

Міністерство освіти і науки України
Тернопільський національний економічний університет
Факультет обліку і аудиту
Кафедра обліку у виробничій сфері

Зелінський Тарас Олегович
«ОБЛІК І АУДИТ НЕОБОРОТНИХ МАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ
ПІДПРИЄМСТВА: МЕТОДИКА І ОРГАНІЗАЦІЯ»
Спеціальність 8.03050901 – облік і аудит

Дипломна робота за освітньо-кваліфікаційним рівнем «магістр»

Студента групи ОІСм-21
Зелінського Т.О.

підпис

Науковий керівник
к.е.н., доцент Назарова І.Я

підпис

Дипломну роботу допущено до
захисту

«__» _____ 201__ р.
Зав. кафедри

Прізвище, ініціали

Підпис

Тернопіль – 2017

ЗМІСТ

| | |
|--|-----|
| ВСТУП..... | 3 |
| РОЗДІЛ 1. Теоретико-методичні основи обліку і аудиту необоротних матеріальних активів підприємства..... | 6 |
| 1.1 Економічна сутність поняття «необоротні активи» та їх класифікація..... | 6 |
| 1.2 Необоротні матеріальні активи як частина активів підприємства: їх економічний зміст, склад класифікація..... | 18 |
| 1.3 Визнання та оцінка необоротних матеріальних активів підприємства..... | 25 |
| Висновки до розділу 1..... | 34 |
| РОЗДІЛ 2. Методико-організаційні аспекти обліку необоротних матеріальних активів..... | 36 |
| 2.1 Особливості обліку надходження необоротних матеріальних активів...36 | |
| 2.2 Документування та відображення в обліку експлуатації та вибуття необоротних матеріальних активів..... | 44 |
| 2.3. Амортизація як спосіб перенесення вартості необоротних матеріальних активів..... | 62 |
| 2.4 Загальні принципи автоматизації обліку необоротних матеріальних активів..... | 73 |
| Висновки до розділу 2..... | 84 |
| РОЗДІЛ 3. Аудит необоротних матеріальних активів..... | 85 |
| 3.1 Інформаційне забезпечення та завдання аудиту необоротних матеріальних активів..... | 85 |
| 3.2 Методика та організація аудиту необоротних матеріальних активів підприємства..... | 92 |
| 3.3 Використання аналітичних процедур при аудиті необоротних матеріальних активів підприємства..... | 111 |
| Висновки до розділу 3..... | 121 |
| ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ..... | 123 |
| СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ..... | 129 |
| ДОДАТКИ..... | 139 |

ВСТУП

Актуальність теми. Становлення ринкової економіки в Україні, поява нових господарських структур різних форм власності, розвиток міжнародних економічних зв'язків зумовили необхідність удосконалення обліку відповідно до вимог міжнародних стандартів. Трансформація національної системи бухгалтерського обліку дає змогу вдосконалити не тільки обліковий процес як такий, але й істотно підвищує якість інформації, яка надається всім категоріям користувачів. Проте, практичне застосування прийнятих стандартів у ряді випадків не враховує національних особливостей вітчизняної облікової системи. Особливо це стосується необоротних матеріальних активів, удосконалення обліку яких є найбільш складним і суперечливим питанням.

Необоротні матеріальні активи є основою функціонування будь-якого підприємства. Їх збільшення і вдосконалення, покращення використання є важливими умовами створення матеріально-технічної бази країни, прискорення темпів науково-технічного прогресу, росту продуктивності праці. Рівень технічного вдосконалення необоротних матеріальних активів, особливо їх активної частини, здійснює безпосередній вплив на ефективність виробництва, якість роботи і результати всієї фінансово-господарської діяльності підприємства.

Проблеми обліку необоротних матеріальних активів досліджені в працях таких авторів, як: М.Т. Білуха, В.Г. Гетьман, М.Я. Дем'яненко, В.П. Завгородній, Г.Г. Кірейцев, А.М. Кузьмінський, В.Г. Линник, Ю.Я. Литвин, В.Б. Моссаковський, М.Ф. Огічук, В.Ф. Палій, Г.М. Підлісецький, М.С. Пушкар, П.Т. Саблук, В.В. Сопко і інші. Вивчення методики та організації обліку необоротних матеріальних активів дає змогу внести деякі пропозиції та використати ті методичні концепції, які сприятимуть вдосконаленню бухгалтерського обліку необоротних матеріальних активів.

Мета і завдання дослідження. Метою магістерської роботи є дослідження та удосконалення методики та організації обліку і аудиту необоротних матеріальних активів.

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

1) дослідити генезис поняття «необоротні активи» та здійснити їх систематизацію;

2) теоретично обґрунтувати сутність поняття «необоротні матеріальні активи» та удосконалити їх класифікацію;

3) узагальнити критерії визнання необоротними матеріальними активами;

4) дослідити та удосконалити методику і організацію обліку необоротних матеріальних активів;

5) ознайомитись з особливостями обліку необоротних матеріальних активів в умовах автоматизації;

6) дослідити діючу методику нарахування амортизації необоротних матеріальних активів та дати рекомендації по її удосконаленню;

7) узагальнити методичні аспекти та надати практичні рекомендації проведення аудиту необоротних матеріальних активів.

Об'єктом дослідження є система обліку і аудиту необоротних матеріальних активів на прикладі Товариства з обмеженою відповідальністю «МВ Стеллар».

Предметом дослідження є теоретичні, методичні, організаційні аспекти обліку і аудиту необоротних матеріальних активів підприємства.

Методи дослідження. Для досягнення поставленої мети у магістерській роботі використано наступні методи дослідження: історичний метод, спостереження, порівняння, формалізація, аналіз, синтез, індукція, дедукція та інші.

Наукова новизна одержаних результатів полягає у розробці рекомендацій щодо удосконалення методики та організації обліку і аудиту необоротних матеріальних активів. А саме, у вдосконаленні сутності поняття

«необоротні матеріальні активи», розширенні класифікації необоротних матеріальних активів, удосконаленні організації обліку необоротних матеріальних активів, шляхом запровадження нових форм первинних документів.

Апробація наукових досліджень. За результатами дослідження була опублікована стаття на тему: «Проблеми оцінки необоротних матеріальних активів в бухгалтерському обліку» в Збірнику наукових праць студентів «Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні» (Тернопіль, 2016).

Практичне значення одержаних результатів полягає у можливості застосування викладених у магістерській роботі пропозицій щодо методики та організації обліку та аудиту необоротних матеріальних активів у ТОВ «МВ Стеллар».

В магістерській роботі використано періодичні видання, методичну та спеціальну літературу, законодавчі та нормативні документи, дані обліку і звітності ТОВ «МВ Стеллар».

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ І АУДИТУ НЕОБОРОТНИХ МАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ ПІДПРИЄМСТВА

1.1 Економічна сутність поняття «необоротні активи» та їх класифікація

Необоротні активи є необхідним фактором організації будь-якого виробництва. Засоби праці, які входять до їх складу і безпосередньо використовуються при виготовленні продукції, є матеріальною основою виробничих потужностей підприємств і галузей промисловості. Від величини необоротних активів, їх правильного формування і раціональної структури в значній мірі залежить темп росту виробництва продукції і національного доходу країни.

Необоротні активи, будучи важливою ланкою в науково-технічному прогресі, все більш підкоряють собі не тільки сам процес праці, але і весь процес виробництва, його технологію і організацію. Зокрема, якісний стан основних засобів визначає рівень продуктивних сил країни, здатність її виробничого апарату вирішувати поставлені задачі.

Для з'ясування сутності поняття необоротних активів необхідно звернутися до історії розвитку економічної думки. Дискусії щодо їх економічної природи велись протягом століть. Відомий представник школи фізіократів Франсуа Кене один з перших почав розглядати капітал в уречевленій формі як «засоби виробництва, за допомогою яких створюється чистий дохід» [30, с. 166]. Проте варто зауважити, що таким капіталом могли бути тільки сільськогосподарські засоби виробництва, оскільки лише сільське виробництво, на думку фізіократів, могло бути продуктивним.

Адам Сміт у своїй праці «Дослідження про природу і причини багатства народів» [87] трактував капітал як певну частину запасів, від якої очікується отримання доходу. Також він був першим, хто ввів поняття поділу капіталу на

основний та оборотний незалежно від галузевого використання, а також показав різницю у співвідношенні між цими частинами залежно від галузі економіки. А. Сміт розглядав основний капітал як частину капіталу, яка не вступає в оборот і приносить прибуток у сфері виробництва. Оборотний капітал розглядався ним як частина, що приймає участь в обороті й приносить прибуток у сфері обігу. Так, на його думку, до основного капіталу входили машини і знаряддя праці, будівлі, земля і витрати на її поліпшення, навички робітників. Відповідно, оборотний капітал складався із грошових коштів, сировини, матеріалів тощо. Крім того, він зазначав, що основний капітал зростає за рахунок збільшення оборотного [30, с. 193—194].

Інший видатний представник класичної школи економіки, Девід Рікардо, розглядав капітал «як частину багатства, яка використовується у виробництві і складається з їжі, одягу, інструментів, сировини, машин та іншого знаряддя, необхідного для того, щоб здійснювати працю». Д. Рікардо зазначав, що залежно від того, наскільки швидко зношується капітал і як часто він вимагає відтворення, його варто відносити або до оборотного, або до основного. Девід Рікардо відзначав, що знаряддя праці є «позаісторичною» категорією, тоді як Адам Сміт стверджував, що виникнення капіталу пов'язане із переходом людства до ринкового господарства [30, с. 211].

Інший погляд на тлумачення капіталу мав Жан-Батіст Сей, який розглядав капітал не як майно власника, яке приносить йому доход, а як один із факторів виробництва, який породжує прибуток підприємця як плату за його виробничі послуги [30, с. 239].

Джон Стюарт Мілль у праці «Основи політичної економії» зазначав, що, крім праці та сил природи, існує ще один елемент, без якого не може здійснюватися виробництво — капітал [54, с. 52]. За його тлумаченням, капітал є нагромадженим продуктом праці у матеріалізованій формі. Як і всі представники класичної школи економіки, Дж. С. Мілль також поділяв капітал на оборотний, який після одноразового використання припиняє свою

діяльність, та основний, який включає знаряддя праці довгострокового використання.

Завдяки послідовникам класичної школи економіки, особливо Карлу Марксу, які були прихильниками трудової теорії вартості, концепцію теорії капіталу та його поділ на основний та оборотний було поглиблено новою класифікацією на постійний і змінний, в якій визначається, що постійний капітал є засобами виробництва та засобами праці, які не змінюють своєї вартості у процесі виробництва, а змінний капітал є частиною капіталу, яка у процесі виробництва змінює свою вартість. Під основним капіталом К. Маркс розумів капітал, який переносить на продукт частину своєї вартості, а оборотний — всю свою вартість на продукт повністю [30, с. 339].

Представники маржинальної теорії вартості, зокрема Альфред Маршалл у своїй праці «Принципи економічної науки» [51], розглядав капітал як увесь запас засобів для виробництва матеріальних благ та для досягнення вигод, які зазвичай вважаються частиною доходу. Також він поділяв капітал не тільки на основний та оборотний, а й на споживчий та додатковий. Відповідно, споживчий капітал включає у себе засоби, які безпосередньо забезпечують існування робітників, тобто їжу, одяг, житло тощо. Натомість до додаткового капіталу відносяться засоби, які слугують додатком до праці, а саме: інструменти, силові машини, верстати, транспортні засоби тощо.

Інший відомий представник маржиналізму Джон Бейтс Кларк відокремлював грошовий капітал та грошові блага, наголошуючи на тому, що капітал завжди складається із засобів виробництва, які є матеріальними і конкретними. Тобто він відкидав здібності робітників як складову «виробничого багатства». Крім того, він наголошував на такій важливій характеристиці капіталу, як перманентність, тобто капітал має бути постійним, щоб виробництво було успішним і прибутковим [38].

Відомий економіст Йозеф Алоїз Шумпетер пов'язував капітал із процесом розвитку, який дає змогу підприємцю орієнтувати виробництво у новому напрямі. Варто зазначити, що він розробив теорію господарського розвитку, яка

ґрунтується на впровадженні нововведень, тобто інновацій. Й.А. Шумпетер розглядає декілька типів таких інновацій:

- застосування нових технологій і нової техніки;
- створення нових товарів;
- створення нової промислової організації;
- відкриття нових джерел постачання сировини і матеріалів;
- освоєння нових ринків збуту [31, с. 317].

Відповідно, за баченням вченого, саме підприємець є тим суб'єктом, функцією якого є здійснення нових комбінацій, що спричиняє розвиток у виробництві. Одним із таких факторів виробництва є «нова технологія», яка може слугувати прообразом терміну «нематеріальні активи» та «інтелектуальний капітал». Зокрема, вважається, що вперше поняття «інтелектуальний капітал» було використано Дж. Гелбрейтом, який визначав його як інтелектуальну діяльність. Хоча ще Ш. Фур'є у 1829 році одним з основних чинників виробництва (крім праці і матеріального капіталу) вважав талант, який за своєю сутністю є нематеріальним ресурсом, що здатний приносити економічні вигоди [35, с. 33—34].

Проаналізувавши історичний процес розвитку категорії капіталу в економічній теорії, можна простежити, що термін «капітал», а особливо — «основний капітал», пов'язаний із майновими матеріальними цінностями, які їх власнику дозволяють отримувати дохід у процесі виробництва. Поняття основного капіталу має дуже сильний зв'язок із категорією необоротних активів, оскільки він є сукупністю засобів праці, які використовуються протягом більш одного року і переносять свою вартість на вироблений продукт частинами.

Дещо інший історичний шлях формування категорії «необоротні активи» пройшов в історії бухгалтерського обліку. Так, у 1484 році Лука Пачолі у своїй праці «Трактат про рахунки і записи» описав побудову балансу, який був одним із рахунків Головної книги. Складався баланс із двох частин: дебету і кредиту. Тобто під балансом Л. Пачолі розумів процедуру, яка пов'язана з визначенням

тотожності за дебетом і кредитом рахунків [69, с. 96]. Таку процедуру потрібно було особливо ретельно проводити з рахунком «Інвентар», до складу якого входило все власне майно купця. Рахунок «Інвентар» став прообразом довгострокових активів [69, с. 25].

До другої половини XIX століття основним рахунком у рахівництві був «Капітал». У 1834 році французький учений Ж. Беллей відзначив, що рахунок «Капітал», з одного боку, відображає засоби підприємства, а з іншого — є рахунком кредиторської заборгованості підприємства перед власником. Ці два положення суперечать одне одному. Тому таке твердження дістало назву парадоксу Беллея. У подальшому багато відомих бухгалтерів, зокрема, Курсель-Сенель та Брекман, не визнавали кредиторської природи цього рахунку, наголошуючи на тому, що бухгалтер займається справами підприємства, а не власника. Лише з 1886 року, коли К. Чеброні визначив рахунок капіталу як кредиторську заборгованість, почали визнавати кредиторську природу капіталу [89, с. 149—150]. Крім того, Ж. Андре здійснив розмежування між поняттями «фонд» та «капітал». Фонд він визначав як суму основних та оборотних засобів підприємства, а капітал — як кошти власника, інвестовані у засоби підприємства [89, с. 106].

З розвитком капіталістичних відносин, починаючи з середини XIX століття, почали створюватися великі фабрики та корпорації. Саме у цей час власне майнові цінності власника перетворюються у поняття ресурсів підприємств [22, с. 39]. Тому була сформована категорія активів у бухгалтерському обліку. Представник німецької школи бухгалтерського обліку І.Ф. Шер сформував рівняння, яке лежить в основі побудови балансу, згідно з яким капітал дорівнює різниці активу та пасиву (зобов'язань) [90, с. 96]. З цього рівняння можна було розрахувати й вартість усіх активів:

$$A = K + Z, \quad (1.1)$$

де A — активи, K — власний капітал, Z — зобов'язання.

Представник класичної італійської школи бухгалтерського обліку Д. Дзаппа вперше сформував думку щодо активу, яка сьогодні лежить в основі

міжнародних стандартів фінансової звітності. Він зазначав, що актив є не коштами підприємства, а ресурсами, які призначені для отримання прибутку [90, с. 86]. Це твердження дало поштовх до розвитку деяких важливих принципів бухгалтерського обліку — принципу автономності, принципу превалювання змісту над формою. Натомість І.Р. Ніколаєв розглядав актив як витрати, здійснені у минулому, які для підприємства повинні розглядатися як витрати майбутніх періодів [89, с. 195]. Тобто вже у той час існували різні підходи до тлумачення активів, зокрема необоротних активів: із позицій доходного та витратного підходів.

З проведеного аналізу можна побачити, що поняття «необоротних активів» в економічній науці пройшло досить довгу еволюцію.

Сучасні іноземні вчені-бухгалтери, зокрема М. Р. Метьюз та М. Перера, зазначають, що поділ активів на оборотні та необоротні у бухгалтерському обліку був запозичений у судовій сфері ще у кінці XIX століття [86, с. 162]. Вперше зазначені терміни з'явилися в Англії, у судових звітах, які торкалися методів оцінки фіксованих (необоротних) і оборотних активів, потрапивши туди з економічної літератури того часу. Варто також відзначити, що одна з основних вигод, яка спонукала економістів та бухгалтерів того часу на поділ активів на основні й оборотні полягає в можливості оцінки на підставі цього ліквідності господарюючого суб'єкта.

Відомі сучасні іноземні науковці-бухгалтери, зокрема Б. Нідлз та Х. Андерсен, визначають необоротні активи як засоби, які повинні:

- мати термін корисного використання більше одного року чи операційного циклу;
- використовуватися у діяльності суб'єкта господарювання;
- не підлягати продажу протягом року [63, с. 196].

Інший відомий науковець у галузі бухгалтерського обліку Е. Райс під необоротними активами розуміє будь-які активи, які підприємство використовує на довгостроковій основі (наприклад, будівлі, машини,

транспортні засоби, комп'ютери), на відміну від поточних активів, які купуються для продажу покупцям [79, с. 16].

Варто зазначити, що у зв'язку із неузгодженістю тлумачення таких термінів, як «основний капітал» та «необоротні активи», серед науковців немає однастайності у визначенні цих дефініцій. Так, в економічній теорії перший термін ототожнюється лише з довгостроковими матеріальними активами. Однак, у прикладних економічних дисциплінах, зокрема в бухгалтерському обліку, не існує визначення «основний капітал». Натомість вони визначають «довгострокові (необоротні) активи», до яких, крім довгострокових матеріальних активів, відносять права на довгострокові нематеріальні активи, а також довгострокові фінансові інвестиції, що спричинено розвитком економічних відносин. Але й у цих дисциплінах існують різні думки щодо тлумачення необоротних активів, які наведені у табл. 1.1.

Таблиця 1.1

Підходи деяких вітчизняних та іноземних вчених щодо визначення терміну «необоротні активи»

| Автор | | Визначення необоротних активів |
|--------------|---------------------------------------|---|
| 1 | 2 | 3 |
| 1 | В.С. Ванкевич | Необоротні активи — довгострокові матеріальні і нематеріальні активи, більша частина яких бере участь у процесі виробництва продукції, робіт, послуг більше одного року і кругообігу засобів суб'єкта господарювання, що забезпечує приплив грошових засобів [86]. |
| 2 | А.Г. Загородній, Г.Л. Вознюк | Необоротні активи — сукупність майнових цінностей підприємства, які багаторазово беруть участь у процесі його господарської діяльності [24, с. 19]. |
| 3 | Дж. Доунс, Дж. Елліот Гудман | Необоротні активи — майнові цінності, конвертація яких у грошові кошти, продаж чи обмін під час виробничого циклу діяльності підприємства, який зазвичай складає один рік, не планується [94, с. 325]. |
| 4 | В.А. Коноплицький, Г. І. Філіна | Основний капітал — будівлі, машини і устаткування (за первісною і балансовою вартістю), вартість земельної власності, вкладання фінансового характеру (довгострокова, тобто понад один рік, дебіторська заборгованість, вкладення у неконсолідовані компанії, власні акції в портфелі), нематеріальні активи (торговельні знаки, патенти, ліцензії) [39, с. 194]. |
| 5 | В. Кузнецов, О. Михайленко | Необоротні активи — матеріальні та нематеріальні ресурси, які належать підприємству і забезпечують його функціонування, термін використання яких складає більше одного року чи операційного циклу [13, с. 320]. |
| 6 | О.В. Куроченко, М. А. Копнов | Основний капітал — частина капіталу, що вкладена у засоби виробництва [20, с. 157]. |

Продовження таблиці 1.1

| 1 | 2 | 3 |
|---|--------------|---|
| 7 | Л.Г. Мельник | Основний капітал — узагальнюючий показник, який характеризує у грошовому вираженні весь капітал підприємства — як фізичний, так і грошовий. Основний капітал включає: довгострокові матеріальні цінності, капітальні вкладення (власні цінні папери, у т. ч. інших підприємств), нематеріальні активи [52, с. 195]. |

Отже, узагальнюючи трактування багатьох науковців можна сказати, що на сучасному етапі розвитку необоротні активи набувають таких ознак:

- існування ймовірності того, що суб'єкт господарювання у майбутньому отримає економічну вигоду, яка пов'язана з використанням цього активу;
- собівартість цього активу може бути достовірно оцінена;
- термін корисного використання становить більше одного календарного року чи операційного циклу;
- не підлягають реалізації протягом одного року;
- переносять свою вартість на вироблений продукт частинами;
- є неліквідними господарськими засобами;
- можуть мати матеріальну та нематеріальну форму;
- можуть амортизуватися та не амортизуватися.

Основними критеріями віднесення активів до необоротних, як вважають представники американської школи бухгалтерського обліку Б. Нідлз, Х. Андерсен і Д. Колдуелл, є: термін корисного використання більше одного року; використання в діяльності підприємства; відсутність перепродажу покупцям [30, с. 196]. Такі критерії відповідають вимогам міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, відповідно до яких активи поділяють на довгострокові (непоточні) та поточні (для представлення фінансової звітності за принципом зростання ліквідності активів (п. 60 МСБО (1)). У свою чергу термін «непоточні» характеризує матеріальні (операційні), нематеріальні та фінансові активи довгострокового характеру. Умовою віднесення активів до поточних є: суб'єкт господарювання сподівається реалізувати цей актив або має намір продати чи спожити його у своєму нормальному операційному циклі; утримує

актив в основному з метою продажу; сподівається реалізувати актив протягом дванадцяти місяців після звітного періоду; або актив є грошовими коштами чи еквівалентами грошових коштів, якщо немає обмежень щодо обміну чи використання цього активу для погашення зобов'язання принаймні протягом дванадцяти місяців після звітного періоду (п. 66 МСБО 1).

Відповідно до Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» (далі – НП(С)БО) необоротними є всі активи, що не є оборотними. У цьому ж Положенні зазначено, що до оборотних активів належать «грошові кошти та їх еквіваленти, що необмежені у використанні, а також інші активи, призначені для реалізації чи споживання протягом операційного циклу чи протягом дванадцяти місяців з дати балансу».

Варто зазначити, що таке трактування поняття «необоротні активи» не є повноцінним, що привертає увагу науковців з бухгалтерського обліку. Так, В.М. Диба характеризує необоротні активи як сукупність майнових цінностей підприємства, які багаторазово беруть участь у процесі господарської діяльності і які переносять на продукцію свою вартість частинами [20]. На наш погляд, таке визначення не є бухгалтерським, оскільки не оперує термінами, визначеними в нормативних документах, що регламентують ведення бухгалтерського обліку, зокрема це стосується поняття «майнові цінності». Так, відповідно до ст. 139 Господарського кодексу України майнові цінності підприємства, тобто майно, уособлює сукупність речей та інших цінностей (включаючи нематеріальні активи), які мають вартісне визначення, виробляються чи використовуються у діяльності суб'єктів господарювання та відображаються в балансі або враховуються в інших передбачених законом формах обліку майна цих суб'єктів і залежно від економічної форми, якої набуває майно, воно може належати до основних засобів, оборотних засобів, коштів, товарів. Однак даний регламент не наводить критерії зміни економічної форми майна.

Вважаємо, що основними критеріями віднесення активів до складу необоротних повинні бути: належність підприємству, довгострокове використання (більше одного року або одного операційного циклу), використання в діяльності підприємства.

Проблеми обліку необоротних активів в сучасних умовах господарювання набувають особливої актуальності в зв'язку з потребою отримання інвесторами та іншими зацікавленими користувачами точної і достовірної інформації про стан і ефективність використання основних засобів, нематеріальних активів та інших їх видів. Система їх обліку, яка склалася, не задовольняє вимоги ринку, умови функціонування значно розширюють коло операцій, що проводяться з необоротними активами: купівля-продаж, нарахування амортизації, страхування, приватизація, реалізація інвестиційних проектів. Тому необхідною умовою правильного обліку й планування відтворення необоротних активів підприємств є їхня класифікація.

Світова практика протягом тривалого періоду напрацювала багаточисельні варіанти видів необоротних активів. Оскільки необоротні активи багато разів беруть участь в господарському процесі і переносять свою вартість на продукцію (послуги) по частинах, їх нерідко називають також довгостроковими активами або постійними активами. На практиці до необоротних активів відносять майнові цінності з терміном використання більше одного року. При розгляді цих видів виходять, перш за все, із ознак їх класифікації. Система «необоротні активи» є достатньо складною і має потребу, поза сумнівом, в докладній класифікації по різних ознаках.

Найперше необхідно провести класифікацію за рахунками бухгалтерського обліку (рисунок 1.1.).

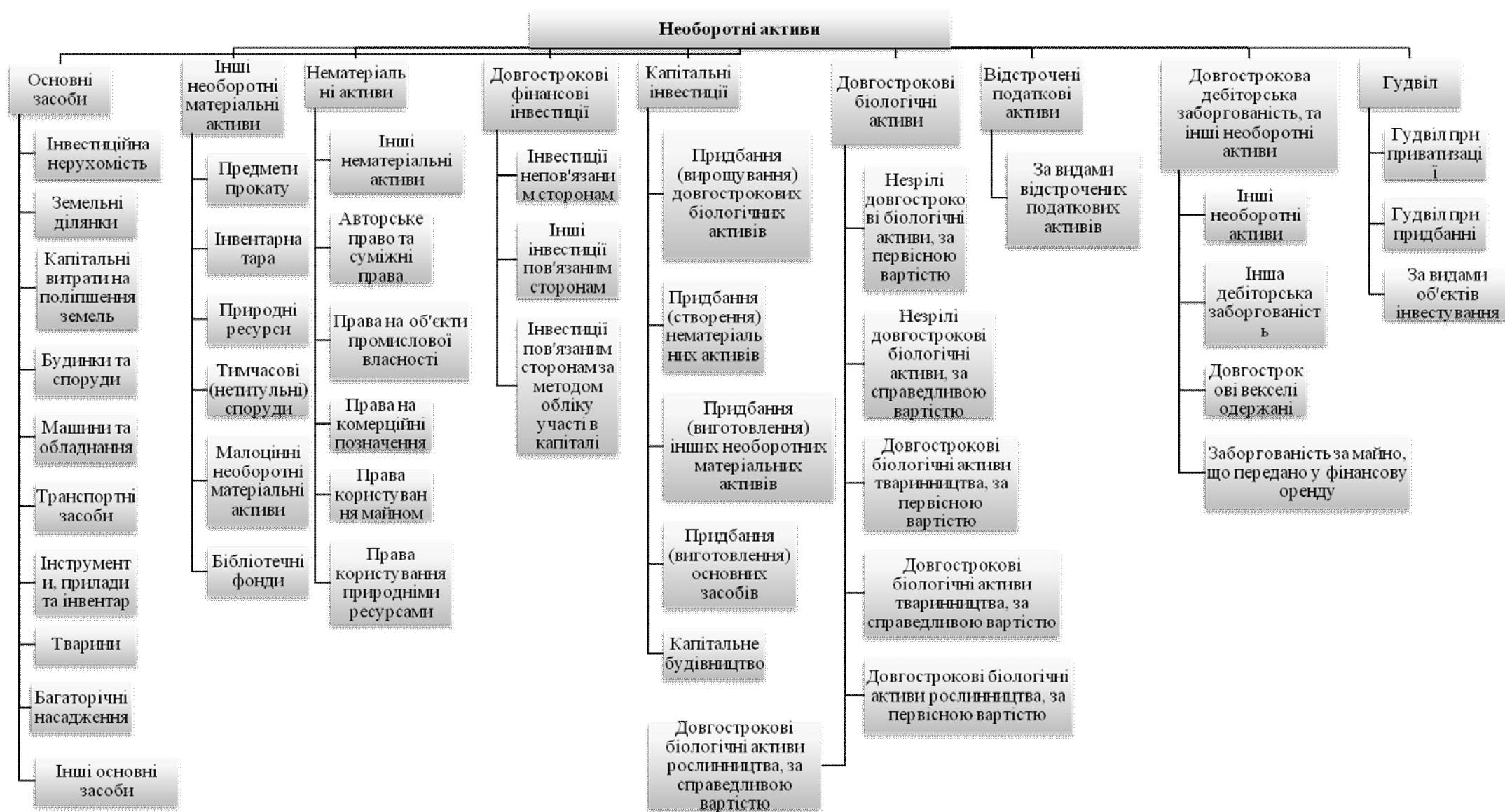


Рисунок 1.1 - Класифікація необоротних активів

Окрім класифікації необоротних активів за рахунками бухгалтерського обліку, існують також класифікації за іншими, не менш важливим критеріями. Так, необоротні активи за характером володіння підрозділяються на власні необоротні активи, до яких відносяться довгострокові активи, що належать підприємству на правах власності або володіння і відображаються у балансі, а також необоротні активи, що орендуються, що використовуються відповідно до договору оренди (лізингу).

За характером обслуговування окремих видів діяльності підприємства виділяють необоротні активи, що обслуговують операційну (поточну) діяльність (операційні або виробничі необоротні активи), необоротні активи, що обслуговують інвестиційну (довгострокову) діяльність реального сектора (інвестиційні необоротні активи). Існують також необоротні активи, обслуговуючі фінансову діяльність (фінансові необоротні активи), довгострокові фінансові вкладення, а також необоротні активи, що задовольняють соціальні потреби персоналу (невиробничі необоротні активи). Останні характеризують групу об'єктів соціально-побутового призначення сформованих для обслуговування працівників даного підприємства і що знаходяться в його володінні.

Близькою по значенню до вищерозглянутої є класифікація необоротних активів на активні і пасивні, тобто по їх ролі у виробничому процесі. До активної частини необоротних активів відносяться машини, механізми і устаткування, передавальні пристрої, безпосередньо задіяні у виробничому технологічному процесі. У пасивну частину необоротних активів входять будівлі і споруди, нематеріальні активи, а також машини, механізми і устаткування, використовувані в процесі управління операційною діяльністю.

Разом з тим, найчастіше більшість вчених підходять до поняття «необоротні активи» дещо спрощено і класифікують їх лише за функціональною ознакою, виділяючи у їх складі такі елементи:

- основні засоби;
- інші необоротні матеріальні активи;

- нематеріальні активи.

Натомість, ми пропонуємо класифікувати необоротні активи за функціональними видами таким чином:

- необоротні матеріальні активи (основні засоби, інші необоротні матеріальні активи, капітальні інвестиції в необоротні матеріальні активи, довгострокові біологічні активи);
- необоротні нематеріальні активи (нематеріальні активи, капітальні інвестиції в нематеріальні активи, гудвіл);
- необоротні фінансові активи (довгострокові фінансові інвестиції, довгострокова дебіторська заборгованість);
- інші необоротні активи (відстрочені податкові активи, інші необоротні активи).

Використання даної класифікації для поділу необоротних активів в бухгалтерському значно підвищить його інформативність.

1.2 Необоротні матеріальні активи як частина активів підприємства: їх економічний зміст, склад, класифікація

Будь-який період існування економічних відносин чи сфера діяльності передбачають раціональне використання ресурсів. Наявність такої ефективності та необхідність контролю зростає за умови значних капітальних вкладень у ресурси. Тому саме необоротні матеріальні активи, вартість яких є найвагомішою частиною майна будь-якого підприємства чи установи, потребують належної організації та ведення обліку з метою інформаційного забезпечення системи управління. При цьому чим більше рівнів містить система управління, тим складніший процес збору, накопичення та представлення інформації керівництву, а також оперативності здійснення господарських операцій та реалізації управлінських рішень, пов'язаних з необоротними матеріальними активами.

Основними завданнями бухгалтерського обліку необоротних матеріальних активів є:

- + правильне документальне оформлення та своєчасне відображення в облікових регістрах надходження необоротних матеріальних активів, їх внутрішнього переміщення і вибуття;

- + достовірне визначення результатів від реалізації та іншого вибуття необоротних матеріальних активів;

- + точне визначення витрат, пов'язаних з підтриманням у робочому стані (витрати на технічний огляд і догляд, на проведення всіх видів ремонту), правильне обчислення та відображення в обліку суми амортизації;

- + контроль над збереженням і ефективністю їх використання.

Для організації обліку необоротних матеріальних активів, що відповідає поставленим вище завданням, важливе значення мають такі передумови: дослідження змісту поняття «необоротні матеріальні активи» з метою встановлення одиниці їх обліку; класифікація необоротних матеріальних активів; встановлення принципів їх оцінки.

Оскільки необоротні матеріальні активи є складовою необоротних активів, то й базові критерії їх визнання будуть аналогічними. Разом з тим, доречним буде застосування критеріїв наявності матеріальної основи, виробничого та (або) невиробничого призначення, перенесення вартості частинами впродовж строку їх корисного використання (експлуатації). Так, Р. Ентоні та Дж. Ріс відповідно до критерію матеріальності поділяють довготермінові активи на матеріальні - ті, які мають фізичний стан, і нематеріальні - котрі не мають фізичної основи [51]. Важливим моментом зарахування до складу необоротних матеріальних активів має бути, як вірно зазначає З.В. Задорожний, і введення таких активів в експлуатацію [25, с. 19].

Відтак необоротні (довгострокові) матеріальні активи - сукупність введених в експлуатацію матеріальних активів виробничого та невиробничого призначення, які підприємство утримує з метою їх використання в процесі його діяльності та які переносять свою вартість частинами впродовж строку їх корисного використання (експлуатації), що триває більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік).

Не менш важливою є класифікація необоротних матеріальних активів. Найчастіше необоротні матеріальні активи класифікують за:

- ✓ Приналежністю;
- ✓ Використанням;
- ✓ Функціональним призначенням;
- ✓ Галузями діяльності.

За приналежністю необоротні матеріальні активи поділяються на власні та орендовані. До власних відносяться ті, які належать певному підприємству. Власні необоротні матеріальні активи можуть формуватись за рахунок зареєстрованого (пайового, акціонерного) капіталу, допоміжного фінансування з відповідних джерел на розширене виробництво, власних прибутків. Орендовані необоротні матеріальні активи не належать певному підприємству, однак на підставі договору оренди використовуються в його господарській діяльності.

За використанням необоротні матеріальні активи поділяються на діючі та недіючі. До діючих відносяться ті, які знаходяться в експлуатації, у тому числі ті, які тимчасово не використовуються або здані в оренду іншим підприємствам на договірних засадах. До недіючих необоротних матеріальних активів відносяться ті, які знаходяться в резерві (в запасі, на складі).

За функціональним призначенням та видом діяльності (виробнича, комерційна, банківська) необоротні матеріальні активи поділяють на два види - виробничі та невиробничі. Виробничі необоротні матеріальні активи є знаряддями праці, за допомогою яких працівник впливає на предмет праці, або являють собою необхідні для здійснення процесу торгівлі, заготівель, виробництва тощо та які безпосередньо беруть участь у виробничому процесі або якимось чином сприяють його здійсненню та багаторазово беруть участь у виробничих циклах, що повторюються, поступово зношуються і, не змінюючи своєї натуральної форми, по частинах переносять свою вартість на виготовлений продукт. Невиробничі необоротні матеріальні активи є необхідною умовою суспільного відтворення. До них належать ті необоротні

матеріальні активи, які не беруть безпосередньої участі у основній діяльності, а призначені для обслуговування потреб, вони функціонують тривалий час і поступово зношуються, але не беруть участі у виробництві матеріальних благ і тому втрачена ними вартість не переноситься на продукт. Відшкодування втраченої ними вартості здійснюється за рахунок доходу.

За галузями діяльності необоротні матеріальні активи поділяються на такі, які використовуються у промисловості, сільському господарстві, транспорті, зв'язку, будівництві, торгівлі, громадському харчуванні, лісовому господарстві, матеріально-технічному постачанні і збуті, заготівлях, інших видах діяльності сфери матеріального виробництва, а також у житлово-комунальному господарстві, охороні здоров'я, фізичній культурі, соціальному забезпеченні, освіті, культурі, мистецтві, науці та науковому обслуговуванні, кредитуванні, управлінні та основні засоби, які використовуються громадськими організаціями.

Для кожної галузі народного господарства, враховуючи її специфіку, класифікація необоротних матеріальних активів за натуральним складом, виробничим призначенням конкретизується, але при цьому зберігається можливість приведення всіх галузевих класифікацій до народногосподарської.

Узагальнення вимог обліку щодо класифікації основних засобів подано табл. 1.2.

Таблиця 1.2

Ознаки класифікації необоротних матеріальних активів

| № п/п | Класифікаційні угруповання | Особливості обліку |
|---|---|--|
| 1 | 2 | 3 |
| Класифікація за ознакою належності | | |
| 1.1 | Власні | Облік здійснюється за різними правилами: власні - згідно з П(С)БО 7, орендовані та отримані у лізинг - згідно з П(С)БО 14. Власні та придбані у фінансовий лізинг обліковуються на балансі, орендовані - за балансом |
| 1.2 | Придбані у фінансовий лізинг (оренду) | |
| 1.3 | Орендовані на умовах операційної (оперативної) оренди | |

Продовження таблиці 1.2

| 1 | 2 | 3 |
|--|--|--|
| Класифікація за ознакою напрямку використання | | |
| 2.1 | Призначені для використання у господарській діяльності, у тому числі передані в оренду | У сучасному бухгалтерському обліку необоротні матеріальні активи не діляться на виробничі та невиробничі, але розподіл залежно від напрямку діяльності (основна виробнича, адміністративна, збутова тощо) надзвичайно важливий, адже від цього залежить, як класифікуватимуться (на який рахунок списуватимуться) амортизаційні відрахування |
| 2.2 | Невиробничі | |
| Класифікація за ознакою місця використання | | |
| 3.1 | Головне підприємство | Якщо філії ведуть облік окремо, а потім складають загальний баланс, облік головного підприємства матиме деякі особливості |
| 3.2 | Структурний підрозділ (філія) | |
| Класифікація за ознакою джерела фінансування | | |
| 4.1 | Придбані за власні кошти | Має значення тільки для управлінського обліку |
| 4.2 | Придбані за кредитні кошти або кошти цільового призначення | |
| 4.3 | Придбані в обмін на корпоративні права тощо | |
| Класифікація за ознакою переоцінки | | |
| 5.1 | Переоцінені | Переоцінка та вибуття раніше переоцінених об'єктів відображаються в обліку інакше, ніж ці операції з об'єктами, що не підлягали переоцінці |
| 5.2 | Непереоцінювані | |
| Класифікація за ознакою поліпшень | | |
| 6.1 | Підлягали поліпшенням | Операції з поліпшеними необоротними матеріальними активами здійснюються за тими ж правилами, що й операції з об'єктами, які не підлягали поліпшенням |
| 6.2 | Не підлягали поліпшенням | |

Перелік ознак класифікації, наведений в табл. 2.1, не є вичерпним, проте ним можна користуватись у практичній діяльності – для раціональної організації аналітичного обліку.

Деякі вимоги до класифікації визначені на законодавчому рівні. Зокрема, згідно з п.1 П(С)БО 7 основні засоби розподіляються спочатку на три групи - власне основні засоби, так звані інші необоротні матеріальні активи та незавершені капітальні інвестиції. Сформулювати критерії, за якими відбувається розподіл, досить складно, тим паче, що ніяких пояснень з цього приводу у стандарті немає. З теоретичних позицій такий розподіл взагалі не

можна визнати обґрунтованим. Не зовсім зрозуміла і його мета. Правила обліку, особливо для двох перших груп, практично однакові. Певні особливості обліку наявні тільки стосовно об'єктів, що належать до підгруп «Бібліотечні фонди» і «Малоцінні необоротні матеріальні активи». Міжнародний стандарт фінансової звітності 16 «Основні засоби» нічого подібного не вимагає, а запропонована ним же класифікація заснована на інших принципах і застосовується тільки для переоцінки основних засобів.

Проте класифікація основних засобів в П(С)БО 7 не обмежується одним ступенем: групи основних засобів та інших необоротних матеріальних активів діляться на підгрупи. У групі «Основні засоби» об'єкти згруповані відповідно до їх функціонального призначення. У групі «Незавершені капітальні інвестиції» підгрупи взагалі не виділені. А от у групі «Інші необоротні матеріальні активи» підгрупи сформовані на основі різних ознак: більша частина за функціональним призначенням, а підгрупа «Малоцінні необоротні матеріальні активи» формується виходячи з вартісної ознаки, яку підприємство встановлює самостійно. На практиці дуже часто виникає питання, пов'язане з тим, яка з оцінок важливіша. Наприклад, це стосується предметів прокату, вартість яких менше вартісної ознаки, встановленої для малоцінних необоротних матеріальних активів (підгрупа предметів прокату або підгрупа «Малоцінних необоротних матеріальних активів»). Це залежить від пріоритетів, визначених самим підприємством. І оскільки правила обліку для цих груп дещо відрізняються, будь-яке рішення, прийняте підприємством, буде правильним.

Розглянемо їхні класифікації на рисунку 1.2.

До складу необоротних матеріальних активів входять:

1. Основні засоби.
2. Інші необоротні матеріальні активи.
3. Незавершені капітальні інвестиції.
4. Довгострокові біологічні активи.

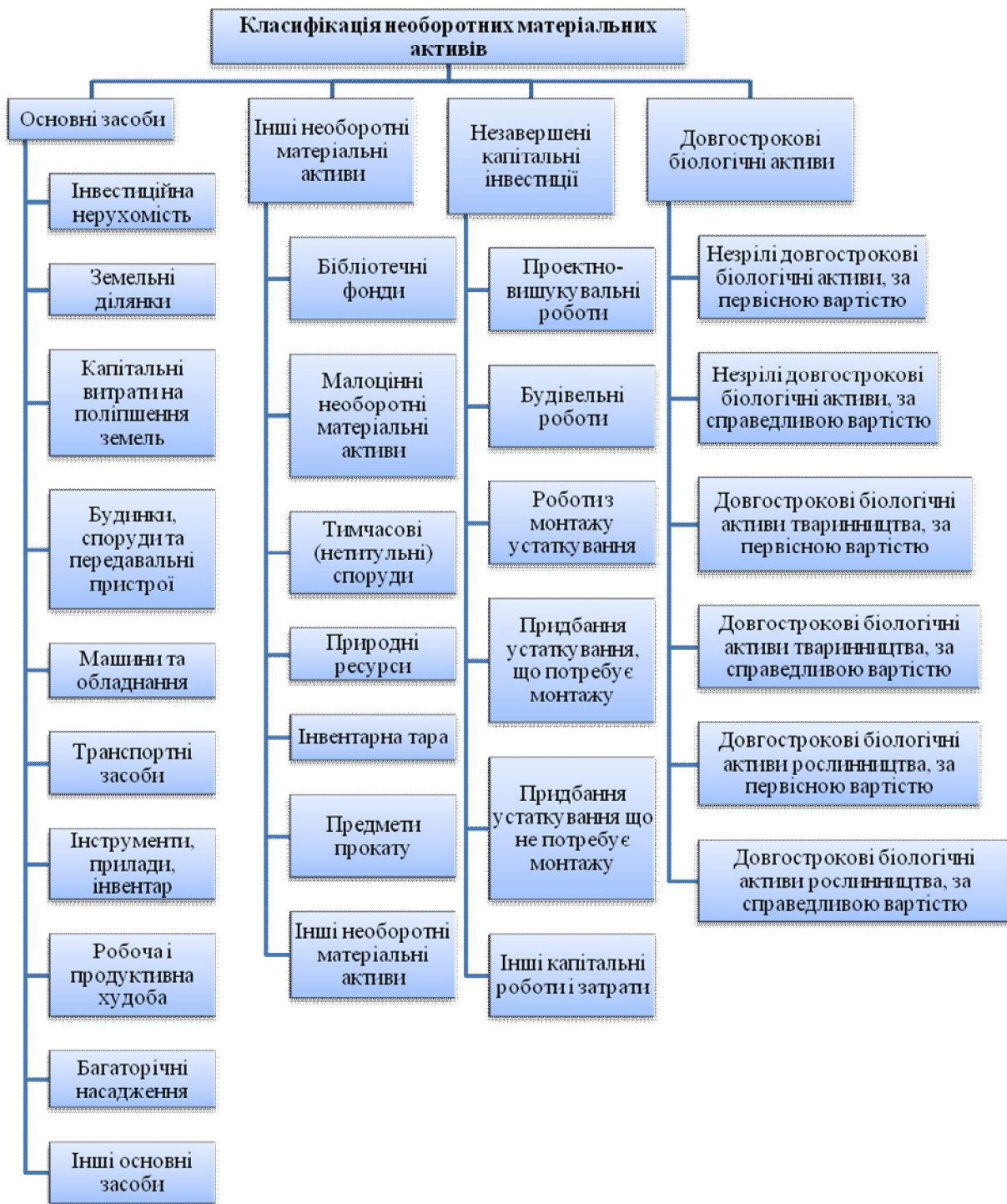


Рисунок 1.2 - Класифікація необоротних матеріальних активів

На відміну від бухгалтерського обліку згідно Податкового кодексу України (далі – ПКУ) виділяють 16 груп основних засобів та інших необоротних активів:

- група 1 - земельні ділянки;

- група 2 - капітальні витрати на поліпшення земель, не пов'язані з будівництвом;
- група 3 - будівлі, споруди, передавальні пристрої;
- група 4 - машини та обладнання;
- група 5 - транспортні засоби;
- група 6 - інструменти, прилад, інвентар (меблі);
- група 7 - тварини;
- група 8 - багаторічні насадження;
- група 9 - інші основні засоби;
- група 10 - бібліотечні фонди;
- група 11 - малоцінні необоротні матеріальні активи;
- група 12 - тимчасові (нетитульні) споруди;
- група 13 - природні ресурси;
- група 14 - інвентарна тара;
- група 15 - предмети прокату;
- група 16 - довгострокові бібліотечні активи.

На відміну від бухгалтерського обліку дана класифікація впливає на результати податкового обліку, отже відповідно до неї встановлюються такі терміни експлуатації для активів відповідно до яких нараховується амортизація, що включається у витрати і відповідно зменшує податок на прибуток.

1.3 Визнання та оцінка необоротних матеріальних активів підприємства

Питання оцінки є ключовими у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності. У такому контексті оцінка виступає як складова методу бухгалтерського обліку, за допомогою якої здійснюється вимірювання вартості його об'єктів.

Оцінка необоротних матеріальних активів підприємства – це грошовий вираз їх вартості. Вона потрібна для того, щоб правильно визначити загальний

їх обсяг, динаміку і структуру, розрахувати економічні показники господарської діяльності підприємства за певний проміжок часу. Така оцінка проводиться з метою встановлення ступеня зносу та планування витрат на оновлення, модернізацію та ремонт основних засобів.

На основі проведеного дослідження літературних джерел систематизовано та визначено основні критерії визнання активу як необоротного активу (рисунок 1.3).

Отже, для того, щоб визнати актив як повноцінний необоротний матеріальний актив, необхідно враховувати особливості цього активу та не забувати про такі критерії визнання, як: матеріально-речова форма; строк корисного використання, який має бути більшим за один рік; в майбутньому від об'єкта очікується отримувати економічні вигоди; актив має бути придбано для використання у виробництві та іншій діяльності підприємства, а не як товар для перепродажу; вартість об'єкта має бути достовірно визначена. Отже, одним з основних критеріїв визнання активу є можливість достовірного визначення його вартості.

Одним з основних критеріїв визнання необоротних матеріальних активів є можливість достовірного визначення їх вартості, тому дослідження поняття оцінки активів в бухгалтерському обліку та методики її проведення є особливо важливим.

В економічній літературі відсутня єдина точка зору щодо трактування поняття «оцінка». Зокрема, Е.С. Хендріксен і М.Ф.Ван Бреда стверджують, що оцінка – це спосіб присвоєння числового значення показнику або властивості об'єкта, наприклад, такому як актив.[95, с.327]. Я.В. Соколов трактує дане поняття як спосіб вираження господарських засобів в узагальнюючому грошовому вимірнику [91, с. 124]. Я.Д. Крупка характеризує оцінку як визначення на певну дату найбільш об'єктивної і реальної вартості активів в ринкових умовах [44, с. 30]. Н.М. Малюга вважає оцінку процесом усвідомлення позитивної чи негативної значимості будь-яких господарських

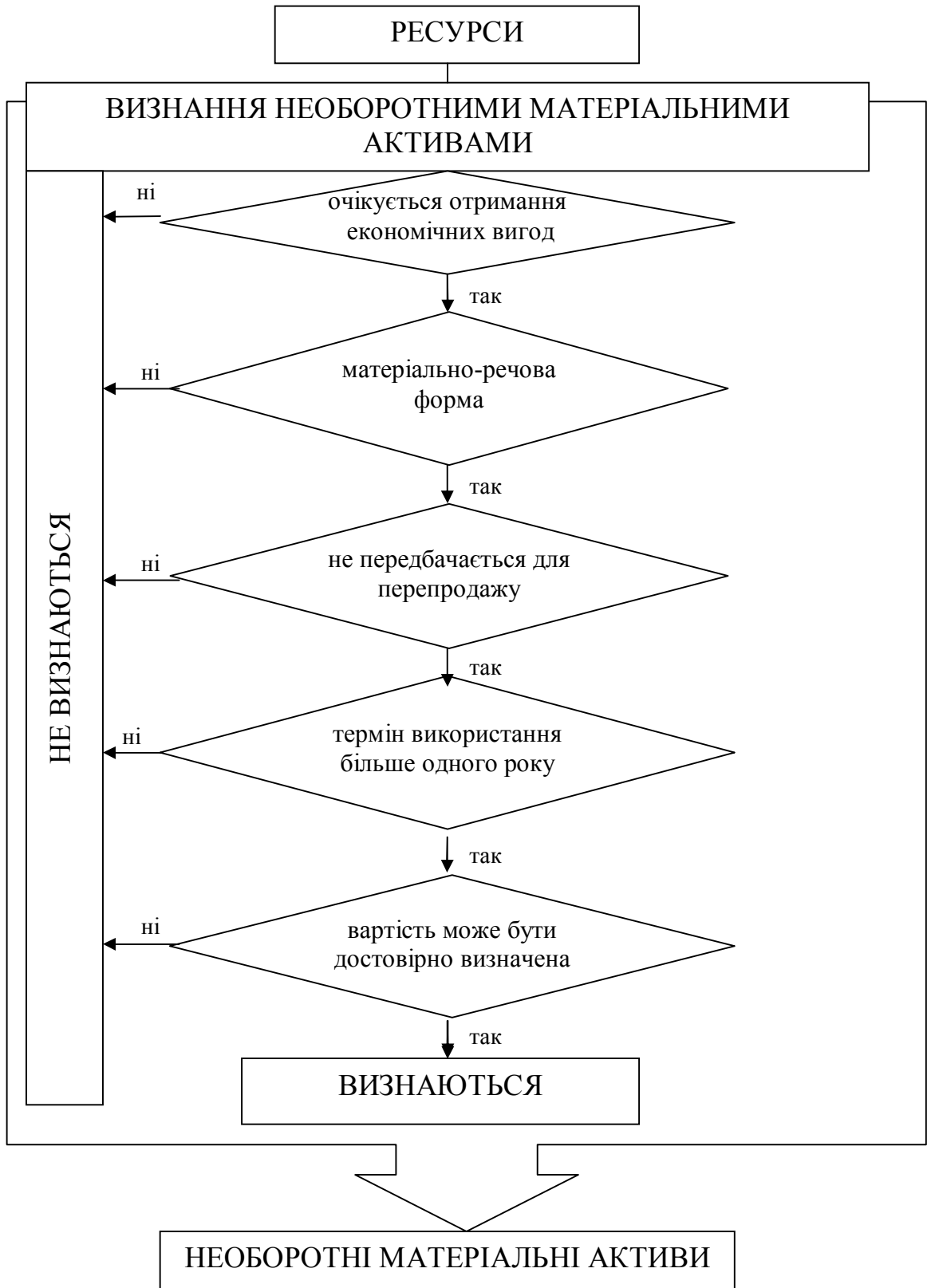


Рисунок 1.3 - Критерії визнання необоротними матеріальними активами

явищ, результатів праці, форм виробничо-трудової діяльності, матеріальних вчинків, здобутків господарювання на задоволення людських потреб, інтересів, цілей суб'єкта [50, с.24]. І.Я. Назарова зазначає, що оцінка це спосіб вираження в узагальнюючому грошовому вимірнику наявності та руху майна, капіталу та зобов'язань [60, с.215].

В результаті аналізу змісту поняття «оцінка» та особливості його використання у вітчизняному та міжнародному обліку, необхідно виділити наступні риси, що характеризують його сутність:

1. Це окремий процес або процедура, здійснювана економічним суб'єктом або професійним оцінщиком, яка має на те відповідні повноваження.

2. Оцінка, як обов'язковий елемент методу бухгалтерського обліку, означає грошовий вираз властивості об'єкта або події.

3. Цілю оцінки є висловлювання думки про цінність або рівень, значення об'єкта оцінки.

4. Способи оцінки залежать від цілі її проведення.

5. Інформація оцінки підлягає відображенню в бухгалтерському обліку і бухгалтерській звітності при відповідності вимогам, які висунуті до якісної характеристики.

6. Результати оцінки використовуються для задоволення інформаційних потреб зацікавлених користувачів і впливу на прийняття рішення [32].

Процес оцінки необоротних матеріальних активів суб'єктів господарювання набуває великого значення. В першу чергу, це пов'язано з тим, що оцінка майна, в тому числі необоротних матеріальних активів, дозволяє встановити те, чим розпоряджається господарюючий суб'єкт, а також співвідношення між окремими групами майна підприємства. За допомогою оцінки можна, наприклад, визначити, чи достатньо підприємство забезпечене основними засобами та іншими необоротними активами, скільки є зайвих засобів, ступінь їх зношеності. По-друге, при оцінці майнових статей балансу визначається їх грошова вартість.

Оцінка в системі бухгалтерському обліку посідає вагоме місце. Місце оцінки в системі бухгалтерського обліку у взаємозв'язку із завданнями бухгалтерського обліку наведені в табл. 1.3.

Таблиця 1.3

Місце оцінки в бухгалтерському обліку суб'єкта господарювання

| № з/п | Завдання бухгалтерського обліку | Місце оцінки в системі бухгалтерського обліку |
|-------|---|---|
| 1 | 2 | 3 |
| 1 | Забезпечення збереження майна власника | Забезпечення визначення вартості наявного майна, виразивши його в грошовому вимірнику |
| 2 | Формування повної, достовірної, правдивої інформації про діяльність суб'єкта господарювання та його майновий стан | Об'єктивне відображення фактів господарського життя |
| 3 | Контроль за доцільністю здійснення господарських операцій | Надання об'єктам спостереження кількісного та вартісного вираження, що забезпечує ефективний контроль |
| 4 | Формування облікової інформації для цілей управління | Формування звітності підприємства, де інформація узагальнюється у формі грошового вимірника |

Отже, за допомогою оцінки, разом з іншими елементами методу бухгалтерського обліку, забезпечується виконання основних його завдань. Так, завдання збереження власності господарюючого суб'єкта може бути виконане за допомогою простої реєстрації господарських операцій, але надання об'єктам спостереження вартісного вираження забезпечує більш ефективний контроль за наявністю та рухом цінностей; забезпечення інформацією управлінського персоналу передбачає складання звітності, в якій інформація узагальнюється у грошовому вимірнику.

Оцінка займає важливе значення не тільки у бухгалтерському обліку господарюючого суб'єкта, а й в цілому у всій системі бухгалтерського обліку, її правильність відіграє велику роль при співставленні балансів декількох підприємств за різні звітні періоди. Якщо оцінка є стабільною, довготривалою, то вона дає можливість порівнювати баланси господарюючих суб'єктів різних галузей за довготривалий період. Також вона впливає на прийняття рішень

управлінським персоналом. Адже вибір базової оцінки необоротних матеріальних активів в бухгалтерському обліку є методологічною основою визначення підходів та способів обчислення вартості таких об'єктів бухгалтерського обліку, а отже здійснює вплив на зміст показників звітності [32].

Реальність і правильність оцінки необоротних матеріальних активів підприємства і його джерел має важливе значення для побудови всієї системи бухгалтерського обліку.

В умовах ринкової економіки особливої актуальності набуває процес правильної оцінки необоротних активів та цілісних майнових комплексів та їх відображення в бухгалтерському балансі. Зокрема, неправильна оцінка основних засобів може призвести до неправильного нарахування амортизації, що у свою чергу може вплинути на собівартість продукції, а в результаті на дохідність, рентабельність та неправильного нарахування податку на прибуток, а також неправильного відображення в балансі відношення основних і оборотних засобів.

Вирішуючи на практиці конкретне завдання оцінки активів, бухгалтер, насамперед, керується своєю професійною логікою, а не формальним застосуванням правил. На рисунку 1.4 відображені фактори, що впливають на порядок застосування тих чи інших прийомів оцінки об'єктів бухгалтерського обліку.

Концептуальні підходи й методи оцінки активів, що закріплені Міжнародними стандартами фінансової звітності та Міжнародними стандартами бухгалтерського обліку, можуть бути зведені до чотирьох типів оцінки (рисунок 1.5): за собівартістю або сумою витрат; за сучасною (ринковою) вартістю; за експлуатаційною придатністю; на підставі капіталізації прибутку, що одержується. Кожен з цих підходів може бути деталізований для цілей обліку.

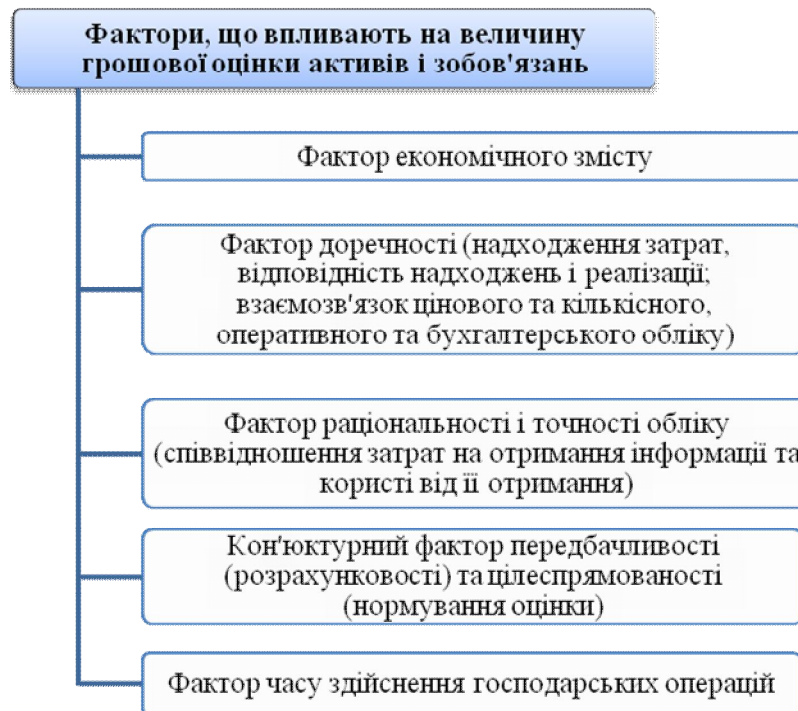


Рисунок 1.4 – Фактори, що впливають на величину оцінки активів і зобов'язань

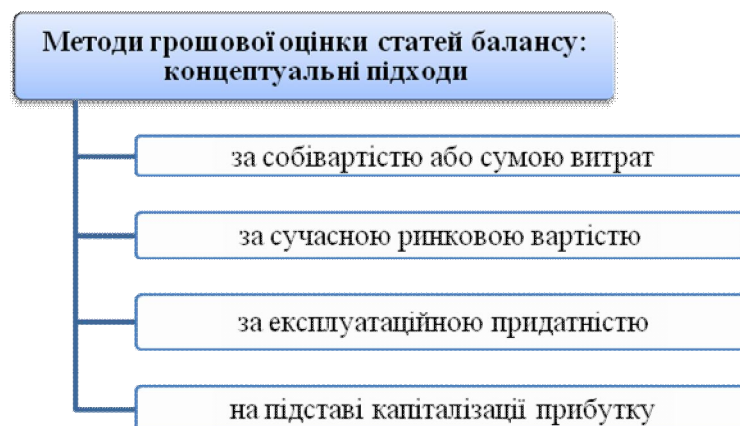


Рисунок 1.5 – Підходи до оцінки активів підприємства

В Україні методологічні засади оцінки необоротних матеріальних активів при їх визнанні в обліку, відображені у фінансовій звітності та вибутті встановлені державою та закріплені на законодавчому рівні у Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» та інших нормативних актах.

У Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» відображено, що історична (фактична) собівартість пріоритетна в оцінці активів підприємства.

Залежно від того, що відбувається на даний час з активами: придбання, утримання на балансі чи вибуття, а також від того, з якими активами бухгалтер у тому чи іншому випадку має справу, оцінка активів здійснюється за видами вартостей представлених в табл. 1.4.

Таблиця 1.4

**Види вартісних оцінок, що застосовують до
необоротних матеріальних активів**

| № з/п | Види вартісних оцінок | Документ, яким затверджено термін | Види активів | Обставини, за яких можлива відповідна оцінка |
|-------|-----------------------------------|---|--|---|
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| 1 | Первісна вартість | П(С)БО 7 «Основні засоби» | Основні засоби, інші необоротні матеріальні активи | Придбання, утримання, вибуття |
| 2 | Історична (фактична собівартість) | Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» | Всі види необоротних матеріальних активів | Придбання, утримання, вибуття |
| 3 | Переоцінена вартість | П(С)БО 7 «Основні засоби» | Основні засоби, інші необоротні матеріальні активи | Утримання, вибуття |
| 4 | Відновлювальна вартість | - | Основні засоби, інші необоротні матеріальні активи | Утримання, вибуття |
| 5 | Залишкова вартість | П(С)БО 7 «Основні засоби» | Всі необоротні матеріальні активи | Утримання, вибуття |
| 6 | Справедлива вартість | П(С)БО 7 «Основні засоби» | Всі види необоротних матеріальних активів | Придбання, утримання, вибуття |
| | Ліквідаційна вартість | П(С)БО 7 «Основні засоби» | Основні засоби, інші необоротні матеріальні активи | Вибуття (в окремих випадках), а також використовується для визначення суми вартості, що амортизується |
| | Вартість, що амортизується | П(С)БО 7 «Основні засоби» | Основні засоби, інші необоротні матеріальні активи | Використовується як база для нарахування амортизації |

Первісною вартістю є вартість, за якою об'єкти зараховуються на баланс підприємств, тобто історична (фактична) собівартість необоротних матеріальних активів у сумі коштів або справедливої вартості інших активів, сплачених (переданих), витрачених для придбання (створення) необоротних активів. Первісна вартість основних засобів залежить від способу їх надходження. Відповідно до бухгалтерського законодавства можливі такі способи надходження основних засобів, які представлено в табл. 1.5.

Таблиця 1.5

Вартість основних засобів на момент надходження

| № | Шляхи надходження | Вартість, за якою зараховується на баланс |
|---|--|--|
| 1 | 2 | 3 |
| 1 | Придбання за кошти | Первісна вартість |
| 2 | Самостійне виготовлення (створення) | Первісна вартість (фактична собівартість) |
| 3 | Внесок до статутного капіталу | Справедлива вартість, погоджена засновниками (учасниками) |
| 4 | Безоплатне отримання | Справедлива вартість |
| 5 | Отримання в обмін на подібний об'єкт | Залишкова вартість переданого об'єкта або справедлива вартість |
| 6 | Отримання в обмін на неподібний об'єкт | Справедлива вартість переданого об'єкта, збільшена (зменшена) на суму грошових коштів чи їх еквівалентів |

Справедлива вартість - сума, за якою може здійснюватись обмін активу або оплата зобов'язання в результаті операції між обізнаними, зацікавленими та незалежним сторонами. У більшості випадків - це ринкова вартість. Справедлива вартість набула особливого значення у ринкових умовах господарювання. Отже, відображення фінансового стану і фінансового результату, які базуються на справедливій вартості, перестають залежати виключно від діяльності підприємства, як наприклад, при оцінці за собівартістю, і включають зміни самого ринку. Однак втрачається історичність обліку, в нього входить суб'єктивізм: потенційно можливі оцінки показують потенційні, але не реалізовані результати (прибутки і збитки).

Слід зазначити, що існують певні недоліки у зв'язку з визначенням вартості необоротних матеріальних активів. Як уже було сказано, П(С)БО 7 передбачає такі види оцінок: первісна, переоцінена, ліквідаційна, залишкова,

справедлива, визначення яких наведене у п. 4 цього стандарту. У тексті стандарту згадується термін «залишкова вартість», якого у міжнародному обліку немає. Відповідно до МСБО 16, балансова вартість - це сума, за якою актив визнають після вирахування будь-якої суми накопиченої амортизації та накопичених збитків від зменшення його корисності [77, п. 6]. Отже, виходячи з цього балансова вартість та залишкова вартість - це аналогічні поняття, тому у вітчизняному законодавстві слід врегулювати це питання, запровадивши для використання міжнародне поняття - балансова вартість.

Висновки до розділу 1

Розглянувши теоретико-методичні основи обліку і аудиту необоротних матеріальних активів підприємства слід зазначити наступне:

1. Дослідження генезису поняття необоротних активів та етапів розвитку підходів до визначення цієї категорії дає більш адекватне розуміння сутності довгострокових активів, що покращить відображення інформації щодо них у фінансовій звітності під час прийняття управлінських рішень. Таким чином, необоротні (довгострокові) активи - це сукупність матеріальних, нематеріальних активів і фінансових вкладень, які забезпечують функціонування підприємства в процесі його діяльності, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік).

2. Узагальнюючи трактування багатьох науковців можна сказати, що на сучасному етапі розвитку необоротні активи набувають таких ознак: існування ймовірності того, що суб'єкт господарювання у майбутньому отримає економічну вигоду, яка пов'язана з використанням цього активу; собівартість цього активу може бути достовірно оцінена; термін корисного використання становить більше одного календарного року чи операційного циклу; не підлягають реалізації протягом одного року; переносять свою вартість на вироблений продукт частинами; є неліквідними господарськими засобами;

можуть мати матеріальну та нематеріальну форму; можуть амортизуватися та не амортизуватися.

3. Для ефективного управління необоротними матеріальними активами необхідним є визначення їх сутності. Відтак необоротні матеріальні активи - сукупність введених в експлуатацію матеріальних активів виробничого та невиробничого призначення, які підприємство утримує з метою їх використання в процесі його діяльності та які переносять свою вартість частинами впродовж строку їх корисного використання (експлуатації), що триває більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік).

РОЗДІЛ 2

МЕТОДИКО-ОРГАНІЗАЦІЙНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ НЕОБОРОТНИХ МАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ

2.1 Особливості обліку надходження необоротних матеріальних активів

На підприємствах необхідно здійснювати постійне оновлення необоротних матеріальних активів не тільки тому, що вони зношуються, а й для забезпечення якомога вищого рівня фондоозброєності виробництва та впровадження досягнень науково-технічного прогресу - єдиного фактору, який дає змогу кардинально підвищити рівень ефективності виробництва. Тому особливо важливо дослідити порядок обліку надходження необоротних матеріальних активів.

Розглянемо трактування поняття «надходження» необоротних матеріальних активів, яке наведено в економічній літературі (табл. 2.1).

Таблиця 2.1

Визначення поняття «надходження» в економічній літературі

| № з/п | Джерело | Визначення |
|-------|---|---|
| 1 | 2 | 3 |
| 1 | Азрилиян А.Н. [7, с. 331] | Надходження - це те, що надійшло в результаті певної дії. Надходження - поповнення основних засобів в підприємство в результаті здійснення капітальних вкладень, формування основного складу і безоплатного отримання об'єктів від інших підприємств. |
| 3 | Большой экономический словарь [8, с. 467] | Надходження - збільшення основних засобів підприємства в результаті капітальних вкладень, безоплатної передачі від інших підприємств, внесок в статутний капітал. |
| 4 | Терехова В. А. [93, с. 194] | Надходження - зарахування на баланс об'єктів основних засобів в зв'язку з закінченням будівництва, закінчення робіт з добудови і дообладнання об'єктів, збільшуючи їх первісну вартість придбання окремих об'єктів; безоплатного отримання. |

Як видно з таблиці 2.1, в економічній літературі існує деяка відмінність у трактуванні поняття «надходження» необоротних матеріальних активів.

Порядок відображення надходження необоротних матеріальних активів у бухгалтерському обліку та формування їх первісної вартості залежить від того, як і за яких умов вони придбані (рисунок 2.1).



Рисунок 2.1 - Шляхи надходження необоротних матеріальних активів

Як видно з рисунку 2.1, необоротні матеріальні активи можуть надходити на підприємство різними шляхами, а саме можуть бути створені власними силами або внаслідок отримання від юридичних або фізичних осіб. При надходженні необоротні матеріальні активи зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю. Первісна вартість таких активів залежить від того, яким шляхом надійшов об'єкт.

Способи надходження необоротних матеріальних активів та порядок формування первісної вартості наведено в табл. 2.2.

Таблиця 2.2

Порядок формування первісної вартості об'єкта необоротних матеріальних активів

| Спосіб надходження | Порядок формування первісної вартості |
|---|---|
| 1 | 2 |
| Придбання | <p>Первісну вартість об'єкта необоротних матеріальних активів, що придбається, формують такі витрати:</p> <ul style="list-style-type: none"> - суми, що сплачуються постачальникам активів та підрядникам за виконання будівельно-монтажних робіт (без непрямих податків); - реєстраційні збори, державне мито та аналогічні платежі, що здійснюються у зв'язку з придбанням/отриманням прав на об'єкт; - суми ввізного мита; - суми непрямих податків у зв'язку з придбанням (створенням) необоротних матеріальних активів (якщо вони не відшкодовуються платнику); - витрати на страхування ризиків доставки необоротних матеріальних активів; - витрати на транспортування, установлення, монтаж, налагодження необоротних матеріальних активів; - фінансові витрати, включення яких до собівартості кваліфікаційних активів передбачено П(С)БО 31 «Фінансові витрати»; - інші витрати, безпосередньо пов'язані з доведенням необоротних матеріальних активів до стану, в якому вони придатні для використання із запланованою метою |
| Придбання об'єктів, зобов'язання з розрахунків за якими визначені загальною сумою | <p>Первісна вартість необоротних матеріальних активів, зобов'язання з розрахунків за якими визначені загальною сумою за декілька об'єктів, обчислюється шляхом розподілу цієї суми пропорційно до звичайної ціни окремого об'єкта необоротних матеріальних активів</p> |
| Самостійне виготовлення | <p>Первісна вартість необоротних матеріальних активів збільшується на суму всіх виробничих витрат, що пов'язані з виготовленням та введенням в експлуатацію об'єкта необоротних матеріальних активів, а також витрат на виготовлення об'єкта без урахування ПДВ, якщо суб'єкт господарювання зареєстрований платником ПДВ</p> |

Продовження таблиці 2.2

| 1 | 2 |
|--|--|
| Внесення до статутного капіталу | Первісною вартістю об'єкта необоротних матеріальних активів визнається погоджена засновниками (учасниками) підприємства вартість, але не вища за звичайну ціну. При цьому операція з отримання необоротних матеріальних активів до статутного капіталу прирівнюються до придбання. |
| Отримання об'єкта в обмін на подібний об'єкт | Первісна вартість об'єкта необоротного матеріального активу, отриманого в обмін на подібний об'єкт, дорівнює вартості переданого об'єкта необоротного матеріального активу, яка амортизується, за вирахуванням сум накопиченої амортизації, але не вище звичайної ціни об'єкта необоротного матеріального активу, отриманого в обмін |
| Отримання об'єкта в обмін на неподібний об'єкт | Первісна вартість об'єкта необоротних матеріальних активів, отриманих в обмін на неподібний об'єкт, дорівнює вартості переданого об'єкта необоротного матеріального активу, що амортизується, за вирахуванням сум накопиченої амортизації, збільшеній/зменшеній на суму коштів чи їх еквівалента, що була передана/отримана під час обміну, але не вище звичайної ціни об'єкта необоротного матеріального активу, отриманого в обмін |
| Безоплатне отримання | Первісна вартість безоплатно одержаних необоротних матеріальних активів дорівнює їх справедливій вартості на дату отримання з урахуванням витрат, передбачених п.8 П(С)БО 7 |

Основним шляхом надходження об'єктів необоротних матеріальних активів на підприємство є придбання за грошові кошти. Із табл. 2.2 видно, що первісна вартість необоротного матеріального активу при його придбанні - це фактична собівартість необоротного матеріального активу у сумі грошових коштів або справедливої вартості інших активів, сплачених (переданих), витрачених для придбання (створення).

Що стосується міжнародного обліку, то відображення надходження необоротних матеріальних активів та формування їх первісної вартості також

залежать від того, як і за яких умов їх придбано. Застосування різних видів вартості при оцінці необоротних матеріальних активів, що надходять на підприємство зумовлено можливими різноманітними шляхами надходження.

Способи оцінки необоротних матеріальних активів у країнах Європи наведено в табл. 2.3.

Таблиця 2.3

**Вартість необоротних активів на момент надходження
в країнах Європи [10, с. 256]**

| № з\п | Країна | Вартість, за якою зараховується на баланс |
|-------|-----------|---|
| 1 | 2 | 3 |
| 1 | Польща | Обліковуються за ціною придбання, за фактичними витратами на придбання та приведенням до готовності. Не використовуються поняття можливої ціни реалізації |
| 2 | Франція | Приймається на облік: за ціною придбання у випадку купівлі за грошові кошти з урахуванням додаткових витрат на доставку та установку; за виробничою собівартістю для об'єктів, вироблених власними силами, виходячи з витрат на сировину і матеріали, витрат, пов'язаних з виробництвом; за ринковою вартістю для об'єктів, придбаних за особливих обставин |
| 3 | Німеччина | Відображаються в бухгалтерському обліку за вартістю придбання або створення за вирахуванням нарахованого зносу |
| 4 | Естонія | Приймається на облік за вартістю придбання, яка складається з витрат на придбання, платежів, що не відшкодовуються, та інших прямих витрат, пов'язаних з підготовкою майна до використання |
| 5 | Іспанія | Обліковуються за первісною вартістю і відображаються за ціною придбання, витрат виробництва або ринкової вартості, залежно від того, яка з оцінок нижча. Ціна придбання містить суму, яка зазначена в рахунку постачальника, і додаткові витрати. Крім того, можуть включатися фінансові витрати, пов'язані з придбанням або виробництвом активів і які відображені в річній звітності, а також податки |

Як видно, формування первісної вартості необоротних матеріальних активів у різних країнах суттєво не відрізняється.

Більшість необоротних матеріальних активів надходять на підприємство шляхом здійснення капітальних інвестицій. Капітальні інвестиції – це витрати на утворення нових, реконструкцію, розширення і модернізацію діючих основних засобів народного господарства [28].

Усі витрати підприємства на придбання, створення або поліпшення необоротних матеріальних активів, що включаються до їх первісної вартості нагромаджуються на рахунку 15 «Капітальні інвестиції». За дебетом рахунку 15 «Капітальні інвестиції» відображається збільшення понесених підприємством витрат, а за кредитом – їх зменшення у зв'язку з прийняттям в експлуатацію об'єктів необоротних матеріальних активів [74].

Особливості облікового відображення необоротних матеріальних активів відповідно до шляхів їх надходження узагальнено в табл. 2.4.

Таблиця 2.4

Шляхи надходження необоротних матеріальних активів та їх облік

| № з/п | Шляхи надходження | Спосіб обліковування |
|-------|----------------------------|---|
| 1 | 2 | 3 |
| 1 | Придбання за грошові кошти | Усі витрати, понесені, при придбанні передбачені п. 7 П(С)БО 7 «Основні засоби», обліковуються за дебетом рахунку 15 «Капітальні інвестиції». Після того, як всі необхідні витрати понесені та необоротний матеріальний актив готовий до експлуатації, вся накопичена сума з рахунку 15 списується на рахунок 10 «Основні засоби» або рахунок 11 «Інші необоротні матеріальні активи» за відповідними субрахунками |
| 2 | Безоплатне отримання | Усі витрати, понесені при безоплатному отриманні, обліковуються за дебетом рахунку 15 «Капітальні інвестиції» та кредитом рахунку 424 «Безоплатно одержані необоротні активи». Після того, як всі необхідні витрати понесені та необоротний матеріальний актив готовий до експлуатації, вся накопичена сума з рахунку 15 списується на рахунок 10 «Основні засоби» або рахунок 11 «Інші необоротні матеріальні активи» за відповідними субрахунками. В першому місяці нарахування амортизації списується місячна сума амортизації на доходи підприємства за дебетом 424 рахунку та кредитом 746 «Інші доходи» |

Продовження таблиці 2.4

| 1 | 2 | 3 |
|---|--|---|
| | Внесення засновниками до статутного капіталу | Усі витрати, понесені при внесенні необоротного матеріального активу до статутного капіталу обліковуються за дебетом рахунку 15 «Капітальні інвестиції». Після того, як всі необхідні витрати понесені та необоротний матеріальний актив готовий до експлуатації, вся накопичена сума з рахунку 15 списується на рахунок 10 «Основні засоби» або рахунок 11 «Інші необоротні матеріальні активи» за відповідними субрахунками. Заборгованість засновника по внескам закривається за кредитом 46 рахунку «Неоплачений капітал» |
| 4 | Придбання необоротного матеріального активу в обмін на інші активи | Залишкова вартість необоротного матеріального активу списується з балансу підприємства за кредитом рахунку 10 «Основні засоби» або рахунку 11 «Інші необоротні матеріальні активи» за відповідними субрахунками на рахунок витрат. Знос переданого основного засобу списується за дебетом 131 «Знос основних засобів». Об'єкт, що надходить, обліковується аналогічно як придбаний за грошові кошти |
| 5 | Самостійне виготовлення | Усі витрати понесені при виготовленні передбачені п. 7 П(С)БО 7 обліковуються за дебетом рахунку 15 «Капітальні інвестиції». Після того, як виготовлення необоротного матеріального активу закінчено і об'єкт готовий до експлуатації, вся накопичена сума зі 15 рахунку списується на рахунок 10 «Основні засоби» або рахунок 11 «Інші необоротні матеріальні активи» за відповідними субрахунками |

Багато проблем виникає в чинній практиці обліку безоплатно отриманих необоротних матеріальних активів. Частина їх була вирішена при поєднанні бухгалтерського та податкового обліку в єдине ціле, що було зроблено в Податковому кодексі України. Тому, сьогодні в Україні безоплатно отримані необоротні матеріальні активи визначаються оподатковуваним доходом як з боку положень (стандартів) бухгалтерського обліку, так і зі сторони податкового законодавства. Проте, якщо для безоплатно одержаних необоротних матеріальних активів після внесення змін до ПКУ (тобто після

01.01.2015 р.) як у бухгалтерському, так і податковому обліку дохід нараховується одночасно з нарахуванням амортизації, то для активів одержаних до внесення змін податковий і бухгалтерський облік відрізняється. Зокрема, амортизація за такими активами у податковому обліку не нараховується, оскільки до доходу вони були включені одразу при безоплатному отриманні об'єкта необоротних активів. Про це свідчить лист Міжрегіонального головного управління Державної фіскальної служби України – Центрального офісу з обслуговування великих платників від 15.01.16 р. № 1167/10-28-10-06-11. Дана невідповідність потребує усунення.

Документування формування первісної вартості при надходженні необоротних матеріальних активів здійснюється з використанням типових первинних документів з обліку товарно-матеріальних цінностей, робіт, послуг (рахунків-фактур, накладних, актів виконаних робіт тощо). Разом з тим, особливим є документування надходження необоротних матеріальних активів при здійсненні будівництва підрядним способом. Зокрема, при підрядному способі будівельно-монтажні роботи виконуються згідно з підрядним договором з оплатою їх кошторисної вартості. Підприємство-замовник здійснює облік витрат на капітальні інвестиції і веде розрахунки з підрядниками на основі актів виконання робіт. Для цього використовуються такі документи первинного обліку:

- 1) Акт приймання виконаних підрядних робіт (форма № КБ-2в);
- 2) Довідка про вартість виконаних робіт і витрат (форма № КБ-3).

Витрати на будівництво об'єктів відображають на субрахунку 151 «Капітальне будівництво» за статтями наростаючим підсумком з початку будівництва до моменту введення об'єкта в експлуатацію. За даними субрахунку 151 «Капітальне будівництво» обчислюють фактичну собівартість закінчених об'єктів будівництва.

Отже, питання обліку надходження необоротних матеріальних активів на підприємство можна вважати відкритим, оскільки внаслідок проведеного дослідження можна дійти висновку, що податковий облік після затвердження

ПКУ став набагато ближчим до бухгалтерського, хоча і залишились певні неузгодженості стосовно формування первісної вартості об'єктів необоротних матеріальних активів під час їх надходження. Питання формування первісної вартості необоротних матеріальних активів при їх надходженні можна врегулювати, наближаючи національні положення (стандарти) обліку до міжнародних стандартів фінансової звітності.

2.2 Документування та відображення в обліку експлуатації та вибуття необоротних матеріальних активів

Використання необоротних матеріальних активів починається із введення їх в експлуатацію, яке як і будь-яка господарська операція потребує документального оформлення. Основною формою, якою засвідчується таке введення є форма ОЗ-1 «Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів», затверджена наказом Державного комітету статистики України від 29. 12. 95 р. №352. Вона використовується для:

- зарахування до складу основних засобів окремих об'єктів;
- обліку введення об'єктів основних засобів в експлуатацію;
- оформлення внутрішнього переміщення основного засобу з одного підрозділу в інший;
- виключення об'єктів зі складу основних засобів при передачі іншому підприємству – як при продажу (обміні), так і при безоплатній передачі.

В «Акті приймання-передачі основних засобів» вказується номер, дата оформлення, комісія, яка приймала об'єкт, коротка технічна характеристика, результат випробування та висновки комісії про випробування об'єкта в роботі, початкова вартість і норма амортизації на повне відновлення. До акту прикладається технічна документація і паспорт на об'єкт.

Кожен об'єкт зараховується до складу основних засобів за окремим актом. Виключення лише становлять інвентар, інструменти, обладнання та

подібні об'єкти, якщо вони є однотипними та мають однакову вартість в одному календарному місяці.

При прийманні основного засобу акт складається в одному примірнику, при передачі іншому підприємству – в двох (для обох підприємств), при передачі другому підрозділу – також в двох (на підставі другого примірника акту здавач робить відповідний запис до інвентарного списку (ОЗ-9). Перший примірник акту передається в бухгалтерію, де на його підставі проводиться запис в інвентарній картці форми ОЗ-6.

Акти зберігаються протягом всього терміну експлуатації об'єкту і протягом трьох років та одного місяця після списання об'єкту з обліку за умови, що на цей період була проведена документальна перевірка.

Беручи участь у виробничому процесі, необоротні матеріальні активи зношуються, що вимагає заміни окремих частин, тобто ремонту. При зупинці об'єкта основних засобів на ремонт, оформляється «Акт прийому-здачі відремонтованих, реконструйованих і модернізованих об'єктів» форми ОЗ-2. Він підписується працівником підприємства, уповноваженим приймати основні засоби, і представником, який здає основні засоби на ремонт. В акті вказується номер, дата, технічна характеристика, вид ремонту, вартість об'єкта.

Якщо ремонт виконується власними силами, то акт виписується в одному примірнику, а при виконанні робіт сторонніми організаціями – у двох. Один із них передається в бухгалтерію даного підприємства, а другий організації, яка виконує роботи. На підставі «Акту прийому-здачі відремонтованих, реконструйованих і модернізованих об'єктів» бухгалтерія робить запис в інвентарних картках про виконання капітального ремонту, реконструкцію чи модернізацію, а в технічному паспорті зазначаються зміни у характеристиках об'єкта, які пов'язані з виконанням ремонтних робіт.

Для контролю за збереженням основних засобів та організації облікового процесу кожному об'єкту присвоюють інвентарний номер, незалежно від перебування його в експлуатації чи в запасі. Інвентарний номер об'єкту складається з шести цифр, перші три з яких означають групу основних засобів,

а наступні – номер об'єкта. Інвентарний номер позначається фарбою і залишається незмінним протягом усього строку експлуатації об'єкта основних засобів, а при його вибутті, не повинен присвоюватись іншим об'єктам протягом не менше трьох років. Не мають інвентарного номера лише земельні ділянки, багаторічні насадження, капітальні витрати на поліпшення земель. Інвентарні номери обов'язково наводяться в первинних документах з обліку основних засобів.

На основі акта прийому основних засобів одразу ж відкривається «Інвентарна картка обліку основних засобів» форми ОЗ-6, яка використовується для аналітичного обліку основних засобів. В інвентарній картці вказується, назва об'єкта, його адреса, місце експлуатації, початкова вартість, норма амортизації, дата і номер наказу про введення в експлуатацію, джерело придбання, бухгалтерські записи про ремонт.

Картки заводяться на кожен інвентарний об'єкт або групу однотипних об'єктів, які мають однакову вартість, введені в експлуатацію в один і той же час та знаходяться в одному підрозділі.

Заповнені інвентарні картки реєструються в «Описах інвентарних карток» форми ОЗ-7, що дає можливість контролювати їх збереження. Описи ведуться бухгалтерією в одному примірнику на кожен групу основних засобів окремо. Масив інвентарних карток зберігається в бухгалтерії у спеціальній картотеці. Картки групуються за місцем експлуатації об'єктів, а всередині цих груп за видами.

У місцях експлуатації основних засобів облік ведеться в «Інвентарних списках» форми ОЗ-9, в яких вказується місце експлуатації, назва класифікаційної групи основних засобів, номер інвентарної картки, інвентарний номер, початкова вартість, повна назва об'єкта, вибуття.

З метою одержання інформації про наявність і рух основних засобів (за місяць, квартал, рік) в розрізі класифікаційних груп використовуються «Картки обліку руху основних засобів» форма ОЗ-8.

Для узагальнення інформації про наявність і рух основних засобів, їх знос, а також капітальні інвестиції призначений Журнал 4.

При документальному оформленні господарських операцій та пов'язаних з ними змін на підприємстві відбувається рух облікової інформації між первинною документацією, регістрами синтетичного та аналітичного обліку і звітності (рисунок 2.2).

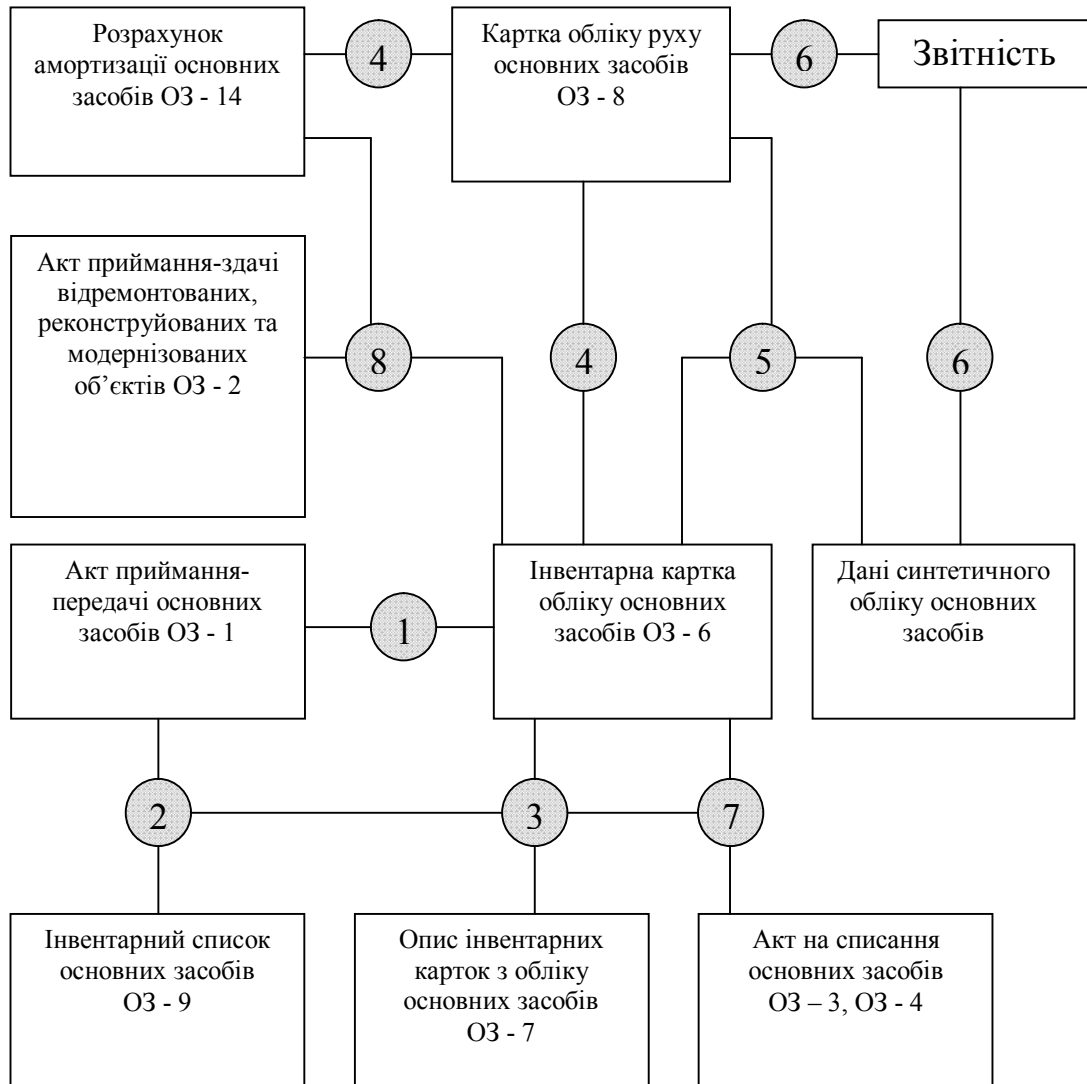


Рисунок 2.2 – Документування операцій, пов'язаних з рухом основних засобів та інших необоротних активів[64, 272]

Пояснення до рисунка:

(1), (2) Акт приймання-передачі основних засобів після затвердження передається до бухгалтерії, де на його підставі здійснюється запис в інвентарній картці та інвентарному списку.

(3) Заповнені інвентарні картки реєструються в описі ОЗ-7.

(4) За даними інвентарних карток та форм розрахунку амортизації в кінці місяця заповнюються картки обліку руху основних засобів ОЗ-8.

(5) Інвентарні картки та картки обліку руху основних засобів сумарно звіряються з даними аналітичного обліку.

(6) В кінці звітної періоду за даними карток обліку руху основних засобів та синтетичного обліку заповнюються дані звітності.

(7) Після ліквідації основних засобів і складання акту на списання основних засобів, робиться відповідний запис до інвентарного списку основних засобів, вилучається відповідна інвентарна картка, що відображається в описі інвентарних карток.

(8) На підставі акту форми ОЗ-2 здійснюється запис до інвентарної картки та вносяться зміни до форми ОЗ-14, щодо збільшення залишкової вартості основних засобів на суму витрат, пов'язаних із завершенням модернізації, реконструкції тощо.

Як видно із рисунку 2.2 інструкцією передбачене документування практично всіх операцій пов'язаних з обліком основних засобів. В свою чергу, проблемним є документування обліку інших необоротних матеріальних активів, адже у вітчизняному законодавстві відсутній нормативний акт, що затверджує первинні документи обліку вищенаведених активів. Разом з тим, у зв'язку з тим, що інші необоротні матеріальні активи мають однакову природу з основними засобами, на практиці документи з обліку основних засобів використовують для оформлення операцій з іншими необоротними матеріальними активами. Зважаючи на вищенаведений факт, пропонуємо внести зміни до форм з обліку основних засобів та нормативно затвердити їх використання для обліку інших необоротних матеріальних активів. Зокрема,

пропонуємо форму ОЗ-1 назвати «Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів та інших необоротних матеріальних активів» і внести відповідні зміни у самій формі документа.

У процесі експлуатації основних засобів виникає ситуація, коли залишкова вартість об'єктів основних засобів значно відрізняється від їх справедливої вартості. Це зумовлене, насамперед, інфляційними процесами в економіці країни, які викликають знецінення основних засобів. У випадку, якщо різниця між залишковою і справедливою вартістю основних засобів є суттєвою, то П(С)БО 7 передбачено, що підприємство може переоцінювати об'єкт основних засобів.

Переоцінка основних засобів – це доведення залишкової вартості основних засобів до справедливої [56, 71]. Для основних засобів П(С)БО 19 конкретизовано порядок визначення справедливої вартості (табл. 2.5.) [76].

Таблиця 2.5

Порядок визначення справедливої вартості основних засобів

| Об'єкт основних засобів | Визначення справедливої вартості |
|-------------------------|---|
| Земля | Ринкова вартість |
| Будівлі та споруди | Ринкова вартість |
| Машини та обладнання | Ринкова вартість. У разі відсутності даних про ринкову вартість – відновлювана вартість за вирахуванням суми зносу на дату оцінки |
| Інші основні засоби | Відновлювана вартість за вирахуванням суми зносу на дату оцінки |

Як випливає з таблиці 2.5, для визначення справедливої вартості основних засобів бухгалтеру потрібно знати або їх ринкову, або відновлювану вартість (у більшості випадків ринкову). Інформацію про ринкову вартість основних засобів на дату переоцінки можна отримати з різних джерел: прайс-листів, періодичних видань, інформації заводів-виготовлювачів та ін. Однак із цих джерел отримують інформацію про вартість нових об'єктів основних засобів, а для проведення переоцінки потрібно знати справедливу вартість основних засобів, що знаходяться на підприємстві. Як правило, більшість

об'єктів основних засобів підприємства вже перебували визначений період часу в експлуатації і частково зношені у зв'язку з чим здійснити оцінку їх справедливої вартості дуже складно.

Процес визначення справедливої вартості основних засобів з метою переоцінки можна розбити на ряд етапів:

Перший етап – створення комісії, до якої входили б представники технічних та економічних служб підприємства, тобто фахівці, які максимально точно змогли б здійснити оцінку справедливої вартості використовуваних об'єктів.

Другий етап – формулювання мети роботи, а також принципів і методів, якими варто керуватися членам комісії.

Третій етап – збір і аналіз відомостей про об'єкт оцінки та визначення їх справедливої вартості.

Четвертий етап – здійснення документального оформлення результатів оцінки.

На першому етапі головне не помилитися з підбором членів комісії і вибрати дійсно кращих фахівців.

Найважливішим, на нашу думку, є другий етап. Важливість цього методу полягає в тому, що оцінка справедливої вартості об'єкта основних засобів залежить від мети її проведення, яка в свою чергу визначатиме принципи оцінки і буде вирішальним чинником при виборі методу оцінки. Можна зазначити, що проведення переоцінки основних засобів спрямоване на досягнення головної мети – об'єктивного відображення результатів діяльності підприємства у фінансовій звітності.

Звідси випливає, що оцінюючи справедливу вартість об'єктів основних засобів, слід керуватися принципом обачності, наведеним у ст. 4 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні». Його суть полягає в тому, що в бухгалтерському обліку мають застосовуватись методи оцінки, які не повинні сприяти заниженню зобов'язань і витрат та завищенню активів та доходів [26].

Питання про вибір методу оцінки справедливої вартості є одним із основних, проте, на жаль, в П(С)БО 7 такі методи не розглядаються. Однак, виходячи з того, що П(С)БО 7 побудовано на принципах міжнародних стандартів і за визначенням не суперечать їм, можна скористатися міжнародним досвідом при вирішенні цього питання.

У міжнародній практиці поняття ринкової вартості, а також методи її оцінки сформульовані у Міжнародному стандарті оцінки 1 «Ринкова вартість як база оцінки» (далі - МСО 1). Відповідно МСО 1 «Ринкова вартість» є розрахунковою величиною, що може бути досягнута у результаті потенційної (не фактичної) комерційної угоди на дату оцінки. Найбільш поширеними методиками оцінки ринкової вартості є метод порівняння продажів, метод капіталізованого доходу та затратний метод [55, 21].

Метод порівняння продажів заснований на зіставленні й аналізі інформації про продаж аналогічних необоротних активів, як правило, за останні декілька місяців. Основним принципом методу порівняльних продажів є принцип заміщення, відповідно якому за умов наявності на ринку декількох схожих об'єктів раціональний інвестор не заплатить більше суми, в яку обійдеться придбання об'єкта аналогічної корисності.

Метод капіталізованого доходу базується на використанні коефіцієнта, який уможливорює переведення чистих потоків капіталу від використання об'єкта у його вартість. Інакше кажучи, необхідною умовою застосування цих методів є можливість визначення чистого потоку капіталу та встановлення коефіцієнта капіталізації для нього. Як правило, методи капіталізації використовуються у разі дохідного використання об'єкта оцінки.

Суть коефіцієнта капіталізації полягає в поєднанні двох економічних процесів - отримання доходу на капітал та відшкодування капіталу інвестора-власника.

Метод капіталізації застосовується у тому випадку, коли майбутні чисті доходи або грошові потоки приблизно будуть рівні поточним або темпи їх зростання будуть помірними і передбаченими. Суть методу полягає в тому, що

визначається величина щорічного доходу і відповідна цьому доходу ставка капіталізації, на основі яких розраховується ціна.

Затратний метод - це сукупність методів оцінки, заснованих на визначенні витрат, необхідних для відновлення або заміщення об'єкта оцінки з урахуванням накопиченого зносу. Базується на припущенні, що покупець не заплатити за готовий об'єкт більше, ніж за створення об'єкта аналогічної корисності.

Вивчення сутності цих методів дає змогу зробити висновок про те, що з урахуванням поставлених цілей і принципів оцінки справедливої вартості перевагу треба віддати використанню затратного методу. У порівнянні з іншими методами цей метод універсальний. Він дає змогу визначити як власне ринкову, так і відновлювану вартість. Оцінка основних засобів із застосуванням затратного методу полягає в розрахунку витрат на відновлення оцінюваних активів за вирахуванням усіх форм зносу, знецінення і застаріння.

Витрати на відтворення можуть бути визначені як:

1) вартість відтворення – це сукупність витрат, що потрібні для відтворення копії об'єкта з таких самих чи аналогічних матеріалів, розрахована в поточних цінах;

2) вартість заміщення – поточна вартість нового об'єкта, що є за своїми характеристиками найбільш близьким аналогом об'єкта, який оцінюється.

Вартість об'єкта затратним методом розраховується за формулою:

$$Z_{з.м.} = BB - BB \cdot K_z, \quad (2.1)$$

де BB – витрати на відтворення об'єкта на дату оцінки;

K_z - коефіцієнт зносу об'єкта;

$BB \cdot K_z$ - сукупне грошове вираження видів зносу об'єкта.

Для визначення вартості об'єкта основних засобів затратним методом принципово важливим є визначення його зносу. Для його правильного визначення необхідно з'ясувати ступінь впливу як фізичного так і морального зносу на переоцінюваний об'єкт [6, 6].

Отже, визначивши на другому етапі мету, принципи та метод оцінки, необхідно перейти до третього етапу, який включає безпосереднє визначення справедливої вартості об'єкта основних засобів.

Розглянемо методику визначення справедливої вартості основних засобів затратним методом на прикладі ТОВ «МВ Стеллар».

Наприклад, підприємству потрібно визначити справедливую вартість автомобіля ГАЗ-157-02. Первісна вартість автомобіля – 47450 грн., він був виготовлений і введений в експлуатацію у 1998 р. Відповідно до оцінки технічних фахівців підприємства сукупний фактичний знос автомобіля становив 77%. Вартість придбання аналогічного нового автомобіля (вартість відтворення) на дату оцінки 54700 грн.

Справедлива вартість автомобіля, визначена затратним методом за формулою (2.1), дорівнюватиме: $54700 - 54700 \times 0,77 = 12581$ грн.

Після визначення справедливої вартості об'єкта основних засобів підприємство розраховує індекс переоцінки. Відповідно до п. 17 П(С)БО 7 індекс переоцінки визначається діленням справедливої вартості об'єкта на його залишкову вартість. Переоцінена сума первинної вартості та зносу об'єкта основних засобів визначається як добуток відповідно первісної вартості або зносу та індексу переоцінки.

У разі переоцінки об'єкта основних засобів здійснюється переоцінка всіх об'єктів групи основних засобів, до якої належить цей об'єкт. Отже, переоцінивши об'єкт, що належить до однієї з дев'яти груп основних засобів, підприємство змушене переоцінити всі об'єкти такої групи. Висновок очевидний: чим більше об'єктів основних засобів має підприємство, тим не вигіднішим з фінансової точки зору стає здійснення переоцінки основних засобів.

Щодо строків проведення переоцінки основних засобів, то у п. 16 П(С)БО 7 мова йде про те, що підприємство переоцінює об'єкт на дату балансу, якщо залишкова вартість цього об'єкта суттєво відрізняється від його справедливої вартості на дату балансу. ЗУ «Про бухгалтерський облік та

фінансову звітність в Україні» дає таке визначення звітного періоду: «Звітним періодом для складання звітності є календарний рік. Проміжна звітність складається щоквартально наростаючим підсумком з початку звітного року в складі балансу та звіту про фінансові результати [26]. Таким чином, якщо баланс складається щоквартально, то переоцінка може проводитись кожного кварталу. Разом з тим, МСБО 16 наголошує, що частота переоцінок залежить від коливань справедливої вартості об'єктів основних засобів, які переоцінюються. Зокрема, тільки коли існують значні та непостійні коливання справедливої вартості об'єктів основних засобів такі об'єкти потребують щорічної переоцінки. У разі незначних коливань справедливої ринкової вартості об'єктів основних засобів можна проводити їх переоцінку кожні 3-5 р. [55, 257]. Вважаємо, що доцільно було б внести аналогічне роз'яснення у вітчизняний стандарт.

Порядок відображення переоцінки на рахунках бухгалтерського обліку залежить від результатів попередньої переоцінки.

Суми первинної дооцінки включаються до складу капіталу в дооцінках, а суми первинної уцінки – до складу витрат звітного періоду, що відображається кореспонденцією рахунків відображеною на рисунку 2.3 та рисунку 2.4.



Рисунок 2.3 - Відображення в обліку первинної дооцінки необоротних матеріальних активів



Рисунок 2.4 - Відображення в обліку первинної уцінки необоротних матеріальних активів

У випадках, коли залишкова вартість об'єкта дорівнює нулю, його переоцінена залишкова вартість розраховується додаванням справедливої вартості до залишкової без зміни суми зносу об'єкта. Якщо у попередні періоди сума дооцінки об'єкта основних засобів перевищувала суму його уцінок, то різниця між черговою уцінкою його залишкової вартості і попереднім перевищенням дооцінок списується на витрати (рисунок 2.5):

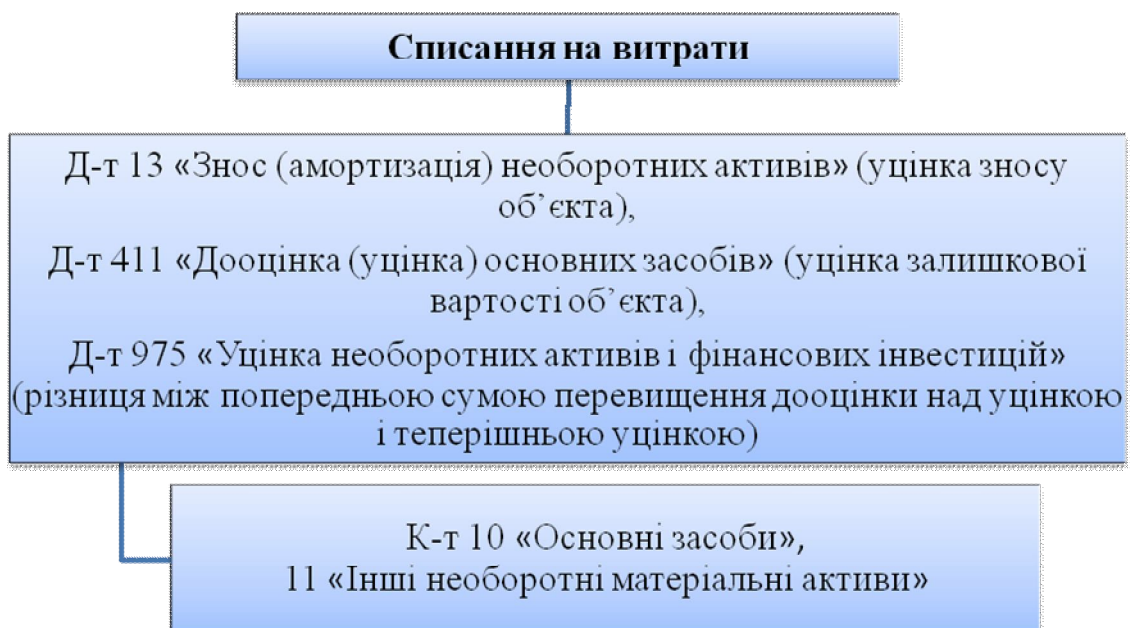


Рисунок 2.5 -Списання на витрати різниці уцінки залишкової вартості

Якщо у попередні періоди суми уцінок основних засобів перевищувала суму дооцінок залишкової вартості об'єкта, то різниця між черговою дооцінкою його залишкової вартості і попереднім перевищенням уцінки включається до складу доходів звітного періоду.

У випадках вибуття основних засобів, які раніше були переоцінені, перевищення сум попередніх дооцінок над сумами попередніх уцінок залишкової вартості об'єкта включається до складу нерозподіленого прибутку з одночасним зменшенням додаткового капіталу.

Як видно, з рисунку 2.3 для відображення первинної дооцінки основних засобів використовується рахунок 411 «Дооцінка (уцінка) основних засобів», в свою чергу питання відображення у складі власного капіталу дооцінок інших необоротних матеріальних активів (хоча згідно п. 16 П(С)БО 7 не підлягають переоцінці лише малоцінні необоротні матеріальні активи та бібліотечні фонди) залишається неврегульованим. У зв'язку з однаковою природою основних засобів та інших необоротних матеріальних активів, пропонуємо дооцінку останніх відображати на субрахунку 411, який в свою чергу варто перейменувати на «Дооцінка (уцінка) необоротних матеріальних активів».

Після переоцінки необоротних матеріальних активів накопичена амортизація повинна бути скоригована.

При переоцінці необоротних матеріальних активів підприємству необхідний буде документ (регістр аналітичного обліку), який би враховував результати її проведення. Необхідність складання такого документа обумовлена змістом п. 19-21 П(С)БО 7, які передбачають ведення обліку сум дооцінки/уцінки по кожному об'єкту необоротних матеріальних активів, що переоцінюються. У зв'язку з цим нами пропонується можлива форма такого документа «Відомість аналітичного обліку переоцінки необоротних матеріальних активів» (рисунок 2.6).

ВІДОМІСТЬ
аналітичного обліку переоцінки необоротних матеріальних активів
станом на _____20__ р.

Найменування групи/підгрупи необоротних матеріальних активів _____

| № пор | Інвентарний номер об'єкта | Найменування інвентарного об'єкта і його місцезнаходження | Рік виготовлення, спорудження | Рік введення в експлуатацію, рік реконструкції (модернізації) | Тип або марка | Коротка характеристика об'єкта | Кількість | Первісна вартість об'єкта | Індекс переоцінки | Переоцінена вартість, грн. | Результати переоцінки, грн. | | Знос | |
|-------|---------------------------|---|-------------------------------|---|---------------|--------------------------------|-----------|---------------------------|-------------------|----------------------------|-----------------------------|------------|------|-----------------------|
| | | | | | | | | | | | дооцінка (+) | уцінка (-) | % | у грошовому вираженні |
| | | | | | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | | | | | |

Рисунок 2.6 – Запропонована форма відомості аналітичного обліку переоцінки необоротних матеріальних активів

Використання запропонованої форми відомості в практичній діяльності дасть змогу вести облік сум дооцінки/уцінки необоротних матеріальних активів по підприємству в розрізі кожного інвентарного об'єкта.

Не менш важливим є облік вибуття необоротних матеріальних активів. Загалом вибуття необоротних матеріальних активів може здійснюватися за різними напрямками (рисунок 2.7).

Одним і з видів вибуття є продаж необоротних матеріальних активів. Необоротні матеріальні активи, які планується продати переводяться до необоротних активів, утримуваних для продажу.

Необоротний актив і група вибуття визнаються утримуваними для продажу в разі, якщо:

- 1) економічні вигоди сподіваються отримати від їх продажу, а не від їх використання за призначенням;
- 2) вони готові до продажу в їх теперішньому стані;
- 3) їх продаж, як очікується, буде завершено протягом року з дати визнання їх такими, що утримуються для продажу;

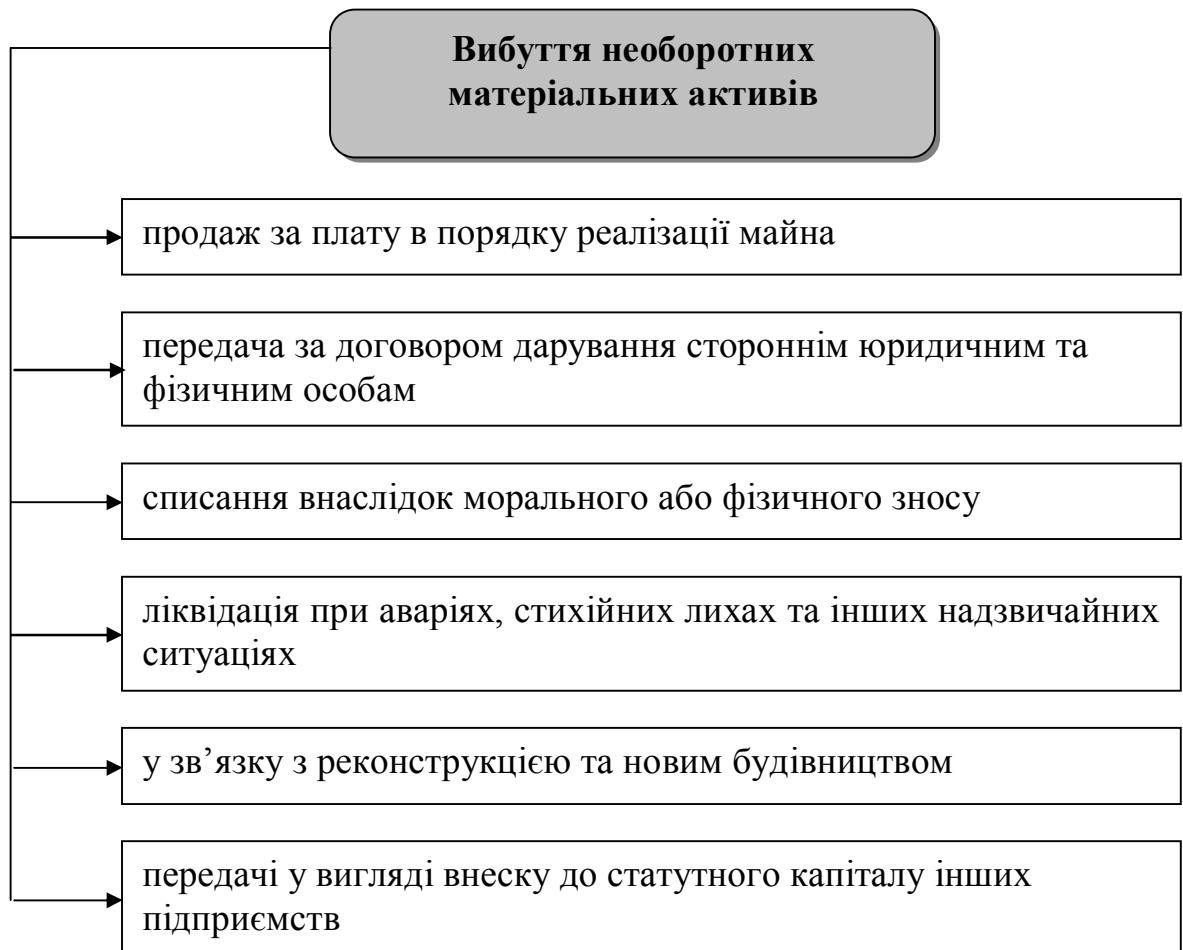


Рисунок 2.7 - Напрямки вибуття необоротних матеріальних активів

- 4) умови їх продажу відповідають звичайним умовам продажу для подібних активів;
- 5) здійснення їх продажу має високу ймовірність, зокрема, якщо керівництвом підприємства підготовлено відповідний план або укладено твердий контракт про продаж, здійснюється їх активна пропозиція на ринку за ціною, що відповідає справедливій вартості.

Період завершення продажу може бути продовжено на строк більше одного року в разі, якщо це зумовлено обставинами, які перебувають поза контролем підприємства, яке продовжує виконувати план продажу.

Якщо необоротні матеріальні активи відповідають одночасно всім п'яти критеріям визнання, їх переводять зі складу відповідних груп необоротних активів (основних засобів, інших необоротних матеріальних активів) до складу

оборотних (поточних) матеріальних активів (товарів) з умовною назвою «необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття», при цьому на такі необоротні активи припиняється нараховуватися амортизація.

Первісне визнання необоротних активів та групи вибуття, як утримуваних для продажу, проводиться:

- на дату, коли щодо активів, групи вибуття задовольняються умови;
- на дату оприбуткування активів, придбаних з метою продажу.

Згідно з ПСБО 27 та Інструкції «Про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій», необоротні активи, утримувані для продажу, переводяться на субрахунок 286 «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу» за нижчою з двох вартостей: залишковою вартістю активу чи чистою вартістю реалізації.

Якщо чиста вартість реалізації є нижчою, то різниця між залишковою вартістю об'єкта та чистою вартістю реалізації, згідно з вимогами ПСБО 27, списується на інші операційні витрати (субрахунок 949).

Варто врахувати, що за економічною суттю приведення залишкової вартості до чистої вартості реалізації є зменшенням корисності, порядок визнання якої визначається Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 28 «Зменшення корисності». Одна з ознак зменшення корисності - суттєва зміна способу використання основного засобу, якою є продаж, оскільки основні засоби за визначенням є матеріальними активами, які підприємство використовує у своїй господарській діяльності, а не для продажу. Таким чином, при прийнятті рішення про реалізацію основного засобу перш за все він повинен бути протестований на зменшення корисності. Оскільки, якщо основний засіб підприємство збирається реалізувати, вартість його використання (теперішня вартість очікуваних майбутніх грошових потоків від активу) буде дорівнювати його чистій вартості реалізації. А отже, зменшення корисності зводиться до приведення залишкової вартості до чистої вартості реалізації, якщо залишкова вартість є більшою.

Таким чином, недоцільно списувати різницю між залишковою вартістю та чистою вартістю реалізації на інші операційні витрати, правильніше віднести цю різницю на субрахунок 972 «Втрати від зменшення корисності».

У разі підвищення корисності необоротного матеріального активу, що утримується для продажу, тобто перевищення чистої вартості його реалізації (можливої ринкової вартості) над первісною вартістю проводять дооцінку такого активу, а в разі зменшення його корисності - уцінку. Основними причинами, що відповідно до П(С)БО 28 «Зменшення корисності активів» призводять до зниження можливої ринкової вартості необоротних активів, утримуваних для продажу, є:

- моральне старіння чи фізичні пошкодження активу;
- суттєві негативні зміни в технологічному, ринковому, економічному чи правовому середовищі, в якому діє підприємство;
- інші свідчення, що ефективність активу гірша чи буде гіршою ніж очікувалося.

Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу, відображаються в балансі у вписуваному у розділі «III. Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття». Розміщення цього розділу порушує принцип класифікації статей балансу відповідно до збільшення їх ліквідності. На нашу думку, доцільніше було б відображати інформацію про необоротні активи, утримувані для продажу в розділі II активу балансу «Необоротні активи та групи вибуття», після якого розмістити розділ III «Оборотні активи». Це зберегло б принцип класифікації статей балансу відповідно до зростання їх ліквідності.

Безоплатна передача необоротних матеріальних активів відрізняється від операцій продажу тим, що доход у результаті такої операції дорівнює нулю (відсутній). Тому і в бухгалтерському обліку немає якихось великих відмінностей при відображенні операції безоплатної передачі основних засобів. Хіба що залишкова вартість об'єктів, що безоплатно передаються, і витрати, пов'язані з такою передачею, згідно з Планом рахунків та інструкцією до нього

відображаються на субрахунку 976 «Списання необоротних активів» рахунка 97 «Інші витрати». Операцію безоплатної передачі об'єктів основних засобів оформляють складанням акта приймання-передачі ОЗ-1. Акт складається двох примірників: перший залишається на підприємстві, а другий передається особі, яка приймає об'єкт від імені нового власника. До акта приймання-передачі додається інвентарна картка обліку переданого об'єкта.

Ліквідація необоротних матеріальних активів здійснюється у випадку, якщо об'єкти необоротних матеріальних активів не відповідають критеріям визнання активом. Розрізняють повну і часткову ліквідацію об'єкта. Відповідно до п. 35 П(С)БО 7 у разі часткової ліквідації об'єкта його первинна (переоцінена) вартість і знос зменшуються відповідно на суму первинної (переоціненої) вартості і зносу ліквідованої частини об'єкта. У бухгалтерському обліку для відображення операції ліквідації Планом рахунків передбачений спеціально призначений для цих цілей субрахунок 976 «Списання необоротних активів» рахунка 97. У дебет вказаного субрахунку підприємства списують залишкову вартість ліквідованого об'єкта і витрати, пов'язані з його ліквідацією (розбирання, демонтаж тощо). У разі оприбуткування будь-яких матеріальних цінностей, придатних до використання (у власному виробництві або з метою продажу, безоплатної передачі), підприємства зобов'язані визнати доход, який у бухгалтерському обліку відображається на субрахунку 746 «Інші доходи від звичайної діяльності» рахунка 74 «Інші доходи».

Фінансовий результат від вибуття об'єктів необоротних матеріальних активів визначається вирахуванням з доходу від вибуття залишкової вартості активів, непрямих податків і витрат, пов'язаних з їх вибуттям.

Регістри аналітичного обліку основних засобів, що вибули додаються до документів, якими оформлені факти вибуття основних засобів. У разі часткової ліквідації об'єкта основних засобів його первісна (переоцінена) вартість та знос зменшуються відповідно на суму первісної (переоціненої) вартості та зносу ліквідованої частини об'єкта.

2.3 Амортизація як спосіб перенесення вартості необоротних матеріальних активів

Під впливом часу, сил природи та в процесі експлуатації основні засоби та інші необоротні матеріальні активи поступово зношуються і переносять свою вартість на готову продукцію. Завдання бухгалтерського обліку полягає в тому, щоб визначити суму цієї вартості. Отже, треба знати величину зносу кожного об'єкта у вартісному вираженні.

Знос являє собою втрату необоротними матеріальними активами фізичних якостей або техніко-економічних властивостей і, внаслідок цього, вартості. Величина зносу залежить від виду основних засобів, їх функціональної ролі у виробничому процесі, строку й умов використання. В основному він визначається строком служби об'єктів і зростає з терміном експлуатації.

Відповідно до П(С)БО 7 знос необоротних активів – сума амортизації об'єкта основних засобів з початку його корисного використання.

Знос і амортизація – взаємообумовлені категорії обліку. Якщо знос показує наскільки змінилась вартість необоротних матеріальних активів у результаті їх участі у виробничому процесі, то амортизація – яка вартість включена у витрати за певний звітний період.

В умовах сталого ринку, подальшого розвитку підприємництва дискусії про сутність амортизації та її роль у господарській діяльності підприємств тільки загострилися. Навіть до дефініції «амортизація» є різні підходи.

Класична економічна теорія зазначає, що термін «амортизація» походить від латинської «amortisatio» - погашення, сплата боргів [9, 1, 16]. Також існує трактування терміна «амортизація» як а - заперечення, тог- смерть, тобто цей термін характеризує постійне існування через відновлення засобів праці [1, с. 170-171]. У США взагалі замість терміна «amortization» використовують термін «depreciation», що в перекладі з латинської «pretium» означає ціна або вартість «de-pretium» - зниження ціни або вартості.

Нарахування амортизації регламентується П(С)БО 7 «Основні засоби», за яким амортизація - це систематичне розподілення вартості основних засобів, яка амортизується протягом строку їх корисного використання [77].

Основними елементами амортизаційної політики підприємства, які впливають на величину інвестиційних ресурсів і структуру створеної доданої вартості, є норми амортизації і вартість об'єкта, яка амортизується. На норму амортизації впливають визначений метод її нарахування та термін корисної експлуатації об'єктів основних засобів. Вартість об'єкта, яка амортизується, залежить від оцінки, переоцінки, встановлення ліквідаційної вартості і витрат на поліпшення необоротних матеріальних активів. За таких умов політика у сфері формування амортизаційних відрахувань підприємствами фактично не регулюється як державою, так і власниками, а є прерогативою його облікового персоналу.

Першим суб'єктивним кроком у формуванні інвестиційних ресурсів підприємства через амортизаційну політику є умовне зарахування об'єктів до складу необоротних матеріальних активів (рахунки 10 і 11) або малоцінних швидкозношуваних предметів (рахунок 22). Цей етап є досить важливим, оскільки визначає в подальшому взагалі необхідність розробки амортизаційної політики. Малоцінні та швидкозношувані предмети відшкодовують свою вартість через створені об'єкти господарської діяльності у звітному періоді передачі їх в експлуатацію (дебет рахунку витрат кредит рахунку 22).

Умовою віднесення об'єкту до необоротних матеріальних активів є очікуваний термін їх корисної експлуатації, який має перевищувати один рік або операційний цикл, якщо він відрізняється від року.

Діючі нормативні документи не передбачають єдиного підходу щодо визначення терміну корисного використання необоротних матеріальних активів. Згідно з П(С)БО 7 «Основні засоби» він встановлюється підприємством самостійно з урахуванням умов та інтенсивності експлуатації, морального зносу та інших факторів. Така самостійність цілком виправдана: для кожного підприємства перелічені фактори будуть різні, тому і термін

експлуатації одного і того ж об'єкта основних засобів на різних підприємствах буде відрізнятися. Однак з іншого боку саме ця самостійність і може бути причиною недостовірного формування показників амортизації. Тому питання щодо правомірного визначення терміну експлуатації того чи іншого об'єкта основних засобів досить актуальне. Що стосується методики визначення терміну корисного використання, то серед практиків ведуться активні дискусії щодо варіантів його встановлення.

Перший варіант ґрунтується на накопиченому досвіді підприємства при експлуатації подібних активів. Наприклад, якщо підприємство вже використовувало у своїй господарській діяльності певний об'єкт основних засобів, то вже є інформація про термін його корисної експлуатації і на її підставі можна встановити термін використання для придбаного подібного об'єкта.

Другий варіант - визначення терміну корисного використання згідно з технічними документами, що додаються до придбаного об'єкта основних засобів (якщо такі дані в них містяться). Однак і цей варіант не ідеальний: він не буде враховувати специфіку експлуатації одного і того ж об'єкта в різних умовах. Наприклад, термін корисного використання автомобіля, використовуваного у своїй господарській діяльності підприємством для перевезення вантажів, буде відрізнятися від терміну корисного використання такого ж автомобіля, але використовуваного у своїй діяльності автотранспортним підприємством, яке здійснює вантажоперевезення на далекі відстані.

Третій варіант полягає у використанні строку експлуатації, що пропонується Податковим кодексом України для кожної групи основних засобів. Цей варіант здавалось би є найпростішим, однак, незважаючи на простоту, подібні терміни не можуть враховувати специфіку окремого об'єкта основних засобів, не кажучи вже про умови його використання і моральний знос.

Ліквідувати цю похибку можна лише шляхом проведення експертної оцінки, яка здійснюється технічними фахівцями підприємства та найповніше відображає реальний стан справ. Якщо у процесі експлуатації стає зрозуміло, що об'єкт основних засобів може використовуватися довше (або менше) встановленого терміну, то згідно з П(С)БО 7 «Основні засоби» термін корисного використання може бути змінено. Це відбувається у випадку зміни очікуваних економічних вигод від використання об'єкта основних засобів внаслідок, наприклад проведених капітальних і поточних ремонтів, зміни ринкової кон'юнктури.

Зазначимо, що проблема визначення терміну корисного використання необоротних матеріальних активів не нова і полягає не стільки в чисто технічному способі його визначення, скільки в науковій (економічній) обґрунтованості. Чим коротший термін служби, тим вища норма амортизації - необхідно швидше відтворювати необоротні матеріальні активи і тому більшу частину їх вартості у вигляді амортизації слід включати до собівартості продукції, що призводить до її збільшення. Чим триваліше термін, тим нижче норма амортизації, більше період відшкодування зносу і, отже, менше можливостей для своєчасного використання новітніх технічних досягнень. А це, звичайно, збільшує масштаби морального знецінення необоротних матеріальних активів.

Підбиваючи підсумок визначення терміну корисної експлуатації необоротних матеріальних активів, зауважимо, що фізично можливий термін їх служби не може бути основою для визначення норм амортизації. Він має визначатися виходячи з економічно доцільного терміну служби, який може бути менше фізично можливого. При цьому розрив між фізично можливим та економічно доцільним періодами функціонування активу, що інтенсивно морально застаріває (комп'ютери та інша електроніка), буде найбільшим.

Наступний теж суб'єктивний крок в амортизаційній політиці полягає в розмежуванні об'єктів на власне основні засоби (рахунок 10) та інші необоротні матеріальні активи (рахунок 11). Результативне рішення на цій стадії впли-

ватиме на механізм реалізації бухгалтерської концепції амортизаційної політики, що впроваджується через можливість використання підприємством різних методів нарахування амортизації. Зокрема, зарахувавши об'єкт до складу основних засобів, підприємство має право нарахувувати амортизацію за одним з п'яти методів: прямолінійним, виробничим, кумулятивним, зменшення залишкової вартості, прискореного зменшення залишкової вартості. Якщо ж майно було визнано малоцінним необоротним матеріальним активом, крім вище зазначених методів суб'єкт господарювання може скористатися спрощеним механізмом нарахування амортизації. Для розмежування об'єктів між основними засобами і малоцінними необоротними матеріальними активами можна використовувати вартісну межу. Така межа визначена Податковим кодексом України в межах 6000 грн. за об'єкт, а у П(С)БО 7 «Основні засоби» вона не зазначена. Для зближення податкового та бухгалтерського обліку пропонуємо встановити вартісну межу і у П(С)БО 7 «Основні засоби».

Основним питанням амортизаційної політики є, який метод нарахування амортизації обрати. Вибір методу нарахування амортизації безпосередньо залежить від цілей, які ставить керівництво щодо управління підприємством. Основними факторами, які впливають на вибір методу, є стратегія розвитку підприємства, можливість залучення коштів, оптимізація податкового навантаження, дивідендна політика. Розглянемо детальніше кожний з методів нарахування амортизації (рисунок 2.8).

Прямолінійний метод

За прямолінійним методом вартість об'єкта, що амортизується, рівномірно списується протягом строку його служби. При цьому, річна норма та річна сума амортизації залишаються постійними на весь строк корисного використання об'єкта, накопичена амортизація збільшується, а залишкова вартість об'єкта зменшується.



Рисунок 2.8 - Класифікація методів амортизації необоротних матеріальних активів за П(С)БО 7

Річна сума амортизації розраховується таким чином:

$$PA = \frac{\text{Первісна вартість} - \text{Ліквідаційна вартість}}{\text{Строк корисного використання}} \text{ грн.} \quad (2.2)$$

На практиці часто користуються не річною сумою амортизації, що для кожного об'єкта індивідуальна, а річною нормою амортизації, що можна встановити на групу об'єктів основних засобів. Норма амортизації у процентах за рік визначається за формулою:

$$H_a = \frac{\text{Річна сума амортизації}}{\text{Вартість, що амортизується}} \cdot 100\% \quad (2.3)$$

Метод прямолінійного списання має свої переваги і недоліки. Переваги

даного методу – простота розрахунку і рівномірність розподілу суми амортизації між обліковими періодами, що забезпечує порівнянність собівартості продукції з прибутком від її реалізації. Недоліком цього методу є те, що він не враховує моральний знос, розходження у використанні виробничої потужності основних засобів у різні роки їхньої експлуатації і необхідність збільшення витрат на ремонт в останні роки служби. Прямолінійний метод найбільше прийнятний для амортизації будинків і споруд та загальновиробничого устаткування [41, 30].

Метод зменшення залишкової вартості

Метод зменшення залишкової вартості полягає у визначенні річної суми амортизації об'єкта основних засобів, виходячи із залишкової вартості такого об'єкта на початок звітного року. Сума амортизаційних відрахувань визначається за формулою:

$$A = 3B \cdot H_a, \quad (2.4)$$

де A – сума амортизаційних відрахувань;

$3B$ – залишкова вартість об'єкта основних засобів;

H_a – річна норма амортизації.

Річну норму амортизації підприємство визначає таким чином:

$$H_a = 1 - \sqrt[n]{LB : PB}, \quad (2.5)$$

де H_a – річна норма амортизації;

n – термін корисного використання об'єкта основних засобів, років;

LB – ліквідаційна вартість об'єкта основних засобів;

PB – первісна вартість об'єкта основних засобів.

Прискорена амортизація покликана стимулювати своєчасне технічне оновлення виробництва. Доцільність застосування методів прискореної амортизації пояснюється такими причинами:

- найбільша інтенсивність використання основних засобів припадає на перші роки їхньої експлуатації, коли вони фізично і морально ще є новими;
- накопичуються кошти для заміни об'єкта, що амортизується, в разі

його швидкого морального старіння та інфляції;

- забезпечується можливість збільшення частки витрат на ремонт об'єктів, які амортизуються, що припадає на останні роки їх використання, без відповідного збільшення витрат виробництва.

Отже, при застосуванні методу зменшення залишкової вартості економічно обґрунтоване нарахування більшої суми амортизації в перші три роки і поступове її зменшення надалі. Цей метод доцільно застосовувати для амортизації об'єктів, схильних до швидкого морального старіння, у силу чого термін їхнього корисного використання може бути визначений лише приблизно. До таких об'єктів відноситься, насамперед, обчислювальна техніка [41, 35].

Метод прискореного зменшення залишкової вартості

Даний метод відрізняється від прямолінійного тим, що знайдений процент відрахувань нараховується на залишкову вартість і множиться на два.

Сума амортизації за останній рік експлуатації об'єкта основних засобів коригується таким чином, щоб його залишкова вартість на кінець останнього року дорівнювала ліквідаційній вартості.

Метод прискореного зменшення залишкової вартості є різновидом попереднього і забезпечує швидку амортизацію за перші роки експлуатації для заміни об'єкта у випадку його морального зносу.

Кумулятивний метод

Кумулятивний метод ґрунтується на розрахунку так званого кумулятивного коефіцієнта, що є по суті, нормою амортизації. При цьому методі річна сума амортизації визначається як добуток вартості, що амортизується і кумулятивного коефіцієнта.

$$A = BA \cdot K_k, \quad (2.6)$$

де A – сума амортизаційних відрахувань;

BA – вартість, що амортизується;

K_k – кумулятивний коефіцієнт.

Кумулятивний коефіцієнт розраховується на кожен рік використання

об'єкта діленням кількості років, що залишаються до кінця строку корисного використання об'єкта основних засобів, на суму числа років його корисного використання.

Ефект від використання цього методу такий же, як і від використання методу зменшення залишкової вартості, - у перші роки експлуатації списується основна частина первісної вартості, але досягається це не за рахунок того, що в наступні роки зменшується база для нарахування амортизації, а за рахунок зменшення норми амортизації. Проте зменшення залишкової вартості відбувається повільніше [33, 32].

Виробничий метод

Виробничий метод заснований на передбаченні, що функціональна користь об'єкта залежить не від часу, а від результатів його використання. Суть даного методу полягає в тому, що підприємство визначає обсяг продукції за плановий період і діленням вартості об'єкта, що амортизується, на плановий обсяг продукції визначає ставку амортизації на одиницю продукції. Множенням цієї ставки на фактичний випуск продукції визначається сума амортизації.

У нашому випадку виробнича ставка амортизації визначається наступним чином:

$$BC = \frac{\text{Первісна вартість} - \text{Ліквідаційна вартість}}{\text{Плановий випуск продукції}}. \quad (2.7)$$

Перевага виробничого методу полягає в тому, що він забезпечує максимально рівномірний (справедливий) розподіл амортизаційної вартості на виготовлену продукцію. Проте використання цього методу обмежено. Він застосовується, наприклад, для амортизації виробничого устаткування, по якому може бути визначений випуск продукції. Основним недоліком цього методу є те, що в ряді випадків важко визначити сумарний виробіток об'єкта основних засобів [33, 26].

На сьогоднішній день згідно Податкового кодексу України нарахування амортизації необоротних матеріальних активів здійснюється відповідно до

П(С)БО або МСФЗ із застосовуються методів, передбачених національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, окрім «виробничого» методу. Дане обмеження, на нашу думку є неправомірним, оскільки саме використання виробничого методу для необоротних матеріальних активів виробничого призначення дозволяє рівномірно розподілити їх вартість на випуск продукції. При цьому досягається основний принцип амортизації, що забезпечує відповідність понесених витрат і доходів від експлуатації даного об'єкта. Окрім того, із заборною використання даного методу лише у бухгалтерському обліку знову ж виникає невідповідність між бухгалтерськими та податковими даними, тому пропонуємо вилучити дану заборону із ПКУ.

Методи амортизації, що застосовуються для малоцінних необоротних матеріальних активів та бібліотечних фондів.

Амортизація малоцінних необоротних матеріальних активів та бібліотечних фондів може нараховуватися з використанням прямолінійного чи виробничого методів або специфічних методів таких як: 50/50% – коли 50% вартості відноситься на витрати у першому місяці експлуатації об'єкту, а інші 50% - в останньому місяці або 100% – коли повна вартість амортизується відразу у першому місяці використання об'єкту.

Узагальнення інформації про можливі методи амортизації необоротних матеріальних активів здійснено у таблиці 2.6

На ТОВ «МВ Стеллар», з вище перерахованих методів, для нарахування амортизації основних засобів у бухгалтерському обліку використовується тільки прямолінійний метод.

Відповідно до П(С)БО 7 амортизація в бухгалтерському обліку перестає нараховуватись тільки при списанні з балансу (продаж, безоплатна передача або невідповідність критеріям визнання активом). Якщо ж при виробництві продукції підприємство використовує об'єкт основних засобів, то він є активом (навіть якщо у нього немає залишкової вартості), отже на нього нараховується амортизація. Але для того, щоб нарахувати амортизацію на об'єкт зі стовідсотковим зносом, необхідно провести його переоцінку. Після переоцінки

Таблиця 2.6

Групи необоротних матеріальних активів та методи їх амортизації за бухгалтерським і податковим обліком

| № групи | Рахунк и бух. за обліку ПКУ | Групи необоротних активів за податковим та бухгалтерським обліком | Мінімально допустимі строки корисного використанн, років | Методи амортизації, що використовуються для груп необоротних активів у бухгалтерському та податковому обліку | | | | | | | | | | | | | |
|---------|-----------------------------|---|--|--|------|-------------------------------|------|---|------|--------------|------|------------|------|------------|------|------|------|
| | | | | прямолінійний | | зменшення залишкової вартості | | прискорене зменшення, залишкової вартості | | кумулятивний | | виробничий | | 50% на 50% | | 100% | |
| | | | | бух. | под. | бух. | под. | бух. | бух. | под. | бух. | под. | под. | бух. | под. | бух. | под. |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | 10 | 11 | 12 | 13 | 14 | 15 | 16 | 17 | 18 |
| 1 | 101 | Земельні ділянки | - | - | - | - | - | - | - | - | - | - | - | - | - | - | - |
| 2 | 102 | Капітальні витати на поліпшення земель | 15 | + | + | + | + | + | + | + | + | + | - | - | - | - | - |
| 3 | 103 | Будівлі, споруди, передавальні пристрої | 20 15 10 | + | + | + | + | + | + | + | + | + | - | - | - | - | - |
| 4 | 104 | Машини та обладнання | 5 | + | + | + | + | + | + | + | + | + | - | - | - | - | - |
| 5 | 105 | Транспортні засоби | 5 | + | + | + | + | + | + | + | + | + | - | - | - | - | - |
| 6 | 106 | Інструменти, прилади, інвентар (меблі) | 4 | + | + | + | + | + | + | + | + | + | - | - | - | - | - |
| 7 | 107 | Тварини | 6 | + | + | + | + | + | + | + | + | + | - | - | - | - | - |
| 8 | 108 | Багаторічні насадження | 10 | + | + | + | + | + | + | + | + | + | - | - | - | - | - |
| 9 | 109 | Інші основні засоби | 12 | + | + | + | + | + | + | + | + | + | - | - | - | - | - |
| 10 | 111 | Бібліотечні фонди | - | + | + | - | - | - | - | - | - | + | - | + | + | + | + |
| 11 | 112 | Малоцінні необоротні матеріальні активи | - | + | + | - | - | - | - | - | - | + | - | + | + | + | + |
| 12 | 113 | Тимчасові споруди | 5 | + | + | - | - | - | - | - | - | + | - | - | - | - | - |
| 13 | 114 | Природні ресурси | - | - | - | - | - | - | - | - | - | - | - | - | - | - | - |
| 14 | 115 | Інвентарна тара | 6 | + | + | - | - | - | - | - | - | + | - | - | - | - | - |
| 15 | 116 | Предмети прокату | 5 | + | + | - | - | - | - | - | - | + | - | - | - | - | - |
| 16 | 16 | Довгострокові біологічні активи | 7 | + | + | ±* | ±* | + | + | + | + | + | - | - | - | - | - |
| - | | Інші необоротні матеріальні активи | | + | + | - | - | - | - | - | - | + | - | - | - | - | - |

*± - амортизуються, якщо їх справедливую вартість визначити неможливо

залишкова вартість такого об'єкта основних засобів буде дорівнювати справедливій, а сума зносу не зміниться. Таким чином, амортизація повинна нараховуватись на отриману після переоцінки вартість [82, 61].

Суму нарахованої амортизації всі підприємства відображають збільшенням суми витрат підприємства дебетом рахунків 23 «Виробництво» (на необоротні матеріальні активи виробничого призначення, якщо амортизація у складі витрат виділяється окремою статтею), 91 «Загальновиробничі витрати» (на необоротні матеріальні активи цехового призначення), 92 «Адміністративні витрати» (на необоротні матеріальні активи загальногосподарського призначення), 93 «Витрати на збут» (на необоротні матеріальні активи, пов'язані із збутом), 94 «Інші витрати операційної діяльності» (на необоротні матеріальні активи обслуговуючих підприємств та іншого призначення), 15 «Капітальні інвестиції» (на необоротні матеріальні активи, що використовуються у капітальному будівництві, при виготовленні об'єктів власними силами), Д-т 39 «Витрати майбутніх періодів» (на необоротні матеріальні активи, пов'язані з освоєнням нових виробництв) і зносу необоротних матеріальних активів за кредитом рахунків 131 «Знос основних засобів», 132 «Знос інших необоротних матеріальних активів».

2.4 Загальні принципи автоматизації обліку необоротних матеріальних активів

Досягнення підприємствами поставлених стратегічних і тактичних цілей вимагає від них постійного поповнення новими засобами праці для оновлення технології виробництва, збільшення обсягу випуску існуючої продукції та виведення на ринок нової.

У зв'язку з цим на перший план виходить поінформованість зацікавлених осіб (керівництва, бухгалтерів, інвесторів тощо) про наявність засобів праці (обладнання машин, виробничих площ та інших необоротних матеріальних активів) та постійний контроль за їх відповідним

використанням. Правильно побудований облік необоротних матеріальних активів і, як наслідок, різнобічне використання наданої інформації повинно сприяти ефективному управлінню виробничою діяльністю будь-якого підприємства, а також проведенню обґрунтованої зваженої інвестиційної політики щодо них.

У сучасних умовах, за наявності на підприємствах тисяч об'єктів необоротних матеріальних активів, важко говорити про ефективне розв'язання задач їх обліку та контролю за ручного способу обробки інформації. Підприємство постає перед питанням автоматизації обліку необоротних матеріальних активів для виконання системних обліково-контрольних операцій.

Автоматизація управління підприємствами на основі економіко-математичних методів, засобів обчислювальної техніки та інформаційних технологій є невід'ємною частиною процесу удосконалення діяльності практично всіх підприємств. Останнім часом намітився якісно новий етап, який характеризується прагненням до створення інтегрованих автоматизованих систем, що поєднують усі завдання управління. Цьому сприяють розподілені обчислювальні системи й мережі, засоби ведення баз даних, засоби проектування й впровадження функціональних підсистем.

Для вирішення проблем автоматизації певних ділянок обліку можна використовувати поняття «задача», яке означає алгоритм перетворення вхідних даних за допомогою процедур обробки даних у вихідні показники, що мають певне функціональне призначення для бухгалтерського обліку та управління підприємством.

Можна виділити наступні задачі автоматизації обліку необоротних матеріальних активів:

- ✓ облік і контроль об'єктів необоротних матеріальних активів за місцями зберігання та класифікаційними групами;
- ✓ облік і контроль за правильністю та своєчасністю відображення руху необоротних матеріальних активів (надходження, вибуття, переміщення);

- ✓ облік амортизації необоротних матеріальних активів і контроль за правильністю її нарахування й відображення;
- ✓ облік витрат на ремонт, модернізацію необоротних матеріальних активів і контроль раціонального використання грошових коштів щодо даних цілей;
- ✓ облік переоцінки необоротних матеріальних активів (дооцінка, уцінка);
- ✓ облік операційної та фінансової оренди необоротних матеріальних активів;
- ✓ виявлення морально застарілих необоротних матеріальних активів.

Взаємозв'язок задач обліку необоротних матеріальних активів відображено рисунок 2.9.



Рисунок 2.9 - Взаємозв'язок задач обліку необоротних матеріальних активів

Задача обліку і контролю об'єктів необоротних матеріальних активів за місцями зберігання та класифікаційними групами дає змогу бухгалтерії, економічним і технічним службам підприємства здійснювати контроль за

наявністю необоротних матеріальних активів у розрізі таких класифікаційних ознак:

- За функціональним призначенням (виробничі, невиробничі),
- За видами (земельні ділянки, будинки, споруди, машини та обладнання, тощо),
- За використанням (діючі, недіючі, запасні),
- За належністю (на балансі, орендовані).

Одиницею обліку необоротних матеріальних активів є інвентарний об'єкт, якому присвоюється інвентарний номер. Цей номер зберігається за об'єктом під час його знаходження на підприємстві, при цьому повторення номерів виключено.

Задачу обліку і контролю об'єктів необоротних матеріальних активів за місцями зберігання та класифікаційними групами можна розділити на окремі рішення:

- облік та узагальнення інформації про типи необоротних матеріальних активів на підприємстві,
- контроль за наявністю необоротних матеріальних активів на підприємстві,
- облік необоротних матеріальних активів за місцями зберігання.

Вихідна інформація цієї задачі необхідна при проведенні інвентаризації і аналізі використання необоротних матеріальних активів з метою виявлення зайвих та морально застарілих, а також для відображення операцій з необоротними матеріальними активами в облікових регістрах.

Задачу обліку і контролю за правильністю та своєчасністю відображення руху необоротних матеріальних активів можна розділити на такі окремі рішення:

- облік придбання та спорудження необоротних матеріальних активів,
- облік безоплатного отримання необоротних матеріальних активів,
- облік одержання необоротних матеріальних активів як внеску до статутного капіталу,

- облік безоплатної передачі необоротних матеріальних активів, облік реалізації необоротних матеріальних активів,
- облік передачі необоротних матеріальних активів як внеску до статутного капіталу,
- облік ліквідації необоротних матеріальних активів,
- облік внутрішнього переміщення необоротних матеріальних активів,
- контроль за правильністю оформлення операцій з руху необоротних матеріальних активів.

Задача обліку і контролю за правильністю та своєчасністю відображення руху необоротних матеріальних активів прямо пов'язана із задачею обліку і контролю об'єктів необоротних матеріальних активів за місцем їх знаходження (експлуатації, зберігання) та класифікаційними групами. Тобто, вихідні дані задачі обліку і контролю за правильністю та своєчасністю відображення руху необоротних матеріальних активів (надходження, вибуття, внутрішнє переміщення) служать вхідними даними для задачі обліку і контролю об'єктів необоротних матеріальних активів за місцем їх знаходження (експлуатації, зберігання) та класифікаційними групами.

У задачі обліку амортизації (зносу) необоротних матеріальних активів та контролю за правильністю її нарахування обліку амортизації (зносу) необоротних матеріальних активів та контролю за правильністю її нарахування та відображення найбільш логічним було б виділення двох рішень:

- облік амортизації (зносу) необоротних матеріальних активів;
- контроль за правильністю нарахування амортизації (зносу) необоротних матеріальних активів.

Вхідною інформацією для задачі обліку амортизації (зносу) необоротних матеріальних активів та контролю за правильністю її нарахування є дані, отримані в процесі реалізації задач обліку витрат на ремонт та модернізацію основних засобів та контролю за раціональним

використанням коштів, виділених з цією метою, обліку переоцінки основних засобів (дооцінки та уцінки), вихідні дані задачі обліку і контролю об'єктів основних засобів за місцем їх знаходження (експлуатації, зберігання) та класифікаційними групами. У свою чергу, результатна інформація задачі обліку амортизації (зносу) необоротних матеріальних активів та контролю за правильністю її нарахування використовується на ділянці обліку виробничих витрат у задачі обліку собівартості готової продукції.

У задачі обліку витрат на ремонт та модернізацію необоротних матеріальних активів та контролю за раціональним використанням коштів, виділених з цією метою є такі рішення:

- облік ремонту необоротних матеріальних активів;
- облік модернізації необоротних матеріальних активів;
- контроль за раціональним використанням коштів, виділених на ремонт та модернізацію необоротних матеріальних активів.

Такий розподіл задачі обліку витрат на ремонт та модернізацію необоротних матеріальних активів та контролю за раціональним використанням коштів, виділених з цією метою, пов'язаний насамперед із тим, що витрати на ремонт і витрати на модернізацію є абсолютно різними затратами за характером їх впливу на балансову вартість. Витрати на ремонт не збільшують балансової вартості об'єкта і списуються на витрати звітного періоду, у свою чергу, витрати на модернізацію пов'язані з поліпшенням функціональних можливостей об'єкта, збільшують його балансову вартість, а на витрати списуються поступово через механізм амортизації.

Обидва рішення тісно пов'язані із задачею обліку собівартості готової продукції (ділянка обліку виробничих витрат).

Задача обліку переоцінки необоротних матеріальних активів (дооцінки та уцінки) має такі рішення:

- 1) облік дооцінки необоротних матеріальних активів;
- 2) облік уцінки необоротних матеріальних активів.

Дооцінка відбувається в разі перевищення справедливої вартості над балансовою, а уцінка, відповідно, при перевищенні балансової вартості над справедливою.

Відповідно інформація з обліку дооцінки необоротних матеріальних активів та обліку уцінки основних засобів використовується і є вхідною для: задачі обліку амортизації (зносу) необоротних матеріальних активів та контролю за правильністю її нарахування та відображення, обліку і контролю об'єктів необоротних матеріальних активів за місцем їх знаходження (експлуатації, зберігання) та класифікаційними групами, а також для ділянки обліку фінансово-розрахункових операцій.

Задача обліку операційної та фінансової оренди необоротних матеріальних активів має на меті узагальнити інформацію про необоротні активи, що перебувають на підприємстві на правах:

1) *фінансової оренди*, що передбачає передачу орендареві всіх ризиків і вигод, пов'язаних із правом використання й володіння активом;

2) *операційної оренди*, що передбачає передачу орендарю права користування необоротними матеріальними активами на строк, що не перевищує строку їх повної амортизації, з обов'язковим поверненням таких необоротних матеріальних активів їх власнику після закінчення строку орендної угоди, а також необоротні матеріальні активи, віддані підприємством в операційну чи фінансову оренду.

Унаслідок різниці у відображенні в обліку фінансової та операційної оренди буде доцільно задачу обліку операційної та фінансової оренди необоротних матеріальних активів розділити на кілька рішень:

- облік операційної оренди за об'єктами необоротних матеріальних активів, зданих в оренду;
- облік операційної оренди за орендованими необоротними матеріальними активами;
- облік фінансової оренди за об'єктами необоротних матеріальних активів, зданих в оренду;

- облік фінансової оренди за орендованими необоротними матеріальними активами;
- контроль за правильністю та своєчасністю нарахування і сплати орендних платежів;
- контроль за правильністю та своєчасністю отримання орендних платежів.

Вихідна інформація задачі обліку операційної та фінансової оренди необоротних матеріальних активів є вхідною для задач обліку і контролю об'єктів необоротних матеріальних активів за місцем їх знаходження (експлуатації, зберігання) та класифікаційними групами, обліку амортизації (зносу) необоротних матеріальних активів та контролю за правильністю її нарахування та відображення і низки задач ділянок обліку витрат на виробництво та обліку фінансово-розрахункових операцій.

Задача виявлення зайвих та морально застарілих необоротних матеріальних активів призначена для відслідковування необоротних матеріальних активів, що з тих чи інших причин простоюють чи працюють з недовикористанням діючих виробничих потужностей, а також із завершеним строком корисної експлуатації. Доцільно розділити цю задачу на такі рішення:

- визначення рівня спрацювання необоротних матеріальних активів;
- визначення рівня використання виробничих потужностей;
- визначення і контроль за рівнем забезпеченості необоротними матеріальними активами.

Вхідними даними при розв'язанні цієї задачі є вихідна інформація задачі обліку і контролю об'єктів необоротних матеріальних активів за місцем їх знаходження (експлуатації, зберігання) та класифікаційними групами. Розв'язання задачі виявлення зайвих та морально застарілих необоротних матеріальних активів дозволяє дати відповідь на запитання про ефективність функціонування того чи іншого об'єкта необоротних матеріальних активів на підприємстві.

Технологічний процес обробки інформації складається з наступних етапів:

- 1) підготовка первинної інформації;
- 2) створення нормативно-довідкової інформації;
- 3) створення набору даних руху необоротних матеріальних активів;
- 4) проведення розрахунків і введення інформації в базу даних;
- 5) проведення аналізу результатної інформації;
- 6) прийняття управлінських рішень за отриманими результатами;
- 7) передача даних у суміжні завдання обліку.

Підготовка первинної інформації включає наступні процедури:

- введення даних у відповідності зі структурою первинного документа;
- контроль реквізитів, які вводяться, на основі існуючих методів;
- коректування даних первинного обліку;
- алгоритмічну обробку показників первинного обліку;
- організацію бази даних;
- вивід на екран або друк введених даних первинного обліку.

Автоматизоване рішення задач обліку необоротних матеріальних активів базується на створенні і веденні інформаційної бази про наявність необоротних матеріальних активів, яка формується на підставі інвентарної картотеки. При веденні інвентарної картотеки ручна обробка інформації відсутня.

На рисунку 2.10 надано схему, яка містить всі операції, довідники, документи та звіти, що відображають облік необоротних матеріальних активів у середовищі інформаційної системи «1С:Підприємство».

Як видно з рисунку 2.10 у системі «1С:Підприємство» автоматизація облікових процесів з необоротними матеріальними активами проведена у повній мірі – починаючи заповнення картки необоротного матеріального активу при його внесенні в систему, закінчуючи формуванням внутрішньої та зовнішньої звітності.



Рисунок 2.10 - Етапи роботи в системі «1С:Підприємство»

Найбільш важливим є етап формування звітів, перелік яких відображено на рисунку 2.11.

Таким чином, що наявна у програмі «1С:Підприємство» система звітності повністю задовольняє інформаційні потреби користувачів.

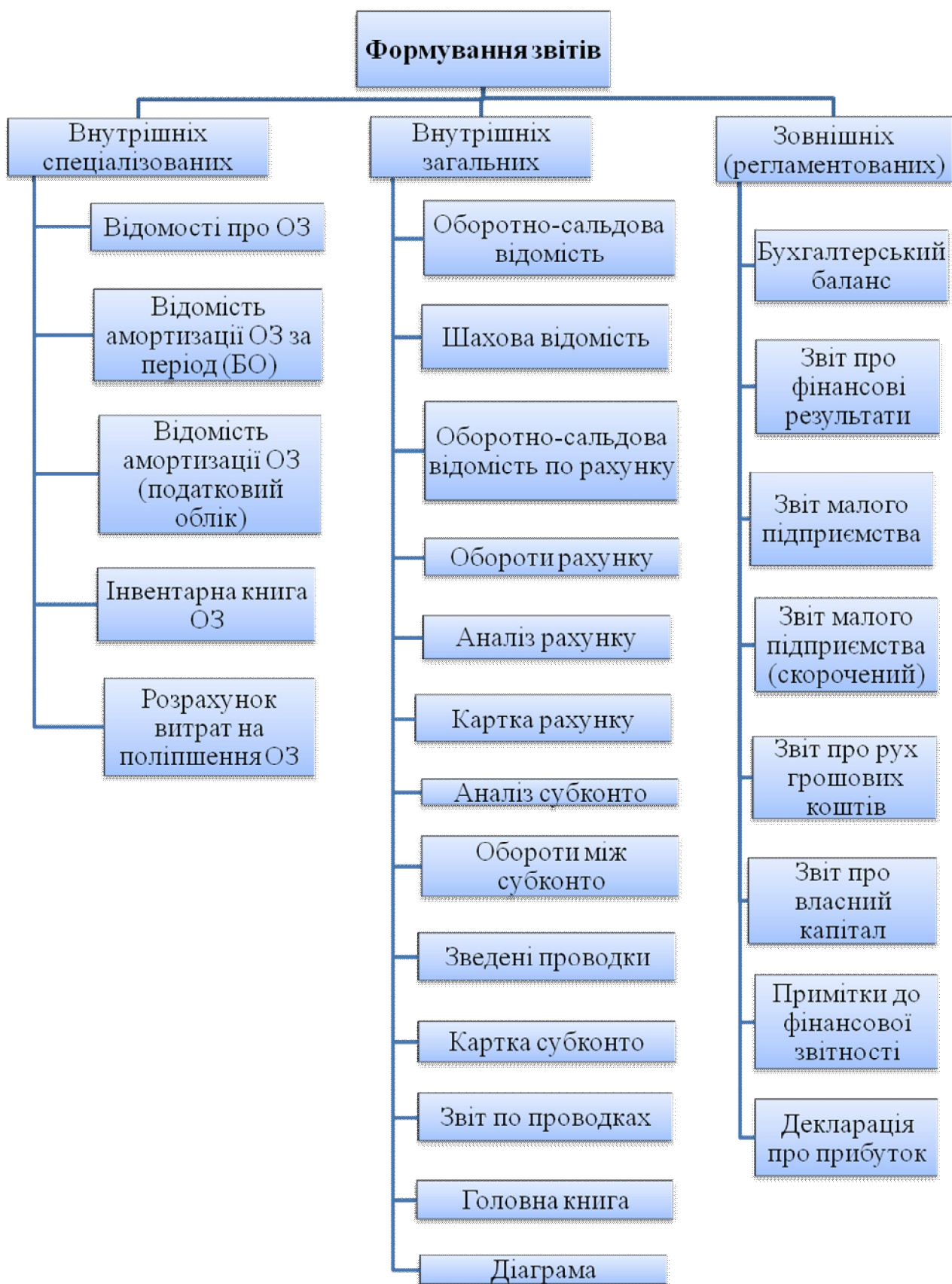


Рисунок 2.11 - Формування звітів в системі «1С:Підприємство»

Висновки до розділу 2

За результатами дослідження методико-організаційних положень обліку необоротних матеріальних активів слід виділити наступне:

1. Процес визначення справедливої вартості необоротних матеріальних активів з метою їх переоцінки пропонуємо розбити на чотири етапи: на першому етапі проводити формування комісії, до якої входили б представники технічних та економічних служб підприємства, тобто фахівці, які максимально точно змогли б здійснити оцінку справедливої вартості використовуваних об'єктів; на другому – здійснювати формулювання мети роботи, а також принципів і методів, якими варто керуватися членам комісії; на третьому – виконувати збір і аналіз відомостей про об'єкт оцінки та визначення їх справедливої вартості; на четвертому – здійснювати документальне оформлення результатів оцінки.

2. Однією із найважливіших проблем обліку необоротних матеріальних активів є визначення терміну їх корисного використання. Вона полягає не стільки в чисто технічному способі його визначення, скільки в економічній обґрунтованості. Адже, чим коротший термін служби, тим вища норма амортизації, тобто швидше проходить відтворення необоротних матеріальних активів, а чим триваліше термін, тим нижче норма амортизації, тобто більше період відшкодування зносу і, отже, менше можливостей для своєчасного використання новітніх технічних досягнень. Зважаючи на вищенаведене, фізичний термін служби необоротних матеріальних активів не може бути основою для визначення норм амортизації. Він має визначатися виходячи з економічно доцільного терміну служби, який може бути менше фізично можливого. При цьому розрив між фізично можливим та економічно доцільним періодами функціонування активу, що інтенсивно морально застаріває, буде найбільшим.

РОЗДІЛ 3 АУДИТ НЕОБОРОТНИХ МАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ

3.1 Інформаційне забезпечення та завдання аудиту необоротних матеріальних активів

На сучасному етапі економічного розвитку необоротні матеріальні активи, як і раніше, залишаються найголовнішим фактором виробництва. Від рівня технічної озброєності залежать і якість продукції, і продуктивність праці, і навіть показники рентабельності. В обліковій сфері значне місце займають необоротні матеріальні активи, операції з якими вимагають чіткого і точного розкриття не лише у первинних документах, бухгалтерських регістрах, а й у фінансовій звітності. Достовірність відображення в обліку суб'єкта господарювання операцій з необоротними матеріальними активами підтверджується при проведенні незалежного фінансового контролю - аудиторської перевірки.

Згідно Закону України «Про аудиторську діяльність», поняття «аудиторська діяльність» передбачає організаційне та методичне забезпечення аудиту, практичне виконання аудиторських перевірок (аудиту) та надання інших аудиторських послуг.

Аудит — це незалежна перевірка публічної бухгалтерської звітності, обліку, первинних документів та іншої інформації щодо фінансово-господарської діяльності суб'єкта господарювання з метою визначення достовірності звітності, обліку, його повноти й відповідності чинному законодавству і встановленим нормативам.

Метою аудиту необоротних матеріальних активів, який є невід'ємною частиною загального аудиту суб'єкта господарювання, є перевірка:

- достовірності первинних даних відносно руху необоротних матеріальних активів;
- повноти і своєчасності відображення первинних даних у зведених документах та облікових регістрах;

- правильності ведення обліку необоротних матеріальних активів та його відповідності прийнятій обліковій політиці;
- достовірності відображення стану необоротних матеріальних активів у звітності підприємства.

Саме за допомогою аудиту можна розкрити помилки, некоректні операції та інші недоліки відображення в обліку і звітності операцій з необоротними матеріальними активами.

Крім того, аудит повинен адекватно відображати усі аспекти діяльності суб'єкта, що перевіряється. Для того, щоб скласти достовірний аудиторський висновок, аудитор повинен отримати безумовну гарантію того, що інформація, яка міститься в бухгалтерській документації, достатня і достовірна. Необхідність проведення аудиту обумовлюється потребою користувачів інформації про реальний фінансовий стан суб'єкта господарювання.

Користувачами цієї інформації можуть бути:

- уповноважені на підставі законів України представники органів державної влади;
- власники, засновники господарюючого суб'єкта;
- інші юридичні і фізичні особи, які мають матеріальну зацікавленість у результатах господарсько-фінансової діяльності суб'єкта господарювання (кредитори, інвестори, постачальники та інші особи).

Завданнями аудиторської перевірки необоротних матеріальних активів є:

- встановлення правильності документального оформлення надходження, переміщення, використання та списання необоротних матеріальних активів;
- перевірка ефективного їх використання та збереження;
- встановлення правильності визначення строку корисної експлуатації необоротних матеріальних активів;
- перевірка правильності нарахування зносу необоротних матеріальних активів;

- підтвердження достовірності відображення в бухгалтерському обліку первісної та ліквідаційної вартості необоротних матеріальних активів, а також результатів переоцінки;
- перевірка доцільності проведення ремонту необоротних матеріальних активів та правильності відображення в бухгалтерському обліку основних витрат;
- вивчення законності проведених операцій, пов'язаних зі списанням необоротних матеріальних активів;
- підтвердження законності і правильності відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій з необоротними матеріальними активами.

Предметом аудиту необоротних матеріальних активів є господарські процеси та операції, пов'язані з наявністю, рухом і використанням необоротних матеріальних активів, а також відносини, що виникають при цьому всередині підприємства і за його межами [18, 141].

Виходячи з цілей, які необхідно досягнути аудитору при проведенні дослідження операцій з необоротними матеріальними активами, формуються об'єкти аудиту необоротних матеріальних активів (рисунок 3.1).

Джерелами інформації для аудиту операцій з необоротними матеріальними активами є:

- 1) законні та нормативно-правові акти, що регламентують облік необоротних матеріальних активів;
- 2) наказ про облікову політику підприємства;
- 3) первинні документи з обліку необоротних матеріальних активів;
- 4) облікові реєстри, що використовуються для відображення господарських операцій з обліку необоротних матеріальних активів;
- 5) акти та довідки попередніх аудиторських перевірок, аудиторські висновки та інша документація, що узагальнює результати контролю;
- 6) бухгалтерська звітність [2, 125].



Рисунок 3.1 - Об'єкти аудиту необоротних матеріальних активів

Первинні документи, які використовуються аудитором в процесі перевірки відображені в таблиці 3.1.

Таблиця 3.1

**Первинні документи, як об'єкти аудиту
необоротних матеріальних активів**

| Назва і шифр форми | Мета застосування |
|--|---|
| <p>Форма № ОЗ-1 Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів</p> | <ul style="list-style-type: none"> • для оформлення передачі необоротних матеріальних активів зі складу в експлуатацію та для обліку вводу їх в експлуатацію. Складається в 1-му примірнику призначеною керівником постійно діючою комісією; • для оформлення внутрішнього переміщення необоротних матеріальних активів із одного цеху (відділу, дільниці) в інший. Складається в 2-х примірниках; • для виключення із складу необоротних матеріальних активів при передачі іншому підприємству. Складається в 3-х примірниках, при цьому — два примірника залишаються у продавця, третій — у покупця. |
| <p>Форма № ОЗ-2 Акт приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів</p> | <p>- для оформлення приймання-здачі необоротних матеріальних активів із ремонту, реконструкції та модернізації. Складається власником об'єкту в момент приймання або здачі:</p> <ul style="list-style-type: none"> - в 1-му примірнику, якщо роботи виконувались власними силами на підприємстві; - в 2-х примірниках, якщо роботи здійснює стороннє підприємство |
| <p>Форма № ОЗ-3 Акт на списання основних засобів</p> | <p>- для оформлення вибуття необоротних матеріальних активів (крім автотранспортних засобів) при повній або частковій їх ліквідації (розбирання, знищення). Складається в двох примірниках постійно діючою комісією в момент ліквідації. Один примірник передається до бухгалтерії, другий залишається у матеріально відповідальної особи і є підставою для оприбуткування від ліквідації матеріалів, запчастин тощо</p> |
| <p>Форма № ОЗ-4 Акт на списання автотранспортних засобів</p> | <p>- для оформлення списання автомобіля вантажного чи легкового, причепа чи напівпричепа при їх ліквідації. Складається аналогічно як форма № ОЗ-3</p> |
| <p>Форма № ОЗ-5 Акт про установку, пуск та демонтаж будівельної машини</p> | <p>- в будівельно-монтажних організаціях для оформлення передачі, установки та пуску будівельних машин та наступного їх демонтажу і передачі машинопрокатній базі. Складається в двох примірниках представником машинопрокатної бази і будівельної організації</p> |
| <p>Форма № ОЗ-6 Інвентарна картка обліку основних засобів</p> | <p>- для обліку всіх видів необоротних матеріальних активів, а також для групового обліку однотипних об'єктів необоротних матеріальних активів, що надійшли в експлуатацію в одному календарному місяці та таких, що мають одне і те ж виробничо-господарське призначення, технічну характеристику та вартість. Складається бухгалтерією в 1-му примірнику на підставі Акту Форми № ОЗ-1, накладних, розрахунків, технічної документації тощо</p> |
| <p>Форма № ОЗ-7 Опис інвентарних карток по обліку основних засобів</p> | <p>- для реєстрації інвентарних карток обліку необоротних матеріальних активів та контролю за їх схоронністю. Складається в 1-му примірнику у бухгалтерії за певний визначений період</p> |

Продовження таблиці 3.1

| 1 | 2 |
|---|---|
| Форма № ОЗ-8 <i>Картка обліку руху основних засобів</i> | - для обліку руху необоротних матеріальних активів по класифікаційних групах при ручній обробці облікової документації. Складається в 1-му примірнику у бухгалтерії за певний визначений період (рік) |
| Форма № ОЗ-9 <i>Інвентарний список основних засобів</i> | - для пооб'єктного обліку необоротних матеріальних активів за місцем їх знаходження (експлуатації) по матеріально-відповідальних особах. Складається в 1-му примірнику у бухгалтерії за певний визначений період по кожній матеріально відповідальній особі |
| Форма № ОЗ-14 <i>Розрахунок амортизації основних засобів (для промислових підприємств)</i> | - промисловим підприємством для визначення суми амортизації необоротних матеріальних активів, що належить до нарахування у звітному місяці. Складається в 1-му примірнику у бухгалтерії за всіма об'єктами |
| Форма № ОЗ-15 <i>Розрахунок амортизації основних засобів (для будівельних організацій)</i> | - будівельними організаціями для визначення суми амортизації необоротних матеріальних активів, що належить до нарахування у звітному місяці. Складається в 1-му примірнику у бухгалтерії за всіма об'єктами |
| Форма № ОЗ-16 <i>Розрахунок амортизації по автотранспорту</i> | - для визначення сум амортизації автотранспортних засобів, що належать до нарахування у звітному місяці. Складається в 1-му примірнику у бухгалтерії за всіма об'єктами |

Окрім первинної документації джерелами інформації про необоротні матеріальні активи є облікові реєстри та фінансова звітність.

До облікових реєстрів належать Журнал-ордер № 4. Записи по кредиту рахунків 10, 11, 12 в який здійснюють на підставі первинних документів Головної книги, відомості нарахування амортизації основних засобів та інших необоротних активів.

Розглянемо відображення необоротних матеріальних активів у фінансовій звітності у таблиці 3.2.

Таблиця 3.2

Відображення необоротних матеріальних активів у фінансовій звітності

| Показник | Звіт | Розділ | Рядок |
|--|-----------------------------------|----------------------|--|
| 1 | 2 | 3 | 4 |
| І. Стан необоротних матеріальних активів на початок і кінець року Незавершені капітальні інвестиції | Баланс (Звіт про фінансовий стан) | І. Необоротні активи | 1005 «Незавершені капітальні інвестиції» |

Продовження таблиці 3.2

| 1 | 2 | 3 | 4 |
|---|---|--|--|
| Основні засоби та інші необоротні матеріальні активи: залишкова вартість первісна вартість знос Інвестиційна нерухомість Довгострокові біологічні активи | | | 1010 «Основні засоби» 1011 «первісна вартість» 1012 «знос» 1015 «Інвестиційна нерухомість» 1020 «Довгострокові біологічні активи» |
| 2. Дооцінка (уцінка) необоротних матеріальних активів | Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) | II. Сукупний дохід | 2400 «Дооцінка (уцінка) необоротних активів» |
| 3. Амортизація необоротних матеріальних активів | Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) | III. Елементи операційних витрат | 2515 «Амортизація» |
| 4. Грошові потоки, пов'язані з необоротними матеріальними активами Реалізація необоротних матеріальних активів Придбання необоротних матеріальних активів | Звіт про рух грошових коштів | II. Рух коштів у результаті інвестиційної діяльності | 3205 «Надходження від реалізації необоротних активів» 3260 «Витрачання на придбання необоротних активів» |
| 5. Зміни у складі основних засобів у розрізі їх груп | Примітки до річної фінансової звітності (ф. №5) | II. Основні засоби | 100 «Земельні ділянки» 105 «Інвестиційна нерухомість» 110 «Капітальні витрати на поліпшення земель» 120 «Будинки, споруди та передавальні пристрої» 130 «Машини та обладнання» 140 «Транспортні засоби» 150 «Інструменти, прилади, інвентар (меблі)» 160 «Тварини» 170 «Багаторічні насадження» 180 «Інші основні засоби» 190 «Бібліотечні фонди» 200 «Малоцінні необоротні матеріальні активи» 210 «Тимчасові (не титульні) споруди» 220 «Природні ресурси» 230 «Інвентарна тара» 240 «Предмети прокату» 250 «Інші необоротні матеріальні активи» |

Як видно із таблиці 3.2 сума капітальних інвестицій у формі «Баланс (Звіт про фінансовий стан)» відображається у рядку 1005 «Незавершені капітальні інвестиції». На нашу думку, для більшої інформативності звітності варто здійснити деталізацію вищенаведеного рядка в розрізі двох окремих вписуваних рядків «Незавершені капітальні інвестиції у необоротні матеріальні активи», де буде відображатися інформація за субрахунками 151, 152, 153, та «Незавершені капітальні інвестиції у необоротні нематеріальні активи», де б відображалася інформація за субрахунком 154. У разі такої деталізації у рядку 1005 здійснюватиметься сумування запропонованих рядків.

У рядку 1010 «Основні засоби» Балансу міститься інформація не лише про залишкову вартість основних засобів, а й враховується залишкова вартість інших необоротних матеріальних активів. Для більшої інформативності балансу пропонуємо виділити окремі рядки для відображення суми первісної вартості, зносу та залишкової вартості інших необоротних матеріальних активів. Це ж стосується і Приміток до річної фінансової звітності, де пропонується розділ II назвати «Основні засоби та інші необоротні матеріальні активи», у якому відображати відокремлено у вигляді двох таблиць інформацію про основні засоби та інші необоротні матеріальні активи.

3.2 Методика та організація аудиту необоротних матеріальних активів підприємства

До методів аудиту відносять: фактичну перевірку, документальну перевірку, підтвердження, спостереження, обстеження, опитування, перевірку механічної точності, аналітичні тести, сканування, обстеження, спеціальну перевірку, зустрічну перевірку.

Під *фактичною перевіркою* розуміють перевірку кількісного та якісного стану об'єктів, який встановлюється шляхом обстеження, огляду,

обчислення, перерахунку, зважування, лабораторного аналізу та інших способів перевірки фактичного стану активів.

Документальна перевірка - це перевірка документів та записів, яка може бути формальною, арифметичною та по суті.

Формальна перевірка полягає у візуальній перевірці правильності записів усіх реквізитів, у виявленні безпідставних виправлень, підчисток, дописувань у тексті та цифрах, у перевірці достовірності підписів посадових і матеріально-відповідальних осіб.

Арифметична перевірка документів полягає у перевірці правильності розрахунків у документах, облікових регістрах та звітних формах.

Перевірка документів по суті дозволяє встановити законність та доцільність господарських операцій, правильність відображення операцій на рахунках бухгалтерського обліку та включення до статей затрат та доходів.

Підтвердження полягає в одержанні письмової відповіді від клієнта або третіх осіб з метою підтвердження точності інформації.

Спостереження дає можливість одержати загальну характеристику можливостей клієнта на підставі візуального огляду.

Обстеження — це особисте ознайомлення з предметом дослідження. Наприклад, обстеження місць зберігання продукції, запасів тощо.

Опитування — це одержання письмової або усної інформації від клієнта або про клієнта.

Перевірка механічної точності передбачає перевірку підрахунків і передачі інформації.

Аналітичні тести методи порівняння як в абсолютних одиницях, так і відносних (індекси, коефіцієнти, відсотки).

Сканування — безперервний, поелементний перегляд інформації (наприклад, перегляд первинних документів по руху грошей у касі з метою встановлення незвичного факту).

Спеціальна перевірка здійснюється із залученням спеціалістів з вузькою спеціалізацією (спеціаліста з шляхового будівництва, технолога

тощо). Використовується для виявлення різного роду відхилень від норм та з метою доказів фактів порушень та відхилень.

При *зустрічних перевірках* відображення господарських операцій, що здійснюються між клієнтом і третіми особами, перевіряється в останніх та порівнюється з даними клієнта. Аудитору слід пам'ятати, що проведення зустрічної перевірки у третьої особи повинно бути санкціоновано клієнтом. Зустрічна перевірка застосовується також при вивченні одних і тих же показників у різних первинних документах клієнта, наприклад, обсяг виконаної роботи може бути зафіксований у первинних документах по нарахуванню заробітної плати та в документах по здійсненню ремонтів основних засобів власними силами.

Перевірка може бути організована по-різному. Так, у практиці аудиторської роботи виділяють чотири основні методи організації перевірки:

- ✓ суцільна перевірка (документальна і фактична),
- ✓ вибіркова,
- ✓ аналітична,
- ✓ комбінована.

При суцільній перевірці перевіряються усі масиви інформації без виключення стосовно господарських процесів, що відбулись у клієнта за період, що перевіряється. На підставі суцільної перевірки аудитор робить висновок щодо достовірності, доцільності і законності відображення в бухгалтерському обліку і звітності дій і подій, здійснених економічним суб'єктом за весь період, що перевіряється. Такі перевірки є найбільш точними, а ступінь ризику невиявлення зводиться до мінімального. Проте вони вимагають дуже великих трудових та матеріальних затрат. Тому при проведенні традиційних перевірок (обов'язковий аудит або аудит на замовлення клієнта) суцільна перевірка є недоцільною. Такі перевірки застосовуються для встановлення доказів та визначення заподіяної шкоди в результаті різного роду правопорушень. Як правило, суцільні перевірки проводяться на замовлення правоохоронних органів.

Вибіркова перевірка передбачає застосування аудиторських процедур менше ніж до 100 % масивів інформації, які дозволяють аудитору отримати аудиторські докази та, оцінивши окремі характеристики вибраних даних, розповсюдити дієвість цих доказів на всю сукупність даних. Ризик невиявлення збільшується, оскільки за межами вибірки можуть залишатися факти порушень і помилок. Тому аудитор повинен уважно формувати вибірку з урахуванням мети аудиту, сукупності даних (генеральної сукупності) і обсягу вибірки. Вибірка повинна бути репрезентативною, тобто відображати всі основні властивості генеральної сукупності. Вибірковий метод перевірки дозволяє аудитору з найменшими витратами отримати результат щодо довіри до системи внутрішнього контролю суб'єкта господарювання та скласти думку про достовірність, доцільність і законність господарських операцій, відображених у бухгалтерському обліку і звітності.

Якщо при вибіркового дослідженні встановлені серйозні порушення або помилки, то відповідна сукупність інформації повинна бути перевірена суцільним методом. Так, наприклад, вибірковою перевіркою були встановлені помилки в нарахуванні амортизації виробничого обладнання. У такому випадку виникає необхідність суцільним методом перевірити цю ділянку бухгалтерського обліку і відповідні показники звітності.

Аналітична перевірка - це оцінка фінансових показників за допомогою вивчення вірогідних залежностей між ними.

Комбінована перевірка - це поєднання суцільної, вибіркової і аналітичної перевірки.

Аудиторська перевірка - це складний і тривалий процес. Аудитори постійно працюють над тим, щоб максимально скоротити час перевірок, не знижуючи при цьому їх якості і не збільшуючи аудиторський підприємницький ризик. Вирішення даної проблеми можливе лише за умови формування чіткої *методики аудиту*, під якою розуміють послідовність і порядок застосування окремих методів аудиторської перевірки та її організації з метою встановлення об'єктивної істини щодо аудированої

інформації і доведення цієї істини через аудиторський висновок до користувачів фінансової звітності та аудиту.

Аудит необоротних матеріальних активів починається з планування роботи аудиторів.

Метою планування аудиту необоротних матеріальних активів є звернення уваги аудитора на найважливіші напрямки аудиторської перевірки, на виявлення проблем, що слід перевірити більш ретельно. Планування допомагає аудитору належним чином організувати свою роботу, а також скоординувати роботу, яка здійснюється іншими аудиторами та фахівцями інших професій.

У процесі планування створюється два основні документи перевірки:

1. Загальний план.
2. Програма перевірки.

Аудитор обговорює з керівництвом і фахівцями підприємства елементи загального аудиторського плану і аудиторські процедури для досягнення результативності аудиту, а також для узгодження порядку проведення аудиторських процедур з внутрішнім розкладом роботи фахівців суб'єкта перевірки. Загальний план, як правило, складається з переліку робіт на основних етапах аудиту та розробляється настільки детально, щоб аудитор мав змогу, керуючись ним, підготувати програму аудиторської перевірки.

Програма аудиторської перевірки це документ, що містить:

- завдання аудиту для конкретного об'єкта;
- процедури, необхідні для виконання поставлених завдань;
- обсяг і терміни їх виконання.

Професійні стандарти вимагають, щоб програма була достатньо детальною і могла бути використана як інструкція для асистентів і одна з форм контролю правильності виконання робіт.

Програма аудиту необоротних матеріальних активів повинна включати наступні питання (таблиця 3.4):

Складові програми аудиту

| № п/п | Досліджувані питання | Джерела інформації |
|-------|--|---|
| 1 | 2 | 3 |
| 1. | Детальна перевірка даних реєстрів обліку необоротних матеріальних активів, їх підрахунок | Інвентарні картки обліку необоротних матеріальних активів, відомості, журнали, машинограми тощо |
| 2. | Перевірка даних інвентаризації необоротних матеріальних активів і порівняння її результатів з даними аналітичного обліку | Інвентаризаційні описи та інвентарні картки обліку необоротних матеріальних активів, Головна книга |
| 3. | Аналіз правильності нарахування амортизації згідно з відповідними нормами та методами | Відомості, таблиці амортизаційних відрахувань, акти введення в дію, акти приймання-передачі, Головна книга |
| 4. | Перевірка правильності віднесення нарахованої амортизації на відповідні рахунки з обліку витрат | Відомості розподілу амортизаційних відрахувань, інвентарні картки, Головна книга |
| 5. | Перевірка обґрунтування розподілу витрат, пов'язаних з покращенням необоротних матеріальних активів і відображення цього на рахунках | Проектно-кошторисна документація, акти приймання-здачі та інші первинні документи, дані аналітичного обліку витратних рахунків, Головна книга |
| 6. | Розгляд необхідності переоцінки необоротних матеріальних активів та перевірка правильності її проведення | Відомості переоцінки та висновки експертів, Головна книга, Баланс. |
| 7. | Перевірка документів на право власності | Інвентаризаційні описи, результати інвентаризації, акти приймання-передачі, договори, рахунки-фактури, реєстраційні посвідчення, технічні паспорти тощо |

Після проведення планування, складання плану та програми аудиторської перевірки та підписання договору на проведення аудиту починається сам процес аудиторської перевірки [46, 26].

На початку аудиторської перевірки для отримання реальної інформації про наявність та стан зберігання необоротних матеріальних активів аудитор повинні забезпечити проведення контрольної (повної або часткової) інвентаризації необоротних матеріальних активів. Спеціально призначена комісія перевіряє наявність та технічний стан необоротних матеріальних активів в натуральних та вартісних вимірниках. Для глибокого вивчення складу і структури необоротних матеріальних активів, що знаходяться у розпорядженні підприємства, аудитор повинен запросити від керівництва організації детальний список всіх необоротних матеріальних активів на дату проведення аудиторської перевірки. В список повинні також входити необоротні матеріальні активи, що знаходяться у розпорядженні відокремлених підрозділів (філій, представництв). Але перед проведенням контрольної інвентаризації необоротних матеріальних активів аудитор обов'язково повинен вивчити матеріали попередніх інвентаризацій та перевірок.

Тут необхідно ретельно перевірити повноту і своєчасність проведення інвентаризації необоротних матеріальних активів, а також інвентаризаційні описи та додані до них протоколи засідання інвентаризаційних комісій, звірювальні відомості, відомості результатів останньої інвентаризації, рішення керівництва організації за результатами інвентаризації в обліку. Така перевірка вкрай необхідна аудитору для того, щоб впевнитись, наскільки можна довіряти результатам внутрішнього контролю, щоб скорегувати аудиторський ризик і, відповідно, аудиторські процедури [3, 482].

Під час інвентаризації необоротних матеріальних активів необхідно перевірити наявність і стан інвентарних карток, описів та інших реєстрів аналітичного обліку, а також технічних паспортів, іншої технічної документації, наявність документів на необоротні матеріальні активи, що були здані або отримані підприємством на правах оренди (лізингу), на зберігання або у тимчасове користування. При відсутності документів необхідно забезпечити їх отримання та оформлення.

Таким чином, комісією перевіряються дані про наявність необоротних матеріальних активів, вивчаються записи про рух і технічний стан окремих об'єктів в інвентаризаційних картках або інших документах, а також перевіряється наявність документів, що характеризують окремі об'єкти необоротних матеріальних активів (технічні паспорти, плани по кожному поверху будівель тощо), наявність документів на земельні ділянки, водоймища та інші об'єкти природних ресурсів, що підтверджують право власності підприємства на них. При інвентаризації будинків, споруд і іншої нерухомості комісія перевіряє наявність документів, які підтверджують знаходження таких об'єктів у власності підприємства.

Перевірка наявності необоротних матеріальних активів проводиться в наступних розрізах:

- власні необоротні матеріальні активи,
- на відповідальному зберіганні,
- в ремонті,
- передані або прийняті в оренду (лізинг) необоротні матеріальні активи.

Орендовані необоротні матеріальні активи підлягають інвентаризації орендодавцем із складанням окремого списку, в якому дається посилання на документи, що підтверджують прийняття цих об'єктів на відповідальне зберігання або в оренду, та відомості про строк оренди. Орендовані необоротні матеріальні активи відображаються в інвентарних описах окремо за кожним орендодавцем. Один примірник опису до складання річного звіту надсилається орендодавцю.

Необоротні матеріальні активи, які в момент інвентаризації знаходяться за межами підприємства (в далеких рейсах морські та річні судна; залізничний рухомий склад; автомашини; відправлені на капітальний ремонт машини та обладнання тощо) інвентаризуються до моменту їх тимчасового вибуття.

Необоротні матеріальні активи, що перебувають в лізингу, ремонті тощо, вносяться до інвентаризаційного опису на підставі актів, накладних,

квитанцій та інших документів, які засвідчують приймання вказаного майна переробними, ремонтними, обслуговуючими та іншими підприємствами [69].

При проведенні інвентаризації необоротних матеріальних активів слід пам'ятати:

- обов'язковій перевірці підлягає наявність не тільки самих об'єктів необоротних матеріальних активів, але й технічної документації на них (наприклад, технічного паспорту, технічних умов експлуатації тощо);

- необхідно перевіряти і власні необоротні матеріальні активи, і ті, що прийняті або здані в оренду, на зберігання або тимчасове користування;

- відповідно до законодавства інвентаризація будівель, споруд та інших нерухомих об'єктів основних засобів може проводитись один раз на три роки, а бібліотечних фондів – один раз на п'ять років.

Після ретельного вивчення облікової інформації члени комісії проводять огляд об'єктів в натурі з метою перевірки їх фактичної наявності у визначених розпорядчими документами керівника місцях експлуатації та встановлення ступеню їх придатності для подальшого використання за прямим призначенням. До опису заносять їх повну назву, призначення, інвентарний і заводський номери, рік випуску (побудови), дату введення в експлуатацію, балансову вартість.

Однотипні предмети господарського інвентарю, інструменти, верстати з однаковою вартістю, що надійшли одночасно в один із структурних підрозділів підприємства та обліковуються в типовій інвентарній картці групового обліку, в інвентаризаційних описах наводяться за найменуваннями із зазначенням кількості цих об'єктів.

Необоротні матеріальні активи, не придатні до експлуатації і до відновлення, до опису фактичних залишків не включаються. На ці об'єкти інвентаризаційна комісія складає окремі описи із зазначенням дати введення в експлуатацію і причин, з яких вони стали непридатними для подальшого використання. Списання таких об'єктів здійснюється у відповідності з діючим порядком ліквідації необоротних матеріальних активів.

При оприбуткуванні корисних матеріалів (запчастин, металобрухту) після ліквідації необоротних матеріальних активів складають окремий акт, де зазначається, яку кількість матеріалів було отримано і ким, для яких потреб були використані такі матеріали.

Об'єкти, які за своїми економічними характеристиками не належать до необоротних матеріальних активів необхідно перевести до складу інших активів (виробничих запасів, малоцінних швидкозношуваних предметів). Якщо ж такі об'єкти не відповідають визначенню активу взагалі, то їх необхідно списати на витрати діяльності.

При виявленні об'єктів, не прийнятих на облік, окрім того об'єктів, по яких в регістрах бухгалтерського обліку відсутні або вказані неправильні дані, що їх характеризують, комісія повинна включити до опису достовірні дані і технічні показники за цими об'єктами. Крім того встановлюється, коли та за чийм розпорядженням споруджені невраховані об'єкти, виявлені при інвентаризації, на який рахунок було віднесено витрати на їх спорудження. Ці відомості відображаються у протоколі засідання інвентаризаційної комісії. У разі неможливості встановлення первісної вартості за фактичними витратами об'єкти, не прийняті на облік, оцінюються за справедливою вартістю на дату їх виявлення. Знос визначають експертним шляхом залежно від технічного стану відповідного об'єкта.

В інвентаризаційному описі містяться відомості про всі наявні об'єкти необоротних матеріальних активів: найменування та інвентарний номер об'єкту, його призначення, основні технічні і експлуатаційні характеристики.

Дані інвентаризаційних описів порівнюються з інвентарними картками обліку об'єктів основних засобів (форма № ОЗ-6), а також технічною та первинною документацією, даними облікових регістрів на предмет тотожності даних аналітичного та синтетичного обліку.

При інвентаризації витрат на незакінчені ремонти необоротних матеріальних активів комісія вивчає первинні документи, на підставі яких здійснюється їх ремонт, перевіряє відповідність фактично витрачених на

ремонт деталей, вузлів або витрат на їх відновлення плановим документам, які складаються перед проведенням ремонту об'єктів необоротних матеріальних активів; дає оцінку ефективності проведених витрат на такі ремонти і контролює їх відповідність існуючим нормативам; визначає ступінь готовності об'єкта, що ремонтується; підраховує економію або перевитрачання коштів, а в окремих випадках перевіряє доцільність проведення таких ремонтів.

При проведенні інвентаризації незавершених капітальних ремонтів основних засобів в одному примірнику складається окремий акт (форма інв-10) на підставі перевірки стану робіт в натурі, який підписується та передається до бухгалтерії.

На незавершений ремонт складається акт інвентаризації із зазначенням назви об'єкту, що ремонтується, виду, відсотку виконання, а також кошторисної і фактичної вартості виконаних робіт [11, 563].

Після вивчення фактичної наявності необоротних матеріальних активів контролер розпочинає документальну перевірку. Вивчення операцій з необоротними матеріальними активами проводиться наступним чином.

При перевірці правильності віднесення активів підприємства до необоротних матеріальних активів, увага аудиторів концентрується на умовах визнання об'єктів активами підприємства; принесення в майбутньому економічної вигоди від використання об'єкта; його достовірної оцінки.

Під час дослідження необхідно звернути увагу на вартість об'єктів, що підлягають обліку у складі необоротних матеріальних активів та порівняти її з передбаченою вартістю в наказі про облікову політику.

Під час перевірки достовірності визначення строку корисної експлуатації необоротних матеріальних активів аудитор з'ясовує наявність наказу про облікову політику підприємства, в якому повинна міститись інформація про строк корисної експлуатації необоротних матеріальних активів. При цьому строк експлуатації має бути більшим, ніж один рік.

Потім здійснюється перевірка правильності встановлення ліквідаційної вартості основних засобів. Для цього аудитор звертається до наказу про облікову політику підприємства і перевіряє, чи зафіксована в ньому величина ліквідаційної вартості для окремих об'єктів або груп основних засобів.

Перевірка правильності оприбуткування необоротних матеріальних активів здійснюється шляхом співставлення даних обліку з первинними документами.

Для цього аудитору слід з'ясувати:

- шляхи надходження на підприємство;
- чи створена на підприємстві комісія з приймання зазначених об'єктів та оформлення її результатів;
- чи оформлені відповідні договори купівлі-продажу;
- чи правильно зазначена первісна вартість в актах приймання-передачі (з врахуванням вимог П(С)БО 7);
- чи призначені матеріально-відповідальні особи за збереження об'єктів;
- чи укладені договори про матеріальну відповідальність з особами, які відповідають за збереження об'єктів;
- чи встановлена пожежно-охоронна сигналізація на приміщення.

Особливу увагу аудитор концентрує на шляхах надходження необоротних матеріальних активів на підприємство, адже саме від них залежить вартість, за якою об'єкти зараховуються на баланс. Так, для об'єктів безоплатно одержаних, внесених до статутного капіталу учасниками, це буде справедлива вартість. При придбанні та створенні необоротних матеріальних активів – первісна вартість. Проводячи аудит необхідно звернути увагу на повноту формування фактичних витрат з придбання окремих об'єктів необоротних матеріальних активів.

Зосередити увагу аудитору необхідно також на порядок формування первісної вартості окремих об'єктів необоротних матеріальних активів у випадках, коли в документах, що супроводжують купівлю, зазначено вартість

не кожного об'єкта окремо, а кількох об'єктів разом. Тоді первісну вартість придбаних об'єктів встановлюють пропорційно до справедливої вартості, виходячи з фактичних витрат на придбання.

Під час перевірки правильності та своєчасності оприбуткування необоротних матеріальних активів, що надійшли, встановлюється правильність оформлення акту приймання-передачі основних засобів, а також правильність відображення таких операцій на рахунках бухгалтерського обліку.

Крім того, звіряються первинні документи з придбання об'єктів з платіжними вимогами постачальників, останні з яких порівнюються з виписками банку.

За усіма незаконними надходженнями необоротних матеріальних активів, переміщення за неправильно оформленими документами, а також за фактами несвоєчасно оприбуткованих необоротних матеріальних активів у регістрах бухгалтерського обліку аудитор повинен з'ясувати причини порушень і визначити винних у цьому осіб, застосувати штрафні санкції.

Важливо перевірити, наскільки правильно оформлено документацію про встановлення відповідальності осіб за збереження необоротних матеріальних активів, чи є книги (списки) необоротних матеріальних активів у структурних підрозділах, місцях їх експлуатації тощо. Слід пересвідчитись чи є на необоротні матеріальні активи технічні паспорти і чи правильно ведеться інвентарний пооб'єктний облік у книгах або картках. Якщо була безоплатна передача необоротних матеріальних активів, треба пересвідчитися в обґрунтованості та економічній доцільності такої передачі [46, 26].

При перевірці правильності проведення та відображення в обліку результатів переоцінки необоротних матеріальних активів аудитор має перевірити, чи проводилась переоцінка об'єктів на дату балансу. Результати переоцінки мають знайти відображення у відповідних підтверджуючих

документах (акті переоцінки, довідці або розрахунку бухгалтерії, експертному висновку), а також інвентарній картці обліку основних засобів.

Перевірка проведення переоцінки здійснюється для всіх видів діючих необоротних матеріальних активів, а також тих, що знаходяться на консервації, в резерві чи незавершеному будівництві, основних засобів, що підготовлені до списання в установленому порядку актами списання.

Особливу увагу потрібно сконцентрувати на всіх об'єктах необоротних матеріальних активів, вартість та знос яких також мають бути відкориговані.

Під час перевірки правильності нарахування амортизації необоротних матеріальних активів аудитор з'ясовує, чи дотримано обраний в обліковій політиці метод нарахування амортизації.

Крім того перевіряється:

- чи всі об'єкти прийняті для нарахування амортизації (крім землі і незавершених капітальних інвестицій);
- чи нараховується знос з врахуванням руху об'єктів;
- чи враховано при розрахунку амортизації строк корисного використання та ліквідаційну вартість об'єктів, затверджені в наказі про облікову політику підприємства;
- чи не продовжується нарахування амортизації по об'єктах, повністю зношених;
- чи правильно віднесено суму амортизації до складу відповідних витрат.

Аудитором вивчається також, чи було призупинено нарахування амортизації на період перебування об'єкта на реконструкції, модернізації, добудові, дообладнанні та консервації. Особливу увагу слід звернути на періодичність нарахування амортизації, яка повинна дорівнювати одному місяцю, та початок нарахування амортизації (з місяця, наступного за місяцем, в якому об'єкт став придатним для корисного використання), а також припинення (починаючи з місяця, наступного за місяцем вибуття об'єкта).

При перевірці правильності відображення в обліку витрат на ремонт необоротних матеріальних активів. Аудитору необхідно з'ясувати, чи

включено витрати з поліпшення об'єкту, що призводить до збільшення майбутніх економічних вигод, до первісної вартості об'єкта основних засобів (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо). Інші витрати, що здійснюються для підтримання об'єкта в робочому стані, повинні бути віднесені підприємством до складу витрат [2, 136].

Під час перевірки відповідності даних аналітичного обліку необоротних матеріальних активів даним синтетичного обліку на певну дату підраховується вартість необоротних матеріальних активів всередині класифікаційних груп та встановлюється правильність обліку залишків, виведених у картках руху основних засобів (форма № ОЗ-8), за окремими групами.

Під час перевірки операцій з орендованими основними засобами необхідно встановити наявність угод на оренду, правильність та обґрунтованість ставок орендної плати, порядок ремонту і повернення необоротних матеріальних активів орендодавцю.

При цьому з'ясовується, чи не віддані в оренду необоротні матеріальні активи, які необхідні підприємству, чи не перевищує сума амортизації за переданими в оренду основними засобами орендну плату, чи своєчасно та в повній мірі вноситься орендна плата.

При перевірці правильності обліку лізингових операцій аудитор з'ясовує обґрунтованість та правильність укладання договору лізингу, який повинен передбачати виконання договірних зобов'язань, склад, вартість і порядок передачі в лізинг майна, розмір лізингового платежу і строк лізингу та інших зобов'язань, що включаються до договору лізингу. Крім того, перевіряється правильність визначення вартості майна, що передається в лізинг, та лізингового платежу. Аудитору також необхідно перевірити дотримання строків повернення або переходу права власності на об'єкт лізингу. Крім того, особливу увагу слід звертати на наявність актів звіряння взаємних розрахунків лізингоодержувача і лізингодавця [92, 211].

Перевірка правильності оформлення вибуття об'єктів необоротних матеріальних активів передбачає з'ясування аудитором причини вибуття об'єктів, звірку з первинними документами факту вибуття, а також з накладними оприбуткування корисних матеріалів від списання (ліквідації) об'єктів, якщо такі є. При списанні необоротних матеріальних активів у випадку морального чи фізичного зносу потрібно перевірити, чи оприбутковані на рахунки з обліку матеріалів вузли, деталі, матеріали об'єкту, що списуються, за ціною їх можливого використання.

Особливу увагу слід звернути на нарахування ПДВ при продажу необоротних матеріальних активів та відображенні доходів і витрат, що виникли при такій операції. Здійснюючи аудит, слід впевнитись, чи є накази (розпорядження) про створення на підприємстві постійно діючої комісії зі списання основних засобів та інших необоротних матеріальних активів.

У таблиці 3.5 наведено можливі порушення норм, передбачених П(С)БО 7 [2, 139].

Таблиця 3.5

Порушення П(С)БО 7 “Основні засоби”, які виявляються аудитором при дослідженні документів, операцій і записів

| Питання, що досліджуються | Можливі порушення П(С)БО | Пункти П(С)БО, що порушуються |
|--|--|-------------------------------|
| 1 | 2 | 3 |
| 1. Відповідність необоротних матеріальних активів встановленим критеріям визнання активу | Відсутність імовірності отримання економічної вигоди від використання об'єкту необоротних матеріальних активів. Недостовірне визначення оцінки необоротного матеріального активу. | п. 6 |
| 2. Облік придбання необоротних матеріальних активів | Неправильне формування первісної вартості при придбанні необоротних матеріальних активів. Включення до первинної вартості необоротних матеріальних активів, повністю або частково придбаних (створених) за рахунок позикового капіталу, витрат на оплату відсотків за користування кредитом. | п. 8 |

Продовження таблиці 3.5

| 1 | 2 | 3 |
|---|---|----------------|
| 3. Облік безоплатно одержаних необоротних матеріальних активів | Неправильне визначення вартості необоротних матеріальних активів, за якою вони зараховуються на баланс підприємства. | п. 10 |
| 4. Облік необоротних матеріальних активів внесених засновниками до статутного капіталу | Неправильне визначення вартості необоротних матеріальних активів, за якою вони зараховуються на баланс підприємства. | п. 10 |
| 5. Облік переведення оборотних активів до складу необоротних матеріальних активів | Неправомірне переведення оборотних активів до складу необоротних матеріальних активів. Неправильне визначення собівартості оборотних активів, товарів, готової продукції, зарахованих до складу необоротних матеріальних активів | п. 11 |
| 6. Облік отримання необоротних матеріальних активів в обмін на подібний актив | Неправильне визначення вартості об'єкта необоротних матеріальних активів, отриманих в обмін на подібний актив. Невключення різниці між залишкової та справедливою вартістю переданого об'єкта до складу витрат звітного періоду. | п. 12 |
| 7. Облік отримання необоротних матеріальних активів в обмін на неподібний актив | Недотримання вимог П(С)БО при визначенні вартості об'єкта необоротних матеріальних активів, отриманого в обмін на неподібний актив. | п. 13 |
| 8. Облік ремонту, модернізації, модифікації, добудови, дообладнання, реконструкції необоротних матеріальних активів | Збільшення вартості необоротних матеріальних активів на суму витрат, що здійснюються на підтримання об'єкта в робочому стані. Включення витрат на модернізацію, модифікацію, дообладнання та реконструкцію до складу витрат підприємства. | п.п. 14-15 |
| 9. Облік переоцінки необоротних матеріальних активів | Відсутність документації, що підтверджує факт переоцінки необоротних матеріальних активів. Неправильне відображення в обліку результатів переоцінки необоротних матеріальних активів, особливо при проведенні наступних переоцінок. Проведення переоцінки лише одного об'єкту необоротних матеріальних активів з групи. Відсутність відомостей про зміну первісної вартості та суми зносу необоротних матеріальних активів в регістрах аналітичного обліку. | п.п. 16-21 |
| 10. Облік зносу необоротних матеріальних активів | Нарахування амортизації необоротних матеріальних активів: 1) підчас їх перебування на модернізації, реконструкції, в добудові, дообладнанні та консервації; 2) щоквартально; 3) з дати надходження необоротних матеріальних активів на підприємство; 4) після дати вибуття основного засобу; | п.п. 23, 26-30 |

Продовження таблиці 3.5

| 1 | 2 | 3 |
|---|--|------------|
| | 5) протягом календарного року (підприємствами з сезонним виробництвом). Неправильне відображення в обліку суми нарахованої амортизації. | |
| 11. Строк корисного використання (експлуатації) необоротного матеріального активу | Недостовірне визначення та невиправдана зміна строку корисного використання (експлуатації) необоротного матеріального активу. | п.п. 24-25 |
| 12. Зменшення корисності необоротних матеріальних активів | Неправильне та безпідставне відображення в обліку суми зменшення корисності необоротних матеріальних активів. | п.п. 31-32 |
| 13. Облік вибуття необоротних матеріальних активів | Неправильне обчислення та відображення в обліку суми ПДВ, фінансового результату при вибутті необоротного матеріального активу. | п.п. 33-35 |
| 14. Відображення інформації про необоротні матеріальні активи в Примітках до фінансової звітності | Заповнення лише рекомендованих таблиць Приміток до фінансової звітності (ф. № 5), відсутність додаткових пояснень. | п.п. 36-39 |

Узагальнюючи аудиторські процедури, що реалізуються через системи способів та прийомів дослідження фактів, в залежності від мети та завдань аудиту, процес аудиторської перевірки необоротних матеріальних активів пропонуємо поділити на окремі етапи. На рисунку 3.2 зображено виділені нами етапи проведення аудиту необоротних матеріальних активів, із деталізацією підетапів.

Відображена на рисунку 3.2 система поетапного аудиту достовірності облікової інформації щодо надходження, використання та вибуття необоротних матеріальних активів, допоможе розробити ефективну політику управління необоротними матеріальними активами та дозволить своєчасно вживати заходи щодо покращення операцій з даним видом активів.

| | |
|---|--|
| ПІДГОТОВЧИЙ | |
| Визначення основних напрямків перевірки необоротних матеріальних активів, підписання договору та планування | |
| ОСНОВНИЙ | |
| Перевірка необоротних матеріальних активів | |
| Підетап I | Аудит надходження необоротних матеріальних активів - перевіряється правильність документального оформлення, доцільність, законність придбання, повнота, правильність оцінки своєчасність оприбуткування основних засобів та інших необоротних матеріальних активів, які надійшли на підприємство. |
| Підетап II | Аудит наявності необоротних матеріальних активів - визначається наявність усіх заявлених у документах об'єктів необоротних матеріальних активів та достовірність оцінки даних об'єктів обліку |
| Підетап III | Аудит амортизаційної політики - перевіряється правильність застосування способів нарахування амортизації, а також термінів її нарахування. |
| Підетап IV | Аудит переоцінки необоротних матеріальних активів - перевіряється правильність обліку переоцінки необоротних активів, використовуючи для цього відповідні документи. |
| Підетап V | Аудит ремонтів, поліпшень та модернізації необоротних матеріальних активів - перевіряються які види ремонтів були проведені (поточний чи капітальний), а також правильність віднесення витрат на ремонт. |
| Підетап VI | Аудит необоротних матеріальних активів переданих в оперативну (фінансову) оренду - перевіряється правильність оформлення договорів та інвентарних карток на наявність у них усіх підписів та заповнених реквізитів. |
| Підетап VII | Аудит використання необоротних матеріальних активів - здійснюється аналіз складу, структури і динаміки основних засобів та інших необоротних матеріальних активів; їх стану та руху; аналіз забезпеченості підприємства необоротними матеріальними активами; аналіз ефективності використання необоротних матеріальних активів |
| Підетап VIII | Аудит вибуття необоротних матеріальних активів - з'ясовуються причини вибуття об'єктів, проводиться звірка з первинними документами факту вибуття, а також з накладними оприбуткування матеріалів від списання (ліквідації) об'єктів |
| ЗАКЛЮЧНИЙ | |
| Формування звіту про результати аудиторської перевірки необоротних матеріальних активів і та аудиторського висновку | |

Рисунок 3.2 - Етапи проведення аудиту необоротних матеріальних активів

3.3 Використання аналітичних процедур при аудиті необоротних матеріальних активів підприємства

Необоротні матеріальні активи служать матеріально-технічною базою діяльності підприємства, яка визначає сучасний рівень розвитку виробництва та його ефективність.

Будь-який якісний аудит неможливий без застосування в процесі його здійснення аналітичних показників. Мета аудиту необоротних матеріальних активів з використанням аналітичних процедур полягає у визначенні ступеня забезпечення підприємства засобами праці та пошуку резервів підвищення ефективності їх використання.

В процесі аудиту необоротних матеріальних активів з використанням аналітичних процедур виділяють такі основні завдання:

- 1) визначення обсягу і структури необоротних матеріальних активів та їх відповідності до вимог технічного прогресу й оптимальних параметрів виробництва;
- 2) оцінка технічного стану необоротних матеріальних активів, темпів, форм і методів їх оновлення;
- 3) виявлення внутрішньовиробничих резервів поліпшення використання необоротних матеріальних активів;
- 4) оцінка використання наявного парку устаткування, стану його екстенсивного та інтенсивного завантаження;
- 5) розрахунок кінцевих виробничо-фінансових результатів поліпшення використання необоротних матеріальних активів.

Аналізуючи склад і структуру необоротних матеріальних активів визначаються показники кожної групи в абсолютній сумі, а також питома вага в загальній вартості та зміни протягом звітного року.

Застосування в аудиті методів горизонтального й вертикального аналізів помагає відтворити структурну цілісність об'єкту дослідження, а використання коефіцієнтного методу дає змогу проаналізувати основні

складові об'єкту у їх тісній взаємодії.

Аудит необоротних матеріальних активів з використанням аналітичних показників починається зі знайомства з їх складом у цілому і структурою за групами. При цьому виявляється рух і напрями зміни необоротних матеріальних активів, виявляється питома вага промислово-виробничих та непромислових необоротних матеріальних активів у загальній їх вартості на початок і на кінець аналізованого (звітного) періоду. Також розраховується питома вага активної і пасивної частки необоротних матеріальних активів у загальній вартості.

Джерелами даних для аналізу необоротних матеріальних активів ТОВ «МВ Стеллар» є форма № 1 «Баланс», форма № 5 «Примітки до річної звітності» (Додатки А, Б).

Дані про наявність, склад та рух необоротних матеріальних активів на підприємстві ТОВ «МВ Стеллар» відображені в таблиці 3.6.

Таблиця 3.6

**Горизонтальний аналіз необоротних матеріальних активів
необоротних матеріальних активів ТОВ «МВ Стеллар» за 2015 рік**

| Види необоротних матеріальних активів | Балансова вартість на початок року | | Надходження за рік | | Вибуття за рік | | Амортизація за рік | Балансова вартість на кінець року | |
|---|------------------------------------|----------------|--------------------|----------------|----------------|----------------|--------------------|-----------------------------------|----------------|
| | тис. грн. | питома вага, % | тис. грн. | питома вага, % | тис. грн. | питома вага, % | | тис. грн. | питома вага, % |
| Основні засоби | 46935 | 99,9 | 837 | 77,8 | 2145 | 100 | 9780 | 35847 | 99,6 |
| <i>в т. ч. активна частина (транспортні засоби)</i> | <i>36102</i> | <i>76,8</i> | <i>546</i> | <i>50,7</i> | <i>2145</i> | <i>100</i> | <i>8816</i> | <i>25688</i> | <i>71,4</i> |
| Інші необоротні матеріальні активи | 2 | 0 | 137 | 12,7 | 0 | 0 | 139 | 0 | 0 |
| Незавершені капітальні інвестиції у необоротні матеріальні активи | 41 | 0,1 | 102 | 9,5 | 0 | 0 | 0 | 143 | 0,4 |
| Разом | 46978 | 100 | 1076 | 100 | 2145 | 100 | 9919 | 35990 | 100% |

Проведені в таблиці 3.6 розрахунки показують, що найбільшу питому вагу в складі необоротних матеріальних активів займають основні засоби, що становили у 2015 р. 35847 тис. грн. або 99,6%. Зважаючи на те, що основним видом діяльності ТОВ «МВ Стеллар» є вантажні перевезення наливних харчових, промислових вантажів, насипних вантажів автоцистернами, для даного підприємства характерним є наявність у більшому обсязі саме активної частини необоротних матеріальних активів. Активна частина необоротних матеріальних активів вищенаведеного підприємства формується за рахунок транспортних засобів. Вона складає на початок 2015 року 36102 тис. грн. (76,8 %) і 25688 тис. грн. (71,4%) на кінець, тобто зменшилася на 10414 тис. грн. (5,4 %). Це є негативним явищем, оскільки зменшення активної частини приводить до зменшення фондівіддачі підприємства. Основними факторами, що призвели до зменшення є вибуття несправних основних засобів на 2145 тис. грн. та їх зношення на 9780 тис. грн.. Разом з тим, зважаючи на негативну динаміку підприємством були прийняті міри по налагодженню ситуації шляхом оновлення основних засобів на 837 тис. грн., в тому числі транспортного парку підприємства на 546 тис. грн., що дещо покращило ситуацію.

Балансова вартість інших необоротних матеріальних активів (в тому числі малоцінних необоротних матеріальних активів) становила на початок року 2 тис. грн., а на кінець – була відсутня, хоча протягом року їх було придбано на 137 тис. грн. Разом з тим, стан даних активів важко проаналізувати, оскільки усі малоцінні необоротні матеріальні активи, які надійшли на підприємство протягом року повністю відамортизовані, що пов'язано із застосуванням для нарахування зносу по даному виду активу методу нарахування амортизації в розмірі 100% при введенні в експлуатацію.

Ще одним видом необоротних матеріальних активів, які має на своєму балансі ТОВ «МВ Стеллар» є незавершені капітальні інвестиції. Збільшення даного виду активів протягом року на 102 тис. грн. (9,5%) свідчить про те, що значна частина придбаних необоротних матеріальних активів, ще не

використовується у діяльності підприємства, що є негативним явищем. При перевірці вищенаведених фактів, з'ясувалося, що придбані засоби праці були на стадії підготовки до введення в експлуатацію.

Підбиваючи підсумки варто сказати, що найбільшу частку у складі необоротних матеріальних активів займаю основні засоби, а виробничу потужність даного підприємства визначають транспортні засоби, що є його основною активною частиною і потребують постійного оновлення.

У зв'язку з тим, що основну частку у складі необоротних матеріальних активів займаю основні засоби в подальшому проведемо аналіз саме цього виду необоротних матеріальних активів.

Аналіз основних засобів розпочнемо з вивчення їх обсягу, складу і структури у таблиці 3.7.

Таблиця 3.7

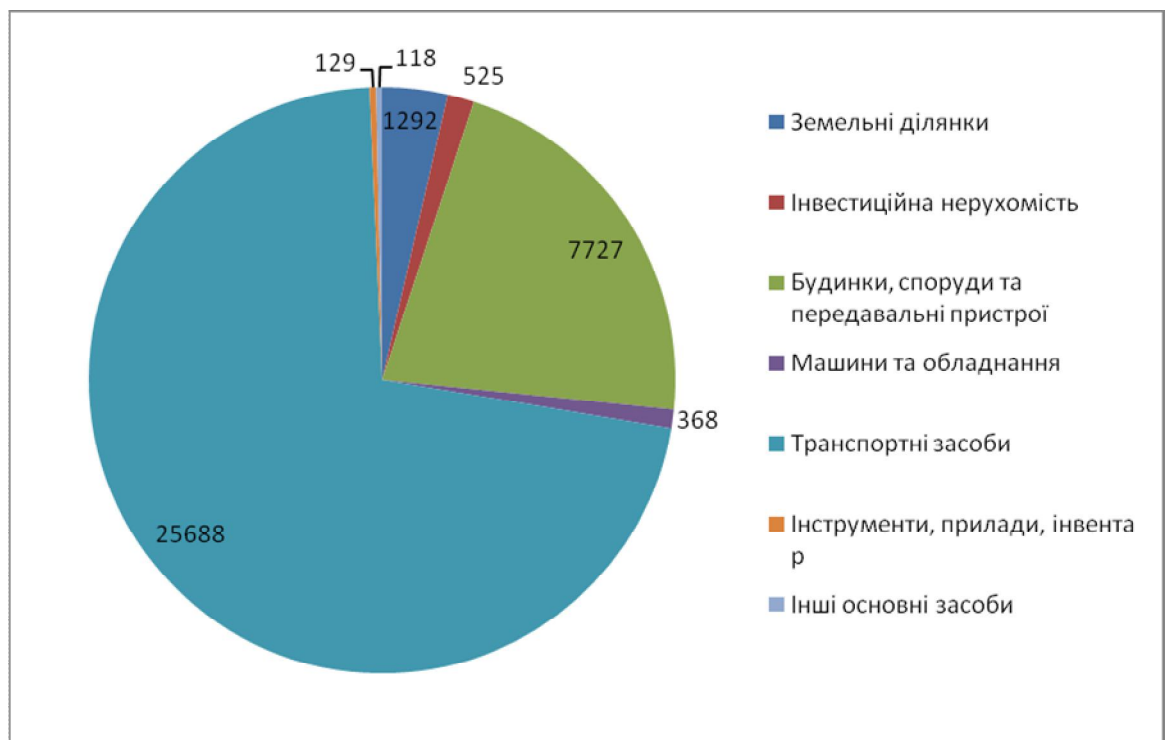
**Характеристика обсягу, складу і структури основних засобів
ТОВ «МВ Стеллар» за 2014-2015 рр.**

| Види основних засобів | Балансова вартість за 2014 р. | | Балансова вартість за 2015 р. | | Зміни за 2014-2015 р. | |
|---|-------------------------------|----------------|-------------------------------|----------------|-----------------------|----------|
| | тис. грн. | питома вага, % | тис. грн. | питома вага, % | тис. грн. | % |
| Земельні ділянки | 1292 | 2,8 | 1292 | 3,6 | 0 | 0,9 |
| Інвестиційна нерухомість | 559 | 1,2 | 525 | 1,5 | -34 | 0,3 |
| Будинки, споруди та передавальні пристрої | 8039 | 17,1 | 7727 | 21,6 | -312 | 4,4 |
| Машини та обладнання | 573 | 1,2 | 368 | 1,0 | -205 | -0,2 |
| Транспортні засоби | 36102 | 76,9 | 25688 | 71,7 | -10414 | -5,3 |
| Інструменти, прилади, інвентар | 222 | 0,5 | 129 | 0,4 | -93 | -0,1 |
| Інші основні засоби | 148 | 0,3 | 118 | 0,3 | -30 | 0,0 |
| Разом | 46935 | 100 | 35847 | 100 | -11088 | - |

Проаналізувавши дані з таблиці 3.7 можна сказати, що ТОВ «МВ Стеллар» володіє значною кількістю та різноманітням основних засобів, балансова вартість яких на кінець 2014 р. складала 46935 тис. грн., а у 2015 р. зменшилася до 35847 тис. грн.. Основну питому вагу у складі основних засобів займають транспортні засоби (25688 тис. грн. або 71,7 %), що

безпосередньо пов'язано з основним видом діяльності підприємства – транспортними перевезеннями. Як ми бачимо згідно даних поданих у таблиці, їх частка порівняно з 2014 р. значно зменшилася на 10414 тис. грн., що в основному пов'язано із великою сумою нарахованої амортизації та списанням з балансу несправного автотранспорту.

Другою за величиною у структурі основних засобів є частка будинків, споруд та передавальних пристроїв, що становила на кінець року 7727 тис. грн. (21,6%) і зменшилася на 312 тис. грн. (рис. 3.3) Також на підприємстві наявні земельні ділянки вартістю 1292 тис. грн., частка яких становить 3,6% від загального обсягу основних засобів, інвестиційна нерухомість у сумі 525 тис. грн. (1,5 %), машин та обладнання, що становлять відповідно 368 тис. грн. або 1%, інструменти, прилади та інвентар вартістю 129 тис. грн. (0,4%) та інші основні засоби у сумі 118 тис. грн. (0,3%).



**Рисунок 3.3 - Балансова вартість основних засобів
ТОВ «МВ Стеллар» за 2015 р.**

Підсумовуючи вищесказане можна стверджувати, що вартість основних засобів ТОВ «МВ Стеллар» у кінці 2015 р. в порівнянні з 2014 р.

зменшилась на 23,6%, проте структура основних засобів суттєво не змінилася, адже на підприємстві і дані основну частку (більше 70%) займають транспортні засоби.

При проведенні аудиту з використанням аналітичних показників на особливу увагу заслуговує аналіз технологічної вікової структури основних засобів. На технічний стан основних засобів впливають три групи факторів:

- 1) введення в дію нових основних засобів;
- 2) вибуття основних засобів внаслідок їх старіння і повного зносу;
- 3) ремонт основних засобів.

Для здійснення аналізу технічного стану основних засобів розраховують коефіцієнти зносу, оновлення, вибуття, приросту та придатності.

На зміну стану основних засобів значний вплив здійснює їх знос. Він представляє процес споживання їх вартості в тій мірі, в якій вони втрачають свою основну вартість чи матеріально зношуються. В процесі аналізу розраховують коефіцієнт зносу (K_{zn}) на початок і кінець року. Він розраховується як відношення суми зносу основних засобів до їх первісної вартості.

$$K_{zn} = \frac{\sum \text{Зносу ОЗ}}{\text{Первісна вартість ОЗ}} \quad (3.1)$$

Для більшої наочності проведемо розрахунок коефіцієнта зносу по ТОВ «МВ «Стеллар» у таблиці 3.8.

Таблиця 3.8

**Характеристика зміни технічного стану основних засобів
ТОВ «МВ Стеллар» за 2015 рік**

| Показники | На початок року | На кінець року | Зміни (+)(-) |
|--|-----------------|----------------|--------------|
| 1. Первісна вартість основних засобів, тис. грн. | 109 740 | 98 732 | -11008 |
| 2. Знос, тис. грн. | 62 805 | 62 885 | +80 |
| 3. Коефіцієнт зносу, % | 0,57 | 0,64 | 0,07 |

За даними таблиці 3.8 видно, що коефіцієнт зносу основних засобів підприємства протягом 2015 року зріс на 7%, що свідчить про незначне погіршення стану основних засобів. Разом з тим, значне зношення основних засобів (64%) негативно характеризує діяльність підприємства щодо вдосконалення матеріально-технічної бази.

Одним з факторів, що характеризує зміни стану основних засобів, є їх рух, під яким розуміється надходження протягом року нових та вибуття раніше діючих основних засобів. Інтенсивність таких процесів вимірюється коефіцієнтами оновлення та вибуття.

Коефіцієнт оновлення розраховується як відношення вартості нововведених основних засобів до їх вартості на кінець звітного періоду.

$$K_{\text{оновлення}} = \frac{\text{Вартість нововведених ОЗ}}{\text{Первісна вартість ОЗ на кінець року}} \quad (3.2)$$

Коефіцієнт вибуття розраховується як відношення вартості вибутих протягом року основних засобів до їх вартості на початок року.

$$K_{\text{вибуття}} = \frac{\text{Вартість вибутих ОЗ}}{\text{Первісна вартість ОЗ на початок року}} \quad (3.3)$$

Підставивши дані досліджуваного підприємства у формули 3.2 і 3.3 отримуємо такі значення коефіцієнтів:

$$K_{\text{оновлення}} = \frac{837}{98732} = 0,008$$

$$K_{\text{вибуття}} = \frac{2145}{109740} = 0,02$$

З вище приведених розрахунків видно, що коефіцієнт оновлення основних засобів є значно меншим (0,008), ніж коефіцієнт вибуття (0,02), що

можна оцінити як негативний фактор. Дані показники свідчать про прояви технічного регресу, де відбувається старіння й зношення основних засобів.

Варто ще раз підкреслити ту обставину, що незадовільне оновлення основних засобів у звітному періоді, відбувається в умовах, коли понад половина основних засобів зношені. Таке становище у недалекому майбутньому може поставити перед керівництвом складні проблеми щодо функціонування та реального виживання підприємства в умовах конкуренції. Тому слід акцентувати увагу керівних органів підприємства на необхідності інтенсивного оновлення основних засобів, особливо активної частини.

Важливим завданням аудиту необоротних матеріальних активів з використанням аналітичних процедур є виявлення причин вибуття основних засобів та доцільність придбання нових.

Для визначення технічного стану основних засобів використовують коефіцієнти приросту і придатності основних засобів. Коефіцієнт придатності основних засобів розраховується як відношення залишкової вартості основних засобів до їх первісної вартості.

$$K_{\text{придатності}} = \frac{\text{Залишкова вартість ОЗ}}{\text{Первісна вартість ОЗ на кінець року}} \quad (3.4)$$

$$K_{\text{придатності}} = \frac{35847}{98732} = 0,36$$

Даний коефіцієнт свідчить про те, що тільки 36% основних засобів є здатними до використання на підприємстві.

Коефіцієнт приросту основних засобів на підприємстві за аналізований період склав:

$$K_{\text{приросту}} = \frac{\text{Сума приросту ОЗ}}{\text{Первісна вартість ОЗ на початок року}} \quad (3.5)$$

$$K_{\text{приросту}} = \frac{98732-109740}{109740} = -0,1$$

Коефіцієнт приросту свідчить про зменшення вартості основних засобів, що забирає можливості для розширення діяльності й збільшення обсягів надання транспортних послуг.

Економічна ефективність діяльності підприємства не є складовою результату використання всіх виробничих ресурсів. При аналізі ефективності використання основних засобів застосовують систему натуральних та вартісних показників, а також співвідносні оцінки темпів зростання надання послуг і темпів зростання основних засобів; фондоозброєності праці та її продуктивності.

До натуральних показників відносять:

- екстенсивне, інтенсивне та інтегральне використання основних засобів;
- капіталовіддача, визначена в натуральному чи умовно-натуральному виразі;
- використання виробничої потужності й ступінь її освоєння.

Вартісними показниками є капіталовіддача, розрахована за вартісними показниками і капіталомісткість

Найбільш узагальнюючим показником ефективності використання основних засобів є фондівіддача або капіталовіддача, яка характеризує виробництво товарної продукції у розрахунку на 1 грн. середньорічної вартості основних засобів.

На сьогодні в економічній літературі нема єдиної думки стосовно вартісного оцінювання продукції, прийнятого в розрахунок показника фондівіддачі. Найреальніша капіталовіддача розрахована у натуральному виразі. Однак галузь застосування натуральних показників обмежена [97, 155].

Фондомісткість є величиною зворотною до фондівіддачі. Цей показник дає можливість визначити вартість основних засобів на одну гривню виробленої продукції і характеризує забезпеченість підприємства основними засобами.

Показник фондомісткості дозволяє оцінити економію або додаткову потребу основних засобів, в тому числі при плануванні обсягу продукції на наступний період.

За нормальних умов фондovіддача повинна мати тенденцію до збільшення, а фондомісткість - до зменшення.

$$\Phi_v = \frac{\text{Собівартість реалізованої продукції}}{\text{СередньорічнаВартість ОЗ}} = \frac{149991}{41391} = 3,62 \quad (3.6)$$

Коефіцієнт фондovіддачі показує, що на ТОВ «МВ Стеллар» на 1 грн. основних засобів надається послуг в сумі 3,62 грн.

$$\Phi_m = \frac{\text{СередньорічнаВартість ОЗ}}{\text{Собівартість реалізованої продукції}} = \frac{41391}{149991} = 0,28 \quad (3.7)$$

З даного показника можна зробити висновок, що для надання послуг в розмірі 1 грн. затрачаються основні засоби в сумі 0,28 грн.

Забезпеченість підприємства основними виробничими засобами визначається рівнем фондоозброєності праці. Останню розраховують як відношення вартості основних виробничих засобів до чисельності працівників підприємства. Збільшення рівня фондоозброєності є позитивним фактором.

$$\Phi_o = \frac{\text{СередньорічнаВартість ОЗ}}{Ч} = \frac{41391}{342} = 121,03 \quad (3.8)$$

Ч- середньооблікова чисельність працівників.

Даний коефіцієнт показує, що на одного працівника припадає основних засобів розмірі 121,03 грн. Чим вищий цей показник тим краща забезпеченість підприємства основними засобами і відповідні більші можливості щодо нарощення обсягів надання транспортних послуг.

Коефіцієнт реальної вартості основних виробничих засобів у майні підприємства визначається як відношення вартості основних виробничих засобів до вартості майна підприємства.

$$K_{pv} = \frac{\text{СередньорічнаВартість ОЗ}}{M} = \frac{41391}{164659} = 0,25 \quad (3.9)$$

M – загальна вартість майна

Коефіцієнт реальної вартості основних виробничих засобів у майні підприємства сягає критичної позначки (0,2-0,3), реальний виробничий потенціал підприємства є низьким і треба терміново шукати кошти для виправлення становища.

Розрахуємо ще рентабельність основних засобів. Це відносний показник, який характеризує рівень ефективності використання цих засобів і частку прибутку підприємства, отриманого за рік, від вартості основних засобів.

$$P = \frac{\Pi_6}{\text{БалансоваВартість ОЗ}} = \frac{27942}{104236} = 0,27\% \quad (3.10)$$

Даний показник свідчить про те, ефективність використання основних засобів є вище середньої. Чим вищий показник рентабельності тим величина прибутку від використання основних засобів є більшою.

Висновки до розділу 3

Проведені дослідження методики та організації аудиту необоротних матеріальних активів дали змогу сформулювати такі висновки і пропозиції:

1. Узагальнюючи аудиторські процедури, що реалізуються через системи способів та прийомів дослідження фактів, в залежності від мети та завдань аудиту, процес аудиторської перевірки необоротних матеріальних активів пропонуємо поділити на окремі етапи (підготовчий, основний та заключний)

із деталізацією підетапів,. Дана система поетапного аудиту достовірності облікової інформації щодо надходження, використання та вибуття необоротних матеріальних активів, допоможе розробити ефективну політику управління необоротними матеріальними активами та дозволить своєчасно вживати заходи щодо покращення операцій з даним видом активів.

2. За даними проведеного аудиту з використанням аналітичних процедур ТОВ «МВ Стеллар» володіє значною кількістю та різноманіттям основних засобів, балансова вартість яких на кінець 2014 р. складала 46935 тис. грн., а у 2015 р. зменшилася до 35847 тис. грн.. Основну питому вагу у складі основних засобів займають транспортні засоби (25688 тис. грн. або 71,7 %), що безпосередньо пов'язано з основним видом діяльності підприємства – транспортними перевезеннями. Як ми бачимо згідно даних поданих у таблиці, їх частка порівняно з 2014 р. значно зменшилася на 10414 тис. грн., що в основному пов'язано із великою сумою нарахованої амортизації та списанням з балансу несправного автотранспорту. Другою за величиною у структурі основних засобів є частка будинків, споруд та передавальних пристроїв, що становила на кінець року 7727 тис. грн. (21,6%) і зменшилася на 312 тис. грн.. Також на підприємстві наявні земельні ділянки вартістю 1292 тис. грн., частка яких становить 3,6% від загального обсягу основних засобів, інвестиційна нерухомість у сумі 525 тис. грн. (1,5 %), машин та обладнання, що становлять відповідно 368 тис. грн. або 1%, інструменти, прилади та інвентар вартістю 129 тис. грн. (0,4%) та інші основні засоби у сумі 118 тис. грн. (0,3%). Підсумовуючи вищесказане можна стверджувати, що вартість основних засобів ТОВ «МВ «Стеллар» у кінці 2015 р. в порівнянні з 2014 р. зменшилась на 23,6%, проте структура основних засобів суттєво не змінилася, адже на підприємстві і дані основну частку (більше 70%) займають транспортні засоби.

ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ

Результатом проведеного дослідження є виявлення теоретичних та методологічних проблем обліку і аудиту необоротних матеріальних активів та пошук шляхів їх усунення. Це дає змогу вирішити питання їх обліку та посилити роль облікової інформації на управлінському рівні. Підсумовуючи наше дослідження, можна зробити наступні висновки:

1. Найважливішою передумовою правильного ведення обліку необоротних матеріальних активів є обґрунтованість використовуваної термінології та критеріїв їх оцінки. Відсутність єдиного трактування при наявності методичної і теоретичної бази призводить до плутанини і ускладнень, які мають бути виключеними. Відтак необоротні матеріальні активи - сукупність введених в експлуатацію матеріальних активів виробничого та невиробничого призначення, які підприємство утримує з метою їх використання в процесі його діяльності та які переносять свою вартість частинами впродовж строку їх корисного використання (експлуатації), що триває більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік).

2. Більшість вчених підходять до поняття «необоротні активи» дещо спрощено і класифікують їх лише за функціональною ознакою натомість, ми пропонуємо класифікувати активи за функціональними видами таким чином:

- необоротні матеріальні активи (основні засоби, інші необоротні матеріальні активи, капітальні інвестиції в необоротні матеріальні активи, довгострокові біологічні активи);
- необоротні нематеріальні активи (нематеріальні активи, капітальні інвестиції в нематеріальні активи, гудвіл);
- необоротні фінансові активи (довгострокові фінансові інвестиції, довгострокова дебіторська заборгованість);
- інші необоротні активи (відстрочені податкові активи, інші необоротні активи).

Використання даної класифікації для поділу необоротних активів в бухгалтерському значно підвищить його інформативність.

3. Для того, щоб визнати актив як повноцінний необоротний матеріальний актив, необхідно враховувати особливості цього активу та не забувати про такі критерії визнання, як: матеріально-речова форма; строк корисного використання, який має бути більшим за один рік; в майбутньому від об'єкта очікується отримувати економічні вигоди; актив має бути придбано для використання у виробництві та іншій діяльності підприємства, а не як товар для перепродажу; вартість об'єкта має бути достовірно визначена.

4. При аналізі чинної практики обліку безоплатно отриманих необоротних матеріальних активів виявлено багато проблем. Частина їх була вирішена при поєднанні бухгалтерського та податкового обліку в єдине ціле, що було зроблено в Податковому кодексі України. Тому, сьогодні в Україні безоплатно отримані необоротні матеріальні активи визначаються оподатковуваним доходом як з боку положень (стандартів) бухгалтерського обліку, так і зі сторони податкового законодавства. Проте, якщо для безоплатно одержаних необоротних матеріальних активів після внесення змін до ПКУ (тобто після 01.01.2015 р.) як у бухгалтерському, так і податковому обліку дохід нараховується одночасно з нарахуванням амортизації, то для активів одержаних до внесення змін податковий і бухгалтерський облік відрізняється. Зокрема, амортизація за такими активами у податковому обліку не нараховується, оскільки до доходу вони були включені одразу при безоплатному отриманні об'єкта необоротних активів. Дана невідповідність потребує усунення.

5. При обліку інших необоротних матеріальних активів проблемним є їх документування, адже у вітчизняному законодавстві відсутній нормативний документ, що затверджує первинні документи обліку вищенаведених активів. Разом з тим, у зв'язку з тим, що інші необоротні матеріальні активи мають однакову природу з основними засобами, на

практиці документи з обліку основних засобів використовують для оформлення операцій з іншими необоротними матеріальними активами. Зважаючи на вищенаведений факт, пропонуємо внести зміни до форм з обліку основних засобів та нормативно затвердити їх використання для обліку інших необоротних матеріальних активів. Зокрема, пропонуємо форму ОЗ-1 назвати «Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів та інших необоротних матеріальних активів» і внести відповідні зміни у самій формі документа.

6. Для відображення первинної дооцінки основних засобів використовується рахунок 411 «Дооцінка (уцінка) основних засобів», в свою чергу питання щодо відображення у складі власного капіталу дооцінок інших необоротних матеріальних активів (хоча згідно п. 16 П(С)БО 7 не підлягають переоцінці лише малоцінні необоротні матеріальні активи та бібліотечні фонди) залишається неврегульованим. У зв'язку з однаковою природою основних засобів та інших необоротних матеріальних активів, пропонуємо дооцінку останніх відображати на субрахунку 411, який в свою чергу варто перейменувати на «Дооцінка (уцінка) необоротних матеріальних активів».

7. При переоцінці необоротних матеріальних активів підприємству необхідний документ, який би враховував результати її проведення. Необхідність складання такого документа обумовлена змістом п. 19-21 П(С)БО 7, які передбачають ведення обліку сум дооцінки/уцінки по кожному об'єкту необоротних матеріальних активів, що переоцінюються. У зв'язку з цим нами запропонована можлива форма такого документа «Відомість аналітичного обліку переоцінки необоротних матеріальних активів».

8. Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу, відображаються в балансі у вписуваному у розділі «III. Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття». Розміщення цього розділу порушує принцип класифікації статей балансу відповідно до збільшення їх ліквідності. На нашу думку, доцільніше було б відображати інформацію про необоротні активи, утримувані для продажу в розділі II активу балансу

«Необоротні активи та групи вибуття», після якого розмістити розділ III «Оборотні активи». Це зберегло б принцип класифікації статей балансу відповідно до зростання їх ліквідності.

9. Для розмежування об'єктів між основними засобами і малоцінними необоротними матеріальними активами можна використовувати вартісну межу. Така межа визначена Податковим кодексом України в межах 6000 грн. за об'єкт, а у П(С)БО 7 «Основні засоби» вона не зазначена. Для зближення податкового та бухгалтерського обліку пропонуємо встановити вартісну межу і у П(С)БО 7 «Основні засоби».

10. На сьогоднішній день згідно Податкового кодексу України нарахування амортизації необоротних матеріальних активів здійснюється відповідно до П(С)БО або МСФЗ із застосовуються методів, передбачених національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, окрім «виробничого» методу. Дане обмеження, на нашу думку є неправомірним, оскільки саме використання виробничого методу для необоротних матеріальних активів виробничого призначення дозволяє рівномірно розподілити їх вартість на випуск продукції. При цьому досягається основний принцип амортизації, що забезпечує відповідність понесених витрат і доходів від експлуатації даного об'єкта. Окрім того, із заборонаю використання даного методу лише у бухгалтерському обліку знову ж виникає невідповідність між бухгалтерськими та податковими даними, тому пропонуємо вилучити дану заборону із ПКУ.

11. При аналізі фінансової звітності виявлено, що сума капітальних інвестицій у формі «Баланс (Звіт про фінансовий стан)» відображається у рядку 1005 «Незавершені капітальні інвестиції». На нашу думку, для більшої інформативності звітності варто здійснити деталізацію вищенаведеного рядка в розрізі двох окремих вписуваних рядків «Незавершені капітальні інвестиції у необоротні матеріальні активи», де буде відображатися інформація за субрахунками 151, 152, 153, та «Незавершені капітальні інвестиції у необоротні нематеріальні активи», де б відображалася

інформація за субрахунком 154. У разі такої деталізації у рядку 1005 здійснюватиметься сумування запропонованих рядків.

12. У рядку 1010 «Основні засоби» Балансу міститься інформація не лише про залишкову вартість основних засобів, а й враховується залишкова вартість інших необоротних матеріальних активів. Для більшої інформативності балансу пропонуємо виділити окремі рядки для відображення суми первісної вартості, зносу та залишкової вартості інших необоротних матеріальних активів. Це ж стосується і Приміток до річної фінансової звітності, де пропонується розділ II назвати «Основні засоби та інші необоротні матеріальні активи», у якому відображати відокремлено у вигляді двох таблиць інформацію про основні засоби та інші необоротні матеріальні активи.

13. Узагальнюючи аудиторські процедури, що реалізуються через системи способів та прийомів дослідження фактів, в залежності від мети та завдань аудиту, процес аудиторської перевірки необоротних матеріальних активів пропонуємо поділити на окремі етапи (підготовчий, основний та заключний) із деталізацією підетапів. Дана система поетапного аудиту достовірності облікової інформації щодо надходження, використання та вибуття необоротних матеріальних активів, допоможе розробити ефективну політику управління необоротними матеріальними активами та дозволить своєчасно вживати заходи щодо покращення операцій з даним видом активів.

14. Проведений аудит з використанням аналітичних процедур показав, що найбільшу питому вагу в складі необоротних матеріальних активів займають основні засоби, що становили у 2015 р. 35847 тис. грн. або 99,6%. Зважаючи на те, що основним видом діяльності ТОВ «МВ Стеллар» є вантажні перевезення наливних харчових, промислових вантажів, насипних вантажів автоцистернами, для даного підприємства характерним є наявність у більшому обсязі саме активної частини необоротних матеріальних активів. Активна частина необоротних матеріальних активів вищенаведеного підприємства формується за рахунок транспортних засобів. Вона складає на

початок 2015 року 36102 тис. грн. (76,8 %) і 25688 тис. грн. (71,4%) на кінець, тобто зменшилася на 10414 тис. грн. (5,4 %). Це є негативним явищем, оскільки зменшення активної частини приводить до зменшення фондівіддачі підприємства. Основними факторами, що призвели до зменшення є вибуття несправних основних засобів на 2145 тис. грн. та їх зношення на 9780 тис. грн.. Разом з тим, зважаючи на негативну динаміку підприємством були прийняті міри по налагодженню ситуації шляхом оновлення основних засобів на 837 тис. грн., в тому числі транспортного парку підприємства на 546 тис. грн., що дещо покращило ситуацію. Балансова вартість інших необоротних матеріальних активів (в тому числі малоцінних необоротних матеріальних активів) становила на початок року 2 тис. грн., а на кінець – була відсутня, хоча протягом року їх було придбано на 137 тис. грн. Разом з тим, стан даних активів важко проаналізувати, оскільки усі малоцінні необоротні матеріальні активи, які надійшли на підприємство протягом року повністю відамортизовані, що пов'язано із застосуванням для нарахування зносу по даному виду активу методу нарахування амортизації в розмірі 100% при введенні в експлуатацію. Ще одним видом необоротних матеріальних активів, які має на своєму балансі ТОВ «МВ Стеллар» є незавершені капітальні інвестиції. Збільшення даного виду активів протягом року на 102 тис. грн. (9,5%) свідчить про те, що значна частина придбаних необоротних матеріальних активів, ще не використовується у діяльності підприємства, що є негативним явищем. При перевірці вищенаведених фактів, з'ясувалося, що придбані засоби праці були на стадії підготовки до введення в експлуатацію. Підбиваючи підсумки варто сказати, що найбільшу частку у складі необоротних матеріальних активів займають основні засоби, а виробничу потужність даного підприємства визначають транспортні засоби, що є його основною активною частиною і потребують постійного оновлення.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Амортизация и оптимальные сроки службы техники / С.Н. Козьменко, Т.А. Васильева, С.П. Ярошенко. - Сумы: Деловые перспективы, 2005. – 223
2. Аудит і ревізія підприємницької діяльності. Навчальний посібник для студ. вищ. навч. закл. спеціальності 7.050106 “Облік і аудит” /За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. –Житомир: ПП ”Рута”, 2001. –416 с.
3. Аудит: Учебник для вузов /Под. ред. проф. Подольского В.И. –М.: Юнити – Дана, 2000. - 570 с.
4. Бабій В. Роль основних засобів в процесі виробництва //Наукові записки. –серія: Економіка.- 2011. –№ 10. – С. 200 – 202.
5. Бабіч В. Витрати на ремонт та поліпшення основних засобів: обліковий та податковий аспекти / В. Бабіч // Бухгалтерський облік і аудит. – 2012. – № 8.
6. Богатко Н. Справедлива вартість основних засобів і методи її визначення // Все про бухгалтерський облік.- 2006. –№ 67. –С. 5 – 10.
7. Большой бухгалтерский словарь / Под.ред. А.Н. Азрилияна. - М.: Институт новой экономики, 1999. - 574 с.;
8. Большой экономический словарь. - М.: Книжный мир, 2001. - 895 с.;
9. Борисенко З.М. Амортизационная политика / З.М. Борисенко. - К.: Наукова думка, 1993. - 135 с.
10. Бутинець Ф.Ф., Горецька Л.Л. Бухгалтерський облік у зарубіжних. Навчальний посібник для студентів. - Житомир: ПП «Рута», 2002. - 544с.;
11. Бухгалтерський фінансовий облік. Підручник / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. 3-е вид., перероб. і доп. –Житомир: ЖІТІ, 2001. – 672 с.
12. Ватуля І.Д., Канцедал Н.А., Пономаренко О.Г. Аудит. Практикум: Навч. посіб. - Київ: ЦУЛ, 2010. - 304 с.

13. Великий словник бухгалтера / уклад. В. Кузнєцов, О. Михайленко. — 2-ге вид., пере- роб і доп. — Х. : Фактор, 2005. — 532 с.
14. Войнаренко М. П., Пономарьова Н. А., Замазій О. В. Міжнародні стандарти фінансової звітності та аудиту: навч. посіб. — К. : Центр учбової літератури, 2010. — 488 с.
15. Волкова і. А. Фінансовий облік : навчальний посібник. - К. : центр учбової літератури, 2008. - 228 с.
16. Городянська Л.В. Відтворення основних засобів на підприємствах України: теорія і практика обліку та аналізу / Л.В.Городянська. - К.: КНЕУ, 2008. - 224 с.
17. Гречко, С.М. Процес надходження основних засобів у системі бухгалтерського обліку: економіко-теоретичні положення [Текст] / С.М. Гречко // Вісник Запорізького національного університету. Економічні науки. - № 4 (16). - 2012. - Режим доступу : <http://web.znu.edu.ua/herald/issues/2012/eco-4-2012/114-122.pdf>
18. Давидов Г.М. Аудит: Навчальний посібник. 2-ге вид., перероб. і доп. — К.: Т-во “Знання”, КОО, 2001. —363 с.
19. Диба В. М. Облік та аналіз необоротних активів: монографія / В. М. Диба. - К.: КНЕУ, 2008. - 288 с.
20. Економіка від А до Я : понятійно-термінологічний словник / О. В. Куроченко, М. А. Копнов, В. П. Сладкевич та ін. — К. : Персонал, 2008. — 368 с.
21. Економічна енциклопедія : у трьох томах. Т. 2 / редкол. : С. В. Мочерний (відп. ред.) та ін. — К. : Видавничий центр «Академія», 2001. — 848 с.
22. Жарікова О. О. Історичні аспекти формування облікової категорії «необоротні активи» / О. О. Жарікова // Вісник Севастопольського національного технологічного університету. — 2010. — № 109. — С. 37-42.

23. Жолнер І. Фінансовий облік за міжнародними стандартами : навч. посіб. / І. Жолнер. – К. : Центр учбової літератури, 2012. – С. 85-134
24. Загородній А. Г. Фінансово-економічний словник / А. Г. Загородній, Г. Л. Вознюк. — 3-тє вид., доп. і перероб. — Львів : Видавництво Львівської політехніки, 2011. — 844 с.
25. Задорожний З. В. Проблеми обліку основних засобів і капітальних інвестицій / З. В. Задорожний // Бухгалтерський облік і аудит. - 2002. - № 7. - С. 18 - 22.
26. Закон України “Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні” від 16. 07. 99 р. № 996 XIV // Електронна бібліотека “Юрист-плюс”. - К.: ЦКТ, 2012.
27. Ізмайлова Н.В. Управління оборотними активами підприємств : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд.. економ. наук./ Н.В. Ізмайлова-Київ, 2009.
28. Інвестування : навчальний посібник / За заг. ред. докт. екон. наук, професора В.М. Гриньової. – Х. : ВД «Інжек», 2003. – 320 с
29. Інструкція з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товаро-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 11. 08. 94 р. № 69 // Електронна бібліотека “Юрист-плюс”. - К.: ЦКТ, 2012.
30. Історія економічних учень : [підруч.] : у 2 ч. Ч. 1 / за ред. В. Д. Базилевича. — 3-тє вид., випр. і доп. — К. : Знання, 2006. — 582 с.
31. Історія економічних учень : [підруч.] : у 2 ч. Ч. 2 / за ред. В. Д. Базилевича. — 3-тє вид., випр. і доп. — К. : Знання, 2006. — 575 с.
32. Іщенко О.А Сутність оцінки та її значення в обліку необоротних активів бюджетних установ / О.А. Іщенко // [Електронний ресурс]. - Режим доступу :// <http://eztuir.ztu.edu.Ua/3702/1/170.pdf>

33. Карев О. Розрахунок амортизації // Бухгалтерський облік і аудит.- 2001. –№ 12. –С. 24 – 33.
34. Кафка С.М. Методичні підходи до обліку операцій з надходження необоротних активів [Електронний ресурс] / С.М. Кафка, О.С. Степанюк // Вісник Національного університету «Львівська політехніка». Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку. – 2014. – № 797. – С. 225–234. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/j-pdf/VNULPM_2014_797
35. Кендюхов О. В. Ефективне управління інтелектуальним капіталом : [монографія] / О. В. Кендюхов. — Донецьк : НАН України, Інститут економіки промисловості, ДонУЕП, 2008. — 363 с.
36. Кірей О. Основні засоби та основні фонди: як розділити //Дебет – Кредит.- 2006. –№ 41. –С. 34 – 40.
37. Кірей О. Статистична і фінансова звітність про основні засоби // Бухгалтерія.- 2007. –№ 52. –С. 54 – 58.
38. Кларк Д. Б. Распределение богатства [Електронний ресурс]. — Режим доступу : [http:// ek-lit.narod.ru/klrk009.htm](http://ek-lit.narod.ru/klrk009.htm)
39. Коноплицький В. Л. Економічний словник: тлумачно-термінологічний / В. Л. Коноплицький, Г. І. Філіна. — К. : КНТ, 2007. — 580 с.
40. Конспект лекцій з дисципліни «Фінансовий облік» (розділи «Облік основних засобів», «Облік інших необоротних матеріальних активів», «Облік нематеріальних активів») для студентів III курсу всіх форм навчання всіх спеціальностей. - Одеса : ОДЕУ, ротاپронт, 2010 р. - 82 с
41. Котик Н. Амортизация: налоговый и бухгалтерский учет. –К.: Фактор, 2009. –147 с.
42. Криштопа І. Оцінка нематеріальних активів: проблемні питання та напрямки їх вирішення / І. Криштопа // Галицький економічний вісник. - 2010. - № 1(26). - С. 169-176.

43. Кроп О.П. Удосконалення організації обліку основних засобів [Електронний ресурс] / О.П. Кроп, Г.Г. Кірейцев // Економічні науки. Сер.: Облік і фінанси. – 2013. – Вип. 10(3). – С. 380–386. – Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/j-pdf/ecnof_2013_10\(3\)_64.pdf](http://nbuv.gov.ua/j-pdf/ecnof_2013_10(3)_64.pdf)
44. Крупка Я. Д. Облік інвестицій: монографія / Я.Д. Крупка. – Тернопіль : Економічна думка, 2001. – 302 с .
45. Крупка Я. Д. Методи оцінки майна та інвестицій в обліку й звітності / Я.Д. Крупка // Економічний часопис Східноєвропейського національного університету імені Лесі Українки. - 2015. - № 1. - С. 76-83. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/echcenu_2015_1_17
46. Куликова Л.И. Аудит операций с основными средствами // Аудиторские ведомости. – 1999. – № 1. – С. 25 – 27.
47. Лебедева О. Бухгалтерський облік витрат на ремонт основних засобів // Все про бухгалтерський облік.- 2010. –№ 17. – С. 19 – 20.
48. Лишиленко О. В. Фінансовий облік : підручник. - 2-ге вид., перероб. і доп. - Київ : центр навчальної літератури, 2008. - 556 с.
49. Лучко М. Складні питання в обліку основних засобів [Електронний ресурс] / М. Лучко // Соціально-економічні проблеми і держава. – 2013. – Вип. 2. – С. 188–194. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Sepid_2013_2_21.pdf
50. Малюга Н.М. Шляхи удосконалення оцінки в бухгалтерському обліку: теорія, практика, перспективи: Монографія / Н.М. Малюга. – Житомир: ЖІТІ, 1998. – 384 с.
51. Маршалл А. Принципы экономической науки [Електронний ресурс]. — Режим доступу : http://www.gumfak.ru/econom_html/marshall/
52. Мельник Л. Г. Экономика и информация : экономика информации и информация в экономике : Экономический словарь / Л. Г. Мельник. — Сумы : ИД «Универсальная книга», 2005. — 384 с.

53. Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності: наказ Міністерства фінансів України від 28.03.2013 р. № 433.
54. Милль Дж. С. Основания полетической экономш съ некоторыми применениями къ общественной филосіи. Переводъ с аглійскаго изданія Е. И. Остроградской. — Киевъ, Харьковъ : Южнорусское Книгоиздательство, 1896. — 866 с.
55. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку / Перекл. з англ. за ред. Голова С. Ф. –К.: Федерація проф. бухгалтерів і аудиторів України, 1998. –736 с.
56. Морозова Н. Оцінка і переоцінка основних засобів // Бухгалтерія.- 2000. – № 34. – С. 69 – 75.
57. Моссаковський В. Шляхи вдосконалення обліку амортизації / В. Моссаковський, Т. Кононенко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2012. – № 4.
58. Моссаковський В.Б. Невирішені питання обліку непоточних активів / В.Б. Моссаковський // Бухгалтерський облік і аудит. – 2010. – № 5. – С. 17–28.
59. Назаренко І. Заповнюємо бланки обліку основних засобів // Все про бухгалтерський облік.- 2010. –№ 54. –С. 11 – 13.
60. Назарова І.Я. Аналіз методів оцінки активів, зобов'язань та капіталу при реорганізації підприємств / І.Я. Назарова // Економічний аналіз. Збірник наукових праць кафедри економічного аналізу Тернопільського національного економічного університету. – Тернопіль: ТНЕУ, 2013. – Том 14. – С. 214-220.
61. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua>.

62. Наумчук, О.А. Основні засоби: методика обліку і формування облікової політики: Автореф. дис... канд. екон. наук: 08.06.04 / О.А. Наумчук; Укоопспілка. Львів, комерц. академ. — Львів., 2005. — 26 с.: рис. — укр.
63. Нидлз Б. Принципы бухгалтерського учета / Б. Нидлз, Х. Андерсон, Д. Колдуэлл ; пер. с англ. [под ред. Я. В. Соколова]. — 2-е изд., стереотип. — М. : Финансы и статистика, 2000. — 496 с.
64. Організація бухгалтерського обліку. Навчальний посібник для студ. спец. 7050106 “Облік і аудит” / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. — Житомир: ЖІТІ, 2001. — 576 с.
65. Основні засоби // Баланс. Бібліотека бухгалтера. —2008. -№ 1. С. 5 – 77.
66. Основні засоби // Все про бухгалтерський облік.- 2009. -№ 52. -С. 12 – 24.
67. Основні засоби. Посібник для практика // Все про бухгалтерський облік.- 2001. -№ 32. -С. 3 – 63.
68. Основні засоби: бухгалтерський облік // Нова бухгалтерія. - 2002. — С. 3 – 145 (дод. до газети “Галицькі контракти”).
69. Пачоли Л. Трактат о счетах и записях / под ред. проф. Я. В. Соколова. — М. : Финансы и статистика, 2001. — 356 с.
70. Петик М.І. Ефективність управління обіговими активами суб'єктів підприємництва/ М І. Петик // Науковий вісник НЛТУ України.-2011- Вип.21(4).
71. Петрук Н. В. Класифікація активів підприємств з урахуванням міжнародних стандартів фінансової звітності / Н. В. Петрук // Збірник наукових праць Національного університету державної податкової служби України. — 2010. — № 1. — С. 235-242.
72. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій затверджений

- наказом Міністерства фінансів України від 30. 11. 99 р. № 291 // Електронна бібліотека “Юрист-плюс”. - К.: ЦКТ, 2012.
73. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI // [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
74. Питель С. В. Облік інвестиційно-інноваційної діяльності: навчальний посібник. / Крупка Я.Д., С.В. Питель, І.В. Мельничук– Тернопіль, ТАЙП, 2011. –234с.
75. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 14 «Оренда» затверджено наказом Міністерства фінансів України від 28. 07. 2000 р. № 181 // Електронна бібліотека “Юрист-плюс”. - К.: ЦКТ, 2012.
76. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 19 «Об’єднання підприємств» затверджено наказом Міністерства фінансів України від 7. 07. 1999 р. № 163 // Електронна бібліотека “Юрист-плюс”. - К.: ЦКТ, 2012.
77. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000 р. №92 [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://search.ligazakon.ua>
78. Пушкар М.С. Фінансовий облік. Підручник. Тернопіль: Карт-бланш, 2002. – 628 с.
79. Райс Э. Разоблачение тайн бухгалтерского учета. Как разобраться в бухгалтерской отчетности и в финансовом анализе / Энтони Райс ; [пер. с англ.] — М. : ЗАО «Олимп-Бизнес», 2006. — 352 с.
80. Румянцева Е. Е. Новая экономическая энциклопедия / Е. Е. Румянцева. — М. : ИНФРА-М, 2005. — 724 с.
81. Садовська І. Б. Бухгалтерський облік [текст] : навч. посіб. / І.Б. Садовська, Т. В. Божидарнік, К. Є. Нагірська. - К. : «Центр учбової літератури», 2013. - 688 с.

82. Сажинець С. Амортизація повністю зношених основних засобів // Баланс.- 2002. – № 4. –С. 60 – 62.
83. Сажинець С.Й. Документальне забезпечення обліку амортизації необоротних активів підприємства / С.Й. Сажинець, В.Я. Трофимчук [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.business-inform.net/pdf/2013/7_0/269_276.pdf
84. Сафронська І.М. Сутність та завдання обліку основних засобів [Електронний ресурс] / І.М. Сафронська, Г.Є. Бесєдина, Т.В. Ковальова // Збірник наукових праць Таврійського державного агротехнологічного університету (економічні науки). – 2013. – № 2(2). – С. 245–251. – Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/j-pdf/znptdau_2013_2\(2\)__32.pdf](http://nbuv.gov.ua/j-pdf/znptdau_2013_2(2)__32.pdf)
85. Семейон В. С. Бухгалтерський облік необоротних активів в Україні та Угорщині: порівняльний аспект : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.06.04 «Бухгалтерський облік, аналіз, аудит» / В. С. Семейон. — Житомир, 2010. — 22 с.
86. Семейон В. С. Поняття необоротних активів, їх класифікація та склад / В. С. Семейон // Вісник Житомирського державного технологічного університету: економічні науки. — 2009. — № 3 — С. 161-167.
87. Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов [Електронний ресурс] / А. Смит. — Режим доступу : http://www.gumer.info/bibliotek_Buks/Econom/smit/index.php.
88. Смоленюк, П.С. Облік основних засобів в нових умовах господарювання [Текст] / П.С.Смоленюк // Наука й економіка. - 2012, № 1 (25). С. 108-116.
89. Соколов Я. В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней : [учеб. пособ.] / Я. В. Соколов. — М. : Аудит, ЮНИТИ, 1996. — 638 с.
90. Соколов Я. В. История бухгалтерского учета : [учеб.] / Я. Соколов, В. Соколов. — М. : Финансы и статистика, 2004. — 272 с.

91. Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета / Я.В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 2005. – 496 с.
92. Терехов А.А. Аудит. –М.: Финансы и статистика, 1998. –512 с.
93. Терехова В.А. Финансовый учёт: Краткий курс. - Спб.: Питер, 2005. - 368 с.;
94. Финансово-инвестиционный словарь / Дж. Доунс, Дж. Элиот Гудман ; перевод 4-го, перераб. и доп. англ. изд. — М. : ИНФРА-М, 1997. — 586 с.
95. Хендриксен Э. С. Теория бухгалтерского учета : пер. с англ. / под ред. Я. В. Соколова. — М. : Финансы и статистика, 2000. — 576 с.
96. Хома С.В. Особливості обліку необоротних активів, утримуваних для продажу / С.В. Хома // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – № 4. – С. 20–24.
97. Швець В. Г. Теорія бухгалтерського обліку : [підруч.] / В. Г. Швець. — 3-тє вид., перероб. і допов. — К. : Знання, 2008. — 535 с.
98. Шморгун Н. П. Фінансовий аналіз : [навч. посіб.] / Н. П. Шморгун, І. В. Головка. — К. : ЦНЛ, 2006. — 528 с.
99. Энтони Р. Учет: ситуации и примеры / Р. Энтони, Дж. Рис / Пер. с англ. / Под ред. А. М. Петрачкова. - 2-е изд., стереотип. - М. : Финансы и статистика, 1996. - 560 с.