

Міністерство освіти і науки України
Кам'янець-Подільський національний університет імені Івана Огієнка

Економічний факультет

Кафедра економіки підприємства

ДИПЛОМНА РОБОТА **магістра**

на тему: **«ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ТА КОНТРОЛЬ
ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ПІДПРИЄМСТВА»**

Виконав: студент 2 курсу денної форми навчання
спеціальності 071 Облік і оподаткування
освітня програма Облік і оподаткування
Гриньов Андрій Сергійович

Науковий керівник:
к.е.н., доц. Семенець І.В.
Рецензент:
к.е.н., доц. Лисак В.Ю.

м. Кам'янець-Подільський
2019р.

ЗМІСТ

ВСТУП	4
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ І КОНТРОЛЮ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ	7
1.1. Основні засоби як об’єкт обліку і контролю.....	7
1.2. Класифікація основних засобів.	11
1.3. Вітчизняний та зарубіжний досвід обліку та оцінки основних засобів.....	17
РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ТА ЙОГО ВДОСКОНАЛЕННЯ	24
2.1. Організаційно - економічна характеристика ПАТ «ГПСОВИК» .	24
2.2. Організація первинного та інвентарного обліку основних засобів та його вдосконалення.....	27
2.3. Організація синтетичного та аналітичного обліку основних засобів та його вдосконалення	33
2.4. Облік амортизації основних засобів	46
РОЗДІЛ 3. КОНТРОЛЬ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ТА ШЛЯХИ ЙОГО ВДОСКОНАЛЕННЯ	52
3.1 Підходи до контролю основних засобів	52
3.2 Організація контрольних процедур за наявністю і рухом основних засобів.....	59
3.3. Запровадження системи внутрішнього контролю основних засобів.....	65
ВИСНОВКИ	72
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	75
ДОДАТКИ	81

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ

МСБО – міжнародні стандарти бухгалтерського обліку

МСФЗ – міжнародні стандарти фінансової звітності

П(С)БО – положення (стандарти) бухгалтерського обліку

ПКУ – Податковий Кодекс України

ВСТУП

Актуальність теми. Діяльність кожного підприємства передбачає наявність засобів виробництва і відповідних матеріальних умов, вони є одним з найважливіших елементів продуктивних сил, головним елементом матеріально-технічної бази є основні засоби. Їх склад і структура визначають вид діяльності та виробничу потужність підприємства, а стан та ефективне використання безпосередньо впливають на кінцеві результати його господарської діяльності.

Ефективність використання основних засобів залежить від організації, своєчасного одержання надійної і повної обліково-економічної інформації. У цьому зв'язку зростає роль та значення обліку як однієї з найважливіших функцій управління. До кола таких проблем можна віднести різні підходи до термінології та визначення сутності основних засобів у бухгалтерському обліку й системі оподаткування, принципи оцінки основних засобів, проблеми вдосконалення системи амортизації, підвищення інформативності первинних документів з обліку основних засобів, а також аналізу ефективності використання основних засобів і можливості її прогнозування.

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

Розвитку теорії та практики обліку та контролю основних засобів, забезпеченню її інформаційної бази сприяв ряд робіт таких науковців, як: Ф. Бутинець, Н. Войнаренко, С. Голов, М. Огійчук, М. Пушкар, С. Свирко, В. Швець та ін.

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

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Результати магістерської роботи знайшли відображення в науково-дослідних роботах кафедри економіки підприємства економічного факультету за темою

«Особливості функціонування і прогнозування розвитку суб'єктів господарювання в сучасних умовах. А також за темою «Розвиток суб'єктів економічної діяльності в умовах мікро- та макроекономічних трансформацій XXI ст.».

Метою дослідження є вивчення методичних основ обліку та контролю основних засобів та розробка рекомендацій з удосконалення методики бухгалтерського обліку щодо операцій з основними засобами.

Для досягнення цієї мети в процесі дослідження були поставлені наступні завдання:

- розкрити економічну сутність основних засобів як об'єкта обліку і контролю;
- проаналізувати підходи до класифікації основних засобів;
- вивчити та порівняти специфіку обліку основних засобів в Україні та за кордоном;
- проаналізувати основні показники діяльності ПАТ «ГПСОВИК» та загальні підходи до організації облікової роботи на ньому;
- дослідити стан організації первинного, аналітичного та синтетичного обліку основних засобів і внести пропозиції по його вдосконаленню;
- дослідити порядок нарахування амортизації (зносу) основних засобів;
- вивчити стан контролю за наявністю, рухом та ефективністю використання основних засобів на ПАТ «ГПСОВИК» і внести пропозиції щодо його покращення.

Об'єктом дослідження є існуюча система бухгалтерського обліку основних засобів на ПАТ «ГПСОВИК».

Предметом дослідження є організація обліку і контроль основних засобів «ГПСОВИК».

Методи дослідження. В роботі використано структурний та порівняльний аналіз (порівняння даних об'єкта дослідження з попередніми роками), системний підхід (дослідження об'єкта як цілісної системи, яким впливам може вона піддаватися, виявлення взаємозв'язків і відносин з

іншими об'єктами), історико-логічний (опис створення підприємства), економічного аналізу (визначення стану та розвитку діяльності підприємства), статистично-аналітичний (визначення фінансового стану підприємства), а також абстракції, індукції і дедукції, поєднання аналізу та синтезу, узагальнення, що дозволило нам якнайкраще дослідити та вивчити поставлені завдання.

Теоретично-інформаційною базою дослідження є нормативно-правові акти, що регламентують порядок обліку та контролю основних засобів, фінансові, періодичні наукові публікації, монографії, матеріали досліджень, проведених за участю автора, дані фінансової та статистичної звітності досліджуваного підприємства, а також дані первинних документів та реєстрів обліку досліджуваного підприємства в частині обліку основних засобів.

Елементи наукової новизни одержаних результатів:

уточнено:

- поняття основних засобів як об'єкта бухгалтерського обліку і контролю;
- склад та класифікацію основних засобів підприємства

Апробація результатів дослідження. Результати досліджень доповідались та знайшли обговорення на студентській науково-практичній конференції проведеної в КПНУ імені Івана Огієнка.

Публікації. Результати досліджень опубліковані у 1 науковій праці «Вітчизняний та міжнародний досвід обліку основних засобів» [13]. - тезах доповіді загальним обсягом

Структура та обсяг роботи. Загальний обсяг роботи 75 стор. В магістерській роботі розміщено 21 таблиця, 6 рисунків, 5 додатків. Вона складається із вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ І КОНТРОЛЮ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ

1.1. Основні засоби як об'єкт обліку і контролю

Облік основних засобів є пріоритетним для підприємства, він використовується для отримання достовірної інформації щодо руху основних засобів.

Ті основні засоби, які беруть участь у виробництві, мають неабияке значення, оскільки вони є матеріальною основою для виробництва, а факт їх наявності в складі підприємства свідчить про його виробничу потужність.

Поширеним явищем є використання терміну «основні фонди» спільно з терміном «основні засоби».

У ПКУ п. п. 14.1.138 ст. 14 наводиться наступне визначення основних засобів: «Матеріальні активи, включаючи корисні копалини, передбачені для використання надр (без урахування вартості землі, незавершених капітальних вкладень, бібліотечних та архівних фондів, матеріальних цінностей, доріг загального користування, вартістю не більше 6000 грн., невиробничих основних фондів та нематеріальних активів), які призначаються платником податку для використання у господарській діяльності платника податку, вартість якої перевищує 6000 грн та поступово зменшується через фізичну чи моральну амортизацію та очікуваний термін корисного використання (операції), коли дата введення в експлуатацію становить більше одного року (або робочий цикл, якщо довший за рік)» [48].

Бутинець Ф.Ф. зазначив що різниця між оборотними та основними засобами у перенесенні вартості на вироблений товар, оскільки у випадку оборотних перенесення відбувається за цикл, а у випадку основних засобів – за кілька циклів. [2].

Аналізуючи питання про сутність основних засобів, необхідно звернути увагу на різні визначення, оскільки немає єдиного тлумачення терміну (табл. 1.1.).

Таблиця 1.1

Наукові погляди на визначення основних засобів

№	Науковці	Погляди науковців
1.	Бойко В.М. [1, с.358]	Основні засоби сукупність засобів праці, які функціонують у сфері матеріального виробництва в незмінній натуральній формі протягом тривалого часу та переносять свою вартість на заново створений продукт частинами в міру їх зношення.
2.	Михайлов А. М. [36, с.157]	Основними засобами є активи, які беруть участь у декількох операційних циклах, не втрачаючи при цьому свою натурально – речову форму.
3.	Голов С. Ф. [12,с. 119]	Основні засоби – матеріальні активи, що утримуються для використання у виробництві або постачанні товарів, виконанні робіт і наданні послуг, для досягнення поставленої мети та надання в оренду іншим особам; використовуються, за очікуванням, більше 1 року.
4.	Бутинець Ф. Ф. [2, с. 125]	Основні фонди (засоби) – матеріальні активи, що утримуються з метою використання у процесі виробництва або постачання товарів, надання послуг.
5.	Кірейцев Г.Г. [24, с. 156]	Основні засоби – частина майна підприємства, що переносить свою вартість на новостворений продукт частинами за декілька виробничих циклів.
6.	Кленін О. В. [25, с.16]	Основні засоби – сукупність матеріально – речових цінностей, які функціонують у натуральній формі
7.	Загородній А.Г. [65, с. 312]	Основні засоби – матеріальні активи, які підприємство формує з метою використання їх у процесі виробництва чи постачання товарів, і очікуваний термін корисного застосування яких перевищує рік

Складено автором на основі джерела [1,65,25,24,2,12,36]

Аналізуючи визначення, надані вченими, очевидно, що більшість трактують основні засоби як матеріальні активи.

Довгалюк Н.В. надає розширене тлумачення основних засобів, автор відносить до основних засобів активи матеріальної форми, які постійно беруть участь у виробничому процесі, зберігаючи натуральну форму та переносять свою вартість на вироблену продукцію частинами. Їх призначення полягає в тому, що вони повинні функціонувати на

підприємстві, їх також можна надавати юридичним чи фізичним особам в оренду, все вищезазначене дозволить отримати подальші економічні вигоди [16, с. 20].

Хом'як Р.Л. стверджує що основними засобами є 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 перевищує один рік). [26].

Ковальчук І.В. зазначає що основними засобами це вартісна форма існування засобів праці, які тривалий час, не змінюючи при цьому своєї натуральної форми, багаторазово беруть участь у процесі виробництва, поступово спрацьовуються і частинами (як амортизаційні відрахування) переносять свою вартість на вартість виготовленої продукції [36].

Серед нормативних документів, визначення об'єкту основних засобів дає П(С)БО 7 [49], за основу створення якого взято Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 «Основні засоби». [37], згідно з П(С)БО 7 об'єктом основних засобів є закінчений пристрій який відповідає визначенню основних засобів, або частина такого активу, що контролюється підприємством чи установою. [49]. Слід зазначити, що досить схоже визначення подано у МСБО 16 «Основні засоби».

Зюкова М.М, зробила висновок, що в бухгалтерському обліку доцільно відмовитись від застосування терміну «основні фонди. На думку автора, використання терміну «необоротні активи» до основних засобів викривляє економічну сутність кругообігу капіталу на підприємстві, який знаходиться в постійному русі, тобто обертається. Різниця лише в способі перенесення вартості на виготовлений продукт. Як відомо, оборотні засоби переносять свою вартість повністю за один виробничий цикл, а основні засоби – поступово, за декілька циклів. [20].

Об'єктом основних засобів є власні або орендовані на умовах фінансової оренди: земельні ділянки, будівлі, споруди, будівлі, споруди, які розташовані на землі, активи, які утворюють з інвестиційною нерухомістю цілісний комплекс.

У обліку основних засобів, для того щоб віднести актив до основних засобів слід дотримуватись двох критеріїв, а саме: він існує у матеріальній формі; планується до довгострокового використання. Вартісних критеріїв тут бути не може адже основні засоби можуть бути якої завгодно вартості.

Основні засоби обліковують за об'єктами.

П(С)БО 7 "Основні засоби" визначає, що об'єкт основних засобів :

- закінчений пристрій з усіма пристосуваннями і приладдям до нього;
- конструктивно відокремлений предмет ,призначений для виконання певних самостійних функцій;
- відокремлений комплекс конструктивно з'єднаних предметів однакового або різного призначення, що мають для їх обслуговування загальні пристосування, приладдя, керування та єдиний фундамент, унаслідок чого кожен предмет може виконувати свої функції, а комплекс — певну роботу тільки в складі комплексу, а не самостійно;
- інший актив, що відповідає визначенню основних засобів, або частина такого активу, що контролюється підприємством [49].

Відповідно до П(С)БО 7 «Основні засоби» та Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку , строк корисного використання (більше одного року або операційного циклу, якщо він більше одного року) є основним критерієм при визначенні категорії основні засоби. [49].

За МСБО 16 «Основні засоби» - протягом більше, ніж одного періоду. [37].

У бухгалтерському обліку основних засобів, підприємство має забезпечувати такі функції: інформація про наявність та рух об'єктів чи орендованих комплексів; дострокове визначення вартості основних засобів;

визначення економічної вигоди у процесі використання основних засобів; контроль за використанням та збереженням основних засобів підприємства.

Таким чином слід зазначити що, в економічній літературі спостерігаються різноманіття варіантів трактування основних засобів.

Така відмінність свідчить про те, що розкриття суті будь - якої економічної категорії залежить від обраного підходу до її визначення. Оцінка існуючих визначень поняття «Основні засоби» дає підстави виокремити такі основні підходи: переважна більшість економістів і вчених при висвітленні питань обліку основних засобів опираються на визначення, наведене в П(С)БО 7; окремі вчені ототожнюють поняття «основні засоби» і «основні фонди»;

1.2. Класифікація основних засобів

Визначаючи поняття основних засобів, існує певна невідповідність у трактуваннях, через що існує багато підходів до класифікації основних засобів.

Класифікація основних засобів є важливим моментом в організації обліку основних засобів. Класифікація використовується для прийняття рішень щодо використання основних засобів в економічному процесі

Правильна однозначна класифікація основних засобів є необхідною умовою достовірного їх відображення в обліку, контролю та є основою для нарахування амортизації.

Крім того, вона забезпечує також аналіз структури основних засобів і дозволяє оцінювати рівень їх зношеності в розрізах, що відповідають потребам керівництва підприємства.

Тобто, поділ основних засобів на окремі групи за визначеними класифікаційними ознаками необхідний для розуміння й забезпечення необхідною достатньою та вчасною інформацією різних груп користувачів для різних цілей.

Перша вимога до ознаки полягає в тому, щоб деяка спеціально підібрана множина його значень забезпечувала розчленування всієї сукупності досліджуваних об'єктів на "природні" класи, тобто такі підмножини, елементи яких володіють приблизно однаковими наборами всіх суттєвих властивостей [36, с. 18].

Друга вимога, яка зазвичай висувається до основи класифікації, - бути зручним у застосуванні. Отже, друга вимога до основи класифікації - це забезпечення легкості діагнозу [36, с. 20].

Н.В. Урбан розкриваючи питання класифікації говорить про те, що від мети досягнення залежить класифікації активів. [67, с. 27]

На практиці класифікація використовується для організації обліку та розрахунку амортизації за наявності та руху основних засобів

Науково обгрунтована класифікація в практичній діяльності використовується для організації аналітичного і синтетичного обліку наявності та руху об'єктів, при нарахуванні амортизації і визначенні розміру зносу, а також при інвентаризації основних засобів.

Валуєв Б.І. зазначає що першим потрібно розкрити, об'єкт управління створення системи управління та адаптація її до завдань та нових умов. [4]

В Україні існує класифікація основних засобів наведена у П(С)БО 7 «Основні засоби», Методичних рекомендаціях з бухгалтерського обліку основних засобів та Податковому кодексі України.

Макеєва О.В., пропонує класифікувати основні засоби за способом оцінки, на думку автора це призведе до забезпечення необхідної інформації стосовно всіх груп основних засобів, до якої може належати об'єкт зазнавши переоцінку що дозволить уникати вибіркової переоцінки об'єктів. [28, с. 8-10].

Омельченко Ю.О пропонує поділяти основні засоби. за важливістю та станом зношеності, це, на думку автора, дозволить постійно контролювати стан основних засобів під час оновлення та переоцінки майна. [56].

Ряд науковців вносять пропозиції спрощення системи обліку основних

засобів згідно з прийнятим П(С)БО 7 і Планом рахунків бухгалтерського обліку шляхом збереження тільки угруповання «Основні засоби», а угруповання «Інші необоротні активи» необхідно віднести до розряду аналітичного обліку до «Інших основних засобів» [49] Приклад типової класифікації основних засобів наведено в таблиці 1.2.

Таблиця 1.2

Типова класифікація основних засобів

Ознаки	Групи
За функціональним призначенням	Виробничі; невиробничі
За галузевою ознакою	Промисловість; транспорту; торгівлі
За належністю	Власні; орендовані
За ступенем використання	Промисловість; транспорту; торгівлі

Складено за джерелом [48].

Ті основні засоби які залученні у виробничому процесі відносять до виробничих. Не виробничі відносяться до тих які не беруть учать у виробництві. До галузевої ознаки відносять транспортні та виробничі основні засоби.

За використанням основні засоби поділяють на: на діючі та недіючі і запасні. Основні засоби які використовують у господарстві, відносять до діючих, відповідно до не діючих ті які не використовують в даний момент, до запасних відносять ті основні засоби які безпосередньо знаходяться в запасі.

Значну роль відіграють основні засоби які розподіляються на орендовані та власні. Орендованими основними засобами є ті які знаходяться на підприємстві на визначений термін орендним договором, та знаходять своє відображення на балансі орендодавця, власними основними засобами у свою чергу є основні засоби які є у власності підприємства та знаходяться на балансі.

Що стосується розширення класифікаційних груп з чотирьох до шістнадцяти, їх було розширено, щоб наблизити облікові та податкові класифікації основних фондів

Таблиця 1.3

Розширення груп класифікації

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

Складено за джерелом[48].

По кожній групі встановлено мінімально допустимі строки корисного використання об'єктів для нарахування амортизації (від 2 до 20 років), на відміну від раніше встановлених відсотків до балансової вартості кожної групи.

Це не було передбачено в П (с) БО 7 “Основні засоби”. Наведена класифікація прийнята з метою правильного визначення амортизаційних відрахувань підприємствами України.

Важливим значенням має поділ основних засобів на дві частини : активну та пасивну.

До активної відносять будівлі, споруди, транспортні засоби, машини та устаткування, які безпосередньо беруть участь у виробничому процесі.

У свою чергу до пасивної відносять передавальні пристрої, інструмент, виробничий і господарський інвентар та інші основні засоби які створюють умови для здійснення процесу виробництва.

За характером нарахування зносу основні засоби поділяють ті на які амортизація не нараховується, та ті на які амортизація нараховується. До основних засобів відносять:

Класифікація основних засобів призначена для використання в автоматизованих системах управління під час вирішення таких завдань: організації систематичного обліку і звітності в частині основних засобів; визначення норм амортизації основних засобів і віднесення амортизаційних відрахувань на витрати виробництва; проведення робіт із перепису, оцінки і переоцінки об'ємів складу і стану основних засобів; реалізації комплексу облікових функцій по основних засобах у рамках робіт за державною статистикою; здійснення міжнародних зіставлень по структурі і стану основних засобів; визначення розрахунків похідних економічних показників, включаючи фондомісткість, фондівдачу а також рекомендованих нормативів проведення капітальних ремонтів основних засобів.

Будинки, споруди і передавальні пристрої. До будинків відносять архітектурно-будівельні об'єкти, призначені для створення умов (захист від атмосферних явищ та ін.) праці, життя, обслуговування населення й зберігання матеріальних цінностей. До будівель належать усі комунікації всередині будівлі, необхідні для її експлуатації.

Споруди - інженерно-будівельні об'єкти, призначені для створення умов, необхідних для здійснення процесу виробництва або забезпечення досягнення невиробничих цілей через виконання певних технічних функцій, не пов'язаних із зміною предмета праці.

Машини та обладнання. До машин відносять технічні пристрої, за допомогою яких при виконанні певних операцій технологічного процесу здійснюється перетворення енергії, матеріалів і (або) інформації для

отримання необхідного корисного результату. Обладнання - пристрій, що виробляє або перетворює енергію, матеріали та інформацію.

Транспортні засоби - засоби, призначені для перевезення людей і (або) вантажу, а також встановленого на ньому обладнання чи механізму називають транспортними засобами.

Інші основні засоби. До них належать засоби, що не обліковуються на субрахунках 101-108 рахунка 10 «Основні засоби». Підприємство має право самостійно вирішувати, які основні засоби віднести до цієї групи. Це може бути облік меблів, офісного обладнання, інформаційних систем, а також побутових електромеханічних приладів (холодильники, вентилятори та ін.).

Отже класифікація основних засобів використовується для забезпечення своєчасного та правильного обліку основних засобів та контролю за їх збереженням і використанням на підприємстві

Розглянуті сутність та класифікація основних засобів дають змогу оптимізувати їхню структуру – забезпечити ефективне їх використання, сприяти покращенню стану сучасного виробництва.

1.3 Вітчизняний та зарубіжний досвід обліку та оцінки основних засобів

Сьогодні існує потреба у розробці загальних правил складання фінансової звітності, які забезпечать достовірну інформацію та однозначного тлумачення звітних показників учасниками міжнародного фондового ринку, такі правила знаходять своє тлумачення у М(С)ФЗ Міжнародних стандартах фінансової звітності[37].

Основні засоби є однією з найважливіших складових виробничого процесу, тому вони потребують контролю та організації

Існує багато нормативних документів для обліку основних засобів, як обов'язкових, так і дорадчих

Основними документами, що використовуються при обліку основних засобів, є П (С) БО 7 «Основні засоби» та П(С)БО 28 «Зменшення корисності активів» розроблені з посиланням на МСБО 16 «Основні засоби» та МСБО 36 «Зменшення корисності активів» [49,37]

Порівнюючи облік основних засобів за П (С) БО 7 та МСБО 16, вбачається різниця у визнанні витрат на поліпшення основних засобів

Оскільки національні стандарти бухгалтерського обліку були розроблені на основі міжнародних, очевидно, що між ними існує багато спільних рис, але існує ряд істотних відмінностей. Аналіз підходів до розуміння основних фондів наведено в таблиці 1.4.

Для П(С)БО 7 та МСБО 16 оцінка об'єктів є досить подібною в будівництві, будівництві основного засобу, його первісному визнанні.

При дослідженні особливостей обліку основних засобів в Україні та за кордоном слід враховувати облік за МСФЗ.

Ряд країн, розробляючи власні стандарти, приймають МСФЗ або використовують його як національні стандарти.

Наприклад, країни Європейського Союзу можуть використовувати МСФЗ з деякими обмеженнями, дотримуючись європейського законодавства та керівних принципів бухгалтерського обліку та звітності. [13].

Таблиця 1.4

Порівняльна характеристика основних засобів згідно П(С)БО та МСБО

Ознака порівняння	МСБО 16	П(С)БО 7
Визначення терміну «Основні засоби»	визначаються як матеріальні активи, які використовуються підприємством для виробництва або поставки товарів і послуг, для здачі в оренду іншим підприємствам, або для адміністративних цілей і які передбачається використати протягом більше одного періоду	матеріальні активи, які підприємство утримує для використання їх у процесі виробництва або постачання товарів, надання послуг, здачі в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік)

Продовж. табл. 1.4

Класифікація засобів	основних	Земля та будівлі; машини та обладнання; офісне обладнання;	земельні ділянки; транспортні засоби; будинки, споруди; багаторічні
		кораблі; літаки; меблі та приладдя; автомобілі; земля	насадження; машини та обладнання; тварини; капітальні витрати на поліпшення земель; інструменти, прилади і інвентар; інші основні засоби

Складено за джерелом [49, 37].

У міжнародному обліку основних засобів основні засоби прирівнюються до необоротних активів. Наприклад, необоротні активи у Швейцарії групуються з основними засобами, фінансовими активами та основним капіталом для Німеччини.

У більшості зарубіжних країн критерії визначення основних засобів включають такі категорії:

- матеріально-речова форма;
- можливість достовірного визначення вартості;
- ймовірність отримання економічних вигід від використання
- тривалий термін експлуатації (понад 1 рік).

Податкове законодавство в ряді країн встановлює вартісний критерій, згідно з яким актив буде включений у склад основних засобів. Для України це становить шість тисяч гривень.

У більшості випадків, розглядаючи основні засоби, у світовій практиці не існує критерію вартості. У зарубіжних країнах при первісному визнанні об'єкт основних засобів оцінюється відповідно до того, як він надійшов

Для українських підприємств основні засоби при придбанні або виробництві зараховуються до балансу підприємства за собівартістю.

Ті витрати, які формують початкову вартість, досить схожі і включають:

- ціна придбання, включаючи ввізне мито та неповернені податки на придбання після вирахування торгових знижок та знижок на ціну;

- будь-які витрати, безпосередньо пов'язані з доставкою активу до місця розташування та приведенням його до стану, необхідного для експлуатації, у спосіб, визначений керівництвом підприємства;

- попередня оцінка вартості демонтажу, переміщення об'єкта та відбудови ділянки, в якій він знаходиться

Для більшості європейських країн фактичні витрати вкладаються в базову лінію початкових витрат на облік.

Порівнюючи облік основних засобів за П (С) БО 7 та МСБО 16, можна виділити їх різницю у визнанні витрат на поліпшення основних засобів

.Критерії визнання відповідно до МСБО 16 щодо поліпшення основних засобів можуть впливати на ймовірний дохід суб'єкта господарювання та справедливу оцінку витрат. Правильна однозначна класифікація основних засобів є необхідною умовою достовірного їх відображення в обліку, контролю та є основою для нарахування амортизації. Крім того, вона забезпечує також аналіз структури основних засобів і дозволяє оцінювати рівень їх зношеності в розрізах, що відповідають потребам керівництва підприємства.

Якщо витрати відповідають критеріям визнання, вони відображаються у балансовій вартості цього предмета основних засобів.

Ізмаїлова О.О., стверджує, що, коли витрати на поліпшення та ремонти викликають збільшення вартості основних фондів, більш прийнятним є коригування балансової вартості (залишкової), а не первісної вартості, щоб забезпечити точність кошторису витрат та визначити значення подальшої амортизації. [45].

Процес переоцінки основних засобів за МСФЗ та П (С) БО України за своєю суттю не відрізняється. За українськими мірками межа, що веде до переоцінки, становить 10%. У процесі переоцінки ці інтерпретації П (С) БО 7 та МСБО 16 розкривають відмінності в трактуванні процесу.

Таблиця 1.5

Відображення переоцінки в обліку основних засобів

МСБО 16	П(С)БО 7
Стандарт дає підприємству право обирати для відображення в обліку одну з двох моделей оцінки основних засобів після визнання	Підприємство може переоцінювати об'єкт основних засобів, тобто стандартом передбачено тільки одну модель
Передбачено два методи перерахунку суми зносу: а) сума накопиченого зносу перераховується пропорційно до зміни валової вартості активу; б) сума зносу виключається з валової вартості активу	Другий метод відсутній: передбачено використовувати лише перший (пропорційний) метод коригування накопиченого зносу
Передбачено два методи перерахунку суми зносу: а) сума накопиченого зносу перераховується пропорційно до зміни валової вартості активу; б) сума зносу виключається з валової вартості активу	Другий метод відсутній: передбачено використовувати лише перший (пропорційний) метод коригування накопиченого зносу
Вказана норма є суто податковою, і, звичайно, не застосовується	З прийняттям Податкового кодексу України внесено зміни до П(С)БО 7, зокрема, дозволено застосовувати «індексацію» вартості основних засобів залежно від офіційного рівня інфляції

Складено автором на основі.[49, 37].

Особливе значення землі як об'єкта обліку надається у Великобританії та Ірландії.

Для Франції переоцінка земель пов'язана з оподаткуванням, у свою чергу, для Греції використовуються індекси переоцінки землі, у компанії у Нідерландах є вибір. Тільки в Туреччині заборонена переоцінка земель.

Одним з найважливіших моментів обліку основних засобів є амортизація як основне джерело їх відновлення.

Особливу увагу слід приділити вибору оптимального методу амортизації, який повинен відповідати терміну експлуатації об'єкта, швидкості морального та фізичного зносу, інтенсивності використання.

Порівняння вітчизняних та зарубіжних методів амортизації представлено в таблиці 1.6.

Таблиця 1.6

Вітчизняні та зарубіжні методи нарахування амортизації

Україна	Польща	Росія
Прямолінійний	прямолінійний;	прямолінійний;
зменшення залишкової вартості;	зменшення залишку	зменшення залишку

Продовж. табл. 1.6

прискореного зменшення залишкової вартості;	природний	Списання вартості пропорційно обсягу продукції (робіт).
кумулятивний; виробничий.		

Складено за джерелом [13]

Використовуваний Польщею та Росією, метод зменшення залишку призводить до старіння активу при його використанні, тому суму амортизації необхідно рівномірно перенести на вартість товару

Природний метод передбачає розрахунок амортизації активу відповідно до його фактичного споживання, він використовується в Україні як виробництво. Він підходить для машин та обладнання, оскільки з їх допомогою можна визначити обсяг виконаних робіт протягом використовуваного терміну. Кожна країна має свої особливості бухгалтерського обліку.

Різниця в амортизації до і після оподаткування може оподатковуватися доходами, в Іспанії повністю оподатковується, в Португалії - 40%

Фінансовий результат від вибуття основних засобів визначається шляхом вирахування з доходу від вибуття основних засобів їх залишкової вартості, непрямих податків та витрат, пов'язаних з вибуттям основних засобів.

В результаті аналізу бухгалтерського обліку основних фондів в Україні та зарубіжних країнах було виявлено як спільні, так і різні ознаки. Зокрема, загальне пояснюється тим, що Україна, як і зарубіжні країни, пам'ятають про бухгалтерські концепції МСФЗ.

І основні відмінності полягають у питаннях оцінки, визнання витрат на поліпшення та амортизації основних фондів.

Врахування зарубіжного досвіду бухгалтерського обліку для українських підприємств важливо для налагодження активної співпраці з

міжнародними компаніями, виходу на світовий ринок товарів, послуг, інформаційних технологій, залучення іноземних інвесторів, капіталу.

Що стосується переоцінки основних засобів, національні стандарти точніше визначають межу істотності переоцінки основних засобів, а не міжнародні.

Цей ліміт встановлений на рівні понад 10%. При такому перевищенні справедливої вартості суб'єкту господарювання вже необхідно переоцінити активи.

Процедура переоцінки зарубіжних країн має такі варіанти:

- заборонено шляхом переоцінки земель (Туреччина);
- не застосовується переоцінка (Люксембург, США, Японія);
- використовуються спорадично з ініціативи органів державної влади (Греція, Іспанія, Італія, Португалія);
- застосовується той самий метод переоцінки (Австрія, Нідерланди);
- переоцінка - це постійна практика (Австрія, Бельгія, Великобританія, Данія, Ірландія, Фінляндія, Швеція).

Згідно з МСФЗ 40 «Інвестиційна нерухомість», земельні ділянки, що утримуються для продажу, згодом передаються до запасів з подальшою оцінкою, якщо вони обліковуються як інвестиційна нерухомість для отримання доходу від зростання витрат.

Різниця в амортизації до і після оподаткування може оподатковуватися доходами, в Іспанії повністю оподатковується, в Португалії - 40%.

Вибираючи метод амортизації, компанія складає графік отримання економічної вигоди від використання активів. Якщо схема невизначена, застосовується лінійний метод.

У всіх країнах немає амортизації земельних та природних ресурсів, вони виснажуються, а щодо витрат на їх покращення - вони знецінюються.

Для Великобританії амортизація на будівлі, готелі та магазини не нараховується

Фінансовий результат від вибуття основних засобів визначається

шляхом вирахування з доходу від вибуття основних засобів їх залишкової вартості, непрямих податків та витрат, пов'язаних з вибуттям основних засобів.

Таким чином, оцінка сучасного стану обліку основних засобів в Україні засвідчує, що вітчизняні стандарти певною мірою відповідають вимогам міжнародних стандартів бухгалтерського обліку і звітності, але мають окремі розбіжності.

Вони стосуються оцінки, переоцінки необоротних активів, визнання їх первісної вартості та інших моментів.

Їх можна пояснити тим, що міжнародний обліковий стандарт носить загальний рекомендаційний характер та не враховує національних особливостей ведення бухгалтерського обліку.

РОЗДІЛ 2

ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ТА ЙОГО ВДОСКОНАЛЕННЯ

2.1. Організаційно економічна характеристика ПАТ «ГПСОВИК»

ПАТ «ГПСОВИК» знаходиться за адресою Україна, 32307, Хмельницька область, місто Кам'янець – Подільський, провулок Індустріальний, будинок 1

ПАТ «ГПСОВИК» перша назва якого Кам'янець - Подільський гіпсовий завод був побудований у 1929 році, основною діяльністю якого було виробництво гіпсу та гіпсових блоків.

На протязі всього періоду існування завод укомплектовувався, розширювався, створював нові підрозділи, в результаті чого завод був перейменований в Кам'янець - Подільське об'єднання будівельних матеріалів та вважався одним з передових підприємств України у сфері виробництва будівельних матеріалів

Протягом 1995 року Кам'янець-Подільське об'єднання будівельних матеріалів було реорганізовано в Кам'янець-Подільське ПАТ "ГПСОВИК". З 05.10.2010 року Кам'янець-Подільське ПАТ «ГПСОВИК» , згідно Закону України «Про акціонерні товариства» переіменоване в Кам'янець-Подільське ПАТ «ГПСОВИК»

Крім того Кам'янець-Подільське ПАТ «ГПСОВИК» є засновником трьох дочірніх підприємств :

- ДП «Гіпс плюс» (виробництво гіпсу будівельного, виробництво мінерального порошку);
- ДП «Альфа Гіпс» (виробництво крихти, муки вапнякової, виробництво високоміцного гіпсу);
- ДП «Поділля-Гіпс» (виробництво сухих будівельних сумішей, фасування та реалізація готової продукції)

Щоб дати оцінку економічній діяльності підприємства та його стану потрібно проаналізувати динаміку показників його економічної діяльності що наведені у таблиці 2.1.

Таблиця 2.1

Аналіз економічних показників ПАТ«ГПСОВИК»

Показники	од.вимірювання	2015	2016	2017	2018	Темп зростання, %			
						2016-2015	2017-2016	2018-2017	2018-2015
Обсяг реалізованої продукції	т. грн.	11734	12716	15407	27841	108,4	121,2	180,7	37,3
Обсяг експортних поставок	т. грн.	5300,5	7063,8	7483	12162	133,3	105,9	162,5	29,5
Обсяг поставок на внутрішній ринок	т. грн.	6433,5	5652,2	7924	15679	87,9	140,2	197,9	43,7
Питома вага експорту в загальній реалізації	%	45,2	55,6	48,6	43,7				-
Дебіторська заборгованість	т. грн.	573	422	345	296	73,6	81,8	85,8	51,7
Кредиторська заборгованість	т. грн.	779	934	1026	1173	119,9	109,9	114,3	150,6
Співвідношення кредиторської заборгованості до дебіторської	%	1,36	2,21	2,97					

Складено автором на основі звітності підприємства

Аналізуючи економічні показники, слід звернути увагу на заборгованість як дебіторської, так і кредиторську. З аналізу динаміки цілком зрозуміло, що у 2018 році порівняно з 2015 роком спостерігається збільшення кредиторської заборгованості на 150,6%, щодо дебіторської заборгованості спостерігається зменшення на 48,3%, що у сукупному результаті є негативним явищем у співвідношенні дебіторської та кредиторської заборгованості відповідно.

Оцінюючи ефективність використання ресурсів підприємства, основними інструментами є оцінка та аналіз його економічної та фінансової діяльності, щоб можна було об'єктивно визначити ефективність та перспективи розвитку.

Таблиця 2.2

Динаміка загальних показників господарської діяльності

Показник	2015	2016	2017	2018	Відхилення (+/-)				Темп зростання, %			
					2016 - 2015	2017 - 2016	2018 - 2017	2018 - 2015	2016- 2015	2017- 2016	2018- 2017	2018 - 2017
Середньорічна сума інвестованого капіталу	2994	3002	3671	4030	8	669	359	1036	100,27	122,29	109,78	134,6
Дохід від реалізації продукції	9000	10301	11428	18911	1301	1127	7483	9911	114,46	110,94	165,48	210,12
Чистий прибуток, тис. грн.	33	48	95	244	15	47	149	211	145,45	197,92	256,84	739,39

Складено автором на основі звітності підприємства

Аналізуючи динаміку загальних показників економічної активності за період 2015-2018 років на ПАТ «ГПСОВИК», варто зазначити, що у 2018 році середньорічний вкладений капітал збільшився на 1036 тис. Грн порівняно з 2015 роком, що склало 134,6%.

У свою чергу, виручка від реалізації продукції у 2018 році порівняно з 2015 роком зросла на 210,12%, тобто на 9911 тис. Грн. Щодо чистого прибутку, то варто зазначити значне збільшення, а саме на 739,9% або на 211 тис. Грн. у 2018 році відносно 2015 року.

На підприємстві ведеться бухгалтерія, яку очолює головний бухгалтер. Усі працівники бухгалтерії та звітності підпорядковуються головному бухгалтеру.

На підприємстві облік ведеться за допомогою програмного комплексу «1С: Бухгалтерський облік». Програма 1С: Бухгалтерський облік - одна з найновіших розробок фірми 1С, яка надає нові можливості для автоматизації обліку.

На підприємстві є архів для зберігання облікових регістрів та первинних документів. Періоди зберігання даних визначаються відповідно до чинного

законодавства України. Доступ до архіву сторонніми особами заборонено без спеціального дозволу.

На ПАТ «ГПСОВИК» для внутрішнього обліку розроблені всі документи, передбачені чинним законодавством. Основним є Наказ про облікову політику, який переглядається та підписується щороку.

Як додаток до цього наказу було розроблено низку положень, а саме: робочий план рахунків; правила оплати; положення про премії; перелік матеріально відповідальних осіб; перелік осіб з правом підпису; посадові інструкції бухгалтерів та інші.

2.2. Організація первинного та інвентарного обліку основних засобів та його вдосконалення.

Організація обліку основних засобів є процесом вибору й впорядкування способів і прийомів, обробки й видачі достовірної та своєчасної вихідної інформації про їх наявність, рух збереження, використання і вибуття.

Щоб побудувати механізм реалізації такого процесу, необхідно організувати інвентарний облік, закріпити об'єкти довгострокових активів за конкретними матеріально відповідальними особами, розробити облікові номенклатури, робочі інструкції тощо.

На розв'язання зазначених завдань має спрямовуватися облікова політика підприємства.

Правильність обліку буде забезпечуватися наказом про облікову політику, у якому слід відобразити: первинні документи з обліку основних засобів на даному підприємстві; метод та порядок нарахування амортизації; облік капітальних інвестицій; список осіб, які мають право підписувати документи і які саме; визначення ліквідаційної вартості основних засобів; порядок їх оцінки; строк корисної експлуатації основних засобів.

Облік основних засобів має бути організований на всіх етапах їх руху. Загальну схему їх обліку наведено на рис. 2.1.

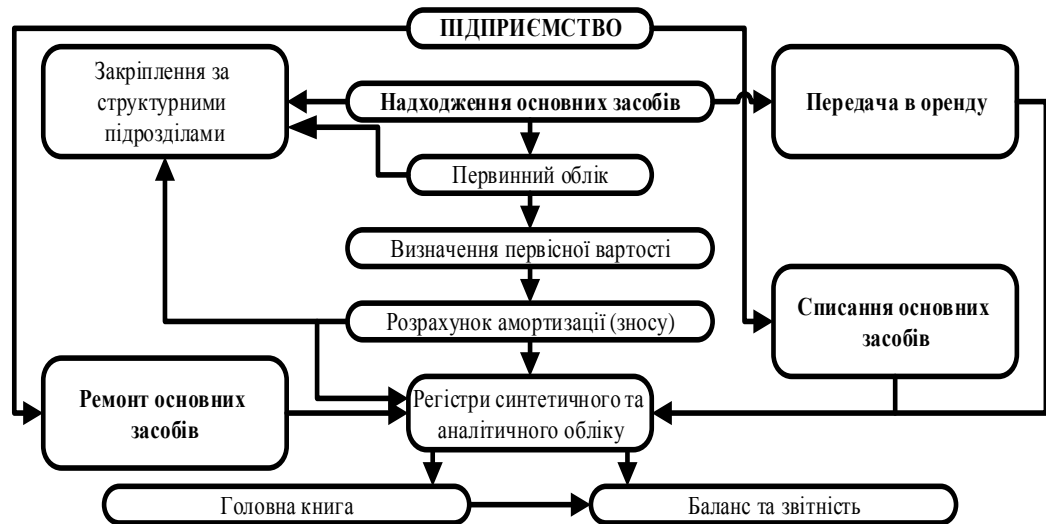


Рис. 2.1. Схема організації обліку основних засобів

Зображено автором на основі джерела [21]

Для чіткої організації обліку основних засобів необхідно насамперед правильно їх класифікувати. Важливе значення має також визначення оцінки вартості засобів. Виділяють первісну, переоцінену, залишкову, справедливу, ліквідаційну та амортизовану вартість. Про що вже детально говорилось в попередньому параграфі.

Важливим аспектом організації обліку довгострокових активів є розробка відповідних облікових номенклатур (табл. 2.3), перелік яких й буде визначати особливості їх організації.

Перш за все організація облікового процесу починається з первинного обліку. Основний зміст первинного обліку у процесі моніторингу економічного процесу та його обліку в документах

Метою складання первинної документації є облік господарських операцій

Таблиця 2.3

Номенклатури обліку основних засобів

Облікова номенклатура	Первинний облік				
	Характеристики основних засобів		Причина виникнення факту	Документи, в яких фіксують факти	Використання інформації
	якісні	кількісні			
Надходження основних засобів	Назва, дата, від кого надійшли, номер, норма зносу	Вартість, маса, кількість, сума	Кап. будівництво, безоплатне надходження, придбання	Акт приймання-передачі основних засобів; акт здачі відремонтованих об'єктів; акт інвентаризації	Облік ОЗ, облік власного капіталу, облік розрахунків з постачальниками
Внутрішнє переміщення та використання	Підстава, кому, від кого, інвентарний та номенклатурний номер	Ціна, сума, кількість	Поповнення основних засобів, фізичний знос	Накладна(вимога), акт приймання-передачі відремонтованих об'єктів	Інвентарний облік ОЗ, облік переміщення засобів, облік зносу
Вибуття довгострокових активів	Найменування, підрозділ, дата введення в експлуатацію	Сума, вартість, кількість	Ліквідація, безоплатна передача, реалізація, нестача	Акти про списання основних засобів	Облік ОЗ, облік власного капіталу, облік розрахунків з кредиторами
Облікова номенклатура	Поточний облік		Підсумковий облік		
	Облікові реєстри, в яких фіксують дані обліку	Спеціальні ревізити облікових реєстрів	Форми звітності	Напрямки використання інформації	
Надходження основних засобів	Інвентарні картки	Назва об'єкта, завод-виробник	Форми звітності	Аналіз стану основних засобів, планування потенціалу й потужності, контроль виробничої програми	
	Опис інвентарних карток	Номер картки, найменування			
	Інвентарний список	Підрозділ, група, інвентарний номер, вартість			
	Картка аналітичного обліку	Назва, дата, номер док.			
Внутрішнє переміщення та використання	Інвентарний список	Назва організації, номер документа			Контроль за додержання збереження основних засобів, оцінка планів
	Відомість нарахування зносу	Інвентарний номер, субрахунок, вартість, сума та норма зносу			

Складено автором на основі джерела [5]

Для уникнення непорозумінь з контролюючими органами необхідно використовувати визначені Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 № 996-XIV вимоги до форм та змісту первинних документів. [18]; Первинними документами є документи, які конкретизують господарські операції, включаючи накази та дозвіл керівника щодо їх проведення.

Враховуючи кількість та різноманітність документів на підприємстві, потрібно їх організувати.

Систематизація документів є процесом визначення індексу класифікації документів відповідно до змісту класифікації документів. Документація є першою та найважливішою в обліку основних засобів.

Оригінальний документ повинен містити інформацію про об'єкт та діловодство. Документ також повинен бути юридичною основою для доказів щодо наявності та пов'язаних з ними операцій.

Операції з основними фондами формалізуються згідно з наказом Міністерства статистики України № 352 «Про затвердження типових форм первинного обліку», який був затверджений 29 грудня 1995 року та набрав чинності з 1 січня 1996 року [65]., Відповідними первинними документами (додаток Г).

Форма ОЗ-1 використовується для реєстрації основних засобів окремих об'єктів та для обліку введених в експлуатацію.

Форма ОЗ-2 використовується для оформлення приймання-здачі основних засобів на капітальний ремонт, реконструкцію та модернізацію.

Форма ОЗ-3 застосовується для здійснення розпорядження окремими активами основних фондів з повним або частковим їх усуненням.

Форма ОЗ-6 використовується для аналітичного обліку та узагальнення інформації про всі види основних фондів на підприємстві.

Форма ОЗ-7 використовується для оформлення інвентарних карток. Ця форма складається в єдиному екземплярі в бухгалтерії з метою контролю за зберіганням карток.

Форма ОЗ-8 використовується для ручної обробки облікової інформації для обліку руху основних фондів за класифікаційними групами. Бухгалтерія відкривається в одному екземплярі.

Форма ОЗ-9 або інвентаризація основних засобів використовується для об'єктивного обліку основних засобів за місцем їх виникнення (діяльності) фінансово відповідальними особами.

Форми ОЗ-14, ОЗ-15, ОЗ-16 застосовуються для розрахунку зносу основних засобів. На жаль, ці форми занадто громіздкі, проте вони є єдиними

регістрами для обчислення амортизації за будь-яку форму обліку при ручній обробці даних.

Разом з тим слід зазначити, що типові первинні документи не завжди відповідають вимогам конкретного підприємства. Враховуючи потреби досліджуваного підприємства пропонуємо внести окремі зміни в окремі первинні документи (таблиці 2.4).

Таблиця 2.4

Пропозиції до змін інвентарної картки обліку основних засобів

Форма первинного обліку	Пропозиція вилучити	Пропозиція додати
ОЗ-6 "Інвентарна картка обліку основних засобів"	Добудування, доустаткування, модернізація, індексація	Витрати на поліпшення об'єкта
	Ремонт (бухгалтерський запис)	Витрати на підтримання об'єкта в робочому стані
		Переоцінка
		Вид переоцінки(дооцінка/уцінка)
	Придбання (фінансування)	Надходження
Норма амортизаційних відрахувань: на повну відбудову, капітальний ремонт		Ліквідаційна вартість

Складено автором

Запропоновані зміни дозволяють зменшити кількість граф, є більш інформативними та відповідають сучасним умовам обліку основних засобів.

Загалом же інформаційний взаємозв'язок документів з обліку основних засобів в досліджуваному підприємстві можна зобразити і схематично (рис.2.2)

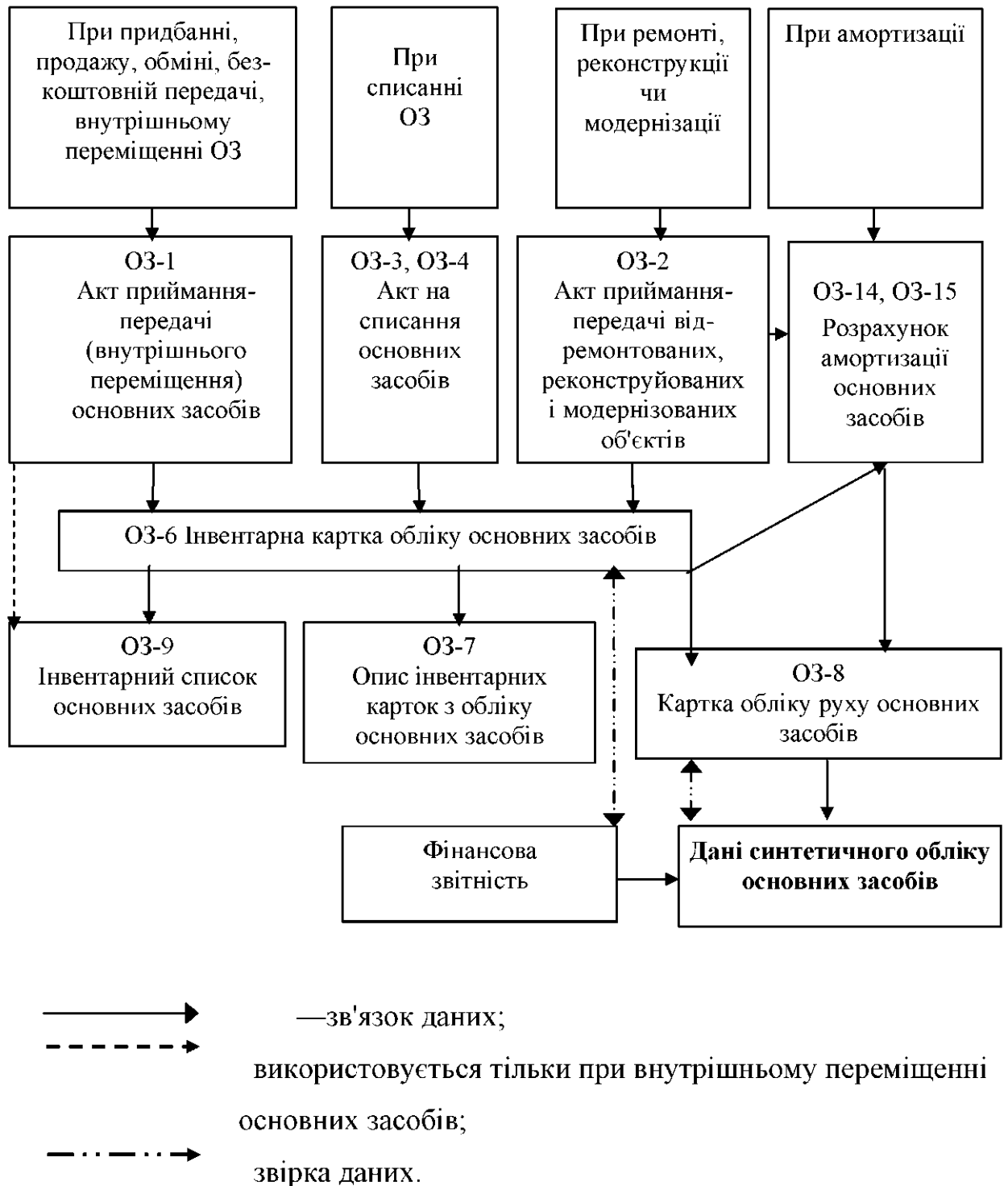


Рис.2.2. Процес заповнення регістрів обліку основних засобів

Зображено автором

Для зберігання документів призначені архіви. Розрізняють поточні й постійні архіви. Поточний архів організовано безпосередньо в бухгалтерії для зберігання документів звітного року, оскільки в поточному році часто є потреба звертатися до нього за довідками й інформацією. Поточний архів

міститься у шафах. Постійний архів розміщується у спеціально обладнаному приміщенні й призначений для зберігання не тільки бухгалтерських документів і звітів, а й справ інших підрозділів і служб підприємства. Всі прийняті на зберігання справи реєструють в архівній книзі, що полегшує пошук документів чи справу в разі необхідності.

Відповідно опрацьовані: систематизовані у хронологічному порядку, прошиті й марковані ярликами (рубриками) документи з поточного архіву передають у постійний після закінчення звітнього року. Первинна документація зберігається в архіві окремо від облікових реєстрів.

Терміни зберігання документів у постійному архіві визначено Головним архівним управлінням при Кабінеті Міністрів України. Відповідно до Переліку, затвердженого наказом цього управління від 20 липня 1998 р. № 41, документи поіменовані в розд. 42. Бухгалтерський облік та звітність зберігаються від 3 до 5 років.

Після закінчення встановлених термінів зберігання документи, що мають особливо важливе значення, передають на безстрокове зберігання до *державного архіву*, а інші документи підлягають знищенню спеціальною комісією за актом з відповідною відміткою в архівній книзі.

2.3. Організація синтетичного та аналітичного обліку основних засобів та його вдосконалення.

Кожному об'єкту основних засобів, який є на підприємстві присвоюють інвентарний номер. Нумерацію інвентарних об'єктів рекомендується здійснювати за порядково-серійною системою, що і практикується на досліджуваному підприємстві.

На кожен класифікаційну групу основних засобів відводять певну кількість номерів із резервом, що дає змогу присвоїти, що підійдуть пізніше. Інвентарні номери в обов'язковому порядку наводяться в первинний

документах та реєстрах з обліку основних засобів і є основою для обліку руху окремих об'єктів.

Інвентарний номер, присвоєний об'єкту основних засобів, зберігається за ним протягом усього періоду його перебування на даному підприємстві. Інвентарні номери вибулих об'єктів не присвоюють іншим.

Основні засоби в бухгалтерському обліку і звітності відображають за вартістю, переоціненою згідно з розпорядженням уряду на певну дату, або за початковою вартістю спорудження чи придбання яка складається: для будівель і споруд – із витрат на будівельні та монтажні роботи по спорудженню об'єкта; витрат на проектно-пошукові роботи, а також інших витрат, які визначаються у встановленому порядку в інвентарну вартість об'єктів; для придбаних об'єктів (включаючи і ті, що раніше були в експлуатації) – з витрат на придбання, доставку, страхування під час транспортування, державну реєстрацію, а на тих, що потребують монтажу – ще й на монтаж конкретного об'єкта.

Придбані (створені) основні засоби зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю.

Первісною вартістю є історична (фактична) собівартість необоротних активів у сумі грошових коштів або справедливої вартості інших активів, сплачених (переданих), витрачених для придбання (створення) необоротних активів.

У П(С)БО 7 «Основні засоби» під первісною вартістю розглядають історичну (фактичну) собівартість необоротних активів у сумі грошових коштів чи справедливої вартості інших активів, сплачених, витрачених для придбання (створення) необоротних активів[49].

До первісної вартості основних засобів також включаються суми забезпечення, яке створене для покриття витрат підприємства на демонтаж, переміщення основних засобів та приведення землі, на якій вони були розташовані, до стану, придатного для подальшого використання

На суму вказаного забезпечення збільшується первісна вартість у випадках, якщо перелічувані заходи передбаченні законодавством і величину витрат на їх проведення можна розрахувати та обґрунтувати.

Формування первісної основних засобів внаслідок інших шляхів їх надходження наведено в таблиці 2.5

Таблиця 2.5

Порядок визначення первісної вартості об'єкта основних засобів

Безкоштовне одержання ОЗ	Справедлива вартість отриманих об'єктів ОЗ з урахуванням витрат на транспортування, монтаж та інших витрат, понесених на доведення об'єкту до стану можливого використання
Придбання ОЗ шляхом обміну (часткового обміну на неподібний об'єкт	Справедлива вартість переданого об'єкта, збільшена (зменшена) на суму коштів чи їх еквівалентів, що була передана (отримана) під час обміну
Придбання ОЗ шляхом обміну на подібний об'єкт	Залишкова вартість переданого об'єкта. При перевищенні залишкової вартості переданого об'єкта над справедливою його вартістю, отриманого в обмін на подібний об'єкт, вартістю є його справедлива вартість із включенням різниці у витрати звітного періоду
Одержання ОЗ як внеску до статутного капіталу	Погоджена засновниками справедлива вартість отриманих об'єктів ОЗ з урахуванням витрат на транспортування, монтаж та інших витрат, понесених на доведення об'єкту до стану можливого використання

Складено за джерелом[49].

П(С)БО 7 передбачає, що первісна вартість основних засобів збільшується на суму витрат, пов'язаних з поліпшенням об'єкта (модернізація, модифікація, добудування, дообладнування, реконструкція та ін.), що призводить до збільшення майбутніх економічних вигод, що

очікуються в процесі використання об'єкта. Первісна вартість зменшується у зв'язку з частковою ліквідацією об'єкта основних засобів [49].

Синтетичний облік основних засобів на досліджуваному підприємстві, як і вимагають законодавчі документи, основних засобів здійснюють балансовому рахунку 10 «Основні засоби». Рахунок основний, активний з обліку господарських засобів.

Окремі субрахунки використовуються для узагальнення інформації про наявність та рух основних засобів. Як видно з даних таблиці 2.6, не всі субрахунки, передбачені планом рахунків, використовуються на досліджуваному підприємстві.

Таблиця 2.6

Використання субрахунків 10 «Основні засоби» на підприємстві ПАТ
«ГІПСОВИК»

Субрахунки рахунку 10 «Основні засоби»	Які використовуються на підприємстві
101 «Земельні ділянки»	+
102 «Капітальні витрати на поліпшення земель»	+
103 «Будинки та споруди»	+
104 «Машини та обладнання»	+
105 «Транспортні засоби»	+
106 «Інструменти, прилади та інвентар»	-
107 «Тварини»	-
108 «Багаторічні насадження»	+
109 «Інші основні засоби»	+

Складено за джерелом [49]

Розглядаючи на ПАТ «ГІПСОВИК» субрахунки рахунку 10 «Основні засоби» можна зазначити що: ПАТ «ГІПСОВИК» на субрахунку 101 веде облік ділянок землі, субрахунок 102 ПАТ «ГІПСОВИК» відвів для робіт із землею, облік будівель та споруд ПАТ «ГІПСОВИК» веде на субрахунку 103, субрахунок 104 на ПАТ «ГІПСОВИК» відведено для обліку машин і обладнання, на 105 рахунку облік транспортних засобів, на субрахунку 106

ПАТ «ГПСОВИК» проводить облік інструментів, інвентарю та приладів. Субрахунки 107 «Тварини» та 108 «Багаторічні насадження» на ПАТ «ГПСОВИК» не використовують, субрахунок 190 призначено для обліку основних засобів які не знайшли свого відображення на субрахунках 101-108.

Надходження основних засобів на підприємство може здійснюватися за різними напрямками (рис.2.3). це може бути або отримання їх від юридичних чи фізичних осіб, або їх виготовлення (спорудження) власними силами.

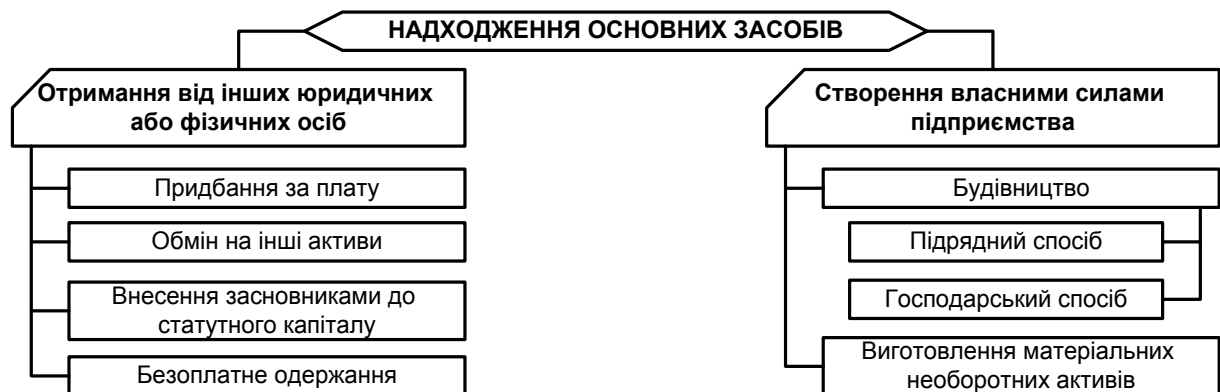


Рис.2.3. Канали надходження об'єктів основних засобів на підприємство

Зображено автором

І так надходження придбаних чи виготовлених власними силами основних засобів вважається капітальними інвестиціями, які відображаються на рахунку 15 «Капітальні інвестиції», до якого згідно нового рахункового плану передбачено п'ять субрахунків. На досліджуваному підприємстві використовується на сьогоднішній час лише три:

- 151 «Капітальне будівництво»;
- 152 «Придбання (виготовлення) основних засобів»;
- 153 «Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів»;

За дебетом рахунку 15 «Капітальні інвестиції» відображається збільшення здійснених витрат на придбання чи виготовлення матеріальних та

нематеріальних необоротних активів, а за кредитом – їх введення в дію, прийняття в експлуатацію придбаних або створених необоротних активів.

Надходження основних засобів, які не пов'язані з витратами для підприємства (безоплатне одержання, виявлення лишків при інвентаризації) відображається безпосередньо на рахунках 10 «Основні засоби» та 11 «Інші матеріальні необоротні активи» без транзитних кореспонденцій через рахунок 15 «Капітальні інвестиції», але якщо при такому одержанні підприємство несе певні витрати (скажімо витрати на транспортування безоплатно одержаних основних засобів) то так витрати вважаються капітальними інвестиціями.

Наведемо кореспонденцію по відображенню надходження основних засобів (табл. 2.7).

Таблиця 2.7

Оформлення бухгалтерськими записами придбання основних засобів

Зміст операції	Кореспондуючі рахунки	
	Дебет	Кредит
Відображено вартість основних засобів за договором постачання	151 «Капітальне виробництво»	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»
Відображено суму ПДВ	641 «Розрахунки за податками»	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»
Відображено суму витрат, пов'язаних з придбанням основних засобів	151 «Капітальне виробництво»	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»
Відображено суму ПДВ	641 «Розрахунки за податками»	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»
Зараховано об'єкт до складу основних засобів	10 «Основні засоби»	151 «Капітальне виробництво»

Складено автором

При безоплатному одержанні об'єктів основних засобів відбувається збільшення додаткового капіталу на суму, яка дорівнює справедливій вартості безоплатно отриманого об'єкта основних засобів, без урахування інших обов'язкових витрат і платежів.

Таблиця 2.8

Кореспонденції з обліку вибуття основних засобів

Зміст операції	Кореспондуючі рахунки	
	Дебет.	Кредит.
Відображено дохід від продажу основних засобів	377 «Розрахунки з іншими дебіторами»	742 «Дохід від відновлення корисності активів»
Відображена сума податкових зобов'язань з ПДВ	742 «Дохід від відновлення корисності активів»	64 «Розрахунки за податками й платежами»
Списаний знос основних засобів	131 «Знос основних засобів»	10 «Основні засоби», 11 «Інші необоротні матеріальні активи»
Списана залишкова вартість основних засобів	286 «Необоротні активи та групи вибуття, утримані для продажу»	10 «Основні засоби», 11 «Інші необоротні матеріальні активи»
Отримана виручка від покупця	131 «Знос основних засобів»	377 «Розрахунки з іншими дебіторами»

Складено автором

Кінцевою стадією руху основних засобів є їх вибуття. Вибуття, що супроводжується списанням з балансу установи зазначених об'єктів обліку здійснюється через: непридатність для подальшого використання (фізично зношене); недостачі, виявлені за результатами інвентаризації; моральне старіння; пошкодження внаслідок аварії чи стихійного лиха (за умови, що відновлення його є неможливим або економічно недоцільним і воно не може бути реалізоване)

Згідно п. 33 П(С)БО 7 об'єкт основних засобів вилучається з активів (списується з балансу) у разі його вибуття наслідок:

- продажу;
- безоплатної передачі;
- невідповідності критеріям визнання активом.

Фінансовий результат від вибуття основних засобів, незалежно від причини вибуття, визначається п. 34 П(С)БО 7 за правилом: вирахування з доходу від вибуття основних засобів їх залишкової вартості, непрямих податків і видатків, що пов'язані з вибуттям. Шляхи вибуття відображені у П(С)БО дуже стисло. В літературі виділяють наступні шляхи вибуття основних засобів: продаж, безоплатна передача, списання через моральний і фізичний знос, ліквідація в результаті аварії, стихійних лих та інших надзвичайних ситуацій, передача у вигляді вкладу в статутний капітал інших підприємств (рис. 2.4).

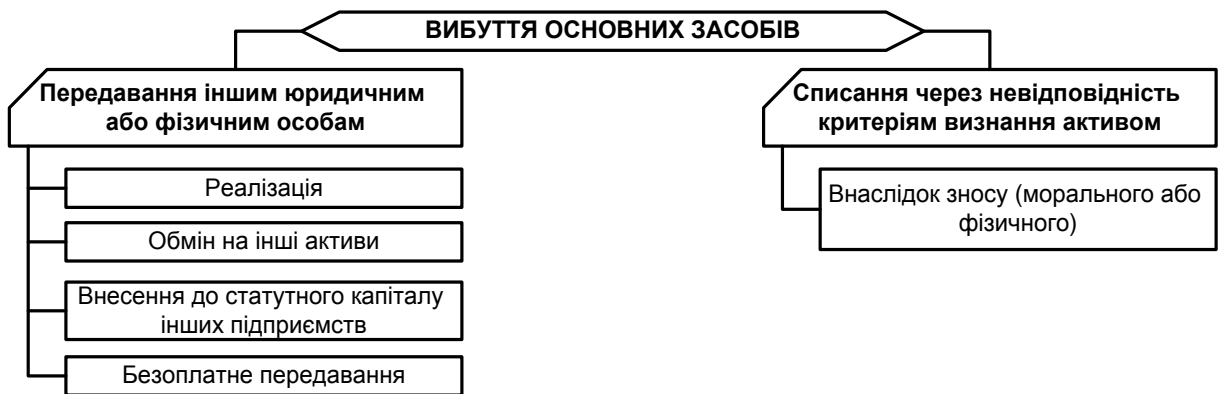


Рис.2.4. Канали вибуття основних засобів

Зображено автором

Більшість авторів у своїх працях сходиться на тому, що шляхи вибуття основних засобів за своєю методикою можна об'єднати у групи списання (ліквідації) та групи передача фізичним чи юридичним особам. До групи списання основних засобів можна віднести наступні канали вибуття: ліквідація у зв'язку з непридатністю, списання внаслідок морального чи фізичного зносу, знищення внаслідок надзвичайних подій, невідповідність критеріям визнання активом. В свою чергу, до групи передачі іншим особам (фізичним чи юридичним) можна віднести безоплатну передачу, повернення засновнику або правонаступнику, обмін на неподібні та подібні активи, продаж (реалізацію), внесок до статутного капіталу іншого підприємства (рис. 2.5).

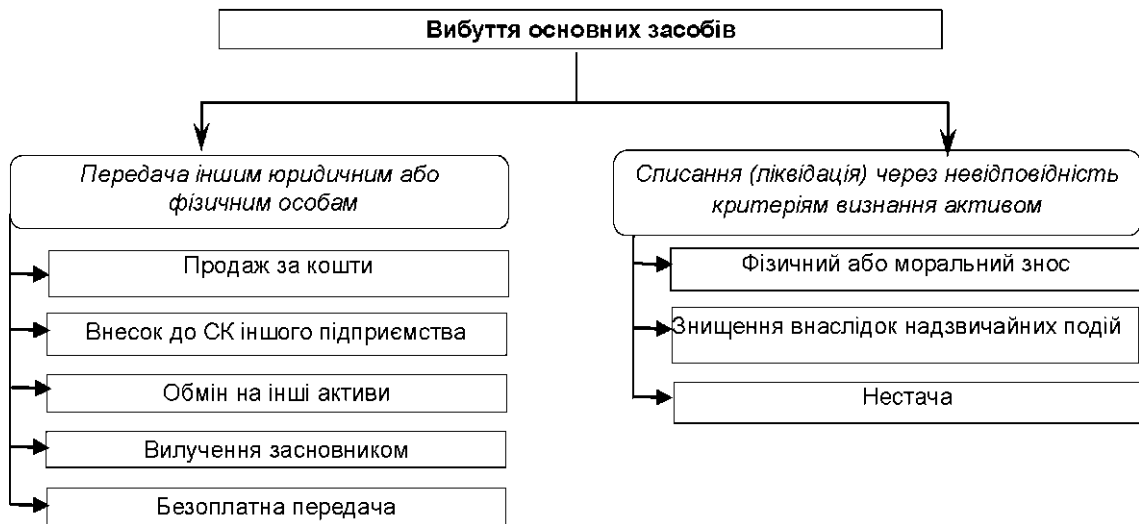


Рис. 2.5. Групи вибуття основних засобів

Зображено автором

Існує точка зору розглядати шляхи вибуття основних засобів з підприємства з точки зору отримання економічних вигод:

- операції, що передбачають отримання економічних вигод;
- операції, що передбачають втрати від їх здійснення;
- операції, що передбачають призупинення надходження економічних вигод.

Передача основних засобів іншим фізичним або юридичним особам передбачає дії, що призводять або до отримання економічних вигод (продаж за грошові кошти, передача у фінансову оренду, внесок до статутного капіталу іншого підприємства), або до понесення витрат, пов'язаних з вибуттям активів (безоплатна передача, виявлена нестача в результаті проведення інвентаризації, списання у зв'язку з невідповідністю визнання активами тощо).

Списання (ліквідація) основних засобів включає операції, що призводять до понесення витрат, пов'язаних з вибуттям (хоча певні операції одночасно можуть супроводжуватися отриманням певних вигод, наприклад, оприбуткування матеріальних цінностей, отриманих в результаті ліквідації об'єкта, або отримання інших активів в результаті здійснення операцій обміну).

Вилучення основних засобів з господарського процесу включає операції, що відображають вилучення об'єктів засновниками (результатом є зменшення величини власного капіталу підприємства) або тимчасове вилучення у зв'язку з припиненням випуску продукції, виконання робіт, надання послуг, що здійснювалося з допомогою таких засобів чи у зв'язку з необхідністю здійснення поліпшення об'єктів, яке потребує тривалого часу (капітальний ремонт, реконструкція тощо).

Приймаючи рішення про списання основних засобів, підприємство повинно виходити з того, що активи, які належать до основних засобів, неможливо або економічно недоцільно відновляти, а також, якщо об'єкт не може бути реалізований або переданий іншим суб'єктам підприємницької діяльності.

Визначенням непридатності основних засобів, неможливості або неефективності проведення їх відновлювального ремонту повинна займатися компетентна, постійно діюча комісія. Її склад затверджується наказом по підприємству. До складу комісії залучається: заступник керівника підприємства, головний інженер, інженер-будівельник, керівник відповідного структурного підрозділу, головний бухгалтер, особа на яку покладено відповідальність за збереження об'єкта.

До компетенції постійно діючої комісії входить безпосередній огляд технічного стану об'єкта, що підлягає списанню, виявлення конкретних причин списання об'єкта (знос, реконструкція, порушення нормальних умов експлуатації, аварії та ін.), виявлення осіб, з вини яких відбулося передчасне вибуття об'єкта з експлуатації, внесення пропозицій щодо притягнення цих осіб до відповідальності, визначення використання окремих вузлів, деталей, матеріалів об'єкта, що списують, складання актів на списання об'єктів.



Рис.2.6. Порядок списання основних засобів

Зображено автором

Акти на списання основних засобів вміщують в собі дані про первісну вартість об'єкта, суму накопиченого зносу за час експлуатації, вартість одержаних матеріальних цінностей у результаті ліквідації об'єкта, тобто в них є всі необхідні дані для складання бухгалтерських проводок.

Витрати зі списання, а також вартість матеріальних цінностей, що надійшли від зносу та розбирання будинків, споруд, демонтажу обладнання і т.п. відображають в акті в розділі "Розрахунок результатів списання об'єктів".

На підставі відповідних документів (наряди, акти, тощо) реєструють витрати на ліквідацію об'єкта та виручку у вигляді вартості одержаних при цьому матеріалів, які згідно з накладними мають бути передані на склад під відповідальне зберігання.

Фінансовий результат від вибуття об'єктів основних засобів визначається вирахуванням з доходу від вибуття основних засобів їх залишкової вартості, непрямих податків і витрат, пов'язаних з вибуттям основних засобів. Реєстри аналітичного обліку основних засобів, що вибули, додаються до документів, якими оформлені факти вибуття основних засобів.

Що стосується відображення вибуття основних засобів, то слід зазначити, що дана ділянка обліку довгий час була спрощена і уніфікована незалежно від груп основних засобів. При цьому була певна відмінність у

відображенні реалізації та ліквідації основних засобів, яка полягала у використанні різних субрахунків по рахунках з обліку доходів і витрат.

На сьогоднішній день порядок відображення в обліку реалізації основних засобів змінено. Так залишкова вартість об'єктів основних засобів, по яких прийнято рішення щодо їх реалізації переноситься в дебет рахунку 286 «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу». Далі балансова (залишкова) вартість реалізованих об'єктів основних засобів та інші витрати, пов'язані з їхньою реалізацією відображають як собівартість реалізованих необоротних активів, за якою об'єкти основних засобів списують на рахунок 972 «Витрати від зменшення корисності активів» . до собівартості реалізації не включають адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати. Облік таких витрат ведуть на окремих витратних рахунках. По закінченню звітного періоду суми витрат, враховані на витратних рахунках, списують з цих рахунків на рахунок обліку фінансових результатів (793 «Результат іншої звичайної діяльності»).

Отриманий дохід від реалізації об'єктів основних засобів відображають в складі кредиту субрахунку 742 «Дохід від відновлення корисності активів». Відповідно до П(С)БО 15 «Дохід», не визнається доходом сума податку на додану вартість, який відображається за дебетом рахунку 742 «Дохід від відновлення корисності активів» та кредитом рахунку 641 «Розрахунки за податками».

Сума доходів від реалізації об'єктів основних засобів (без обліку сум ПДВ) відображається за кредитом субрахунку 793 «Результат іншої звичайної діяльності». В дебет субрахунку 793 списують собівартість реалізованих об'єктів основних засобів, а також суми адміністративних витрат, витрат на збут, інші операційні витрати.

Щодо ліквідації основних засобів, то схема бухгалтерських проведення наступна: залишкова вартість об'єктів основних засобів, що підлягають ліквідації списується в дебет рахунку 976 «Списання необоротних активів», сюди ж відносять і всі витрати по ліквідації, як правило при цьому

кредитують рахунки 661 «Розрахунки за заробітною платою», 65 «Розрахунки за страхуванням», є ряд об'єктів ліквідацію яких можуть здійснювати лише спеціалізовані організації в такому випадку буде кредитуватися рахунок 68 «Розрахунки з іншими кредиторами».

На окрему увагу заслуговує момент, коли підлягає ліквідації об'єкт, по якому ще не нараховано в повній мірі знос. В такому випадку необхідно нарахувати податкове зобов'язання з ПДВ на суму залишкової вартості об'єкта що ліквідується.

В процесі ліквідації об'єктів основних засобів слід провести оприбуткування матеріальних цінностей, які при цьому утворюються. Таке оприбуткування розглядається як виникнення доходу і оформляється записами по кредиту рахунку 746 «Інші доходи звичайної діяльності» в кореспонденції з дебетом рахунків 20 «Виробничі запаси», 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети».

Таблиця 2.8

Оформлення бухгалтерськими записами операцій
з реалізації основних засобів

Зміст операцій	Кореспондуючі рахунки	
	Дебет	Кредит
Списано нарахований знос	131 «Знос основних засобів»	10 «Основні засоби»
Списано собівартість	943 «Собівартість реалізованих виробничих запасів»	286 «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу»
Відображено податкове зобов'язання	712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів»	641 «Розрахунки за податками»
Списано залишкова вартість об'єкта	286 «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу»	10 «Основні засоби»

Складено автором

Розглянемо тепер кореспонденцію рахунків, якою відображається на досліджуваному підприємстві вибуття основних засобів та проведемо її

порівняння з типовою кореспонденцією (табл. 2.9), при цьому наголошуємо, що операції з реалізації основних засобів проводились на підприємстві періодично проводяться майже кожного року, а що стосується ліквідації, то така операція протягом досліджуваного періоду не проводилась, а відтак документи відсутні і тому приклад наведено умовний зі слів бухгалтера підприємства.

Таблиця 2.9

**Оформлення бухгалтерськими записами операцій
з ліквідації основних засобів**

Зміст операцій	Кореспондуючі рахунки	
	Дебет	Кредит
Списано знос ліквідаційного об'єкта	131 « знос основних засобів	10 «основні засоби»
Списано залишкова вартість об'єкта	976 « списання необоротних активів»	10 «основні засоби»
Відображено доходи від ліквідації об'єкта (вартість отриманих матеріалів)	20 «виробничі запаси»	746 «інші доходи»

Складено автором

Як видно з наведеної інформації кореспонденція рахунків яка складається на підприємстві в частині вибуття основних засобів загалом відповідає типовій.

2.4. Облік амортизації основних засобів

Впродовж всього терміну експлуатації, системним розподілом вартості необоротних активів називають амортизацію. Нормативні документи, зокрема П (С) БО 7, дають аналогічне визначення амортизації.

Основні засоби в процесі використання втрачають споживчі та фізичні якості, що призводить до неможливості використання їх у виробничому

процесі. До фізичного зносу відносять - втрату технічної здатності основних засобів. До морального погіршення відповідно відносять - не відповідність основних фондів технічним характеристикам до кінця терміну експлуатації.

Як правило, основні засоби переносять свою вартість на виготовлений продукт у вигляді відрахувань і є частиною його вартості

Виходячи з цього, вартість об'єкта за весь період використання повністю перенесеться на створені продукти. Данні відрахування, які являють собою погашення вартості основних засобів і є амортизацією.

Підприємства щодо основних фондів, методи отримання економічної вигоди від амортизації можуть обирати самостійно.

Існуючі методи нарахування амортизації та їх наявність на ПАТ «ГПСОВИК» представлені в таблиці 2.10.

Таблиця 2.10

Методи нарахування амортизації

Метод нарахування амортизації для обліку	Метод нарахування амортизації для оподаткування	Міжнародні методи нарахування амортизації	Методи нарахування амортизації на ПАТ «ГПСОВИК»
Прискореного зменшення залишкової вартості	Податковий метод зменшення залишкової вартості	Метод зменшення залишку	
Виробничий	метод прискореної амортизації		Виробничий
Прямолінійний	Прямолінійний метод амортизації основних засобів	Прямолінійний метод	Прямолінійний
Прискореного зменшення залишкової вартості	Метод зменшення залишкової вартості	Метод суми одиниць продукції	
Кумулятивний	Метод прискореного зменшення залишкової вартості.		
Зменшення залишкової вартості	Кумулятивний		

Складено автором

Найбільш використовуваним методом є – прямолінійний, про що свідчить його присутність для розрахунку амортизації на ПАТ «ГПСОВИК».

Його розраховують діленням вартості, що амортизується, на термін його корисного використання, за часту його використовують для розрахунку

амортизації будинків та споруд.

Недолік даного методу полягає у тому що амортизаційні відрахування на останні роки експлуатації об'єкта будуть ідентичними до перший років експлуатації цього ж об'єкта.

Наступним методом в арсеналі при розрахунку амортизації на ПАТ «ГПСОВИК» є виробничий метод, він розраховується таким чином : місячна сума амортизації визначається як добуток фактичного місячного обсягу продукції на виробничу ставку. Цей метод використовувати доцільно буде до основних засобів які є у процесі виробництва : устаткування та транспортні засоби.

Обмеження у використанні даного методу є в тому, буває зважаючи на ряд різних факторів проблематично визначити очікуваний обсяг майбутньої продукції, робіт чи послуг, з використання конкретно взятого об'єкта.

Провівши розрахунок на ПАТ «ГПСОВИК» прямолінійним методом(табл.2.10.) можна визначити ряд удосконалень до цього методу.

Таблиця 2.11

Розрахунок амортизації за прямолінійним методом

Роки використання	Первісна вартість об'єкта	Річна сума амортизації	Сума накопиченої амортизації	Сума щомісячної амортизації
2014	125,250 грн	23,050 грн	23,050 грн	1,920 грн
2015	125,250 грн	23,050 грн	46,100 грн	1,920 грн
2016	125,250 грн	23,050 грн	69,150 грн	1,920 грн
2017	125,250 грн	23,050 грн	92,200 грн	1,920 грн
2018	125,250 грн	23,050 грн.	115,250 грн	1,920 грн

Складено автором на основі звітності підприємства

За даними таблиці 2.11. бачим те, що сума щомісячної амортизації не змінюється протягом аналізованого періоду, а простота і точність розрахунку за цим методом відноситься його до найвикористовуванішого серед інших

Даний метод не враховує факту того що найбільш продуктивна віддача від об'єкта основних засобів припадає на роки перших експлуатаційних періодів.

Що найбільш важливе даний метод не вказує на реальну оцінку виробничій потужності в різні роки експлуатації основних засобів

Строком корисного використання називають очікуваний час від використання основних засобів

Таблиця 2.12

Кориспонденція рахунків по нарахуванню амортизації

№ з/п	Зміст господарської операції	Кориспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	Відображено суму амортизації ОЗ, які використовуються для виробництва продукції (якщо ця сума може бути безпосередньо віднесена до конкретного об'єкта витрат)	23 «Виробництво»	131 «Знос основних засобів»	726,00
2	Відображено суму амортизації ОЗ, що використовуються для реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	93 «Витрати на збут»	131 «Знос основних засобів»	164,00
3	Відображено суму амортизації ОЗ, які використовуються для виробництва продукції для управління виробництвом і обслуговування виробничого процесу	91 «Загальновиробничі витрати»	131 «Знос основних засобів»	258,00
4	Відображено суму амортизації ОЗ, переданих в оперативну оренду (якщо оренда не є основним видом діяльності підприємства)	449	131 «Знос основних засобів»	123,00
5	Відображено суму амортизації ОЗ, що використовуються в адміністративних цілях	92 «Адміністративні витрати»	131 «Знос основних засобів»	486
6	Відображено в позабалансовому обліку суму нарахованої амортизації ОЗ	09 «Амортизаційні відрахування»	-	2965,00

Складено автором на основі джерела [48].

На підприємствах зокрема ПАТ «ГПСОВИК» строки корисного використання основних засобів при зарахуванні його на баланс, визначає комісія. Сам строк може бути довільним при врахуванні мінімального строку визначеного у п. 145.1 ПКУ.

З таблиці 2.12 видно що на ПАТ «ГПСОВИК» сума амортизації основних засобів використовуваних для виробництва сягає 726,00 грн. і знаходиться на дебеті 23 рахунку та кредиті 131 рахунку.

Сума для реалізації товарів дебетується на 93 рахунку, дебетується на 131.

Обслуговування виробничого процесу сягає 258,00 грн та знаходиться на балансі за дебетом 91, за кредитом 131. Витратами які підлягають амортизації є: витрати на придбання основних засобів; витрати на поліпшення основних засобів.

Відповідно витратами які не підлягають амортизації є: витрати на утримання основних засобів та їх ліквідацію. Класифікацію основних засобів інших необоротних активів за групами та мінімально допустимі терміни їх амортизації згідно із п. 145.1 Податкового Кодексу України наведено в таблиці 2.13.

Таблиця 2.13

Класифікація груп основних засобів та строки їх амортизації

Групи	Мінімально допустимі строки корисного використання, років	Рахунки бухгалтерського обліку
Група 1 – земельні ділянки	-	101 «Земельні ділянки»
Група 2 – капітальні витрати на поліпшення земель, не пов'язані з будівництвом	15	102 «Капітальні витрати на поліпшення земель»
Група 3 – будівлі, споруди, передавальні пристрої	20	103 «Будинки та споруди»
Група 4 – машини та обладнання	5	104 «Машини та обладнання»
Група 5 – транспортні засоби	5	105 «Транспортні засоби»
Група 6 – інструменти, прилади, інвентар	4	106 «Інструменти, прилади та інвентар»
Група 7 – тварини	6	107 «Тварини»
Група 8 – багаторічні насадження	10	108 «Багаторічні насадження»
Група 9 – інші основні засоби	12	109 «Інші основні засоби»
Група 10 – бібліотечні фонди	-	111 «Бібліотечні фонди»
Група 11 – малоцінні необоротні матеріальні активи	-	112 «Малоцінні необоротні матеріальні активи»
Група 12 – тимчасові (нетитульні) споруди	5	113 «Тимчасові споруди»
Група 13 – природні ресурси	-	114 «Природні ресурси»
Група 14 – інвентарна тара	6	115 «Інвентарна тара»
Група 15 – предмети прокату	5	116 «Предмети прокату»
Група 16 – довгострокові біологічні активи	7	16 «Довгострокові біологічні активи»

Складено автором на основі джерела [48].

При визначенні терміну корисного використання засобу слід враховувати: очікуване використання об'єкта підприємством з урахуванням його потужності та фізичний, що передбачається і на кінець правові або інші обмеження щодо термінів використання об'єкта та інші фактори

Облік вартості, що амортизується, проводиться за кожним об'єктом, який входить до складу окремої групи основних засобів.

Амортизацію аналогічно бухгалтерським правилам слід нараховувати щомісячно на кожен об'єкт основних засобів окремо впродовж терміну його корисного використання установленого підприємством до досягнення ліквідаційної вартості такого об'єкта

РОЗДІЛ 3

КОНТРОЛЬ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ТА ШЛЯХИ ЙОГО ВДОСКОНАЛЕННЯ

3.1 Підходи до контролю основних засобів

Контроль на підприємстві, зокрема на ПАТ «ГІПСОВИК» насамперед сильне моральне стимулювання для працівників підприємства, адже розуміючи, що всі записи та звіти будуть проаналізовані, працівники ретельно та точно ведуть облік та звітують про господарську діяльність підприємства

Зважаючи на сучасну економіку, особливу увагу слід приділити контролю за основними фондами, оскільки ефективність використання активів підприємства є елементом оцінки виробничого потенціалу підприємства.

Більше уваги слід приділити інвентаризації основних фондів, оскільки інвентаризація контролює роботу матеріально відповідальних осіб із збереження товарних запасів.

Для контролю за основними фондами використовують ряд методик та матеріалів, таких як: документальний та фактичний.

Документальний прийом використовується для складання бухгалтерських документів, записів у реєстрах обліку, звітів та балансів, статистичних та оперативних матеріалів. У свою чергу, фактичний використовується для подання інформації про виконані господарські операції.

Багато недоліків у контролі на підприємстві вирішуються внутрішньо і не підлягають регулюванню нормативними документами. Тому методи контролю потребують визначення та вдосконалення.

При проведенні аудиту основних засобів слід дотримуватися наступного:

- Оглянути місце зберігання основних фондів та їх стан
- Провести контрольний інвентар
- Проаналізуйте використання матеріальних ресурсів та їх структуру
- Перевірте документальний рух основних фондів
- Проаналізуйте та оцініть стан бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю.

Документальними джерелами для перевірки основних засобів є аналітичні та синтетичні рахунки бухгалтерського обліку для таких рахунків як: 10 «Основні засоби», 11 "Інші необоротні матеріальні активи" які формуються ордерах.

Одним із важливих завдань контролю є перевірка вартості основних засобів, відповідність вимогам, визначеним П (С) БО 7.

Вдосконалення використання основних фондів потребують вдосконалення. Напрямки повинні визначатися станом підприємства, що обумовлено впливом факторів зовнішнього та внутрішнього середовища функціонування підприємства.

Внутрішній контроль сьогодні виконує не тільки функції контролю, але й діагностичні функції обліку основних засобів.

Внутрішній контроль основних фондів може бути оцінкою відповідності підприємства цілям і завданням

Для ефективної роботи контролери використовують набір методів.

Використання певних прийомів і певного порядку контролерів, називається організацією внутрішнього контролю на підприємстві.

Особа, на яку покладено контроль, називається суб'єктом внутрішнього контролю Економічні відносини та процеси, що виникають у процесі господарської діяльності підприємства, підлягають внутрішньому контролю.

У зарубіжній літературі структура внутрішнього контролю є система, що складається з трьох елементів:

- сфера управління;
- система обліку;

- процедури контролю.

Процедуру контролю слід розуміти як спеціальний аудит, який проводиться працівником окремої служби підприємства, спрямований на запобігання помилок у бухгалтерському обліку.

Внутрішній контроль повинен охоплювати всі сфери господарської діяльності та охоплювати всі відділи підприємства.

Централізація планово-бухгалтерських робіт суттєво знижує інформаційно-контрольні можливості у відповідних сферах діяльності.

Концентрація всього бухгалтерського персоналу та формування фактичних даних про результати діяльності в офісі головного бухгалтера є джерелами аналізу для більшості підрозділів,

Здійснення попереднього та подальшого контролю, яке повністю покладено на головного бухгалтера, послаблює та ускладнює контроль, знижує якість бухгалтерської роботи.

Внутрішній контроль важливий для всіх сфер функціонування підприємства, оскільки його результат є основою для прийняття управлінських рішень, тому він повинен здійснюватися постійно та охоплювати всі організаційні структури підприємства.

В операціях з вибуття основних засобів завданнями внутрішнього контролю є:

- збереження майна підприємства
- розробка цілей діяльності підприємства у розпорядженні основних фондів
- надання інформації щодо вибуття основних засобів

Основні завдання внутрішнього контролю з попереднім контролем повинні включати:

- раннє попередження про порушення під час вибуття основних засобів;
- прогнозування вибуття основних засобів на певний майбутній час;
- запобігання незаконним, економічно невідповідним операціям;

- визначення доцільності господарських операцій з вибуття основних засобів;

Серед основних завдань, що знаходяться під поточним контролем, є:

- виявлення відповідності господарських операцій нормам, положенням, законодавчим актам;

- моніторинг надійності обліку вибуття основних засобів;

- контроль за виконанням функціональних обов'язків.

При наступному контролі основними завданнями є:

- виявлення законності проведення операцій з вибуття основних засобів;

- визначення фактичного стану об'єктів контролю з вибуття основних засобів;

- перевірка операцій з вилучення основних засобів для виявлення причин

Для більшості підприємств було б доцільно, щоб окремих працівників (бухгалтер-контролер) вводив їх стан працевлаштування, відповідно до якого в посадових інструкціях потрібно покласти відповідні функціональні обов'язки.

Для середніх та малих підприємств функції контролю повинні бути закріплені в посадових інструкціях для працівників відділу, які займаються утилізацією основних засобів.

Цілями внутрішнього контролю операцій з вилучення основних засобів є такі:

1) збереження майна власника підприємства, а саме інвестиційних ресурсів, що були вкладені в здійснення капітальних інвестицій;

2) забезпечення якісної розробки й ефективного досягнення цілей діяльності підприємства зі здійснення операцій з вибуття основних засобів через реалізацію прийнятих управлінських рішень;

3) забезпечення економічної, юридичної та технічної достовірності інформації про вибуття основних засобів;

4) попередження порушень в діяльності підприємства зі здійснення вибуття основних засобів та виявлення причин, що їх породжують

Найбільш доцільним для великих підприємств є ввести до свого персоналу індивідуального працівника (бухгалтера-контролера), згідно з яким в посадовій інструкції необхідно призначити відповідні функціональні обов'язки.

На середніх та малих підприємствах здійснення контрольних функцій повинно бути закріплено в посадових інструкціях для працівників відділів, які пов'язані з проведенням господарських операцій з вибуття основних засобів.

До складу об'єктів внутрішньогосподарського контролю слід віднести економічні процеси (сукупність певних економічно однорідних операцій) та відносини, що виникають у процесі здійснення господарської діяльності підприємства з капітального інвестування.

У системі бухгалтерського обліку економічні процеси та взаємозв'язки, що виникають внаслідок їх проведення, відображаються в документах, які є правовою основою для їх здійснення.

Контракти слід розглядати з точки зору законності їх укладення та дотримання. Загальною особливістю договорів, що пов'язані з передачею майна (договори купівлі-продажу), є наявність матеріального об'єкта. У них поряд з дотриманням умов договорів слід перевірити повноту оприбуткування майна за найменуванням, кількістю та асортиментом, правильними цінами та своєчасною оплатою

Порядок перевірки бухгалтерських записів, пов'язаних з обліку вибуття основних засобів, безпосередньо залежить від методології здійснення внутрішнього контролю за операціями з вибуття основних засобів.

Реалізація суб'єктами контролю результатів проведених досліджень операцій з капітальними вкладеннями передбачає розробку заходів щодо усунення виявлених недоліків та порушень та контролю за їх усуненням.

Такі заходи включають усунення виявлених недоліків при перевірці документів, вказівки щодо усунення недоліків та порушень, обговорення недоліків з керівництвом та розробку відповідних управлінських рішень. Контроль за усуненням виявлених недоліків і порушень передбачає вивчення виконання рішень, прийнятих за результатами контролю працівниками відділів, в яких були допущені порушення та недоліки, а також вивчення усунення недоліків і порушень при проведенні наступних перевірок.

Навіть за умов незмінних цін, потенціал основних засобів не залишається незмінним, оскільки скорочується строк їх служби, вони стають морально застарілими. Основні засоби, які придбані в різний час і мають однакові характеристики, матимуть різну вартість. А проведення постійних переоцінок збільшує витрати підприємства, що в кінцевому результаті впливає на його фінансовий результат

Для покращення контролю за основними засобами на місцях зберігання та експлуатації необхідно проводити періодичну сертифікацію стану зберігання основних фондів. Це для складання та заповнення спеціального паспорта, який забезпечує правила зберігання та інформацію про фактичний стан обладнання.

Слід відмітити що ревізія і контроль основних засобів на підприємстві є важливою.

Ревізор повинен дотримуватись чинного законодавства, порядку перевірки основних засобів, обрати джерела інформації для ревізії, провести контроль за відображенням основних засобів та нарахованої амортизації на рахунках бухгалтерського обліку, а також враховувати реалії при здійсненні перевірки.

Таким чином, можливості контролю як функції управління використовуються сьогодні недостатньо.

Особливе значення має розробка методики організації внутрішнього контролю для підвищення рівня ефективності системи управління, забезпечення її гнучкості; розробка оптимальної моделі внутрішнього

контрольного процесу; формування управлінської моделі та розподіл функцій посадових осіб.

Підвищення ефективності контролю полягає не лише в його своєчасності, але й повноті операцій і процесів, розробці внутрішніх стандартів контролю.

Серед методів підвищення ефективності системи внутрішнього контролю з використання основних засобів на сучасних підприємствах найбільш доцільними та дієвими є методи розподілу повноважень і відповідальності між працівниками з обов'язковим зазначенням повноважень у посадових інструкціях, перегляд облікової політики підприємства у частині обліку основних засобів, дотримання основних етапів здійснення контролю основних засобів, діагностика і прогнозування проблем.

Зробивши аналіз можна прийти до висновку що, на суб'єктів внутрішньогосподарського контролю мають бути покладені функції прогнозування діяльності, розробка нових стратегій безкризового господарювання, робота над створенням моделей підвищення ефективності виробництва

Основна особливість внутрішнього контролю полягає в тому, що його здійснюють працівники підконтрольної компанії. При виявленні суб'єктів внутрішнього контролю слід враховувати, що: суб'єкт контролю повинен мати право здійснювати контрольні заходи; суб'єкт контролю повинен мати відповідну кваліфікацію, щоб дозволити грамотно здійснювати контроль; обов'язки суб'єкта контролю повинні бути задокументовані, що встановлює відповідальність за результати контролю; якщо суб'єкт управління виконує інші функції крім контрольних, то суб'єкти, що перебувають під управлінням цього суб'єкта, повинні бути призначені суб'єктам управління.

Виходячи з власного дослідження облікової політики підприємства, я вважаю, що необхідно зняти повноваження з контролю за основними фондами у звичайних працівників підприємства та передати ці повноваження спеціально створеному підрозділу для контролю за основними фондами. , яка

буде підпорядковуватися безпосередньо власнику технічного обслуговування та здійснюватись як планується, так і далі.

Вони будуть нести відповідальність за нагляд за бухгалтерським обліком основних засобів, підготовку аудиторського звіту як для планових, так і позапланових та звітність безпосередньо перед наглядовим органом, надання всієї інформації щодо результатів аудиту та рекомендації щодо подальшого контролю за результатами аудиту

3.2 Організація контрольних процедур за наявністю і рухом основних засобів

Одним з елементів методу бухгалтерського обліку і одним центральних прийомів контролю, зокрема за наявністю основних засобів, є інвентаризація, яка притаманна як системі внутрішнього так і зовнішнього контролю, і як правило, є їх відправною точкою.

Законодавчо порядок та строки проведення інвентаризації суворо регламентовані. На сьогоднішній день, починаючи з 1 січня 2015 року порядок проведення інвентаризації регламентується Положенням про інвентаризацію активів та зобов'язань, яке затверджене Наказом Міністерства фінансів України № 879 від 02.09.2014 і введено в дію з першого січня 2015 року.

У Положенні чітко прописано основні правила організації та проведення інвентаризації (розділ II). Окремо розглянуто порядок інвентаризації активів та зобов'язань (розділ III), зокрема, і основних засобів. Окремий розділ присвячено правилам перевірки та оформленню результатів інвентаризації (розділ IV).

У Положенні не визначено, станом на яку дату потрібно проводити річну інвентаризацію. Але враховуючи, що річну інвентаризацію проводять перед складанням річної фінансової звітності, у п. 9 Положення зазначено,

що провести її необхідно протягом трьох та двох місяців (залежно від видів активів та зобов'язань), що передують цьому періоду. Тобто починати інвентаризацію потрібно не раніше 1 жовтня звітного року. стосовно об'єктів основних засобів такі строки можна висвітлити у вигляді таблиці (табл. 3.1)

Таблиця 3.1

Періодичність проведення інвентаризації об'єктів основних засобів

Об'єкти інвентаризації	Періодичність проведення інвентаризації
Перед складанням річної фінансової звітності інвентаризацію проводять до дати балансу в період:	
необоротні активи (крім незавершених капітальних інвестицій, об'єктів основних засобів, які на момент інвентаризації будуть знаходитися поза установою, зокрема автомобілів, морських і річкових суден, які відбудуть у тривалі рейси, тощо)	3 місяців
об'єкти основних засобів, зокрема автомобілі, які відбудуть у тривалі рейси, інші матеріальні цінності, які на дату інвентаризації будуть знаходитися поза установою	До тимчасового вибуття з підприємства чи установи
Земельні ділянки, будівлі, споруди та інші нерухомі об'єкти	Один раз на 3 роки
Інструменти, прилади, інвентар (меблі)	За рішенням керівника щороку в обов'язку не менше 30 % усіх зазначених об'єктів з обов'язковим охопленням інвентаризацією всіх інструментів, приладів, інвентарю (меблів) протягом 3 років

Складено автором

При проведенні інвентаризації основних засобів, то слід наголосити на наступному.

До початку інвентаризації перевіряються:

- наявність і стан технічних паспортів та іншої технічної документації на основні засоби;

- наявність документів на основні засоби, що здані чи прийняті підприємством в оренду, на зберігання, у тимчасове користування.

При виявленні розбіжностей і неточностей у бухгалтерському обліку або технічній документації вносяться відповідні виправлення й уточнення.

Інвентаризаційний опис складається за об'єктами основних засобів чи групами та окремо за кожною матеріально відповідальною особою.

Однотипні за технічними характеристиками, призначенням та умовами використання, однакової вартості об'єкти основних засобів, що надійшли одночасно на підприємство та щодо яких ведеться груповий облік, в інвентаризаційному описі наводяться за найменуванням із зазначенням кількості цих об'єктів.

В аналогічному порядку можуть складатися інвентаризаційні описи інших необоротних матеріальних активів з урахуванням норм цього розділу.

Основні засоби вносяться до інвентаризаційного опису за найменуванням відповідно до основного призначення об'єкта із зазначенням інвентарного номера, виготовлювача, заводського номера (у разі його наявності), року випуску, первісної (переоціненої) вартості, суми зносу, строку корисного використання та інших відомостей.

Під час інвентаризації машин, обладнання та транспортних засобів перевіряються заводські номери кузова, двигуна, шасі тощо.

Багаторічні насадження вносяться до інвентаризаційного опису за культурами, ботанічними сортами із зазначенням року закладення, площі, кількості дерев або кущів, за категоріями та їх балансовою вартістю. Іригаційні і меліоративні споруди записуються за видом і родом споруд із зазначенням їхніх розмірів, року спорудження, балансової вартості та інших відомостей, що характеризують їх призначення і стан.

Під час проведення інвентаризації земельних ділянок, будівель, споруд, іншої нерухомості, водоймищ та інших об'єктів природних ресурсів перевіряється наявність документів, що підтверджують право власності підприємства на ці об'єкти.

У разі виявлення придатних для використання об'єктів основних засобів, залишкова вартість яких дорівнює нулю, інвентаризаційна комісія (робоча інвентаризаційна комісія) передає відповідні матеріали керівнику підприємства.

У разі виявлення об'єктів, що не знаходяться на обліку, а також об'єктів, дані про які відсутні в обліку, до інвентаризаційного опису відсутні відомості і технічні показники про такі об'єкти вносяться, наприклад, так: про будівлі - зазначаються їх призначення, основні матеріали, з яких вони побудовані, об'єм (зовнішній чи внутрішній обмір), площа (загальна корисна площа), число поверхів, підвалів, напівпідвалів, рік побудови тощо.

Оцінка виявлених об'єктів проводиться за справедливою вартістю.

Інвентаризаційною комісією (робочою інвентаризаційною комісією) перевіряється правильність присвоєння інвентаризаційних номерів.

На основні засоби, які не придатні до експлуатації і не підлягають відновленню, складається окремий інвентаризаційний опис із зазначенням часу введення в експлуатацію та причин, що довели до стану непридатності ці об'єкти.

Без перебільшення можна сказати, що одним з найважливіших етапів інвентаризації є останній етап роботи інвентаризаційної комісії, коли підбиваються результати (підсумки) інвентаризації та відображають їх в обліку.

На сьогоднішній день зменшено строк затвердження протоколу інвентаризаційної комісії, який складає 5 робочих днів після завершення інвентаризації.

Також дещо відкореговано порядок врегулювання розбіжностей між фактичною наявністю об'єктів та даними бухгалтерського обліку. У цьому питанні керуються вимогами п. 4 розділ IV Положення.

Зокрема, стосовно основних засобів, це можна систематизувати у вигляді таблиці 3.2

Як відомо, у бухгалтерському обліку повинна відображатися правдива, повна та неупереджена інформація. Отже, при виявленні надлишків констатуються доходи, при виявленні нестач — витрати. Це пояснюється тим, що оприбуткування надлишків збільшує масу нетто-активів, а отже, при цьому зростає власний капітал підприємства. Щодо виявлення нестач, то в

цьому разі підприємство справді втрачає, тож і витрати у зв'язку з цим визнаються.

Таблиця 3.2

Врегулювання розбіжностей в результаті інвентаризації
основних засобів

Розбіжності		Порядок врегулювання
Лишки		Підлягають оприбуткуванню зі збільшенням доходів спеціального фонду. Об'єкти, виявлені в лишку, при оприбуткуванні оцінюють за справедливою вартістю
Нестача цінностей	Винних осіб встановлено	Нестачі списують з балансу установи та відносять на рахунок винних осіб
		Механізм визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей, крім дорогоцінних металів, дорогоцінного каміння та валютних цінностей, установлений Порядком № 116. Так, розмір збитків від нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей визначають шляхом проведення незалежної оцінки відповідно до національних стандартів оцінки (п. 2 Порядку № 116). У разі ж визначення розміру збитків, що завдали майнової шкоди державі, територіальній громаді або суб'єкту господарювання з державною (комунальною) часткою в статутному (складеному) капіталі, розмір збитків визначають відповідно до Методики оцінки майна, затвердженої постановою КМУ від 10.12.2003 р. № 1891.
	Винних осіб не встановлено, та справи перебувають у слідчих органах	Нестачі списують з балансу установи та зараховують на позабалансовий субрахунок до моменту встановлення винних осіб або надання інформації органами дізнання чи досудового слідства щодо припинення кримінального провадження. Після вирішення питання про винуватців суми невідшкодованих нестач і втрат списують з позабалансового обліку.

Сформовано автором

Питання лише у процедурі бухгалтерського відображення таких операцій. А саме: як відображати надлишки — через дохідно-результатні рахунки чи, можливо, достатньо провести їх через рахунок 425 «Інший додатковий капітал». Єдиної думки з цього приводу немає, у П(С)БО 7 конкретних вказівок теж не міститься. Отже, пропонуємо два варіанти відображення надлишків.

Залишається з'ясувати, які рахунки використовувати при відображенні надлишків і нестач. є думка, що надлишки і нестачі таких активів, як основні засоби, є надзвичайними подіями для будь-яких підприємств, оскільки

нестача чи надлишок — це подія, яка жодним із підприємств не планується, не очікується, не повторюється періодично.

Таблиця 3.3

Оприбуткування виявлених надлишків основних засобів

Зміст операції	Кореспондуючі рахунки		Сума грн.
Оприбутковано виявлені надлишки за справедливою вартістю об'єкта.	10 «Основні засоби»	719 «Інші доходи від операційної діяльності»	12568
Оцінені за справедливою вартістю надлишки визнано доходом звітного періоду.	719 «Інші доходи від операційної діяльності»	793 «Результат іншої діяльності»	18156
Визначено фінансовий результат (прибуток).	793 «Результат іншої діяльності»	441 «Прибуток нерозподілений»	15682
Оприбутковано виявлені надлишки за справедливою вартістю об'єкта.	10 «Основні засоби»	425 «Інший додатковий капітал»	12568
Надлишки визнаються доходом звітного періоду	425 «Інший додатковий капітал»	745 «Дохід від безоплатно одержаних активів»	1295

Сформовано автором

Тепер щодо відображення нестач. З тих міркувань, що при виявленні нестач таких активів, як основні засоби, не встановити винну особу просто неможливо (оскільки за кожен інвентарний об'єкт завжди відповідає та чи інша посадова особа, за якою закріплюється матеріальна відповідальність), ми вирішили, що достатньо буде показати тільки таку схему проведення, де відповідальна (винна) особа компенсує підприємству такі втрати.

Таблиця 3.4

Відображення нестач на рахунках бухгалтерського обліку

Зміст операції	Кореспондуючі рахунки		Сума
Списано об'єкт в частині його зношення.	131 «Знос основних засобів»	10 «Основні засоби»	6000
Списано об'єкт в частині його залишкової вартості	976 «Списання необоротних активів»	10 «Основні засоби»	4000
Винній особі пред'явлено рахунок на суму втрат плюс ПДВ.	375 «Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків»	716 «Відшкодування раніше списаних активів»	4800

Продовж. табл. 3.4

Нараховано ПДВ	716 «Відшкодування раніше списаних активів»	641 «Розрахунки за податками»	800

Сформовано автором

У результаті здійснених таким чином операцій підприємство не зазнає збитків і фактично не отримує доходів. Адже і за дебетом, і за кредитом рахунка фінансових результатів (793 «Результат іншої діяльності») проходять однакові суми.

3.3 Запровадження системи внутрішнього контролю основних засобів

Сьогодні дедалі більше підприємств приділяють особливу увагу внутрішньому контролю, оскільки він є найважливішим елементом налагодженого механізму управління

Серед різних видів контролю особливе місце займає внутрішній контроль.

Внутрішній контроль глибоко проникає у функції менеджменту, організаційну діяльність підприємства, забезпечує інформацією про якість управлінської діяльності, представляє керівництву дані аналізу, оцінки, рекомендації, поради, а також фінансові прогнози щодо об'єктів, які перевіряються.

Для підвищення ефективності процесу управління на підприємстві необхідне впровадження контрольних процедур на кожній його стадії: На стадії планування реалізуються наступні контрольні функції: оцінка раціональності можливих варіантів запланованих рішень; відповідність запланованих рішень загальній стратегії підприємства.

На стадіях організації й регулювання реалізації управлінських рішень необхідним є контроль правильності процесу реалізації прийнятих запланованих рішень для досягнення необхідних результатів.

На стадії обліку повинен бути забезпечений контроль: – за наявністю і рухом майна; раціональним використанням виробничих ресурсів відповідно до затверджених норм та нормативів; стану виданих й отриманих зобов'язань; доцільності законності господарських операцій підприємства й т. д.

На стадії аналізу здійснюється оцінка інформації про результати виконання управлінських рішень на основі її групування на різні складові.

Внутрішній контроль включає в себе певний набір елементів, які визначаються характером управління і об'єднані з механізмом функціонування підприємства в єдине ціле.

Основними елементами внутрішнього контролю є:

контрольне середовище — сукупність принципів і стандартів діяльності економічного суб'єкта, які визначають загальне розуміння внутрішнього контролю й вимоги до внутрішнього контролю на рівні економічного суб'єкта загалом;

оцінка ризиків — процес виявлення й аналізу поєднання ймовірності та наслідків недосягнення економічним суб'єктом цілей діяльності;

процедури внутрішнього контролю — дії, спрямовані на мінімізацію ризиків, що впливають на досягнення цілей економічного суб'єкта;

інформація, що забезпечує функціонування внутрішнього контролю й можливість досягнення ним поставлених цілей;

комунікація — поширення інформації, необхідної для прийняття управлінських рішень і здійснення внутрішнього контролю;

оцінка внутрішнього контролю, щодо елементів внутрішнього контролю, з метою визначення їх ефективності й результативності, а також необхідності зміни

Ефективність діяльності підприємства прямо залежить від організації внутрішнього контролю (як фінансового, так і технічного), здійснюваного на усіх рівнях управління.

У світовій господарській практиці існує аксіома: «Внутрішній контроль повинен існувати на всіх рівнях підприємства, тому що неможливо делегувати вниз відповідальність за контроль»

Система внутрішнього контролю організовується керівництвом підприємства — це основна відмінність внутрішнього контролю від інших видів контролю.

Слід зауважити, що в наш час проблема створення ефективно функціонуючої системи внутрішнього контролю на більшості підприємств далека від вирішення, незважаючи на всю її актуальність. Підприємства, що мають недоліки в організації системи внутрішнього контролю, несуть серйозні фінансові втрати, а підприємства, які приділяють серйозну увагу внутрішньому контролю, мають кращий результат і у виробничо-господарській, і у фінансовій діяльності. Багато керівників підприємств починають розуміти необхідність добре налагодженої системи внутрішнього контролю.

Внутрішній контроль — складна діяльність, яка вимагає певної координації. Різноманіття об'єктів і предметів контролю, їх функціональні розходження визначають необхідність пошуку універсальної структури й організації контрольної діяльності. В економічній літературі сьогодні немає загальноприйнятого визначення поняття форми внутрішнього контролю й загальновизнаної класифікації його форм, у порівнянні, наприклад, з формами бухгалтерського обліку.

Внутрішній контроль може здійснюватися у двох організаційних формах:

контроль, здійснюваний безпосередньо на кожному робочому місці.

Прикладом такої форми організації внутрішнього контролю можуть бути: контроль при виконанні операцій бухгалтерського обліку,

здійснюваний паралельно з обліковою діяльністю й органічно з нею пов'язаний; самоконтроль або сумісний контроль на виробничих ділянках; контроль у функціональних відділах; контроль за реалізацією управлінських рішень;

контроль, здійснюваний спеціально створеним контрольним апаратом.

Прикладом такої форми організації внутрішнього контролю можна назвати: контроль облікових документів, виконуваний спеціально створеними методичними центрами контролю; проведення внутрішніх ревізій спеціально створеним на підприємстві контрольно-ревізійним апаратом

Вибір форми внутрішнього контролю залежить від складності управлінської структури, організаційно-правової форми, видів і масштабів діяльності, доцільності охоплення контролем різних сторін діяльності, ставлення керівництва підприємства до контролю.

Організація внутрішнього контролю у формі внутрішнього аудиту властива великим (холдинговим об'єднанням або транснаціональним корпораціям) і деяким середнім підприємствам, яким притаманні такі особливості:

- наявність іноземного капіталу;
- ускладнена організаційна структура;
- численні філії, дочірні компанії;
- розмаїтість видів діяльності;
- прагнення органів управління одержувати об'єктивну й незалежну оцінку дій менеджерів всіх рівнів управління.

На багатьох підприємствах немає відділу (сектору, бюро, групи та ін.) внутрішнього аудиту й ревізійної комісії (ревізора). У такому випадку для здійснення внутрішнього контролю доцільно використовувати структурно-функціональну.

Створити ефективну систему внутрішнього контролю вкрай складно., це пов'язано, по-перше, з організаційними труднощами; по-друге, з

високими професійними вимогами, що пред'являються до працівників системи внутрішнього контролю, які повинні мати кваліфікацію принаймні не нижче кваліфікації осіб, діяльність яких перевіряється.

З точки зору багатьох фахівців, залучення до цього процесу працівників підрозділів підриває незалежність перевірок і знижує їхню якість.

Водночас великий інформаційний потенціал і знання про всі тонкощі діяльності підприємства вигідно виділяє керівників підрозділів, дозволяючи їм орієнтуватися в діяльності підприємства з більшою точністю.

Принцип незалежності, який є обов'язковим під час проведення зовнішнього фінансового аудиту, стає умовним відносно внутрішнього контролю.

Поняття «незалежність» та «об'єктивність», будучи достатньо близькими за змістом, відрізняються тим, що перше визначається в організаційному контексті, а друге — як професійна якість того, хто проводить перевірку.

Тому при неможливості досягнення повної незалежності, але при дотриманні принципу об'єктивності, якість внутрішніх перевірок не постраждає.

Система внутрішнього контролю має більше можливостей для ефективного здійснення із залученням керівників різних підрозділів, оскільки: по-перше, саме вони більше за інших зацікавлені в досягненні цілей підприємства й результативності його діяльності; по-друге, для них немає необхідності вникати у специфічні питання організації виробництва й реалізації продукції — вони професійно інформовані про це.

Таким чином, при здійсненні контрольних процедур власними силами підприємство може вирішити усі проблеми швидко й оперативно.

Звичайно, що працівники підрозділів підприємства адаптовані до його внутрішнього середовища, що є негативним моментом, оскільки вони можуть не звернути уваги на деякі істотні недоліки.

Відповідно до цього, можемо зауважити, що найбільш оптимальним способом уникнути подібної «звичності» і сформувати ефективно діючу систему внутрішнього контролю є косорсинг, який припускає розподіл функцій між відповідальними особами підприємства й зовнішньою спеціалізованою організацією, що залучається на стадії постановки системи внутрішнього контролю, а також для вирішення окремих завдань у процесі її функціонування.

Косорсинг дозволяє забезпечити якісне вирішення завдання при раціональних витратах.

Адміністрація підприємства зобов'язана забезпечити існування такої системи внутрішнього контролю, яка була б достатньою для того, щоб:

- адміністрація підприємства мала у своєму розпорядженні надійну інформацію для ефективного керівництва діяльністю;
- фінансова інформація передавалась найбільш ефективним шляхом з метою її ефективного використання уповноваженими особами;
- програми, які контролюють функціонування облікової системи (первинні документи, їх обробку і рознесення за рахунками), не могли бути сфальсифіковані;
- матеріальні активи не були розкрадені, незаконно привласнені, не ефективно використані чи випадково знищені;
- забезпечити збереження нематеріальних активів, важливих документів і реєстрів бухгалтерського обліку;
- політика управління в галузі планування, довгострокового прогнозування, тощо була узгоджена;
- усі відхилення від планів своєчасно виявлялись, аналізувались, а винні особи несли відповідальність.

Стосовно системи бухгалтерського обліку внутрішній контроль повинен забезпечити перевірку дотримання основоположних принципів ведення обліку. Система внутрішнього контролю клієнта має бути надійною для забезпечення достатнього рівня упевненості в тому, що:

- дані за всіма господарськими операціями, які зафіксовані в бухгалтерських реєстрах, відображають події економічного характеру, що дійсно мали місце;

- усі господарські операції відображені в обліку;

- усі господарські операції належним чином організовані і затверджені персоналом, який має відповідні повноваження.

- активи, пасиви, власний капітал, доходи і витрати мають відповідну правильну оцінку.

Адекватна система внутрішнього контролю повинна запобігати появі помилок в оцінці (оцінка);

- дані за всіма доходами і витратами відображені у відповідних облікових періодах. Контроль за своєчасністю відображення господарських операцій підвищує їх належний розподіл за обліковими періодами (своєчасність і розподіл);

- господарські операції належним чином рознесені за бухгалтерськими рахунками. Контрольні процедури повинні забезпечити перевірку адекватної класифікації інформації первинних реєстрів згідно з планом рахунків (класифікація);

- записи господарських операцій велись у відповідних реєстрах, підсумки за ними правильно підсумовані й узагальнені.

Система внутрішнього контролю підприємства включає в себе методику і процедури трьох основних категорій, які розробляє і використовує адміністрація, щоб забезпечити достатню гарантію відповідності завданням контролю, їх називають елементами системи внутрішнього контролю, до них належать: середовище контролю; облікова система; контрольні моменти (процедури).

ВИСНОВКИ

За результатами проведеного дослідження можемо зробити наступні висновки.

1. Узагальнюючи думки різних науковців, на нашу думку, основні засоби є сукупністю матеріально-речових цінностей, що діють у натуральній формі протягом тривалого часу як у сфері матеріального виробництва, так і в невиробничій сфері, і вартість яких поступово зменшується у зв'язку з фізичним та моральним зносом.

2. Важливою передумовою ефективного управління основними засобами на підприємстві є їх чітка класифікація, створена з урахуванням специфіки галузі. За результатами проведеного аналізу нами запропоновано узагальнену класифікацію основних засобів, яка об'єднує у собі концептуальніші для потреб управління основними засобами ознаки та види запасів, а тому дозволяє вчасно прийняти ефективне управлінське рішення.

3. Оцінка основних засобів в зарубіжних країнах відрізняється від оцінки в національному обліку України і має свої певні особливості, зумовлені особливостями національного обліку та нормативно-правовою базою.

Національні стандарти з обліку були розроблені на основі міжнародних з врахуванням національних особливостей економіки України тому П(С)БО 7 «Основні засоби» має ряд спільних моментів з Міжнародними стандартами фінансової звітності 16 «Основні засоби», зокрема, щодо умов визнання основних засобів і основних понять, пов'язаних з ними; рекомендації щодо використання методів оцінки основних засобів; розкриття інформації про основні засоби у формах фінансової звітності.

4. Дослідження проводились на матеріалах ПАТ «ГПСОВИК». Підприємство спеціалізується на виробництві гіпсових в'язучих матеріалів.

Підприємство фінансово стабільне, зокрема виручка від реалізації

продукції у 2018 році порівняно з 2015 роком зросла на 210,12%, тобто на 9911 тис. грн. Щодо чистого прибутку, то варто зазначити значне збільшення, а саме на 739,9% або на 211 тис. грн. у 2018 році відносно 2015 року.

Обліково-фінансова робота на підприємстві організовується планово-економічним відділом та бухгалтерією, що є самостійним структурним підрозділом.

На підприємстві облік комп'ютеризовано за допомогою програмного комплексу «1 С: Бухгалтерія 8.2».

Для належної організації обліку розроблені всі документи, передбачені чинним законодавством. Основним є Наказ про облікову політику, який переглядається та підписується щороку.

5. На ПАТ «ГПСОВИК» облік здійснюється бухгалтерською службою, очолюваною головним бухгалтером.

На підприємстві облік комп'ютеризовано за допомогою програмного комплексу «1 С: Бухгалтерія 8.2».

Облік основних засобів на досліджуваному підприємстві в цілому поставлений непогано у відповідності до чинного законодавства. Використовуються первинні документи типової форми. Кореспонденція рахунків виконується без порушення вимог чинного законодавства і повністю співпадає з типовою.

Облік виробничих запасів здійснюють на рахунку 10 «Основні засоби» При цьому використовується не повний перелік передбачених планом рахунків субрахунків. Аналітичний облік основних засобів ведеться за місцями зберігання та однорідними групами.

Разом з тим виявлені недоліки дозволяють внести певні пропозиції щодо вдосконалення.

6. Нарахування амортизації на досліджуваному підприємстві здійснюється в рамках правового поля, при цьому застосовують прямолінійний метод нарахування амортизації.

7. Питанням контролю на досліджуваному підприємстві приділяється значна увага. В результаті проведення контрольних процедур значних систематичних порушень в правилах обліку основних засобів не виявили.

Разом з тим можна внести і певні пропозиції щодо його вдосконалення, зокрема змінити деякі графи інвентарної картки обліку основних засобів для забезпечення більшою інформативністю та відповідністю до тенденцій сучасного обліку

Необхідно більше уваги слід приділити інвентаризації основних фондів, оскільки інвентаризація контролює роботу матеріально відповідальних осіб із збереження товарних запасів.

Для покращення контролю за основними засобами потрібно ввести до свого персоналу індивідуального працівника (бухгалтера-контролера), згідно з яким в посадовій інструкції необхідно призначити відповідні функціональні обов'язки. Також для покращення контролю за основними засобами на місцях зберігання та експлуатації необхідно проводити періодичну сертифікацію стану зберігання основних засобів.

Так як запропоновані нами окремі моменти в питання вдосконалення контролю обліку на ПАТ «ГПСОВИК» відповідають вимогам чинного законодавства, вони без проблем можуть бути запроваджені в його повсякденній практиці, що дозволить зробити облік більш інформативним, та дозволить попереджати можливі помилки та неточності.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Бойко В.М. Бізнес: словник-довідник. Україна. 1995. – 565 с.
2. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський словник. Житомир : ПП «Рута», 2001. 224 с.
3. Бухгалтерський фінансовий облік: підручник. за ред. Ф.Ф.Бутинець. Житомир: ПП „Рута”, 2005. 756 с.
4. Валуєв Б.І. Контроль в системі внутрішнього хозрасчета. М.: Финансы и статистика, 1987. 239 с.
5. Вербило О.Ф. Бухгалтерський облік у менеджменті: зміст та методика навчання. К.: НАУ, 2006. 696 с.
6. Первинний та аналітичний облік на підприємстві/ Гарасим П.М., Журавель Г.П. Тернопіль, 2005. 464с.
7. Гладких Т.В. Фінансовий облік: навч. посіб. К.: Центр навчальної літератури, 2007. 480 с.
8. Гненний О.М. Методи оцінки майна та майнових прав в Україні: монографія. Дніпро: Маковецький, 2012. 264 с.
9. Голов С. Ф., Костюченко Бухгалтерський облік за міжнародними стандартами. К.: Екаутінг, 200. 384 с.
10. Голов С. Ф., Єфіменко В.І. Фінансовий та управлінський облік. К. : ТОВ «Автоінтерсервес», 2000. 544 с.
11. Голов С. Ф., Костюченко В.М. Бухгалтерський облік за міжнародними стандартами: приклади та коментарі : практ. посібн. К. : Лібра, 2001. 840с.
12. Головащенко М. О. Ревізія і контроль. Управління розвитком. 2012. № 7. С. 4647.
13. Гриньов А.С. Наукова стаття «Вітчизняний та міжнародний досвід обліку основних засобів»

14. Дем'яненко М. Я., Чудовець В.В. Інвентаризація в системі бухгалтерського обліку : монографія. К. : ННЦ «Інститут аграрної політики», 2008. 288 с.
15. Дікань Л. В. Контроль і ревізія: навч. посібник. К. : Знання, 2007. 327с.
16. Довгалюк Н. В. Ефективність використання та відтворення основних засобів сільськогосподарських підприємств Центрального Полісся : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.00.04. Житомир, 2010. – 20 с.
17. Загородній А.Г., Вознюк Фінансово-економічний. К.: Знання, 2007. 1072 с.
18. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14/para0212> (дата звернення: 15.11.2019)
19. Про визначення розміру збитків, заподіяних підприємству, установі, організації крадіжкою, знищенням (псуванням), чи нестачею втратою дорогоцінних металів, дорогоцінних каменів і валютних цінностей: Закон України від 06.06.95 р. № 217/95-ВР. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/217/95-%D0%B2%D1%80_ (дата звернення: 15.11.2019)
20. Зюкова, М.М. Проблеми обліку основних засобів в умовах дії Національних Положень (стандартів) бухгалтерського обліку в Україні, 2006 р. 19-21 с.
21. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : Наказ Міністерства фінансів України від 30.11.99 р. № 291.
22. Карпушенко М. Ю. Організація обліку: навч.посібник. Х. : ХНАМГ, 2011. 241 с.

23. Кім Г.В., Сопко В.В., Кім С.Г. Бухгалтерський облік: первинні документи та їх заповнення: навч. посібник. К. : Центр навчальної літератури, 2004. 440 с.
24. Кірейцев Г. Г. Фінансова звітність підприємств та її аналіз. К: ЦУЛ, 2002. 452 с.
25. Кленін О. В. Ефективність відтворення основного капіталу підприємств: монографія. Д: 2006 р. 196 с.
26. Кочерга С. В., Пилипенко К.А. Бухгалтерський облік у зарубіжних країнах: навч. посіб. К.: Центр навчальної літератури, 2005 р . 216 с.
27. Кужельний М. В., Лінник В.Г. Теорія бухгалтерського обліку : підручник. К. : КНЕУ, 2001. 334 с.
28. Кулик В. А. Облікова політика підприємства: набутий досвід та перспективи розвитку : монографія. Полтава : РВВ ПУЕТ, 2014. 373с.
29. Лень В. С., Гливенко В.В. Бухгалтерський облік в Україні : основи та практика. нач. посібник. К. : Центр навчальної літератури, 2006. 556 с.
30. Ловінська Л.Г. Оцінка в бухгалтерському обліку: Монографія. К.: КНЕУ, 2006. 256 с.
31. Лучко М. Р., Бенько І.Д. Бухгалтерській облік у зарубіжних країнах. навч. посіб. К. : Знання, 2006. 311 с.
32. Макаров В. Г. Теория бухгалтерского учета. М. : Финансы, 1975. 295 с.
33. Макоев О. С. Контроль и ревизия. учебное пособие. М. : Юнити, 2007. 256 с.
34. Маляревский Ю. Д., Фартушняк О. В., Пасичник И. Ю. Учет в зарубежных странах : учебн. пособ. Х. : ИД "ИНЖЕК", 2003. 182 с.
35. Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства : Наказ Міністерства фінансів України від 27.06.2013 р. № 635.
36. Михайлов А. М. основні засоби: визначення та класифікація: Вісник СДАУ.- 2001р. 156 – 159 с.

37. Міжнародні стандарти фінансової звітності (переклад українською мовою 2018 рік) URL :<https://www.minfin.gov.ua/news/view/mizhnarodni-standarty-finansovoi-zvitnosti--pereklad-ukrainskoiu-movoju---rik?category=dohidna-politika&subcategory=buhgalterskij-oblik> (дата звернення 28.11.2019)
38. Мочерний С. В., Ларіна Я. С., Устенко О. А., Юрій С. І. Економічний енциклопедичний словник. Львів: Світ, 2005 р. 616 с.
39. Мурашко В.М., Сторожук Т.М., Мурашко О.В. Контроль і ревізія фінансово:господарської діяльності. навч. посібник. Київ: ЦУЛ, 2003. 311 с.
40. Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку. URL : [http:// www.interbuh.com.ua/ua/documents/ onemanuals/35131](http://www.interbuh.com.ua/ua/documents/onemanuals/35131)_(дата звернення: 24.10.2019)
41. Нашкерська Г.В. Бухгалтерський облік: навч. посібник. К.: Центр навчальної літератури, 2004. 464 с.
42. Новодворский В. Д. Бухгалтерский учет производственных ресурсов . М. : Финансы и статистика, 1989. 284 с.
43. Овсяк Н. В., Ражченко О.Ю. Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Вісник ЖДТУ. 2012. – . URL : <http://eztuir.ztu.edu.ua/bitstream/handle/123456789/3003/40.pdf?sequence=1> с. 362 (дата звернення 15.11.2019)
44. Омельченко О.Ю. Облік основних засобів і операцій о їх оподаткуванню: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.06.0. К., 2006. - 23 с.
45. Орлова В. К., Орлів М.С., Хома С. В. Фінансовий облік: навч. посібник. К.: Центр учбової літератури, 2010. 510 с.
46. Падалка К. Основні засоби. Главбух. 2007. 106-146 с.
47. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: затверджено наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 №291 із змінами і

доповненнями URL : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi:bin/laws/main.cgi>. (дата звернення 24.10.2019)

48. Податковий кодекс України: від 2 грудня 2010 року № 2755-VI зі змінами та доповненнями URL :<http://zakon1.rada.gov.ua/cgi:bin/laws/main.cgi>. (дата звернення 24.10.2019)

49. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби»: Наказ Міністерства фінансів України від 27.04.2000 р. № 92

50. Порядок визначення розміру збитків від розкрадання, недостачі, знищення (псування) матеріальних цінностей: Постанова КМУ від 22.01.96 р. № 116

51. Порядок забезпечення підприємств, установ, організацій, інших суб'єктів підприємницької діяльності України бланками форм облікової і звітної документації й інструкціями з їх заповнення. затверджений Міністерством статистики № 01-3-5/80, № 18-4117, № 27004/107. URL : <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0129-93>_(дата звернення 24.10.2019)

52. Про внесення зміни до Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку та визнання такими, що втратили чинність, наказів Міністерства фінансів України від 16 травня 1996 року № 99 та від 24 березня 2000 року № 61: Наказ Мінфіну України від 30.09.2014 р. № 987

53. Про затвердження Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку запасів. Наказ МФУ від 01.10.2007 р. № 2

54. Про затвердження Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань: Наказ МФУ від 02.09.2014 р. № 879

55. Про затвердження форм первинних облікових документів з обліку сировини і матеріалів: Наказ Мінстату України від 21.06.96 р. № 193

56. Пушкар М. С. Фінансовий облік: підручник. Тернопіль: Карт-бланш, 2002. 628 с.

57. Пушкар М.С., Щирба М.Т. Теорія і практика формування облікової політики: моногр. Тернопіль: Карт-бланш, 2009. 260 с.

58. Пушкар М.С., Щирба М.Т. Фінансовий облік у системі управління. монографія. Тернопіль: Карт-бланш, 2006. 178 с.
59. Розова С.С. Классификационная проблема в современной науке. Новосибирск: "НАУКА", 1986. 224 с.
60. Руденко Є. Основные средства и основные фонды: порядок учета. Спецвыпуск Налоги и бухгалтерский учет. 2005. №13. С. 5-12.
61. Садовська І. Б., Божидарнік Т.В., Нагірська К. Є. Бухгалтерський облік: навч. посіб. К.: „Центр учбової літератури”, 2013. 688 с.
62. Сердюк В.Н. Бухгалтерский учет: учебное пособие. Донецк: ДонНУ, 2009. 595 с.
63. Скотнікова Л.П., Миланич Т. А., Солодовнік О. О. Бухгалтерський облік і фінансова звітність на підприємстві : навч.-метод. посібник. Х. : ІНЖЕК, 328 с.
64. Соколов Я. В. Основы теории бухгалтерского учета. М. : Финансы и статистика, 2000. 496 с.
65. Сопко В. В., Завгородній В.В. Організація бухгалтерського обліку, економічного контролю та аналізу. підручник. К. : КНЕУ, 2004. 412 с
66. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність: Підручник. К.: Алерта, 2008. 926 с.
67. Урбан Н.М. Методика та організація оцінки активів підприємства в обліку та аудиті: дис.канд. екон. наук: 08.06.04. Тернопіль, 2004. 215 с
68. Чебанова Н.В., Василенко Ю.А. Бухгалтерський фінансовий облік: посібник. К.: Видавничий центр „Академія”, 2004. 672 с.
69. Чудовець, В. В. Науково-практичний підхід до визначення етапів проведення інвентаризації. Луцьк, 2007. № 8. 12-20 с.
70. Шарманська, В. М. Первинна документація і реєстри бухгалтерського обліку. К.: Знання-Прес, 2010. 268 с.
71. Швець В. Г. Теорія бухгалтерського обліку : підручник. К. : Знання, 2006. 525

ДОДАТКИ

Порівняння за П(С)БО та МСБО

Згідно з МСБО 16	Згідно з П(С)БО 7
Витрати на створення резерву майбутніх витрат	
<p>При первісній оцінці об'єктів основних засобів до вартості об'єкта основних засобів може включатися резерв майбутніх витрат на демонтаж, ліквідацію об'єкта і відновлення ділянки після закінчення терміну експлуатації. Такі резерви нараховуються (визнаються й оцінюються) відповідно до МСБО 37</p>	Не передбачено
Витрати на сплату відсотків	
<p>У разі якщо об'єкт будується (створюється) за допомогою залучення кредитів, то облік витрат на виплату відсотків здійснюється відповідно до МСБО 23 «Витрати на позики», залежно від того, чи є цей об'єкт кваліфікованим активом, а також від умов і обставин сплати таких відсотків. Під кваліфікованим активом розуміють актив, підготовка якого до запланованого використання або для продажу обов'язково потребує значних витрат часу.</p>	<p>Поняття "кваліфікований актив" у національних П(С)БО немає. Витрати на виплату відсотків за кредит не включаються до первісної вартості об'єкта у жодному випадку. Див. п. 8 П(С)БО 7, п. 11 П(С)БО 8, п. 14 П(С)БО 9. Усі ці норми не дозволяють включати до первісної вартості основних засобів, нематеріальних активів, запасів витрати на сплату відсотків за кредитами і позиками.</p>
Оцінка об'єктів при їх будівництві	
<p>Об'єкти, побудовані/споруджені компанією (як і самостійно виготовлені промисловим способом), оцінюються за тими самими принципами, що й об'єкти, придбані на стороні</p>	Оцінюються аналогічно
Оцінка об'єктів при їх обміні	
<p>Об'єкт основних засобів, придбаний в обмін на немонетарний актив, з грошовою доплатою або без, оцінюється за справедливою вартістю у тому випадку, якщо обмінна операція визнається комерційно змістовною. Якщо обмінна операція недостатньо комерційно змістовна і справедливую вартість як отриманого, так і переданого активу неможливо визначити достовірно, то отриманий об'єкт оцінюється за балансовою вартістю переданого.</p>	<p>Оцінка активу, отриманого шляхом обміну на інший актив, залежить від того, подібні активи обмінювалися чи не подібні. Ці вимоги відповідають застарілим нормам МСБО 16, що втратили чинність з 01.01.2005</p>
Придбання основних засобів за рахунок грантів	

Згідно з МСБО 16	Згідно з П(С)БО 7
<p>Балансова вартість об'єкта основних засобів може бути зменшена на суму отриманих державних грантів, якщо таке фінансування пов'язане з придбанням саме цього об'єкта. Облік отримуваних грантів регулює МСБО 20 "Облік державних грантів та розкриття інформації про державну допомогу".</p> <p>Метод зменшення вартості активів МСБО 20 не називає як єдиний, а лише як альтернативний іншому методу - методу визнання грантів у доходах.</p>	<p>Альтернативного порядку не передбачено. Тобто при первісному визнанні придбаних за рахунок урядових грантів (коштів цільового фінансування) об'єктів основних засобів вартість цих активів на суму отриманих коштів зменшувати не дозволяється.</p>
Придбання ОЗ за рахунок пайових інструментів	
<p>Оцінку об'єктів основних засобів, придбаних в операціях за участю пайових інструментів (акцій, опціонів на акції), регулює МСФЗ 2 «Платіж на основі акцій».</p> <p>Так, якщо за отримані активи компанія розраховується пайовими інструментами, в обліку таку операцію відображають за дебетом рахунка відповідних активів і за кредитом рахунка акціонерного капіталу; якщо ж грошовими коштами (сума яких еквівалентна вартості запропонованих пайових інструментів) - дебетується також рахунок відповідних активів, але кредитується у такому разі рахунок зобов'язань.</p>	<p>Методики обліку будь-яких операцій, в яких брали б участь пайові інструменти або їх (інструментів) вартість, у національному обліку не опрацьовано.</p> <p>У національних П(С)БО розрахунки з використанням пайових інструментів (або вартості таких) розглядають тільки у контексті виплат працівникам.</p>
Момент припинення формування вартості основних засобів	
<p>Формування вартості, за якою придбаний об'єкт повинен значитися на балансі як основні засоби, припиняється з моменту поміщення його у положення й умови, в яких він стає придатним для експлуатації.</p>	<p>Подібних вимог не міститься, але з тексту П(С)БО 7 іншого не впливає.</p>
Ремонт основних засобів, заміна деталей	
<p>Якщо у процесі поточного ремонту окремі деталі або конструктивні частини замінюються новими, то нова балансова вартість об'єкта визначається за формулою.</p> <p>Витрати на регулярні техогляди обліковуються аналогічно до операцій заміни запчастин: додаються до балансової вартості об'єкта, але при цьому вартість попереднього техогляду віднімається (списується).</p>	<p>П(С)БО 7 не передбачає зміни вартості об'єкта у разі заміни старих деталей новими під час проведення поточного ремонту і/або регулярного техобслуговування. У таких випадках усі витрати, включаючи вартість нових деталей, однозначно розглядають як витрати поточного/звітного періоду. Вартість об'єкта, згідно з П(С)БО 7, може збільшитися лише у результаті поліпшення основних засобів (реконструкції, модернізації тощо). Проте навіть для таких випадків процедура обліку операцій із заміни старих деталей новими у П(С)БО 7 не прописана чітко.</p>

За джерелом джерела [13]

Підприємство _____ Код ЄДРПОУ _____	ЗАТВЕРДЖУЮ Директор _____ « ____ » січня 20 __ р.	
ПРОТОКОЛ засідання постійно діючої інвентаризаційної комісії від 03 січня 20 __ р.		
Усього членів комісії _____ чол. Були присутні _____ чол. Головуючий на засіданні _____ Секретар _____ Крім того, у роботі комісії взяли участь: Головний бухгалтер підприємства _____ Голови робочих інвентаризаційних комісій, усього _____ чол.		
ПОРЯДОК ДЕННИЙ		
1. Розгляд результатів інвентаризації, що проводилася за станом на 1 жовтня, 1 листопада і 31 грудня 20__р. 2. Розробка і здійснення заходів щодо поліпшення умов і механізації приймання, складування, зберігання і видачі ТМЦ <u>на складі № 1.</u>		
ВИСТУПИЛИ: з першого питання — голови робочих комісій <u>Шульга Н. П. і Сременко Л. Я.</u> з другого питання — менеджер по продажах <u>Коробченко А. Г., менеджер ПТО Муха А. П.,</u> заступник директора, голова центральної інвентаризаційної комісії <u>Борода М. М.</u>		
УХВАЛИЛИ: 1. Оприбуткувати виявлені на складі № 2 надлишки дерев'яної тари, відновленої складом з раніше списаної, у підзвіт комірнику Шило Н.С. по справедливій вартості на суму <u>80</u> грн. 2. Зарахувати пересортицю нестачі <u>вина «Белліні біле»</u> у кількості <u>40 пляшок</u> , ємністю <u>0,7 л</u> , надлишками вина <u>«Белліні мускатне»</u> у кількості <u>40 пляшок</u> , того ж упакування і за тією ж ціною на загальну суму <u>392,00</u> грн, що утворилася <u>на складі № 1.</u> Недостачу вина <u>«Белліні біле»</u> , що перевищує надлишки в кількості <u>20 пляшок на суму 196,00 грн</u> , віднести на винну особу _____ і т. д.		
За ухвалення рішення голосували: За — <u>чотири</u> Проти — <u>немає</u> Утрималися від голосування — <u>немає</u>		
Голова	<u>Борода</u> (підпис)	<u>Борода М. М.</u> (прізвище, ініціали)
Секретар	_____ (підпис)	_____ (прізвище, ініціали)

Підприємство _____ Код ЄДРПОУ <u>21571701</u>	Додаток 3 до Інструкції № 69 Код за УКУД _____
--	--

**ВІДОМІСТЬ
РЕЗУЛЬТАТІВ ІНВЕНТАРИЗАЦІЇ
на «31» грудня 2013 року**

Інвентаризація проводилась на підставі наказу (розпорядження) від 5 жовтня 2013 року № 54 у жовтні грудні місяці — станом на 31 грудня 2013 року.

В результаті інвентаризації встановлено наступне:

Назва статей балансу	Коди синтетичних рахунків бухгалтерського обліку	Сума, встановлених інвентаризацією			Із загальної суми недостач і втрат від псування цінностей			
		Недостач	Надлишків	втрат від псування цінностей	зарховано за персоргни-цією	списано в межах норм збитку	вднесено на винних осіб	списано на результати фінансово-господарської діяльності
1. Основні засоби	10	—	—	—	—	—	—	—
2. Інші необоротні матеріальні активи	11							
3. Нематеріальні активи	12	—	—	—	—	—	—	—
4. Знос необоротних активів	13							
5. Довгострокові фінансові інвестиції	14							
6. Капітальні інвестиції	15	—	—	—	—	—	—	—
7. Довгострокова дебіторська заборгованість	16							
8. Відстрочені податкові активи	17							
9. Інші необоротні активи	18	—	—	—	—	—	—	—
10. Негативний гудвіл	19							
11. Виробничі запаси	20	70,00		10,00			70,00	10,00
12. Тварини на вирощуванні та відгодівлі	21	—	—	—	—	—	—	—

Типові форми первинної облікової документації з обліку основних засобів

№ з/п	Назва форми	Призначення	Наявність використання на підприємстві
03-1	Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів	застосовують для оформлення зарахування до складу основних засобів окремих об'єктів і для обліку введених в експлуатацію.	+
03-2	Акт приймання-здачі відремонтованих, модернізованих об'єктів	застосовують для оформлення приймання-здачі основних засобів з капітального ремонту, реконструкції та модернізації.	+
03-3	Акт на списання основних засобів	застосовується для оформлення вибуття окремих об'єктів основних засобів при повній або частковій їх ліквідації.	+
03-4	Акт на списання автотранспортних машин	Застосовується для оформлення списання автомобіля вантажного чи причепа	+
03-5	Акт на установку, демонтаж будівельної машини	оформлення передачі, установки та пуску будівельних машин та наступного їх демонтажу і передачі машинопрокатній базі.	-
03-6	Інвентарна картка обліку основних засобів	застосовується для аналітичного обліку та узагальнення інформації про всі типи основних засобів на підприємстві.	+
03-7	Опис інвентарних карток з обліку основних засобів	застосовується для реєстрації інвентарних карток.	+
03-8	Картка обліку руху основних засобів	застосовується при ручній обробці облікової інформації для обліку руху основних засобів по класифікаційних групах	-
03-9	Інвентарний список основних засобів	застосовується для пооб'єктного обліку основних засобів у місцях їх заходження (експлуатації) за матеріально відповідальними особами.	+

Додаток Д

Типові порушення відображення в обліку та звітності основних засобів та їх наявність на підприємстві

№ з/п	Типові проблеми	Рекомендації	Наявність на підприємстві
1	Відображення в обліку та звітності активів, що не відповідають критеріям визнання		
1.1	<p>Включення у склад основних засобів:</p> <ul style="list-style-type: none"> - активів, орендованих на умовах операційної оренди; - активів, що підлягають списанню (які не можуть бути використані або продані) <p>Тим самим, порушуються вимоги ПБО 2, п.16; ПБО 7, пп.4 та 6; ПБО 14, п. 8 та Інструкції про застосування Плану рахунків</p>	<p>Згідно з вимогами ПБО та Інструкції про застосування Плану рахунків</p> <ul style="list-style-type: none"> - об'єкти основних засобів, взяті в операційну оренду, відображаються орендарем на позабалансовому рахунку 01 "Орендовані необоротні активи" за вартістю, указаною в угоді про оренду. Облік на рахунку 01 ведеться за видами активів; - об'єкти, які не відповідають визначенню активу, повинні бути списані з балансу на витрати періоду 	Має місце на підприємстві
2	Помилки класифікації		
2.1	<p>Відображення малоцінних необоротних матеріальних активів строком служби більше року на рахунку запасів 22 "Малоцінні швидкозношувані предмети".</p> <p>Відображення в обліку та звітності таких основних засобів відбувається двома шляхами:</p> <ul style="list-style-type: none"> - у першому випадку підприємство обліковує такі основні засоби як запаси та списує їх вартість на витрати при передачі в експлуатацію, а при складанні балансу включають залишок по рахунку 22 у виробничі запаси (рядок 100); - у другому випадку підприємство при передачі в експлуатацію нараховує амортизацію за обраним методом і відображає її на рахунку 132 "Знос інших необоротних матеріальних активів". 	<p>Для виправлення помилки необхідно проаналізувати залишок на рахунку 22. Об'єкти, які відповідають критеріям визнання основних засобів та знаходяться на складі, необхідно перенести на відповідний субрахунок рахунку 15 (152 "Придбання (виготовлення) основних засобів", 153 "Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів"). Відповідно в балансі залишок по рахунках 152 і 153 буде включатися у рядок 020 "Незавершене будівництво".</p> <p>Передача в експлуатацію буде відображатися записами: Дт 10, 11 Кт 152, 153</p> <p>Нарахування амортизації: Дт 23, 91, 92, 93, 94 Кт 13</p> <p>У випадку, коли на рахунку 22 є основні засоби, які знаходяться в експлуатації, то їх первісна вартість повинна бути перенесена на відповідний субрахунок рахунків 10 або 11. Якщо знос по цих об'єктах не нараховувався, то його необхідно донараховувати згідно з обраною обліковою політикою та вимогами ПБО</p>	Має місце на підприємстві

№ з/п	Типові проблеми	Рекомендації	Наявність на підприємстві
	<p>Залишок по рахунку 22 включає у рядок балансу 031 “Первісна вартість основних засобів”</p> <p>Порушуються вимоги ПБО 2, п.16; ПБО 7, пп.4, 6 та Інструкції про застосування Плану рахунків</p>		
2.2	<p>Облік основних засобів по групах відповідно до податкового законодавства.</p> <p>При цьому часто основні засоби, на які за податковим законодавством не нараховується амортизація виділяються на окремий субрахунок і на них не нараховується амортизація і в фінансовому обліку</p> <p>Порушуються вимоги ПБО 7 пп.5, 7 та Інструкції про застосування Плану рахунків. Всі вимоги ПБО 7 базуються на пооб’єктному обліку основних засобів: облік дооцінки, амортизації тощо. Недотримання вимоги пооб’єктного обліку призводить до некоректного відображення в обліку даних щодо основних засобів</p>	<p>Необхідно провести інвентаризацію основних засобів та налагодити їх пооб’єктний облік</p>	-
2.3	<p>Недотримання вартісного критерію, встановленого для відокремлення малоцінних необоротних матеріальних активів (МНМА) у обліковій політиці, прийнятій на підприємстві.</p> <p><i>Наприклад: підприємство встановило, що основні засоби вартістю менше 500 грн. відносяться до МНМА і відображаються на</i></p>	<p>Облікова політика є одним із складових фінансової звітності. Дані фінансової звітності повинні бути узгоджені між собою.</p> <p>Необхідно провести перекласифікацію основних засобів та відкоригувати нараховану амортизацію:</p> <p>Дт 112 Кт10 на первісну вартість об’єктів, вартість яких менше 500 грн.</p> <p>Дт 131 Кт 132 перенесена сума нарахованого зносу на відповідний субрахунок по перекласифікованих об’єктах, вартістю менше 500 грн.</p> <p>Дт 44 Кт 132 донарахувати знос по об’єктах, введених в експлуатацію у попередніх звітних періодах</p>	-

№ з/п	Типові проблеми	Рекомендації	Наявність на підприємстві
	<p>рахунку 112 з нарахуванням 100% амортизації в першому місяці використання об'єкта. Фактично частина МНМА обліковується на рахунках 104, 106 та 109</p> <p>Така помилка призводить до некоректного розподілу витрат на амортизацію між періодами і тим самим перекручуються дані фінансової звітності</p>	<p>Дт 23, 91, 92, 93, 94 Кт 132 донарахувати знос по об'єктах, введених в експлуатацію у звітному періоді</p>	
3	Некоректне визнання та оцінка витрат на амортизацію основних засобів		
3.1	<p>Нарахування амортизації здійснюється раз в квартал, що суперечить п. 29 ПБО 7</p>	<p>Згідно з вимогами ПБО 7, п.29 нарахування амортизації повинно здійснюватися щомісяця, починаючи з місяця, наступного за тим, у якому об'єкт основних засобів було введено в експлуатацію. Нарахування амортизації припиняється, починаючи з місяця, наступного за місяцем вибуття об'єкта основних засобів</p>	-
3.2	<p>Не здійснюється пооб'єктне нарахування амортизації для об'єктів основних фондів, які згідно з податковим законодавством відносяться до груп основних фондів 2 і 3</p> <p>У даному випадку порушуються вимоги пп. 22–26 ПБО 7</p>	<p>Для приведення у відповідність порядку нарахування амортизації згідно з ПБО 7 рекомендується облік основних засобів та нарахування амортизації здійснювати пооб'єктно.</p> <p>Використання в бухгалтерському і податковому обліку одного методу нарахування амортизації, передбаченого в податковому законодавстві, потребує здійснення окремого обліку і розрахунку амортизації основних засобів</p>	-
3.3	<p>Невідповідність методів нарахування амортизації, визначених у обліковій політиці тим, що фактично застосовуються підприємством</p> <p>Порушуються вимоги Закону “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” стаття 1, 4. ПБО 1, п.18 щодо дотримання принципу послідовності та п.19, пп.23, 24, 25 щодо змісту фінанзвітності.</p> <p>Якщо підприємство не дотримується обраної облікової політики, воно вводить в оману</p>	<p>Облікова політика підприємства затверджується на рік та наводиться у складі річної фінансової звітності. Принцип послідовності передбачає використання обраної облікової політики із року в рік. Зміна облікової політики повинна бути обґрунтована та розкрита у фінансовій звітності</p>	Має місце на підприємстві

№ з/п	Типові проблеми	Рекомендації	Наявність на підприємстві
	користувачів фінансової звітності		
3.4	Застосування податкового методу амортизації до інших необоротних матеріальних активів, що суперечить п. 27 ПБО 7	Згідно з ПБО 7 амортизація на об'єкти, що обліковуються на рахунку 11 може нараховуватися прямолінійним або виробничим методом. Крім того, для МНМА та бібліотечних фондів можливо використання ще двох методів нарахування амортизації: - у першому місяці використання об'єкта в розмірі 50% його вартості, та решта 50% у місяці їх вилучення; - у першому місяці використання об'єкта 100 його вартості	-
3.5	Не нараховується амортизація на окремі види основних засобів: - інші необоротні матеріальні активи; - бібліотечні фонди; - на робочу і продуктивну худобу Порушуються вимоги пп. 22, 23, 29 ПБО 7, що занижує витрати періоду та призводить до викривлення даних у фінансовій звітності	Необхідно провести донарахування амортизації відповідно до методу, який зазначено в обліковій політиці і який відповідає вимогам ПБО. Якщо амортизація донараховується на об'єкти, введені в експлуатацію у попередньому звітному періоді, то таке виправлення відображається записом: Дт 44 Кт 13 Якщо виправлення стосується звітного року і підприємство використовує 8 клас рахунків, то робиться запис: Дт 83 Кт 13 Дт 23, 91, 92, 93, 94 Кт 83 У випадку, коли 8 клас рахунків не використовується: Дт 23, 91, 92, 93, 94 Кт 13	-
3.6	Нараховується амортизація на об'єкти, які не повинні амортизуватися: - об'єкти на консервації; - об'єкти, які повинні бути списані (украдені тощо) Порушуються вимоги пп. 23, 29 ПБО 7. В результаті завищуються витрати періоду, що призводить до викривлення даних у фінансовій звітності	Згідно з п. 23 ПБО 7 по об'єктах основних засобів, які знаходяться на реконструкції, модернізації, добудові, дообладнанні та консервації, призупиняється нарахування амортизації. Нарахування амортизації припиняється, починаючи з місяця, наступного за місяцем вибуття об'єкта. Таким чином, на суму зайво нарахованої амортизації необхідно зменшити відповідний рахунок витрат. Якщо амортизація нараховувалася записом Дт 91 Кт 13, і використання об'єкта було призупинено у поточному році, то коригуючий запис буде: Дт 91 Кт 13 сторно. Якщо використання об'єкта було призупинено у попередньому звітному періоді, то на суму зайво нарахованої амортизації у попередніх періодах робиться запис: Дт 13 Кт 44 Аналогічно коригується сума амортизації по об'єктах, які вибули. Залишкова вартість цих об'єктів списується на відповідні витрати періоду залежно від способу вибуття: - ліквідовані або украдені	-

№ з/п	Типові проблеми	Рекомендації	Наявність на підприємстві
		Дт 13 Кт 10, 11 на суму накопиченої амортизації Дт 976 Кт 10, 11 на залишкову вартість об'єкта - втрачені внаслідок стихійного лиха Дт 13 Кт 10, 11 на суму накопиченої амортизації Дт 99 Кт 10, 11 на залишкову вартість об'єкта	
4	Некоректне ведення обліку дооцінки основних засобів		
4.1	На рахунку 423 "Дооцінка активів" обліковується дооцінка основних засобів, які вибули (ліквідовані, реалізовані, списані). Перенесення суми дооцінки при вибутті основних засобів на нерозподілений прибуток не проводиться Порушуються вимоги п. 21 ПБО 7 щодо зменшення додаткового капіталу і включення до складу нерозподіленого прибутку суми перевищення попередніх дооцінок над сумою попередніх уцінок залишкової вартості об'єкта основних засобів при його вибутті	Згідно з п.21 ПБО 7 та наказом МФУ від 28.03.2001 р. №143 "Про кореспонденцію рахунків" сума дооцінки (індексації) об'єктів основних засобів, що була відображена у фінансовій звітності, у разі вибуття таких об'єктів включається відповідно до статті "Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)" у фінансовій звітності та відображається записом: Дт 423 Кт 441. Аналогічно відображається дооцінка по об'єктах незавершеного будівництва при їх вибутті (продаж, ліквідація, передача). Підприємствам необхідно відкоригувати залишок по рахунку 423, провівши інвентаризацію активів. На рахунку 423 "Дооцінка активів" повинна обліковуватися тільки сума дооцінки (індексації) визнаних необоротних активів	-
4.2	На рахунку 423 "Дооцінка" обліковується дооцінка ТМЦ, яку перенесли з рахунку 88 старого Плану рахунків Порушуються вимоги п.28 ПБО 9	Необхідно провести аналіз залишків на рахунку 423 "Дооцінка активів". <i>На даному рахунку повинна відображатися дооцінка тих необоротних активів, які відповідають критеріям визнання активом</i> (п. 19 ПБО 7, п. 22 ПБО 8, п. 28 ПБО 9)	-
5	Некоректне використання Плану рахунків часто призводить до некоректного формування статей звітності		
5.1	На рахунку 151 "Капітальне будівництво" обліковуються витрати на основних засобів. Введення основних засобів в експлуатацію відображається записом: Дт 104 Кт 151 Порушуються вимоги Інструкції про застосування Плану рахунків. На звітність така помилка не впливає	Відповідно до Інструкції про застосування Плану рахунків, витрати на основних засобів повинні відображатися на рахунку 152 "Придбання (виготовлення) основних засобів"	-

№ з/п	Типові проблеми	Рекомендації	Наявність на підприємстві
5.2	<p>Витрати на об'єктів основних засобів відображаються безпосередньо на субрахунках рахунків 10, 11 без використання відповідних субрахунків рахунку 15 “Капітальні інвестиції”</p> <p>Порушуються вимоги п. 15 ПБО 2 та Інструкції про застосування Плану рахунків.</p> <p>На звітність така помилка впливає у випадку, коли придбані та не введені в експлуатацію основні засоби обліковуються на рахунку 10, 11 і включаються у рядок балансу 031 “Первісна вартість основних засобів”, хоча такі об'єкти повинні відображатися у рядку балансу 020 “Незавершене будівництво”</p>	<p>Придбання, або інше надходження основних засобів необхідно відображати через рахунок 15, на якому накопичуються витрати на об'єкта, що включаються у його первісну вартість.</p> <p>Дт 152 Кт 631 вартість Дт 152 Кт 631 вартість доставки Дт 152 Кт 66, 65, 201, 22 витрати на встановлення обладнання</p> <p>При введені в експлуатацію робиться запис на первісну вартість об'єкта: Дт 104 Кт 152</p> <p>Залишок рахунку 15 відображається у рядку балансу 020 “Незавершене будівництво”.</p> <p>Залишок рахунків 10, 11 відображається у рядку балансу 031 “Первісна вартість основних засобів”</p>	-
5.3	<p>Витрати на поліпшення об'єктів основних засобів, в результаті яких очікується збільшення економічних вигод від його використання, відображаються безпосередньо на субрахунках рахунків 10, 11 без використання відповідних субрахунків рахунку 15 “Капітальні інвестиції”</p> <p>Порушуються вимоги п. 15 ПБО 2 та Інструкції про застосування Плану рахунків.</p> <p>На звітність така помилка впливає у випадку, коли на об'єкти основних засобів, які знаходяться на реконструкції (модернізації) нараховується амортизація</p>	<p>Усі витрати на поліпшення основних засобів, у результаті яких очікується збільшення економічних вигод від його використання, повинні обліковуватися на відповідному субрахунку рахунку 15. Наприклад, витрати на модернізацію обладнання:</p> <p>Дт 152 Кт 201, 207, 661, 65</p> <p>Доки процес не завершено, такі витрати залишаються на рахунку 15 та відображаються у рядку балансу 020 “Незавершене будівництво”.</p> <p>Після завершення реконструкції (модернізації) накопичені витрати відносяться на збільшення вартості відповідного об'єкту:</p> <p>Дт 104 Кт 152</p> <p>Сам об'єкт основних засобів, який знаходиться у процесі реконструкції (модернізації), продовжує обліковуватися на відповідному субрахунку рахунку 10, 11. Нарахування амортизації на такі об'єкти призупиняється на період реконструкції (модернізації)</p>	-
5.4	На рахунку 112	Для приведення у відповідність до вимог	-

№ з/п	Типові проблеми	Рекомендації	Наявність на підприємстві
	обліковуються малоцінні необоротні матеріальні активи, які не введені в експлуатацію. Відповідно вони включаються у дані рядка 031, а не 020 “Незавершене будівництво”. Порушуються вимоги п. 15 ПБО 2 та Інструкції про застосування Плану рахунків	Інструкції про застосування Плану рахунків та п. 15 ПБО 2 МНМА, які знаходяться на складі та не введені в експлуатацію рекомендується відображати на рахунку 153 “Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів.	
5.5	На 22 рахунку обліковуються МНМА строком служби більше року. При передачі в експлуатацію вони списуються на витрати Порушуються вимоги ПБО 2 п.16; ПБО 7 пп.4, 6 та Інструкції про застосування Плану рахунків	Рекомендації див. п.2.1 даної таблиці	Має місце на підприємстві
6	Некоректне формування статей звітності		
6.1	У рядок балансу 031 “Первісна вартість основних засобів” включаються залишки по рахунках, які повинні відображатися в інших рядках балансу: - рахунки 152 “Придбання (виготовлення) основних засобів” та 153 “Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів” - рахунок 12 “Нематеріальні активи” Порушуються вимоги пп. 14, 15, 16 ПБО 2	Відповідно до п.15 ПБО 2 залишки по рахунках 152 та 153 відображаються у рядку балансу 020 “Незавершене будівництво”, а залишок по рахунку 12 відображається у рядку 011 “Первісна вартість нематеріальних активів”	-
6.2	У рядок балансу 031 “Первісна вартість основних засобів” не включаються залишки по рахунку 11 “Інші необоротні матеріальні активи”. Залишок по даному рахунку включається у рядок 100 “Виробничі запаси” Порушуються вимоги пп.	Для приведення у відповідність з пп. 16 та 21 ПБО 2 інші необоротні матеріальні активи мають відображатися у рядку 031 “Первісна вартість основних засобів”	-

№ з/п	Типові проблеми	Рекомендації	Наявність на підприємстві
	16, 21 ПБО 2		
7	Некоректне відображення операцій з основними засобами в обліку, які суперечать вимогам Інструкції про застосування Плану рахунків та призводять до некоректного подання інформації у фінансових звітах		
7.1	Передача в експлуатацію відображається записами: Дт 23, 91, 92, 949 Кт 112 Дт 23, 91, 92, 949 Кт 152	Правильні записи: Дт 23, 91, 92, 949 Кт 132 Дт 112 Кт 152 Дт 23, 91, 92, 949 Кт 132 Списання з обліку по акту вибуття повністю зношеного активу: Дт 132 Кт 112	-
7.2	Собівартість реалізації відображається записом: Дт 943 Кт 112, 152	Дт 972 Кт 112, 152 на суму залишкової вартості активу	-
7.3	Знос по списаних активах відображається записом: Дт 972 Кт 132 сторно	Дт 132 Кт 112	-

- за матеріалами газети «Все про бухгалтерський облік»