

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ  
ТЕРНОПІЛЬСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ТЕХНІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ  
ІМЕНІ ІВАНА ПУЛЮЯ**

**Флисак Любов Вікторівна**

УДК 657

**Облік і аудит необоротних активів: теорія, організація,  
методика (на прикладі ФОП «Кравчук Н. В.», пекарня-  
кондитерська «Амарант»)**

**Спеціальність 071 «Облік і оподаткування»**

**АВТОРЕФЕРАТ**

**на здобуття освітньо-кваліфікаційного рівня «магістр»**

**Тернопіль – 2019**

**Дипломною роботою за ОКР «Магістр» є рукопис.**

**Робота виконана на кафедрі бухгалтерського обліку та аудиту Тернопільського національного технічного університету імені Івана Пулюя**

**Науковий керівник:** кандидат економічних наук, доцент  
**Кравчук Наталія Василівна**  
**Тернопільський національний технічний університет**  
**імені Івана Пулюя;**

**Завідувач кафедри**  
**бухгалтерського обліку та аудиту**

**О.С. Білоус**

Захист відбудеться “\_\_\_” \_\_\_\_\_ 2019 р. о 9<sup>00</sup> годині на засіданні Державної екзаменаційної комісії за напрямом підготовки 071 «Облік і оподаткування» Тернопільського національного технічного університету за адресою: 46000, м. Тернопіль, вул. Танцорова 2, ауд. 24.

З дипломною роботою за ОКР «Магістр» можна ознайомитись на кафедрі бухгалтерського обліку та аудиту Тернопільського національного технічного університету за адресою: 46000, м. Тернопіль, вул. Танцорова 2.

## ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА РОБОТИ

**Актуальність дослідження.** На сучасному етапі розвитку в нашій країні відбувається перехід до ринкової економіки, який вимагає розробки відповідного господарського механізму, докорінних змін у його функціонуванні та гармонізації інтересів усіх зацікавлених сторін. Тому, процес реформування бухгалтерського обліку, що відбувається в Україні, є цілком закономірним. Здійснення ефективних заходів щодо стабілізації економіки та перехід до ринкових відносин потребують принципово нових підходів до управління необоротними активами.

Зокрема, своєї актуальності проблема обліку основних засобів, як необоротних активів набула у зв'язку з потребою отримати власниками, кредиторами й інвесторами, як вітчизняними так і закордонними, оперативної та достовірної інформації щодо стану, руху, оновлення та ефективності використання основних засобів. Від того, наскільки ефективно використовуються наявні засоби праці, від їх досконалості, залежать і загальні результати роботи підприємства. Це свідчить про актуальність обраної теми дослідження, вимагає правильної побудови обліку і контролю руху необоротних активів (основних засобів), їх амортизації та ремонту.

Вивчення теоретичних положень, опублікованих праць вітчизняних і зарубіжних вчених, практики діяльності підприємств свідчить, що облік необоротних активів в останній час дещо ускладнився, а ряд проблем негативно впливають на процес управління виробництвом, знижуючи ефективність їх використання.

До кола таких проблем можна віднести різні підходи до термінології та визначення сутності основних засобів у бухгалтерському обліку й системі оподаткування, принципи оцінки основних засобів, проблеми вдосконалення системи амортизації, підвищення інформативності первинних документів з обліку основних засобів, а також аналізу ефективності використання основних засобів і можливості її прогнозування.

Вагомий внесок у розробку теоретичних основ та методологічних підходів до проблеми обліку й аналізу необоротних активів зробили провідні вчені-економісти, як вітчизняні – Білуха М.Т., Бутинець Ф.Ф., Голов С.Ф., Грінько А.П., Кірейцев Г.Г., Кужельний М.В., Кузьмінський А.М., Лінник В.Г., Моссаковський В.Б., Огійчук Н.Ф., Пушкар М.С., Сопко В.В., Сук Л.К., Янчева Л.М., так і зарубіжні – Палій В.Ф., Соколов Я.В., Шеремет А.Д та інші вчені.

Дискусійність багатьох теоретичних положень, практична значимість обліку й аналізу необоротних активів, недостатній рівень їх дослідження з погляду сучасних потреб управління зумовили вибір теми та визначили спрямованість дослідження.

**Мета дослідження** полягає в теоретичному обґрунтуванні та розробці наукових і практичних рекомендацій з організації обліку й аналізу необоротних активів та виявлення шляхів їх подальшого вдосконалення з

метою забезпечення ефективного функціонування підприємств у сучасних умовах господарювання.

Така цільова спрямованість зумовила постановку та розв'язання наступних завдань:

- дослідити економічну сутність необоротних активів, їх склад та класифікацію;
- розкрити проблеми оцінки необоротних активів в умовах ринкових відносин і визначити її вплив на фінансово-майновий стан підприємства;
- дослідити діючу методику нарахування амортизації й обліку зносу основних засобів, встановити її ефективність;
- проаналізувати діючу організацію та методику бухгалтерського обліку необоротних активів, вплив на них змін податкової політики та виявити шляхи її вдосконалення;
- розробити рекомендації з удосконалення методики аналізу ефективності використання основних засобів із застосуванням інформаційних систем і технологій.

*Об'єктом дослідження* є процес обліку й аналізу основних засобів на ФОП «Кравчук Н.В.». Це зумовлено специфікою діяльності підприємства, оскільки інших необоротних активів для розгляду і аналізу немає.

*Предметом дослідження* є теоретичні засади, а також діюча практика обліку й аналізу необоротних активів та її вдосконалення в умовах ринкових відносин.

**Методи дослідження.** Методологічною основою дослідження є системний підхід до розкриття економічної сутності необоротних активів і процесу їх відтворення. Теоретичною та методичною основою дослідження є наукові розробки вітчизняних і зарубіжних економістів з обліку й аналізу необоротних активів, законодавчі та нормативні акти України, інструктивні матеріали, матеріали Держкомстату України, а також дані бухгалтерського обліку ФОП «Кравчук Н.В.». Вирішення поставлених завдань досягнуто на основі застосування загальнонаукових методів наукової абстракції, індукції та дедукції, аналізу та синтезу, порівняння, вибіркового обстеження й групування, а також економіко-статистичних прийомів дослідження.

**Практичне значення одержаних результатів.** Практичне значення одержаних результатів полягає в розробці основних напрямків і конкретних рекомендацій з удосконалення методики обліку основних засобів, їх амортизації та ремонту, проведення аналізу ефективності використання, що сприятиме подальшому вдосконаленню бухгалтерського обліку основних засобів, підвищенню його аналітичності та оперативності.

**Структура та обсяг роботи.** Робота складається зі вступу, шести розділів, висновків, списку використаних джерел і додатків. Загальний обсяг

роботи налічує 103 сторінки друкованого тексту, 23 таблиці, 41 рисунок. Список використаних джерел містить 74 найменування на 7 сторінках.

## ОСНОВНІ ПОЛОЖЕННЯ ДИПЛОМНОЇ РОБОТИ

У вступі обґрунтовано актуальність теми дослідження, визначено мету і задачі дослідження, об'єкт і предмет дослідження, розкрито наукову новизну, практичне значення отриманих результатів.

У першому розділі «ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ В ІНФОРМАЦІЙНІ СИСТЕМИ ПІДПРИЄМСТВА» зосереджено основну увагу на дослідженні економічної сутності необоротних активів в економічній літературі та у нормативно-правовому забезпеченні. Визначено їх місце серед об'єктів бухгалтерського обліку та уточнено її класифікацію. Досліджено нормативно-правову базу обліку необоротних активів та її узгодженість з міжнародними нормативами, критерії визнання та оцінка основних засобів у вітчизняній обліковій практиці.

У західних і вітчизняних вчених не було єдиного підходу до поняття «основний капітал». Але зі всіх приведених визначень «основний капітал» можна зробити наступний загальний висновок, що «основний капітал» є виробленими засобами виробництва: придбані здібності робітників до праці, безумовно «вироблені» при використанні речових ресурсів. Тому, на нашу думку, до складу «основний капітал» можна віднести не лише засоби праці і будівлі, але і людську працю. Систематизацію поглядів дослідників щодо сутності поняття «основні засоби» наведено в табл. 1.

Таблиця 1

### Деякі підходи до визначення поняття «основні засоби»

<i>Автор підходу</i>	<i>Визначення</i>
Бабаєв Ю. А.	Основні засоби – це частина майна, використовувана як засоби праці при виробництві продукції, виконанні робіт або наданні послуг або для управління організацією протягом періоду, що перевищує 12 місяців, або звичайний операційний цикл, якщо він перевищує 12 місяців.
Бабяк Н. Д.	Основні засоби – засоби праці, що є матеріально-речовими елементами, грошовим вираженням яких є основні виробничі і невиробничі фонди.
Безруких П. С.	Основні засоби є сукупністю матеріально-речових об'єктів і цінностей, що діють в незмінній натуральній формі протягом тривалого періоду. Це засоби, що створюють матеріально-технічну основу і умови виробничо-господарської діяльності підприємства.
Борисов А. Б.	Основні засоби – засоби праці виробничого та невиробничого призначення. Особливістю основних засобів є участь в процесі виробництва тривалий час, протягом багатьох циклів, при збереженні основних властивостей і первинної форми, при цьому поступове зношування і їх вартість переноситься на продукцію.

<p>Бутинець Ф. Ф. Василенко Ю. А., Чебанова Н. В. Коваленко А. М., Хом'як Р. Л.</p>	<p>Основні засоби – матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх у процесі виробництва або постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він перевищує один рік).</p>
<p>Дем'яненко М. Я.</p>	<p>Основні засоби – це термін бухгалтерського обліку, синонім економічного поняття «необоротні матеріальні активи» (засоби виробництва, матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх у процесі діяльності або для здійснення адміністративних і соціальних функцій, що використовуються протягом тривалого періоду і поступово переносять свою вартість на продукцію у міру зношення); матеріальні цінності (виробниче майно), що споживається у виробничому процесі, тобто фізичний капітал. Засоби - це прийоми, дія, знаряддя, гроші, матеріальні цінності, речі, устаткування, будь-яке добро, яке використовується для досягнення певної мети.</p>
<p>Грабова Н. Н.</p>	<p>Основні засоби – це матеріальні активи, що функціонують в натуральній формі як у виробничій сфері, так і в невиробничій протягом довгого часу (більш за один рік).</p>
<p>Кужельний Н. В.</p>	<p>Основні засоби – сукупність матеріально-суттєвих цінностей, діючих в натуральній формі і протягом як матеріального виробництва, так і в невиробничій сфері.</p>
<p>Сопко В. В.</p>	<p>Основні засоби – засоби праці, що експлуатуються довше ніж один рік і мають вартість понад встановлений ліміт; виняток становить лабораторне обладнання, повністю і багаторазово беруть участь у процесі виробництва; переносять свою вартість на готову продукцію частинами, по мірі зносу.</p>
<p>Сердюк В. Н.</p>	<p>Основні засоби – засоби праці, ціна яких перевищує встановлений підприємством вартісний ценз, і термін експлуатації яких перевищує один рік (чи операційний цикл, якщо він більший за рік) в первісній натуральній формі як засоби праці (машини, обладнання, прибори та інструменти) чи як матеріальні умови праці (будівлі, споруди, інвентар).</p>
<p>Сухарський В. С.</p>	<p>Основні засоби (основні фонди) – це засоби праці виробничого і невиробничого призначення (будівлі, споруди, машини, передавальні пристрої, інвентар і т.п.), що беруть участь у процесі виробництва в продовж багатьох циклів, зберігаючи при цьому свою натуральну форму, і поступово (в міру зношення) переносять свою вартість на вироблену продукцію.</p>
<p>Фамінський І. П.</p>	<p>Основний капітал, основні засоби, основні фонди – сума капіталу, вкладеного в сукупність матеріально-речових об'єктів і цінностей, що використовуються в процесі виробництва для впливу на предмети праці і їх перетворення в придатні до споживання продукти. Основний капітал приймають участь в багатьох циклах виробництва, служить протягом довгого часу й переносить свою вартість на вартість вироблених з його допомогою товарів поступово, по мірі зносу шляхом нарахування амортизації.</p>

На основі проведеного аналізу наукової літератури можна зробити висновок, що більшість авторів під «основні засоби» розуміють матеріальні активи підприємства. Деякі автори зазначають, що «основні засоби» є засобами праці які використовуються у виробництві протягом тривалого часу. Інші автори вважають, що основні засоби – це матеріальні активи, що використовуються лише у виробничому процесі, тобто більше ні на що вони впливу не мають, а це є невірним тлумаченням, адже «основні засоби» використовуються підприємством у всій його господарській діяльності. Дуже важливим вважаємо доповнення до визначення те, що основні засоби повністю і багаторазово беруть участь у процесі виробництва, та переносять свою вартість на готову продукцію частинами, по мірі зносу. Всі джерела вказують на те, що основні засоби повинні використовуватися тривалий час (а саме: більше одного року чи одного операційного циклу).

Що стосується економічної суті «основні засоби», то, з нашої точки зору, необхідно уточнити наступне: у натуральному вигляді їх можна використовувати більше одного року, або одного операційного циклу; схильність до зношування, яка виявляється у поступовій втраті можливої подальшої експлуатації у зв'язку зі старінням, закінченням резерву потужності (матеріальне зношування) або з втратою доцільності паралельної експлуатації у зв'язку з виникненням основних засобів, що мають якісніші характеристики (моральне зношування); специфічний характер кругообігу та відшкодування вартості через механізм поступової амортизації з віднесенням амортизаційних відрахувань на поточні витрати підприємства, і відповідно вартість продукції (робіт, послуг).

Таким чином, досить повно відображає сутність поняття «основні засоби» таке визначення: «основні засоби – це матеріальні активи, придатні для використання в процесі діяльності суб'єкта підприємництва або установи (організації), які втрачають свою вартість частково, шляхом перенесення її на знов створений продукт, очікуваний термін використання (експлуатації) яких більше одного року (або операційного циклу)».

Маємо зауважити, що в сучасній обліково-економічній літературі здебільшого автори використовують визначення основних засобів згідно з П(С)БО 7 «Основні засоби». Тобто визначення поняття «основні засоби» у нормативних документах досить неоднозначне (табл. 2).

Щодо визначення поняття «основні засоби», слід відмітити розбіжність у бухгалтерському та податковому законодавстві. Не дивлячись на те, що у Податковому кодексі відмовилися від поняття «основні фонди» на користь «основні засоби», що свідчить про наближеність Кодексу до положень бухгалтерського обліку, проте, таке наближення не є повним, адже грошове обмеження віднесення до складу основних засобів залишилося, хоча і зросло від 1000 грн. до 2500 грн. Таким чином, у податковому законодавстві основні засоби мають вартісну межу, що становить 2500 грн., а в бухгалтерському обліку вартісну межу підприємство встановлює власноруч і зазначає її в обліковій політиці підприємства, виходячи з економічної доцільності. У визначенні «основні засоби» у Податковому кодексі акцент зроблено на

матеріальних активах, які призначаються для використання в господарській діяльності, тобто для цілей оподаткування використовуються лише виробничі «основні засоби». Натомість поняття основних засобів у П(С)БО 7 «Основні засоби» [59] включає в себе як основні, так і невиробничі засоби. Тобто поняття «основні засоби», наведене у П(С)БО 7 «Основні засоби»[59], більш широке, ніж поняття, наведене у Податковому кодексі [72]. Податкові терміни призначені для реалізації фіскальних цілей і не відповідають економічній сутності явищ. Наслідком нечіткості термінології є підміна в практичному обліку бухгалтерських термінів податковими, що призводить до викривлення фінансових показників і ускладнює управління. Для вдосконалення обліку основних засобів необхідно фінансовий облік базувати на категоріях національних облікових стандартів, які мають економічний зміст.

Таблиця 2

**Визначення поняття «основні засоби» в нормативних актах**

<i>Нормативний документ</i>	<i>Визначення</i>
<p>П(С)БО 7 «Основні засоби», Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів [59]</p>	<p>Основні засоби – матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх у процесі виробництва або постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік). Об'єкт основних засобів – це: закінчений пристрій з усіма пристосуваннями і приладдям до нього; конструктивно відокремлений предмет, призначений для виконання певних самостійних функцій; відокремлений комплекс конструктивно з'єднаних предметів однакового або різного призначення, що мають для їх обслуговування загальні пристосування, приладдя, керування та єдиний фундамент, унаслідок чого кожен предмет може виконувати свої функції, а комплекс - певну роботу тільки в складі комплексу, а не самостійно; інший актив, що відповідає визначенню основних засобів, або частина такого активу, що контролюється підприємством.</p>
<p>Податковий Кодекс України [72]</p>	<p>Основні засоби – це матеріальні активи, в тому числі запаси корисних копалини, наданих в користування ділянок надр (окрім вартості землі незавершених капітальних інвестицій, автомобільних доріг загального користування, бібліотечних і архівних фондів, матеріальних активів, вартість яких не перевищує 2500 гривень, невиробничих основних засобів і нематеріальних активів), які призначаються платником податку для використання в господарській діяльності платника податку, вартість яких перевищує 2500 гривень і поступово зменшується в зв'язку з фізичним або моральним зносом і очікуваний термін корисного використання (експлуатації) яких з дати введення в експлуатацію складає більш за один рік (або операційного циклу, якщо він довший за рік).</p>
<p>П(С)БО 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва» [59]</p>	<p>До основних засобів включають вартість власних та отриманих на умовах фінансового лізингу, довірчого управління об'єктів і орендованих цілісних державних майнових комплексів.</p>

Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 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.
-----------------------------------------------------------------	-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

На сьогоднішній день досить обговорюваним питанням для України є перехід на міжнародні стандарти фінансової звітності як крок до глобальної економічної інтеграції. Загалом, в Україні з 2012 року підприємства мають можливість застосовувати міжнародні стандарти фінансової звітності за бажанням, крім тих, кому це встановлено законодавчо. Це, в свою чергу, вимагає певних змін у бухгалтерській практиці. Порівнюючи дефініції, представлені в П(С)БО та міжнародних стандартах, можна зробити висновок про їх подібність, яка зумовлена тим, що при написанні українських стандартів бухгалтерського обліку міжнародні стандарти використовувались як основа. Згідно вимог М(С)БО 16 «Основні засоби» та П(С)БО 7 «Основні засоби»[59] для визнання активу основним засобом існує один основний критерій – термін корисного використання.

Незважаючи на так зване зближення податкового, бухгалтерського та міжнародного обліку, зустрічається багато суперечностей і протиріч між ними. Однак, однакове трактування економічної сутності поняття «основні засоби» дуже важливе для формування оперативної та достовірної інформації.

Існує багато проблемних питань в оцінюванні основних засобів, які потребують вирішення. Насамперед це саме визначення оцінки основних засобів. Адже чинна в Україні нормативно-законодавча база не дає повною мірою реалізувати всі пріоритети оцінки основних засобів. Система оцінки основних засобів підприємства, яка є одним з основних елементів методу бухгалтерського обліку на сьогоднішній день є засобом досягнення стратегічних цілей підприємства, а також виступає інструментом формування інформаційної бази економічного аналізу. Одним із напрямів реформування бухгалтерського обліку є вдосконалення методології та методики оцінки його об’єктів. З цієї причини можливо доцільно було б розробити окреме положення (стандарт), присвячене розкриттю сутності концепції оцінки у бухгалтерському обліку, яке б виконувало функції, подібні до міжнародних стандартів фінансової звітності.

**У другому розділі «ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ ПІДПРИЄМСТВА»** визначено документальне оформлення руху основних засобів, досліджено методику обліку надходження, вибуття та ліквідації, зносу та амортизації основних засобів, внесено рекомендації щодо удосконалення обліку створення амортизаційного фонду.

Усі операції потребують належного документального оформлення, оскільки бухгалтерський облік має бути орієнтований на забезпечення оперативною інформацією всіх суб'єктів управління, а також на підготовку інформативної бухгалтерської звітності для інвесторів і кредиторів.

Існуючий пакет первинних документів, які застосовують при документальному оформленні операцій з основними засобами, досить місткий, але окремі операції не знайшли документального підтвердження. Документального підтвердження вимагає така операція, як формування первинної вартості основних засобів.

Об'єкти основних засобів можуть надходити на підприємство різними шляхами. Залежно від цього дещо іншим буде склад витрат, за якими буде формуватися в обліку первинна вартість об'єкта основних засобів. Усі витрати, пов'язані з надходженням об'єкта, підтверджуються відповідними окремими первинними документами, які свідчать про їх здійснення. Однак кінцева сума первинної вартості об'єкта, що відображена в акті приймання-передачі об'єкта основних засобів та інвентарній картці й складається із цих витрат, фактично не підтверджена первинним документом з її розрахунком. Для усунення зазначеного недоліку пропонується ввести форму «Розрахунок первинної вартості основних засобів» як додаток до акта приймання-передачі основних засобів. Підприємство для відображення господарських операцій з надходження основних засобів може використовувати як відповідні типові форми первинного обліку, так і інші документи, що підтверджують факт здійснення господарської операції.

Застосування розробленого документа «Розрахунок первинної вартості основних засобів» дасть змогу контролювати правильність визначення первинної вартості основних засобів, аналізувати та простежувати відображення в обліку витрат, які були зроблені при надходженні об'єктів основних засобів на підприємство.

Існуючі форми первинного обліку основних засобів не дозволяють повністю сформувати необхідну для різноманітних користувачів інформацію, у тому числі про такі об'єкти, у яких неможливо встановити остаточно термін використання (доки, пірси, набережні тощо). У зв'язку з цим запропонована первинна форма розрахунку амортизації основних засобів з неостаточно встановленим терміном експлуатації є актуальною, дозволяє виокремити такі об'єкти, надає інформацію про їх знос (амортизацію) та виконує контрольну функцію у питанні їх належної експлуатації.

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), але не менше ніж визначено в табл. 2. і призупиняється на період його виводу з експлуатації (для реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання, консервації та інших причин) на підставі документів, які свідчать про виведення таких основних засобів з експлуатації).

Таблиця 2

## Класифікація груп основних засобів та інших необоротних активів

Групи	Мінімально допустимі строки корисного використання, років
<i>група 1</i> — земельні ділянки	-
<i>група 2</i> — капітальні витрати на поліпшення земель, не пов'язані з будівництвом	15
<i>група 3</i> — будівлі,	20
споруди,	15
передавальні пристрої	10
<i>група 4</i> — машини та обладнання	5
<i>група 5</i> — транспортні засоби	5
<i>група 6</i> — інструменти, прилади, інвентар (меблі)	4
<i>група 7</i> — тварини	6
<i>група 8</i> — багаторічні насадження	10
<i>група 9</i> — інші основні засоби	12
<i>група 10</i> — бібліотечні фонди	-
<i>група 11</i> — малоцінні необоротні матеріальні активи	-
<i>група 12</i> — тимчасові (нетитульні) споруди	5
<i>група 13</i> — природні ресурси	-
<i>група 14</i> — інвентарна тара	6
<i>група 15</i> — предмети прокату	5
<i>група 16</i> — довгострокові біологічні активи	7

Відтворення основних засобів через їхній значний знос є запорукою зміцнення матеріально-технічного потенціалу галузі та пов'язане з акумулюванням коштів амортизаційного фонду. Превалювання витратного аспекту амортизації над її фінансовою природою під час побудови системи поточного бухгалтерського обліку унеможлиблює відтворення основних засобів суб'єктів господарювання. Запропоновано підхід до відображення коштів амортизаційного фонду на субрахунок 335 «Кошти амортизаційного фонду», поповнення якого відбуватиметься у момент зарахування виручки від покупців на поточний рахунок. Формування і використання коштів амортизаційного фонду потребує істотного вдосконалення системи первинних документів і схем документообігу, які враховують специфіку господарювання в галузі. Урахування запропонованих напрямів удосконалення обліку амортизації підсилить інформаційну та аналітичну функції обліку, що дасть змогу приймати якісно нові управлінські рішення стосовно відтворення основних засобів.

Проводячи підсумки, можна сказати: по-перше, чинне законодавство України передбачає отримання повної інформації про витрати на поліпшення основних засобів, тому сукупність таких витрат повинна розглядатися як самостійний об'єкт бухгалтерського обліку. По-друге, рекомендовано для забезпечення достовірного відображення витрат на модернізацію, ремонт, добудову, дообладнання основних засобів залучати фахівців, інженерів, інших спеціалістів, які допоможуть визначити технічні характеристики

об'єкту, а отже і економічні вигоди від проведених робіт. По-третє, внести доповнення до облікової політики щодо відповідальних осіб та внести доповнення до документообігу шляхом ведення заявки на проведення ремонту, реконструкції, модернізації, дообладнання основних засобів.

**У третьому розділі «МЕТОДИКА АНАЛІЗУ І ОРГАНІЗАЦІЯ КОНТРОЛЮ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ»** досліджено мету, завдання, інформаційне забезпечення та методика аналізу необоротних активів.

Господарська діяльність і фінансовий стан господарюючого суб'єкта прямо пропорційно залежні від його забезпеченості засобами праці та від того на скільки ефективно воно ними користується. Для чіткого окреслення змін у складі чи структурі засобів праці, з метою оцінки показників ефективності використання засобів праці, їх стану, ступеню придатності та оцінки рівня забезпеченості господарюючого суб'єкта засобами праці використовують відомості із фінансової звітності.

Інформацію, яка потрібна для аналізу основних засобів міститься в даних аналітичного обліку, а також у формах фінансової звітності. Наприкінці року складають фінансову і статистичну звітність. Від результатів аналізу і їх висновків залежать прийняті управлінські рішення. Щоб оцінити виробничий потенціал підприємства, перш за все потрібно визначити ефективність використання, бути уважними відносно обліку і контролю засобів праці.

В ході перевірки слід зіставити залишки по кожному виду ОЗ із загальним підсумком по усіх ОЗ. В сумі перші мають дати загальний підсумок. Коли ж виявлено розбіжності, слід в'яснити їх причини. Аудитор зобов'язаний перевірити майнові права на той чи інший об'єкт ОЗ, порядок віднесення митних зборів до вартості придбаного ОЗ, дослідити правомірність і правильність зміни первісної вартості об'єкта внаслідок проведення відновних робіт таких як капітальний ремонт, реконструкція чи модернізація, чи відображено джерело формування цих відновних робіт.

Аудитору слід перевірити згідно списку чи правильно визначена первісна вартість і чи є в реальності об'єкти ОЗ, які зазначено у документах і введені в експлуатацію, чи відбулось відображення даних операцій на рахунках робочого плану рахунків господарюючого суб'єкта, чи проведено операції законно відповідно до норм чинного законодавства.

**У четвертому розділі «АНАЛІЗ СКЛАДУ ТА РУХУ ОЗ «ФОП Кравчук Н. В.»»** здійснено оцінку динаміки, структури, наявності, руху, складу основних засобів та аналіз забезпеченості основними засобами.

У 2017 році вартість ОЗ склала 15,6 тис. грн., у 2018 році – 13,2 тис. грн., у 2019 році – 8,8 тис. грн. (рис. 4.1). У 2018 році порівняно із 2017 роком вартість ОЗ зменшилась на 2,6 тис. грн. або 16,7%, а у 2019 році порівняно із 2018 роком - на 4,4 тис. грн. або 33,3%. Зниження вартості ОЗ на перший погляд може свідчити про зростання мобільності та ліквідності капіталу «ФОП Кравчук Н. В.». Однак специфіка роботи «ФОП Кравчук Н. В.» (сфера громадського харчування) потребує нових ОЗ для виготовлення конкурентоздатної продукції.

Аналізуючи частку ОЗ у вартості майна «ФОП Кравчук Н. В.», бачимо, що їх питома вага у 2017 році склала 80,8%, у 2018 році – 31%, у 2019 році – 14% . Зниження питомої ваги ОЗ у загальній структурі майна «ФОП «Кравчук Н. В.» у 2018 та 2019 році на 49,8% та 17% оцінюється позитивно та свідчить про покращення якості балансу «ФОП «Кравчук Н. В.». Зменшення ОЗ і зростання оборотних активів свідчить про нарощення виробничих потужностей «ФОП «Кравчук Н. В.» та розширення діяльності. На основі проаналізованих показників проведемо діагностику надходження, вибуття та наявності ОЗ.

Отже, підприємство дотримується стратегії створення матеріальних умов для розширення своєї основної діяльності. У зв'язку з цим проаналізуємо більш детально показники стану, руху, ефективності використання саме основних засобів.

Більше 70% ОЗ «ФОП Кравчук Н. В.» припадає на виробничі машини та обладнання. Загалом їх вартість на початок 2017 року становить близько 62,5 % сумарної вартості ОЗ, а на кінець 2017 року – 73,4%, що на 10,9% більше у порівнянні з попереднім роком. Проте, якщо питома вага виробничих машин та обладнання поступово зростає протягом періоду, який аналізується, то стосовно частки транспортних засобів показники знизилась на 14,2%. Це може свідчити про нарощення виробничих потенціалу «ФОП Кравчук Н. В.», зважаючи на поповнення складу активної частини ОЗ у 2017 році, тобто купівлі додаткової піци-печі. Дані аналізу 2018 року свідчать, що більшість ОЗ «ФОП Кравчук Н. В.» припадає на виробничі машини та обладнання. Загалом їх вартість у на початок 2018 року становить близько 73,4 % сумарної вартості ОЗ, а на кінець зросла до 80,3%, що на 6,9% більше минулого року. Провівши діагностику питомої ваги виробничих машин та обладнання у 2018 році, ми виявили її збільшення, та одночасне скорочення транспортних засобів у загальній вартості ОЗ підприємства на 10,3%. Це може свідчити про нарощення виробничих потенціалу «ФОП Кравчук Н. В.», оскільки підприємець придбала нові морозильні ларі. За результатами моніторингу 2019 року можемо зробити висновок, що основна частка ОЗ «ФОП Кравчук Н. В.» знову ж таки припадає на виробничі машини та обладнання. Загалом їх вартість на початок 2019 року становить близько 80,3 % сумарної вартості ОЗ, а на кінець зросла до 81,9%.

фондоозброєність праці на «ФОП Кравчук Н. В.» за аналізовані періоди зменшилась у 2018 та 2019 роках, це зумовлено тим, що темпи зниження вартості ОЗ перевищують над темпами зниження середньоспискової чисельності робітників. Це негативна тенденція, яка свідчить про зниження забезпеченості виробничого процесу на підприємстві основними засобами.

**У п'ятому розділі «ЕКОНОМІЧНЕ ОБГРУНТУВАННЯ ЕФЕКТИВНОСТІ ВИКОРИСТАННЯ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ «ФОП Кравчук Н. В.»»** оцінено показники, що характеризують стан та рух основних засобів «ФОП Кравчук Н. В.» та ефективність їх використання.

На кінець 2018 року 35% вартості ОЗ вже покриті амортизаційними відрахуваннями, а на кінець 2017 року - 17%. Судячи з кількісного значення

коефіцієнту оновлення, на кінець 2018 року частка нових ОЗ складає 12%, на кінець 2017 року – 53%. Через зношеність і інші причини за 2018 рік вибуло 5% ОЗ, за 2017 рік – 0%. Даний показник свідчить про скорочення часових рамок придатності ОЗ суб'єктів господарювання.

У 2019 та 2018 роках прослідковується зменшення придатності ОЗ суб'єкта господарювання, через їх зношеність. На кінець 2019 року 56% вартості ОЗ вже покриті амортизаційними відрахуваннями, на кінець 2018 року - 35%. Через зношеність і інші причини за 2019 рік вибуло 2% ОЗ, за 2018 рік – 5%. Цей показник ще раз засвідчує про скорочення часових рамок придатності ОЗ.

Зазначимо, що у 2018 році порівняно з 2017 роком виручка від реалізації продукції на «ФОП Кравчук Н. В.» зменшилась на 51,7 тис. грн. Це могло бути викликано погіршенням використання ОЗ та збільшенням їх вартості. Внаслідок скорочення рівня віддачі ОЗ завдяки або зниженню їх використання або недовикористання у ході виробничого процесу на 9.1 грн. господарюючий суб'єкт недоотримав виручку у розмірі 51.7 тис. грн. Однак слід здійснити детальний аналіз впливу факторів на цей показник. Ми виявили, що поділивши зменшену виручку скоригованого показника на середньорічну вартість ОЗ базового періоду фондівіддача засобів праці знизилась на 30, 82 грн. за рахунок коливань у виторгу в сторону зменшення на 51,7 тис. грн.. В той же час, віднявши від фондівіддачі 2018 року виторг поділений на середньорічну вартість засобів праці 2017 року, яка зросла на 2,5 тис. грн., призвело до падіння показника фондівіддачі на 4,71 грн.. Варто зазначити, що перевищення темпів росту середньорічної вартості засобів праці - 121% над темпами зниження виторгу суб'єкта господарювання - 865, скоротило досліджуваний показник. Поділивши індекс зміни величини виторгу до індексу зміни вартості засобів праці проведемо діагностику ступеню використання засобів праці - за проведенням обчисленням  $(1,21: 0,86)$  він складає 1,41.

**У шостому розділі «ОХОРОНА ПРАЦІ В ГАЛУЗІ ТА БЕЗПЕКА В НАДЗВИЧАЙНИХ СИТУАЦІЯХ»** розкрито особливості організації служби охорони праці на підприємстві, а також досліджено процес фінансування заходів з охорони праці на ФОП «Кравчук Н.В.». Розглянуто методика оцінки стійкості об'єкта до дії ударної хвилі, а також заходи щодо підвищення стійкості роботи об'єкта та запобігання виникнення надзвичайних ситуацій.

Отже, однією з найважливіших функцій, які покладені на службу охорони праці, є участь у розслідуванні нещасних випадків, професійних захворювань і аварій на виробництві. Також фахівці з охорони праці беруть участь у складанні санітарно-гігієнічної характеристики робочих місць працівників, які проходять обстеження щодо профзахворювань; у проведенні внутрішнього аудиту охорони праці та атестації робочих місць на відповідність нормативно-правовим актам з охорони праці; у складанні списків професій і посад, згідно з якими працівники повинні проходити

обов'язкові попередні та періодичні медичні огляди; в організації навчання з питань охорони праці та роботи комісії з перевірки знань з цих питань.

Служба охорони праці на підприємстві покликана також контролювати дотриманням вимог роботодавцем законодавства з охорони праці, тому має право видавати керівникам структурних підрозділів підприємства обов'язкові для виконання приписи щодо усунення наявних недоліків і отримувати від них необхідні відомості, документацію і пояснення з питань охорони праці.

На КРІЦ «Діалог» у 2018 році на фінансування заходів охорони праці було витрачено 1,858 тис. грн., що на 0,259 тис. грн.. менше попереднього року, а у 2019 році – 2,091 тис. грн., що на 0,492 тис. грн.. більше 2018 року. Методика оцінки стійкості об'єкта до дії ударної хвилі включає: 1. Визначення максимального значення надмірного тиску ( $\Delta P_{\phi \max}$ ) ударної хвилі, що очікується у районі об'єкта при вибуху; 2. Визначення границі стійкості об'єкта до дії ударної хвилі ( $\Delta P_{\phi \lim}$ ); 3. Визначення можливої шкоди (відсотків виходу з ладу) елементів об'єкта при  $\Delta P_{\phi \max}$ , що очікується; 4. Аналізують результати оцінки і роблять висновки:

До заходів щодо підвищення стійкості роботи об'єкта, а також запобігання виникнення надзвичайних ситуацій відносять: укріплення несучих конструкцій та перекриттів будівель установкою додаткових колон, ферм, контрфорсів або підкосів; розміщення обладнання на нижніх поверхах будівель або в підвалах, надійне закріплення на фундаменті, установка захисних кожухів або ковпаків; прокладка кабельних мереж та трубопроводів під землею; створення резервних запасів контрольно-виміральної апаратури.

## ВИСНОВКИ

Бухгалтерські документи з первинного відображення операцій з обліку ОЗ повинні містити усі обов'язкові реквізити, передбачені чинним законодавством, бути зручними, корисними та інформативними, заповнюватись з використанням сучасних інформаційних систем з метою спрощення ведення обліку та економії робочого часу бухгалтера.

Будь-яка інформація про ОЗ у первинній документації повинна відображатись правдиво, без фактів перекручень та своєчасно у повній мірі характеризувати стан, склад та рух ОЗ суб'єкта господарювання. Для забезпечення цього сучасний бухгалтер повинен правильно визначити носіїв облікової інформації та розробити детальний перелік облікових номенклатур на досліджуваному підприємстві. Це в свою чергу дасть змогу розробити ефективну систему документообігу засобів праці на підприємстві, визначивши етапи складання документів, порядок і чіткість заповнення реквізитів, терміни передачі облікової первинної інформації в бухгалтерію з метою якнайповнішого відображення усіх фактів його господарської діяльності в частині руху ОЗ в уніфікованих формах документів.

Первинні форми для відображення нарахованих амортизаційних відрахувань на практиці вже давно не використовуються та не відображають

даних, які реально потрібні тій чи іншій господарській одиниці для оперативного управління відновленням засобів праці, потребують оновлення та впровадження у практику вітчизняного обліку кардинально оновлених форм. Зокрема у такій документації слід відображати графу, що буде контролювати термін корисного використання об'єкта ОЗ, його справність, придатність.

Для правильного вирахування оптимального строку експлуатації ОЗ слід спрогнозувати термін експлуатації НА, його знос, нормативні обмеження стосовно строків експлуатації. Рішення про термін експлуатації НА можна змінювати у випадку зростання очікувань від використання ОЗ.

На сьогодні процес нарахування амортизації на підприємстві відіграє технічну функцію та не забезпечує відтворення засобів праці, амортизаційні відрахування не є внутрішнім джерелом інвестицій та ніде по факту не акумулюються, окрім позабалансового рахунку 09. Це не означає, що амортизаційні відрахування слід негайно депонувати для забезпечення своєчасної заміни ОЗ і заморожувати кошти із виручки від реалізації, однак управлінський персонал господарюючого суб'єкта повинен чітко розробити план заміни, ремонту чи оновлення ОЗ на весь очікуваний період експлуатації об'єкта, завдяки якому при настанні потреби у тому чи іншому виді відновних робіт підприємство матиме змогу їх провести та буде забезпечене достатнім обсягом власних чи залучених фінансових ресурсів без порушення нормального циклу його функціонування.

Згідно цієї методики вважаємо, що амортизаційний резерв слід вважати грошовими коштами, які зараховуватимуться як виручка на поточному рахунку господарюючого суб'єкта. Частина цієї виручки, яка припадатиме на амортизацію, слід інвестувати, тобто не заморожувати, а вкладати на короткостроковій основі у ті сфери, які зможуть принести суб'єкту господарювання додатковий прибуток і водночас, які зможуть бути доступними у будь-який час для того, щоб в разі потреби заміни, ремонту чи відновлення ОЗ, використати їх за основним призначенням. Оскільки частина грошових коштів, яка припадає на амортизаційні відрахування і відшкодована у складі виторгу господарюючого суб'єкта є оборотними активами, вважаємо за доцільне обліковувати ці кошти на субрахунку 5 рахунку 33 «Грошовий амортизаційний резерв».

У 2017 році вартість ОЗ склала 15,6 тис. грн., у 2018 році – 13,2 тис. грн., у 2019 році – 8,8 тис. грн.. У 2018 році порівняно із 2017 роком вартість ОЗ зменшилась на 2,6 тис. грн. або 16,7%, а у 2019 році порівняно із 2018 роком - на 4,4 тис. грн.. або 33,3%.

Зниження вартості ОЗ на перший погляд може свідчити про зростання мобільності та ліквідності капіталу «ФОП Кравчук Н. В.». Однак специфіка роботи «ФОП Кравчук Н. В.» (сфера громадського харчування) потребує нових ОЗ для виготовлення конкурентоздатної продукції. Зазначимо, що у 2017-2019 роках найбільшу питому вагу у складі необоротних активів «ФОП «Кравчук Н. В.» займали ОЗ — 100%.

Аналізуючи частку ОЗ у вартості майна «ФОП Кравчук Н. В.», бачимо, що їх питома вага у 2017 році склала 80,8%, у 2018 році – 31%, у 2019 році – 14%. Зниження питомої ваги ОЗ у загальній структурі майна «ФОП «Кравчук Н. В.» у 2018 та 2019 році на 49,8% та 17% оцінюється позитивно та свідчить про покращення якості балансу «ФОП «Кравчук Н. В.». Зменшення ОЗ і зростання оборотних активів свідчить про нарощення виробничих потужностей «ФОП «Кравчук Н. В.» та розширення діяльності.

«ФОП Кравчук Н. В.» станом на кінець 2017 року має ОЗ первісною вартістю 18,8 тис. грн., у 2018 році – 20,3 тис. грн., у 2019 році – 19,9 тис. грн., Сума нарахованого зносу за 2017 рік склала 3,2 тис. грн., у 2018 році – 7,1 тис. грн., у 2019 році – 11,1 тис. грн. і має тенденцію до зростання.

Це зумовлено придбанням нових ОЗ «ФОП Кравчук Н. В.» у 2017 та 2018 роках. У 2017 та 2018 роках відбулося придбання нових ОЗ у розмірі 10 тис. грн. та 2,5 тис. грн. відповідно, у 2018 та 2019 році вибуло ОЗ на суму 1 тис. грн. та 0,4 тис. грн. у зв'язку з їх ліквідацією. Більшість ОЗ «ФОП Кравчук Н. В.» припадає на виробничі машини та обладнання. Загалом їх вартість у на початок 2018 року становить близько 73,4 % сумарної вартості ОЗ, а на кінець зросла до 80,3%, що на 6,9% більше минулого року.

Провівши діагностику питомої ваги виробничих машин та обладнання у 2018 році, ми виявили її збільшення, та одночасне скорочення транспортних засобів у загальній вартості ОЗ підприємства на 10,3%. Це може свідчити про нарощення виробничих потенціалу «ФОП Кравчук Н. В.», оскільки підприємець придбала нові морозильні ларі.

За результатами моніторингу 2019 року можемо зробити висновок, що основна частка ОЗ «ФОП Кравчук Н. В.» знову ж таки припадає на виробничі машини та обладнання. Загалом їх вартість на початок 2019 року становить близько 80,3 % сумарної вартості ОЗ, а на кінець зросла до 81,9%. Зростання питомої ваги виробничого обладнання зумовлено придбанням нової кавової машини.

Як бачимо, фондоозброєність праці на «ФОП Кравчук Н. В.» за аналізовані періоди зменшилась у 2018 та 2019 роках, це зумовлено тим, що темпи зниження вартості ОЗ перевищують над темпами зниження середньоспискової чисельності робітників. Це негативна тенденція, яка свідчить про зниження забезпеченості виробничого процесу на підприємстві основними засобами.

На кінець 2018 року 35% вартості ОЗ вже покриті амортизаційними відрахуваннями, а на кінець 2017 року - 17%. Судячи з кількісного значення коефіцієнту оновлення, на кінець 2018 року частка нових ОЗ складає 12%, на кінець 2017 року – 53%. Через зношеність і інші причини за 2018 рік вибуло 5% ОЗ, за 2017 рік – 0%. Даний показник свідчить про скорочення часових рамок придатності ОЗ суб'єктів господарювання.

У 2019 та 2018 роках прослідковується зменшення придатності ОЗ суб'єкта господарювання, через їх зношеність. На кінець 2019 року 56% вартості ОЗ вже покриті амортизаційними відрахуваннями, на кінець 2018 року - 35%. Через зношеність і інші причини за 2019 рік вибуло 2% ОЗ, за

2018 рік – 5%. Цей показник ще раз засвідчує про скорочення часових рамок придатності ОЗ.

у 2019 році порівняно з 2018 роком виручка від реалізації продукції на «ФОП Кравчук Н. В.» зросла на 98,2 тис. грн. Це могло бути викликано покращенням використання ОЗ. Внаслідок зростання рівня віддачі ОЗ завдяки або підвищенню інтенсивності їх використання або на 15,6 грн. господарюючий суб'єкт отримав додатковий виторг у розмірі 98,2 тис. грн. Завдяки проведеному аналізу факторів впливу, ми виявили, що поділивши зменшену виручку скоригованого показника на середньорічну вартість ОЗ базового періоду (373,4:11,8) фондівіддача засобів праці підросла на 22, 37 грн. за рахунок коливань у виторгу в сторону збільшення на 98,2 тис. грн.. В той же час, віднявши від фондівіддачі 2019 року виторг поділений на середньорічну вартість засобів праці 2018 року (38 - (418,1:11) , яка знизилась на 3,3 тис. грн., призвело до росту показника фондівіддачі на 0,01 грн.. Варто зазначити, що перевищення темпів росту виторгу суб'єкта господарювання (130,7%) над темпами зниження середньорічної вартості засобів праці (77%)- 121% збільшило досліджуваний показник.

Також роботодавець зобов'язаний створити на робочому місці в кожному структурному підрозділі умови праці відповідно до нормативно-правових актів, а також забезпечити додержання вимог законодавства щодо прав працівників у галузі охорони праці.

Фінансування охорони праці здійснюється роботодавцем. Крім того, фінансування профілактичних заходів поліпшення стану безпеки, гігієни праці передбачається також у державному і місцевих бюджетах, що виділяється окремим рядком.

На ФОП «Кравчук Н.В.» у 2018 році на фінансування заходів охорони праці було витрачено 1,858 тис. грн., що на 0,259 тис. грн.. менше попереднього року, а у 2019 році – 2,091 тис. грн., що на 0,492 тис. грн.. більше 2018 року.