

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
УМАНСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ САДІВНИЦТВА

Факультет економіки і підприємництва

Кафедра обліку і оподаткування

Допущено до захисту

“ _____ ” _____ 2023 р.

Зав. кафедри, д.е.н., професор

_____ **Мельник Л. Ю.**

КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА
МАГІСТРА

ОБЛІК І АНАЛІЗ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ В ТОВ
"КИЩЕНЦІ ФРУТС" УМАНСЬКОГО РАЙОНУ ЧЕРКАСЬКОЇ
ОБЛАСТІ

Виконав – студент 2 курсу, групи
21м-о
освітньої програми «Облік і
оподаткування»
спеціальності 071 Облік і

Виконала – студентка
освітньої програми
оподаткування»

оподаткування
Сатанівський
Олександрович

Ярослав

спеціальності 071
Демінська Алла М

Науковий керівник — к.е.н.,
доцент
Михайловина Світлана
Олексіївна

Науковий керівник
Аніщенко Галина

Умань – 2023

ЗМІСТ

ВСТУП

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ і АНАЛІЗУ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ

РОЗДІЛ 2. ФІНАНСОВО-ЕКОНОМІЧНА ХАРАКТЕРИСТИКА ПІДПРИЄМСТВА ТА ОБЛІКОВА ПОЛІТИКА ЩОДО ОБЛІКУ ТА АНАЛІЗУ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ

2.1. Аналіз економічного і фінансового стану підприємства та
необоротних активів

2.2. Облікова політика підприємства та стан обліку і контролю необоротних активів

РОЗДІЛ 3. ШЛЯХИ УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ І АНАЛІЗУ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ НА ПІДПРИЄМСТВІ

ВИСНОВКИ

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

ДОДАТКИ

Необоротні активи є матеріальною основою будь-якого виробничого процесу. Їх раціональне використання сприяє покращенню техніко-економічних показників роботи підприємства. Проте у процесі використання вони мають властивість зношуватися. З метою накопичення фінансових ресурсів для подальшої заміни вже використаних об'єктів на нові підприємства поступово протягом строку корисного використання нараховують їх амортизацію.

Амортизація є предметом особливої уваги в бухгалтерському обліку, адже як облікова категорія, вона одночасно виступає як витрати виробництва та як джерело відтворення. Оскільки правильне нарахування амортизації є невід'ємною складовою ефективної діяльності підприємства, то для забезпечення такої діяльності необхідним є створення чіткої системи внутрішнього контролю за діяльністю суб'єктів господарювання, яка включає в себе і контроль амортизації. Система внутрішнього контролю амортизації на підприємстві є необхідною умовою його ефективної діяльності, у межах якої доцільно виділяти не лише етапи та окремі об'єкти контролю амортизації, а й розробляти ефективну методику його проведення. В зв'язку з цим виявлення проблем обліку і контролю амортизації необоротних активів та пошук шляхів їх вирішення є досить актуальною і своєчасною задачею.

Вирішенню питань, пов'язаних з амортизацією необоротних активів у науковій літературі присвячена досить значна кількість праць вітчизняних та зарубіжних вчених: Бутинця Ф.Ф.[7], Гури Н. О.[22], Гуцаленко Л. В.[24], Івченко Л. В.[32], Любар О. О.[39], Мельник Е. Г.[42], Непочатенко О. О.[48], Пилипенка Л. М.[49], Рішара Ж.[61], Сіверса Е. Е.[62], Яцишин Н.[72] та ін.

Мета і завдання дослідження. Метою кваліфікаційної роботи є дослідження теоретико-методичних та практичних аспектів обліку амортизації необоротних активів, а також розробка рекомендацій щодо їх вдосконалення на вітчизняних сільськогосподарських підприємствах.

Досягнення поставленої мети ставить за необхідність виконання таких завдань:

- розкрити економічну сутність амортизації необоротних активів, розглянути методи її нарахування та проаналізувати проблеми обліку і контролю амортизації необоротних активів;
- проаналізувати фінансово-економічний стан підприємства та рівень використання його необоротних активів;
- дослідити особливості облікової політики підприємства щодо обліку та контролю амортизації необоротних активів в умовах конкретного підприємства;
- запропонувати шляхи вдосконалення теоретичних та практичних основ обліку та контролю амортизації необоротних активів.

Об'єкт і предмет дослідження. Об'єктом дослідження є процес обліку та контролю амортизації необоротних активів та аналізу їх стану на підприємстві. Предметом дослідження є сукупність теоретичних та практичних положень щодо обліку, аналізу та контролю амортизації необоротних активів на приватному, що спеціалізується на виробництві сільськогосподарської продукції.

Інформаційна база дослідження. Інформаційно-методологічною основою досліджень кваліфікаційної роботи стали законодавчі, нормативно-правові акти, статистичні дані в галузі сільського господарства, публікації у періодичних виданнях, автореферати, монографії та матеріали науково-практичних конференцій з питань обліку необоротних активів в сільськогосподарських підприємствах, зокрема, з питань амортизації необоротних активів, а також звітна документація, матеріали первинного обліку, дані річних звітів підприємства за 2018-2022 роки.

Методи дослідження. У процесі дослідження використовувалися загальнонаукові і спеціальні методи економічного аналізу: аналіз і синтез, індукція і дедукція, теоретичного узагальнення і порівняння, рядів динаміки, відносних і середніх величин, кореляційно-регресійний метод.

РОЗДІЛ І

ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ І АНАЛІЗУ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ

1.1. Сутність амортизації необоротних активів та методи її нарахування

У сучасних умовах ринкової економіки одними із головних завдань суспільства є збереження, технічне переозброєння та розвиток матеріально-технічної бази виробництва в подальшому, найголовнішою складовою якої є необоротні активи, які у вартісній формі являють собою основний капітал і належать різним господарчим суб'єктам. Завданням розвитку агропромислового виробництва є збільшення його ефективності і більш повного використання внутрішньогосподарських резервів. Необхідною умовою цього є раціональне використання основних засобів і виробничих потужностей.

Якщо врахувати величезне фізичне та моральне спрацювання основних засобів (як наслідок низької інвестиційної активності), то проблема зрушень у складі валового внутрішнього продукту в бік істотного підвищення капіталізації економіки на основі інвестиційних технологій стає найголовнішою для успішного економічного та соціального розвитку країни. Вихід з кризи можливий тільки в результаті нормалізації інвестиційного процесу. Головним є перегляд структури джерел інвестиційного процесу та теоретичне обґрунтування формування та змін умов використання амортизаційного фонду з метою підвищення його ефективності в процесі відшкодування основного капіталу.

На особливу увагу заслуговує амортизація як важливе джерело самофінансування інвестицій. Сутність амортизації, її роль у витратах на виробництво і в інвестиційних процесах розглядаються у багатьох працях. Проте єдиної думки щодо цього немає [63, С. 204].

Амортизація, як економічна категорія, виникла ще у XVI столітті, набула особливого значення у період становлення акціонерних відносин і залишається актуальною до сьогодні. Як змінювалися думки вчених щодо визначення поняття «амортизація» узагальнено на рис. 1.1.



Рис. 1.1. Еволюція поняття «амортизація»

Класична економічна теорія зазначає, що термін «амортизація» походить від латинського *amortisatio* – погашення, сплата боргів [11, С. 111]. Також існує трактування терміну «амортизація» як *a* – заперечення, *mor* – смерть, тобто цей термін характеризує постійне існування через відновлення засобів праці [34, С. 170].

На сьогодні, суттєвою проблемою, яка має важливе наукове й практичне значення, є обґрунтування сутності та розкриття економічного змісту амортизації необоротних активів. Категорія амортизації є найбільш дискусійною та

неоднозначною у категоріальному апараті, оскільки про це свідчить відсутність єдиного підходу до тлумачення цього поняття. Отже, необхідно детально дослідити точки зору провідних вчених економістів щодо цього поняття, враховуючи необхідність його удосконалення, зумовлену умовами та вимогами сьогодення. У таблиці 1.1 представлено систематизовані погляди вчених щодо розуміння понять «амортизація» та «знос».

Згідно концепції О. Шмаленбаха, амортизація – засіб нарахування і списання витрат. Прихильники динамічної концепції балансу вважали, що метою амортизації є не відновлення капіталу, а відображення його знецінення, демонстрація зниження вартості основного засобу або розподілу витрат, пов'язаних з придбанням основного засобу по роках його терміну служби, єдино правильним вважали нарахування амортизації від історичної вартості [28, С. 175].

Прихильники статичної концепції балансу розглядали амортизацію як засіб реновації і вважали, що її завданням є акумуляція засобів, достатніх для покриття нової відновної вартості. Оскільки ця вартість міняється, то слід міняти і величину амортизації, і нараховувати її відповідно від відновної вартості [28, С. 176]. Таким чином, згідно статичної концепції балансу амортизація є декапіталізацією балансової вартості об'єкту і служить утворенню фонду реновації, а динамічною – декапіталізацію первісної вартості. В цьому випадку мова йде про знос, регулятив, перенесення вартості.

А.К. Рощаховський, аналізуючи баланси, встановив, що багато підприємств окрім амортизаційного капіталу, що носить регулюючий характер, передбачали і поновлювальний капітал. А.К. Рощаховський пояснив принципову різницю між амортизацією і зносом основних засобів. Знос (по термінології А. К. Рощаховського – амортизаційний капітал) «є тією сумою, на яку протягом відомого періоду зменшився реальний основний капітал», тобто ця сума показує, на скільки зменшилася вартість основного засобу. Амортизація (по термінології автора – поновлювальний фонд) «виражає суму реальних цінностей, накопичену в активі для заповнення втрати вартості майна», тобто амортизація – це чисто фінансовий процес. Рішення питання про способи накопичення запасів для відновлення

основних засобів

А. К. Роццаховський бачив у створенні основного капіталу, номінального, поновлювального і запасного капіталу, що є сукупністю, за мінусом амортизаційного капіталу [28, С. 177].

Е.Е. Сіверс розумів під амортизацією джерело фінансування, якийсь фонд

Таблиця 1.1

Трактування сутності поняття «амортизація»

Стародавній світ [68]	Амортизація – знос (занепад) знецінення майна, величина якого визначена експертним шляхом.
Вітрувій [27]	Амортизація як «ціна минулого року».
Ж. Рішар [61]	Амортизація – це «будь-яка часткова втрата вартості майна...»
Ж. Саварі [72]	Перше тлумачення амортизації, пов'язане зі знеціненням, а саме йде мова про те, щоб знижувати ціну товарів, які вийшли з моди.
Дж. Мейр [45]	Теоретичне обґрунтування амортизації як зменшення вартості при суміжних переоцінках. Рахунок «Інвентар» – результатний.
А. І. Гуляєв [15]	Амортизація як «щорічне списання вартості майна на збиток».
Р. Фішер [8]	«Амортизація – це збиток, який виникає в результаті знецінення об'єкту і його слід розподіляти по роках терміну служби майна, що амортизується».
Д. Швенвандт [35]	«Різниця між ціною придбання і матеріальною вартістю є збиток, який слід щорічно списувати за допомогою амортизації».
А. К. Роццаховський [28]	Знос (амортизаційний капітал) «є тією сумою, на яку протягом періоду зменшився реальний основний капітал». Амортизація (поновлювальний фонд) «виражає суму реальних цінностей, накопичену в активі для заповнення втрати вартості майна».
Е. Е. Сіверс [62]	Амортизація – джерело фінансування, якийсь фонд реновації, який створюється з прибутку, служить для відновлення майна, і якому в активі відповідають грошові кошти або інші цінності.
Ф. Ляйтнер [28]	«Амортизація – частина собівартості продукції, яку слід враховувати незалежно від величини прибутку або дивідентної політики... У разі амортизації мова йде про перехідні статті і про перетворення нерухомого майна в рухоме».

Р. Пассов [7]	Амортизація – це знецінення, проведене розрахунковим шляхом.
Н.Р.Вейцман [10]	Амортизаційний капітал – це реальний капітал що «має покриття в оборотній частині активу, звідки і повинні черпатися засоби для робіт по відновленню і ремонту споруд і устаткування».
Р. Маатц [7]	Спочатку «було лише одне обґрунтування амортизації – знижена оцінна вартість, що підлягає включенню в баланс».
О. Шмаленбах [28]	Амортизація – засіб нарахування і списання витрат. Мета амортизації – не відновлення капіталу, а відображення його знецінення.
А. П. Рудановський [40]	Згідно концепції А.П. Рудановського, з однієї сторони, в пасиві балансу формується амортизаційний фонд, джерело відтворення необоротних активів, забезпечене в активі оборотними засобами. З іншого боку, в тій же сумі відображається показник, що демонструє величину зносу.

реновації, який створюється з прибутку і служить для відновлення майна, і якому в активі відповідають грошові кошти або інші цінності. Учений стверджував, що погашення майна слід проводити шляхом утворення особливого капіталу погашення, пояснюючи це тим, що «призначення капіталу погашення полягає виключно в покритті збитків від зношування і всякого іншого знецінення» [62, С. 179]. Так сформувалося уявлення про амортизацію як фондовий рахунок, який відображає одне з джерел засобів підприємства.

Дослідженню економічної суті амортизації приділяв велику увагу Н.Р. Вейцман (1894-1981). Він провів розмежування статей балансу «Погашення майна» (знос майна) і «Амортизаційний капітал» (амортизаційний фонд) [10, С. 52].

А.П. Рудановський (1863-1934), намагаючись об'єднати різні точки зору з приводу амортизації, говорив, по суті, про амортизацію-знецінення і амортизацію-оновлення: «Предмети устаткування, що прийшли в непридатність, до заміни їх новими за рахунок амортизаційного фонду, можуть бути списані по активу на особливий рахунок устаткування, які підлягають відновленню; всяке ж зниження первинної оцінки, унаслідок зносу предметів, повинне наголошуватися підрозділом основного капіталу в пасиві – на рахунок основного капіталу і рахівниць амортизації

основного капіталу. Рахунок амортизації основного капіталу є контраktiv рахунку нерухомого майна, тоді як рахунок майна, підлягає оновленню, є контрпассив рахунку амортизаційного фонду» [7, С. 39]. Таким чином, згідно концепції А.П. Рудановського, з однієї сторони, в пасиві балансу формується амортизаційний фонд, джерело відтворення необоротних активів, забезпечене в активі оборотними засобами. З іншого боку, в тій же сумі відображається показник, що демонструє величину зносу. Саме ця концепція призвела до створення в балансі двох роздільних статей: «Амортизаційний фонд» і «Знос основних засобів» [40, С. 181].

В якості узагальнення можна стверджувати, що ряд авторів ототожнюють поняття «знос» та «амортизація», однак більшість все ж схильна до думки, що ці два поняття не можна вважати однаковими, як за змістом, так і економічною сутністю. На наш погляд, не можна ототожнювати зношування і амортизацію основних засобів, під зносом необхідно розуміти суму амортизаційних відрахувань за весь період використання об'єкта, а під амортизацією - процес нарахування зносу, тобто поступове перенесення вартості майна на створення нового продукту. Зношування й амортизація – це самостійні послідовні форми руху вартості основних засобів.

Зазначимо, що згідно П(С)БО 7 «Основні засоби» [53] та МСБО 16 «Основні засоби» [44] трактування категорії «амортизація» є ідентичним та являє собою «систематичний розподіл вартості, яка амортизується протягом строку їх корисного використання (експлуатації)». За п. 21 П(С)БО 16 «Витрати» [55], амортизація є одним із економічних елементів витрат операційної діяльності. Процес її розрахунку, згідно з п. 18 НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»[47], базується на принципі нарахування та відповідності доходів і витрат. Згідно цього принципу, для визначення фінансового результату звітного періоду, доходи, отримані у ньому зіставляються з витратами, понесеними для отримання цих доходів.

Відповідно до Податкового кодексу України (далі – ПКУ) [52] амортизація – це систематичний розподіл вартості основних засобів, інших необоротних та нематеріальних активів, що амортизується, протягом строку їх корисного використання (експлуатації). Підпунктом 138.3.1 п. 138.3 ст. 138 ПКУ передбачено, що розрахунок

амортизації основних засобів та нематеріальних активів здійснюється відповідно до національних або міжнародних стандартів фінансової звітності з урахуванням обмежень, встановлених ПКУ. При такому розрахунку застосовуються методи нарахування амортизації, передбачені національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, крім «виробничого» методу [52]. Вибір методу амортизації – справа добровільна та визначається особливостями основних засобів та інших необоротних активів щодо інтенсивності їх фізичного та морального зносу, а також обрана стратегія менеджменту стосовно оновлення засобів виробництва та формування джерел власних коштів підприємства [26, С. 97]. Інформація про методи нарахування амортизації подана у додатку А.

1.2. Проблеми обліку і аналізу необоротних активів

Важливою умовою функціонування підприємства будь-якого виду діяльності та розміру є наявність необоротних активів. Саме вид діяльності підприємства обумовлює їх кількість, а отже, вартість, рівень оновлення та ступінь зносу. З метою досконалого ведення обліку основних засобів необхідно чітко дотримуватись порядку нарахування амортизації та використовувати нормативні акти, що регламентують їх облік. Для визначення проблемних питань нарахування амортизації необоротних активів необхідно, в першу чергу, визначитись з економічним змістом поняття «амортизація» та особливостями нормативного регулювання її нарахування та обліку.

За економічним змістом амортизація необоротних активів це процес (операція), який відбувається виключно в обліку, не змінюючи фактичного стану об'єктів необоротних активів. Він дозволяє статистично визначити, як часто і в

якому обсязі потрібно поновлювати, замінювати чи ремонтувати такі об'єкти. Крім того, завдяки амортизації частину вартості необоротних активів можна включити до собівартості виготовленої продукції чи наданих послуг [39, С. 118].

Першим кроком до нарахування амортизації є зарахування об'єкта до складу основних засобів. У бухгалтерському обліку вироблено досить чіткі критерії для визначення об'єктів, що підлягають амортизації. Це активи, що знаходяться на підприємстві на правах власності, господарського ведення, оперативного управління, і мають очікуваний строк корисного використання понад один рік (або операційний цикл, якщо він довший за рік) [66, С. 1007].

Нарахування амортизації здійснюється протягом строку корисного використання об'єкта, який встановлюється підприємством при визнанні цього об'єкта активом (при зарахуванні на баланс), і призупиняється при його реконструкції, модернізації, добудові, дообладнанні та консервації. Амортизація об'єкта основних засобів нараховується щомісяця, виходячи з нового строку корисного використання, починаючи з місяця, наступного за місяцем зміни строку корисного використання[37, с. 290].

П(С)БО 7 «Основні засоби» [53] та Податковий кодекс України [52] встановлюють такі методи нарахування амортизації: прямолінійний; зменшення залишкової вартості; прискореного зменшення залишкової вартості; кумулятивний; виробничий. При виборі методу нарахування амортизації варто звернути увагу на роль строку корисного використання основного засобу. Якщо строк експлуатації буде перевищено, то фізичне зношення настане до того, як вартість основного капіталу буде перенесено на готову продукцію. Для того, щоб визначити оптимальний строк експлуатації основного засобу, можна скористатися формулою 1.1 [32, С. 144]:

$$T_{\text{опт}} = \sqrt{\frac{2 * Пв}{с}}, \text{ де} \quad (1.1)$$

$T_{\text{опт}}$ – оптимальний строк експлуатації об'єкта основних засобів;

$Пв$ – первісна вартість об'єкта основних засобів;

С – щорічне збільшення витрат на утримання і ремонт основного засобу, що виникають внаслідок його фізичного зношення.

Національною системою обліку передбачено, що для відображення у бухгалтерському обліку сум нарахованої амортизації у Плані рахунків [51], призначено рахунок 13 “Знос необоротних активів”.

Існує чимало невирішених проблем у сфері обліку і контролю амортизації, які потребують вирішення. Ці проблеми можна поділити на наступні групи:

- пов'язані з оподаткуванням підприємств;
- пов'язані з відмінностями у нарахуванні амортизації відповідно П(С)БО 7 та МСБО 16;
- обумовлені певними складнощами вибору на підприємствах;
- пов'язані зі специфічними необоротними активами та видами економічної діяльності.

Дискусійним питанням обліку амортизації необоротних активів у національній системі обліку на сьогодні є проблема поєднання бухгалтерського обліку та податкових розрахунків амортизаційних відрахувань. Проблема співставлення підходів до нарахування амортизації необоротних активів досліджується вітчизняними та зарубіжними науковцями-економістами з моменту набрання чинності П(С)БО 7 «Основні засоби» [53] і 8 «Нематеріальні активи» [54]. Детальний розгляд відмінностей податкових розрахунків та бухгалтерського обліку представлено на рис. 1.2.



Рис.1.2. Відмінності методики нарахування амортизації у П(С)БО та ПКУ

Проблеми, пов'язані з відмінностями у методології нарахування амортизації згідно П(С)БО та МСБО є досить актуальними на сьогодні, адже в умовах активізації інтеграційних процесів постає необхідність адаптації національної системи обліку до вимог міжнародної практики, що, власне, сприяє підвищенню прозорості та зрозумілості інформації про діяльність суб'єктів господарювання. Основні відмінності обліку на нарахування амортизації існують між НП(С)БО 1 [47] та МСБО 1 [43], між П(С)БО 7[53] та МСБО 16[44]. Дані відмінності наведено у таблиці 1.2.

Таблиця 1.2

Відмінності обліку та нарахування амортизації відповідно до П(С)БО 7 [53] та МСБО 16 [44]

Ознаки	П(С)БО 7	МСБО 16
--------	----------	---------

Дата початку нарахування амортизації	Амортизація нараховується, починаючи з місяця, наступного за місяцем зміни строку корисного використання	Амортизацію активу починають тоді, коли він стає придатним для використання
Метод нарахування амортизації	Рекомендує п'ять методів амортизації: прямолінійний, зменшення залишкової вартості, прискореного зменшення залишкової вартості, кумулятивний, виробничий	Включає лише стислий опис трьох основних методів: прямолінійного, зменшення залишкової вартості та прискореного зменшення залишкової вартості.
Амортизація земельних ділянок	Вартість землі (земельних ділянок) не амортизується	«У деяких випадках сама земля може мати обмежений термін корисної експлуатації, тоді її амортизують методом, який відображає вигоди, що мають бути отримані від неї»
Призупинення нарахування амортизації	У період реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання та консервації, припиняється нарахування амортизації основного засобу	Коли актив на використовують рекомендується «продовжувати амортизувати такий актив, поки він не буде амортизований повною мірою»

Розбіжності між цими двома стандартами можна пояснити врахуванням національних особливостей ведення обліку в Україні та пристосуванням обліку до вимог національної економіки. Вітчизняному бухгалтерському обліку потрібно спрямувати свої пріоритети на міжнародні стандарти для приведення до єдиної системи обліку в частині нарахування амортизації, що дозволить українським підприємствам значно покращити процеси відтворення основних засобів. З переходом значної частки підприємств на МСФЗ потрібно переглянути та порівняти положення П(С)БО, МСБО та Податкового кодексу України. Це дозволить усім підприємствам працювати в однакових умовах та можливостях амортизаційної політики.

Щодо проблем вибору облікової політики на підприємстві, до них можна віднести наступні.

1. Проблема вибору методу амортизації обумовлена наявністю у кожного з методів власних переваг та недоліків. Оцінку переваг і недоліків кожного методу наведено у додатку Б.

2. Проблема точного встановлення терміну експлуатації основних засобів та нематеріальних активів для визначення сум амортизаційних відрахувань. Термін експлуатації основних засобів та нематеріальних активів встановлюється з врахуванням Податкового кодексу України, але в багатьох випадках встановити точний термін досить складно [12, С. 127].

3. Проблема встановлення ліквідаційної вартості об'єктів основних засобів та нематеріальних активів. Першою проблемою є те, що на практиці визначити ліквідаційну вартість об'єкта основних засобів або нематеріальних активів досить складно, оскільки строк використання їх – декілька років і точно дати прогноз щодо суми коштів, що може бути одержана від їх реалізації, практично неможливо. Другою проблемою може бути особлива увага податкових органів до нульової ліквідаційної вартості, оскільки чим більша ліквідаційна вартість, тим нижчі суми, які можуть бути віднесені до витрат, і ліквідаційна вартість таким чином є засобом впливу на суму податку на прибуток підприємства [24, С. 178].

4. Проблема визначення об'єкта необоротних активів, зокрема, основних засобів, на який нараховується амортизація. Особливі складності можуть виникнути при нарахування амортизації будівель, які з одного боку є окремим неподільним об'єктом, а з другого – різні їх частини можуть бути власністю різних суб'єктів [6, С. 33].

5. Проблема інвентаризації основних засобів. Важливим об'єктом обліку, а найголовніше контролю амортизації є порушення, які виникають в процесі здійснення господарської операції. Дані порушення ми можемо виявити під час проведення інвентаризації, тобто фактичної перевірки реального майна, адже реальні наявність та стан майна можуть відрізнятися від задокументованої. Дані розбіжності призводять до недонарахування або надмірного нарахування зносу. Контроль має встановити реальний стан майна, а не обліковий [34, С. 144].

Однією з проблем, пов'язаних зі специфічними основними засобами, можна вважати призупинення нарахування амортизації протягом реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання чи консервації об'єкта основних засобів. Це положення викликає сумніви в частині призупинення нарахування амортизації законсервованих об'єктів основних засобів. Як відомо, кожен основний засіб розрахований на певний період свого життя. У випадку, якщо актив навіть і не використовується, він все одно фізично та морально підлягає зношенню, втрачає свою вартість через появу більш прогресивних, нових і економічно ефективних основних засобів. При припиненні нарахування амортизації на цей час, зупиняється і систематичний розподіл суми активу, і тим самим порушується принципи нарахування амортизації [19, С. 5].

Вирішення наведених вище проблемних питань нарахування амортизації необоротних активів потребує не тільки удосконалення законодавчого регулювання в частині дозволу використання виробничого методу нарахування амортизації, нарахування повної суми зносу необоротних активів, придбаних (збудованих) неприбутковими організаціями, в момент передачі в експлуатацію (прийняття на баланс), а також, можливо, надання обґрунтованих рекомендацій щодо встановлення ліквідаційної вартості основних засобів. Важливе значення також має підвищення рівня кваліфікації та зацікавленості працівників підприємств, в першу чергу, бухгалтерської та аналітичної служб для чіткого розуміння результатів, до яких прагне підприємство, економічного та бухгалтерського змісту амортизації нематеріальних активів, розмежування об'єктів основних засобів тощо.

РОЗДІЛ II

ФІНАНСОВО-ЕКОНОМІЧНА ХАРАКТЕРИСТИКА ПІДПРИЄМСТВА ТА ОБЛІКОВА ПОЛІТИКА ЩОДО ОБЛІКУ ТА АНАЛІЗУ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ

2.1. Аналіз економічного і фінансового стану підприємства та необоротних активів

Товариство з обмеженою відповідальністю «Кищенці Фрутс» засноване в 2012 році. Кінцевими бенефіціарними власниками товариства є громадяни Нідерландів Беренд Попке ван Дер Вельде, Герріт Тонкенс та Хузінха Корнеліс Хендрік.

Підприємство здійснює свою діяльність на основі статуту підприємства та чинного законодавства України. Основними видами діяльності підприємства є вирощування зернових, бобових та технічних (олійних)культур (крім рису); вирощування овочів і баштанних культур, коренеплодів і бульбоплодів; відтворення рослин; вирощування інших однорічних і дворічних культур, а також свинарство.

. До сільськогосподарських угідь відносять рілля, пасовища, сіножаті, багаторічні насадження [67, С. 3]. В ТОВ «Кищенці Фрутс» наявна лише рілля. Проведемо аналіз земельних ресурсів та ефективності їх використання підприємством у таблиці 2.1.

Таблиця 2.1

Землекористування і ефективність використання земель у ТОВ «Кищенці Фруктс»

Показники	2018 р.	2019 р.	2020 р.	2021 р.	2022 р.	Відхилення	
						абсолютне, (+,-)	відносне, %
Площа ріллі, га	5879	6030	6011	5855	5777	-102	-1,8
Урожайність, ц/га	39,7	63,4	44,0	78,4	76,9	37,2	93,7
Виробництво валової продукції на 100 га с/г угідь, тис. грн.	482,9	692,9	589,9	828,6	822,1	339,2	70,2
Чистий прибуток на 100 га, тис. грн.	796,6	753,2	771,2	705,7	156,7	-639,9	-408,4

Аналіз даних таблиці 2.1. показав, що урожайність зросла на 93,7%. Таке зростання спричинене використанням якісного насіння, внесенням якісних добрив та поживних речовин, використанням якісної техніки та сучасних технологій при виконанні польових робіт, виконанням заходів меліорації, дотриманням термінів посіву, а також правильним чергуванням культур. Зростання валової продукції на 100 га на 70,2 % обумовлено зростанням урожайності культур, підвищенням рівня продуктивності праці, підвищенням ефективності виробництва. Спостерігається значне зменшення чистого прибутку на 100 га на 408,4%. Така ситуація пояснюється зменшенням показника чистого прибутку, на що в свою чергу вплинуло зростання собівартості продукції і збільшення суми відрахувань з доходу.

Під валовою сільськогосподарською продукцією розуміють усю вироблену у підприємстві за рік основну та побічну продукцію рослинництва і тваринництва. Вона характеризується вартісними і натуральними показниками. Від обсягу валової продукції сільського господарства залежать економічні показники, що відображують рівень використання ресурсів виробництва, собівартість і рентабельність продукції окремих галузей, прибуток та загальну рентабельність підприємства в цілому чи його підрозділу [30, С. 3]. Динаміка валової продукції ТОВ «Кищенці Фруктс» показано у додатку В.

Таблиця 2.2

Динаміка чисельності та економічної ефективності використання трудових ресурсів у ТОВ «Кищенці Фрутс»

Показники	2018 р.	2019 р.	2020 р.	2021 р.	2022 р.	Відхилення	
						абсолютне, +,-	відносне, %
Середньооблікова кількість працівників, осіб	112	152	157	165	167	55	49,1
Витрати на оплату праці, тис. грн.	4404	6381	8263	10456	12245	7841	178,0
Середньорічна зарплата 1 працівника, тис. грн.	39,3	42,0	52,6	63,4	73,3	34,0	86,5
Річна продуктивність праці, тис. грн.	253,5	275,5	225,8	294,0	286,7	33,2	13,1

Важливим чинником та одним із основних елементів, від якого залежать кінцеві результати виробництва, є трудові ресурси. Своєчасне і якісне виконання сільськогосподарських робіт в оптимальні строки, забезпечення стабільних обсягів виробництва продукції залежать, переважно, від їх наявності в усіх галузях підприємства [9, С. 123]. Динаміку чисельності та економічної ефективності використання трудових ресурсів у ТОВ «Кищенці Фрутс» за 2018-2022 рр. наведено у табл. 2.2.

Збільшення кількості працівників на 49,1% у 2022 році відносно 2018 року спричинене збільшенням обсягів виробництва сільськогосподарської продукції, додаванням до вже зареєстрованих видів економічної діяльності нових, зокрема вироблення цукру, що вимагало більшої кількості трудових ресурсів. У свою чергу збільшення кількості працівників призвело до зростання витрат на оплату праці, так у 2022 році вони сягнули 12245 тис. грн., що на 178,0% більше, ніж у 2018 році. Крім того на зростання витрат на оплату праці вплинуло і підвищення рівня мінімальної заробітної плати з 1378 грн. у 2018 році до 4173 грн. у 2022 році. Це також спричинило і підвищення рівня

середньорічної зарплати на 86,5% у 2022 році порівняно з 2018. Зростання річної продуктивності праці на 13,1% в першу чергу обумовлено збільшенням обсягів валової продукції на 68,6%, адже між цими показниками існує пряма залежність.

Важливим показником діяльності підприємства є наявність та ефективність використання основних засобів підприємства. Відповідно до П(С)БО 7 основні засоби – це 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) [53].

Поліпшення використання основних засобів є одним із важливих напрямів підвищення ефективності виробництва. Характеристика цього процесу повинна супроводжуватись належною оцінкою. Для проведення кількісної оцінки використання основних засобів необхідно застосовувати систему таких показників: капіталовіддача, капіталомісткість, капіталозабезпеченість, капіталоозброєність та рентабельність [60, С. 238]. Оцінку ефективності використання основних засобів у ТОВ «Кишенці Фрутс» наведено у таблиці 2.3.

Таблиця 2.3

Ефективність використання основних засобів у ТОВ «Кишенці Фрутс»

Показники	2018 р.	2019 р.	2020 р.	2021 р.	2022 р.	Відхилення	
						абсолютне, (+,-)	відносне, %
Середньорічна вартість основних засобів, тис.грн.	18002	28727	50964	81921	113523	95521	530,6
Капіталозабезпеченість, тис. грн.	306,2	476,4	847,8	1399,2	1965,1	1658,9	541,8
Капіталоозброєність, тис. грн.	160,7	189,0	324,6	496,5	679,8	519,1	323,0
Капіталовіддача, грн.	1,57	1,45	0,69	0,59	0,42	-1,15	-300,0

Капіталомісткість, грн.	0,63	0,68	1,43	1,68	2,37	1,74	300,0
Рентабельність, %	222,5	170,7	111,5	51,3	18,0	-204,5 в.п.	X

Зростання середньорічної вартості основних засобів на 95521 тис. грн. обумовлено збільшенням кількості основних виробничих засобів на підприємстві, зокрема, якщо у 2018 році на підприємство надійшло основних засобів на суму 2756 тис. грн., то у 2022 році їх надійшло на суму 23350 тис. грн. Показник капіталовіддачі прямо пропорційно залежить від продуктивності праці і обернено пропорційно — від її фондоозброєності, саме тому різке зростання показника капіталоозброєності на 323,0%і спричинило зниження капіталовіддачі на 300, 0%. Для підвищення фондовіддачі необхідно, щоб темпи зростання продуктивності праці випереджали темпи зростання її фондоозброєності, а в даному випадку річна продуктивність праці зросла всього лише на 13,1 %, що значно поступається зростанню капіталоозброєності. Спостерігається падіння рівня рентабельності підприємства на 204,5. Така ситуація пояснюється зменшенням чистого прибутку практично в 2 рази (2018 р. – 43140 тис. грн., 2022 р. – 20404 тис. грн.), на що вплинуло зростання собівартості продукції. Також значний вплив на рівень рентабельності має показник капіталовіддачі, який за даними проведеного дослідження також знизився.

Кожне підприємство регулярно складає звіти про свою фінансово-господарську діяльність. Це необхідно для успішної роботи з інвесторами, кредиторами, покупцями тощо, для науково обґрунтованого планування діяльності підприємства, для визначення бази оподаткування і нарешті, для виконання вимог законодавства [48, С. 37].

Основним звітним документом підприємства є бухгалтерський баланс, який являє собою моментальний знімок фінансово – господарського стану підприємства на певну дату. Баланс дає змогу зробити оцінку найсуттєвіших ознак фірми[16, С. 70]. Як змінювалася розділи балансу ТОВ «Кишенці Фруктс» показано у таблиці 2.4.

Таблиця 2.4

Динаміка розділів балансу у ТОВ «Кишенці Фруктс» (станом на 31 грудня звітного року) тис. грн.

Показники	2018 р.	2019 р.	2020 р.	2021 р.	2022 р.	Відхилення	
						абсолютне, +,-	відносне, %
Актив всього	121060	172685	223556	288544	293448	172388	142,4
Необоротні активи	22154	30317	54791	88859	100667	78513	354,4
Оборотні активи	98906	142368	168765	199685	192781	93875	94,9
Пасив всього	121060	172685	223556	288544	293448	172388	142,4
Власний капітал	68300	113718	160075	195744	204793	136493	199,8
Поточні зобов'язання і забезпечення	52760	58967	63481	92800	88655	35895	68,0

Загальна сума активів збільшилась на 172388 тис. грн. або на 142,4%. Таке зростання відбулося переважно за рахунок значного збільшення необоротних активів, зокрема сума основних засобів підприємства в абсолютному виразі зросла на 107677 тис. грн. Це відбулося унаслідок купівлі машин та обладнання для переоснащення виробництва, а також транспортних засобів для проведення робіт на полях. Водночас збільшились і оборотні активи на 94,9%. Такий приріст відбувся за рахунок збільшення запасів, а також дебіторської заборгованості. Аналіз пасивів підприємства показує, що на їх зростання значно вплинуло збільшення власного капіталу на 199,8%, яке спричинене збільшенням суми нерозподіленого прибутку на 69,6%.

Фінансовий стан – це важлива характеристика підприємства, що відображає результати господарської діяльності та визначає його фінансову спроможність. Аналіз фінансового стану за даними фінансової звітності є необхідною умовою оцінки якості господарської діяльності підприємства. Аналітичні дослідження фінансової звітності підприємства надають можливість оцінити його платоспроможність і ліквідність, рівень фінансової стійкості й ділової активності, обсяги і якість дебіторської та кредиторської заборгованості [71, С. 439]. Аналіз показників фінансового стану відображено у таблиці 2.5.

Показники фінансового стану ТОВ «Кищенці Фруктс»

Показники	2018 р.	2019 р.	2020 р.	2021 р.	2022 р.	Відхилення
Коефіцієнт абсолютної ліквідності	0,002	0,004	0,011	0,013	0,008	0,006
Коефіцієнт поточної ліквідності	0,59	0,82	0,76	0,65	0,44	-0,15
Коефіцієнт загальної ліквідності	1,87	2,41	2,65	2,15	2,17	0,3
Коефіцієнт власної платоспроможності	0,87	1,41	1,65	1,15	1,17	0,3
Коефіцієнт фінансової стійкості	0,56	0,65	0,71	0,67	0,69	0,13
Коефіцієнт фінансової незалежності	0,56	0,65	0,71	0,67	0,69	0,13
Коефіцієнт фінансової залежності	1,77	1,51	1,39	1,47	1,43	-0,34
Коефіцієнт фінансової напруги	1,77	1,51	1,39	1,47	1,43	-0,34
Коефіцієнт забезпеченості власними оборотними коштами	0,46	0,58	0,62	0,53	0,54	0,08

Коефіцієнт абсолютної ліквідності хоч і зріс на 0,006 впродовж 2018 -2022рр., проте все ще залишається нижчим за середній рівень цього показника, на це впливає наявність довгострокової дебіторської заборгованості, яка сформувалась під час роботи підприємства. Коефіцієнт поточної ліквідності зменшився на 0,15 і до того ж значно менший за норматив, тому можна сказати, що структура балансу є не зовсім задовільною, підприємство хоч і платоспроможне, та йому не вистачає ресурсів для погашення зобов'язань. Зростання коефіцієнта загальної ліквідності на 0,3 обумовлено приростом такої статі балансу як грошові кошти та їх еквіваленти на 623 тис. грн. За досліджуваний

період часу коефіцієнт фінансової незалежності підвищився на 0,13, об'єктивною причиною цього стало збільшення власного капіталу на 199,8%. Оскільки коефіцієнт фінансової стійкості прямо пропорційно залежить від величини власного капіталу і довгострокових зобов'язань (довгострокові зобов'язання відсутні в балансі підприємства), то даний показник збігається з показником фінансової незалежності. Показник забезпеченості власними оборотними коштами протягом даного проміжку часу зріс на 0,08.

На сучасному етапі господарювання сільськогосподарські підприємства характеризується нестабільними тенденціями, причиною яких переважно залишаються складна економічна ситуація в країні, наслідки світової економічної кризи, постійні зміни в законодавчій базі, обмеженість банківського кредитування суб'єктів господарської діяльності, невисокий рівень конкурентоспроможності та інноваційного розвитку. Саме тому актуальним є аналіз фінансових результатів діяльності сільськогосподарських підприємств [3, С. 687]. Аналіз фінансових результатів діяльності – це комплекс дій, які спрямовані на вивчення результатів діяльності підприємства за певний період часу, з метою визначення ефективності використання всіх ресурсів, виявлення можливих недоліків в управлінні цього підприємства та надання необхідної інформації для оперативного керівництва для підвищення результативності діяльності підприємства. До показників, які характеризують фінансові результати діяльності підприємства відносять валовий прибуток, чистий прибуток, собівартість продукції, сукупну рентабельність, рентабельність продукції та рентабельність власного капіталу [1, С. 8]. Аналіз показників фінансових результатів та рентабельності діяльності ТОВ «Кишенці Фруте» відображено у таблиці 2.6.

На підвищення собівартості продукції на 74677 тис. грн. або 137,3% вплинули такі фактори, як збільшення матеріальних витрат на виробництво продукції, зокрема придбання нових машин та обладнання, збільшення використання палива, енергії, збільшення витрат на оплату праці, зростання відрахувань на соціальні заходи, а також збільшення амортизаційних відрахувань. В свою чергу зростання собівартості продукції призвело до зменшення чистого прибутку на 417,5%, адже чим більша собівартість, тим менший чистий прибуток.

Фінансові результати та рентабельність діяльності ТОВ «Кишенці Фрутс»

Показники	2018 р.	2019 р.	2020 р.	2021 р.	2022 р.	Відхилення	
						абсолютне, (+,-)	відносне, %
Чистий дохід, тис. грн.	101947	112860	133862	158097	151414	49467	48,5
Собівартість продукції	54397	56567	76279	108669	129074	74677	137,3
Валовий прибуток	47550	56293	57583	49428	22340	-25210	-112,8
Чистий прибуток	46832	45418	46357	41319	9049	-37783	-417,5
Рівень рентабельності виробництва, %	87,4	99,5	75,5	45,5	17,3	-70,1 в.п.	х
Рівень рентабельності власного капіталу, %	104,3	49,9	33,9	23,2	4,5	-99,8 в.п.	х
Рівень сукупної рентабельності, %	73,3	64,5	49,3	34,1	6,2	-67,1 в.п.	х

Також зростання собівартості спричинило зменшення рівня рентабельності виробництва на 70,1, крім того на його зменшення вплинуло падіння валового прибутку на 112,8%. Різке скорочення чистого прибутку призвело до зменшення рівня рентабельності власного капіталу на 99,8, також на такі зміни вплинуло і зростання власного капіталу на 199,8%. Рівень сукупної рентабельності також зазнав значних змін. Така ситуація обумовлена зростанням суми відрахувань з доходу, а також зменшенням чистого прибутку.

Амортизаційні відрахування входять до складу витрат підприємства, що розглядаються як витрати, які нічим не відрізняються від інших видів операційних витрат. Амортизація є немонетарною статтею витрат, тобто відповідні

витрати на створення основних засобів були вже понесені підприємством раніше до початку строку реалізації проекту. Амортизація скорочує базу оподаткування податком на прибуток підприємства і даний факт впливає на потоки грошових коштів підприємства, але сама по собі амортизація не є грошовим потоком [18, С. 67]. Сума нарахованої амортизації відображається у звіті Про фінансові результати у третьому розділі «Елементи операційних витрат». Частка амортизаційних відрахувань у структурі операційних витрат відображена у таблиці 2.7.

Таблиця 2.7

Частка амортизаційних відрахувань у структурі операційних витрат у ТОВ «Кишенці Фрутс»

Показники	2018 р.	2019 р.	2020 р.	2021 р.	2022 р.	Відхилення	
						абсолют- не, (+,-)	відносне, %
Загальна сума операційних витрат, тис. грн.	77219	80959	121426	137522	140813	63594	82,4
у тому числі: амортизація, тис. грн.	1102	2033	3909	6191	9685	8583	778,9
Відсоткове співвідношення, %	1,4	2,5	3,2	4,5	6,9	-5,5 в.п.	х

Протягом досліджуваного періоду спостерігається збільшення величини амортизаційних відрахувань на 8583 тис. грн., оскільки амортизація на підприємстві нараховується прямолінійним методом, то на таке збільшення впливає скорочення терміну корисного використання, а також збільшення вартості, що амортизується. Частка амортизаційних витрат у структурі операційних витрат зменшилась на 5,5, це свідчить про зношеність основних засобів підприємства.

Нарахування амортизації може здійснюватися з урахуванням мінімально допустимих строків корисного використання основних засобів, установлених податковим законодавством (крім випадку застосування виробничого методу). Прямолінійний метод нарахування амортизації застосовується для тих об'єктів основних засобів, які протягом всього строку експлуатації виконують приблизно постійний обсяг робіт. Завдяки рівномірності розподілу суми

амортизації між обліковими періодами при використанні цього методу забезпечується зіставність собівартості продукції з доходом від її реалізації [4, С. 52]. Суму нарахованих за прямолінійним методом амортизаційних відрахувань на початок року і списаних їх в кінці року відображено в додатку Г.

Для коригування первісної вартості основних засобів та відображення їх достовірної оцінки у фінансовій звітності суми амортизаційних відрахувань відображаються в балансі підприємства. Суму амортизаційних відрахувань станом на 31 грудня звітного періоду за 2018-2022 рр. показано на рисунку 2.1. У 2022 році знос становив 27186 тис. грн., що на 21,1 % більше, ніж у 2018 році. Таке зростання можна пояснити зростанням вартості, що амортизується, яка в свою чергу залежить від первісної вартості основних засобів та їх ліквідаційної вартості, а також зменшенням терміну корисного використання основних засобів.

Потенційні можливості виробництва, його ефективність значною мірою залежать від величини і прогресивності основних виробничих засобів, їхнього технічного стану. Відповідно до цього впливає потреба в аналізі забезпеченості виробництва основними засобами, їх технічного стану і використання.

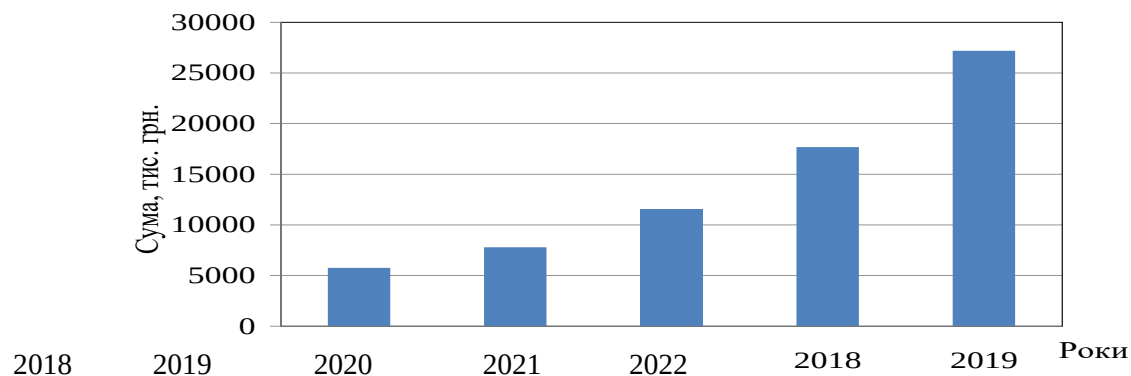


Рис. 2.1. Знос (амортизація) необоротних активів станом на 31 грудня звітного періоду

Основні засоби поділяються на виробничі і невиробничі. Виробничі основні засоби – це матеріальні блага тривалого використання, які беруть участь у виробничому процесі. Невиробничі основні засоби – це матеріальні блага

тривалого використання, які не беруть участі у процесі виробництва, і є об'єктами суспільного і особистого використання.

Виробничі основні засоби поділяються на окремі групи, зокрема: а) земельні ділянки; б) капітальні витрати на поліпшення земель; в) будинки, споруди та передавальні пристрої; г) машини та виробниче обладнання; д) транспортні засоби; е) інструменти, прилади, інвентар (меблі); ж) робоча і продуктивна худоба; и) багаторічні насадження; к) інші основні засоби [13, С. 18]. На рисунку 2.2 відображено склад і структуру основних засобів за середньорічною вартістю у ТОВ «Кищенці Фрутс» за 2022р.

Загальна оцінка структури основних засобів дозволяє зробити висновок, що особливих структурних зрушень за досліджувані періоди не відбулося, тобто підприємство крім зазначених основних засобів не почало використовувати якихось нових. Найбільша частка у структурі основних засобів припадає на машини та обладнання близько 86%, а також на транспортні засоби – 8%, це свідчить про поліпшення підприємством своїх виробничих потужностей.



Рис. 2.2. Склад і структура основних засобів за середньорічною вартістю у ТОВ «Кищенці Фрутс» за 2022р.

Для оцінки технічного стану основних засобів визначаються коефіцієнти зносу та придатності. Вони обчислюються на початок і кінець досліджуваного періоду [64, С. 54]. В таблиці 2.9. наведені розрахунки технічного стану основних засобів, які свідчать, що зношуваність основних виробничих засобів значно зросла, якщо на кінець 2018 року знос становив 5739 тис. грн., то на кінець 2022 року він сягнув 21186 тис. грн., що більше на 2,7%. Коефіцієнт зносу у 2022 році зменшився на 0,01. Таке зменшення пояснюється зростанням вартості основних засобів на 27068 тис. грн. і є позитивним явищем, оскільки свідчить про інтенсифікацію процесів оновлення необоротних виробничих активів, що підвищує конкурентоспроможність підприємства. Спостерігається зростання коефіцієнта придатності на 0,01, це свідчить про покращення технічного стану основних засобів.

У Примітках до річної фінансової звітності у розділі XIII «Використання амортизаційних відрахувань» рядок 1300 «Нараховано за звітний рік» пов'язаний з іншими розділами приміток.

Таблиця 2.9

Аналіз технічного стану основних засобів ТОВ «Кишенці Фрутс»

Показники	2018 р.		2022 р.		Відхилення за рік, (+,-)	
	на початок періоду	на кінець періоду	на початок періоду	на кінець періоду	2018 р.	2022 р.
Первісна вартість основних засобів, тис. грн.	16624	19380	99989	127057	2756	27068
Знос основних засобів, тис. грн.	4637	5739	17675	21186	1102	3511
Залишкова вартість основних засобів, тис. грн.	11987	13641	82314	105871	1654	23557
Коефіцієнт зносу	0,28	0,29	0,18	0,17	0,01	-0,01
Коефіцієнт придатності	0,72	0,70	0,82	0,83	-0,01	0,01

Цей показник відповідає сумі нарахованої амортизації нематеріальних активів та основних засобів. Оскільки у попередні роки суми капітальних інвестицій могли бути меншими, ніж суми нарахованої за ці періоди амортизації, то використано за рік може бути більшою за суму нарахованої за звітний рік амортизації, тому для заповнення даного рядка використовується інформація тільки за звітний рік. Аналіз використання амортизаційних відрахувань відображено у таблиці 2.10 та свідчить про те, що нараховані амортизаційні відрахування у 2018 і 2019 роках повністю використовувалися на відновлення або придбання основних засобів, зокрема на машини та обладнання було використано 95,3 % та 90,8 % амортизаційних відрахувань у 2018 та 2019 рр. відповідно. Згідно даних таблиці протягом 2020-2022рр. амортизаційні відрахування не використовувалися на поліпшення основних засобів, це спричинено придбанням підприємством нової техніки та обладнання, яка поки що не потребує оновлення.

Ефективність діяльності сільськогосподарських підприємств оцінюється за допомогою ефективності використання ресурсного потенціалу, в тому числі за допомогою ефективності використання основних засобів.

Таблиця 2.10

Використання амортизаційних відрахувань ТОВ «Кишенці Фрутс»

Показники	2018 р.	2019 р.	2020 р.	2021 р.	2022 р.	Відхилення	
						абсолютне, (+,-)	відносне, %
Нараховано за звітний рік, тис. грн.	1102	2033	3909	6284	9685	8583	77,8
Використано за рік, тис. грн.	1102	2033	-	-	-	-	-
у тому числі: придбання та поліпшення основних засобів	1102	2033	-	-	-	-	-
з них машини та обладнання	1050	1846	-	-	-	-	-

Чимало вчених-економістів вважають, що показником, який найкраще демонструє ефективність використання основних засобів є амортизаційна віддача – відношення вартості валової продукції до суми амортизаційних відрахувань. Як змінювалась амортизаційна віддача у досліджуваному підприємстві показано у таблиці 2.11.

Зменшення показника амортизаційної віддачі на 20,82 обумовлено зростанням амортизаційних відрахувань на 8583 тис. грн., які в свою чергу зросли через інтенсивне використання основних засобів. Також таке зменшення можна пояснити коливаннями вартості валової продукції. Так, у 2020 році даний показник зріс на 13392,5 тис. грн. порівняно з попереднім роком, проте у наступному році спостерігається зменшення на 6324 тис. грн. Такі коливання обумовлені зменшенням виробництва валової продукції.

Таблиця 2.11

Амортизаційна віддача у ТОВ «Кищенці Фрутс»

Показники	2018 р.	2019 р.	2020 р.	2021 р.	2022 р.	Відхилення	
						абсолютне, (+,-)	відносне, %
Вартість валової продукції, тис. грн.	28389,3	41781,8	35457,8	48514,1	47876,3	19487	68,64
Нараховано амортизації, тис. грн.	1102	2033	3909	6284	9685	8583	77,8
Амортизаційна віддача, грн.	25,76	20,55	9,07	7,72	4,94	-20,82	x

З метою встановлення зв'язків між показниками, які впливають на амортизаційну віддачу в умовах ТОВ «Кищенці Фрутс» було здійснено кореляційний аналіз (додаток Д). У результаті даного аналізу сформовано залежність:

$$y = -1,3094 - 0,1036x_1 + 15,95077x_2, \text{ де} \quad (R^2 = 0,98) \quad (2.1)$$

y – амортизаційна віддача, грн.

x_1 – частка сум зносу в операційних витратах, %

x_2 – капіталовіддача, грн.

Коефіцієнт кореляції $R^2=0,98$, це свідчить про те, що обрані фактори впливають на результативну ознаку на 98%, тобто між ними існує сильний зв'язок. Якщо частка сум зносу в операційних витратах збільшиться на 1 відсотковий пункт, то амортизаційна віддача зменшиться на 1,6 грн., якщо капіталовіддача збільшиться на 1 грн., то результативна ознака зросте на 15,95 грн.

2.2. Облікова політика підприємства та стан обліку і аналізу необоротних активів

Облікова політика - це сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання і подання фінансової звітності, тобто це вибір самим підприємством певних конкретизованих методик, форми і техніки ведення бухгалтерського обліку, виходячи з діючих нормативних актів і особливостей діяльності підприємства.

Облікова політика - одне з найважливіших питань організації бухгалтерського обліку, правильне формування якого сприяє достовірному визначенню фінансового результату, оподаткованого прибутку і потребує правильного оформлення, повного розкриття у фінансовій звітності [14, С. 3].

Основне призначення облікової політики полягає в:

- упорядкуванні облікового процесу на підприємстві;
- забезпеченні методологічного і методичного відображення майна підприємства, господарських процесів та результатів його діяльності;

- наданні бухгалтерському обліку плановірності та цілеспрямованості;
- забезпеченості ефективності обліку[58, С. 135].

Положення про облікову політику є одним з перших документів, які використовуються податковою інспекцією, аудиторськими фірмами та іншими відповідними службами при перевірці діяльності підприємства.

04.01.2022 року по господарству був виданий наказ «Про облікову політику» № 1, що є основним документом, який відображає та регламентує організацію обліку на підприємстві. Даним документом затверджується ведення бухгалтерського обліку на підприємстві відповідно до Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" [56], а також з чинним НП(С)БО 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності" [47].

Згідно цього наказу організацію бухгалтерського обліку здійснює бухгалтерія підприємства на чолі з головним бухгалтером – Макарчук Валентиною Григорівною. Головний бухгалтер забезпечує дотримання на підприємстві встановлених методів бухгалтерського обліку, складання і подання у встановлені строки фінансової звітності, організовує і контролює відображення на рахунках бухгалтерського обліку всіх господарських операцій, складає графік документообігу та контролює його дотримання.

Розподіл обов'язків між працівниками бухгалтерії - це один із елементів організації бухгалтерського обліку. При розподілі обов'язків враховують такі фактори: важливість тієї чи іншої роботи, кваліфікація робітників, організаційна структура облікового процесу. На підприємстві бухгалтерія складається з 8 бухгалтерів, касира, економіста та головного бухгалтера. Права і обов'язки керівника, головного бухгалтера, касира та інших працівників визначені посадовими інструкціями.

Право першого підпису надається керівнику приватного підприємства "Валентина" – Гондаруку Василю Яковичу, право другого підпису - головному бухгалтеру – Макарчук Валентині Григорівні. Згідно наказу «Про облікову політику» на підприємстві застосовують журнально-ордерну форму обліку з частковою автоматизацією.

Відповідно до Наказу «Про облікову політику» №1 ТОВ «Кищенці Фруктс» використовує прямолінійний метод нарахування амортизації. Суму амортизаційних відрахувань за цим методом знаходять за формулою 2.2 [20, С. 112]:

$$A = \frac{ПВ-ЛВ}{Т_{кв}}, \text{ де} \quad (2.2)$$

A – амортизаційні відрахування за рік;

ПВ – первісна вартість об'єкта основних засобів;

ЛВ – ліквідаційна вартість об'єкта;

Т_{кв} – очікуваний термін корисного використання.

Облік нарахованої амортизації сільськогосподарські підприємства ведуть на пасивному рахунку 13 «Знос (амортизація) необоротних активів». Серед усіх відомих субрахунків ТОВ «Кищенці Фруктс» використовує в обліку лише субрахунок 131 «Знос основних засобів».

Відповідно до Інструкції № 291 [33] за дебетом рахунку 13 “Знос необоротних активів” відображають “зменшення суми зносу”. Таке зменшення відбувається у випадках: вибуття активу (незалежно від причини вибуття); уцінки активу, який раніше не дооцінювали; уцінки раніше дооціненого активу. За кредитом рахунку 13 “Знос необоротних активів” відображають суми: нарахованої амортизації; збільшення зносу необоротних активів у разі їх дооцінки.

Таблиця 2.12

Відображення на рахунках бухгалтерського обліку зносу (амортизації) необоротних активів у ТОВ «Кищенці Фруктс» за 2022р.

№	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, тис. грн.
		Дт	Кт	
1.	Нараховано амортизацію основних засобів, пов'язаних з капітальним будівництвом	151	131	562
2.	Нараховано амортизацію основних засобів, пов'язаних з придбанням або виготовленням основних засобів	152	13	3210
3.	Нараховано амортизацію основних засобів, безпосередньо пов'язаних з виробництвом	231, 232, 233.1	13	4876
4.	Нараховано амортизацію основних засобів загальновиробничого призначення	91	13	872
5.	Нараховано амортизацію основних засобів адміністративного призначення	92	13	165
6.	Списано суму амортизації при вибутті основних засобів та інших необоротних активів	13	10	174

Нарахування амортизації відображають оборотом за кредитом рахунку 13 у кореспонденції з рахунками обліку витрат[39, С. 123]. Досліджуване підприємств для обліку витрат застосовує рахунки тільки класу 9, при нарахуванні амортизації субрахунки рахунку 13 кореспондують безпосередньо з рахунками обліку витрат діяльності. Кореспонденцію рахунку 13 відображено у таблиці 2.12.

Відповідно до методичних рекомендацій щодо застосування регістрів журнально-ордерної форми обліку для сільськогосподарських підприємств, затверджених наказом Міністерства аграрної політики України від 4 червня 2009 р. № 390 [57], для нарахування амортизації необоротних активів ТОВ «Кишенці Фруктс» складає розрахунок (відомість № 4.4 с.-г.) нарахування амортизації основних засобів та інших необоротних активів за прямолінійним методом на початок року. Розрахунок використовують для визначення річної місячної сум амортизації на 1 січня. Необоротні

активи об'єднують за групами та видами об'єктів, а також передбачають розподіл амортизації за об'єктами обліку. У наступні звітні періоди суму амортизації необоротних активів за січень коригують, ураховуючи зміни в їх складі за попередній місяць. При цьому щомісячно складають відомість № 4.5 с.-г. нарахування амортизації основних засобів та інших необоротних активів, які надійшли або вибули. У цій відомості зазначають вид основних засобів за класифікаційними групами та кореспондуючими рахунками, суму амортизації щодо об'єктів, що надійшли й вибули. Стосовно об'єктів, що надійшли, сума амортизації нараховується до попереднього місяця, а щодо тих, які вибули, – вираховується.

На підставі розрахунку (відомість № 4.4 с.-г.) нарахування амортизації основних засобів та інших необоротних активів за прямолінійним методом і відомості № 4.5 с.-г. нарахування амортизації основних засобів та інших необоротних активів, які надійшли або вибули, складають відомість № 4.6 с.-г. нарахування амортизації основних засобів та інших необоротних активів. У ній записують розподіл амортизації по об'єктах обліку, нараховану суму амортизації за минулий місяць, зміни суми амортизації по об'єктах, що надійшли й вибули, і суму амортизації, нарахованої в поточному місяці.

Синтетичний облік за рахунком 13 “Знос (амортизація) необоротних активів” доцільно вести в Журналі-ордері № 4 А с.-г. Записи за кредитом цього рахунка здійснюють на підставі відомості № 4.6 с.-г. Кредитовий оборот за рахунком 13 переносять у Головну книгу.

Інформація, відображена в облікових регістрах та Головній книзі в кінці звітного періоду узагальнюючим підсумком переноситься до форм річної фінансової звітності. У першу чергу, у ф. № 1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)» наводиться сума нарахованої амортизації на початок і кінець звітного періоду; у ф. № 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)» у третьому розділі наводиться сума нарахованої амортизації за звітний період у складі елементів операційних витрат підприємства (розділ 3); особлива увага відображенню амортизації необоротних активів приділяється у ф. № 5 «Примітки до річної фінансової звітності», де у розділі XIII «Використання

амортизаційних відрахувань» відображається сума нарахованої за рік амортизації необоротних активів та напрями її використання [29, С. 83]. На рисунку 2.3. схематично відображено нарахування амортизації у ТОВ «Кишенці Фруктс» при журнально-ордерній формі обліку.

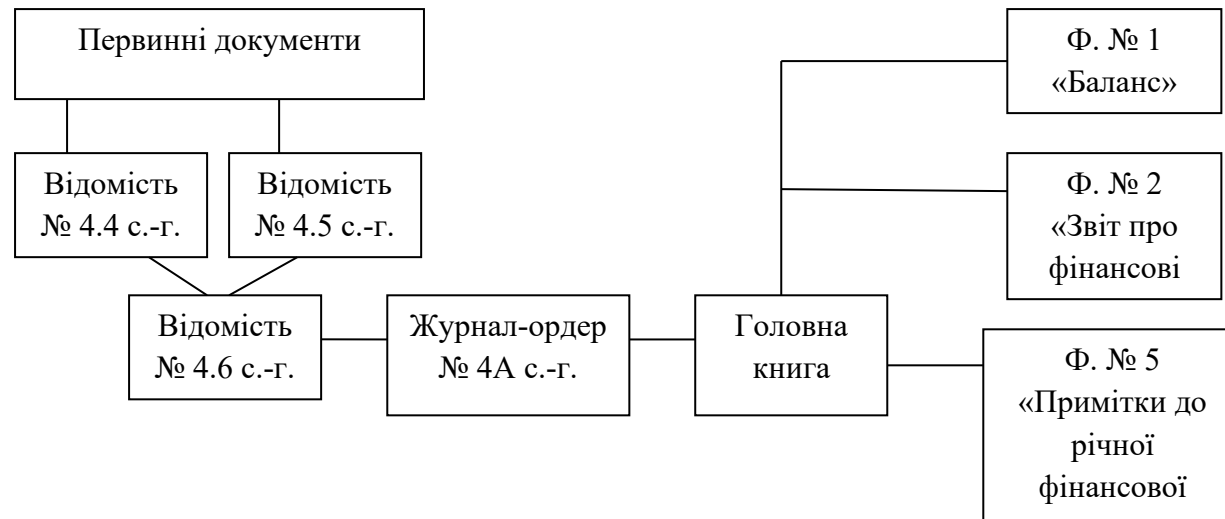


Рис. 2.3. Нарахування амортизації при журнально-ордерній формі обліку

Оскільки правильне нарахування амортизації є невід'ємною складовою ефективної діяльності підприємства, то для забезпечення цього необхідним є створення чіткої системи внутрішнього контролю за діяльністю суб'єктів господарювання, яка включає в себе і контроль амортизації. Щодо досліджуваного об'єкту обліку бухгалтерська служба здійснює контроль за [69, С. 54]:

- правильністю формуванням первісної вартості об'єктів, що підлягають амортизації;
- виявленням та попередженням фактів зарахування на баланс несправних інвентарних об'єктів, фактичний строк корисного використання яких може бути занижений від потенційно можливого;
- доцільність вибору методів нарахування амортизації та ін.

Серед усіх відомих методів внутрішнього контролю для перевірки правильності нарахування, відображення і списання амортизації на підприємстві застосовується лише інвентаризація, яка допомагає виявити порушення, що виникають в процесі здійснення господарської операції. Як проводиться інвентаризація у ТОВ «Кишенці Фруктс» показано у Додатку Е.

За допомогою інвентаризації на підприємстві здійснюють контроль за збереженням матеріальних цінностей, коштів, виявляють предмети, які втратили свою первинну якість, інвентар і обладнання, машини та інші об'єкти основних засобів.

Під час інвентаризації необоротних активів перевіряють дотримання правил утримання і експлуатації машин, обладнання, транспортних засобів, інструментів, інвентарю та ін. Особливу увагу при цьому приділяють виявленню порушень при відображенні операцій пов'язаних зі зносом (амортизацією) необоротних активів, а саме таких порушень:

- амортизація основних засобів під час їх перебування на реконструкції, модернізації, добудові, дообладнанні та консервації;
- амортизація основних засобів щоквартально, а не щомісячно;
- амортизація основних засобів після дати вибуття основного засобу;
- неправильне відображення в обліку суми нарахованого зносу та його розподілу за об'єктами обліку витрат;
- неправильне визначення строку корисного використання [25, С 19].

Виявлення таких порушень дозволяє вчасно попереджати потенційні помилки у процесі здійснення обліку операції щодо нарахування зносу та запобігати надмірним витратам діяльності підприємства.

РОЗДІЛ III

ШЛЯХИ УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ НА ПІДПРИЄМСТВІ

У сучасних умовах господарювання перед вітчизняними підприємствами постає проблема оптимізації своєї діяльності та підвищення її економічної ефективності. Одним із шляхів вирішення цієї проблеми є удосконалення системи ведення обліку, зокрема удосконалення ведення обліку основних засобів, оскільки вони є головною матеріальною базою будь-якої підприємницької діяльності і без них не може здійснюватися ні один господарський процес. Наразі Україна потребує принципово нових підходів до управління основними засобами. Зміна організаційних форм, виробничих відносин, взаємозв'язків суб'єктів господарювання вплинули на склад і структуру засобів праці [5, С.67].

Оскільки основним джерелом відтворення основних засобів є амортизаційний відрахування, то для покращення системи обліку основних засобів в першу чергу треба звернути увагу на облік зносу (амортизації) основних засобів. Детальний аналіз цієї ділянки обліку в досліджуваному підприємстві дозволив нам запропонувати наступні шляхи удосконалення, які зображено на рисунку 3.1.



Рис. 3.1. Шляхи удосконалення обліку і контролю амортизації для ТОВ «Кишенці Фруктс»

Нами було встановлено, що на досліджуваному підприємстві знос необоротних активів обліковується на балансовому пасивному рахунку 13 «Знос (амортизація) необоротних активів», за кредитом якого відображається нарахування зносу, а за дебетом – списання. Проте Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [33] для обліку зносу призначено ще один рахунок – позабалансовий рахунок 09 «Амортизаційні відрахування». У ТОВ «Кишенці Фруктс» облік зносу (амортизації) не здійснюється на даному рахунку, ми вважаємо, що для більш точного відображення в обліку господарських операцій пов'язаних зі зносом на підприємстві необхідно почати обліковувати амортизаційні відрахування ще й на рахунку 09 «Амортизаційні відрахування». По дебету цього рахунку необхідно відображати суми фактично нарахованої амортизації. Використану амортизацію (власні кошти) для потреб капітальних інвестицій потрібно відображати по кредиту цього рахунку (тобто суми капітальних вкладень відображені протягом року по Д-ту рахунку 15 “Капітальні інвестиції” з тією різницею, що на рахунку 09 не відображатимуться суми отриманих безоплатно основних засобів, отриманих в якості внеску до статутного капіталу основних засобів, капітальних інвестицій здійснених за рахунок цільових коштів) [15, С.125]. Відображення операцій з обліку зносу при використанні підприємством позабалансового рахунку 09 наведено у таблиці 3.1. Аналітичний облік може вестися за такими напрямками використання амортизації: будівництво об'єктів, придбання (виготовлення) основних засобів, поліпшення основних засобів, придбання нематеріальних активів, інші капітальні роботи, погашення отриманих на капітальні інвестиції позик. Можливі напрямки використання амортизаційних відрахувань у ТОВ «Кишенці Фруктс» показано на рисунку 3.2.

На нашу думку, введення позабалансового обліку на підприємстві забезпечить точність та інформативність відображення операцій пов'язаних зі зносом необоротних активів, що вплине на реальне відображення економічного стану підприємства. Крім того, це дасть змогу прослідковувати облікову інформацію щодо нарахування зносу на

об'єкти основних засобів, які передані на тимчасове користування чи відправленні на зберігання, модернізацію, реконструкцію, також дозволить слідкувати за ступенем оновлення основних засобів.

Таблиця 3.1

Облік зносу (амортизації) необоротних активів на рахунку 09 «Амортизаційні відрахування» за 2022 р.

№	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, тис. грн.
		Дт	Кт	
1.	Нараховано амортизацію основних засобів, безпосередньо пов'язаних з виробництвом	23	131	6492
2.	Нараховано амортизацію основних засобів загальноновиробничого призначення	91	131	2054
3.	Нараховано амортизацію основних засобів адміністративного призначення	92	13	1139
4.	Відображено нарахування амортизаційних відрахувань	09	—	9685
5.	Використано амортизаційні відрахування на потреби капітальних інвестицій	15	63	9685
6.	Відображено використання амортизаційних відрахувань	—	09	9685

Дт	09 «Амортиз. відрах.»	Кт	Дт 152 «Придбання осн. засобів ОЗ»	Кт
Сальдо: -	-		Сальдо:-	
1. 9685	2. 9685		1. 9685	
Об: 9685	Об: 9685		Об: 9685	
Сальдо: -			Сальдо: 9685	

Рис. 3.2. Використання амортизаційних відрахувань на придбання основних засобів у ТОВ «Киценці Фрутс» за підсумками 2022 року

Забезпечення ефективної діяльності підприємства та підтримання конкурентоспроможності продукції багато в чому залежить від обраного методу амортизації, який дає змогу тимчасово зменшувати ціну продукції від базового значення до кризового й усувати зону збиткової роботи.

ТОВ «Кишенці Фрутс» використовує прямолінійний метод нарахування амортизації. Але, на нашу думку, даний метод хоч і є простим в нарахуванні і характеризується рівномірним розподілом вартості основних засобів протягом усього періоду експлуатації, проте він не враховує моральний знос та різну потужність активів у різні періоди експлуатації. Цей метод найдоцільніше застосовувати для пасивної частини основних засобів, таких, як будівлі, споруди, меблі тощо, а в ТОВ «Кишенці Фрутс» він застосовується до всіх видів основних засобів. Отже, постає завдання розглянути і обґрунтувати застосування інших методів нарахування амортизації.

Ми вважаємо, що при виборі методу нарахування амортизації доцільно звертати увагу на такі положення:

— якщо основні засоби приносять більші доходи на початку строку їх корисного використання, то найдоцільніше застосовувати методи прискореної амортизації. Це пояснюється тим, амортизаційні відрахування в перші роки експлуатації, коли об'єкт основних засобів експлуатується найбільш інтенсивно, досить високі, але з часом знижуються. В результаті цього значна частина вартості основних засобів амортизується вже в перші роки експлуатації об'єкта. Такі методи найчастіше застосовуються стосовно активної частини основних засобів, зокрема машин, механізмів, обладнання;

— якщо майбутня динаміка ходу має тісний зв'язок з фактичною величиною випуску продукції впродовж строку корисного використання основного засобу, найбільш точної відповідності між доходами та витратами можна досягти, застосовуючи виробничий метод;

— у випадках неможливості передбачення з достатнім ступенем надійності динаміки майбутніх витрат, метод нарахування амортизації може бути обраний, виходячи із простоти розрахунків, що сприяє зниженню витрат на ведення обліку [53, С. 76].

Ми також пропонуємо при виборі методу нарахування амортизації опиратися на два принципи: принцип обачності та очікуваного способу отримання економічних вигод від використання об'єктів. Найбільше принципу

обачності відповідають метод зменшення залишкової вартості, метод прискореного зменшення залишкової вартості та кумулятивний метод.

Проведемо порівняння прямолінійного методу з іншими методами нарахування амортизації, зокрема з методом прискореного зменшення залишкової вартості у таблиці 3.2.

Таблиця 3.2

Показники нарахування амортизації за різними методами, грн.

Рік	Методи амортизації				Абсолютне відхилення, (+,-)	
	прямолінійний		прискореного зменшення залишкової вартості			
	сума амортизації	залишкова вартість	сума амортизації	залишкова вартість	сума амортизації	залишкова вартість
		100 000		100 000	-	-
1-й	9450	90550	20000	80000	10550	-10550
2-й	9450	81100	16000	64000	6550	-17100
3-й	9450	71650	12800	51200	3350	-20450
4-й	9450	62200	10240	40960	790	-21240
5-й	9450	52750	8192	32768	-1258	-19982
6-й	9450	43300	6554	26214	-2896	-17086
7-й	9450	33850	5243	20972	-4207	-12878
8-й	9450	24400	4194	16777	-5256	-7623
9-й	9450	14950	3355	13422	-6095	-1528
10-й	9450	5500	7922	5500	-1528	-
Разом	94500	-	94500	-	-	-

Отже, порівнявши ці два методи нарахування амортизації, ми дійшли висновку, що для більш ефективного використання основних засобів та підвищення показників діяльності у ТОВ «Кищенці Фруктс» окрім прямолінійного методу нарахування зносу, можна також застосовувати й метод прискореного зменшення залишкової вартості. З аналізу даних

табл. 3.2 видно, що застосування даного методу є більш ефективним порівняно з прямолінійним методом, особливо в перші роки використання основного засобу, коли він використовується найбільш інтенсивно. Так, протягом перших чотирьох років сума нарахованої амортизації за методом прискореного зменшення залишкової вартості перевищує суму нарахованої амортизації за прямолінійним методом аж на 21240 грн. Крім того, запропонований метод дасть змогу враховувати моральний знос.

Облік зносу (амортизації) необоротних активів процес доволі складний та трудомісткий, а оскільки облік на підприємстві здійснюється за журнально-ордерною формою з частковою автоматизацією, то досить актуальною для досліджуваного підприємства є проблема комплексної автоматизації бухгалтерського обліку на основі сучасних інформаційних технологій.

Використання комп'ютерних комплексів обліку на підприємстві сприяє покращенню якості роботи бухгалтерів, а звідси й підвищується ефективність організації роботи на підприємстві. Програми, що використовуються для автоматизації обліку на підприємстві містять всі необхідні інструменти, системи та вбудовані механізми, що забезпечують оперативність обліку та ефективність роботи бухгалтера. До таких програм відносять «1С: Бухгалтерія», «Парус-Підприємство», «Дебет+», та ін. Що стосується автоматизованого обліку основних засобів, то вищевказані програми забезпечують: 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; формування окремих звітних форм з обліку основних засобів; оформлення договорів оренди, розрахунок орендних платежів, контроль за станом розрахунків з контрагентами [2, С. 143].

Перехід до автоматизованого бухгалтерського обліку вимагає не тільки бажання і коштів, але й значної підготовчої роботи, як організаційної, так і методичної. Такий перехід на підприємстві потрібно організовувати поетапно, доцільніше його розпочати до початку звітної періоду (з кварталу, року), оскільки в якості вихідної

інформації для введення її в комп'ютер є Баланс (форма № 1), залишки за відповідними статтями (рахунками), звітність за попередній період. Схему автоматизованого обліку основних засобів наведено у додатку Ж.

Для підприємства одним із важливих етапів автоматизації обліку є проведення правильної оцінки складу та обсягу необхідного документообігу, визначення переліку документів, які мають вестися в електронній формі, а які в паперовій. В зв'язку з цим необхідно чітко визначити завдання автоматизації. Як свідчить практика, то найбільша кількість помилок в обліку, без використання комп'ютерних технологій (тобто при паперовій технології), виникає на етапі перенесення даних обліку з одного облікового регістру до іншого, а також при складанні різних довідок і звітів. Повністю звільнитися від такого роду помилок дозволяє використання автоматизованого обліку завдяки тому, що, як правило, при автоматизованому обліку ведеться тільки один обліковий регістр, а всі інші формуються автоматично, тому ризик помилки при перенесенні даних між регістрами обліку є мінімальним [65, С. 143].

Ми вважаємо, що серед усіх існуючих на українському ринку програмних продуктів для автоматизації обліку, ТОВ «Кишенці Фруктс» слід обрати версію 8.1. «1С:Бухгалтерія 8», що має на меті автоматизацію податкового і бухгалтерського обліку. В цій програмі облік згідно з чинним законодавством України. Програмний продукт «1С: Бухгалтерія 8» включає в себе технологічну платформу «1С: Підприємство 8» і конфігурацію «Бухгалтерія для України». Саме в конфігурації налаштовані правила ведення обліку.

Під час прийняття основного засобу до обліку в інформаційну базу вносяться відомості, необхідні для бухгалтерського обліку та подальшого нарахування амортизації. Головні дії обліковця на цьому здебільшого завершуються. Під час прийняття до обліку вказуються рахунок бухгалтерського обліку основних засобів і рахунок амортизації, матеріально відповідальна особа, спосіб амортизації та строк корисного використання основного засобу. Можна використовувати складні способи амортизації, розподіляти суми нарахованої амортизації між декількома рахунками або об'єктами аналітичного обліку. Графік нарахування амортизації можна вказати для основного засобу,

які використовуються сезонно. Автоматизованою регламентною операцією в кінці кожного місяця виконується амортизація за всіма основними засобами.

Документом «Ведення в експлуатацію. Основні засоби» можна ввести в експлуатацію й обладнання, й об'єкт будівництва.

1. Перейти до головного меню на вкладку «Основні засоби».

2. Вибрати пункт «Введення в експлуатацію основних засобів».

3. Натиснути кнопку «Додати».

4. Вибрати вкладку «Основні засоби». Вказати найменування основного засобу і параметри обліку капітальних інвестицій.

5. Вибрати вкладку «Загальні відомості». Вказати посилання на елемент довідника «Способи відображення витрат по амортизації», в якому вказано адресу накопичення витрат з амортизації, тобто статтю витрат, рахунок обліку витрат, підрозділ, за яким повинні бути накопичені витрати [36, С. 130]. Робоче вікно програми 1С з введення основного засобу в експлуатацію та початку нарахування амортизації зображено на рисунку 3.3.

← → ☆ Введення в експлуатацію ОЗ Be00-000001 від 24.12.2019 12:00:00 ×

Провести та закрити Записати Провести Створити на підставі Форма ОЗ-1 Ще ?

Номер: Be00-000001 від: 24.12.2019 12:00:00 Вид операції: Устаткування

Подія ОЗ: Введення в експлуатацію Організація: ТзОВ

Основні засоби Облікові дані Додатково Комісія

Загальні відомості

МВО: Коваль І.І.

Рахунок: 104 Податкове призначення (ПДВ): Опод. ПДВ

Параметри нарахування амортизації

Рахунок нарахування амортизації: 131 ☒ Нарховувати амортизацію

Рахунок обліку дооцінок ОЗ: 411 Податкова група ОЗ: Група 4: Машини й устаткування

Спосіб нарахування амортизації: **Прямолінійний**

Спосіб нарахування амортизації (ПО): Прямолінійний

Способи відображення витрат по амортизації: Амортизація 92

Графік амортизації по року: Ліквідаційна вартість: 1 000,00

Строк корисного використання (БО): 60 (5 років)

Строк корисного використання (ПО): 60 (5 років)

Рис. 3.3. Введення в експлуатацію основного засобу

Таким чином «1С: Бухгалтерія 8» гарантує вирішення поставлених завдань перед бухгалтерською службою підприємства, дає змогу повністю відображати всі наявні основні засоби, а також операції пов'язані з ними, в тому числі і нарахування та списання амортизації.

Інтеграція України у світову економічну систему стала підставою для широкого використання бухгалтерської інформації. Для обґрунтування своїх рішень і іноземні, і вітчизняні інвестори потребують достовірної інформації про майновий і фінансовий стан підприємства [46, С.8]. Зацікавлений суб'єкт має можливість отримати інформацію з різних джерел. Одним із них виступає бухгалтерський облік, що зумовлює необхідність в удосконаленні нормативної бази регулювання господарської діяльності підприємств на міжнародному рівні. Очевидно, що необхідно уніфікувати принципи і стандарти бухгалтерського обліку, щоб забезпечити можливість порівнювати фінансові звіти підприємств

різних країн [70, С. 88]. Тому на нашу думку, важливим завданням, яке має поставити перед собою ТОВ «Кишенці Фруте» для покращення власної системи обліку є вивчення закордонного досвіду бухгалтерського обліку активів, капіталу та зобов'язань зарубіжних підприємств. Саме аналіз складу та порядку визнання необоротних активів закордоном дозволить підприємству встановити спільні та відмінні риси їх облікового відображення. Це дозволить виявити перспективні напрями вдосконалення власної системи обліку.

Основні засоби виступають базовим фактором функціонування підприємства. Саме за допомогою основних засобів господарюючи суб'єкти виготовляють готову продукцію. Поняття "необоротні активи" в зарубіжній обліковій практиці позначається різними термінами: постійні активи; власність, споруди й обладнання; матеріальні активи тощо. Так, у Швейцарії необоротні активи в активі балансу об'єднані в одну групу – основні засоби; в Росії – позаоборотні активи, які включають нематеріальні активи, основні засоби, дохідні вкладення в матеріальні цінності; в Німеччині – основний капітал та фінансові активи; в країнах англо-американської групи – це довгострокові активи, що об'єднують в собі основні засоби або власність, будівлі й обладнання, невідчутні активи, інвестиції, інші непоточні (позаоборотні) активи [31, С. 169].

У більшості країн необоротні активи можна поділити на такі групи: матеріальні довгострокові активи; нематеріальні довгострокові активи; довгострокові фінансові інвестиції. У США, наприклад, виділяють в окрему групу природні ресурси у зв'язку з їх особливими ознаками. Відповідно до концептуальної основи Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (далі – МСБО) будь-який актив для відображення в обліку повинен відповідати таким критеріям: 1) у майбутньому бути корисним підприємству; 2) його вартість можливо достовірно визначити. Крім зазначених, основні засоби повинні відповідати ще декільком критеріям. Зокрема, згідно з п. 6 МСБО 16 «Основні засоби» [44] основні засоби – це матеріальні активи, які підприємство утримує для використання у виробництві або постачанні товарів і наданні послуг, для надання в оренду іншим особам або для адміністративних цілей, які будуть використані, як очікується, більше одного періоду. Ми вважаємо, що було б доцільно змінити структуру рахунку 13

відповідно до поділу необоротних активів в зарубіжних країнах (Рисунок 3.4). Це дасть змогу підприємству розширити коло своїх партнерів, а також залучити іноземних інвесторів.

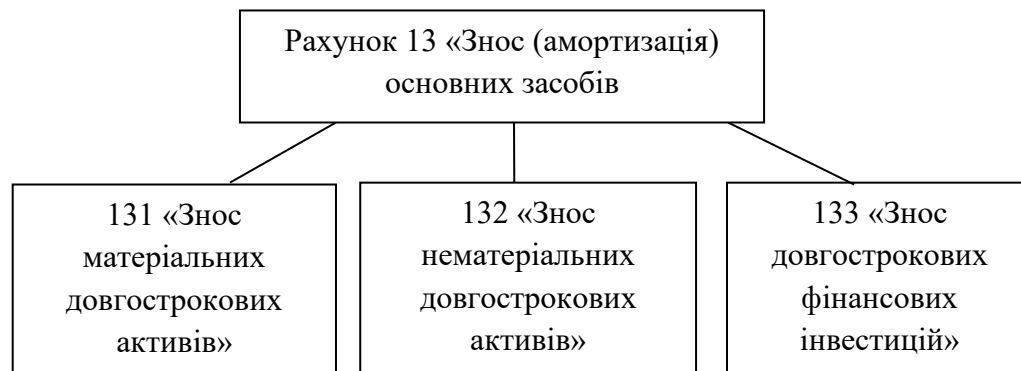


Рис. 3.4. Структура рахунку 13 «Знос (амортизація) необоротних активів» відповідно до системи обліку в зарубіжних країнах

У кожній країні світу існують свої особливості оцінки основних засобів. Так в Республіці Білорусь, серед критеріїв віднесення до основного засобу виділяють вартість активу, яка повинна перевищувати 30 встановлених законом мінімальних заробітних плат, у Російській Федерації – більше 100 кратного розміру встановленої законом мінімальної заробітної плати, в Китаї – більше 2000 юанів, в Чехії – більше 10000 чеських крон [41, С. 137].

Згідно з міжнародними стандартами, до первісної вартості основних засобів включають: ціну придбання за вирахуванням отриманих знижок, митні збори, невідшкодовані податки, витрати, що прямо відносяться до приведення основних засобів до робочого стану. В окремих країнах дозволено включати до первісної вартості основних засобів суму відсотків по позиках, пов'язаних з придбанням об'єктів. В Німеччині відсотки за кредит дозволяється включати до витрат на будівництво основних засобів тільки в тих випадках, коли існує тісний взаємозв'язок між засобами та позиковим капіталом [31, С. 170]. За МСФЗ (як і в Україні) подальші витрати на основні засоби визнаються як актив тільки тоді, коли вони покращують стан активу, підвищують оцінений спочатку

рівень його продуктивності. Відповідно до міжнародних стандартів визнані витрати, пов'язані з об'єктом основних засобів, повинні додаватися до балансової вартості цього активу, якщо є ймовірність того, що майбутні економічні вигоди надходитимуть на підприємство. Всі інші подальші витрати слід визнавати як витрати того періоду, в якому вони понесені. Особливістю оцінки основних засобів відповідно до МСФЗ є той факт, що балансова вартість основних засобів може бути зменшена відповідними державними грантами. Порядок цього зменшення розкривається в МСФЗ 20 "Облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу". Міжнародні стандарти, окрім основної рекомендованої оцінки основних засобів за первісною вартістю, дозволяють альтернативний підхід: основні засоби можуть відображатись в звітності за переоціненою вартістю. Що стосується амортизації основних засобів, то в міжнародному обліку використовуються такі методи нарахування амортизації: прямолінійного списання, зменшення залишку, метод суми одиниць продукції. В обліку Польщі амортизація нараховується за певною схемою з використанням терміну та коефіцієнтів для конкретних груп основних засобів[70, С. 89]. В таблиці 3.2 показано методи нарахування амортизації в різних країнах.

Таблиця 3.2

Методи нарахування амортизації в країнах світу

Країна	Метод нарахування
Бельгія	Прямолінійний або принцип зниження відрахувань
Великобританія	Норма податкового законодавства
Греція	Норма податкового законодавства
Данія	Прямолінійний
Німеччина	Прямолінійний
Франція	Прямолінійний

З аналізу даної таблиці видно, що серед досліджених країн більшість при нарахуванні амортизації на основні засоби використовує прямолінійний метод, так само як і досліджуване підприємство. Це свідчить про те, що даний метод є більш зручним, ніж інші.

Розглянемо особливості розкриття основних засобів у звітності. В США окремим розділом в активі балансу відображаються довгострокові активи, до яких належать основні засоби, нематеріальні активи, інвестиції, фонди та інші активи. Наприклад, відповідно до ЗПБО США у балансовому звіті в частині основних засобів необхідно відображати такі показники: – баланси основних видів активів, які підлягають амортизації, залежно від їх характеру або призначення; – накопичену амортизацію за основними видами активів або в сукупності; – опис методів нарахування амортизації. В Польщі необоротні активи в балансі підприємства представлені у вигляді позаоборотних активів, які поділяються на матеріальні і нематеріальні. До перших належать споруди, будівлі, механізми і обладнання, транспортні засоби, худоба тощо. Очікуваний термін їх корисного використання повинен бути більший одного року. Ці активи використовуються самим підприємством або призначені для використання на договірних засадах іншим підприємством (поточна оренда тощо). До цієї групи також належить майно, яке не є власністю підприємства (фінансова оренда), але по якому відповідно до податкового законодавства орендар зобов'язаний нараховувати знос. У Великобританії та Австралії всі необоротні активи в балансі представлені в розділі основного капіталу, який складається з матеріальних активів та інвестицій. В британській системі бухгалтерського обліку і звітності під необоротними активами розуміють основні засоби, нематеріальні активи, інвестиції в інші підприємства та гудвіл. Законодавство не містить жодних вказівок щодо способів оцінки необоротних активів і способів їх списання, залишаючи це повністю в компетенції професійних інститутів. У зв'язку з тим, що у Франції існує п'ять основних типів балансу, які використовуються в системі економічного та фінансового аналізу різного роду діяльності, назва групи необоротних активів, а відповідно, і їх склад сильно змінюються. Офіційною моделлю балансу, яка була

закріплена у Франції загальним планом рахунків для річної звітності, визнано саме функціональну форму балансу, в якій необоротні активи виступають як іммобілізований актив (або засіб) [41, С. 185].

Ми вважаємо, що врахування зарубіжного досвіду обліку для досліджуваного підприємства має важливе значення для налагодження активної співпраці з міжнародними компаніями, виходу на світовий ринок товарів, послуг, інформаційних технологій, залученню іноземних інвесторів, капіталу. На нашу думку, незважаючи на існуючі проблеми у реформуванні національної облікової системи, Україна знаходиться на вірному шляху до зближення вітчизняної та зарубіжної практики ведення обліку.

Фізичний знос активів відбувається нерівномірно навіть за однаковим елементам необоротних активів. На розміри фізичного зносу необоротних активів у процесі їх використання можуть впливати такі фактори: ступінь навантаження виробничих засобів у процесі виробництва, що залежить від кількості змін і годин роботи за добу, тривалості праці впродовж року, інтенсивності праці; якість необоротних активів; особливості технологічного процесу і ступінь захисту необоротних активів від впливу зовнішніх умов (температура, вологість, атмосферні опади тощо); якість догляду за необоротними активами; кваліфікація робітників і ставлення їх до необоротних активів. В економічній літературі розрізняють повний та частковий знос необоротних активів. При повному зносі діючі активи ліквідуються та замінюються новими. Частковий знос виправляється за допомогою ремонту. Проте необоротні активи зношуються не тільки фізично, а й стають відсталими за своєю технічною характеристикою, а також економічною ефективністю, тобто підлягають моральному зносу [50, С. 247].

Моральний знос – це техніко-економічне старіння засобів праці, що виявляється у втраті доцільності їхньої подальшої експлуатації через появу дешевших або досконаліших засобів праці [21, С. 16].

У сучасних умовах все більшого значення для бухгалтерського обліку досліджуваного підприємства набуває врахування морального зносу. Як відомо, розрізняють моральний знос I роду, коли основні засоби з аналогічними споживчими властивостями з'являються на ринку за нижчою ціною, та моральний знос II роду, коли за тією ж самою

ціною на ринку з'являються основні засоби з кращими споживчими якостями. Саме тому ми пропонуємо подвоювати амортизацію, коли на ринку з'являється аналог. Це дасть змогу підприємству швидше використати наявний основний засіб, а на суму нарахованих амортизаційних відрахувань придбати такий самий новий актив, але за меншу вартість, або ж за таку саму вартість придбати актив з більшою потужністю та кращими експлуатаційними характеристиками.

Проблема методології бухгалтерського обліку морального зносу на підприємстві полягає ще й в тому, що вона повинна не лише охоплювати методику відображення його нарахування, обумовлюючи зниження вартості капіталу, але й передбачати облікові процедури захисту капіталу від редукції внаслідок морального зносу.

Вважаємо, що вирішення цієї проблеми можливе шляхом застосування методу відновної вартості активів, що притаманний бухгалтерській методології органічної балансової теорії. Метод відновної вартості в оцінюванні основного капіталу як облікова процедура в методології нової парадигми бухгалтерського обліку забезпечить підтримання репродуктивної вартості власного капіталу підприємства з урахуванням усіх можливих факторів його редукції, як кон'юнктурно-ринкових, так і морального зносу.

Збереження капіталу в умовах морального зносу може забезпечити бухгалтерська методологія нарахування такого зносу через відповідні облікові процедури. За своєю економічною природою будь-який знос, як фізичний, так і моральний, — це редукція (скорочення продуктивної енергії) власного капіталу. У процесі фізичного зносу капіталу, як правило, відбувається його трансформація у фінансову форму (виручка від реалізації), а потім знову у фізичну форму (придбання нового обладнання чи інших матеріальних засобів). Натомість, моральний знос не передбачає жодної трансформації капіталу, а є його редукцією у «чистому вигляді». Таким чином, бухгалтерське визнання і нарахування морального зносу має одночасно супроводжуватись зниженням розміру власного капіталу підприємства. При цьому важливим методологічним питанням є вибір компонента власного капіталу, величина якого має зменшитись при нарахуванні морального зносу. Редукції підлягає, насамперед, вкладений капітал. Серед інших компонентів власного капіталу найпридатнішими для застосування в операціях бухгалтерського відображення

нарахування морального зносу є резервний і додатковий капітал. Однак, формування цих компонентів власного капіталу не пов'язане із забезпеченням збереження капіталу на випадок його редукції через моральний знос (додатковий капітал здебільшого утворюється внаслідок переоцінки майна при зміні кон'юнктурних факторів ринку або в результаті отримання емісійного доходу тощо, а резервний взагалі формують «на всі випадки життя») [49, С.102-103]. Тому ми вважаємо за доцільне створення окремого резерву капіталу — резерву на моральний (технологічний) знос основного капіталу. Залишок цього резерву буде відображати певний страховий запас капіталу на випадок його зменшення.

На нашу думку, доцільно звернути увагу на те, що в обліковій політиці ТОВ «Кишенці Фрутс» відсутні деякі положення, які б розкрили організаційні аспекти обліку основних засобів загалом, та нарахування амортизації зокрема. Так, в обліковій політиці досліджуваного підприємства відсутня інформація щодо строків, місць та відповідальних за проведення інвентаризації. В свою чергу, у додатках до облікової політики ТОВ «Кишенці Фрутс» варто навести інформацію про осіб, відповідальних за підпис документів та графік документообігу.

Удосконалення у методиці та методології обліку основних засобів та їх амортизації отримує своє відображення і у поліпшенні інформації, яка наводиться у статистичних звітах, робить її більш прозорою. На нашу думку, для більш повного відображення інформації про наявність і рух основних засобів та їх амортизацію доцільно застосовувати звіт № 11-ОЗ «Звіт про наявність та рух основних засобів, амортизацію (знос)». Крім того, необхідно доповнити даний звіт графами, які відображали б результат переоцінки, втрати від зменшення корисності за звітний період та більш детально розкрили амортизацію основних засобів.

Проаналізувавши звіт № 11-ОЗ «Звіт про наявність та рух основних засобів, амортизацію (знос)», ми дійшли висновку, що для забезпечення деталізації інформації про амортизацію основних засобів за рік та забезпечення її співставності з формою № 1 «Баланс» необхідно графу 10 «Амортизація основних засобів за рік» розділити на графи 10 «Амортизація на початок року» та 11 «Амортизація на кінець року», в яких відображатиметься знос з урахуванням

минулих звітних періодів. В свою чергу дані наведені за рядком 100 у розрізах нарахованого зносу будуть співставлятися з рядком 1012 «Знос» форми № 1 «Баланс». При використанні основних засобів вони втрачають свою споживчу вартість, переносячи її частинами на новостворений продукт, виконані роботи. У зв'язку з інфляцією виникає необхідність переглядати вартість основних засобів, в більшості випадків їх дооцінюють з метою відображення за справедливою вартістю, це розширює можливості підприємства щодо накопичення коштів необхідних для оновлення основних засобів, збільшення обсягів кредитування, зменшення розміру податку на прибуток за рахунок амортизаційних відрахувань. Виходячи з цього, ми вважаємо, що у II розділі «Склад основних засобів» після графи 1 «Наявність на кінець року» форми № 11-ОЗ доцільно додати графу 2 «Переоцінка(дооцінка, уцінка) первісної вартості» та графу 3 «Переоцінка (дооцінка, уцінка) зносу». Відображення сум, на які відбувається дооцінка (уцінка) основних засобів і звіті дасть змогу виявити реальну вартість основних засобів підприємства та зробити дані з обліку більш прозорими та чіткими.

Зменшення й відновлення корисності об'єктів основних засобів пов'язані з відображенням у бухгалтерському обліку втрат або вигод. Таким чином, можна визначити, що втрати від зменшення корисності – це сума, на яку балансова вартість активу перевищує суму очікуваного відшкодування, вигоди від відновлення корисності – це величина, на яку сума очікуваного відшкодування активу перевищує його балансову вартість. Отже, доречним буде у II розділі «Склад основних засобів» форми № 11-ОЗ після графи 3 додати графу 4 «Втрати від зменшення корисності» та графу 5 «Вигоди від відновлення корисності». Таким чином користувачі статистичної інформації матимуть інформацію про реальну вартість основних засобів за період. Варто відмітити, що всі доповнення внесені у II розділ форми № 11-ОЗ повинні співставлятися з графами форми № 5 «Примітки до річної фінансової звітності». Початкова форма звіту № 11-ОЗ та доповнена нами додатковими графами форма відображена у Додатках 3 та К відповідно.

Аналізуючи форми первинних документів з обліку основних засобів, які використовуються на досліджуваному підприємстві, необхідно відзначити, що типова форма ОЗ-1 «Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів» не відповідає вимогам сучасного обліку. Саме тому, ми пропонуємо у формі ОЗ-1 ввести додаткові графи, зокрема: графу 23 «Строк корисного використання об'єкта», графу 8 «Ліквідаційна вартість», графу 9 «Справедлива вартість», графу 10 «Метод амортизації», у разі зміни якого вносити помітки про це, а також суми дооцінки та уцінки об'єкта. Використовувану підприємством і доповнену додатковими графами форми ОЗ-1 показано у додатках Л і М.

Розглядаючи повноту наведеної інформації про основні засоби не менш важливим є відображення основних засобів переданих в операційну оренду. Тому, вважаємо за необхідне у формі № 5 «Примітки до річної фінансової звітності» у розділі II «Основні засоби» після графи 10 «Нарахована амортизація за звітний рік» додати графу 11 «Амортизація основних засобів переданих в операційну оренду». Запропоновані нами зміни відображено у Додатку Н. Ми вважаємо, що введення додаткових граф дасть можливість зробити документ більш наочним для обліку і контролю, підвищить інформативність документа, а також дозволить одноразово вести облік стану об'єктів та документувати їх рух починаючи з введення до складу основних засобів і завершуючи списанням їх з балансу підприємства. Це значно знизить затрати ручних робіт і документообіг, що дозволить скоротити час на обробку первинної інформації і аналітичного обліку основних засобів.

Організація та здійснення належного внутрішнього контролю амортизаційних відрахувань має велике значення для фінансово-господарської діяльності підприємства, оскільки від правильного нарахування амортизації основних засобів залежить правильність відображення зносу і залишкової вартості необоротних активів на рахунках бухгалтерського обліку, та відповідно, і у фінансовій звітності, що безпосередньо впливає на величину витрат та на визначення фінансових результатів діяльності, а в податковому обліку – на правильність визначення прибутку, що підлягає оподаткуванню.

З метою досягнення раціонального внутрішнього контролю операцій з нарахування амортизаційних відрахувань у ТОВ «Кишенці Фрутс», нами було запропоновано використовувати документ, який би відображав нарахування та використання зносу, а сама “Відомість результатів перевірки процесу нарахування зносу, формування та використання амортизаційного фонду” (Додаток П). Дана відомість дасть можливість визначити доцільність та оптимальність використання амортизаційного фонду, що в свою чергу, забезпечить управлінський персонал повною та достовірною інформацією щодо раціонального використання амортизаційного фонду.

Внутрішній контроль використання основних засобів невід’ємно пов’язаний з інвентаризацією. Її проведення дозволяє виявити проблемні моменти в: організації використання, утримання, руху та експлуатації основних засобів; наявності та стані облікової (картки, книги, описи, акти тощо) та технічної (технічні паспорти, акти, інші документи) документації. Ми вважаємо, що для більш точного відображення інформації про основні засоби на досліджуваному під час інвентаризації необхідно перевіряти не тільки дані про наявність основних засобів, а також здійснювати аналіз їх технічного стану, зазначити ступінь зношеності основного засобу, проводити інвентаризацію не лише власних основних засобів, а й орендованих, чи отриманих на зберігання або у тимчасове користування. Саме тому ми пропонуємо доповнити форму № М-21 «Інвентаризаційний опис» такими графами, як: технічний стан, ступінь зношеності і строк корисного використання. Введені нами доповненнями наведено у додатку Р. Додаткові графи дозволять більш точно описати наявність та стан основних засобів, значно збільшать інформативність даного документа, що в свою чергу полегшить роботу бухгалтера.

ВИСНОВКИ

У результаті дослідження обліку, аналізу та контролю зносу (амортизації) необоротних активів на прикладі ТОВ «Кищенці Фруктс» нами були зроблені наступні висновки:

1. Амортизація є унікальною обліковою категорією і впливає на значну кількість економічних показників – собівартість, ціну, прибуток, податки, кількісні та якісні оцінки виробничого потенціалу тощо. Чимало вчених-економістів ототожнюють поняття «знос» та «амортизація», однак більшість все ж таки схиляється до думки, що це два різні поняття: амортизація – це процес розподілу вартості необоротних активів протягом їх використання, а знос – це сума амортизаційних відрахувань за весь період використання необоротного активу. Відповідно до таких нормативно-законодавчих документів, як П(С)БО 7 «Основні засоби» та ПКУ, виділяють наступні методи нарахування амортизації: прямолінійний, зменшення залишкової вартості, прискореного зменшення залишкової вартості, кумулятивний та виробничий. Підприємства самостійно обирають метод нарахування амортизації виходячи з того, які основні засоби наявні на підприємстві.

2. Приватне сільськогосподарське підприємство «Валентина» є юридичною особою, яка має самостійний баланс, власні основні і оборотні активи, розрахунковий та інші рахунки в банках, печатку та штамп зі своїм найменуванням. Власником є Гондарук Василь Якович. Підприємство займається вирощуванням сільськогосподарських культур, оптовою торгівлею зерном, і кормами для тварин, наданням в оренду сільськогосподарських машин і устаткування, виробництвом цукру.

Сума власного капіталу досліджуваного підприємства у 2022р. становила 204,8 млн. грн., що на 199,8% більше ніж у 2018р. Таке зростання спричинене збільшенням суми нерозподіленого прибутку на 69,6%. Загальна сума активів підприємства збільшилась протягом 2018-2022рр. на 172,4 млн. грн., на це вплинуло значне збільшення

необоротних активів, зокрема придбання основних засобів підприємства (машин та обладнання, транспортних засобів). Показник капіталовіддачі у 2022р. сягнув позначки 0,42, що на 300% менше порівняно з 2018р. Таке зменшення спричинене зростанням середньорічної вартості основних засобів на 530,6%. Падіння рівня рентабельності підприємства на 204,5 пояснюється зменшенням чистого прибутку практично в 2 рази (2018 р. – 43140 тис. грн., 2022 р. – 20404 тис. грн.), на що в свою чергу вплинуло зростання собівартості продукції.

Коефіцієнт абсолютної ліквідності зріс на 0,006 впродовж 2018 -2022рр., проте все ще залишається нижчим за середній рівень цього показника, на це впливає наявність довгострокової дебіторської заборгованості. Коефіцієнт поточної ліквідності зменшився з 0,59 у 2018р. до 0,44 у 2022р. і до того ж значно менший за норматив, тому можна сказати, що структура балансу є не зовсім задовільною, підприємство хоч і платоспроможне, та йому не вистачає ресурсів для погашення зобов'язань.

3. Аналіз технічного стану досліджуваного підприємства показує, що коефіцієнт зносу у 2022 році зменшився на 0,01. Таке зменшення пояснюється зростанням вартості основних засобів на 27068 тис. грн. і є позитивним явищем, оскільки свідчить про інтенсифікацію процесів оновлення необоротних виробничих активів, що підвищує конкурентоспроможність підприємства. Спостерігається зростання коефіцієнта придатності на 0,01, це свідчить про покращення технічного стану основних засобів. Зменшення показника амортизаційної віддачі на 20,82 обумовлено зростанням амортизаційних відрахувань на 8583 тис. грн., які в свою чергу зросли через інтенсивне використання основних засобів.

Коефіцієнт кореляції, встановлений в результаті проведеного кореляційного аналізу, складає $R^2=0,98$, що свідчить про щільний зв'язок та вплив обраних факторів на амортизаційну віддачу на 98%. Якщо частка сум зносу в операційних витратах збільшиться на 1 відсотковий пункт, то амортизаційна віддача зменшиться на 1,6 грн., якщо капіталовіддача збільшиться на 1 грн., то результативна ознака зросте на 15,95 грн.

4. Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» та НП(С)БО1 на підприємстві видано наказ «Про облікову політику», згідно якого ведення бухгалтерського обліку здійснює бухгалтерія підприємства на чолі з головним бухгалтером – Макарчук Валентиною Григорівною. На підприємстві застосовують журнально-ордерну форму обліку з частковою автоматизацією.

Облік нарахованої амортизації на підприємстві ведуть на рахунку 13 «Знос (амортизація) необоротних активів». Нарахування амортизації відображають оборотом за кредитом рахунку 13 у кореспонденції з рахунками обліку витрат. За дебетом рахунку 13 “Знос необоротних активів” відображають “зменшення суми зносу”. Серед усіх відомих субрахунків ТОВ «Кишенці Фруктс» використовує в обліку лише субрахунок 131 «Знос основних засобів». Для нарахування амортизації необоротних активів ТОВ «Кишенці Фруктс» складає розрахунок (відомість № 4.4 с.-г.) нарахування амортизації основних засобів та інших необоротних активів за прямолінійним методом на початку року.

5. Система внутрішнього контролю обліку амортизації на підприємстві є недосконалою, адже серед усіх відомих методів внутрішнього контролю для перевірки правильності нарахування, відображення і списання амортизації на підприємстві застосовується лише інвентаризація, яка не дає змоги повною мірою оцінити ступінь зношення активів.

6. З метою поліпшення обліку і контролю зносу (амортизації) необоротних активів у ТОВ «Кишенці Фруктс» запропоновано:

- Доповнити облік амортизації позабалансовим обліком. Введення позабалансового обліку на підприємстві забезпечить точність та інформативність відображення операцій пов'язаних зі зносом необоротних активів, що вплине на реальне відображення економічного стану підприємства.

- Змінити структуру рахунку 13 відповідно до поділу необоротних активів у зарубіжних країнах: замість звичних для українських підприємств субрахунків використовувати нові – 131 «Знос матеріальних довгострокових активів», 132 «Знос нематеріальних довгострокових активів», 133 «Знос довгострокових фінансових інвестицій». Це дасть змогу підприємству розширити коло своїх партнерів, а також залучити іноземних інвесторів.

- Провести автоматизацію обліку амортизації на базі 1С «Підприємство», що дозволить повністю відображати всі наявні основні засоби, а також операції пов'язані з ними, в тому числі і нарахування та списання амортизації, значно спростить роботу бухгалтерської служби.

- Удосконалити первинний облік амортизації, доповнивши II розділ звіту 11-ОЗ графами 2 «Переоцінка (дооцінка, уцінка) первісної вартості», 3 «Переоцінка (дооцінка, уцінка) зносу», 4 «Втрати від зменшення корисності» та 5 «Вигоди від відновлення корисності»; у формі ОЗ-1 ввести додаткові графи, зокрема: графу 23 «Строк корисного використання об'єкта», графу 8 «Ліквідаційна вартість», графу 9 «Справедлива вартість», графу 10 «Метод амортизації». Введення додаткових граф дасть можливість зробити документ більш пристосованим для потреб обліку і контролю, підвищить інформативність документа, а також дозволить одноразово вести облік стану об'єктів та документувати їх рух починаючи з введення до складу основних засобів і завершуючи списанням їх з балансу підприємства.

- Побудувати цілісну систему внутрішнього контролю обліку амортизації, Належний внутрішній контроль амортизаційних відрахувань має велике значення для фінансово-господарської діяльності підприємства, оскільки від правильного нарахування амортизації основних засобів залежить правильність відображення зносу і залишкової вартості необоротних активів на рахунках бухгалтерського обліку, та відповідно, і у фінансовій звітності, що безпосередньо впливає на величину витрат та на визначення фінансових результатів діяльності, а в податковому обліку – на правильність визначення прибутку, що підлягає оподаткуванню.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Балдик Д.О. Формування фінансово-економічних результатів діяльності сільськогосподарських підприємств // Молодий вчений: наук. журнал. 2019. № 5. С. 8-12.
2. Береза А.М. Основи створення інформаційних систем: навч. посіб. К: КНЕУ, 2010. 214 с.
3. Бержанір І.А., Вінницька О.А., Гвоздей Н.І. Інтегральна оцінка фінансового стану підприємства // Молодий вчений: наук. журнал. 2021. № 2 (54). С. 682-686.
4. Білик В. Є. Амортизаційна політика як складова облікової політики підприємства // Вісник соціально-економічних досліджень: зб. наук. пр. 2022. № 1. С. 52-55
5. Бойко Л. І. Шляхи удосконалення обліку амортизації основних засобів // «Бізнес-навігатор»: наук.-вир. журнал. 2013. № 1(30). С. 67-72.
6. Бондар М.І., Бабіч В.В. Амортизація необоротних активів: облік та оподаткування // Вісник Житомирського державного технологічного університету: зб. наук. пр. 2011. № 1(55). С. 33–34.
7. Бутинець Ф.Ф. Історія розвитку бухгалтерського обліку: навчальний посібник [для студентів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит”]. Ч. І. / 117. Ж: ЖІТІ, 2009. 928 с.
8. Бухгалтерський словник//За ред. проф. Ф.Ф. Бутиця. Ж: Рута, 2001. 224с.
9. Величко О. В. Економічна оцінка використання трудових ресурсів сільськогосподарських підприємств // Науковий вісник Національного університету біоресурсів і природокористування України: зб. наук. пр. 2019. Вип. 244. С. 171-182
10. Вейцман Р.Я. Курс счетоводства. Двойная бухгалтерия и ее применение к различным видам хозяйств. М: ОГИЗ, 1931. 232 с.

11. Виговська Н. Г. Проблеми обліку амортизації нематеріальних активів, шляхи їх вирішення // Вісник ЖІТІ. Серія: Економічні науки: зб. наук. пр. 1998. № 8. С. 111-114.
12. Власюк Г.В. Облік основних засобів та рекомендації щодо його вдосконалення // Держава та регіони: наук. журнал. 2010. № 5. С. 126-129.
13. Вовк В. Основні засоби: податковий та обліковий підхід // Актуальні проблеми розвитку обліку, аналізу та фінансів в агропромисловому виробництві України: матеріали Всеукраїнської науково-практичної інтернет-конференції молодих учених, студентів, аспірантів (11 червня 2021 року). Харків: ХНАУ, 2021. С. 18-20.
14. Войтенко Т. В. Облікова політика// Податки і бухгалтерський облік: наук. журнал. 2013. № 1. С.16-22.
15. Гаврилюк Л.І. Словник нормативних економічних термінів: навчально-методичний посібник. Житомир: ЖІТІ. 2002. 184 с.
16. Гадзевич О.І. Основи економічного аналізу і діагностики фінансово-господарської діяльності підприємств: навчальний посібник. К.: Кондор, 2004. 180 с.
17. Герасимук І. Г. Облік сільськогосподарських операцій з зерном у сільськогосподарських підприємствах // Бухгалтерія в сільському господарстві: наук. журнал. 2019. № 19. С. 23-25.
18. Гнатюк В. А. Дослідження інструментарію аналізу операційних витрат підприємства // Вісник студентського наукового товариства «ВАТРА» Вінницького торговельно-економічного інституту КНТЕУ: зб. наук. пр. 2021. № 91. С. 65-71.
19. Голов С.Ф. Дискусійні аспекти амортизації // Бухгалтерський облік і аудит: наук.-прак. журнал. 2005. № 5. С. 3–8.
20. Голозубова Ю. В. Аналіз методів нарахування амортизації та їх порівняльна характеристика // Управління розвитком №7(170) : зб. наук. робіт / редкол.: В.С. Пономаренко (гол. ред.), М.В. Афанасьєв, Н.М. Внукова [та ін.]. Харків: ХНЕУ ім. С. Кузнеця, 2014. С. 111-114.

21. Граковський О. С. Амортизації основних засобів: порядок розрахунку і відображення в бухгалтерському та податковому обліку // Право знати все про податки і збори: наук. журнал. 2018. № 14. С. 12–18.
22. Гура Н.О. Економічний зміст амортизації основних засобів та проблеми її нарахування // Вісник Житомирського державного технологічного університету: зб. наук. пр. Економічні науки. Житомир, 2010. Вип. 3(53). Ч. 1. С. 73–74.
23. Гура Н.О., Мандрика Д.М. Проблемні питання нарахування амортизації необоротних активів на підприємстві // Молодий вчений: наук. журнал. 2021. № 2 (78). С. 32-35.
24. Гуцаленко Л. В. Проблемні аспекти нарахування амортизації необоротних активів // Інноваційна економіка: наук.-вир. журнал. 2014. № 1. С. 176-181.
25. Демінська А. М. Система внутрішнього контролю амортизації необоротних активів // Збірник студентських наукових праці Уманського національного університету садівництва.[м. Умань, 2021 р.] / редкол. : О.О. Непочатенко [та ін.]; відп. за вип. О. О. Непочатенко. Умань: «Візаві», 2021. Ч. 1. С. 18-19.
26. Дем'яненко М.Я. Проблеми амортизації в аграрному секторі АПК (обліково-фінансовий аспект): монографія. К.: ННЦ ІАЕ, 2009. 178 с.
27. Економічна енциклопедія: У трьох томах. Т. 1 / Редкол.: С.В. Мочерний (відп.ред.) та ін. К.: Видавничий центр “Академія”, 2000. 864 с.
28. Еременко Т.В. Формирование категории “амортизация” в методологии бухгалтерского учета // Соколовские чтения “Взгляд из прошлого в будущее”: доклады международной научной конференции [10-11 февраля 2012 р.]. Том 1. Спб.: Нестор-История, 2011. 472 с.
29. Єрмолаєва М. В. Амортизаційні відрахування та їх відображення в обліку і звітності// Актуальні проблеми та перспективи розвитку обліку, аналізу та контролю в соціально-орієнтованій системі управління підприємством:

матеріали II Всеукраїнської науково-практичної інтернет-конференції. Частина 1 [м. Полтава, 23 квітня 2022 року]. Полтава: ПДАА, 2022. С. 81-83.

30. Заїка С.О. Аналіз виробництва валової і товарної продукції : методичні рекомендації [для студентів економічних спеціальностей]. Харків: «Міськдрук», 2012. 18 с.

31. Замрій Т.Б. Міжнародна практика та вітчизняний досвід удосконалення обліку необоротних активів // Науковий вісник Рівненського інституту “Україна”: зб. наук. пр. 2010. № 1. С. 167-173.

32. Івченко Л.В. Вплив методів нарахування амортизації на фінансовий результат підприємства // Науковий вісник Херсонського державного університету: зб. наук. пр. 2018. Вип. 15. Ч. 1. С. 141-145.

33. 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 (зі змінами та доповненнями) База даних Законодавство України / ВР України. URL:<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99#Text> (дата звернення: 12. 09.2022).

34. Козьменко С. Н., Васильева Т. А., Ярошенко С. П. Амортизация и оптимальные строки службы техники. Сумы: Деловые перспективы. 2005. 223 с.

35. Коноплицький В.А., Філіна Г. І. Тлумачний словник економічних термінів. К.: МСП “Альтерпрес”, 1996. 448 с.

36. Костюнік О. В. Автоматизація основних засобів // Науковий вісник Херсонського державного університету: зб. наук. пр. Херсон. 2020. Вип. 26. Ч. 2. С.128-130.

37. Лубенченко О. Організація обліку амортизації основних засобів на підприємстві // Збірник наукових праць ДЕТУТ. Серія: Економіка і управління. Київ. 2018. №32. С. 288-293.

38. Лучко М. Н. Складні питання в обліку основних засобів // Соціально-економічні проблеми і держава: наук.-фах. вид. 2013. Вип. 2 (9). С. 188–194.

39. Любар О. О. Амортизація: економічна сутність, особливості нарахування та відображення в бухгалтерському обліку // Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики. 2020. № 4. С. 117–131.
40. Мазурок П.П. Історія економічних вчень у запитаннях і відповідях: навч. посіб. К.: Знання, 2013. 477 с.
41. Марочкіна А.М. Бухгалтерський облік за Національними стандартами: навч. посіб. Харків: Торсінг, 2002. 296 с.
42. Мельник Е.Г. Організація внутрішнього контролю ефективного використання основних засобів // Вісник Житомирського державного технологічного університету: зб. наук. праць. 2012. № 4. С. 143-145.
43. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 «Подання фінансової звітності»: Міжнародний документ від 01.01.2012 База даних Законодавство України / ВР України. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_013#Text (дата звернення: 25.09.2021).
44. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 «Основні засоби»: Міжнародний документ від 01.01.2012 База даних Законодавство України / ВР України. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_014#Text (дата звернення: 25.09.2023).
45. Мочерний С.В. Економічний словник-довідник . Київ: Феміна, 1995. 368 с.
46. Муравицька Г. В. Міжнародний досвід та вітчизняна практика обліку основних засобів // Економічні науки. Сер. : облік і фінанси. 2013. Вип. 10(3). С. 524-530.
47. Національне (положення) стандарт бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73 (зі змінами та доповненнями) База даних Законодавство України / ВР України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#Text> (дата звернення: 21.09.2023).
48. Непочатенко О. О. Фінанси підприємств: підручник. К: ЦУЛ, 2013. 504 с.
49. Пилипенко Л. М. Відображення морального зносу в системі бухгалтерського обліку та фінансової звітності // Вісник національного університету «Львівська політехніка»: зб. наук. пр. 2019. № 2. С.101-104.

50. Плаксієнко В. Я. Сутність зносу необоротних активів // Сучасний менеджмент: проблеми та перспективи розвитку: матеріали III Всеукраїнської науково-практичної інтернет-конференції (м. Херсон, 21 травня 2022р.). Херсон: ДВНЗ «ХДАУ», 2021. С. 247-250.

51. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 № 291 (зі змінами та доповненнями) База даних Законодавство України / ВР України. URL:<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0161-14#Text> (дата звернення: 21.08.2023).

52. Податковий кодекс: закон України від 02.12.2010 № 2755-VI (зі змінами та доповненнями) База даних Законодавство України / ВР України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 17.10.2021).

53. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби»: наказ Міністерства фінансів України від 27.04.2000р. № 92 (зі змінами та доповненнями) База даних Законодавство України / ВР України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00#Text> (дата звернення: 07.09.2023).

54. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи»: наказ Міністерства фінансів України від 18.10.1999р. № 242 (зі змінами та доповненнями) База даних Законодавство України / ВР України. URL:<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99#Text> (дата звернення: 07.09.2023).

55. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: наказ Міністерства фінансів України від 31.12.1999р. № 318 (зі змінами та доповненнями) База даних Законодавство України / ВР України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00#Text> (дата звернення: 10.09.2021).

56. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: закон України від 16.07.1999 № 996–XIV (зі змінами та доповненнями) База даних Законодавство України / ВР України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text> (дата звернення: 12.08.2023).

57. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо застосування регістрів журнально-ордерної форми обліку для сільськогосподарських підприємств: наказ Міністерства аграрної політики України від 04.06.2009 р. № 390 (зі змінами та доповненнями) База даних Законодавство України / ВР України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0390555-09#Text> (дата звернення: 22.08.20223).

58. Пушкар М. С. Теорія і практика формування облікової політики: монографія. Тернопіль: Карт-бланш, 2014. 260 с.

59. П'ясецька А. І. Аналіз проблематики бухгалтерського обліку основних засобів в Україні // Управління розвитком: наук. журнал. 2013. № 17. С. 41–44.

60. Рзаєв Д. О. Основні засоби підприємства: аспекти та аналіз ефективності використання // Моделювання та інформаційні системи в економіці: зб. наук. пр. 2018. № 91. С. 235-246.

61. Рішар Ж. Бухгалтерський учет: теория и практика. М.: Финансы и статистика, 2000. 160с.

62. Сиверс Е.Е. Учебник счетоводства. М.: Статистика, 1918. 276 с.

63. Солодовник Л. М. Вибір методів нарахування амортизації та раціональної амортизаційної політики підприємства // Вісник Полтавського національного технічного університету: зб. наук. пр. 2012. № 3(34). С. 202-207.

64. Ткаченко А. М. Особливості визначення показників ефективності використання основних засобів підприємства // Теоретичні і практичні аспекти економіки та інтелектуальної власності: зб. наук. пр. 2014. Вип. 1. Ч. 1. С. 51-55.

65. Ткаченко Н. М. Автоматизація обліку основних засобів // Облік і фінанси: наук. журнал. 2006. № 4. С. 112-116.

66. Трачова Д.М. Формування окремих елементів амортизаційної політики підприємства // Глобальні та національні проблеми економіки: наук. фах. вид. 2019. Вип. 14. С. 1006-1009.

67. Чечель О. М. Стан і перспективи розвитку земельних ресурсів в Україні // Теорія та практика державного управління: зб. наук. пр. 2010. Вип. 1 (28). С. 1-9.

68. Шевченко В. С. Конспект лекцій з курсу «Оцінка нерухомості» (для студентів 4 курсу заочної форми навчання напряму підготовки 6.030601 Менеджмент) Харк. нац. ун-т міськ. госп-ва ім. О. М. Бекетова. Х.: ХНУМГ, 2014. 107 с.

69. Щирська О.В. Методика внутрішнього контролю амортизації // Вісник Житомирського державного технологічного університету: зб. наук. праць. 2012. № 1. С. 53-56.

70. Яворовенко Е. В. Структура основних засобів у бухгалтерському обліку в Україні та за кордоном: аналіз та порівняння // Управління розвитком: наук. журнал. 2013. № 20 (160). С. 88-90.

71. Яцишин Н. Методика аналізу фінансового стану підприємства // Економічний аналіз: зб. наук. праць. 2012. Випуск 10. Частина 4. С. 439-445.

72. Savary, J., Leparfaitnégociantou instructiongénéralepourcequiregardedecommerce ... etl'application desordonnanceschezLouisBillaire... ; avecleprivilègedu ROY. Reproductionfacsimilédelal'èred'éditionparKlassikerderNationalökonomie, Allemagne, 1993.

ДОДАТКИ