернівецький хлібокомбінат» користується частиною основних засобів, які передані їй при приватизації держмайна в Україні, зокрема виробничими та адміністративними будівлями. Також компанія користується державними земельними ділянками за договором оренди землі. Основні засоби, стосовно яких є передбачені законодавством обмеження щодо їх володіння, користування та розпорядження відсутні.

На 01.01.2019 р. залишкова вартість всіх основних засобів, переданих в заставу, становить 6557070,23 грн. Для порівняння - на 01.01.2023 року залишкова вартість всіх основних засобів, переданих в заставу, становила 4752220,34 грн. Основні засоби, що тимчасово не використовуються

(консервація, реконструкція тощо) відсутні. Основних засобів вилучених з експлуатації на продаж немає. Основні засоби емітента знаходяться на території підприємства за його юридичною адресою м. Чернівці, вул. Головна, 223.

Основним завданням організації обліку основних засобів на ПАТ «Чернівецький хлібокомбінат» є збереження майна власників в частині основних засобів через: їх контроль; правильне документальне оформлення, своєчасне відображення на рахунках і в облікових регістрах, проведення інвентаризації. В наказі про облікову політику підприємства стосовно основних засобів наведено таку інформацію: до них відносять об'єкти, вартість яких понад 6000 грн. і строк корисного використання понад 1 рік, метод нарахування амортизації – прямолінійний. Зарахування їх на баланс товариства відбувається за умов вірогідності отримання економічних вигод від використання засобу або достовірності визначення вартості. Встановлення терміну корисної експлуатації відбувається при отриманні об'єкта з урахуванням вимог ПКУ, а саме для наявних основних засобів:

- будинки, споруди та передавальні пристрої - від 10 до 20 років
- машини та обладнання - від 2 до 5 років
- транспортні засоби - 5 років
- інструменти, прилади, інвентар (меблі) - 4 роки
- інші основні засоби – 10 років.

Визначення первісної вартості об'єктів відбувається на стадії їх надходження, враховуючи спосіб їх отримання. Надходження основних засобів на ПАТ «Чернівецький хлібокомбінат» відбувається:

- через капітальні вкладення;
- придбання;
- отримання безоплатно;
- внесення засновниками;
- оприбуткування надлишків при інвентаризації.

Необхідно відмітити, що на товаристві формування первісної вартості відбувається з дотриманням вимог П(СБ)О 7.

Введення в експлуатацію об'єктів на підприємстві здійснюється комісією, призначеною для цієї цілі наказом керівника. На ПАТ «Чернівецький хлібокомбінат» діють постійні діючі комісії, до складу яких включено головного механіка, інженера по техніці безпеки, бухгалтера, матеріально-відповідальну особу, якій передається в експлуатацію об'єкт основних засобів. Комісія здійснює огляд об'єкта, складає необхідні документи, які є основним джерелом інформації для контролю та відображення фактів здійснення господарських операцій.

Амортизація основних засобів призначена для списання суми, що амортизується, впродовж терміну корисного використання активу і розраховується з використанням прямолінійного методу. Ліквідаційна вартість, терміни корисного використання і метод нарахування амортизації розглядаються на кінець кожного фінансового року. Вплив будь-яких змін, що виникають від оцінок, зроблених в попередні періоди, враховується як зміна облікової оцінки.

Норма пп. 14.1.138 ПКУ оперує терміном «очікуваний строк корисного використання (експлуатації)». Ані податкове, ані бухгалтерське законодавство не містить алгоритмів або критеріїв визначення цього строку. Щоби встановити строк експлуатації, необхідно керуватися намірами підприємства щодо використання даного об'єкта, а також доцільно залучити технічних фахівців – спеціалістів, які відповідають за експлуатацію об'єктів основних засобів, інженерів тощо. Можливо, об'єкт планується експлуатувати декілька років, а потім продати з великою ліквідаційною вартістю, наприклад, представницький автомобіль керівництва, яке віддає перевагу новим престижним моделям автомобілів. Інша стратегія підприємства може передбачати, наприклад, експлуатацію виробничого обладнання якомога довше, підтримуючи стан об'єкту шляхом ремонтів, не передбачаючи витрат на повне оновлення такого обладнання через кризовий фінансовий стан. У будь-якому випадку встановлення строку експлуатації – предмет професійного судження і будь-який регламентований порядок з даного питання відсутній. Очікуваний строк корисного використання (експлуатації) – це, по суті, не максимальний строк, протягом якого певний

основний засіб можна використовувати за призначенням, а строк, протягом якого суб'єкт господарської діяльності вважає, що буде його використовувати. Тобто такий строк залежить виключно від наміру такого суб'єкту. Норми п. 145.1 ПКУ прописують мінімальні строки експлуатації з метою сплати податків. У податковому обліку амортизація об'єкта основних засобів нараховується протягом строку корисного використання об'єкта, встановленого платником податків, але не меншого від мінімального допустимого строку, чітко регламентованого для кожної групи. У бухгалтерському обліку такого обмеження мінімального строку немає. На практиці підприємствам простіше і в бухгалтерському обліку керуватися строками, прописаними у п. 145.1 ПКУ, наприклад, передбачити в обліковій політиці для автомобіля строк використання 6 років. Таку можливість передбачено і у п. 26 П(С)БО 7: «Нарахування амортизації може здійснюватися з урахуванням мінімально допустимих строків корисного використання основних засобів, встановлених податковим законодавством (крім випадку застосування виробничого методу)».

Основними чинниками, які необхідно враховувати при формуванні облікової політики щодо строку корисного використання основних засобів, є наступні:

- 1) очікуване використання об'єкта підприємством з урахуванням його потужності або продуктивності;
- 2) передбачуваний фізичний і моральний знос;
- 3) правові чи інші обмеження строків використання об'єкта та інші чинники.

Надзвичайно важливо для затвердження строку експлуатації основних засобів правильно оформити не тільки пункт розпорядчого документу з облікової політики, а й інші документи. Строк експлуатації недостатньо прописати у формах № ОЗ-1 «Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів» та № ОЗ-6 «Інвентарна картка обліку основних засобів» для цілей податкового обліку. Відповідно до норм пп. 145.1.2 ПКУ, «нарахування амортизації здійснюється протягом строку корисного використання (експлуатації) об'єкта, який встановлюється наказом

по підприємству при визнанні цього об'єкта активом (при зарахуванні на баланс)» [41, 42]. Отже, при зарахуванні об'єкта на баланс обов'язково слід оформити наказ, де слід чітко прописати строк корисного використання такого об'єкта.

В обліковій політиці ПАТ «Чернівецький хлібокомбінат» не зазначено ліквідаційну вартість основних засобів. Слід відмітити, що податкове законодавство не містить визначення ліквідаційної вартості, з даного питання використовується визначення, прописане для бухгалтерського обліку (пп. 14.1.84 ПКУ). Норма п. 4 П(С)БО 7 визначає ліквідаційну вартість як суму коштів або вартість інших активів, яку підприємство очікує отримати від реалізації (ліквідації) необоротних активів після закінчення строку їх корисного використання (експлуатації), за вирахуванням витрат, пов'язаних з продажем (ліквідацією).

Однак, згідно з п.17 П(С)БО 7 «Основні засоби» та п. 35 «Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку основних засобів» №561 [39], якщо залишкова вартість об'єкта основних засобів дорівнює нулю, то його переоцінена залишкова вартість визначається додаванням справедливої вартості цього об'єкта до його первісної (переоціненої) вартості без зміни суми зносу об'єкта. При цьому для об'єктів, що продовжують використовуватися, обов'язково визначається ліквідаційна вартість.

Отже, при формуванні облікової політики підприємству все ж необхідно визначити ліквідаційну вартість основних засобів. При цьому доцільно використовувати один з наступних методів:

обрати ліквідаційну вартість на рівні вартості подібного активу, який досяг кінця свого строку корисної експлуатації та використовувався в умовах, подібних до тих, в яких передбачено використовувати придбаний об'єкт;

залучити фахівців-експертів – суттєвим недоліком методу є суб'єктивність і наявність додаткових витрат;

за ліквідаційну вартість прийняти вартість матеріальних цінностей, що, як очікується, будуть утворені та оприбутковані у результаті ліквідації основного засобу – таке прогнозування має велику ймовірність помилки;

встановити норматив у вигляді відсотка (наприклад 10%-15%) від первісної вартості основного засобу або диференціювати такий норматив по групах основних засобів [43].

Отже, до основних проблемних аспектів в організації обліку основних засобів на ПАТ «Чернівецький хлібокомбінат» можна віднести таке:

своєчасно не проводиться переоцінка основних засобів, що є відхиленням від положень МСБО 16;

наявність проблемних положень щодо визначення історичної вартості деяких об'єктів основних засобів, включених у фінансову звітність згідно з МСФЗ за балансовою вартістю на 31 грудня 2021 р.

Наявні проблеми обліку основних засобів здебільшого спричинені різноманітністю трактувань основних положень МСБО 16, певною відсутністю практичного досвіду ведення бухгалтерського обліку відповідно до вимог міжнародних стандартів та відмінністю трактувань ключових положень П(С)БО 7 та МСБО 16 щодо оцінки вартості основних засобів, за первісного визнання, подальшої оцінки та порядку періодичності проведення переоцінки даних активів.

Окреслені проблеми обліку основних засобів можуть бути вирішені через розроблення та впровадження низки рішень. Необхідно:

1. Провести переоцінку основних засобів, зокрема тих активів, де справедлива вартість суттєво відрізняється від балансової.

2. Проводити переоцінку основних засобів не рідше одного разу на рік для основних засобів, що зазнають значних, але не постійних змін справедливої вартості [36]. Для об'єктів основних засобів, що зазнають незначних змін справедливої вартості, проводити переоцінку кожні три або п'ять років відповідно до вимог МСБО і про що необхідно зазначити в обліковій політиці.

3. Відобразити у Наказі про облікову політику, яку саме модель буде застосовувати управлінський персонал для оцінки після визнання – модель собівартості або модель переоцінки, – і застосовувати цю політику до всього класу основних засобів.

4. Переглянути порядок та правильність визначення історичної вартості (собівартості) об'єктів основних засобів, щодо яких виникли розбіжності у тлумаченні між управлінським персоналом підприємства та аудиторами, що здійснювали аудиторську перевірку.

5. Здійснити дооцінку вартості основних засобів, що повністю амортизовані, але продовжують використовуватися в господарській діяльності станом на 31.12.2021, що призведе до збільшення вартості основних засобів у балансі одночасно зі збільшенням суми власного капіталу та достовірного відображення даних активів у обліку.

6. Створити додатковий первинний документ, у якому було б відображено результат переоцінки основних засобів, із обов'язковою наявністю необхідних реквізитів, визначених чинними нормативними документами.

7. Розробити власну форму внутрішнього первинного документу з обліку нарахування амортизації, який складався б після оформлення типової форми ОЗ-1. Дана форма бухгалтерської довідки повинна вміщувати такі рядки, як: «Фактичне місцезнаходження об'єкта», «Первісна вартість (Собівартість)», «Дебет», «Кредит», «Метод амортизації», «Строк корисного використання», «Норми амортизаційних відрахувань», «Ліквідаційна вартість», «Дата початку фактичного використання» та «Рік випуску».

Формування ринкових відносин передбачає конкурентну боротьбу між різними виробниками, перемогти в якій зможуть ті, хто найбільш ефективно використовує всі види наявних ресурсів. Більш повне та раціональне використання основних засобів і виробничих потужностей підприємства сприяє поліпшенню всіх його техніко-економічних показників: зростанню продуктивності праці, підвищенню фондівіддачі, збільшенню випуску продукції, зниженню її собівартості, економії капітальних вкладень.

2.2. Синтетичний та аналітичний облік основних засобів на підприємстві

Синтетичний і аналітичний облік основних засобів здійснюється на рахунках класу 1 «Необоротні активи». А для обліку та узагальнення інформації про наявність і рух основних засобів відповідно до Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій №291 призначений синтетичний рахунок (рахунок першого порядку) 10 «Основні засоби», який має наступні субрахунки (рахунки другого порядку): 100 «Інвестиційна нерухомість»; 101 «Земельні ділянки»; 102 «Капітальні витрати на поліпшення земель»; 103 «Будинки та споруди»; 104 «Машини та обладнання»; 105 «Транспортні засоби»; 106 «Інструменти, прилади та інвентар»; 107 «Тварини»; 108 «Багаторічні насадження»; 109 «Інші основні засоби» [44].

За дебетом рахунку 10 «Основні засоби» відображається надходження (придбаних, створених, безоплатно отриманих) основних засобів на баланс, які обліковуються за первісною вартістю, сума витрат, яка пов'язана з поліпшенням об'єкта (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо), що призводить до збільшення майбутніх економічних вигод; сума дооцінки вартості об'єкта основних засобів, за кредитом – вибуття основних засобів внаслідок продажу, безоплатної передачі або невідповідності критеріям визнання активом, а також у разі часткової ліквідації об'єкта основних засобів, сума уцінки основних засобів та ін. [45].

Для рахунків, які не відображаються у складі об'єктів обліку основних засобів Планом рахунків бухгалтерського обліку №291 призначено синтетичний рахунок 11 «Інші необоротні матеріальні активи», який узагальнює інформацію про наявність та рух інших необоротних матеріальних активів. Рахунок 11 «Інші необоротні матеріальні активи», має наступні субрахунки: 111 «Бібліотечні фонди»; 112 «Малоцінні необоротні матеріальні активи»; 113 «Тимчасові (титкульні) споруди»; 114 «Природні ресурси»; 115 «Інвентарна тара»; 116 «Предмети прокату»; 117 «Інші

необоротні матеріальні активи» [44]. Так, за дебетом рахунку 11 «Інші необоротні матеріальні активи» відображається надходження (придбаних, створених, безоплатно отриманих інших необоротних матеріальних активів на комунальне підприємство (за первісною вартістю), а також сума витрат, яка пов'язана з поліпшенням об'єкта – це може бути реконструкція або модернізація, що приводить до збільшення майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання об'єкта; сума дооцінки вартості об'єкта необоротних матеріальних активів. А за кредитом рахунку 11 «Інші необоротні матеріальні активи» відображається вибуття інших необоротних матеріальних активів внаслідок продажу, безоплатної передачі або невідповідності критеріям визнання активом, а також у разі часткової ліквідації об'єкта та сума їх уцінки. Аналітичний облік необоротних матеріальних активів ведеться щодо кожного об'єкта цих активів [45].

Аналітичний облік основних засобів здійснюється відповідно до наказу Міністерства статистики України «Про затвердження типових форм первинного обліку» від 29.12.1995 р. № 352, так у додатку Д приведені типові форми первинної документації з обліку основних засобів.

Відповідно до статті 1 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» первинний документ – це документ, який містить відомості про господарську операцію [46].-Форми первинної облікової документації, які використовуються на ПАТ «Чернівецький хлібокомбінат» наведені у додатку Е.

Потрібно зауважити, що існуючі типові форми первинної облікової документації з обліку основних засобів мають суттєві недоліки, тобто типові форми первинної облікової документації з основних засобів є застарілими по змісту та з відповідних реквізитів, що суперечать спробам приблизити Національні положення (стандарты) бухгалтерського обліку до Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку.

Нові форми для обліку та списання основних засобів були затверджені наказом Міністерства фінансів України від 13 вересня 2021 р. «Про затвердження типових форм з обліку та списання основних засобів суб'єктами державного сектору та порядку їх складання» № 818 (Порядок №

818). Типові форми первинних документів з обліку та списання основних засобів та їх загальна характеристика застосування приведена у додатку Е.

Слід відмітити, що згідно п. 6 Порядку № 818 типові форми з обліку та списання основних засобів можуть застосовуватися юридичними особами, створеними відповідно до законодавства України, незалежно від їх організаційно-правових форм і форм власності, а також представництвами іноземних суб'єктів господарської діяльності.

Усі первинні документи, якими оформляється рух основних засобів на підприємстві, повинні складатися відповідно до вимог «Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку».

При надходженні на підприємство ПАТ «Чернівецький хлібокомбінат» основні засоби обліковуються за дебетом субрахунку 152, де відображаються витрати підприємства на придбання або виготовлення цих активів власними силами. Однак не завжди виникають супровідні витрати, пов'язані з придбанням цих активів. Наприклад, у разі безкоштовного надходження активів, підприємство не зазнає таких витрат, тому виникає колізія щодо відображення в обліку такого надходження.

І. Павлюк та І. Губіна вважають, що при безкоштовному надходженні вартість основних засобів слід відразу відображати за дебетом рахунку 10 «Основні засоби», а витрати, пов'язані з доставкою та монтажем, накопичувати на рахунку 15, і в момент введення в експлуатацію об'єктів віднести їх на рахунок 10 [47].

На думку І. Лобзи, вартість отриманого об'єкта та суму витрат потрібно відразу обліковувати на рахунку 10 [48].

В додатку Ж представлено кореспонденцію рахунків з обліку основних засобів на підприємстві ПАТ «Чернівецький хлібокомбінат».

Зауважимо, що основні засоби можуть надходити на підприємство і вводитися в експлуатацію у різні звітні періоди, тому віднесення вартості безкоштовно отриманого об'єкта відразу на рахунок 10 призведе до необхідності нараховування амортизації на цей актив до моменту введення в експлуатацію. Окремі науковці вважають за необхідне усі активи зосереджувати на рахунку 15 до введення їх в дію, що дасть змогу системно

відображати інвестовані засоби загалом, а також спростить складання звітності.

Об'єкти необоротних активів можуть надходити також і від засновників. Зокрема, при формуванні статутного капіталу підприємства його учасники можуть вносити свою частку не лише грошовими коштами, а й майном (у. т. ч. основними засобами). Первісною вартістю основних засобів, внесених до статутного капіталу визначають погоджену із засновниками (учасниками) підприємства їх справедливую вартість.

Надходження об'єктів основних засобів на підприємство шляхом безоплатного отримання здійснюють за умови, що первинна вартість безоплатно отриманих об'єктів дорівнює їх справедливій вартості на дату отримання. Безоплатне отримання основних засобів відображають як збільшення додаткового капіталу підприємства за кредитом рахунка 424 «Безоплатно одержані необоротні активи». Коли актив забезпечує економічні вигоди, то протягом періоду їх отримання сума нарахованого зносу визначається доходом, і на цю суму зменшують розмір додаткового капіталу.

Одним із джерел надходження необоротних матеріальних активів на підприємство є бартерний обмін об'єктами між учасниками такої угоди. Основний засіб може бути придбаний у результаті обміну на подібний чи неподібний актив. Собівартість такого основного засобу оцінюють за справедливою вартістю отриманого активу, що дорівнює ринковій вартості переданого активу з поправкою на будь-яку суму грошей.

Нарахування амортизації на необоротні активи, які отримані безоплатно і використовуються у виробничому процесі, відображається проведенням: Дт 23, 91 Кт 13. Одночасно необхідно відобразити дохід від безоплатно одержаних необоротних активів проведенням: Дт 424 Кт 745. Таким чином, одна і та ж господарська операція – нарахування амортизації – відповідає критеріям віднесення і до операційної діяльності (операції, пов'язані з виробництвом) і до фінансової (відбуваються зміни у власному капіталі).

В результаті того, що основні засоби тривалий час безперервно приймають участь у виробництві, та довгий час не оновлюються, на

підприємстві виникає ситуація, що такі активи можуть не відповідати сучасним технічним і технологічним вимогам, незручні в користуванні, неекономічні. У таких випадках виникає необхідність їх ремонту чи покращення.

Поняття «поліпшення» вперше трактується у Законі України «Про оподаткування прибутку підприємств», але, як термін, не було визначено. Однак, поліпшення основних засобів ідентифікували, як поточний і капітальний ремонт, реконструкція, модернізація, технічне переозброєння та інші види робіт.

Отже, розрахунок об'єкту оподаткування податком на прибуток в частині, що стосується ремонтів та поліпшень основних засобів, як в бухгалтерському, так і в податковому обліку на сьогодні аналогічні, з тим винятком, що у податковому обліку не підлягають амортизації основні засоби невиробничого характеру, тоді як в бухгалтерському обліку амортизуються усі основні засоби без винятку. Таким чином, поліпшення основних засобів, не задіяних у виробництві, буде відображатися в обліку як податкова різниця.

Ремонти основних засобів класифікуються за видами ремонтів та способами їх проведення:

- а) за видами поділяються на: поточні; середні; капітальні, детальна характеристика яких наведена у додатку 3;
- б) за засобом здійснення ремонти поділяються на: ремонти, що виконуються господарським способом; ремонти, що виконуються підрядним способом; ремонти, що виконуються змішаним способом.

Названі класифікаційні ознаки впливають на організацію обліку витрат на здійснення ремонтів основних засобів. В Методичних рекомендаціях №561 визначено, що витрати на ремонт, що здійснюються для підтримання об'єкта в робочому стані та одержання первинно визначеної суми майбутніх економічних вигод від його використання, включаються до витрат періоду, в якому такі витрати понесені [39]. А відповідно витрати на ремонт, що здійснюються з метою збільшення майбутніх економічних вигод, первинно очікуваних від використання об'єкта, збільшують первісну вартість основних

засобів на суму витрат, пов'язаних з поліпшенням цих активів. Крім того, витрати на капітальний ремонт теж можуть включатися до витрат періоду, якщо ці витрати понесені з метою одержання первинно визначеної суми майбутніх економічних вигод від експлуатації об'єкта основних засобів.

Отже, незалежно, який вид ремонтів здійснений, їх необхідно класифікувати на ті, що призводять до збільшення майбутніх економічних вигод та ті, що підтримують первинно визнані економічні вигоди. Тобто, капітальний ремонт основних засобів та поточний можуть бути одночасно витратами звітного періоду, або збільшувати первісну вартість об'єкта основних засобів. Цей момент, на наш погляд, потребує методичного доопрацювання на законодавчому рівні, адже при проведенні податкових перевірок з податку на прибуток, такі витрати трактуються двояко.

Узагальнимо розподіл та відображення в бухгалтерському обліку витрат на поліпшення та ремонт основних засобів відповідно до вимог П(С)БО 7 та Методичних рекомендацій № 561 (додаток І).

Наведемо кореспонденцію рахунків з обліку ремонту і поліпшення основних засобів на підприємстві ПАТ «Чернівецький хлібокомбінат» у 2023 р. (додаток К).

Кожне підприємство повинно самостійно здійснювати класифікацію ремонтів основних засобів та розробити чітку систему їх ідентифікації. Це пов'язано з тим, що неможливо визначити загальні характеристики ремонтних робіт для всіх промислових підприємств чи окремої галузі.

Методика відображення в бухгалтерському обліку вибуття об'єктів основних засобів ґрунтується на нормах П(С)БО 7. Так, об'єкт основних засобів вилучається з активів (списується з балансу) в разі його вибуття шляхом:

- продажу;
- ліквідації через невідповідність визнання активом;
- безоплатної передачі іншим підприємствам (організаціям);
- списання у випадку виявлення нестачі.

Облік довгострокових активів, що утримуються для продажу, регулюється П(С)БО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та

припинена діяльність», де визначено методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про необоротні активи, утримувані для продажу, та групи активів, що належать до вибуття в результаті операцій продажу, а також про припинену діяльність і шляхи розкриття цієї інформації у фінансовій звітності.

Аналогом цього стандарту на міжнародній арені є МСФЗ 5 «Непоточні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність» (IFRS 5 «Non-current Assets Held for Sale and Discontinued Operations»). У цьому стандарті вказано, як обліковувати і за якими статтями звіту відображати ці активи, якщо виник намір їх продати протягом певного терміну, тобто доти, поки продовжується визнання довготермінових активів, аж до їхнього списання в результаті продажу на сторону.

Варто зазначити, що МСФЗ 5 було розглянуто і прийнято в рамках проекту зменшення відмінностей між МСФЗ і загальноприйнятими стандартами бухгалтерського обліку США, де практика ведення обліку не передбачає застосування інструктивного плану рахунків.

У зв'язку з цим при ознайомленні зі змістом П(С)БО 27 не виникає заперечень стосовно відокремленого обліку довгострокових активів, які утримуються з метою продажу. Проте, коли сфера застосування стандарту 27 накладається на сферу дії Інструкції про застосування плану рахунків, викликає непорозуміння.

У П(С)БО 27 визначено, що довгострокові активи, балансову вартість яких буде відшкодовано шляхом продажу (а не шляхом подальшої експлуатації), варто виділити в окрему групу. У чинному Плані рахунків для обліку цих активів передбачено субрахунок 286 «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу», а також субрахунок 680 «Розрахунки, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу та групами вибуття».

На нашу думку, зарахування необоротних активів, утримуваних для продажу, до запасів є недоречним. Зауважимо, що в Інструкції про застосування Плану рахунків № 291 вказано, що на синтетичному рахунку 28 «Товари» обліковують рух товарно-матеріальних цінностей, що надійшли на

підприємство з метою реалізації. Проте основні засоби придбані для подальшого використання, а не продажу, і на момент прийняття рішення про продаж активу його вже використовували на підприємстві, а отже, він не є новопридбаним.

Вважаємо, що обліковувати основні засоби на рахунках другого класу Плану рахунків серед оборотних активів недоцільно. Основні засоби, які підприємство планує продати протягом дванадцяти календарних місяців, або в яких закінчується 12-місячний термін корисного використання, за економічною суттю мають довготерміновий характер. Вони залишаються засобами, а не предметами праці незалежно від того, коли буде списано на витрати їхню вартість: чи в результаті продажу до наступної дати балансу, чи шляхом використання впродовж кількох років. Вважаємо, що зазначені активи потрібно обліковувати серед активів першого класу Плану рахунків бухгалтерського обліку «Необоротні активи». Зокрема, основні засоби, утримувані для продажу можна обліковувати на рахунку 10, а саме на субрахунку 109 «Інші основні засоби».

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

При безоплатній передачі основних засобів згідно з П(С)БО 7 «Основні засоби», об'єкт основних засобів вилучається з активів. З огляду на той факт, що безоплатна передача основних засобів є їх вибуттям, підприємство ілюструє витрати, пов'язані з такою операцією, на субрахунку 976 «Списання необоротних активів». Сума нарахованого зносу щодо безоплатно наданих основних засобів відбивається за Дт 131 «Знос основних засобів» у кореспонденції з Кт 10 «Основні засоби».

При безоплатної передачі активів не відбувається визнання доходу, тому що не реалізуються наступні умови: не має ні збільшення активу, ні зменшення зобов'язання, яке б зумовлювало зростання власного капіталу. Враховуючи таку норму, підприємство, що передає майно, не відображає такі операції на рахунках, що призначенні для обліку доходів. Беручи до уваги той факт, що операції з безоплатної передачі основних засобів іншим особам, є по природі операціями з відчуження основних засобів, то такі операції до норм Податкового кодексу відображаються у податковому обліку, зокрема сума перевищення доходів від відчуження основних засобів над первісною вартістю придбання та витрат на ремонт, включається до доходів платника податку, а сума перевищення первісної вартості над доходами від відчуження включається до витрат платника податку.

Коли підприємство вносить свої основні засоби до статутного капіталу іншої юридичної особи, воно передає право власності на об'єкти основних засобів, а отримує корпоративні права даного суб'єкта господарювання, тобто таким чином здійснює прямі фінансові інвестиції. У Податковому кодексі даного роду операції прирівнюються до продажу, то передача основних засобів здійснюється у такому ж порядку як і визнання доходу від реалізації. Крім того, одержання корпоративних прав відображається як придбання довгострокових фінансових інвестицій. Вартість внеску до статутного капіталу суб'єкта господарювання визначається за домовленістю між учасниками підприємства та інвестором. При цьому визначається справедлива вартість внесених основних засобів.

Якщо основні засоби морально та фізично зношені й немає сенсу їх далі утримувати на балансі, підприємство може прийняти рішення про їх списання. У цьому випадку постійно діюча комісія оглядає об'єкт і приймає рішення про його ліквідацію. Вартість списаних внаслідок фізичного або морального зносу основних засобів і витрати на ліквідацію акумулюються на рахунку 976 «Списання необоротних активів», ПДВ нараховують на залишкову вартість списаного об'єкта виробничого призначення, якщо він не повністю амортизований.

Актуальним питанням, пов'язаним з ліквідацією об'єктів основних засобів є відображення в обліку матеріалів, запасних частин та інших активів, отриманих унаслідок ліквідації основних засобів. Ці запаси необхідно оприбутковувати у бухгалтерському обліку, але відображення в податковому обліку вони не одержують. Однак ні в П(С)БО 16, ні в П(С)БО 9 не вказано порядок визначення у бухгалтерському обліку вартості отриманих таких чином запасів.

Зауважимо, що в податковому обліку вартість цих запасів зараховують до доходів, проте витрат немає. Для вирішення цих неузгодженостей необхідно з'ясувати, чи можна операцію з ліквідації об'єктів основних засобів вважати придбанням запасів.

З.-М. В. Задорожний доцільно зазначає, що у відповідності із П(С)БО 7, де наведено трактування поняття «ліквідаційна вартість», зазначено, що її сума впливає на зменшення первісної вартості об'єкта основних засобів, що підлягає амортизації. Витрати на ліквідацію основних засобів віднімаються з ліквідаційної вартості, тобто з вартості оприбуткованих активів, одержуваних у процесі ліквідації цього об'єкта. При зменшенні ліквідаційної вартості на суму витрат на ліквідацію об'єкта збільшується вартість основних засобів, що амортизуються. Це означає, що у бухгалтерському обліку витрати на ліквідацію об'єкта основних засобів пов'язують не із запасами, а з цим об'єктом [49].

Як бачимо методика відображення руху об'єктів основних засобів у системі бухгалтерського обліку містить значну кількість недоліків, які потребують подальшого доопрацювання на законодавчому рівні.

В додатку Л представлено кореспонденцію рахунків з обліку вибуття основних засобів.

Для синтетичного обліку основних засобів використовуються наступні реєстри:

- Журна ордер №13 при журнально-ордерній формі обліку;
- Журнал № 4 при журнальній формі обліку;
- Машинограма з обліку основних засобів – при автоматизованій формі обліку.

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

2.3. Відображення інформації про основні засоби та методика відображення її у звітності підприємства

У сучасних умовах ринку все більше зростає роль фінансової інформації про підприємство як для внутрішніх, так і для зовнішніх користувачів. Водночас баланс є ключовим звітом, що відображає фінансовий стан суб'єкта господарювання на певну дату. Саме баланс дає можливість користувачам оцінити майновий стан підприємства, його потенціал та приймати дієві управлінські рішення, що створить умови для подальшого зростання підприємства. При цьому важливими моментами є склад, розмір та зношеність необоротних активів, оцінка матеріальних і нематеріальних активів та достовірність їх відображення в балансі.

Сьогодні баланс є основним звітним документом суб'єкта господарювання, який показує стан його активів, зобов'язань і власного капіталу. Тобто баланс відображає стан господарських засобів та джерел їх формування. Господарськими засобами підприємства є активи, які за формами функціонування бувають матеріальні, нематеріальні та фінансові.

Принципи та методи відображення активів у балансі підприємства регулюються НП(С) БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [50], який установлює форму Балансу (Звіту про фінансовий стан). Згідно з НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [50], актив балансу складається з трьох розділів: необоротні активи; оборотні активи; оборотні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття.

Розділ «Необоротні активи» складається з таких основних статей: нематеріальні активи; незавершені капітальні інвестиції; основні засоби; інвестиційна нерухомість; довгострокові біологічні активи; довгострокові фінансові інвестиції; довгострокова дебіторська заборгованість; відстрочені податкові активи; інші необоротні активи [50]. Відповідно до Закону України

«Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» [46], підприємства, що становлять суспільний інтерес, публічні акціонерні товариства, суб'єкти господарювання, які здійснюють діяльність у видобувних галузях, а також підприємства, які провадять господарську діяльність за видами, перелік яких визначається Кабінетом Міністрів України, складають фінансову звітність та консолідовану фінансову звітність за міжнародними стандартами, а всі інші підприємства самостійно визначають доцільність застосування міжнародних чи національних стандартів.

Усі вітчизняні стандарти бухгалтерського обліку відповідають міжнародним стандартам, проте вони не тотожні. У балансі, у статті «Основні засоби», відображається вартість власних та отриманих на умовах фінансового лізингу об'єктів і орендованих цілісних майнових комплексів, які належать до складу основних засобів відповідно до П(С)БО 7 «Основні засоби», а також вартість основних засобів, отриманих у довірче управління або на правах господарського відання чи правах оперативного управління. Окремо наводяться первісна (переоцінена) вартість, сума зносу та залишкова вартість основних засобів [4]. Особливості оцінки та відображення в балансі основних засобів за національними та міжнародними стандартами представлено в додатку М1.

Узагальнену інформацію про основні засоби за підсумками звітного періоду ПАТ «Чернівецький хлібокомбінат» розкриває у звітності у ф.1 «Звіт про фінансовий стан (Баланс)» у розділі I «Необоротні активи» (рядках 1010-12), ф.5 «Примітки до річної фінансової звітності» у II розділі.

Так, у формі №1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)»:

у рядку 1011 відображають первісну вартість основних засобів,

рядку 1012 - суму амортизації,

рядку 1010 - залишкову вартість як різницю між рядками 1011 та 1012.

За рядком 1005 «Незавершені капітальні інвестиції» розкривають інформацію про вартість незавершених капітальних інвестицій на дату балансу.

До підсумку балансу включається залишкова вартість.

У ф. 5 «Примітки до річної фінансової звітності» у розрізі кожної групи основних засобів зазначають:

вартість (первісна або переоцінена), за якою основні засоби відображені в балансі;

методи амортизації і терміни корисного використання;

наявність та рух основних засобів у звітному році;

первісна (переоцінена) вартість та сума зносу на початок звітного року;

суму зміни первісної (переоціненої) вартості та зносу основних засобів у результаті переоцінки;

первісна (переоцінена) вартість та сума зносу основних засобів, які вибули;

суму нарахованої амортизації;

інші зміни первісної (переоціненої) вартості та сума зносу основних засобів;

первісна (переоцінена) вартість та сума зносу на кінець звітного року.

Щодо відображення необоротних активів, утримуваних для продажу, у звітності, то у Звіті про фінансовий стан (Баланс) виділено окремий розділ для відображення цих об'єктів:

III розділ активу Звіту про фінансовий стан (Балансу) «Необоротні активи, утримувані для продажу та групи вибуття» – оцінка проводиться за найменшою з двох величин – балансовою вартістю або чистою вартістю реалізації таких зазначених об'єктів;

IV розділ пасиву Звіту про фінансовий стан (Балансу) «Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу» – облік таких активів ведеться відповідно до П(С)БО 27 зобов'язань, прямо пов'язаних з необоротними активами та групами вибуття, утримуваними для продажу.

Однак в пасиві балансу показується лише кредиторська заборгованість за цими операціями. Щодо дебіторської заборгованості, яка виникає при відвантаженні зазначених активів при їх післяплати, то вона не виділяється навіть окремим рядком. Її показують у складі іншої поточної дебіторської заборгованості (рядок 1155).

У Звіті про фінансові результати доходи і витрати, які виникають у результаті реалізації необоротних активів, відображаються в складі інших операційних доходів (рядок 2120) та інших операційних витрат (рядок 2180).

У Звіті про рух грошових коштів надходження від реалізації необоротних активів та витрати на їх придбання відображаються у складі інвестиційної діяльності, зокрема у рядках:

3205 «Надходження від реалізації необоротних активів» відображається надходження грошових коштів від продажу інвестиційної нерухомості, необоротних активів, утримуваних для продажу, та групи вибуття, а також інших довгострокових необоротних активів (крім фінансових інвестицій).

3260 «Витрачання на придбання необоротних активів» відображаються виплата грошових коштів для придбання (створення) основних засобів, нематеріальних активів та інших необоротних активів (крім фінансових інвестицій). У цій статті також відображаються суми сплачених відсотків, якщо вони включені до вартості будівництва (створення, вирощування тощо) необоротних активів.

Отже, у двох формах фінансової звітності (Звіті про фінансові результати та Звіті про рух грошових коштів) одна й та сама господарська операція відноситься до різних видів діяльності.

В контексті вищесказаного спірними постають зміни, які внесені до субрахунків 943 «Собівартість реалізованих виробничих запасів» та 712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів», на яких, окрім собівартості та одержаних доходів від продажу запасів, ведуть облік собівартості та одержаних доходів від продажу необоротних активів і груп вибуття.

У звіті про фінансові результати реалізацію основних засобів відносять до операційної діяльності, що є недоцільним, адже продаж основних засобів відбувається не щоденно, і за своїм визначенням швидше належить до інвестиційної діяльності. Крім того, об'єднання різних за економічною суттю активів викривляє інформацію у примітках до фінансової звітності. З метою розв'язання цієї проблеми пропонуємо використовувати субрахунки 977

«Інші витрати звичайної діяльності» та 746 «Інші доходи від звичайної діяльності» відповідно.

Дискусійними також є питання відображення необоротних активів, утримуваних для продажу у Примітках до річної фінансової звітності. Субрахунок 286 «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу» відноситься до рахунку 28 «Товари», балансова вартість яких на кінець звітного періоду показується у VIII розділі «Запаси» Приміток до річної фінансової звітності. Однак у Балансі цей субрахунок показують окремо. У примітках, які призначені для детальнішого розкриття інформації, наведеної у інших формах фінансової звітності, інформація про необоротні активи, утримувані для продажу, в табличній формі не розкривається взагалі. Навести інформацію про вартість основних засобів, призначених для продажу, вимагається лише у зносі «з рядка 260 графа 8» до II розділу «Основні засоби» як частину загальної вартості основних засобів та інших необоротних матеріальних активів, які вибули. Однак цей розділ заповнюється на підставі даних за субрахунками рахунків 10 «Основні засоби» та 11 «Інші необоротні матеріальні активи», а не рахунку 286 «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу». П(С)БО 27 ставить наступні вимоги до розкриття інформації про необоротні активи та групу вибуття, утримувані для продажу, у Примітках до річної фінансової звітності:

необоротні активи та група вибуття, утримувані для продажу, та пов'язані з ними зобов'язання, а також результати їх продажу (вибуття) відображаються у фінансовій звітності окремо від інших активів, зобов'язань та результатів інших видів діяльності;

у період визнання необоротних активів, групи вибуття як утримуваних для продажу здійснюється: опис необоротних активів, групи вибуття; опис обставин продажу (вибуття), спосіб та час; збитки від зменшення корисності та їх подальше сторнування; сегмент, у якому необоротні активи, група вибуття подаються відповідно до П(С)БО 29 «Фінансова звітність за сегментами»;

основні групи активів та зобов'язань, визнаних як утримувані для продажу, що подаються окремо без згортання.

Узагальнимо у вигляді схеми відображення в обліку і звітності окремих операцій з необоротними активами в розрізі операційної, інвестиційної та фінансової діяльності (додаток М2).

Для усунення зазначених недоліків пропонуємо для обліку доходів і витрат, отриманих від реалізації необоротних активів, утримуваних для продажу, використовувати субрахунки рахунків 74 «Інші доходи» та 97 «Інші витрати». Зокрема ввести субрахунок 747 «Дохід від реалізації необоротних активів, утримуваних для продажу» та 978 «Собівартість необоротних активів, утримуваних для продажу». Додати в I та II розділи Приміток до річної фінансової звітності рядок, у якому б відображалась інформація про необоротні активи, утримувані для продажу.

Таким чином, можна стверджувати, що положення вітчизняних стандартів бухгалтерського обліку переважно відповідають вимогам міжнародних стандартів. Проте існують відмінності щодо відображення окремих статей. Зокрема, міжнародними стандартами не регламентується відображення в балансі незавершених капітальних інвестицій, довгострокової дебіторської заборгованості, інших необоротних активів та інших фінансових інвестицій.

Спостерігаються деякі невідповідності й щодо оцінки необоротних активів, тому для повної гармонізації з міжнародними стандартами доцільно внести зміни та уточнення до вітчизняних стандартів. Окрім того, інформація про необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття через свою важливість для користувачів із метою прийняття ефективних рішень, потребує деталізації за групами в примітках до річної фінансової звітності.

Висновки до розділу 2

1. Проведене дослідження організації обліку основних засобів на ПАТ «Чернівецький хлібокомбінат» дозволило рекомендувати керівництву підприємства з метою удосконалення цієї ділянки обліку: провести

переоцінку основних засобів, зокрема тих активів, де справедлива вартість суттєво відрізняється від балансової; проводити переоцінку основних засобів не рідше одного разу на рік для основних засобів, що зазнають значних, але не постійних змін справедливої вартості; переглянути порядок та правильність визначення історичної вартості (собівартості) об'єктів основних засобів, щодо яких виникли розбіжності у тлумаченні між управлінським персоналом підприємства та аудиторами, що здійснювали аудиторську перевірку; створити додатковий первинний документ, у якому було б відображено результат переоцінки основних засобів, із обов'язковою наявністю необхідних реквізитів, визначених чинними нормативними документами.

2. Для обліку та узагальнення інформації про наявність і рух основних засобів на підприємстві використовується синтетичний рахунок 10 «Основні засоби» з субрахунками другого порядку. За дебетом рахунку 10 «Основні засоби» відображається надходження (придбаних, створених, безоплатно отриманих) основних засобів на баланс, які обліковуються за первісною вартістю, сума витрат, яка пов'язана з поліпшенням об'єкта (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо), що призводить до збільшення майбутніх економічних вигод; сума дооцінки вартості об'єкта основних засобів, за кредитом – вибуття основних засобів внаслідок продажу, безоплатної передачі або невідповідності критеріям визнання активом, а також у разі часткової ліквідації об'єкта основних засобів, сума уцінки основних засобів та ін.

3. Узагальнену інформацію про основні засоби за підсумками звітного періоду ПАТ «Чернівецький хлібокомбінат» розкриває у звітності у ф.1 «Звіт про фінансовий стан (Баланс)» у розділі I «Необоротні активи» (рядках 1010-12), ф.5 «Примітки до річної фінансової звітності» у II розділі. У Звіті про фінансові результати доходи і витрати, які виникають у результаті реалізації необоротних активів, відображаються в складі інших операційних доходів (рядок 2120) та інших операційних витрат (рядок 2180). У Звіті про рух грошових коштів надходження від реалізації необоротних активів та витрати на їх придбання відображаються у складі інвестиційної діяльності.

РОЗДІЛ 3

ЕКОНОМІЧНИЙ АНАЛІЗ ТА НАПЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ АВТОМАТИЗАЦІЇ ОБЛІКУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ НА ПІДПРИЄМСТВІ

3.1. Економічний аналіз наявності, руху та ефективності використання основних засобів на підприємстві

Розпочнемо аналіз основних засобів із визначення забезпеченості ними підприємства. Для цього необхідно з'ясувати, чи достатньо в підприємства ПАТ «Чернівецький хлібокомбінат» основних засобів, яка їхня динаміка.

Дані додатку Н1 свідчать про збільшення основних засобів на досліджуваному підприємстві. Так, за 2021-2023 рр. вартість основних засобів у первісній оцінці зросла на 11464 тис. грн., або на 24,4%. Найбільше зростання відбулось за 2021-2022 рр., воно склало 10360 тис. грн., або 24,4%. Зношеність основних засобів підприємства виявилась високою – 45-51%. Залишкова вартість основних засобів у 2023 р. склала 28733 тис. грн.

Аналіз динаміки основних засобів за обсягом, складом та структурою є підставою визначення тенденцій розвитку матеріально-технічної бази підприємства, оцінки його виробничого потенціалу. Велике аналітичне значення мають показники структури основних засобів:

розподіл на виробничі (основні засоби, що безпосередньо беруть участь у виробничому процесі або сприяють його здійсненню (будови, споруди, силові машини та обладнання, робочі машини та обладнання тощо), що діють у сфері матеріального виробництва та невиробничі, що не беруть безпосередньої або побічної участі у процесі виробництва й призначені в основному для обслуговування комунальних і культурно-побутових потреб населення;

основні засоби основного виду діяльності й допоміжних виробництв;

співвідношення активної (включаються машини, обладнання і транспортні засоби, тобто ті, які безпосередньо взаємодіють з предметами

праці) й пасивної частини (формують основні засоби, які створюють умови для здійснення виробничого процесу,

будівлі, споруди, передавальні пристрої) [60-63].

При цьому, від їхнього оптимального поєднання багато в чому залежить віддача основних засобів, їхня рентабельність і фінансовий стан підприємства.

Наявність та динаміку основних засобів ПАТ «Чернівецький хлібокомбінат» можна проаналізувати за даними додатку Н2.

Дані додатку Н2 свідчать, що на кінець 2023 р. основні засоби виробничого призначення склали 28596 тис. грн., або 99,5%. Тобто практично всі основні засоби задіяні у виробництві. Вартість невиробничих основних засобів на підприємстві постійна – 137 тис. грн., або 0,4%.

Найбільше зростання характерне для групи машин та обладнання – 8186 тис. грн., або 28,8%. Також збільшилась вартість будівель, споруд та передавальних пристроїв – на 4 %, що склало 546 тис. грн.

Вартість транспортних засобів зменшилася на 2067 тис. грн., або на 3,7 %, а також інших основних засобів – на 1240 тис. грн., або на 3,9%.

В цілому залишкова вартість основних засобів зменшилась на 2429 тис. грн.

Майновий стан – це одна з характеристик фінансового стану підприємства, за допомогою якої оцінюється склад, структура та динаміка майна і джерел формування капіталу. Аналіз майнового стану може проводитися на основі використання форми 1 «Баланс» як без зміни (об'єднання) статей, так і шляхом побудови скороченого аналітичного балансу. Результати аналізу стану та ефективності використання основних засобів ПАТ «Чернівецький хлібокомбінат» протягом 2021-2023 рр. представлено в додатку Н3.

За 2021-2023 рр. на підприємство надійшло в цілому основних засобів на суму 21614 тис. грн. Найменше основних засобів було придбано у 2023 р. на суму 1522 тис. грн. Однак, слід відмітити, що підприємство щороку здійснює придбання основних засобів. Найбільше було виведено у 2023 р. –

на суму 418 тис. грн. Вибуття основних засобів мало місце на підприємстві. Всього було ліквідовано основних засобів на суму 1068 тис. грн.

Фондовіддача на підприємстві дещо знижувалась. Якщо у 2016 р. показник складав 4,49 грн., то у 2023 р. – 3,76 грн. Відповідно фондомісткість зростала. Фондоозброєність працівників на підприємстві збільшилась до 56,05 тис. грн. Ймовірно це відбулось за рахунок скорочення чисельності працівників підприємства.

Рух основних засобів у звітному періоді відображаються у формі №5 (додаток до фінансової звітності). Згідно з цією формою визначають зміну суми основних коштів у цілому, у тому числі окремих їх груп, на кінець року порівняно з їх наявністю на початок звітного року.

Детально надходження і вибуття основних засобів за групами основних засобів представлено в додатку Н4 та Н5.

Як бачимо, найбільші надходження відбувались в групі транспортних засобів у 2022 р. Підприємство придбало 4 вантажних автомобілів для транспортування готової продукції та перевезення сировини – борошна.

Розгорнута картина руху основних засобів підприємства представлено у додатку Н6.

Серед показників, що характеризують рух основних засобів, виділяють: коефіцієнт оновлення, який розраховується як співвідношення вартості нових основних засобів, що надійшли у звітному періоді, до вартості всіх основних засобів на кінець звітного періоду;

коефіцієнт вибуття розраховується як співвідношення вартості вибутих основних засобів протягом звітного періоду до вартості основних засобів на початок звітного періоду;

коефіцієнт ліквідації – розраховується як співвідношення вартості ліквідованих засобів до вартості всіх основних засобів на початок звітного періоду;

коефіцієнт заміни – розраховується як співвідношення вартості вибутих основних засобів протягом звітного періоду до вартості основних засобів, які надійшли протягом звітного періоду;

коефіцієнт розширення $= 1 - \text{коефіцієнт заміни}$ [64-67].

В додатку Н7 представлено показники майнового стану підприємства в динаміці.

Результати коефіцієнтного аналізу джерел формування майна підприємства виявили зменшення суми господарських коштів, які воно використовує. За 2021-2023 рр. вартість майна хлібокомбінату зменшилась на 5910 тис. грн. Коефіцієнт зносу, як відмічалось раніше, зростає. Відповідно придатність основних засобів дещо знижується. Коефіцієнт оновлення перевищує коефіцієнт вибуття. Отже, коефіцієнт заміни складає 3-4%. Частка основних засобів в активах становила 25-32%, а мобільність активів коливалась від 2,7 до 2,13.

Показники віддачі і рентабельності основних засобів дозволяють оцінити дві сторони економічної ефективності їх використання – кількісну і якісну. Однак кожен із них може підвищуватися або знижуватися на підприємстві за один і той же проміжок часу. Тому в процесі порівняльної оцінки ефективності використання основних засобів двох і більше підприємств або періодів виникають труднощі, адже окремі підприємства при достатньо високих показниках фондівдачі мають низькі показники рентабельності і навпаки.

Для аналізу впливу факторів на ефективність використання основних засобів підприємства використовуємо додаток Н8.

Дані додатку Н8 демонструють чітку тенденцію до зменшення фондівдачі активної частини основних засобів. У 2023 р. спостерігалось зменшення показника на 0,73 грн. порівняно з 2021 р. Питома вага активної частини основних засобів у загальній їх вартості протягом періоду дослідження складала від 84,9% (2022 р.) до 68,1% (2023 р.). Фондовіддача активної частини основних засобів знизилась з 6,05 грн. до 5,52 грн.

Отже, аналіз забезпеченості ПАТ «Чернівецький хлібокомбінат» основними засобами засвідчив високий рівень їх зношеності на підприємстві, зниження фондівдачі, у тому числі активної частини основних засобів. Позитивним на підприємстві є поступове оновлення основних засобів на підприємстві, насамперед активної частини. Отже, підприємство має резерви для підвищення ефективності використання основних засобів.

3.2. Стан автоматизації обліку основних засобів на підприємстві та напрями удосконалення

В сучасних умовах розвитку ринкових відносин перед українськими підприємствами постає потреба у швидкому реагуванні на зміни господарської ситуації, яка пов'язана з управлінням основними засобами та його впливом на фінансово-господарську діяльність. Для ефективного управління підприємством користувачі прагнуть отримувати обґрунтовану та якісну інформацію про стан та використання основних засобів. На сьогодні найефективнішим способом забезпечення достовірної та обґрунтованої інформації є використання сучасних інформаційних систем обліку на підприємстві. Тому важливим є питання використання інформаційних систем обліку вітчизняними підприємствами та вдосконалення організації їх роботи.

Ефективне управління основними засобами неможливе без оперативності в обліку, контролі за їх надходженням і використанням, неможливо без застосування в обліку комп'ютерних технологій. В умовах розвитку системи бухгалтерського обліку питання інтегрованості підприємств в автоматизований облік є досить актуальним. Використання комп'ютерних комплексів обліку на підприємстві сприяє покращенню якості роботи бухгалтерів, а звідси й підвищується ефективність організації роботи на підприємстві.

На ПАТ «Чернівецький хлібокомбінат» автоматизацію облікових робіт забезпечує програмний комплекс «BAS: Бухгалтерія». Підсистема «Облік основних засобів та інших матеріальних і нематеріальних активів» забезпечує виконання такого комплексу операцій:

- створення інвентарної картотеки основних засобів;
- ведення первинної документації, нарахування зносу, переоцінка об'єктів основних засобів;
- облік витрат на утримання і поліпшення даного об'єкту обліку;
- інформування окремих звітних форм з обліку основних засобів;
- оформлення договорів оренди, розрахунків орендних платежів, контроль за станом розрахунків з контрагентами.

Завдання автоматизації обліку основних засобів та нематеріальних активів в системі «BAS: Бухгалтерія» характеризуються відносною однотипністю реалізації для різних організацій і стабільністю в часі. Тому передбачається вирішення наступних завдань:

- 1) Облік наявності, введення в експлуатацію, руху основних засобів в натуральному і вартісному вимірі по об'єктах, структурним підрозділам і матеріально відповідальними особами;
- 2) Облік наявності та руху нематеріальних активів в вартісному вимірі за об'єктами обліку;
- 3) Облік амортизації основних засобів за різними методиками, облік амортизації нематеріальних активів;
- 4) Формування і друк регістрів синтетичного та аналітичного обліку, звітності по основних засобах та нематеріальних активах.

Облік капітальних інвестицій в типовій конфігурації «BAS: Бухгалтерія» організовується як:

облік товарно-матеріальних цінностей, що придбані з метою використання в якості основного засобу. Для них ведеться кількісний складський попартійний облік. Такі капітальні інвестиції йменуються обладнанням. Перелік придбаного обладнання зберігається в довіднику «Номенклатура» (папка «Устаткування до встановлення») (додаток П1);

сумовий облік витрат на виготовлення, монтаж і модернізацію основних засобів. Такий облік ведеться в розрізі об'єктів будівництва і статей витрат тільки в сумовому виразі. Перелік об'єктів будівництва фіксується в довіднику «Об'єкти будівництва», який використовується в бухгалтерському й податковому обліку для ведення аналітичного обліку по споруджуваних (об'єктах, що модернізуються, реконструюються, монтуються) об'єктах основних засобів. Податкове призначення для об'єкта будівництва визначається в довіднику і повинно співпадати з податковим призначенням майбутнього основного засобу. Податкове призначення визначає право на податковий кредит по ПДВ при придбанні (накопичення витрат). Податкове призначення встановлюється виходячи з цільового призначення об'єкта – в яких видах діяльності він буде використовуватись. В регістрі накопичень

«Об'єкти будівництва організації» зберігаються значення рахунку бухгалтерського обліку об'єкта будівництва (151, 1522 або 1532) і рахунки ПДВ, які підставляються за замовчуванням в документи. Ці значення можуть бути задані як для всіх, так і для конкретних елементів довідника «Об'єкти будівництва».

Складський кількісний облік обладнання у розрізі номенклатурних позицій, партій і складів ведеться на субрахунках плану рахунків бухгалтерського обліку:

1521 «Придбання основних засобів»;

1531 «Придбання інших необоротних матеріальних активів».

Вибір рахунку обліку здійснюється в момент оформлення операції придбання обладнання вручну або у відповідності зі значеннями за замовчуванням, вказаними для об'єктів номенклатури в реєстрі відомостей «Рахунки обліку номенклатури».

Основним засобом в типовій конфігурації «BAS: Бухгалтерія» вважається об'єкт введений в експлуатацію. При реєстрації даної операції в інформаційній базі системи задаються параметри обліку основного засобу. Перелік об'єктів основних засобів зберігається в довіднику «Основні засоби». В довідник «Основні засоби» ручним способом вводиться найбільш загальна інформація по кожному об'єкту (додаток П2).

З форми елемента довідника «Основні засоби» є можливість роздрукувати «Інвентарну картку обліку основних засобів» (Типова форма ОЗ-6). Через екранну кнопку («Ввести на підставі») діалогового вікна довідника можна створити документи: «Введення в експлуатацію ОЗ», «Зміна стану ОЗ», «Списання ОЗ». Більш детальну інформацію по кожному об'єкту можна вивести через екранну кнопку «Перейти» діалогового вікна довідника.

Інформація про параметри обліку основних засобів зберігається не в довіднику, а в реєстрах відомостей. Ця інформація вноситься користувачем у формі документів введення в експлуатацію або введення залишків, а реєстри відомостей заповнюються автоматично при проведенні документів.

В підсистемі «Основні засоби» для ведення пооб'єктного обліку основних засобів та інших необоротних матеріальних активів у розрізі основних засобів використовуються рахунки плану рахунків бухгалтерського обліку:

всі субрахунки рахунка 10 «Основні засоби»;

субрахунки рахунку 11 «Інші необоротні матеріальні активи», за виключенням:

1112 «Бібліотечні фонди (кількісно)»;

1122 «Малоцінні необоротні матеріальні активи (кількісно)».

Об'єктом аналітичного обліку основних засобів та інших необоротних матеріальних активів на підприємстві є окремий об'єкт. Окремим об'єктом основних засобів може бути:

закінчений пристрій з усіма пристосуваннями і приладдям до нього;

конструктивно відокремлений предмет, призначений для виконання певних функцій;

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

інший предмет, що відповідає визначенням активу та основних засобів, або частина такого предмета, що контролюється підприємством.

Аналітичний облік основних засобів в системі «BAS: Бухгалтерія» організовується за матеріально-відповідальними особами і підрозділами, в яких основні засоби використовуються. Дана інформація зберігається в реєстрі відомостей «Місцезнаходження ОЗ» (команда меню «Операції»).

Оприбуткування основних засобів та малоцінних необоротних матеріальних активів оформляється в системі «BAS: Бухгалтерія» документом *«Надходження товарів і послуг»* з видом операції *«Устаткування»* (додаток ПЗ).

Введення в експлуатацію основних засобів оформлюється в системі «BAS: Бухгалтерія» документом «Введення в експлуатацію ОЗ» (додаток П4).

В документі «Введення в експлуатацію ОЗ» встановлюються параметри пооб'єктного обліку необоротних активів. При проведенні документу формуються рухи в довідкових регістрах відомостей, що зберігають інформацію про основні засоби.

При проведенні документу дані записуються в регістр відомостей «Місцезнаходження ОЗ (бухгалтерський облік)». При цьому обов'язково заповнити поля «Організація». Проводки в бухгалтерському обліку не формуються. За документом роздруковується «Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів».

В процесі експлуатації основні засоби можуть передаватися з одного підрозділу в інше, міняти призначення використання і т.д. Для автоматизації цієї облікової операції в типовій конфігурації системи «BAS: Бухгалтерія» призначений документ «Переміщення ОЗ».

Витрати, що здійснюються для підтримання об'єкта в робочому стані та одержання первісно визначеної суми майбутніх економічних вигід від його використання (технічний огляд, технічне обслуговування, ремонт тощо), включаються до складу витрат звітного періоду.

Слід зауважити, що первісна вартість основних засобів збільшується на суму витрат, пов'язаних з ремонтом і поліпшенням об'єктів основних засобів (модернізацією, модифікацією, добудовою, дообладнанням, реконструкцією), що зумовлює зростання майбутніх економічних вигід, первісно очікуваних від використання об'єктів, у разі коли сума коштів, витрачена на ремонт, перевищує 10% сукупної балансової вартості всіх груп основних засобів, що підлягають амортизації, на початок звітного податкового року з віднесенням суми такого поліпшення на об'єкт основного засобу, щодо якого здійснюються ремонт та поліпшення (п. 146.11 ст. 146 Податкового кодексу).

Документ «Модернізація та ремонт ОЗ» призначений для відображення в обліку модернізації (реконструкції) основних засобів для цілей бухгалтерського і податкового обліку (додаток П5).

При списанні основних засобів необхідно оформити акт про списання об'єкта основних засобів. Для цього в документі «*Списання ОЗ*» передбачено кнопку з назвою «*ОЗ-З*».

При списанні з обліку кожного з перелічених в табличній частині об'єктів основних засобів, формуються проводки:

- із донарахуванням амортизації (якщо це необхідно);
- із списання амортизаційних нарахувань;
- із списання залишкової вартості об'єкту на зазначений у формі рахунок обліку витрат.

Додатково в регістрах відомостей знімається прапорець нарахування амортизації по перерахуваннях в документі об'єктах обліку.

Донарахована амортизація розподіляється на витрати, аналогічно документу «*Закриття місяця*».

В податковому обліку списання основних засобів відображається відповідно до податкового законодавства. В якості рахунку обліку витрат при списанні основних засобів по бухгалтерському обліку за замовчуванням пропонується рахунок 976 «*Списання необоротних активів*».

Документ «*Передача ОЗ*» призначений для оформлення продажу основних засобів. Документ відображається в бухгалтерському і податковому обліку. При проведенні документа виконується кілька операцій:

- донарахування амортизації за місяць вибуття;
- списання основного засобу з обліку;
- відображення заборгованості по взаєморозрахункам.

Якщо до цього моменту був оформлений документ «*Підготовка до передачі ОЗ*», то в реквізиті «*Документ передачі*» варто вказати відповідний документ. В такому випадку донарахування амортизації прив'язане саме до документа «*Підготовка до передачі ОЗ*» та в поточному документі повторно виконуватись не буде.

В документі обов'язково вказати:

- контрагента - покупця основного засобу (вибір з довідника «Контрагенти»;

- *договір з контрагентом* (вид договору - «з покупцем», ведення взаєморозрахунків - «по замовленнях» або «по рахунках»);
- документ підготовки основного засобу до продажу;
- *подію основного засобу* – вибір з довідника *«Події з основними засобами»*.

Нарахування амортизації основних засобів в бухгалтерському і податковому обліку виконується щомісячно. Сам процес нарахування відбувається при проведенні документу *«Закриття місяця»* із встановленими ознаками нарахування зносу основних засобів. Амортизація буде розрахована для зазначених видів обліку основних засобів, за винятком тих, по яких амортизація вже була нарахована протягом звітного періоду, наприклад документами *«Передача ОЗ»* (або *«Підготовка до передачі ОЗ»*) і *«Списання ОЗ»*.

Висновки до розділу 3

1. Встановлено, що інформаційне забезпечення управління основними засобами підприємства повинно охоплювати облікову й аналітичну системи з притаманними їм внутрішньосистемними та позасистемними зв'язками, в межах яких генерується економічна інформація для прийняття управлінських рішень, спрямованих на ефективне використання засобів виробництва. Джерела інформації включають: первинні документи; дані рахунків бухгалтерського обліку (10 «Основні засоби», 11 «Необоротні матеріальні активи», 13 «Знос (амортизація) необоротних активів», 15 «Капітальні інвестиції»); облікові регістри (Журнал 4, відомість 4.1); фінансова звітність; статистична звітність; інші джерела.

2. Аналіз забезпеченості ПАТ «Чернівецький хлібокомбінат» основними засобами засвідчив, що на кінець 2023 р. основні засоби виробничого призначення на підприємстві склали 28596 тис. грн., або 99,5%. Тобто практично всі основні засоби задіяні у виробництві. Для основних засобів підприємства характерно високий рівень зношеності. При цьому

підприємство щорічно здійснює придбання основних засобів. За 2021-2023 рр. на підприємство надійшло в цілому основних засобів на суму 21614 тис. грн. Найменше основних засобів було придбано у 2023 р. на суму 1522 тис. грн. Найбільші надходження відбувались в групі транспортних засобів у 2022 р. Підприємство придбало 4 вантажних автомобілів для транспортування готової продукції та перевезення сировини – борошна.

На підприємстві прослідковується чітка тенденція зменшення показника частки активної частини основних засобів у загальній їх вартості від 84,9% (2022 р.) до 68,1% (2023 р.), а також фондівдачі активної частини основних засобів з 6,05 грн. до 5,52 грн. В цілому, підприємство має резерви для підвищення ефективності використання основних засобів.

3. На ПАТ «Чернівецький хлібокомбінат» автоматизацію облікових робіт забезпечує програмний комплекс «BAS: Бухгалтерія». Дослідження показали, що можливості програми в частині обліку основних засобів використовуються лише частково, тобто окремі операції ведуться вручну. Тому рекомендуємо комплексно використовувати можливості підсистеми «Облік основних засобів та інших матеріальних і нематеріальних активів», яка забезпечує автоматизацію таких операцій як створення інвентарної картотеки основних засобів; ведення первинної документації, нарахування зносу, переоцінка об'єктів основних засобів; облік витрат на утримання і поліпшення даного об'єкту обліку; інформування окремих звітних форм з обліку основних засобів; оформлення договорів оренди, розрахунок орендних платежів, контроль за станом розрахунків з контрагентами. Використання всіх функцій підсистеми дозволить підвищити ефективність роботи бухгалтера з обліку основних засобів і здійснення контролю за експлуатацією основних засобів та інших необоротних активів.

ВИСНОВКИ

Проведено дослідження організації та методики обліку і аналізу основних засобів на прикладі ПАТ «Чернівецький хлібокомбінат», м. Чернівці за період 2021-2023 рр. В результаті проведеного дослідження прийшли до наступних висновків:

1. Дослідження сутності поняття «основні засоби» дозволили встановити, що основними критеріями визнання основних засобів є: матеріальність (наявність матеріально-речової форми); призначення (утримуються з метою використання їх в процесі виробництва, постачання товарів, надання послуг або для здійснення адміністративних чи соціально-культурних функцій); строк корисного використання (більше року або операційного циклу, якщо він більше року); амортизаційність (здатність об'єкту в процесі експлуатації поступово переносити свою вартість на результат діяльності підприємства) тощо.

2. Основними нормативними актами, які визначають методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про основні засоби, а також порядок розкриття інформації про них у фінансовій звітності, є П(С)БО 7 та Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів, в даних документах їх визначення – тотожні. Це також справедливо і для національної та міжнародної практики: поняття основних засобів співпадають за усіма головними критеріями їх визнання. Однак, така ідентичність існує тільки у площині бухгалтерського обліку основних засобів. В той час як органи фіскальної служби при ідентифікації об'єкта основних засобів дотримуються норм Податкового кодексу України [13]. Така суперечність визначень призводить до виникнення конфліктних ситуацій між підприємством та фіскальним органом.

3. Підприємство ПАТ «Чернівецький хлібокомбінат» є приватним підприємство, яке з 12.11.2019 р. зареєстровано як Акціонерне товариство, основним видом діяльності якого є виробництво хліба і хлібобулочних виробів, в основному з давальницької сировини. Підприємство ефективно працює, розширює виробництво продукції, отримує чистий прибуток.

Зростання чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) відбувалось всі роки дослідження. У 2023 р. чистий дохід склав 214186 тис. грн. Попри зростання валового прибутку чистий фінансовий результат (прибуток) на підприємстві знижувався. Якщо у 2021 р. чистий прибуток становив 4329 тис. грн., у 2022 р. – 1820 тис. грн., то у 2023 р. 2557 тис. грн.

За період дослідження на підприємстві в середньому працювало 497 – 598 осіб. Найвища продуктивність праці на підприємстві зафіксована у 2021 р. 8,7 тис. грн., найнижча - у 2021 р. і склала 3,0 тис. грн.

Оцінка фінансового стану підприємства виявили його прибутковість з високими показниками фінансової ліквідності, платоспроможності і ділової активності. Проте, слід зауважити, що з 2022 р. спостерігались тенденції погіршення фінансового стану підприємства, зниження коефіцієнтів рентабельності.

4. Проведене дослідження організації обліку основних засобів на ПАТ «Чернівецький хлібокомбінат» дозволило рекомендувати керівництву підприємства з метою удосконалення цієї ділянки обліку: провести переоцінку основних засобів, зокрема тих активів, де справедлива вартість суттєво відрізняється від балансової; проводити переоцінку основних засобів не рідше одного разу на рік для основних засобів, що зазнають значних, але не постійних змін справедливої вартості; переглянути порядок та правильність визначення історичної вартості (собівартості) об'єктів основних засобів, щодо яких виникли розбіжності у тлумаченні між управлінським персоналом підприємства та аудитором, що здійснювали аудиторську перевірку; створити додатковий первинний документ, у якому було б відображено результат переоцінки основних засобів, із обов'язковою наявністю необхідних реквізитів, визначених чинними нормативними документами.

5. Для обліку та узагальнення інформації про наявність і рух основних засобів на підприємстві використовується синтетичний рахунок 10 «Основні засоби» з субрахунками другого порядку. За дебетом рахунку 10 «Основні засоби» відображається надходження (придбаних, створених, безоплатно отриманих) основних засобів на баланс, які обліковуються за первісною

вартістю, сума витрат, яка пов'язана з поліпшенням об'єкта (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо), що призводить до збільшення майбутніх економічних вигод; сума дооцінки вартості об'єкта основних засобів, за кредитом – вибуття основних засобів внаслідок продажу, безоплатної передачі або невідповідності критеріям визнання активом, а також у разі часткової ліквідації об'єкта основних засобів, сума уцінки основних засобів та ін.

6. Узагальнену інформацію про основні засоби за підсумками звітного періоду ПАТ «Чернівецький хлібокомбінат» розкриває у звітності у ф.1 «Звіт про фінансовий стан (Баланс)» у розділі I «Необоротні активи» (рядках 1010-12), ф.5 «Примітки до річної фінансової звітності» у II розділі. У Звіті про фінансові результати доходи і витрати, які виникають у результаті реалізації необоротних активів, відображаються в складі інших операційних доходів (рядок 2120) та інших операційних витрат (рядок 2180). У Звіті про рух грошових коштів надходження від реалізації необоротних активів та витрати на їх придбання відображаються у складі інвестиційної діяльності.

Пропонуємо для обліку доходів і витрат, отриманих від реалізації необоротних активів, утримуваних для продажу, використовувати субрахунки рахунків 74 «Інші доходи» та 97 «Інші витрати». Зокрема ввести субрахунок 747 «Дохід від реалізації необоротних активів, утримуваних для продажу» та 978 «Собівартість необоротних активів, утримуваних для продажу». Додати в I та II розділи Приміток до річної фінансової звітності рядок, у якому б відображалась інформація про необоротні активи, утримувані для продажу.

7. Встановлено, що інформаційне забезпечення управління основними засобами підприємства повинно охоплювати облікову й аналітичну системи з притаманними їм внутрішньосистемними та позасистемними зв'язками, в межах яких генерується економічна інформація для прийняття управлінських рішень, спрямованих на ефективне використання засобів виробництва. Джерела інформації включають: первинні документи; дані рахунків бухгалтерського обліку (10 «Основні засоби», 11 «Необоротні матеріальні активи», 13 «Знос (амортизація) необоротних активів», 15 «Капітальні

інвестиції»); облікові регістри (Журнал 4, відомість 4.1); фінансова звітність; статистична звітність; інші джерела.

8. Аналіз забезпеченості ПАТ «Чернівецький хлібокомбінат» основними засобами засвідчив, що на кінець 2023 р. основні засоби виробничого призначення на підприємстві склали 28596 тис. грн., або 99,5%. Тобто практично всі основні засоби задіяні у виробництві. Для основних засобів підприємства характерно високий рівень зношеності. При цьому підприємство щорічно здійснює придбання основних засобів. За 2021-2023 рр. на підприємство надійшло в цілому основних засобів на суму 21614 тис. грн. Найменше основних засобів було придбано у 2023 р. на суму 1522 тис. грн. Найбільші надходження відбувались в групі транспортних засобів у 2022 р. Підприємство придбало 4 вантажних автомобілів для транспортування готової продукції та перевезення сировини – борошна.

На підприємстві прослідковується чітка тенденція зменшення показника частки активної частини основних засобів у загальній їх вартості від 84,9% (2022 р.) до 68,1% (2023 р.), а також фондівдачі активної частини основних засобів з 6,05 грн. до 5,52 грн. В цілому, підприємство має резерви для підвищення ефективності використання основних засобів.

9. На ПАТ «Чернівецький хлібокомбінат» автоматизацію облікових робіт забезпечує програмний комплекс «BAS: Бухгалтерія». Дослідження показали, що можливості програми в частині обліку основних засобів використовуються лише частково, тобто окремі операції ведуться вручну. Тому рекомендуємо комплексно використовувати можливості підсистеми «Облік основних засобів та інших матеріальних і нематеріальних активів», яка забезпечує автоматизацію таких операцій як створення інвентарної картотеки основних засобів; ведення первинної документації, нарахування зносу, переоцінка об'єктів основних засобів; облік витрат на утримання і поліпшення даного об'єкту обліку; інформування окремих звітних форм з обліку основних засобів; оформлення договорів оренди, розрахунків орендних платежів, контроль за станом розрахунків з контрагентами. Використання всіх функцій підсистеми дозволить підвищити ефективність роботи бухгалтера з обліку основних засобів і здійснення контролю за експлуатацією основних засобів та інших необоротних активів.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Гришко Н. В. Облік і аудит : навч. Посібник. Мін-во освіти і науки України ДонДТУ . Алчевськ : ДонДТУ, 2018 . 414 с.
2. Сухарський В.С. Економічний словник: довідник. Тернопіль: Богдан, 2022. 56 с.
3. Бондарчук В.В. Засоби виробництва: економічні поняття та їх місце в системі бухгалтерського обліку. Вісник ЖДТУ. Серія: економічні науки. 2015. № 3 (53). С. 34–39.
4. Кузнєцов В. Великий словник бухгалтера 2-ге вид., перероб. і доп.. Харків: Фактор, 2020. 32 с.
5. Малюга Н.М. Об'єкти бухгалтерського обліку згідно з Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємства і організацій: словник. Житомир : ЖДТУ, 2024. 256с.
6. Михайлов М.Г. Бухгалтерський облік в бюджетних установах: навчальній посібник. Київ: Центр учбової літератури, 2016. 15 с.
7. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський фінансовий облік: підруч. Житомир : ПП "Рута", 2014. 912 с.
8. Бабаєв Ю. А. Теорія бухгалтерського обліку: підручник. Київ : Вища школа, 2022. 692 с.
9. Панчук Л.В. Економічна сутність основних засобів, їх класифікація та оцінка. Формування ринкової економіки. 2019. № 5. С. 513-521.
10. Фамінский І. П. Зовнішньоекономічний словник. Київ : ІНФРА-К, 2023. 512 с
11. Сопко В. Деякі питання термінології та класифікації засобів праці. Бухгалтерський облік і аудит. 2018. №3. С. 11-15.
12. Бабяк Н. Д. Амортизаційна політика підприємства на сучасному етапі реформування економіки України. Теорія і практика перебудови економіки. 2024. №10. С. 61-64.

13. Бухгалтерський фінансовий облік: теорія та практика : навч.-практ. посіб. Київ : Центр учбової літератури, 2015. 536 с.
14. Гречко С.М. Особливості визнання основних засобів в цілях бухгалтерського обліку та оподаткування. Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. 2016. № 3(21). Ч. 2. С. 23-31.
15. Литнева Н.А. Бухгалтерський облік : підручник. Київ : ФОРУМ ; ІНФРА-К, 2021. 496 с.
16. Сук Л.К. Фінансовий облік : навч. посіб. 2-ге вид., перероб. і доп. Київ, 2017. 647 с.
17. Бутинець Т.А. Основні засоби: точка зору економіста. Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. 2017. Вип. 2(23). С. 22-36.
18. Бараннік О. Проблемні питання податкового обліку витрат на ремонт та поліпшення основних засобів URL: http://sophus.at.ua/publ/2017_12_11_12_kampodilsk/sekcija_2_2017_12_11_12/problemni_pitan_nja_podatkovogo_obliku_vitrat_na_remont_ta_olipshennja_osnovnikh_zasobi_v/12-1-0-268.
19. Бондар М.І. Облік і аудит основних засобів (на матеріалах аграрних підприємств Київської області) [Текст] : автореф. дис. ... канд. ек. наук : спец. 08.06.04. Київ, 2016. 23 с.
20. Борисов А.Б. Великий економічний словник. Київ: Книжковий мир, 2020. 894 с.
21. Наказ Державного комітету України по стандартизації, метрології та сертифікації «Про затвердження Державного класифікатора України «Класифікація основних фондів» від 19.08.1997 р. № 507. URL: http://zakon.nau.ua/doc/?doc_id=269821.
22. Завадський Й.С. Економічний словник. Київ : Кондор, 2021. 356 с
23. Коваленко О.В. Напрями підвищення ефективності використання основних фондів підприємства. Економічний вісник Запорізької державної інженерної академії. 2019. Вип. 7. С. 20–27.

24. Сук Л.К. Бухгалтерський облік : Навчальний посібник. Київ: Знання, 2020. 472 с.
25. Щукин Є. Основні засоби і основні фонди: визначення і класифікація. Все про бухгалтерський облік. 2019. № 31 (1185). С. 3-7.
26. Андрійчук В. Г. Фонди не зношуються, зношуються засоби праці. Голос України. 2019. № 6. С. 3-8.
27. Сміт А. Дослідження про природу та причинах багатства народів. Київ : Наука, 2020. 572 с.
28. Голов С. Ф. Фінансовий облік: Підручник для студ. вищ. навч. закл. Київ: Лібра, 2020. 976 с.
29. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» : Наказ Міністерства фінансів України від 27 квітня 2000 року № 92. URL: <http://www.zakon.rada.gov.ua>.
30. Податковий Кодекс України. Спеціальний випуск бухгалтерського тижневика «Дебет-Кредит» від 27.12.2015 р. № 52/2015 р. (зі змінами і доповненнями).
31. Господарський кодекс України. Відомості Верховної Ради України. 2003. № 18-22. С. 144.
32. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку. Перекл. з англ. за ред. С.Ф. Голова. Київ : Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 2018. 736 с.
33. Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» від 27.04.2000 р. №92. URL : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00>.
34. Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі» від 12.10.2015 р. № 1202. URL : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1017-10>.
35. Постанова Правління Національного банку України «Про затвердження Інструкції з бухгалтерського обліку основних засобів і нематеріальних

- активів банку України» від 20.12.2010 р. № 480 URL : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0040-06>.
36. Наказ Державного комітету України по стандартизації, метрології та сертифікації «Про затвердження Державного класифікатора України «Класифікація основних фондів» від 19.08.1997 р. № 507. URL : http://zakon.nau.ua/doc/?doc_id=269821.
37. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 «Основні засоби», зі змінами станом на 1 січня 2017 р. URL : http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929_014.
38. Семенець М.В. Аналіз ефективності використання основних засобів на підприємствах України / М.В. Семенець. – Запоріжжя : Класичний приватний університет, 2017. URL : <http://nauka.kushnir.mk.ua/?p=38794>.
39. П(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах», затверджено наказом Міністерства фінансів України від 28 травня 1999 р. №137 зі змінами і доповненнями. URL: <https://byhgalter.com/psbo-6-vipravlennya-pomilok-i-zmini-u-finansovix-zvitax/>
40. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів, затверджені Наказом Міністерства фінансів України № 561 від 30.09.2003 року (зі змінами та доповненнями у редакції від 30.12.2018 р.). URL: <https://dtkt.com.ua/documents/ukr/2003/46/46nov1>. Html.
41. Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства: Наказ Міністерства фінансів України 27.06.2018р. № 635. URL: http://buhgalter911.com/Res/Zakoni/MetodRek/metod_uchet_polit.aspx.
42. Власюк Т.М., Юзюк І.І. Основні засоби: організаційно-методичні аспекти формування облікової політики підприємства. Вісник КНУТД, 2019. № 2. С. 197-205.
43. Кулик В.А. Облікова політика підприємства: набутий досвід та перспективи розвитку: Монографія. Полтава: РВВ ПУЕТ, 2019. 373 с.
44. Облікова політика: навч. посіб. 2-ге вид., перероб. і доп. Кропивницький: ПП «Ексклюзив-Систем», 2022. 362 с.

45. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 № 291. Дата оновлення: 18.03.2019. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0892-99>.
46. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 № 291. Дата оновлення: 05.01.2023. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>
47. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 № 996-XIV (ВВР), 1999, № 40, ст. 365 URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.
48. Павлюк І. Облік придбання, іншого надходження і будівництва основних засобів. Бухгалтерський облік і аудит. 2023. № 11. С. 31-38.
49. Лобза І. Бухгалтерський і податковий облік безкоштовно одержаних основних засобів. Все про бухгалтерський облік. 2023. № 50. С.4-5.
50. Задорожний, З.-М. В. Актуальні питання облікової політики підприємств щодо необоротних активів : монографія. Тернопіль : ТНЕУ, 2017. 237 с.
51. НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2018 р. № 73. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13on.rada.gov.ua/>.
52. Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності : Наказ Міністерства фінансів від 28.03.2018 № 433. База даних «Законодавство України». URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0433201-13/conv>.
53. Кафка С.М. Методичні підходи до обліку операцій з надходження необоротних активів [Електронний ресурс]. Вісник Національного університету «Львівська політехніка». Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку. 2019. № 797. С. 225–234. URL: http://nbuv.gov.ua/j-pdf/VNULPM_2019_797

54. Воськало Н.М. Особливості відображення в обліку та звітності інформації про необоротні активи. Науковий вісник Ужгородського університету, 2020. Серія "Економіка". Випуск 1 (45). Т.2. С. 317-320.
55. Реслер М.В. Значення обліку та аналізу як складових частин обліково-аналітичного механізму. Економічний аналіз: Збірник наукових праць кафедри економічного аналізу ТНЕУ; гол. ред. С.І. Шкарабан. - Тернопіль: ТНЕУ, 2015. Вип. 6. С. 306-308.
56. Кужельний М.В. Теорія бухгалтерського обліку: підручник. Київ: КНЕУ, 2021. 534 с.
57. Брадул О.М. Обліково-аналітичне забезпечення менеджменту корпорацій: монографія. Київ: КНТЕУ, 2014. 356 с.
58. Правдюк Н.Л. Трудові ресурси підприємств: обліково-аналітичне забезпечення управління: монографія. Вінниця: ПП "ТД "Едельвейс і К", 2021. 248 с.
59. Дерій В. Проблеми теорії науки, методики й організації навчання і практики економічного аналізу. Бухгалтерський облік і аудит. 2019. № 6. С. 3-11.
60. Правдюк Н.Л. Обліково-аналітичне забезпечення управління прибутком підприємства. Облік і фінанси. 2020. № 4 (70). С. 53-60.
61. Черниш С.С. Економічний аналіз: навч. посібник. Київ: ЦУЛ, 2015. 312 с.
62. Єпіфанова, І. Ю. Аналіз відтворення і використання основних засобів підприємств. Економічний простір. 2017. № 58. С. 172-177.
63. Маренич, Т. Г. Методичні підходи до оцінки ефективності використання основних засобів. Вісник Харківського національного технічного університету сільського господарства: Економічні науки. Вип. 127. Харків: ХНТУСГ. 2017. URL: http://www.khntusg.com.ua/files/sbomik/vestnik_127/05.
64. Маяковська, Ц. В. Аналіз ефективності використання основних засобів та резерви їх підвищення. Економіка. Фінансові відносини. URL: <http://www.rusnauka.com/Economics/75812.doc.htm>.

65. Следь, О. М. Удосконалення системи показників оцінки оновлення основних засобів виробництва. Економічний аналіз. 2018. Том 14. №3. С. 203-210.
66. Сударкіна, С. П. Удосконалення стратегії відтворення основних фондів підприємства. Вісник НТУ «ХПІ». 2018. №22 (995). С. 174-178.
67. Тарасюк, Ю. В. Особливості аналізу використання основних засобів. URL: <http://www.pdaa.edu.ua/sites/default/files/studconf/421.pdf>.
68. Швець, Н. В. Проблемні питання аналізу основних засобів підприємства. Бізнес Інформ. 2017. № 8. С. 159-162.
69. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність : Закон України № 2258-VIII від 21.12.2022 р. (зі змінами). URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19/>
70. Візіренко С.В. Аудит операцій з обліку рухомого складу підприємства. Сталий розвиток економіки. 2020. № 2 (27) С. 215-220.
71. Гарна С.О. Проблеми обліку основних засобів та шляхи їх вирішення. URL: <http://www.sworld.com.ua/konfer37/344.pdf>
72. Гордієнко Н.І. Аудит, методика і організація: Навчальний посібник у 2 частинах Харків: ХНАМГ, 2020. 163 с.
73. Іванова Н.А. Організація і методика аудиту : навч. посіб. Київ : Центр учбової літератури, 2023. 216 с.
74. Кулаковська Л.П. Організація і методика аудиту : навч. посіб. для ВНЗ. Київ : Каравела, 2014. 567 с.
75. Малахов В. Удосконалення організації обліку і аудиту основних засобів на підприємстві. URL: <http://dSPACE.tneu.edu.ua/bitstream/316497/17906/1/Малахов%20В..pdf>.
76. Самбурська Н. І. Обліково-аналітичне забезпечення управління основними засобами: теорія і практика (на прикладі підприємств водопровідно-каналізаційного господарства): монографія. Полтава: РВВ ПУЕТ, 2020. 289 с.
77. Сахарцева І.І. Теоретико-методологічні аспекти формування програм аудиту: монографія. Київ: Кондор, 2020. 374 с.