

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ

**Дніпровський національний університет залізничного транспорту
імені академіка В. Лазаряна**

Кафедра Облік і оподаткування

«ДО ЗАХИСТУ»

Завідувач кафедри

_____ /В. В. Бобиль/

«_____» _____ 20____ р.

ДИПЛОМНА РОБОТА

на здобуття освітнього ступеня «магістр»

Галузь знань **07 Управління та адміністрування**

Спеціальність **071 Облік і оподаткування**

Тема **Удосконалення організації обліку основних засобів на прикладі
Дніпровської дистанції колії**

Theme **Improving the organization of fixed assets accounting on the example of the
Dnipro distance of railway**

Керівник дипломної роботи

доц. _____ О. О. Матусевич

Студент групи БО1921

_____ А. Є. Генюк

Student

Heniuk Andrii

Дніпро – 2020

Дніпровський національний університет залізничного транспорту
імені академіка В. Лазаряна

Кафедра «Облік і оподаткування»

Спеціальність 071 «Облік і оподаткування»

ОПП «Облік і оподаткування»

З а т в е р д ж у ю :
Зав. кафедри

" ___ " _____ 20__ р.

З А В Д А Н Н Я

до випускної кваліфікаційної роботи
на здобуття освітнього ступеня «магістр» студента групи БО1921

Генюка Андрія Євгеновича

(прізвище, ім'я, по батькові)

1. Тема роботи «Удосконалення організації обліку основних засобів на прикладі»
Дніпровської дистанції колії

затверджена наказом по університету від « 12 » листопада 2019 р. № 848 ст

2. Термін подання студентом закінченої роботи 06 грудня 2020 р.

3. Вихідні дані до дипломної магістерської роботи Положення про Дніпровську
дистанцію колії; Баланс (форма № 1) за 2017 - 2019 рр.; Звіт про фінансові результати
(форма № 2) за 2017 - 2019 рр.; Примітки до річної фінансової звітності (форма №5) за
2017-2019 рр.; Звіт про доходи і витрати підприємств основної діяльності залізничного
транспорту України за 2017 - 2019 рр.; Пояснювальна записка до річного звіту дистанції
за 2017 - 2019 рр.; Облікова політика АТ «УЗ»; План рахунків бухгалтерського обліку
активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій АТ «УЗ»

4. Зміст випускної кваліфікаційної роботи (перелік підлеглих розробці питань)

Вступ

1. Теоретико-методологічні основи обліку основних засобів у Дніпровській дистанції
колії

2. Організація і методика обліку основних засобів у Дніпровській дистанції колії

3. Аналітичне забезпечення контролю основних засобів у дистанції колії

Висновки

Перелік посилань

Додатки

5. Перелік демонстраційного матеріалу 1) Структурно-логічна схема випускної роботи;
2) Класифікація основних засобів; 3) Характеристика методів нарахування амортизації
основних засобів; 4) Техніко-економічні показники дистанції колії; 6) Елементи
облікової політики стосовно основних засобів; 7) Первинний облік основних засобів;
8) Кореспонденція рахунків з надходження основних засобів; 9) Облік амортизації,
вибуття та ремонтів основних засобів; 10) Аналіз стану основних засобів дистанції колії;
11) Аналіз ефективності використання основних засобів; 12) Послідовність проведення
аудиту основних засобів; 13) Шляхи удосконалення обліку і контролю основних засобів

КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

Найменування етапів дипломної магістерської роботи	Термін виконання	Обсяг роботи, %
Вступ		
1 Теоретико-методологічні основи обліку основних засобів у Дніпровській дистанції колії		
1.1 Сутність основних засобів як об'єкту бухгалтерського обліку		
1.2 Нормативно-правове забезпечення обліку основних засобів		
1.3 Економічна сутність амортизації(зносу) основних засобів та методи її нарахування		
1.4 Техніко-економічна характеристика дистанції		
Висновки до розділу 1	18.10.20 р.	(30 %)
2 Організація і методика обліку основних засобів у Дніпровській дистанції колії		
2.1 Організація бухгалтерського обліку у дистанції		
2.2 Особливості первинного обліку основних засобів та правила документообігу		
2.3 Облік основних засобів в системі рахунків бухгалтерського обліку		
2.4 Використання автоматизованої системи «ФОБОС» для обліку основних засобів		
Висновки до розділу 2	15.11.20 р.	(60 %)
3 Аналітичне забезпечення контролю основних засобів у дистанції колії		
3.1 Аналіз наявності та руху основних засобів у дистанції		
3.2 Аналіз ефективності використання основних засобів у дистанції		
3.3 Процедури контролю основних засобів		
3.4 Шляхи вдосконалення організації обліку й контролю основних засобів у дистанції		
Висновки до розділу 3		
Висновки		
Перелік посилань		
Додатки	06.12.20 р.	(100 %)

7. Дата видачі завдання _____

Студент _____

Керівник роботи _____

АНОТАЦІЯ

Робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків, переліку посилань та додатків. Обсяг основного тексту – 100 сторінок, у тому числі 21 таблиця, 10 рисунків, крім того, вступ на 3 сторінках, висновки на 4 сторінках, перелік посилань з 69 джерел, 15 додатків.

У першому розділі кваліфікаційної роботи розглянуто теоретико-методологічні основи обліку основних засобів, зокрема, економічну сутність облікової категорії «основні засоби», нормативно-правове забезпечення даного питання; дано характеристику поняття амортизації та розглянуто методи її нарахування. Також виконано техніко-економічний аналіз Дніпровської дистанції колії.

У другому розділі роботи розглянуто організацію бухгалтерського обліку у дистанції колії, впорядковано правила документообігу та відображення операцій з основними засобами в системі рахунків бухгалтерського обліку, а також досліджено особливості використання автоматизованої системи «ФОБОС» для обліку основних засобів.

У третьому розділі роботи проаналізовано стан основних засобів Дніпровської дистанції колії, виконано аналіз ефективності їх використання та запропоновано шляхи удосконалення організації обліку і контролю у дистанції.

На основі отриманих результатів дослідження зроблено ґрунтовні висновки.

Ключові слова: дистанція колії, основні засоби, знос, амортизація, оновлення, фондівддача, фондоозброєність, фондомісткість, амортизаційна політика, залізничний транспорт, структурний підрозділ, необоротні активи.

ABSTRACT

The work consists of an introduction, three sections, conclusions, a list of references and appendices. The volume of the main text is 100 pages, including 21 tables, 10 figures, in addition, an introduction on 3 pages, conclusions on 4 pages, a list of references from 69 sources, 15 appendices.

The first section of the qualification work considers the theoretical and methodological foundations of accounting for fixed assets, in particular, the economic essence of the accounting category «fixed assets», regulatory and legal support of this issue; the characteristic of the concept of depreciation is given and the methods of its calculation are considered. A technical and economic analysis of the Dnieper track distance was also performed.

The second section considers the organization of accounting in the distance of the track, streamlined the rules of document circulation and reflection of transactions with fixed assets in the system of accounting accounts, as well as the features of using the automated system «FOBOS» for fixed assets.

The third section of the work analyzes the state of fixed assets of the Dnieper distance of the track, analyzes the effectiveness of their use and suggests ways to improve the organization of accounting and control in the distance.

Based on the results of the study, sound conclusions were made.

Key words: track distance, fixed assets, depreciation, depreciation, renewal, return on assets, capital adequacy, capital intensity, depreciation policy, railway transport, structural subdivision, non-current assets.

ЗМІСТ

ВСТУП.....	7
1 ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ У ДНІПРОВСЬКІЙ ДИСТАНЦІЇ КОЛІЇ	
1.1 Економічна сутність облікової категорії «основні засоби», класифікація та оцінка.....	9
1.2 Нормативно-правове забезпечення обліку основних засобів.....	19
1.3 Економічна сутність амортизації (зносу) основних засобів та методи її нарахування	23
1.4 Техніко-економічна характеристика дистанції колії.....	32
Висновки до розділу 1	39
2 ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА ОБЛІКУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ У ДНІПРОВСЬКІЙ ДИСТАНЦІЇ КОЛІЇ	
2.1 Організація бухгалтерського обліку у дистанції	41
2.2 Особливості первинного обліку основних засобів та правила документообігу	49
2.3 Облік основних засобів в системі рахунків бухгалтерського обліку	55
2.4 Використання автоматизованої системи «ФОБОС» для обліку основних засобів.....	64
Висновки до розділу 2	70
3 АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ КОНТРОЛЮ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ДИСТАНЦІЇ КОЛІЇ	
3.1 Аналіз наявності та руху основних засобів у дистанції.....	71
3.2 Аналіз використання основних засобів у дистанції	79
3.3 Процедури контролю основних засобів.....	83
3.4 Шляхи вдосконалення організації обліку й контролю основних засобів	94
Висновки до розділу 3	103
ВИСНОВКИ.....	105
ПЕРЕЛІК ПОСИЛАНЬ	109

ДОДАТКИ

Додаток А Структурно-логічна схема випускної роботи	117
Додаток Б Класифікація основних засобів	118
Додаток В Характеристика методів нарахування амортизації основних засобів	119
Додаток Г Техніко-економічні показники дистанції колії.....	120
Додаток Д Елементи облікової політики стосовно основних засобів;	121
Додаток Е Первинний облік основних засобів	122
Додаток Ж Кореспонденція рахунків з надходження основних засобів.....	123
Додаток И Облік амортизації, вибуття та ремонтів основних засобів	124
Додаток К Аналіз стану основних засобів дистанції колії	125
Додаток Л Аналіз ефективності використання основних засобів.....	126
Додаток М Послідовність проведення аудиту основних засобів.....	127
Додаток Н Шляхи удосконалення обліку і контролю основних засобів	128
Додаток П Баланси (форма № 1) на 31.12.2017, 2018, 2019 р.	129
Додаток Р Звіти про фінансові результати (форма № 2) за 2017-2019 рр.....	130

ВСТУП

Актуальність теми. Сучасний етап ринкової економіки характеризується відповідними механізмами та процесами, змінами у структурі та формах власності, організації та управлінні виробництвом, розподілі та споживанні. Забезпеченість підприємства конкурентоспроможними, сучасними засобами праці залежить від правильного та раціонального ведення обліку основних засобів.

Розгалужена мережа залізниць, розвинена інфраструктура і значна кількість рухомого складу залізничного транспорту забезпечує йому місце основної складової транспортної системи країни. Ефективне функціонування залізниці – необхідний фактор для розвитку зовнішньоекономічної діяльності, підвищення життєвого рівня населення, забезпечення національної безпеки країни.

Однак сучасний економічний стан українських магістралей ставить під загрозу надійність функціонування залізничного транспорту. Розвиток залізничної галузі гальмується через невирішеність групи проблем, до яких належать невідповідність якості послуг зростаючим вимогам споживачів, нераціональність тарифоутворення, високий рівень фізичного та морального зносу основних засобів та відсутність інвестиційних ресурсів для їх оновлення, недостатня підтримка галузі державою та низька ефективність залізничної інфраструктури.

Основні засоби складають основу матеріально-технічної бази більшості підприємств, адже саме вони мають найбільшу питому вагу у структурі активів підприємства. Відповідно, управлінські рішення щодо наявності та руху основних засобів мають значний вплив на загальні показники діяльності підприємства.

Наявний порядок організації обліку операцій із основними засобами не дає змоги в повній мірі проводити аналіз ефективності утримання та використання цих активів, оскільки не забезпечує необхідною інформацією систему управління підприємством. Нечіткість нормативно-правового регулювання, численні зміни правової бази сприяли перекручуванню сутності основних засобів, відсутності взаємозв'язку між фінансовим та податковим обліком, призвели до неоднозначного сприйняття фахівцями інформації про основні засоби. Вищенаведене зумовлює

актуальність теми дослідження.

Сутність категорії «основні засоби» неодноразово ставали предметом дослідження науковців України та зарубіжних країн. Великий внесок у розроблення теоретичних основ і методологічних підходів до розв'язання проблеми обліку й контролю основних засобів та їх використання внесли Я. Д. Крупка [20], Л. К. Сук [59], Т. А. Жадан [12], Н. Ю. Ковальчук [17], Т. І. Долішня [11], Ю. С. Примуш [49] та інші вітчизняні і зарубіжні провідні вчені і економісти.

Незважаючи на значні напрацювання вчених на сьогодні єдності поглядів на категорію «основні засоби», особливості її обліку та контролю не досягнуто. Тому виникає потреба у подальших дослідженнях даного аспекту.

Мета і завдання дослідження. Метою дипломної магістерської роботи є вивчення, систематизація і обґрунтування теоретичних і методичних аспектів обліку і контролю основних засобів, виявлення шляхів їх подальшого вдосконалення для забезпечення ефективного функціонування підприємств залізничного транспорту у сучасних умовах господарювання, пошук резервів підвищення ефективності використання основних засобів.

Досягнення поставленої мети передбачає постановку і розв'язання таких основних завдань:

- розкрити економічну сутність основних засобів як облікової категорії, порядок їх класифікації та оцінки;
- проаналізувати нормативно-правове забезпечення обліку основних засобів;
- дослідити економічну сутність амортизації (зносу) основних засобів та охарактеризувати методи її нарахування;
- здійснити аналіз техніко-економічних показників Дніпровської дистанції колії;
- висвітлити ключові моменти організації бухгалтерського обліку у дистанції колії;
- дослідити особливості первинного та зведеного обліку основних засобів та правила документообігу у дистанції;

- розглянути питання обліку основних засобів у системі рахунків;
- надати характеристику процесу використання автоматизованої системи «ФОБОС» для обліку основних засобів;
- проаналізувати стан основних засобів дистанції колії;
- здійснити аналіз використання основних засобів у дистанції колії;
- охарактеризувати процедури контролю основних засобів;
- розглянути шляхи вдосконалення організації обліку і контролю основних засобів в дистанції.

Об'єктом дослідження є процес обліку основних засобів Дніпровської дистанції колії.

Предметом дослідження є сукупність теоретичних, методичних та практичних засад обліку основних засобів.

Методи дослідження та джерела інформації. Дослідження проводилось з використанням наступних методів дослідження: теоретичне узагальнення і порівняння; структурно-логічний аналіз; системний підхід, метод наукової абстракції; порівняння; аналіз і синтез.

Інформаційну базу склали нормативні та законодавчі акти органів державної влади України, праці вітчизняних і зарубіжних науковців в межах досліджуваного проблемного поля; звітна документація Дніпровської дистанції колії; матеріали періодичних видань, наукових конференцій та інші матеріали, оприлюднені в економічній пресі та розміщені в мережі Internet.

Практичне значення одержаних результатів полягає у можливості застосування наданих пропозицій щодо вдосконалення організації обліку основних засобів в практичній діяльності підприємств залізничного транспорту.

Апробація та публікація одержаних результатів. За темою кваліфікаційної роботи опубліковані тези: Матусевич О. О., Генюк А. Є. Проблеми удосконалення обліку основних засобів на підприємствах. Матеріали 80 міжнародної науково-практичної конференції «Проблеми та перспективи розвитку залізничного транспорту» (Дніпро, 23-24 травня 2020 р.) – Д.: ДНУЗТ, 2020. – с. 286 – 287.

1 ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ У ДНПРОВСЬКІЙ ДИСТАНЦІЇ КОЛІЇ

1.1 Економічна сутність облікової категорії «основні засоби», класифікація та оцінка

Основні засоби є важливою і невід'ємною складовою фінансово-господарської діяльності любого підприємства, вони відіграють важливу роль, зокрема, в економічних процесах, саме через це термінологія відіграє значну роль у відображенні основних засобів у синтетичному і аналітичному обліку та зрештою у звітності.

Розглянемо розвиток категорії «основні засоби» у науковій літературі.

Варто зауважити, що поняття «основні засоби» стали розглядати як окрему економічну категорію на сучасному етапі економічного розвитку. В працях економістів-класиків розглядали лише категорію капіталу, до якої як одну із складових включали об'єкти необоротних активів.

Першим вченим, який виділив поняття «основний капітал», а також розглядав його як частину капіталу, був А. Сміт, який у своїй праці «Дослідження про природу і причини багатства народів» (1776 р.) досліджував природу капіталу, його нагромадження і застосування. Він вперше застосував терміни основний та оборотний капітал. До основного капіталу А. Сміт відносив машини та різноманітні знаряддя праці, промислові і торгівельні будівлі, будівлі на фермах, склади, «поліпшення землі» (розчищення, осушення, удобрення), та інші предмети, які, залишаючись у незмінній натурально-речовій формі, приносили дохід. Окрім того, він зазначав, що основний капітал у обігу не знаходиться, так як увесь час знаходиться у власності однієї людини, а прибуток він приносить тільки за допомогою оборотного капіталу [16, с. 55].

Д. Рікардо вважав, що у основі поділу капіталу на основний та оборотний лежить термін корисного використання цих частин капіталу. Він зазначав, що один і той же вид капіталу може виступати як основний або як оборотний в залежності від галузі, де він задіяний [68, с. 132].

Дж. С. Міль чіткіше наголосив на багаторазовій участі основного капіталу у виробництві продукції: «... значна частина капіталу, втілена в знаряддях виробництва, що відрізняються більш-менш тривалим існуванням, яка задіяна у виробництві, не виключається з нього, а залишається в ньому, при чому функція цієї частини капіталу не вичерпується одноразовим ужитком. До цього розряду капіталу відносяться будинки, машини й усі або велика частина предметів, іменованих приладами або інструментами. Довговічність деяких із них дуже значна, і їхнє існування як знарядь виробництва подовжується багаторазовим повторенням виробничих операцій. Капітал, що існує в будь-яких із таких довговічних форм і дохід від якого надходить протягом тривалого періоду, називається основним капіталом» [68, с. 135].

Як ми бачимо, Дж. С. Міль виділив такі критерії визнання основного капіталу, як довготривале існування, багаторазова участь у виробництві, а також отримання доходу від використання основного капіталу на протязі тривалого проміжку часу.

К. Маркс у свою чергу зазначав, що засоби праці зберігають свою матеріально-речову форму протягом усього процесу їх використання. Після повного фізичного зносу вони йдуть на брухт та замінюються новими. Для придбання засобів праці необхідно авансувати капітал одразу, проте у обороті цей капітал братиме участь частинами, по мірі зносу засобів праці [3, с. 288].

Таким чином, на думку К. Маркса, головна розбіжність між основними і оборотним капіталом полягає у способі перенесення вартості на новостворений продукт.

Першим, хто дав досить глибоке для XVIII сторіччя визначення капіталу був фізіократ Ф. Кене. Розглядаючи капітал в уречевленій формі, економіст писав про те, що останній – це не гроші, а ті засоби виробництва, за допомогою яких створюється «чистий продукт». Він започаткував поділ капіталу на основний і оборотний [3, с. 305].

У бухгалтерському обліку засоби праці виділено в окремий об'єкт обліку, який має назву «основні засоби».

Науковці ж, при вивченні питань основних засобів намагаються уточнити дану категорію відповідно до потреб аналізу, конкретної галузі чи управління.

Визнання основних засобів та ознаки належності активів до основних засобів у своїх працях висвітлювали ряд вітчизняних та зарубіжних вчених.

Нині існує значна кількість підходів до визначення сутності основних засобів. Як економічна категорія основні засоби – це частина постійного виробничого капіталу, яка виступає у формі засобів праці та поступово, протягом багатьох виробничих циклів, переносить свою вартість на виготовлений продукт [19].

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про основні засоби, інші необоротні матеріальні активи та незавершені капітальні інвестиції в необоротні матеріальні активи, а також розкриття інформації про них у фінансовій звітності визначено в П(С)БО 7 «Основні засоби». Норми цього положення застосовуються підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами всіх форм власності (крім бюджетних установ).

Згідно з П(С)БО 7 основні засоби – матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх у процесі виробництва або постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік) [47].

Згідно з Податковим кодексом, «основні засоби – матеріальні активи, у тому числі запаси корисних копалин, наданих у користування ділянок надр (окрім вартості землі, незавершених капітальних інвестицій, автомобільних доріг загального користування, бібліотечних і архівних фондів, матеріальних активів, вартість яких не перевищує 20000 грн., невиробничих основних засобів і нематеріальних активів), що призначаються платником податку для використання у господарській діяльності платника податку, вартість яких перевищує 20000 грн. і поступово зменшується у зв'язку з фізичним або моральним зношенням та очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких із дати введення в експлуатацію становить понад один рік (або операційний цикл, якщо він довший за

рік)» [3].

Відповідно до МСБО 16, «основні засоби – це матеріальні активи, якими підприємство володіє з метою їх використання в процесі виробництва, постачання товарів, здійснення послуг, надання в оренду або для цілей управління, й які, як передбачається, будуть використовуватися протягом більш одного звітного періоду». МСБО 16 поширюється на всі види активів, що відповідають даному визначенню, крім лісних угідь і подібних відтворених природних ресурсів. Таке визначення основних засобів є підкресленням способу їх використання [23].

На думку Крупки Я. Д. Основні засоби - це сукупність всіх засобів праці, які функціонують в натуральній формі впродовж тривалого часу (більше одного року) як у сфері виробництва, так і в невиробничій сфері і протягом всього терміну служби не втрачають своєї споживчої форми; поступово зменшують свою вартість у зв'язку з фізичним або моральним зносом; беруть участь у процесі виробництва протягом багатьох виробничих циклів [20, с. 22].

Жадан Т. А. визначає основні засоби як активи, які беруть участь у декількох операційних циклах, не втрачаючи при цьому своєї натурально-речової форми, переносять свою вартість на знов створену продукцію частинами у вигляді нарахованої амортизації, строк корисного використання яких перевищує один рік та від використання яких підприємство очікує економічну вигоду [7].

Окремі вчені визначають основні засоби не як певний актив у матеріальній формі, а як засоби праці. Зокрема, на думку Завадського С., основні засоби – це засоби праці, що беруть участь у процесі виробництва протягом багатьох циклів, зберігаючи при цьому свою натуральну форму, і поступово, в міру зношення, переносять свою вартість на продукцію, що виробляється [13, с. 289].

Сук Л. К. та сук П. Л. зазначають, що основні засоби – це засоби праці, які використовуються (експлуатуються) впродовж тривалого часу, зберігаючи при цьому свою первісну фізичну форму, і переносять свою вартість на вироблений продукт частинами протягом декількох виробничих циклів унаслідок фізичного та морального зносу [59, с. 206].

Яковишина Н. А. підсумовує, що більшість авторів при розкритті сутності

категорії «основні засоби» акцентують увагу на таких ключових критеріях визнання основних засобів, як: матеріальність (наявність матеріально-речової форми); призначення (утримуються з метою використання їх в процесі виробництва, постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних чи соціально-культурних функцій); строк корисного використання (більше року або операційного циклу, якщо він більше року). Автори звертають увагу на особливості визнання об'єкту основних засобів активом, тобто коли існує ймовірність того, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди, пов'язані з використанням цього об'єкта в господарській діяльності [69, с. 780].

Об'єкт основних засобів – це закінчений пристрій з усіма пристосуваннями і приладдями до нього або окремих конструктивно відокремлених предметів, призначений для виконання певних самостійних функцій, чи відокремлений комплекс конструктивно з'єднаних предметів одного або різного призначення, що мають для їх обслуговування загальні пристосування, приладдя, керування та єдиний фундамент, внаслідок чого кожен предмет може виконувати свої функції, а комплекс – певну роботу тільки у складі комплексу, а не самостійно.

Класифікація – це те рішення, яке приймає бухгалтер про те, в якій групі обліковувати основний засіб чи інший актив. Класифікація впливає не тільки на рахунок обліку, але й подальший облік (амортизацію, документи, звітність).

Під визначення основних засобів у бухгалтерському обліку потрапляють активи, які мають: матеріальну форму; строк корисного використання, що перевищує один рік. Це основні критерії, які наводяться у п.4 П(С)БО 7. Основні засоби можуть використовуватися для виробництва, постачання товарів, надання послуг, виконання робіт, управління підприємством, здійснення іншої господарської діяльності, а також виконання соціально-культурних функцій. Прикладом останніх є, наприклад, об'єкти призначені для відпочинку персоналу (м'які меблі, тенісний стіл, певна побутова техніка тощо). Також можуть не використовуватися самим підприємством, а здаватися в оренду (повністю або частково) [47].

Основні засоби, що використовуються у виробництві, поділяють на певні групи залежно від того, яку роль вони відіграють у виробничому процесі.

Щодо відомого вартісного критерію - 20000 грн (сума без ПДВ), то, по-перше, він впливає лише на включення об'єкта до складу малоцінних необоротних матеріальних активів (МНМА), що дає можливість застосовувати більш прості методи амортизації - 50/50 та 100%. По-друге, цей критерій взятий з ПКУ, а не П(С)БО, а значить, підприємство може встановити й інший критерій, не 20000 грн, якщо для податкових цілей він йому не потрібен. Так, без будь-яких податкових наслідків це можуть робити платники податку на прибуток, які є малоодоходниками та платники єдиного податку. Головне зафіксувати таке рішення в наказі про облікову політику.

Межа 20000 грн - це критерій для включення об'єктів на субрахунок 112 (МНМА). Від решти основних засобів такі об'єкти відрізняються лише спрощеними методами амортизації.

МНМА є частиною основних засобів (субрахунок 112) та відображаються в балансі підприємства в одному рядку з основними засобами. Однак, для цілей податкового обліку такі об'єкти не вважаються основними засобами й до них застосовуються такі ж правила, як до запасів (пп. 14.1.138 ПКУ) [40].

МНМА не вважаються основними засобами для цілей податкового обліку.

Для цілей бухгалтерського обліку немає значення виробниче (господарське) використання основних засобів, на відміну від податкового обліку, у якому по невиробничим основним засобам необхідно:

- нараховувати компенсуючі податкові зобов'язання (п. 198.5 ПКУ);
- коригувати фінансовий результат на амортизацію таких об'єктів та витрати на їх поліпшення, ремонт (це стосується платників податку на прибуток - високоодоходників).

Невиробничі основні засоби - це основні засоби, які не призначені для використання в господарській діяльності платника податку (пп. 138.3.2 ПКУ). Це здебільшого об'єкти, що виконують соціально-культурні функції [40].

Невиробничі основні засоби в бухгалтерському обліку обліковуються таким

же чином, як і звичайні основні засоби. На окремий субрахунок їх не виділяють, хоча побутову техніку зазвичай відносять на субрахунок 106, а не 104.

При визнанні основних засобів у бухгалтерському обліку немає значення виробниче/невиробниче використання - всі такі об'єкти обліковуються за однаковими правилами.

Основними засобами не є малоцінні швидкозношувані предмети (МШП). МШП обліковуються у складі запасів і можуть бути схожими за своїми функціями, наприклад, це господарський інвентар. Вирішальними для їх розрізнення є річний критерій.

Окремо від основних засобів у балансі підприємства відображаються:

- довгострокові біологічні активи сільськогосподарського призначення;
- інвестиційна нерухомість (об'єкти, які здаються виключно в оренду);
- незавершені капітальні інвестиції (витрати на придбання/виготовлення/ремонт основних засобів, які ще не введено в експлуатацію; це залишок по рахунку 15);
- групи вибуття (основні засоби, які планується продати протягом року).

Однак, за своєю природою все це є основні засоби і за певних обставин можуть знову ставати такими.

Крім того, складнощів додає податковий облік, так як у ПКУ інвестиційна нерухомість, довгострокові біологічні активи, групи вибуття розглядаються як основні засоби.

Інвестиційна нерухомість, довгострокові біологічні активи, групи вибуття відображаються в балансі окремо від основних засобів, але у податковому обліку вони розглядаються як основні засоби.

У податковому обліку не є основними засобами за пп. 14.1.138 ПКУ:

- земля;
- незавершені капітальні інвестиції;
- автомобільні дороги загального користування;
- бібліотечні і архівні фонди;
- уже згадані МНМА.

Також у податковому обліку не амортизуються природні ресурси [40].

Окрім загальних міркувань щодо класу об'єкта (основний засіб/не основний засіб) необхідно визначитися з тим, якого саме виду основний засіб ставиться на облік. Класифікація запасів підприємства впливає потім на:

- субрахунок обліку;
- нарахування амортизації;
- мінімальний строк корисного використання (за ПКУ);
- застосування вартісної межі;
- складання інвентарного номера (наприклад, інвентарний номер можна починати з перших 3-х цифр рахунку обліку основних засобів).

Класифікацію основних засобів за П(С)БО та ПКУ наведено у Додатку Б.

Об'єкти, до яких застосовується вартісна межа, визначаються наказом про облікову політику, але для податкових цілей завжди і для всіх межа – 20000 грн.

Для цілей бухгалтерського обліку основні засоби поділяються на основні засоби та інші необоротні матеріальні активи, які в свою чергу поділяються на окремі групи.

Група основних засобів – сукупність однотипних за технічними характеристиками, призначенням та умовами використання необоротних матеріальних активів.

Рахунки в Плані рахунків відповідають класифікації основних засобів, наведеній у П(С)БО 7. Кожній окремій групі об'єктів основних засобів відповідає один із субрахунків до рахунку «Основні засоби», та один із субрахунків до рахунку «Інші необоротні матеріальні активи» [39].

Залежно від характеру, стану основних засобів, часу оцінки розрізняють такі види вартості (П(С)БО 7):

- первісна вартість;
- переоцінена вартість;
- залишкова вартість;
- справедлива вартість;
- вартість, яка амортизується;

– ліквідаційна вартість.

Первісна вартість – історична (фактична) собівартість необоротних активів у сумі грошових коштів або справедливої вартості інших активів, сплачених (переданих), витрачених для придбання (створення) необоротних активів.

Переоцінена вартість – вартість необоротних активів після їх переоцінки.

Залишкова вартість – різниця між первісною (переоціненою) вартістю та сумою зносу основних засобів.

Справедлива вартість – ринкова вартість, визначена шляхом експертної оцінки, яку, як правило, визначають професійні оцінювачі.

Вартість, яка амортизується, – первісна або переоцінена вартість необоротних активів за вирахуванням їх ліквідаційної вартості.

Ліквідаційна вартість – сума коштів або вартість інших активів, яку підприємство очікує отримати від реалізації (ліквідації) необоротних активів після закінчення строку їх використання (експлуатації), за вирахуванням витрат, пов'язаних з продажем (ліквідацією) [47].

Балансова вартість це сума, за якою актив включається до Балансу після вирахування будь-якої суми нарахованого зносу (амортизації).

Окремі автори зазначають, що справедлива вартість має переваги перед історичною собівартістю, зокрема:

– використання справедливої вартості приводить до підвищення надійності, змістовності та повноти звітної інформації, оскільки враховується економічна ситуація та стан оцінюваного активу не тільки в момент постановки на обіг, а й в подальшому, аж до моменту останньої переоцінки;

– призводить до більшої порівнянності показників звітності різних підприємств, вартість визначається незалежно від конкретних обставин, властивих окремому підприємству;

– є ефективнішою основою для оцінки майбутніх грошових потоків порівняно з витратами, що є важливо для зовнішніх користувачів;

– це краща основа для порівняння інформації в процесі аналізу ефективності використання основних засобів;

– надає можливість підприємству розширити сферу заставного кредитування, вирішити питання про внесення інвестицій, обґрунтовано визначити орендні платежі.

Недоліками оцінки за справедливою вартістю:

– вона має умовний характер, тому що визначається не за реальною господарською операцією і не підтверджується первинними документами, а визначається за допомогою різних підходів.

– відображає не реальні угоди, які здійснює підприємство, а певну умовну суму, що могла б бути отримана у випадку, якщо основний засіб був би проданий станом на певну дату [19, с. 177-180].

У багатьох літературних джерелах термін «справедлива вартість» ототожнюється з терміном «ринкова вартість». Проте це припущення вважаємо дещо помилковим, оскільки у П(С)БО 19 йдеться про те, що як справедлива вартість можуть виступати ринкова вартість, відновлювальна вартість за вирахуванням зносу, «поточна ринкова вартість» і т. д [43].

Разом із тим ринкова вартість є розрахунковою величиною, для визначення якої можуть бути застосовані різні методи, зокрема: затратний і зіставлення продажу; капіталізованого доходу; дисконтованих грошових потоків. Ці самі методи можуть бути основою для розрахунку справедливої вартості, але остаточна справедлива вартість враховуватиме стан активів та їх призначення.

Умови, при яких можна використати справедливу вартість: наявність активного ринку, доступність інформації про ціни, обізнаність і незалежність сторін угоди, компетентність, можливе підтвердження незалежним професійним оцінювачем.

За наявності активного ринку за справедливу вартість приймається справедлива ціна, при його відсутності – суб'єктивні оцінки, які пропонують на основі професійного судження оцінювача.

Найкращою оцінкою справедливої вартості служить ринкова вартість на монополізованому ринку, якщо ж останній з яких-небудь причин відсутній, то в якості оцінки приймається дисконтований дохід від цього активу; якщо ж і

доходність не може бути надійно визначена, справедливою вартістю служить вартість відновлювальна. Для оцінки відновлювальної вартості визначаються поточні ціни на засоби аналогічного віку та параметрів експлуатації з урахуванням морального і фізичного зносу.

Для визначення реальної вартості необхідно використовувати інформацію, яка б документально підтверджувала ринкову ціну об'єктів основних засобів: прайс-лист газет, журналів (періодичних видань).

Оскільки проблема визначення справедливої ринкової вартості є досить складною розрахунково-аналітичним завданням, підприємство може залучати незалежного оцінювача, який має відповідну підготовку, досвід і сертифікаційний документ на право проведення робіт по оцінці. Оцінювач визначає справедливу вартість основного засобу на підставі розроблених методик та видає підтверджуючий документ – висновок про вартість об'єкт оцінки. Вартість об'єктів, визначена незалежним оцінювачем, має бути закріплена в обліковій політиці, документально та в аналітичному обліку.

1.2 Нормативно-правове забезпечення обліку основних засобів

Важливим при веденні обліку основних засобів та складанні звітності є дослідження нормативно-правового регулювання. Розглянувши діючі нормативні акти, можна згрупувати та представити їх у вигляді чотирьох рівнів:

I рівень – законодавчий – визначає сутність бухгалтерського обліку, його завдання, основні поняття, що використовуються, порядок регулювання, організації та ведення бухгалтерського обліку. Включає Конституцію України, Господарський кодекс України, Податковий кодекс України, Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. №996-XIV.

II рівень – нормативний - Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», який регулює методологічні засади ведення обліку основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, та ряд інших П(С)БО.

III рівень – методичний - 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 рівень – організаційний - 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.

Важливим законодавчим актом, що регулює облік основних засобів є Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996-XIV. Цей закон визначає правові засади організації ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності. Згідно даного документу бухгалтерський облік є обов'язковим, ведеться всіма підприємствами, оскільки фінансова, статистична, податкова та інші види звітності, ґрунтуються на даних цієї системи. Питання організації бухгалтерського обліку на підприємстві, відповідальність за правильність його ведення несе власник або уповноважений орган, який здійснює керівництво підприємством відповідно до законодавства та установчих документів [51].

Податковим кодексом України визначається поняття амортизації, вартості, що амортизується, первісної, ліквідаційної вартості, класифікація основних засобів у залежності від строку їх корисного використання та об'єкти основних засобів, що підлягають амортизації [40].

Вагома роль відводиться П(С)БО 7 «Основні засоби». Це положення визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про основні засоби та інші необоротні матеріальні активи, а також розкриття інформації про них у фінансовій звітності. Зокрема, у даному документі наводяться критерії

визнання об'єкта основних засобів активом, прописані методи оцінки, переоцінки та амортизації основних засобів, врегульовано формування інформації про зменшення корисності та вибуття основних засобів, а також порядок розкриття інформації про них у примітках до фінансової звітності [47].

Нормативно-правові документи, якими регулюється облік основних засобів на підприємстві наведені у табл. 1.1.

Таблиця 1.1 – Нормативне регулювання обліку основних засобів

Скорочена назва документа	Повна назва	Ким затверджено
П(С)БО 7 [47]	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби»	Наказ Мінінформу від 27.04.2000 р. № 92
П(С)БО 14 [42]	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 14 «Оренда»	Наказ Мінінформу від 31.01.2000 р. № 20
П(С)БО 27 [44]	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу та припинена діяльність»	Наказ Мінінформу від 07.11.2003 р. № 617
П(С)БО 28 [45]	Зменшення корисності активів	Наказ Мінінформу від 24.12.2004 р. № 817
ПКУ [40]	Податковий кодекс України (пп. 14.1.138; пп. 138.3.2; пп. 138.3.3; п. 43 підрозділу 4 розділу XX)	ВР: №2755-VI від 02.12.2010 р.
Методичні рекомендації № 561 [52]	Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів	Наказ Мінінформу від 30.09.2003 р. № 561
Порядок № 818	Порядок складання типових форм з обліку та списання основних засобів суб'єктами державного сектору*	наказом Мінінформу від 13.09.2016 р. № 818
Наказ № 352 [56]	Про затвердження типових форм первинного обліку	Наказ Мінінформу від 29.12.95 р. № 352
Для підприємств, що застосовують МСФЗ:		
МСБО 16 [23]	Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 «Основні засоби»	IASB** (Лондон)
МСБО 17 [24]	Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 7 «Оренда»	IASB** (Лондон)
МСФЗ 5 [25]	Міжнародний стандарт фінансової звітності 5 «Непоточні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність»	IASB** (Лондон)
* придатний для інших суб'єктів господарювання, не тільки держсектору; **офіційний переклад українською мовою на сайті ВРУ.		

Окрім П(С)БО 7 ведення обліку основних засобів регулюють ще ряд стандартів, а саме:

П(С)БО 14 «Оренда» визначає методологічні засади формування інформації в бухгалтерському обліку про оренду необоротних активів та розкриття її у фінансовій звітності. Зокрема, виділяє фінансову та операційну оренду, і відповідним чином

надає інформацію про ведення обліку оренди як в орендаря, так і в орендодавця, а також розкриття інформації у примітках до фінансової звітності [42].

П(С)БО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність» визначає критерії визнання та оцінки необоротних активів, утримуваних для продажу, визнання та оцінку припиненої діяльності, та визначає інформацію, що наводиться в примітках до фінансової звітності про активи та групи вибуття, утримувані для продажу, а також припинену діяльність [44].

У П(С)БО 28 «Зменшення корисності активів» наводяться критерії визнання та оцінки зменшення корисності активів, зокрема необоротних активів, визначає порядок формування інформації про облік відновлення корисності активу, зменшення та відновлення корисності групи активів, яка генерує грошові потоки та її розкриття у примітках до фінансової звітності [45].

П(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість» визначає критерії визнання та оцінки інвестиційної нерухомості, умови переведення основних засобів до складу інвестиційної нерухомості та виведення зі складу інвестиційної нерухомості, вибуття інвестиційної нерухомості, та відображення цих операцій у примітках до фінансової звітності [46].

У плані рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, для ведення обліку основних засобів призначено рахунок 10 «Основні засоби» [39]. Крім цього затверджено Інструкцію про застосування плану рахунків, що спрямована на забезпечення єдності відображення однорідних за змістом господарських операцій на відповідних синтетичних рахунках і субрахунках. В згаданій інструкції наведено коротку характеристику та призначення синтетичних рахунків і субрахунків, типову схему реєстрації та групування інформації про господарські операції [15].

Важливим документом з обліку основних засобів є Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань, який встановлює єдині вимоги щодо порядку проведення інвентаризацій основних засобів установами і організаціями, визначає завдання інвентаризації, наводить терміни проведення та перелік активів щодо яких є обов'язкова інвентаризація [55].

До переліку важливих нормативних документів з обліку основних засобів належать Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів, що також наводять класифікацію основних засобів, визначають методологічні особливості обліку надходження, ремонту, 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 такими активами [52].

Організаційний рівень регулювання обліку основних засобів на рівні самого підприємства передбачає регулювання, яке здійснюється шляхом формування наказу про облікову політику. У наказі про облікову політику, щодо об'єктів основних засобів, необхідно відображати усі принципові питання, щодо яких є альтернативні рішення. Слід прагнути обирати саме такі принципи і методи, які б сприяли формуванню реальних фінансових показників щодо результатів діяльності підприємства.

1.3 Економічна сутність амортизації (зносу) основних засобів та методи її нарахування

В сучасних умовах господарювання одним із факторів економічного зростання більшості підприємств є формування та реалізація гнучкої амортизаційної політики, оскільки відомо, що амортизаційні відрахування займають провідне місце в структурі джерел фінансування відтворення основних засобів. Як показує практика, на мікроекономічному рівні система амортизації розглядається як другорядна у вирішенні проблем відтворювального характеру, оновлення фінансових ресурсів основних засобів.

Для початку ідентифікуємо поняття «амортизація» відповідно до національного законодавства та звернемось до порівнянь з міжнародними стандартами. Головним нормативним документом, який регламентує процес нарахування амортизації основних засобів є П(С)БО 7 «Основні засоби» [47 Національні стандарти бухгалтерського обліку розроблялися з урахуванням

міжнародних та особливостей ведення господарської діяльності в Україні, саме тому П(С)БО щодо обліку основних засобів має як ряд спільних моментів з Міжнародними стандартами бухгалтерського обліку (далі МСБО), так і ряд розбіжностей.

Визначення терміну «амортизація» за національними та міжнародними стандартами є однаковим і її суть полягає у систематичному розподілі вартості об'єкта основних засобів, яка підлягає амортизації, протягом терміну його корисної експлуатації.

З позиції Податкового кодексу України амортизацією вважається звільнення від оподаткування частини прибутку на суму розрахованої амортизації. Таким чином, підприємство «економить» на податку на прибуток, оскільки із зростанням суми амортизації зменшується прибуток підприємства. Таку економію, ще називають «податковим щитом підприємства» [40].

Отже, на законодавчому рівні амортизація вважається інструментом для розрахунку компенсації втраченої частини вартості основних засобів. Це говорить про те, що у поняття «амортизація» закладено економічний аспект.

Процес амортизації можна також розглядати з іншої сторони – фінансової. З цієї точки зору, амортизація є інструментом, ефективне використання якого може дозволити повернути фінансові потоки таким чином, щоб амортизаційні відрахування направлялися на інвестиції в основний капітал, на впровадження нових технологій та сучасних зразків виробничого обладнання. Фактично, це частина доходів, зарезервованих для інвестиційних цілей з метою відновлення активу у майбутньому. В цьому випадку амортизацію можна вважати інвестиційним ресурсом.

Загальні правила ведення обліку основних засобів відображені в П(С)БО 7. При обліку амортизації основних засобів необхідно також враховувати положення ПКУ, а саме ті, що стосуються мінімально допустимих строків корисного використання та методів нарахування амортизації.

П(С)БО 7 визначено, що «об'єктом амортизації є вартість усіх основних засобів, крім вартості землі, природних ресурсів і капітальних інвестицій» [47].

Методами нарахування амортизації у П(С) БО та МСБО є: прямолінійний та виробничий (метод суми одиниць продукції). Проте П(С)БО ще визначає три методи: зменшення залишкової вартості, прискореного зменшення залишкової вартості, кумулятивний, а МСБО включає в себе метод зменшення залишку. МСБО 16 «Основні засоби» не містить вичерпного переліку методів амортизації основних засобів, які слід використовувати для розрахунку. В ньому зазначено, що головне те, щоб використовуваний метод відображав схему, за якої підприємство споживає економічну вигоду, отриману від активу [23].

У визначенні методів нарахування амортизації ПКУ посилається на П(С)БО 7, однак встановлено обмеження – у податковому обліку не можна нараховувати амортизацію за виробничим методом.

Важливим аспектом для правильного вибору амортизаційної політики є визначення ліквідаційної вартості об'єкта основного засобу.

Відповідно до МСБО 16 «Основні засоби», ліквідаційна вартість активу – це «попередньо оцінена сума, яку суб'єкт господарювання отримав би на поточний час від вибуття активу після вирахування всіх попередньо оцінених витрат на вибуття, якщо актив є застарілим та перебуває в стані, що очікується після закінчення строку його корисної експлуатації» [23].

У П(С)БО 7 ліквідаційна вартість визначена як «сума коштів або вартість інших активів, яку підприємство очікує отримати від реалізації (ліквідації) необоротних активів після закінчення строку їх корисного використання (експлуатації), за вирахуванням витрат, пов'язаних із продажем (ліквідацією)» [47].

Отже, положення Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ) визначають теперішню вартість грошових потоків від вибуття основних засобів, а в П(С)БО – їх майбутню вартість.

Потрібно врахувати, що вартість та час використання основних засобів є значними, тому ефект від дисконтування очікуваних майбутніх вигід ймовірно буде суттєвим. Такі розбіжності можуть бути усунені внесенням відповідних змін до П(С)БО 7.

Сучасна система нарахування амортизації є не зовсім досконалою.

Актуальною проблемою на сьогодні залишається розробка і впровадження загальної методики обліку амортизації на підприємстві.

Складність розрахунку суми амортизації полягає в неможливості точно визначити розміри періодичної втрати об'єктами основних засобів частини своєї вартості залежно від їх віку та ступеня зносу. Тому не можна говорити про повну об'єктивність періодичного перенесення частки витрат на придбання основних засобів на готовий продукт, а відповідно і повернення цих витрат у складі виручки від реалізації.

Амортизація основних засобів починає нараховуватися в бухгалтерському обліку з наступного місяця після введення їх в експлуатацію. Але в П(С)БО 7 зазначено, що «нарахування амортизації починається з місяця, наступного за місяцем, у якому об'єкт став придатним для корисного використання» [47]. Не слід забувати, що придатним для корисного використання може бути і те обладнання, яке не потребує монтажу і зберігається на складі.

Відповідно до міжнародних стандартів, амортизацію починають нараховувати, коли він стає придатним для використання, тобто коли він доставлений до місця розташування та приведений у стан, у якому він придатний до експлуатації у спосіб, визначений управлінським персоналом.

Амортизацію активу припиняють на одну із двох дат, яка відбувається раніше: на дату, з якої актив класифікують як утримуваний для продажу (або включають до ліквідаційної групи, яку класифікують як утримувану для продажу), або на дату, з якої припиняють визнання активу.

Отже, нарахування амортизації не припиняється, коли актив не використовують або він вибуває з активного використання, доки актив не буде амортизований повністю.

Проте, згідно з використаними методами амортизації, амортизаційні відрахування можуть дорівнювати нулю, якщо немає виробництва.

Як бачимо, положення стандартів суттєво відрізняються щодо визначення початку і припинення нарахування амортизації. Як було вказано вище, згідно з П(С)БО 7 нарахування амортизації починається з місяця, наступного за місяцем, у

якому об'єкт основних засобів став придатним для корисного використання. У практичній діяльності підприємств України часто зустрічаються випадки, коли основний засіб уже експлуатується, а амортизація на нього нараховуватиметься з наступного місяця. Відповідно нарахування амортизації припиняються у наступному місяці після вибуття активу. Таким чином, за національних вимог порушується принцип нарахування в бухгалтерському обліку, що призведе до різної величини витрат на амортизацію відповідно до норм обох стандартів.

Крім того, нормами П(С)БО 7 передбачено призупинення нарахування амортизації на період реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання та консервації об'єкта основних засобів. Доцільність такої вимоги, особливо щодо законсервованих об'єктів, викликає сумніви. Відомо, що основні засоби технологічно розраховані на певний період свого фізичного життя. Навіть якщо актив не використовується певний час, він морально і фізично зношується і втрачає свою вартість внаслідок нових, прогресивніших та економічно ефективніших моделей, а також під впливом зовнішніх факторів». Доцільно погодитися з думкою, що призупинення нарахування амортизації об'єктів основних засобів призводить до припинення систематичного розподілу суми активу, що амортизується, протягом строку його корисної експлуатації, тобто порушується сама ідея амортизації [47].

Строк корисної експлуатації активу визначають, виходячи з очікуваної корисності активу для суб'єкта господарювання. Політика управління активами підприємства може включати в себе їхнє вибуття після деякого визначеного часу або після споживання певної частки економічних вигід, втілених в активі. Внаслідок цього строк корисної експлуатації активу значною мірою має спиратися на судження, яке ґрунтується на досвіді використання підприємством подібних активів.

Майбутні економічні вигоди, втілені в активі, споживаються підприємством переважно через використання активу. Проте інші фактори, такі як технічне або комерційне старіння, а також моральний і фізичний знос активу (в той час, коли цей актив не використовують), часто призводять до зменшення очікуваних від

активу економічних вигід. Відповідно при визначенні корисного строку експлуатації активу треба брати до уваги наступні чинники:

- очікуване використання активу, яке оцінюється, спираючись на очікувану потужність або фізичну продуктивність активу;

- очікуваний фізичний та моральний знос, який залежить від операційних чинників, таких як кількість змін, протягом яких має використовуватися актив, програма ремонту та технічного обслуговування підприємства, а також від науково-технічного прогресу;

- технічний або комерційний знос, який виникає через зміни та вдосконалення виробництва або від зміни ринкового попиту на вироблені активом продукти чи послуги;

- правові або подібні обмеження використання активу, такі як закінчення строку пов'язаної з ним оренди.

Від строку корисного використання залежать витрати на утримання основного засобу. Зі збільшенням строку експлуатації зменшуються постійні витрати, насамперед за рахунок амортизаційних відрахувань, що у свою чергу сприяє зниженню собівартості. Однак при цьому зростають ремонтно-експлуатаційні витрати, що призводить до підвищення собівартості продукції. І навпаки, зі скороченням строку експлуатації зростають постійні витрати і зменшуються ремонтно-експлуатаційні витрати в розрахунку на одиницю виконаних робіт [47].

З метою зближення бухгалтерського обліку та податкового найдоцільнішим є використання лінійного методу, який означає, що амортизація залежить тільки від тривалості терміну служби. Протягом встановленого терміну використання основних засобів амортизаційні відрахування однакові, накопичений знос збільшується рівномірно. Проте цей метод не забезпечує швидкого повернення витрат на придбання обладнання, схильного до морального старіння

Обираючи метод нарахування амортизації суб'єктам господарювання обов'язково слід звертати увагу на переваги та недоліки кожного з методів у конкретних виробничих умовах, які узагальнені у табл. 1.2.

Таблиця 1.2 – Характеристика методів нарахування амортизації основних засобів

Сутність методу	Переваги та недоліки
Прямолінійний - відношення вартості, яка амортизується, на строк корисного використання основного засобу	Переваги: легкість розрахунку; вартість об'єкта основного засобу списується рівними частинами протягом строку експлуатації. Недоліки: не враховується моральний знос та фактор підвищення витрат на ремонт у міру його використання.
Зменшення залишкової вартості - добуток залишкової вартості основного засобу та річної норми амортизації - різниця між одиницею та результатом кореня ступеня кількості років корисного використання об'єкта з результату від ділення ліквідаційної вартості об'єкта на його первісну вартість	Переваги: в перші роки експлуатації основного засобу акумулюється значна сума коштів, необхідних для його відновлення. Недоліки: передбачає обов'язкову наявність ліквідаційної вартості.
Прискореного зменшення залишкової вартості - добуток залишкової вартості основного засобу та подвійної річної норми амортизації, обчисленої, виходячи із строку корисного використання	Переваги: протягом першої половини експлуатації об'єкта основних засобів можливо відшкодувати до 60-70% їх вартості. Недоліки: відповідна прискорена норма нарахування зносу, що визначається суб'єктивно в облікових цілях.
Кумулятивний - добуток вартості, що амортизується та кумулятивного коефіцієнта, який є відношенням кількості років, що залишаються до кінця строку корисного використання основного засобу до суми числа років його корисного використання	Переваги: у перші роки більша частина вартості амортизується; забезпечується можливість збільшення частини витрат на ремонт основних засобів, що припадають на останні роки їх використання. Недоліки: трудомісткий.
Виробничий - добуток фактичного місячного обсягу продукції (робіт, послуг) та виробничої ставки амортизації, яка є відношенням вартості, яка амортизується, на плановий обсяг продукції (робіт, послуг). Застосовується, коли технічний стан основних засобів залежить від кількості виробленої продукції	Переваги: зручний у використанні при визначенні амортизації автотранспорту (залежно від його пробігу), верстатів та будь-якого виробничого обладнання. Недоліки: складність визначення виробітку окремих основних засобів. ПКУ не передбачає застосування даного методу.

Стимулююча функція амортизації підсилюється при застосуванні методів прискореної амортизації (метод зменшення залишкової вартості, метод прискореного зменшення залишкової вартості, кумулятивний метод), які дозволяють у перші роки роботи основних засобів списувати великі суми амортизаційних відрахувань, що у свою чергу зменшує базу оподаткування і як наслідок, підприємство має можливість заощаджену суму коштів використати як інвестиційний ресурс в основні засоби. Це особливо важливо для підприємств, які

тільки почали свою господарську діяльність.

Таким чином, підприємствам надані широкі права щодо встановлення строків корисного використання окремих об'єктів основних засобів та методів нарахування амортизації на них. Жодних рекомендацій про використання тільки одного методу нарахування амортизації чи прямих заборон на використання різних методів щодо одного з об'єктів основних засобів немає.

На жаль, розгляд амортизації як джерела капітальних інвестицій, більшою мірою має теоретичний характер, ніж проблема фактичного стану відображення господарських операцій при обліку амортизації, побудованого відповідно до П(С)БО. В умовах системи обліку, яка базується на принципі нарахування, зокрема, витрат на амортизацію, єдиним засобом контролю за використанням коштів на відновлення необоротних активів є їхнє накопичення на окремому рахунку в розмірі нарахованої амортизації.

Недоцільно стверджувати, що амортизація є джерелом фінансових ресурсів підприємства, консервує вільні кошти і не може використовувати їх на інші цілі. Адже амортизація відіграє важливу роль в процесі функціонування підприємства: включена до складу вартості продукції в якості умовно-змінних та умовно-постійних витрат, є джерелом коштів для фінансування процесів оновлення основних засобів, як частина грошового потоку, що створюється у процесі операційної діяльності підприємства. Амортизація є засобом окупності інвестицій у основні засоби, а також є частиною прибутку, що генерується основними засобами протягом терміну їх корисного використання.

При виборі методу амортизаційних відрахувань потрібно брати до уваги інвестиційну концепцію. Враховуючи те, що амортизація є частиною грошового потоку (чистий прибуток + амортизація), варто проаналізувати здатність амортизаційних відрахувань виступати джерелом фінансування капітальних інвестицій. Однак це не можна зробити універсальним шляхом, так як амортизаційні відрахування не можуть самотійно служити джерелом інвестицій, а їх використання є обмеженим [14, с. 141-145].

Тому у табл. 1.3 сформовані деякі рекомендації, яким методам варто

віддавати перевагу при реалізації того чи іншого інвестиційного проекту.

Таблиця 1.3 - Рекомендації щодо вибору методів нарахування амортизації

Інвестиційний проект	Рекомендовані методи нарахування
Визначають заміну застарілого обладнання як природний процес продовження існуючого бізнесу в незмінних масштабах	Доцільний той метод нарахування амортизації, який дозволить швидко провести заміну обладнання. Якщо компанія працює в галузі з високими темпами науково-технічного прогресу, то обирати методи регресивної амортизації. При використанні невисоких темпів науково-технічного прогресу - прямолінійний метод.
Передбачають заміну обладнання з метою зниження поточних виробничих витрат	Використання більш досконалого обладнання, яке сконструйоване на основі новітніх наукових розробок і, як правило, більшою мірою підлягає моральному зносу та вимагає швидшого списання. Тому варто обрати метод регресивної амортизації - кумулятивний або метод зменшення залишкової вартості.
Проекти, які передбачають збільшення випуску продукції чи розширення ринку послуг	Рішення щодо цього типу інвестиційного проекту зазвичай приймається на вищому рівні керівництва підприємством. В цьому випадку найбільш детально варто аналізувати фінансову ефективність проекту, з'ясовуючи, чи призведе збільшення обсягу реалізації до відповідного зростання прибутку. Найбільш доцільним буде використання методів регресивної амортизації.
Проекти, які передбачають розширення підприємства з метою випуску нових продуктів	Такий тип проектів є результатом нових стратегічних рішень, який, як правило, передбачає значні інвестиції в обладнання. Устаткування повинне бути найбільш сучасним, мати високий ступінь наукоємності, тому рекомендовано застосовувати регресивні методи нарахування амортизації.

Вибір методу нарахування амортизації є важливою складовою формування амортизаційної політики та фінансування відтворення основних засобів підприємств, вона має суттєвий вплив на формування інвестиційної привабливості підприємства.

Варто зазначити, що посилення ролі амортизації як потужного внутрішнього джерела інвестиційних ресурсів підприємств потребує змін на законодавчому рівні у бухгалтерських та податкових нормах. Насамперед, це стосується можливості відображати інформацію про невикористані суми амортизаційних відрахувань на початок нарахувану амортизацію за певний період та відповідно невикористані амортизаційні суми на кінець звітного періоду.

Законодавчі зміни необхідні для контролювання амортизаційних відрахувань, спрямованих на потреби відтворення основних засобів за допомогою податкових важелів впливу. Тобто використання амортизаційних відрахувань не в

інвестиційних цілях відтворення основних засобів повинне передбачати відповідальність підприємств перед фіскальними органами, наприклад, позбавлення можливості зменшувати свій фінансовий результат до оподаткування.

Таким чином, амортизаційна політика – це управління процесом відтворення основного капіталу, направлене на підвищення технічного рівня виробництва, запобігання надмірному зносу його активної частини, вдосконалення видової, технологічної і вікової структури основних засобів, а відповідно і на величину обсягу випуску продукції, підвищення продуктивності праці і зниження собівартості продукції, максимізацію прибутку та активізацію інвестиційної діяльності підприємств. Основна мета розроблення амортизаційної політики – збільшення за рахунок внутрішніх джерел потоку власних фінансових ресурсів.

Вибір методу нарахування амортизації є важливою складовою господарсько-фінансової діяльності підприємства. Цей процес дозволяє альтернативно підійти до визначення розмірів амортизаційних відрахувань, здійснювати управління витратами і фінансовими результатами, накопичувати необхідні фінансові ресурси і раціонально їх використовувати на потреби відтворення необоротних активів [14, с. 141-145].

1.4 Техніко-економічна характеристика дистанції колії

Необхідною умовою подолання кризових явищ в економіці України є ефективне функціонування транспортної системи, основу якої становлять залізниці. Створюючи передумови економічного розвитку країни, залізничний транспорт забезпечує єдність основних ланок народногосподарського комплексу. Між тим, ефективному росту залізниць перешкоджають розрив тривалих народногосподарських зв'язків, переорієнтація транзитних потоків вантажів, різке зменшення обсягів виробництва, зубожіння населення і, як наслідок, різке зменшення обсягів пасажирських і вантажних перевезень. Це, в свою чергу, призвело до важкого економічного стану українських магістралей, викликаного відсутністю інвестиційних ресурсів для оновлення як рухомого складу транспорту,

так і підтримання на належному рівні його інфраструктури, а також до вимивання оборотних коштів залізниць.

Основними завданнями Укрзалізниці в умовах корпоратизації є:

- підвищення ефективності діяльності галузі шляхом забезпечення безпеки функціонування і доступності ринку послуг залізниць для всіх суб'єктів господарювання;

- створення умов для рівного доступу до користування послугами об'єктів інфраструктури залізничного транспорту та додатковими послугами;

- удосконалення системи управління залізничним транспортом;

- створення сприятливих умов для залучення інвестицій, необхідних для оновлення та модернізації виробничо-технічної бази залізниць;

- інтеграція залізничного транспорту України до європейської і світової транспортної системи, створення організаційно-правових, економічних і техніко-технологічних передумов для запровадження принципів європейської транспортної політики;

- забезпечення прозорості фінансової діяльності залізничного транспорту.

На залізницях України в останні роки прогресує тенденція фізичного зносу і морального старіння основних виробничих засобів, особливо рухомого складу, від наявності і технічного стану якого залежить не лише працездатність залізничного транспорту, а також економічна безпека його функціонування. За останні 20 років основні засоби залізниць, за винятком деяких випадків, практично не оновлювалися. Наслідком цього є дуже критичний технічний стан залізниць, про що свідчить той факт, що на сьогоднішній час знос рухомого складу, термін експлуатації якого складає 25-30 років, перевищує 70 %.

Останніми роками спостерігається тенденція до зниження рівня платоспроможності. Тому потрібно усвідомлювати гостроту становища на залізничному транспорті, те, що він же в близькій перспективі може стати гальмом відновлення економіки держави, подальшого розвитку її зовнішньоекономічної діяльності.

Залізничний транспорт у взаємодії з іншими видами транспорту повинен як

своєчасно і якісно здійснювати перевезення пасажирів і вантажів, так і забезпечувати безпеку руху, розвивати сферу транспортного обслуговування народного господарства та населення. Велику роль у цьому відіграють безпосередньо дистанції колії, які створені з метою поточного утримання колії, земляного полотна, штучних та інших споруд і пристроїв колійного господарства у робочому стані для забезпечення безпечного і безперебійного руху поїздів..

Дніпровська дистанція колії є структурним підрозділом служби колії Регіональної філії «Придніпровська залізниця» акціонерного товариства «Українська залізниця».

Телеграфний шифр ПЧ-9.

Підрозділ: Дніпровська дистанція колії (ПЧ-9)

Адреса підрозділу: 49038, м. Дніпро, вул. Академіка Белелюбського, 1 Д

Місцезнаходження робочого місця: Дніпропетровська область, м. Дніпро.

Служба колії забезпечує ведення колійного господарства та здійснення всіх видів ремонту залізничної колії в межах регіональної філії «Придніпровська залізниця», створює умови, які гарантують безперебійний і безпечний рух поїздів із встановленими для кожної конкретної ділянки залізниці швидкостями.

Структурний підрозділ «Дніпровська дистанція колії» Регіональної філії «Придніпровська залізниця» АТ «Укрзалізниця» (далі – Товариство) не є юридичною особою.

Дистанція колії у своїй діяльності керується законодавством, статутом та внутрішніми документами Товариства.

Дистанція колії є організаційною ланкою на залізничному транспорті, яка створена з метою забезпечення господарської діяльності Товариства, забезпечення у справному стані усіх елементів залізничної колії (земляного полотна, верхньої будови колії, штучних споруд та інших влаштувань колії) в межах Філії, які забезпечують безперебійний та безпечний рух поїздів.

Дистанція колії має окремий баланс, відкриває з дозволу Філії поточний та інший рахунки в установах банку, має круглу печатку, штампи і бланки зі своїм найменуванням, в установленому порядку веде бухгалтерський, податковий та

статистичний облік.

Основними напрямками діяльності дистанції колії є:

1. Поточне утримання колії в межах встановлених норм та допусків, забезпечення тривалих термінів служби усіх елементів колії, попередження виникнення несправностей, своєчасне їх усунення та ліквідація причин, які викликають несправності колії та споруд.

2. Виконання комплексу робіт з модернізації колії, капітального, середнього комплексно-оздоровчого та інших видів ремонтів, згідно із встановленими нормами, а також сніго-, водоборотьби, укладання договорів з підприємствами-підрядниками та постачальниками матеріалів.

3. Поточний ремонт та перевірка колії механізованими засобами.

4. Надання платних послуг фізичним та юридичним особам, виготовлення продукції виробничо-технічного призначення і товарів народного вжитку, реалізація їх заінтересованим підприємствам та населенню.

5. Перевезення вантажів автомобільним транспортом.

6. Утримання у належному стані приміщень та технічних споруд, а також смуги відведення.

7. Забезпечення безпеки руху поїздів та автотранспорту, створення безпечних умов життя і здоров'я громадян, що користуються послугами залізничного транспорту, та охорони праці працівників.

8. Забезпечення готовності аварійно-технічних підрозділів до дій в умовах надзвичайних обставин та аварійних ситуацій, організація робіт з ліквідації їх наслідків.

9. Здійснення підсобно-допоміжної діяльності.

Планування діяльності здійснює структурний підрозділ, якому підпорядкована дистанція, згідно із затвердженими фінансовими планами регіональної філії.

Майно дистанції колії складається з основних засобів та оборотних засобів, а також цінностей, виділених акціонерним товариством, та іншого майна, що перебуває на балансі підрозділу на правах оперативного керування та є складовою

частиною майна акціонерного товариства.

Керівництво Підрозділом здійснює начальник Підрозділу, який призначається начальником регіональної філії за поданням начальника структурного підрозділу, якому підпорядкований структурний підрозділ.

Головний бухгалтер призначається на посаду начальником регіональної філії за поданням начальника Підрозділу.

Головний інженер та заступники начальника дистанції колії призначаються та звільняються начальником за погодженням з керівництвом регіональної філії.

Виробничі, трудові та соціально-економічні відносини трудового колективу і адміністрації дистанції колії регулюються чинним законодавством України та колективним договором. Виборним органом, що представляє інтереси трудового колективу, є профспілковий комітет, по узгодженню або разом з яким вирішуються соціально-економічні питання щодо нормування праці та її оплати.

Системи оплати праці, розцінки, розміри надбавок, доплат, премій, винагород та інших заохочувальних, компенсаційних і гарантійних виплат встановлює начальник дистанції колії з дотриманням норм і гарантій, що передбачені законодавством, галузевою угодою, колективним договором регіональної філії та колективним договором дистанції в межах компетенції.

Ліквідація і реорганізація підрозділу здійснюється за рішенням правління акціонерного товариства. При ліквідації та реорганізації структурного підрозділу, звільненим працівникам гарантується додержання їх прав та законних інтересів відповідно до чинного законодавства.

Для характеристики фінансово-господарської діяльності структурного підрозділу застосуємо техніко-економічний аналіз.

Техніко-економічний аналіз - це вивчення взаємодії технічних і економічних процесів, що відбуваються в процесі виробництва, та з'ясування їх впливу на економічні результати діяльності підприємства. Комплексний характер системи техніко-економічних показників дозволяє адекватно оцінити діяльність окремого підприємства і зіставити його результати в динаміці. Результати техніко-економічного аналізу дистанції колії наведені у табл. 1.4.

Таблиця 1.4 - Основні техніко-економічні показники дистанції колії

Показники	Звіт 2017 року	Звіт 2018 року	Звіт 2019 року	Відхилення 2018 року до 2017 року		Відхилення 2019 року до 2018 року	
				Абсолютне	Відн., відсотків	Абсолютне	Відн., відсотків
Об'єм виконаних робіт та послуг, тис. грн.	9183	11556	23840	2373	25,84	12284	106,30
У т.ч.: капітальний ремонт колії, тис. грн.	3956	2598	1587	-1358	-34,33	13273	510,89
Модернізація основних засобів	1447	4318	7765	2871	198,41	3447	79,83
Чистий дохід від реалізації продукції, тис. грн.	141848	165559	179240	23711	16,72	13681	8,26
Собівартість реалізованої продукції, тис. грн.	139928	163469	175655	23541	16,82	12186	7,45
Валовий прибуток, тис. грн.	1920	2090	3585	170	8,85	1495	71,53
Фінансові результати від операційної діяльності, тис. грн.	1842	1986	2013	144	7,82	27	1,36
Чистий прибуток, тис. грн.	8110	7013	8331	-1097	-13,53	1318	18,79
Доходи від ПДД, тис. грн.	940	824	1113	-116	-12,34	289	35,07
Рентабельність продажів, відсотків	5,72	4,24	4,65	-1,48	-25,91	0,41	9,73
Середньорічна вартість активів, тис. грн.	2193654	2183253,5	2153312	-10400,5	-0,47	-29941,5	-1,37
Коефіцієнт оборотності активів	0,06	0,08	0,08	0,01	17,27	0	0
Середньорічна вартість основних засобів, тис. грн.	1142757	1158305	1195573	15548	1,36	37268	3,22
Фондовіддача, грн./грн.	0,12	0,14	0,15	0,02	15,15	0,01	4,89
Фондоозброєність, тис. грн./чол.	2517,09	2485,63	2662,75	-31,45	-1,25	177,11	7,13
Середньооблікова кількість штатних працівників, чол.	454	466	449	12	2,64	-17,00	-3,65
Фонд оплати праці, тис. грн.	36146	43714	45252	7568	20,94	1538,00	3,52
Середньомісячна заробітна плата одного працівника, грн.	6634,73	7817,24	8398,66	1182,51	17,82	581,42	7,44
Продуктивність праці, тис. грн. / працівника	312,44	355,28	399,20	42,84	13,71	43,92	12,36

За даними табл. 1.4 можна зробити наступні висновки.

У 2018 році відносно 2017 року відбувається зростання обсягів виконаних робіт та послуг на 25,84 %, у 2019 році відносно 2018 року об'єм виконаних послуг збільшується більше, ніж удвічі (на 106,3 %). У той же час у 2018 році обсяги робіт з капітального ремонту колії зменшуються на 34,33 % відносно попереднього року, а у 2019 році спостерігається зростання обсягів робіт з капітального ремонту на 510,89 %.

Модернізовано основних засобів у 2018 році на 4318 тис. грн., що на 198,41% більше показника 2017 року, у 2019 році цей показник зростає ще на 79,83 %.

Відбувається зростання чистого доходу від реалізації у 2018 році на 16,72 % та у 2019 на 8,26 % відносно попередніх, при цьому собівартість реалізації зростає у 2018 році на 16,82 %, а у 2019 році – на 7,45 %. Це викликає зростання валового доходу у 2019 році відносно попереднього періоду на 71,53 %, внаслідок перевищення темпів росту чистого доходу над темпами росту собівартості.

Операційний прибуток зростає у 2018 році на 7,82 %, та у 2019 році на 1,36 % відносно попереднього періоду.

У 2018 році внаслідок зростання інших витрат структурного підрозділу спостерігається зменшення чистого прибутку на 13,53 %, але у 2019 році відновлюється позитивна тенденція та відбувається збільшення чистого прибутку відносно 2018 року на 18,79 %.

У звітних роках відбувається коливання сум доходів від підсобно-допоміжної діяльності.

Рентабельність продажів у 2018 році зменшується з 5,72 % до 4,24 %, а у 2019 році спостерігається зростання цього показника до 4,65 %.

Коефіцієнт оборотності активів – відображає швидкість обороту сукупного капіталу підприємства, тобто показує, скільки разів за аналізований період відбувається повний цикл виробництва й обіг, що приносить відповідний ефект у вигляді прибутку, або скільки грошових одиниць реалізованої продукції принесла кожна одиниця активів. У 2018 році відбувається незначне зростання цього показника, а у 2019 році від залишається на рівні 2018 року.

Середньорічна вартість основних засобів зростає у 2018-2019 роках відносно попередніх років на 1,36 % та 3,22 % відповідно. Відбувається зростання показника фондівіддачі на 15,15 % у 2018 році та на 4,89 % у 2019 році. Фондовіддача показує загальну віддачу від використання кожної гривні, витраченої на основні виробничі засоби, тобто ефективність вкладення цих коштів. Зростання показника фондівіддачі свідчить про підвищення ефективності використання основних засобів.

Протягом звітних років спостерігається збільшення середньооблікової кількості працівників: на 2,64 % у 2018 році та зменшення на 3,65 % у 2019 році.

Внаслідок зростання середньорічної вартості основних засобів відбувається збільшення показника фондоозброєності у 2019 році. Фондоозброєність характеризує ступінь технічної оснащеності праці.

Фонд оплати праці зростає у 2018-2019 роках на 20,94 % та на 3,52 %, середньорічна заробітна плата одного працівника зростає у 2018 році на 17,82 %, а у 2019 році – на 7,44 % відносно попереднього року.

Продуктивність праці зростає у 2017-2018 роках році відносно попередніх звітних років року на 13,71 % та на 12,36 % відповідно.

Основною умовою ефективного використання трудових ресурсів є перевищення темпів росту продуктивності праці над темпами росту фонду оплати праці. У дистанції колії році темпи росту фонду оплати праці перевищують темпи росту продуктивності праці у 2018 році, а у 2019 році спостерігається зворотна ситуація, що свідчить про підвищення ефективності управління трудовими ресурсами на підприємстві.

Висновки до розділу 1

Опрацювання наукових праць та нормативно-правових актів, які характеризують досліджувану категорію основні засоби, дозволило зробити наступні висновки:

Встановлено, що основні засоби – це активи, які мають матеріальну форму,

які призначені для використання у господарській діяльності суб'єкта господарювання, вартість яких перевищує 20000 грн. і поступово зменшується у зв'язку з фізичним або моральним зношенням, а очікуваний термін їх корисного використання становить понад один рік із дати введення в експлуатацію.

Досліджено порядок оцінки основних засобів за первісною та справедливою вартістю. Зокрема при застосуванні оцінки за первісною вартістю не враховано вплив інфляції та інших ринкових змін на ціну, аналіз використання справедливої вартості в сучасному обліку дозволяє встановити такі її особливості сфера застосування справедливої вартості обмежена (більшість фактів господарського життя оцінюють за історичною вартістю), спосіб оцінки справедливої вартості залежить від виду основного засобу і можливості виміру його вартості. Якщо ринкова оцінка неможлива, справедлива вартість приймається рівною дисконтованому доходу від використання цього активу протягом терміну його служби.

Важливим регулятором ведення обліку основних засобів та складання звітності є нормативно-правове регулювання. Нормативно-правову базу можна представити як чотирирівневу систему: законодавчий рівень; нормативний рівень; методичний рівень, організаційний рівень.

Встановлено, що амортизація значною мірою впливає на відновлення основних засобів шляхом поступового відшкодування витрат на їх придбання. Проте, проаналізувавши систему нарахуванні амортизації дійшли висновку про її недосконалість, що спричинена, насамперед, неможливістю визначення точної суми витрат у процесі використання основних засобів.

Результати проведеного техніко-економічного аналізу дистанції колії дозволяють зробити висновок, що діяльність структурного підрозділу прибуткова, показники ефективності використання ресурсів мають позитивну динаміку.

2 ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА ОБЛІКУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ У ДНІПРОВСЬКІЙ ДИСТАНЦІЇ КОЛІЇ

2.1 Організація бухгалтерського обліку у дистанції

Бухгалтерський облік у дистанції колії регламентується Обліковою політикою АТ «Укрзалізниця», що розроблена на підставі Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», Положення про порядок бухгалтерського обліку окремих активів та операцій підприємств державного, комунального секторів економіки і господарських організацій, які володіють та/або користуються об'єктами державної, комунальної власності», затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 26.12.2006 № 1213, Національних Положень (стандартів) бухгалтерського обліку (далі – НП(С)БО), Положень (стандартів) бухгалтерського обліку (далі – П(С)БО), інших нормативно-правових актів з ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності та з метою визначення Облікової політики як сукупності принципів, методів і процедур, що забезпечить об'єктивне відображення фінансового стану і результатів господарської діяльності АТ «Укрзалізниця» та Філій Товариства, що входять до його складу.

Облікова політика підприємства - це сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та надання фінансової звітності (ст. 1 Закону про бухгалтерський облік та частина перша п. 3 НП(С)БО1). Кожне підприємство має право визначати свою облікову політику, самостійно погоджуючи її з власником або уповноваженим органом відповідно до статутних документів (частина п'ята ст. 8 Закону про бухоблік).

Відповідно до статутних документів на підприємствах залізничного транспорту ведеться бухгалтерський, податковий, статистичний, оперативний та управлінський облік результатів господарської діяльності

Розділ облікової політики, що регулює порядок організації бухгалтерського обліку на підприємстві, повинен визначати:

– суб'єкта, який здійснює облік (бухгалтерська служба, бухгалтер, керівник,

приватний підприємець, аудиторська служба);

- обов'язки і відповідальність бухгалтера або іншої особи, яка виконує ці функції, і керівника;

- систему бухгалтерського обліку (журнально-ордерну, спрощену без реєстрів, меморіально-ордерну та ін.);

- межу суттєвості інформації (перевищення граничного розміру цієї межі може впливати на рішення користувачів фінансової звітності);

- системи і форми управлінського (внутрішньогосподарського) обліку;

- делегування прав працівників на підписання бухгалтерських документів;

- порядок і періодичність проведення інвентаризації;

- технологію обробки документації і правила документообігу;

- систему рахунків і реєстрів аналітичного обліку;

- ведення обліку філіями, представництвами та іншими відособленими підрозділами.

Розділ «Облікова політика підприємства» в наказі повинен передбачати вибір підприємством тільки тих принципів і методів, які представлені в стандартах в декількох варіантах. Підприємство повинне самостійно вибрати один з них і зафіксувати свій вибір в наказі.

У розділі «Облікова політика» повинні бути зафіксовані положення стосовно основних засобів, наведені у Додатку Д.

Облікова політика підприємства в частині основних засобів складається з великої кількості неоднорідних і нерівнозначних елементів, а саме: з визнання основних засобів та встановлення вартісного ліміту розмежування основних засобів і малоцінних необоротних матеріальних активів (МНМА); первісної оцінки; методів амортизації, визначення у зв'язку з цим складу об'єктів та строків корисного використання окремих об'єктів основних засобів та їх груп; визначення ліквідаційної вартості основних засобів; обґрунтування необхідності та процедури проведення переоцінок; відображення в обліку витрат на поліпшення основних засобів, диференціації підходів у обліку до основних засобів як до об'єктів промислової та інвестиційної власності тощо. Елементи облікової політики щодо

основних засобів, наведені на рис. 2.1.

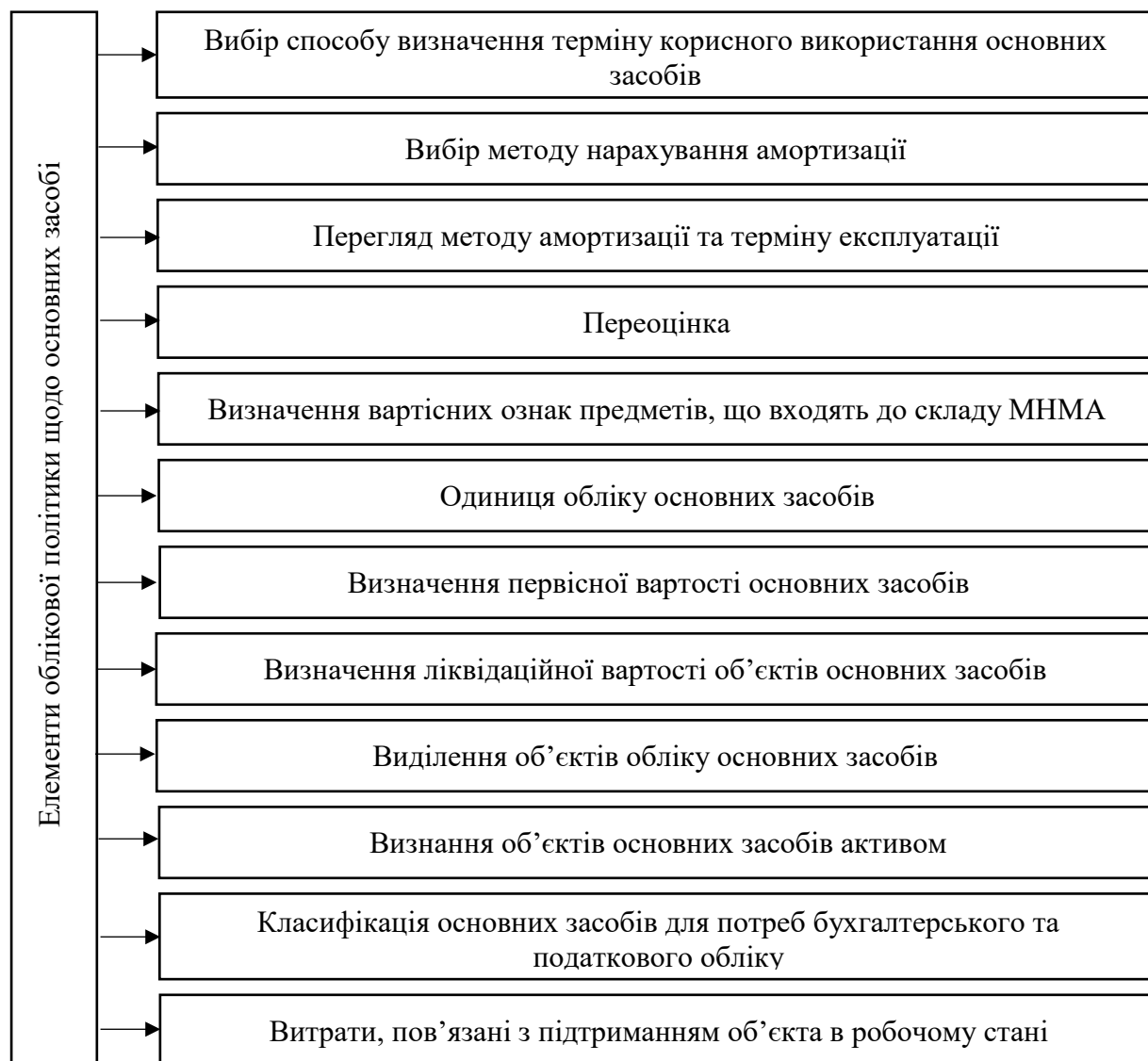


Рисунок 2.1 – Елементи облікової політики стосовно основних засобів

Згідно з Обліковою політикою Укрзалізниці основними засобами визнаються матеріальні активи, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких у господарській діяльності більше одного року і вартістю понад 20000 грн.

Одиницею бухгалтерського обліку основних засобів є об'єкт основних засобів.

Основні засоби придбані (створені) зараховуються на баланс за первісною вартістю. Первісна вартість основних засобів збільшується на суму витрат, пов'язаних з поліпшенням об'єкта (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо), що призводить до збільшення майбутніх

економічних вигод, первісно очікуваних від використання об'єкта, у порядку, встановленому нормативними документами з бухгалтерського обліку.

Безоплатно отримані основні засоби зараховуються на баланс за їх справедливою вартістю на дату отримання.

Первісною вартістю основних засобів, що внесені до статутного капіталу, та закріплені на праві господарського відання (об'єкти, які є державною власністю та закріплюються за Укрзалізницею на праві господарського відання відповідно до законодавства) при його створенні, визнається їх ринкова вартість, визначена незалежним оцінювачем.

При визнанні основних засобів активами (зарахуванні на баланс) постійно діючою комісією Регіональної філії «Придніпровська залізниця» (далі – Філія) по обліку необоротних активів обов'язково встановлюється ліквідаційна вартість та строк корисного використання кожного об'єкта основних засобів, що оформлюється наказом по Філії та зазначається в Акті приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів (типової форми № ОЗ-1).

Ліквідаційна вартість, визначена постійно діючою комісією, повинна відповідати сумі коштів або вартості інших активів, яку очікується отримати від реалізації (ліквідації) необоротних активів після закінчення строку їх корисного використання (експлуатації), за вирахуванням витрат, пов'язаних з продажем (ліквідацією).

У виняткових випадках, коли Філія від ліквідації необоротних активів, після закінчення строку їх корисного використання, не очікує отримати придатні для подальшого використання активи, або коли доходи будуть менше витрат, пов'язаних з ліквідацією активів, за відповідним техніко-економічним обґрунтуванням постійно діючої комісії по обліку необоротних активів, ліквідаційна вартість може прирівнюватися до нуля.

Первісна вартість основних засобів збільшується на суму витрат, пов'язаних з поліпшенням об'єкта (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо), що призводить до збільшення майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання об'єкта.

Вартість окремих робіт при здійсненні ремонту відповідно до технічних умов може бути включена до капітальних інвестицій з майбутнім збільшенням первісної вартості основних засобів, якщо такі роботи призведуть до збільшення очікуваних майбутніх вигод від використання об'єкта основних засобів.

Вартість окремих робіт, виконаних відповідно до технічних умов при модернізації та інших видах поліпшення об'єкта, які не призведуть до збільшення майбутніх первісно очікуваних економічних вигод від використання об'єкта основних засобів, включаються до складу витрат.

Підставою для визнання капітальними інвестиціями витрат, пов'язаних з поліпшенням, проведенням окремих робіт при здійсненні ремонту основних засобів, є: підвищення рівня їх продуктивності, покращення технічного стану, зростання внаслідок цих витрат очікуваного строку корисного використання об'єкта, кількості та/або якості продукції (робіт, послуг), яка виробляється цим об'єктом, що призведе в майбутньому до збільшення надходжень грошових коштів.

Рішення про характер і ознаки здійснюваних Філією робіт, тобто, чи спрямовані вони на підвищення техніко-економічних можливостей об'єкта, що приведе у майбутньому до збільшення економічних вигод, чи здійснюються вони для підтримання об'єкта в придатному для використання стані та одержання первісно визначеної суми майбутніх економічних вигод від його використання, приймається керівником Філії з урахуванням результатів аналізу існуючої ситуації та суттєвості таких витрат.

Підставою для правильного відображення вартості виконаних робіт в бухгалтерському обліку є «Акт приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів» форми № ОЗ-2, в якому комісія з прийому об'єкта основних засобів в експлуатацію після ремонту чи поліпшення повинна зазначати характер проведених робіт, їх вартість та вплив на показники подальшої експлуатації об'єкта.

Залишкова вартість основних засобів зменшується у зв'язку з частковою ліквідацією об'єкта основних засобів.

Об'єкт основних засобів переоцінюється, якщо залишкова вартість цього

об'єкта суттєво відрізняється від його справедливої вартості на дату балансу та за умови врахування результатів переоцінки у фінансовому плані Товариства.

У разі переоцінки об'єкта основних засобів, на ту саму дату здійснюється переоцінка всіх об'єктів групи (підгрупи) основних засобів, до якої належить об'єкт. При цьому групою (підгрупою) основних засобів вважається сукупність однотипних за технічними характеристиками, призначенням та умовами використання об'єктів основних засобів.

Переоцінка основних засобів тієї групи (підгрупи), об'єкти якої вже зазнали переоцінки, надалі має проводитися з такою регулярністю, щоб їх залишкова вартість на дату балансу суттєво не відрізнялася від справедливої вартості.

Результати переоцінки (дооцінка, уцінка та амортизація на дооцінену вартість) відображаються в бухгалтерському обліку у порядку, який визначений положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку.

При виявленні під час інвентаризації придатних для використання об'єктів основних засобів, залишкова вартість яких у бухгалтерському обліку дорівнює нулю, робочою інвентаризаційною комісією оформлюється пропозиція щодо визначення їх справедливої та ліквідаційної вартості, про що зазначається в протоколі. Після затвердження правлінням Товариства протоколу результатів інвентаризації, проведеної Філіями Товариства, прийняття правлінням рішення щодо обрання оцінювача, проводиться робота щодо здійснення дооцінки об'єкту основних засобів з нульовою залишковою вартістю, що відповідає критеріям активу.

Проведення оцінки об'єктів основних засобів для цілей бухгалтерського обліку здійснюється відповідно до Закону України «Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні».

Не підлягають переоцінці малоцінні необоротні матеріальні активи і бібліотечні фонди.

При нарахуванні амортизації дооцінених об'єктів основних засобів застосовується альтернативний метод зменшення капіталу у дооцінках.

Перевищення сум попередніх дооцінок об'єкта основних засобів над сумою

попередніх уцінок залишкової вартості цього об'єкта основних засобів щокварталу у сумі, пропорційній нарахуванню амортизації, включається до складу нерозподіленого прибутку, з одночасним зменшенням капіталу у дооцінках. При цьому до складу нерозподіленого прибутку відповідно при вибутті цього об'єкта включається залишок перевищення сум попередніх дооцінок над сумою попередніх уцінок такого об'єкта, що відображений у складі капіталу у дооцінках.

Відомості про суму перевищення попередніх дооцінок над сумою попередніх уцінок об'єкта, що включені Філіями до складу нерозподіленого прибутку, обов'язково заносяться до реєстрів аналітичного обліку основних засобів.

Об'єктом амортизації основних засобів є первісна або переоцінена вартість, зменшена на їх ліквідаційну вартість.

Амортизація основних засобів, інших необоротних матеріальних активів (крім малоцінних необоротних матеріальних активів і бібліотечних фондів) нараховується із застосуванням: прямолінійного методу, за яким річна сума амортизації визначається діленням вартості, що амортизується, на строк корисного використання об'єкта основних засобів, та виробничого методу, за яким місячна сума амортизації визначається як добуток фактичного місячного обсягу продукції (робіт, послуг) та виробничої ставки амортизації. Виробнича ставка амортизації обчислюється діленням вартості, яка амортизується, на загальний обсяг продукції (робіт, послуг), що очікується виробити (виконати) з використанням об'єкта основних засобів, інших необоротних матеріальних активів (цей метод застосовується Філіями при нарахуванні амортизації на об'єкти, які використовуються при виготовленні певного виду продукції (оснастка, штампи тощо)).

Амортизація на вантажні вагони нараховується та відображається в бухгалтерському обліку Філіями, на балансі яких враховуються ці вагони.

Очікувані строки корисного використання (експлуатації) основних засобів для визначення амортизаційних відрахувань встановлюються наказом ПАТ «Укрзалізниця».

Нарахування амортизації припиняється, починаючи з місяця, наступного за

місяцем вибуття об'єкта основних засобів, переведення його на реконструкцію, модернізацію, добудову, дообладнання, консервацію.

Річна (місячна) сума амортизації після зміни залишкової вартості об'єкта основних засобів в результаті їх переоцінки, часткової ліквідації, модернізації, модифікації, добудови, дообладнання, реконструкції тощо, зміни строку корисного використання (експлуатації) визначається виходячи відповідно із нової залишкової вартості та нового строку корисного використання (експлуатації) з місяця, наступного за місяцем таких змін.

Амортизація об'єктів рухомого складу, які знаходяться в запасі, резерві відповідно до нормативних актів ПАТ «Укрзалізниця», нараховується у звичайному порядку.

Одночасно з нарахуванням амортизації на об'єкти основних засобів, що не ввійшли до статутного капіталу Товариства, у сумі, пропорційній нарахованій амортизації, визнається дохід, який відображається за дебетом субрахунку 425 «Інший додатковий капітал» та кредитом рахунку 74 «Інші доходи».

Об'єкт основних засобів вилучається з активів (списується з балансу) у разі його вибуття внаслідок ліквідації, безоплатної передачі, нестачі або інших причин невідповідності критеріям визнання активом.

При досягненні залишкової вартості об'єкта основних засобів ліквідаційної вартості цей об'єкт вважається повністю амортизованим і у разі його не придатності для подальшого використання підлягає списанню.

Передача об'єктів основних засобів однією Філією іншій Філії Товариства здійснюється за внутрішньогосподарськими розрахунками шляхом виписки повідомлення (авізо) та в бухгалтерському обліку відображається записом за кредитом відповідного субрахунку рахунку 10 «Основні засоби» (за первісною (переоціненою) вартістю) та дебетом рахунку 13 «Знос необоротних активів» (на суму зносу) і дебетом субрахунку 683 «Внутрішньогосподарські розрахунки» (на залишкову вартість). Філія, що приймає на баланс основні засоби, зазначену операцію відображає зворотними записами.

Матеріальні цінності, отримані при ліквідації об'єкта основних засобів,

оприбутковуюються з визнанням іншого доходу і зарахуванням на рахунки обліку матеріальних запасів за економічно обґрунтованою ціною, визначеною постійно діючої комісією по обліку необоротних активів.

2.2 Особливості первинного обліку основних засобів та правила документообігу

Успішність організації обліку основних засобів, як і решти необоротних активів, залежить від організації їх документування. Це важливо у системі організації обліку, оскільки вона починається завжди із первинного обліку як першої облікової процедури, без якої подальший синтетичний та аналітичний облік неможливий.

При організації документування руху основних засобів потрібно пам'ятати, що переважна більшість первинних документів являють собою акти, які (у одному чи двох примірниках в залежності від господарської операції) складає комісія, призначена наказом керівника підприємства. Завдання бухгалтера - після затвердження складеного акту зробити його перевірку за різними ознаками (формальну, за сутністю господарських операцій, арифметичну та за необхідності зустрічну), після чого зробити бухгалтерську обробку документів та записати їх у відповідні облікові реєстри.

Організація обліку основних засобів на підприємстві забезпечується Наказом про облікову політику, в якому розкриваються порядок їх оцінки, амортизації, організації аналітичного та синтетичного обліку. Основні засоби зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю, яка залежить від способу їх надходження на підприємство. Порядок формування первісної вартості основних засобів наведений на рис. 2.2.

На підприємство основні засоби надходять у результаті капітальних вкладень, придбання за плату в інших підприємств і осіб, отримання від інших підприємств або осіб безоплатно, внесення засновниками в рахунок їхніх внесків до статутного капіталу підприємства, оприбуткування надлишків основних засобів,

виявлених під час інвентаризації, а також внутрішнього переміщення Основні засоби вибувають із підприємства внаслідок часткової чи повної ліквідації, безоплатної передачі їх іншим підприємствам або особам, реалізації, а також нестачі, виявленої під час інвентаризації.

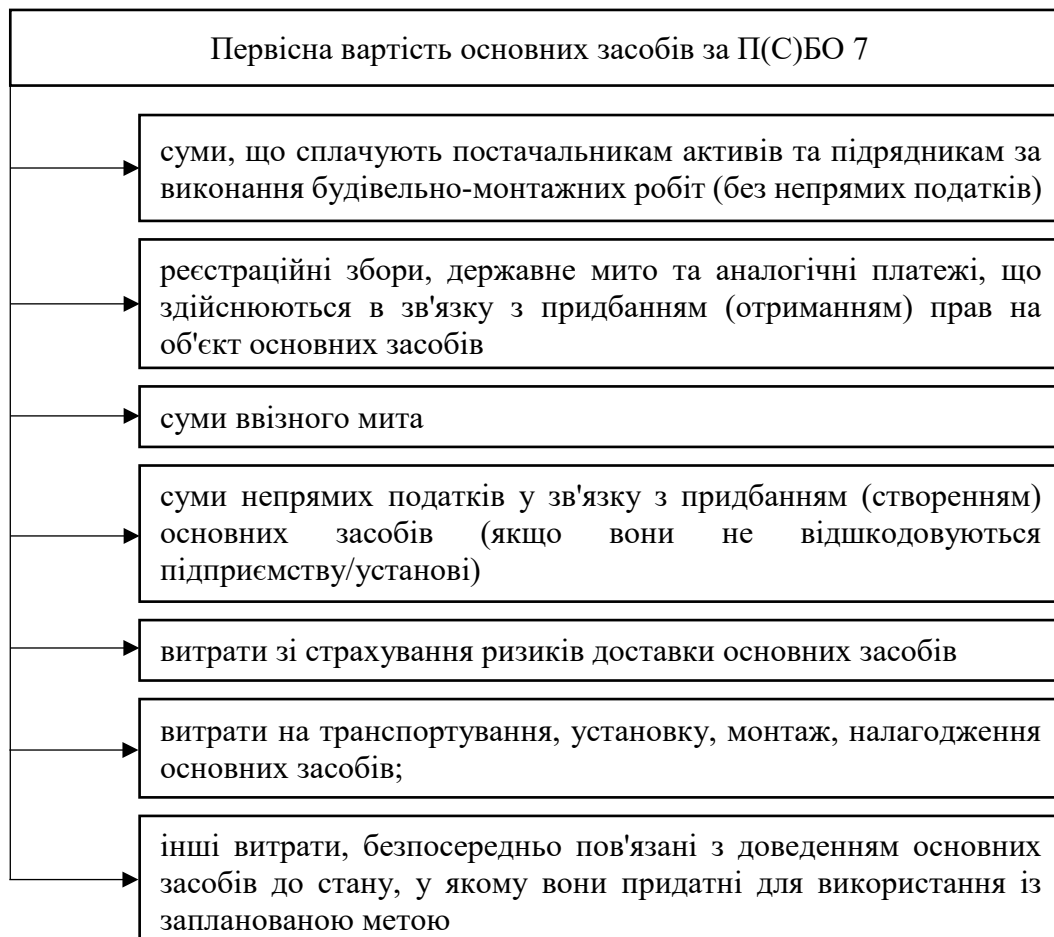


Рисунок 2.2 – Формування первісної вартості основних засобів

Приймання основних засобів в експлуатацію здійснює комісія, яка призначається наказом або розпорядженням керівника підприємства. Як правило, на підприємстві створюються постійно діючі комісії, до складу яких входять головний механік, спеціаліст з будівництва, інженер з техніки безпеки, бухгалтер, працівник, якому здають під відповідальність об'єкт основних засобів.

Типові форми первинної документації з обліку основних засобів представлені у табл. 2.1.

Уведення в дію об'єктів основних засобів, а також їх купівлю комісія оформляє актом приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних

засобів за формою ОЗ-1, який використовують для: зарахування до складу ОЗ окремих об'єктів; обліку введення об'єктів ОЗ в експлуатацію; оформлення внутрішнього переміщення ОЗ з одного підрозділу (цеху, відділу, дільниці) до іншого; вилучення об'єктів із складу ОЗ при передачі іншому підприємству (організації) - у разі продажу (обміну) і безоплатної передачі.

Таблиця 2.1 - Форми первинних документів з обліку основних засобів

№ форми	Назва документу	Примітки
ОЗ-1	Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів	Складається на кожен об'єкт окремо, а на декілька – лише в тому випадку, коли об'єкти однотипні, мають однакову вартість і прийняті одночасно на відповідальне зберігання однією особою.
ОЗ-2	Акт приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів	Зазначаються технічна характеристика та первісна вартість об'єкту. Актом такої форми оформлюється приймання завершених робіт після добудови, реконструкції або модернізації.
ОЗ-3	Акт на списання основних засобів	Після ліквідації основних засобів і складання актів на списання перший примірник передається до бухгалтерії, де на його підставі робиться запис до інвентарного списку основних засобів.
ОЗ-4	Акт на списання автотранспортних засобів	Складається в двох примірниках, які підписують члени комісії і затверджує керівник.
ОЗ-6	Інвентарна картка обліку основних засобів	Здійснюються записи на підставі ОЗ-1 та ОЗ-2: для обліку окремих та групових об'єктів, які надійшли в експлуатацію в одному календарному місяці, мають одне виробничо- господарське значення, технічну характеристику та вартість. Як правило заповнюється в одному примірнику, знаходиться в бухгалтерії. Проте існує варіант відбудови обліку з веденням двох примірників цих форм: один бухгалтерії, другий – у місцях експлуатації основних засобів замість № ОЗ-9 «Інвентарний список основних засобів».
ОЗ-7	Опис інвентарних карток по обліку основних засобів	Застосовується для реєстрації інвентарних карток. Ця форма складається в одному примірнику в бухгалтерії з метою контролю за збереженням карток.
ОЗ-8	Картка обліку руху основних засобів	Застосовується для обліку руху основних засобів за класифікаційними групами. Відкривається в бухгалтерії в одному примірнику.
ОЗ-9	Інвентарний список основних засобів (за місцем їх знаходження, експлуатації)	Застосовується в місцях експлуатації основних засобів для обліку кожного об'єкта за матеріально-відповідальними особами. Дані, що містяться в цій формі, мають бути тотожними із записами в інвентарних картках обліку основних засобів.

Склад комісії, яка складає акт, визначається наказом з облікової політики підприємства або затверджується окремим розпорядженням керівника. Акт

затверджує керівник підприємства.

Кожний об'єкт зараховують до основних засобів за окремим актом. Виняток можливий лише під час обліку інвентарю, інструментів, устаткування і подібних об'єктів, якщо вони однотипні, мають однакову вартість і приймаються в одному календарному місяці. Перший примірник акта передають у бухгалтерію, і на його підставі робиться запис в інвентарній картці форми ОЗ -6. До акта додається необхідна технічна документація, яку згодом передають до одного з відділів (у бухгалтерії не зберігається).

При прийманні основних засобів акт складають в одному примірнику, при передачі іншому підприємству - в двох (для обох підприємств), при передачі іншому підрозділу - також у двох (на підставі другого примірника акта працівник, що передає об'єкт основних засобів, робить відповідний запис у інвентарному списку ОЗ-9). Графік документообігу Акту приймання-передачі основних засобів наведено у табл. 2.2.

Таблиця 2.2 - Графік документообігу Акту приймання-передачі основних засобів

Вид роботи	Місце виконання	Виконавець	Строк виконання
Огляд об'єкта необоротних активів	склад	комісія	Перед введенням об'єкта в експлуатацію
Складання Акта приймання-передачі ОЗ у 2-х примірниках (первісна вартість, назва, зал пінкова вартість)	склад	Комісія	У момент введення об'єктів експлуатацію
Підпис акта	склад	Голова та члени комісії	Удень складання Акта приймання-передачі ОЗ
Затвердження акта	склад	Керівник	Протягом двох робочих днів після складання документа
Передача акта для обробки	бухгалтерія	Працівник із обліку ОЗ (бухгалтер)	В день з затвердження Акта до 16.00
Перевірка й обробка інформації Акта та внесення її до інвентарної картки	бухгалтерія	Працівник із обліку ОЗ (бухгалтер)	Протягом одного робочого дня після затвердження документа до 14.00
Передача Акта для фіксування інформації в системі реєстрів синтетичного обліку	бухгалтерія	Працівник із обліку ОЗ (бухгалтер)	Протягом одного робочого дня після затвердження до 18.00

Акт є єдиним первинним бухгалтерським документом, у якому зазначають: склад комісії, докладну характеристику об'єкта, джерело придбання (спорудження), рік спорудження чи випуску заводом, дату введення в експлуатацію, коротку технічну характеристику, результати випробовування, відповідність технічним умовам, висновок комісії. Вказують також, хто прийняв відомості, необхідні для нарахування зносу.

У разі надходження на підприємство основних засобів, які вже були в експлуатації, в акті прийняття-передачі зазначають суми зносу. Акти зберігають протягом усього терміну експлуатації об'єкта і протягом трьох років і одного місяця після його списання з обліку за умови, що за цей час було проведено документальну ревізію.

Загальну схему документального оформлення обліку основних засобів наведено на рис. 2.3.

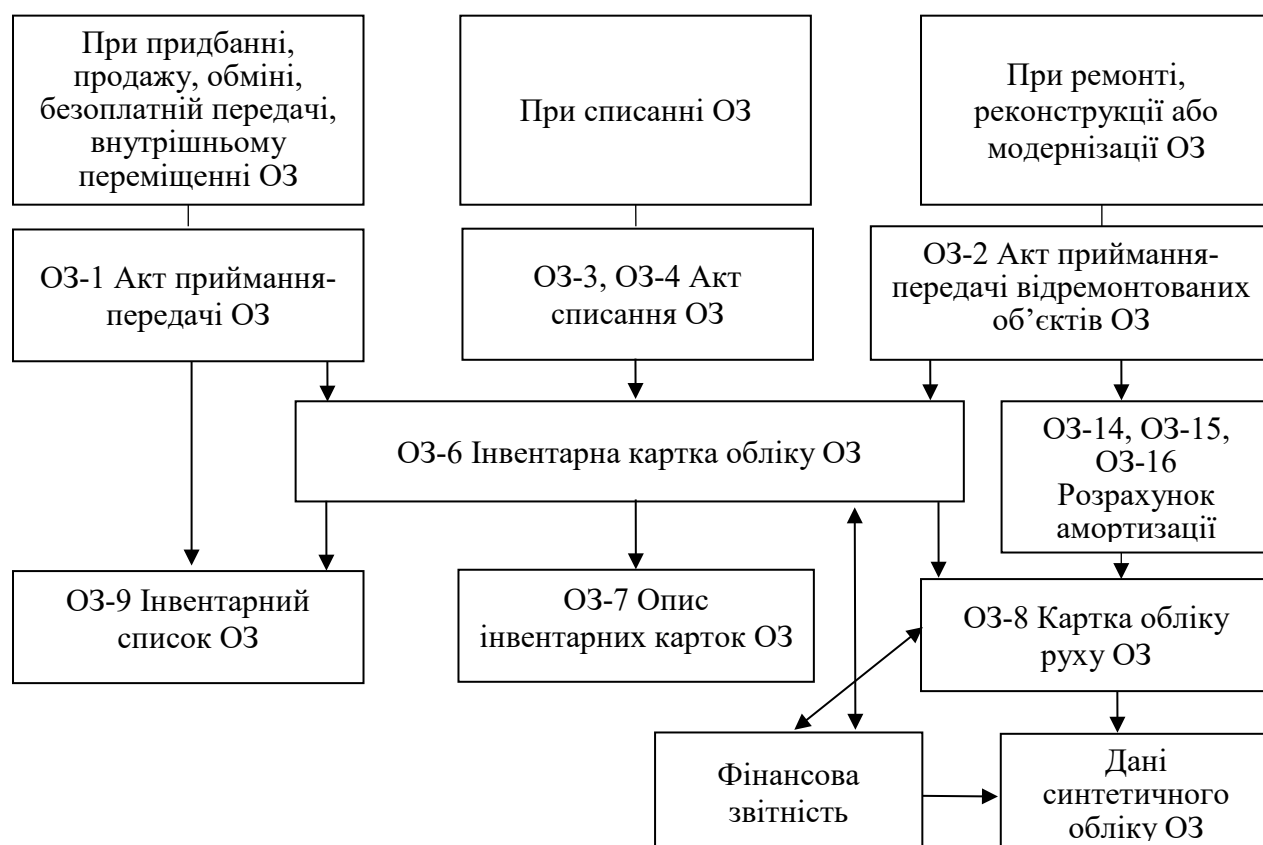


Рисунок 2.3 – Схема документального обліку основних засобів

Приймання закінчених робіт із добудови та дообладнання об'єкта, що

проводяться за рахунок капітальних вкладень і збільшують його балансову вартість, оформляють актом приймання-передачі відремонтованих, реконструйованих і модернізованих об'єктів (форма ОЗ -2).

Якщо ремонт, реконструкцію та модернізацію виконує стороннє підприємство, акт складають у двох примірниках. Другий примірник передають підприємству, яке виконувало капітальний ремонт, реконструкцію, модернізацію.

З метою упорядкованості руху та своєчасного одержання для записів у бухгалтерському обліку первинних документів наказом керівника підприємства, установи встановлюється графік документообігу, в якому вказуються дата створення або одержання від інших підприємств та установ документів, прийняття їх до обліку, передача в обробку та до архіву. Графік документообігу оформляється у вигляді схеми або переліку робіт із створення, перевірки та обробки документів, що виконуються кожним підрозділом підприємства, установи, а також усіма виконавцями із зазначенням їх взаємозв'язку і термінів виконання робіт.

Важливим моментом в організації бухгалтерського контролю за використанням основних засобів є їх інвентаризація, яка проводиться згідно вимог Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань (наказ міністерства фінансів України № 879 від 02.09.2014 р.). Частина 2 ст. 10 Закону про бухоблік установлює, що об'єкти й періодичність інвентаризації визначає власник (керівник) підприємства, окрім випадків, коли вона обов'язкова згідно із законодавством. Перелік таких випадків наведений у п.п. 7 та 8 р. I Положення про інвентаризацію.

Інвентаризація проводиться комісією (у складі якої повинно бути не менше трьох осіб), яка перевіряє правильність включення об'єктів до складу основних засобів; правильність нарахування амортизації (бухгалтерської і податкової); проведеної переоцінки (індексації). Після ретельного вивчення облікової інформації члени комісії оглядають об'єкти в натурі з метою перевірки їх фактичної наявності у визначених розпорядчими документами керівника підприємства місцях експлуатації та встановлення їх придатності для подальшого використання за прямим призначенням. З цією метою складається інвентаризаційний опис основних засобів, до якого заносять їх повну назву,

призначення, інвентарний та заводський номери, рік випуску (побудови), дату введення в експлуатацію, балансову (первісну) вартість.

Якщо під час інвентаризації встановлено нестачі або лишки необоротних активів, комісія бере від матеріально відповідальної особи письмове пояснення причин виникнення таких розбіжностей і надалі використовує їх для встановлення характеру лишків та нестач, для регулювання інвентаризаційних різниць та прийняття рішення про відшкодування нестач. Лишки, незалежно від причин їх виникнення, оприбутковуються на баланс підприємства. Нестачі в залежності від встановлення винних осіб або списуються на збитки (при умові, коли таких осіб не встановлено), або стягуються з винних осіб, якщо такі встановлені.

2.3 Облік основних засобів в системі рахунків бухгалтерського обліку

Порядок обліку основних засобів та розкриття інформації у фінансовій звітності стосовно основних засобів регулюється Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби».

Субрахунки, які застосовуються в бухгалтерському обліку основних засобів:

- 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»

На субрахунку 100 «Інвестиційна нерухомість» ведеться облік наявності та руху об'єктів інвестиційної нерухомості. На субрахунку 101 «Земельні ділянки» ведеться облік земельних ділянок.

На субрахунку 102 «Капітальні витрати на поліпшення земель» ведеться облік капітальних вкладень у поліпшення земель (меліоративні, осушувальні, іригаційні та інші роботи).

На субрахунку 103 «Будинки та споруди» ведеться облік наявності та руху будинків, споруд, їх структурних компонентів та передавальних пристроїв, а також житлових будівель.

На субрахунках 104 «Машини та обладнання», 105 «Транспортні засоби», 106 «Інструменти, прилади та інвентар» ведеться облік відповідно машин та обладнання, транспортних засобів, інструментів, приладів та інвентарю. На субрахунках 107 «Тварини» і 108 «Багаторічні насадження» ведеться облік довгострокових біологічних активів, у тому числі багаторічних насаджень, які не пов'язані із сільськогосподарською діяльністю.

На субрахунку 109 «Інші основні засоби» ведеться облік основних засобів, які не включені до інших субрахунків рахунку 10 «Основні засоби».

Рахунок 10 «Основні засоби» активний, призначений для обліку та узагальнення інформації про наявність та рух власних або отриманих на умовах фінансового лізингу об'єктів і орендованих цілісних майнових комплексів, які віднесені до складу основних засобів. За дебетом рахунка 10 «Основні засоби» відображається надходження (придбаних, створених, безплатно отриманих) основних засобів на баланс підприємства, які обліковуються за первісною вартістю, сума витрат на поліпшення (модернізація, модифікація, добудова тощо) об'єкта, що призводить до збільшення майбутніх економічних вигод; сума до оцінки вартості об'єкта основних засобів. За кредитом рахунка 10 «Основні засоби» відображається вибуття основних засобів внаслідок продажу, безоплатної передачі або невідповідності критеріям визнання активом, а також у разі часткової ліквідації об'єкта основних засобів; сума уцінки основних засобів.

Для відображення в обліку витрат на придбання або створення матеріальних і нематеріальних необоротних активів використовується рахунок 15 «Капітальні інвестиції». За дебетом рахунка 15 «Капітальні інвестиції» відображається збільшення витрат на придбання або створення необоротних активів, за кредитом

– їх зменшення (введення в дію, прийняття в експлуатацію тощо). У підрозділах колійного господарства використовуються такі субрахунки рахунку 15 «Капітальні інвестиції»:

151 «Капітальне будівництво»

152 «Придбання (виготовлення) основних засобів»

153 «Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів»

154 «Придбання (створення) нематеріальних активів»

До субрахунку 151 «Капітальне будівництво» відкриті наступні рахунки третього порядку (табл. 2.3).

Таблиця 2.3 - Характеристика субрахунків до рахунку 151 «Капітальне будівництво»

Назва субрахунків	Характеристика
1511 «Будівництво нових будівель і споруд»	призначений для обліку понесених витрат на будівництво об'єктів виробничого і невиробничого призначення для власних потреб підприємства, яке ведеться за двома організаційними формами: господарським та підрядним способами.
1512 «Добудова, реконструкція будівель і споруд»	відображаються витрати на добудову, реконструкцію будівель і споруд, які вже знаходяться в експлуатації.
1513 «Устаткування, що потребує монтажу»	ведеться облік витрат забудовника на придбання устаткування, що підлягає монтажу у процесі будівництва, без відображення його надходження на субрахунку запасів.
1514 «Устаткування в запасі»	на цьому субрахунку ведеться облік витрат на придбання забудовником устаткування, яке не потребує монтажу при виконанні будівельно - монтажних робіт господарським способом, у міру надходження його на склад чи інше місце зберігання.
1516 «Інші витрати капітального будівництва»	відображаються витрати з відведення земельних ділянок, вирощування багаторічних культур, транспортування устаткування, а також витрати, пов'язані з проектно-вишукувальними роботами.
1517 «Модернізація колії»	відображаються витрати по модернізації колії, яка призначається для періодичної повної заміни рейкошпальної решітки на нову на коліях швидкісної, I-IV категорій з одночасним очищенням і поповненням щебеневого баласту.

На балансі дистанції колії враховуються всі основні засоби, що їм належать.

У бухгалтерському обліку виробничо-технологічних підрозділів кожна група (підгрупа) основних засобів може поділятися на основні засоби власні, орендовані і такі, що перебувають в експлуатації, запасі, ремонті, на модернізації,

реконструкції, добудові, частковій ліквідації тощо.

Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій АТ «Укрзалізниця» введені рахунки другого та третього порядку, які дозволяють вести облік за більш розширеними групами класифікації основних засобів, ніж встановлено П(с)БО 7 «Основні засоби». У бухгалтерському обліку основних засобів у дистанції колії застосовуються субрахунки, що наведені у табл. 2.4.

Таблиця 2.4 - Субрахунки для обліку основних засобів дистанції колії

Субрахунки	Назва
100	Інвестиційна нерухомість
1000	Земельні ділянки, які є об'єктами інвестиційної нерухомості
1001	Будинки виробничі, які є об'єктами інвестиційної нерухомості
1002	Будинки, споруди невиробничої сфери, які є об'єктами інвестиційної нерухомості
1003	Земляне полотно, яке є об'єктом інвестиційної нерухомості
1004	Верхня будова колії, яка є об'єктом інвестиційної нерухомості
1005	Інші споруди господарства колії, які є об'єктами інвестиційної нерухомості
101	Земельні ділянки
102	Капітальні витрати на поліпшення земель
103	Будинки, споруди та передавальні пристрої
1030	Будинки виробничі
1031	Приватизований житловий фонд
1032	Будинки, споруди та передавальні пристрої невиробничої сфери
1033	Земляне полотно
1034	Верхня будова колії
1035	Інші споруди господарства колії
1039	Передавальні пристрої інших господарств
104	Машини та обладнання
1040	Машини та обладнання (крім обчислювальної техніки)
1041	Обчислювальна техніка
1042	Машини та обладнання невиробничої сфери
105	Транспортні засоби
1054	Дизельні поїзди та автомотриси
1058	Автомобілі
1059	Інші транспортні засоби
106	Інструменти, прилади та інвентар
1060	Інструменти, прилади та інвентар виробничої сфери
1061	Інструменти, прилади та інвентар невиробничої сфери
108	Багаторічні насадження
109	Інші основні засоби
1090	Інші виробничі основні засоби
1091	Інші невиробничі основні засоби
1092	Транспортні засоби невиробничої сфери

Порядок відображення надходження основних засобів та формування їх первісної вартості у бухгалтерському обліку залежить від того, яким чином і на яких умовах вони придбані. Кореспонденцію рахунків з надходження основних засобів наведено у табл. 2.5.

Таблиця 2.5 – Кореспонденція рахунків з надходження основних засобів

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
	Дт	Кт
Облік капітальних інвестицій		
1. Придбання устаткування, що потребує монтажу	205	631
2. Відображення суми податку на додану вартість (ПДВ)	6411	631
3. Передача устаткування у монтаж	1521	205
4. Придбання устаткування, що не потребує монтажу, інструменту, інвентарю, меблів тощо	1521	631
5. Відображення сум ПДВ	6411	631
6. Відображення затрат на проектні, будівельно-монтажні роботи за рахунками підрядників і проектних організацій	1521	631
7. Відображення сум ПДВ в рахунках підрядників і проектних організацій	6411	631
8. Затрати на транспортування і монтаж безоплатно отриманих основних засобів	1521	685
9. Сума ПДВ в рахунках на послуги транспортування	6411	685
10. Витрати на будівництво об'єкта господарським способом:		
- матеріали	1522	205
- послуги допоміжних виробництв (машин, механізмів тощо)	1522	23
- оплата праці працівників, зайнятих у будівництві	1522	66
- відрахування на соціальні заходи	1522	65
11. Послуги машин і механізмів сторонніх організацій на об'єкті будівництва господарським способом	1522	685
12. Відображення суми ПДВ у рахунку за послуги машин і механізмів	641	685
13. Затрати на поліпшення, реконструкцію, модернізацію, добудову, дообладнання об'єктів основних засобів	1523	631
14. Сума ПДВ	6411	631
15. Затрати на реконструкцію і модернізацію об'єкта оренди (будівлі)	1523	631
16. Відображення ПДВ	641	631
Придбання основних засобів за грошові кошти з попередньою оплатою		
17. Сплачено грошові кошти за договором купівлі основних засобів	371	311
18. Відображена сума податкового кредиту з ПДВ	6411	644
19. Одержано об'єкти основних засобів	1521	631
20. Відображено суму ПДВ	644	631
21. Відображено зарахування заборгованості	631	371
22. Зарахування на баланс основних засобів	10	1521
Безоплатне отримання основних засобів		
23. Відображена вартість безоплатно одержаних основних засобів	1521	424
24. Витрати на транспортування і монтаж безоплатно отриманих ОЗ	1521	631
25. Відображено суму ПДВ у складі витрат на транспортування і монтаж	6411	631
26. Проведено оплату транспортування і монтажу	631	311
27. Зарахування безоплатно одержаного об'єкту на баланс	104	1521

Модернізація і капітальний ремонт земляного полотна та інших споруд колії виконується силами спеціалізованих колійних машинних станцій, ремонтно-будівельних підрозділів залізниць, підрядними організаціями, а при невеликих обсягах робіт - спеціалізованими підрозділами дистанцій колії.

На вартість виконаних робіт, оформлених належним чином, пред'являється повідомлення (авізо) дистанції колії, на балансі якої враховується даний відрізок колії.

Дистанції колії, колійні машинні станції або будь-які спеціалізовані підрозділи-виконавці робіт - виписують повідомлення (авізо) в трьох екземплярах, якщо роботи виконані для дистанції колії своєї залізниці і в шести екземплярах, якщо роботи виконані для дистанції колії іншої залізниці. До повідомлення (авізо) додаються акти форми 2.

Служба колії на підставі документів, які підтверджують обсяги виконаних робіт, з метою здійснення контролю за виконаними роботами, перевіряє прикладені до повідомлення (авізо) акти і передає його разом з актами до дистанції колії, на балансі якої враховується колія.

Кореспонденція рахунків з модернізації та капітального ремонту земляного полотна та інших споруд колії наведена у табл. 2.6

Таблиця 2.6 – Кореспонденція рахунків з модернізації та капітального ремонту земляного полотна та інших споруд дистанції колії

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
	Дебет	Кредит
1. Виконання капітального ремонту колії колійними машинними станціями для дистанцій колії своєї залізниці	2315	6834
2. Виконання капітального ремонту колії колійними машинними станціями для дистанцій колії іншої залізниці та стороннім для залізничного транспорту підприємствам (в дистанції колії, на балансі якої враховується колія)	2315	6834
3. Виконання модернізації колії колійними машинними станціями для дистанції колії своєї залізниці	1517	6834

Відповідно до п. 33 П(С)БО 7 списання основних засобів відбувається у разі їх продажу, безкоштовної передачі або невідповідності критеріям визнання активом. Ліквідація об'єкта основних засобів оформлюється Актом на списання

(форма № ОЗ-3) у якому вказується причина вибуття, первинна вартість об'єкта, що вибуває, сума нарахованого зносу, залишкова вартість, витрати, пов'язані з вибуттям (реалізацією, ліквідацією), а також сума одержаного доходу. Типові операції з вибуття основних засобів наведені у табл. 2.7.

Таблиця 2.7 – Типова кореспонденція рахунків з вибуття основних засобів

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
	Дебет	Кредит
Продаж основних засобів		
1. Відображено дохід від продажу об'єкту основних засобів	3776	712
2. Відображена сума податкових зобов'язань з ПДВ	712	6411
3. Списаний знос об'єкту основних засобів	131	104
4. Списана залишкова вартість об'єкту основних засобів	286	104
5. Списано на витрати залишкову вартість об'єкту основних засобів	943	286
6. Отримана виручка від реалізації	311	3776
Ліквідація основних засобів		
7. Списаний знос ліквідованого об'єкта основних засобів	131	104
8. Списана залишкова вартість об'єкта основних засобів	976	104
9. Відображені витрати, пов'язані з об'єкта основних засобів	976	65,66,20
10. Відображено суму ПДВ	976	6411
11. Отримано матеріали в результаті ліквідації основних засобів	20,22	746
Безоплатна передача основних засобів		
12. Списаний знос безоплатно переданого об'єкта основних засобів	131	104
13. Списана залишкова вартість безоплатно об'єкта основних засобів	976	104
14. Відображена сума податкових зобов'язань з ПДВ, виходячи з залишкової вартості	976	6411

Для аналітичного обліку та контролю за використанням основних засобів у місцях експлуатації кожному об'єкту присвоюється інвентарний номер.

У разі значного відхилення (збільшення або зменшення) залишкової вартості об'єкта основних засобів від його справедливої вартості підприємство може переоцінювати об'єкт основних засобів на дату балансу.

При переоцінці об'єкта основних засобів на ту саму дату здійснюється переоцінка всіх об'єктів групи основних засобів, до якої належить даний об'єкт. Тобто по всіх об'єктах основних засобів даної групи перевіряється, чи відповідає їх остаточна вартість справедливій вартості відповідних об'єктів. За наявності розбіжностей об'єкти основних засобів дооцінюються або уцінюються до справедливої вартості.

При проведенні переоцінки об'єкта основних засобів змінюється в однакових пропорціях первісна вартість об'єкта та сума накопиченого зносу, крім випадку,

коли залишкова вартість об'єкта, що переоцінюється, дорівнює нулю.

Індекс переоцінки визначається діленням справедливої вартості об'єкта на його залишкову вартість на дату переоцінки.

Якщо залишкова вартість об'єкта основних засобів дорівнює нулю, то його переоцінена первісна вартість визначається додаванням справедливої вартості цього об'єкта до його первісної (переоціненої) вартості без зміни суми зносу об'єкта, в результаті чого переоцінена залишкова вартість об'єкта буде дорівнювати його справедливій вартості. Результати переоцінювання основних засобів, залежно від конкретних умов, у бухгалтерському обліку відображаються такими бухгалтерськими проводками:

Зменшення первісної вартості основних засобів на суму уцінки:

Дт 975 «Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій»;

Кт 10 «Основні засоби».

Одноразово (коригується) зменшується нарахований знос на суму уцінки:

Дт 131 «Знос основних засобів» - Кт 10 «Основні засоби».

Збільшення первісної вартості основних засобів на суму оцінки:

Дт 10 «Основні засоби» - Кт 411 «Дооцінка (уцінка) основних засобів».

Одноразово збільшується (коректується) сума нарахованого зносу на суму дооцінки:

Дт 411 «Дооцінка (уцінка) основних засобів» - Кт 131 «Знос основних засобів».

Для відображення в обліку сум амортизаційних відрахувань використовують рахунки 13 «Знос (амортизація) необоротних активів» та 09 «Амортизаційні відрахування».

Рахунок 13 «Знос (амортизація) необоротних активів» призначений для узагальнення інформації про нараховану амортизацію та індексацію зносу (накопиченої амортизації) необоротних матеріальних та нематеріальних активів, що підлягають амортизації.

За кредитом рахунка 13 «Знос (амортизація) необоротних активів» відображається нарахування амортизації та індексації зносу (накопиченої

амортизації) необоротних активів, за дебетом – зменшення суми зносу (накопиченої амортизації).

На рахунку 09 «Амортизаційні відрахування» ведеться облік нарахування та використання амортизаційних відрахувань. Збільшення залишку за рахунком 09 «Амортизаційні відрахування» відбувається на суму нарахованої амортизації необоротних активів.

Зменшення залишку на рахунку 09 «Амортизаційні відрахування» відображається на суму використаної амортизації на капітальні інвестиції, на погашення отриманих на капітальні інвестиції позик. Кореспонденцію рахунків з обліку зносу основних засобів наведено у табл. 2.8.

Таблиця 2.8 - Кореспонденція рахунків з обліку зносу основних засобів

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
	Дебет	Кредит
Нараховано амортизацію основних засобів:		
а) об'єктів виробничого призначення	23,91	131
б) об'єктів загальногосподарського призначення	92	
в) об'єктів, що забезпечують збут продукції	93	
г) об'єктів, що використовуються для наукових досліджень та розробок	941	
д) об'єктів житлово-комунального та соціально-культурного призначення	949	131
Збільшення суми амортизаційних відрахувань на суму нарахованої амортизації основних засобів	09	-

Обліковою політикою Укрзалізниці встановлено, що амортизація основних засобів нараховується із застосуванням прямолінійного методу, за яким річна сума амортизації визначається діленням вартості, яка амортизується, на строк корисного використання об'єкта основних засобів.

Нарахування амортизації проводиться щомісяця. Місячна сума амортизації при застосуванні всіх методів, крім виробничого, визначається розподілом річної суми амортизації на 12 місяців. Відповідно до П(С)БО 7, нарахування амортизації починається з місяця, наступного за місяцем, у якому об'єкт основних засобів став придатним для корисного використання. Нарахування амортизації припиняється починаючи з місяця, наступного за місяцем вибуття об'єкта основних засобів. Нарахування амортизації призупиняється на період реконструкції, модернізації,

добудови, дообладнання та консервації об'єкта основних засобів.

При нарахуванні амортизації на безоплатно одержані необоротні активи підприємство одночасно визнає дохід від безоплатно одержаних активів у сумі, пропорційній сумі амортизації таких активів.

2.4 Використання автоматизованої системи «ФОБОС» для обліку основних засобів

На підприємствах залізничного транспорту функціонує Автоматизована Система Бухгалтерського Обліку структурних підрозділів залізниць «Фінансовий Облік Бухгалтерський Облік Статистика» (у подальшому «АСБО ФОБОС»), яка призначена для забезпечення ведення бухгалтерського та податкового обліку у відповідності з національними Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку (П(С)БО), методичними рекомендаціями по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку, обліковою політикою Укрзалізниці, методичними рекомендаціями по застосуванню на залізничному транспорті Положень (стандартів) бухгалтерського обліку, особливостями організації бухгалтерського обліку в окремих структурних підрозділах та іншими нормативними і законодавчими документами.

Найбільша частина обробки документообігу підприємства припадає на фінансово-економічних працівників. «АСБО ФОБОС» надає можливість оптимізувати обробку та аналіз проходження документів, ведення архівів, одержання звітів та аналіз діяльності підприємства.

Велику кількість інформації зручно зберігати та опрацьовувати на носіях, які можуть зберігати та обробляти відповідно містку інформаційну базу даних та дозволяти доступ до неї багатьом працівникам. Такими властивостями володіє SQL Server розробки компанії Microsoft.

Для роботи із великими наборами інформації використовуються реляційні СУБД (система управління базами даних). «АСБО ФОБОС» використовує для свого функціонування Microsoft SQL Server – сервер баз даних.

В якості сервера бази даних для «АСБО ФОБОС» використовується MS SQL Server 2000 (2005) чи MS SQL Desktop Engine (MSDE) у залежності від кількості користувачів системи.

Для бухгалтерій структурних підрозділів, де не передбачено встановлення спеціалізованого серверного обладнання (невеликий документообіг та робота до 5 користувачів, які одночасно працюють з БД), можна встановлювати сервер бази даних MSDE, суміщений із робочою станцією.

Програмне забезпечення (ПЗ) становить сукупність програм для реалізації функціональних комплексів задач, що підлягають автоматизації у відповідних модулях системи. Вибране середовище розробки повинно забезпечувати розвиток системи в майбутньому.

Зважаючи на це клієнтська частина «АСБО ФОБОС» реалізована засобами технології .NET. В якості платформи для розробки використовується Microsoft.NET Framework. Мова програмування сумісна з Microsoft Visual Studio.NET.

Програмний комплекс «Бухгалтерський облік» має модульну архітектуру. На рис. 2.4 зображено загальний інтерфейс «АСБО ФОБОС», який демонструє групування задач по схожості функцій у відповідні модулі.

Середовище .NET Framework забезпечує ефективне використання усіх засобів розробки, які підтримують дану технологію, шляхом використання CLR (COMMON LANGUAGE RUNTIME) – системи, яка відповідає за багатомовне програмування та безпеку.

Швидкий розвиток та впровадження цієї технології дасть змогу використовувати програмні продукти в широкому діапазоні комп'ютерних мов та операційних середовищ. Повна взаємодія з існуючим кодом забезпечує використання раніше написаних програмних модулів у середовищі .NET, що дає можливість використання існуючих бібліотек об'єктів, класів.

Кожен модуль володіє відносною самостійністю і може експлуатуватися як у складі комплексу, так і автономно (незалежно від того інстальовані інші модулі чи ні). Доступ до кожного модуля надається користувачам з відповідним дозволом.

Права доступу задаються у модулі «Адміністрування системи».

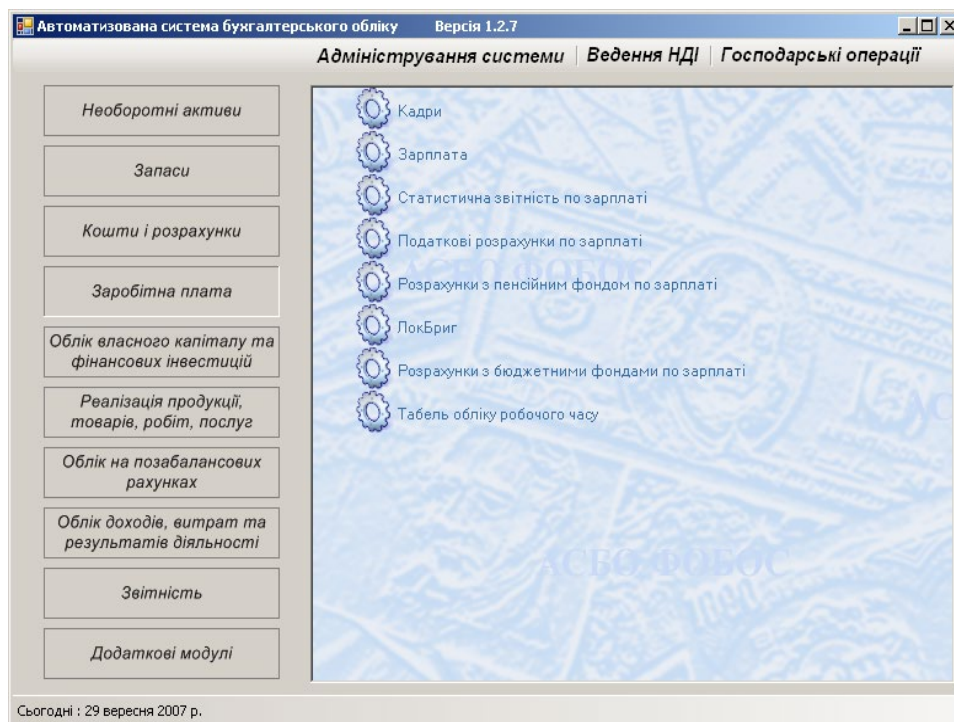


Рисунок 2.4 - Загальний зовнішній інтерфейс «АСБО ФОБОС».

У функції модулів «АСБО ФОБОС» входить реалізація основних задач бухгалтерського обліку, що визначені функціональним складом автоматизованої системи бухгалтерського обліку структурних підрозділів залізниць:

- Необоротні активи;
- Запаси;
- Кошти;
- Заробітна плата;
- Облік власного капіталу;
- Облік фінансових інвестицій;
- Облік розрахунків з дебіторами-кредиторами;
- Облік витрат;
- Облік ремонтів основних засобів;
- Реалізація продукції, товарів, робіт, послуг;
- Облік орендних операцій;
- Облік доходів та результатів діяльності;

- Облік на позабалансових рахунках;
- Фінансова звітність;
- Податкова звітність.

Як було зазначено вище, програмний комплекс «Бухгалтерський облік» має модульну архітектуру і кожен з модулів володіє відносною самостійністю.

Кожен модуль призначений для автоматизації обліку однієї з сторін діяльності підприємства. Крім вищеперерахованих основних модулів «АСБО ФОБОС» до складу комплексу входять:

- модуль «Адміністрування системи», призначений для налагодження, підтримки цілісності, захисту системи, взаємодії з іншими АСК підприємств залізничного транспорту та ін.;

- модуль «Формування та ведення класифікаторів та нормативно-довідкової інформації (НДІ)», призначений для забезпечення функціонування єдиного фонду класифікаторів фінансово-бухгалтерської інформації і нормативних документів Укрзалізниці та ведення НДІ;

- модуль «Господарські операції», який дає змогу реєструвати та переглядати всю бухгалтерську інформацію у вигляді бухгалтерських проводок, незалежно від задачі, до якої відноситься дана інформація.

Ці модулі є обов'язковими і без них функціонування «АСБО ФОБОС» неможливе. Набір інших основних, додаткових модулів чи інтерфейсних зв'язків з іншими системами може відрізнятись для конкретної поставки в залежності від профілю та потреб підприємства. Модулі структурно складаються з набору прикладних функцій. Частина функцій є обов'язковою і вони завжди входять у поставку модуля, без них експлуатація модуля є неможливою. Решта функцій є додатковими (не обов'язковими) і робота з ними налагоджується у відповідності до умов поставки.

Модуль «Необоротні активи» надає змогу вести облік наявності та руху необоротних активів на підприємстві, нарахування амортизації основних засобів, нематеріальних активів, малоцінних необоротних матеріальних активів та інших необоротних активів. Встановлюється на підприємстві відповідно до необхідної

конфігурації Системи.

У систему можна завантажувати документи, що стосуються основних засобів. Такі, наприклад, як свідоцтва про право власності на об'єкти нерухомого майна, державний акт на землю та ін. По суті ця система містить в собі всю інформацію (яка є на паперовому носії) про основні засоби. До кожного об'єкта прикріплена картка, яка має такі дані: - загальна інформація; - додаткова інформація;

- правовстановлюючі документи;
- технічні характеристики;
- обмеження та обтяження;
- бухгалтерський облік;
- бухгалтерські показники;
- розпорядження;
- документи.

Система автоматизації технологічних процесів обліку та управління майновими і земельними ресурсами дистанції колії тісно пов'язана з системою «АСБО ФОБОС», можна навіть зробити синхронізацію даних в односторонньому порядку. Оскільки «АСБО ФОБОС» було створено раніше та дані в неї почали заноситись раніше, інформацію перекачувати доцільніше саме з «АСБО ФОБОС» до АСМК. Це набагато прискорює роботу бухгалтера аніж занесення інформації до системи вручну.

Також в цій системі є відомості про об'єкти нерухомого та рухомого майна, а також про земельні ділянки та капітальне будівництво. Особливістю цієї закладки є поле «Відповідальний землекористувач».

З метою наповнення бази даних АСМК повною достовірною інформацією щодо майнових об'єктів, забезпечення механізмів її постійної актуалізації реалізовано підсистему автоматизованого імпорту до АСМК таких атрибутів з АСБО «ФОБОС»:

- дата надходження на баланс підприємства;
- дата зняття з балансу підприємства;

- номер технічного паспорта;
- номер заводський;
- дата останнього вводу в експлуатацію;
- дата останнього виводу з експлуатації;
- рік випуску (побудови);
- коротка характеристика об'єкта;
- місцезнаходження;
- рахунок, субрахунок;
- операція надходження;
- шифр групи;
- нормативний строк корисного використання;
- строк служби, встановлений самостійно;
- категорія віднесення майна до статутного капіталу;
- дата актуальності бухгалтерських показників;
- первісна (переоцінена) вартість;
- сума зносу;
- балансова (залишкова) вартість;
- ліквідаційна вартість;
- сума місячної амортизації;
- строк служби залишковий;
- дата закінчення амортизації.

Відповідальність за ручний запуск процедури імпорту даних та успішність її виконання, дотримання даного регламенту покладено на осіб, відповідальних за експлуатацію АСМК – бухгалтерів, які здійснюють облік основних засобів в АСБО «ФОБОС».

Сучасний рівень розвитку економіки характеризується комп'ютеризацією всіх сфер народного господарства, застосуванням автоматизованих систем управління, електронно-обчислювальних машин і автоматизованих робочих місць бухгалтера, що дозволяє вирішувати принципово нові задачі обліку, аналізу, контролю і управління.

Висновки до розділу 2

Бухгалтерський облік у дистанції колії регламентується Обліковою політикою АТ «Укрзалізниця».

Облік основних засобів на підприємствах складається з таких частин: введення в експлуатацію об'єктів основних засобів; поліпшення та ремонту об'єктів основних засобів; вибуття об'єктів основних засобів; нарахування амортизації основних засобів.

Для відображення руху основних засобів використовуються активний рахунок 10 «Основні засоби», призначений для обліку та узагальнення інформації про наявність та рух основних засобів.

Операції з переоцінки основних засобів включають операції зі збільшення первісної вартості об'єкта основних засобів та їх зносу – до оцінку, та операції зі зменшення первісної вартості та їх зносу – уцінку.

Для відображення в обліку витрат на придбання або створення матеріальних і нематеріальних необоротних активів використовується рахунок 15 «Капітальні інвестиції».

Обліковою політикою Укрзалізниці передбачено прямолінійний метод амортизації основних засобів. Для відображення в обліку сум амортизаційних відрахувань використовують рахунки 13 «Знос (амортизація) необоротних активів» та 09 «Амортизаційні відрахування».

Бухгалтерський облік основних повинен забезпечити: своєчасне відображення на рахунках бухгалтерського обліку повної інформації про оцінку, переоцінку і надходження необоротних активів, їх переміщення із складу в цех, з цеху в цех, із відділу в відділ, вибуття, відображення даних про нарахування зносу за звітний період, визначення витрат, пов'язаних з підтриманням основних засобів в робочому стані, інформацію для складання звітності, визначення витрат, пов'язаних з поліпшенням об'єкта.

3 АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ КОНТРОЛЮ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ДИСТАНЦІЙ КОЛІЙ

3.1 Аналіз наявності та руху основних засобів у дистанції

Сучасні перетворювальні процеси, що відбуваються в економіці України, в тому числі і в економіці залізничного транспорту, потребують поглибленого аналізу стану, використання та відтворення основних засобів з метою використання їх з максимальною ефективністю на підприємствах.

Завданнями аналізу основних засобів є встановлення:

- забезпеченості основними засобами, їх складу і технічного рівня;
- виконання плану зростання і оновлення основних засобів;
- технічного стану основних засобів;
- ступеню використання основних засобів і чинників, які вплинули на цей показник (на основі узагальнюючих показників);
- повноти використання і комплектності парку устаткування;
- ступеню використання верстатного часу (екстенсивного використання верстатів) та технічних можливостей верстатів (інтенсивного їх використання);
- впливу використання устаткування на об'єми продукції;
- резервів збільшення випуску основної продукції за рахунок поліпшення використання устаткування .

Одним із важливіших факторів збільшення обсягів виробництва продукції, виконаних робіт, наданих послуг на підприємствах залізничного транспорту є забезпеченість їх основними засобами в необхідній кількості та повніше й ефективніше їх використання.

В умовах ринкової економіки і конкуренції успішно функціонують лише ті підприємства, які ефективно використовують свої ресурси, зокрема основні засоби. Забезпечення ефективного їх функціонування вимагає обґрунтованого управління, яке, в першу чергу, спирається на результати проведеної аналітичної роботи.

З метою аналізу обсягу основних засобів, їх динаміки та структури, засоби підприємства поділяють на промислово-виробничі та непромислові, а також засоби

невиробничого призначення.

Етапи аналізу наявності, стану та руху основних засобів наведені на рис. 3.1.

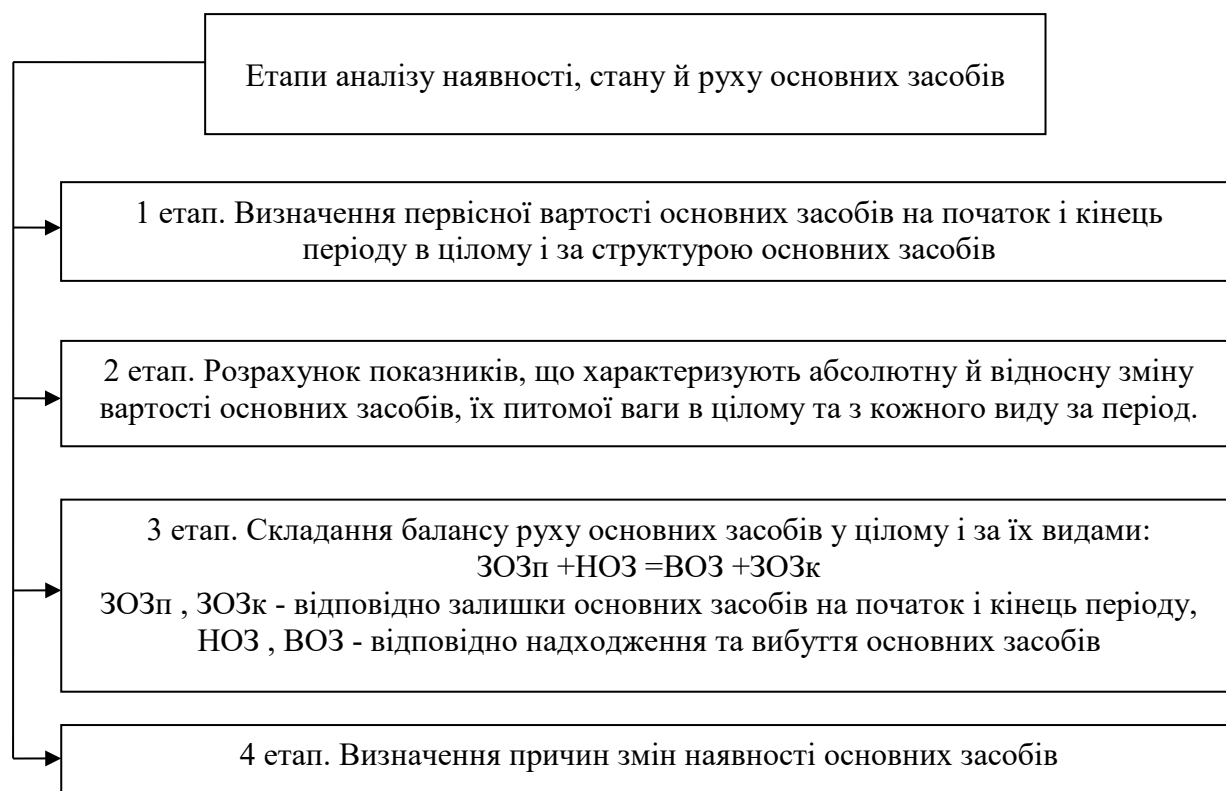


Рисунок 3.1 – Етапи аналізу наявності, стану та руху основних засобів

Показники стану й ефективності використання основних засобів можна об'єднати в три групи, які характеризують:

- забезпечення підприємства основними засобами;
- стан основних засобів;
- ефективність використання основних засобів.

Завданнями аналізу використання основних засобів суб'єкту господарювання є:

- визначення забезпеченості суб'єкту господарювання, його структурних підрозділів основними засобами і рівень використання їх за узагальнюючими й окремими показниками; встановлення причини зміни їхнього рівня;
- розрахунок впливу використання основних засобів на обсяг виробництва продукції (послуг) і інші показники; вивчення ступеня використання виробничої потужності суб'єкту господарювання й його обладнання; виявлення резервів

підвищення інтенсивності й ефективності використання основних засобів суб'єкту господарювання.

Показники забезпечення, стану та ефективності використання основних засобів наведені на рис. 3.2.



Рисунок 3.2 – Показники забезпечення, стану та ефективності використання основних засобів

Методика аналізу використання основних засобів повинна врахувати ряд принципових положень:

- функціональна корисність основних засобів зберігається протягом декількох років, тому витрати з їх придбанням і експлуатацією розподілені в часі;
- момент фізичної заміни основних засобів не співпадає з моментом їх вартісного заміщення, у результаті чого можуть виникнути втрати і збитки, що зменшують фінансові результати діяльності підприємства;
- ефективність використання основних засобів оцінюється по-різному залежно від їх виду, належності, характеру участі у виробничому процесі, а також призначення. Оскільки основні засоби обслуговують не тільки виробничу сферу діяльності підприємства, а й соціально-побутову, культурну тощо, ефективність їх

використання визначається не лише економічними, а й соціальними, екологічними та іншими факторами.

Джерелами даних для аналізу є: бізнес-план підприємства, план технічного розвитку, форма №1 «Баланс», форма №2 «Звіт про фінансові результати», форма №5 «Примітки до річної фінансової звітності», розділ 2 «Основні засоби», форма №11-ОЗ «Довідка про наявність і рух основних засобів і нематеріальних активів», дані про переоцінку основних засобів, інвентарні картки обліку основних засобів, проектно-кошторисна, технічна документація тощо.

У процесі аналізу, перш за все, необхідно дослідити показники майнового стану, наявність та динаміку основних засобів у складі майна підприємства.

Динаміка питомої ваги основних засобів у загальній вартості майна дистанції колії наведена на рис. 3.1.

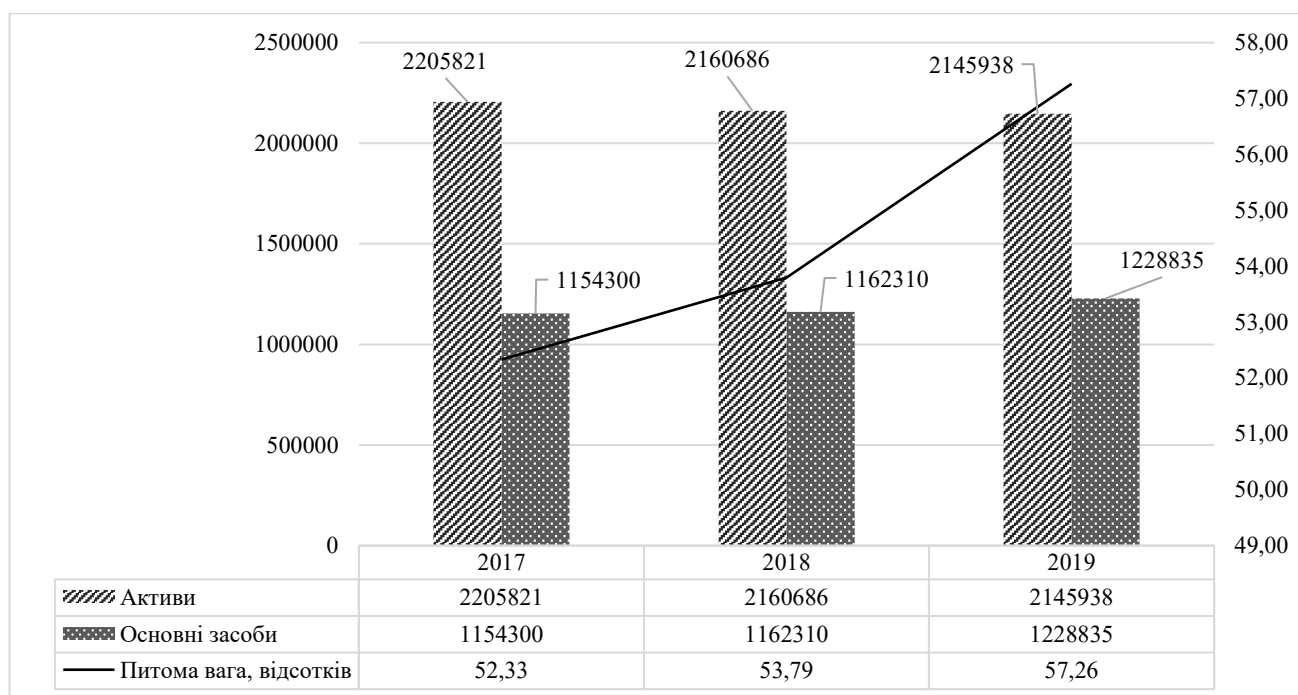


Рисунок 3.1 – Динаміка питомої ваги основних засобів дистанції колії у загальній сумі активів

У 2018-2019 рр. спостерігається збільшення питомої ваги вартості основних засобів в загальній сумі активів з 52,33 % до 57,26 %. В цілому вважається, що збільшення питомої ваги активних основних засобів характеризує позитивну тенденцію. Однак водночас слід звернути увагу на те, щоб не були порушені

оптимальні співвідношення між цими частинами основних засобів.

Динаміка залишкової вартості за структурними елементами основних засобів дистанції колії у 2017-2019 рр. наведена у табл. 3.1.

Таблиця 3.1 – Динаміка залишкової вартості за структурними елементами основних засобів дистанції колії у 2017-2019 рр., тис. грн.

Показники	Звіт 2017 року	Звіт 2018 року	Звіт 2019 року	Відхилення 2018 року до 2017 року		Відхилення 2019 року до 2017 року	
				Абсолютне	Відн., відсотків	Абсолютне	Відн., відсотків
Будинки, споруди та передавальні пристрої	1086484	1031461	1029626	-55023	-5,06	-56858	-5,23
Машини та обладнання	32411	27329	23793	-5082	-15,68	-8618	-26,59
Транспортні засоби	1259	902	286	-357	-28,36	-973	-77,28
Інструменти, прилади, інвентар (меблі)	300	218	288	-82	-27,33	-12	-4,00
Інші основні засоби	3	4	4	1	33,33	1	33,33
Разом залишкова вартість	1120457	1059914	1053997	-60543	-5,40	-66460	-5,93

За даними табл. 3.1 можна зробити наступні висновки. Порівняно з базовим 2017 роком загальна залишкова вартість основних засобів зменшилась у 2018-2019 роках на 5,4 % та 5,93 % відповідно. При цьому залишкова вартість будинків, споруд та передавальних пристроїв відносно базового періоду зменшується у 2018-2019 роках на 5,06 % та на 5,23 % відповідно.

Залишкова вартість машин та обладнання зростає у 2018 році на 15,68 %, а у 2019 році на 26,59 % порівняно з 2017 роком. Залишкова вартість транспортних засобів зменшується у 2018 році на 28,36 %, а у 2019 році – на 77,28 %. Питома вага вартості інструментів, приладів, інвентарю та інших основних засобів у загальній вартості основних засобів незначна, тому зміна їх залишкової вартості не здійснює суттєвого впливу на зміну загальної залишкової вартості основних засобів дистанції колії.

Структура основних засобів Дніпровської дистанції колії за первісною

вартістю наведена у табл. 3.2.

Таблиця 3.2 – Структура основних засобів дистанції колії

Групи основних засобів	Звіт 2017 року		Звіт 2018 року		Звіт 2019 року	
	Сума, тис. грн.	Питома вага, відсотків	Сума, тис. грн.	Питома вага, відсотків	Сума, тис. грн.	Питома вага, відсотків
Будинки, споруди та передавальні пристрої	1107064	95,91	1114829	95,91	1179710	96,00
Машини та обладнання	40513	3,51	40555	3,49	41669	3,39
Транспортні засоби	4276	0,37	4276	0,37	4297	0,35
Інструменти, прилади, інвентар (меблі)	1228	0,11	1256	0,11	1410	0,11
Інші основні засоби	1219	0,11	1394	0,12	1749	0,14
Разом	1154300	100,00	1162310	100,00	1228835	100,00

Як видно з табл. 3.2 найбільша питома вага у загальній первісній вартості основних засобів належить будинкам, спорудам та передавальним пристроям, частка яких у вартості основних засобів знаходиться приблизно на одному рівні протягом звітних років та на кінець 2018 року складає 96 %.

В залежності від форми власності основні засоби підприємства поділяють власні та орендовані. Аналізуючи склад основних засобів дистанції колії у цьому аспекті, можна сказати, що впродовж 2017-2019 років підприємство не орендувало об'єкти основних засобів, тому всі вони належать до власних.

Наступним етапом є аналіз ступеню зносу основних засобів. Для цього використовується 2 показника: коефіцієнт зносу та коефіцієнт придатності.

Узагальнюючим показником, що характеризує технічний стан засобів, є коефіцієнт їх зношення, який визначається як відношення суми зносу за весь період функціонування основних засобів до їх первісної вартості. Він характеризує зношеність функціонуючих основних засобів і відображає яка частина їх вартості перенесена на новостворений продукт.

Коефіцієнт придатності основних засобів визначають шляхом співвідношення залишкової вартості основних засобів до їх первісної вартості.

Незважаючи на умовність цих показників, вони мають певне аналітичне значення. Вважають, що значення коефіцієнта зносу більше ніж 50% (а отже, коефіцієнта придатності менш 50%) є небажаним. Більш об'єктивну оцінку даного

показника можна отримати, порівнявши його значення по конкретному підприємству зі значенням даного показника у конкурентів або із середнім значенням коефіцієнта зносу в галузі. Нормативне значення $\leq 0,5$.

Динаміка цих показників для дистанції колії 2016-2018 роках наведена у табл. 3.3.

Таблиця 3.3 – Аналіз зносу основних засобів дистанції колії 2016-2018 рр.

Показники	Звіт 2017 року	Звіт 2018 року	Звіт 2019 року	Абсолютне відхилення 2018 року до 2017 року	Абсолютне відхилення 2019 року до 2017 року
Коефіцієнт зносу	0,03	0,09	0,14	0,06	0,11
Коефіцієнт придатності	0,97	0,91	0,86	-0,06	-0,11

Дані табл. 3.3 свідчать про прийнятний рівень зносу основних засобів, але у динаміці відбувається його зростання и на кінець 2019 року цей показник складає 14 %, що на 11 % більше рівня 2017 року.

При проведенні аналізу стану основних засобів особливої уваги вимагає процес оновлення основних засобів, інтенсивність якого аналізують за допомогою коефіцієнтів вибуття, оновлення та приросту. Аналіз цих показників для дистанції колії показників за 2017-2018 роки наведений у табл. 3.4.

Коефіцієнт оновлення основних засобів характеризує інтенсивність введення в дію нових основних засобів. Він показує частку введених основних засобів за визначений період у загальній вартості основних засобів на кінець звітного періоду. Його значення у дистанції колії є дуже низьким: у 2019 р. він становив 0,0095, у звітних роках спостерігається негативна динаміка цього показника. Це свідчить про неефективність політики оновлення основних засобів.

Таблиця 3.4 – Показники інтенсивності оновлення основних засобів дистанції колії у 2017-2019 рр.

Показники	Звіт 2017 року	Звіт 2018 року	Звіт 2019 року	Абсолютне відхилення 2018 року до 2017 року	Абсолютне відхилення 2019 року до 2017 року
Коефіцієнт оновлення	0,0203	0,0003	0,0095	-0,0201	0,0203
Коефіцієнт вибуття	0,0003	0,0001	0,0002	-0,0002	0,0003
Коефіцієнт приросту	0,0200	0,0069	0,0541	-0,0131	0,0200

Коефіцієнт вибуття основних засобів характеризує рівень інтенсивності їх вибуття засобів з підприємства. Він також має дуже низькі значення. Це пояснюється тим, що через відсутність заміни дистанція колії вимушена продовжувати експлуатувати амортизовані основні засоби.

Коефіцієнт приросту основних засобів характеризує рівень приросту основних засобів або окремих його груп за певний період. У 2017-2019 роках відбувається позитивна коливання величини цього показника.

Для завершення характеристики стану основних засобів на підприємстві проводять аналіз забезпеченості ними. Для цього розраховують показник фондоозброєності та технічної озброєності. Рівень фондоозброєності дистанції колії впродовж трьох аналізованих років наведено у табл. 3.5.

Таблиця 3.5 – Рівень забезпеченості основними засобами у 2017-2019 рр.

Показники	Звіт 2017 року	Звіт 2018 року	Звіт 2019 року	Відхилення 2018 року до 2017 року		Відхилення 2019 року до 2017 року	
				Абсолютне	Відн., відсотків	Абсолютне	Відн., відсотків
Середньорічна вартість основних засобів, тис. грн.	1142757	1158305	1195573	15548	1,36	52816	4,62
Середньоспискова чисельність робітників, чол.	454	466	449	12	2,64	-5	-1,10
Фондоозброєність тис. грн./чол.	2517,09	2485,63	2662,75	-31,46	-1,25	145,66	5,79

Фондоозброєність праці характеризує забезпеченість підприємства основними засобами. Цей показник розраховується як відношення середньої вартості основних виробничих засобів основного виду діяльності до середньоспискової чисельності робітників. При проведенні аналізу темпи зростання фондоозброєності праці підприємства порівнюються з темпами зростання продуктивності праці. Бажаною для підприємства є тенденція, коли темпи зростання продуктивності праці випереджають темпи зростання технічної озброєності праці.

Найнижчий рівень фондоозброєності був у 2018 році – 2485,63 тис. грн./чол. Зростання показника фондоозброєності у 2019 році відносно 2017 року

відбувається за рахунок зміни обох факторів впливу: зростання середньорічної вартості основних засобів та зменшення середньооблікової чисельності працівників.

Отже, проведений аналіз показників стану основних засобів підприємства виявив значний вплив їх величини і прогресивності на ефективність діяльності дистанції колії, дозволяє зробити висновок про задовільний стан основних засобів дистанції колії.

3.2 Аналіз використання основних засобів у дистанції

Оскільки основні засоби є одним із найважливіших елементів діяльності дистанції колії, то їх стан та ефективність використання мають значний вплив на кінцеві результати функціонування підприємства. З позиції ефективності використання основних засобів в господарській діяльності оцінюється загальна успішність управління ними на підприємстві.

Ефективність основних засобів – результат, отриманий від співвідношення досягнутого ефекту із затраченими ресурсами. Підвищення ефективності полягає в досягненні найбільших результатів при відповідному рівні розвитку продуктивних сил у порівнянні з витратами праці, використаними на створення суспільного продукту.

Ефективність використання основних засобів є фактором впливу на економічний розвиток не лише структурного підрозділу, а й всього залізничного транспорту в цілому. Від ефективності використання залежать темпи зростання продуктивності праці, обсягів перевезень, поліпшення якості послуг залізничного транспорту та зниження їх собівартості, чистий прибуток, рентабельність діяльності, фінансова стабільність господарюючого суб'єкта.

Оцінка ефективності використання основних засобів є завершальним етапом їх аналізу. На сьогодні існує багато різноманітних підходів до оцінювання ефективності використання основних засобів, але всі вони ґрунтуються на системі натуральних та вартісних показників.

До натуральних показників належать екстенсивне та інтенсивне використання основного устаткування, віддача в натуральному чи умовно-натуральному вираженні, використання виробничої потужності та ступінь її освоєння. Аналіз екстенсивного використання обладнання пов'язаний з вивченням часу його роботи. Аналіз використання обладнання за часом роботи здійснюється на основі балансу часу роботи обладнання, складовими елементами якого є календарний фонд часу, режимний фонд часу, можливий, плановий та фактичний фонди часу.

Окрім аналізу за часом ефективність використання обладнання оцінюють ще за потужністю. Інтенсивний шлях розвитку підприємства передбачає досягнення більшої частки приросту обсягу продукції за рахунок збільшення виробітку продукції за одиницю часу роботи обладнання порівняно з часткою приросту продукції, виготовленої внаслідок підвищення ефективності часу роботи обладнання.

Однак зазвичай аналіз ефективності використання основних засобів проводиться за допомогою вартісних показників, до яких належать:

- фондівіддача;
- фондомісткість;
- фондоозброєність;
- фондорентабельність..

Показник фондівіддачі відображає загальну віддачу від кожної гривні, вкладеної в основний засіб, а її зростання дозволяє знижувати обсяги нагромадження, тобто збільшувати частку фонду споживання.

Фондомісткість – це показник, обернений до фондівіддачі, який характеризує вартість основних засобів, що припадає на кожну грошову одиницю реалізованої продукції.

Фондорентабельність - коефіцієнт, який показує частку прибутку, отриманого підприємством на одну гривню вкладених основних засобів.

У звичайних умовах господарювання фондівіддача повинна мати тенденцію до росту, а фондомісткість – до зменшення.

Основні показники ефективності використання основних засобів у дистанції колії наведені у табл. 3.6.

Таблиця 3.6 – Показники ефективності використання основних засобів дистанції колії у 2017-2019 рр.

Показники	Звіт 2017 року	Звіт 2018 року	Звіт 2019 року	Відхилення 2018 року до 2017 року		Відхилення 2019 року до 2017 року	
				Абсолютне	Відн., відсотків	Абсолютне	Відн., відсотків
Чистий дохід від реалізації продукції, тис. грн.	141848	165559	179240	23711	16,72	37392	26,36
Середньорічна вартість основних засобів, тис. грн.	1142757	1158305	1195573	15548	1,36	52816	4,62
Чистий прибуток, тис. грн.	8110	7013	8331	-1097	-13,53	221	2,73
Фондорентабельність, відсотки	0,71	0,61	0,70	-0,10	-14,08	-0,01	-1,41
Фондовіддача, грн./грн.	0,12	0,14	0,15	0,02	16,67	0,03	25,00
Фондомісткість, грн./грн.	8,06	6,70	6,67	-1,36	-16,87	-1,39	-17,25

Аналізуючи дані табл. 3.6, можна відмітити, що впродовж трьох років фондівіддача тенденцію до зростання, а фондомісткість зменшується, що відповідає умовам ефективного використання основних засобів.

Окрім фондівіддачі, до узагальнюючих показників ефективності використання основних засобів відноситься і їх рентабельність, що у поєднанні дозволяє оцінити дві сторони економічної ефективності використання основних засобів – кількісну і якісну. Рентабельність основних засобів характеризує відношення чистого прибутку до середньорічної вартості основних засобів підприємства.

Значні обсяги основних засобів та низький рівень прибутків підприємства зумовили і низький рівень значень фондорентабельності основних засобів дистанції колії. Крім того, протягом 2018-2019 рр. відбувається зниження цього показника відносно базового року.

Окрім аналізу динаміки фондівіддачі, цей показник аналізують за двома напрямками: вивчення впливу факторів на зміну фондівіддачі, вивчення впливу

фондовіддачі на обсяг виробництва (виконаних робіт, наданих послуг).

На зміну рівня фондовіддачі впливає ряд факторів. Факторами першого рівня, що впливають на фондовіддачу основних засобів, є: зміна частки активної частини засобів у загальній їхній сумі та зміна фондовіддачі активної частини основних засобів. Підвищення долі активної частини засобів у загальній її вартості є стимулюючим фактором росту фондовіддачі.

Для розрахунку впливу факторів другого порядку на рівень фондовіддачі необхідно знати, як змінився обсяг виробництва продукції (виконаних робіт, наданих послуг) у зв'язку з заміною устаткування або його модернізації.

Таким чином, підвищенню фондовіддачі сприяють:

- збільшення питомої ваги активної частини основних засобів;
- збільшення часу їх роботи; механізація та автоматизація виробництва, використання прогресивних технологій, модернізація діючого устаткування.

Основними шляхами підвищення ефективності використання основних засобів, зокрема її основного показника – фондовіддачі, є збільшення обсягу реалізації продукції за рахунок більш інтенсивного використання основних засобів та зниження їх середньорічної вартості за рахунок ліквідації зношених, малопродуктивних та не використовуваних у процесі діяльності підприємства основних засобів.

При оцінці впливу ефективності використання основних засобів на обсяги реалізованих послуг аналізують вплив показників фондорентабельності та фондовіддачі на рентабельність продажів. Значення цих показників наведено у табл. 3.8.

Таблиця 3.8 – Фактори впливу на рентабельність продажів

Назва показників	Звіт 2017 року	Звіт 2018 року	Звіт 2019 року	Абсолютне відхилення 2019 р. від 2018 р.
Фондорентабельність, відсотків	0,71	0,61	0,70	0,09
Фондовіддача, грн. / грн.	0,12	0,14	0,15	0,01
Рентабельність продажів, відсотків	5,72	4,24	4,65	0,41

За даними табл. 3.8 можна зробити наступні висновки. Рентабельність

продажів має пряму залежність від фондорентабельності та фондovіддачі. Тому зниження фондорентабельності у 2018 році зумовило і зниження рентабельності продажів, і, навпаки, зростання фондорентабельності у 2019 році зумовило зростання рентабельності продажів.

Отже, підвищення ефективності використання основних засобів є одним з основних завдань діяльності дистанції колії, від результату якого залежить фінансовий стан та конкурентоспроможність підприємства. Підвищення ефективності використання основних засобів – одна із головних умов майбутнього ефективного функціонування підприємства в цілому. Для покращення ефективності використання основних засобів необхідно не тільки підтримувати їх у відповідному технічному стані, а й знижувати фондомісткість, підвищувати фондovіддачу та продуктивність праці на підприємстві.

3.3 Процедури контролю основних засобів

Одним з головних завдань економічної науки в умовах переходу до ринкової економіки є комплексне оволодіння системою господарського управління, важливою функцією якого є фінансово-господарський контроль.

На рівні Укрзалізниці створено департамент аудиту та контролю.

Основним джерелом регулювання аудиту основних засобів є Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність», який набув чинності з 01.10.2018 р. та МСА.

Мета проведення аудиту основних засобів відповідно до МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту» є висловлення аудитором незалежної професійної думки щодо правильності відображення у звітності підприємства інформації щодо основних засобів.

Основними завданнями аудиту основних засобів є:

– контроль за дотриманням законодавства щодо операцій з основними засобами;

- перевірка правильності визнання, класифікації та оцінки основних засобів;
- перевірка правильності документального оформлення операцій, які пов'язані з рухом основних засобів;
- перевірка фактичної наявності і технічного стану груп основних засобів;
- перевірка правильності відображення господарських операцій із надходження, реалізації, списання, ремонту основних засобів на рахунках бухгалтерського обліку;
- перевірка правильності нарахування амортизації;
- перевірка правильності визначення фінансових результатів від реалізації основних засобів;
- перевірка правильності проведення індексації, переоцінки основних засобів;
- перевірка операцій з орендованими та переданими в оренду основними засобами;
- аналіз показників використання основних засобів.

Об'єктами аудиту основних засобів є групи основних засобів, їх вартість, правильність документального оформлення операцій з основними засобами, достовірність обліку та відображення основних засобів у фінансовій звітності, а також показники використання основних засобів, внутрішній контроль, організація і планування забезпеченості та використання основних засобів на підприємстві.

Отже, функціональними завданнями аудиторської перевірки основних засобів є одержання аудиторських доказів з метою висловлення незалежної думки стосовного того, що облік відповідає законодавчим і нормативним вимогам, а інформація щодо визначення достовірності відображення в обліку наявності та стану основних засобів, їхньої вартісної оцінки, що міститься у фінансових звітах, є достовірною у всіх суттєвих аспектах.

Джерелами інформації для здійснення аудиту основних засобів є:

- вимоги нормативних документів, що регламентують облік основних засобів;
- наказ про облікову політику підприємства;

- розпорядчі документи керівника підприємства щодо руху основних засобів;
- установчі документи (статут, засновницький договір);
- первинні документи з обліку основних засобів;
- реєстри синтетичного і аналітичного обліку по рахунках: 10 «Основні засоби», 13 «Знос необоротних активів», 15 «Капітальні інвестиції», 23 «Виробництво», 40 «Зареєстрований (пайовий) капітал», 41 «Капітал у дооцінках», 42 «Додатковий капітал», 46 «Неоплачений капітал», 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками», 74 «Інші доходи», 91 «Загально виробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 94 «Інші витрати операційної діяльності» тощо;
- акти та довідки попередніх ревізій, аудиторські висновки, дані внутрішнього контролю та інша документація, що узагальнює результати контролю;
- контракти, угоди про оренду, страхові поліси, кошториси, плани ремонтів основних засобів;
- фінансова та статистична звітність (ф.1«Баланс», ф.5 «Примітки до річної фінансової звітності» тощо);
- відповіді на запити аудитора; результати, отримані в ході аудиторської перевірки тощо.

Найперше, що підлягає вивченню при аудиті основних засобів – це облікова політика підприємства. Тому, що перед тим як перевіряти як здійснюється облік треба перевірити як цей облік на підприємстві організований. В обліковій політиці у відповідності з П(С)БО № 7 «Основні засоби» повинно бути вказано методи оцінки основних засобів, їх класифікація на підприємстві, методи амортизації, ознаки включення об'єктів до складу основних засобів та інше.

Аудитор повинен перевірити відповідність облікової політики чинному законодавству та бухгалтерським вимогам стосовно основних засобів. Аудитор перевіряє, наскільки доцільно застосовувати ту чи іншу форму організації бухгалтерського обліку, чи відповідає вона конкретним умовам роботи

підприємства. Перевірці підлягає також стан синтетичного обліку і його зв'язки з даними аналітичного обліку.

Послідовність проведення аудиту основних засобів наведена на рис. 3.3.



Рисунок 3.3 – Послідовність проведення аудиту операцій з обліку основних засобів

Одним із першочергових завдань аудитора є також проведення оцінки системи внутрішнього контролю, основна мета якої – створення основи для планування аудиторської перевірки, а також визначення виду, часу проведення, обсягу аудиторських процедур, які знаходять своє відображення в аудиторській програмі. Грамотне та достовірне вивчення аудитором системи внутрішнього

контролю формує характер і якість перевірки. Система внутрішнього контролю може вважатися ефективною, якщо вона своєчасно попереджає про виникнення недостовірної інформації, та виявляє її. В напрямку основних засобів завданнями системи внутрішнього контролю є сприяння мінімізації ризику суб'єктів господарювання стосовно неефективного використання об'єктів основних засобів, розробки дієвого механізму щодо їх збереження, доцільності використання обраного методу нарахування амортизації, правильності оцінки основних засобів, уникнення можливості нарахування штрафних санкцій за порушення податкового законодавства щодо обліку основних засобів.

Оцінюючи ефективність системи внутрішнього контролю, аудитор повинен зібрати достатню кількість аудиторських доказів. Для оцінки системи внутрішнього контролю аудитор проводить тестування. При оцінці системи внутрішнього контролю аудитор повинен перевірити: наявність документів з обліку основних засобів, порядок документального оформлення, графіки документообігу, реєстри аналітичного та синтетичного обліку основних засобів, відповідність реєстрів обліку основних засобів даним головної книги, класифікацію основних засобів за групами, передбаченими П(С)БО №7 «Основні засоби», умови розподілу витрат, які пов'язані з ремонтом та модернізацією основних засобів.

Питання планування аудиту регламентує МСА 300 «Планування аудиту фінансової звітності», відповідно до якого ціллю аудитора є планування аудиту так, щоб його можна було виконати ефективно.

План аудиту визначає послідовність дій аудитора, тобто в яких напрямках і з якою інтенсивністю буде проводитися перевірка. Аудиторська програма є розвитком плану аудиту і є переліком аудиторських процедур, за допомогою яких здійснюється перевірка конкретних об'єктів аудиту і накопичується інформація для аудиторського висновку. В аудиторській програмі розробляються конкретні завдання, заходи і процедури для кожного об'єкта аудиту і видів робіт.

Одними з чинників, які обумовлюють особливості проведення аудиту основних засобів підприємств є характерні риси об'єкту аудиту, серед яких,

насамперед, необхідно виділити різні джерела надходження основних засобів (рис. 2), що обумовлює способи визначення їх первісної вартості, різні методи нарахування амортизації, а також наявність, збереженість, стан основних засобів, їх переміщення і вибуття, індексація тощо.

Одним із найважливіших аспектів аудиторської перевірки основних засобів є перевірка правильності їх оцінки.

Більше уваги також приділяється об'єктам, які створені самим підприємством (будівництво, модернізація), оскільки треба перевіряти прямі та непрямі витрати підприємства (а це численні документи), правильність капіталізації витрат, особливості включення недобудованих об'єктів у склад основних засобів.

Коли підприємство здійснює вартісну оцінку основних засобів, необхідно виходити з того, що об'єкт основних засобів визнається активом у випадку, якщо існує ймовірність того, що підприємство буде отримувати в майбутньому економічні вигоди, і його вартість може бути достовірно визначена. Тому аудитор повинен упевнитися в тому, що основні засоби, які за даними бухгалтерського обліку повністю зношені, тобто з нульовою вартістю, але можуть у майбутньому принести певну економічну вигоду, переоцінені до їх справедливої вартості й відображені в складі необоротних активів підприємства-клієнта.

Особливе місце в системі бухгалтерського обліку займають питання, пов'язані зі станом та збереженням основних засобів. Це пояснюється тим, що вони у своїй сукупності утворюють виробничо-технічну базу і визначають виробничу мету господарства. Основні засоби є матеріальною основою підприємницької діяльності, вони визначають виробничий потенціал будь-якого підприємства. Тому перевірка їх збереження та ефективності використання є важливими ланками контролю діяльності суб'єкта господарювання.

Також особливу увагу необхідно приділити проведенню аудиту амортизації основних засобів, так як від правильного нарахування амортизації залежить правильність відображення зносу та залишкової вартості основних засобів, що безпосередньо впливає на величину витрат підприємства та на визначення

фінансових результатів його діяльності.

Аудитору необхідно з'ясувати як нараховувалась амортизація основних засобів на період перебування об'єкта на добудові, дообладнанні, реконструкції, модернізації; чи відбувалася зміна методів нарахування амортизації основних засобів протягом звітного періоду; чи є у складі основних засобів повністю зношені; наявність у складі основних засобів щодо яких існують судові позови, які передані під заставу та інші питання.

Аудиторський висновок базується на достовірних доказах. Основним джерелом отримання аудиторських доказів є аудиторські процедури, що виконуються в процесі аудиту. МСА 500 «Аудиторські докази» визначає перелік процедур, які проводяться з метою формулювання обґрунтованих висновків. Це: перевірка, спостереження, зовнішнє підтвердження, повторне обчислення, повторне виконання, аналітичні процедури, запит. Крім того, цей стандарт аудиту визначає відповідальність аудитора за розробку й виконання аудиторських процедур для отримання прийнятних аудиторських доказів у достатньому обсязі, що дасть йому можливість в подальшому сформулювати обґрунтовані висновки, на яких ґрунтуватиметься думка аудитора. Тому, мета аудитора – це визначення процедур та способу їх виконання, що забезпечить формування аудитором об'єктивної думки та висновку щодо об'єкту аудиту.

Методику аудиту основних засобів можна представити як послідовність виконання певних процедур. На наш погляд, процедури, наведені в МСА 500 «Аудиторські докази», є достатніми для отримання аудиторських доказів.

Як визначено МСА 500 «Аудиторські докази», перевірка, як процедура аудиту, означає вивчення записів або документів, внутрішніх чи зовнішніх, у паперовій, електронній або іншій формі, або фізичний огляд активів. Перевірка записів або документів надає аудиторські докази різних ступенів достовірності залежно від їх характеру та джерел отримання інформації, а також у разі внутрішніх записів або документів – залежно від ефективності заходів внутрішнього контролю над їх формуванням.

В ході проведення перевірки аудитор досліджує документи та відображення

інформації в облікових регістрах. Необхідно відмітити, що це одна з найважливіших процедур аудиту. Перевірка основних засобів передбачає, що аудитор перевіряє первинні документи з обліку основних засобів до яких належать: акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів, типова форма № ОЗ-1; акт приймання-передачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів, типова форма № ОЗ-2; акт на списання основних засобів, типова форма № ОЗ-3; акт на списання автотранспортних засобів, типова форма № ОЗ-4; акт про устаткування, пуск та демонтаж будівельної машини, типова форма № ОЗ-5; інвентарна картка обліку основних засобів, типова форма № ОЗ-6; опис інвентарних карток по обліку основних засобів, типова форма № ОЗ-7; картка обліку руху основних засобів, типова форма № ОЗ-8; інвентарний список основних засобів, типова форма № ОЗ-9; відомість розрахунку амортизації основних засобів; дані аналітичного і синтетичного обліку, фінансової звітності; звіряє дані первинних документів із записами в облікових регістрах бухгалтерського обліку та даними фінансової звітності; встановлює правильність визначення первісної вартості, перевіряє договори купівлі-продажу, накладні, кореспонденції рахунків. Аудитор перевіряє дотримання правил обліку господарських операцій щодо достовірності, своєчасності та повноти господарських операцій з обліку основних засобів.

Стосовно ділянки «Аудит операцій з основними засобами», аудитор перевіряє документи з надходження основних засобів на підприємство (наприклад, встановлює правильність визначення первинної вартості шляхом перевірки договорів купівлі-продажу, накладних, супровідних документів та актів прийому-передачі основних засобів тощо), документи з їх руху на підприємстві, ремонту (наприклад, вивчає відомість дефектів, кошторис ремонту тощо), документи зі списання основних засобів (наприклад, акти на списання транспортних засобів, основних засобів).

Завдяки проведенню такої аудиторської процедури, як перевірка, встановлюється наявність, збереження, утримання та використання основних засобів, тобто встановлюється доказ фактичного їх існування. Перевірка

матеріальних активів може надати достовірні аудиторські докази їх існування, проте не обов'язково надасть інформацію про право та зобов'язання суб'єкта господарювання або оцінку активів.

Спостереження являє собою нагляд за процесом або процедурою, які виконують інші особи, наприклад спостереження аудитора за процесом інвентаризації, що здійснює персонал суб'єкта господарювання, або за виконанням заходів внутрішнього контролю. Щоб переконатися в правильності проведення інвентаризації аудитор проводить спостереження за здійсненням інвентаризації на підприємстві, яке перевіряється. Аудитор встановлює чи всі основні засоби закріплені за матеріально відповідальними особами, перевіряє правильність організації аналітичного обліку, визначає відповідність даних аналітичного обліку основних засобів їх залишку за рахунком 10 «Основні засоби», залишків головної книги – залишкам у формі №1 Баланс (Звіт про фінансовий стан).

Як визначено МСА 500, зовнішнє підтвердження являє собою аудиторські докази, отримані аудитором у вигляді прямої письмової відповіді від третьої сторони (підтверджуюча сторона) у паперовій, електронній або іншій формі. Процедури зовнішнього підтвердження часто є доречними при розгляді тверджень, пов'язаних із певними залишками на рахунках та їх елементами, а також використовуються для отримання аудиторських доказів щодо відсутності певних умов, наприклад, додаткових угод, які можуть впливати на визнання доходів. Процедуру зовнішнього підтвердження аудитор застосовує у випадках встановлення наявності первинних документів по обліку основних засобів, щодо залишків на рахунках бухгалтерського обліку, наявності угод, які суб'єкт господарювання має з третіми особами, наявності активів в оренді, або на зберіганні в третіх осіб. Зовнішні підтвердження застосовуються з метою отримання аудиторських доказів щодо окремих тверджень фінансових звітів. Доцільне їх застосування також при перевірці стану розрахунків за виконані будівельні роботи між підприємством та підрядчиком. Відповідно до МСА 505 «Зовнішні підтвердження», залежно від обставин аудиту аудиторські докази у вигляді зовнішніх підтверджень, які отримуються безпосередньо аудитором від

сторін, що надають підтвердження, можуть бути більш надійними, ніж докази, підготовлені самим суб'єктом господарювання.

Повторне обчислення являє собою аудиторську перевірку, яка полягає у перевірці математичної правильності документів чи записів. При проведенні аудиту основних засобів аудитор перевіряє первинні документи з обліку основних засобів, реєстри синтетичного і аналітичного обліку, нарахування амортизації, списання амортизаційних відрахувань, формування первинної вартості об'єктів основних засобів, проведення переоцінки основних засобів, де існує найбільша вірогідність допущення математичних помилок. Цю процедуру можна виконувати на вибірковій основі із застосуванням інформаційних технологій, комп'ютеризованих методів аудиту тощо.

Повторне виконання являє собою незалежне виконання аудитором процедур або заходів внутрішнього контролю, які вже виконувались як частина заходів внутрішнього контролю суб'єкта господарювання.

Ця процедура проводиться з використанням тих самих вихідних даних з метою підтвердження (або виявлення відхилення) раніше отриманого результату (висновку, рішення). Одночасно з підтвердженням (або не підтвердженням) результату проводиться також перевірка самої процедури (алгоритму) розрахунку, зокрема, повторне проведення переоцінки основних засобів. Ця процедура має досить високий ступінь доказовості, особливо у разі виявлення невідповідностей, відхилень, обману або помилки.

Аналітичні процедури являють собою оцінку фінансової інформації через аналіз правдоподібного взаємозв'язку між фінансовими та нефінансовими даними. Аналітичні процедури також включають усі необхідні дослідження ідентифікованих коливань чи взаємозв'язків, що суперечать іншій доречній інформації, або значно відрізняються від очікуваних показників.

Додаткові вказівки стосовно аналітичних процедур визначено в МСА 520 «Аналітичні процедури». Аналітичні процедури застосовуються з метою виявлення наявності або відсутності незвичайних або неправильно відображених фактів і результатів господарської діяльності, які, в свою чергу, визначають області

потенційного ризику й потребують особливої уваги аудитора. Можливість виконання аналітичних процедур протягом усього процесу аудиту дає змогу підвищити його якість і скоротити витрати часу на проведення.

Сфера застосування аналітичних процедур в ході аудиту основних засобів: при зіставленні наявності основних засобів в різні періоди, даних звіту про їх рух з даними бухгалтерського обліку, при оцінці співвідношень між різними статтями і при порівнянні їх з даними за попередні періоди, порівняння залишків реєстрів з обліку основних засобів і даних фінансової звітності. Виконання аналітичних процедур необхідно, коли дата звітності, що підлягає підтвердженню, відрізняється від дати присутності аудитора на підприємстві.

При проведенні аудиту основних засобів використовується така процедура, як запит. Вона часто доповнює проведення інших процедур в ході проведення аудиторської перевірки. Запит являє собою пошук фінансової та не фінансової інформації від обізнаних осіб як у самого суб'єкта господарювання, так і за його межами.

В залежності від способу надання виділяють офіційні письмові запити, які оформлюються у вигляді додатку до робочих документів аудитора, та неофіційні усні, які заносяться до робочої документації аудитора. Відомо, що існує багато різних способів надходження основних засобів на підприємство. Це – виготовлення, будівництво власними силами, придбання за готівку, як внески у зареєстрований капітал, переведення з оборотних активів, одержання в обмін, безоплатне отримання, оприбуткування раніше не облікованих на балансі.

Вибуття основних засобів та списання з балансу відбувається в разі списання основних засобів внаслідок зносу, ліквідації, передачі за договором дарування, продажу за плату в порядку реалізації майна, передачі у вигляді внеску до зареєстрованого капіталу інших підприємств та з інших причин. Внаслідок цього, в аудитора може виникнути необхідність перевірки достовірності формування первинної вартості придбаних або побудованих підрядним способом об'єктів; при переоцінці проведеної професійними оцінювачами, для чого буде застосована процедура запит.

3.4 Шляхи вдосконалення організації обліку й контролю основних засобів

З урахуванням ролі та значення основних засобів для довгострокового функціонування та розвитку підприємств необхідність удосконалення системи обліково-аналітичного забезпечення контролю та управління основними засобами підприємств пояснюється:

- зміщенням акценту аналізу з внутрішнього на зовнішнє бізнес-середовище, в якому розвивається або передбачає розвиватися підприємство;
- збільшенням швидкості прийняття управлінських рішень щодо зміни зовнішнього бізнес-середовища;
- необхідністю продуманого взаємозв'язку між оперативним та стратегічним напрямками діяльності підприємства, оскільки облік, аналіз і контроль, досягнення стратегічних цілей і задач відображаються в конкретній системі показників;
- розширенням методів аналізу основних засобів з метою забезпечення довгострокового функціонування та розвитку підприємства; удосконаленням системи показників, які характеризують ефективність використання основних засобів для цілей обліку, аналізу, а також відповідність їх тактичним і стратегічним тенденціям;
- вдосконаленням концепції обліку та аналізу під час управління основними засобами, їх складовими та їх динамікою.

Стратегічне управління основними засобами підприємства є управлінською діяльністю, що забезпечує досягнення довгострокових цілей та вирішення довгострокових завдань на основі активізації наявного потенціалу розвитку та врахування впливу мінливого зовнішнього середовища.

Тактичне управління основними засобами підприємства передбачає досягнення поточних цілей та вирішення поточних завдань, пов'язаних з ефективним використанням засобів праці, які перебувають в розпорядженні суб'єкта господарювання, на основі реалізації його внутрішніх можливостей. При цьому практично не враховується вплив мінливого зовнішнього середовища.

Інформація про основні засоби, що здатна вплинути на прийняття низки

управлінських рішень стратегічного й тактичного характеру наведена у табл. 3.9.

Таблиця 3.9 - Відмінності між стратегічним і тактичним управлінням основними засобами підприємства

Порівняльна ознака	Тактичне управління основними засобами	Стратегічне управління основними засобами
Підпорядкованість управління	Стратегічне управління основними засобами	Стратегічне управління фінансово-господарською діяльністю підприємства
Цілі і завдання	Короткострокові (поточні)	Довгострокові (стратегічні)
Способи досягнення цілей і рішення задач	Реалізація внутрішніх можливостей	Активізація наявного потенціалу розвитку
Характер розв'язуваних завдань	Повторювані	Нові, неповторювані
Оцінка результативності	Підвищення ефективності	Досягнення перспектив розвитку та намічених темпів зростання
Фактор часу	Не враховується	Враховується
Рівень ризику	Мінімальний	Допустимий
Виникнення основних факторів впливу	Внутрішнє середовище	Зовнішнє оточення

Система обліково-аналітичного забезпечення відіграє одну з ключових ролей у функціонуванні системи управління, забезпечуючи взаємодію різних рівнів управління, структурних підрозділів, реагуючи на зовнішні та внутрішні зміни.

Обліково-аналітична система управління – це система збору, обробки та передачі фінансової та нефінансової інформації, необхідна управлінському персоналу для контролю за виробничо-економічною діяльністю підприємством та планування її, вимірювання та оцінювання отриманих результатів.

Обліково-аналітичне забезпечення – це інтегрована система, що включає бухгалтерський облік (фінансовий, управлінський, стратегічний), аналіз (фінансовий, управлінський, стратегічний, аудит (зовнішній та внутрішній)) діяльності підприємства в розрізі бізнес-процесів і центрів відповідальності з метою прийняття управлінських рішень щодо вдосконалення виробництва, зниження витрат і підвищення ефективності використання ресурсів (зокрема, основних засобів) для забезпечення довгострокового функціонування та розвитку підприємства. Тобто обліково-аналітичне забезпечення слід розглядати як інструмент для підвищення ефективності управління підприємством.

Основою обліково-аналітичної системи є три взаємопов'язані та взаємозалежні базові елементи (бухгалтерський облік, аналіз господарської діяльності, аудит), які поділяються на структурні складові, які генерують інформацію залежно від поставлених цілей. За допомогою взаємодії управлінських функцій в обліково-аналітичній системі формується обліково-аналітичне забезпечення управління основними засобами.

В системі обліково-аналітичного забезпечення управління основними засобами підприємства формуються певні види фінансової та нефінансової інформації, які є основними джерелами даних, що використовуються під час прийняття управлінських рішень тактичного та стратегічного характеру.

Інформація першого виду – нормативно-правова інформація, яка представлена законодавчими і нормативними актами, методичними рекомендаціями та організаційно-економічною документацією підприємства. Цей вид інформації визначає процес обліку та управління (тактичного та стратегічного) основними засобами підприємства.

Інформація другого виду – дані бухгалтерського обліку, які формуються в системі реєстрів обліку та різних видів звітності (фінансової, управлінської, стратегічної). Цей вид інформації становить лівову частку всієї одержуваної інформації. Інформація бухгалтерського обліку є незамінною інформацією під час розроблення управлінських рішень щодо основних засобів, істотно впливаючи на задану стратегію.

Інформація третього виду – відомості аналітичного обліку, що характеризують структуру, склад, рух, ефективність використання основних засобів та вплив на показники фінансового стану підприємства.

Інформація четвертого виду – необлікова інформація, що відображає достовірність обліку первинних операцій з основними засобами в облікових та звітних реєстрах і групується у виробничих, технічних, маркетингових, контрольних, аудиторських, інвестиційних та інших звітах.

Дані, які генеруються інформаційними блоками обліково-аналітичного забезпечення управління основними засобами, систематизуються і доповнюються

бухгалтерськими відомостями, а також використовуються для розроблення внутрішньо фірмових стандартів щодо вдосконалення процесу обліку, аналізу та внутрішнього аудиту основних засобів.

Інформація про основні засоби, сформована в системі обліково-аналітичного забезпечення має задовольняти конкретні потреби управління залежно від характеру та рівня прийнятих рішень.

Оскільки необхідна інформація формується з різних джерел, то для можливості її використання в інформаційній системі вона має відповідати вимогам і принципам, серед яких слід назвати такі:

- об'єктивність (інформація має об'єктивно відображати відомості про основні засоби на поточний момент і про перспективи їх змін);
- своєчасність (інформація має надходити до керівництва якомога швидше, тобто в момент появи в облікових регістрах, управлінській та фінансовій звітності);
- аналітичність (інформація має відповідати управлінським потребам, дані про основні засоби мають надходити з таким рівнем деталізації, яка необхідна для вирішення поставлених завдань та цілей);
- єдність інформації, що надходить з різних джерел;
- релевантність (інформація має бути точною для прийняття рішень).

Відсутність на залізницях служби управлінського обліку ускладнює процес прийняття оперативних та стратегічних рішень стосовно управління активами.

Врахування галузевої специфіки, внутрішніх та зовнішніх факторів під час формування обліково-аналітичного забезпечення управління основними засобами підприємства дасть змогу бухгалтерам-аналітикам сформувати достовірну інформаційну базу для прийняття ефективних управлінських рішень тактичного та стратегічного характеру.

З урахуванням класифікації управлінських функцій розрізняють функції, які покликані забезпечити організацію інформаційних потоків, і функції, які визначають зміст інформаційних потоків. Спираючись на це положення, виділимо такі функції обліково-аналітичного забезпечення в галузі управління основними засобами підприємства та узагальнимо їх у табл. 3.10.

Таблиця 3.10 - Функції обліково-аналітичного забезпечення управління основними засобами підприємства

Група функцій	Функції управління	Характеристика функції
Функції, що забезпечують організацію інформаційних потоків	інформаційне забезпечення	Надання інформації про статті основного капіталу з метою оцінки, аналізу та управління основними засобами.
	аналіз	Надання докладної прозорої інформації користувачам з метою виявлення проблем в політиці управління основними засобами задля довгострокового функціонування та розвитку підприємства.
	планування	Прогнозування та облік можливих змін у складі та структурі основних засобів.
Функції, що визначають зміст інформаційних потоків	організація	Організація документообігу, розробка регламенту формування управлінської звітності, стратегічної управлінської звітності.
	контроль	Здійснення контролю над рухом і збереженням основних засобів.
	облік	Відображення фактів господарського життя з метою визначення змін в структурі і динаміці основних засобів.

Основною проблемою щодо обліку основних засобів у структурних підрозділах залізниць є відсутність певного роду збалансованості щодо їх ретельного і якісного обліку. Дослідження змісту первинних документів і реєстрів з обліку основних засобів господарства свідчить про те, що вони містять застарілі показники, які не формують підсумкової інформації, а тому у них відсутні показники, необхідні для складання звітності в умовах застосування П(С)БО 7 «Основні засоби», отже, носії інформації з обліку основних засобів потребують удосконалення як за складом, так і за змістом.

Наступною проблемою є те, що у процесі введення в експлуатацію або в ході ліквідації об'єкта основних засобів не завжди враховуються їх індивідуальні специфічні особливості. Для професійного і якісного виконання робіт із приймання та списання об'єктів доцільно розроблювати робочу інструкцію з визначенням робіт і порядку їх здійснення для кожного члена комісії, визначаючи при цьому їхню міру відповідальності. Створення спеціалізованих комісій із працівників, які будуть безпосередньо експлуатувати об'єкти, стимулює приймання лише корисних для їх підрозділів основних засобів, функціональні можливості яких відповідають зазначеним у технічній документації. Так само під час списання основних засобів

необхідно детально обґрунтувати доцільність ліквідації об'єкта, що унеможливить використання ліквідаційної процедури у корисливих цілях окремих осіб. Для удосконалення управлінського аспекту процесу обліку основних засобів для більшості підприємств запропоновано оптимізація механізму управління обліком основних засобів, що наведений на рис. 3.4.

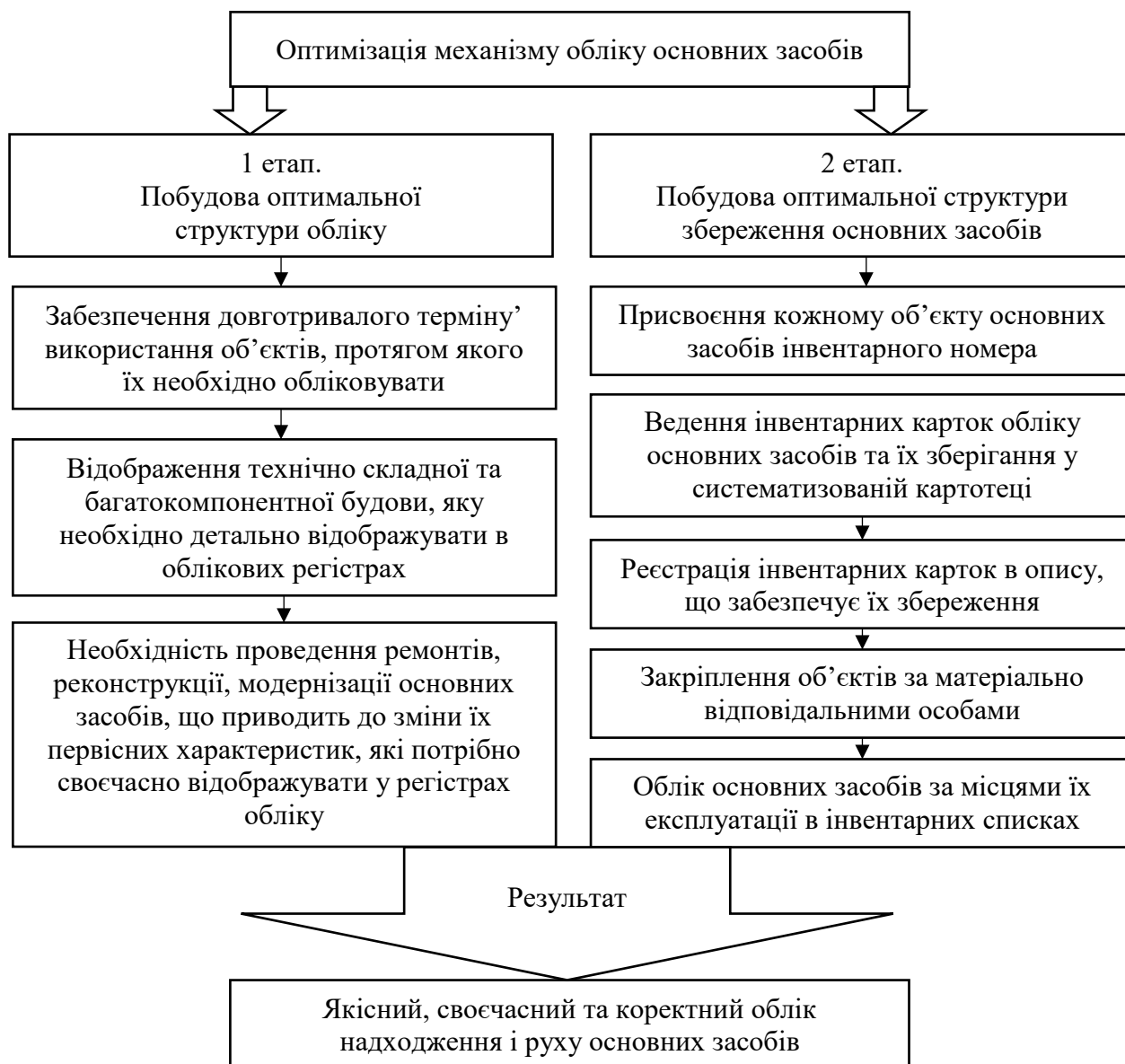


Рисунок 3.4 - Оптимізація механізму управління обліком основних засобів

Спираючись на дані, представлені у рис. 3.4, зазначимо, що якісно організована система управління обліком основних засобів у господарствах повинна бути цілісною, єдиною системою взаємопов'язаних, взаємоузгоджених способів і методів обліку, які охоплюють весь комплекс облікових процедур з

виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації.

В процесі дослідження проблематики управління обліком надходження та використання основних засобів було виявлено низку теоретичних засад, які впливають на його ефективність. Зокрема, виявлено, що неефективна організація обліку основних засобів, використання низки недоцільних форм носіїв інформації та ірраціональність схем документообігу призводять до неоптимального процесу використання зазначених активів підприємствами.

Задля усунення негативного впливу названої проблематики пропонуємо до впровадження низку теоретичних та практичних рекомендацій, що дасть змогу підвищити ефективність процесу управління обліком основних засобів. Алгоритм управлінського аспекту оптимізації обліку основних засобів представлений на рис. 3.5.



Рисунок 3.5 – Схема удосконалення управлінського аспекту обліку основних засобів

Впровадження запропонованих напрямів оптимізації процесу управління обліком основних засобів вплине на збільшення підтримки цілісного

функціонування системи обліку основних засобів як передумови його удосконалення через використання низки санаційних напрямів.

Проведені дослідження засвідчили, що на сучасному етапі розвитку теорії та практики управління процес формування механізму управління основними засобами на більшості підприємств майже відсутній. Зокрема, слід зазначити, що потребують розробки та обґрунтування науково-методичні засади щодо узагальненого розуміння сутності та особливостей організаційно-економічного забезпечення управлінського механізму. Також майже відсутні теоретичні та практичні дослідження щодо аналізу складових механізму управління основними засобами, засоби його реалізації та напрями вдосконалення з урахуванням специфіки роботи окремо взятого підприємства.

Стратегією управління обліком основних засобів є забезпечення максимально ефективного використання за мінімальних затрат на їх утримання та обслуговування. Механізм управління становить елементи, які впливають на управлінські відносини або інформацію як предмет управлінської діяльності. За допомогою інформації здійснюється керівний вплив на процеси, які відбуваються в системі, для досягнення необхідних бажаних станів (цілей), а також отримується інформація про стани об'єкта управління і системи загалом.

Механізм управління складається з таких частин:

- 1) цільова частина – сукупність усіх цілей, на реалізацію яких спрямована управлінська діяльність (підвищення ефективності виконання основних функцій системи);
- 2) функціональна частина – види управлінської діяльності, необхідні для виконання основних функцій організації;
- 3) методологічна частина – ті методи, які використовуються під час виконання всіх видів управлінської діяльності, тобто забезпечують виконання функціональної частини;
- 4) інструментальна частина – управлінські рішення, повноваження, засоби інформаційно-матеріального та енергетичного впливу на об'єкт управління;
- 5) технологічна частина – технологія підготовки прийняття і виконання

управлінських рішень;

б) цільова частина – сукупність усіх цілей, на реалізацію яких спрямована управлінська діяльність.

Для кращої результативності управлінського механізму ефективного ведення обліку основних засобів слід також враховувати принципи, на яких він базується.

1) Додержання стратегічних цілей економічного розвитку підприємства в контексті забезпечення ефективності використання основних засобів, який повинен створювати необхідні матеріальні та фінансові умови для реалізації цілей і завдань економічного розвитку підприємства загалом.

2) Додержання плановірності та індивідуальності забезпечення ефективності використання основних засобів окремо взятим підприємством в розрізі підвищення ефективності його діяльності в майбутніх періодах на основі оптимізації співвідношення між вирішенням поточних та перспективних завдань розвитку.

3) Доцільність та оптимальність управлінських рішень за характером відтворення основних засобів підприємства. Обґрунтування потреб в основних засобах слід проводити на основі кваліфікованого аналізу стану і використання основних виробничих фондів, вивчення резервів підвищення ефективності їхнього використання.

4) Ефективність формування відтворювальних процесів в окремо взятому господарстві за для максимального економічного ефекту.

Дотримання вимог цих принципів потребує безперервного збору, обробки та аналізу різної інформації: науково-технічної, економічної, правової тощо. Це передбачає використання новітньої комп'ютерної техніки та математичних методів як важливої передумови нормального функціонування механізму управління економікою на всіх її рівнях (передусім, на підприємствах). Таким чином, механізм управління основними засобами є сукупністю взаємопов'язаних методів та засобів. Особливість у формуванні організаційної структури підсистеми полягає в конкретизації цілей, функцій і завдань щодо об'єктів управління, деталізації складу норм і нормативів споживання, системи планових і оцінюваних показників ефективності використання основних засобів. Комплексний, системний підхід

передбачає всебічний аналіз і вивчення результатів заходів на стадії формування, використання, оновлення й вибуття основних засобів. Практичне застосування управлінського механізму забезпечить високу якість оперативно-виробничої діяльності, науковий рівень і гнучкість планування, процес заготівлі високоякісної сировини, ритмічність виробництва та випуск конкурентоспроможної продукції.

Висновки до розділу 3

У даному розділі було здійснено аналізу стану та ефективності використання основних засобів дистанції колії, за результатами якого можна зробити наступні висновки.

Структура основних засобів дистанції колії є досить неоднорідною, що зумовлено специфікою його діяльності.

При аналізі стану основних засобів дистанції значення відповідних показників вказали на задовільний рівень зношеності основних засобів.

Ефективність використання основних засобів дистанції, з одного боку характеризується ростом фондівдачі, а з іншого – коливання величини чистого прибутку зумовило зниження фондорентабельності у 2018 році, та її зростання у 2019 році.

Організація і методика проведення аудиту основних засобів відображається в плані, програмі та доповнюється нормативним забезпеченням. Формування головної стратегії та напрямків проведення перевірки основних засобів знаходять своє відображення в плані аудиту.

Встановлено, що комплексне поєднання ефективної організації бухгалтерського обліку основних засобів, досконалої програми аудиту, достатнього професіоналізму та компетентності аудитора, високого рівня знань та використання міжнародних стандартів аудиту, інших нормативних документів має забезпечити досягнення цілей обліку та формування обґрунтованого та виваженого аудиторського висновку.

В ході дослідження обґрунтовано, що система обліково-аналітичного

забезпечення відіграє одну з ключових ролей у функціонуванні системи управління, забезпечуючи взаємодію різних структурних підрозділів, реагуючи на зовнішні та внутрішні зміни. Доведено, що обліково-аналітичне забезпечення управління основними засобами на підприємствах сприятиме:

- підвищенню якості та розширенню області застосування облікової та аналітичної інформації;
- формуванню та поданню користувачам актуальної та достовірної управлінської звітності;
- підготовці дієвих управлінських рішень із забезпечення довгострокового функціонування та розвитку підприємства;
- оперативній реакції на зовнішні та внутрішні зміни;
- підвищенню стабільності фінансово-господарської діяльності.

В процесі дослідження проблематики управління обліком надходження та використання основних засобів було виявлено низку теоретичних засад, які впливають на його ефективність. Зокрема, виявлено, що неефективна організація обліку основних засобів, використання низки недоцільних форм носіїв інформації та ірраціональність схем документообігу призводять до неоптимального процесу використання зазначених активів підприємствами.

Задля усунення негативного впливу названої проблематики запропоновано до впровадження низку теоретичних та практичних рекомендацій, що дасть змогу підвищити ефективність процесу управління обліком основних засобів.

ВИСНОВКИ

Специфіка діяльності залізничного транспорту вимагає значного оснащення основними засобами, зокрема транспортними засобами. Внаслідок цього їх технічний стан та шляхи експлуатації мають значний вплив на роботу залізниць та її фінансові результати. Тому для забезпечення стабільності її функціонування особливого значення набуває облік основних засобів та підвищення ефективності їх використання.

У першому розділі магістерської дипломної роботи розглянуто теоретико-методологічні основи обліку основних засобів у Дніпровській дистанції колії.

Здійснено дослідження економічної категорії «основні засоби», зокрема проаналізовано праці науковці, які наводять наступні критерії визнання: матеріальність (наявність матеріально-речової форми); призначення (утримуються з метою використання їх в процесі виробництва, постачання товарів, надання послуг або для здійснення адміністративних чи соціально-культурних функцій); строк корисного використання (більше року або операційного циклу, якщо він більше року); амортизаційність (здатність об'єкту в процесі експлуатації поступово переносити свою вартість на результат діяльності підприємства) тощо. Виділені критерії покладено в основу свого бачення визначення поняття «основні засоби», під якими слід розуміти матеріальні активи, які зберігають свою натуральну форму протягом всього корисного терміну експлуатації, що становить понад один рік (або операційний цикл, якщо він довший за рік), використовуються як під час здійснення господарської діяльності, так і під час виконання підприємством адміністративних чи соціально-культурних функцій та по частинах переносять свою вартість на результат власної діяльності – виготовлений продукт, на дану послугу або товар.

Доведено, що регулятором ведення обліку основних засобів та складання звітності є нормативно-правове регулювання. Нормативно-правову базу можна представити як чотирирівневу систему: законодавчий рівень; нормативний рівень; методичний рівень, організаційний рівень.

Встановлено, що амортизація значною мірою впливає на відновлення основних засобів шляхом поступового відшкодування витрат на їх придбання.

Проведений техніко-економічний аналіз досліджуваного підприємства показав незадовільний стан практично всіх показників.

Другий розділ дипломної роботи присвячений дослідженню організації і методики обліку основних засобів у дистанції колії.

Фінансово-господарська діяльність товариства здійснюється відповідно до облікової політики АТ «Укрзалізниця»

Відносно стану організації обліку основних засобів на досліджуваному підприємстві, можна зробити певні висновки.

Оцінка основних засобів здійснюється на підставі первинних документів за фактичною собівартістю, яка формується з урахування шляхів надходження об'єктів. Одиницею обліку основних засобів є окремий об'єкт. Для організації первинного обліку основних засобів складають типові форми первинних документів, при надходженні формується первісна вартість залежно від шляхів отримання активів. Аналітичний облік ведеться у розрізі інвентарних об'єктів.

Для відображення руху основних засобів використовуються активний рахунок 10 «Основні засоби», призначений для обліку та узагальнення інформації про наявність та рух основних засобів.

Для відображення в обліку витрат на придбання або створення матеріальних і нематеріальних необоротних активів використовується рахунок 15 «Капітальні інвестиції».

На об'єкти основних засобів підприємства нараховується амортизація. Строк корисного використання визначається самостійно одночасно з визнанням його активом. Нарахування амортизації основних засобів здійснюється щомісячно з використанням прямолінійного методу. В процесі експлуатації основних засобів проводять капітальний та поточний ремонт

Обліковою політикою Укрзалізниці передбачено прямолінійний метод амортизації основних засобів. Для відображення в обліку сум амортизаційних відрахувань використовують рахунки 13 «Знос (амортизація) необоротних активів»

та 09 «Амортизаційні відрахування».

На підприємствах залізничного транспорту функціонує Автоматизована Система Бухгалтерського Обліку структурних підрозділів залізниць «Фінансовий Облік Бухгалтерський Облік Статистика» («АСБО ФОБОС»), яка призначена для забезпечення ведення бухгалтерського та податкового обліку.

У третьому розділі доліджено аналітичне забезпечення контролю основних засобів у дистанції колії.

Структура основних засобів дистанції колії включає різні групи, проте основу складають будівлі, споруди та транспортні засоби, що зумовлено особливостями галузі. Такі об'єкти основних засобів мають високу вартість, що, з одного боку, є причинною низької фондоддачі, а з іншого – створює додаткові труднощі у процесі їх оновлення.

Експлуатація активної частини основних засобів має визначальний вплив на фондоддачу, протягом 2017-2019 років динаміка фондоддачі мала позитивний характеру. Це свідчить про те, що основні засоби дистанції колії експлуатуються ефективно.

Встановлено, що ефективність обліково-аналітичного забезпечення управління основними засобами залежить від своєчасного усвідомлення управлінським персоналом важливості організації стабільної та послідовної роботи обліково-аналітичної системи та своєчасного обліку, аналізу та комплексної взаємодії всіх видів інформації (нормативно-правова, фінансово-аналітична, необлікова), галузевих особливостей і факторів, що беруть участь у розробленні та здійсненні управлінських рішень на тактичному та стратегічному рівнях.

У сучасних ринкових умовах вмiла і ретельна організація процесу управління бухгалтерським обліком у більшості господарств переростає у суттєвий фактор ефективного та раціонального використання основних засобів суб'єктами господарювання. Це приводить до того, що міра раціональності управлінсько-облікового процесу набуває першочергового значення в рамках забезпечення успішного розвитку підприємств. Щодо цього було розроблено оптимізаційний механізм управління обліком основних засобів, який свідчить про те, що якісно

організована система управління обліком основних засобів у структурних підрозділах залізничного транспорту повинна бути цілісною, єдиною системою взаємопов'язаних, взаємоузгоджених способів і методів обліку, які охоплюють весь комплекс облікових процедур з виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації. Також для оптимізації процесу управління обліком основних засобів відповідно до сучасних умов господарювання були виокремлені конкретні рекомендації, які згруповані в теоретико-схематичний напрям поступового впровадження у діяльність окремо взятого залізничного підприємства.

Ефективне управління основними засобами підприємства потребує налагодженої системи обліково-аналітичного забезпечення, здатної своєчасно формувати достовірну інформацію про стан, інтенсивність та ефективність використання засобів виробництва. Адже управлінські рішення, прийняті на основі неактуальної та обмеженої інформації, можуть не тільки не принести бажаного ефекту, а й деструктивно вплинути на хід виробничого процесу.

Спираючись на вимоги сучасності, а також проблематику ефективності управління обліком надходження та використання основних засобів, розроблено механізм забезпечення ефективного їх функціонування.

Таким чином, поставлені у дипломній роботі завдання вирішені, мета роботи, що полягала у дослідженні операцій, пов'язаних з обліком і контролем основних засобів, та аналізі показників стану та використання основних засобів з метою пошуку резервів підвищення ефективності їх використання, досягнута.

ПЕРЕЛІК ПОСИЛАНЬ

1. Антонова Л. В. Вдосконалення систем управління та обліку процесів відтворення основних засобів підприємства як складових стратегії розвитку діяльності [Текст] / Л. В. Антонова, Н. М. Левченко, С. М. Белінська // Економіка та держава. - 2017. - № 9. - С. 16-20.
2. Багрій К. Л. Порівняльна характеристика методик проведення аналізу ефективності використання основних засобів у системі управління підприємством [Текст] / К. Л. Багрій // Вісник Чернівецького торговельно-економічного інституту. Економічні науки. - 2016. - Вип. 1. - С. 194-200.
3. Базилевич В. Д. Історія економічних вчень [Текст]: підручник / В. Д. Базилевич. – К.: Знання, 2005. – 567 с.
4. Бухгалтерський облік, аналіз та аудит [Текст]: [навчальний посібник] / Є. М. Романів, С. В. Приймак, А. П. Шот, С. М. Гончарук та інші. – Львів. : ЛНУ ім. Івана Франка, 2017. – 772с.
5. Васильківський Д. М. Аналіз ефективності використання основних засобів промислових підприємств [Текст] / Д. М. Васильківський, С. А. Матюх // Вісник Хмельницького національного університету. Економічні науки. - 2018. - № 3(2). - С. 61-64.
6. Вигівська І. М. Типізація операцій з експлуатації та вибуття основних засобів: напрями удосконалення бухгалтерського обліку [Текст] / І. М. Вигівська, С. Є. Пиріжок // Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія : Економічні науки. - 2016. - № 3. - С. 3-12.
7. Візіренко С. В. Удосконалення аудиту основних засобів [Текст] / С. В. Візіренко // Актуальні питання обліку, аналізу і аудиту: теорія та практика: колективна монографія у 2 т. за ред. П. Й. Атамас. – Дніпропетровськ: ФОП Дробязко С. І. – 2014. – Т.2. – С. 311-318.
8. Готра В. В. Удосконалення використання основних засобів з метою підвищення ефективності господарської діяльності [Текст] / В. В. Готра, В. В. Ріпич, А. В. Дячок // Науковий вісник Херсонського державного університету.

Сер. : Економічні науки. - 2016. - Вип. 21(1). - С. 81-84.

9. Гудзь Н. В. Бухгалтерський облік [Текст]: навч. посібник для ВНЗ / Н. В. Гудзь, П. Н. Денчук, Р. В. Романів ; М-во освіти і науки України. - 2-ге вид., перероб. і допов. - К. : Центр учб. літ., 2016. - 424 с.

10. Гуля В. С. Особливості здійснення внутрішнього контролю використання основних засобів на підприємстві [Текст] / В. С. Гуля // Вісник студентського наукового товариства «Ватра». – 2015. – Випуск 22 – С. 91-102.

11. Долішня Т. І. Міжнародний досвід обліку основних засобів: порівняльний аспект [Текст] / Т. І. Долішня, І. Б. Медвідь // Причорноморські економічні студії. - 2018. - Вип. 28(2). - С. 126-129.

12. Жадан Т. А. Економічна сутність основних засобів підприємства: обліковий аспект [Електронний ресурс] / Т. А. Жадан, Н. В. Лозова // Глобальні та національні проблеми економіки : електронне наук. видання. – 2015. – Вип. 8. – С. 1112-1116. – Режим доступу: <http://global-national.in.ua/archive/8-2015/233.pdf>

13. Завадський Й. С. Економічний словник [Текст] / Й. С. Завадський, Т. В. Осовська, О. О. Юшкевич. – К.: Кондор, 2006. – 356 с.

14. Івченко Л. В. Вплив методів нарахування амортизації на фінансовий результат підприємства [Текст] / Л. В. Івченко, Т. Ю. Береговенко // Науковий вісник Херсонський державного університету / Економічні науки. – 2015 р. – Випуск 15. Частина 1. – С. 141-145.

15. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, власного капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [Електронний ресурс]: наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. №291 (із змінами № 226 від 31.05.2019 р.). – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99#Text>.

16. Касьяненко Л. М. Економічна теорія [Текст]: Навч. посіб. для студентів, які здобувають ступінь вищої освіти бакалавра та магістра галузі знань 08 «Право» / Л. М. Касьяненко- К.: «Центр учбової літератури», 2015. - 224 с.

17. Ковальчук Н. О. Аналіз стану основних засобів на підприємствах України [Текст] / Н. О. Ковальчук, Т. А. Побіжан // Молодий вчений. - 2017. -

№ 10 (50). - С. 910 – 914

18. Кононова О. Є. Організація бухгалтерського обліку [Текст]: Навч. посібник. / О. Є Кононова. – Дніпро: ДВНЗ ПДАБА, – Вена.: Premier Publishing s.r.o. Vienna, 2018. – 102 с.

19. Костюнік О. В. Економічний зміст та класифікація основних засобів [Текст] / О. В. Костюнік, А. А. Наконечна // Науковий вісник Херсонського державного університету. Сер.: Економічні науки. - 2016. - Вип. 21(1). - С. 177- 180.

20. Крупка Я. Д. Фінансовий облік [Текст]: підруч. / Я. Д. Крупка, З. В. Задорожний, Н. В. Гудзь [та ін.]. - 4-те вид. [доп. і перероб.]. - Тернопіль : ТНЕУ, 2017. - 451 с.

21. Малахов В. Удосконалення організації обліку і аудиту основних засобів на підприємстві / В. Малахов, І. Оніщенко // Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації. - 2016. - Вип. 1. - С. 48-56.

22. Матусевич О. О. Проблеми удосконалення обліку основних засобів на підприємствах [Текст] / О. О. Матусевич, А. Є Генюк // Матеріали 80 міжнародної науково-практичної конференції «Проблеми та перспективи розвитку залізничного транспорту» (Дніпро, 23-24 травня 2020 р.). – Д.: ДНУЗТ. – 2020. – с. 286-287.

23. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 «Основні засоби» [Електронний ресурс]: затверджений Радою з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку 01.01.2012 р. – Режим доступу: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_014.

24. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 17 «Оренда» [Електронний ресурс]: затверджений Радою з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку 01.01.2012 р. – Режим доступу: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_018.

25. Міжнародний стандарт фінансової звітності 5 «Непоточні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність» [Електронний ресурс]: затверджений Радою з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку 01.01.2012 р. – Режим доступу: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_023.

26. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг видання 2016-2017 років [Електронний ресурс] - Режим доступу: <https://mof.gov.ua/uk/mizhnarodni-standarti-auditu>.

27. Мікрюкова Л. Удосконалення методики аналізу ефективності використання основних засобів підприємства [Текст] / Л. Мікрюкова, Є. Гнатенко // Науковий вісник Миколаївського національного університету імені В. О. Сухомлинського. Серія : Економічні науки. - 2017. - № 1. - С. 11-15.

28. Мороз Т. М. Проблеми обліково-аналітичного забезпечення управління основними засобами [Текст] / Т. М. Мороз // Облік, аналіз і контроль в умовах сучасних концепцій управління економічним потенціалом і ринковою вартістю підприємства : зб. наук. пр. / ЖНАЕУ. – 2017. – Т. IV, ч. II. – С. 28–31.

29. Мулик Т. О. Інформаційно-організаційні засади аналізу основних засобів в управлінні реальними інвестиціями [Текст] / Т. О. Мулик, А. О. Цуркан // Науковий вісник Херсонського державного університету. Сер. : Економічні науки. - 2018. - Вип. 29(2). - С. 173-177.

30. Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до (фінансової звітності) [Електронний ресурс]: наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73 (із змінами № 226 від 31.05.2019 р.). – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#Text>.

31. Нидлз Б. Принципы бухгалтерского учета [Текст] / Б. Нидлз, Х. Андерсон, Д. Колдуэлл; пер. с англ.; под ред. Я. В. Соколова. - 2-е изд., стереотип. - М.: Финансы и статистика, 2004. - 496 с.

32. Облікова політика [Текст]: навч. посіб. / Г. М. Давидов, В. М. Савченко, О. В. Пальчук, та ін.; за заг. ред. Г.М. Давидова. 2-ге вид., перероб. і доп. – Кропивницький: ПП «Ексклюзив-Систем», 2017. – 362 с.

33. Облікова політика [Текст]: навч. посіб. / Г.М. Давидов, В.М. Савченко, О.В. Пальчук, та ін.; за заг. ред. Г.М. Давидова. 2-ге вид., перероб. і доп. – Кропивницький: ПП «Ексклюзив-Систем», 2017. – 362 с.

34. Облікова політика підприємства [Текст]: навч. посібник для ВНЗ / Ю. А. Верига [та ін.] ; М-во освіти і науки України, Полтав. ун-т економіки і

торгівлі. - К. : Центр учб. літ., 2015. - 312 с.

35. Одношевна О. Концепт управління процесом обліку основних засобів [Текст] / О. Одношевна // Економіка природокористування і охорони довкілля. - 2017. - С. 130-137.

36. Пацьора О. Підвищення ефективності використання основних засобів на підприємстві [Текст] / О. Пацьора, О. Константиненко // Збірник наукових праць Державного економіко-технологічного університету транспорту. Сер. : Економіка і управління. - 2015. - Вип. 33. - С. 299-304.

37. Пилипенко О. В. Формування ПАТ «Українська залізниця»: аналіз майнового та фінансового стану [Текст] / О. В. Пилипенко, Е. О. Соколова // Вісник економіки транспорту і промисловості. - 2016. - № 53. - С. 46 - 54.

38. Плаксієнко В. Я. Облік, оподаткування та аудит [Текст]: навч. посіб. для студ. вищих навч. закл. / В. Я. Плаксієнко, Ю. А. Верига, В. А. Кулик, Є. А. Карпенко. – Київ : ЦУЛ, 2019. – 509 с.

39. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [Електронний ресурс]: наказ Міністерства фінансів України № 291 від 30 листопада 1999 р. (із змінами № 48 від 08.02.2014 р.). – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0892-99#Text>.

40. Податковий кодекс України [Електронний ресурс]: Закон України № 2755-VI від 02.12.2010 р. (із змінами № 1005-IX від 17.11.2020 р.). – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

41. Покиньючерда В. В. Обліково-аналітичне забезпечення управління основними засобами підприємства [Текст] / В. В. Покиньючерда // Інвестиції: практика та досвід. - 2018. - № 17. - С. 5-11.

42. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 14 «Оренда» [Електронний ресурс]: наказ міністерства фінансів України № 181 від 28.07.2000 р. (із змінами № 627 від 27.06.2013 р.). – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0487-00#Text>.

43. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 19 «Об'єднання підприємств» [Електронний ресурс]: наказ міністерства фінансів України № 163 від

07.07.1999 р. (із змінами № 627 від 27.06.2013 р.). – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0499-99#Text>.

44. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність» [Електронний ресурс]: наказ міністерства фінансів України № 617 від 07.11.2003 р. (із змінами № 48 від 08.02.2014 р.). – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1054-03#Text>.

45. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 28 «Зменшення корисності активів» [Електронний ресурс]: наказ міністерства фінансів України № 817 від 24.12.2004 р. (із змінами № 1591 від 09.12.2011 р.). – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0035-05#Text>.

46. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 32 «Інвестиційна нерухомість» [Електронний ресурс]: наказ міністерства фінансів України № 779 від 02.07.2007 р. (із змінами № 1591 від 09.12.2011 р.). – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0823-07#Text>.

47. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» [Електронний ресурс]: Наказ Міністерства фінансів України № 92 від 27.04.2000 р. (із змінами № 379 від 16.09.2019 р.). – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00#Text>.

48. Попова В. Д. Особливості нарахування амортизації та її вплив на відтворення основних засобів [Електронний ресурс] / В. Д. Попова, Н. М. Кизима // Молодий вчений. - 2018. - № 10 (1). - С. 374-380. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/molv_2018_10%281%29__91

49. Примуш Ю. С. Особливості обліку та аудиту основних засобів підприємства за міжнародними стандартами [Текст] / Ю. С. Примуш, Є. П. Морозова, О. Ю. Хідько // Вісник Одеського національного університету. Серія : Економіка. - 2017. - Т. 22, Вип. 11. - С. 242-245.

50. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність [Електронний ресурс]: Закон України № 2258-VIII від 21.12.2017 р. (із змінами № 524-IX від 04.03.2020 р.) - Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19#Text>.

51. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні

[Електронний ресурс]: Закон України № 996-XIV від 16.07.1999 р. (із змінами № 776-IX від 14.07.2020 р.). – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text>.

52. Про затвердження Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку основних засобів [Електронний ресурс]: наказ міністерства фінансів України № 561 від 30.09.2003 р. (із змінами № 6 від 14.01.2020 р.). – Режим доступу: <https://ips.ligazakon.net/document/view/mf03270?an=2>.

53. Про затвердження Методичних рекомендацій по застосуванню Положень (стандартів) бухгалтерського обліку на залізничному транспорті [Текст]: наказ Укрзалізниці від 03 липня 2000 р. № 254 – Ц.

54. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо заповнення форм фінансової звітності [Електронний ресурс]: Наказ Міністерства фінансів України від 28 березня 2013 р. № 433 (із змінами № 1192 від 30.12.2020 р.). – Режим доступу: <https://zakon.help/law/v0433201-13/>.

55. Про затвердження Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань [Електронний ресурс]: наказ міністерства фінансів України № 879 від 02.09.2014 р. (із змінами № 868 від 04.10.2016 р.). – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14#Text>.

56. Про затвердження типових форм первинного обліку [Електронний ресурс]: наказ Міністерства статистики України № 352 від 29.12.1995 р. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0352202-95#Text>.

57. Свіцельська В. В. Справедлива вартість у контексті МСФЗ 13 «Оцінка за справедливою вартістю» [Текст] / В. В. Свіцельська // Вісник ЖДТУ. – 2015. – С. 56–61.

58. Скоробогатова Н. Є. Бухгалтерський облік [Текст]: навч. посіб. / Н. Є. Скоробогатова ; Нац. техн. ун -т України «КПІ ім. Ігоря Сікорського». – Київ : Політехніка, 2017. – 248 с.

59. Сук Л. К. Фінансовий облік [Текст]: Навч. посіб. - 3-тє вид., перероб. і доп. / Сук Л. К., Сук П. Л. - К., 2016. - 663 с.

60. Танчин А. І. Ефективність використання основних засобів на

підприємстві: система показників оцінки та напрями їх підвищення [Текст] / А. І. Танчин // Наукові записки Національного університету «Острозька академія». Серія : Економіка. - 2017. - Вип. 4. - С. 77-80.

61. Тютюнник Ю. М. Фінансовий аналіз [Текст]: навч. посіб. / Тютюнник Ю. М., Дорогань-Писаренко Л. О., Тютюнник С. В. – Полтава : ПДАА, 2016. – 430 с.

62. Фінансовий аналіз [Текст]: навчальний посібник / За заг. ред. Школьник І. О. [І. О. Школьник, І. М. Боярко, О. В. Дейнека та ін.] – К. : Центр учбової літератури, 2016. – 368 с.

63. Фінансовий аналіз. Навчальний посібник [Текст] / М. Р. Лучко, С. М. Жукевич, А. І. Фаріон – Тернопіль:, ТНЕУ, – 2016 – 304 с.

64. Фінансовий менеджмент [Текст]: навчальний посібник / за заг. ред. В. М. Бороноса. – Суми: Вид-во СумДУ, 2012. – 539 с.– Режим доступу: <http://fin.fem.sumdu.edu.ua/uk/finman2012.html>

65. Фінансовий облік : конспект лекцій [Текст] / укладачі: М. Ю. Абрамчук, Ю. Г. Гуменна, І. В. Тютюнник, П. М. Рубанов. – Суми : Сумський державний університет, 2018. – 395 с.

66. Шара Є. Ю. Фінансовий облік I [Текст]: навч. посібник / Є. Ю. Шара, І. Є. Соколовська- Гонтаренко ; Держ. фіскальна служба України, Нац. ун-т Держ. податкової служби України. - К. : Центр учб. літ., 2016. - 336 с.

67. Шара Є. Ю. Фінансовий облік II [Текст]: навч. посібник / Є. Ю. Шара, І. Є. Соколовська- Гонтаренко ; Держ. фіскальна служба України, Нац. ун-т Держ. податкової служби України. - К. : Центр учб. літ., 2016. - 308 с.

68. Якобчук В. П. Історія економіки та економічної думки [Текст]: Навч. посіб. / В. П. Якобчук, Ю. В. Богоявленська, С. В. Тищенко – К.: «Центр учбової літератури», 2015. – 476 с.

69. Яковишина Н. А. Теоретичні основи обліку основних засобів [Текст] / Н. А. Яковишина, К. А. Яковенко // Молодий вчений. - 2018. - № 5(2). - С. 779-782.