

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

Гурик Марія Ярославівна
ОБЛІК І АНАЛІЗ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ ПІДПРИЄМСТВА /
ACCOUNTING AND ANALYSIS OF NON-CURRENT ASSETS
Спеціальність 8.03050901 – облік і аудит
Дипломна робота за освітньо-кваліфікаційним рівнем «магістр»

Студента групи ОПДм-21
Гурик М. Я.

підпис

Науковий керівник
к.е.н., доцент Гудзь Н.В.

підпис

Дипломну роботу допущено
до захисту

«__»_____201__р.

Зав. Кафедри

Прізвище, ініціали

Підпис

Тернопіль - 2018

ВСТУП	3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ	
1.1 Економічний зміст необоротних активів як об'єкта обліку та їх класифікація	6
1.2. Оцінка необоротних активів	18
1.3. Організація обліку необоротних активів	28
Висновки до розділу 1	38
РОЗДІЛ 2. ОБЛІК НАЯВНОСТІ ТА РУХУ МАТЕРІАЛЬНИХ І НЕМАТЕРІАЛЬНИХ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ НА ПІДПРИЄМСТВІ	
2.1. Документування руху матеріальних і нематеріальних необоротних активів	40
2.2. Методи нарахування амортизації матеріальних і нематеріальних необоротних активів	58
2.3. Проблеми відображення в обліку витрат на поліпшення матеріальних необоротних активів.....	76
2.4. Узагальнення даних про необоротні активи у звітності	92
Висновки до розділу 2	97
РОЗДІЛ 3. АНАЛІЗ НАЯВНОСТІ, РУХУ ТА ЕФЕКТИВНОСТІ ВИКОРИСТАННЯ МАТЕРІАЛЬНИХ І НЕМАТЕРІАЛЬНИХ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ	
3.1. Аналіз технічного стану, структури і динаміки матеріальних і нематеріальних необоротних активів підприємства.....	99
3.2. Аналіз ефективності використання матеріальних необоротних активів підприємства	108
Висновки до розділу 3	115
ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ	117
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	121

ВСТУП

Актуальність теми дослідження визначена тим, що в наслідок реформування системи обліку значних змін зазнала методика обліку необоротних активів. Питання про її удосконалення перебуває в центрі уваги, тому що великою мірою виявляє можливості ефективного використання необоротних активів та оптимізації пов'язаних з цим витрат.

Згідно з положеннями Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» інформацію про необоротні активи повинна надавати система бухгалтерського обліку та фінансова звітність, що складена на підставі її даних. У зв'язку з впровадженням в дію М(С)БО вітчизняні підприємства здобули нові можливості у формуванні облікової політики з приводу необоротних активів. Втім, певні норми стандартів мають загальний характер, що утруднює їх практичну реалізацію. Недосконалість способів оцінки результатів модернізації, модифікації, реконструкції необоротних активів неабияк утруднює облік витрат на їх поліпшення та відновлення. Ці та інші проблеми в обліку та аналізу необоротних активів передбачають необхідність розробки нових підходів до організації та методики обліку й аналізу необоротних активів.

Необоротні активи займають чималу питому вагу в загальній сумі активів підприємства, є одним із найсуттєвіших об'єктів фінансового обліку, що потребує контролю за їх рухом, визначенням зносу (амортизації), організації синтетичного та аналітичного обліку, здійсненням ремонту, модернізації, поновлення технічно недосконалих об'єктів та об'єктів, які застаріли.

Чимале місце посідають проблеми обліку та аналізу необоротних активів у дослідженнях провідних як вітчизняних, такі і зарубіжних науковців. Неабиякий внесок у розвиток теорії та методики обліку і аналізу необоротних активів вклали провідні дослідники, зокрема: Ф. Ф. Бутинець, З. В. Задорожний, Я. Д. Крупка, Л. Г. Ловінська, Н. В. Починок, М. В. Півторак, В. В. Сопко, В. Г. Швець та інші. Втім, напрями розгляду обліку і аналізу

необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів вивчені не повною мірою. Недостатнє опрацювання в науковій літературі досліджуваних питань, а також їх практична цінність зумовили обрання даної теми магістерської роботи.

Метою дослідження є опрацювання переконуючих рекомендацій та пропозицій стосовно вдосконалення методики обліку і аналізу необоротних активів на досліджуваному підприємстві.

Виконання поставленої мети передбачає постановлення та вирішення подальший головних **завдань**:

- упорядкування теоретичних підходів до вивчення сутності необоротних активів як економічної категорії;
- дослідження підходів до класифікації необоротних активів;
- вивчення порядку відображення в обліку інформації про надходження та витрачання необоротних активів на підприємстві;
- дослідження порядку обліку амортизації, та витрат на ремонт та інші поліпшення;
- виконання економічного аналізу забезпеченості та економічної ефективності використання необоротних активів.

Об'єктом магістерської роботи є облік і аналіз матеріальних і нематеріальних необоротних активів, оскільки на досліджуваному підприємстві (ТзОВ «Поділля») інші складові необоротних активів відсутні .

Предметом дослідження є сукупність методичних, практичних та теоретичних основ стосовно ведення обліку та аналізу необоротних активів підприємства.

Методи дослідження. Методологічною базою дослідження є системний підхід до визначення економічної категорії необоротних активів та процесу їх обліку та аналізу. Інформаційною базою вивчення є наукові праці вітчизняних та зарубіжних економістів з обліку та аналізу необоротних активів, зокрема нормативні та законодавчі акти України, інструктивні матеріали, а також фінансова звітність ТзОВ «Поділля». Розв'язання поставлених завдань здобуто

на підставі використання загальнонаукових методів, зокрема: наукової абстракції, індукції та дедукції, аналізу та синтезу, порівняння, вибіркового обстеження та групування та економіко-статистичних способів дослідження.

Наукова новизна виконаної роботи полягає в теоретично-методичному обґрунтуванні, а також розробці комплексу питань, пов'язаних з покращенням обліку та аналізу об'єктів необоротних активів.

Практичне значення. Практична цінність отриманих результатів полягає у розробці більш досконалої методики обліку необоротних активів, їх оцінки та методики проведення економічного аналізу необоротних активів, що сприятимуть їх раціональному та результативному використанню.

Апробація наукових досліджень. За результатами дослідження опубліковано статтю у збірнику наукових праць студентів «Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні» на тему «Управління необоротними активами підприємства» (Тернопіль, 2017 р.).

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ І АНАЛІЗУ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ

1.1. Економічний зміст необоротних активів як об'єкта обліку та їх класифікація

Діяльність будь-якого підприємства нездійсненна без використання засобів праці, або іншими словами, необоротних активів.

Порівняно з предметами праці засоби праці зберігають власну натуральну форму та неодноразово беруть участь у виробничому процесі, а вартість на виготовлену продукцію або виконану роботу переносять частинами у вигляді амортизаційних відрахувань. На основі їх впливу предмети праці змінюють власні фізико-хімічні властивості і перетворюються на кінцеву готову продукцію.

До складу засобів праці відносять виробничі будівлі, споруди, машини, устаткування, інструменти, землю, тобто необоротні активи підприємства. Дані об'єкти як правило займають значну частку в активах підприємства і, мабуть тому, прихиляють до себе увагу наукової спільноти. Продовж останніх років предметами дослідження виступають питання не тільки класифікації та оцінки необоротних активів, організації їх обліку на підприємствах різних галузей, а також й сукупність даної категорії. [16, 192]

Термінів необоротних активів в економічній літературі існує велика кількість, але серед науковців відсутня єдина думка стосовно змісту даних визначень, що призводить до непорозуміння.

Теперішні економісти відповідно до змісту необоротних активів враховують їх засобами, які купуються і застосовуються підприємством не для подальшого продажу, і які мають значний термін експлуатації. Розглянемо

зміст «необоротних активів», які наведено у дослідженнях сучасних економістів.

В основному науковці за базу беруть визначений законодавством термін, що представлений у П(С)БО - 7 «Основні засоби».

Як стверджують автори Бойко В. М. та Вашків П. Г., необоротні активи – це засоби праці, які застосовують в натуральній формі у сфері матеріального виробництва впродовж тривалого часу, а свою вартість переносять плавно по мірі їх зношення.

На думку Бібіч В. необоротними активами є сукупність засобів праці, які функціонують у сфері матеріально виробництва в незмінній натуральній формі протягом тривалого часу та переносять свою вартість на заново створений продукт частинами в міру їх зношення [1, 11].

Бондар О. вважає, що необоротними є сукупність матеріальних активів в формі засобів праці, які багаторазово приймають участь в процесі виробничо-комерційної діяльності і переносять на продукцію свою вартість частинами [6].

Ковальов Д. допускає під необоротними активами матеріальні активи, які підприємство створює з метою уживання їх у процесі виробництва чи надання послуг, постачання товарів, здавання в оренду іншим особам або для втілення адміністративних та соціально-культурних функцій і очікуваний строк корисного застосування яких довший року.

Семйон В.С. у свої працях, в той же час вважає, що необоротні активи – це комплекс матеріальних ресурсів і нематеріальних прав, які виражені у грошовій формі, упродовж тривалого часу використовуються підприємством для досягнення його цілей (отримання економічних вигод чи забезпечення адміністративних, соціально-культурних цілей).

Лищенко О.Г. вважає, що необоротними вважаються активи, які підприємство використовує під час виробничої діяльності або надання послуг для виконання адміністративних функцій та термін їх експлуатації більше року [37, 134].

Черненко С. стверджує, що необоротні активи - це засоби праці виробничого і невиробничого призначення (будівлі, споруди, машини, передавальні пристрої, інвентар і т.п.), які беруть участь у процесі виробництва протягом багатьох циклів, при цьому зберігаючи свою натуральну форму, і поступово (в міру зношення) переносять свою вартість на вироблену продукцію.

Як стверджує Яловега Л., сума капіталу, вкладеного в сукупність матеріально-речових об'єктів і цінностей, що застосовуються в процесі виробництва з метою впливу на предмети праці і їх перетворення в придатні до споживання продукти є необоротними активами.

Загородній А. Г. вважає, що необоротні активи – це сукупність матеріальних активів, які при використанні у виробничому процесі не змінюють власну натурально-речову форму протягом тривалого періоду.

Бланк І. А. стверджує, що необоротні активи являють собою матеріальні активи, що беруть участь у виробничій діяльності підприємства та вартість переносять на продукцію частинами.

Автори Кузнєцов В., Михайленко О. стверджують, що необоротні активи – активи, що використовуються під час поставки товарів, виробництва продукції чи здачі в оренду, період використання яких перевищує операційний цикл.

У свою чергу Голов С.Ф. та Єфіменко В. І. розглядають необоротні активи, як активи, що використовуються підприємством у виробництві товарів та наданні послуг задля досягнення певної мети та строком використання більше року.

Автор Кірейцев Г. Г. вважає, що необоротні активи – це деяка частка в майні підприємства, що переносить свою вартість на новостворений продукт підприємства частинами протягом декількох років.

На думку, Пиріжок Є. необоротними є активи, які підприємство утримує з метою використання їх в процесі виробництва чи поставки товарів, надання послуг, здачі в оренду іншим особам чи для здійснення адміністративних і

соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких більше одного року (чи операційного циклу. Якщо він перевищує рік) [56, 15].

Фаминский І. П. вважає, що необоротні активи – це сума капіталу, що витрачена на матеріально-речові об'єкти, що мають вплив на перетворення предметів праці, внаслідок чого виробляється продукція.

Ковальов В. В. визначає, що необоротні активи становлять собою активи, які використовуються підприємством більше року та не перепродаються покупцями.

Борисов А. Б. стверджує, що необоротні активи – це засоби праці, особливостями яких є збереження власних властивостей, перебування у обігу багато періодів та поступове зношення і перенесення вартості на продукцію, що виготовляється.

Вознюк Г. Л., Партин Г. О. стверджує, що необоротні активи – це активи, термін використання яких перевищує один рік та підприємство застосовує їх у процесі виробництва продукції та надання послуг, або для виконання соціально-культурних функцій.

Сухарський В. С. вважає, що необоротні активи – це засоби праці, які протягом тривалого періоду зберігають власну натуральну форму, приймаючи участь при цьому у виробничому процесі.

Куттер М.І. визначає необоротні активи як не поточні активи, якими компанія володіє порівняно довго з метою продовження та розвитку своєї діяльності, а не для перепродажу.

Згідно економічного словника за редакцією Мочерного С.В. необоротні активи – це засоби праці, які постійно приймають участь у виробничому процесі та переносять власну вартість на готову продукцію частинами по мірі зносу.

Отож, проаналізувавши терміни «необоротних активів», слід зробити висновок, що вчені по різному визначають ці поняття, даючи їм назви засобів праці, або матеріальних активів, однак спільним серед ними є те, що кожен з

авторів вважає, що вони багаторазово застосовуються і втрачають частинами свою вартість.

Серед науковців також чимало розбіжностей виникало продовж вивчення сутності питання оцінки та обліку необоротних активів.

Автор Бутинець Ф.Ф. вважає, що забезпеченість підприємства необоротними активами в потрібному асортименті та кількості, а також повне їх використання є одним із головних факторів підвищення ефективності виробництва. Необоротні активи складають матеріально технічну базу підприємства та визначають виробничу потужність підприємства [7, 175].

Зокрема автор Кучеренко Т. вважає, що для прийняття управлінських рішень керівництву підприємства необхідно мати детальну інформацію щодо складу та показників використання необоротних активів. Дана інформація знаходиться в Примітках до річної фінансової звітності.

Власюк Г. В. зазначив, що завдяки введенню нового плану рахунків і національних стандартів, за якими підприємства України ведуть бухгалтерський облік, виявилась певна кількість переваг та недоліків. До недоліків відносять трудомісткість трансформаційних процесів, а також, незрозумілість багатьох стандартів, так як вони написані важкодоступною мовою і є не досить зрозумілими.

Линник В. Г. відмітив, що для бухгалтерського обліку необоротних активів важливим є їх оцінка, тому що від неї залежить корисність економічної інформації. Головною метою вибору способу оцінки є прагнення власників надати інформацію зовнішнім користувачам більшою мірою інвесторам з метою задовольнити їх інформаційні потреби [35, 19].

Граковський Ю. вважає, що без необоротних активів неможливе здійснення виробничої діяльності, тому вони є невід'ємною частиною майна підприємства. Тому для підтримки показників фінансово-господарської діяльності на відповідному рівні, підприємству потрібно виділяти кошти на ремонт, модернізацію та реконструкцію з метою підтримання необоротних активів в належному стані.

Автор Ткаченко Л. відмітила, що неправильна оцінка необоротних активів може призвести до наступних негативних наслідків: недостовірного обчислення амортизації, а звідси – собівартості та відпускних цін продукції, робіт, послуг, а отже, доходності, рентабельності та прибутку; викривлення відображення в балансі діючих обсягів необоротних активів та їх співвідношення з оборотними засобами; перекручування сум нарахованого податку як з майна, так і з прибутку; неправильного обчислення деяких економічних показників, які характеризують використання необоротних активів (знос, коефіцієнти вибуття, надходження, показники ефективності діяльності підприємства тощо).

Автор Шпакович М. стверджує, що необоротні активи можуть використовуватись значно довше, ніж передбачалось при введенні їх в експлуатацію. Купувати інші необоротні активи не завжди є вигідно.

Автор Зиміна О.І. відмітила, що при амортизації необоротних активів важливу роль відіграє вибір методу нарахування амортизації. П(С)БО №7 «Основні засоби» містить п'ять методів нарахування амортизації: прямолінійний, прискорене зменшення залишкової вартості, зменшення залишкової вартості, виробничий та кумулятивний.

Тому, необоротні активи дають можливість підприємству здійснювати власну господарську діяльність. Адже оптимальне співвідношення наявних ресурсів підприємства із ступенем його завантаженості дасть змогу мати перевагу в конкурентній боротьбі між різними товаровиробниками. А у іншому разі підприємство одержує перевитрати внаслідок простою техніки, або зменшення прибутку у результаті незадоволення потреб споживачів.

Позитивні особливості, якими характеризуються необоротні активи:

- 1) вони майже не схильні до втрат від інфляції, а, отже, краще захищені від неї;
- 2) ці активи здатні генерувати стабільний прибуток, забезпечуючи випуск різних видів продукції відповідно до кон'юнктури товарного ринку;
- 3) їм властивий менший комерційний ризик втрат у процесі операційної діяльності підприємства;

4) вони сприяють запобіганню втрат запасів товарно-матеріальних цінностей підприємства в процесі їх зберігання;

5) їм притаманні великі резерви істотного розширення обсягу операційної діяльності в період підйому кон'юнктури товарного ринку.

Але також, необоротні активи в процесі виробничо-господарського використання мають наступні недоліки:

1) необоротні активи морально зношуються, тому навіть якщо підприємство тимчасово виводить їх з експлуатації. Вони все одно втрачають власну вартість;

2) вони відносяться до слабо ліквідних активів, тому вони не можуть служити засобом забезпечення потоку платежів, обслуговуючого операційну діяльність підприємства;

3) ці активи важко піддаються оперативному управлінню, тому що слабо мінливі в структурі в короткому періоді, в результаті цього будь-який тимчасовий спад кон'юнктури товарного ринку призводить до зниження рівня корисного їх використання, якщо підприємство не перемикається на випуск інших видів продукції [29, 383].

Тому, вивчення економічної сутності терміну необоротні активи свідчить, що однозначного тлумачення їх змісту в літературних та нормативно-правових джерелах немає. Таким чином з'являється потреба узгодження нормативних актів України і введення єдиного загальноприйнятого терміну необоротні активи, яке б достатньою мірою розкривало його зміст.

На основі проведеного аналізу наукової літератури, можна зробити висновок, що під «необоротними активами» розуміють засоби праці, які мають матеріально-речову форму, знаходяться в постійному русі, використовуються для ведення діяльності підприємства, а результатом їх використання у сільському господарстві є виготовлена продукція.

Напрямок використання необоротних активів залежить від галузевих особливостей. Це може бути виробництво, надання послуг, реалізація та ін.. Тому на нашу думку, недоречно акцентувати увагу на даному моменті. Зважаючи на це, пропонуємо розглядати необоротні активи як матеріальні

активи, які суб'єкт господарювання використовує для здійснення усіх видів діяльності та задоволення потреб з очікуваним строком використання більше дванадцяти календарних місяців з дати введення в експлуатацію. Дане визначення характеризує необоротні активи як об'єкт обліку у будь-якого суб'єкта, незалежно від форм власності та галузевої спрямованості.

Узагальнюючи вищевикладене можна зробити висновок, що необоротні активи є одними з найважливіших об'єктів, які використовуються усіма суб'єктами господарювання для здійснення їх діяльності.

Від правильного трактування поняття «необоротні активи» залежить можливість віднесення об'єкта до складу необоротних активів. Оскільки на законодавчому рівні не врегульовано дане питання – виникають різні тлумачення на дану категорію. Тому важливо привести у відповідність норми основних нормативних документів у сфері бухгалтерського обліку, з метою усунення помилок при введенні даної ділянки обліку.

Класифікацією необоротних активів вважають їх класифікаційний розподіл за різними ознаками та залежно від мети, з якою буде формуватися окрема група. Суттєво важливе питання класифікації, позаяк у майбутньому від обґрунтованості та правильності здійсненого розподілу залежатиме побудова всієї системи обліку на підприємстві, обрання методу нарахування амортизації, та повнота і правдивість висвітленої про них інформації. Адже будь-який об'єкт фінансового обліку, зокрема, необоротні активи які придбало підприємством, повинні бути відображені в обліку, необхідно встановити етапи їх визнання, класифікації та первісної і подальшої оцінки (рис. 1.1.).

Запорука достовірного, повного та правильного обліку – достовірне визначення, правильна оцінка та точна класифікація. Із наведених передумов (етапів) кожному властиві свої специфічні особливості, проте жодного із них назвати простим не можна.

Як зазначалось вище, першим етапом є визнання. Тому саме на ньому зупинимось більш детально. Що стосується активів, то етап визнання вагомий тому, що виявляє набір критеріїв, які використовуються при вирішенні питання

про включення статті, що підпадає під визначення активу, у склад фінансової звітності. Інакше кажучи, стаття, яка відповідає визначенню активу, критеріям визнання може не відповідати (прикладом можуть слугувати людські ресурси). Зазвичай правила визнання розробляються згідно з потребами бухгалтерів.

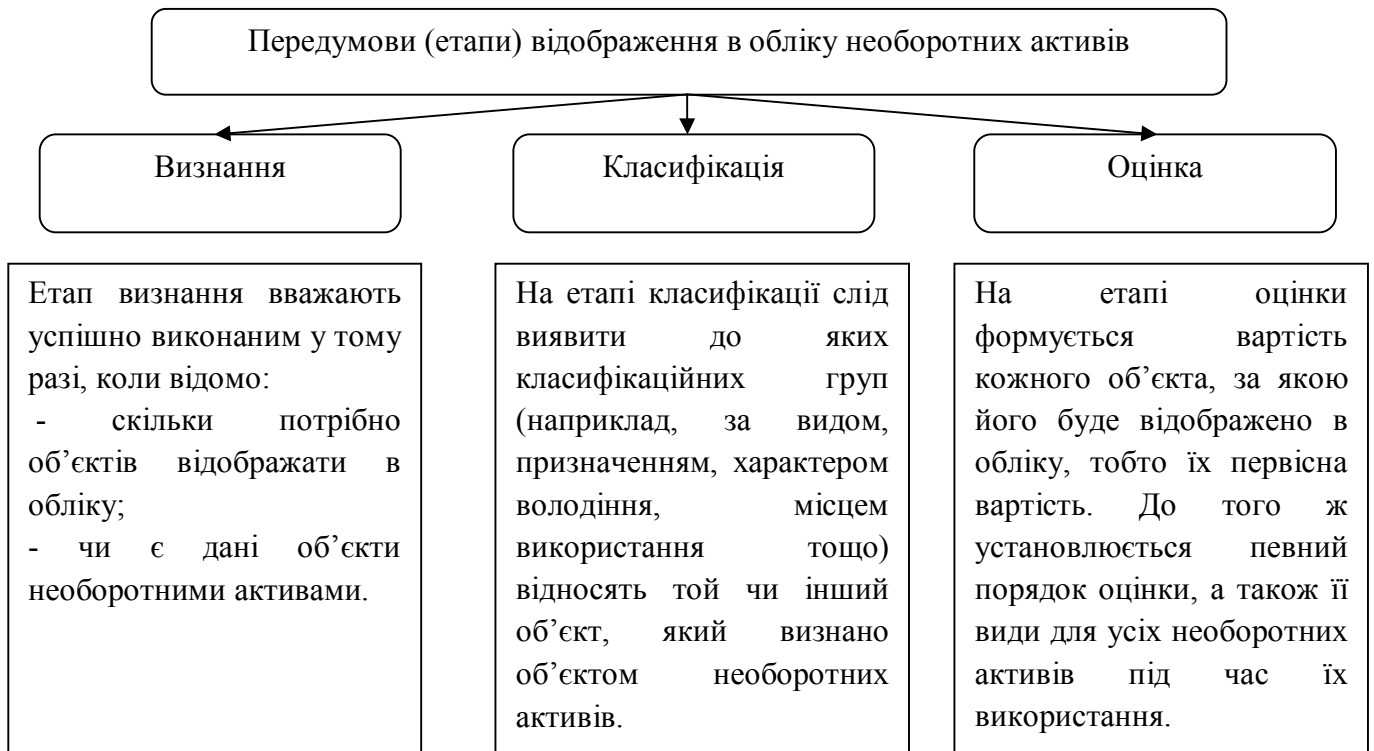


Рис. 1.1. Передумови відображення в обліку необоротних активів

Приміром, американський інститут присяжних бухгалтерів розкриває визнання у термінах контролю, акцентують, що визнання має місце у випадку операції з передачі контролю. Деякі автори використовували інші показники та висували свої набори критеріїв для визнання активів. Для прикладу, Австралійський фонд науково-дослідних робіт з питань фінансового обліку вважає, що актив підлягає визнанню у фінансовій звітності лише коли:

- 1) існує ймовірність, що втілений в активи потенційний дохід чи майбутні економічні вигоди реалізуються;
- 2) актив має вартість або іншу цінність, яку можна достовірно визначити [49].

Питання визнання необоротних активів у частині основних засобів, на наш погляд, досить добре розкрила у своїй монографії Л. Кулікова. Зокрема, автор подає наступні критерії зарахування активів до основних засобів:

функціональна роль, сфера діяльності, призначення, нерухомість, використання, тривалість, вартісна межа, матеріальність [31, 16]. В Україні національними стандартами обліку встановлено певні критерії визнання для кожного виду об'єктів обліку, у тому числі в методологічних засадах формування в фінансовому обліку інформації про основні засоби та розкриття її у фінансовій звітності визначені Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», а про нематеріальні активи - Положенням (стандартом) обліку 8 «Необоротні активи» тощо.

На підприємстві для формування детальної інформації про склад необоротних активів та порядок їх використання, в обліковій системі, насамперед, потрібно їх правильно класифікувати.

Групування необоротних активів передбачено для застосування в автоматизованих системах управління щоб вирішити наступні завдання:

- організації систематичної звітності та обліку в частині основних засобів;
- з'ясування норм амортизації основних засобів та зарахування до витрат виробництва амортизаційних відрахувань;
- здійснення робіт з перепису, оцінки та переоцінки обсягів складу та стану основних засобів;
- реалізації комплексу облікових функцій з основних засобів у межах робіт з державної статистики;
- здійснення міжнародних зіставлень за структурою і станом основних засобів;
- визначення розрахунків похідних економічних показників, беручи до уваги фондоддачу, фондоемність та фондоозброєність, а також рекомендованих нормативів проведення капітальних ремонтів основних засобів [11, 49].

На наступному етапі класифікації необоротні активи поділяють за найбільш поширеними наступними класифікаційними ознаками: їх функціональним призначенням, характером приналежності, матеріально-речовою формою тощо.

Однією із найширших класифікацій необоротних активів можна вважати і ту, яку подає у підручнику з фінансового менеджменту І. О. Бланк. Він

виокремлює кілька класифікаційних ознак з позицій фінансового менеджменту з метою управління цим видом активів, а саме:

- за основними функціональними видами: основні засоби, нематеріальні активи;
- за характером обслуговування окремих напрямів операційної діяльності: необоротні активи, які обслуговують процес виробництва продукції, необоротні активи, які обслуговують процес реалізації продукції, необоротні активи, які обслуговують процес управління операційною діяльністю;
- за характером приналежності: необоротні активи власні та надані в оренду;
- за формами заставного забезпечення кредиту і особливостями страхування: рухомі і нерухомі необоротні активи;
- за характером відображення зносу: необоротні активи, що амортизуються, і необоротні активи, що не амортизуються [4, 230].

У політичній економії необоротні матеріальні активи як основний капітал, групують за наведеними нижче ознаками:

1. За сферою функціонування. До основного капіталу відносять як об'єкти виробничого так і невиробничого призначення. Об'єкти виробничого призначення. Ними є основний капітал усіх галузей матеріального виробництва, зокрема енергетичного, будівельного, промислового, сільськогосподарського комплексу, а також транспорту, зв'язку тощо. Об'єкти невиробничого призначення. До них належить основний капітал житлово-комунального господарства, освіти, культури, охорони здоров'я.

2. За натурально-речовою формою. У цьому разі структурні елементи основного капіталу поділяють на будівлі, споруди, передавальні механізми, обладнання, машини, транспортні засоби, інструменти, виробничий і господарський інвентар, робочу худобу, багаторічні насадження та інші.

3. За роллю (ступенем участі) у виробничому процесі. За цією ознакою елементи основного капіталу класифікують на активні і пасивні. Активними елементами основного капіталу виступають машини, обладнання тощо, які безпосередньо позначаються на кількості та якості виробленої продукції. До

пасивних елементів основного капіталу належать будівлі, споруди тощо, які створюють лише потрібні умови для виробничого процесу [24, 341].

Усі елементи основного капіталу, вартість яких в процесі кругообороту не змінюється, є постійним капіталом.

Залежно від обліку перенесення вартості матеріальних довгострокових активів на продукцію розрізняють три їх види:

- активи, вартість яких зменшується внаслідок зносу і переноситься на продукцію методом амортизації (будівлі, обладнання тощо);
- активи, вартість яких зменшується внаслідок виснаження (природні копалини, лісові ресурси тощо);
- актив, вартість якого в ході виробничої діяльності не зменшується (земля) [13, 258].

Одними з найпоширеніших ознак класифікації в обліку в Україні необоротних матеріальних активів є їх класифікація: за галузевою ознакою; за функціональними видами; за використанням; за ознакою володіння; за видами тощо. Узагальнюючи вище наведене можемо представити наступну схему класифікації необоротних активів за різними ознаками (рис. 1.2).



Рис. 1.2. Класифікація необоротних активів

1.2. Оцінка необоротних активів

Під поняттям оцінка варто розуміти спосіб вираження у грошовому вимірнику наявності й руху активів підприємства. Узагальнення інформації щодо різномірних господарських процесів та економічних явищ, які здійснюються на підприємстві є метою оцінки.

Щодо оцінки, то розрізняють такі основні види оцінки необоротних активів (рис. 1.3).

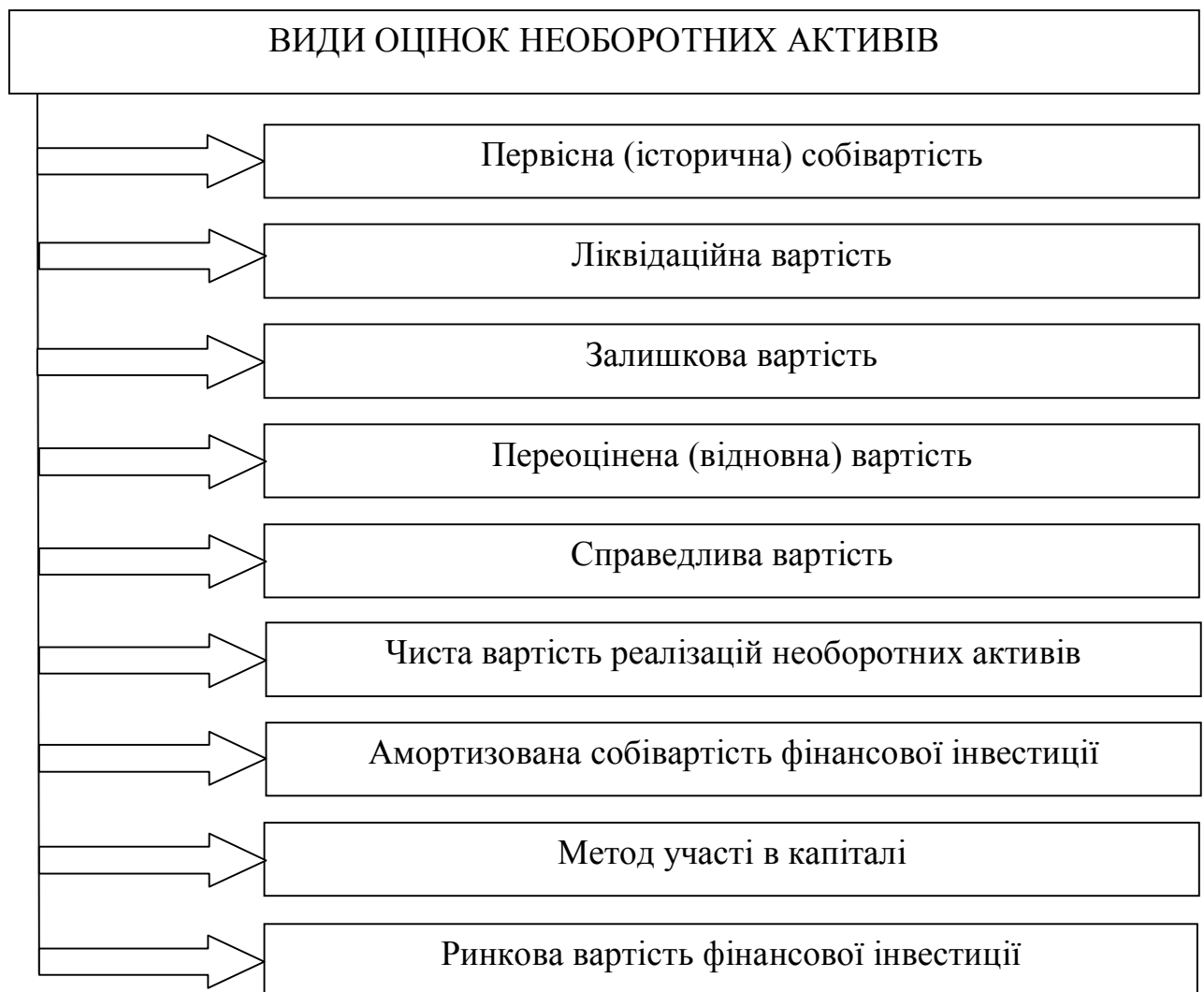


Рис 1.3. Види оцінки необоротних активів

Під час характеристики об'єкта необоротних активів, кожен різновид вартості здійснює свою роль у певному місці і певний час. Завдання бухгалтера

зводиться до того, щоб встановити правильно це місце й цей час. Інакше кажучи, бухгалтеру необхідно знати, коли яку вартість доцільно застосовувати і як кожна з них позначається на показниках фінансової звітності підприємства.

На прикладі найбільш значущої складової – основних засобів, розглянемо види оцінок необоротних активів. Згідно з П(С)БО 7 основні засоби включаються до балансу підприємства за первісною вартістю. Під первісною вартістю слід розуміти історичну (фактичну) собівартість необоротних активів у сумі грошових коштів або справедливої вартості інших активів, сплачених (переданих), витрачених для придбання (створення) необоротних активів [51].

Під час формування первісної вартості основних засобів потрібно знати які витрати включаються та не включаються до її складу. Перелік даних витрат зображено на рис. 1.4.

Суми, які сплачуються постачальникам активів і підрядникам за виконання будівельно-монтажних робіт (без непрямих податків)		Витрати зі страхування
Витрати на транспортування, установку, монтаж, налагодження	Суми непрямих податків, пов'язаних із придбанням (створенням) (якщо вони не відшкодовуються підприємству)	
Суми ввізного мита	Реєстраційні збори, державне мито та аналогічні платежі, що сплачуються у зв'язку з придбанням (отриманням) прав на об'єкт	
Інші витрати, безпосередньо пов'язані з доведенням необоротних матеріальних активів до стану, в якому вони придатні для використання відповідно до запланованої мети		
Витрати, які включаються до первісної вартості необоротних матеріальних активів		
Первісна вартість необоротних матеріальних активів		
Витрати, які не включаються до первісної вартості необоротних матеріальних активів		
Витрати на сплату відсотків за користування кредитом	Адміністративні та інші витрати, які не відносяться безпосередньо до придбання необоротного матеріального активу або доведення його до складу, придатного до експлуатації	

Рис. 1.4. Витрати, які формують первісну вартість необоротних активів

Хоч і первісна вартість залежить від способу за яким основні засоби надходили на підприємство (рис. 1.5).



Рис. 1.5. Формування в обліку первісної вартості необоротних активів

Ліквідаційна вартість – це сума коштів або вартість інших активів, яку очікує одержати від реалізації (ліквідації) необоротних активів після закінчення періоду їх корисного використання (експлуатації), без витрат, пов'язаних з продажем (ліквідацією).

Залишкову вартість розраховують як різницю між первісною (переоціненою) вартістю та сумою зносу основних засобів. У балансі підприємства знаходить своє відображення залишкова вартість основних засобів, поруч із первісною. Втім у підсумок (валюту) балансу вводиться тільки їх залишкова вартість. Сума залишкової вартості об'єктів внаслідок їх зносу постійно стає меншою.

Під справедливою вартістю розуміють суму, за якою може бути виконаний обмін активу або оплата зобов'язання в наслідок операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами.

Згідно з П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств» [53] порядок визначення справедливої вартості основних засобів наведено у таблиці 1.1.

Таблиця 1.1

Порядок визначення справедливої вартості основних засобів

Об'єкти визначення справедливої вартості	Визначення справедливої вартості
Земля та будівлі	Ринкова вартість
Машини та устаткування	Ринкова вартість. У тому разі коли дані про ринкову вартість відсутні – відновлювальна вартість без врахування суми зносу на дату оцінки
Інші основні засоби	Відновлювальна вартість без врахування суми зносу на дату оцінки

Аналізуючи дану таблицю, потрібно в'яснити, що таке ринкова вартість та відновлювальна вартість. Проте у бухгалтерських нормативних документах відповідь на таке запитання відсутня. Для того, щоб провести оцінку у сьогоденних умовах діють національні стандарти, наприклад:

1. Національний стандарт №1 «Загальні засади оцінки майна і майнових прав».

2. Національний стандарт №2 «Оцінка нерухомого майна».

3. Національний стандарт №3 «Оцінка цілісних майнових комплексів».

Відповідно до зазначених документів, слід зауважити, що оцінка кожного об'єкта має виконуватися із використанням бази, що відповідає ринковим видам вартості або неринковій вартості. Обрання бази оцінки здійснюється в залежності від мети проведення оцінки майна, його особливостей та нормативних вимог. У випадку коли визначений у результаті оцінки вид вартості не зазначається у договорі на проведення оцінки майна, нормативно-правових актах з оцінки майна або ухвалі суду, визначається ринкова вартість.

В процесі складання договору на здійснення оцінки майна, застосування ринкової вартості як бази оцінки припустиме за умови відповідності угоди, завдяки якій здійснюється оцінка та змісту поняття ринкової вартості. Водночас умови даної угоди не мають визначати жодних додаткових вимог або обмежень, що в майбутньому позначаться на економічній вигоді від використання покупцем об'єкта оцінки. Для визначення ринкової вартості береться до уваги найрезультативніше використання об'єкта оцінки. У договорі на проведення оцінки майна зазначається умова стосовно визначення ринкової вартості з урахуванням суми податку на додану вартість.

В процесі складання договору на проведення оцінки майна, застосування видів неринкової вартості допустиме у випадку невідповідності умов угоди, завдяки якій здійснюється оцінка, хоча б одній з умов, яка пропонується для визначення ринкової вартості, окрім випадків передбачених Національним стандартом 1 «Загальні засади оцінки майна і майнових прав».

Обрання неринкового виду вартості мотивується в звіті про оцінку майна. До неринкових видів вартості відносять: вартість заміщення, вартість у використанні, залишкову вартість заміщення, вартість відтворення, вартість ліквідації, споживчу вартість, інвестиційну вартість, спеціальну вартість, ліквідаційну вартість, чисту вартість реалізації, оціночну вартість, та інші види, порядок визначення яких установлюється різними національними стандартами.

Як база оцінки неринкові види вартості з'ясовуються за допомогою методів та оціночних процедур, які виходять з результатів аналізу корисності або призначення об'єкта оцінки та вивченні впливу умов використання або способу відчуження об'єкта оцінки.

Ринкова вартість і неринкові види вартості, які призначено для цілей продажу об'єктів оцінки, за вирахуванням витрат, що супроводжують продаж, зокрема пов'язаних із сплатою податку на додану вартість, вважаються чистою вартістю реалізації.

Оцінка майна з метою відображення її результатів у фінансовому обліку в порядку, встановленому законодавством про фінансовий облік, проводиться з урахуванням того, що:

- справедлива вартість активу дорівнює його ринковій вартості у разі можливості її визначення у порядку, встановленому Національним стандартом «Загальні засади оцінки майна і майнових прав» та іншими національними стандартами;
- справедлива вартість активу, який може бути віднесено до спеціалізованого майна, майна спеціального призначення або спеціальної конструкції, дорівнює його залишковій вартості зміщення (відтворення);
- ліквідаційна вартість активу згідно з положеннями (стандартами) обліку дорівнює його вартості ліквідації згідно з Національним стандартом №1 «Загальні засади оцінки майна і майнових прав»;
- надлишкові активи оцінюються з урахуванням принципу їх найбільш ефективного використання із застосуванням такої бази оцінки, як ринкова вартість або вартість ліквідації, з дотриманням відповідних умов, що висувуються до їх визначення [44, 20].

Результати проведення оцінки активів для цілей фінансового обліку вважаються їх переоціненою вартістю [44, 21].

На даний момент у вітчизняній обліковій науці існує два напрямки щодо оцінки основних засобів. Прибічники першого напрямку вважають, що основна мета балансу – отримання реальної інформації про майновий стан підприємства

із застосуванням оцінки, що відповідає сучасному моменту. При цьому фінансовий результат – це різниця між вартістю майна та зобов'язаннями плюс власні кошти. Тобто, фінансовий результат має повністю залежати від оцінки статей балансу за ринковими сучасними цінами. Прибічники другого напрямку вважають, що єдино вірною є оцінка майна і основних засобів за історичною або первісною вартістю. Їх позиція ґрунтується на тому, що саме первісна вартість вказується в угодах між постачальниками та покупцями, та сплачується партнерам, до речі її при необхідності можна перевірити [17, 21].

На нашу думку доцільніше застосовувати оцінку за первісною вартістю, однак, підприємствам потрібно дати змогу вибору оцінки основних засобів.

В міжнародних стандартах обліку також запропоновано два підходи до оцінки основних засобів, а саме: базовий та альтернативний. Відмінністю між даними концепціями є прийнята оцінка. Перша концепція ґрунтується на оцінці основних засобів за первісною або фактичною вартістю. Інакше кажучи, після визнання основних засобів активами їх відображають у обліку за фактичною вартістю, віднявши суму накопиченої амортизації.

У другій концепції за основу береться оцінка основних засобів за поточною вартістю, яка є складеною після виконання переоцінки і є справедливою чи реальною їх вартістю, віднявши суму накопиченої амортизації після переоцінки. Водночас регулярно проводиться переоцінка для того, щоб максимально наблизилася балансова вартість до справедливої реальної вартості, яка склалася на ринку.

У випадку дооцінки основних засобів, сума на яку збільшується вартість активу у балансі показується у розділі «Капітал» як «Результат переоцінки», враховуючи, що уцінка об'єкту основних засобів до цього не проводилася. Якщо вже уцінка здійснювалася, то суму уцінки зараховують до витрат звітного періоду.

Якщо проводити уцінку об'єкта основних засобів після дооцінки, якою «Капітал» було збільшено, то спершу проводиться зворотне зменшення

капіталу, а якщо сума уцінки більше попереднього збільшення капіталу, то різницю відносять на витрати звітного періоду.

Частота або систематичність здійснення переоцінки залежить від відмінності між балансовою вартістю основних засобів та їх справедливою реальною вартістю. У разі істотного відхилення потрібно виконати переоцінку.

Звертаючи увагу на зарубіжний досвід розрахунків відновної вартості, а конкретніше на систему національних рахунків, такі розрахунки мають досить широке використання, визначене нормами ринкових структур. Необхідність одержання таких оцінок є задачею макроекономічних розрахунків, через те власники основного капіталу статистичним органам надають інформацію про первісну вартість основних засобів, активи, які були придбані, та про очікувані строки корисного використання (експлуатації) об'єктів основних засобів. У національних рахунках оцінку основних засобів коригують за допомогою індексів цін на основні види основних засобів у момент між середнім роком придбання основних засобів та поточним роком.

Під час господарської діяльності допустиме проведення модернізацій, ремонтів, а також і інших видів робіт з необоротними активами. Отже, для управління є вагомою інформація про відновлену вартість. Відновленою вартістю необоротних активів потрібно вважати вартість їхнього відтворення за сучасних умов виробництва.

Відновлена вартість утворюється за допомогою збільшення первісної вартості необоротних активів на суму витрат, які пов'язані з покращенням об'єкта, зокрема модернізацією, добудовою, дообладнанням, модифікацією та реконструкцією, що призведе в майбутньому до збільшення економічних вигод, сподіваних від використання об'єкта. Здійснені витрати для підтримання об'єкта у робочому стану, а також для отримання визначеної суми майбутніх економічних вигод від використання об'єкта, включають до складу витрат.

У випадку, коли підприємство здійснює ремонт основних засобів з метою відновлення його первісного ресурсу, то підприємство, незалежно від величини

витрат на такий ремонт, не збільшує балансову вартість основних засобів, а відображає їх у складі витрат звітного періоду.

Якщо такі роботи передбачають модернізацію чи інше покращення об'єктів основних засобів, в результаті яких будуть покращені функціональні можливості об'єкта, що у свою чергу призведе до зростання економічних вигод від його використання, то сума витрат на такі покращення збільшить балансову вартість даного об'єкта.

Вагому роль у системі управління необоротними активами займає облікова інформація про переоцінену вартість необоротних активів. Якщо залишкова вартість об'єкта істотно відрізняється від справедливої вартості, а саме більше ніж на 10 відсотків, на дату балансу, то підприємство переоцінює цей об'єкт необоротних активів.

Індекс переоцінки розраховується шляхом ділення справедливої вартості об'єкта, що переоцінюється, на залишкову вартість даного об'єкта. Переоцінена первісна вартість об'єкта основних засобів визначається множенням первісної вартості на індекс переоцінки. Шляхом множення суми зносу об'єкта основних засобів на індекс переоцінки розраховується переоцінена сума зносу об'єкта.

Отож, при вирішенні рішень для керівництва підприємства є значущими відомості про термін експлуатації груп необоротних активів; ринкову вартість тих чи інших необоротних активів, а також і її зв'язок з балансовою вартістю; присутність об'єктів, які є неефективними та недіючими; ефективність купівлі-продажу об'єктів основних засобів та нематеріальних активів.

Під управлінням необоротними матеріальними активами необхідно розуміти процес відтворення, спостереження, фіксації, впливу на необоротні матеріальні активи для найефективнішого їх використання в діяльності підприємства. За допомогою управління необоротними матеріальними активами забезпечується своєчасне оновлення, модернізація а також підвищення ефективності їх використання; з'ясування розміру та форм задоволення потреб у збільшенні основних засобів; формування оптимальної структури джерел фінансування основних засобів; забезпечення підвищення

ефективності використання основних засобів. Таким чином, надання про необоротні активи правдивої, цілковитої обліково-аналітичної інформації має визначальне значення при прийнятті ефективних управлінських рішень.

Для оцінки довгострокових фінансових інвестицій здійснюють, окрім первісної, також і оцінку за амортизованою собівартістю, за методом участі в капіталі та ринкову вартість фінансових інвестицій (рис. 1.6).

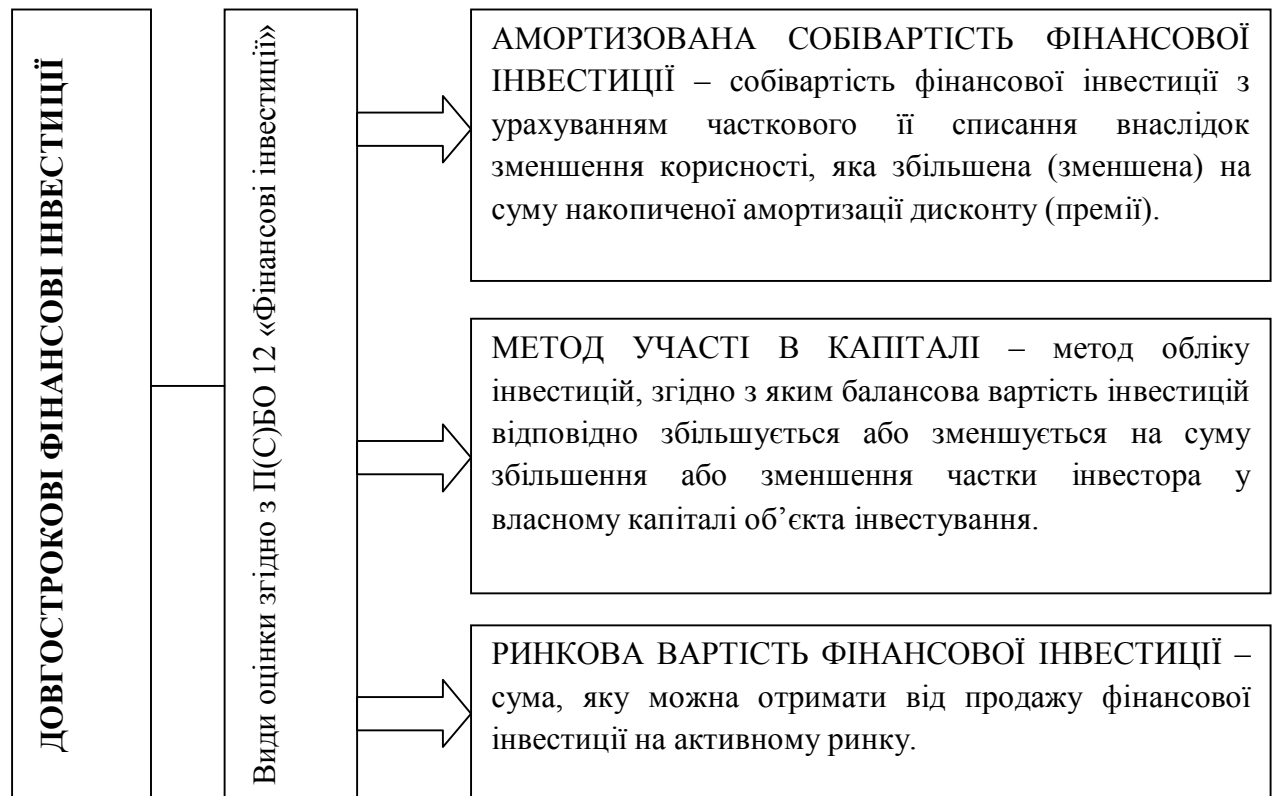


Рис. 1.6. Види оцінки довгострокових фінансових інвестицій та їх зміст

У даний час існують різні судження про зміст та поняття справедливої вартості. Тому О. А. Наумчук доводить доцільність зміни в П(С)БО терміну «справедлива вартість» на «ринкову вартість» [47, 281], а С. Ф. Голова стверджує, що поняття справедливої вартості не є синонімом терміну «ринкова вартість» [13, 18]. Дослідивши визначення в нормативній базі обох термінів, ми схвалюємо думку С. Ф. Голова, що дані поняття є протилежними, яких не потрібно прирівнювати.

Плавний перехід до оцінки статей фінансової звітності за справедливою вартістю є одним з глобальних прагнень розвитку фінансової звітності.

Гармонізація системи бухгалтерського обліку в Україні з міжнародними стандартами викликала відповідне використання справедливої вартості в національних положеннях бухгалтерського обліку. Однак на практиці твердження справедливої вартості пов'язане з певними утрудненнями, позаяк міжнародні стандарти фінансової звітності та національні положення (стандарти) охоплюють тільки загальні орієнтири з справедливої вартості належних активів і зобов'язань. Таким чином тенденцію поширення оцінки за справедливою вартістю сприймають неоднаково як і розвинені країни, такі і країни з перехідною економікою.

На наш погляд, ця тенденція спричинена певними перевагами справедливої вартості над історичною собівартістю, оскільки перебуває в залежності від:

- дати та витрат, які пов'язані з виникненням зобов'язань, придбанням активів;
- певного підприємства;
- намірів підприємства з приводу розміщення активів і зобов'язань.

Науковці справедливо зазначають, що разом із критикою справедливої вартості, не меншої критики зазнає й оцінка за поточною собівартістю і теперішньою вартістю [9, 22]. Метод дисконтування майбутніх надходжень понижує теперішню вартість і у такий спосіб знижує прогностичну цінність даних бухгалтерського обліку.

Як підсумок, представлені аргументи вказують на необ'єктивність підсумкових даних обліку та недосконалість обох підходів, що зв'язано з труднощами використання методик для оцінки за справедливою вартістю, також і процедур з з'ясуванням дисконтованих майбутніх надходжень і теперішньої вартості.

1.3. Організація обліку необоротних активів

Проблема автоматизації бухгалтерського обліку на підприємствах України в теперішніх умовах є однією із суттєвих та важких. Передовсім це пов'язано з потребою численних витрат на наявність кваліфікованих працівників, які вільно володіють комп'ютерною технікою та процесом введення бухгалтерського обліку, на програмне забезпечення.

У ринкових умовах господарювання автоматизація процесу обліку дає змогу підприємству економити свої ресурси, у тому числі кошти та час, а в основному вчасно забезпечити управлінський апарат належною інформацією та приймати результативні управлінські рішення.

Застосування комп'ютерних програм у бухгалтерському обліку істотно підвищує продуктивність праці бухгалтерів, сприяє прийняттю більш об'єктивних фінансових та управлінських рішень, підвищує оперативність опрацювання даних і вірогідність ділової інформації. Автоматизація процесу обліку сприяє економії підприємством часу й коштів на здійснення відповідних дій. Правильний вибір засобів автоматизації та програмного забезпечення дозволяє легко і миттєво здійснювати роботу бухгалтерії та застосовувати її до правових норм, які часто змінюються [8, 305].

Комп'ютерні системи бухгалтерського обліку здійснили значний історичний шлях розвитку та становлення. На даний час наявна чимала кількість різноманітних програмних засобів автоматизації бухгалтерського обліку, зокрема від засобів автоматизації локальної задачі бухгалтерського обліку до багатофункціональних комп'ютерних систем бухгалтерського обліку у складі інформаційних засобів підприємства.

Програмне забезпечення для автоматизації діяльності суб'єктів господарювання на території України використовується як малими, так і великими підприємствами, незалежно від форм власності. При цьому спостерігається розробка, поряд з універсальними програмними продуктами, які налаштовуються на обраний вид діяльності підприємства, спеціалізованих рішень, спрямованих на певну галузь [23, 189].

Між типом використання інформаційних технологій у комп'ютерних системах бухгалтерського обліку та масштабом підприємства присутня залежність. Вона викликана потребами в інформаційних технологіях з метою реалізації функцій комп'ютерних систем бухгалтерського обліку, а також можливим рівнем на її виникнення та супровід.

На ринку програмних продуктів наявний значний вибір програм, за допомогою яких здійснюється ведення бухгалтерського обліку.

Ватро зазначити про те, що основним пріоритетом комп'ютерних програм є значне скорочення часу на обробку працівниками бухгалтерії облікової інформації, також зниження кількості помилок під час оформлення документів та зведених облікових реєстрів, а також отримання необхідної інформації у короткий період.

Програмні продукти неспинно покращуються компаніями-розробниками, стаючи більш ефективними та доступними для автоматизації підприємств. Рівень ефективності процесу обліку суттєво збільшиться, якщо його інформація є достовірною, своєчасною та цілковитою, що обумовлює необхідність використання комп'ютерних програм для автоматизації облікової інформації.

Кожна компанія, що прогне до більш успішного їх впровадження на ринку України, висуває комплекс універсальних та спеціальних програмних продуктів з автоматизації діяльності підприємств.

Використання комп'ютерної техніки для автоматизації обліку на підприємствах має свої проблемні аспекти розробки та вдосконалення програмних продуктів:

- постійні зміни в законодавстві змушують деяких розробників програмних продуктів удосконалювати свої програми щодо універсальності, а слабкий рівень підготовки користувачів потребує створення максимально дружніх користувальницьких інтерфейсів;
- більшість вітчизняних ІТ-фахівців які забезпечують підтримку автоматизованого обліку на підприємствах, стикаються з проблемою різних

вимог до обліку на підприємствах з боку держави та людей, які працюють із цими програмами;

- перехід на міжнародні стандарти обліку та бурхливий розвиток технологій Internet ставлять перед розробниками проблему докорінного оновлення своїх програм. У таких умовах вирішальним фактором буде виступати час;

- висока вартість комп'ютерної техніки та програмного забезпечення. Підприємство з невеликими обсягами діяльності не завжди може дозволити собі такі затрати [50].

Таким чином, доцільно вказати, що для удосконалення управління підприємством потрібно застосовувати новітні методи та сучасні технічні засоби побудови різних інформаційних систем, які відповідатимуть теперішньому стану науково-технічного прогресу.

За кількістю реалізації та безперечним лідером за популярністю, на сьогоднішній час, є програмне забезпечення корпорації «1С», яка завоювала ринок інформаційних систем завдяки своєму продукту під брендом «1С: Бухгалтерія». Дана фірма розробила базову і професійну форму цього програмного комплексу, а також їхні різні варіанти та модифікації. Після установки модульної програми «1С: Бухгалтерія» на комп'ютер, почати працювати з нею можна практично відразу, навіть без попереднього ознайомлення з інструкцією. Самому середньо-підготовленому в комп'ютерному відношенні бухгалтеру цілком під силу освоєння базових можливостей програми [58, 290].

Тому серед бухгалтерських програм, програму «1С: Бухгалтерія» можна назвати лідером.

Історія про її утворення та розвиток виступає переконливим свідченням зміни інформаційних технологій комп'ютерного бухгалтерського обліку: від найпростішого АРМ функціонуючого в операційній системі MS-DOS до утворення комп'ютерних систем бухгалтерського обліку діапазону великих організацій.

Система програм «1С:Підприємство» містить у собі платформу та розроблені на їх основі прикладні рішення для автоматизації діяльності підприємств, організацій, а також приватних осіб. Сама платформа не є програмним продуктом для використання кінцевими користувачами, які в основному працюють з одним із багатьох прикладних рішень, створених на такій платформі.

Тому, такі методи роботи надають змогу автоматизувати різні види діяльності, використовуючи одну технологічну платформу.

Програмні продукти системи «1С: Підприємство» складаються із таких конфігурацій: «Бухгалтерія для України», «Управління торгівлею», «Управління виробничим підприємством», «Зарплата та управління персоналом» та безліч інших. Будь-яка конфігурація може бути прилаштована відповідно до специфіки обліку конкретного підприємства.

Бухгалтерський облік на досліджуваному підприємстві ТзОВ «Поділля» ведеться автоматизовано за допомогою 1С:Підприємство 8.2.

«1С: Бухгалтерія 8.2» забезпечує облік необоротних активів від моменту їх придбання до списання з балансу підприємства. Програма надає наступні можливості щодо необоротних активів:

- облік надходження, введення в експлуатацію, модернізацію, переміщення та списання необоротних активів;
- реєстрацію додаткових витрат, що пов'язані з купівлею та монтажем необоротних активів, та їх включення до первісної вартості необоротного активу;
- формування в програмі документів щодо операцій надходження, введення до обліку, нарахування амортизації, модернізації, передачі, списання та інвентаризація необоротних активів;
- накопичення відомостей щодо необоротних активів з метою їх обліку та нарахування амортизації у бухгалтерському обліку;
- розподіл нарахованої амортизації між кількома рахунками витрат. Для необоротних активів, що використовуються сезонно, можна вказати графік

нарахування амортизації. Нарахування амортизації по всіх необоротних активах розраховується автоматично регламентованими операціями закриття місяця;

- аналіз інформації з наявності та руху необоротних активів в підприємстві, а також сума нарахованої амортизації відображається у «Відомості амортизації ОС». Інформація може бути згрупована і відібрана по підрозділах, матеріально-відповідальних особах, амортизаційних групах, та за іншими ознаками.

- формування набору стандартних звітів, які дозволяють аналізувати дані по залишках, оборотах рахунків і по проводках в самих різних розрізах [67, 71].

Характеристика стану автоматизації бухгалтерського обліку на підприємстві наведена у таблиці 1.2.

Таблиця 1.2

**Забезпечення підприємства комп'ютерною технікою та програмами
для ведення бухгалтерського обліку підприємства**

Назва	Од. виміру	Кількість	
		2015 р.	2016 р.
Кількість комп'ютерів	шт.	5	7
Кількість програм, що використовуються	шт.	5	5
У тому числі:			
Спеціальних:		3	3
- 1С:Підприємство 8.2.	шт.	1	1
- Клієнт-Банк	шт.	1	1
- M.E.D.O.G	шт.	1	1
Загальних:		2	2
- Windows	шт.	1	1
- Ms Office	шт.	1	1
Витрати на інформацію	грн.	13500	1950

Із розрахунків видно, що продовж аналізованого періоду кількість комп'ютерів збільшилася через придбання техніки для працівників підприємства. Власники підприємства впродовж двох років витратили 15450 грн. у зв'язку з придбанням програми 1С Підприємство 8.2. та інших ліцензій.

Таким чином, на досліджуваному підприємстві загальний стан автоматизації змінюється та має позитивне спрямування до поліпшення.

Беручи до уваги вищенаведене, варто зазначити, що інформаційні програмні комплекси посіли чільне місце у системі ведення облікового процесу на підприємстві, без використання яких не можна уявити нинішню бухгалтерію.

Найбільш раціонально підібрані та чітко налагоджені програмні комплекси для автоматизації бухгалтерського обліку надають найвищу ефективність управління підприємством цілком та окремо організацію облікового процесу. Використання в процесі ведення бухгалтерського обліку комп'ютерно-інформаційних технологій забезпечує його правдивість, ефективність та чіткість. Це дає можливість в будь-який період часу здійснити перевірку стану розрахунків активів та зобов'язань.

На нашу думку, господарюючим суб'єктам варто визначитися з вибором комп'ютерної програми, що здатна забезпечити необхідні потреби до вимог обліку підприємства і водночас не потребує значних фінансових затрат на її придбання, а також не має потреби у особливих навичках програмування від бухгалтерів. Ми вважаємо, що більш ефективним у розв'язанні проблеми автоматизації облікового процесу є використання програми «1С: Бухгалтерія», оскільки вона надає щонайбільше можливостей для ведення обліку на різних підприємствах.

А щодо облікової політики, то основною передумовою організації ефективної системи бухгалтерського обліку і звітності є створення та визначення облікової політики підприємства.

Облікова політика – це інструмент організації обліку на конкретному підприємстві, до якого відносять сукупність процедур та прийомів ведення обліку, що мають вплив на величину фінансових результатів підприємства. Відсутні жорстокі правила з приводу того, що варто відображати у наказі про облікову політику.

Вона дає змогу поєднати державне регулювання з ініціативою підприємства щодо питань організації, методика і техніки ведення обліку. Податкове законодавство України вказує на те, що саме дані бухгалтерського обліку є визначальними та основними при розрахунку фінансового результату діяльності підприємства та визначенням величини податків. Оскільки питання організації бухгалтерського обліку є прерогативою бухгалтерської служби, то визначення елементів облікової політики за окремими об'єктами є важливим та непростим завданням [22, с. 85].

Основною функцією облікової політики є виявлення більш вигідних для певного підприємства методів обліку та на їх основі складання фінансової звітності, яка б відповідала визначеним якісним характеристикам. Отож, створюючи облікову політику, підприємство повинно обрати методи, принципи та процедури обліку таким чином, аби достовірно показати як фінансовий стан, так і результати власної діяльності та забезпечити відповідність фінансових звітів.

Усі підприємства встановлюють облікову політику самостійно зважаючи на свою структуру, галузь, та багато інших особливостей діяльності. Проте, повинна бути дотримана одна найвагоміша умова – єдність облікової політики на підприємстві. Це значить про те, що методи, принципи та процедури, що передбачаються обліковою політикою підприємства, мають беззаперечно виконуватися усіма його представництвами, філіями, відділеннями та іншими відокремленими підрозділами.

На вибір і обґрунтування облікової політики підприємства впливають такі основні фактори:

- форма власності та організаційно-правова форма підприємства;
- галузева приналежність або вид діяльності;
- обсяги діяльності, чисельність працівників і т.п.;
- система оподаткування;
- наявність матеріальної бази (застосування комп'ютерною техніки й іншими засобами оргтехніки, програмними продуктами тощо);

- система інформаційного забезпечення;
- рівень кваліфікації бухгалтерських кадрів, ініціативи керівників підприємства [40].

Вона повинна розроблятися із включенням, зокрема реальності облікових даних та принципу повноти, а не досягнення певних цілей керівництва.

Облікова політика є базою правильної побудови бухгалтерського обліку та окреслює права та обов'язки системи обліку стосовно формування інформаційних потоків для управління. Значно утруднює завдання відсутність відповідних документів, які регламентують процедуру розробки облікової політики.

Форма облікової політики має вигляд наказу керівника, на основі якого головний бухгалтер складає проект наказу і разом з усіма додатками й розрахунками віддає власнику підприємства для затвердження. Даний наказ стає чинним з моменту підписання його керівником підприємства і є неухильним для застосування всіма службами і працівниками конкретного підприємства.

Необхідність розкриття облікової політики в частині фінансового обліку пов'язана з правильним розумінням показників фінансової звітності і способів відображення в ній результати від господарських операцій. Оскільки на показники фінансової звітності впливають обрані підприємством способи та процедури обліку, облікова політика має розкривати саме методика, а не організацію і техніку бухгалтерського обліку [26, 117].

Втім головні бухгалтери підприємств здебільшого формально ставляться до формування облікової політика, а то і абсолютно не займаються цими питаннями. Дану позицію не можна визнавати виправданою, позаяк тут є реальна можливість сформувати на підставі прийнятої облікової політики доволі ефективні систему обліку як елемента управління підприємством.

Це теж є слушним і до ТзОВ «Поділля». У даному підприємстві щодо діючого наказу про облікову політику виявлені наступні основні недоліки, зокрема: відсутність структури, непослідовність викладення, не цілковите

розкриття елементів облікової політики, а також за старіння інформації. Таке становище негативно позначається на загальному стані організації обліку.

Проводячи дослідження нами було виявлено відсутність графіка документообороту на ТзОВ «Поділля», що являє собою складову організації бухгалтерського обліку. Він складається аби забезпечити раціональний рух документів, тобто визначити оптимальну кількість підрозділів і виконавців для проходження кожного первинного документу та період його перебування в даних підрозділах. Такий графік затверджує керівник підприємства.

Графік оформляється як у вигляді схеми, так і переліку робіт із створення, обробки та здійснення перевірки документів, виконаних кожним із підрозділів підприємства та всіма виконавцями із наведенням взаємозв'язку і строку здійснення цих робіт. Він регламентує терміни складання, обробку й надання первинних документів, виявляє перелік документів, час їхнього руху й обробку, посадових осіб, що відповідальні за складання документів, процедуру передачі документів для обробки, терміни надходження документів, час обробки і проходження документів всередині бухгалтерії і закінчення усіх робіт за звітний період до складання бухгалтерського балансу і звітності

За наявності графіка документообігу здійснюється поліпшення всієї роботи на підприємстві, посилення контрольних функцій бухгалтерського обліку, підвищення рівня автоматизації облікових робіт.

В даному документі міститься інформація стосовно всіх первинних документів для обліку необоротних активів, які використовуються на підприємстві, а саме:

- номер форми;
- найменування документу;
- основне призначення документу;
- строк, на який складається документ;
- посадова особа, що складає документ;
- посадова особа, що підписує документ;
- куди і в який строк подається документ;

- відповідальна особа за прийняття документу [66, 385].

Графік складається зважаючи на особливості та характер господарських операцій і їхнього облікового оформлення, окрім того з урахуванням структури підприємства і його облікового апарата.

Як підсумок, розкриття інформації стосовно необоротних активів у наказі про облікову політику ТзОВ «Поділля» дає змогу значно впорядкувати на підприємстві обліковий процес, надати бухгалтерському обліку планованість, цілеспрямованість та забезпечити його ефективність. Також наявність графіка документообігу сприятиме покращенню облікової роботи та посиленню контрольних функцій бухгалтерського обліку.

Отже, значною мірою ефективність управління господарською діяльністю підприємства та стратегія його розвитку на тривалу перспективу залежить від уміло складеної облікової політики. Удало видрана облікова політика позитивно позначається на діяльності підприємства, зокрема забезпечує ефективну роботу бухгалтерії підприємства.

Висновки до розділу 1

Узагальнюючи проведені результати дослідження щодо теоретичних основ обліку необоротних активів, можна зробити наступні висновки:

1. Виявлено різні трактування необоротних активів, які зазначені у нормативній та науковій літературі та їх характерні риси, відмітимо, що: необоротні активи – це комплекс ресурсів, зокрема матеріальних, нематеріальних та фінансових, які залучені до виробництва продукції, виконання робіт, надання послуг, або ж утримуються задля використання у адміністративно-соціальних цілей, очікується від використання яких одержати економічні вигоди на довгостроковий час (більш ніж 12 місяців або операційного циклу). Дане визначення встановлює економічну суть необоротних активів та розкриває їх як об'єкт обліку та управління, що зі свого

боку дає змогу ефективніше виявити їх особливі риси, склад, стан наявності, а також руху таких об'єктів.

2. Досліджено історичний напрям розгляду формування поняття необоротних активів. Виявлено безліч окремих класифікацій, які здійснюються під час відображення необоротних активів у системі бухгалтерських рахунків та обліку. Провівши узагальнення існуючих підходів, визнаємо, що стосовно цілей обліку їх годиться класифікувати за їх видами (функціональним призначенням), за характером приналежності, за характером обслуговування сфер діяльності, за формами заставного забезпечення кредиту та особливостями страхування.

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

3. На нашу думку, господарюючим суб'єктам варто визначитися з вибором комп'ютерної програми, що здатна забезпечити необхідні потреби до вимог обліку підприємства і водночас не потребує значних фінансових затрат на її придбання, а також не має потреби у особливих навичках програмування від бухгалтерів. Ми вважаємо, що більш ефективним у розв'язанні проблеми автоматизації облікового процесу є використання програми «1С: Бухгалтерія», оскільки вона надає щонайбільше можливостей для ведення обліку на різних підприємствах.

РОЗДІЛ 2

ОБЛІК НАЯВНОСТІ ТА РУХУ МАТЕРІАЛЬНИХ І НЕМАТЕРІАЛЬНИХ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ НА ПІДПРИЄМСТВІ

2.1. Документування руху матеріальних і нематеріальних необоротних активів

Документування господарських операцій необоротних активів є вагомою, початковою стадією бухгалтерського обліку, а також є налагоджуваним процесом вимірювання, спостереження та фіксації даних про господарські операції згідно з нормами чинного законодавства у відповідних документах типової форми; охоплює комплекс даних і бухгалтерських документів електронної або письмової форми, у яких відбувається реєстрація явищ господарського життя підприємства.



Рис. 2.1. Джерела надходження необоротних матеріальних активів

Первинні документи на підприємстві є фундаментальним першоджерелом облікової інформації. Вони можуть складатися після стадії завершення господарської операції або безпосередньо під час її виконання, включають дані про господарські операції, засвідчують про їх виконання та є основою для

наступного ведення бухгалтерського обліку. Застосовуються для проведення аналізу фінансово-господарської діяльності підприємств, а також дають право на здійснення поточного контролю за збереженням майна підприємства.

У першу чергу, опишемо процедуру оприбуткування на підприємстві необоротних активів. При виконанні фінансово-господарської діяльності підприємств, організацій та установ будь-якої форми власності допустимі такі джерела надходження необоротних матеріальних активів (рис.2.1).

Досліджуване нами підприємство ТЗОВ «Поділля» не є винятком. До того ж в обліку надходження необоротних матеріальних активів здійснюється оформленням таких документів (табл. 2.1).

Таблиця 2.1

Типові форми документів, які застосовуються при відображенні в обліку руху необоротних матеріальних активів на ТЗОВ «Поділля»

№ форми	Назва
1	2
ОЗ-1	Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення основних засобів)
ОЗ-2	Акт приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів
ОЗ-3	Акт на списання основних засобів
ОЗ-4	Акт на списання автотранспортних засобів
ОЗ-5	Акт про установку, пуск та демонтаж будівельної машини
ОЗ-6	Інвентарна картка обліку основних засобів
ОЗ-7	Опис інвентарних карток з обліку основних засобів
ОЗ-8	Картка обліку руху основних засобів
ОЗ-9	Інвентарний список основних засобів
ОЗ-14	Розрахунок амортизації основних засобів (для промислових підприємств)
ОЗ-15	Розрахунок амортизації основних засобів (для будівельних організацій)

ОЗ-16	Розрахунок амортизації по автотранспорту
-------	--

Як спостерігаємо, типові форми документів, що зазначені вище використовуються для документування операцій з обліку матеріальних необоротних активів, зокрема, основних засобів, малоцінних необоротних активів та інвестиційної нерухомості. До них долучаються документи, що відображують порядок використання об'єкта або сам об'єкт, а також підтверджуючі документи майнових прав підприємства.

На досліджуваному підприємстві ТзОВ «Поділля» надходження основних засобів, інвестиційної нерухомості та інших необоротних активів досить часто здійснювалося за рахунок їх придбання зі сторони, інакше кажучи, купівлі їх за грошові кошти.

На ТзОВ «Поділля» придбання основних засобів оформляють прибутковою накладною, а актом приймання передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів типової форми ОЗ-1 – введення в експлуатацію основних засобів. Акт ОЗ-1 призначається для оформлення зарахування до складу основних засобів окремих об'єктів, обліку введення в експлуатацію основних засобів, для внутрішнього переміщення об'єктів з одного структурного підрозділу, зокрема цеху, дільниці, відділу, в інший, а також для зарахування їх до складу основних засобів як при безоплатній передачі так і при продажі іншому підприємству.

Відповідно до розпорядження чи наказу директора на підприємстві призначається комісія, яка складає акт при надходженні основних засобів. До цього акта долучається як і технічна документація, так і паспорт на об'єкт. Комісія на кожен окремий об'єкт складає акт здебільшого в одному примірнику. Загальний акт, яким оформляється приймання кількох об'єктів основних засобів, дозволено складати тільки у випадку коли ці об'єкти є однотипними, однаковими за вартістю та прийняті водночас (в одному календарному місяці), при обліку господарського інвентарю, обладнання, інструментів тощо.

Акт за формою № ОЗ-1 виписується в одному примірнику, затверджується керівником організації і є підставою для складання бухгалтерської проводки з оприбуткування основних засобів і нарахування амортизації [64, 27].

Якщо підприємство передає основні засоби іншому підприємству акт форми № ОЗ-1 складається у двох примірниках, для підприємства, яке отримує основні засоби і для підприємства, яке їх передає. Акт типової форми ОЗ-1 комісія складає також у двох примірниках при оформленні внутрішнього переміщення основних засобів у тому відділі, який передає основні засоби. Перший примірник такого первинного документа із відміткою та розпискою і одержувача і передавача, передається для відмітки в інвентарній картці чи у інвентарних книгах основних засобів до бухгалтерії. Відтак у відповідне місце експлуатації передають картку зазначеного об'єкта. Другий примірник акта лишається на підприємстві, яке здало основні засоби для того щоб виконати відмітки про вибуття в існуючому інвентарному списку основних засобів безпосередньо за місцем колишнього розташування.

У бухгалтерії на кожен об'єкт основних засобів заводиться інвентарна картка обліку основних засобів (типова форма ОЗ-6), вона використовується для аналітичного обліку та узагальнення інформації про всі типи основних засобів на підприємстві. Відкриваються картки на кожен інвентарний об'єкт. Інвентарна картка групового обліку основних засобів може відкриватися у тих випадках, коли надходять однотипні предмети господарського інвентарю, інструментів, верстатів, які мають однакове найменування, виробниче або господарське призначення, технічну характеристику, однакову вартість і надійшли одночасно в один відділ (дільницю), але кожному з об'єктів присвоюється окремий інвентарний номер [10, с. 83].

Форма охоплює головні дані про якісні та кількісні характеристики основних засобів, зокрема, такі, як назва підприємства, місце знаходження, рахунок, субрахунок, код аналітичного обліку, первісна вартість, норми амортизаційних відрахувань, сума зносу, рік випуску, дата вводу в

експлуатацію, номер техпаспорта, дані про технічні особливості об'єкта тощо. Досліджуване підприємство ТзОВ «Поділля» в бухгалтерії веде дану форму в одному примірнику. Однак законодавство передбачає наявність варіанту побудови обліку з неодмінним складанням двох форм цих примірників, один складається у бухгалтерії, а другий у місцях де зберігаються чи використовуються основні засоби.

Інвентарні картки підлягають обов'язковій реєстрації, для чого використовується опис інвентарних карток з обліку основних засобів типової форми ОЗ-7. Дана форма використовується для забезпечення контролю за їх збереженням. Бухгалтерія веде описи в одному примірнику на кожну групу основних засобів окремо. В описах інвентарних карток вказується період, за який складено опис, подається інформація про назву об'єкта, номери карток, інвентарний номер, проставляються відмітки про вибуття [64, 128].

Уся сукупність інвентарних карток при паперовій формі ведення обліку зберігається у спеціальній картотеці в бухгалтерії підприємства. Варто, щоб вона була побудована у такий спосіб, щоб картки впорядковувалися за галузевими класифікаційними групами (приміром, будівництво, промисловість, сільське господарство та ін.) основних засобів, в свою чергу ці групи – за місцем знаходження (експлуатації) об'єктів, далі – за видами (наприклад, будинки, споруди тощо) із розподілом на виробничі та невиробничі. На ТзОВ облік ведеться в автоматизованому режимі за допомогою програми 1С:Бухгалтерія, тому така інформація знаходиться у відповідних довідниках вище згаданої програми.

За місцем безпосередньої експлуатації основних засобів застосовується інвентарний список основних засобів ОЗ-9 «Інвентарний список основних засобів» за окремими матеріально-відповідальними особами для обліку кожного об'єкта. Наведені дані в такому інвентарному списку мають неодмінно відповідати даним, які наведені в інвентарних картках, які ведуть та зберігають у бухгалтерії підприємства.

У журналі 4 узагальнюються інформацію про наявність і рух основних засобів, їх знос та капітальних інвестицій. Записи у журналі 4 ведуться на підставі первинних та зведених документів, зокрема акта приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів, акта списання розрахунку амортизації тощо.

За загальними картками обліку руху основних засобів (форми ОЗ-8) ведеться аналітичний облік основних засобів за кожним об'єктом, а саме для будов, споруд, машин, обладнань, інструменту, а також інвентарю господарського та виробничого, натомість формам ОЗ-6 «Інвентарна картка обліку основних засобів» (для будов, споруд) та ОЗ-7 «Опис інвентарних карток обліку основних засобів» (для машин, обладнань, інструменту, інвентарю господарського та виробничого).

Кожному об'єкту, що є в наявності на підприємстві, присвоюється інвентарний номер, який залишається за ним протягом усього періоду його експлуатації на даному підприємстві. Інвентарний номер проставляється в усіх первинних документах, що оформляють наявність і рух об'єкта, типових форм ОЗ-1, ОЗ-3 тощо [48, 23].

Підприємства, в наявності яких є незначна кількість об'єктів, аналітичний облік основних засобів ведуть за допомогою інвентарних книг.

Таким чином, дані про надходження основних засобів, які містяться у первинних документах (акт прийому-передачі основних засобів із долученою технічною документацією, паспортами, рахунками-фактурами або товарно-транспортними накладними, накладними на виготовлений на підприємстві інвентар) фіксують в інвентарних описах основних засобів за окремими матеріально відповідальними особами, крім того на кожен об'єкт створюють інвентарні картки відповідної типової форми. Їх реєстрацію проводять в описах інвентарних карток з обліку основних засобів, які заводять на кожен групу класифікації. На кожен групу класифікації, заводять картку обліку руху основних засобів, де зафіксують усі переміни, що здійснилися в цій групі у

вартісному виразі. Підсумки всіх карток обліку руху основних засобів і дані реєстрів аналітичного обліку звіряються.

В залежності від того, яким способом були придбані основні засоби залежить порядок відображення в обліку їх надходження. Втім, на зважаючи на придбання основних в кредит чи з негативною оплатою, виконання будівництва таких об'єктів власними силами або підрядним способом з плавним введенням в експлуатацію і, відповідно, оплатою кожного етапу виконання робіт, передусім формується вартість майбутнього об'єкта. Зі свого боку, вартість даного об'єкта складається з елементів витрат, які безпосередньо були понесені на його придбання. На підприємстві основні засоби зараховуються на його баланс за первісною вартістю. Порядок формування первісної вартості визначається від джерела їх придбання і ніколи не кінчається у період їх отримання від постачальника або з іншого джерела. Починаючи з цього моменту відбувається плавне формування майбутньої первісної вартості об'єкта необоротних активів, з включенням до її складу суми оплаченої постачальнику, без врахування суми непрямих податків, коли вони компенсуються підприємству.

При підготовці придбаного активу до експлуатації у місці експлуатації, витрати понесені підприємством на таку підготовку додаються до суми зазначеної вище. Це значить, що до того часу, доки перебуває придбаний необоротний актив у формі розрізнених елементів витрат, він буде обліковуватися на Дт 15 рахунку. Відповідно й до того часу цей актив не визнається об'єктом необоротних активів (основним засобом або іншим необоротним активом), а лише коли усі понесені капітальні витрати на його придбання списуються – його відносять на рахунок 10 «Основні засоби». Проте існують окремі випадки відображення об'єкта основних засобів прямо за дебетом рахунку 10 у той момент, коли вони надходять на підприємство, приміром, якщо нема необхідності у монтажі чи він вводиться одразу ж в експлуатацію після надходження на підприємство. Об'єкт необоротних активів повинен. Для об'єктів необоротних активів, що не відповідають наведеним

вище вимогам, для відображення надходження основних засобів призначений рахунок 15 «Капітальні інвестиції». Він використовується для обліку витрат на створення або придбання необоротних активів як і матеріальних, так і нематеріальних.

Аналітичний облік необоротних активів, які є присутніми на підприємстві організовується за їх різновидами, а також інвентарними об'єктами, на кожен з яких заводиться картка обліку. На досліджуваному підприємстві ТЗОВ «Поділля» самостійно розробляють робочий план рахунків, зокрема відповідні субрахунки та аналітичні рахунки, зважаючи на специфіку ведення своєї діяльності та конкретні потреби й завдання управління і контролю.

Потрібно зауважити про те, що окрім основних засобів до складу необоротних активів відносяться й інші необоротні матеріальні активи. Відзначимо, що їх методика бухгалтерського обліку регламентується тією ж нормативною документацією, що і обліку основних засобів, як-то: Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій № 291, іншими нормативними актами та інструктивними документами. Таке становище трактується тим, що інші необоротні матеріальні активи обліковували, до впровадження тепер діючого Плану рахунків, у структурі основних засобів. Нині документальне оформлення операцій із іншими необоротними матеріальними активами проводиться з застосуванням тих же форм первинних документів, що і облік основних засобів. Через те що їх оприбуткування на підприємстві проводиться актами приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів форми ОЗ-1, тому і при їх оприбуткуванні складатимуться однотипні записи, як і для основних засобів при надходженні.

Ми вважаємо, що документальне оформлення інших необоротних матеріальних активів має відокремлюватися від основних засобів, оскільки для них виділені окремі синтетичні рахунки. Стосовно цього абсолютно правдивою і слушною вважається пропозиція Л. Г. Семеген.

Автор своєчасно зазначає, що відокремлений облік інших необоротних матеріальних активів вимагає наявності потрібних для цього первинних документів, реєстрів аналітичного обліку, оскільки у документах з основних засобів не враховано певні особливості, які характерні для інших необоротних матеріальних активів [60].

Заслуговують на увагу пропозиції Л. Г. Семеген щодо формування первинних документів для обліку операцій саме з іншими необоротними матеріальними активами приміром таких як: акт приймання та поліпшення інших необоротних матеріальних активів; інвентарну картку обліку інших необоротних матеріальних активів; відомість аналітичного обліку інших необоротних матеріальних активів [60].

Так, висуваємо в акті приймання та поліпшення інших необоротних матеріальних активів включити такі допоміжні показники: спосіб надходження об'єкта (у деяких випадках позначається на порядку нарахування амортизації та оцінки), строк експлуатації (корисного використання) об'єкта, ліквідаційна вартість (враховують під час нарахування амортизації), справедлива вартість (якщо оприбутковують активи за справедливою вартістю, у разі її визнання залишковою вартістю після переоцінки), а також метод нарахування амортизації (відбираються з зважуванням на очікуваний спосіб здобуття економічних вигод від використання об'єкта і його реального зношення). На зворотному боці наведеного первинного документа необхідно представити витрати на покращення та ремонт активу. В даному активі варто вказати, чи є ці види робіт ремонтом або покращенням інших необоротних матеріальних активів. У разі, коли результатом виконаних робіт є покращення об'єкта, то у документі слід указати його характеристики відповідно до техніко-економічного паспорта, на основі якого складено такий висновок. Також фактичну вартість на покращення або ремонт інших необоротних матеріальних активів в акті необхідно визначити загальною сумою і окремо за кожним видом витрат для встановлення кореспонденції рахунків на різні види робіт.

Для пристосування інвентарної картки як реєстра аналітичного обліку інших необоротних матеріальних активів, до її типової форми доцільно долучити такі показники: спосіб надходження, справедлива вартість, метод нарахування амортизації, термін корисного використання, витрати на покращення, ліквідаційна вартість, дата та види переоцінки, вартість після переоцінки, розмір залишкової вартості в період вибуття об'єкта. Такі показники як метод нарахування амортизації, термін корисного використання та ліквідаційна вартість для кожного об'єкта є індивідуальними, тому їх слід зазначати в інвентарній картці передовсім.

Користування цими документами на практиці, безсумнівно, посприє поліпшенню організації та методики обліку інших необоротних матеріальних активів.

При надходженні інших необоротних матеріальних активів, їх обліковують на субрахунку 153, де відображаються витрати підприємства на придбання чи виготовлення власними силами матеріальних активів. Втім іноді при цьому не виникають витрати, пов'язані з придбанням даних активів. Під час безоплатного надходження активів підприємство (організація, установа) не вказує ці вказує, тому появляється проблема щодо їхнього обліку.

І. Губіна [15, 88] та І. Павлюк [54, 35] допускають, до при безоплатному надходженні інших необоротних матеріальних активів їх вартість доцільно одразу ж відображати за дебетом рахунка 11 «Інші необоротні матеріальні активи», а понесені витрати на доставку і монтаж накопичувати на рахунок 15, і тільки у момент введення обліковувати їх на рахунку 11. На погляд І. Лобзи [38, 4], вартість одержаного об'єкта, а також і суму витрат варто зразу ж віднести на рахунок 11.

Необоротні активи із підприємства вибувають із низки таких причин, їх зображено на рис 2.2. У системі бухгалтерського обліку, записи з надходження і вибуття необоротних активів, відображують тільки спираючись на підтверджуючі відповідні первинні документи.

До складу таких документів відносять:

- акт прийому-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів (типова форма ОЗ-1);
- акт на списання основних засобів (типова форма ОЗ-3);
- акт на списання автотранспортних засобів (форма ОЗ-4).

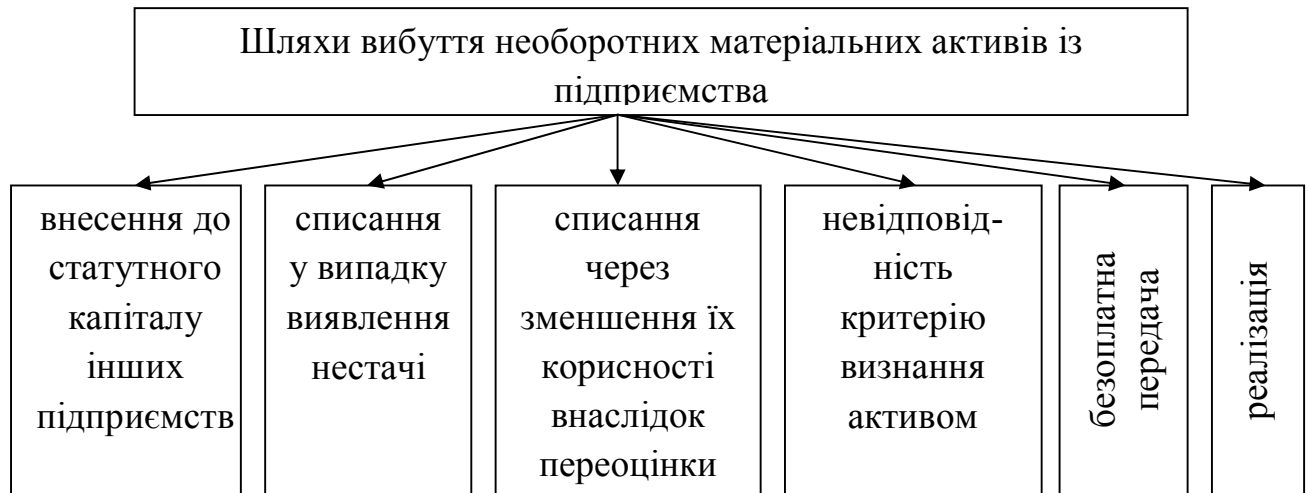


Рис. 2.2. Шляхи вибуття необоротних матеріальних активів із підприємства

Форма ОЗ-1 «Акт приймання передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів» складається з врахуванням причини вибуття: у разі безоплатної передачі основних засобів іншому підприємству – у двох примірниках, підприємству, яке отримало, і яке передає основні засоби чи інші необоротні активи; під час продажу необоротних активів – у трьох примірниках, водночас перші два примірники залишаються у продавця, третій належить покупцю.

Використання форм ОЗ-3 «Акти на списання основних засобів», ОЗ-4 «Акт на списання автотранспортних засобів» - здійснюється для документування вибуття окремих об'єктів основних засобів під час повної чи часткової ліквідації. Якщо має місце ліквідація відповідний акт створюють у двох примірниках – перший передають у бухгалтерію, а інший лишається у відповідальної особи і є підтвердженням при передачі на склад матеріальних цінностей, які отримані внаслідок ліквідації. Такий документ неухильно має затвердити керівник підприємства. В даному акті розділ «Розрахунок результатів ліквідації об'єкта» призначений для відображення: витрат

пов'язаних з ліквідацією, вартості одержаних матеріальних цінностей від розбору необоротного активу чи демонтажу обладнання. Якщо з балансу списуються машини, устаткування або транспортні засоби внаслідок аварій до вказаного акта про ліквідацію слід додавати копію акта про аварію. Його формують компетентні органи, а також у ньому наводиться пояснення про її причину і винних осіб. Регістри аналітичного вибулих основних засобів та інших необоротних активів, докладаються до документів, якими оформлені їх факти вибуття.

Відповідно до наказу керівника на підприємстві створюють постійно діючу продовж року комісію, призначену для виявлення непридатності необоротних матеріальних цінностей та визначення неспроможності чи неефективності виконання їх ремонту задля відновлення, а також для оформлення призначеної документації на списання даних цінностей. В основному до складу такої комісії входять: керівник чи його заступник – голова комісії; головний бухгалтер чи його заступник (особа, яка відповідає за ведення бухгалтерського обліку, у випадку коли штатним розкладом підприємства не передбачено посади головного бухгалтера); керівники груп обліку або працівники бухгалтерії, які здійснюють облік основних засобів; особи які є відповідальними за схоронність основних засобів.

До повноважень комісії із списання варто віднести:

- здійснення обстеження необоротних активів з метою укладання акту на їх списання (водночас використовуються потрібні технічні документи, дані фінансового обліку, а також інші відомості про такого об'єкт);
- виявлення точних причин списання об'єкта (цілковитий фізичний знос, морально застарілий актив, вимушена ліквідація);
- установлення осіб, які винні у браку або понівеченні необоротних активів;
- визначення змоги подальшого використання окремих вузлів, деталей матеріалів списаного об'єкта та їх оцінки.

Керівник підприємства дає остаточну згоду на списання необоротних активів з балансу. І як вже наводилось, на основі результатів цієї комісії

оформлюються акти списання основних засобів (форми ОЗ-3, ОЗ-4). Під час ліквідації необоротних активів, при вимішеній заміні, варто значну увагу приділити оформленню документів, що стверджують про необхідність вимушеної заміни даних об'єктів.

Фінансовий результат від вибуття необоротних активів, в тому числі основних засобів, незважаючи на причини вибуття, також визначається відповідно до загальновстановленого П(С)БО 7 правила: шляхом вирахування з доходу від вибуття основних засобів їх залишкової вартості, непрямих податків і витрат, пов'язаних з вибуттям основних засобів [51].

Підсумовуючи зазначену вище інформацію документального оформлення руху необоротних активів схематично представимо на рисунку 2.3. документообіг обліку операцій на прикладі основних засобів.

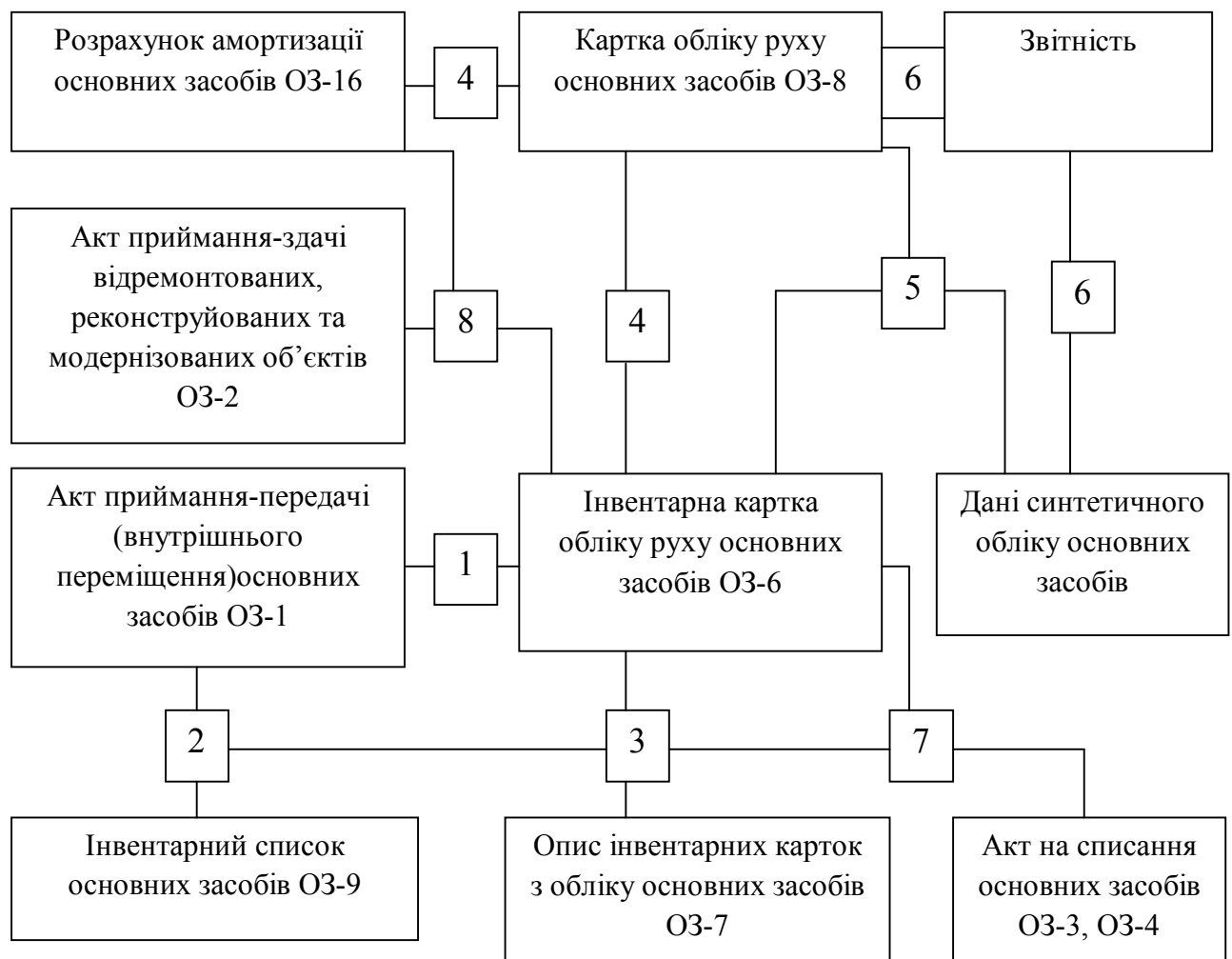


Рис. 2.3. Документування операцій, пов'язаних з рухом основних засобів

На представленому рисунку 2.3. наведено наступну послідовність:

(1) Затверджений керівником підприємства акт приймання-передачі основних засобів направляється одночасно з технічною документацією на об'єкт на зберігання до бухгалтерії впродовж терміну експлуатації та 3 років і одного місяця після списання з балансу при умові, коли протягом цього терміну діяльності проведена документальна ревізія.

(2) Акт форми ОЗ-1(один примірник) передається до бухгалтерії, де на його основі виконується запис як в інвентарній картці, так і в інвентарному списку.

(3) Після заповнення інвентарні картки реєструють в описах форми ОЗ-7.

(4) На підставі інвентарних карток, а також на підставі форм розрахунків амортизації заповнюють у кінці місяця картки обліку основних засобів ОЗ-8.

(5) Картки обліку руху основних засобів та інвентарні картки сумарно зіставляють з даними синтетичного обліку.

(6) На підставі карток обліку руху основних засобів та на підставі даних синтетичного обліку в кінці звітного року заповнюють дані звітності з обліку основних засобів.

(7) Провівши ліквідацію основних засобів та склавши акти на списання основних засобів, перший примірник передається до бухгалтерії. У бухгалтерії на підставі цього акту проводиться запис до інвентарного списку основних засобів, а також роблять вилучення відповідної інвентарної картки, яка вказується в описі інвентарних карток з обліку основних засобів. Після вилучення картка в бухгалтерії зберігається впродовж визначеного періоду. Матеріально відповідальній особі залишають другий примірник акту.

(8) Акт форми ОЗ-2 підписують матеріально відповідальна особа, яка отримує основні засоби та представник відділу або підприємства, де проводився ремонт. Після чого даний акт передають до бухгалтерії, де на його підставі робиться запис до форми ОЗ-6, окрім того до форми ОЗ-14 заносять зміни з приводу

збільшення балансової вартості основних засобів на суму витрат, що пов'язані зі завершенням реконструкції, модернізації тощо.

З метою узагальнення інформації наявності, руху основних засобів, а також їх зносу, використовуючи журнальну форму ведення обліку, призначений журнал 4. Його ведуть за кредитом 10, 13, 15 рахунків. Первинні та зведені облікові документи (зокрема ОЗ-1, ОЗ-3 і т.д.) є підставою для здійснення записів у цьому журналі. Перший розділ даного регістру призначений для відображення вибуття основних засобів, також суми уцінки, що показується за кредитом належних рахунків фінансового обліку необоротних активів; також тут зазначається сума нарахованої амортизації і сума збільшення зносу необоротних активів у зв'язку з їх дооцінкою та зменшення їх корисності. Розділ 2 журналу 4 передбачений для відображення капітальних інвестицій, враховуючи і введення в дію необоротних активів.

Відомість 4.1 ведуть за дебетом 15 рахунку, визначена для аналітичного обліку капітальних інвестицій в розрізі витрат капітального характеру. Ця відомість передбачена також для відображення витрат на здійснення реконструкції, модернізації, дообладнання, модифікації, добудови об'єкта, що зумовлює збільшення первісно очікуваних майбутніх економічних вигод від його застосування. Окрім наведених вище журналів і відомостей підприємство має змогу самостійного вибору форми бухгалтерського обліку, як певної системи регістрів обліку, розпорядку та способу реєстрації і узагальнення в них інформації, зважаючи на особливості своєї діяльності.

Також не менш вагомим є процес документального оформлення обліку операцій, що відносяться до руху наступної складової необоротних активів, а саме нею є нематеріальні активи. Він встановлений Наказом Міністерства фінансів України «Про затвердження типових форм первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів» від 22.11.2004 р. № 732 [45], Методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку нематеріальних активів від 16.10.2009 р. № 1327 [41] та Наказом Державного комітету статистики від 10.08.2004 р. № 469 [45].

Доцільно зауважити, що документальне оформлення в обліку надходження нематеріальних активів зумовлюється способом їх отримання, оскільки можливе як їх придбання у інших осіб, так і їх розроблення на підприємстві (рис. 2.4).



Рис. 2.4. Документальне надходження нематеріальних активів

З метою ведення обліку господарських операцій застосовують затверджені Державною службою статистики України типові міжвідомчі форми, призначення яких наведено на рис. 2.5.

Взяття на облік та складання акта за формою НА-1 здійснюється на основі таких первинних документів:

- патент на винахід (корисну модель), який виступає результатом творчої діяльності людини у будь-якій галузі технології у відповідності до Закону України «Про охорону прав на винаходи і корисні моделі»;

- свідоцтво України на знак для товарів і послуг (відмічення, за яким товари і послуги одних осіб є несхожими на однорідні товари та послуги інших) згідно з Законом України «Про охорону прав на знаки для товарів і послуг»;

- авторський договір або договір з організаціями, які розпоряджаються майновими правами авторів на колективні основі, відповідно до Закону України «Про авторське право і суміжні права»;

- патент України на промисловий зразок (результат творчої діяльності людини у галузі художнього конструювання) згідно із Законом України «Про охорону прав на промислові зразки»;

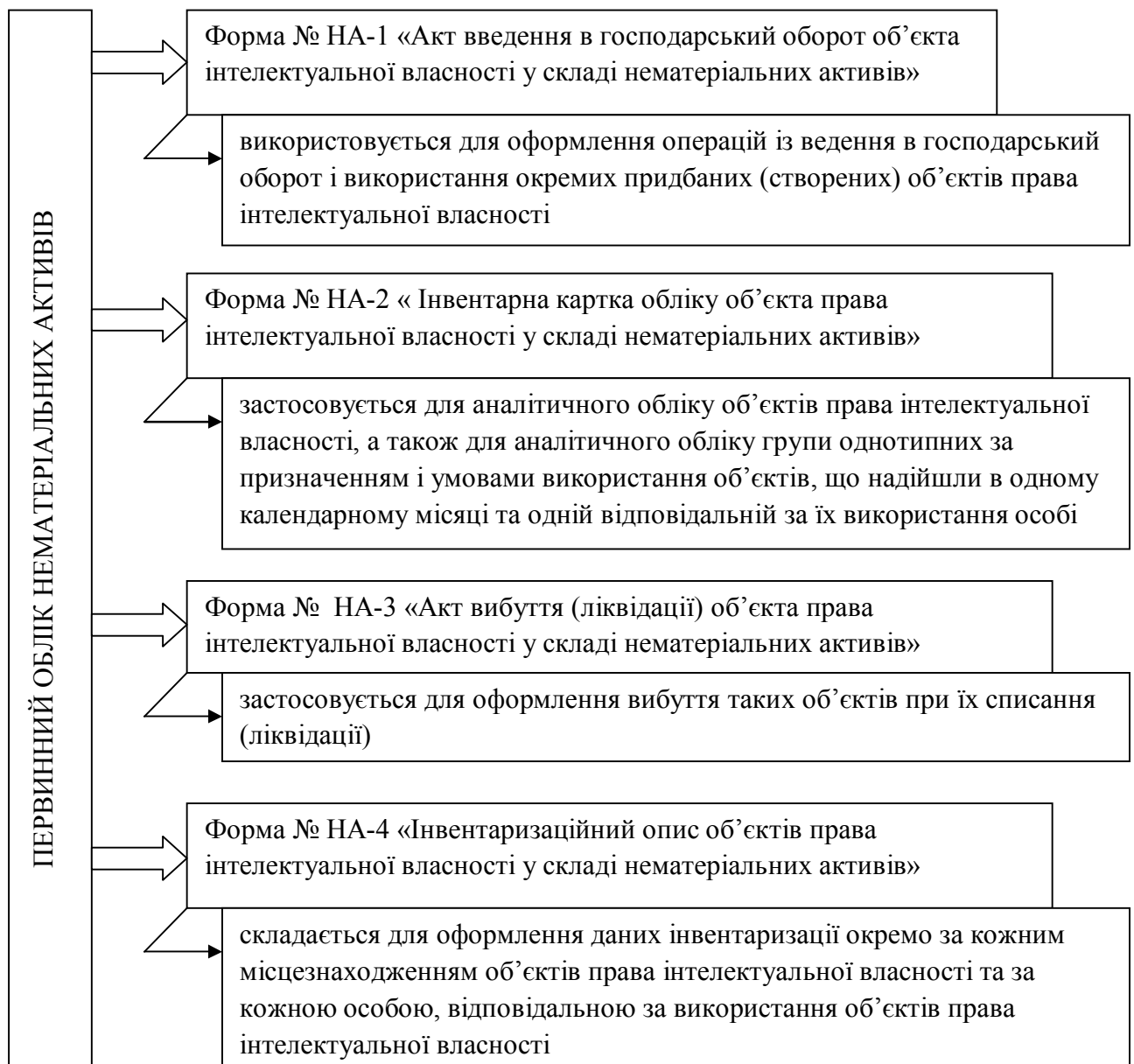


Рис. 2.5. Призначення типових форм первинного обліку нематеріальних активів

- свідоцтво на право здійснювати племінну справу згідно із Законом України «Про племінне тваринництво»;
- патенти на сорт рослин відповідно до Закону України «Про охорону прав на сорти рослин» та згода на застосування та виробництво насіння згідно із Законом України «Про насіння і садивний матеріал»;
- рахунок за «ноу-хау» згідно з домовленістю з розробником або власником;
- рахунок за роботи, пов'язані з розробкою і впровадженням програмного забезпечення ЕОМ;
- договір та акти на приймання дослідно-конструкторських та наукових розробок, а також другі документи, приміром, документи на додаткові витрати стосовно страхування та ін.;
- договори серед виконавцем та замовником, акти та протоколи результатів науково-дослідних робіт, митні та платіжні документи, свідчення щодо спадщини та правонаступництва тощо.

Методикою обліку нематеріальних активів передбачено на підставі «Акта ведення в господарський оборот об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів» (типової форми НА-1) оформляти Інвентарну картку. Її складають в одному примірнику та ведуть в бухгалтерії на кожний об'єкт, водночас до неодмінних реквізитів інвентарної картки потрібно віднести: дату виникнення права на об'єкт, первісну вартість, термін корисного використання, річну суму амортизації, ліквідаційну вартість та документи на оприбуткування і вибуття об'єкта.

Відмітки в інвентарній картці про вибуття об'єкта права інтелектуальної власності проводяться на підставі «Акта вибуття (ліквідації) об'єкта права інтелектуальної власності» (форма НА-3).

Залишкова вартість, що наводиться у графі 13 акта вибуття (ліквідації) об'єкта права інтелектуальної власності, встановлюється за даними бухгалтерського обліку на останнє число місяця вибуття такого об'єкта як різниця між первісною вартістю і сумою нарахованої амортизації за термін корисної експлуатації [46].

Інвентаризаційний опис об'єктів права інтелектуальної власності, що відносяться до нематеріальних активів (форми НА-4) оформлюють в одному примірнику з метою зазначення даних інвентаризації нарізно за кожним місцем розташуванням об'єкта права інтелектуальної власності, а також за кожною відповідальною особою за застосуванням об'єктів права інтелектуальної власності. До інвентарного опису відносять кожен окремий об'єкт права інтелектуальної власності.

При встановленні не відображених в бухгалтерському обліку об'єктів права інтелектуальної власності у інвентаризаційних описах, їх заносять у звіряльну відомість. Остання оформляється згідно з порядком визначеним наказом Міністерства фінансів України від 22.11.2004 р. № 732 [46], а вартість об'єктів визначається порядком встановленим Методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку нематеріальних активів від 16.11.2009 р. № 1327 [41].

Ми вважаємо, що варто внести зміни щодо узагальнення форм НА-2, НА-3, НА-4 для застосування для усієї групи нематеріальних активів однотипне тому, яке зазначалось для типової форми НА-1 у типовій формі. Завдяки цьому, не лише для обліку об'єктів права інтелектуальної власності зазначені типові форми стануть придатні, а також й для усієї групи нематеріальних активів.

2.2. Методи нарахування амортизації матеріальних і нематеріальних необоротних активів

Поняття «амортизація» відповідно до п. 4 П(С)БО – це систематичний розподіл вартості, що амортизується, необоротних активів впродовж терміну їх корисного використання (експлуатації) [51]. Зносом основних засобів слід враховувати суму амортизації об'єкта основних засобів, що є накопичена з моменту терміну їх корисного використання. Втім нинішня практика діяльності суб'єктів господарювання натрапила на низку проблем, що пов'язують із помилковим розумінням та відмежуванням таких понять як «амортизація», «знос», «зношення». При недостатньому трактування цих економічних

категорій виникає неточне тлумачення їхньої сутності у законодавстві зокрема обліковому та податковому. Значний вплив на процес нарахування амортизації чинять особливості функціонування необоротних активів. Вартість тих активів, що застосовуються впродовж довготривалого часу розподіляються на періоди. Потреба у розподілі вартості основних засобів впродовж строку їхньої експлуатації спричинена дією одного з головних принципів бухгалтерського обліку, а саме принципу відповідності доходів і витрат.

У кожному новому кругообігу засобів підприємств, як стверджує С. В. Хома частина вартості засобів праці у вигляді амортизаційних відрахувань виокремлюється і продовжує рух у складі нової вартості, спочатку у вигляді незавершеного виробництва, далі як частина вартості готової продукції, а після її реалізації вона набуває форми грошових коштів або на деякий період – дебіторської заборгованості. Таким чином, сума амортизації узагальнює ту частину вартості основних засобів, яка трансформується процесі господарської діяльності у грошові кошти, тобто зі складу необоротних активів повертається до оборотних [65, 7].

Економічне розуміння сутності «амортизація» є основою обґрунтування її призначення в діяльності суб'єктів господарювання. За діючою методикою бухгалтерського обліку не передбачено формування та здійснення обліку амортизаційного фонду. Оновленню виробничого потенціалу підприємства сприяє не формування амортизаційного фонду чи облік амортизаційних сум на позабалансових рахунках, а фінансова політика, спрямована на акумулювання грошових коштів. Придбання необоротних активів здійснюється за рахунок не лише коштів амортизації, що перебувають в обороті, а також усіх інших складових власного та позиченого капіталу підприємства. Однак встановлення джерела придбання активів є умовним і суб'єктивним. Процес перенесення вартості необоротних активів прямо пов'язаний зі зниженням їхньої споживчої цінності. Втрата споживчої вартості основних засобів виявляється через їхній знос [14, 61].

Досліджуючи поняття «амортизація», «знос», «зношування» ми вважаємо, що варто привернути увагу на наступний взаємозв'язок: необоротні активи втрачають свою первісну споживчу вартість як і у процесі поточного застосування так і під дією багатоманітних зовнішніх факторів, що узагальнюється їхнім зносом. Втрата цієї споживчої вартості спричиняє зменшення вартості, що зі свого боку зумовлює їхнє зношування. Також втрата вартості всіх засобів здійснюється внаслідок перенесення її на готовий новостворений продукт або ж на витрати періоду, тобто через нараховані суми амортизації.

Стосовно вивчення облікової амортизації, то виокремлюють різні підходи до застосування наведених термінів «амортизація» та «знос» у діючих Положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку. Зокрема у П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» зазначено термін «амортизація», у П(С)БО 7 «Основні засоби» використано терміни «амортизація» та «знос». Заразом необхідно зауважити, що у зарубіжній практиці для розподілу вартості окремих видів необоротних активів передбачено використання розбіжних понять. Згідно з міжнародними стандартами бухгалтерського обліку прийнято називати розподілену протягом визначеного періоду вартість основних засобів – «depreciation» (у перекладі з англ. - знецінювання, зниження вартості); нематеріальних активів – «amortization» (у перекладі з англ. – амортизація, зношування); природних ресурсів – «depletion» (у перекладі з англ. – виснаження, зменшення вартості не відновлюваного ресурсу) наводить С.В. Хома [65, 18].

Аби розкрити ці поняття, слід опрацювати їх більш детально. Необоротні активи в процесі експлуатації, під впливом часу та сил природи поступово зношуються зокрема: втрачають власні первинні фізичні якості основні засоби та інші необоротні матеріальні активи, знижуються техніко-експлуатаційні показники матеріальних та нематеріальних необоротних активів, як наслідок – зменшується їх реальна балансова вартість. Таким чином, вони переносять поступово свою вартість на новостворений продукт. Бухгалтерський облік

здатний з'ясувати суму цієї вартості, величину зносу у грошовому еквіваленті об'єктів.

На величину зносу впливають багато факторів, вона залежить: від виду необоротних активів, від їх ролі у технологічному процесі виробництва, умов, строку, інтенсивності експлуатації тощо.

Постановлено виокремлювати два головні види зносу: фізичний і моральний, проте й мають місце і інші, що представлено на рис. 2.6.



Рис. 2.6. Характеристика видів зносу

Під поняттям фізичний знос об'єкта варто розуміти втрату вартості у результаті спрацювання окремих його частин, складових або механізму в

цілому, внаслідок чого стає нездійсненним його наступне використання без виконання відповідних положень.

Моральний знос є категорією іншого плану, його дійсний розмір виявити значно трудно. Виокремлюють моральний знос, пов'язаний з тим, що науково-технічний прогрес призводить до виникнення нових об'єктів необоротних активів конструктивно досконаліших і більш продуктивних, однак тієї ж вартості; а також знос, спричинений виникненням більш дешевих та економічних типів таких активів, що мають неабияку вигоду в експлуатації, при зрівнянні зі старими.

Результати ряду опрацювань вказують на те, що базою розподілу вартості необоротних активів є різні фактори переоцінки їхньої вартості на новостворений продукт. Так, приміром, вартість природних ресурсів може бути розділена лише за виробничим методом, позаяк природним запасам у процесі їх видобування властиво виснажуватися.

З іншої сторони, з'ясувати закономірність споживання вартості економічних вигод, втілених у нематеріальних активах, на базі оцінки їхньої продуктивності нездійсненно. Тому вартість витрат на їх придбання підпадає розподілу на пропорційній основі впродовж усього строку їхнього застосування. Природа основних засобів відрізняється від природи нематеріальних активів. Їхня вартість підпадає зменшенню не лише у випадку перенесення (розподілу) вартості на вартість готової продукції, а й у випадку втрати споживчої вартості загалом.

Беручи до врахування призначення амортизації потрібно вивчити її функції. Зокрема з вагомим призначенням – компенсувати авансові витрати на придбання основних засобів – амортизація має здійснити низку інших істотних економічних функцій.

С.В. Хома пропонує розрізняти такі основні функції амортизації:

- 1) оціночна;
- 2) фіскальна;
- 3) розподільча;

- 4) регулююча;
5) відшкодування [65, 11].

Варто зауважити про те, що у результаті прийняття Податкового кодексу було усунуто немало розбіжностей з приводу методики нарахування амортизації. Втім і тепер деякі з них ще збереглися (табл. 2.2).

Таблиця 2.2

Відмінності методики нарахування амортизацій у податковому і фінансовому обліку

Аспекти методики нарахування	Податковий облік	Фінансовий облік
Вартісний критерій при віднесенні об'єкта до складу основних засобів	наявний	відсутній
Невиробничі основні засоби	не підлягають амортизації	підлягають амортизації
Методи нарахування амортизації	наявні обмеження стосовно застосування методів нарахування амортизації	можливе використання будь-якого методу нарахування амортизації
Термін корисного використання	встановлено мінімальні терміни корисного використання основних засобів і дещо щодо нематеріальних активів	не існують обмеження, які встановлено державою, при встановленні терміну корисного використання
Порядок зарахування витрат на поліпшення основних засобів	первісна вартість основних засобів не збільшується на вартість придбання чи покращення після дати набрання чинності розділом III ПКУ а частині витрат, віднесених на збільшення балансової вартості об'єкта до такої дати	збільшують вартість основних засобів коли приноситься додаткова економічна вигода від використання об'єкта
Відношення до переоцінки	первісна вартість може бути лише дооцінена	Первісна вартість може бути і до оцінена і уцінена

Нарахування амортизації здійснюється впродовж терміну корисного використання (експлуатації) об'єкта, який встановлюється при включенні його на баланс підприємством. Втім, Податковим Кодексом обмежені права підприємств з приводу встановлення строків, розроблено мінімальні терміни

корисного використання необоротних активів. Хоч і строк корисного використання об'єкта основних засобів законодавчо визначається підприємством самостійно, а також наводиться у відповідному розділі наказу про облікову політику.

Однак абсолютно чітко з'ясувати такий термін неможливо: сподіваний строк експлуатації визначається у даному випадку кількістю календарних днів, а фактичний час роботи об'єкта невідомий. Зазвичай у сповідних документах до необоротних активів наводяться технічні характеристики об'єкта, і не вказується ніякої інформації щодо можливого терміну корисного використання, очікуваних обсягів виробництва продукції або ж виконання робіт. Оскільки доцільно враховувати також й інтенсивність та умови експлуатації об'єкта на конкретному підприємстві (відкрите або закрите приміщення, де об'єкт встановлено, змінність роботи, якість сировини, опалення тощо).

Після того як вартість та очікуваний період використання об'єкта, що підлягає амортизації визначено, лише залишається здійснити розрахунок.

Згідно з П(С)БО 7 «Основні засоби» метод амортизації має враховувати форму, в якій підприємством отримується економічна вигода від активу [51].

Підприємству надано здійснювати самостійно вибір відповідних методів амортизації основних засобів, що впливатиме на величину витрат (рис.2.7) та які групуються на 2 види:

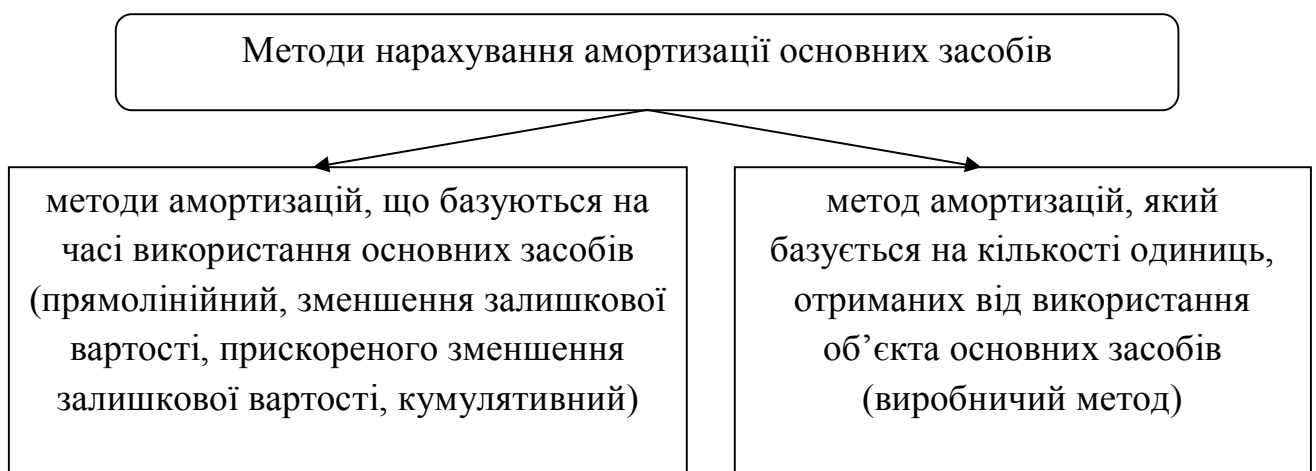


Рис. 2.7. Групування методів нарахування амортизації основних засобів

Більш детально зупинимось на характеристиці зазначених вище методів амортизації. Побудуємо таблицю з метою узагальнення інформації щодо методів нарахування амортизації, наступної форми (табл. 2.3.)

Таблиця 2.3.

Характеристика методів нарахування амортизації

№ з/п	Назва методу	Формула для розрахунку та умовні позначення	Сфера та передумови застосування
1	2	3	4
1	Прямолінійний метод	$Am = \frac{ПВ - ЛВ}{Сe} : 12$ <p>Am – сума амортизації на місяць, ПВ – первісна вартість об'єкта амортизації, ЛВ – ліквідаційна вартість об'єкта амортизації, Сe – строк корисної експлуатації об'єкта.</p>	<p>Річна норма не змінюється в період усього строку корисної експлуатації об'єкта; зважаючи на це, постійними є річна і місячна суми амортизації (у випадку сталості первісної вартості об'єкта).</p> <p>Оскільки цей метод є простим і послідовним, він популярний та широко використовується на практиці. До переваг прямолінійного методу відносять: рівномірність, пропорційність нарахування амортизації, а також зарахування її до собівартості, стабільність, точність та легкість розрахунків. Він базується на припущенні, що основні засоби зношуються рівномірно протягом строку їх використання, а не враховується те, що ступінь зношеності основних засобів з часом збільшується, як наслідок, вони вимагають більших витрат на обслуговування та ремонт. Також, даний метод можливості швидкого морального зносу окремих об'єктів основних засобів не враховує та не має достовірної оцінки виробничих потужностей основних засобів у різні періоди експлуатації.</p>
2	Метод зменшення залишкової вартості	$Am = Зв \times Ha : 12$ <p>Am – сума амортизації на місяць, ЗВ – залишкова вартість об'єкта амортизації на</p>	<p>При експлуатації об'єкта основних засобів в першому році, задля нарахування амортизації такого об'єкта базою виступає його первісна вартість. Залишкова вартість, коли закінчився термін корисної експлуатації,</p>

		<p>початок звітнього року, N_a – річна норма амортизації. Річну норму амортизації підприємство розраховує самостійно, зважаючи на:</p> $N_a = 1 - \sqrt[n]{\frac{ЛВ}{ПВ}}$ <p>n – термін корисної експлуатації об'єкта основних засобів, років.</p>	<p>практично є рівною визначеній ліквідаційній вартості. Вважаємо, що цей метод є доволі трудомістким, охоплює порівняно більш складні математичні обчислення норми амортизації тих об'єктів, які знецінюються швидко, враховуючи те, що на початковій стадії (перший рік експлуатації) знос суттєво перевищує наступні нарахування.</p>
--	--	---	--

Продовження табл.2.3

3	Метод прискореного зменшення залишкової вартості	$A_m = \frac{ЗВ \times N_a}{12}$ <p>де A_m – місячна сума амортизації за місяць, $ЗВ$ – залишкова вартість на початок звітнього року, де N_a – річна норма амортизації, визначається:</p> $N_a = \frac{1}{n} \times 2$	<p>Ліквідаційну вартість у наведений розрахунок не відносять. Її величина потрібна тільки щодо підрахунку амортизації за останній рік. Метод прискореного зменшення залишкової вартості виходить з того, що продуктивність та корисність основних засобів у перші періоди засновування порівняно з наступними є значно вищими. Норма амортизації застосовується не до вартості, що амортизується, а до балансової (залишкової) вартості об'єкта на кінець попереднього періоду.</p> <p>Водночас, те, що амортизація нарахування на залишкову вартість об'єкта, прискорений метод має ті ж властивості, що й відсотковий, зокрема: більшу суму амортизації у перший рік і поступове її зменшення до кінця терміну експлуатації об'єкта.</p>
4	Кумулятивний метод	$A_m = \frac{(ПВ - ЛВ) \times K}{12}$ <p>де A_m – сума амортизації на місяць, $ПВ$ – первісна вартість об'єкта амортизації, $ЛВ$ – ліквідаційна вартість об'єкта амортизації, K – кумулятивний коефіцієнт:</p> $K = \frac{N_k}{N_l}$ <p>Де N_k – кількість років, що залишаються до кінця</p>	<p>Залишкова вартість на кінець терміну корисного використання об'єкта дорівнює його ліквідаційній вартості. Під цим методом, так само як і під відсотковим і прискореним, визнається зменшення амортизації, що нараховується, до кінця строку експлуатації об'єкта, тобто чим менше залишається років експлуатації об'єкта, тим меншим є коефіцієнт і сума амортизації. Кумулятивний метод є раціональним і простим, забезпечує повне відшкодування вартості об'єкта,</p>

	очікуваного строку використання об'єкта, з врахуванням поточного, N_i – сума кількості років корисного використання об'єкта.	що амортизується, до кінця терміну експлуатації, проте має певний недолік – застосовуючи цей метод не завжди додержується такий принцип як відповідність: сума амортизації, визнана витратами поточного періоду, здебільшого не узгоджується з фактичною експлуатацією активу, а значить, і з одержанням доходів від цього.
--	--	---

Продовження табл.2.3

5	Виробничий метод	<p>$Am = \Phi \times Va$</p> <p>де Am – сума амортизації на місяць, Φ – фактичний місячний обсяг продукції (робіт, послуг), Va – виробнича ставка амортизації, визначається як:</p> $Va = \frac{(ПВ - ЛВ)}{Оп}$ <p>де $ПВ$ – первісна вартість об'єкта амортизації, $ЛВ$ – ліквідаційна вартість об'єкта амортизації, $Оп$ – загальний обсяг продукції (робіт, послуг), які підприємство очікує виробити (виконати) з використання об'єкта основних засобів.</p>	<p>Строк корисної служби розраховується кількістю продукції та обсягом послуг, які підприємство планує виготовляти або надати з використанням об'єкта. При застосування цього методу амортизація розраховується шляхом розподілу вартості об'єкта, що амортизується, прямо пропорційно кількості продукції (обсягу послуг), яку підприємство очікує виготовити за відповідні періоди протягом терміну його корисної служби.</p> <p>Даний метод не враховує розрахунку річної суми амортизації з метою визначення місячної суми шляхом ділення річної суми амортизації на 12. Місячна сума амортизації розраховується на підставі фактичного обсягу виробленої продукції (робіт, послуг) за місяць. Чим більше виробляється продукції (робіт, послуг) упродовж будь-якого періоду часу, тим більші амортизаційні відрахування в остаточному підсумку. Якщо підприємству вдасться виробити запланований по даному об'єкту обсяг продукції (робіт, послуг), то сума нарахованої амортизації стане рівною вартості, яка амортизується.</p> <p>Перевагою методу є відповідність величини нарахованої амортизації до обсягу продукції (робіт, послуг); недоліком – складність визначення (прогнозування) виробітку окремих об'єктів основних засобів, необхідність довгострокового планування ціни готової продукції підприємства, що в умовах нестабільної економіки зробити значно важко.</p>
---	-------------------------	--	---

6	50%	$Am = 50\% \times Va$	При використанні об'єкта у першому місяці амортизація нараховується у розмірі 50 % його вартості, яка амортизується. Інші 50%, що залишилися амортизуються у місяці їх списання з балансу.
7	100%	$Am = 100\% \times Va$	У першому місяці використання об'єкта амортизація нараховується в розмірі 100% його вартості, яка амортизується.

На нашу гадку, прямолінійний метод більш придатний для нарахування амортизації за об'єктами, які прямо використовуються у виробничому процесі, у разі, коли немає можливості достеменно точно визначити обсяг економічних вигод від їх використання. До таких об'єктів можна віднести адміністративні будівлі, меблі, службові автомобілі тощо.

Стосовно методів прискореної амортизації, то вони історично виникли у воєнних галузях, відтак вони стали джерелом створення фінансових ресурсів для розвитку прогресивних галузей виробництва. З 1997 р. в Україні ці методи, пристосовані винятково для цілей оподаткування, витіснили усі інші. Зарубіжна практика свідчить про досить широке використання у бухгалтерському обліку методів прискореної амортизації основних засобів, що виправдано для активів, яким притаманний швидкий моральний знос. Швидка зміна основних засобів зумовлена і потребами в оновленні продукції, зростанні її якості, збільшенні обсягів виробництва, розвитку технології. Прискорена амортизація є одним із дієвих способів протидії негативному впливу інфляції на реальну вартість накопиченого зносу. Її впровадження продиктовано фінансовою політикою як підприємств, так і держави [39, 95].

Доцільність використання прискорених методів полягає в тому, що:

- найбільша інтенсивність використання основних засобів припадає на перші роки його експлуатації, коли вони фізично і морально ще нові;
- накопичуються грошові кошти для заміни амортизаційного об'єкта у разі його морального старіння або інфляції;

– забезпечується можливість збільшення частини витрат на ремонт амортизованих об'єктів, що припадають на останні роки використання їх без відповідного збільшення витрат виробництва за рахунок того, що сума амортизації, що нараховується у ці роки, зменшується [55, 48].

Метод прискореного зменшення залишкової вартості (прискорений метод) виходить з того, що корисність і продуктивність основних засобів у перші періоди використання є значно вищою, ніж в наступні. У зарубіжній практиці цей метод називається методом подвійного зменшення залишку. В окремих країнах поряд з існуванням подвійного зменшення він допускає вільний вибір власниками додаткового прискорення, що на жаль не передбачається вітчизняним П(С)БО 7. У ряді країн норма амортизації збільшується не в 2, а в 1,5; 3 чи 4 рази. Так, у Франції застосовуються такі коефіцієнти: 1,5 при строку служби об'єкта 3-4 роки; 2-5 – 6 років; 2,5 – якщо строк служби об'єкта перевищує 10 років. Проте, найчастіше, особливо в США, застосовується метод подвійної норми амортизації [63, 287].

Кумулятивний метод амортизації та метод прискореного зменшення залишкової вартості – привабливіші для вітчизняних підприємств, адже на період перших років експлуатації об'єктів (коли вони практично нові) накопичується максимальна сума грошових коштів на придбання нових об'єктів за допомогою амортизації, яка зараховується до собівартості виготовленої продукції, виконання робіт, послуг. Водночас, у останні роки експлуатації тих же об'єктів, коли збільшуються затрати на їх утримання і ремонт, сума амортизації, яка нараховується, незначна, що балансує витрати виробництва протягом строку використання таких необоротних активів.

Відносно вигідності застосування методів прискореної амортизації, то висновки кожне підприємство змушене робити самостійно, з врахуванням багатьох чинників: калькулювання цін на готову продукцію, обсяг та термін власних капітальних вкладень тощо.

Метод, який використовується, зазвичай, до активної частини основних засобів, що експлуатуються нерівномірно, називається виробничим. Він

базується на тому, що функціональна корисність об'єкта залежить не від часу, а від результатів його застосування.

Це простий і ефективний, на нашу думку метод нарахування амортизації і за умови, що фактичний обсяг продукції (робіт, послуг) можна визначити достовірно, може бути визнаний найточнішим. Цей метод спонукає підприємство дбати про те, аби виробничі об'єкти постійно експлуатувалися, у таким чином швидше «переносили» свою вартість на вартість готової продукції. Тоді суми нарахованої амортизації практично повністю відповідатимуть фактичному зносу об'єктів у процесі їх корисного застосування.

До прийняття Податкового кодексу України підприємства, установи, організації в основному використовували податковий метод нарахування амортизації. О. М. Кундеус зазначає, що на сьогодні вже немає податкового методу. Тепер відповідно до ПКУ в податковому обліку методи нарахування амортизації повністю відповідають бухгалтерським методам, що перелічені в п. 26 П(С)БО 7 «Основні засоби» [33, 110].

У даний час не існує однозначних пропозицій щодо вибору того чи іншого методу амортизації – потрібно брати до уваги розмаїття галузей, об'єктів необоротних активів, способи їх використання тощо. Тому всі методи слід вважати рівноцінними, кожен з них, переслідуючи єдину мету, у відповідних періодах корисного використання визначає різні суми амортизації і зміни залишкової вартості об'єкта.

Отже, зіставляючи методи амортизації, можна відмітити, що методи прискореної амортизації (відсотковий, кумулятивний і прискорений) мають сприяти прискоренню процесу оновлення необоротних активів. Порівнюючи з прямолінійним методом вони прогнозують більші розміри амортизації у перші роки експлуатації активів, ніж у останні, із зменшенням амортизаційних відрахувань з періоду в період протягом терміну корисного використання.

З усіх вказаних методів найпростішим є прямолінійний. У випадку, коли метою нарахування амортизації є якомога швидше списання необоротних

активів, варто обирати метод прискореного зменшення залишкової вартості. Цей та інші методи, такі як зменшення залишкової вартості та кумулятивний, підходять, якщо виникне необхідність у нарахуванні великої суми амортизації в перші роки використання об'єкта необоротних активів. у разі нерівномірного використання об'єкта основних засобів, в міру виробничої потреби, вибирають виробничий метод.

Підприємствам із прийманням та введенням в дію П(С)БО 7 та П(С)БО 8 дана можливість самостійного вирішення окремих питань, пов'язаних з амортизацією, приміром:

- визначення ліквідаційної вартості об'єктів (і вартості, що амортизується);
- визначення терміну корисного використання (експлуатації) об'єктів;
- вибору методу амортизації;
- застосування до річних груп об'єктів різних методів амортизації.

Визначення цих чинників надає можливість підприємству впливати на розмір амортизаційних відрахувань, а також, і на структуру витрат.

Мінімально допустимі терміни амортизації як основних засобів, так й інших необоротних активів представлено в таблиці 2.4.

Таблиця 2.4

Мінімально допустимі строки корисного використання необоротних активів

Групи	Мінімально допустимі строки корисного використання, років
група 1 – земельні ділянки	-
група 2 – капітальні витрати на поліпшення земель, не пов'язані з будівництвом	15
група 3 - будівлі	20
споруди	15
передавальні пристрої	10
група 4 – машини та обладнання	5
з них:	

електронно-обчислювальні машини, інші машини для автоматичного оброблення інформації, пов'язані з ними засоби зчитування або друку інформації, пов'язані з ними комп'ютерні програми (окрім програм, витрати на придбання яких визнаються роялті, та/або програм, які визнаються нематеріальним активом), інші інформаційні системи, комутатори, маршрутизатори, модулі, модеми, джерела	2
--	---

Продовження табл. 2.4

безперебійного живлення та засоби їх підключення до телекомунікаційних мереж, телефони (зокрема стільникові), мікрофони і рації, вартість яких перевищує 2500 гривень	
група 5 - транспортні засоби	5
група 6 - інструменти, прилади, інвентар, меблі	4
група 7 - тварини	6
група 8 - багаторічні насадження	10
група 9 - інші основні засоби	12
група 10 - бібліотечні фонди, збереження Національного архівного фонду України	-
група 11 - малоцінні необоротні матеріальні активи	
група 12 - тимчасові (нетитульні) споруди	5
група 13 - природні ресурси	-
група 14 - інвентарна тара	6
група 15 - предмети прокату	5
група 16 - довгострокові біологічні активи	7

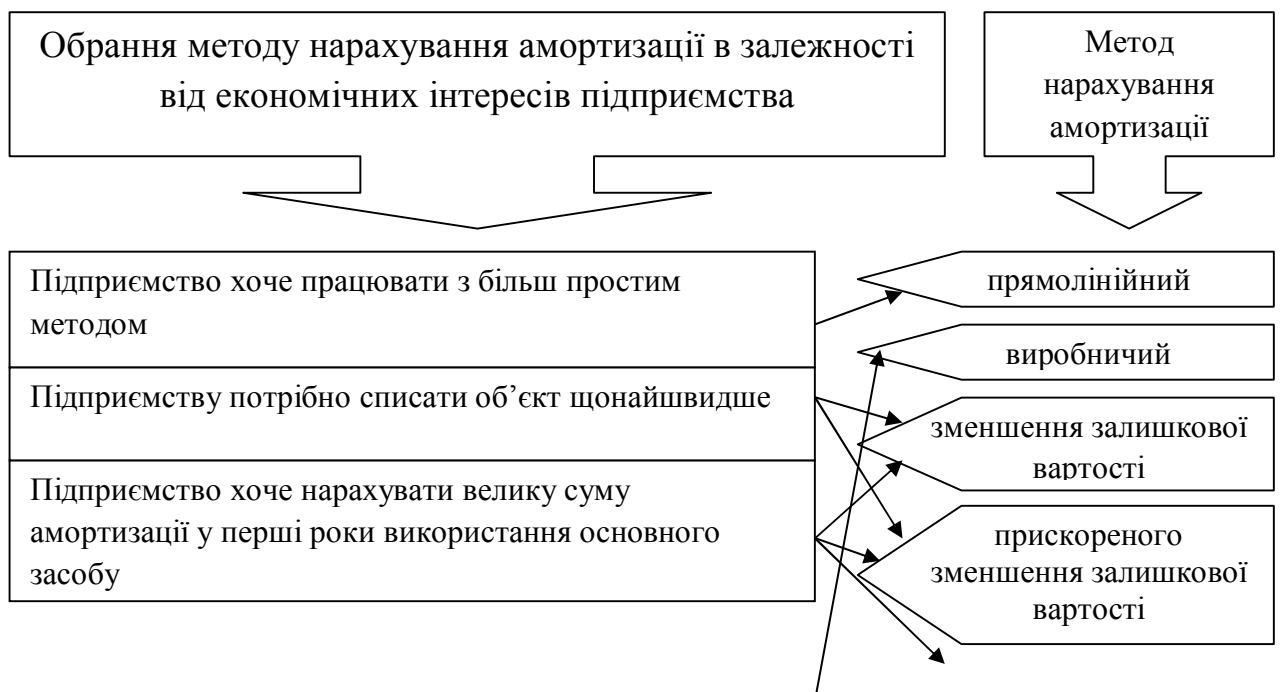
При використанні мінімально допустимих термінів амортизації основних засобів та інших необоротних активів урахується наступне.

Коли строки корисної експлуатації об'єкта основних засобів в бухгалтерському обліку менше від мінімально допустимих строків амортизації основних засобів та інших необоротних активів, то задля розрахунку амортизації застосовуються строки, які встановлені цим підпунктом.

У разі коли строки корисного використання (експлуатації) об'єкта основних засобів в бухгалтерському обліку дорівнюють або є більшими, ніж ті, що встановлені цим підпунктом, то для розрахунку амортизації використовуються строки корисного використання (експлуатації) об'єкта основних засобів, встановлені в бухгалтерському обліку. [36, 309]

Проте, Податковим Кодексом передбачено деякі обмеження у використанні методів з приводу необоротних матеріальних активів. Так, приміром: для груп 1, 12 амортизація не нараховується. Для необоротних активів групи 2, 3, 6, 7, 8, 16 – використовуються такі методи: прямолінійний, зменшення залишкової вартості, виробничий, кумулятивний. Для груп 4, 5 – методи прискореного зменшення залишкової вартості. Належність до таких груп як 9, 12, 14, 15 – потребує використання прямолінійного методів. І для складових груп 10, 11 – амортизація нараховується за рішенням платника податків у першому місяці застосування об'єкта у розмірі 50 відсотків його вартості, що амортизується, та решта 50 відсотків вартості, що амортизується, у місяці їх вилучення з активів (списання з балансу) у зв'язку з невідповідністю критеріям визначення активом або в першому місяці використання об'єкта в розмірі 100 відсотків його вартості.

Перед взяттям на озброєння того або іншого методу, доцільно передбачити наслідки його використання, порадитися із відповідними фахівцями та керівництвом підприємства (рис. 2. 8).



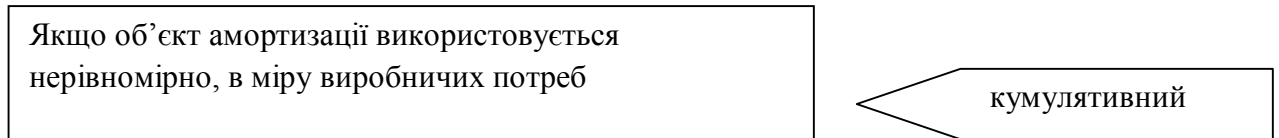


Рис. 2.8. Наслідки застосування різних методів нарахування амортизації

Спостерігаємо, що вибір методу нарахування амортизації – це значно серйозне питання. Вибрані методи необхідно вказувати у наказі про облікову політику підприємства.

Варто зауважити, що згідно П(С)БО 8 «Нематеріальні активи», при визнанні об'єкта нематеріальних активів (при зарахуванні на баланс) здійснюється нарахування амортизації протягом терміну їх корисного використання, який установлюється підприємством [52].

Згідно з П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» метод амортизації нематеріального активу самостійно вибирається підприємством/установою, зважаючи на умови одержання майбутніх економічних вигод. Коли такі умови визначити неможливо, то амортизація нараховується із застосуванням прямолінійного методу. Розрахунок амортизації при застосуванні відповідних методів нарахування відбувається відповідно до П(С)БО 7 «Основні засоби».

Амортизація нараховується починаючи з місяця, наступного за місяцем, у якому нематеріальний актив уведено в господарський оборот. Суму нарахованої амортизації підприємства/установи відображають збільшенням суми витрат підприємства/установи і накопиченої амортизації нематеріальних активів.

При застосуванні виробничого методу амортизація починається нараховувати з дати, що передує за датою введення об'єкта нематеріального активу у господарський оборот. Нарухування амортизації припиняється, починаючи з місяця, наступного за місяцем вибуття нематеріального активу.

Таким чином, при наступній експлуатації об'єктів інтелектуальної вартості згідно з вимогами П(С)БО 8 та податкового законодавства на ці об'єкти обліку слід нараховувати амортизацію. Ці амортизаційні відрахування

відображуються за кредитом субрахунку 13.3 «Накопичена амортизація нематеріальних активів» у дебет рахунку 92 «Адміністративні витрати», що пов'язані з організацією виробничо-господарського процесу.

Для нарахування амортизації нематеріальних активів підприємство застосовує строки їх корисного використання, що встановлені у податковому законодавстві.

Згідно з нормами Податкового кодексу, упродовж строків нарахування амортизації нематеріальних активів здійснюється із використанням строку дії права користування (табл. 2.5).

Таблиця 2.5

Строки, впродовж яких здійснюється нарахування амортизації нематеріальних активів

Групи нематеріальних активів	Строки дії права користування
група 1 - права користування природними ресурсами (право користування надрами, іншими ресурсами природного середовища, геологічною та іншою інформацією про природне середовище);	відповідно до правостановлюючого документа
група 2 - права користування майном (право користування земельною ділянкою, крім права постійного користування земельною ділянкою, відповідно до закону, право користування будівлею, право на оренду приміщень тощо);	відповідно до правостановлюючого документа
група 3 - права на комерційні позначення (права на торговельні марки (знаки для товарів і послуг), комерційні (фірмові) найменування тощо), крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті;	відповідно до правостановлюючого документа
група 4 - права на об'єкти промислової власності (право на винаходи, корисні моделі, промислові зразки, сорти рослин, породи тварин, компонування (топографії) інтегральних мікросхем, комерційні таємниці, в тому числі ноу-хау, захист від недобросовісної конкуренції тощо), крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті;	відповідно до правостановлюючого документа, але не менше, як 5 років
група 5 - авторське право та суміжні з ним права (право на літературні, художні, музичні твори, комп'ютерні програми, програми для електронно-обчислювальних машин, компіляції даних (бази даних), фонограми, відеограми, передачі (програми) організацій мовлення тощо), крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті;	відповідно до правостановлюючого документа, але не менше, як 2 роки
група 6 - інші нематеріальні активи (право на ведення діяльності, використання економічних та інших привілеїв тощо)	відповідно до правостановлюючого документа

Як спостерігаємо з табл. 2.5, з введенням в дію Податкового кодексу України усунуті обмеження відносно строку корисного використання

нематеріальних активів, який становив не більш ніж 10 років. Ми вважаємо, що такий порядок більше надає права підприємству на обґрунтоване обрання амортизаційної політики стосовно нематеріальних активів, через те, що строк використання таких активів промисловий знак або авторське право обмеження не має.

Також слід відмітити і те, що не всі складові групи необоротних активів підлягають амортизації. Так, наприклад, гудвіл не підлягає амортизації та не використовується у визначенні податкових витрат звітного періоду. Згідно з Податковим кодексом України, вартість гудвілу не підлягає амортизації і не враховується під час визначення витрат платника податку, щодо активів якого виник такий гудвіл [57].

2.3. Проблеми відображення в обліку витрат на поліпшення матеріальних необоротних активів

На думку провідних вчених облік ремонтів та покращень об'єктів необоротних активів має забезпечити: правильне і своєчасне оформлення всіх видів робіт; визначення обсягів і собівартості виконаних робіт; класифікацію ремонтів та поршень об'єктів необоротних активів (профілактичний, технічні огляди, капітальний ремонт, реконструкція, модернізація, модифікація тощо); правильність включення вартості виконаних робіт [62].

Здійснимо детальну характеристику поняття «ремонт» та причини його здійснення. Через те, що, як стверджують дослідження на більшості підприємствах, покращення інших необоротних матеріальних активів, які б спричинювали збільшення майбутніх економічних вигод, в основному не варто проводити через відносно низьку вартість та не довгостроковий час використання, відносно з основними засобами, тому більш економічно корисно купити новий актив.

Ремонт – це комплекс робіт, спрямованих на підтримання об'єктів матеріальних необоротних активів у робочому стані чи відновлення їхніх

первісних технічних характеристик (заміна несправних деталей, агрегатів, вузлів, усунення недоліків, налагодження тощо) [64]. У бухгалтерському обліку ремонт згідно з П(С)БО 7 не відноситься до поліпшень необоротних матеріальних активів. Втім мають місце на практиці випадки, коли заміна деталей зумовлює зростання майбутніх економічних вигод, а значить, первісної вартості об'єкта.

А. Безуглий також пропускає, що результатом ремонту може бути подовження терміну корисного використання необоротних матеріальних активів [2, 78]. В цьому випадку витрати на ремонт інших необоротних матеріальних активів зараховуються до збільшення первісної вартості об'єкта, адже із зміною деталей зріс його строк корисного використання, а також продуктивність, що зі свого боку відповідно зумовлює зростання сподіваних економічних вигод. Це вказує на те, що ремонт інших необоротних матеріальних активів також варто у деяких обставинах визнавати їхнім поліпшенням.

Однак В. Карєв стверджує, що ремонт є лише ремонтом, якщо він спрямований на відновлення або підтримання працездатності обладнання без будь-якого його технічного вдосконалення. Якщо в результаті проведених ремонтних робіт відбувається технічне вдосконалення об'єкта, то це є модернізацією чи модифікацією [25].

Термін «ремонт» у законодавстві розкрито як підтримання в робочому стані об'єкта, поліпшення його якісних характеристик, продуктивності, потужності, тобто цей термін здебільшого має технічне наповнення. Проте термін «поліпшення» передусім прогнозує збільшення майбутніх економічних вигод від експлуатації об'єкта, тобто він являє собою економічну характеристику.

Враховуючи вищезазначене слід зробити висновок, що між цими термінами існує відмінність тільки на рівні їхніх визначень. Так, термін «ремонт» відображує певний робочий процес, направлений на поліпшення, відновлення технічних характеристик об'єкта або його складових, а

«поліпшення» застосовують у випадку, коли йде мова про збільшення економічних вигод від викисання цього об'єкта. Втім існують на практиці випадки, коли у результаті виконаного ремонту зростають економічні вигоди від застосування відремонтованого об'єкта, однак тоді такий ремонт доцільно приймати за модернізацію.

Як зазначено у П(С)БО 7 «Основні засоби» модифікація, модернізація, дообладнання, добудова, реконструкція є різновидами поліпшення інших необоротних матеріальних активів.

Згідно з ДСТУ ремонтом вважають комплекс операцій з відновлення справності або працездатності та поновлення ресурсу об'єкта або його складових, а технічним обслуговуванням – комплекс операцій або операції з підтримки справності чи працездатності об'єкта під час його використання за призначенням, простою, зберігання і транспортування. Отже, відмінність ремонту від технічного обслуговування необоротних матеріальних активів полягає у тому, що ремонт спрямований на відновлення справності та працездатності, а техобслуговування – на їхнє підтримання [12].

Починаючи з 2015р. у ПКУ немає спеціальних правил податкового обліку витрат на ремонт і поліпшення основних засобів. Тому щодо даного питання необхідно орієнтуватися виключно на правила ведення бухгалтерського обліку [34, 291], а саме п.п.14,15 П(С)БО 7 та розділом 6 Методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку основних засобів, затверджених наказом МФУ від 30.09.2003 р. № 561 [42].

У бухгалтерському обліку витрати на поліпшення матеріальних необоротних активів умовно розділяють на (рис. 2.9):

- поточні, застосовуються у випадку необхідності та виконуються здебільшого власними силами. До складу поточних поліпшень відносять дрібні роботи відносно заміни або ремонту окремих деталей, що зношені, вузлів машин, елементів конструкції будівель та споруд, обладнання, а також огляди з метою підтримки об'єктів у робочому стані й профілактичні ремонти.

- капітальні, застосовуються з регулярністю більш як один рік, при цьому проводиться повна заміна, розбирання чи відновлення усіх деталей та вузлів, які є зношеними. Капітальні ремонти покращують об'єкти необоротних активів та зумовлюють зростання майбутніх економічних вигод (модернізація, модифікація, добудова, реконструкція та ін.) від застосування об'єктів.

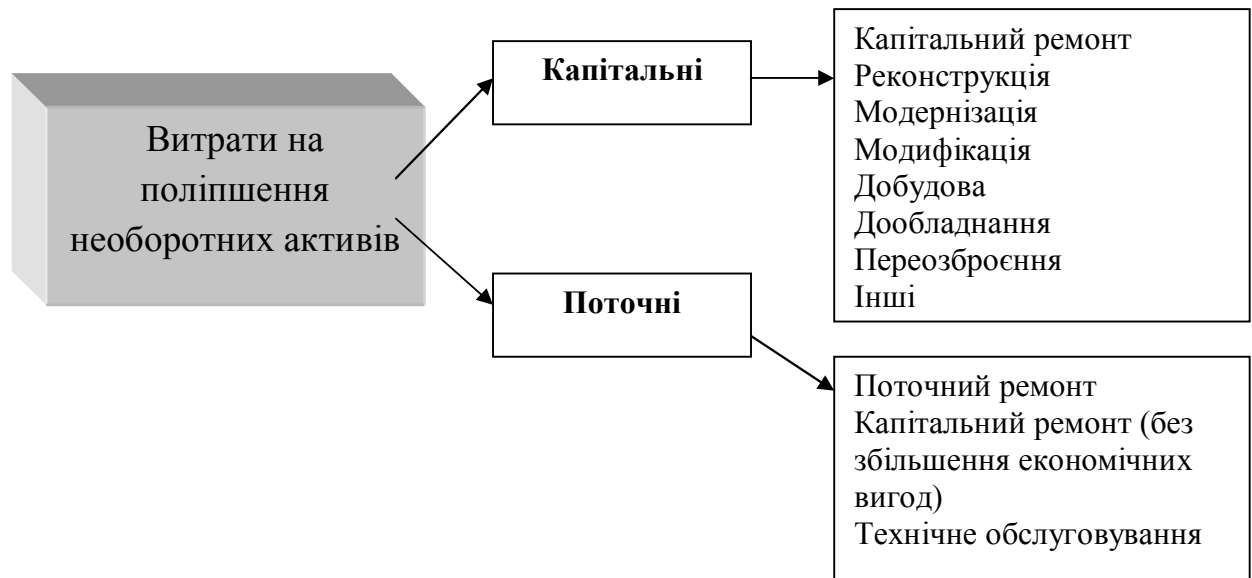


Рис. 2.9. Класифікація витрат з поліпшення матеріальних необоротних активів

Раціональна організація бухгалтерського обліку витрат на поліпшення об'єктів основних засобів посідає вагомe значення для забезпечення об'єктивного відображення на бухгалтерських рахунках наведених витрат та з'ясування вартості покращених основних засобів, а також задля отримання потрібних даних для розкриття у Примітках до фінансової звітності підприємства інформації про основні засоби.

З метою утримування основних засобів у працездатному стані варто виконувати періодично ремонтні роботи таких об'єктів, для зменшення зношеності основних засобів та для часткового відновлення тих їх якостей, які втрапилися під час експлуатації.

Завданнями обліку ремонту основних засобів є:

- документальне оформлення всіх ремонтних робіт;
- з'ясування фактичної собівартості та обсягу проведених робіт;

- забезпечення контролю за використанням коштів, що є асигновані на виконання ремонту за призначенням;
- знаходження відхилень фактичних затрат на ремонті роботи від зазначених у кошторисі та представлених нормами – при здійсненні ремонту господарським способом.

Враховуючи складність, обсяг робіт, характер і періодичність виконання виокремлюють види ремонту, що представлені на рис. 2.10.

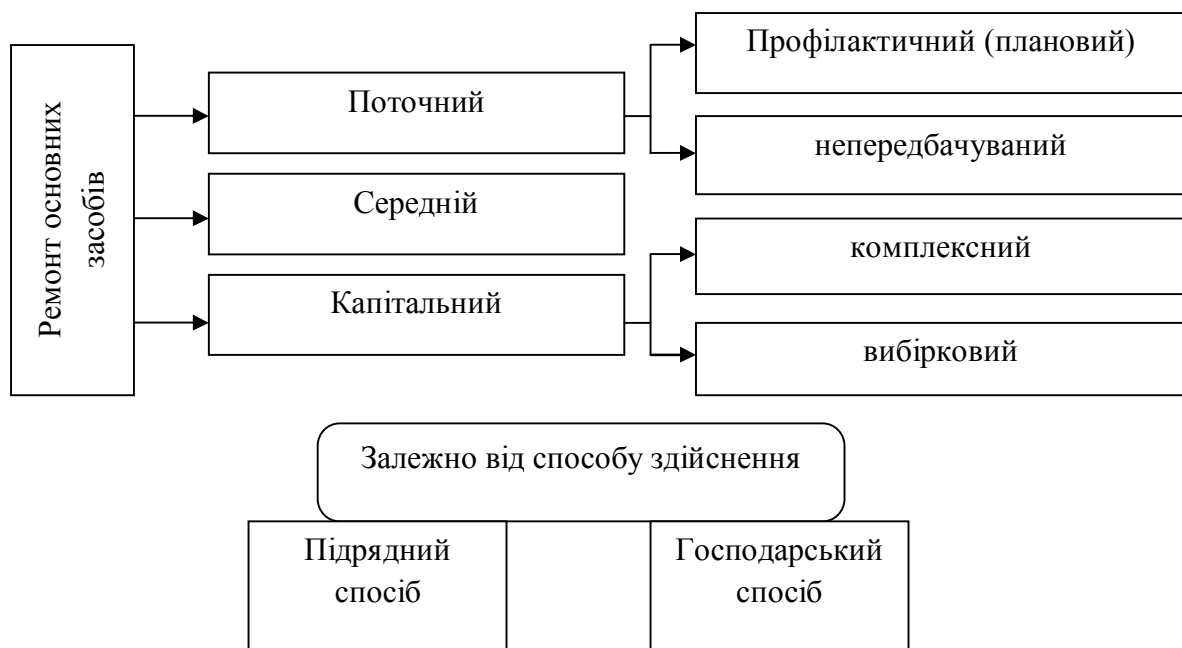


Рис. 2.10. Види ремонту основних засобів

Поточний ремонт – це комплекс робіт, що виконуються для забезпечення або відновлення працездатності обладнання і полягає в заміні або відновленні його окремих вузлів і деталей, а також підтримання експлуатаційних якостей, не пов’язаних зі зміною основних техніко-економічних показників [32, 267].

Доцільно від поточного ремонту відрізнити роботи з технічного обслуговування об’єктів основних засобів, що являють собою комплекс робіт, потрібних для збереження справності об’єкта основних засобів у міжремонтний час.

Під системою профілактичного (планового) ремонту варто передбачати обслуговування основних засобів, виконання поточного та середнього ремонту, а також капітальний і особливо складний ремонт деяких об’єктів основних

засобів. План проведення ремонту та систему планово-профілактичного ремонту утворює керівник підприємства.

Щоб визначити розмір передбачуваних витрат на ремонт основних засобів на підприємстві мають бути наявні такі документи:

- належним способом оформлені дефектні відомості, де наведені види і перелік планових ремонтних робіт;
- кошториси витрат на проведення ремонту;
- розрахунки термінів виконання ремонту;
- розрахунки розмірів відрахувань до резерву на ремонт.

Капітальний ремонт є ремонтом об'єктів основних засобів, що виконується з періодичністю виконання понад один рік, що викликає зупинення об'єкта на строк ремонтних робіт. Облік витрат на капітальний ремонт організується за окремими групами основних засобів чи об'єктами. При цьому варто брати до уваги, що при капітальному ремонті:

- транспортних засобів та обладнання виконується, зазвичай:
- повний розбір агрегату;
- ремонт базових та корпусних вузлів і деталей;
- відновлення або заміна усіх зношених вузлів та деталей на нові й більш сучасні;
- збирання;
- випробування та регулювання агрегату;
- будівель і споруд – виконується заміна спрацьованих деталей та конструкцій чи заміна їх більш міцними та економічними, які підвищують експлуатаційні можливості об'єкта, що ремонтується, без врахування повної заміни основних конструкцій, строк використання яких є найбільшим у даному об'єкті (бетонні та кам'яні фундаменти будівель, опори мостів, труби підземних мереж тощо).

Облік модернізації та ремонту основних засобів організувати необхідно у такий спосіб, аби він забезпечив виявлення усіх витрат, а також безпомилкове їх включення до собівартості виконаних робіт. Тому облік витрат на ремонт

основних засобів доцільно виконувати беручи до уваги вимоги, що представлені на рис. 2.11.

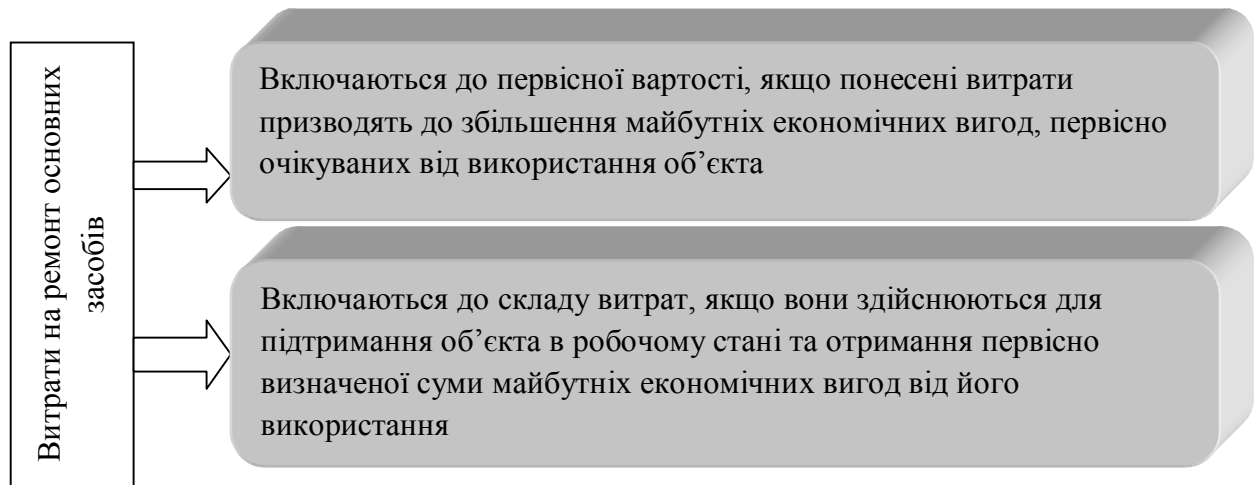


Рис. 2.11. відображення в обліку витрат на ремонт основних засобів

Прийняття завершених робіт з добудови і дообладнання об'єкта, що проводиться у порядку капітальних інвестицій, здійснюється за зазначеною схемою на рис 2.12.

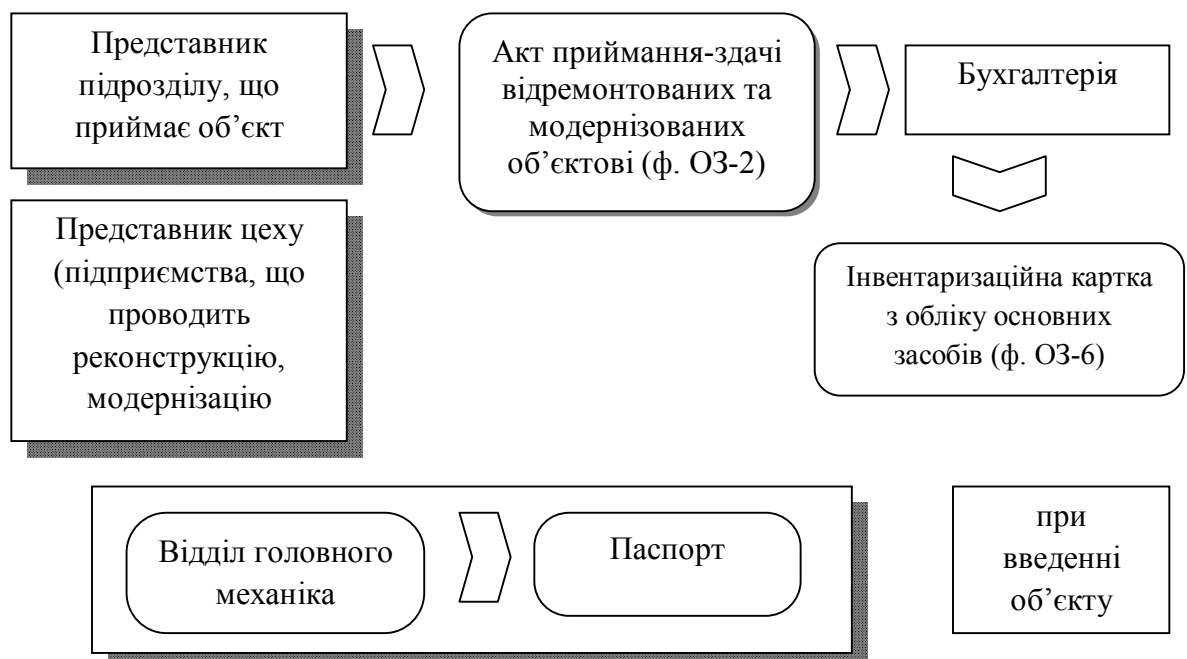


Рис. 2.12. порядок приймання робіт з добудови та дообладнання об'єкта основних засобів

Можливе здійснення ремонту і роботи необоротних активів за двома способами – із прилученням сторонніх організацій (підрядним способом) або ж власними силами (господарським способом). Для виконання ремонтів при

використанні підрядного способу залучаються спеціалізовані підприємства та інші сторонні організації, що проводять ремонт за договорами. При передачі необоротних активів у ремонт оформляється накладна-вимога. Після того, як ремонт обладнання завершився оформлюється передача об'єкта відповідним актом. Розрахунки з підрядчиками за проведення капітального ремонту необоротних активів проводяться відповідно до рахунків після завершення ремонтних робіт по об'єкту згідно з вартістю ремонту. Прилучаються до рахунків акти приймання виконаних робіт. Виконання ремонтних робіт при використанні господарського способу проводиться засобами та силами самого підприємства.

Після ремонту і поліпшення необоротних активів (модернізація, добудова, реконструкція тощо) приймання виконаних робіт оформляється актом приймання-передачі відремонтованих, модернізованих та реконструйованих об'єктів (форма ОЗ-2), а також оформлюється довідкою-розшифровкою. На основі форми ОЗ-2 бухгалтерією підприємства проводяться у книгах, картках аналітичного обліку основних засобів записи на суму здійсненого поліпшення. Даний акт необхідно створювати у двох примірниках за умови, коли виконується ремонт чи поліпшення необоротних активів із використанням послуг сторонньої організації.

З метою первинного обліку поліпшення основних засобів за окремими видами пропонується скласти документ типової форми ОЗ-2 «Акт приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих і модернізованих об'єктів», замінивши його найменування на «Акт приймання-здачі відремонтованих та поліпшених об'єктів», який доцільно оформляти вслід закінченню поліпшення основних засобів. На базі форми ОЗ-2 бухгалтерією підприємства мають у книгах (картках) аналітичного обліку основних засобів виконуватися записи про вартість проведеного поліпшення. Коли виконується ремонт чи поліпшення основних засобів залучаючи послуги сторонньої організації цей акт слід скласти у двох примірниках. Відтак повинно здійснюватися узагальнення

інформації щодо покращення основних засобів у системі рахунків синтетичного обліку.

Відображаючи витрати на ремонт основних засобів, ураховуємо за доречне, потрібно відкривати окремі субрахунки до відповідних рахунків обліку витрат, приміром, 91 «Загальновиробничі витрати», «Ремонт основних засобів», що дає можливість виявити фактичну суму витрат, що витрачені при ремонті.

Після виконання ремонту об'єкта основних засобів складається акт приймання-передачі відремонтованих, модернізованих і реконструйованих об'єктів типово форма якого – ОЗ-2, що затверджена наказом Міністерства статистики України від 29.12.95 р. № 352.

Акт, з підписом працівника структурного підрозділу підприємства, наділений уповноваженнями на приймання основних засобів, та представником підрядної установи, яка проводила ремонт, направляється до бухгалтерії підприємства. Головний бухгалтер (бухгалтер) підписує акт, та керівник підприємства або особами, на те повіреними його затверджують. У технічному паспорті конкретного об'єкта основних засобів заносяться потрібні зміни до характеристики об'єкта, що пов'язані з капітальним ремонтом. Під час проведення ремонтних робіт підрядним способом акт оформлюється у двох примірниках. Другий примірник направляється підприємству, яке проводило ремонт об'єкта основних засобів. До того ж, відомості про виконані роботи з ремонту об'єкта основних засобів відображаються в інвентарній картці обліку основних засобів за формою ОЗ-6, беручи за основу форму ОЗ-2.

Під час проведення ремонту об'єктів основних засобів при використанні господарського способу в аналітичному обліку складається акт приймання-передачі відремонтованих, реконструйованих і модернізованих об'єктів типової форми ОЗ-2 в одному примірнику.

Також, окрім того, відомості про виконані роботи з ремонту об'єктів основних засобів повинні відображатися в інвентарній картці обліку основних засобів типової форми ОЗ-6 на підставі акта форми ОЗ-2.

Відповідно до Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку основних засобів витрати поділяють на:

- витрати, що здійснюються для зберігання об'єкта в робочому стані з метою отримання первісно визначеної суми майбутніх економічних вигод від його застосування (технічне обслуговування, технічний огляд, ремонт тощо), долучаються до складу витрат звітного періоду;
- вартість робіт, що спричиняють збільшення сподіваних майбутніх вигод об'єкта основних засобів, включаються до капітальних інвестицій з майбутнім збільшенням первісної вартості основних засобів. Причиною для визначення капітальними інвестиціями витрат, пов'язаних з покращенням основних засобів, є збільшення за рахунок цих витрат очікуваного строку використання об'єкта, кількість та/або якість продукції (робіт, послуг), яка надається цим об'єктам.

Прикладами такого поліпшення є:

- модифікація об'єкта основних засобів з метою продовження терміну його корисної експлуатації або збільшення його виробничої потужності;
- модернізація;
- добудовування;
- дообладнання;
- реконструкція тощо [42].

У бухгалтерському обліку для відображення витрат на покращення основних засобів, які призводять до збільшення майбутніх економічних вигод, первісно сподіваних від застосування об'єкта, передбачено рахунок 15 «Капітальні інвестиції» субрахунок 152 «Придбання (виготовлення) основних засобів».

Роботи з модернізації обліку основних засобів можуть здійснюватися підрядним і господарським способом.

Доволі часто на підприємстві водночас з роботами з покращення стану об'єкта основних засобів, які призводять у майбутньому збільшення економічних вигод, проводяться роботи з підтримання обліку у робочому стані.

Для правильного відображення подібних заходів у бухгалтерському обліку варто одержати висновок фахівців про характер проведених покращень та їх вплив на технічні характеристики об'єкта основних засобів.

Відображення витрат, що пов'язані з покращенням та збереженням необоротних активів, залежить від їхнього впливу на майбутні економічні вигоди, сподівані від застосування об'єкта. Для цілей бухгалтерського обліку варто чітко розмежувати заходи, націлені на поліпшення та утримання в робочому стані необоротних активів, що дасть можливість:

- збільшити майбутні економічні вигоди, очікувані від застосування цих об'єктів (модернізація, реконструкція, добудова, дообладнання, модифікація і т. д.);
- підтримувати наведені об'єкти у робочому стані й отримати спочатку визначену суму майбутніх економічних вигод від їхнього застосування, наперед установлену до початку проведення цих заходів (усі види ремонтів, технічне обслуговування) (рис. 2.13).

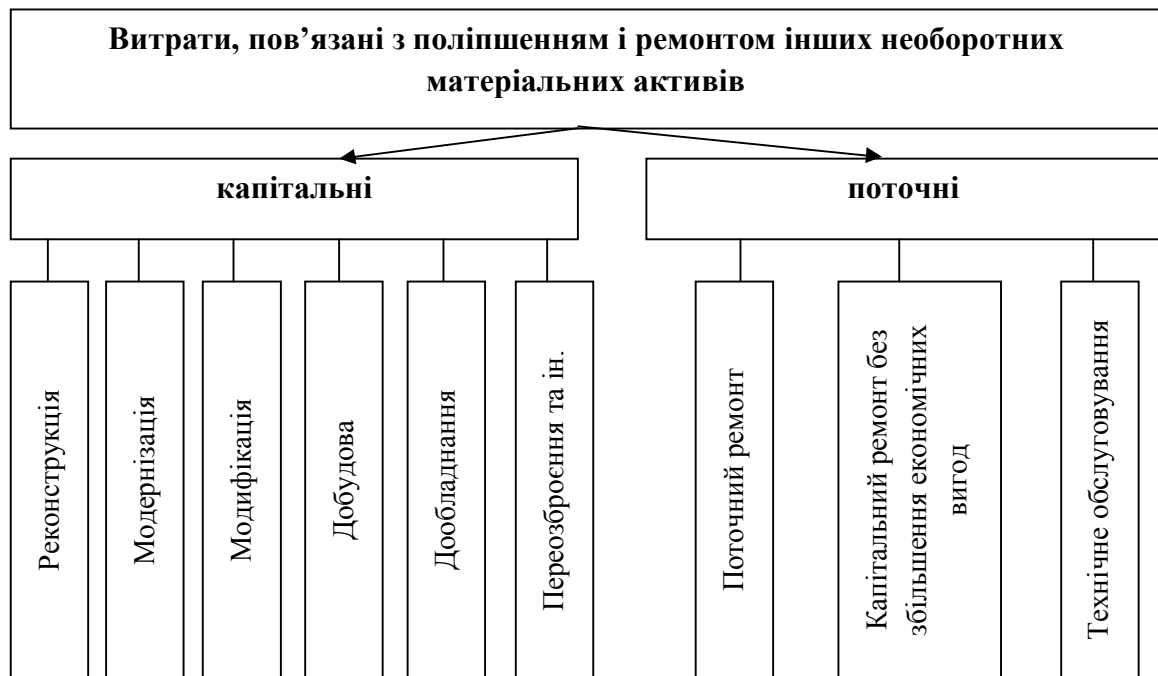


Рис. 2.13. Класифікація витрати, пов'язаних із поліпшенням і ремонтом інших необоротних матеріальних активів

Бухгалтерський облік витрати на поліпшення і ремонт необоротних активів регулює П(С)БО 7. У П(С)БО 7 назначено, що витрати, здійснювані для

підтримання необоротних активів у робочому стані та отримання з самого початку визначеної суми майбутніх економічних вигод від його застосування, відображають у складі витрат. Тільки ті витрати, що пов'язані з покращенням об'єкта, можна відносити на збільшення їх первісної вартості.

Інша група операцій, що «...здійснюються для підтримання об'єкта в робочому стані й одержання спочатку визначеної суми майбутніх економічних вигод від його використання [51]» у національних стандартах не наведено узагальнюючої назви та види робіт не конкретизуються. Проте відповідно до норм, що установлені П(С)БО 16 «Витрати», до загальновиробничих витрат відносять «...Витрати на утримання, експлуатацію і ремонт ... необоротних матеріальних активів [64]». Відповідні вказівки знаходяться у п. 18 і 19 цього документа, втім стосовно адміністративних і витрат на збут.

Беручи за основу наведені норми П(С)БО, деякі науковці-економісти одну групу операцій називають «поліпшенням», а іншу – «ремонт необоротних матеріальних активів».

У вітчизняній практиці обліку використовують кілька варіантів відображення витрат на ремонт інших необоротних матеріальних активів. Більш розповсюдженою є схема, коли фактичні витрати на ремонт інших необоротних матеріальних активів включають до витрат того періоду, в якому він здійснювався. Цей порядок також відповідає вимогам МСБО16 «Основні засоби».

М. І. Бондар пропонує витрати на поточний ремонт через їхній незначний розмір одноразово передбачати у витратах підприємства. Витрати на капітальний ремонт, на його думку, варто розподіляти між суміжними звітними періодами, оскільки розмір цих витрат є суттєвим, а ремонт відповідно можна здійснювати довготривало. Для розмежування капітального і поточного ремонтів науковець пропонує застосовувати показники тривалості міжремонтних періодів, терміну, причин і характеру ремонту [5, 129].

На нашу думку для розмежування поточного і капітального ремонтів варто керуватися також вартісним критерієм, тому, що ремонт може бути

поточним, а його вартість може суттєво позначитись на фінансовому результаті періоду. Зважаючи на це підприємство має самостійно з'явувати такі вартісні критерії в наказі про облікову політику, звертаючи увагу на власний фінансово-господарський стан.

У практиці ведення обліку широковідомою є ситуація, коли питання відносно обліку витрат на ремонт з'являються у процесі визначення напрямків списання сум витрат, на нагромадилися у ході виконання ремонтних робіт, після їхнього закінчення і введення інших необоротних матеріальних активів в експлуатацію. Однак в П(С)БО 7 не вказано, яким способом підприємствам визначити «майбутні економічні вигоди». Таким чином, рішення стосовно цього суб'єкт господарювання повинен приймати самостійно враховуючи результати аналізу існуючої ситуації та суттєвості цих витрат.

Таким чином, єдиним критерієм для визначення капітальних витрат згідно з П(С)БО 7 «Основні засоби» є збільшення первісно очікуваних економічних вигод від використання об'єкта інших необоротних матеріальних активів, щодо якого були здійснені такі витрати. На думку Я.Д. Крупки, цей критерій визначення капітальних витрат надто узагальнений і не повністю зрозумілий. Науковець зауважує, що у практичній діяльності бухгалтеру складно встановити, чи призведуть додаткові витрати, спрямовані на поліпшення об'єкта, до збільшення економічних вигод, чи ні [30, 13].

Більш глибоке розмежування і визнання витрат поточними чи капітальними вироблено в міжнародній практиці. Зокрема, у США витрати на утримання необоротних матеріальних активів визнають і списують на вартість цих активів у разі, якщо виконується одна з трьох умов:

- 1) збільшується термін корисного використання необоротних матеріальних активів;
- 2) зростає потужність і кількість одиниць продукції, що випускають завдяки використанню об'єкта необоротних матеріальних активів;
- 3) покращується якість продукції, що виробляють ці активи [9, 528].

Відповідно до вимог МСБО 16, поточними витратами є видатки на ремонт і обслуговування необоротних матеріальних активів, що здійснюються для відновлення або підтримання майбутніх економічних вигод. Б. М. Литвин і Я. Д. Крупка вважають, що це також різні критерії розмежування витрат. Підтримання економічних вигод може означати, що додаткові витрати здійснюються з метою підтримання активів у нормальному робочому стані, в результаті чого не зменшується потужність цих активів, не втрачається якість продукції, не збільшуються витрати на їхнє обслуговування [30, 19].

Витратами на відновлення майбутніх економічних вигод слід вважати додаткові видатки на повернення втрачених раніше означених властивостей (потужності, якості обробки, початкового терміну служби тощо). Відповідно втрата початкових якостей об'єкта може свідчити про зменшення його справедливої вартості. Отже, цю втрату потрібно відображати при оцінці об'єкта. Вітчизняні і міжнародні стандарти обліку передбачають необхідність доведення облікової оцінки активів до їх справедливої вартості. При цьому оцінка таких активів повинна відноситися на витрати підприємства або на зменшення додаткового капіталу в залежності від того, чи проводилася раніше їх дооцінка. Як зазначає Я. Крупка, передбачення додаткових видатків на відновлення втрачених властивостей об'єкта у поточних витратах призведе до повторного рахунку та необґрунтованого їхнього завищення [30, 20].

З наведеного варто зробити висновок, що додаткові видатки на відновлення інших необоротних матеріальних активів не можуть бути витратами поточного періоду, їх необхідно враховувати капітальними інвестиціями, які відносять до збільшення вартості активів.

Тому, зважаючи на світовий досвід, можна виокремити основну критеріальну ознаку – вплив на майбутні вигоди, відповідно до якої капітальними витратами визнають і відносять на збільшення вартості відповідних об'єктів інших необоротних матеріальних активів видатки, пов'язані з подовженням строку корисної експлуатації об'єкта; збільшення його виробничої потужності; поліпшення якості продукції, яка виробляє цей

необоротних матеріальний актив, зменшення операційних витрат, як наслідок запровадження нових технологій, а також відновлення властивостей цього активу, що втрачені.

Нині всі витрати на поліпшення інших необоротних матеріальних активів, у результаті чого очікується збільшення економічних вигод від їхнього використання, обліковують на рахунку 15 «Капітальні інвестиції» з використанням відповідних субрахунків. Для раціональної організації синтетичного й аналітичного обліку названих витрат, на думку З.-М. В. Задорожного, підприємству необхідно відкрити до цього рахунка субрахунок 157, який можна назвати «Капітальні витрати на поліпшення необоротних матеріальних активів». З метою оподаткування до цього субрахунку можна відкрити такі субрахунки третього порядку для ведення окремого обліку виробничих і невиробничих інших необоротних матеріальних активів:

- 1571 «Капітальні витрати на поліпшення інших необоротних матеріальних активів виробничого призначення»;
- 1572 «Капітальні витрати на поліпшення інших необоротних матеріальних активів невиробничого призначення» [12].

Обґрунтованим враховує В. М. Костенко узагальнення затрат на модернізацію, зі зміною споживчої вартості необоротних матеріальних активів, обліковувати на рахунку 33 «Капітальні вкладення» (нині на рахунку 15) з подальшим збільшенням на певну суму цих активів [27, 74]. Цю позицію також відстоюють А. Белоусов та І. Павлюк, які вважають за доцільне дані витрати обліковувати на окремому субрахунку до рахунка 15 (156 «Витрати на поліпшення об'єктів основних засобів») [3, 50].

Облік витрат на покращення основних засобів здійснюється згідно з Податковим кодексом України, в якому ліквідовано 10-відсотковий ліміт, який передбачав можливість віднесення до складу витрат для визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток (тобто в податковому обліку) витрат на ремонт та інші поліпшення основних засобів тільки в межах 10 % залишку балансової вартості всіх груп основних засобів на початок звітного року. Цей

підхід, який діяв більше 10 років, і був в останні роки імплементований до П(С)БО в межах зближення бухгалтерського обліку з податковим, нині скасовано. В обліковій практиці словосполучення «ремонт та інші види поліпшення» тепер не використовується, а це вказує на те, що ремонт не прирівнюється до поліпшень і варто ці поняття виокремлювати.

Можна сказати, що ремонт – це ширше поняття, з якого можна виокремити такий, що здійснюється для підтримання об'єкта основних засобів у робочому стані (стані, придатному для використання), і такий ремонт, що спричиняється до поліпшення об'єкта, - пов'язаний із його модернізацією, дообладнанням тощо [28].

Пропонуємо витрати на поточний ремонт необоротних матеріальних активів акумулювати на окремому субрахунку, дані якого виступали б підставою для визначення суми таких витрат. Для цього рекомендуємо використовувати рахунок 23 «Виробництво», адже він кореспондує з витратними рахунками, що дає змогу списувати ці витрати на рахунки відповідно до цільового застосування об'єкта (рах. 91, 92, 93, 94). Через те, що зазначений рахунок здебільшого на підприємствах має два субрахунки (231 «Основне виробництво», 232 «Допоміжне виробництво»), варто відкрити субрахунок 233 «Витрати на поточний ремонт необоротних матеріальних активів», на якому б відбувалося накопичення такого роду витрат. Для витрат капітального характеру необхідно використовувати субрахунок 157 «Капітальні витрати на поліпшення необоротних матеріальних активів». Відповідно застосування окремого та удосконаленого акта приймання-здавання відремонтованих, поліпшених об'єктів викличе підвищення аналітичності і раціональності обліку витрат на ремонт і поліпшення необоротних матеріальних активів.

Таким чином, з врахуванням вивчення сучасної теорії та практики обліку витрат на ремонт, модернізацію, добудування, дообладнування необоротних активів виокремлено поняття «ремонт» і «поліпшення необоротних активів»; внесено доповнення в чинний порядок обліку витрат на поліпшення та ремонт

об'єктів; рекомендовано відкрити окремі субрахунки до відповідних рахунків, на яких би акумулювалися вищевказані витрати; запропоновано форму акта приймання-здавання відремонтованих, поліпшених об'єктів.

2.4. Узагальнення даних про необоротні активи у звітності

Очевидним є те, що показники, відображені в звітності, повинні в цілковитому обсязі задовольняти інформаційні потреби користувачів, зокрема стосовно нематеріальних активів. Недостатньо налагоджений механізм збирання інформації про нематеріальні активи і витрати на дослідження та розробки спричинюють необхідність у вивченні всіх форм звітності на наявність в них даних з метою формування основних аналітичних показників наявності й використання нематеріальних активів підприємства.

Об'єкти нематеріальних активів, відображені на рахунках бухгалтерського обліку, узагальнюються у фінансовій і статистичній звітності підприємств. Розглянемо основні форми фінансової звітності, в яких відображено нематеріальні активи та об'єкти права інтелектуальної власності (табл. 2.6).

Таблиця 2.6

Відображення нематеріальних активів у фінансовій звітності підприємств (до внесення змін у форми звітності)

Форма звітності	Показник	Код рядка	Узагальнені дані про всі необоротні активи	Дані про нематеріальні активи	Дані про інтелектуальну власність
Баланс (ф. №1)	Залишкова вартість нематеріальних активів	010		×	
	Первісна вартість нематеріальних активів	011		×	
	Знос нематеріальних активів	012		×	
	Інші необоротні активи	070	×		
Звіт про фінансові результати (ф. №2)	Собівартість реалізованих, списаних необоротних активів	160	×		
	Дохід від реалізації необоротних активів	130	×		
	Амортизація необоротних активів	260	×		
Звіт про рух грошових	Амортизація	020	×		
	Надходження коштів від реалізації	190	×		

коштів (ф.№ 3)	необоротних активів				
	Придбанні за грошові кошти необоротні активи	250	×		

Продовження табл. 2.6

Звіт про власний капітал (ф.№ 4)	Дооцінка нематеріальних активів	100		×	
	Уцінка нематеріальних активів	110		×	
	Безкоштовно отримані необоротні активи	270	×		
Примітки до річної фінансової звітності (ф.№ 5)	Вартість на початок року, надходження, переоцінка, вибуття, нарахована амортизація, витрати від зменшення корисності, інші зміни вартості, на кінець року нематеріальних активів за класифікаційними групами				
	Права користування природними ресурсами	010		×	
	Права користування майном	020		×	
	Права на комерційне позначення	030		×	×
	Права на об'єкти промислової власності	040		×	×
	Авторське право та суміжні з ним права	050		×	×
	Інші нематеріальні активи	070		×	
	Разом нематеріальних активів	080		×	
	Вартість створених підприємством нематеріальних активів	083		×	×
	Вартість нематеріальних активів, отриманих за рахунок цільових асигнувань	084		×	
	Накопичена амортизація нематеріальних активів, щодо яких існує обмеження права власності	085		×	
	Придбання (створення) нематеріальних активів	310		×	
	Доходи і витрати від реалізації необоротних активів	580	×		
	Дохід від безоплатно отриманих необоротних активів	610	×		
	Витрати від списання необоротних активів	620	×		
	Амортизація необоротних активів	1300	×		
Придбання (створення) нематеріальних активів	1314		×		

Фінансова звітність містить значну кількість узагальненої інформації про всі необоротні активи, основні засоби і нематеріальні активи. Втім в жодній із форм звітності немає даних про витрати, які пов'язані з нематеріальними активами, хоч саме ці показники характеризують інноваційну активність підприємства.

Найдетальніші дані про нематеріальні активи зазначаються у Примітках до річної фінансової звітності (ф. № 5), затверджених наказом Міністерства фінансів України від 29.11.2000 р. № 302 [43].

У розкритті інформації щодо нематеріальних активів у Примітках до фінансових звітів є така інформація:

1. Вартість первісна або переоцінена, за якою нематеріальні активи відображені в балансі.

2. Методи амортизації та діапазон термінів корисного використання нематеріальних активів.

3. Наявність та рух у звітному році:

а) первісна (переоцінена вартість нематеріальних активів та сума зносу на початок звітнього року;

б) первісна вартість нематеріальних активів, які визнані активом, з виділенням вартості нематеріальних активів, отриманих внаслідок об'єднання підприємств;

в) сума зміни первісної (переоціненої) вартості та зносу нематеріальних активів внаслідок переоцінки;

г) первісна (переоцінена) вартість та сума зносу нематеріальних активів, які вибули;

д) сума нарахованої амортизації;

е) сума втрат від зменшення корисності відображена у звіті про фінансові результати у звітному періоді;

ж) інші зміни первісної (переоціненої) вартості та сума зносу нематеріальних активів;

з) первісна (переоцінена) вартість та сума зносу на кінець звітнього року.

4. У Примітках до фінансової звітності наводиться також така інформація:

а) вартість нематеріальних активів, щодо яких існує обмеження права власності;

б) вартість переданих у заставу нематеріальних активів;

в) сума угод на придбання у майбутньому нематеріальних активів;

г) загальна сума витрат на дослідження та розроблення, включена до складу витрат звітнього періоду;

д) первісна вартість, залишкова вартість та метод оцінки нематеріальних активів, отриманих за рахунок цільових асигнувань.

Однак, із прийняттям нових форм фінансової звітності змінилися й показники, які пов'язані з нематеріальними активами. Передовсім зазнала змін нумерація кодів рядків – з трьохзначної вона змінилася на чотирьохзначну. Назва першої форми звітності поміняна на «Звіт про фінансовий стан», у якому видалена стаття «Залишкова вартість нематеріальних активів», а натомість неї запровадження стаття 1000 «Нематеріальні активи». Для статей «Первісна вартість нематеріальних активів», «Знос нематеріальних активів» та «Інші необоротні активи» змінено номери кодів рядків на 1001, 1002 та 1090 відповідно. У новому Звіті про сукупний дохід (Звіті про фінансові результати) інформація про вартість реалізованих нематеріальних активів відображається у статті «Інші операційні доходи» замість старої статті 2120 «Дохід від реалізації необоротних активів». Також появилася стаття 2400 «Дооцінка (уцінка) необоротних активів», яка взята із старого «Звіту про власний капітал».

Запровадження двох нових видів «Звіту про рух грошових коштів», що можуть складатися за прямим або непрямим методом також позначилось на відображенні у них нематеріальних активів. Зникли статті «Амортизація», «Надходження коштів від реалізації необоротних активів», «Придбані за грошові кошти необоротні активи», на місце яких запроваджені нові статті 3505 «Коригування на амортизацію необоротних активів», 3205 «Надходження від реалізації необоротних активів», 3255 «Витрачання на придбання необоротних активів», які перебрали на себе функції аналогічних статей старих форм звітів.

Щодо звіту про власний капітал, то в ньому відтепер немає інформації про дооцінки чи уцінку нематеріальних активів. Інформація про переоцінку активів нематеріальної природи міститься у Звіті про сукупний дохід у статті 2400 «Дооцінка (уцінка) нематеріальних активів». Порядок відображення інформації про нематеріальні активи у нових формах звітності наведено у табл. 2.7. Основним періоритетом новацій у формуванні звітності є можливість доповнення регламентованих форм звітності допоміжними рядками, що неабияк поглиблює аналітичність звітної інформації щодо нематеріальних активів.

У ф. № 5 фінансової звітності відображують сальдо по рахунку 12 «Нематеріальні активи» (рядки 010–012 Балансу), аналітику по цьому рахунку (рядки 010–070 Приміток), вибірку по субрахунку 154 «Придбання (створення) нематеріальних активів» (рядки 083–084 Приміток), з позабалансових – тільки рахунок 05 «Гарантії та забезпечення надані», на якому ведуть облік нематеріальних активів підприємства, оформлених договорами застави (рядок 082 Приміток).

Усі підприємства додатково до приміток наводять, за якою вартістю (первісною чи переоціненою) нематеріальні активи відображуються у балансі.

Таблиця 2. 7

Відображення нематеріальних активів у нових формах фінансової звітності

Форма звітності	Показник	Код рядка	Узагальнені дані про всі необоротні активи	Дані про нематеріальні активи	Дані про інтелектуальну власність
Баланс (звіт про фінансовий стан) (ф. №1)	Нематеріальні активи	1000		×	
	Первісна вартість нематеріальних активів	1001		×	
	Знос необоротних активів	1002		×	
	Інші необоротні активи	1090	×		
Звіт про сукупний дохід (ф. №2)	Інші операційні доходи	2120	×		
	Дооцінка (уцінка) необоротних активів	2400	×		
	Амортизація	2515	×		
Звіт про рух грошових коштів (за прямим методом) (ф. №3)	Надходження від реалізації необоротних активів	3205	×		
	Витрачання на придбання необоротних активів	3255	×		
Звіт про рух грошових коштів (за непрямим методом) (ф. №3)	Коригування на амортизацію необоротних активів	3505	×		
	Надходження від реалізації необоротних активів	3205	×		
	Витрачання на придбання необоротних активів	3255	×		
Звіт про власний капітал (ф. № 4)	Відсутні згадування про нематеріальні активи				

Підприємства, які зобов'язані оприлюднювати фінансову звітність, відповідно до наказу Міністерства фінансів від 29.11.2000 р. № 302 [43],

подають у довільній формі додаткову інформацію про нематеріальні активи, передбачену П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» [52], але не відображену в примітках. Фінансова звітність акціонерних підприємств, банків, страхових компаній та інших організацій, які оприлюднюють свою звітність, додатково охоплює інформацію про створені нематеріальні активи на підприємстві по групах. Це надає можливість оцінити зміну нематеріальних активів та обсяги вкладених коштів у розробку інтелектуальних продуктів.

Висновки до розділу 2

Дослідження обліку наявності та руху необоротних активів підприємства дало змогу зробити наступні висновки:

1. Дослідження первинних документів, що використовуються в даному часі для обліку необоротних матеріальних і нематеріальних активів показує, що для обліку основних засобів призначено така ж нормативна документація, що і для обліку інших матеріальних необоротних активів. Тому пропонуємо створити нові, відмінні форми, зокрема до типової форми інвентарної картки доцільно долучити такі показники: спосіб надходження, справедлива вартість, метод нарахування амортизації, термін корисного використання, витрати на покращення, ліквідаційна вартість, дата та види переоцінки, вартість після переоцінки, розмір залишкової вартості в період вибуття об'єкта. Такі показники є індивідуальними, тому ці дані доцільно зазначати в інвентарній картці.

2. Вважаємо, що поняття «амортизація» можна розглядати з різних точок зору. Існування різних точок зору покликане, на нашу думку, висвітлювати різні функції амортизації, але не містити в собі відмінностей і протиріч у принципових питаннях, як то мета, методологія, інструменти та ін. А здійснення ефективної амортизаційної та податкової політики є необхідною умовою результативного функціонування підприємств на ринковому середовищі. У даний час не існує однозначних пропозицій щодо вибору того чи

іншого методу амортизації – потрібно брати до уваги розмаїття галузей, об'єктів необоротних активів, способи їх використання тощо. Тому всі методи слід вважати рівноцінними, кожен з них, переслідуючи єдину мету, у відповідних періодах корисного використання визначає різні суми амортизації і зміни залишкової вартості об'єкта.

3. Типову форму ОЗ-2 «Акт приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих і модернізованих об'єктів», замінити на «Акт приймання-здачі відремонтованих та поліпшених об'єктів». Який доцільно оформляти вслід закінченню поліпшення основних засобів. На базі форми ОЗ-2 бухгалтерією підприємства мають у книгах (картках) аналітичного обліку основних засобів виконуватися записи про вартість проведеного поліпшення. Коли виконується ремонт чи поліпшення основних засобів залучаючи послуги сторонньої організації цей акт слід складати у двох примірниках. Відтак повинно здійснюватися узагальнення інформації щодо покращення основних засобів у системі рахунків синтетичного обліку.

4. Запропоновано, для планування і розподілу у часі витрат на ремонти необоротних активів, формувати їх забезпечення. Облік таких витрат відображати в бухгалтерській системі, додержуючись правил Податкового кодексу, до якого внесли відповідні зміни у порядку розподілу цих витрат від 21.12.2016 р. На нашу думку, витрати на поточний ремонт через їхній незначний розмір відображати одноразовою сумою у витратах підприємства. Витрати на капітальний ремонт, розподіляти між суміжними звітними періодами, адже їх розмір є суттєвим, а час виконання таких робіт відповідно можна здійснювати довгочасно. Вважаємо, що для розмежування поточного і капітального ремонтів слід керуватися вартісним критерієм, через те, що ремонт може бути поточним, а його вартість може істотно позначитися на фінансовому результаті періоду. Зважаючи на це вважаємо, що підприємство має самостійно визначати вартісні критерії у Наказі про облікову політику, беручи до уваги власний фінансово-господарський стан.

РОЗДІЛ 3

АНАЛІЗ НАЯВНОСТІ, РУХУ ТА ЕФЕКТИВНОСТІ ВИКОРИСТАННЯ МАТЕРІАЛЬНИХ І НЕМАТЕРІАЛЬНИХ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ

3.1. Аналіз технічного стану, структури і динаміки матеріальних і нематеріальних необоротних активів підприємства

Функціонуючи будь-яке підприємство непорушно поєднане з використанням необоротних активів. Необоротні активи для одержання максимального прибутку необхідно доцільно застосовувати. Збільшення виробництва продукції (послуг, робіт), за рахунок ефективного використання основних засобів, сприятиме до підвищення прибутку, пониженню собівартості продукції, робіт, послуг, а також збільшенню рентабельності виробництва тощо.

Розвиток підприємства постійно зумовлює потребу фіксувати увагу на результативності застосування основних виробничих засобів. Використовуючи основні засоби, інші необоротні матеріальні активи, нематеріальні активи будь-яке підприємство зобов'язане здійснювати такі напрями:

1. Пришвидшення темпів науково-технічного прогресу, що обумовлює потребу безперестанного збільшення кількості передових основних засобів.
2. Застосування у ході виробничо-господарської діяльності «ноу-хау» та інновацій новочасних комп'ютерних програм.
3. Здійснення на базі технічного переобладнання та реконструкції насичення підприємства високотехнічними необоротними активами.

Таким чином, основною метою досягнення кінцевих результатів підприємства є результативне застосування основних засобів, нематеріальних активів, інших необоротних матеріальних активів.

Завдання аналізу основних засобів:

- 1) контроль забезпеченості основними засобами підприємства;

- 2) дослідження технічного стану основних засобів;
- 3) з'ясування рівня застосування основних засобів;
- 4) установлення причин, прогалин у використанні основних засобів;
- 5) встановлення впливу використання основних засобів на обсяг випуску продукції.

Джерелами даних для аналізу є форма №1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)» (додаток А), форма №2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)» (додаток Б), форма №5 «Примітки до річної фінансової звітності» (додаток В), інвентарні картки з обліку основних засобів, дані про переоцінку основних засобів.

Розпочинається аналіз необоротних активів із ознайомлення з їх складом за групами та в цілому [19, 69]. На рис. 3.1. схематично відображено загальну модель аналізу необоротних активів.

Основні засоби, інші необоротні матеріальні активи за характером участі у виробництві продукції поділяють на активні та пасивні, під час аналізу обчислюється питома вага активної і пасивної частини основних засобів, інших необоротних матеріальних активів в загальній вартості промислово-виробничих необоротних активів.

Підвищення активної частини (машин, устаткування) сприяє росту фондівдачі, що в свою чергу призводить до збільшення активної частини.

Розпочинається аналіз з розгляду динаміки необоротних активів, їх структури та обсягу. Засоби підприємства розмежовують на засоби невикористаного призначення, промислово-виробничі, а також невикористані. Промислово-виробничі засоби праці розкривають суть виробничої потужності підприємства. Прийнято виокремлювати активну частину, зокрема робочі машини та обладнання та пасивну частину засобів, а також відповідно до функціонального використання їх підгрупи - будівлі виробничого призначення, обладнання, робочі машини, транспортні засоби, вимірювальні пристрої, та інші). Необхідне таке розмежування для знаходження резервів, а також підвищення результативності їх застосування на основі оптимізації структури.

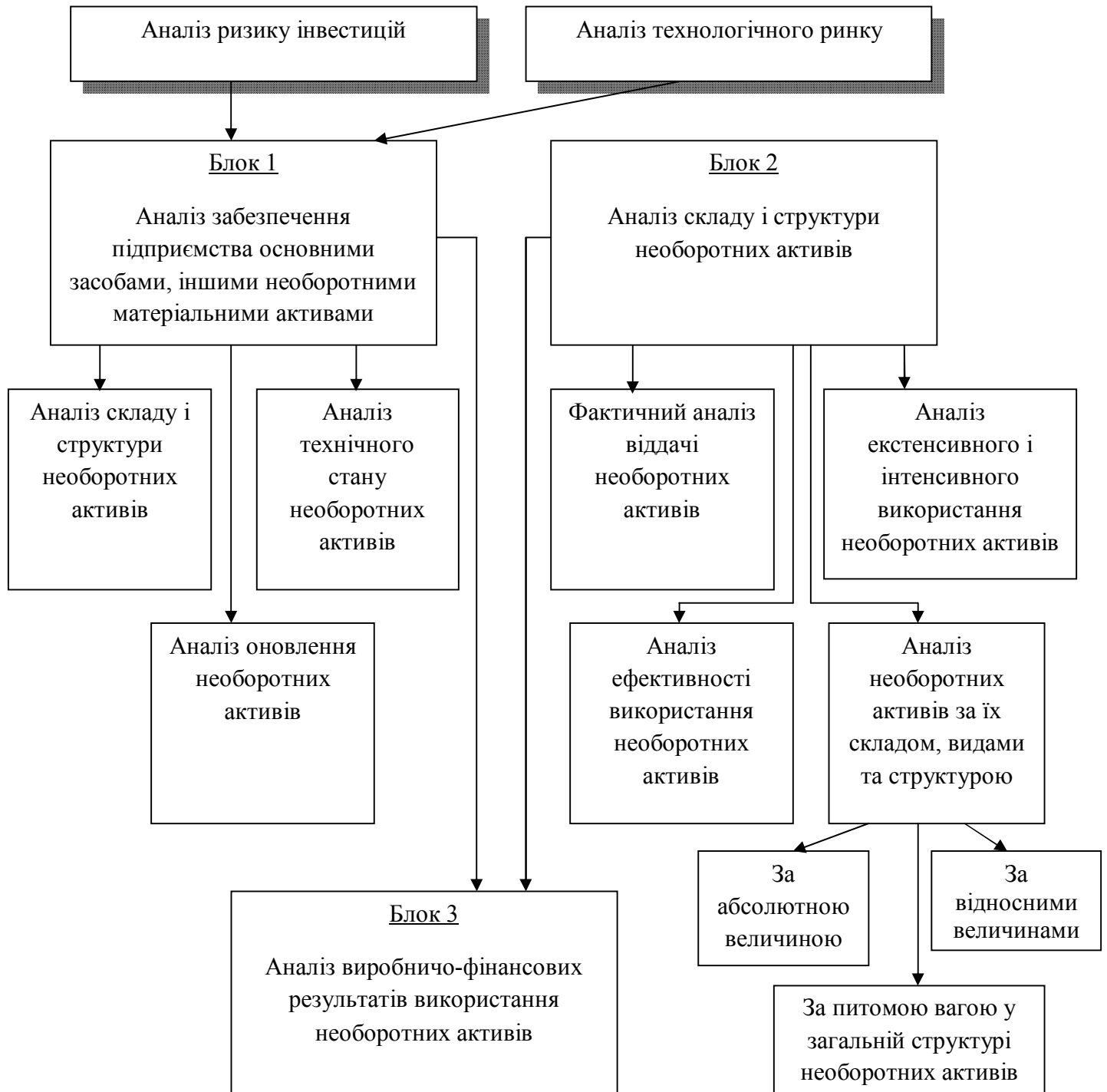


Рис.3.1. Загальна модель аналізу необоротних активів

При здійсненні аналізу структури та складу необоротних активів виробничого призначення потрібно визначити значення в абсолютній сумі кожної їх групи, а також в загальній вартості питому вагу та зміни протягом звітного року.

Наявність основних засобів, нематеріальних активів, інших необоротних матеріальних активів передбачається діяльністю підприємства, а від потужності та інших чинників підприємства залежить їх розмір.

Аналізуючи структуру основних засобів потрібно здійснити метод порівняння питомої ваги груп основних засобів до їх загальної вартості на кінець звітної періоду, та з показниками на початок звітної періоду використовуючи дані форми №5 «Примітки до річної фінансової звітності» II розділу «Основні засоби» (табл. 3.1).

Таблиця 3.1

Структура необоротних активів ТОВ «Поділля» за 2016р.

Склад необоротних активів	Наявність на початок 2016р.		Надходження за 2016 р.		Вибуття за 2016р.		Наявність на кінець 2016 р.	
	тис. грн.	питом а вага %	тис. грн.	пито ма вага %	тис. грн.	пито ма вага %	тис. грн.	питом а вага %
1	2	3	4	5	6	7	8	9
Виробничі основні засоби	10482	44,65	7031	44,84	776	56,48	16737	44,3
Невиробничі основні засоби	12756	54,33	8540	54,47	598	43,52	20698	54,78
Разом основних засобів	23238	98,98	15571	99,32	1374	100	37435	99,08
Нематеріальні активи	240	1,02	106	0,68	-	-	346	0,92
Разом усіх необоротних активів	23478	100	15677	100	1374	100	37781	100

Подані показники таблиці 3.1 показують, що в структурі та наявності необоротних активів у звітному періоді здійснилися значні зміни. Збільшилася вартість як і основних засобів на 14197 тис. грн. чи на 0,61% так і вартість нематеріальних активів на 106 тис. грн. чи на 0,44%.

Тобто при невагомій вартості вибулих основних засобів у звітному періоді, на підприємстві виконано придбання основних засобів у істотних кількостях, зокрема, промислово-виробничих.

На зміну структури впливають:

- структурні капітальні вкладення;
- рівень автоматизації і механізації виробництва;
- комбінування об'єктів, спеціалізація і кооперування [19, 435].

Елементи основних засобів, які беруть участь у виробництві, складають активну частину основних засобів. Чим більша частина активної частини, тим більше продукції може бути вироблено при незмінному загальному обсязі запасів праці. Тому структура необоротних активів є важливим показником технічного рівня та раціональної організації виробництва [19, 436].

Більш детальний аналіз динаміки необоротних активів представлено у таблиці 3.2.

Таблиця 3.2

**Аналіз зміни структури необоротних активів ТОВ «Поділля»
за 2015-2016 рр.**

Показники	Наявність на поч. 2015 р. тис. грн.	2016 р.		Зміна за 2015 р. (+)(-)	Зміна за 2016 р. (+)(-)
		на поч. року тис. грн.	на кінець року тис. грн.		
Виробничі основні засоби	9263	10482	16737	+1219	+6255
Невиробничі основні засоби	10648	12756	20698	+2108	+7942
Разом основних засобів	19911	23238	37435	+3327	+14197
Нематеріальні активи	206	240	346	+34	+106
Разом усіх необоротних активів	20117	23478	37781	+3361	+14303

Впродовж 2015 року збільшився обсяг об'єктів основних засобів підприємства на 3327 тис. грн., за 2016 рік на 14197 тис. грн.. У зв'язку з прибуванням продовж 2016 року виробничих запасів, в більшій мірі спричинилося помітне поповнення активної частини основних засобів саме в 2016 році.

Основним завданням під час здійснення аналізу необоротних активів є розгляд аналізу технічного стану основних засобів. Потрібно зауважити три групи чинників, що на нього впливають:

1. Впровадження в дію нових потужностей та основних засобів.
2. Вибуття, внаслідок старіння та повного зносу, основних засобів.
3. Здійснення ремонту обладнання (поточного, капітального, технічного огляду).

Базою здійснення аналізу технічного стану основних засобів виступають статистичні звіти. Останні відображують ступінь розвитку та запровадження нової техніки, поліпшення обладнання, реалізації раціоналізаторських пропозицій та винаходів про удосконалення використання основних засобів. Слід відзначити, що аналізуючи технічний стан основних засобів на підставі балансу, до складу показника основних засобів приєднано вартість інших необоротних матеріальних активів.

На підставі цих даних здійснюють розрахунок ряду показників, що характеризують стан та використання основних засобів: коефіцієнти зносу, оновлення, приросту, вибуття та придатності [20].

Провідний вплив на зміну стану основних засобів здійснює їх знос, він є процесом використання їх вартості в тій мірі, в якій вони зношуються матеріально чи втрачають свою споживчу вартість. Показники про знос використовують для узагальненого розкриття стану основних засобів чи окремих груп.

Здійснюючи аналіз розраховують коефіцієнт зносу (K_z) як на початок року так і на кінець. Його розраховують відношенням суми зносу основних засобів до їх первісної вартості.

$$K_z = \frac{\text{Суму зносу ОЗ}}{\text{первісна вартість ОЗ}} \times 100\% \quad (3.1)$$

$$K_z \text{ на початок року} = \frac{10705}{23238} \times 100\% = 0,46$$

$$\text{Кз на кінець року} = \frac{15153}{37435} \times 100\% = 0,40$$

Для кращої наочності та аналізу, розрахунки по зазначених коефіцієнтах згрупуємо у таблицю 3.3.

Таблиця 3.3

Показники зносу основних засобів на ТОВ «Поділля» за 2016 р.

Показники	На початок року	На кінець року	Зміни (+)(-)
1. Основні засоби (тис. грн.)	23238	37435	+ 14197
2. Знос (тис. грн.)	10705	15153	+ 4448
3. Коефіцієнт зносу	0,46	0,40	- 0,06

Дані таблиці 3.3 показують, що на початок року коефіцієнт зносу основних засобів становив 46,1% ($10705:23238 \times 100$), а на кінець року 40,4% ($15153:37435 \times 100$). Спостерігаємо, що їх коефіцієнт зносу в середньому зменшився на 5,7%, що вказує на покращення стану основних засобів. За даними таблиці 3.3, протягом 2016 року здійснилося підвищення вартості основних засобів на 14197 тис. грн., що вказує на їх оновлення, проте рівень зносу утримується високим – 15153 тис. грн. (збільшився на 4448 тис. грн.).

Рух основних засобів, інших необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів є одним із чинників який розкриває зміни їх стану. Під ним розуміють поступлення протягом року нових та вибуття діючих раніше основних засобів, інших необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів. Інтенсивність даних процесів розраховують за допомогою коефіцієнтів оновлення та вибуття.

Розраховується коефіцієнт оновлення як відношення вартості основних засобів, які надійшли, до їх первісної вартості на кінець звітного року. Даний коефіцієнт розкриває ступінь оновлення основних засобів внаслідок введення в дію, придбання чи безоплатного одержання нових об'єктів від інших підприємств.

$$\text{К оновлення} = \frac{\text{вартість нововведених ОЗ}}{\text{первісна вартість ОЗ на кінець періоду}} \quad (3.2)$$

$$\text{К оновлення ОЗ} = \frac{15571}{37435} = 0,42$$

$$\text{К оновлення НА} = \frac{106}{346} = 0,31$$

(3.3)

$$\text{К вибуття} = \frac{\text{вартість ОЗ, що вибули}}{\text{вартість ОЗ на початок періоду}}$$

$$\text{К вибуття ОЗ} = \frac{1374}{23238} = 0,059$$

Коефіцієнт вибуття розраховується як відношення вартості вибулих основних засобів протягом року, до їх вартості на початок звітного року. Під вибуттям основних засобів розуміють їх втрати, крадіжки (з списанням за рахунок винних осіб чи підприємства), реалізацію на сторону, знос, а також безоплатні передачі іншим організаціям.

Під час аналізу потрібно вивчити за зазначеними напрямками структуру вибуття та його конкретні причини.

Ступінь інтенсивності руху необоротних активів характеризують дані, що наведені у таблиці 3.4. під час здійснення аналізу необхідно зважати, що за усіма основними засобами показники оновлення і вибуття містяться в діючі звітності в цілому, тоді як для отримання характеристики технічного розвитку потрібно використати інформацію про рух відокремлених їх видів. Необхідна інформація міститься в первинних документах з придбання та вибуття основних засобів.

Дані таблиці 3.4 свідчать, що показник оновлення основних засобів налічує 15571 тис. грн. або 42%, а вибуття – 1374 тис. грн. чи 5,9%; коефіцієнт оновлення нематеріальних активів становив 106 тис. грн. чи 31%, вибуття у даному звітному періоді нематеріальних активів не було. Дані показники вказують на наступне: відбувається збагачення основних засобів їх новими видами та вибуття основних засобів, що є зношеними та надлишковими.

Таблиця 3.4

Рух необоротних активів на ТОВ «Поділля» за 2016 р.

№ з/п	Показники руху необоротних активів	Значення показників
1.	Показники руху основних засобів	
	1.1. Основні засоби на початок року, тис. грн.	23238
	1.2. Надходження основних засобів в звітному періоді, тис. грн.	15571
	1.3. Вибуття основних засобів в звітному періоді, тис. грн.	1374
	1.4. Основні засоби на кінець року, тис. грн.	37435
	1.5. Коефіцієнт оновлення основних засобів	0,42
	1.6. Коефіцієнт вибуття основних засобів	0,059
2.	Показники нематеріальних активів	
	2.1. Нематеріальні активи на початок року, тис. грн.	240
	2.2. Надходження нематеріальних активів в звітному періоді, тис. грн.	106
	2.3. Вибуття нематеріальних активів в звітному періоді тис. грн.	-
	2.4. Нематеріальні активи на кінець року, тис. грн.	346
	2.5. Коефіцієнт оновлення нематеріальних активів	0,31

У процесі аналізу важливо виявити причини вибуття та раціональність придбання нових основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів. До того ж необхідно звернути увагу на співвідношення коефіцієнтів оновлення та вибуття даних активів.

За даними аналізу вікового складу окремих видів основних засобів, а саме обладнання, можна одержати найповнішу характеристику їх оновлення. Для отримання даної мети вони групуються за строками експлуатації.

За даними аналізу можна установити технічні можливості, а також виявити об'єкт нагальної заміни, що сприятиме покращенню технічного рівня результатів діяльності.

Окрім того для визначення технічного стану основних засобів визначають коефіцієнт їх придатності який можна розрахувати як відношення залишкової вартості основних засобів до первісної вартості основних засобів.

$$K \text{ придатності} = \frac{\text{залишкова вартість ОЗ}}{\text{первісна вартість ОЗ}} \quad (3.4)$$

$$K_{\text{придатості}} = \frac{37435 - 15153}{37435} = 0,60$$

Тобто придатні до використання 60% основних засобів, за рахунок впровадження у аналізованому періоді нової техніки, завдяки чому відбувся приріст вартості основних засобів.

Коефіцієнт приросту розраховують як відношення суми проросту основних засобів до вартості їх на початок періоду.

$$K_{\text{приросту}} = \frac{\text{сума приросту ОЗ}}{\text{вартість ОЗ на початок періоду}} \quad (3.5)$$

$$K_{\text{приросту}} = \frac{15571 - 1374}{23238} = 0,61$$

Показник демонструють суттєве зростання вартості основних засобів, що дозволяє підприємству збільшити обсяги виробництва, надання послуг та ін..

Відповідно до проведеного аналізу стану та використання на підприємстві необоротних активів зазначимо, що внаслідок введення в експлуатацію нових об'єктів основних засобів відбулося виявлення покращення структури.

3.2. Аналіз ефективності використання матеріальних необоротних активів підприємства

Експлуатація необоротних активів – це складний і трудомісткий процес. У цьому процесі необоротні активи зношуються, зменшується ефективність їхнього використання, тому підприємству необхідно витратити грошові кошти для відновлення працездатності або поліпшення цих активів з метою збільшення майбутніх економічних вигод. Необоротні активи потребують насамперед відповідного технічного обслуговування. Крім цього, для їхнього використання необхідно проводити поточний і капітальний ремонт та інші поліпшення. Проте на сьогодні немає єдності поглядів щодо економічної суті даних понять, загальноекономічної, податкової та бухгалтерської термінології,

питань методики та організації обліку і контролю витрат на поліпшення необоротних активів [61, 323].

Основною метою розрахунку коефіцієнтів використання основних засобів, інших необоротних матеріальних активів є поступове знаходження об'єктів, що не надають корисної віддачі, є «вузькими місцями» виробництву та вимагають завищених поточних витрат під час їх експлуатації. Згодом проводять організаційно-технічні заходи, що охоплюють комплекс організаційних, технологічних, конструкторських і дослідницьких робіт, скерованих на знищення виявлених «вузьких місць». До таких заходів відносять: заміну устаткування на більш довершене, придбання нового обладнання і запуск в експлуатацію, модернізацію, обладнання діючого устаткування автоматизованими і механізованими засобами тощо.

Однією з найбільш важливих завдань підвищення ефективності використання основних засобів та капітальних вкладень є стрімке освоєння нових основних засобів і виробничих потужностей, своєчасне введення їх в експлуатацію.

Принципи аналізу визначають такі загальні вимоги до показників використання необоротних активів:

- показники повинні бути орієнтовані на доходність підприємства, тобто покращення даного показника повинно однозначно призвести до збільшення прибутку при незмінних інших умовах;
- повинні бути змодельовані відносні показники, щоб забезпечити співставність об'єктів, які порівнюються при виявленні рангу їх критичності;
- визначені показники повинні реально оцінюватися у діючій системі обліку із заданою періодичністю [59].

Важливою складовою ринкового механізму є конкуренція і ринкові відносини, які вимагають покращення економічної ефективності використання усіх видів необоротних активів і перш за все основних засобів, від всіх суб'єктів господарювання.

Результативність використання основних виробничих засобів визначаються низькою показників, їх поділяють на загальні та часткові. Узагальнюючими показниками ефективності використання основних виробничих засобів є фондovіддача, фондомісткість і рентабельність.

Фондовіддача (Фв) – це відношення вартості валової (товарної) продукції (товарів, робіт, послуг) до середньорічної вартості основних виробничих засобів підприємства:

$$\text{Фв} = \text{ТП} / \text{СВОВЗ} \quad (3.6)$$

де ТП – обсяг валової (товарної) продукції (товарів, робіт, послуг) підприємства за період, що аналізується;

СВОВЗ – середньомісячна вартість основних виробничих засобів підприємства за цей же період.

Даний показник показує, скільки виготовлено продукції (надано послуг, виконано робіт) у розрахунку на 1 гривню вартості основних виробничих засобів.

Зустрічається у економічній літературі твердження фондovіддачі як відношення обсягу реалізованої продукції, без акцизного збору і податку на додану вартість, (робіт, послуг) до середньорічної вартості основних виробничих засобів. Втім фондovіддача на практиці розраховується на основі товарної продукції (товарів, робіт, послуг).

Фондомісткість (Фм) – показник, що обернений до фондovіддачі. Показник характеризує вартість основних виробничих засобів, що припала на одиницю вартості товарної (валової) продукції:

$$\text{Фм} = \text{СВОВЗ} / \text{ТП} \quad (3.7)$$

Рентабельність основних виробничих засобів (Ро.з.) – це відношення балансового прибутку до середньорічної вартості основних засобів. Показник характеризує, скільки одержало прибутку підприємство в розрахунку на 1 гривню основних виробничих засобів:

$$\text{Ро.з.} = \text{П} / \text{СВОВЗ} \quad (3.8)$$

де П – балансовий прибуток підприємства звітного періоду.

Перевагою показника фондомісткості є те, що його чисельник може бути розділений на складові частини за окремими цехами та групами устаткування. Це дає можливість встановити вплив використання техніки на кожній виробничій ділянці на узагальнюючий показник використання засобів [18].

Визначаючи показники фондомісткості та фондovіддачі обсяг продукції можна розраховувати у вартісній, натуральній та умовній одиницях.

Розраховують основні виробничі засоби за зайнятою площею, вартістю та в інших вимірниках, причому в обрахунок береться до уваги їх середня хронологічна величина аналізованого періоду.

Підприємства, що здійснюють випуск продукції одного виду, або якщо можна зіставити її до продукції одного виду, застосовують тільки натуральні та умовно-натуральні вимірники обсягу продукції.

У зв'язку з тим більшість підприємств, що виготовляють широкую номенклатуру виробів (робіт, послуг), зведені показники фондovіддачі розраховують виходячи з обсягу продукції у вартісному вираженні. При цьому можуть застосовуватись різні показники обсягу продукції – реалізована, товарна продукція [19]. Також рекомендуємо, з метою аналізу, провести розрахунок суми прибутку на гривню вартості основних виробничих засобів.

При розрахунку у вартісному вираженні на ступінь фондovіддачі, фондомісткості мають вплив наступні чинники:

- рівень вартості продукції;
- структура та зміни ціни в результаті змін в асортименті;
- оцінка основних виробничих засобів;
- будова засобів;
- технічний стан та рівень виробничих об'єктів;
- ступінь використання.

Також потрібно провести аналіз впливу на фондovіддачу оцінки основних виробничих засобів, яка, в залежності від часу надходження основних засобів та від того, господарським способом чи підрядним виконувалось їх

будівництво, змінюється по однакових за своєю технічною якістю основних засобів. Підвищує ймовірність показників фондівдачі та фондомісткості переоцінка основних засобів у перших періодах після її проведення по відновлювальній вартості. Втім ватро базуватися на оцінку по повній відновлювальній вартості, а не по залишковій.

Вплив структури основних виробничих засобів на фондівдачу зумовлюється тим, що відмінні види основних виробничих засобів неподібно активно долучаються до виробничого процесу. Прирівнювання темпів збільшення фондівдачі на 1 гривню вартості основних засобів, зокрема машин та устаткування, дає змогу розкрити вплив змін у структурі основних засобів на результативність їх застосування.

Для виявлення резервів підвищення ефективності використання основних засобів, доречно показники фондівдачі, фондомісткості, рентабельності підприємства що аналізується порівняти з ідентичними показниками аналогічних підприємств галузі.

Середньоарифметичне обчислення середньорічної вартості основних виробничих засобів:

$$\text{СВОВЗ} = (\text{ВОВЗ поч.} + \text{ВОВЗ кін.}) / 2 \quad (3.9)$$

Розрахунок показників наведено в таблиці 3.5

Таблиця 3.5

Аналіз показників ефективності використання основних засобів

ТОВ «Поділля» за 2015-2016 рр.

Показники	Минулий 2015 рік	Звітний 2016 рік	Відхилення, (+,-)
Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) (тис. грн.)	63113	79825	+16712
Середньорічна вартість основних виробничих засобів (тис. грн.)	9872,5	13609,5	+3737
Фондівдача (грн.)	6,39	5,87	-0,52
Фондомісткість (грн.)	0,16	0,17	+0,01

Своєрідною властивістю показника фондівдачі є те, що зниження показника не постійно свідчить про зменшення ефективності виробництва. Втім його збільшення постійно свідчить про зростання ефективності

виробництва. Зниження показника фондівдачі нерідко зумовлюється впровадженням нової техніки у виробництво. Проте це не є підтвердженням для того, щоб підтверджувати про зменшення ефективності використання основних засобів, через те що ефективність їх використання може визначатись не збільшенням рівня фондівдачі, а ощадністю живої праці та поточних витрат виробництва. А, отже, можливе зростання ефективності виробництва не тільки при зростанні показника фондівдачі, але й при його зниженні. Це вбачається тоді, коли здійснюється підвищення вартості основних виробничих засобів та пониження витрат живої праці.

Як стверджують дані наведені у таблиці 3.5, на кожен гривню вартості основних виробничих засобів у звітному періоді зменшилося на 0,52 грн. виконання робіт. Фондомісткість основних виробничих засобів зростає. Знизилася показники фондівдачі та ефективності використання основних виробничих засобів.

Зіставляючи значення перелічених вище показників за ділянками, встановлюють ділянку із поганими значеннями показників. Для більш ґрунтовного аналізу показників використовують факторний аналіз, за сприянням якого знаходять цілковитий набір чинників, що діють на зміну продуктивного показника. Так, приміром, на показник фондівдачі мають вплив два визначальних чинника: обсяг випущеної продукції (робіт, послуг) та вартість основних виробничих засобів. При використанні способу ланцюгових підстановок, можна з'ясувати вплив на результат кожного чинника.

Після визначення критичної ділянки проводимо аналіз розташованого у ньому устаткування. В результаті послідовно знижується діапазон знаходження «неблагополучного» устаткування. Таким чином, встановлюємо обсяг одиниць устаткування, які приводять до виходу незадовільних показників. Згодом, щодо виявлених «критичних» одиниць устаткування приймають належні управлінські рішення.

Вагоме значення для стратегічного управління діяльністю має прийняття рішень стосовно інвестування коштів. Ці рішення залежать від двох видів чинників:

- необхідності капітальних вкладень (не задовольняють можливості виробництва припустимий чи наявний попит, устаткування яке є застарілим потребу збільшення обсягів виробництва);
- необхідність у коштах для фінансування, оскільки при їх нестатку існує ризик перешкод у майбутньому у зв'язку з несвоєчасною заміною існуючого обладнання, а у випадку отримання позик опинитися в залежності від кредиторів.

Політиці капітальних вкладень властивий стратегічний характер, також вона охоплює деякий ризик, який збільшується через їх необоротність.

Ефективність інвестицій характеризується такими показниками як період окупності (він необхідний для того, щоб зрівнялася сума сподіваних доходів із сумою коштів які інвестовані, або за який період (рік, місяць) може підприємство окупити початкові інвестиції), внутрішня ставка рентабельності та чиста теперішня вартість (ЧТВ).

Так, приміром, розрахунок чистої теперішньої вартості здійснюється в залежності від очікуваних доходів і коефіцієнта знецінення доходів внаслідок інфляції.

Отже, на будь-якому підприємстві ефективність діяльності залежить від певних факторів. Протягом останніх років зросло значення речових чинників виробництва основних засобів. До основних проблем можна віднести їхнє збереження, переоснащення для майбутньої роботи на підприємстві. При ефективному використанні основних засобів відбувається збільшення обсягу виробництва. Як підсумок, проблема ефективності основних засобів посідає чільне місце у процесі дослідження і вивчення роботи підприємств.

Висновки до розділу 3

Проведений аналіз необоротних активів дав змогу зробити такі висновки:

1. Завданнями аналізу необоротних активів є: перевірка достатності підприємства необоротними активами; аналіз технічного стану основних засобів та інших необоротних матеріальних активів; аналіз рівня використання та встановлення причин, помилок у використанні; обчислення впливу використання основних засобів на обсяги випуску продукції.

2. Аналіз структури та величини необоротних активів показав, що в структурі та наявності необоротних активів у звітному періоді здійснилися значні зміни. Збільшилася вартість як і основних засобів на 14197 тис. грн. чи на 0,61% так і вартість нематеріальних активів на 106 тис. грн. чи на 0,28%. Продовж 2015 року збільшився обсяг об'єктів основних засобів підприємства на 3327 тис. грн., за 2016 рік на 14197 тис. грн.. У зв'язку з прибуванням продовж 2016 року виробничих запасів, в більшій мірі спричинилося помітне поповнення активної частини основних засобів саме в 2016 році.

3. Для аналізу динаміки на початок року розрахований коефіцієнт зносу основних засобів становив 46,1%; на кінець року 40,4%. Це визначає, що їх коефіцієнт зносу в середньому зменшився на 5,7%, що вказує на покращення стану основних засобів. Протягом 2016 року здійснилося підвищення вартості основних засобів на 14197 тис. грн., що вказує на їх оновлення, проте рівень зносу утримується високим – 15153 тис. грн. (збільшився на 4448 тис. грн.).

Водночас, оновлення основних засобів налічує 15571 тис. грн. або 42%, а вибуття – 1374 тис. грн. чи 5,9%; коефіцієнт оновлення нематеріальних активів становив 106 тис. грн. чи 31%, а вибуття у даному звітному періоді нематеріальних активів не було. Дані показники вказують на різнобічність процесу технічного розвитку, де одночасно відбувається збагачення основних засобів їх новими видами та вибуття основних засобів, що є зношеними та надлишковими.

Аналіз ефективності використання показав, що на кожну гривню вартості основних виробничих засобів у звітному періоду зменшилося на 0,52 грн. виконання робіт. Фондомісткість основних виробничих засобів зросла. Знизилися показники фондovіддачі та ефективності використання основних виробничих засобів.

ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ

У результаті здійснених досліджень проблем обліку й аналізу необоротних активів можна зробити такі висновки:

1. Виявлено різні трактування необоротних активів, які зазначені у нормативній та науковій літературі. Пропонуємо таке їх визначення: необоротні активи – це комплекс ресурсів, зокрема матеріальних, нематеріальних та фінансових, які залучені до виробництва продукції, виконання робіт, надання послуг, або ж утримуються задля використання у адміністративно-соціальних цілей, очікується від використання яких одержати економічні вигоди на довгостроковий час (більш ніж 12 місяців або операційного циклу). Дане визначення встановлює економічну суть необоротних активів та розкриває їх як об'єкт обліку та управління, що зі свого боку дає змогу ефективніше виявити їх особливі риси, склад, стан наявності, а також руху таких об'єктів.

Досліджено історичний напрям розгляду формування поняття необоротних активів. Виявлено безліч окремих класифікацій, які здійснюються під час відображення необоротних активів у системі бухгалтерських рахунків та обліку. Провівши узагальнення існуючих підходів, визнаємо, що стосовно цілей обліку необоротні активи доцільно класифікувати за їх видами (функціональним призначенням), за характером приналежності, за характером обслуговування сфер діяльності, за формами заставного забезпечення кредиту та особливостями страхування.

2. Досліджено порядок оцінки необоротних активів за первісною та справедливою вартістю. Зокрема при застосуванні оцінки за первісною вартістю не враховано вплив інфляції та інших ринкових змін на ціну, аналіз використання справедливої вартості в сучасному обліку дозволяє встановити такі її особливості сфера застосування справедливої вартості обмежена (більшість фактів господарського життя оцінюють за історичною вартістю),

спосіб оцінки справедливої вартості залежить від виду основного засобу і можливості виміру його вартості. Якщо ринкова оцінка неможлива, справедлива вартість приймається рівною дисконтованому доходу від використання цього активу впродовж строку його служби.

3. Для відображення та формування облікової інформації про необоротні активи використовують первинні підтвердуючі документи про рух необоротних активів. Дослідження первинних документів, що використовуються на сьогодні для обліку необоротних активів показує, що для обліку основних засобів призначено така ж нормативна документація, що і для обліку інших матеріальних необоротних активів. Пропонуємо створити нові форми. Зокрема, до типової форми інвентарної картки доцільно долучити такі показники: спосіб надходження, справедлива вартість, метод нарахування амортизації, термін корисного використання, витрати на покращення, ліквідаційна вартість, дата та види переоцінки, вартість після переоцінки, розмір залишкової вартості в період вибуття об'єкта. Такі показники є індивідуальними, тому ці дані доцільно зазначати в інвентарній картці.

Типову форму ОЗ-2 «Акт приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих і модернізованих об'єктів» рекомендуємо замінити на «Акт приймання-здачі відремонтованих та поліпшених об'єктів». Який доцільно оформляти вслід закінченню поліпшення основних засобів. На базі форми ОЗ-2 бухгалтерією підприємства мають у книгах (картках) аналітичного обліку основних засобів виконуватися записи про вартість проведеного поліпшення. Коли виконується ремонт чи поліпшення основних засобів залучаючи послуги сторонньої організації цей акт слід складати у двох примірниках. Відтак повинно здійснюватися узагальнення інформації щодо покращення основних засобів у системі рахунків синтетичного обліку.

4. Вважаємо, що поняття «амортизація» можна розглядати з різних точок зору. Існування різних точок зору покликане, на нашу думку, висвітлювати різні функції амортизації, але не містити в собі відмінностей і протиріч у принципових питаннях, як то мета, методологія, інструменти та ін. А

здійснення ефективної амортизаційної та податкової політики є необхідною умовою результативного функціонування підприємств не ринковому середовищі. У даний час не існує однозначних пропозицій щодо вибору того чи іншого методу амортизації – потрібно брати до уваги розмаїття галузей, об'єктів необоротних активів, способи їх використання тощо. Тому всі методи слід вважати рівноцінними, кожен з них, переслідуючи єдину мету, у відповідних періодах корисного використання визначає різні суми амортизації і зміни залишкової вартості об'єкта.

5. Запропоновано, для планування і розподілу у часі витрат на ремонти необоротних активів, формувати їх забезпечення. Облік таких витрат відображати в бухгалтерській системі, додержуючись правил Податкового кодексу, до якого внесли відповідні зміни у порядку розподілу цих витрат від 21.12.2016 р. На нашу думку, витрати на поточний ремонт через їхній незначний розмір відображати одноразовою сумою у витратах підприємства. Витрати на капітальний ремонт, розподіляти між суміжними звітними періодами, адже їх розмір є суттєвим, а час виконання таких робіт відповідно можна здійснювати довгочасно. Вважаємо, що для розмежування поточного і капітального ремонтів слід керуватися вартісним критерієм, через те, що ремонт може бути поточним, а його вартість може істотно позначитися на фінансовому результаті періоду. Зважаючи на це вважаємо, що підприємство має самостійно визначати вартісні критерії у Наказі про облікову політику, беручи до уваги власний фінансово-господарський стан.

6. Завданнями аналізу необоротних активів є: перевірка достатності підприємства необоротними активами; аналіз технічного стану основних засобів та інших необоротних матеріальних активів; аналіз рівня використання та встановлення причин, помилок у використанні; обчислення впливу використання основних засобів на обсяги випуску продукції.

Аналіз структури та величини необоротних активів показав, що в структурі та наявності необоротних активів у звітному періоді здійснилися значні зміни. Збільшилася вартість як і основних засобів на 14197 тис. грн. чи

на 0,61% так і вартість нематеріальних активів на 106 тис. грн. чи на 0,28%. Продовж 2015 року збільшився обсяг об'єктів основних засобів підприємства на 3327 тис. грн., за 2016 рік на 14197 тис. грн.. У зв'язку з прибуванням продовж 2016 року виробничих запасів, в більшій мірі спричинилося помітне поповнення активної частини основних засобів саме в 2016 році.

Для аналізу динаміки на початок року розрахований коефіцієнт зносу основних засобів становив 46,1%; на кінець року 40,4%. Це визначає, що їх коефіцієнт зносу в середньому зменшився на 5,7%, що вказує на покращення стану основних засобів. Протягом 2016 року здійснилося підвищення вартості основних засобів на 14197 тис. грн., що вказує на їх оновлення, проте рівень зносу утримується високим – 15153 тис. грн. (збільшився на 4448 тис. грн.).

Водночас, оновлення основних засобів налічує 15571 тис. грн. або 42%, а вибуття – 1374 тис. грн. чи 5,9%; коефіцієнт оновлення нематеріальних активів становив 106 тис. грн. чи 31%, а вибуття у даному звітному періоді нематеріальних активів не було. Дані показники вказують на різнобічність процесу технічного розвитку, де одночасно відбувається збагачення основних засобів їх новими видами та вибуття основних засобів, що є зношеними та надлишковими.

Аналіз ефективності використання показав, що на кожну гривню вартості основних виробничих засобів у звітному періоду зменшилося на 0,52 грн. виконання робіт. Фондомісткість основних виробничих засобів зростає. Знизилися показники фондівдачі та ефективності використання основних виробничих засобів.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Бабіч В. Витрати на ремонт та поліпшення основних засобів: обліковий і податковий аспект / В. Бабіч // Бухгалтерський облік і аудит. – 2012. - № 8. – С. 10-13.
2. Безуглий А. Про поліпшення основних фондів / А. Безуглий // Економіка України. – 1998. – № 12. – С. 77-79.
3. Білоусов А. Особливості обліку витрат на поліпшення і ремонт основних засобів // Вісник податкової служби України. – 2008. – №4. – С.48-54.
4. Бланк И. А. Финансовый менеджмент. [учеб. курс.] – [2 изд., перераб. и доп.] / И. А. Бланк – К.: Эльга, Ника-Центр, 2004. – 656 с.
5. Бондар М. І. Інвестиційна діяльність: методика та організація обліку і контролю : [моногр.] / М. І. Бондар. – К. : КНЕУ, 2008. – 256 с.
6. Бондар М. І. Фінансовий облік: / М. І. Бондар // підручник ДВНЗ «Київський нац. екон. ун-т ім. В. Гетьмана» - К.: Кнеу, - 2012. – с.553.
7. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський облік: облікова політика і план рахунків, стандартів і кореспонденція рахунків, звітність. / Ф. Ф. Бутинець // Навчальний посібник 3-є видання перероблене і доповнене – Житомир: ГШ «Рута», 2011. – 512 с.
8. Бутинець Ф. Ф. Інформаційні системи бухгалтерського обліку: Підручник для студентів вищих навч. закладів спеціальності 7.050106 «Облік і аудит» /. За ред. проф. Ф. Ф. Бутинця. // - 2 вид., перероб. і доп. – Житомир: ПП «Рута», 2012. – с. 303-310.
9. Бутинець Ф. Ф. Теорія бухгалтерського обліку: [підруч. для студ. вузів спец. 7.050106 «Облік і аудит»] / Вид. 2, доп. і перероб. – Житомир: ЖІТІ, 2000. – 640 с.
10. Бухгалтерський облік в Україні / [під ред.. В. І. Лемішовського Р. Л. Хом'яка]. – Львів : Нац. ун-т «Львівська політехніка», 2006. – 1088 с.

11. Васюта-Беркут О. І. Теорія бухгалтерського обліку : [навч. посіб.] / О. І. Васюта-Беркут, Г. Ф. Шепітко, Н. О. Ромашевська; За заг. ред. В.Б. Захожая. – К.: МАУП, 2001. – 176 с.
12. Гарний Д. Поліпшення та ремонт основних фондів: юридичний аспект / Д. Гарний // Школа бухгалтера № 17 (10.9.2007) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://dtk.com.ua/show/3cid02027.html>.
13. Голов С. Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз та перспективи розвитку: монографія. – К.: Центр учбової літератури, 2007. – 552 с.
14. Губачов В. П. Інформація про амортизацію основних засобів та її вплив на прийняття рішень / В. П. Губачов, О. М. Губачова // Регіональні перспективи. – 2010. – № 5. – С. 60–62.
15. Губіна І. Безкоштовно отримані необоротні активи в бухгалтерському обліку / І. Губіна // Бухгалтерія. – 2007. - № 30 (445). – С. 87-89.
16. Дерев'янюк С. І. Класифікація основних засобів у бухгалтерському і податковому обліку / С. І. Дерев'янюк // Науковий вісник НАУ. – 2012. – Вип. 56. – С. 192 – 194.
17. Дерун І. А. Економічна та облікова сутність необоротних активів та удосконалення їх класифікації / І. А. Дерун // Економічний форум. – 2011. - №3. – С. 20-23.
18. Диба В. М. Облік та аналіз необоротних активів: [монографія] / В. М. Диба. – К.: КНЕУ, 2008. – 228 с.
19. Економічний аналіз: Навчальний посібник / За ред. проф. М. Г. Чумаченка. – К.: КНЕУ, 2003. – 555 с.
20. Економічний аналіз: навчальний посібник [для студ. вищ. навч. закл. спец. 7.050106 «Облік і аудит»] / за ред. проф. Ф. Ф. Бутинця. – Житомир: ПП «Рута», 2003. – 680 с.
21. Задорожний З. В. Проблемні питання руху матеріальних необоротних активів / З. В. Задорожний // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – № 10. – С. 12–16.

22. Засадний Б.А. Формування облікової політики підприємства щодо пов'язаних сторін / Богдан Андрійович Засадний // Вісник Київського національного університету ім. Тараса Шевченка. Серія: Економіка. – 2015. - №10. – С. 175.
23. Івахненко С. В, Інформаційні технології в організації бухгалтерського обліку та аудиту / С. В. Івахненко. // Навч. посіб. – К.: Знання-Прес, 2013. – С. 186-192.
24. 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.
25. Карев В. П. Облік, контроль і аналіз основних засобів. Автореф. дис.. канд. екон. наук: 08.06.04 / В. П. Карев; Держ. акад. статистики, обліку та аудиту Держкомстату України. – К., 2006. – 16 с. – укр.
26. Клімович І. М. Вплив облікової політики на фінансову діяльність підприємства / І. М. Клімович // Харківський торговельно-економічний інститут КНТЕУ – 2012. – с. 251.
27. Костенко В.В. Удосконалення обліку основних фондів – необхідність здійснення процесів відтворення // Статистика України. – 2003. – № 1. – С. 73-75.
28. Кравчук О. Облік ремонтів і поліпшень ОЗ з 2015 року / О. Кравчук // Дебет-Кредит № 20 (18.5.2015) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://dtk.com.ua/show/1%20bid06756.html>.
29. Кроп О. П. Удосконалення організації обліку основних засобів / О. П. Кроп, Г. Г. Кірейцев // Економічні науки. Серія: Облік і фінанси. – 2013. Вип. 10(3). – С. 380-386.
30. Крупка Я. Д. Принципові підходи до обліку витрат на поліпшення основних засобів / Я. Д. Крупка, Б. М. Литвин // Бухгалтерський облік і аудит. – 2001. – № 8.
31. Куликова Л. Учет основных средств: современная концепция и тенденции развития. – Казань, 2005. – 308 с.

32. Кундеус О. М. Облік витрат на поліпшення та ремонт основних засобів // Інноваційна економіка. – 2012. – № 12. – С. 264–269.
33. Кундеус О. М. Облік нарахування амортизації основних засобів / О. М. Кундеус // Галицький економічний вісник. – № 2 (45) 2014 р. С. 107-116.
34. Кундеус О. М. Облік нарахування амортизації основних засобів та податкових різниць / О. М. Кундеус // Інноваційна економіка. – 2015. – №4(59). – С. 289-295.
35. Линник В. Г. Проблеми обліку основних засобів в умовах дії національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в Україні / В. Г. Линник // Регіональні перспективи. – 2011. - № 2-3. – С. 19-21.
36. Лишиленко О. В. Бухгалтерський фінансовий облік : [навч. посіб.] – К. : ЦУЛ, 2005. – 528 с.
37. Лищенко О.Г., Назаренко О. О. Методика аудиту надходження основних засобів / О. Г. Лищенко, О. О. Назаренко // Науково-виробничий журнал. Держава та регіони. Серія: Економіка та підприємництво. – 2012. - №1. – С. 133-136.
38. Лобза І. Бухгалтерський і податковий облік безкоштовного одержання основних засобів / І. Лобза // Все про бухгалтерський облік. – 2003. - № 50. – С. 4-5.
39. Ловінська Л. Г. Нарахування зносу – спосіб регулювання балансової оцінки довгострокових активів / Л. Г. Ловінська // Фінанси України. – 2012. – № 7. – С. 92–100.
40. Лоханова Н. О., Лоханова Н. А. Облікова політика як інструмент управління економічною безпекою компанії / Н. О. Лоханова, Н. А. Лоханова – 2014.
41. Методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку нематеріальних активів, затв. наказом Міністерства фінансів України від 16. жовтня 2009 р. № 1327 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z1580-04>.

42. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів, затв. наказом Міністерства фінансів України від 30.09.2003 р. № 561 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/printable_article?art_id=50263.
43. Методичні рекомендації щодо застосування реєстрів бухгалтерського обліку [Електронний ресурс] : Наказ Міністерства фінансів України від 29 груд. 2000 р. – Режим доступу: Ліга: еліт Закон Copyright: ІАЦ «Ліга». – 1994 – 2011.
44. Міжнародні стандарти оцінки // Фінансова газета. – 2004. - № 22. – С. 13-25.
45. Наказ Державного комітету статистики України «Про затвердження форми одноразового державного статистичного спостереження № 1-амортизація» від 15.12.2003 р. №444. – Режим доступу : <http://zakon.nau.ua/>.
46. Наказом Міністерства фінансів України «Про затвердження типових форм первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів» від 22.11.2004 р. № 732.
47. Наумчук О.А. Основні засоби: методика обліку і формування облікової політики: дис. канд. екон. наук: 08.06.04./ О.А. Наумчук – Д. 2005. – 168 с.
48. Нашкерська Г. В. Фінансовий облік [навч. посіб.] / Г. В. Нашкерська. – К. : Кондор, 2009. – 503 с.
49. Нидлз Б. Принципы бухгалтерского учета / Нидлз Б., Андерсон Х., Колдуэлл Д.; пер. с англ. [Под ред. Я. В. Соколова] – 2-е изд., стереотип. – М. : Финансы и статистика. 2000. – 496 с.
50. Носкова Т. Проблеми та перспективи впровадження інформаційних технологій в організації бухгалтерського обліку / Т. Носкова // Наук. вісн. Могилів-Подільського технолого-економічного коледжу. – 2012. - №3. Режим доступу: <http://sophus.at.ua>.

51. П(С)БО 7 «Основні засоби», затв. наказом Міністерства фінансів України № 92 від 27 квітня 2000 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/-laws/show/z0288-00>.
52. П(С)БО 8 «Нематеріальні активи», затв. наказом Міністерства фінансів України № 242 від 18 жовтня 1999 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99>.
53. П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств» затв. наказом Міністерства фінансів України № 163 від 07 липня 1999 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0499-99>.
54. Павлюк І. М. Бухгалтерський облік основних засобів та інших необоротних матеріальних і нематеріальних активів : [навч. посіб.] / І. М. Павлюк –К. : Центр навчальної літератури, 2004. – 159 с.
55. Пашнюк Л. О. Джерела фінансування оновлення основних фондів та напрями їх вдосконалення / Л. О. Пашнюк // Формування ринкових відносин в Україні. – 2010. – № 9. – С. 46–50.
56. Пиріжок Є.С., «Поняття «основні засоби» та канали їх вибуття на підприємстві» / Є. С. Пиріжок, Н.Т. Кулікова // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – 2015. - №2. – с.20.
57. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI із змінами [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2755-17>.
58. Поліщук О. М. «Особливості застосування комп'ютерних технологій для автоматизації бухгалтерського обліку» / О. М. Поліщук // Економічні науки. Серія: Облік і фінанси – 2014 - №2 – с.287-293.
59. Пушкар М.С. Фінансовий облік: підручник. – Тернопіль: Карт-бланш, 2002. – 628 с.
60. Семеген Л. Г. Суть та нормативно-правове забезпечення організації обліку інших необоротних матеріальних активів / Л. Г. Семеген [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://archive.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum%20/OiF_ARPK/20094/10_Semeg.pdf.

61. Семеген Л. Методика обліку витрат на поліпшення та утримання інших необоротних матеріальних активів / Л. Семеген. Економічний аналіз. – 2010. Випуск 6. – С. 321–325.
62. Ткач Н.О. Проблеми обліку ремонтів матеріальних необоротних активів / Н. О. Ткач [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.nbuv.gov.ua/old_jrn/soc_gum/prvse/2010_3/30.pdf.
63. Ужва А. М. Особливості обліку необоротних активів у міжнародній і вітчизняній практиці та шляхи його удосконалення / А. М. Ужва, Д. Ю. Бубліс // Інноваційна економіка. – 2013. – № 1. – С. 286–288.
64. Фінансовий облік : [підруч.] / Я. Д. Крупка, З. В. Задорожний, Н. Я. Микитюк [та ін.]. – 3-тє вид., доповн. та переробл. – Тернопіль : ТНЕУ, 2014. – 418 с.
65. Хома С. В. Облік і аналіз амортизації основних засобів на підприємствах нафтогазовидобувного комплексу 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит: автореф. дис. на здобуття наукового ступеня канд. екон. наук. – 20 с.
66. Черній М. Я. Формування облікової політики підприємства на основі організаційно-технологічних особливостей діяльності / М. Я. Черній // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – 2012. – Вип. №2. – С. 381-388.
67. Шуремов Е. Л. Автоматизовані інформаційні системи бухгалтерського обліку, аналізу та аудиту / Е. Л. Шуремов, Е. А. Умнов.// М.: Перспектива, - 2011. – с. 69-81.