

Міністерство освіти і науки України

Кам'янець-Подільський національний університет імені Івана Огієнка

Факультет економічний

Кафедра економіки підприємства

Дипломна робота

магістра

з теми **«УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ, АНАЛІЗУ І АУДИТУ  
АМОРТИЗАЦІЙНИХ ВІДРАХУВАНЬ»**

Виконала: студентка 2 курсу,

групи Оо1 м17з

спеціальності 071 облік і оподаткування

Довгань Андріана Павлівна

Керівник: к.е.н., ст.викладач Олійник О.С.

Рецензент: д.е.н., професор Мазур Н.А.

м. Кам'янець-Подільський 2018р.

## ЗМІСТ

ВСТУП.....	3
РОЗДІЛ 1 ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ І АУДИТУ АМОРТИЗАЦІЇ НА ПІДПРИЄМСТВІ.....	7
1.1 Нормативно-правова база та літературні джерела з обліку амортизаційних відрахувань .....	7
1.2 Економічна сутність аудиту амортизації на підприємстві .....	12
1.3 Методичні аспекти обліку амортизаційних відрахувань.....	23
РОЗДІЛ 2 СТАН ОБЛІКУ І АУДИТУ АМОРТИЗАЦІЙНИХ ВІДРАХУВАНЬ НА ПІДПРИЄМСТВІ ПрАТ «МШАНЕЦЬКЕ» .....	36
2.1 Організаційно-економічна характеристика ПрАТ«Мшанецьке» .....	36
2.2 Фінансовий облік амортизаційних відрахувань .....	39
2.3 Аудит амортизаційних відрахувань у товаристві.....	42
РОЗДІЛ 3 ОСНОВНІ ШЛЯХИ УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ І АУДИТУ АМОРТИЗАЦІЙНИХ ВІДРАХУВАНЬ НА ПІДПРИЄМСТВІ ПрАТ «МШАНЕЦЬКЕ».....	47
3.1 Шляхи удосконалення обліку амортизаційних відрахувань на підприємстві .....	47
3.2 Заходи щодо підвищення ефективності аудиту амортизаційних відрахувань .....	51
3.3 Підвищення ефективності амортизаційних відрахувань на підприємстві.	59
ВИСНОВКИ.....	66
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	71

## ВСТУП

**Актуальність теми.** Амортизаційні відрахування займають вагоме місце в господарській діяльності підприємства, їх частка дозволяє оцінити рівень забезпеченості необхідними умовами для здійснення фінансової діяльності суб'єктом господарювання. Успішне вирішення завдань управління основними засобами та обґрунтування інвестиційної політики в їх частині вимагає ефективного обліку, аналізу та різнобічного використання інформації, яка надається.

Надзвичайної актуальності управління амортизаційними відрахуваннями набуває у зв'язку з широким розповсюдженням застосування прикладних програм з обліку, аналізу, аудиту, корпоративного управління тощо.

Підвищення ефективності використання амортизаційних відрахувань підприємств є одним з основних питань у період переходу до ринкових відносин. Від вирішення цієї проблеми залежить фінансовий стан підприємства, конкурентоспроможність його продукції на ринку.

На бухгалтерський облік підприємства покладено завдання з поліпшення інформаційного забезпечення управління і контролю за збереженням амортизаційних відрахувань та зміцненням фінансового стану підприємства, підвищенням ефективності діяльності та зменшенням ризику втрати коштів через непередумані дії.

Велике значення в управлінні виробничою діяльністю кожного підприємства має поінформованість про наявність засобів праці та постійний контроль за їх ефективним використанням.

Цьому сприяє добре побудований облік амортизаційних відрахувань. Перехід України до ринкових відносин і необхідність залучення іноземних інвестицій висуваю 4 вибуттям, нарахуванням зносу і амортизації основних засобів.

Саме тому функціонування суб'єктів господарювання в умовах жорсткої

конкуренції та економічної нестабільності робить актуальним питання раціональності організації і методики обліку, аналізу та аудиту амортизаційних відрахувань.

Значний внесок у розвиток теоретичних та практичних аспектів обліку амортизації зробили автори публікацій у наукових фахових виданнях. Проте, питання амортизаційної політики підприємств та проблеми обліку амортизації залишаються сьогодні актуальними, зокрема: формування та упорядкування понятійного апарату; розробка методики формування амортизаційної політики підприємства та її відповідність амортизаційній політиці держави; вирішення питань покращення обліку амортизаційних відрахувань.

Актуальність проблеми, недостатній ступінь її дослідження стосовно сучасних змін в економіці, наявність багатьох невирішених і дискусійних питань зумовили вибір теми.

**Об'єктом дослідження** є облік, аналіз та аудит руху основних засобів на ПрАТ «Мшанецьке» с.Мшанець, Тербовлянського району Тернопільської області.

**Предметом дослідження** є методологія обліку, аналізу та аудиту амортизаційних відрахувань.

**Мета і завдання дослідження.** Метою даної магістерської роботи є розкриття організації та методики бухгалтерського обліку, аналізу та аудиту амортизаційних відрахувань та розробці рекомендації щодо їх удосконалення.

Для досягнення поставленої мети необхідно вирішити наступні завдання:

- розкрити економічну сутність амортизаційних відрахувань, їх класифікацію і оцінку;
- дослідити значення і завдання обліку та аналізу в управлінні основними засобами підприємства;
- надати характеристику господарсько-фінансової діяльності ПрАТ «Мшанецьке»;
- розкрити організацію синтетичного та аналітичного обліку руху

амортизаційних відрахувань на підприємстві;

- дослідити облік амортизації (зносу) та ремонту ;
- розкрити відображення інформації про основні засоби у фінансовій звітності;

- дослідити удосконалення обліку амортизаційних відрахувань в умовах використання комп'ютерних технологій;

- розкрити організацію і методику аналізу основних засобів виробничого підприємства;

- визначити заходи щодо підвищення ефективності аудиту амортизаційних відрахувань;

**Методи дослідження.** Реалізація вищевказаних завдань під час виконання даної роботи здійснювалася на основі використання загальноприйнятих методів економічних досліджень, зокрема таких, як балансовий, монографічний, економіко-статистичні методи із застосуванням середніх і відносних величин та рядів динаміки, абстрактно-логічних, розрахунково-конструктивний, а також табличний і графічний способи відображення економічної інформації.

Інформаційна база дослідження. У процесі дослідження вивчені праці вітчизняних і зарубіжних вчених: Голова С.Ф., Бутинця Ф.Ф., Назарбаєва Р.А., Карпової Т.П., Бургонової Г.М., Войнаренко М.П., національні Положення (стандарти) бухгалтерського обліку, інші інструктивні вказівки і рекомендації Міністерства фінансів України, облікові дані підприємства.

**Практичне значення** одержаних результатів полягає у:

- можливості використання приватним акціонерним товариством запропонованої узагальнюючої методики нарахування амортизації;

- розробці конкретних рекомендацій, спрямованих на удосконалення обліку і управління амортизацією на підприємстві;

- використанні внесених пропозицій щодо вдосконалення амортизаційної політики товариства в ув'язуванні з основними фінансово-економічними показниками його діяльності.

Наукові результати та рекомендації впроваджено в практичну діяльність підприємств різних форм власності України. На підприємстві ПрАТ «Мшанецьке» запроваджено в практику ведення бухгалтерського обліку узагальнюючу методику і технологію нарахування амортизації та практичні рекомендації у вигляді сформованих переліків облікових номенклатур.

**Апробація результатів дослідження.** Основні положення роботи апробовано на щорічній студентській науковій конференції у статті «Амортизаційні відрахування: особливості нарахування» (Кам'янець-Подільський національний університет імені Івана Огієнка, 24 березня 2018 рік).

**Дипломна робота** складається із вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел із 68 найменувань.

## РОЗДІЛ 1

### ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ І АУДИТУ АМОРТИЗАЦІЇ НА ПІДПРИЄМСТВІ

#### **1.1 Нормативно-правова база та літературні джерела з обліку амортизаційних відрахувань**

В період реформування національної економіки економічна система вимагає впровадження якісно нової нормативно-правової бази, здатної враховувати сучасний стан суб'єктів господарювання; систематизації законодавчих актів та доповнення національних стандартів і нормативно-правових актів з метою наближення їх до міжнародних. З цією метою на сьогоднішній день розроблено та прийнято Податковий кодекс України, як документ, здатний регулювати відносини, що виникають у сфері справляння податків і зборів.

Ним, зокрема, визначено вичерпний перелік податків та зборів, що справляються в Україні, порядок їх адміністрування; платники податків та зборів, їх права та обов'язки; компетенція контролюючих органів; повноваження і обов'язки їх посадових осіб під час здійснення податкового контролю; а також відповідальність за порушення податкового законодавства.

Створення законодавчо-нормативної бази щодо питань бухгалтерського обліку, фінансового аналізу та контролю використання основного капіталу є одним із головних чинників ефективного обліку та економічного росту підприємств, який покликаний оновлювати стан та ефективність основного капіталу. Відтак, відстеження законодавчо-нормативної бази надає об'єктивну інформацію про групи існуючих законодавчо-нормативних документів, що впливають на систему управління конкретного підприємства.

Проблематика вивчення законодавчо-нормативної бази щодо питань бухгалтерського обліку, фінансового аналізу та контролю використання

основного капіталу повсякчас перебуває в полі зору зарубіжних та вітчизняних науковців. Так, наукові дослідження Дж. Фрідмана [13], Е. Саприцького [11], І. Гохберга [2], А. Стельмащука [12], Г. Підлісецького [6] присвячені питанням експертної оцінки основних засобів, як основи визначення їх ринкової вартості.

В роботах Дж. Блейка [1], Н. Жука [3], Л. Ловінської [4] розкриті питання оцінки основних засобів в бухгалтерському обліку та звітності. Більшість досліджень присвячено теоретико-методологічним основам бухгалтерської оцінки основного капіталу. При цьому недостатньо висвітлені систематизація, узагальнення та поглиблення теоретико-методологічних засад дослідження основного капіталу підприємств. Однак ґрунтовний аналіз праць цих авторів свідчить, що ця тема є надзвичайно актуальною та потребує подальшого дослідження.

Формування та розкриття обліково-аналітичної інформації щодо основних засобів пов'язані з розв'язанням складних питань практичного і теоретичного характеру.

Надання користувачам правдивої та неупередженої інформації для прийняття економічних рішень безпосередньо впливає на управління господарськими процесами, у тому числі і операціями з основними засобами. Проблеми обліку і аналізу основних засобів в Україні залишаються на даний момент достатньо складними і потребують подальшого наукового дослідження.

Найважливішим законодавчим актом є Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999р №996-XIV зі змінами та доповненнями. Даний Закон регулює систему ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, а також їх державне регулювання на підприємстві в цілому[2].

У плані рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, для ведення обліку основних засобів виділено рахунок 10 «Основні засоби» [4].

У перебігу останніх змін субрахунки до синтетичних рахунків були скасовані. Тому в додатку до Наказу про облікову політику підприємства



потрібно сформувавши робочий план рахунків, який буде враховувати організаційно-правову форму підприємства, галузеві особливості економічної діяльності тощо.

Питання бухгалтерського обліку, фінансового аналізу та контролю використання основного капіталу регулюються законодавчо-нормативними документами, які можна поділити на чотири групи:

I група – Конституція України, Податковий кодекс України, Господарський кодекс України, Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996-XIV.

II група – Положення (стандарти) бухгалтерського обліку (П(С)БО), які регулюють методологічні засади ведення обліку окремих об'єктів – активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств. На сьогодні розроблено 35 П(С)БО.

III група – Інструкція про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій; Інструкція з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків; Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів; Методичні рекомендації про застосування регістрів бухгалтерського обліку; Інші нормативно-правові акти.

IV група – Наказ про облікову політику підприємства; Робочий план рахунків для обліку необоротних матеріальних активів; Наказ про проведення інвентаризації; посадові інструкції; графіки документообігу та інвентаризації; регламенти бухгалтерських та інших адміністративних служб та порядок організації та реалізації внутрішнього контролю. Ця група документів формується в рамках системи управління конкретного підприємства. Аналіз існуючої правової бази показав, що в цілому в Україні створено нормативно-правові засади щодо питань обліку та використання основного капіталу. Основними законодавчими документами є Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» [9], Положення (стандарти)

бухгалтерського обліку [7], Методичні рекомендації по бухгалтерському обліку основних засобів [5] та Податковий Кодекс [8].

Із прийняттям цих нормативних документів настав новий етап організації і методології бухгалтерського обліку основних засобів, з'явилися нові поняття та економічні категорії, такі як «справедлива вартість», «визнання активів», «майбутня економічна вигода», безліч інших, використання яких є вагомим чинником ефективної організації бухгалтерського обліку основних засобів.

Підписавши договір про асоціацію з Євросоюзом, Україна чітко заявила про свій зовнішній вектор економічного і соціального розвитку. І взяла при цьому на себе низку додаткових зобов'язань щодо гармонізації вітчизняного законодавства з європейським. Серед них – імплементація положень Директиви 2013/34/ЄС від 26 червня 2013 року «Про щорічну фінансову звітність, консолідовану фінансову звітність та пов'язані з ними звіти певних типів компаній».

Потреба в ухваленні Директиви № 2013/34/ЄС, яка частково дублює положення Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ), пов'язана з тим, що не всі підприємства держав – членів ЄС перейшли на МСФЗ (у багатьох країнах існують національні бухгалтерські стандарти). Разом з тим, попри тривалі економіко-інтеграційні процеси в самому Євросоюзі, потреба в застосуванні єдиних правил для підготовки фінансової звітності тільки зростає.

Верховна Рада України 5 жовтня 2017 року прийняла у другому читанні та в цілому закон про приведення бухгалтерського обліку в Україні до стандартів Європейського союзу. За ухвалення Закону «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні (щодо удосконалення деяких положень)» № 4646-д.

У законі встановлені критерії віднесення підприємств до мікропідприємств, малих, середніх та великих підприємств, а також удосконалено порядок подання фінансової звітності в єдиному електронному форматі та її оприлюднення разом з аудиторським висновком.

1 жовтня 2018 року вступив в силу Закон України 2256-VIII «Про аудит

фінансової звітності і аудиторську діяльність», який суттєво змінює контроль за аудиторами, висловлюється думка щодо фінансової звітності компаній, які становлять суспільний інтерес.

Даним законом також вносяться зміни до Кодексу про адміністративні правопорушення в частині відповідальності за порушення порядку оприлюднення фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності. Новий профільний закон спрямований на гармонізацію українського законодавства до законодавства ЄС.

Вводяться нові терміни: суб'єкти суспільного інтересу, чистий оборот, материнська компанія, «дочірнє підприємство», «афілійовані підприємства», «витрати», «доходи», «звітний період», «звіт про платежі на користь держави», «звіт про управління», «власний капітал», «таксономія фінансової звітності» і «чистий дохід від реалізації продукції» та інші.

Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів також наводять класифікацію основних засобів, визначають методологічні особливості обліку надходження, ремонту та поліпшення, переоцінки, вибуття, амортизації основних засобів та облік основних засобів в оренді. У додатку до методичних рекомендацій наводяться типові кореспонденції рахунків бухгалтерського обліку операцій з основними засобами Указом Президента України «Про Концепцію амортизаційної політики» було затверджено концепцію, метою якої є визначення напрямів та механізмів удосконалення амортизаційної політики як чинника активізації інвестиційної діяльності в державі.

Даною концепцією визначено проведення стимулюючих заходів на підвищення фінансової заінтересованості суб'єктів господарювання у здійсненні інвестицій в основний капітал за рахунок коштів власних амортизаційних засобів. У наказі про облікову політику підприємства, як правило, по відношенню до основних засобів визначають наступне: 1. Що є об'єктом основних засобів на підприємстві.

Адже в різних нормативних документах представлені альтернативні ва-

ріанти визначення об'єкта основних засобів. Зокрема в П(С)БО 7, Методичних рекомендаціях з бухгалтерського обліку основних засобів надані такі визначення об'єкта основних засобів: закінчений пристрій з усіма пристосуваннями і приладдям до нього; конструктивно відокремлений предмет, призначений для виконання певних самостійних функцій тощо.

2. Порядок визначення ліквідаційної вартості основних засобів. При зарахуванні об'єктів до складу основних засобів визначити їх ліквідаційну вартість через декілька років досить важко.

Тому підприємства в наказі про облікову політику вказують, що ліквідаційна вартість об'єкта дорівнює нулю, а вартість, що амортизують, відповідає первісній вартості об'єкта.

## **1.2 Економічна сутність аудиту амортизації на підприємстві**

Виробничо-господарська діяльність та фінансовий стан підприємства сильно залежить від наявності основних засобів та ефективності їх використання. Розвиток виробництва невіддільний від проблеми ефективного використання основних виробничих потужностей та оптимізації суми амортизаційних відрахувань.

За сучасного періоду розвитку економіки та поширення ринкових засад господарювання, акценти у прийнятті рішень щодо ефективного відтворення основного капіталу все більше переміщуються із царини макрорівня на мікрорівень, рівень окремого підприємства, але в Україні зміна концепцій управління почалася із значним запізненням, що викликало безліч проблем у процесах відновлення капіталу, випуску конкурентоздатної продукції та формуванні дієвої амортизаційної політики, як умови ефективного кругообігу власного капіталу підприємства. Термін «амортизаційна політика» для науковців пострадянського простору є відносно новим. Ключова позиція, яка аналізується при тлумаченні згаданого терміну – це амортизація. Амортизаційні відрахування — одне з головних джерел здійснення реальних

інвестицій[22].

Класична економічна теорія зазначає, що термін «амортизація» походить від сер. вічн. лат. *amortisatio*, що у дослівному перекладі означає «погашення». Існує також інше тлумачення першоджерела даного терміну. Авторський колектив вітчизняних науковців Кузьменко С.Н., Васильєва Т.А., Ярошенко С.П. та інші зазначають, що наявною є думка, що поняття «амортизація» переводиться з латині як «безсмертя» («морт» - це смерть з латині, а частка «а» означає суперечення чогонєбудь). Авторами наголошується, що відносно основних засобів «безсмертя» можна розуміти у тому смислі, що їх вартість у процесі зносу не зникає, а переноситься на вироблену з їх допомогою продукцію, тобто відбувається зміна як місця, так і форми вартості [5, с. 170-171].

Нами вважається таке трактування першоджерела терміну «амортизація» не доцільним, оскільки сам термін «безсмертя» не коректно застосовувати до неодушевлених предметів, таких як капітал чи основні засоби підприємства, а аспект зміни місця та форми вартості основних засобів в процесі амортизації є доволі спірним.

Метою амортизаційної політики є створення сприятливих умов всім суб'єктам господарювання для відтворення та поновлення необоротних активів, активізації інвестиційної діяльності.

У зв'язку з тим, що амортизаційна політика є складовою частиною загальної економічної політики, вона спрямована на підвищення ефективності виробництва і підйом вітчизняної економіки.

Амортизаційна політика на макрорівні повинна сприяти вирішенню таких завдань:

- розвитку науково-технічного прогресу;
- прискоренню процесу оновлення основного капіталу і нарощування національного багатства країни;
- оптимізації термінів корисного використання майна;
- накопичення достатніх коштів для простого і розширеного виробництва;

- створення умов для об'єктивної оцінки і переоцінки основних виробничих фондів.

Виходячи із сутності, мети та завдань амортизаційної політики, можна зробити висновок, що вона відіграє важливу роль в економіці будь-якої держави.

Амортизаційна політика є потужним важелем впливу держави на що відбуваються економічні процеси і управління ними в необхідному напрямку [14].

Проводячи ефективну амортизаційну політику, держава тим самим сприяє розвитку виробництва, нарощування національного багатства країни, поліпшення якісного стану основних фондів, поживленню інвестиційної діяльності, забезпечення конкурентоспроможності вітчизняної продукції, розвитку вітчизняної економіки.

В даний час державою здійснюється нова амортизаційна політика, орієнтована на міжнародні стандарти як в напрямку економічно доцільних строків корисного використання майна, що амортизується, так і застосування нових ефективних механізмів нарахування амортизаційних відрахувань.

Найбільш важливими складовими цієї амортизаційної політики є: [15]

- 1) значне зниження термінів корисного використання амортизується майна;
- 2) ширша можливість вибору методів нарахування амортизаційних відрахувань.

У той же час напрямки інвестування впливають на подальше формування інвестиційних ресурсів. У зв'язку з цим необхідно направляти амортизаційні відрахування в першу чергу на впровадження інновацій (нововведень), оскільки в умовах ринкових відносин різко зростає конкуренція, і в результаті освоєння технологічних інновацій можна значно підвищити продуктивність праці і якість продукції без істотних витрат на основні фонди.

Розробка економічно доцільних строків корисного використання майна, що амортизується [21,22,23].

Разом з тим діє ряд факторів, які протидіють максимізації ефекту, одержуваного від експлуатації активів. Тому при визначенні терміну корисної служби активу відповідно до вищезгаданим стандартом враховуються такі чинники: [24]

а) очікуваний обсяг використання активу компанією, який оцінюється по передбачуваній потужності або фізичної продуктивності активу;

б) передбачуваний фізичний знос, який залежить від виробничих факторів, таких, як кількість змін, що використовують даний актив, і програма ремонту та обслуговування, прийнята в компанії, а також умови зберігання та обслуговування активу в період простою;

в) моральний знос в результаті змін або вдосконалення виробничого процесу, або в результаті змін обсягу попиту на ринку на дану продукцію або послугу, вироблені або що надаються з використанням активу;

г) правові або подібні обмеження на використання активу, такі, як терміни оренди.

Відповідно до міжнародних підходами термін корисної служби об'єкта основних засобів визначається оцінним шляхом на основі досвіду роботи компанії з аналогічними активами [25].

Реалізація найбільш ефективних механізмів нарахування амортизаційних відрахувань організація може застосовувати один з декількох способів нарахування амортизації. Діючими в цей час нормативними актами держава передбачає кілька механізмів нарахування амортизаційних відрахувань. Застосування організацією певного способу нарахування амортизації проводиться по групах об'єктів ОС протягом всього терміну їх корисного використання.

До них відносяться: лінійний метод; прискорений (нелінійний) метод; із застосуванням понижуючих коефіцієнтів; з використанням підвищувальних коефіцієнтів; з пільговим режимом нарахування амортизаційних відрахувань (для малих підприємств); з заходами обмежувального характеру на застосування прискореної амортизації (наприклад, застосування лінійного

методу нарахування амортизації до будівель, споруд, передавальним пристроям, які входять у восьму - десяту амортизаційні групи, незалежно від строків введення в експлуатацію цих об'єктів).

Інформаційна система обліку в частині амортизації основних засобів впливає на амортизаційну політику підприємства. Досить детальний огляд трактувань цієї економічної категорії науковцями надається в статті Щирської О.В. [10].

Варто зазначити, що амортизаційна політика підприємства – це найбільш оптимальне поєднання принципів і методів нарахування та обліку амортизації і контроль за відтворенням необоротних матеріальних активів відповідно до амортизаційної політики держави.

Облік як інформаційна система впливає на амортизаційну політику підприємства за такими напрямками як надання інформації про вартість об'єктів необоротних активів, строк корисного використання, методи амортизації, норми та суми амортизаційних відрахувань та зносу, витрати виробництва та їх вплив на формування фінансового результату. Крім того, важливого значення набуває обліково-аналітична інформація щодо здійснення інвестиційної діяльності підприємства в частині ремонту, модернізації, поліпшення основних засобів та придбання нових необоротних активів.

До введення в дію Податкового кодексу України на підприємствах паралельно існували дві системи амортизації: бухгалтерська і податкова. Вони законодавчо регулювались П(С)БО 7 “Основні засоби” [2], яке визначало методи нарахування амортизації основних засобів у бухгалтерському обліку, а також Законом України “Про оподаткування прибутку підприємств”, що не був узгоджений із цим стандартом, який визначав методи нарахування амортизації у фінансовому обліку. Для усунення цих суперечностей і вдосконалення амортизаційної політики підприємства був прийнятий Податковий кодекс України, за яким передбачено відмову від колишнього підходу до нарахування амортизації [1]. Головними нововведеннями є те, що амортизація основних засобів нараховується із застосуванням методів, які відповідають методам



вказаним в П(С)БО 7 та поділ всієї сукупності основних засобів та інших необоротних активів для цілей оподаткування на 16 груп.

На сьогоднішній день бухгалтерські методи нарахування амортизації залишилися чинними з певними поправками та уточненнями, а податковий метод втратив свою чинність. Тому з прийняттям Податкового кодексу України чинними є такі методи амортизації: прямолінійний метод, метод зменшення залишкової вартості, метод прискореного зменшення залишкової вартості, кумулятивний метод; виробничий метод. До переходу системи бухгалтерського обліку на міжнародні стандарти з метою контролю за сумами нарахованого зносу та амортизації основних засобів використовувались окремі рахунки. За рахунок створеного амортизаційного фонду покривались витрати на капітальні вкладення. Тобто, якщо амортизація розуміється як економічна категорія, що передбачає включення частини вартості основних засобів до витрат виробництва, то повинен створюватись завдяки цьому фінансовий резерв для їх відновлення у вигляді амортизаційного фонду.

Проте, ми не можемо чітко говорити про здійснення капітальних інвестицій за рахунок накопичених коштів амортизаційних відрахувань, адже амортизаційний фонд на вітчизняних підприємствах не створюється. Тому, ми погоджуємось з тим, що в сучасних умовах втрачається зв'язок між нарахованою амортизацією та витратами на капітальні інвестиції [11]. Сьогодні системою обліку амортизації не передбачається її нагромадження в амортизаційному фонді та використання за цільовим призначенням на відтворення необоротних активів.

Тобто, держава встановлює методи нарахування амортизації й ставки амортизаційних відрахувань, а на самих підприємствах амортизаційний фонд не є чітко регламентованим. Підприємства повинні самі вирішувати, створювати їм амортизаційний фонд чи ні. Значну частину амортизаційних коштів підприємства використають не за своїм економічним призначенням. Кошти амортизації витрачають не на відтворення основного капіталу, а на споживання. Тому для покращення ефективності амортизаційної політики авторами

пропонується створювати амортизаційний фонд підприємствами та розробити чіткі рекомендації щодо вибору методу амортизації. Особливої уваги заслуговують питання оцінки основних засобів.

Оцінку за справедливою вартістю використовують для основних засобів, біологічних активів та продукції сільського господарства. Ми погоджуємось із тим, що використання справедливої вартості при оцінці основних засобів повинно бути чітко визначено в певних випадках в Податковому кодексі України [11]. Адже, справедлива вартість - це сума, за якою актив можна обміняти в операції між сторонами з уточненням щодо погашення заборгованості, тому виникає питання застосування цього терміна з метою визначення фінансового результату як прибутку при зростанні вартості конкретного об'єкта.

Питання оцінки нерухомості виникають тому, що чітко не визначено її методику, що впливає на порядок нарахування амортизації. Оцінку інвестиційної нерухомості можна здійснювати за первісною або залишковою вартістю, як визначено в ПСБО 32 "Інвестиційна нерухомість"[4].

Придбаний чи взятий в оренду об'єкт потребує деталізації оцінки. Якщо цей об'єкт віднесено одночасно до операційної і фінансової нерухомості, підприємство має розробити критерій їх розмежування та порядок нарахування амортизації на інвестиційну нерухомість, адже при переведенні її в операційну вона перестає існувати. Норми амортизації за різними об'єктами нерухомості відрізняються.

Нарахування амортизації здійснюється за різними методиками. Тому первісну вартість об'єктів основних засобів обчислюють розподілом цієї суми пропорційно до звичайної ціни об'єкта основних засобів.

Проте, не можна погодитись із тим, що за такими об'єктами необхідно нараховувати амортизацію [8]. За національними П(С)БО амортизацію на такі об'єкти не нараховують. За Податковим кодексом України на об'єкти законсервованих основних засобів на період консервації нарахування амортизації не проводиться [12].

Наявність засобів праці є основою організації підприємницької діяльності та потребує значних капітальних затрат на їх формування. А значить, господарська діяльність підприємства пов'язана з багаторазовим та тривалим використанням засоби праці, в процесі виробництва та реалізації продукції послуг чи робіт.

Усі об'єкти, які належать до засобів праці зберігають первинний зовнішній вигляд, упродовж довгострокового періоду але не позбавлені послідовного зносу в результаті чого, переносять свою вартість на вартість за увесь час їх експлуатації згідно за встановлених підприємством нормами. Засоби праці охоплюють предмет (або комплекс предметів), який використовується робітником як провідник його дій на цей предмети праці. Засоби праці, за особистісною природою є двох основних видів [70, с. 26]: знаряддя праці, предмети, що забезпечують умови праці. Об'єктом обліку засобів праці є матеріальний засіб, за допомогою якого здійснюється виробнича, комерційна або індивідуальна діяльність а одиницею обліку засобів праці є назва та об'єкти, визначені технічними документами та конструктивними особливостями [14, с. 32].

Аби зрозуміти сутність понять «амортизація» та «знос» і визначити основні відмінності між ними, необхідно розглянути етимологію поняття «амортизація» та його історичний розвиток. Поняття «амортизація» є запозиченням, утвореним від грецького і латинського слів. Ймовірно, прихильники амортизації як фонду реновації виходять з грецького тлумачення слова, а їхні опоненти – з латинського [10].

Різноманітність у трактуванні поняття «амортизація» складалася в ході історичного розвитку. Його еволюція пов'язана передусім з різними цілями, що приписували амортизації. Дослідження та чітке розуміння сутності амортизації здатне сформуванню низку її конкурентних переваг для суб'єкта господарювання.

За першим підходом категорії є синонімами або ототожнюються з поняттями, перші з яких є більш загальними щодо других. За таким підходом заміна категорії поняттям істотно не змінює сутність ідеї, представлені в

тексті, а обидва терміни виступають як синоніми. За другим підходом бухгалтерські поняття є лише окремим моментом бухгалтерських категорій, оскільки поняття не виступають засобом розчленування, групування і синтезування дійсності, а лише надають знання про певний об'єкт (об'єкт чи метод обліку), його властивості, й можуть знаходити втілення в бухгалтерських термінах.

Представники першої наукової школи – фізіократи (від грец. «фізіс» – природа, «кратос» – влада) ототожнювали капітал з «первісними» і «щорічними» авансами, прототипами сучасного оборотного й необоротного капіталу [11]. Ф. Кене у своїх дослідженнях доводив існування оборотного й основного капіталу [12].

Таким чином, капітал, на думку фізіократів, має матеріальну форму. Представники класичної політичної економії ввели в науковий обіг терміни «оборотний» капітал (змінює форму в процесі виробництва) і «основний» (не стосується процесу обороту).

До основного капіталу А. Сміт відносив знаряддя праці та машини, будівлі та споруди торговельно-виробничого призначення, а до оборотного – матеріали, готові вироби та гроші, потрібні для обігу товарів, що підкреслює матеріальну форму прояву капіталу [19]. Відмінність між даними частинами капіталу полягала в тому, що основний капітал приносить прибуток, не переходячи від власників, в той же час оборотний капітал змінює власника та перебуває у постійному русі.

На відміну від попередників, класики визнавали продуктивним капітал зайнятий не тільки в сільському господарстві, а й в усій сфері матеріального виробництва. Крім того, А. Сміт визначив капітал як чинник виробництва, який бере участь у створенні вартості [19].

Співзвучною з поглядами інших представників класичної політичної економії були погляди Д. Рікардо, який характеризував капітал як «частину багатства країни, які використовуються у виробництві» [16]. Принципово новим у дослідженні Д. Рікардо було відокремлення основного й оборотного

капіталу з точки зору зношуваності та часу обороту, що стало суттєвим доповненням поглядів А. Сміта [19].

У процесі виробництва та під впливом сил природи необоротні активи поступово зношуються (як фізично, так і морально). Тобто в процесі використання вони втрачають свою корисність. Тому існує необхідність покриття витрат та відновлення обладнання, а також необхідність коригування його вартості.

До оборотних засобів належать маловартісні та дорогі засоби праці. Необоротні засоби включають швидкозношувані та довгозношувані активи. Як, наслідок усі засоби праці групуємо в чотири групи [50, с. 47]:

- 1) маловартісні швидкозношувані (оборотні);
- 2) маловартісні довгозношувані (необоротні);
- 3) дорогі швидкозношувані (оборотні);
- 4) дорогі довгозношувані (необоротні).

З літературних джерел та за уставленою традицією дорогі довгозношувані активи визначають, як “основні засоби”. Проте, як з економічної так і технічної точки зору це є невірно. Адже, основні засоби зношуються залежно від економічних потреб у відшкодування їх вартості та технологічних умов експлуатації. Тобто, у одного підприємства вони будуть довгозношувані, а у іншого – швидкозношувані. Представлена класифікація характеризує [70, с. 48]:

-групування у розрізі статей балансу на оборотні та необоротні засоби праці;

-метод облікової реєстрації процесу придбання, як капітальні інвестиції або поточні витрати;

-спосіб відшкодування витрат на придбання об'єктів шляхом нарахування амортизації.

Е.Е. Сіверс, який очолював петербурзьку школу бухгалтерського обліку, розумів під амортизацією джерело фінансування, певний фонд реновації, що створюється з прибутку, слугує для відновлення майна і якому в активі відповідають грошові кошти або інші цінності [18].

Р.Я. Вейцман (представник московської школи) трактував дану пасивну статтю як контраktiv, як погашену частину вартості майна залишену на балансі [5].

І.Р. Ніколаєв (1877–1942) також визначав знос основних засобів і амортизацію як дві несумісні категорії: «Знос – це фізичний і моральний процес зношення, втрата основними засобами їх вартості; амортизація – процес накопичення фінансових коштів, що залежить від цілей фінансової політики. І тому сума зносу не може бути тотожна сумі амортизації» [15].

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

Рахунок амортизації основного капіталу – це контраktiv рахунку нерухомого майна, тоді як рахунок майна, що підлягає оновленню, це контрпасив рахунка амортизаційного фонду» [17].

Згідно з концепцією А.П. Рудановського [17], з одного боку, в пасиві балансу формується амортизаційний фонд, джерело відтворення необоротних активів, забезпечене в активі оборотними засобами. З іншого – в тій же сумі відображається показник, що демонструє величину зносу.

Саме ця концепція призвела до створення в балансі двох окремих рахунків: «Амортизаційний фонд» і «Знос основних засобів». Дана концепція була офіційно визнана в Радянському Союзі.

За часів СРСР амортизаційні відрахування слугували засобом забезпечення планового відтворення основних засобів шляхом часткового їх відновлення в процесі експлуатації чи заміни їх новими після повного зносу. Ще однією особливістю обліку амортизаційних відрахувань в цей час було те,

що основні засоби під час зношування переносили свою вартість на виробництво. Це було зумовлено тим, що на всіх підприємствах були різні види виробництв: основне, допоміжне, обслуговуюче. Амортизаційні відрахування основних засобів культурно-обслуговуючого призначення акумулювались у вигляді фондів на їх відновлення та ремонт. Розміри амортизаційних відрахувань встановлювались державою.

На сьогодні проблема трактування сутності та розкриття економічного змісту амортизації основних засобів є достатньо актуальною, адже й досі немає єдиного підходу до визначення даних понять.

Поняття амортизації є найбільш дискусійною та неоднозначною категорією у категоріальному апараті, про що свідчить відсутність єдиного підходу до тлумачення цього поняття.

Таким чином, відшкодування зносу основних виробничих фондів підприємства здійснюється на основі амортизації. Під амортизацією розуміється процес перенесення вартості основних виробничих фондів на вироблену продукцію за допомогою амортизаційних відрахувань з метою накопичення коштів для повного відновлення фондів. Після прийняття Податкового кодексу України облік основних засобів необхідно вести по кожному об'єкту, а не по групах. Нараховувати амортизацію слід щомісяця (а не один раз на квартал, як це було до прийняття ПКУ), а також окремо по кожному об'єкту основних засобів підприємства.

### **1.3 Методичні аспекти обліку амортизаційних відрахувань**

У процесі виробництва основні засоби втрачають свою споживну вартість і переносять її на створюваний з їх участю продукт. Внаслідок цього основні засоби втрачають виробничі якості і, якщо вони не можуть бути відновлені шляхом ремонту або модернізації чи відновлення стає економічно не вигідним, їх ліквідовують.

Таким чином, у процесі виробництва відбувається кругообіг вартості

основних засобів. Так, їх вартість у вигляді амортизаційних відрахувань включається в собівартість виробленої продукції. У процесі її реалізації надходить виручка. Частина цієї виручки є відшкодуванням зношених основних засобів і спрямовується на капітальні вкладення для оновлення основних засобів.

На основі дозволених до застосування механізмів кожен господарюючий суб'єкт вибирає найбільш прийнятний і оптимальний варіант, виходячи їх конкретних цілей і завдань розвитку підприємства і умов, що склалися господарювання [56].

В аналізі виробничих інвестицій можна обійтися без розгляду проблеми зносу і амортизації вартості основних засобів. Оскільки дана проблема детально обговорюється в численних курсах бухгалтерського обліку вітчизняних та іноземних науковців [57].

Бухгалтерське нарахування зносу - спосіб розподілу витрат на придбання обладнання в перебігу очікуваного терміну його виробничого використання. Цей спосіб дозволяє, з одного боку, включати знос обладнання в собівартість продукції, з іншого як стверджує теорія - накопичити кошти, достатні для придбання нового обладнання в заміन зношеного. Нарухувань внесок, як відомо, адекватно зменшує поточну балансову вартість обладнання. У світовій практиці використовується різні підходи до нарахування зносу (сум амортизаційних списання, нарахувань) і визначенню залишкової балансової вартості. Класифікуємо їх за кількома ознаками. За базу, з якою пов'язується знос основних засобів, найчастіше приймають передбачуваний час експлуатації (корисний термін його життя), рідше - очікуваний обсяг роботи. За ступенем рівномірності списання вартості обладнання розрізняють рівномірну (лінійну) і нерівномірну (нелінійну) амортизацію. остання може бути реалізовано різними способами.

Наприклад, суми списання можуть змінитися відповідно до деякого принципу або за спеціальним графіком і т.д. Можна також розділити методи списання на нормальні, прискорені і уповільнені. Найпростіший, але не єдиний



спосіб списання спосіб прискореного списання зносу - скорочення терміну амортизації. Важливим з економічної точки зору при визначенні амортизаційних сум є врахування принципу нерівноцінності грошей в часі. Деякі методи виходять з цього принципу, інші не враховують його. Простіше кажучи, існують методи, що передбачають нарахування відсотків на амортизаційні суми і не передбачають його.

Природно, що різні методи визначення сум амортизації призводять до різних результатів. Звідси очевидно деяка умовність одержуваних результатів. Разом з тим можливість вибору методу, якщо така є, створює певну гнучкість, дозволяє враховувати особливості виробничих умов. Знайомство з різними моделями зносу обладнання, навіть якщо вони ще не застосовуються у вітчизняній практиці, надається корисними як в теоретичному, так і в практичному відношенні.

Необхідно розрізняти терміни "знос" і "амортизація". їх використовують для пояснення одного і того ж явища, проте вони відображають різні процеси. Якщо знос означає поступову втрату вартості (тобто втрату фізичних і моральних якостей) основних засобів у процесі виробництва, то амортизація показує поступове перенесення вартості основних засобів у міру їх зносу на новостворюваний продукт.

Порядок нарахування і використання амортизаційних відрахувань у бухгалтерському обліку визначено законодавством та П(С)БО 7 "Основні засоби".

Для узагальнення інформації про нараховану амортизацію та індексацію зносу необоротних активів, що підлягають амортизації, передбачено пасивний контрактивний рахунок 13 "Знос (амортизація) необоротних активів". За кредитом рахунку 13 відображається нарахування амортизації необоротних активів, а за дебетом її зменшення. Узагальнення інформації про суму зносу тих необоротних активів, облік яких ведеться на рахунку 10 "Основні засоби", відображається на субрахунку 131 "Знос основних засобів", а узагальнення інформації про суму зносу тих необоротних активів, облік яких ведеться на

рахунку 11 "Інші необоротні матеріальні активи", здійснюється на субрахунку 132 "Знос інших необоротних матеріальних активів". Аналітичний облік за рахунком 13 ведеться відповідно за видами основних засобів та інших необоротних матеріальних активів.

Облік зносу (амортизації) необоротних активів відображається в журналі № 4, а в сільськогосподарських підприємствах - в журналі-ордері № 4А с.г.

На суму нарахованої амортизації збільшуються витрати підприємства відповідно до виду діяльності і зносу основних засобів.

Облік амортизації безоплатно одержаних основних засобів можна вести двома способами:

а) на основні засоби, одержані безкоштовно, не нараховувати амортизацію і не відносити її у витрати підприємства, а на суму зносу основних засобів кожного місяця робити запис: кредит рахунку 10 "Основні засоби" і дебет субрахунку 424 "Безоплатно одержані необоротні активи";

б) нараховувати амортизацію на безоплатно одержані основні засоби і одночасно визнавати дохід від безоплатно одержаних основних засобів на одну і ту суму.

Категорію "амортизація" можна розглядати не тільки як забезпечення поступового перенесення вартості, а в набагато ширшому аспекті.

В процесі виробництва як основні засоби, так і нематеріальні активи втрачають свою вартість і у вигляді амортизаційних відрахувань переносять її на створювані на підприємстві продукцію, роботи, послуги, а також окремою статтею входять до складу адміністративних та інших витрат.

Порядок нарахування і використання амортизаційних відрахувань основних засобів і нематеріальних активів визначено як податковим законодавством, так і П(С)БО 7 "Основні засоби" та П(С)БО 8 "Нематеріальні активи".

Амортизація — систематичний розподіл вартості, яка амортизується, необоротних активів протягом строку їх корисного використання (експлуатації).

Знос необоротних активів — сума амортизації об'єктів необоротних активів з початку їх корисного використання.

Положенням (стандартом) 7 “Основні засоби” визначено, що об'єктом амортизації є основні засоби (крім землі).

Нарахування амортизації здійснюється протягом строку корисного використання (експлуатації) об'єкта, який встановлюється підприємством при визнанні цього об'єкта активом (при зарахуванні на баланс), і призупиняється на період його реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання та консервації.

При визначенні строку корисного використання (експлуатації) слід ураховувати:

- очікуване використання об'єкта підприємством з урахуванням його потужності або продуктивності;
- фізичний та моральний знос, що передбачається;
- правові або інші обмеження щодо строків використання об'єкта та інші фактори.

Строк корисного використання (експлуатації) об'єкта основних засобів переглядається в разі зміни очікуваних економічних вигод від його використання.

Амортизація об'єкта основних засобів нараховується, виходячи з нового строку корисного використання, починаючи з місяця, наступного за місяцем зміни строку корисного використання.

Згідно із П(С)БО 7 амортизація основних засобів (крім інших необоротних матеріальних активів) нараховується із застосуванням таких методів:

- 1) прямолінійного;
- 2) зменшення залишкової вартості;
- 3) прискореного зменшення залишкової вартості;
- 4) кумулятивного;
- 5) виробничого.

Треба зауважити, що підприємство може застосовувати норми і методи нарахування амортизації основних засобів, передбачені податковим законодавством. Отже, шостим методом нарахування амортизації є податковий.

З набуттям чинності Податковим кодексом кардинально змінено порядок нарахування амортизації активів, які визначені як основні засоби та інші необоротні активи.

Класифікація груп основних засобів та інших необоротних активів і мінімально допустимих строків їх амортизації наведені у п. 145.1 Податкового кодексу:

група 1 – земельні ділянки

група 2 – капітальні витрати на поліпшення земель, не пов'язані з будівництвом ( 15 років)

група 3 – будівлі (20 років), споруди (15 років)

група 4 – машини та обладнання (5 років)

група 5 – транспортні засоби (5 років)

група 6 – інструменти, прилади, інвентар (меблі) (4 роки)

група 7 – тварини (6 років)

група 8 – багаторічні насадження (10 років)

група 9 – інші основні засоби (12 років)

група 10 – бібліотечні фонди

група 11 – малоцінні необоротні матеріальні активи

група 12 – тимчасові (нетитульні) споруди (5 років)

група 13 – природні ресурси

група 14 – інвентарна тара (6 років)

група 15 – предмети прокату (5 років)

група 16 – довгострокові біологічні активи (7 років)

Згідно з пп. 145.1.2 Податкового кодексу нарахування амортизації здійснюється протягом строку корисного використання (експлуатації) об'єкта, який встановлюється наказом по підприємству при визнанні цього об'єкта активом (при зарахуванні на баланс), але не менше ніж визначено в п. 145.1, і

призупиняється на період його виводу з експлуатації (для реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання, консервації та інших причин) на підставі документів, які свідчать про виведення таких основних засобів з експлуатації).

Отже, порядок документального оформлення придбання та вибуття (списання) основних засобів залишився незмінним. Нагадаємо, що тільки керівник підприємства приймає рішення про виведення основних засобів з експлуатації на період реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання, консервації та інших причин на підставі умов проведення цих робіт та виходячи із можливості експлуатації активу та безпеки працівників. Ця думка підтверджується п. 146.18 Податкового кодексу: «виведення з експлуатації будь-якого об'єкта основних засобів здійснюється за результатами ліквідації, продажу, консервації на підставі наказу керівника підприємства, а в разі їх примусового відчуження чи конфіскації – згідно із законом».

Балансова вартість групи основних фондів на початок звітного періоду розраховується за формулою:

$$B(a) = B(a-1) + П(a-1) - В(a-1) - А(a-1), \quad (1.1)$$

$B(a)$  — балансова вартість групи на початок звітного періоду;

$B(a-1)$  — балансова вартість групи на початок періоду, що передував звітному;

$П(a-1)$  — сума витрат, понесених на придбання основних фондів, здійснення капітального ремонту, реконструкцій, модернізацій та інших поліпшень основних фондів протягом періоду, що передував звітному;

$В(a-1)$  — сума виведених з експлуатації основних фондів протягом періоду, що передував звітному;

$А(a-1)$  — сума амортизаційних відрахувань, нарахованих у періоді, що передував звітному.

Треба зауважити, що і річна норма і сума амортизації основних засобів не є в чотири рази більшою, аніж квартальна.

Так, враховуючи, що вищезгадане придбане підприємством виробниче

обладнання відноситься до третьої групи основних засобів (згідно податкового законодавства), норма його амортизації від балансової вартості обладнання на початок звітного (податкового) періоду (в розрахунку на календарний квартал) складає — 6%. На перший погляд річна норма амортизації є у 4 рази більшою, аніж квартальна і складає  $6\% \times 4 = 24\%$ . Виходячи із цього річна сума амортизації обладнання буде  $81000 \text{ грн.} \times 24\% = 19440 \text{ грн.}$  Проте треба зауважити, що даний розрахунок не є правильним.

Зауважимо, що неправильне нарахування амортизації має безпосередній вплив на визначення прибутку, що підлягає оподаткуванню, а також накладення штрафних санкцій на підприємство із сторони податкових органів за умов необґрунтованого завищення витрат.

Наказом Міністерства статистики України №352 від 29.12.1995 р. “Про затвердження типових форм первинного обліку” затверджено і введено в дію з 1.01.1996 р. типові форми облікової документації в частині розрахунку амортизаційних відрахувань по основних засобах:

ОЗ-14 “Розрахунок амортизації основних засобів (для промислових підприємств)”;

ОЗ-15 “Розрахунок амортизації основних засобів (для будівельних організацій)”;

ОЗ-16 “Розрахунок амортизації по автотранспорту”.

Для визначення суми амортизації основних засобів, що належить до нарахування у звітному місяці промисловим підприємством застосовується “Розрахунок амортизації основних засобів (для промислових підприємств)” (форма № ОЗ-14).

Для визначення суми амортизації основних засобів, що належить до нарахування у звітному місяці будівельними організаціями застосовується “Розрахунок амортизації основних засобів (для будівельних організацій)” (форма № ОЗ-15).

Для визначення сум амортизації автотранспортних засобів, що належать до нарахування у звітному місяці застосовується “Розрахунок амортизації по

автотранспорту” (форма № ОЗ-16).

Суми амортизаційних відрахувань знаходять своє відображення при журнально-ордерній формі обліку у журналі-ордері №4, а при спрощеній формі бухгалтерського обліку у Відомості 4-М (розділ I) та розділах I і II Відомості 5-М (див. дод. А 4 і А 5).

Амортизація окремого об’єкта основних фондів групи 1 провадиться до досягнення балансовою вартістю такого об’єкта ста неоподатковуваних мінімумів доходів громадян. Залишкова вартість такого об’єкта відноситься до складу валових витрат відповідного податкового періоду, а вартість такого об’єкта прирівнюється до нуля.

Амортизація основних фондів груп 2, 3 і 4 провадиться до досягнення балансовою вартістю групи нульового значення.

Використання різних методів щодо нарахування амортизації зумовлює отримання різних кінцевих даних. Вплив обраного методу на розміри амортизаційних відрахувань, використовуючи розрахункові дані наведеного у даному пункті прикладу, представлено у табл. 1.1.

*Таблиця 1.1*

**Розрахунок сум амортизаційних відрахувань виробничого обладнання за податковим методом**

Роки експлуатації	Залишкова вартість, грн.	Квартальна норма амортизації, %	Річна сума амортизації, грн.
1	81000	6	17759
2	63241	6	13866
3	49375	6	10826
4	38549	6	8452

*Джерело: [9.с.95].*

Підприємство може самостійно, спираючись на наведені розрахунки, вибирати метод нарахування амортизації по основних засобах. Але при цьому треба враховувати, що суми нарахованої амортизації повинні відображати реальний фізичний і моральний знос конкретного об’єкта основних засобів. Як

видно із таблиці 1.2, найменш придатним у цьому плані є метод 6 (податковий), який не в достатній мірі відображає реальну суму зносу виробничого обладнання. Натомість найлегшим методом з точки зору проведення розрахунків є звичайно прямолінійний, який значно полегшує облікову роботу.

Таблиця 1.2

**Річні суми амортизації виробничого обладнання при використанні різних методів щодо її нарахування**

Номер Методу	Назва методу нарахування амортизації	Сума амортизації по роках, грн.				
		1	2	3	4	Разом
1	Прямолінійний	16250	16250	16250	16250	65000
2	Зменшення залишкової вартості	26973	17991	12000	8036	65000
3	Прискореного зменшення залишкової вартості	32500	16250	8125	8125	65000
4	Кумулятивний	26000	19500	13000	6500	65000
5	Виробничий	15000	20000	20000	10000	65000
6	Податковий	17759	13866	10826	8452	50903

*Джерело: розраховано за даними [12, с. 43-44]*

Метод амортизації об'єкта основних засобів переглядається у разі зміни очікуваного способу отримання економічних вигод від його використання. Нарухування амортизації за новим методом починається з місяця, наступного за місяцем прийняття рішення про зміну методу амортизації.

Зауважимо, що незалежно від того, який із перших п'яти методів нарахування амортизації буде обрано, — застосування шостого методу (податкового) є обов'язковим, оскільки це пов'язано із визначенням оподаткованого прибутку підприємства.

За умови, коли поруч із податковим застосовується ще один із вищевказаних методів нарахування амортизації, треба мати на увазі, що амортизація, розрахована за податковим методом, знайде своє відображення лише у податковій декларації.

Натомість записи як на рахунках бухгалтерського обліку, так і у балансі



та звіті про фінансові результати про суми нарахованих амортизаційних відрахувань будуть зроблені, в свою чергу, на підставі того методу, який, окрім податкового, було додатково обрано на підприємстві.

Виходячи із недоцільності робити одночасно подвійну роботу, на багатьох підприємствах при нарахуванні амортизації використовують виключно податковий метод. За цих умов і на рахунках бухгалтерського обліку і у податковій декларації і у звітності (балансі і звіті про фінансові результати) знайдуть відображення однакові дані, що стосуються амортизації.

Амортизація інших необоротних матеріальних активів нараховується за методами, які застосовуються для основних засобів. Амортизація малоцінних необоротних матеріальних активів і бібліотечних фондів може нараховуватися у першому місяці використання об'єкта в розмірі 50 відсотків його вартості, яка амортизується, та решта 50 відсотків вартості, яка амортизується, у місяці їх вилучення з активів (списання з балансу) внаслідок невідповідності критеріям визнання активом або в першому місяці використання об'єкта 100 відсотків його вартості.

Будь-які витрати на розвідку (дорозвідку) та розробку будь-яких запасів (родовищ) корисних копалин (в тому числі будь-які нафтові або газові свердловини) включаються до окремої групи витрат платника податку, на балансі якого перебувають такі запаси (родовища), та підлягають амортизації.

До складу зазначеної групи включаються витрати на розвідку (дорозвідку) та облаштування будь-яких запасів (родовищ) корисних копалин. Перелік витрат, що включаються до такої групи, встановлюється Кабінетом Міністрів України.

Облік балансової вартості витрат, пов'язаних з видобутком корисних копалин, ведеться по кожному окремому родовищу (кар'єру, шахті, свердловині). Порядок такого обліку встановлюється Міністерством фінансів України.

Амортизація нематеріальних активів

Положенням (стандартом) №8 "Нематеріальні активи" визначено, що

нарахування амортизації нематеріальних активів (крім права постійного користування земельною ділянкою) здійснюється протягом строку їх корисного використання, який встановлюється підприємством при визнанні цього об'єкта активом (при зарахуванні на баланс).

При визначенні строку корисного використання об'єкта нематеріальних активів слід ураховувати:

- строки корисного використання подібних активів;
- моральний знос, що передбачається;
- правові або інші подібні обмеження щодо строків його використання та інші фактори.

Нематеріальні активи з невизначеним на підприємстві строком корисного використання амортизації не підлягають.

Метод амортизації нематеріального активу обирається підприємством самостійно, виходячи з умов отримання майбутніх економічних вигод. Якщо такі умови визначити неможливо, то амортизація нараховується із застосуванням прямолінійного методу.

Розрахунок амортизації при застосуванні відповідних методів нарахування здійснюється згідно з Положенням (стандарту) бухгалтерського обліку 7 "Основні засоби

Амортизаційні відрахування проводяться до досягнення залишковою вартістю нематеріального активу нульового значення.

Під час розрахунку вартості, яка амортизується, ліквідаційна вартість нематеріальних активів прирівнюється до нуля, крім випадків:

- коли існує невідоме зобов'язання іншої особи щодо придбання цього об'єкта наприкінці строку його корисного використання;
- коли ліквідаційна вартість може бути визначена на підставі інформації існуючого активного ринку і очікується, що такий ринок існуватиме наприкінці строку корисного використання цього об'єкта.

Нарахування амортизації починається з місяця, наступного за місяцем, у якому нематеріальний актив уведено в господарський оборот.

Нарахування амортизації припиняється, починаючи з місяця, наступного за місяцем вибуття нематеріального активу.

Термін корисного використання нематеріального активу та метод його амортизації переглядаються в кінці звітнього року, якщо в наступному періоді очікуються зміни строку корисного використання активу або зміни умов отримання майбутніх економічних вигод.

Амортизація нематеріального активу нараховується, виходячи з нового методу нарахування амортизації і строку використання, починаючи з місяця, наступного за місяцем змін.

## РОЗДІЛ 2

### СТАН ОБЛІКУ І АУДИТУ АМОРТИЗАЦІЙНИХ ВІДРАХУВАНЬ НА ПІДПРИЄМСТВІ ПрАТ «МШАНЕЦЬКЕ»

#### 2.1 Організаційно-економічна характеристика ПрАТ«Мшанецьке»

В умовах розвитку агропромислового комплексу посилилася увага до обліку витрат, виявилось необхідним обчислювати (калькулювати) вартість продукції сільськогосподарського виробництва. Визначення витрат на виробництво, пов'язаних з використанням основних засобів, здійснюють шляхом розрахунку амортизації, тобто розподілу вартості, яка амортизується протягом строку їх корисного використання (експлуатації).

Види економічної діяльності:

- вирощування зернових та технічних культур;
- розведення великої рогатої худоби;
- змішане сільське господарство.

Розглянемо основні економічні показники результативності діяльності досліджуваного підприємства за даними табл. 2.1.

Таблиця 2.1

#### Основні економічні показники господарської діяльності підприємства

Показники	2017 р.	2016 р.	2015 р.
1.Обсяги господарської діяльності,тис.	31459	46543	19341
2. Чистий дохід (виручка), тис. грн.	16529	28425	9223
3. Валовий прибуток, тис. грн.	6540	8343	4521
4. Чистий прибуток, тис. грн.	8390	9775	5597
5. Середньооблікова чисельність працівників, чол.	79	95	104
6. Середньорічна вартість, тис. грн.:			
– необоротних активів;	8014	5705	3212
– оборотних активів.	11288	12809	10587
7. Фондовіддача, тис. грн.	2,7	3,6	1,8
8. Коефіцієнт оборотності оборотних активів	0,8	1,5	0,6
9. Продуктивність праці, тис. грн.	398	489.9	185.9

*Джерело: розраховано автором*

Таким чином, з кожним роком основні економічні показники

господарської діяльності ПрАТ «Мшанецьке» зазнають змін. Проте позитивним результатом є прибутковість діяльності даного товариства протягом останніх трьох років.

Виробництво продукції здійснюється на основі органічної єдності таких факторів як земля, трудові ресурси, засоби і предмети праці.

Засоби праці є матеріально-технічною базою виробництва. Завдяки своїм характерним особливостям, які виявляються у процесі виробництва, засоби праці відносять до основних засобів.

Облік основних засобів ведеться на рахунку 10 „Основні засоби”. Цей рахунок має такі субрахунки :

- 100 «Інвестиційна нерухомість»
- 101 «Земельні ділянки»
- 102 «Капітальні витрати на поліпшення земель»
- 103 «Будинки та споруди»
- 104 «Машини та обладнання»
- 105 «Транспортні засоби»
- 106 «Інструменти, прилади та інвентар»
- 107 «Тварини»
- 108 «Багаторічні насадження»
- 109 «Інші основні засоби»

Товариство здійснює свою діяльність на принципах повного господарського та самофінансування.

За даними табл. 2.2 можемо проаналізувати основні показники, що характеризують розміри сільськогосподарського виробництва у досліджуваному підприємстві за останні роки.

Як свідчать наведені дані, валова продукція по собівартості зросла на 76,5 тис.грн. Товарна продукція зменшилася на 18,1 тис.грн, а прибуток зріс на 98,1 тис.грн.

Таблиця 2.2

## Розміри сільськогосподарського виробництва ПрАТ «Мшанецьке»

Показники	2016 р.	2017 р.	Відхилення, +, -
Валова продукція (в порів. цінах 2010р), тис.грн	298,5	375,0	76,5
Валова продукція ( по собівартості), тис.грн	375,3	456,5	81,2
Прибуток (збиток), тис.грн	-51,6	46,5	98,1
Товарна продукція, тис.грн	217,0	198,9	18,1
Валовий дохід, тис.грн	97,7	120	22,3
Норма прибутку, %	-1,8	1,6	3,4
Рівень сукупної рентабельності, %	-19	21,5	40,5
Середньорічна чисельність працюючих, чол.	52	40	-12
Середньорічна вартість основних виробничих фондів с.г. призначення, тис.грн	2500	2534	34,2
Середньорічна вартість оборотних засобів, тис.грн	375	425	50
Всього с/г угідь, га	645	540	-105
Площа ріллі, га	600,8	540	-60,8

*Джерело: розраховано автором*

Земля – основний і незамінний ресурс сільськогосподарського виробництва, одне з найважливіших складових ресурсного потенціалу аграрних формувань, який, крім землі, включає трудові ресурси, основні та оборотні засоби. Наявний ресурсний потенціал, якісні його параметри та раціональне поєднання його в процесі господарської діяльності є вихідною передумовою виробництва конкурентоспроможної продукції. Одним із найбільш важливих показників, який характеризує розмір господарства являється наявність і структура земельного фонду.

За даними табл. 2.3 можемо зробити висновок, що загальна ефективність господарської діяльності за досліджуваний період покращилася, і підприємство стало прибутковим. В 2017 році було отримано прибутку в розрахунку на 1 середньорічного працюючого 1162,5 грн, а на 1 люд.-год. затрачену на виробництво 6,16 грн, в розрахунку на 100 га с.г.угідь отримано прибутку 8,6 тис. грн.

Рівень сукупної рентабельності в 2017 році становив 21,5%, що краще ніж в 2005 році на 40,5%.

Таблиця 2.3

**Ефективність господарської діяльності в ПрАТ «Мшанецьке»**

Показники	2016 р.	2017 р.	Абсолютне відхилення, +, -
Вироблено валової продукції (в порівняльних цінах 2010 року) на:			
на 100 га с.г. угідь, тис. грн	46.3	69.4	23.2
на 1 середньорічного працюючого, грн.	5740.38	9375.00	3634.62
на 1 люд.-год. затрачену на виробництво, грн.	6.12	7.98	1.86
Прибуток (+), збиток (-), тис. грн			
на 100 га с.г. угідь, тис. грн	-8.0	8.6	16.6
на 1 середньорічного працюючого, грн.	-992.31	1162.50	2154.81
на 1 люд.-год. затрачену на виробництво, грн.	-1.06	0.99	2.05
Отримано валового доходу- тис.грн			
на 100 га с.г. угідь, тис. грн	15	22.2	7.1
на 1 середньорічного працюючого, грн.	1878.85	3000.00	1121.15
Середньорічна оплата праці на 1-го працівника, грн.	1878.85	3000.00	1121.2
Норма прибутку, %	-1.8	1.6	3.4
Рівень сукупної рентабельності, %	-19	21.5	40.5

*Джерело: розраховано автором*

Підвищення ефективності виробництва є однією з найбільш актуальних проблем на сьогодні. Підвищення ефективності допомагає збільшенню доходів господарства, одержанню додаткових засобів для оплати праці і покращенню соціальних умов.

## **2.2 Фінансовий облік амортизаційних відрахувань**

Нарахування амортизації призводить до збільшення витрат підприємства, а також до збільшення суми зносу необоротних активів.

Рахунок 13 “Знос (амортизація) необоротних активів” призначено для узагальнення інформації про нараховану амортизацію та індексацію зносу

необоротних матеріальних і нематеріальних активів, що підлягають амортизації.

Рахунок 13 “Знос (амортизація) необоротних активів” має такі субрахунки:

131 “Знос основних засобів”;

132 “Знос інших необоротних матеріальних активів”;

133 “Накопичена амортизація нематеріальних активів”;

134 “Накопичена амортизація довгострокових біологічних активів”;

135 “Знос інвестиційної нерухомості”.

На субрахунку 131 “Знос основних засобів” узагальнюється інформація про суму зносу тих необоротних активів, облік яких ведеться на рахунку 10 “Основні засоби”.

При цьому інформація про суму зносу інвестиційної нерухомості, облік якої ведеться на субрахунку 100 “Інвестиційна нерухомість” за первісною вартістю узагальнюється на субрахунку 135 “Знос інвестиційної нерухомості”.

На субрахунку 132 “Знос інших необоротних матеріальних активів” узагальнюється інформація про суму зносу тих необоротних активів, облік яких ведеться на рахунку 11 “Інші необоротні матеріальні активи”.

На субрахунку 133 “Накопичена амортизація нематеріальних активів” узагальнюється інформація про суму зносу нематеріальних активів.

На субрахунку 134 “Накопичена амортизація довгострокових біологічних активів” узагальнюється інформація про суму амортизації, нарахованої на довгострокові біологічні активи, облік яких ведеться на субрахунках 162 “Довгострокові біологічні активи рослинництва, які оцінені за первісною вартістю” та 164 “Довгострокові біологічні активи тваринництва, які оцінені за первісною вартістю”. Аналітичний облік зносу необоротних активів ведеться відповідно за видами основних засобів, інших матеріальних необоротних активів та нематеріальних активів.

За кредитом рахунку 13 “Знос (амортизація) необоротних активів” відображається нарахування амортизації та індексації зносу необоротних



активів, за дебетом — зменшення суми зносу.

Розподіл амортизаційних відрахувань за об'єктами витрат здійснюється на підставі таких документів як: ОЗ-14 “Розрахунок амортизації основних засобів (для промислових підприємств)”, ОЗ-15 “Розрахунок амортизації основних засобів (для будівельних організацій)”; ОЗ-16 “Розрахунок амортизації по автотранспорту”.

Рахунок 13 “Знос (амортизація) необоротних активів” кореспондує

за дебетом з кредитом рахунків: за кредитом з дебетом рахунків

10 “Основні засоби”

15 “Капітальні інвестиції”

11 “Інші необоротні матеріальні активи”

23 “Виробництво”

39 “Витрати майбутніх періодів”

12 “Нематеріальні активи”

42 “Додатковий капітал”

42 “Додатковий капітал”

83 “Амортизація”

91 “Загально-виробничі витрати”

92 “Адміністративні витрати”

93 “Витрати на збут”

94 “Інші витрати операційної діяльності”

Оформлені і підписані вказані документи бухгалтером, який здійснює облік основних засобів і нематеріальних активів передаються бухгалтеру, який здійснює облік витрат підприємства.

При використанні журнально-ордерної форми обліку облік амортизації та зносу ведеться у відомості обліку основних засобів, книзі обліку затрат виробництва, журналі-ордері №4, а при спрощеній формі обліку у Відомостях 4-М і 5-М.

Таким чином, входження України у світове економічне співтовариство, залучення до міжнародних ринків капіталу диктує неминучість переходу на міжнародні стандарти обліку і звітності. У зв'язку з цим багато аспектів бухгалтерського обліку, в тому числі облік амортизаційних процесів є дискусійними. Крім цього вітчизняна наука пропонує свої методики і підходи до обчислення амортизації, а також спосіб збігу сум нарахованої амортизації як

витрати, пов'язаного з виробництвом і (або) реалізацією з процесом зносу.

### **2.3 Аудит амортизаційних відрахувань у товаристві**

До основних джерел фінансування капітальних вкладень основні засоби є нарахована сума амортизації основних коштів. Від того, наскільки вірно буде розрахована сума амортизації, залежить правильність визначення фінансових результатів і собівартості продукції підприємства в цілому. Саме з перевірки правильності нарахування амортизації починається проведення аудиторських процедур.

Аудитор перевіряє облікову політику підприємства в частині методів нарахування амортизації основних засобів для того, щоб упевнитися, що вона дотримується правильно: від періоду до періоду послідовно.

Грамотність ведення цієї процедури впливає на правильність віднесення об'єктів основних засобів до тієї чи іншої амортизаційної групи.

Якщо організація час від часу переглядає цей термін, керівництво підприємства повинно представити всі необхідні документи, які зможуть підтвердити такий перегляд. Наприклад, такий перегляд строку корисного використання основних засобів може бути на підприємствах добувної промисловості.

Аудит у товаристві здійснюється з метою визначення достовірності первинних даних про факти господарського життя, повноти та своєчасності відображення цих даних в обліку, правильності ведення обліку відповідно до вимог законодавства та складання на основі цих даних фінансової звітності. В ході здійснення аудиту не підприємстві можна виявити як позитивні так і негативні сторони діяльності підприємства, а також дати відповідні рекомендації по усуненню даних недоліків, адже від правильності ведення обліку залежить ефективність діяльності підприємства взагалі.

Основними джерелами при проведенні аудиту амортизаційних відрахувань являється звітність товариства а саме:

- розрахунок амортизації;
- дані аналітичного обліку по рахунку 13 "Знос необоротних активів";
- дані аналітичного обліку по витратних рахунках;
- журнал-ордер 4;
- дані Головної книги по рахунку 13 "Знос необоротних активів";
- баланс ;
- Звіт про фінансові результати ;
- Примітки до річної фінансової звітності (1,2 розділи);
- Декларація по податку на прибуток.

Проводячи аудит амортизаційних відрахувань на ПрАТ «Мшанецьке» перш за все необхідно встановити основні завдання (питання), які будуть досліджуватися при перевірці даної теми, а саме:

- правильність віднесення об'єктів необоротних активів до складу основних засобів, нематеріальних активів, інших необоротних матеріальних активів;
- правильність розподілу основних засобів на групи основних фондів відповідно до податкового обліку;
- правильність застосування норм амортизаційних відрахувань до груп основних фондів;
- правильність здійснення розрахунку амортизаційних відрахувань за певний період;
- правильність віднесення суми нарахованої амортизації на рахунки бухгалтерського обліку та відображення їх в відомостях аналітичного та синтетичного обліку;
- перевірка відповідності даних аналітичного, синтетичного обліку з даними фінансової та податкової звітності.

Перед тим, як проводити перевірку правильності нарахування амортизаційних відрахувань по групах основних фондів, потрібно перевірити правильність розподілу об'єктів необоротних активів на групи основних фондів.

Контроль правомірності віднесення амортизаційних відрахувань на

собівартість продукції є одним з найважливіших питань аудиту.

Аудитору необхідно визначити, до виробничої або невиробничої групи основних засобів відносяться об'єкти.

Амортизаційні відрахування за основними засобами невиробничої сфери відносяться в рахунок власних коштів підприємства.

Для змішування витрат по таких об'єктах, деякі підприємства відносять їх на собівартість продукції, через що надалі знижується фінансовий результат. При проведенні аудиторської перевірки потрібно визначити суму надміру нарахованого або навпаки недонарахованого зносу за всіма фактами неправильного нарахування амортизації; встановити, як саме це вплинуло на фінансовий результат і собівартість продукції, а також запропонувати комплекс заходів щодо виправлення недоліків і недопущення подібного в майбутньому.

Не менш важливою, в процесі аудиту є перевірка організації обліку витрат на ремонт основних засобів і дотримання термінів проведення ремонту. Аудитору потрібно перевірити наявність всієї необхідної документації, яка стосується ремонту основних засобів, де на кожен ремонтується об'єкт повинна бути складена дефектна відомість. У цій відомості вказуються роботи підлягають виконанню, терміни їх початку і закінчення, намічені для заміни деталі, а також норми часу на виготовлення запасних частин. На підставі відомості дефектів на кожен об'єкт підлягає ремонту і в цілому по організації складається спеціальна кошторис. Іноді, такі кошториси складають вже після того як був завершений ремонт, а кошторисну ціну прирівнюють до фактичних витрат, що є порушенням. Також потрібно стежити, щоб під виглядом капітального ремонту не здійснювалася модернізація і реконструкція основних засобів, шляхом аналізу інформації приймально-здавальних актів на виконані обсяги робіт і проектно-кошторисної документації на ремонт. При перевірці капітального ремонту основних засобів, який виконується підрядним способом, потрібно перевірити наявність необхідних договорів підряду і чи була перевищена прописана в договорі ціна ремонту. Для встановлення причин подорожчання ремонту, якщо він проводиться господарським способом,

аудитор повинен перевірити чи правильно сформовані витрати за статтями. При встановленні відхилень аналізуються їх причини та визначаються винні особи. В процесі проведення перевірки визначається, не допускалися чи приписки виконаних робіт для того, щоб завищити норму витрати матеріалів, оплату праці та списати витрачені матеріали і запасні частини. На підставі первинних документів визначається законність і доцільність всіх операцій по ремонту основних засобів.

Такими документами є облікові листи на відрядні роботи, відомості дефектів, акти приймання виконаних робіт, лімітно-забірних карти, накладні і відомості і на витрату матеріальних цінностей. Для того щоб встановити факти незаконного списання запасних частин і ремонтних матеріалів на виконані роботи, потрібно періодично перевіряти документи, письмові запити підрядників виконували ті чи інші роботи, вибірково контрольну інвентаризацію виконаного ремонту і опитувати посадових осіб. Експертиза або контрольний обмір ремонтних робіт є найефективнішим способом визначення приписок обсягів виконаних робіт та завищення їх вартості. Іноді, для виконання таких робіт аудитор залучає фахівців.

Контроль якості ремонту займає важливе місце при аудиторських процедурах. Цей контроль характеризується дотриманням термінів міжремонтних періодів і безвідмовністю в роботі відремонтованих об'єктів. За даними інформації первинних документів і звітності про роботу обладнання і машин потрібно встановити наднормативне кількість поточних ремонтів і кількість всіх простоїв через технічні несправності. За оцінками в інвентарних картках, де фіксується дата проведення і ціна ремонту, перевіряється тривалість міжремонтних періодів. Особливу увагу аудитор повинен приділити перевірці правильності обліку витрат на проведення ремонтів основних засобів. Інформація про методи списання витрат на ремонт основних засобів розкривається в обліковій політиці підприємства.

Як правило або в організації створюється ремонтний фонд, або ж фактичні витрати відносять на собівартість продукції по мірі їх здійснення або

відносять на витрати майбутніх періодів. Якщо організація створює ремонтний фонд для того, щоб включити витрати на собівартість продукції, то аудитор повинен обов'язково перевірити економічне обґрунтування розміру відрахувань і визначити чи дотримується принцип щомісячного нарахування резерву, а також передбачені розміри відрахувань за видами основних засобів або ж встановлена єдина норма відрахувань.

Таким чином, аудит операцій з основними засобами має велике значення. На думку аудитора про достовірність бухгалтерської звітності в частині основних засобів, впливає виявлення всіх помилок і недоліків. Якщо такі були знайдені, аудитор доносить до керівника організації в письмовій формі рекомендацію щодо внесення коригувань. Це необхідно для того щоб в ході перевірок уникнути штрафів з боку податкових органів. Крім того, аудит основних засобів важливий ще з тієї причини, що зачіпає через амортизаційні відрахування собівартість виробленої продукції. А це в свою чергу, може відбитися на фінансовому результаті в цілому.

## РОЗДІЛ 3

### ОСНОВНІ ШЛЯХИ УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ І АУДИТУ АМОРТИЗАЦІЙНИХ ВІДРАХУВАНЬ НА ПІДПРИЄМСТВІ ПрАТ «МШАНЕЦЬКЕ»

#### **3.1 Шляхи удосконалення обліку амортизаційних відрахувань на підприємстві**

Сільське господарство на сьогодні є однією із основних галузей економіки України. В даний час, чимала роль відводиться поглибленню на ринкових засадах відносин між промисловістю та сільським господарством, так як воно забезпечує людей продуктами харчування, а промисловість – сировиною.

Від того, наскільки ці відносини будуватимуться на взаємовигідній основі, залежатиме ефективність агропромислового виробництва. В умовах розвитку агропромислового комплексу посилилася увага до обліку витрат, виявилось необхідним обчислювати (калькулювати) вартість продукції сільськогосподарського виробництва. Визначення витрат на виробництво, пов'язаних з використанням основних засобів, здійснюють шляхом розрахунку амортизації, тобто розподілу вартості, яка амортизується протягом строку їх корисного використання (експлуатації).

Прямий обов'язок бухгалтера – вести облік, і робити це фахово, розумно, вигідно для підприємства. Так, саме вигідно, бо від методу, який обере бухгалтер для нарахування амортизації залежать і собівартість, і ціноутворення, і капіталізація зношеної частини основних засобів, і багато інших наслідків амортизаційної політики як важелів для прийняття управлінських рішень на підтримання фінансової стабільності підприємства. Амортизаційна політика є однією із головних частин загальної політики управління виробничими витратами на будь-якому підприємстві, яка полягає в інтенсивності оновлення основних засобів з поступовою експлуатацією їх у процесі виробничої

діяльності. Основну частку в складі основних засобів підприємств агропромислового комплексу становить сільськогосподарська техніка. Специфічний характер сільськогосподарського виробництва зумовлює певні особливості у розробці амортизаційної політики для підприємств агропромислового комплексу. В першу чергу потрібно звернути увагу, що в сільському господарстві головним засобом виробництва є земля. Якість землі безпосередньо впливає на результати господарювання. В разі правильної експлуатації земля не зношується, а навпаки, підвищує свою родючість. Стан землі впливає на стан техніки, за допомогою якої ця земля обробляється. Особливістю сільського господарства є природнокліматичні умови. Погана погода, дощі, спека досить суттєво впливають на стан сільськогосподарської техніки. Як відомо, будьякий засіб виробництва з часом зношується і стає непридатним для господарської діяльності. Ще однією особливістю використання сільськогосподарської техніки є сезонність робіт, внаслідок якої відбувається нерівномірне використання ресурсів протягом виробничого циклу. Тобто окремі періоди виробничого процесу вимагатимуть значних витрат праці та годин роботи техніки, а в інші періоди техніка буде простоювати.

Тому, стан землі, природно-кліматичні умови господарювання та сезонність робіт потрібно враховувати при розрахунку амортизації. Важливими моментами при формуванні амортизаційної політики є норма амортизації та проблема вибору оптимального методу нарахування амортизації.

Сільськогосподарські підприємства повинні встановлювати таку норму амортизації, яка буде враховувати ступінь завантаження основних засобів, їх змінність тощо, відповідати технічному рівню основних засобів і характеру їх використання. На більшості підприємств, які займаються вирощуванням сільськогосподарської продукції використовується податковий метод нарахування амортизації, який має ряд недоліків. По-перше, деякі об'єкти основних засобів – будівлі, гаражі, обладнання, тривалий час не вводяться в експлуатацію у зв'язку з їх монтажем і дообладнанням, але витрати, які понесені на придбання основних засобів, вже амортизуються, що призводить до



невиправданого нарахування амортизації на основні засоби. По-друге, поквартальний порядок нарахування амортизації призводить до заниження сум амортизації, коли об'єкти основних засобів придбані у першому або другому місяці кварталу.

Таким чином, момент початку нарахування амортизації за податковим законодавством не відображає об'єктивного витрачання вартості основних засобів. З метою усунення зазначених недоліків амортизація на основні засоби має нараховуватися після введення їх в експлуатацію з наступного місяця. З метою створення єдиної інформаційної бази про вартість об'єктів основних засобів у бухгалтерському і податковому обліку необхідно на субрахунках рахунку 10 "Основні засоби" виділити окремі аналітичні рахунки, на яких обліковуватимуться основні засоби, на які не нараховується амортизація у податковому обліку, зокрема, безоплатно отримані активи, об'єкти, придбані за рахунок коштів цільового фінансування, основні засоби невиробничого призначення тощо[14].

Слід відзначити, що норми податкової амортизації не враховують рівень морального зносу основних засобів. Він є суттєвим, оскільки постійно відбувається вдосконалення сільськогосподарської техніки. Для визначення впливу цього фактора на об'єкт основних засобів можна запропонувати застосовувати відповідний коефіцієнт, що характеризує відносне зниження первісної вартості об'єкта протягом певного періоду. При цьому, первісна вартість об'єкту порівнюється з її минулорічним значенням, виходячи з припущення, що визначений темп зниження вартості збережеться у майбутньому.

На розмір амортизаційних відрахувань найбільший вплив має термін корисного використання основних засобів. Методика визначення терміну корисного використання основних засобів, крім дії фізичного зносу, має враховувати й моральний знос [22].

Доцільно розробити таку методику нарахування амортизації, яка була б проста в користуванні і визнавалася при складанні фінансової і податкової

звітності. Необхідно надати підприємствам можливість одноваріантного вибору методу амортизації як в податковому, так і в бухгалтерському обліку.

З метою забезпечення простого механізму розподілу основних засобів по групах за термінами корисного використання слід на державному рівні розробити галузевий класифікатор із глибокою деталізацією об'єктів основних засобів [38].

Це дасть змогу підвищити об'єктивність встановлення термінів корисного використання на підприємствах та знизити затрати часу працівників бухгалтерії на виконання цих операцій. У бухгалтерському обліку нарахування амортизації об'єктів основних засобів може здійснюватися із застосуванням методів передбачених п.26 П(С)БО 7 "Основні засоби": прямолінійного, зменшення залишкової вартості, прискореного зменшення залишкової вартості, кумулятивного та виробничого. Кожен із цих методів має свої переваги та недоліки, які бухгалтер повинен враховувати при виборі одного із цих методів «для підприємства».

Проте підприємства зобов'язані розраховувати суму амортизаційних відрахувань за податковим методом, незалежно від того, який метод нарахування амортизації обрано у бухгалтерському обліку. Висновки. Існуюча практика нарахування і відображення в обліку амортизації у сільськогосподарських підприємствах не враховує особливостей галузі та можливостей індивідуального підходу до визначення вартості, яка амортизується. Домінуючим методом амортизації є податковий.

Основним проблемним питанням уніфікації бухгалтерського та податкового обліку в частині, що стосується відображення амортизації основних засобів, є узгодження методичних підходів щодо об'єктів нарахування амортизації, застосування методів нарахування амортизації, моменту початку нарахування амортизації [17].

Передумовою формування єдиної інформаційної бази для розрахунку амортизації за методологією бухгалтерського обліку є додаткове групування об'єктів на субрахунках з обліку основних засобів за принципом відокремлення

на окремих субрахунках основних засобів, які не амортизуються у податковому обліку.

Таким чином, до числа найважливіших проблем, які повинні вирішуватися при формуванні амортизаційної політики відноситься скорочення термінів акумулювання амортизації і стимулювання інвестиційних процесів. В рамках вирішення цього питання неможливо переглянути склад об'єктів основних засобів, щодо яких організації мають право використовувати спеціальні коефіцієнти, що застосовуються до основної норми амортизації (медичне та діагностичне обладнання; об'єкти основних засобів, що належать до очисних та інших споруд, які пов'язані із запобіганням забрудненню навколишнього середовища і т.д.).

### **3.2 Заходи щодо підвищення ефективності аудиту амортизаційних відрахувань**

На величину амортизаційних відрахувань впливають такі фактори, як первісна (відновна) вартість основних фондів, термін їх корисного використання, способи нарахування амортизаційних відрахувань, застосування підвищувальних і понижувальних коефіцієнтів до основної норми амортизації та інші [40].

У свою чергу, нарахована сума амортизаційних відрахувань визначає величину податку на прибуток і податку на майно підприємства, при цьому податок на майно підприємства впливає на розмір податку на прибуток. Таким чином, всі ці показники знаходяться в єдності і тісному взаємозв'язку. Зміна одного з них неминуче викликає ланцюжок наступних коливань, що впливають на фінансові результати діяльності підприємства [26].

Для будь-якого підприємства дуже важливо, щоб в кінцевому підсумку обґрунтована амортизаційна політика призводила до максимізації суми чистого прибутку і амортизаційних відрахувань, тобто необхідно прагнути до умови:

Величина  $(Пч + A_{max})$  може служити критерієм для економічного

обґрунтування амортизаційної політики на мікрорівні, тобто на підприємстві.

Як відомо, нарахована сума амортизаційних відрахувань впливає на витрати, отже, і на прибуток підприємства. Чим вище амортизаційні відрахування, тим менший прибуток, і навпаки. Зменшуючи прибуток, зростання амортизаційних відрахувань призводить до зниження податку на прибуток і збільшення власних фінансових ресурсів підприємства. Отриману економію з податку на прибуток називають «податковим щитом».

Чим вище сума амортизаційних відрахувань, тим, отже, вище податкова захист або податковий щит підприємства. Але оскільки різні галузі і виробництва мають різну частку амортизаційних відрахувань в структурі витрат на виробництво і реалізацію продукції, то вони мають і різну ступінь податкового захисту[52].

Галузі з найбільшою питомою вагою амортизаційних відрахувань в структурі витрат відносяться до фондомістким. Ці галузі отримують найбільший вигравш від ефекту податкового щита. Але, як правило, найбільш значне збільшення амортизаційних відрахувань пов'язано з використанням нелінійного методу їх нарахування, що застосовується в основному до активної частини основних фондів, тому більший ефект отримують галузі зі значною часткою активної частини основних засобів [17].

Ось найбільш суттєві з них:

– підприємствам, при наявності серед них великої кількості збиткових, нав'язали лише прискорену амортизацію, хоча вона дає перевагу лише рентабельним підприємствам. При цьому не дано було визначення прискореної амортизації;

– не були визначені межі застосування та мети фіскальної та економічної амортизації, а кількість норм амортизації було невиправдано надто зменшено (приблизно з 1400 до 4), при наявності великих різниць у довго строкостях та умовах відновлення окремих засобів праці;

– для більшості видів основних фондів був зроблений перехід від не прискореного рівномірного методу зменшеного залишку. В умовах же

застосування прискореної амортизації на підприємствах повинні визначати свої дійсні витрати, що пов'язані з відновленням засобів праці, та уточнювати таким чином витрати виробництва;

- практично повністю відмовилися від використання не прискореної амортизації без потрібних оснований;

- ведення групового обліку нарахування амортизації для основних фондів 2 та 3 груп, по суті, зруйнувало їх пооб'єктний облік;

- у склад амортизаційних основних фондів включили вузли та запасні частини для автомобілів, що не входять у комплект їх поставки, що не відповідає економічній теорії;

- для основних фондів 2 та 3 груп, що амортизуються методом зменшеного залишку, не був передбачений перехід до єдино разового списання залишкової вартості. Внаслідок високих темпів нарахування амортизації уперші роки амортизаційний період розтягується до нескінченності;

- основні фонди збільшуються на величину витрат, що пов'язані з проведенням усіх видів ремонту, реконструкції, модернізації (крім витрат, що відносяться відразу ж на собівартість, у межах 5 або 9 % загальної балансової вартості основних фондів на початок звітного року).

Таким чином, були введені 2 джерела фінансування витрат на ремонти – за рахунок собівартості та амортизаційних відрахувань, що ускладнюють облік та знижують інвестиційні можливості підприємств; – не був введений механізм об'єктивної та своєчасної переоцінки основних фондів; Форма амортизації, що використовується, зазнала багато критичних зауважень вченими та керівниками підприємств.

У цьому відношенні показникові результати вибіркового обстеження, що було проведено у 2009 році Міністерством економіки, у відповідності з яким 55 % опитаних підприємств виказали категорично негативне відношення до діючого амортизаційного законодавства, 40 % – не можуть приладнатися то 3-х мірної класифікації основних засобів. Лише для 16 % респондентів введення прискореної амортизації призвело до зниження податку на прибуток, а 61 %

підприємств постраждали від суттєвого підвищення собівартості продукції із-за нарахування амортизації прискореними методами.

У середньому в Україні зацікавленість у введенні прискореної амортизації виказали 19,5 % підприємств, а 63 % виказалися у підтримку рівномірно прямолінійних методів їх нарахування [5; 54]. Тому необхідність виправлення та удосконалення амортизації, що міститься у П(С)БО № 7 "Основні засоби", який був зареєстрований у Міністерстві юстиції 18 травня 2000 року, показав, що поряд з вадами у ній маються недоліки як ті, що перейшли зі старої системи, так і знову створені. Із вад системи амортизації, що міститься у стандарті, перш за все, треба зазначити відмову від нав'язування підприємствам лише прискореної амортизації, бо її використання дає перевагу лише рентабельним підприємствам.

Якщо відповідно з пп. 14.1.138 Податкового кодексу України - підприємства повинні були використовувати лише метод зменшення залишку, або прискореного методу з фіксованими річними нормами амортизації, то зараз підприємствам надано право обирати будь-який метод нарахування амортизації з 5 методів, що представлені у стандарті. Оскільки у стандарті передбачено 9 груп основних засобів замість 3 та підприємствам надана повна свобода у виборі строку корисного використання засобів праці та норм амортизації, то їх кількість може бути великою. Крім того, у стандарті вказується що "підприємство може застосовувати норми та методи нарахування амортизації основних засобів, що передбачені податковим законодавством". Надання таких необмежених прав підприємствам у виборі системи амортизації не має аналогів у світовій практиці, оскільки така міра, по суті, означає зупинення платежів податку на прибуток. При такій системі амортизації усі підприємства по звітам скоріше за все залишаються з нульовим фінансовим результатом, або збитковим. Відповідно до П(С)БО № 7 для платників податку на прибуток зупиняється нарахування амортизації на повне відновлення запчастин до автотранспорту, якщо останні не входять у заводський комплект транспортних засобів.

Досить розповсюдженою помилкою є те, що під прискореною амортизацією розуміють будь-який метод розрахунку амортизаційних відрахувань, коли вони прогресивно зменшуються у кожному наступному періоді.

При такому підході прискорена амортизація ототожнюється лише з часткою методів, які вона може виконати: кумулятивний метод, зменшення залишку тощо. Крім того, випускається з виду необхідність розгляду системи амортизації, у яку, крім методу нарахування, входить порядок переоцінки основних фондів та тривалість амортизаційного періоду. При проведенні своєчасних та об'єктивних переоцінок основних фондів прискорену амортизацію можна забезпечити і рівномірним методом, скоротивши тривалість амортизаційного періоду проти економічно раціонального строку служби засобів праці. З другого боку, при відсутності своєчасної та повної індексації основних фондів в умовах високих темпів інфляції та перераховані спеціальні методи прискореної амортизації можуть не забезпечити навіть звичайну не прискорену амортизацію. Більш правильним прискореною амортизацією вважати таку систему її нарахування та порядок переоцінки основних фондів, при якому протягом перших років або усього амортизаційного періоду забезпечується опереджаючі зростання з діючими темпами втрати засобами праці споживчих якостей та вартості.

Не прискореною амортизацією треба вважати таку систему її нарахування, яка протягом усього економічно раціонального строку служби засобів праці забезпечує співпадання накопиченої суми амортизаційних відрахувань з діючими темпами втрати засобів праці споживчих якостей та вартості. З цього можна зробити висновок, що тривалість амортизаційного періоду при використанні не прискореної амортизації повинна дорівнювати економічно раціональному строку засобів праці. Величини ж амортизаційних відрахувань за одиницю часу (місяць, рік) для засобів праці частіше за все повинні бути різноманітними протягом амортизаційного періоду, щоб відповідати дійсним темпам втрати засобами праці споживчих якостей та

вартості. Не менш важким завданням є і встановлення дійсних темпів втрати засобами праці споживчих якостей та вартості, а також і щорічних норм амортизації. Найбільш сприятливі умови для вирішення такого завдання виникають при наявності розвинутого вторинного ринку засобів праці. В умовах високих темпів інфляції, крім перерахованих завдань, треба забезпечити своєчасну та повну індексацію основних фондів. Проблеми не прискореної амортизації, що аналізуються, дозволяють заключити, що чітко розраховані її параметри для конкретного засобу праці практично неможливо[32].

Завдання дуже спрощується, якщо орієнтуватися на звичайний прямолінійний метод нарахування амортизації при співпаданні періоду амортизації з економічно раціональним строком служби засобів праці. При цьому, звісно, ігнорується нерівномірність щорічного зносу засобів праці протягом строку служби. Тому з визначеним допущенням методом не прискореної амортизації прийнято вважати прямолінійний метод її нарахування. У відповідності з цим методом амортизація нараховується пропорційно календарному часу використання основних засобів або обсягу фактично виробленої продукції (роботи). Другий різновид цього методу у П(С)БО №7 названий виробничим методом. Але тут треба особливо підкреслити, що прямолінійний метод нарахування амортизації може бути не лише не прискореним, але й прискореним. Не прискореним він стає, коли амортизаційний період співпадає з економічно раціональним строком служби. Найчастіше цю обов'язкову умову ігнорують. Для віднесення амортизації до прискореної або не прискореної недостатньо знати лише метод її нарахування, а слід проаналізувати весь комплекс умов: тривалості амортизаційного періоду, економічно раціональний строк служби засобів праці, порядок переоцінки його вартості. Сукупність перерахованих елементів створює систему амортизації

Система амортизації, що створена на будь-якому з розглянутих методів, при визначених умовах може виявитися прискореною, не прискореною або уповільненою. У П(С)БО № 7 треба було б дати визначення як фіскальної, так і економічної (фактичної) амортизації, вказати на сферу застосування та мету.



Сфера застосування фіскальної амортизації встановлюється діючим законом про оподаткування прибутку підприємств. Через фіскальну амортизацію повинно робитися державне регулювання інвестиційної діяльності та рівня оподаткування прибутку підприємств. Фіскальна амортизація повинна строго регламентуватися та нараховуватися у чіткій відповідності з нормами та правилами, що містяться у Законі про оподаткування прибутку підприємств. Вона повинна робити максимально можливою суму амортизаційних відрахувань підприємств за визначений період, від якого залежить сума податку на прибуток.

Фіскальна амортизація може нараховуватися як прискореними, так і не прискореними методами. Причому підприємства при наявності дозволення на прискорену амортизацію повинно мати право вибору між прискореною та не прискореною амортизацією. У П(С)БО № 7 треба вказати, що мета економічної амортизації повинна бути визначена діючими витратами підприємства, що пов'язані з повним відновленням засобів праці, а отже і собівартості продукції (послуг). Робитися економічна амортизація повинна у межах управлінського обліку та лише не прискореними методами. В останньому керівники підприємств повинні обирати норми та правила, що у найбільшій ступені відповідають досягненню поставленої мети. Якщо звернутися до наведених результатів вибірного дослідження підприємств, то при паралельному використанні фіскальної та економічної амортизації 61 % респондентів не будуть себе більше почувати збитковими від суттєвого підвищення собівартості продукції, що забезпечується прискореною амортизацією. Стає очевидним, що прискорена амортизація штучно завищує собівартість продукції та, відповідно, зменшує прибуток для мети оподаткування, а фактично не завищують собівартість та не знижують прибуток. Дану обставину чомусь важко сприйняти не лише практичним працівникам, але й багатьом вченим-економістам, що займаються проблемою відтворення засобів праці. Різниця не прискореної фіскальної амортизації від економічної полягає у наступному.

У фіскальній амортизації тривалість амортизаційного періоду повинна

бути орієнтована на найбільш вірогідне значення економічно раціонального строку служби засобів праці даного виду у середніх умовах їх використання. В економічній же амортизації тривалість амортизаційного періоду повинна бути рівна фактичному строку служби до списання або вибуття конкретного засобу праці на кожному підприємстві.

Цей строк у П(С)БО № 7 називається строком корисного використання (експлуатації). Фактичний строк служби до списання конкретного засобу праці може бути економічно раціональним, що дуже вигідно для підприємства, або за різними причинами може відрізнятись від нього у будь-який бік. Треба особливо підкреслити, що широке використання у світовій практиці та приведені у П(С)БО № 7 такі методи прискореної амортизації, як зменшення залишкової вартості, зменшення залишкової вартості по подвійній нормі, кумулятивний, зовсім не відображають такі реальні закономірності втрати засобами праці споживчих якостей та вартості.

Вони просто задають визначені алгоритми розрахунку зменшуючихся у часі сум амортизації. Тому, якщо встановити період амортизації рівним економічно раціональному строку служби засобів праці, то співпадання нарахованих сум нарахованої амортизації з діючими темпами втрати засобами праці споживчих корисностей та вартостей може бути лише випадковим.

У рівному ступені це відноситься і до усіх інших відомих методів прискореної амортизації. Прискорена амортизація повинна вирішуватися лише для вперше введених основних засобів, так як у цьому випадку вона в найбільшій мірі стимулює поновлення виробництва ат інвестицій. Викликає сумніви і розповсюдження прискореної амортизації на усі галузі економіки.

Як відомо, прискорена амортизація надана стимулювати своєчасне поновлення перш за все технологічного обладнання та продукції. Економічна ситуація, що склалася в Україні, потребує прийняття на визначений час мір по стимулюванню виробників продукції. У значно сприятливих умовах знаходиться підприємства сфери послуг, що відрізняється відносно низькою фондомісткістю. Введення рівних умов амортизації основних засобів для усіх

сфер народного господарства не забезпечує переваг виробничої сфери [41].

Таким чином, в даний час Україна в області бухгалтерського обліку переживає великі труднощі. Сформовані в країні протягом кількох століть теорія і практика істотно змінюється під впливом впливу міжнародних стандартів фінансового обліку та звітності, перехід на облік за якими поступово здійснює і наша держава.

### **3.3 Підвищення ефективності амортизаційних відрахувань на підприємстві**

Для сучасної ринкової економіки країни необхідним є забезпечення тих умов функціонування, які б забезпечили найефективніше її існування і подальший розвиток. Однією з головних умов є ріст значень інтенсивних факторів розвитку економіки.

Адже найбільша доля приросту об'єму виробництва досягається за рахунок ефективного використання обладнання. Але, враховуючи потреби нашої української економіки, необхідно відмітити, що питання ефективності використання основних засобів на багатьох підприємствах знаходиться не на провідному місці. Головною метою сучасних виробників продукції є випуск конкурентоспроможної продукції, яка б користувалась попитом і в подальшому забезпечувала б ефективне функціонування підприємства. У підприємств повстало питання як вижити в жорстких і не передбачуваних умовах.

Але, будучи далекоглядним, треба відзначити, що з часом економічне становище економіки і зокрема окремих виробників буде налагоджуватися по мірі звикання їх до сучасних ринкових умов функціонування. Отже, згодом, покращивши своє становище, національні виробники зможуть повернутися до питання нарощування виробництва за допомогою підвищення рівня використання основних засобів.

Підприємницька діяльність, яка здійснюється протягом тривалого часу, потребує певного узагальнення, систематизації та аналізу її різних напрямків,

етапів, а також складових, що впливають на ефективність господарювання. Однією з важливих складових ефективності виробничої діяльності є ступінь досконалості використання основних фондів.

Тому вдосконалення управління основними засобами, що безпосередньо впливає на підвищення ефективності використання основних фондів, є сьогодні важливою проблемою практично для всіх підприємств нашої держави.

До основних шляхів підвищення ефективності використання основних фондів на підприємстві належать:

- вдосконалення амортизаційної політики в державі та ефективну її реалізацію на підприємстві;
- формування заходів спрямованих на поліпшення їх екстенсивного використання, насамперед тих, які спрямовані на підвищення змінності роботи устаткування; - формування соціальних факторів як методу управління основними засобами;
- застосування факторів матеріального стимулювання.

Підприємство – це самостійна, ініціативна, систематична, на власний ризик господарська діяльність, що здійснюється суб'єктами господарювання з метою досягнення економічних і соціальних результатів та одержання прибутку.

Отже, підприємство – це суб'єкт господарювання, а підприємництво – це метод господарювання, і у них одна мета – отримання прибутку. Одним з шляхів досягнення цієї мети є удосконалення управління основними виробничими фондами та підвищення ефективності їх використання.

Основні засоби є головним багатством не лише підприємства, але й країни в цілому. Від процесу їх формування та використання залежить економічний ріст держави. Практика останніх років свідчить, що здійснені реформи негативно впливають на процеси використання, оновлення і відтворення основних виробничих засобів.

- формування заходів спрямованих на поліпшення їх екстенсивного використання, насамперед тих, які спрямовані на підвищення змінності

роботи устаткування;

- формування соціальних факторів як методу управління основними засобами;

- застосування факторів матеріального стимулювання.

Підприємство – це самостійна, ініціативна, систематична, на власний ризик господарська діяльність, що здійснюється суб'єктами господарювання з метою досягнення економічних і соціальних результатів та одержання прибутку.

Отже, підприємство – це суб'єкт господарювання, а підприємництво – це метод господарювання, і у них одна мета – отримання прибутку. Одним з шляхів досягнення цієї мети є удосконалення управління основними виробничими фондами та підвищення ефективності їх використання.

Суттєво зменшились, як за абсолютною сумою, так і за питомою вагою у загальній вартості необоротних активів капітальні інвестиції. Це повною мірою свідчить про низьку інноваційну діяльність та наявність дефіциту вільних фінансових ресурсів у підприємств.

Амортизаційна політика є важливою складовою частиною облікової політики і взагалі фінансово-господарської діяльності підприємства. Вона дає можливість альтернативно підійти до визначення розмірів амортизаційних відрахувань, здійснити керування витратами і фінансовими результатами, нагромадити необхідні фінансові ресурси, реально їх використовувати на потреби підприємств.

За допомогою амортизації регулюється швидкість обороту основних засобів, інтенсифікується процес їхнього відтворення, реалізується технічна і виробнича політика на підприємстві. Державна амортизаційна політика є важливим інструментом активізації інвестиційної діяльності підприємств в умовах ринкових відносин [6, 24].

Сьогодні більшість підприємств нашої держави функціонують на машинах, приладах, устаткуванні зношуваність яких становить більш як 75 %. Це значення уже сягає критичної точки[14].

А основна проблема – це те, що наша держава позбавлена інвестиційних та реноваційних можливостей для ефективного оновлення, модернізації основних засобів. Однією із перешкод щодо реалізації програм оновлення основних засобів є також недосконалий механізм амортизації, який фактично гальмує реноваційні процеси в економіці.

На основі вище вказаних проблем пропонуємо такі основні напрямки: проблему формування амортизаційної політики в Україні пропонуємо вирішити шляхом відмови у бухгалтерському обліку від використання податкового методу.

Таким чином, визначення раціональних розмірів амортизаційних відрахувань дає можливість ефективно управляти витратами і фінансовими результатами, накопичувати необхідні фінансові ресурси для відтворення необоротних активів. Обґрунтована амортизаційна політика на підприємстві є позитивним фактором впливу на розмір оподаткованого прибутку та величину чистого прибутку, що залишається в розпорядженні суб'єкта господарювання для відтворення основних засобів.

Підвищення ефективності використання основних фондів на підприємствах є важливою проблемою в нашій державі, на цьому етапі розвитку економіки, і є результатом досконалого управління ними. Управління основними засобами підприємства є доволі складною системою. Проблема полягає в тому, що основні засоби, і насамперед основні виробничі фонди, формуються при створенні підприємства і служать тривалий час. Як показує практика, такі виробничі фонди, як будівлі, освітні споруди, передавальні пристрої, багаторічні насадження служать від 20 до 50 і більше років. Машини й устаткування, транспортні засоби, робоча і продуктивна худоба функціонують від 5 до 10-15 років [6].

Успішність управління основними засобами підприємства можна розглядати з позиції ефективності їхнього використання в господарському обороті.

Через те, що основні засоби експлуатуються тривалий час, вони

поступово втрачають свою вартість за рахунок фізичного зносу, а перенесення вартості основних засобів на продукцію, що виготовляється, виконувані роботи, надавані послуги відбувається за рахунок нарахування амортизації. Тут слід звернути увагу на цільове використання амортизаційних потоків, які формуються в результаті виробничої діяльності.

Однією з важливих проблем сьогодні є те, що чинною системою обліку амортизації не передбачається її нагромадження в амортизаційному фонді на підприємстві, тому за його відсутності амортизаційні відрахування надходять до господарського обороту і використовуються при розв'язанні різноманітних господарських завдань, що незавжди пов'язані з цільовим використанням амортизаційного фонду.

Тобто, управління основними виробничими фондами переважно зводиться до того, щоб забезпечити своєчасне відновлення і підвищення ефективності їхнього використання. При цьому необхідно враховувати, що основні виробничі фонди піддаються не тільки фізичному зносу, а й, що особливо важливо, моральному зносу, коли практично ще нові машини чи устаткування дають нижчі показники порівняно із щойно створеними. Моральний знос насамперед стосується активної частини основних виробничих фондів і меншою мірою пасивної частини. Це дає змогу в процесі управління зосереджувати увагу на таких видах основних виробничих фондів, як машини, зокрема силові і робочі, устаткування, транспортні засоби, інструменти, прилади, комп'ютерна техніка [7].

Серед напрямів підвищення ефективності використання основних засобів на підприємствах чільне місце повинно бути відведено заходам, спрямованим на поліпшення їх екстенсивного використання. Зокрема, більшу увагу треба приділяти насамперед таким, які спрямовані на підвищення змінності роботи устаткування.

Підвищення змінності роботи устаткування є важливим фактором зростання обсягів виробництва продукції і підвищення ефективності використання основних засобів. Підвищенню змінності роботи устаткування

повинно сприяти удосконалення його структури, тобто зменшення в його складі тих машин і верстатів, які за своїми технологічними можливостями лише частково завантажені роботою протягом зміни.

Основними напрямками збільшення часу функціонування устаткування є: скорочення та ліквідація внутрішньозмінних простоїв шляхом: підвищення рівня організації виробництва (повне і своєчасне забезпечення робочих місць інструментами, матеріалами, напівфабрикатами, деталями); підвищення якості ремонтного обслуговування устаткування; скорочення цілодобових простоїв устаткування, підвищення коефіцієнта змінності його роботи. На підприємствах України з дискретним характером виробництва кількість не працюючого впродовж доби устаткування нерідко досягає 15–20%, коефіцієнт змінності в середньому в промисловості становить 1,4 (з урахуванням внутрішньозмінних простоїв ще менше – 1,2), що свідчить про значні резерви кращого використання засобів праці.

Важливим напрямком підвищення ефективності використання основних фондів є зменшення кількості недіючого устаткування, виведення з експлуатації зайвого та швидке залучення у виробництво невстановленого устаткування, обсяги якого є досить значними [15].

Поліпшення інтенсивного та екстенсивного використання основних засобів підприємств безпосередньо позначається на зниженні собівартості виготовлюваних виробів за рахунок економії на умовно-постійних витратах, а в кінцевому підсумку це дає змогу збільшити прибуток підприємств та підвищити рентабельність їх діяльності.

Таким чином, основою вдосконалення управління ефективністю основними фондами є державна амортизаційна політика. Досконалість амортизаційної політики безпосередньо впливає на рівень інвестицій в основний капітал, а це, своєю чергою, впливає на рівень спаду чи зростання валового внутрішнього продукту. Покращання ефективності використання основних засобів можна досягти за рахунок покращення їх екстенсивного використання, насамперед за рахунок зростання коефіцієнта змінності роботи



устаткування. Ступінь використання основних фондів можна підвищити шляхом матеріального стимулювання як інженерно-технічного персоналу, так і робітників, що займаються експлуатацією пасивних, а особливо, активних основних фондів.

## ВИСНОВКИ

Таким чином, на підставі проведеного дослідження встановлено, що на сучасному етапі пошук шляхів удосконалення обліку, аналізу та аудиту амортизації необоротних активів на вітчизняних підприємствах в цілому та на підприємствах енергетичної галузі зокрема є досить нагальним, оскільки амортизація, одночасно виступаючи як витрати виробництва та як джерело відтворення необоротних активів, є важливою складовою фінансовогосподарської діяльності підприємства.

Амортизація – це об'єктивний економічний процес поступового відшкодування вартості основних засобів у період їх функціонування у виробництві з метою відшкодування до моменту закінчення строку експлуатації. При порівнянні методів нарахування амортизації на основні засоби переробних підприємств АПК встановлено, що з метою зближення бухгалтерського обліку з податковим найбільш доцільно використовувати лінійний метод, який є найпростішим за методикою розрахунку. Найбільш економічно обґрунтованим є спосіб нарахування амортизації пропорційно обсягу продукції. Застосування методів амортизації, які передбачають нерівномірний розподіл нарахованих сум амортизаційних відрахувань за роками служби, доцільне в тому випадку, коли собівартість продукції, яка зростає у першій половині строку служби основного засобу за рахунок амортизаційних відрахувань, не перевищує реалізаційних цін на неї. Установлено, що амортизаційна політика є важливим регулятивним чинником кінцевих фінансових результатів господарської діяльності переробних підприємств, відповідно має вплив на відтворення і розвиток їх основних засобів.

Об'єктивною є необхідність державного регулювання основних напрямів амортизаційної політики з метою активізації інвестиційної діяльності суб'єктів господарювання, технічного оновлення виробництва, впровадження інновацій.

Амортизація впливає на широке коло економічних показників -

собівартість, ціну, прибуток, податки, кількісні та якісні оцінки виробничого потенціалу.

Наявність проблемних питань, пов'язаних з неоднозначним визначенням теоретичних положень обліку амортизації необоротних активів, доцільність удосконалення інформативності первинних документів з обліку, покращення аналітичних та контрольних заходів стосовно амортизації необоротних активів обумовили тему дипломної роботи. Для досягнення поставленої мети в процесі роботи досліджено економічну сутність амортизації необоротних активів, нормативне регулювання обліку амортизації.

З'ясовано принципові відмінності нарахування амортизації необоротних активів в облікових підсистемах із узагальненням спільних та відмінних рис нормативно-правової регламентації. Проведено порівняльний аналіз основних аспектів обліку амортизації основних засобів за нормами національних та міжнародних стандартів. Досліджена діюча практика обліку, аналізу та аудиту амортизації необоротних активів на вітчизняних підприємствах. Слід зазначити, що весь період проведення досліджень був насиченим як аналітичною, так і практичною роботою по різних пунктах діяльності товариства. Робота у ПрАТ «Мшанецьке» дозволила на практиці отримати навички та знання, які до цього були вивчені в теорії у стінах університету.

В ході здійснення аудиту не підприємстві можна виявити як позитивні так і негативні сторони діяльності підприємства, а також дати відповідні рекомендації по усуненню даних недоліків, адже від правильності ведення обліку залежить ефективність діяльності підприємства взагалі.

Крім того, дослідження за темою магістерської роботи допомогли зрозуміти, як багато залежить від грамотно створеної системи управління на підприємстві - починаючи від правильно підібраних кадрів і закінчуючи ефективною роботою з інформацією. Під час проведення досліджень мною були засвоєні на практиці основні елементи роботи з обліку та оподаткування, вивчено документообіг і особливості діяльності ПрАТ «Мшанецьке».

Існуюча практика нарахування і відображення в обліку амортизації у

сільськогосподарських підприємствах не враховує особливостей галузі та можливостей індивідуального підходу до визначення вартості, яка амортизується. Домінуючим методом амортизації є податковий.

Основним проблемним питанням уніфікації бухгалтерського та податкового обліку в частині, що стосується відображення амортизації основних засобів, є узгодження методичних підходів щодо об'єктів нарахування амортизації, застосування методів нарахування амортизації, моменту початку нарахування амортизації.

Передумовою формування єдиної інформаційної бази для розрахунку амортизації за методологією бухгалтерського обліку є додаткове групування об'єктів на субрахунках з обліку основних засобів за принципом відокремлення на окремих субрахунках основних засобів, які не амортизуються у податковому обліку.

В якості базової вартості для нарахування амортизації може бути обрана як первісна вартість, так і відновлювальна і залишкова вартість основних засобів.

На перше місце при нарахуванні амортизації поставлені її цілі, виходячи з яких вибираються методичні підходи, що дають можливість істотно збільшити область впливу бухгалтерського обліку на управління об'єктами основних засобів.

При визначенні складу інвентарного об'єкта основних засобів - особливості формування об'єкта як відокремленого комплексу. Розглянуті в дослідженні варіанти формування інвентарного об'єкта дозволяють зробити висновок, що для більшості об'єктів переважніше індивідуальний метод обліку, що передбачає облік основних засобів за окремими об'єктами. Разом з тим, при прийнятті об'єкта після аналізу умов його експлуатації і визначенні впливу юридичних, функціональних і управлінських факторів.

При обліку і контролі за використанням коштів накопичених амортизаційних відрахувань запропоновано вести облік джерел фінансування капітальних вкладень на підприємстві та амортизації, як одного з джерел, для

контролю за цільовим використанням амортизації.

У процесі дослідження були також проаналізовані наслідки зміни умов нарахування амортизації об'єкта основних засобів в процесі його експлуатації, виявлені недоліки порядку нарахування амортизації при наявності таких змін (найчастіше зустрічаються в господарській діяльності організацій), пропонуваного Методичними вказівками з обліку основних засобів виходячи з залишкової вартості і тільки для лінійного методу. А також запропонований порядок розрахунку амортизації, виходячи з нової початкової вартості, що усуває ці недоліки.

Проведене нами дослідження підтвердило реальність організації ефективної і достовірної моделі обліку амортизації основних засобів, що обґрунтовує можливість врахування впливу прийнятих рішень в рамках інвестиційної та амортизаційної політики підприємства на його фінансовий результат і збереження власного капіталу.

Амортизація в дипломній роботі розглянута в теоретичному і в практичному аспектах як одне з головних джерел оновлення основних засобів організацій, а також створення дієвої системи контролю за необхідністю оновлення основних засобів.

Розглянута модель обліку амортизації основних засобів дозволяє взяти до уваги цілі функціонування організації при побудові і взаємозв'язку інвестиційної, амортизаційної і облікової політики. Ефективність її застосування обумовлена, в тому числі, і розробленою раціональною системою аналітичного обліку на основі внутрішньоорганізаційні класифікації інвентарних об'єктів. В цілому запропонована модель базується на закріпленій законодавчо в Україні методології обліку основних засобів і дозволених нею альтернативи.

Ми розкрили сутність і зміст основних факторів, що впливають на величину амортизаційних відрахувань і механізм їх дії. Знання в цій галузі необхідні, зокрема, для того, щоб грамотно управляти процесом відтворення, більш точно прогнозувати величину амортизаційних відрахувань.

Отже, на сьогоднішній день підприємствам України необхідна єдина економічно обґрунтована методика нарахування амортизації, яка б не змушувала бухгалтерів витрачати час на визначення меж податкового та бухгалтерського обліку, але б була простою у використанні та реально відображала стан основних засобів на підприємствах, а амортизаційні відрахування повноцінно відображали своє призначення.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Податковий кодекс України № 2755. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення 02.11.2018).
2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 “Основні засоби”, затв. Наказом Міністерства фінансів України. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z028800/print1328978465570710> (дата звернення 27.10.2018 ).
3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 “Біологічні активи”, затв. Наказом Міністерства фінансів України. URL: [zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1456-05](http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1456-05) (дата звернення 18.11.2018).
4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 32 “Інвестиційна нерухомість”, затв. Наказом Міністерства фінансів України. URL: [zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0823-07](http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0823-07) (02.11.2018).
5. С.М. Євтушенко. Амортизація основних засобів у системі бухгалтерського обліку. URL: [http://librar.org.ua/sections\\_load.php?s=business\\_economic\\_science&id=75](http://librar.org.ua/sections_load.php?s=business_economic_science&id=75).
6. М.В. Єрмолаєва, Ю.Д. Скиданенк. Амортизація основних засобів у фінансовому та податковому обліку. Полтавська державна аграрна академія. URL : <http://www.pdaa.edu.ua/sites/default/files/nppdaa/2010/01/70.pdf>.
7. Булах Л.А. Роль амортизаційної політики в оновленні основних засобів сільськогосподарських підприємств. *Матеріали підсумкової наукової конференції професорсько-викладацького складу, аспірантів і здобувачів ХНАУ ім. Докучаєва*. Харків:ХНАУ, 2014. 290 с.
8. Вишневецька В. Чи можна амортизувати основний засіб, отриманий в фінансовий лізинг. *Все про бухгалтерський облік*. 2013. 48 с.
9. Гаман Т. Чи нараховують амортизацію основних засобів в умовах неповного робочого дня. *Все про бухгалтерський облік*. 2013. № 86.40 с.
10. Голозубова Ю.В. Аналіз методів нарахування амортизації та їх порівняльна характеристика. *Управління розвитком*. 2014. № 7.111–114 с.
11. Дем’яненко, М. Я. Проблеми амортизації в аграрному секторі АПК

(обліково-фінансовий аспект). Моногр. К. : ННЦ ІАЕ, 2006. 178 с.

12. Єфімчук О. Понадлімітні ремонти орендованого основного засобу: скільки об'єктів створювати. *Все про бухгалтерський облік*. 2013. №19. 10-11 с.

13. Жердєв С.В. Методичні засади формування амортизаційної політики на підприємствах. *Облік і фінанси АПК*. 2011. №1.1-5 с.

14. Коваленко О. Ремонт орендованих основних засобів за компенсацію: облік в орендаря. *Все про бухгалтерський облік*. 2013. № 17. 10-14 с.

15. Корнійчук Г. Орендар ремонтує основний засіб: вивчаємо правові аспекти. *Все про бухгалтерський облік*. 2013. № 16. 5-7 с.

16. Кравцова О.М. Оцінка активів та зобов'язань підприємства при банкрутстві. *Економіка і регіон*. 2012. № 5.128-132 с.

17. Кривоносов А.Д. PR-текст в контексте публичної комунікації. *Петербургское Востоковедение*, 2012. 451 с.

18. Кужелева-Саган И.П. «Классические» определения публик рилейшнз. X: Дельтаплан, 2014. 315 с.

19. Лафта Дж. К. Менеджмент. ТК Велби, 2014. 592 с.

20. Лебедева Т.Ю. Паблик рилейшнз. Корпоративная и политическая режисюра. Изд-во МГУ, 2012. 215 с.

21. Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 27 червня 2013 року № 635. URL: [zakon.golovbukh.ua/regulations/1521](http://zakon.golovbukh.ua/regulations/1521)

22. Мехлер Г. Власть и магия PR. Питер, 2013. 156 с.

23. Моголова М.М. Економічні проблеми формування та відтворення основних засобів у сільському господарстві. *Економіка АПК*. 2014. № 1.

24. Мороз Ю.Ю. Обліково-інформаційна система моніторингу економічного потенціалу підприємства: монографія. Житомир: ПП «Рута», 2011. 352 с.

25. Морозов Ю.В. Паблик рилейшнз в системі маркетинга: маркетинг. МУПК, 2015. 458 с.

26. Облік амортизації в сільськогосподарських підприємствах та



удосконалення механізму їх нарахування. URL:  
<http://www.pu.if.ua/depart/Finances/resource/file/Збірник/20122/Шевченко.pdf>.

27. Огійчук М.Ф. Фінансовий та управлінський облік за національними стандартами . Алерта ,2015 р.

28. Онисько С.М. Фінанси підприємств : практикум для студентів вищих навчальних закладів освіти України. Львів : Магнолія 2006, 2016. 312 с.

29. Ортинська В.В. Маркетингові дослідження : підручник. 2-ге вид., доповн. КНТЕУ, 2015. 436 с.

30. Основні засоби : положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 27. 04.2000 р. № 92.

31. ФедоренкоЛ.В. Особливості нарахування амортизації основних засобів: ВПНУБіП України «Ніжинський агротехнічний інститут». 2015. URL:  
[file:///C:/Users/user/Downloads/ecnem\\_2012\\_9\(2\)\\_\\_75.pdf](file:///C:/Users/user/Downloads/ecnem_2012_9(2)__75.pdf).

32. Палеха Ю.І. Маркетинг інформаційних продуктів і послуг : навчальний посібник . Ліра-К, 2016. 480 с.

33. План рахунків бухгалтерського обліку. Інструкція про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку : практичний посібник. К. Алерта, 2016. 148 с.

34. Пожидаєва М.А. Бюджетне, податкове і митне право України : посіб. для складання адвокатського іспиту : Правова єдність, 2015. 80 с.

35. Потриваєва Н.В. Нормативно-правові особливості та проблемні аспекти обліку основних засобів. *Вісник аграрної науки Причорномор'я*. 2015. Вип. 1. 50 с.

36. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.99р. № 996-XIV. *Головні нормативні документи для бухгалтера: практичне керівництво «Бібліотека баланс»*. 2016. № 2. С. 4-10.

37. Ромат Є.В. Основи реклами : Опорний конспект лекцій . КНТЕУ, 2015. 116 с.

38. Самбурська Н.І., Обліково-аналітичне забезпечення управління основними засобами: теорія і практика (на прикладі підприємств

водопровідноканалізаційного господарства) : монографія. – Полтава : ПУЕТ, 2015. 289 с. URL: <http://dspace.puet.edu.ua/handle/123456789/3083>

39. Сенченко В.Б. Податкова система : Практикум. навчальний посібник . Київ : ЦУЛ, 2014. 160 с.

40. Г.С. Осіпчук. Система первинного обліку амортизації як джерела відтворення основних засобів підприємства. URL: [http://www.znau.edu.ua/visnik/2011\\_1\\_2/343.pdf](http://www.znau.edu.ua/visnik/2011_1_2/343.pdf).

41. Сідоров Д.Е. Основи інженерних розрахунків на ПЕОМ. програмування алгоритмічною мовою Фортран. : 2-ге вид. навчальний посібник. Київ : ЦУЛ, 2016. 186 с.

42. Сіменко І.В. Аналіз господарської діяльності : навчальний посібник. Київ : ЦУЛ, 2016. 384 с.

43. Соколенко А.І. Пакувальні матеріали та їх фізико-хімічні властивості : підручник . Кондор, 2015. 396 с.

44. Сук Л.К., Сук П.Л. С. Фінансовий облік: Навч. посіб.К.: “Знання”, 2015.647 с.

45. Сусіденко В.Т. Інформаційні системи і технології в обліку : навчальний посібник . Київ : ЦУЛ, 2016. 224 с.

46. Ткаченко Н.В. Страхування. Практикум : Навчальний посібник. Ліра-К, 2009. 270 с.

47. Ткаченко Н.М. Оновлений план рахунків бухгалтерського обліку : навчально-практичний . Алерта, 2016. 186 с.

48. Ткаченко Т.І. Виставковий бізнес: монографія. К.: КНТЕУ, 2016. 244 с.

49. Толбатов Ю.А. Статистика засобами Excel : навчальний посібник. Університет "Україна", 2013. 319 с.

50. І. В. Юрко. Торговельне підприємство : навчальний посібник. Київ : ЦУЛ, 2014. 232 с

51. Тридід О.М. Збірник рольових та ділових ігор із спеціальних банківських дисциплін : навчальний посібник. Львів : Новий світ-2000, 2016. 222 с.

52. Тягунова Н.М. Мерчандайзинг : кредитно-модульний курс. навч. посібник . Київ : ЦУЛ, 2014. 332 с.
53. Ущатовський К.В., Корпоратизація державних інфраструктурних підприємств в електроенергетиці України. *Економічний простір*. № 100. 2015, с. 193-204.
54. Федоренко В.Г. Політична економія : підручник.-2-ге вид. Алерта, 2015. 487 с.
55. Федотова Л.Н. Паблік рилейшнз и общественное мнение . Питер, 2013. 215 с.
56. Філіппова С. В., Левицька А. В., Обліково-аналітичний аспект паливної складової формування вартості електроенергії в енергосистемі України. К: № 794, Львів, 2014. 95-102 с. URL: [file:///D:/Documents/Downloads/VNULPM\\_2014\\_794\\_15.pdf](file:///D:/Documents/Downloads/VNULPM_2014_794_15.pdf)
57. Хом'як Р.Л. Контроль і ревізія : навчальний посібник. 2-ге видання, виправлене та доповнене. Львів : Магнолія 2006, 2016. 320 с.
58. Чалий І. Застосування виробничого методу амортизації в бухгалтерському та податковому обліку. *Все про бухгалтерський облік*. 2012. № 28.
59. Чалий І. Поліпшення орендованих об'єктів основних засобів ЦМК в обліку орендаря. *Все про бухгалтерський облік*. 2013. № 23. 10-12 с.
60. Шандурська В.Г. Удосконалення амортизації як власного джерела оновлення основних засобів. *Матеріали підсумкової наукової конференції професорсько-викладацького складу, аспірантів і здобувачів ХНАУ ім. Докучаєва*. Харків:ХНАУ, 2013. 247с.
61. Шара Є.Ю. Фінансовий облік I : навчальний посібник. ЦУЛ, 2016. 336 с.
62. Шара Є.Ю. Фінансовий облік II : навчальний посібник. ЦУЛ, 2016. 308 с.
63. Шевченко Н.О. Облік амортизації в сільськогосподарських підприємствах та вдосконалення механізму її нарахування. URL:

<http://www.pu.if.ua/depart/Finances/resource/file/Збірник/2012-2/Шевченко.pdf>.

64. Шелін С.В. Особливості обліку амортизації основних засобів в автоматизованій системі . Бухгалтерія в сільському господарстві. 2013. №6.

65. Шендригоренко М. Т. Облік виробничих запасів: актуальні питання та напрямки їх вирішення . Вісник Криворізького економічного інституту КНУ. 2013. № 2. С. 102-106. URL: [http://nbuv.gov.ua/jpdf/Vkei\\_2013\\_2\\_21.pdf](http://nbuv.gov.ua/jpdf/Vkei_2013_2_21.pdf).

66. Якобчук В.П. Економічна теорія : навч. посібник . Ліра-К, 2015. 408 с.

67. Янишин Я.С. Облік в банках. Практикум : навчальний посібник . Львів : Магнолія 2006, 2015. 312 с.

68. Яркіна Н.М. Економіка підприємства : навчальний посібник. Ліра-К, 2015. 498 с.