

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
Тернопільський національний економічний університет
Факультет обліку і аудиту
Кафедра обліку і оподаткування підприємницької діяльності

КОБЕРНЮК Олена Юріївна

Облік і аналіз витрат на поліпшення необоротних активів / Accounting and analysis of costs on non-current assets improvement

спеціальність: 071 - Облік і оподаткування
магістерська програма - Облік, оподаткування та правове забезпечення підприємництва

Магістерська робота

Виконала студентка групи
ОПДм-21
О. Ю. Кобернюк

Науковий керівник:
к.е.н., ст. викладач, Н. В.
Мужевич

Магістерську роботу допущено
до захисту:

" ___ " _____ 20__ р.

Завідувач кафедри
_____ **Н. В. Починок**

ТЕРНОПІЛЬ - 2018

ЗМІСТ

ВСТУП	3
РОЗДІЛ 1. Теоретико-методичні засади обліку і аналізу витрат на поліпшення необоротних активів	6
1.1. Сутність категорії «активи»: аналіз наукових джерел.....	6
1.2. Необоротні активи як економічна категорія та їх класифікація	20
1.3. Методичні аспекти обліку ремонту і поліпшення необоротних активів.....	31
Висновки до розділу 1	40
РОЗДІЛ 2. Витрати на поліпшення необоротних активів та їх відображення в системі обліку	42
2.1. Документування та організація обліку витрат на здійснення капітального та поточного ремонтів необоротних активів.....	42
2.2. Аналітичний і синтетичний облік витрат на капітальний і поточний ремонт необоротних активів.....	59
2.3. Методика обліку витрат на поточний та капітальний ремонт орендованих необоротних активів.....	77
2.4. Організація обліку витрат на поліпшення необоротних активів у середовищі комп'ютерних інформаційних систем.....	94
Висновки до розділу 2	106
РОЗДІЛ 3. Особливості аналізу витрат на поліпшення необоротних активів	108
3.1. Інформаційне забезпечення та методика аналізу необоротних активів й витрат на їх поліпшення	108
3.2. Аналіз витрат на поліпшення необоротних активів.....	120
3.3. Основні показники оцінки ефективності поліпшення необоротних активів підприємства	131
Висновки до розділу 3	140
Висновки	142
Список використаних джерел	147

ВСТУП

Актуальність теми. Для здійснення господарської та виробничої діяльності підприємства використовують необоротні активи. Вони відрізняються від предметів праці тим, що приймають участь у виробництві протягом кількох років, зберігаючи свої фізичні властивості і натуральну форму. Засоби праці поступово зношуються та переносять свою вартість на продукцію частинами, проте необоротні активи можуть підлягати поточному та капітальному ремонту, що може вплинути як на поточні витрати, так і на первісну вартість необоротного активу.

На сучасному етапі більшість підприємств відійшло від системи планово-попереджувального ремонту, що негативно вплинуло на утримання та використання необоротних активів, організацію їх ремонту. Процес документообігу витрат на ремонт зведений до мінімуму. Робітники ремонтних служб матеріально не зацікавлені у праці, розцінки за роботу своєчасно не переглядаються, що викликає велику плинність кадрів, впливає на якість ремонту.

Окремим питанням теорії, методики та організації обліку і аналізу витрат на ремонт та поліпшення необоротних активів приділялась увага у працях Бабича В.В., Бандурки О.М., Жданова А.І., Задорожного З. В., Кужельного М.В., Крупки Я. Д., Коцупатрого М.М., Мужевич Н. В., Панасюк В. М., Пителя С. В., Починок Н. В., Романіва Р. В., Рудановського О.П., Свідерського Є.І., Ткаченко Н.М., Носкіна Р.А., Коробова М.Я., Орлова П.І., Петрова К.Я., Рейніна С.Н., та інших авторів, які започаткували теоретичне обґрунтування і подальшу розробку даної проблеми.

Більшість авторів зосереджують увагу на класифікації ремонтів, джерел їх відшкодування, загальній методиці ведення обліку витрат на ремонт. У той же час питання планування ремонту, організації обліку ремонту, порядок списання матеріальних витрат, нарахування заробітної плати, методика обліку витрат на

ремонт у комп'ютерному середовищі, організація оперативного контролю витрат на ремонт досліджені недостатньо.

Метою написання дипломної роботи є дослідження та розробка рекомендацій щодо удосконалення обліку і аналізу витрат на поліпшення необоротних активів для забезпечення ефективного впливу на фінансові результати господарюючих суб'єктів.

Досягнення поставленої мети обумовило вирішення таких завдань:

- з'ясування сутності понять «ремонт» та «поліпшення», їхні види та способи здійснення;
- проведення критичного аналізу стану обліку витрат на ремонт та поліпшення необоротних активів;
- розгляд методичних аспектів організації обліку витрат на поліпшення необоротних активів;
- надання пропозицій щодо удосконалення форм первинних та зведених документів, пов'язаних з поліпшенням необоротних активів;
- визначення основних проблем синтетичного та аналітичного обліку витрат на поліпшення необоротних активів та можливостей їх вирішення;
- аналіз особливостей поточного та капітального ремонту необоротних активів, що передані у фінансову та операційну оренду;
- визначення можливості вдосконалення організації обліку витрат на здійснення ремонту основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів в середовищі комп'ютерних інформаційних систем;
- оцінка чинної системи аналізу витрат на поліпшення необоротних активів та розроблення рекомендації щодо її удосконалення;
- аналіз витрат на поліпшення необоротних активів та ефективність його здійснення;

Об'єктом дослідження є система обліку і аналізу витрат на поліпшення необоротних активів ТОВ «Сахара».

Предметом дослідження виступають теоретичні, методичні, організаційні аспекти обліку та аналізу витрат на поліпшення необоротних активів.

Методи дослідження. Для забезпечення досягнення поставленої мети в дипломній роботі використовувались такі методи економічних досліджень: теоретичного узагальнення, дедукції та індукції, аналогії, аналізу і синтезу.

Наукова новизна одержаних результатів проведеного дослідження полягає у поглибленні теоретичних положень і вдосконаленні на цій основі методики та організації обліку й аналізу витрат на поліпшення необоротних активів, а саме: уточнено класифікацію необоротних активів, що підлягають та не підлягають поліпшенням; удосконалено методику синтетичного і аналітичного обліку витрат на поліпшення необоротних активів, запропоновано форми первинних документів з обліку поточного та капітального ремонтів.

Практична значущість отриманих результатів полягає в тому, що запропонована методика випробувана на досліджуваному підприємстві та може застосовуватись на інших підприємствах.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ І АНАЛІЗУ ВИТРАТ НА ПОЛІПШЕННЯ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ

1.1. Сутність категорії «активи»: аналіз наукових джерел

Важливою запорукою максимізації прибутку підприємства є забезпеченість виробничого процесу активами в необхідній кількості та їх ефективне використання для нормального функціонування підприємства.

Щодо активів існує низка невирішених проблемних питань. Особливої уваги потребує питання трактування терміну «активи». Так, на сьогодні різко виділяються розбіжності у назві та визначенні засобів, під якими в бухгалтерському обліку розуміють активи. Крім того, відсутня чітка відповідь на питання, що саме з позиції бухгалтерського, цивільного та господарського законодавства відображає у бухгалтерському обліку активи, майно або ресурси.

Відповідно до міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ), актив – це ресурс, контрольований суб'єктом господарювання в результаті минулих подій, від якого очікують надходження майбутніх економічних вигід для суб'єкта господарювання. Згідно з американським стандартом бухгалтерського обліку SFAC 6, активи – це ймовірні майбутні економічні вигоди, отримані або контролюються окремою компанією в результаті угоди або минулих подій. Визначення активів у МСФЗ та GAAP US за сутністю є ідентичними та визначають дві основні характеристики активу – контрольовані суб'єктом господарювання ресурси та передбачають отримання в майбутньому економічних вигід. В обліковому аспекті активи є ресурсами підприємства у вигляді конкретних елементів господарського обороту, а головним критерієм є відображення їх в активі балансу. Національні стандарти бухгалтерського обліку акцентують увагу на наявності двох основних умов: 1) суб'єкти господарювання повинні мати

право власності на активи; 2) можливість отримання економічних вигід від їх використання в майбутньому.

Відповідно до МСФЗ передбачено, що право власності не є істотним при визначенні активу в балансі, оскільки основним є контроль вигід від використання. Професор Я.В. Соколов зазначає, що розповсюдження Міжнародних стандартів фінансової звітності призвело до виникнення нового поняття «ресурси» [149, 226-231].

У табл. 1 наведені визначення категорії «активи» у нормативних актах різних країн

Таблиця 1.1

Визначення категорії «активи» у нормативних актах різних країн

Країна 1	Нормативний документ 2	Визначення активу 3
Азербайджан	Закон Азербайджанської Республіки «Про бухгалтерський облік» від 24.03.1995 р. №998 [54]	Відсутнє визначення активу. Майно підприємства - це сукупність оборотних і необоротних активів
Білорусь	Закон Республіки Білорусь «Про бухгалтерський облік і звітність» від 18.10.1994 р. № 3321-ХІІ [57]	Відсутнє визначення активу. Майно – нерухомі та рухомі речі, що приймаються підприємством, включаючи гроші та цінні папери, а також інше майно, зокрема майнові права підприємства у відношенні до інших осіб, а також виняткові права на результати інтелектуальної власності
Естонія	Закон Естонії «Про бухгалтерський облік» від 01.01.1995 р. [56]	Відсутнє визначення активу. Майно – ресурси, що знаходяться у володінні особи, яка зобов'язана вести бухгалтерський облік
Казахстан	Закон Республіки Казахстан «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність» від 28.02.2007 р. № 234 [1558]	Активи – ресурси, які контролюються індивідуальним підприємцем або організацією в результаті минулих подій, від яких очікується отримання майбутніх економічних вигід
Молдова	Закон Республіки Молдова «Про бухгалтерський облік» від 04.04.1995 р. №426 [59]	Відсутнє визначення активу. Майно підприємства – це сукупність оборотних і необоротних активів
Туркменістан	Закон Туркменістану «Про бухгалтерський облік» від 20.12.1996 р. [60]	Активний капітал – визначається як сукупність основних засобів, нематеріальних ресурсів (активів), фінансових інвестицій, матеріальних обігових коштів, засобів в поточних розрахунках і грошових коштів
Україна	Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність» від 16.06.1999 р. № 996 - ХІV [61]	Активи – це ресурси, контрольовані суб'єктом господарювання в результаті минулих подій, від якого очікують надходження майбутніх економічних вигід для суб'єкта господарювання

Проаналізувавши підходи до трактування категорії «активи» в нормативних документах України та європейських країн, встановлено, що в Азербайджані, Білорусії, Естонії та Молдові не наводиться визначення цієї категорії, а використовується термін «майно». В Азербайджані та Молдові поняття «майно» та «активи» ототожнюється, адже під майном підприємства розуміється сукупність оборотних і необоротних активів. В Естонії ототожнюються поняття «майно» і «ресурси». Під майном розуміються ресурси, що знаходяться у володінні особи, яка зобов'язана вести бухгалтерський облік. У Туркменістані весь капітал підприємства поділений на пасивний та активний. Активний капітал – це сукупність основних засобів, нематеріальних ресурсів (активів), фінансових інвестицій, матеріальних обігових коштів, засобів в поточних розрахунках і грошових коштів.

У Вірменії, Казахстані, Польщі та Україні в законодавчих актах з бухгалтерського обліку актив трактується з урахуванням вимог МСФЗ, тобто критеріями визнання активів є належність і контрольованість підприємством цих ресурсів, які в майбутньому принесуть економічні вигоди. Слід відмітити, що законодавчі документи, які регулюють бухгалтерський облік, не використовують поняття «майно», проте це поняття наявне в господарському та цивільному законодавстві. Згідно з ст. 139 Господарського кодексу України, майно розглядається як сукупність речей та інших цінностей (включаючи нематеріальні активи), які мають вартісне визначення, виробляються чи використовуються у діяльності суб'єктів господарювання та відображаються в балансі або враховуються в інших 30передбачених законом формах обліку майна цих суб'єктів [7]. Цивільний кодекс трактує майно як окрему річ, сукупність речей, а також майнові права та обов'язки [163]. Згідно із Законом України «Про оцінку майна, майнових прав, професійну оціночну діяльність в Україні», майно – об'єкти в матеріальній формі, будівлі та споруди (включаючи їх невід'ємні частини), машини, обладнання, транспортні засоби, паї, цінні папери, нематеріальні

активи, в тому числі об'єкти права інтелектуальної власності (ст. 3) [62]. Отже, в Господарському кодексі наведено ширше визначення категорії «майно» ніж в Цивільному кодексі, адже зазначено вартісний характер речей та інших цінностей (включаючи нематеріальні активи), що виробляються чи використовуються у діяльності підприємства, відображаються в балансі або на позабалансових рахунках. Термін «актив» походить від латинського слова *actives* – діючий, діяльний.

Аналіз теоретичних досліджень показав, що на сьогоднішній день не сформовано єдиних підходів до трактування категорії «актив». Більшість авторів не повністю розкривають економічну сутність і природу даної категорії, а лише визначають їх призначення, не надаючи чіткого тлумачення. Інші автори трактують його занадто широко. Дана проблема призводить до неоднозначності та суперечливості трактувань понять та спричиняє проблемні питання в процесі правового регулювання діяльності підприємств. У дисертації Л.Л. Горецької [28] розглянуто два загальні підходи щодо економічної інтерпретації «активів», які виділяють В.В. Ковалев та В.В. Патров, виходячи із складу та розміщення господарських засобів підприємства, що наводиться в активі бухгалтерського балансу (рис. 1.1).

Підходи до трактування

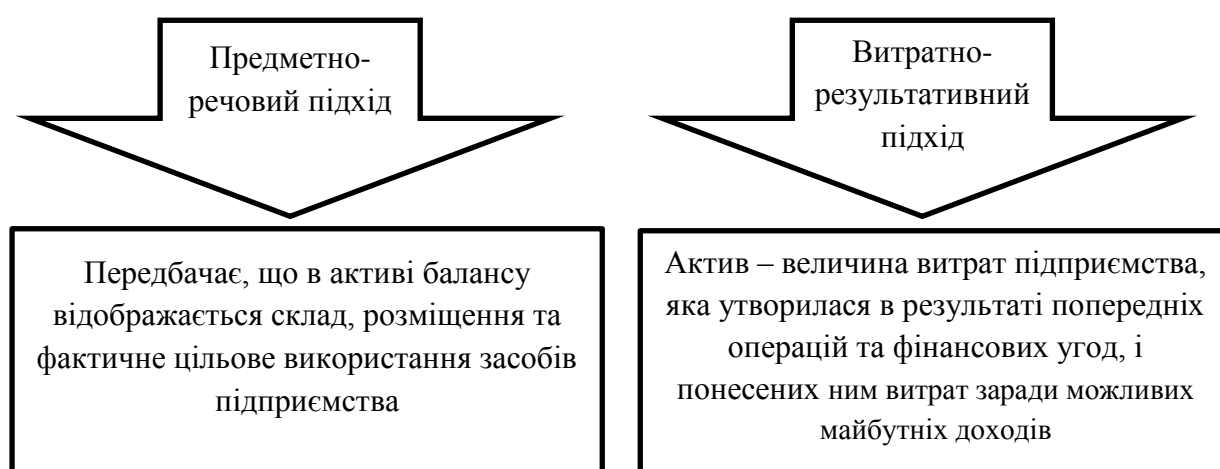


Рис. 1.1. Підходи до трактування активу за В.В. Ковалевим та В.В. Патровим

Предметно-речовий підхід до інтерпретації активу акцентує увагу на тому, що це вкладені фінансові ресурси підприємства, та на функціональному призначенні придбаних господарських засобів. У відповідності з цим, актив балансу – це засоби, які «можна відчутти руками» і які можуть бути підтверджені інвентаризацією [28]. Витратнорезультативний підхід до трактування активу балансу ширший за сутністю. Основним є вкладання коштів у створення активу з метою отримання доходу. Таким чином, за словами В.В. Ковалева та В.В. Патрова, предметно-речове трактування – це квінтесенція контрольної функції обліку; витратнорезультативне трактування – відображення інформаційно-комунікаційної функції обліку з її націленістю на майбутнє, на той дохід, який в принципі можливо отримати при розумному та ефективному використанні засобів, які є в наявності у підприємства [29, 50].

Соколов Я.В. [149, 226-231] зазначає, що на практиці існують три підходи до трактування змісту категорії «актив» (табл. 1.2).

Перший підхід до трактування активу характерний як для західної, так і для російської школи бухгалтерського обліку (Г. Нікліш, Н.С. Лунский, Н.А. Кипарисів, Н.А. Леонт'єв та ін.). Другий підхід з'явився на початку ХХ ст. у Росії, його прихильниками були А.П. Рудановский, Я.М. Гальперін, І.Р. Миколаїв та інші, а в Німеччині – Е. Шмаленбах. Прибічники даного підходу категорично виступали проти проведення переоцінки вкладених активів. Третій підхід виник у середині ХХ ст. Одним з його творців був італійський бухгалтер Д. Дзаппа. Активом визнавався тільки той об'єкт, який здатний приносити дохід. Якщо орендоване обладнання здатне формувати дохід – це актив, якщо ні – то йому не місце в активі. У цьому випадку підкреслюється пріоритет змісту над формою. І звідси випливає і ставлення до переоцінки активів. Якщо вартість активів зростає, то це зростання збільшує дохід.

Таблиця 1.2

Підходи до трактування категорії «актив» за Я.В. Соколовим

№ з\п	Назва підходу	Сутність підходу	Підходи до оцінки активів
1	2	3	4
1	Майно, яке знаходиться у власності підприємства	Актив – це все майно, яке відображено в інвентаризаційному описі, тобто актив розуміється як: майно, що перебуває у власності підприємства	За поточною ринковою ціною
2	Витрати майбутніх періодів	Актив не пов'язаний з інвентарем, а витікає з поточної документації підприємства, яке постійно витрачає гроші. Одні витрати, пов'язані з даного звітнього періоду, вважаються витратами, а інші, які пов'язані з майбутніми звітними періодами – капіталізуються, тобто тимчасово переміщуються в активі з тим, щоб в майбутніх періодах їх віднесли на витрати	За собівартістю
3	Доходи майбутніх періодів	Актив – це доходи майбутніх періодів. Підприємство здійснює витрачання коштів і ресурсів заради доходів, які ці витрати повинні принести в майбутньому. Якщо витрати не приносять доходів, то це не витрати, а втрати	Об'єкти активів потрібно переоцінювати

Таким чином узагальнемо результат аналізу категорії «актив» в довідковій літературі (табл. 1.3). Він свідчить, що на сьогодні можна визначити та відокремити основні категорії, які характеризують теоретичні підходи до визначення сутності даної категорії.

Таблиця 1.3

Узагальнення результатів аналізу облікової категорії «актив» у довідковій літературі

№ з\п	Тлумачення	Кількість	ПІБ автора
1	2	3	4
1	Ліва частина балансу	19	Агєєва Ю.Б., Азріліян А.Н., Арінушкін М.С., Бабаєв Ю.А., Бабенко І.П., Бакаєв А.С., Бічік С.В., Бойко В.М, Борісов А.Б., Бутинець Ф.Ф., Голощанов Н.А., Ермошенко Н.Н., Загородній А.Г., Коноплицький В.А., Красій С.А., Копоруліна В.Н., Мороз А.М., Науменко В.І., Гарбузов В.Ф.

1	2	3	4
2	Сукупність майна	7	Бакаєв А.С., Бернар І., Борисов А.Б., Науменко В.І., Мочерний С.В., Загородній А.Г., Коноплицький В.А.
3	Ресурси	5	Бутинець Ф.Ф. Галяпін Л.В., Редько А.Ю., Велш Глен А., Сазерленд Дж., Кэнуэлл Д.
4	Власність	6	Агеева Ю.Б., Азриліян А.Н., Бабенко І.П., Новіков В.А., Райс Энтони, Шемшученко Ю.С.,
5	Перевищення сум доходу фірми над її витратами	5	Бічік С.В. Бойко В.М. Азріліян А.Н. Борисов А.Б. Ермошенко Н.Н.
6	Вартість	2	Бічік С.В. Ожегов С.І
7	Господарські засоби	2	Аринушкін М.С., Бакаєв А.С.
8	Економічні ресурси	2	Бланк І.О., Саблук П.Т.
9	Наявні кошти фірми	1	Корнієнко Г.В
10	Матеріальні цінності	1	Фамінський І.П.

Серед 42 розглянутих довідкових джерел, 38 % дослідників трактують актив як ліву частину балансу, в якій відображається все майно підприємства. Проте, даний підхід показує лише розміщення активу по відношенню до балансу та не відображає сутності категорії. В даному випадку актив трактується як облікова категорія, яка виступає однією з частин балансу та увага дослідників акцентується на грошовій оцінці вартості підприємства. Інша ж частина авторів довідкової літератури (14 %) трактують актив як майно.

Тому вважаємо за доцільне розглянути сутність поняття «майно». Загородній А.Г. розуміє під майном будь-яку матеріальну цінність, яка знаходиться у власності або володінні юридичних чи фізичних осіб [46, 496]. Матеріальні цінності, у свою чергу можна трактувати як, речі, що мають певну вартість, ціну, оскільки матеріальний – це те, що існує незалежно від свідомості, має певну форму [46, 586]. Аринушкін Н. розглядав майно з двох сторін: насамперед всю сукупність господарських відносин, оцінених в грошах; відносив до майна не лише речі, але і дебіторів, а також і кредиторів, і розрізняв у складі майна актив та пасив. З іншого боку під «майном» вчений

розуміє частину активу, точніше, лише сукупність речей, а саме такі предмети, як будинки, будівлі, споруди, машини та інші предмети, які призначені для тривалої господарської служби [3, 779-796]. Борисов А.Б, Науменко В.І. та Райзберг Б.А. розуміють під «активом» сукупність майна та грошових коштів, які належать підприємству, а Коноплицький В.А. відносить до активів ще й цінні папери. Бернар І. розглядав актив як сукупність майна, що належить суб'єкту господарювання та дебіторської заборгованості. Мочерний С.В. наводить більш глибоке трактування: активи – сукупність майна, інтелектуальної власності, грошових ресурсів, що належать підприємству, фірмі, компанії, в які вкладено засоби власників та інших осіб [36, с. 29]. Фамінський І.П. відносить до активів матеріальні цінності, цінні папери, різного роду вклади до банків, готівку, а також нематеріальні активи («гудвіл», патенти, авторські свідоцтва, торгові марки тощо), що належать підприємству. Проте, на нашу думку, все, що знаходиться в активі, згідно Плану рахунків бухгалтерського обліку, не можна назвати майном, або тими ж матеріальними цінностями, оскільки грошові кошти, гудвіл, резерв сумнівних боргів до цих категорій відносити не доцільно. Що ж стосується майнових прав, то це суб'єктивні права учасників правовідносин, пов'язані з володінням, користуванням та розпорядженням майна. Як зазначає Л.Л. Горецька: «наявність будь-якого права або обов'язку розуміє під собою об'єкт, на який вони поширюються. І навпаки, будь-який об'єкт бере участь в господарській діяльності не сам по собі, а через ті чи інші права або обов'язки економічного суб'єкту» [29, 53]. Тобто, активи є правами на ресурси, а не ресурсами, як це зафіксовано в міжнародних та національних стандартах бухгалтерського обліку. Якщо правові відносини виникають з приводу майна господарюючого суб'єкта, то для даного суб'єкта виникають майнові права на майбутню компенсацію за вилучені об'єкти майна, тому в обліку вони знаходять відображення в активі балансу [28]. Проте, як і у випадку з «майном» майнові права також можна застосовувати до трактування активів лише частково. 10 % авторів розглядають актив як

перевищення грошових надходжень над витратами. На нашу думку, таке визначення не розкриває сутності категорії актив, оскільки на сьогодні останній виступає не лише у вигляді грошових коштів, а й у вигляді необоротних, нематеріальних, оборотних активів, інвестицій тощо. При чому дане трактування більш чіткіше відображає сутність поняття «прибуток». Так, Ф.Ф. Бутинець вважає, що прибуток слід розглядати як суму перевищення доходів над витратами підприємства, отриману від усіх видів діяльності за звітний період [18, 89]. Хоча, варто зазначити, що поняття «грошові надходження» та «доходи» не є тотожними, проте, все таки застосовувати дане тлумачення до активів, на нашу думку, не доцільно. 12 % авторів визнають «актив» як «власність». Поняття «власність» пов'язана з поняттям «володіння». Володіння – це фактичне розпорядження річчю, яке створює для власника можливість безпосереднього впливу на річ [63, 67]. Володіння річчю (майном), закріплене законом за суб'єктом права (юридичною чи фізичною особою). Проте законним власником може бути й орендар майна за договором майнового найму, особа, якій майно передано за договором про безкоштовне використання, зберігач майна тощо. Вищезазначені особи є власниками такого майна, оскільки саме вони розпоряджаються ним, контролюють, отримують певні вигоди від його використання до розірвання укладеного договору. Таким чином, як зазначає Л.Л. Горецька, майно, яке знаходиться у власності, передбачає, що його власник володіє, користується та розпоряджається ним, а його право також закріплене юридично. Однак в бухгалтерському обліку, насамперед потрібно брати до уваги економічний зміст операції, а не її юридичну форму, згідно принципу «превалювання сутності над формою» [28]. До того ж майно орендоване за операційною орендою, відображається на позабалансових рахунках.

Бабенко І.П. при трактуванні активного майна (активу) робить акцент на праві власності як сукупності речових благ, які складають власність держави, суспільства, підприємства, господарства, окремих осіб, сім'ї, роду

та цілого народу. В свою чергу блага – це всі предмети, дії та явища зовнішнього світу, які здатні прямо або не прямо задовольняти фізичні, розумові або духовні потреби людини [5, 10]. Відповідно, вчений виводить визначення активу виходячи з відносин права власності, відповідно до якого все майно поділяється на активне або пасивне. Отже, актив або активне майно, як зазначає І.П. Бабенко, – це сукупність речових та неречових цінностей, які знаходяться в розпорядженні державного або приватного (одноосібного і колективного) господарства або підприємства, що складають його власність, без відношення до наявних боргів [5, 10]. Також при дослідженні вищезазначеної категорії, виявлено, що використовують терміни «ресурси» та «економічні ресурси». Американські дослідники Велш Глен А., Шорт Деніел Г. та Сазерленд Дж., Кенуелл Д. трактують актив як ресурси, що належать підприємству. Сазерленд Дж., Кенуелл Д. акцентують увагу на тому, що це будь-який ресурс, який має економічну цінність. Вітчизняні дослідники Ф.Ф. Бутинець, Л.В. Галяпін та А.Ю. Редько трактують активи як ресурси, які контролюються підприємством в результаті минулих подій, використання яких, як можна очікувати, приведе до отримання економічних вигод у майбутньому. Розглянемо підходи дослідників до трактування поняття «ресурси» для з'ясування доцільності його використання при тлумаченні активу (рис.1.2).

Проаналізувавши підходи авторів до визначення ресурсів, встановлено, що найбільша кількість дослідників визначають ресурси як засоби, запаси, джерела, послуги. Тобто все, що забезпечує стабільне функціонування суб'єкта господарювання. Також під ресурсами розуміють засоби виробництва, які включають – засоби та предмети праці; джерела забезпечення процесу виробництва; все, що витрачається у процесі виробництва продукції та послуг; весь комплекс майна та послуг якими володіє нація.

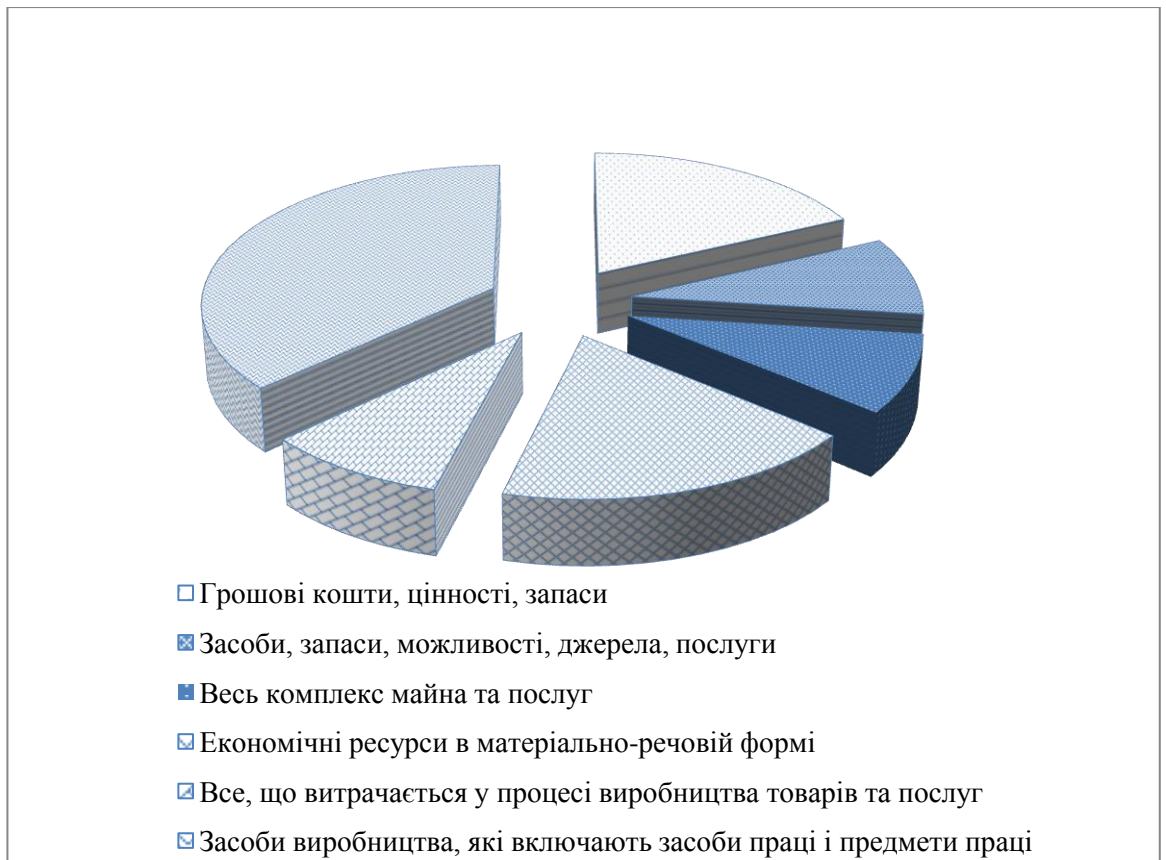


Рис. 1. 2. Підходи дослідників до трактування поняття «ресурси»

Вважаємо, що активи ширше поняття ніж ресурси. Адже до активів, крім майнових цінностей, включаються ще й амортизаційні відрахування, гудвіл, резерв сумнівних боргів та витрати майбутніх періодів. У зв'язку з вищезазначеним, активи не слід трактувати як ресурси, що контролюються підприємством. Крім того, використовувати поняття «економічні ресурси» теж не доцільно. Оскільки економічні ресурси – це сукупність ресурсів, які використовуються для виробництва товарів: земля, праця, капітал, підприємницькі здібності, технологія, інформація тощо. Таким чином, економічні ресурси – це базове поняття економічної теорії, яке означає в загальному джерела, засоби забезпечення виробництва, сукупність ресурсів, які використовуються в господарській діяльності. Вважаємо, що трактувати категорію «актив» як «вартість» або «ціність» не доречно, оскільки, це досить широкі поняття, які чітко не окреслюють сутність самого терміну. Вартість, у свою чергу, це економічна категорія, яка виражає відносини між

суб'єктами господарської діяльності, що пов'язані суспільним поділом праці та обміном товарами і послугами [38, 35] або ж виражена в грошах цінність будь-чого або величина витрат на будь-що [45, 116]. Цінність – це те, що має певну матеріальну або духовну цінність, це користь, яка використовується за допомогою людської праці у задоволенні потреб [46, 789]. Крім того, під активами також розуміють все, що забезпечує дохід компанії, наявні кошти фірми, господарські засоби, матеріальні цінності та перевищення сум вимог фірми над її зобов'язаннями. Дані визначення, на нашу думку, є досить загальними. Наприклад, «все, що забезпечує компанії дохід» – до цієї категорії можна віднести працівників, які безпосередньо використовують активи для досягнення поставленої цілі, тобто, отримання доходу, але активом вони не виступають. «Наявні кошти фірми» – це лише складова, яка входить до категорії активу, так як і «господарські засоби», до яких не можна віднести дебіторську заборгованість, гудвіл, що підтверджує недоречність такого трактування. Це також, стосується інших вищенаведених визначень таких як «матеріальні цінності», «наявне та боргове майно».

Таким чином, між дослідниками відсутня єдність щодо трактування категорії «активи». У економічних словниках актив розглядається як власність суб'єкта господарювання. У бухгалтерських джерелах актив визначають як майно, що належить підприємству або ж як ресурси, які перебувають під контролем суб'єкта господарювання.

Вважаємо, що трактування поняття «активів» як власності та майна тотожні, адже відображають відносини власності. Отже, єдності щодо визначення категорії «актив» не має. Одні дотримувалися думки, що обов'язковою ознакою є право власності на актив та можливість встановлення контролю над ним, а інші – отримання вигід в майбутньому від використання. Цю проблему намагалися вирішити науковці в наукових статтях, монографіях і дисертаціях. Для того щоб встановити сутність категорії «активи» розглянемо їх характерні ознаки (табл. 1.4), які виділяють науковці в наукових статтях, монографіях та дисертаціях.

Таблиця 1.4

Ознаки, що характеризують активи відповідно до наданих визначень в науковій літературі

№ з\п	Характерні ознаки активів	Автор										
		Галасюк В., Вишневська-Галасюк А., Галасюк В. [26]	Горецька Л.Л. [29]	Майданевич Ю.П. [94]	Малєєва А.В., Харченко Е.В. [95]	Малюга Н.М. [96]	Петрук О.М. [122]	Руднюк Г.Г. [141]	Семйон В.С. [145]	Урбан Н.М. [156]	Кеннінг Джон [159]	Разом
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
1	Ресурси	-	-	-	+	+	-	-	+	+	-	5
2	Майно	-	+	-	-	-	+	+	-	-	-	3
3	Нематеріальні права	+	-	-	+	-	-	+	+	-	+	5
4	Майнові права	-	+	-	+	-	+	-	-	-	+	4
5	Перебувають під контролем	+	+	-	-	+	-	-	+	+	-	5
6	Належність підприємству	-	+	-	+	+	-	+	-	-	-	4
7	Створені за допомогою інвестованого капіталу	-	-	-	+	-	-	-	-	+	-	2
8	Грошова оцінка	-	+	-	+	-	-	+	+	+	+	6
9	Засоби	-		+	-	-	-	-	-	-	-	1
10	Економічні вигоди	+	+		+	+	+	-	-	+	+	8

Найбільш поширеною ознакою є здатність приносити економічні вигоди, яку виділяють 73 % науковців (В. Галасюк, А. Вишневська-Галасюк, В. Галасюк, Л.Л. Горецька, Дж. Кеннінг, Н.М. Малюга, А.В. Малєєва, В.В. Сопко, Е.В. Харченко, Н.М. Урбан та О.М. Петрук). Урбан Н.М. звертає увагу на те, що для характеристики цієї особливості активів необхідно використати вираз – «здатність генерувати доходи», тобто формувати дохід в процесі ефективного використання активів. Малєєва А.В. зазначає, що здатність генерувати дохід притаманна активам як економічним ресурсам, які є продуктивними. І це ще одна характеристика активів, що характеризує собою їх здатність до випуску певного обсягу продукції за одиницю часу в

процесі господарської діяльності [95]. Автор акцентує увагу на тому, що властивість продуктивності мають не всі сформовані суб'єктом господарювання активи, а тільки та їх частина, яка використовується в операційній діяльності. 37 % авторів (Л.Л. Горецька, А.В. Малєєва, Е.В.Харченко, Н.М. Малюга, Г.Г. Руднюк) наголошують на тому, що особливістю активів є їх належність підприємству на правах власності, тобто актив є власністю юридичної або фізичної особи. 54 % дослідників звертають увагу на те, що актив повинен мати грошову оцінку. Встановлено, що значна кількість вчених (45 %), ототожнюють категорію «актив» з ресурсами, а інша ж частина вчених (27 %) вважають, що активи – це майно підприємства. Малєєва А.В., Харченко Е.В. та Урбан Н.М. підкреслюють, що активи створені за допомогою інвестованого капіталу. Таким чином, науковці при трактуванні категорії актив враховували специфіку галузі, в якій проводили свої наукові дослідження. Так Л.Л. Горецька, О.М. Петрук, Н.М. Малюга, В.С. Семейон, Ю.П. Майданевич, В.В. Мірошник досліджували актив як об'єкт бухгалтерського обліку, а В. Галасюк, А. Вишневська-Галасюк, В. Галасюк, А.В. Малєєва, Е.В. Харченко – як об'єкти управління.

В результаті проведеного дослідження встановлено характерні ознаки активів:

- 1) Об'єкти як матеріальні, так і нематеріальні над якими встановлений контроль власників (учасників) підприємства та вони здійснюють ним управління;
- 2) Активи виникли в результаті минулих подій;
- 3) Власники підприємства очікують отримання економічних вигід від використання цих активів.

З огляду на зазначене, вважаємо, що під активами підприємства слід розуміти сукупність матеріальних і нематеріальних цінностей підприємства, які мають грошову оцінку, формування та використання яких призведе до отримання економічних вигід у майбутньому. Так, у вищенаведеному

визначенні закріплено матеріально-речова і нематеріальна форма активів, а також їх належність підприємству, здатність приносити дохід у майбутньому.

1.2. Необоротні активи як економічна категорія та їх класифікація

Важливим елементом оцінки загальної ефективності ведення господарської діяльності є визначення успішності використання необоротних активів та їхнього технічного стану, від використання якого в певній мірі залежить фінансово-майновий стан підприємства.

Для правильного визначення поняття «необоротні активи» та розкриття їх сутності слід в першу чергу дослідити, що розуміють під цим терміном в різних економічних науках.

Сам термін «необоротні активи» виник у зв'язку з розвитком бухгалтерського обліку і є обліковою категорією – елементом балансу. Одне із перших визначень зустрічаємо в працях представників американської школи бухгалтерського обліку Е.С. Хендриксен, М.Ф.Ван Бреда, Дж. Кеннінг. Вони трактували дану категорію як обліковий об'єкт, що характеризується правовими і економічними характеристиками, містить в собі інформацію про минуле (що виникло в результаті проведених господарських операцій) [146].

Бутинець Ф.Ф. під необоротними активами розуміє вилучені підприємством з господарського обороту власні кошти, які продовжують обліковуватися на балансі [12, 202].

У бухгалтерському обліку до необоротних активів відносяться активи, призначенні для використання протягом періоду більше одного року (або операційного циклу, якщо він перевищує один рік). Тобто вони обслуговують декілька циклів виробництва, не змінюючи при цьому своєї натуральної форми [12, 203].

Більш широке тлумачення поняття необоротних активів та його складових елементів можна побачити в нормативних актах України (табл.1.5).

Таблиця 1.5

**Визначення поняття «необоротні активи» у
нормативно-правовій базі України**

Нормативно-правовий акт	Визначення
1	2
Положення про порядок віднесення майна до такого, що включається до складу цілісних майнових комплексів державних підприємств, які не підлягають приватизації, затвердження наказом Фонду Державного Майна України №787 від 05.05.2001р. (п.1.1)	Необоротні активи – матеріальні та нематеріальні ресурси, які належать підприємству та забезпечують його функціонування, строк корисної експлуатації яких становить більше одного року або операційного циклу, якщо він більший ніж рік
НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затвержене наказом Міністерства фінансів України №73 від 07.02.2013 зі змінами і доповненнями	Необоротні активи – всі активи, що не є оборотними
Інструкція з бухгалтерського обліку основних засобів і нематеріальних активів банків України, затверджена Постановою правління Національного Банку України №480 від 20.12.2005 р. (п.1.4)	Необоротні активи – будинки та споруди, машини та обладнання, транспортні засоби, інструменти, прилади та інвентар, робочі і продуктивні тварини, багаторічні насадження, інші основні засоби (крім земельних ділянок та капітальних витрат на поліпшення земель), експонати зоопарків, виставок, бібліотечні фонди, малоцінні необоротні матеріальні активи, білизна, постільні речі, одяг та взуття, тимчасові не титульні споруди, природні ресурси, інвентарна тара, матеріали довготривалого використання для наукових цілей, авторські та суміжні з ним права, інші нематеріальні активи

1	2
Положення про інвентаризацію активів та зобовязань, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 02.09.2014 № 879	Необоротні активи являють собою сукупність матеріально-речових і нематеріальних цінностей та об'єктів які належать установі, забезпечуючи її функціонування, і мають очікуваний термін корисної дії чи експлуатації понад один рік

З набранням чинності Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та запровадженням з 2000р. національних стандартів бухгалтерського обліку, в Україні поняття необоротних активів з'явилося і в професійній термінології українських бухгалтерів.

Таким чином, під необоротними активами треба розуміти активи, що використовуються підприємством у його діяльності протягом тривалого періоду часу (більше одного року) вартість може бути достовірно визначена та від використання яких підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди.

Окрім того, ряд вчених виділяють значну кількість класифікаційних ознак необоротних активів. Здійснимо узагальнення класифікаційних ознак необоротних активів (рис. 1.3).

Зазначимо, що дана класифікація є узагальненою, однак нами внесено деякі уточнення. Зокрема, за основними функціональними видами пропонуємо класифікувати необоротні активи на матеріальні та нематеріальні активи, виходячи з їх матеріальної форми. Крім того, для цілей бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності виділено окремі групування засобів довгострокового користування за статтями балансу – матеріальні активи, нематеріальні активи та фінансові активи. Однак такий поділ є не зовсім коректним, оскільки фінансові активи можуть бути матеріальними і нематеріальними. Тому саме на цьому етапі доречним є дослідження балансових звітів інших країн світу з метою визначення оптимального складу довгострокових активів.



Рис.1.3. Класифікація необоротних активів

За можливістю поліпшення необоротні активи слід класифікувати так: необоротні активи які підлягають поліпшенню і необоротні активи які не підлягають поліпшенню.

З цією метою розглянемо необоротні активи детально.

Отже, необоротні активи – це матеріальні, нематеріальні та фінансові ресурси, призначені для реалізації чи використання протягом терміну, що більший за дванадцять місяців з дати балансу чи операційний цикл.

Операційний цикл – проміжок часу між придбанням запасів для провадження діяльності та отриманням грошових коштів та їх еквівалентів від реалізації виробленої з них продукції або товарів і послуг.

Критеріями визнання необоротних, як і всіх інших, активів є:

1) існує ймовірність того, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди, пов'язані з використанням об'єкта: у виробництві товарів чи наданні послуг, призначених для реалізації підприємством; для обміну на інші активи; для погашення заборгованості; для розподілу між власниками підприємства;

2) його вартість може бути достовірно визначена.

Матеріальні необоротні активи – це активи, які мають матеріальну форму – основні засоби, інші необоротні матеріальні активи, незавершені капітальні інвестиції, довгострокові біологічні активи.

Нематеріальні активи – це немонетарні активи, які не мають матеріальної форми, сутність яких полягає у володінні правами на об'єкти інтелектуальної власності, а також інші аналогічні права, визнані в порядку, встановленому відповідним законодавством, об'єктом права власності особи, можуть бути ідентифіковані (ототожнені) й утримуються підприємством з метою використання протягом періоду, який більший за рік (або один операційний цикл, якщо він більший за рік) для виробництва, торгівлі та в адміністративних цілях або надання в оренду іншим особам.

До монетарних активів відносять грошові кошти та їх еквіваленти, інші активи, які мають бути отримані у фіксованій або визначеній сумі грошей – дебіторська заборгованість. Всі інші активи є немонетарними.

Фінансові необоротні активи – це довгострокові фінансові інвестиції, відстрочені податкові активи, довгострокова дебіторська заборгованість.

Основні засоби відповідно до П(С)БО 7 «Основні засоби» – це матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх у процесі виробництва або постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний термін корисної експлуатації яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік). Строк корисного використання (експлуатації) – очікуваний період часу, протягом якого необоротні активи будуть використовуватися підприємством або з їх використанням буде виготовлено (виконано) очікуваний підприємством обсяг продукції (робіт, послуг).

При визначенні терміну корисної експлуатації до уваги беруть такі фактори:

- а) очікуване використання активу;
- б) очікуваний фізичний знос;
- в) моральний знос, що виникає в результаті вдосконалення виробництва;
- г) правові або інші обмеження для використання активу (наприклад, закінчення строку оренди приміщення, в якому експлуатується придбаний актив).

При цьому враховують інформацію, наведену в паспорті об'єкта або довідкові дані. За базовий строк корисного використання можна взяти допустимі строки використання для груп основних засобів, які передбачені Податковим Кодексом України (ПКУ). На підприємстві може бути створена експертна комісія, яка своїм рішенням визначає можливий термін експлуатації конкретного виду необоротних активів.

Перелік груп основних засобів та інших необоротних матеріальних активів встановлений П(С)БО 7 «Основні засоби» та визначає субрахунки до рахунків 10 «Основні засоби» та 11 «Інші необоротні матеріальні активи».

Аналітичний облік основних засобів та інших необоротних матеріальних активів ведуть за їх групами та окремими об'єктами.

Інші необоротні матеріальні активи – це матеріальні активи, термін корисної експлуатації яких більший за рік, але які не ввійшли до складу основних засобів. Доцільним є встановлення на підприємстві вартісної межі для поділу матеріальних активів на основні засоби та інші необоротні матеріальні активи. Вартісний критерій віднесення активів до основних засобів або до інших необоротних активів підприємство визначає самостійно. Обов'язково вказує його в Обліковій політиці. Для такого поділу може бути застосована межа, встановлена податковим законодавством. Податковим кодексом визначено, що до основних засобів включають активи вартістю більше – 6000 грн.

Нематеріальні активи відповідно до П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» – це немонетарні активи, які не мають матеріальної форми та можуть бути ідентифіковані.

Для синтетичного обліку нематеріальних активів використовують рахунок 12 «Нематеріальні активи», який призначений для узагальнення інформації про їх наявність і рух.

Аналітичний облік ведуть за видами окремих об'єктів нематеріальних активів.

Нематеріальними активами вважаються тільки ті з них, які можна ідентифікувати. Ідентифіковані нематеріальні активи можна придбати чи продати окремо від інших активів підприємства. До ідентифікованих нематеріальних активів відносять патенти, торгові марки, авторські права, ліцензії. До неідентифікованих нематеріальних активів належить гудвіл, і саме тому П(С)БО 8 не поширюється на гудвіл та операції з нематеріальними

активами, особливості обліку яких визначає П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств».

Щоб ідентифікувати нематеріальні активи повинні бути документи, які підтверджують існування самого об'єкта та права підприємства на його використання в тій чи іншій формі. Право користування землею стає об'єктом обліку на підставі оформленої, відповідно до встановленого законодавством порядку, документації, що підтверджує право підприємства на земельну ділянку. Право на винахід, корисні моделі, промислові зразки підтверджується відповідними патентами та ліцензійними договорами. Що ж стосується ноу-хау, то підприємство повинне мати повний вербальний або винахідний опис. Підтвердженням права на товарний знак є свідоцтво або договір про передачу права на знак для товарів і послуг, зареєстрований належним чином. Геологічна та інша інформація про надра подається у вигляді геологічних звітів, карт та інших матеріалів.

Окремою групою в складі нематеріальних активів виділяють гудвіл. Згідно із стандартом 19 «Об'єднання підприємств» гудвіл – це перевищення вартості придбання над часткою покупця у справедливій вартості ідентифікованих активів та зобов'язань на дату придбання.

Як відомо, окрім основної, підприємство може займатися інвестиційною та фінансовою діяльністю. Інвестиції – це грошові, майнові, інтелектуальні цінності, які вкладають в об'єкти підприємницької та інших видів діяльності з метою отримання прибутку або досягнення соціального ефекту. За об'єктами вкладень інвестиції поділяють на: фінансові, капітальні та реінвестиції.

Витрати підприємства на придбання чи створення основних засобів, інших необоротних матеріальних активів і нематеріальних активів, а також витрати на реконструкцію, розширення і технічне переозброєння діючих підприємств називають капітальними інвестиціями. Для їх обліку призначений рахунок 15 «Капітальні інвестиції».

Фінансові інвестиції – це активи, які утримує підприємство з метою збільшення прибутку за рахунок відсотків, дивідендів тощо, зростання вартості капіталу або отримання інших вигод для інвестора.

За видами фінансові інвестиції поділяють на:

- вкладення до статутного капіталу інших підприємств;
- придбання цінних паперів інших емітентів;
- надання позик іншим юридичним і фізичним особам;
- переведення грошових коштів на депозити в банки.

За терміновістю фінансові вкладення поділяються на довгострокові вкладення – інвестиції з строком більше одного року, та короткострокові – на термін менше одного року.

Довгострокові фінансові інвестиції – це витрати підприємства на придбання цінних паперів, вкладення коштів в дочірні та інші підприємства, а також в довгострокову дебіторську заборгованість. До таких інвестицій належать довгострокові фінансові вкладення в боргові цінні папери, акції та інші корпоративні права.

Для узагальнення інформації про наявність та рух довгострокових інвестицій (вкладень) у цінні папери інших підприємств, облігації державних та місцевих позик, статутний капітал інших підприємств, створених на території країни та за кордоном призначений рахунок 14 «Довгострокові фінансові інвестиції».

Аналітичний облік довгострокових фінансових інвестицій ведуть за видами довгострокових фінансових вкладень та об'єктами інвестування.

До необоротних активів також відносять рахунок 16 «Довгострокові біологічні активи», 17 «Відстрочені податкові активи» та «Довгострокова дебіторська заборгованість та інші необоротні активи».

Виходячи з даної класифікації нами структуровано необоротні активи, які підлягають та не підлягають поліпшенням.

Зокрема, слід віднести до необоротних активів, які підлягають поліпшенню: основні засоби, інші необоротні матеріальні активи,

нематеріальні активи, а, до необоротних активів які не підлягають поліпшенню: довготермінові фінансові інвестиції, капітальні інвестиції, довгострокові біологічні активи, відстрочені податкові активи, довготермінову дебіторську заборгованість, гудвіл (рис.1.4).

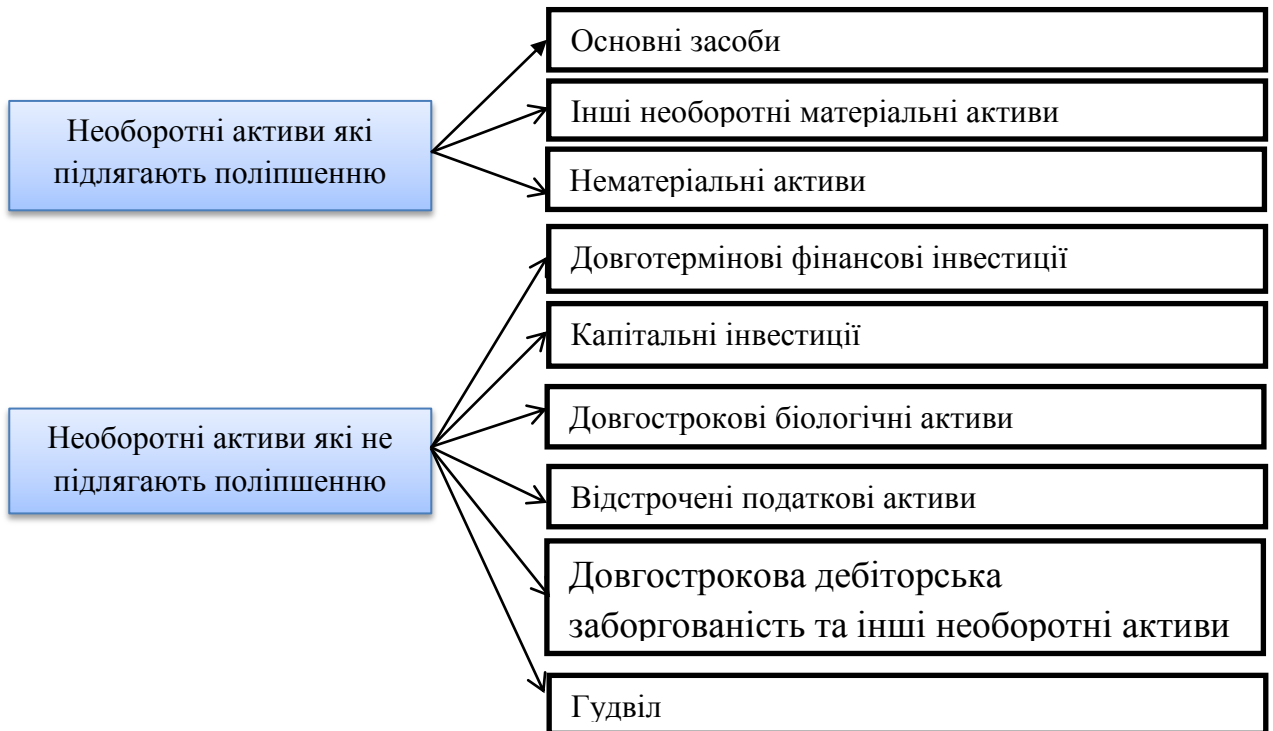


Рис.1.4. Структура необоротних активів які підлягають і не підлягають поліпшенню

Важливою класифікацією з метою бухгалтерського обліку є класифікація необоротних активів за статтями балансу. Розглянемо статті балансу деяких країн світу для необоротних активів (рис.1.5).

З рисунку видно, що в більшості випадків, статті балансів різних країн світу не дуже відрізняють. Обов'язково серед необоротних активів виділяють нематеріальні активи, матеріальні активи (основні засоби) та фінансові активи. Крім того, можуть бути і статті інших необоротних активів та біологічних активів, що деталізує склад довгострокових засобів.

Отже, дослідивши класифікацію та склад необоротних активів, можемо визначити такі особливості. Важливою класифікацією необоротних активів з метою бухгалтерського обліку є їхній поділ на матеріальні, нематеріальні та фінансові.



Рис.1.5. Класифікація необоротних активів підприємств у різних країнах світу [66]

Розглянувши склад необоротних активів різних країн світу, пропонуємо виділяти 3 основні статті балансу для необоротних активів, а саме «Матеріальні активи», яка буде містити дані про засоби, які мають

матеріальну, речову форму, тобто основні засоби, «Нематеріальні активи» та «Фінансові активи (інвестиції)», в якій буде розкриватись інформація про довгострокові фінансові інвестиції підприємства. Окремо слід виокремити статтю «Інших необоротних активів». Цей поділ є доречним, оскільки навіть у балансах, складених за міжнародними стандартами, інформація відображається у розрізі саме цих статей.

Важливим, на нашу думку, є поділ необоротних активів на ті, що підлягають поліпшенням і ті, що не підлягають поліпшенням. Зокрема, слід віднести до необоротних активів, які підлягають поліпшенню: основні засоби, інші необоротні матеріальні активи, нематеріальні активи, а до необоротних активів, які не підлягають поліпшенню: довготермінові фінансові інвестиції, капітальні інвестиції, довгострокові біологічні активи, відстрочені податкові активи, довготермінову дебіторську заборгованість та інші необоротні активи, гудвіл).

1.3. Методичні аспекти обліку ремонту і поліпшення необоротних активів

За умов прискореного розвитку економіки та технологічного прогресу необхідним, у процесі здійснення ефективної господарської діяльності, стає підвищення конкурентоспроможності готової продукції підприємств. В даному процесі головну роль відіграє собівартість продукції, певну частину якої займають амортизаційні відрахування та витрати на ремонт і поліпшення, модернізацію та підтримання в належному стані необоротних активів.

Розглянемо поняття «ремонт» та «поліпшення» більш детально.

На даний момент немає єдиного узагальнення видів поліпшень. Так, Т. Войтенко, Д. Костюк, О. Піроженко [17, 127-128], Н.Бєлова [6, 91-107], до

робіт з поліпшення відносить заходи, що направлені на збільшення та відновлення майбутніх економічних вигід від використання об'єкта. Ці вчені вважають основним фактором впливу на вартість поліпшеного об'єкта основних засобів вид здійсненого поліпшення. За такою точкою зору збільшення первісної вартості об'єкта відбувається на суму здійснених робіт з модернізації, модифікації, реконструкції, добудови або дообладнання. Не впливають на вартість поліпшеного об'єкта ремонт та технічне обслуговування. Не досить правомірною виглядає спроба зазначених авторів відносити до поліпшення заходи, проведення яких спрямовано на підтримання (відновлення) робочого стану основного засобу та отримання в майбутньому первісних економічних вигід, що були властиві об'єкту на початку його використання, не передбачаючи їх включення до вартості поліпшеного об'єкта.

І. Павлюк доводить, що до поліпшення основних засобів можливо відносити поряд з реконструкцією, модернізацією, технічним переозброєнням також поточний та капітальний ремонт за умови, що вони призведуть до збільшення майбутніх економічних вигід, первісно очікуваних від використання поліпшених об'єктів [84, 50]. З цим підходом варто погодитись, тому що він є досить обґрунтованим.

Дуже змістовно та чітко охарактеризовано поняття «поліпшення» основних засобів М. Пустовітом, як комплекс заходів, що призведуть до збільшення майбутніх економічних вигід, первісно очікуваних від використання таких об'єктів та заходів, що сприятимуть підтриманню об'єктів основних засобів в робочому стані та отриманню в майбутньому первісно очікуваних економічних вигід, які визначались до початку проведення таких заходів. До заходів, що призведуть до збільшення майбутніх економічних вигід науковець відносить: модернізацію,

реконструкцію, добудову, дообладнання, модифікацію тощо; а до заходів з підтримання об'єктів основних засобів в робочому стані та отримання в майбутньому первісно очікуваних економічних вигід – всі види ремонтів і технічне обслуговування.

С. Ф. Покропивний та І. В. Сергєєв наголошують, що поліпшення повністю або частково усуває фізичне спрацювання та техніко-економічне старіння основних засобів за рахунок проведення технічного огляду і обслуговування, поточного і капітального ремонту, модернізації, реконструкції, технічного переозброєння.

На думку Л. Г. Ловінської, в результаті модернізації, модифікації, добудови, дообладнання, реконструкції відбувається поліпшення основних засобів, що за економічним змістом являє собою капітальні інвестиції [92, 370].

Більш узагальненим є визначення В. В. Бабіча та С. В. Сагової [7, 159-164], які розглядають поліпшення як один із способів підтримання основних засобів в робочому стані та забезпечення їх функціонування на підприємстві. Також автори відокремлюють від поліпшення основних засобів систему технічного обслуговування й систему планово-попереджувального ремонту.

Аналіз міжнародних, національних стандартів бухгалтерського обліку і фінансової звітності та податкового законодавства України виявив, що крім відсутності чіткого визначення поняття «поліпшення основних засобів», у кожному з розглянутих нормативно-правових актів є розбіжності у переліку видів такого поліпшення, що ускладнює обліковий процес (рис.1.6). Окрім того, у законодавчих актах йдеться лише про поліпшення основних засобів, про інші необоротні матеріальні активи не згадується.

Виходячи з цього, узагальними види поліпшень (рис. 1.7).

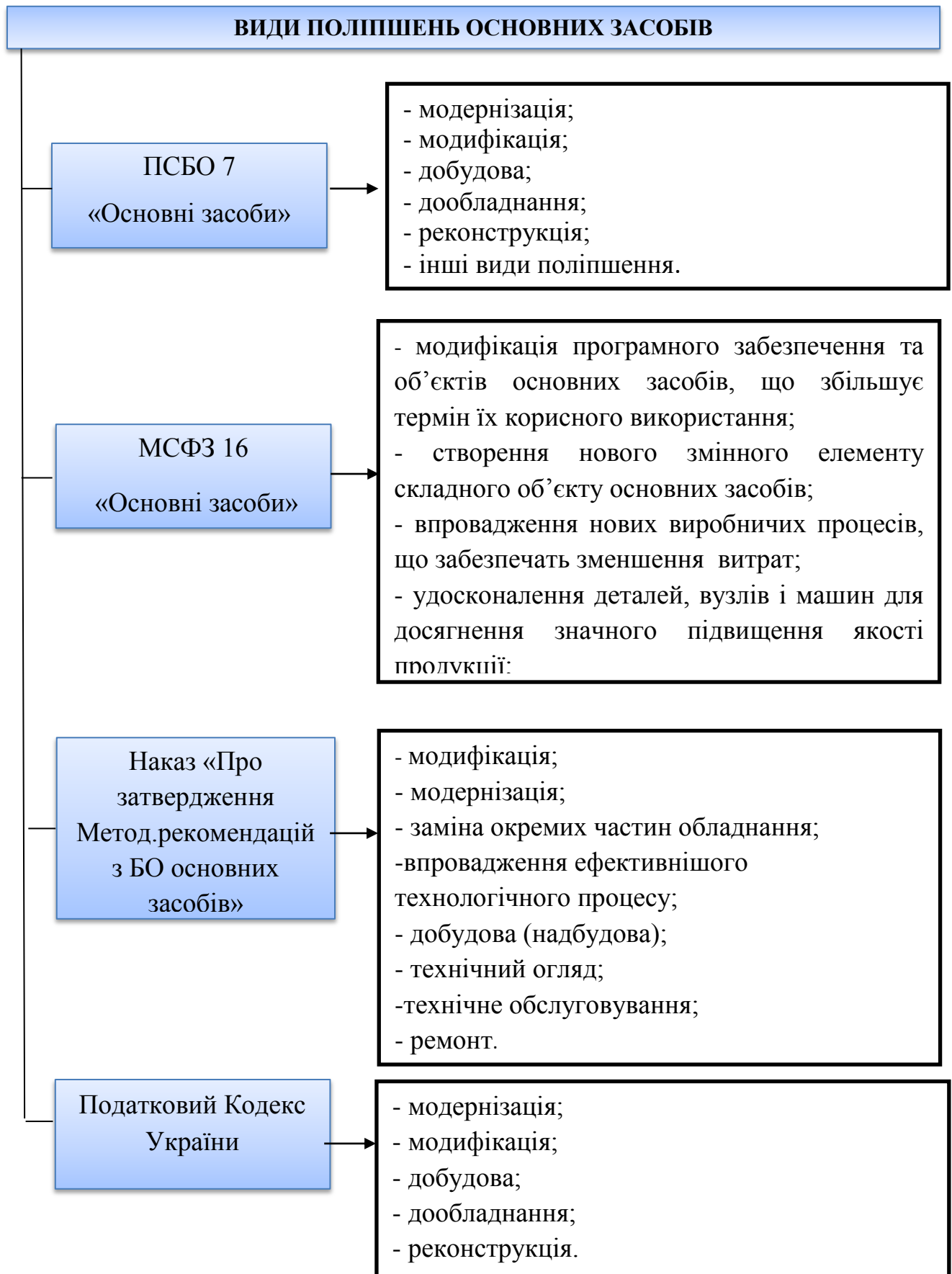


Рис.1.6. Види поліпшення основних засобів відповідно до П(С)БО та МСБО

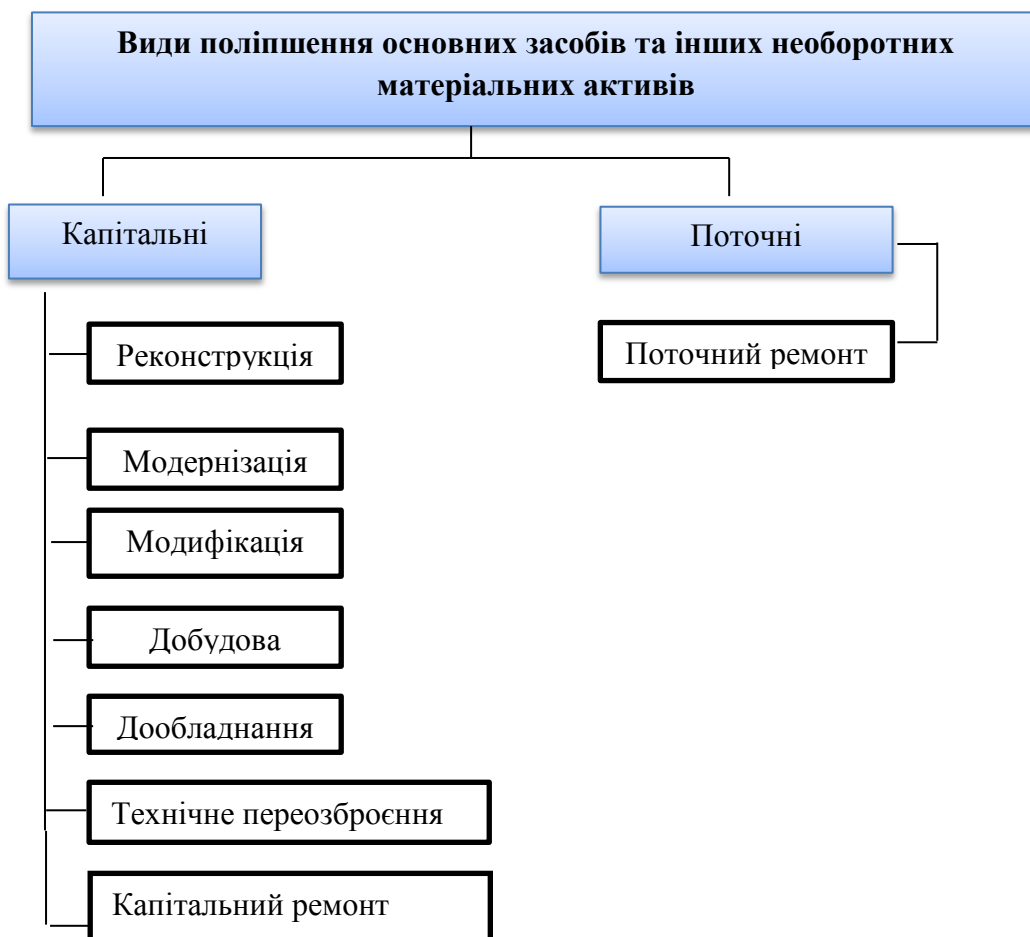


Рис.1.7. Види поліпшення основних засобів та інших необоротних матеріальних активів

Узагальнюючи вищесказане, можна стверджувати, що основна суперечність при визначенні поняття «поліпшення» полягає у впливі здійснених робіт на майбутні економічні вигоди. Зважаючи на це, доцільно розглядати поліпшення необоротних активів як комплекс заходів, які спрямовані на збільшення майбутніх економічних вигід, первісно очікуваних від використання таких об'єктів, та заходів, що здійснюються для підтримання об'єктів необоротних активів в робочому стані з елементами покращення первісно очікуваних економічних вигід від їх використання в майбутньому.

Ми пропонуємо до поліпшення необоротних активів включати: 1) реконструкцію; 2) модернізацію; 3) модифікацію; 4) добудову (надбудову); 5)

дообладнання; 6) технічне переозброєння; 7) капітальний ремонт; 8) поточний ремонт.

Зазначимо, що поняття «поліпшення основних засобів» вперше з'явилося в Законі України «Про оподаткування прибутку підприємств», але, як термін, не було визначено. Наразі норми Податкового Кодексу України також не визначають даного терміну [40]. Однак, податковим законодавством поліпшення ідентифікується як поточний та капітальний ремонти, реконструкція, модернізація, технічне переозброєння та інші види робіт, що поліпшують стан основних засобів.

У загальному плані під ремонтом розуміють комплекс операцій щодо відновлення справності або працездатності виробів та відновлення ресурсів виробів чи їх частин, тобто після операцій виріб (об'єкт) має бути здатним виконувати задані функції та відповідати вимогам нормативно-технічної документації. Таке розуміння ремонту певною мірою застосовується і до ремонту основних засобів – це комплекс робіт щодо підтримування основних засобів у робочому стані протягом їх корисної експлуатації. Найпоширенішою ознакою, за якою класифікують ремонт основних засобів, це залежно від ролі у відтворенні та оновленні засобів є поточний, капітальний та середній.

Поточний ремонт – комплекс ремонтно-будівельних робіт, що передбачає систематичну й своєчасну підтримку експлуатаційних якостей і попередження передчасного зношування конструкцій та інженерного устаткування.

Капітальний ремонт – комплекс ремонтно-будівельних робіт, що передбачає заміну, відновлення й модернізацію конструкцій і устаткування будов у зв'язку з їх фізичною зношеністю й руйнуванням, поліпшення експлуатаційних показників, а також поліпшення планування будови і благоустрою території без зміни будівельних габаритів об'єкта.

Основні відмінності між капітальним і поточним ремонтом відображення у таблиці 1.6.

Таблиця 1.6

**Відмінність між капітальним і поточним ремонтом
необоротних активів**

Види ремонтів	Відмінність за економічним призначенням	Відмінність за фінансовими джерелами покриття	Відмінність за характером суспільних витрат
Поточний	Зберігання необоротних активів	За рахунок основного виробництва (за центрами відповідальності)	Витрати зберігання
Капітальний	Часткове відтворення	За рахунок капітальних інвестицій	Витрати відтворення

Реконструкція виробництва – комплекс заходів щодо збільшення виробничих потужностей, підвищення продуктивності праці, технічного рівня виробництва з метою збільшення випуску продукції, зниження її собівартості при найменших затратах матеріальних і грошових ресурсів на одиницю введеної потужності.

Модернізація обладнання – удосконалення конструкції, яке забезпечує підвищення продуктивності об'єкта, що модернізується, сприяє розширенню його технологічних можливостей до рівня сучасних технічних і технологічних вимог, досягненню економії ресурсів, поліпшенню умов праці. Полягає у порівняно незначних змінах конструкції робочих механізмів, машин, установок та іншого обладнання, а також у відносно незначній зміні матеріалів і методів обробки.

Зупиняючись на інших видах поліпшень, то необхідно зазначити, що добудова – це один з видів реконструкції, дообладнання – один з видів модернізації. З іншого боку, модифікація – це внесення змін та надання нових рис старим параметрам.

Як зазначалось вище, бухгалтерський облік витрат, пов'язаних з ремонтом та поліпшенням основних засобів, врегульовано у П(С)БО 7 «Основні засоби» [41] та Розділом 6 «Методичних рекомендацій з

бухгалтерського обліку основних засобів» [42], а також Податковим Кодексом України [40].

Розподіл та відображення в бухгалтерському обліку витрат на поліпшення та ремонт основних засобів, згідно з П(С)БО 7 «Основні засоби», здійснюється за такими напрямками [41]:

1) витрати, пов'язані з поліпшенням об'єкта (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо), що призводить до збільшення майбутніх економічних вигід, первісно очікуваних від використання об'єкта основних засобів;

2) витрати, що здійснюються для підтримання об'єкта у робочому стані (проведення технічного огляду, нагляду, обслуговування, ремонту тощо) та одержання первісно визначеної суми майбутніх економічних вигід від його використання.

Відповідно до Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку основних засобів [42] (далі - Рекомендації № 561) рішення про характер і ознаки здійснюваних підприємством робіт приймається керівником підприємства з урахуванням результатів аналізу існуючої ситуації та суттєвості таких витрат. Заміна окремих важливих компонентів (частин) основних засобів (двигунів тощо) може відображатися, зокрема, як заміна об'єкта основних засобів, якщо термін корисного використання такої частини відрізняється від терміну корисного використання основних засобів, до яких належить цей компонент. У даному випадку заміна такого компонента відображається капітальними інвестиціями у придбання нового об'єкта основних засобів і списанням заміненого.

Поліпшення стану необоротних активів безпосередньо пов'язане з певними витратами, які в бухгалтерському обліку спочатку акумулюються за дебетом субрахунків 151 «Капітальне будівництво», 152 «Придбання (виготовлення) основних засобів» або 153 «Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів» та 154 «Придбання(виготовлення) нематеріальних активів». Після того як роботи з поліпшення завершено,

витрати списують на дебет відповідних субрахунків до рахунків 10 «Основні засоби» або 11 «Інші необоротні матеріальні активи» 12 «Нематеріальні активи».

Витрати на поліпшення об'єкта основних засобів у міру їх здійснення списуються в дебет рахунку 15 «Капітальні інвестиції» з кредиту рахунків 13 «Знос (амортизація) необоротних активів»; 20 «Виробничі запаси»; 22 «Малоцінні швидкозношувані предмети»; 65 «Розрахунки за страхуванням»; 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» тощо (якщо роботи здійснюються господарським способом). За умови виконання поліпшення підрядником такі витрати відносять на кредит рахунку 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками».

Щодо поточного ремонту, то такі витрати відносяться на витрати за центрами відповідальності (табл. 1.7).

Таблиця 1.7

Правила відображення в обліку витрат, спрямованих на поліпшення об'єктів основних засобів [128]

Види поліпшень	Норма П(С)БО	Правила відображення витрат в обліку
1	2	3
Ремонт (підтримання в робочому стані)	П.15	Витрати, які здійснило підприємство для підтримання об'єкта основних засобів в робочому стані, включаються до складу витрат періоду
Модернізація, реконструкція, модифікація, дообладнання (збільшення майбутніх економічних вигод)	П. 14	На суму витрат, пов'язаних з поліпшенням об'єкта основних засобів, збільшується його первісна вартість

Виходячи з цього, можна стверджувати, що фінансовий результат підприємства прямо залежить від того, якими будуть визнані витрати з

проведення поточних ремонтів та поліпшень необоротних активів. В першому випадку необхідно відняти з доходу всю суму витрат на ремонт відразу після завершення робіт, у другому – віднімати її поступово в міру амортизації об'єкта протягом певної кількості років.

Отже, аналізуючи вище зазначене, слід відмітити, що існує ряд неузгодженостей у нормативно-законодавчій базі щодо трактування понять «ремонт» та «поліпшення» необоротних активів.

Вважаємо, що ремонти та поліпшення це ідентичні поняття. Поліпшення (ремонти) можуть бути капітальними або поточними, що має суттєвий вплив на відображення таких витрат в системі обліку.

Висновки до розділу 1

За результатами дослідження теоретичних засад обліку і аналізу витрат на поліпшення необоротних активів отримано наступні результати:

1. Аналіз теоретичних досліджень показав, що ні в довідковій, ні в науковій літературі не сформувалося єдиних підходів до визначення категорії «активи». Це проблема призвела до неоднозначності та суперечливості трактування такої категорії. На основі проведеного дослідження, вважаємо, що під активами підприємства слід розуміти сукупність матеріальних і нематеріальних цінностей підприємства, які мають грошову оцінку та використання яких призведе до отримання економічних вигод у майбутньому.

2. Встановлено, що в вітчизняному законодавстві відсутнє чітке трактування поняття «необоротні активи». Згідно з Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, необоротні активи – всі активи, що не є оборотними. Під необоротними активами треба розуміти активи, що використовуються підприємством у його діяльності протягом тривалого періоду часу (більше одного року) та від використання яких підприємство

отримає в майбутньому економічні вигоди та їх вартість може бути достовірно визначена. Класифікаційні ознаки необоротних активів необхідно доповнити наступною класифікаційною ознакою – за можливістю поліпшення необоротних активів та класифікувати за двома підгрупами:

- необоротні активи, які підлягають поліпшенню;
- необоротні активи, які не підлягають поліпшенню.

До необоротних активів, які підлягають поліпшенню відносять: основні засоби, інші необоротні матеріальні активи, нематеріальні активи. Не підлягають поліпшенню довготермінові фінансові інвестиції, капітальні інвестиції, довгострокові біологічні активи, відстрочені податкові активи, довготермінова дебіторська заборгованість, гудвіл.

3. Досліджено, що поняття «ремонт» та «поліпшення» ідентичні. Слід виділяти два види ремонтів: поточний та капітальний. В свою чергу складовими капітального ремонту є: 1) реконструкція; 2) модернізація; 3) модифікація; 4) добудова (надбудова); 5) дообладнання; 6) технічне переозброєння.

Встановлено, що фінансовий результат підприємства прямо залежить від того, якими будуть визнані витрати з проведення поточних та капітальних ремонтів (поліпшень необоротних активів). В першому випадку необхідно відняти з доходу всю суму витрат на ремонт відразу після завершення робіт, у другому – віднімати її поступово в міру амортизації об'єкта протягом певної кількості років.

РОЗДІЛ 2

ВИТРАТИ НА ПОЛІПШЕННЯ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ ТА ЇХ ВІДОБРАЖЕННЯ У СИСТЕМІ ОБЛІКУ

2.1. Документування та організація обліку витрат на здійснення капітального та поточного ремонтів необоротних активів

Сучасна система організації бухгалтерського обліку необоротних активів не може цілком задовольнити зростаючі інформаційні потреби управління. Якість інформації щодо номенклатури витрат на поліпшення необоротних активів та об'єктивність її відображення у звітності останнім часом втрачають свою корисність для користувачів. Діюча нормативно-правова база обліку залишає нерозв'язаною низку проблем методичного й організаційного характеру стосовно відображення і систематизації витрат з поліпшення необоротних активів. Тому їх розв'язання сприятиме правильному визначенню вартості поліпшених необоротних активів та оптимізації пов'язаних з ними витрат у процесі господарської діяльності, що на сьогодні є актуальним завданням, крім того, надасть змогу ефективніше розв'язувати завдання управління збереженням, рухом та використанням об'єктів необоротних активів, адже ефективне управління й інвестування неможливе без достовірної інформації, а її може забезпечити лише вдало організований обліковий процес, що ґрунтується на прогресивному практичному досвіді та глибокому теоретико-аналітичному дослідженні [10 (1)].

Методичні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства визначаються П(С)БО №16 «Витрати». Згідно з П(С)БО під витратами розуміють зменшення економічних вигод внаслідок вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок внесків власників). Наказ про облікову політику, що забезпечує дотримання

загальних принципів ведення обліку на підприємстві, обов'язково повинен містити розділ про облік витрат. Наказ про облікову політику ТОВ «Сахара» містить наступну інформацію щодо витрат (рис. 2.1).

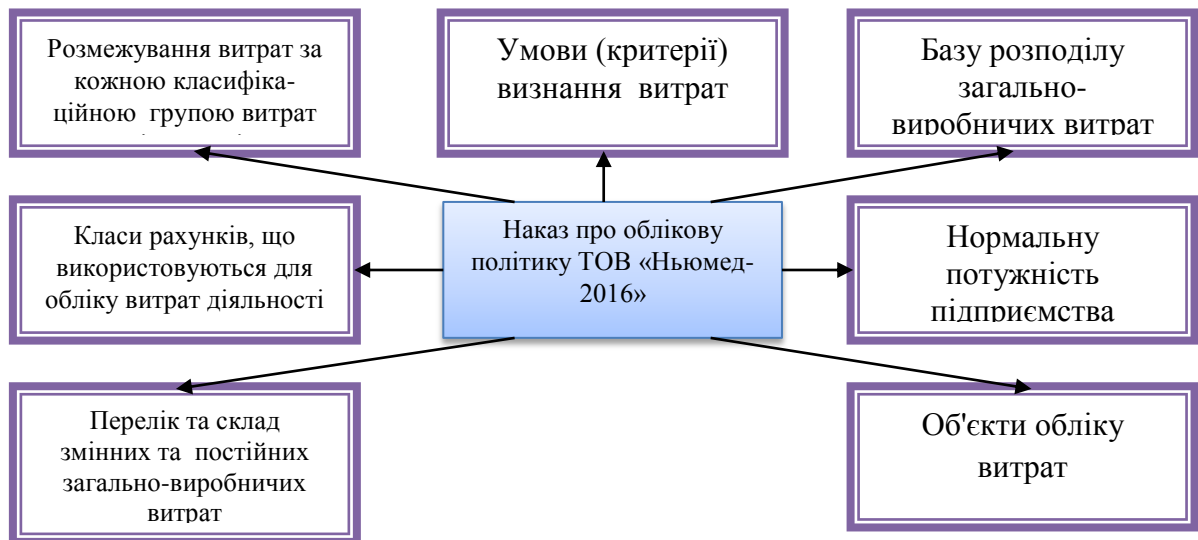


Рис. 2.1. Основні положення з обліку витрат, що наводяться в Наказі про облікову політику ТОВ «Сахара»

Зазначимо, що при організації та документуванні операцій з обліку витрат на ремонт необоротних активів важливим моментом є класифікація ремонтів за двома видами:

- поточний ремонт;
- капітальний ремонт.

Кожен з даних видів ремонтів потребує відповідної організації обліку та певного відображення у відповідних первинних та зведених документах. Проте, як зазначалося вище, методичною основою обліку витрат є групування витрат згідно П(С)БО №16 «Витрати». Так, система групування витрат на ремонтне виробництво згідно П(С)БО №16 включає наступні елементи: матеріальні витрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизація та інші витрати.

В ТОВ «Сахара» є відповідний ремонтний цех, працівники якого здійснюють поточний і капітальний ремонти.

Виходячи з того, що на досліджуваному підприємстві «Сахара» найбільше поточному і капітальному ремонтам підлягають основні засоби, тому акцентуємо увагу саме на ремонтах основних засобів.

Для успішного керівництва виробництвом необхідно знати не тільки загальну суму витрат, але й цільове їх направлення. Це досягається шляхом групування витрат за статтями калькуляції.

Перелік калькуляційних статей встановлюється підприємством самостійно, виходячи з особливостей технології та організації виробництва. На його основі складаються форми калькуляційних розрахунків, кошторисів.

Відсутність єдиної класифікації калькуляційних статей у ремонтному виробництві впливає на якість калькулювання собівартості об'єктів, що ремонтуються. Проте номенклатуру калькуляційних статей підприємства встановлюють самостійно. В ТОВ «Сахара» номенклатура калькуляційних статей як поточного, так і капітального ремонтів може містити наступні статті калькуляції (табл. 2.1).

Зазначимо, що застосування калькуляційних статей витрат на практиці залежить від технології, організаційних форм проведення ремонту та його видів (табл.2.2).

Узагальнюючи таблицю 2.2 нами розроблена класифікація методів ремонту необоротних активів (рис. 2.2), які можуть застосовуватись на підприємствах і мають суттєвий вплив на організацію обліку витрат як поточного, так і капітального ремонтів.

При централізованій формі організації ремонту весь ремонтний персонал підпорядкований головному механіку, ремонт усіх видів здійснюють силами ремонтно-механічного цеху заводу. Цю форму доцільно застосовувати на невеликих заводах одиничного та дрібносерійного виробництва, а також на підприємствах з великою кількістю однотипного обладнання.

При децентралізованій формі організації ремонту всі види ремонтних робіт виконуються персоналом цехових ремонтних баз (цеховими

Таблиця 2.1

Номенклатура калькуляційних статей витрат, що застосовуються у
ремонтному виробництві ТОВ «Сахара»

№ п/п	Найменування статей	Види ремонтів	
		Поточний ремонт	Капітальний ремонт
1	2	3	4
1	Матеріали	+	+
2	Запасні частини	+	+
3	Паливо та електроенергія	+	+
4	Основна заробітна плата робітників ремонтного	+	+
5	Додаткова заробітна плата робітників	+	+
6	Відрахування в єдиний соціальний внесок	+	+
7	Витрати на утримання і експлуатацію обладнання	+	+
8	Собівартість ремонтних робіт, яка відноситься на витрати періоду	+	-
9	Собівартість ремонтних робіт, яка відноситься на капітальні інвестиції	-	+

слюсарями-ремонтниками) під керівництвом механіків цеху, що підпорядковані начальникам цехів. Дану форму слід застосовувати на заводах багатосерійного та масового виробництва з великою кількістю різнотипного устаткування в кожному цеху.

При змішаній формі організації ремонту поточний і середній ремонт здійснює ремонтний персонал виробничих цехів, а капітальний ремонт, модернізацію, виготовлення запасних частин та нестандартного устаткування – персонал ремонтно-механічного цеху. Іноді, коли це доцільно, капітальний і середній ремонти здійснюють спільно ремонтний цех і цехові ремонтні бригади. Змішану форму доцільно застосовувати на заводах важкого машинобудування та на невеликих і середніх заводах з невеликою кількістю устаткування.

Таблиця 2.2

Класифікація методів поточного та капітального ремонтів необоротних активів у літературних джерелах

Літературне джерело	Класифікація методів поточного та капітального ремонтів необоротних активів в залежності від											
	форми організації ремонту			масштабів виробництва						характеру і складності необоротних активів		
	централізований	децентралізований	змішаний	агрегатний / вузловий	послідовно-агрегатний / послідовно-вузловий (потоково-вузловий)	індивідуальний	швидкісний	стендовий	секційний	післяоглядовий	періодичний	стандартний
Система планово-попереджувального ремонту [33]	+	+	+	/+	/+					+	+	+
Азизян К.С. [130,с. 128]										+	+	+
Білоконний П.Г., Боднар Т.П. [13, с.71-72]	+	+	+	+	+							
Каледін В.Є. [70, с.17]	+	+										
Каме́нцер С.Є. [71, с.256-259]	+	+		/+			+			+	+	+
Луйк І.А. [39, с.343]										+	+	+
Носкін Р.А. [41, с.865]	+	+			/ (+)	+						
Пирогов К.М., Нодель Г.М. [123, с.52 - 56]				/+	/ (+)	+		+	+			
Рабинович Х.А. [138, с.8-9]				/+			+					
Якуб В.Ю., Мухіна В.А. [172, с. 51,148]	+	+		/+	/ (+)	+		+				



Рис. 2.2. Класифікація методів ремонту необоротних активів

При ремонті нестандартного, спеціального та нового обладнання слід застосовувати післяоглядовий метод ремонту. Суть його полягає в тому, що основні засоби підлягають періодичним оглядам, згідно яких встановлюється термін, зміст і обсяг майбутнього ремонту. Періодичність оглядів встановлюється виходячи з орієнтовних термінів використання вузлів, деталей основних засобів. Для скорочення термінів та своєчасності інформації про технічний стан засобу під час оглядів доцільно застосовувати засоби безрозбірної діагностики несправностей. До суттєвих недоліків методу відносять індивідуальний підхід до організації ремонту і відсутність даних для стійкого планування на тривалий період.

При ремонті універсального обладнання доцільно застосовувати періодичний метод ремонту, який полягає в тому, що основні види ремонтних операцій здійснюються у суворій послідовності. Деталі, вузли основного засобу групуються за термінами використання. В залежності від середнього терміну використання встановлюється термін і обсяг ремонтних робіт, які уточнюються згідно оглядів.

Стандартний метод ремонту необоротних активів доцільно використовувати при здійсненні ремонту унікального обладнання, складних машин і агрегатів, регламент роботи яких повинен бути стійким. При ньому заздалегідь точно встановлюються і дотримуються терміни виконання ремонтів, їх обсяг і зміст, однакові (стандартні) для всього обладнання однієї моделі, незалежно від його фактичного стану.

При ремонті об'єктів необоротних активів, що складаються з конструктивно відокремлених вузлів; при капітальних і середніх ремонтах устаткування однакових моделей, які є на заводі у великій кількості; агрегатів, що є основними для даного виробництва, кранового обладнання незалежно від його кількості слід застосовувати вузловий метод ремонту необоротних активів.

Збірні одиниці, які необхідно ремонтувати, знімають і замінюють запасними (новими або відремонтованими); змінюють одночасно декілька

з'єднаних між собою деталей, навіть якщо тільки одна з них потребує заміни. При цьому методі всі роботи з ремонту поділяються на два самостійних комплекси, які виконуються різними виробничими підрозділами: перший комплекс – розбирання об'єкту основного засобу по вузлах, збирання його з вузлів та пусконаладжувальні роботи, всі операції цього комплексу виконуються бригадою ремонтників; другий комплекс – розбирання ремонтних вузлів на деталі, їх миття, чищення, дефектування, реставрація, збирання й обкатування вузлів, ці роботи виконуються спеціальними майстернями вузлового ремонту.

Організація вузлового методу ремонту має декілька варіантів. Один з них полягає в тому, що вузли і деталі, що знімаються з основного засобу, знеособлюються. В цьому випадку ремонтна бригада відразу ж після розбирання об'єкту на вузли збирає його із задалегідь відремонтованих і обкатаних вузлів, які отримуються з обмінного фонду (зі складу чи майстерень вузлового ремонту). Зняті деталі і вузли після їх ремонту в майстернях надходять на склад і слугують обмінним фондом для комплектації інших засобів. Інший варіант полягає в тому, що зняті з об'єкту вузли і деталі не знеособлюються, їх ремонтують у майстернях вузлового ремонту та встановлюють на об'єкт, з якого вони були зняті. Перевагою цього варіанту є скорочення обсягу підготовчих робіт, що виконуються при збиранні основного засобу, недоліком – є деяке подовження терміну ремонту в порівнянні з першим варіантом. Можлива і змішана організація вузлового ремонту, при якій знеособлюється лише частина вузлів і деталей, що знімаються, це залежить від наявності нових деталей.

Для організації вузлового методу ремонту доцільно дотримуватися необхідних умов:

- 1) конструкція основного засобу повинна допускати його повузлове розбирання і самостійний ремонт вузлів, при цьому бажано, щоб конструктивні вузли співпадали з ремонтними вузлами і були цілком взаємозамінні;

- 2) наявність на підприємстві великої кількості однотипного устаткування, яке можна ремонтувати вузловим методом, інакше організація спеціалізованих майстерень і оснащення їх відповідним устаткуванням через невеликі обсяги робіт виявиться економічно недоцільною;
- 3) наявність на підприємстві приміщень, що придатні для розміщення в них майстерень, комор для зберігання обмінного фонду вузлів і деталей;
- 4) для організації вузлового ремонту за першим варіантом, що є більш ефективним, на підприємстві повинен створюватися обмінний фонд вузлів і деталей.

Ця умова не завжди дотримується, особливо щодо нових вітчизняних та імпортованих необоротних активів (в основному – основних засобів), тому підприємства змушені застосовувати другий варіант.

Перевагами вузлового методу є:

- скорочення часу простою обладнання, оскільки вузол замінюється цілком;
- створюються умови для раціонального розподілу праці між виконавцями ремонту і робітниками по розбиранню і збиранню об'єкта;
- ремонтники мають постійні робочі місця;
- підвищується якість ремонту та знижується його вартість.

При капітальному ремонті вузлів машин, для ремонту унікальних установок і ряду конструктивно-відокремлених вузлів підйомно-транспортного, великогабаритного літєйного обладнання, агрегатних верстатів рекомендується приміняти потоково-вузловий метод ремонту основних засобів, суть якого полягає в тому, що вузли основного засобу ремонтують не одночасно, а послідовно; використовують короткотермінові планові зупинки на малі ремонти, а також вихідні дні і неробочі зміни. Спеціалізація майстерень дозволяє використовувати принципи поточної організації і технології ремонту.

Індивідуальний метод ремонту необоротних активів переважно використовується у випадках ремонту основних засобів, демонтаж яких не доцільний. При цьому методі ремонт здійснюють у цеху основного

виробництва. Деталі і вузли, зняті з об'єкту, не знеособлюються, і після відновлення їх встановлюють на той же об'єкт. Розбирання вузлів і ремонт деталей виконує бригада ремонтників безпосередньо в цеху біля об'єкту або у ремонтній майстерні. Лише деякі операції, пов'язані з ремонтом, виконують робітники, що не входять до складу бригади ремонтників, наприклад, чищення, миття деталей, зварювальні, паяльні, столярні роботи.

Недоліки індивідуального ремонту: самий тривалий у часі, тому що ремонтні операції виконуються послідовно при дуже низькому коефіцієнті паралельності; одиничний характер ремонту перешкоджає впровадженню прогресивної техніки і технології; висока трудомісткість робіт; чисельний склад бригади максимальний; робітники повинні мати широку професійну підготовку, тому що змушені виконувати всі операції по розбиранню і збиранню машини, її регулюванню, ремонту вузлів і деталей. Усе це обумовлює великі простой обладнання у ремонті і його високу собівартість.

Для ремонту різних необоротних активів з метою скорочення термінів ремонту доцільно застосовувати швидкісний метод ремонту. Суть методу полягає у відповідній технічній підготовці всіх робіт і оперативній їх організації: виявленні деталей, вузлів, які слід відремонтувати, із своєчасним і якісним складанням дефектної відомості і всієї потрібної документації; забезпеченні усіма необхідними матеріалами і деталями з доставкою їх до місця проведення ремонту; організації ремонту у 2 - 3 зміни; механізації трудомістких робіт; забезпеченні кваліфікованими робітниками, необхідним інструментом; підготовці робочого місця; застосуванні, де це можливо, вузлового методу ремонту. Перевагою швидкісного методу ремонту є значне скорочення часу простою обладнання в ремонті.

Для ремонту великогабаритного обладнання, що вимагає демонтажу, при наявності майстерень слід застосовувати стендовий метод ремонту. Сутність методу полягає в тому, що об'єкт знімають з фундаменту і на візку перевозять у майстерню, де його встановлюють на спеціальний стенд, розбирають на вузли і деталі, виконуючи весь комплекс ремонтних робіт.

При майстерні стендового ремонту створюються спеціалізовані майстерні для ремонту знятих з машин вузлів і деталей. У такий спосіб стендовий метод ремонту сполучається з вузловим.

На практиці є два варіанта організації стендового методу ремонту машин:

1) на місце знятої машини відразу встановлюють заздалегідь відремонтовану і заправлену в майстерні стендового ремонту машину: час, протягом якого виробнича площа цеху не використовується для випуску продукції, складає приблизно 2,5 години, причому, сюди входить час на зняття і встановлення верстату, усунення недоробок після ремонту і здачу відремонтованого верстату цеховому персоналу, однак такий варіант стендового ремонту припускає наявність обмінного фонду верстатів;

2) інша форма ремонту полягає в тому, що верстати, які надходять у ремонт, не знеособлюються (зняті і вивезені в майстерню верстати замінюються у цеху іншими, після ремонту верстати встановлюють на свої постійні місця).

Метод стендового ремонту дуже ефективний, тому що в більшій мірі, ніж вузловий, скорочує простой обладнання у ремонті, поліпшує його якість, підвищує продуктивність праці і знижує собівартість ремонтних робіт. На жаль, даний метод ремонту мало поширений, що пояснюється декількома обставинами: по-перше, непристосованістю виробничих ремонтних приміщень і відсутністю необхідних проходів у цехах для транспортування машин у майстерні і назад; по-друге, відсутністю приміщень для організації стендових майстерень (приміщення повинне бути достатнім для розміщення в ньому стендів, слюсарних верстатів, необхідного ремонтного устаткування; у безпосередній близькості повинні знаходитися майстерні вузлового ремонту, склади запасних частин і інші ремонтні підрозділи).

Секційний метод ремонту використовується для ремонту великогабаритного, складного обладнання обмеженої кількості, тривалий простій якого по виробничих причинах у робочі дні неможливий, бо може викликати порушення ритму роботи підприємства. При цьому методи послідовно, за графіком у вихідні і святкові дні і неробочі зміни ремонтують окремі секції (агрегати) устаткування. Повний ремонт машини, отже, виконується протягом тривалого часу без її зупинки і порушення нормального ритму виробництва.

Однак при проведенні секційного ремонту виникають деякі організаційні труднощі тому, що час між початком і закінченням ремонту машини обчислюється іноді декількома тижнями, відремонтовані секції часто не можуть нормально працювати до того моменту, поки не будуть приведені в порядок всі інші секції і вузли, що знижує продуктивність машини і збільшує трудомісткість ремонту. При ремонті окремих секцій повинен бути вибраний такий обсяг робіт, який можна виконати протягом вихідного дня і після завершення якого машина може бути підготовлена для роботи в черговій робочій зміні. При даному ремонті трудомісткість робіт може виявитися більшою, ніж при будь-якій іншій організаційній формі ремонту внаслідок того, що іноді необхідно заново розбирати раніш відремонтовану секцію чи вузли для регулювання і сполучення з тією секцією і вузлами, що ремонтуються в даний вихідний день. Секційний ремонт вимагає особливо ретельної підготовки деталей, вузлів, матеріалів, інструментів і приналежностей, чіткої організації робіт.

В ТОВ «Сахара» кількість працівників ремонтно-механічного цеху складає дві особи. Начальник ремонтно-механічного цеху здійснює попередню перевірку стану об'єктів основних засобів, які підлягають поточному чи капітальному ремонту, складає кошторис витрат та подає його

на затвердження керівнику підприємства. Після затвердження керівником підприємства начальник цеху складає Графік планових ремонтів на поточний рік та Графік капітальних ремонтів на поточний рік.

Організація обліку поточних та капітальних ремонтів складається з відповідних етапів, на кожному з даних етапів в підприємстві оформляють відповідні документи (рис. 2.3).



Рис. 2.3. Етапи документального оформлення операцій з обліку поточного та капітального ремонтів ТОВ «Сахара»

У таблиці 2.3, 2.4, 2.5, 2.6 відображено документи, які оформляються на відповідних етапах проведення ремонтних робіт.

Таблиця 2.3

Класифікація документів з ремонту основних засобів, інших необоротних матеріальних активів на першому етапі ремонтних робіт

Групи документів	Види документів з ремонту		
	обладнання	транспортних засобів	будівель та споруд
1	2	3	4
Документація з планування ремонту основних засобів	Наказ	Наказ	Наказ
	Річний план-графік технічного обслуговування та ремонту обладнання	Договір	Договір
	План ремонту обладнання на квартал	Проектно-кошторисна документація (виконавчі креслення, кошториси)	Дефектний акт та пояснювальна записка до нього
	Номенклатурний план по ремонту	Номенклатурний план по ремонту	Проект

Таблиця 2.4

Класифікація документів з ремонту основних засобів, інших необоротних матеріальних активів на другому етапі ремонтних робіт

Групи документів	Види документів з ремонту		
	обладнання	транспортних засобів	будівель та споруд
1	2	3	4
Документація з прийняття необоротних активів у ремонт	Акт приймання–передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів ф.№ ОЗ-1	Акт приймання–передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів ф.№ ОЗ-1	Акт приймання–передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів ф.№ ОЗ-1

Зазначимо, що в ТОВ «Сахара» основним документом з прийняття необоротних активів у ремонт (як основних засобів, так і інших необоротних матеріальних активів) є ОЗ-1.

Таблиця 2.5

Класифікація документів з ремонту основних засобів, інших необоротних матеріальних активів на третьому етапі ремонтних робіт

Групи документів	Види документів з ремонту		
	обладнання	транспортних засобів	будівель та споруд
1	2	3	4
Документація безпосереднього виконання ремонтних робіт	Наряд (план-наряд)	Наряд	Наряд
	Кінцева дефектна відомість	Дефектна відомість	Технічний журнал
	Завдання виробничій бригаді-погодинникам (план-завдання)	Табель обліку використання робочого часу	Табель обліку використання робочого часу
	Табель обліку використання робочого часу	Трудові угоди	Трудові угоди
	Трудові угоди	Заявка	Заявка
	Позамовна відомість обліку праці і зарплати виробничих робітників цеху	Накладна	Накладна
	Довідка про нараховану відрядну зарплату бригаді	Вимога	Вимога
	Розрахунок виробничої зарплати		Лімітно-забірна картка
	Заявка	Акт на брак	Акт на брак
	Накладна	Журнал обліку виконаних робіт ф. № КБ - 6	Журнал обліку виконаних робіт ф. № КБ - 6
	Заявка	Акт на брак	Акт на брак
	Накладна	Журнал обліку виконаних робіт ф. № КБ - 6	Журнал обліку виконаних робіт ф. № КБ - 6
	Вимога	Акт проміжних приймань та оглядів	Акт проміжних приймань та оглядів
	Заявка	Акт на брак	Акт на брак
Накладна	Журнал обліку виконаних робіт ф. № КБ - 6	Журнал обліку виконаних робіт ф. № КБ - 6	

Продовження табл. 2.5			
1	2	3	4
Документація безпосереднього виконання ремонтних робіт	Вимога	Акт проміжних приймань та оглядів	Акт проміжних приймань та оглядів
	Лімітно-забірна картка	Акт приймання прихованих робіт тощо	Акт приймання прихованих робіт тощо
	Розшифровка матеріальних витрат до калькуляції собівартості для розрахунку ціни на капітальний ремонт основних засобів		
	Довідка про простої обладнання в непланових ремонтах		
	Акт на брак		
	Журнал обліку ремонтів		
	Фактична калькуляція		
	Звіт про виконання плану ремонту по РМЦ тощо		

З таблиці 2.5 видно, що даний перелік документів, пов'язаних з виконанням ремонтних робіт є досить громіздким.

Четвертий етап ремонтних робіт є одним з найважливіших і включає наступні види документів.

З таблиць 2.3, 2.4, 2.5, 2.6 бачимо, що документування господарських операцій з обліку основних засобів, інших необоротних матеріальних активів є досить громіздким. Проте, первинні документи є першоджерелом для ведення бухгалтерського, податкового й управлінського обліку. Тому існуючі типові форми з обліку необоротних активів, які затверджені на законодавчому рівні в Україні, відіграють найважливішу роль для подальшої обробки інформації про стан та рух об'єктів у облікових регістрах, а потім і у звітності.

Таблиця 2.6

Класифікація документів з ремонту основних засобів, інших необоротних матеріальних активів на четвертому етапі ремонтних робіт

Групи документів	Види документів з ремонту		
	обладнання	транспортних засобів	будівель та споруд
1	2	3	4
Документація з приймання відремонтованих основних засобів, інших необоротних матеріальних активів	Акт технічного випробування основного засобу	Акт приймання виконаних підрядних робіт ф. № КБ – 2в	Акт приймання виконаних підрядних робіт ф. № КБ – 2в
	Звіт про здачу на випробування та відладку, технічну оснастку нестандартизованого обладнання	Довідка про вартість виконаних підрядних робіт і витрат ф. № КБ - 3	Довідка про вартість виконаних підрядних робіт і витрат ф. № КБ - 3
	Акт виконаних робіт	Акт приймання–здачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об’єктів ф. № ОЗ - 2	Акт приймання–здачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об’єктів ф. № ОЗ - 2
	Акт приймання–здачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об’єктів ф. № ОЗ - 2	Інвентарна картка обліку основних засобів ф. № ОЗ - 6	Інвентарна картка обліку основних засобів ф. № ОЗ - 6
	Картка обліку ремонтів		
	Інвентарна картка обліку основних засобів ф. № ОЗ - 6		

Щодо документального оформлення операцій з нематеріальними активами, то затверджені наказом Міністерством фінансів України від 22.11.2004 р. №732 типові форми первинного обліку нематеріальних активів стосуються тільки об'єктів інтелектуальної власності. Окрім того, навіть серед них не передбачена форма для обліку поліпшених, модернізованих об'єктів нематеріальних активів. Тому на підприємствах для цих цілей часто використовуються форми, передбачені для обліку основних засобів, що є теж неправомірним, оскільки нематеріальні активи мають свою специфіку.

Аналізуючи вищевикладений матеріал, робимо висновок, що документування операцій з обліку поточного та капітального ремонтів потребують подальших удосконалень, оскільки чинні на даний час первинні документи з обліку основних засобів є дещо застарілими, окрім того, документальне оформлення ремонтів, що стосуються інших необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів, потребують розробки відповідних форм первинних та зведених документів.

2.2. Аналітичний і синтетичний облік витрат на капітальний і поточний ремонт необоротних активів

Витрати на проведення ремонтів потребують удосконалення обліку і контролю за правильністю та економічною доцільністю матеріальних, трудових та грошових витрат, розмір яких впливає на зміну економічної вигоди від використання об'єктів необоротних активів. Належна організація обліку сприяє подоланню безпідставних витрат на проведення ремонтів, економії у разі дотримання якості ремонту, що в цілому позитивно впливатиме на результати господарської діяльності підприємств. Адже основними завданнями обліку ремонтних робіт є правильне документальне оформлення їхніх видів та виявлення їх обсягу і собівартості.

В системі управління облік виконує дві важливі функції – інформаційну і контрольну. Основу інформаційної функції обліку ремонтів складає правильна організація синтетичного та аналітичного обліку поточних витрат на виконання зазначених цілей, накопичення та систематизація інформації про розмір понесених витрат, що надасть можливість точно і своєчасно визначити фактичну собівартість виконаних (отриманих) ремонтних робіт.

Номенклатура витрат ремонтних робіт за статтям калькуляції зазначена у параграфі 2.1.

Ми пропонуємо розширити складову статей прямих матеріальних витрат, прямих витрат на оплату праці та інших прямих витрат, які передбачено п. 11 П(С)БО 16 (табл. 2.7).

До складу матеріальних витрат включено статтю «Купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби», яким варто надавати перевагу для зниження собівартості ремонтних робіт.

До складу матеріальних витрат окремою статтею включено статтю «Запасні частини», оскільки запасні частини безпосередньо під час ремонтів технічного обладнання, комп'ютерної техніки та автомобілів займають значний відсоток у матеріальних витратах.

Рекомендується приділити значну увагу зворотним відходам, які на практиці взагалі не обліковуються, і їх вартість не виключається з понесених фактичних витрат на ремонт.

«В обліку зворотних відходів суттєвим є виявлення і правильне визначення величини їх впливу на собівартість...» [131, 21]. Значною проблемою перед підприємствами є визначення вартості зворотних відходів.

Зворотні відходи можливо визнавати як об'єкт обліку лише в тому випадку, коли вони будуть відповідати критеріям визнання активу:

«1. існує ймовірність того, що підприємство отримає у майбутньому економічні вигоди, пов'язані з їх використанням;

Таблиця 2.7

Розширений склад калькуляційних витрат ремонтних робіт

Структура видів витрат згідно з ПСБО 16 «Витрати»	Склад витрат, які можна віднести до конкретного об'єкту витрат згідно з ПСБО 16 «Витрати»	Склад витрат, які можна віднести до конкретного об'єкту витрат з урахуванням пропозицій автора
1	2	3
Прямі матеріальні витрати	Вартість сировини, основних матеріалів, покупних напівфабрикатів і комплектуючих виробів, допоміжних та інших матеріалів, за вирахуванням зворотних відходів	Вартість сировини, основних матеріалів, покупних напівфабрикатів і комплектуючих виробів, <i>палива, запасних частин та інших матеріалів, за вирахуванням зворотних відходів за можливою ціною реалізацію або за справедливою ціною для подальшого використання¹</i>
Прямі витрати на оплату праці	Заробітна плата та інші виплати робітникам зайнятим у процесі виконання робіт	<i>Основна та додаткова заробітна плата, оплата годин понадурочної роботи, оплата роботи у святкові та неробочі дні, робітникам зайнятим у процесі виконання робіт; оплата перших п'яти днів допомоги у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю робітникам зайнятим у процесі виконання робіт²</i>
Інші прямі витрати	Відрахування на соціальні заходи, амортизація, втрати від браку, які складають вартість остаточно забракованої продукції за справедливою вартістю; суми, що відшкодовуються робітниками, які допустили брак; інші прямі виробничі витрати	Відрахування на соціальні заходи, втрати від браку які складають вартість остаточно забракованої продукції за справедливою вартістю; суми, що відшкодовуються робітниками, які допустили брак <i>та суми утриманні за порушення встановлених термінів для виконання робіт (вираховуються)³</i> ; інші прямі виробничі витрати.

¹ Курсивом виділені доповнення автором² Курсивом виділені доповнення автором³ Курсивом виділені доповнення автором

2. їх вартість може бути достовірно визначена» [131, 122].

В зв'язку з тим, що зворотні відходи від проведення ремонтів основних засобів виникають, як правило, в результаті застосування робочої сили та засобів праці для демонтажу частин або компонентів об'єктів основних засобів, то основою для визначення їх первісної вартості повинні бути саме ті витрати, які понесенні підприємством для їх виникнення:

- сума оплати праці робітникам, зайнятим демонтажем (розбиранням) частин або компонентів об'єктів основних засобів;
- нарахування на фонд оплати праці вище наведених робітників в єдиний соціальний внесок;
- знос (амортизація) основних засобів, використаних для демонтажу (розбирання) частин або компонентів відповідних об'єктів.

Для більш високої ефективності контролю за витратами на оплату праці та їх складовою витрати на оплату праці рекомендується деталізувати за наступними статтями: «Основна та додаткова заробітна плата робітників», «Компенсаційні та інші виплати робітникам», «Допомога на період тимчасової непрацездатності (перші 5 днів)» [87, 140].

Така деталізація необхідна при застосуванні пропозиції щодо переваг швидкісного методу ремонту, яка викличе необхідність застосування додаткової заробітної плати і компенсаційних та інших виплат робітникам, зайнятим у його виконанні.

Особливу увагу слід приділити статті «Втрати від браку», оскільки в ТОВ «Сахара» брак не встановлюється, що відповідно унеможливило визначення, внаслідок цього, розміру втрат.

Обліково-обчислювальну роботу з визначення собівартості ремонтних робіт в підприємствах проводять поетапно (рис. 2.4).

Облік витрат на проведення ремонтних робіт у навчальних закладах нині здійснюється із застосуванням двох методів:

- нормативного;
- фактичного.



Рис. 2.4. Мета та етапи обліково-обчислювальної роботи з визначення собівартості ремонтних робіт

Проведеним дослідженням встановлено, що ТОВ «Сахара», як і більшість підприємств в Україні для організації обліку ремонтних витрат віддає перевагу методу обліку фактичних витрат.

Для обліку ремонтних витрат із застосуванням методу обліку фактичних витрат усі дані послідовно накопичуються із сум фактичних ремонтних витрат без відображення в обліку даних про їх величину за чинними нормами, що знижує їх контрольні та оперативні функції для прийняття управлінських рішень стосовно ремонтних витрат.

Своєчасно впливати на рівень ремонтних витрат і формувати їх собівартість можливо лише за такої організації обліку, за якої причини змін собівартості ремонтних робіт, допущення перевитрат і отримання економії засобів та коштів розкриватимуться не тільки шляхом наступного вивчення звітних калькуляцій, але й щоденно в самому процесі виконання робіт на підставі первинної документації та поточних облікових записів. Таким вимогам відповідає нормативний метод обліку витрат (рис.2.5) [22].

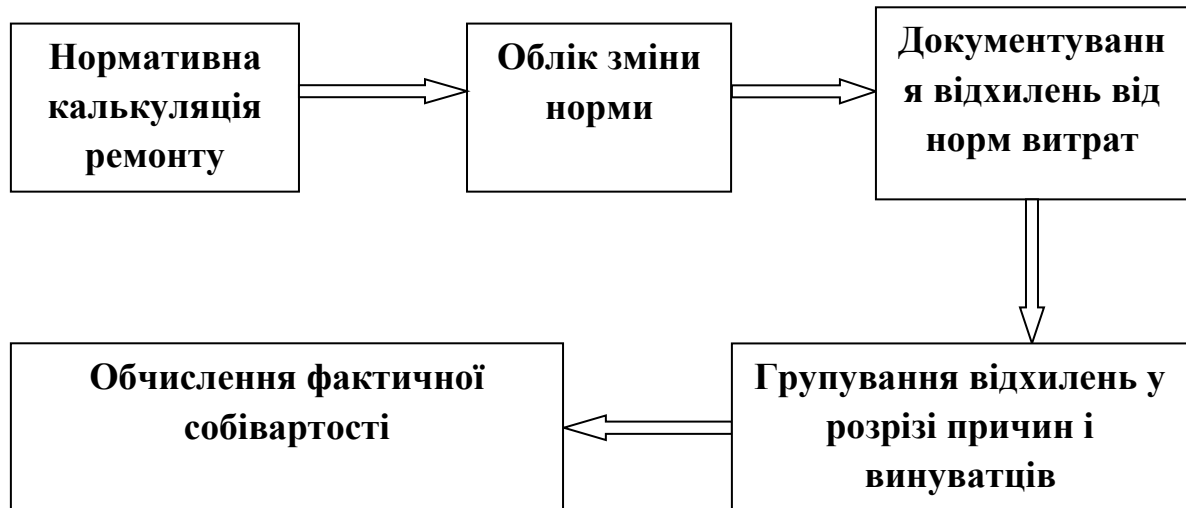


Рис. 2.5. Калькулювання собівартості ремонтних робіт при нормативному обліку витрат [22]

Із застосуванням нормативного методу обліку витрат фактична собівартість ремонтних робіт повинна визначатись як розрахунок [22, 372], але на практиці фактична собівартість складається із загальної суми понесених витрат на проведення вище зазначених робіт:

$$C_{\phi} = C_n + /- Z + /- B, \quad (2.1)$$

де C_{ϕ} – фактична собівартість ремонтних робіт;

C_n – попередньо розрахована собівартість ремонтних робіт за чинними нормами;

Z – встановлені зміни норм;

B – відхилення від норми.

Для обліку здійснених ремонтів основних засобів Планом рахунків бухгалтерського обліку не передбачено окремого рахунку.

У п.15 Положенні (Стандарті) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» вказується, що витрати, здійснювані для підтримання об'єкта основних засобів у робочому стані й одержання з самого початку визначеної суми майбутніх економічних вигод від його використання, включаються до

складу витрат. І тільки ті витрати, що пов'язані з поліпшенням об'єкта, збільшують первісну вартість об'єкта, включаються до капітальних інвестицій, для обліку яких передбачено рахунок 15 «Капітальні інвестиції».

Інструкцією про застосування Плану рахунків № 291, яка встановлює призначення і порядок ведення рахунків бухгалтерського обліку, передбачено, що «за дебетом рахунку 15 «Капітальні інвестиції» відображається збільшення зазначених витрат на придбання або створення матеріальних та нематеріальних необоротних активів, за кредитом – їх зменшення (введення в дію, прийняття в експлуатацію придбаних або створених нематеріальних активів тощо) [67]. Витрати на придбання або створення матеріальних активів не поєднуються в собі та не мають нічого спільного з витратами на утримання об'єктів основних засобів.

Виникає питання законності відображення за дебетом рахунку 15 витрат на поліпшення об'єктів основних засобів.

Із вищезазначеного, випливає, що фінансовий результат діяльності підприємств залежить від того, як буде визнано витрати, які виникли внаслідок проведення ремонту об'єктів основних засобів та як їх буде списано.

Витрати, що здійснюються для підтримання об'єкта основних засобів у робочому стані та одержання первісно визначеної суми майбутніх економічних вигод від його використання, включаються до складу витрат, для обліку яких Планом рахунків передбачено рахунки 8 та 9 класів [129]. За наявності в закладі ремонтної бригади витрати обліковуються за дебетом рахунку 23 «Виробництво» та списуються з кредиту цього рахунку на відповідні рахунки витрат наприкінці звітного періоду.

За набуття чинності Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку основних засобів прийняття рішення про характер і ознаки здійснюваних підприємством робіт визначається, чи спрямовані вони на підвищення техніко-економічних можливостей, які сприятимуть збільшенню економічних вигід, «чи здійснюються вони для підтримання об'єкта в

придатному для використання стані та одержання початково визначеної суми майбутніх економічних вигід від його використання, приймається керівником підприємства...» [98].

Витрати, пов'язанні з ремонтами об'єктів основних засобів, не завжди виникають в одному місяці, ремонт об'єкта може бути розпочато наприкінці року або кварталу, а закінчено на початку наступного року чи наступного кварталу. На поліпшення об'єкта може бути витрачено не один місяць. Але вже після завершення всіх відповідних робіт керівник зможе прийняти рішення, а відповідні фахівці нададуть висновок, чи привели проведені поліпшення до збільшення майбутніх економічних вигід, первісно очікуваних від використання об'єкта, чи ні. Отже, в момент виникнення витрат, пов'язаних з проведенням ремонтів об'єктів основних засобів, зміну економічних вигід розрахувати неможливо.

Методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку основних засобів передбачено, що «підставою для визнання капітальними інвестиціями витрат, пов'язаних з поліпшення основних засобів, є збільшення в результаті даних витрат очікуваного строку корисного використання об'єкта, кількості і/або якості продукції (робіт, послуг), що виробляються (надаються) даним об'єктом» [98].

Тільки у разі завершення всіх відповідних робіт, які пов'язанні з проведенням ремонту відповідного об'єкта, керівник зможе прийняти рішення, яке буде обґрунтоване зміною техніко – експлуатаційної характеристики об'єкта та проведеними відповідними економічними розрахунками.

Застосовуючи для обліку витрат на проведення ремонтів рахунки класів 8 та 9, рекомендовані Хоминим П. [160, 26], на фінансові результати підприємства будуть впливати незавершені ремонтні роботи, оскільки сальдо рахунків класу 8 підлягає розподілу в дебет рахунків класу 9, сальдо якого щомісяця чи наприкінці року закривається на фінансові результати

незалежно від ступеня завершеності робіт, витрати за якими відображалися в момент виникнення за дебетом відповідних витратних рахунків.

Вищезазначене доводить неможливість застосування рахунків класів 8 та 9 для обліку витрат, пов'язаних з проведенням ремонтів об'єктів основних засобів.

Так, як вищевказані витрати виникають по об'єктах основних засобів, для узагальнення інформації про наявність і рух яких призначено клас 1, то і витрати на проведення їх ремонтів, у момент виникнення, слід відображати на рахунку 15, але, як зазначалось раніше Інструкцією № 291, відображення цих операцій за дебетом рахунку 15 не передбачено.

Вважаємо за доцільне внесення додаткового субрахунку 156 «Поліпшення та відновлення основних засобів», 157 «Поліпшення та відновлення інших необоротних матеріальних активів» та 158 «Поліпшення та відновлення нематеріальних активів» до Плану рахунків та збільшення переліку операцій, які відображаються за дебетом рахунку 15 Інструкції № 291.

Такої ж думки дотримується професор З. В. Задорожний, який пропонує для обліку витрат на поліпшення до рахунку 15 відкриття додаткового субрахунку 157 «Капітальні витрати на поліпшення інших необоротних матеріальних активів», передбачивши застосування субрахунків третього порядку для цілей оподаткування, зокрема 1571 «Капітальні витрати на поліпшення інших необоротних матеріальних активів виробничого призначення» та 1572 «Капітальні витрати на поліпшення інших необоротних матеріальних активів невиробничого призначення» [48, 18-22].

Можна вважати досить логічним введення поряд із субрахунком 156 (де обліковуються поліпшення основних засобів) субрахунку 157 (де відображується поліпшення інших необоротних матеріальних активів), оскільки це дозволить чітко розмежовувати витрати на придбання (виготовлення) основних засобів та інших необоротних матеріальних активів

від витрат на поліпшення цих видів активів.

Вищеподані рекомендації будуть сприяти не тільки відображенню в обліку реальних фінансових результатів, а й упровадженню в реальне життя дії ст. 3.2 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», оскільки всі витрати на проведення ремонтів основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів будуть обліковуватись на відповідних субрахунках до рахунку 15, з подальшим відображенням їх за кредитом рахунку 15 та дебетом відповідних витратних рахунків у випадку проведення робіт, пов'язаних з підтриманням об'єктів основних засобів, або при відновленні їх робочого та придатного стану; за дебетом рахунку 10 у випадку проведення робіт, які збільшили первинні техніко – економічні показники об'єкта основних засобів. Практична цінність даних пропозицій підтверджується думкою професора Павлюка І., щодо призначення податкового обліку – «групувати за даними бухгалтерського обліку відповідну інформації в податковій звітності» [112, 33].

Зазначимо, що в ТОВ «Сахара» основна частина запланованих капітальних та поточних ремонтів необоротних активів, а в основному – це основних засобів, плануються і проводяться в весняно-літній період, у результаті чого витрати ТОВ «Сахара» значно зростають у період з травня до серпня включно. ТОВ «Сахара» на протязі року отримує рівномірно доходи, хоча на весняно-літній період припадає значна частина відпусток працівників. Отже, в весняно-літній період в ТОВ «Сахара» значно зростають витрати, пов'язані з проведенням поточного та капітального ремонтів та витрат на оплату праці. На основі вищевикладеного витрати на проведення ремонтів об'єктів необоротних активів нерівномірно впливають на витрати звітних періодів.

У процесі господарської діяльності підприємства зобов'язані забезпечити підтримання та, за необхідності, відновлення об'єктів основних засобів у робочому стані для можливості виконання ними основних функцій, для виконання яких вони придбавались. У разі не виконання цих заходів

підприємства втрачають можливість отримати економічні вигоди від використання даного активу. На основі вищевказаного у підприємств виникають зобов'язання внаслідок минулих подій, погашення яких у майбутньому призведе до зменшення ресурсів підприємства, що втілюють у собі економічні вигоди.

На нашу думку, для рівномірного включення майбутніх витрат на проведення ремонтів об'єктів необоротних активів до витрат звітного періоду, зважаючи на вищезазначене, у підприємств є можливість створювати резерв на ремонт необоротних активів [89, 19].

Планом рахунків № 291 для обліку забезпечення майбутніх витрат і платежів призначено рахунок 47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів» [124]. Охрамович О.Р. для обліку створення резервів пропонує в Плані рахунків доповнити рахунок 47 субрахунком «Резерв витрат на ремонт» [110, 14], але серед наведених в Плані субрахунків рахунку 47 є субрахунок 474 «Забезпечення інших витрат і платежів». Відповідно до Інструкції про застосування Плану рахунків № 291 на субрахунку 474 ведеться облік забезпечення інших наступних витрат, що не знайшли відображення на інших субрахунках рахунку 47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів», тому і облік створених резервів на ремонт об'єктів основних засобів доцільно здійснювати саме на цьому субрахунку. Крім того, відпаде необхідність внесення змін до чинного Плану рахунків.

Під час створення резерву на ремонт необоротних активів слід дотримуватися наступних принципів:

- забезпечення відновлення необоротних активів;
- принцип оптимізації витрат на ремонт необоротних активів;
- включення майбутніх витрат на ремонт необоротних активів до складу поточних витрат підприємства;
- збільшення рентабельності підприємства.

Створення резерву на ремонт необоротних активів можливо із застосуванням універсальних методів розрахунків на базі розрахунково-

аналітичного (рис. 2.6), бюджетно-статистичного та розрахунково-статистичного підходів, запропонованих Циганковою В.Ю. для створення ремонтного фонду [74].

Розрахунково-аналітичний метод, який запропонований вищезазначеним автором, передбачає створення резерву на ремонт необоротних активів на основі даних, які характеризують конструктивні та технічні особливості, технічний стан та зношеність інвентарних об'єктів необоротних активів підприємств, умов їх експлуатації, а також показники їх надійності, довговічності та ремонтпридатності. При цьому в процесі формування резерву на ремонт необоротних активів повинна враховуватися вся сукупність організаційних та технічних заходів з технічного обслуговування та всіх видів ремонту.

Резерв на ремонт необоротних активів визначається як прогнозний показник на плановий рік, включаючи діагностування, сервісне обслуговування, і подальшого розрахунку кожного виду ремонтного обслуговування необоротних активів.

Бюджетно-статистичний метод створення резерву на ремонт необоротних активів (рис. 2.7) повинен базуватись на основі даних про середньозважені фактичні витрати звітного періоду та планові ремонтні роботи, діагностику, сервісне обслуговування на наступний рік [74, 11].

Для прогнозування резерву на ремонт необоротних активів із застосуванням бюджетно-статистичного методу слід застосовувати оперативну та річну інформацію про фактичні витрати попереднього фінансового року.

Для розрахунку на створення резерву необоротних активів слід враховувати річний індекс інфляції, оскільки в Україні протягом року декілька разів змінюється мінімальна заробітна плата, мінімальний

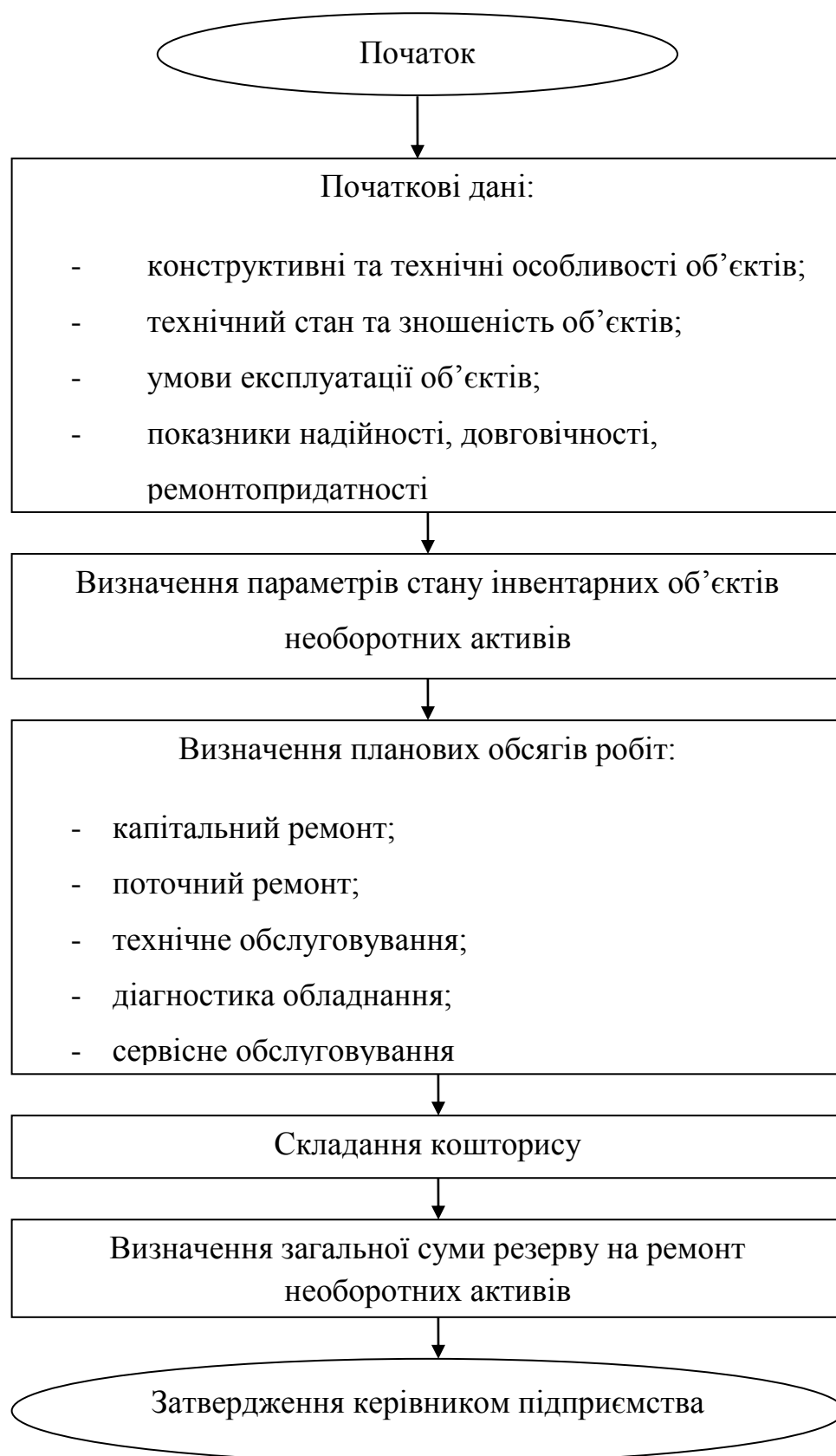


Рис. 2.6. Алгоритм розрахунку резерву на ремонт необоротних активів розрахунково-аналітичним методом

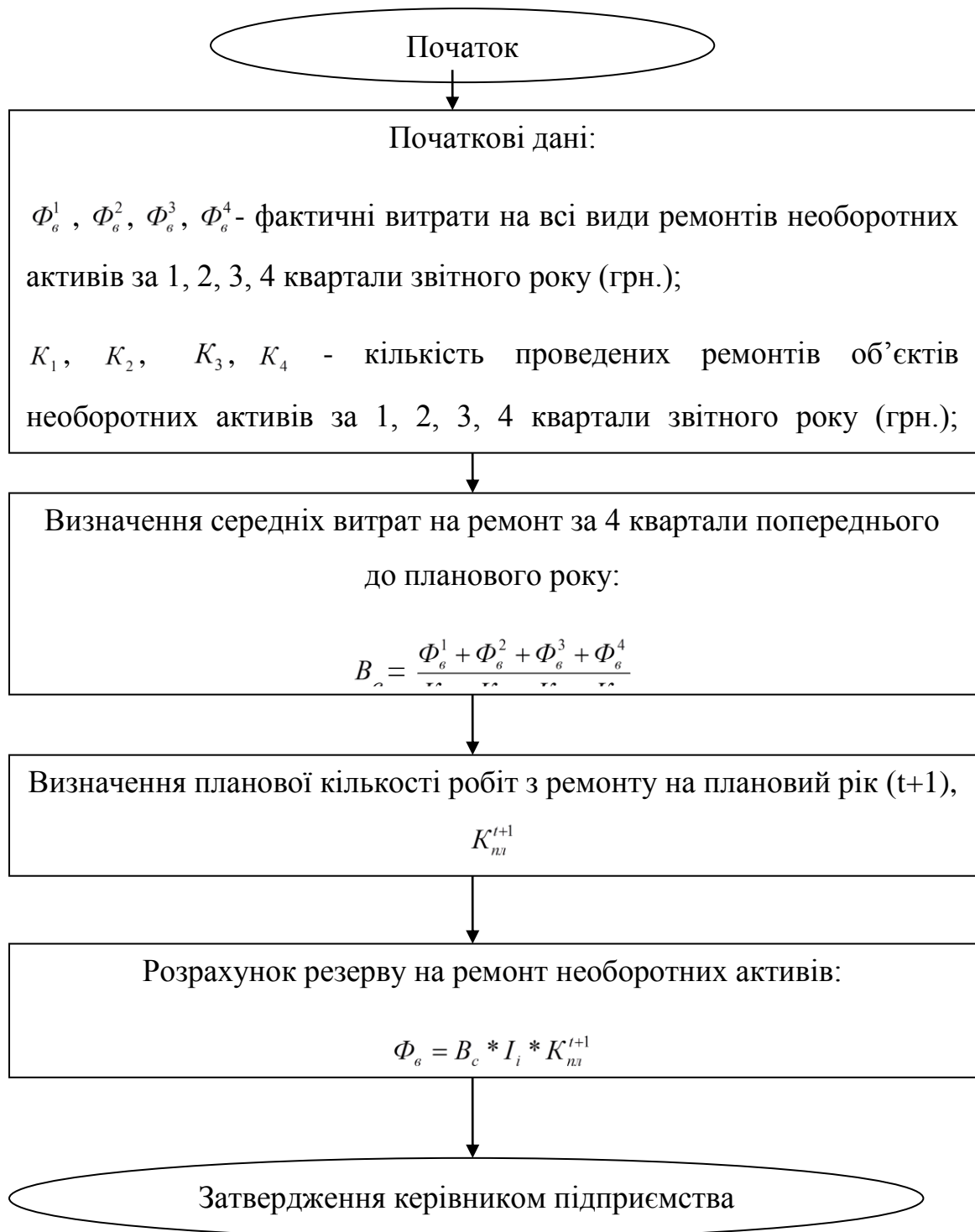


Рис. 2.7. Алгоритм розрахунку резерву на ремонт необоротних активів бюджетно-статистичним методом

прожитковий мінімум, постійно зростають ціни на матеріальні складові, які в цілому впливають на розмір ремонтних витрат.

У якості одного із методів визначення суми резерву на ремонт об'єктів необоротних активів підприємства можуть застосовувати розрахунково-статистичний метод (рис. 2.8).

Згідно з цим методом резерв розраховується з використанням середніх базових питомих витрат на ремонт необоротних активів за три попередніх роки, з урахуванням необхідності зниження витрат на ремонти в плановому році.

Норматив зниження витрат на ремонт на рахунок намічених організаційно-економічних заходів визначається експертним шляхом від 1,5 – 3 % на рік [74,11].

Під час відображення в обліку витрат на проведення ремонтів необоротних активів слід розглядати не тільки зміни їх техніко-економічних характеристик, а й приділяти особливу увагу непередбаченим ремонтам, які виникли внаслідок стихійного лиха, аварій та в результаті безвідповідального ставлення і заподіяної шкоди, яка призвела до виходу з ладу об'єкта.

Відмітимо, що кожен з методів має свої переваги та недоліки, проте практична діяльність підприємств України свідчить про те, що, в основному, підприємства не створюють резерв на ремонт необоротних активів, тільки незначна частина підприємств використовує розрахунково-аналітичний метод.

Відмітимо, що ремонт необоротних активів підприємства проводять:

- 1) господарським способом, коли роботи виконуються власними силами і на ремонт витрачаються будівельні матеріали підприємства, на балансі якого ці об'єкти обліковуються, тобто підприємство не користується послугами сторонніх організацій для виконання ремонту своїх об'єктів необоротних активів;
- 2) підрядним способом, коли ремонтні роботи виконують сторонні організації або підрозділи підприємства;
- 3) внутрішньопідрядним способом, коли ремонтні роботи виконують спеціалізовані структурні підрозділи підприємства.

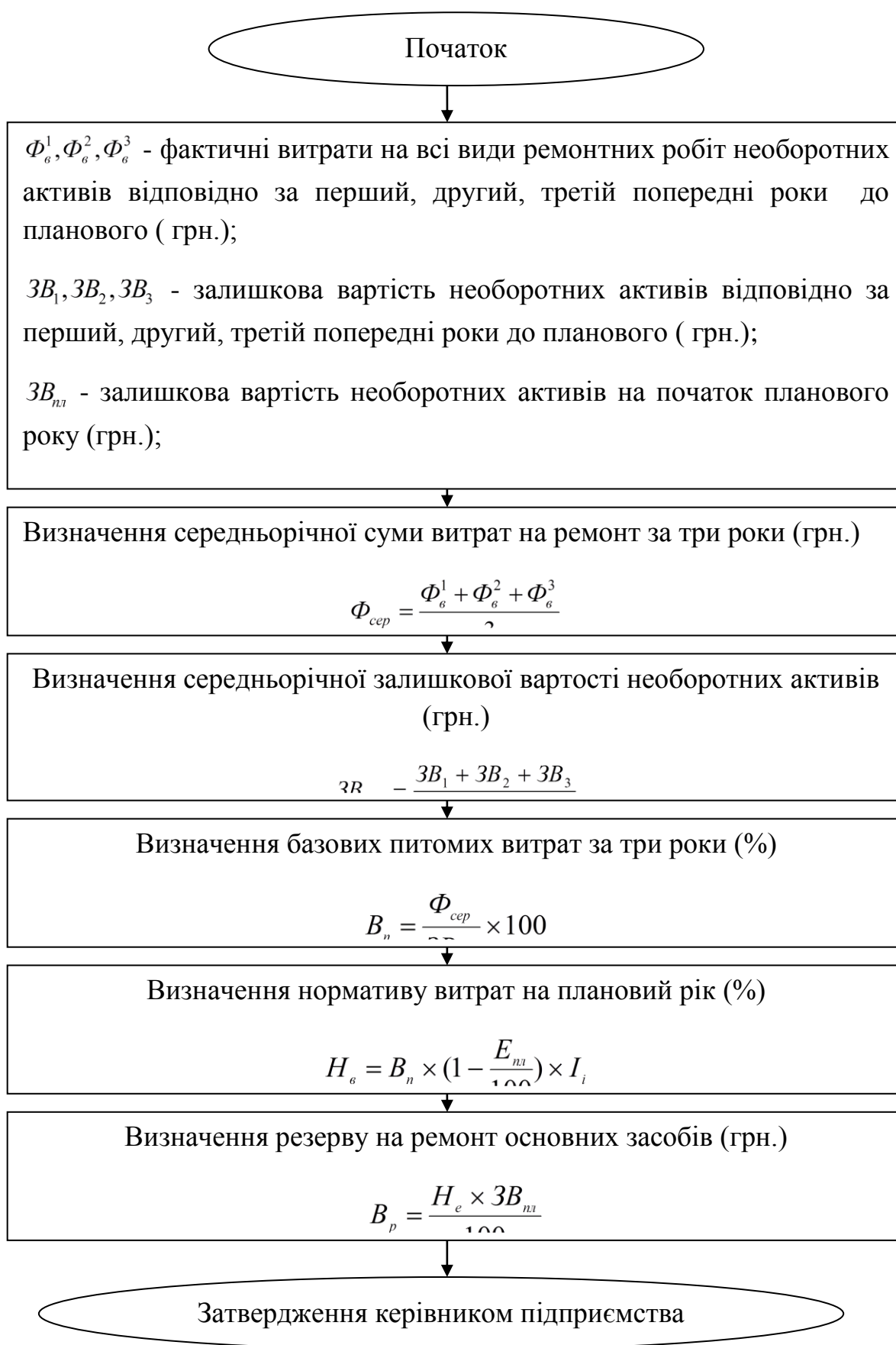


Рис. 2.8. Алгоритм розрахунку резерву на ремонт необоротних активів розрахунково-статистичним методом

Під час виконання ремонту необоротних активів підрядним і внутрішньопідрядним способами підставою для виконання робіт є договір, у якому зазначають:

- найменування об'єкта, який підлягає ремонту;
- строки виконання робіт;
- умови і порядок розрахунків за виконаний ремонт [21, 164].

Виконані роботи підрядною організацією з ремонту необоротних активів (основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів) оформляються Актом приймання – здачі відремонтованих, реконструйованих і модернізованих об'єктів (ф. №ОЗ-2)]. Акт складають у двох примірниках, якщо капітальний ремонт виконало стороннє підприємство. У акті зазначають вартість ремонту відповідно до договору. Перший примірник акта передають до бухгалтерії підприємства, на підставі якого понесені підприємством витрати на ремонт відображаються на рахунках бухгалтерського обліку, та робляться відповідні записи в інвентарних картках із зазначенням дати та вартості ремонту.

Відповідно до ст. 9 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [61] простежити за фактичною наявністю і станом обліку можна за первинними документами.

В ТОВ «Сахара» проводяться як поточні, так і капітальні ремонти основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів.

Витрати, пов'язані з поточним ремонтом в ТОВ «Сахара» відображаються в обліку як витрати періоду за відповідними центрами відповідальності (за дебетом рахунків 23, 91-94, 97).

Витрати, пов'язані з капітальним ремонтом в ТОВ «Сахара» відображаються в обліку як капітальні інвестиції на рахунку 15 «Капітальні інвестиції».

З метою контролю та покращення отримання оперативної інформації щодо здійсненого поточного ремонту, пропонуємо вести деталізовану аналітику за кожним інвентарним об'єктом, що підлягає ремонту.

Проведені дослідження надали можливість визначити методику обліку витрат, пов'язаних з проведенням поточного та капітального ремонтів власних необоротних активів, в частині:

- встановлення порядку їх відображення на рахунках бухгалтерського обліку;
- визначення методики формування резервів на проведення ремонтів та організації їхнього обліку;

Вважаємо, що запропоновані рекомендації щодо вдосконалення обліку витрат на проведення ремонтів об'єктів необоротних активів в підприємствах України усунуть колізію з П(С)БО №7, П(С)БО №8, Методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку основних засобів № 561, хоча методично-інструктивна база, яка містить рекомендації щодо методики обліку витрат на поточний та капітальний ремонті потребує значних коригувань та уточнень.

2.3. Методика обліку витрат на поточний та капітальний ремонт орендованих необоротних активів

Операції з орендованими необоротними активами є складними за своїм економічним змістом, що пов'язано, перш за все, з існуванням різноманітних видів оренди (лізингу). Така ситуація виникає з наявністю низки нормативно-правових актів, які визначають різні види оренди (лізингу). Крім того, існують види оренди, які не врегульовані жодним нормативно-правовим актом України, наприклад, суборенда, тощо.

Питання врегулювання взаємовідносин, що виникають у зв'язку з орендою необоротних активів, а також бухгалтерського обліку операцій, які виникають в результаті таких взаємовідносин регулюються рядом нормативно-правових актів (табл. 2.7).

Таблиця 2.7

Види оренди, що визначені чинним національним та міжнародним законодавством

Нормативно-правовий акт	Операційна оренда (лізинг)	Фінансова оренда (лізинг)	Найм	Зворотній лізинг (оренда)	Оренда житлових приміщень	Оренда житла з викупом
Цивільний кодекс України [9]	-	-	+	-	-	-
Податковий кодекс України [7]	+	+	-	+	+	+
Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 14 «Оренда» [8]	+	+	-	-	-	-
Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів № 561 [1]	+	+	-	-	-	-
Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 17 «Оренда» [4]	+	+	-	-	-	-

Як видно з даних табл. 2.7, в чинному законодавстві визначено наступні види оренди: операційна оренда (лізинг), фінансова оренда (лізинг), найм, зворотній лізинг (оренда), оренда житлових приміщень та оренда житла з викупом. Крім того, врегулювання бухгалтерського обліку здійснюється в частині лише операційної та фінансової оренди, що, на нашу думку, пов'язано з тим, що усі інші види оренди є похідними від операційної та фінансової та мають аналогічне відображення в бухгалтерському обліку. В наведених нормативно правових актах окрім загальних положень, регулюються й питання проведення ремонту орендованих необоротних активів.

Розглянемо коротко основні положення різних нормативно-правових актів, які стосуються бухгалтерського обліку ремонту орендованих основних засобів. Так, відповідно до ст. 776 Цивільного кодексу України, поточний ремонт речі, переданої у найм, провадиться наймачем за його рахунок, якщо інше не встановлено договором або законом, а капітальний ремонт речі, переданої у найм, провадиться наймодавцем за його рахунок, якщо інше не встановлено договором або законом. Капітальний ремонт провадиться у строк, встановлений договором [66]. Крім того, п. 3 ст. 776 Цивільного кодексу України містить положення, яке має суттєвий вплив на удосконалення бухгалтерського обліку ремонту основних засобів: «якщо наймодавець не провів капітального ремонту речі, що перешкоджає її використанню відповідно до призначення та умов договору, наймач має право:

- 1) відремонтувати річ, зарахувавши вартість ремонту в рахунок плати за користування річчю, або вимагати відшкодування вартості ремонту;
- 2) вимагати розірвання договору та відшкодування збитків» [66].

З приводу фінансової оренди, даний вказаний нормативний акт ст. 808 визначає, що ремонт і технічне обслуговування предмета договору лізингу

здійснюються продавцем (постачальником) на підставі договору між лізингоодержувачем та продавцем (постачальником).

Якщо ж об'єктом оренди є житло, яке наймається, то відповідно до ст. 819 Цивільного кодексу України поточний ремонт житла, переданого у найм, зобов'язаний здійснювати наймач, якщо інше не встановлено договором, а капітальний ремонт житла – зобов'язаний здійснювати наймодавець, якщо інше не встановлено договором. Переобладнання житлового будинку, в якому знаходиться житло, передане у найм, якщо таке переобладнання істотно змінить умови користування житлом, не допускається без згоди наймача [66].

В Податковому кодексі України визначаються лише види оренди, які можуть здійснюватися суб'єктами господарювання з метою оподаткування. Відповідно до ст. 14 Податкового кодексу України лізингові операції поділяються на [64]:

а) оперативний лізинг (оренда) – господарська операція фізичної або юридичної особи, що передбачає передачу орендарю основного фонду, придбаного або виготовленого орендодавцем, на умовах інших, ніж ті, що передбачаються фінансовим лізингом (орендою);

б) фінансовий лізинг (оренда) – господарська операція, що здійснюється фізичною або юридичною особою і передбачає передачу орендарю майна, яке є основним засобом згідно з цим Кодексом і придбане або виготовлене орендодавцем, а також усіх ризиків та винагород, пов'язаних з правом користування та володіння об'єктом лізингу. в) зворотний лізинг (оренда) – господарська операція, що здійснюється фізичною чи юридичною особою і передбачає продаж основних засобів фінансовій організації з одночасним зворотним отриманням таких основних засобів такою фізичною чи юридичною особою в оперативний або фінансовий лізинг; г) оренда житлових приміщень – операція, що передбачає надання житлового будинку, квартири або їх частини її власником у користування орендарю на визначений строк для цільового використання за орендну плату; г) оренда

житла з викупом – господарська операція юридичної особи, що передбачає відповідно до договору оренди житла з викупом передання другій стороні – фізичній особі (особіорендарю) майнових прав на нерухомість, будівництво якої не завершено та/або житло за плату на довготривалій (до 30 років) строк, після закінчення якого або достроково, за умови повної сплати орендних платежів та відсутності інших обтяжень та обмежень на таке житло, житло переходить у власність орендаря. Оренда житла з викупом може передбачати відступлення права вимоги на платежі за договором оренди житла з викупом. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 14 «Оренда» регулює методичні положення щодо бухгалтерського обліку операцій з оренди необоротних активів. З приводу витрат на ремонт ст. 6 даного документу визначає наступне: «затрати орендаря на поліпшення об'єкта фінансової оренди (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо), що призводять до збільшення майбутніх економічних вигод, які первісно очікувалися від його використання, відображаються як капітальні інвестиції, що включаються до вартості об'єкта фінансової оренди» [65]. А відповідно до ст. 8. П(С)БО 14 «Оренда», «об'єкт операційної оренди відображається орендарем на позабалансовому рахунку бухгалтерського обліку за вартістю, указаною в угоді про оренду. Затрати орендаря на поліпшення об'єкта операційної оренди (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо), що призводять до збільшення майбутніх економічних вигод, які первісно очікувалися від його використання, відображаються орендарем як капітальні інвестиції у створення (будівництво) інших необоротних матеріальних активів» [65]. Методичні рекомендації № 561 визначають, що «затрати орендаря на поліпшення об'єкта фінансової оренди, що визнаються ним капітальними інвестиціями за умовами, визначеними цими Методичними рекомендаціями, відображаються за дебетом рахунку капітальних інвестицій із наступним збільшенням первісної вартості об'єкта фінансової оренди, якщо інше не передбачено орендною угодою. Затрати орендаря на поліпшення об'єкта

операційної оренди, що визнаються ним капітальними інвестиціями за умовами, визначеними цими Методичними рекомендаціями, відображаються орендарем за дебетом рахунку капітальних інвестицій. Такі затрати зараховуються до складу основних засобів як первісна вартість нового об'єкта» [48]. Витрати, пов'язані з нарахованою амортизацією основних засобів, відображаються в бухгалтерському обліку: а) для об'єктів виробничого призначення, включаючи об'єкти, узяті у фінансову оренду, на рахунках 23 «Виробництво», 91 «Загальновиробничі витрати» та 131 «Знос основних засобів»; б) для об'єктів, переданих в операційну оренду – 949 «Інші витрати операційної діяльності» та 131 «Знос основних засобів». Витрати, пов'язані з: — закінченням реконструкції (добудовою) об'єкта: а) операційної оренди, відображаються на рахунках: 109 «Інші основні засоби», 15 «Капітальні інвестиції»; б) фінансової оренди, відображаються на рахунках: 103 «Будинки та споруди», 15 «Капітальні інвестиції»; — ремонтом, технічним оглядом і технічним обслуговуванням основних засобів, відображаються на рахунках: 23 «Виробництво», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності», 20 «Виробничі запаси», 65 «Розрахунки за страхуванням», 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» та 68 «Розрахунки за іншими операціями» [48]. У МСФЗ 17 «Оренда» [47], як і в українському законодавстві, проводиться розподіл на фінансову оренду та операційну. При цьому в стандарті провідну роль відіграє принцип пріоритету змісту перед формою. У МСФЗ 17 підкреслюється, що кваліфікація оренди (фінансової або операційної) залежить від змісту операції, а не від форми контракту. Поширеною практикою європейських країн є саме лізингові операції, які передбачають наступне: за договором фінансового лізингу лізингодавець зобов'язується набути у власність річ у продавця (постачальника) відповідно до встановлених лізингоодержувачем специфікацій та умов і передати її у користування лізингоодержувачу на визначений строк не менше одного року за встановлену плату (лізингові

платежі). Фінансовий лізинг досить поширений у світовій практиці та, зазначимо, в основному в Україні цим займаються банки [61].

Порівняльний аналіз особливостей ведення бухгалтерського обліку оренди в вітчизняній практиці і відповідно до МСФЗ показав, що, в основному, підходи узгоджуються лише в частині обліку договорів операційної оренди, а облік фінансової оренди істотно розрізняється. В цілому основні розбіжності між українськими і міжнародними стандартами обліку в частині відображення операцій за договором фінансової оренди полягають у:

- визначенні балансоутримувача майна;
- методах відображення операцій з нарахування та визнання орендних платежів;
- відсутності в українських нормативних документах поняття справедливої і теперішньої вартості орендованого майна.

Зазначимо, що найбільші труднощі виникають під час визнання та відображення витрат на ремонт в операційній оренді, коли право власності щодо орендованого необоротного активу не переходить орендарю. У зв'язку з чим, потрібно чітко розмежовувати витрати, які зобов'язаний нести орендодавець та орендар.

Закордоном, в окремих країнах, під час визнання витрат орендарем та орендодавцем перевагу мають укладені договори, та більшість правил визначається положеннями укладених договорів. В Україні, окремі положення визначаються чітко законодавством, а інша частина – відповідно до умов договору оренди.

Розглянемо порядок визнання витрат на капітальний та поточний ремонт необоротних активів за операційної оренди в орендаря та орендодавця.

Так, за операційної оренди зобов'язання проводити капітальний ремонт та нараховувати амортизацію на необоротний актив законодавством покладено на орендодавця, який є власником усіх вигід та ризиків

необоротного активу, переданого в операційну оренду. Проте, на практиці може відбуватися ситуація, коли за певних обставин, орендований об'єкт потребує капітального ремонту, для того, щоб його міг використовувати орендар та виконувались умови договору оренди, але орендодавець не проводить та не бажає проводити капітальний ремонт. За такої ситуації, законодавством дозволяється капітальний ремонт проводити орендарю з подальшим відшкодування витрат орендодавцем, а у випадку непогодження орендодавця відшкодувати витрати – орендар має повне право розірвати договір оренди та вимагати в судовому порядку компенсації понесених витрат.

Незалежно від суб'єкта проведення капітального ремонту, понесені витрати, включаються до капітальних витрат та збільшують балансову вартість необоротного активу з обов'язковим перерахунком амортизації на даний об'єкт. Особливість лише полягає в тому, що якщо такий ремонт проводить орендар, то він повинен в балансі відобразити створений новий об'єкт основних засобів у складі інших основних засобів, незалежно від того, буде відшкодувати понесені витрати орендатор чи ні. Якщо витрати будуть відшкодовані, то в бухгалтерському обліку відшкодування відобразатиметься як реалізація новоствореного об'єкта основних засобів.

На нашу думку, таке відображення в обліку є некоректним. Найбільш прийнятним є варіант, коли орендар виставляє рахунок орендодавцю за здійсненні послуги, які фактично є понесеними витратами з капітального ремонту орендованого об'єкта та відображається в обліку бухгалтерським проведенням: Дт36 Кт702, на суму ПДВ – Дт 702 Кт641.

З приводу поточного ремонту, то тут ситуація простіша – згідно законодавства поточний ремонт завжди проводить орендар, який включає витрати до витрат поточного звітного періоду. Проте може бути така ситуація, коли понесені витрати на поточний ремонт є занадто великими і їх одноразове включення значно завищуватиме витрати звітного періоду, що, в свою чергу, впливатиме на оподатковуваний фінансовий результат. В такому

випадку, для розмежування витрат в об'єкти оренди пропонуємо встановити поріг суттєвості, в межах якого, суми, витрачені на зміну якісних характеристик основного засобу, розглядатимуться як витрати на ремонт. Суми, що перевищують поріг суттєвості, повинні або збільшувати балансову вартість активу і розглядатися як капітальні вкладення в об'єкт оренди, або визнаватися в бухгалтерському обліку як витрати майбутніх періодів з поступовим розподілом протягом визначеного періоду часу (рис. 2.9)[44].

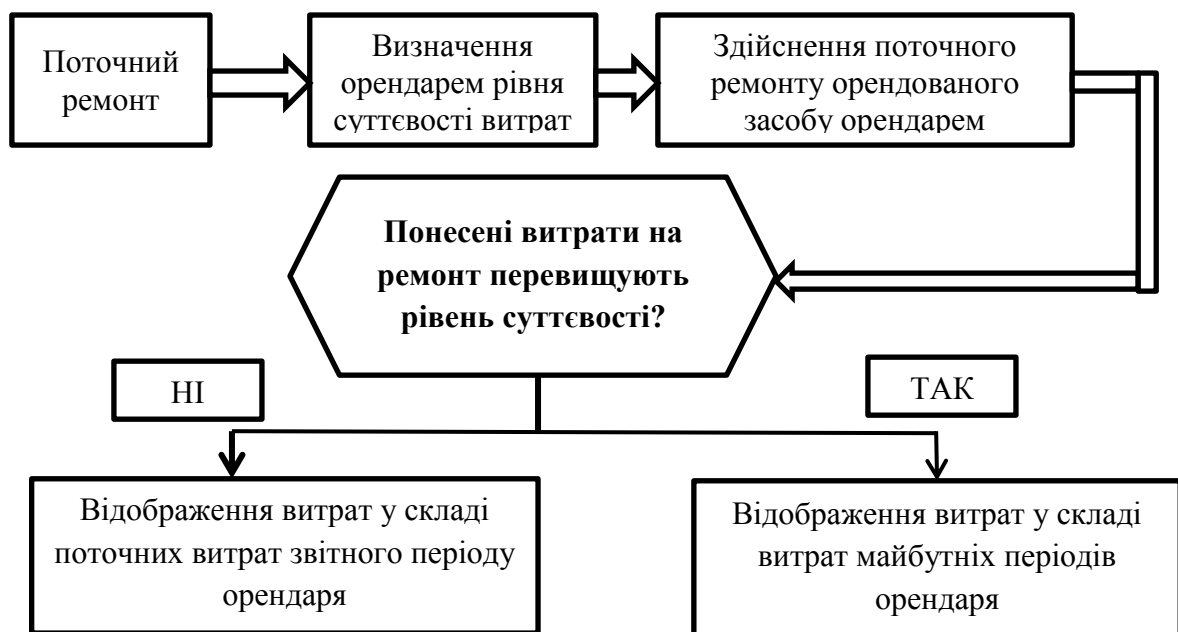


Рис. 2.9. Алгоритм дій бухгалтера щодо відображення витрат на поточний ремонт орендованого в операційну оренду необоротного активу

Кількісне визначення порогу суттєвості в даному випадку, на наш погляд, спростить процедуру визначення виду витрат і внесе конкретність в бухгалтерський облік [44].

Інша ситуація спостерігається за умов фінансової оренди, за якої усі витрати, незалежно від виду ремонту, несе орендар, який по закінченню терміну оренди отримує право власності на об'єкт необоротного активу, за умови сплати усіх орендних платежів. Алгоритм дій бухгалтера щодо відображення витрат на капітальний та поточні ремонти необоротного активу орендованого у фінансову оренду наведений на рис. 2.10.

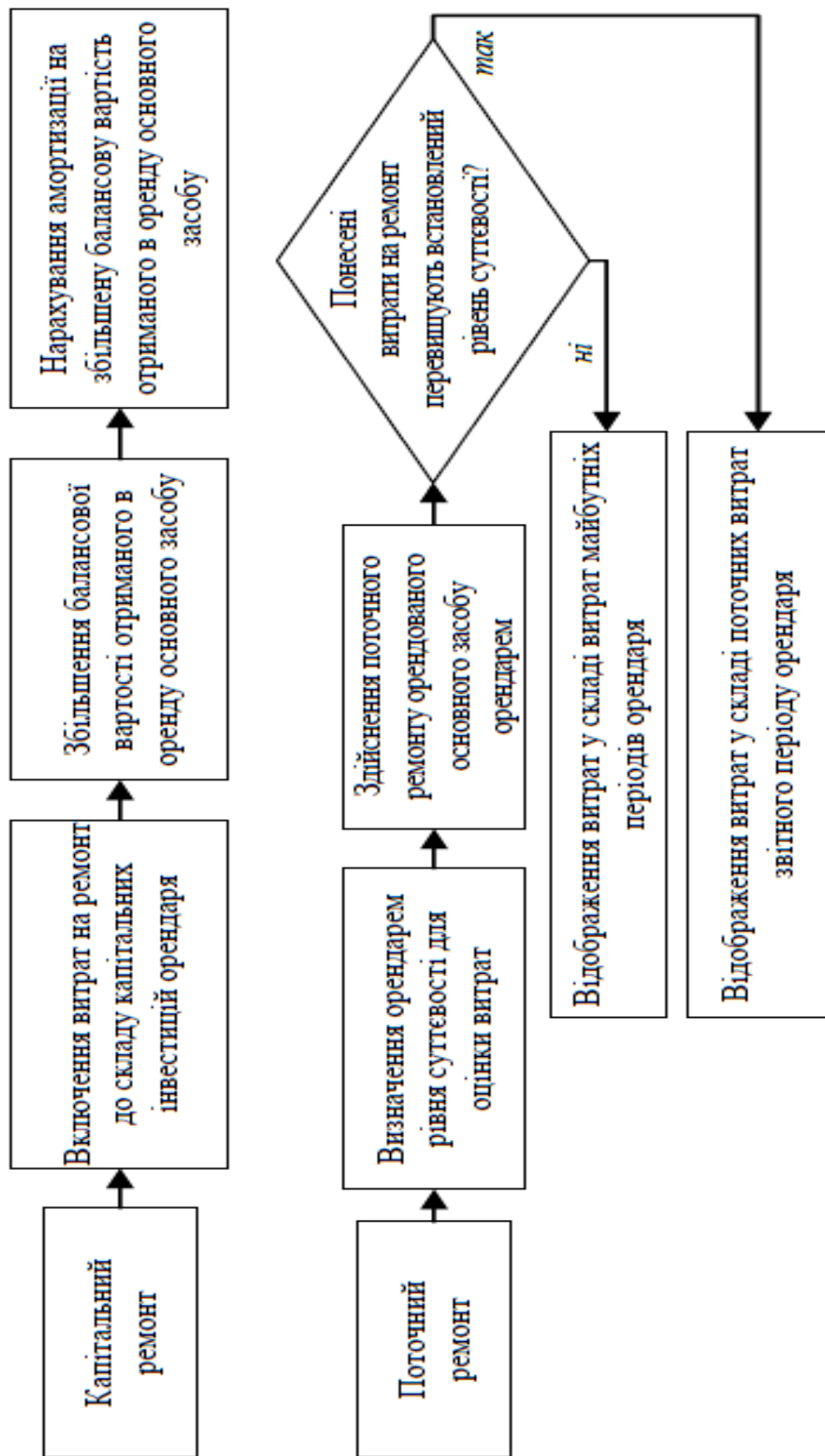


Рис. 2.10. Алгоритм дій бухгалтера щодо відображення витрат на поточний та капітальний ремонті необоротного активу, орендованого у фінансову оренду

Як видно з даних рис. 2.10, за умов фінансової оренди саме орендар відображає в себе капітальні інвестиції на суму витрат, понесених на капітальний ремонт отриманого у фінансову оренду необоротного активу.

Зазначимо, що відмінність у здійсненні капітального ремонту орендарем у фінансовій оренді від операційної полягає в тому, що за фінансової оренди капітальні інвестиції включаються до первісної вартості орендованого необоротного активу, в той час, як за операційної – до новоствореного об'єкта необоротного активу. Відображення витрат на проведення поточного ремонту у фінансовій оренді відображається аналогічного до операційної, тобто включення понесених витрат до витрат звітного періоду або витрат майбутніх періодів.

Узагальнюючи вище сказане та вимоги чинного вітчизняного законодавства щодо врегулювання орендних відносин та їх бухгалтерського обліку, виділено об'єкти бухгалтерського обліку, аналітичні розрізи яких потребують удосконалення з метою достовірного відображення витрат на ремонт орендованих основних засобів, а також оперативного одержання управлінської інформації про такі витрати (табл. 2.8).

В таблиці 2.8 наведені серед об'єктів обліку як ті, які обліковуються на рахунках класу 1 Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, так і оборотні активи, зобов'язання та витрати.

Проте нами буде приділено увагу безпосередньо удосконаленню аналітичного обліку капітальних інвестицій, як об'єкта бухгалтерського обліку, який вказує на витрати, понесені суб'єктом господарювання на капітальне поліпшення необоротних активів. Крім того, удосконалення потребують аналітичні розрізи рахунків 9 класу Плану рахунків, а також рахунок 23 «Виробництво», на яких відображається інформація стосовно витрат, понесених на поточний ремонт тних активів.

Таблиця 2.8

Об'єкти бухгалтерського обліку, які виникають в результаті ремонту орендованих необоротних активів

Види ремонту	Виконавець ремонтів	Орендар	Орендодавець
Операційна оренда			
Капітальний ремонт	Ремонт здійснює орендодавець	-	1) Капітальні інвестиції (рах.151 «Капітальне будівництво» або 152 «Придбання (виготовлення) основних засобів»); 2) Основні засоби, передані в оренду (рах. 10 «Основні засоби» в розрізі субрахунків); 3) Амортизація основних засобів, переданих в оренду (рах. 131 «Знос основних засобів») 4) активи та зобов'язання, які були витрачені або виникли в результаті ремонту
	Ремонт здійснює орендар	1) Капітальні інвестиції (рах.151 «Капітальне будівництво» або 152 «Придбання (виготовлення) основних засобів»); 2) Новий об'єкт основних засобів (субрах. 109 «Інші основні засоби»); 3) Амортизація нового об'єкту основних засобів (рах. 131 «Знос основних засобів»); 4) активи та зобов'язання, які були витрачені або виникли в результаті ремонту	-
Поточний ремонт	X	1) Витрати періоду (рах. 9 класу); 2) Витрати майбутніх періодів (рах. 39 «Витрати майбутніх періодів»); 3) активи та зобов'язання, які були витрачені або виникли в результаті ремонту	X
Фінансова оренда			
Капітальний ремонт	X	1) Капітальні інвестиції (рах.151 «Капітальне будівництво» або 152 «Придбання (виготовлення) основних засобів»); 2) Основні засоби, отримані в оренду (рах. 10 «Основні засоби» в розрізі субрахунків); 3) Амортизація основних засобів, отриманих в оренду (рах. 131 «Знос основних засобів») 4) активи та зобов'язання, які були витрачені або виникли в результаті ремонту	X
Поточний ремонт	X	1) Витрати періоду (рах. 9 класу); 2) Витрати майбутніх періодів (рах. 39 «Витрати майбутніх періодів»); 3) активи та зобов'язання, які були витрачені або виникли в результаті ремонту	X

Відмітимо, що як видно з даних табл. 2.8 об'єкти бухгалтерського обліку, які стосуються як капітального, так і поточного ремонту є майже однаковими і для орендаря, і для орендодавця. Саме тому аналітичні розрізи зазначених об'єктів також будуть однаковими.

Враховуючи вище викладене стосовно особливостей відображення в бухгалтерському обліку витрат на капітальний та поточний ремонт за операційної та фінансової оренди, пропонуємо здійснити удосконалення аналітичних розрізів виділених в табл. 2.8 об'єктів бухгалтерського обліку витрат на ремонт основних засобів. Запропоновані аналітичні розрізи до рахунку 152 «Придбання (виготовлення) основних засобів», на якому формується інформація стосовно витрат на капітальний ремонт основних засобів, представлені на рис.2.11. Запропонований підхід до аналітичного обліку капітального ремонту основних засобів у орендаря складається з 7 рівнів аналітики, що дозволяє врахувати особливості проведення такого ремонту, а також підвищить оперативність формування показників фінансової та податкової звітності в розрізах, передбачених чинним законодавством.

Наступним етапом дослідження є розробка відповідних рівнів аналітики для витрат, пов'язаних з проведенням поточного ремонту у орендаря. Як нами буде вказано вище, дані витрати можуть включатися як до складу поточних витрат періоду, так і до складу витрат майбутніх періодів. Нами безпосередньо запропоновані розрізи поточних витрат періоду. Такі ж аналітичні розрізи вбачаємо за необхідне застосовувати й до витрат майбутніх періодів рис. 2.12.

Для оперативного відображення орендних операцій на рахунках бухгалтерського обліку розроблено форми первинних документів про наявність та рух орендованих активів і пов'язаних з ними витрат на ремонт. За їх допомогою стає можливим отримати повну і достовірну інформацію, необхідну для належного ведення бухгалтерського обліку та формування показників бухгалтерської звітності учасників орендної угоди. На рисунку 2.13 представлено зразок запропонованого «Акту про проведений ремонт орендованого основного засобу».

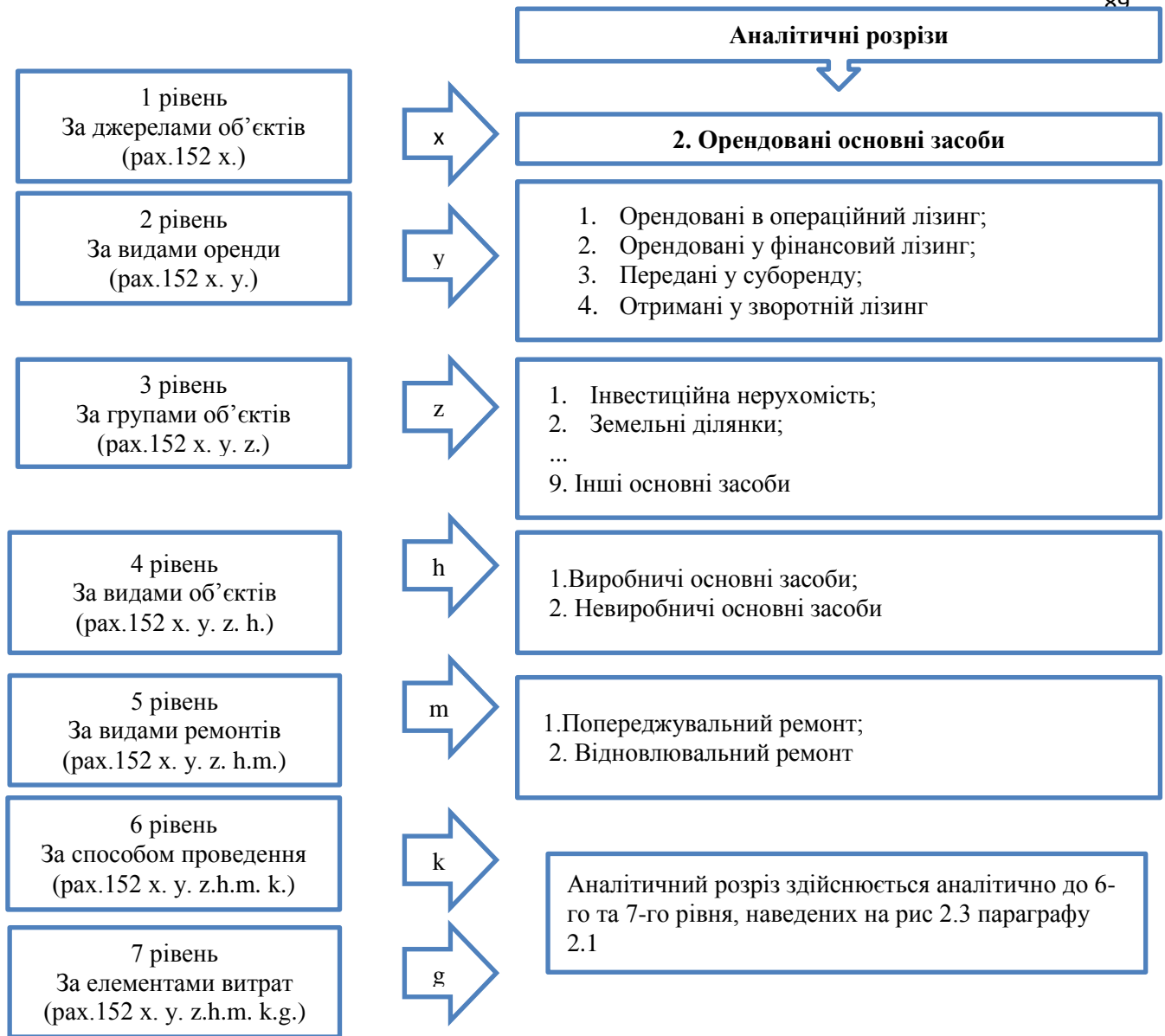


Рис. 2.11. Запропонований підхід до аналітичного обліку капітального ремонту у орендаря

Даний документ пропонуємо складати орендарем у випадку проведення ним капітального ремонту орендованого основного засобу. Даний документ є підтвердженням того, що роботи з капітального ремонту були виконані, а також є підставою для збільшення орендодавцем первісної вартості переданого в оренду основного засобу. Як видно зі зразка, даний документ підписує одразу чотири особи: відповідальні особи орендаря та підрядника, що виконував ремонт, та директорів орендаря та підрядника.

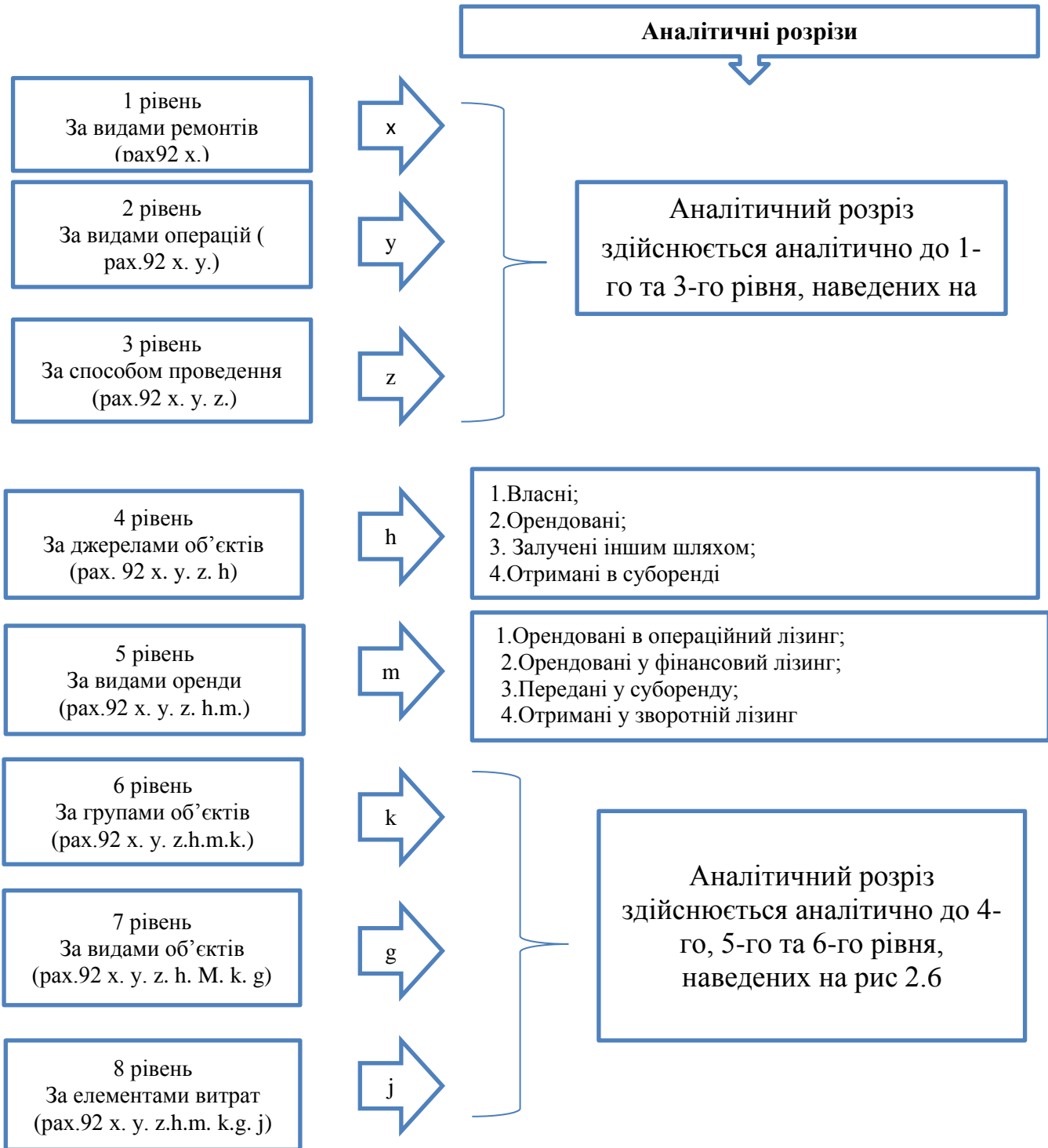


Рис. 2.12. Аналітичний облік поточного ремонту орендаря

Запропонований акт про проведений ремонт орендованого основного засобу
від «10» червня 2017 р.

Орендар _____ ПраТ «Сахара» _____ -
Період проведення ремонту _____ 21.05.2016 р.-10.06.2016 р. _____
Спосіб проведення ремонту _____ Підрядний _____
Підрядник(за підрядного способу) _____ ПП «Елітбуд-1» _____
Вартість проведених робіт _____ 118000.00 грн _____

Об'єкт ремонту	Встановлений дефект	Приймання-передача об'єкту для ремонту		Приймання-передача об'єкту після ремонту		Зміст проведеного ремонту
		дата, ПІБ відповідальної особи, підпис	дата, ПІБ відповідальної особи, підпис	дата, ПІБ від. особи, підпис	дата, ПІБ від. особи, підпис	
Будівля складу готової продукції	Пропікання даху	21.05.16 р. МВО	21.05.16 р. Спеціаліст підрядної організації	10.06.16 р. Спеціаліст підрядної організації	10.06.16 р. МВО	Перекрито дах метало-черепицею

Директор ПраТ «Сахара» _____
Директор ПП «Елітбуд-1» _____
Відповідальна особа орендаря _____
Відповідальна особа підрядника _____

Рис.2.13.Запропонований акт про проведений ремонт орендованого основного засобу

Наявність підписів відповідальних осіб необхідне для підтвердження факту передачі орендованого основного засобу між матеріально-відповідальними особами.

В запропонованому акті є обов'язковим зазначення терміну проведення капітального ремонту, що може бути підставою для призупинення нарахування амортизації орендодавцем, в залежності від встановленої ним облікової політики. Також обов'язково вказується вартість проведених робіт, встановлений дефект, що став підставою для проведення ремонту, а також зміст проведеного ремонту, що вказує на те, що був проведений саме капітальний ремонт. Варто відмітити, що вартість ремонтних робіт повинна обов'язково

співпадати з сумою, сплаченою згідно рахунку та акту виконаних робіт підряднику за виконані ним роботи, а також податковій накладній, якщо підрядник є платником ПДВ.

Якщо орендодавець погоджується відшкодувати витрати на проведений капітальний ремонт, то даний документ передається орендодавцю після закінчення терміну оренди, якщо ж не погоджується – то даний документ залишається у орендаря та зберігається разом з актом виконаних робіт як підстава для створення нового об'єкта основних засобів у складі інших основних засобів первісною вартістю, яка дорівнюватиме вартості такого ремонту. Наступним розробленим нами документом є «Розрахунок залишкової вартості основного засобу, переданого в оренду», зразок якого наведений на рис. 2.14.

Розрахунок залишкової вартості основного засобу, переданого в оренду				
Найменування основного засобу <u>Будівля складу готової продукції</u>				
Модель (тип, марка), заводський номер <u>Складське приміщення (450 м²)</u>				
Інвентарний номер <u>10300203</u>				
Термін корисного використання <u>25 років</u>				
Первісна вартість <u>1523000 грн.</u>				
Дата введення в експлуатацію <u>15.06.2001р.</u>				
Період проведення капітального ремонту <u>21.05.2016 р.-10.06.20156р.</u>				
Вартість після проведення капітального ремонту <u>1641000 грн.</u>				
Дата введення в експлуатацію після проведення капітального ремонту <u>21.05.2016 р.</u>				
Ліквідаційна вартість <u>82050.00</u>				
Місяць	Вартість, що амортизується після проведення капітального ремонту	Сума нарахованого зносу до моменту проведення капітального ремонту	Сума нарахованої амортизації за звітний період	Залишкова вартість відремонтованого основного засобу
Липень 2016 р.	1558950.00	815500.00	5470.00	737980.00
Розрахуноу склав _____ (посада) _____ (ПІБ) _____ (підпис)				

Рис.2.14. Розрахунок залишкової вартості основного засобу, переданого в оренду

Даний документ складається орендодавцем у випадку погодження ним відшкодувати витрати на капітальний ремонт. Як відомо, за такої ситуації

орендодавець в кінці терміну операційної оренди повертає орендований основний засіб, а також в бухгалтерському обліку відображає факт придбання в орендаря основного засобу, який був створений останнім на вартість капітального ремонту у складі інших основних засобів. Таким чином орендодавець відшкодовує витрати, понесені орендарем. Після такої операції, орендодавець включає до первісної вартості, поверненого з оренди основного засобу, вартість придбаного нового основного засобу. Після збільшення первісної вартості поверненого з операційної оренди основного засобу пропонуємо скласти запропонований нами «Розрахунок залишкової вартості основного засобу, переданого в оренду». Даний документ складається на підставі розглянутого вище «Акту про проведений ремонт орендованого основного засобу». Даним документом коригується вартість, що амортизується та залишкова вартість поверненого з операційної оренди основного засобу, яка змінюється у зв'язку зі збільшенням його первісної вартості. В даному документі зазначається інформація щодо первісної вартості об'єкта основного засобу до проведення капітального ремонту, змінена первісна вартість після його проведення, термін корисної експлуатації, а також ліквідаційна вартість, яка може бути змінена з урахуванням проведеного капітального ремонту. Зауважимо, що термін корисної експлуатації основного засобу після капітального ремонту також може бути змінений, що залежить від характеру проведених робіт. Ще одним важливим реквізитом запропонованого документу є термін введення основного засобу після проведення капітального ремонту, що є дуже важливим при нарахуванні амортизації на даний основний засіб, яка відповідно до положень облікової політики суб'єкта господарювання може бути призупинена на час капітального ремонту, в залежності від його виду (модернізації, реконструкції, реставрації, тощо).

Враховуючи вище викладене, а також пропозиції наведені щодо удосконалення бухгалтерського обліку витрат на ремонт необоротних активів суттєво покращить інформаційне забезпечення як для орендодавця, так і орендаря.

2.4. Організація обліку витрат на поліпшення необоротних активів у середовищі комп'ютерних інформаційних систем

Здійснення ефективних заходів щодо стабілізації економіки України і перехід до ринкових відносин потребують принципово нових підходів до управління необоротними активами. Ринок вимагає швидкого реагування на зміни господарської ситуації, яка пов'язана з управлінням необоротними активами та його впливом на фінансово-господарську діяльність. Стан та використання необоротних активів є важливими для забезпечення конкурентоспроможності, а їх склад та структура зумовлюють можливості підприємства стосовно організації виробничого процесу. В реаліях сучасного бізнесу користувачі прагнуть отримувати обґрунтовану та якісну інформацію про стан та використання необоротних активів, що дасть змогу ефективно керувати підприємством. Процес відображення їх в обліку, який складався роками не задовольняє інформацією управлінський персонал. Тому станом на сьогоднішній день важливим є вирішення питання пристосування сучасної системи обліку необоротних активів на підприємствах до вимог оптимізації оперативності та достовірності надання інформації, що можливо здійснити шляхом впровадження і розвитку сучасних інформаційних систем в обліковий процес.

Раціональне управління необоротними активами потребує своєчасного оперативного обліку за їх надходженням і використанням, а це неможливо без застосування в обліку комп'ютерних технологій. Останнім часом в системі бухгалтерського обліку відбувається якісно новий етап, який характеризується прагненням до створення інтегрованих автоматизованих систем, що поєднують усі завдання управління.

Цьому сприяють розподілені обчислювальні системи й мережі, засоби ведення баз даних, засоби проектування й впровадження функціональних підсистем. Впровадження інтегрованої автоматизованої системи для будь-якого підприємства є однією з найбільш трудомістких і дорогих програм розвитку.

Застосування комп'ютерних технологій в бухгалтерському обліку значно підвищує продуктивність праці бухгалтерів і суттєво покращує його організацію на підприємстві, а також вносить позитивні зміни до технології роботи бухгалтерії [17, 75].

Кожна програма бухгалтерського обліку містить певний набір інструментів, вбудовані сервісні механізми, необхідні для роботи користувача з комп'ютером. Огляд існуючих програм бухгалтерського обліку, що містять відповідний модуль для обліку необоротних активів («1С: Бухгалтерія», «Парус-Підприємство», «Дебет+», та ін.) показав, що в них передбачені такі можливості, як створення інвентарної картотеки основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів; ведення первинної документації, нарахування зносу, переоцінка об'єктів основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів; облік витрат на утримання і поліпшення даних об'єктів обліку; формування окремих звітних форм з обліку основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів. Водночас, вищевказані програми в своєму базовому варіанті не пристосовані до обліку оренди основних засобів, цьому випадку автоматизація облікового процесу повинна враховувати специфіку орендних операцій і охоплювати, крім вищевказаних, і такі елементи, як оформлення договорів оренди, розрахунок орендних платежів, контроль за станом розрахунків з контрагентами [12, 143].

Слід зазначити, що найбільш оптимальною з точки зору можливості її модифікації є програма «1С:Підприємство», в якій можна автоматизувати всі необхідні ділянки обліку операцій за допомогою конфігуратора. На сьогоднішній день найбільш актуальною версією платформи «1С: Підприємство» є версія 8.1. «1С: Підприємство 8.1», яка призначена для автоматизації бухгалтерського і податкового обліку, включаючи підготовку обов'язкової звітності, в організаціях, що здійснюють будь-які види комерційної діяльності: оптову і роздрібну торгівлю, комісійну торгівлю, надання послуг, виробництво тощо.

Програма «1С: Підприємство 8.1» має у своєму розпорядженні необхідний набір спеціалізованих засобів (довідників, документів, звітів) для обліку й аналізу результатів більшості операцій з необоротними активами.

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

Можна виділити наступні задачі автоматизації обліку необоротних активів:

1. Облік і контроль об'єктів необоротних активів за місцями зберігання та класифікаційними групами.
2. Облік і контроль за правильністю та своєчасністю відображення руху необоротних активів (надходження, вибуття, переміщення).
3. Облік амортизації необоротних активів і контроль за правильністю її нарахування й відображення.
4. Облік витрат на ремонт, модернізацію необоротних активів і контроль раціонального використання грошових коштів щодо даних цілей.
5. Облік переоцінки необоротних активів (дооцінка, уцінка).
6. Облік операційної та фінансової оренди необоротних активів.
7. Виявлення морально застарілих необоротних активів.

Взаємозв'язок задач обліку необоротних активів відображено на рис. 2.15.

Задача обліку і контролю об'єктів необоротних активів за місцями зберігання та класифікаційними групами дає змогу бухгалтерії, економічним і технічним службам підприємства здійснювати контроль за наявністю необоротних активів у розрізі таких класифікаційних ознак:

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

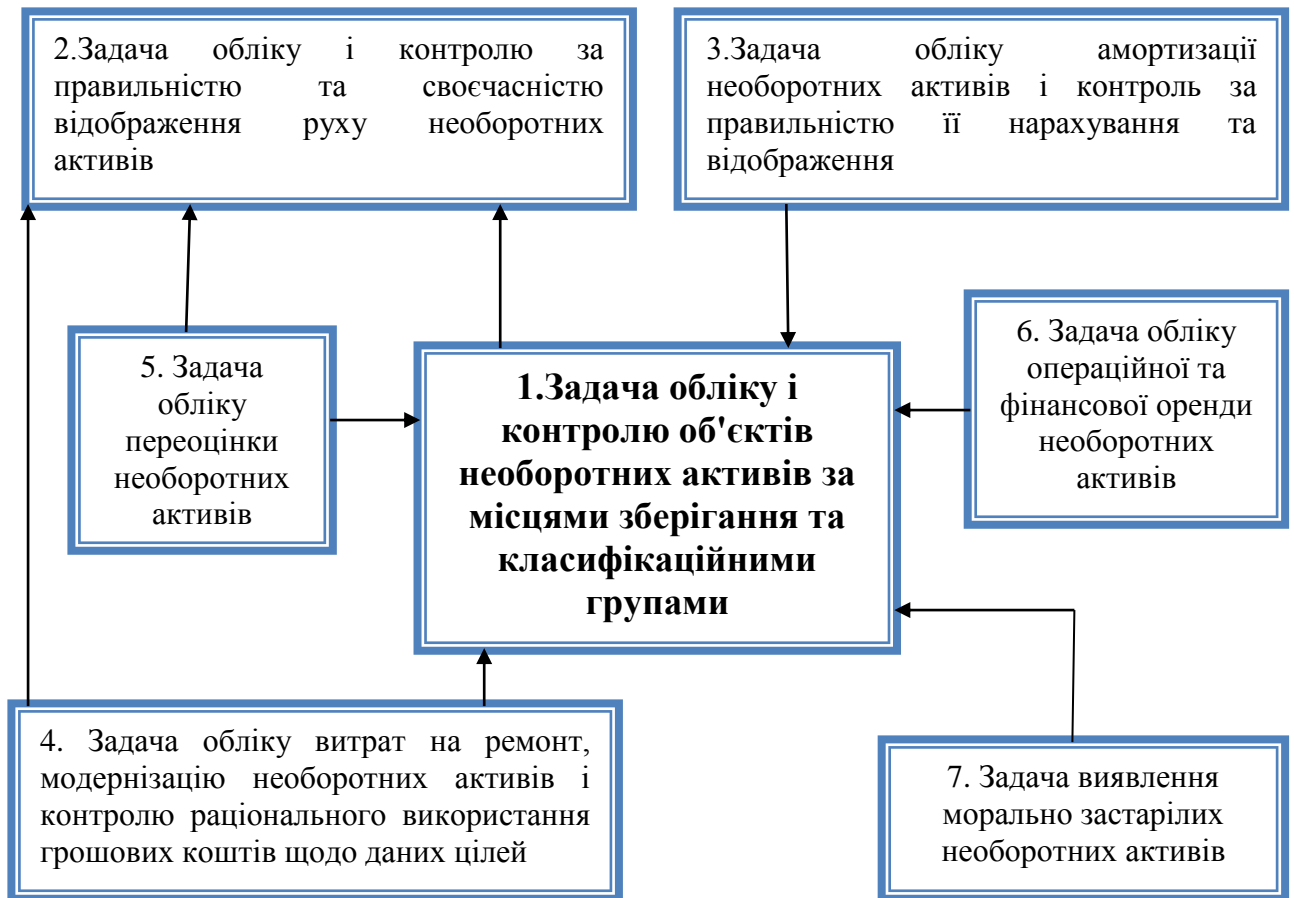


Рис. 2.15. Взаємозв'язок задач обліку необоротних активів

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

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

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

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

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

- облік придбання та спорудження необоротних активів;
- облік безоплатного отримання необоротних активів;
- облік одержання необоротних активів як внеску до статутного капіталу;
- облік безоплатної передачі необоротних активів;
- облік реалізації необоротних активів;
- облік передачі необоротних активів як внеску до статутного капіталу;
- облік ліквідації необоротних активів;
- облік внутрішнього переміщення необоротних активів;
- контроль за правильністю оформлення операцій з руху необоротних активів.

Задача обліку і контролю за правильністю та своєчасністю відображення руху необоротних активів прямо пов'язана із задачею обліку і контролю об'єктів необоротних активів за місцем їх знаходження (експлуатації, зберігання) та класифікаційними групами. Тобто, вихідні дані задачі обліку і контролю за правильністю та своєчасністю відображення руху необоротних активів (надходження, вибуття, внутрішнє переміщення) служать вхідними даними для задачі обліку і контролю об'єктів необоротних активів за місцем їх знаходження (експлуатації, зберігання) та класифікаційними групами. У задачі обліку амортизації (зносу) необоротних активів та контролю за правильністю її нарахування обліку амортизації (зносу) необоротних активів та контролю за правильністю її нарахування та відображення найбільш логічним було б виділення двох рішень:

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

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

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

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

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

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

Зазначимо, що обидва рішення тісно пов'язані із задачею обліку собівартості готової продукції (ділянка обліку виробничих витрат).

Слід відмітити, що автоматизації обліку витрат на капітальний ремонт необоротних активів є досить актуальною. Для цієї мети використовується електронний документ «Модернізація необоротних активів». Як зазначалося

у параграфі 2.2 ТОВ «Сахара» має значні витрати коштів на проведення ремонтних робіт у весняно-літній період, тому пропонуємо в бухгалтерському обліку формувати резерв витрат на ремонт і відображати його на рахунку 47«Забезпечення інших виплат і платежів» субрахунку «Резерв витрат на ремонт». Оскільки в жодному нормативно-правовому акті України не надано типові форми для розрахунку забезпечень майбутніх витрат і платежів, тому виникає необхідність не тільки в автоматизації розрахунку відрахувань у резерв, але і в розробці типових форм.

З метою застосування вищевказаної методики в конфігураторі системи «ІС:Підприємство 8.1», пропонуємо створювати електронний документ «Розрахунок місячних сум відрахувань на формування (поповнення) забезпечення майбутніх витрат на ремонт власних основних засобів». У цьому документі повинні вказуватися первісна вартість основних засобів і сума накопиченого зносу за базисний період, кошторисна вартість запланованих робіт з капітального ремонту, на підставі цих даних програма автоматично повинна розрахувати суму відрахувань у резерв.

Реалізація даної пропозиції відкриває нові можливості для здійснення фінансового прогнозування витрат на поліпшення необоротних активів та мобілізації резервів на підвищення ефективності їхнього використання та оперативного прийняття управлінських рішень.

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

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

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

Відповідно інформація з обліку дооцінки основних засобів та обліку уцінки основних засобів використовується і є вхідною для: задачі обліку амортизації (зносу) основних засобів та контролю за правильністю її

нарахування та відображення, обліку і контролю об'єктів основних засобів за місцем їх знаходження (експлуатації, зберігання) та класифікаційними групами, а також для ділянки обліку фінансово-розрахункових операцій (задачі обліку фондів і резервів та обліку фінансових результатів і контролю за правильністю їх формування).

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

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

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

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

- облік операційної оренди за об'єктами необоротних активів, зданих в оренду;
- облік операційної оренди за орендованими необоротними активами;
- обліку фінансової оренди за об'єктами необоротних активів, зданих в оренду;
- обліку фінансової оренди за орендованими необоротними активами;
- контроль за правильністю та своєчасністю нарахування і сплати орендних платежів;
- контроль за правильністю та своєчасністю отримання орендних платежів.

Вихідна інформація задачі обліку операційної та фінансової оренди необоротних активів є вхідною для задач обліку і контролю об'єктів необоротних активів за місцем їх знаходження (експлуатації, зберігання) та

класифікаційними групами, обліку амортизації (зносу) необоротних активів та контролю за правильністю її нарахування та відображення і низки задач ділянок обліку витрат на виробництво та обліку фінансово-розрахункових операцій.

Задача виявлення зайвих та морально застарілих необоротних активів призначена для відслідковування необоротних активів, що з тих чи інших причин простоюють чи працюють з недовикористанням діючих виробничих потужностей, а також із завершеним строком корисної експлуатації.

Вважаємо за доцільне розділити дану задачу на такі рішення:

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

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

Технологічний процес обробки інформації складається з наступних етапів:

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

Підготовка первинної інформації включає наступні процедури:

- введення даних у відповідності зі структурою первинного документа;

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

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

На рис. 2.16 подано схему, яка містить всі операції, довідники, документи та звіти, що відображають облік необоротних активів у середовищі інформаційної системи «ІС:Підприємство».

Сприятливим фактором автоматизації є стабільність постійної облікової інформації, що формується на підприємстві. Це створює умови для її багаторазового використання і тим самим сприяє підвищенню ефективності застосування комп'ютерної техніки на цій ділянці облікової роботи. Характерною для цієї ділянки обліку є можливість одержання у середовищі інформаційної системи повного комплексу облікових реєстрів, необхідних для організації раціонального управління необоротними активами підприємства.

Для аналітичного обліку необоротних активів ведеться автоматизована інвентарна картотека, у якій відображаються всі дані, необхідні для управління та обліку. З її допомогою бухгалтер (аудитор) має можливість проаналізувати стан необоротних активів, термін їхньої служби, види і терміни зроблених ремонтів, суми нарахованого зносу, терміни і суми переоцінки, правильність застосування відсотків амортизаційних відрахувань.

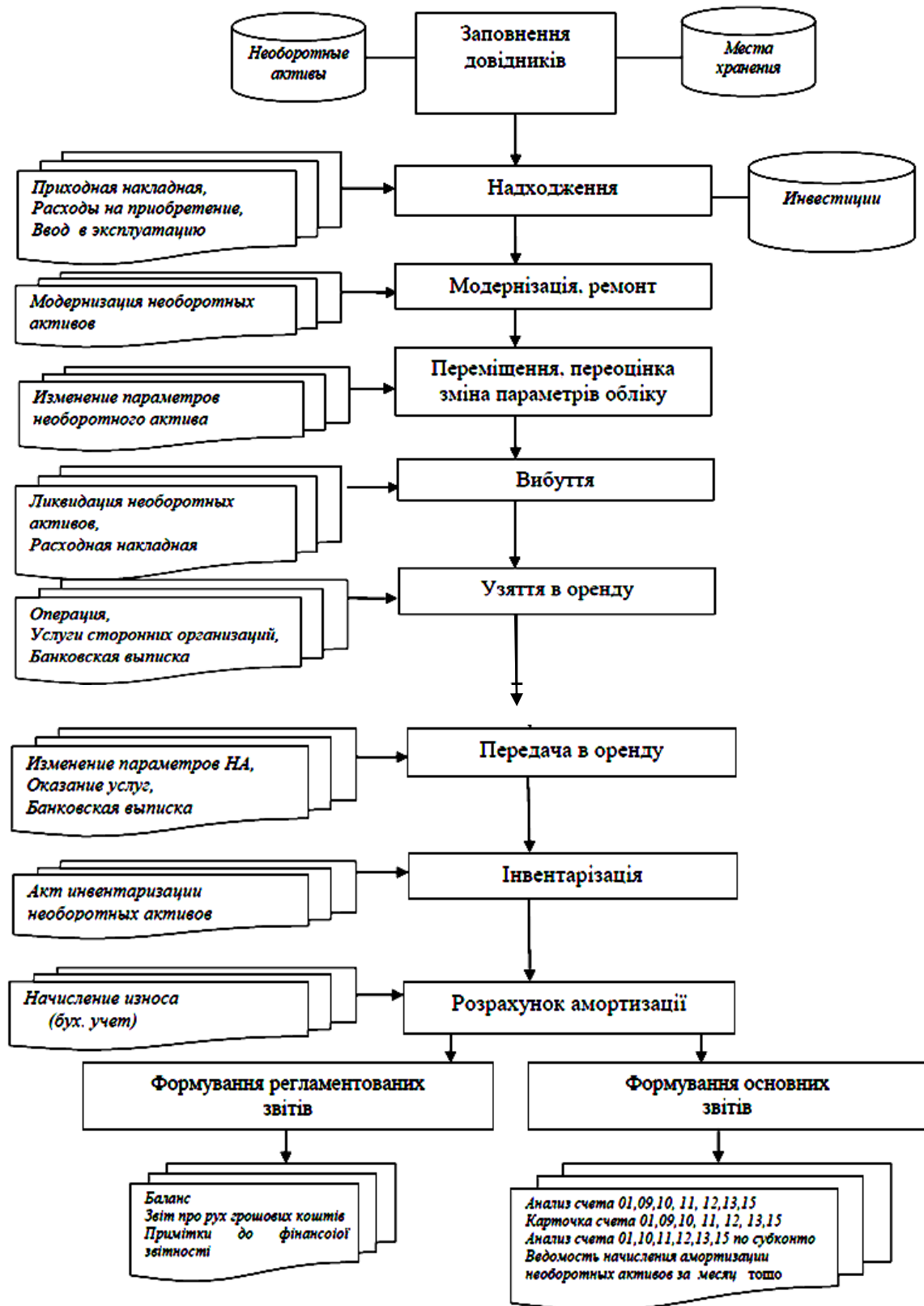


Рис. 2.16. Схема організації обліку необоротних активів у середовищі інформаційної системи «1С:Підприємство»

Важливе значення при введенні інформації має забезпечення високої вірогідності вихідних даних, тому в системі повинен бути реалізований процес автоматизації виявлення помилок даних, що вводяться, і видачі відповідних повідомлень.

На підставі первинних даних і нормативно-довідкової інформації здійснюється відображення інформації про наявність і рух необоротних активів по підрозділах, матеріально відповідальним особам, по групах, видах, підприємству в цілому. Тобто за допомогою інформаційної системи обліку бухгалтер отримує вичерпну інформацію про стан обліку необоротних активів для прийняття управлінських рішень.

Отже, застосування бухгалтерських програм дає можливість отримувати оперативну і якісну інформацію з обліку господарських операцій необоротних активів. Це позитивно впливає на роботу всього підприємства, яке працює в ринкових умовах, що значно підвищує рівень управління фінансово-господарською діяльністю підприємства. Поліпшується організація і знижується трудомісткість ведення обліку, підвищується продуктивність праці облікового персоналу, знижуються витрати на ведення обліку.

Це також дасть змогу прискорити обліковий процес, заповнення первинних документів автоматизовано зменшить ризик втрати того чи іншого документу. Проте, на сучасному етапі розвитку та постійних змін нормативно-правового забезпечення обліку об'єктів необоротних активів виникає суперечність між технічними можливостями програмного продукту «1С: Підприємство», управлінськими й обліковими процесами та явищами на підприємствах, тому автоматизація обліку потребує постійного удосконалення відповідно до нормативно-правового забезпечення та потреб внутрішніх та зовнішніх користувачів.

Висновки до розділу 2

За результатами дослідження організації та методики обліку витрат на поліпшення необоротних активів та калькулювання собівартості ремонтних робіт одержано наступні наукові результати, спрямовані на її удосконалення:

1. Бухгалтерський облік ремонту необоротних активів повинен надавати інформацію про обсяг витрачених запасів та обсяг ремонтних робіт; забезпечити контроль за використанням виділених на проведення ремонту коштів за призначенням. Для цього встановлено етапи документального оформлення операцій з обліку поточного та капітального ремонтів, до яких відносять:

- Етап I. Документація з планування ремонту основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів;
- Етап II. Документація з прийняття основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів;
- Етап III. Документація безпосереднього виконання ремонтних робіт;
- Етап VI. Документація з приймання відремонтованих основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів.

2. В ТОВ «Сахара» згідно п. 11 П(С)БО 16 здійснено деталізацію витрат на поточний і капітальний ремонт за статтями калькуляції, зокрема виділено такі витрати: матеріали, запасні частини, будівельні матеріали, паливо та електроенергію, основна та додаткова заробітна плата, відрахування в єдиний соціальний внесок, витрати на утримання і експлуатацію обладнання.

3. Запропоновано внесення додаткових субрахунків: 156 «Поліпшення та відновлення основних засобів», 157 «Поліпшення та відновлення інших необоротних матеріальних активів» та 158 «Поліпшення та відновлення нематеріальних активів» до Плану рахунків та збільшення переліку операцій, які відображаються за дебетом рахунку 15 «Капітальні інвестиції» Інструкції

№ 291, оскільки наявні субрахунки до рахунку 15 не передбачають відображення операцій з обліку поліпшень необоротних активів.

4. Надано рекомендації щодо обліку створених резервів на ремонт основних засобів із застосуванням субрахунку 474 рахунку 47 «Забезпечення інших витрат і платежів» та внесення змін до Інструкції про застосування Плану рахунків № 291 стосовно операцій, які відображаються в кореспонденції з рахунком 15 «Капітальні інвестиції» та рахунку 47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів».

5. Запропоновано удосконалення методики обліку капітального та поточного ремонтів в орендаря шляхом деталізації інформації на рахунках бухгалтерського обліку.

Для оперативного відображення орендних операцій на рахунках бухгалтерського обліку розроблено форми первинних документів про наявність та рух орендованих активів і пов'язаних з ними витрат на ремонт, зокрема «Акт про проведений ремонт орендованого основного засобу», даний документ є підтвердженням того, що роботи з капітального ремонту були виконані, а також є підставою для збільшення орендодавцем первісної вартості переданого в оренду необоротного активу та «Розрахунок залишкової вартості основного засобу, переданого в оренду». Даний документ складається орендодавцем у випадку погодження ним відшкодувати витрати на капітальний ремонт.

РОЗДІЛ 3

ОСОБЛИВОСТІ АНАЛІЗУ ВИТРАТ НА ПОЛІПШЕННЯ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ

3.1. Інформаційне забезпечення та методика аналізу необоротних активів й витрат на їх поліпшення

Необоротні активи є основною складовою майна будь-якого суб'єкта господарювання та важливою запорукою максимізації прибутку підприємства. У зв'язку з чим, набувають стратегічного значення порядок їх відображення в обліку та звітності, аналіз ефективності та раціональності їх використання. В свою чергу, від забезпеченості виробничого процесу підприємства необоротними активами та ефективності їх використання багато в чому залежить як господарська діяльність, так і фінансовий стан підприємства.

За формою функціонування у процесі господарської діяльності підприємства серед необоротних активів виділяються на матеріальні, нематеріальні і фінансові активи. Об'єктом аналізу зазвичай виступають, матеріальні необоротні активи, що включають основні засоби, інші необоротні матеріальні активи та капітальні інвестиції; нематеріальні активи, що охоплюють права на об'єкти інтелектуальної власності, патенти, ліцензії, торгові знаки, знаки обслуговування тощо; а також фінансові необоротні активи, що представлені у балансі довгостроковими фінансовими інвестиціями, які не можуть бути вільно реалізовані в будь-який момент і обліковуються методом участі в капіталі. Аналіз вищенаведених ресурсів дає можливість ефективно управляти ними.

Повнота і достовірність результатів аналізу об'єктів необоротних активів залежать від якості і змісту економічної інформації, що використовується при його виконанні. З метою проведення якісного та достовірного аналізу необхідна інформація повинна відповідати ряду вимог (табл. 3.1) [128, 516].

Таблиця 3.1.

**Вимоги до джерел інформації економічного аналізу
необоротних активів**

Вимоги	Характеристика
1	2
Ефективність інформації	Система інформації повинна вимагати мінімум затрат на збирання, обробку, зберігання та використання даних, забезпечуючи усі потреби аналізу та управління
Об'єктивність інформації	Інформація повинна відповідати дійсності, бути достовірною, об'єктивно відображати господарські факти, явища і процеси
Єдність інформації	Інформація для проведення економічного аналізу може надходити з різноманітних джерел (нормативних, облікових, позаоблікових), тому необхідно усунути відокремленість та дублювання різних джерел інформації, кожне економічне явище повинно реєструватись тільки один раз
Аналітичність інформації	Інформація повинна відповідати потребам економічного аналізу, тобто забезпечувати надходження даних саме про ті напрями діяльності і з деталізацією, необхідною для всебічного вивчення економічних явищ та процесів, виявлення впливу факторів і визначення резервів господарювання
Оперативність інформації	Потрібна інформація для проведення економічного аналізу повинна надходити до аналітика якомога швидше. Тільки в цьому разі є можливість оперативно впливати на хід виробничого процесу, результати господарської діяльності

Головним джерелом інформації аналізу необоротних активів є бухгалтерська звітність, що розглядається як єдина система даних про майновий і фінансовий стан підприємства. Зокрема, необхідну інформацію містить фінансова та статистична звітність підприємства. Найбільш повну інформацію можна отримати з Балансу (Звіту про фінансові результати) та Приміток до річної фінансової звітності [84] (табл. 3.2.).

Таблиця 3.2.

Інформаційне забезпечення аналізу необоротних активів

Розділ	Стаття	Код	Показник
Баланс (Звіт про фінансовий стан)			
I. Необоротні активи	Нематеріальні активи	1000	Стан необоротних активів на початок і кінець року
	первісна вартість	1001	
	накопичена амортизація	1002	
	Незавершені капітальні інвестиції	1005	
	Основні засоби	1010	
	первісна вартість	1011	
	знос	1012	
	Інвестиційна нерухомість	1015	
	Довгострокові біологічні активи	1020	
	Довгострокові фінансові інвестиції: які обліковуються за методом участі в капіталі інших підприємств	1030	
	інші фінансові інвестиції	1035	
	Довгострокова дебіторська заборгованість	1040	
	Відстрочені податкові активи	1045	
Інші необоротні активи	1090		
Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)			
I. Фінансові результати	Інші операційні доходи	2120	Отримані доходи (витрати) від реалізації, списання необоротних активів
	Інші операційні витрати	2180	
	Інші доходи	2240	
	Інші витрати	2270	
II. Сукупний дохід	Дооцінка (уцінка) необоротних активів	2400	Вартість дооцінки (уцінки) необоротних активів
III. Елементи операційних витрат	Амортизація	2515	Накопичена амортизація за звітний період
Звіт про рух грошових коштів			
II. Рух коштів у результаті інвестиційної діяльності	Надходження від реалізації необоротних активів	3205	Грошові потоки, пов'язані з необоротними активами
	Витрачання на придбання необоротних активів	3255	
Примітки до річної фінансової звітності			
I. Нематеріальні активи		010-090	Зміни в складі основних засобів у розрізі їх груп (зокрема, взяті в оренду та передані в операційну оренду)
II. Основні засоби		100-260	
III. Капітальні інвестиції		280-342	
IV. Фінансові інвестиції		350-370	
XIII. Використання амортизаційних відрахувань		1300-1315	
XIV. Біологічні активи		1410-1430	

Як видно з таблиці 3.1., практично в кожній із форм фінансової звітності є показники, що стосуються необоротних активів підприємства. Разом з тим, незважаючи на значний об'єм інформації, що надається у фінансовій звітності щодо необоротних активів, вона потребує удосконалення. Зокрема, у Балансі (Звіті про фінансові результати) вартість проведених капітальних ремонтів, поліпшень та модернізацій відображається у складі первісної вартості. На нашу думку, даний показник потребує відокремлення, тому ми пропонуємо у вищенаведеному звіті для показників, що містять значення первісної вартості, зокрема основних засобів та нематеріальних активів для відображення вартості поліпшень та капітальних ремонтів прописати окремі статті «Вартість відновлення», де зазначати накопичену суму капітальних ремонтів, модернізацій.

Перераховані джерела інформації використовуються для проведення ретроспективного аналізу. Оперативний аналіз проводиться за даними первинного бухгалтерського обліку. Прогнозний аналіз ефективності використання необоротних активів застосовується при оцінці відповідних альтернативних управлінських рішень.

Аналіз витрат на поліпшення здійснюється в рамках аналізу необоротних активів. Етапи проведення аналізу необоротних активів підприємства можна згрупувати наступним чином (рис. 3.1)

Коротко охарактеризуємо підетапи основного етапу аналізу необоротних активів.

Підетап I. Вертикальний та горизонтальний аналіз необоротних активів, які підлягають поліпшенню. У процесі функціонування підприємства величина складових необоротних активів постійно змінюється. Тому, під час аналізу необоротних активів за даними фінансової звітності необхідно дати оцінку змінам в їх обсязі і структурі, вивчити стан та ефективність використання. При цьому значну увагу приділяють основним

засобам, які становлять основу матеріально-технічної бази будь-якого підприємства. У фінансовому аналізі і менеджменті основні засоби розглядають як об'єкт вкладання капіталу, а тому їх ще називають основним капіталом.



Рисунок 3.1. Етапи проведення аналізу необоротних активів підприємства, що підлягають поліпшенню

Характеристику про кількісні зміни в структурі необоротних активів підприємства можна отримати за допомогою вертикального та

горизонтального аналізу звітності, зокрема форми Баланс (Звіт про фінансовий стан).

Вертикальний аналіз показує структуру необоротних активів підприємства. Як правило, показники структури розраховуються у відсотках до загальної суми за розділом I «Необоротні активи».

Горизонтальний аналіз звітності полягає в побудові однієї чи кількох аналітичних таблиць, в яких абсолютні показники доповнюються відносними темпами зростання (зниження).

Слід зауважити, що в умовах інфляції цінність результатів горизонтального аналізу знижується.

На практиці нерідко об'єднують горизонтальний і вертикальний аналізи, тобто будують аналітичні таблиці, котрі характеризують як структуру необоротних активів, так і динаміку окремих її показників.

Підetail II. Оцінка співвідношення темпів зростання активів, чистих активів та чистого прибутку. Оптимальність нарощення активів підприємства визначається за допомогою порівняння темпів приросту активів з темпами приросту чистого доходу та темпами приросту чистого прибутку.

Зауважимо, що в умовах інфляції доцільно також розглянути темпи зростання обсягу виробництва. Якщо темпи приросту чистого прибутку більші за темпи приросту активів, а темпи приросту обсягу менші, то підвищення ефективності використання активів відбулося тільки за рахунок зростання цін на продукцію.

Підetail III. Аналіз коефіцієнтів структури необоротних активів, що підлягають поліпшенню. Це вивчення коефіцієнтів постійності і мобільності активів підприємства та співвідношення між необоротними і оборотними активами.

Якщо частка необоротних активів складає більше 40%, деякі аналітики говорять про «важку» структуру активів, менше – «легку». «Важка» структура свідчить про значні накладні витрати і високу чутливість до зміни

виручки, «легка» – про мобільність підприємства. За нормальних умов темпи приросту оборотних активів повинні бути вищі ніж темпи приросту необоротних активів.

Підетап IV. Якісна характеристика необоротних активів, що підлягають поліпшенню. Якісна характеристика необоротних активів, що підлягають поліпшенню оцінюється за рядом показників.

Зазначимо, що у процесі виробничої і фінансової діяльності підприємства зацікавлені в збереженні й ефективному використанні основних засобів та інших необоротних активів, які мають найбільшу частку у складі необоротних активів, що підлягають поліпшенню. Для оцінки та аналізу цих процесів використовують систему показників, яка включає:

- показники забезпечення підприємства основними засобами;
- показники стану основних засобів;
- показники ефективності використання основних засобів.

Рівень забезпечення підприємства основними засобами характеризується:

- а) показником фондомісткості виробництва;
- б) показником фондоозброєності праці;
- в) коефіцієнтом реальної вартості основних виробничих засобів у вартості майна підприємства;
- г) індексом постійного активу;

Для оцінки стану основних засобів підприємства використовують такі показники:

- а) коефіцієнт зносу основних засобів;
- б) коефіцієнт придатності основних засобів;
- в) коефіцієнт оновлення основних засобів;
- г) коефіцієнт вибуття основних засобів;
- д) коефіцієнт приросту основних засобів;
- е) визначення частки активної частини основних засобів;

Необхідно відмітити, що дані показники є досить приблизними, оскільки в балансі більшості підприємств активи показані за первісною вартістю. Балансова вартість активів часто немає нічого спільного з їх реальною вартістю, особливо в умовах інфляції.

Показники використання основних виробничих засобів переважно поділяються на дві великі групи – натуральні та вартісні. Іноді додатково виокремлюють ще одну групу показників – умовно-натуральні. До натуральних показників належить продуктивність на одиницю часу роботи устаткування, машини чи механізму. Така продуктивність називається технологічною і вимірюється в натуральних одиницях (шт./рік; км/рік; т/рік). Вона заноситься в технічний паспорт основного засобу. Натуральні показники використання основних виробничих засобів є найбільш вірогідними, але вони не дають змоги реально оцінити ступінь використання основних засобів різних видів. З метою усунення таких незручностей на деяких підприємствах застосовують умовно-натуральні показники. Їх сутність полягає в тому, що продуктивність устаткування, яке має на підприємстві найбільшу питому вагу, беруть за базову. На її основі спочатку розраховують індекси зведення, а потім, з урахуванням цих індексів – продуктивність іншого устаткування. У результаті отримують продуктивність в умовно-натуральних одиницях.

Натуральні та умовно-натуральні показники використання основних виробничих засобів застосовують для активної їх частини. Проте визначити в натуральних одиницях продуктивність будинків, споруд тощо майже неможливо. З огляду на це для визначення ефективності використання всіх основних засобів застосовують вартісні показники.

Оцінку ефективності використання основних засобів здійснюють за такими основними показниками:

- а) фондвіддача основних засобів;
- б) рентабельність основних засобів;

Ефективність функціонування підприємства забезпечується при високому рівні оновлення основних засобів, підвищенні коефіцієнта їх придатності, зростанні показників фондоддачі та рентабельності основних засобів і зниженні показника фондомісткості виробництва.

Показник оновлення основних засобів може відображати зростання ефективності функціонування підприємства за рахунок проведеної модернізації чи іншого поліпшення необоротних активів. На нашу думку, перед тим, як здійснювати аналіз показника оновлення необоротних активів необхідно проаналізувати структуру витрат на поліпшення необоротних активів та оцінити ефективність поліпшення необоротного активу.

Підтан V. Аналіз ефективності управління активами (показники оборотності). Фінансовий стан підприємства знаходиться в безпосередній залежності від того, на скільки швидко кошти, вкладені в активи, перетворюються на реальні гроші. Ефективність управління активами характеризується такими загальними показниками:

- коефіцієнт оборотності;
- тривалість одного обороту активів;
- коефіцієнт закріплення оборотних коштів.

Поряд з розглянутими вище показниками в процесі аналізу необоротних активів доцільно вивчати співвідношення:

- придбаних необоротних активів та підсумку активів;
- витрат на ремонт та утримання необоротних активів та їх вартості;
- витрат на ремонт і утримання необоротних активів і доходу від реалізації продукції (робіт, послуг).

Інформація про необоротні активи, наведена у фінансовій звітності, дає можливість аналізувати та оцінити і те, як підприємство використовує основні засоби, які є основним видом необоротних активів, необхідність їх поліпшення.

З метою такого аналізу, зокрема, застосовують такі показники як середній строк експлуатації та середній вік основних засобів.

Метою проведення аналізу витрат на поліпшення необоротних активів є отримання виваженої та обґрунтованої оцінки витрат, понесених на поточний та капітальний ремонт та інші види поліпшення необоротних активів і тим самим визначити умови прийняття оптимальних фінансових та управлінських рішень щодо уже здійснених витрат та економічної доцільності здійснення їх у майбутньому, а розробка моделі залежності експлуатаційних витрат від віку устаткування дозволить визначити доцільність проведення ремонту основних засобів, як однієї з найважливіших складових необоротних активів.

В узагальненому вигляді інструментарій для управління необоротними активами, що підлягають поліпшенню наведено у таблиці 3.3.

Таблиця 3.3

Інструментарій для управління основними засобами, як основним видом необоротних активів

Ознака	Необхідна інформація	Джерело інформації	Інструмент	Оцінка результатів
1	2	3	4	5
Обґрунтованість строку корисного використання необоротного матеріального активу для нарахування амортизації, необхідність його перегляду.	Первісна (переоцінена) вартість основних засобів. Витрати на амортизацію. Строк експлуатації основних засобів фірм-конкурентів	Баланс (Звіт про фінансовий стан), Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід), Примітки до річної фінансової звітності	Середній строк експлуатації основних засобів	Занадто тривалий строк експлуатації призведе до зниження витрат на амортизацію та зниження чистого прибутку
Термін використання необоротних матеріальних активів, необхідність їх поліпшення	Знос основних засобів та витрати на амортизацію	Баланс (Звіт про фінансовий стан), Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід), Примітки до річної фінансової звітності	Середній вік основних засобів	Значний середній вік основних засобів у порівнянні з конкурентами свідчить, що вони є специфічними або потребувати заміни

Продовження табл. 3.3				
1	2	3	4	5
Ефективність використання необоротних матеріальних активів після їх поліпшення.	Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг). Залишкова вартість основних засобів.	Баланс (Звіт про фінансовий стан), Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід), Примітки до річної фінансової звітності	Фондовіддач а основних засобів	Високе значення цього показника свідчить, що підприємство ефективно використовує основні засоби для генерування доходу від продажу

В рамках аналізу необоротних активів, зокрема їх поліпшення особливе місце займає й аналіз нематеріальних активів.

Аналіз нематеріальних активів передбачає вивчення динаміки наступних співвідношень:

- нематеріальних активів і підсумку усіх активів;
- нематеріальних активів і власного капіталу;
- нематеріальних активів і доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг);
- нематеріальних активів і чистого прибутку;
- зміни у нематеріальних активах та зміни у чистому прибутку.

Аналізуючи нематеріальні активи, слід мати на увазі, що до 90% ринкової вартості компанії в теперішній час створюється в результаті ефективного використання інтелектуального капіталу.

Діяльність, що базується на знаннях, раніше концентрована переважно в сфері досліджень і розробок, поширилася на інші галузі економіки.

Одним із підходів до дослідження сутності інтелектуального капіталу є виділення в його складі чотирьох основних елементів:

- людський капітал;
- капітал відносин;

- інтелектуальна власність;
- активи інфраструктури.

Людський капітал характеризує потенціал (навички, досвід, здібності тощо.) членів організації, що дозволяє генерувати нові ідеї і знання.

Капітал відносин безпосередньо пов'язаний із зовнішнім середовищем організації і визначається лояльністю клієнтів, репутацією, зв'язками з постачальниками тощо.

Інтелектуальна власність і активи інфраструктури в сукупності становлять організаційний капітал, який відображає знання, що задіяні в структурі, процесах і культурі організації.

Поряд з тим фінансова звітність підприємства сьогодні відображає лише незначну частину інтелектуального капіталу у вигляді нематеріальних активів, які визнаються такими згідно з діючими П(С)БО.

В результаті спостерігається тенденція до:

- зростання розриву між ринковою та балансовою вартістю капіталу підприємства;
- розширення сфери застосування нефінансових (негрошових) показників для оцінки стратегічного потенціалу підприємства та ефективності його використання.

Для порівняння інтелектуального капіталу різних підприємств були розроблені і застосовуються такі показники:

- співставлення ринкової і балансової вартості;
- К'ю Тобіна;
- розрахункова вартість нематеріальних активів.

Хоча розрахункова вартість нематеріальних активів є хорошою основою для порівняння потенціалу підприємства, залишається проблема впливу на цей показник методик, що застосовуються для визначення середньогалузевого прибутку на капітал і вартості капіталу конкретного підприємства.

Визнаючи зростаючу роль інтелектуального капіталу в створенні конкурентних переваг, слід зауважити, що методи його оцінки потребують подальшого вдосконалення. Це дозволить підвищити якість планування і контролю в системі управління інтелектуальним капіталом та, зрештою, ефективність стратегічного управління підприємством.

На нашу думку, покращення стану необоротних активів можливе тільки завдяки оновленню та проведенню техніко-технологічної інноваційної модернізації. Саме проведення аналізу необоротних активів дає можливість оцінити необхідність поліпшення необоротних активів та ефективність уже здійсненої модернізації.

3.2. Аналіз витрат на поліпшення необоротних активів

У процесі функціонування і розвитку підприємство оновлює і збільшує обсяги своїх необоротних активів.

Відтворення необоротних активів – це процес постійного їх оновлення. Розрізняють просте (у тому самому обсязі) і розширене (кількісне та якісне збільшення) відтворення необоротних активів. У свою чергу – просте та розширене відтворення необоротних активів, – це здійснення підприємством різного роду витрат, які відображаються в обліку та впливають на фінансовий стан підприємства.

Згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», витрати, що здійснюються для підтримання об'єкта активів у робочому стані та одержання початково визначеної суми майбутніх економічних вигід від його використання, включаються у фінансовому обліку до поточних витрат підприємства. Суму витрат на проведення модернізації, модифікації, добудови, дообладнання, реконструкції і капітального ремонту, що приводить до зростання обсягу майбутніх економічних вигід, відносять на збільшення початкової вартості об'єктів основних засобів.

Для забезпечення відтворення основних засобів, інших матеріальних необоротних активів та нематеріальних активів здійснюють капітальні (реальні) інвестиції.

Реалізація капітальних інвестицій відбувається шляхом нового будівництва (створення), модернізації, реконструкції, технічного переозброєння, добудови і дообладнання діючих необоротних матеріальних і нематеріальних активів.

Зазначимо, що для визначення обсягів і джерел фінансування капітальних інвестицій фахівці фінансової служби підприємства розробляють їх бюджет. Даний бюджет капітальних інвестицій розробляють на рік. Він має бути узгоджений із загальною стратегією розвитку підприємства.

Бюджет капітальних інвестицій включає такі показники:

- початкову вартість необоротних матеріальних активів на початок планового періоду;
- вартість устаткування, інших необоротних матеріальних активів, які підлягають заміні або продажу протягом планового періоду;
- суму невикористаних амортизаційних відрахувань на початок планового періоду;
- суму амортизаційних відрахувань, яку буде нараховано протягом планового періоду;
- орієнтовну суму амортизаційних відрахувань, які нараховують на необоротні активи, заплановані для придбання протягом планового періоду;
- очікувану вартість необоротних активів і суму амортизаційного фонду на кінець планового періоду тощо.

На підставі бюджету приймають рішення про обсяги капітальних інвестицій підприємства. Під час складання бюджету капітальних інвестицій слід обирати найефективніші для підприємства напрями їх здійснення, тобто слід оптимізувати структуру капітальних інвестицій.

Виділяють технологічну і відтворювальну структуру капітальних інвестицій.

Технологічна структура характеризує співвідношення інвестицій:

- у проектно-дослідні роботи;
- будівельні роботи;
- придбання устаткування, інструментів, обладнання;
- монтаж устаткування;
- інші капітальні роботи.

Відтворювальна структура характеризує співвідношення капітальних інвестицій:

- у нове будівництво;
- технічне переозброєння і реконструкцію;
- розширення діючих підприємств;
- витрати на капітальний ремонт об'єктів основних засобів.

Як було вище зазначено, підприємства можуть здійснювати поліпшення необоротних активів (основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів) двома способами: підрядним і господарським. У разі застосування підрядного способу поліпшення об'єктів необоротних активів здійснюють спеціальні підрядні організації. За господарського способу підприємство здійснює поліпшення самостійно, власними силами. Так, господарський спосіб застосовують при реконструкції невеликих, простих із технологічного погляду об'єктів необоротних матеріальних активів.

Усе вищезазначене має прямий вплив на методику аналізу витрат на поліпшення необоротних активів.

У зв'язку з тим, що у нормативно-правових документах та навчально-методичній літературі немає розробленої методики щодо проведення аналізу

витрат на поліпшення необоротних активів, ми пропонуємо аналіз таких витрат здійснювати наступним чином:

- провести аналіз структури витрат на поліпшення необоротних активів по групах необоротних активів;
- визначити частку витрат здійснених сторонніми організаціями та підприємством самостійно (господарським способом);
- здійснити аналіз витрат за видами витрат, які мали місце при поліпшенні необоротних активів (віднесені на збільшення балансової вартості необоротних активів);
- визначити питому вагу кожного виду витрат до загальної вартості витрат та порівняти отримані дані з попередніми звітними періодами;
- здійснити аналіз витрат на поліпшення необоротних активів за видами витрат підприємства (віднесені на витрати періоду: виробничі, адміністративні, збутові);
- дати оцінку аналізу витрат на поліпшення необоротних активів за видами витрат підприємства, проаналізувати отриманий результат зі сторони підвищення ефективності функціонування підприємства за рахунок здійснених витрат на поліпшення.

Аналіз витрат на поліпшення необоротних активів можна розглядати з двох сторін:

- витрати на поліпшення необоротних активів здійсненні сторонніми організаціями;
- витрати на поліпшення необоротних активів здійсненні власними силами.

Структуру витрат відобразимо на рис. 3.2.

Найперше для аналізу витрат на поліпшення необхідно дослідити, які саме необоротні активи можуть поліпшуватися, тому розглянемо структуру

необоротних активів, аналізуючи Баланс (Звіт про фінансовий стан) за 2016-2017 р. (Додатки А, Б) (табл. 3.4).



Рисунок 3.2. Класифікація витрат, пов'язаних з поліпшенням необоротних активів

Таблиця 3.4.

**Аналіз структури необоротних активів за даними
Балансу (Звіту про фінансовий стан)ТОВ «Сахара» за 2016-2017 рр.**

Стаття балансу	код	Залишок на кінець, тис. грн.		Відхилення, тис. грн.	Темп приросту, %
		2016 р	2017 р.		
Нематеріальні активи	1000	26	5	-21	-81
первісна вартість	1001	222	232	10	5
накопичена амортизація	1002	196	227	31	16
Незавершені капітальні інвестиції	1005	21	21	0	0
Основні засоби	1010	2913	3437	524	18
первісна вартість	1011	7753	8403	650	8
знос	1012	4840	4966	126	3
Інвестиційна нерухомість	1015	0	0	0	0
Довгострокові біологічні активи	1020	0	0	0	0
Довгострокові фінансові інвестиції: які обліковуються за методом участі в капіталі інших підприємств	1030	50	50	0	0
інші фінансові інвестиції	1035	0	0	0	0
Довгострокова дебіторська заборгованість	1040	0	0	0	0
Відстрочені податкові активи	1045	0	0	0	0
Інші необоротні активи	1090	0	0	0	0
Всього необоротних активів	1095	3010	3513	503	17
В т.ч. необоротні активи, що підлягають поліпшенню		2939	3442	503	17
% в структурі		97,6	98,0	100,0	100,0

З таблиці 3.4. видно, що у структурі необоротних активів основне місце займають основні засоби, залишкова вартість яких на кінець 2016 р. становила 2913 тис. грн., а вже на кінець 2017 р. ще збільшилася на 524 тис. грн. до 3437 тис. грн., що свідчить про їх поступове оновлення. Меншу частку займають нематеріальні активи відповідно 26 тис. грн. на початок та 5 тис. грн. на кінець 2017 р., незавершені капітальні інвестиції та довгострокові фінансові інвестиції, що обліковуються за методом участі в капіталі інших підприємств, величина яких залишається незмінною відповідно 21 тис. грн.

та 50 тис. грн. Оцінюючи необоротні активи, що підлягають поліпшенню, слід сказати, що вони становлять значну частку у загальній структурі 97,6% (2939 тис. грн.) на початок та 98% (3442 тис. грн.) на кінець року.

Провівши загальний аналіз необоротних активів, зупинимось більш детально на аналізі структури і динаміки необоротних активів, що підлягають поліпшенню, зокрема у нашому випадку, на нематеріальних активах та основних засобах (табл. 3.5.).

Таблиця 3.5.

**Інформація про необоротні активи, що підлягають поліпшенню
відображена у Примітках до річної фінансової звітності
ТОВ «Сахара» за 2017 р.**

тис. грн.

Групи необоротних активів	Код	Залишок на початок року			Наді - йшло	Вибуло		НарА м	Залишок на кінець року			Відхи - лення
		ПВ	НА м	ЗВ		ПВ	НА м		ПВ	НА м	ЗВ	
1	2	3	4		5							
I. Нематеріальні активи												
Права на комерційні призначення	030	3	0	3	0	0	0	1	3	1	2	-1
Права на об'єкти промислової власності	040	5	5	0	0	0	0	0	5	5	0	0
Авторське право та суміжні з ним права	050	118	97	21	0	0	0	20	118	117	1	-20
Інші нематеріальні активи	070	96	94	2	0	0	0	30	106	104	2	0
Разом	080	222	196	26	0	0	0	51	232	227	5	-21
% в структурі		2,8	3,9	0,9	0,0	0,0	0,0	5,6	2,7	4,4	0,1	-4,2
II. Основні засоби												
Будинки, споруди та передавальні пристрої	120	3	0	3	0	0	0	1	3	1	2	-1
Машини та обладнання	130	852	733	119	45	0	0	82	897	815	82	-37
Транспортні засоби	140	5698	3116	2582	1149	731	731	651	6116	3036	3080	498
Інструменти, прилади, інвентар (меблі)	150	805	655	150	136	0	0	70	941	725	216	66

Інші основні засоби	180	95	36	59	5	0	0	7	100	43	57	-2
Малоцінні необоротні матеріальні активи	200	300	300	0	46	0	0	46	346	346	0	0
Разом	260	7753	4840	2913	1381	731	731	857	8403	4966	3437	524
% в структурі		97,2	96,1	99,1	100,0	100,0	100,0	94,4	97,3	95,6	99,9	104,2
Разом НА, що підлягають поліпшенню		7975	5036	2939	1381	731	731	908	8635	5193	3442	503

Оцінюючи структуру необоротних активів, що підлягають поліпшенню, слід зауважити, що основну частку в них займають основні засоби відповідно 99,1% на початок та 99,9% кінець 2017 року. Якщо ж аналізувати склад самих основних засобів, то левову частку в них 2582 тис. грн. займають транспортні засоби, вартість яких на кінець 2017 р. ще збільшилася до 3080 тис. грн., тобто на 498 тис. грн. Значний відсоток також інструментів, приладів та інвентарю 150 тис. грн. на початок та 216 тис. грн. на кінець, а також суттєва доля машин та обладнання відповідно 119 тис. грн. на початок та 82 тис. грн. на кінець 2017 р. (рис. 3.3.).

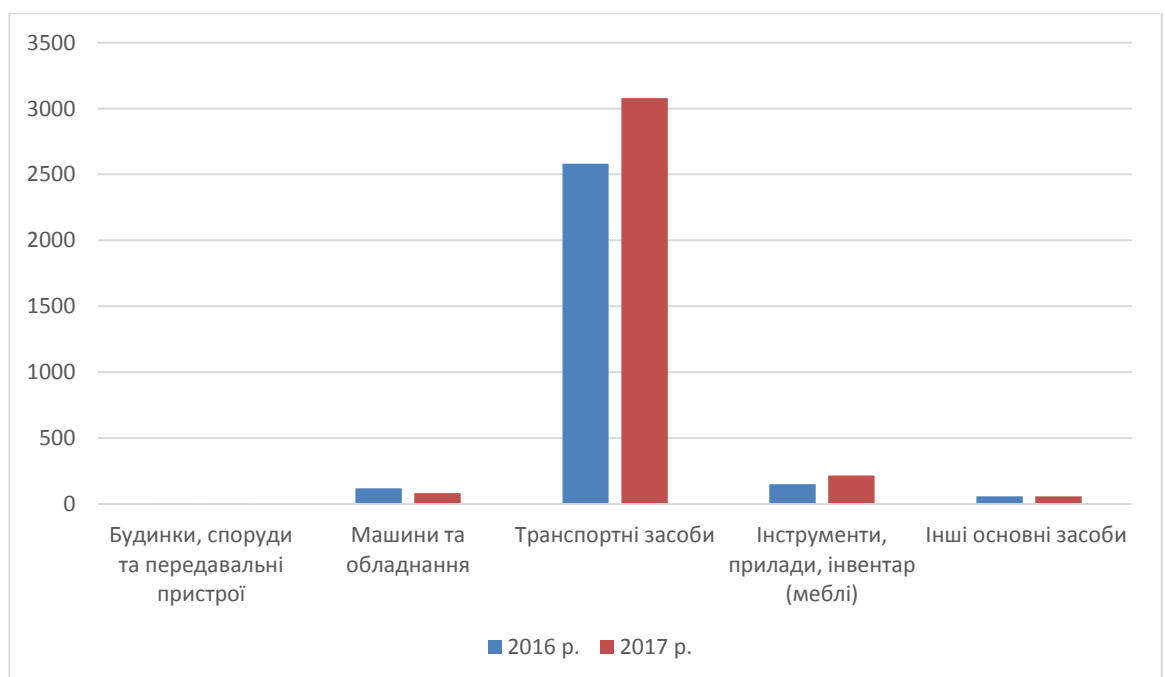


Рисунок 3.3. Структура основних засобів ТОВ «Сахара» за 2016-2017 рр.

Судячи із даних бухгалтерського обліку у звітному періоді відбувалося збільшення необоротних активів, в тому числі і за рахунок поліпшення, проте тільки основних засобів. Жодних витрат на поліпшення інших необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів у ТОВ «Сахара» за 2017 р. не було.

Розглянемо структуру витрат на купівлю та ремонт основних засобів у ТОВ «Сахара» за 2017 р. (табл. 3.6.).

Таблиця 3.6.

**Структура витрат на купівлю та поліпшення основних засобів
у ТОВ «Сахара» за 2017 р.**

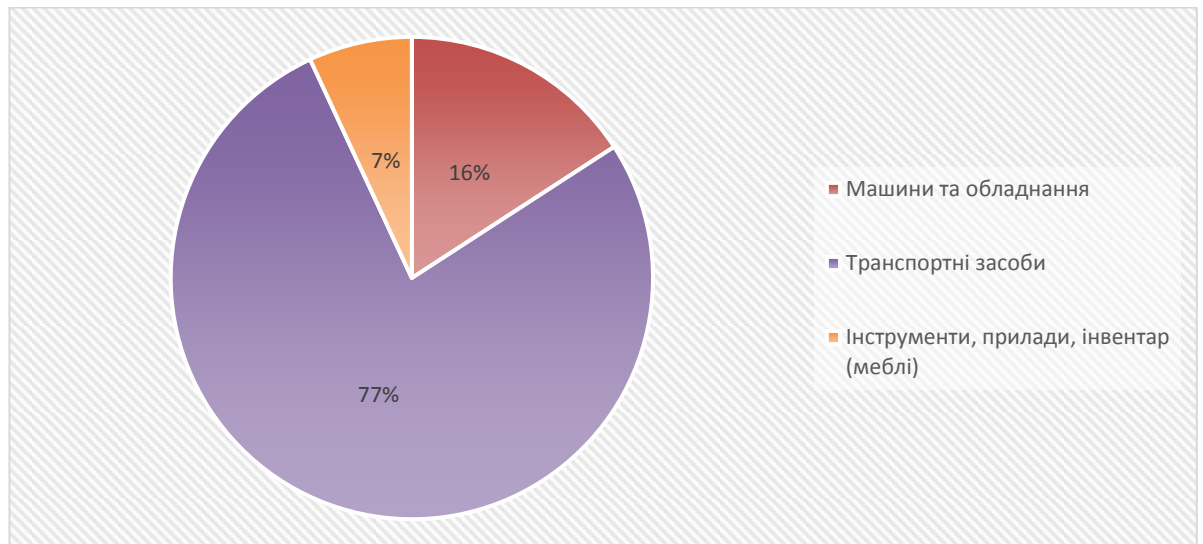
тис. грн.

Групи основних засобів	Код рядка	Надійшло за рік	Купівля	Витрати на поліпшення	% до заг. суми витрат на поліпшення
Машини та обладнання	130	45	0	45	16
Транспортні засоби	140	1149	927	222	78
Інструменти, прилади, інвентар (меблі)	150	136	117	19	7
Інші основні засоби	180	5	5	0	0
Разом	260	1335	1049	286	100
% в структурі			79	21	

У таблиці 3.6. бачимо, що за звітний 2017 р. у ТОВ «Сахара» витрати на купівлю та ремонт основних засобів становлять 1335 тис. грн. Витрати на поліпшення основних засобів за 2017 р. становлять 286 тис. грн. Варто зазначити, що хоча і дана сума не є малою, але вона займає лише 21% у складі надходжень основних засобів. Це означає, що підприємство в основному дотримується політики оновлення основних засобів, а не ремонту вже наявних, тобто більшість коштів вкладається в нові активи.

Найбільшу питому вагу в складі витрат на поліпшення становлять витрати на транспортні засоби 222 тис. грн. або 78%, трохи менше займає

капітальний ремонт машин та обладнання 45 тис. грн. або 16% та інших основних засобів 19 тис. грн. або 7% (рис. 3.4.). Зазначимо, що витрати на поліпшення здійсненні підрядним способом становлять 64 тис. грн., а господарським способом – 222 тис. грн.



**Рисунок 3.4. Структура витрат на поліпшення основних засобів
ТОВ «Сахара» за 2017 рр.**

Як видно з рисунку 3.4., найбільший відсоток серед витрат на поліпшення основних засобів займає поліпшення транспортних засобів. Це пов'язано з тим, що основна діяльність досліджуваного підприємства пов'язана з роз'їзним характером робіт. У зв'язку з цим, ТОВ «Сахара» має значний транспортний парк 3080 тис. грн. на кінець 2017 р. і далі його збільшує (у 2017 р. на 1149 тис. грн.). Такий парк потребує постійного догляду та ремонтів, тому на підприємстві створена ремонтна служба, яка слідкує за станом транспорту. Тому більшість поліпшень транспортних засобів проводяться господарським способом.

Витрати на поліпшення транспортних засобів, здійснені господарським способом по видах витрат ТОВ «Сахара» за 2017 р. відображено у табл. 3.5

Таблиця 3.7

Структура витрат на поліпшення транспортних засобів за видами витрат, здійснених господарським способом у ТОВ «Сахара» за 2017 р.

Вид витрат	Сума, тис. грн.	% у структурі
1. Сировина і матеріали	123	55
2. Заробітна плата	72	33
3. Відрахування на соціальні заходи	16	7
4. Амортизація	9	4
5. Інші витрати	2	1
Всього	222	100

З таблиці 3.7. видно, що у ТОВ «Сахара» найбільший відсоток капіталізованих витрат на поліпшення транспортних засобів займає сировина і матеріали 123 тис. грн. або 55%. Наступними за величиною статтями витрат є заробітна плата – 72 тис. грн. або 33% та відрахування на соціальні заходи – 16 тис. грн. або 7%. Амортизація та інші витрати, здійсненні на поліпшення транспортних засобів є найменшими і становлять відповідно 9 тис. грн. або 4% та 2 тис. грн. або 1%.

Графічно вищенаведену структуру відобразимо на рис. 3.5.



Рисунок 3.5. Структура витрат на поліпшення транспортних засобів ТОВ «Сахара» за 2017 рр.

Проведений аналіз витрат на поліпшення необоротних активів у ТОВ «Сахара» свідчить про те, що підприємство за 2017 р. здійснювало як капіталізацію витрат на поліпшення, так і поточні витрати на поліпшення. Витрати на капітальний ремонт за 2017 р. становили 286 тис. грн., з них витрати здійснені підрядними організаціями становлять 64 тис. грн., а витрати здійсненні господарським способом – 222 тис. грн. Зазвичай, господарським способом підприємство проводило ремонти транспортних засобів, що пов'язано зі значним відсотком даних активів у структурі основних засобів та наявною у зв'язку з цим ремонтною дільницею. Аналіз витрат на поліпшення, понесених при здійсненні ремонтів господарським способом показав, що найбільша частка була сировини і матеріалів (55%) та заробітної плати працівників із відрахуваннями (40%).

3.3. Основні показники оцінки ефективності поліпшення необоротних активів підприємства

В умовах гострого дефіциту інвестиційних ресурсів перед підприємствами постає першочергове завдання – підвищення ефективності використання необоротних активів, особливо важливих їх складових – основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів. У зв'язку з необхідністю отримання власниками, кредиторами й інвесторами оперативної та достовірної інформації щодо придбання, руху, оновлення та ефективності використання необоротних активів все більше зростає роль аналізу стану та ефективності використання необоротних активів. Від того, наскільки ефективно використовуються наявні необоротні активи, від їх досконалості залежать і загальні результати роботи підприємства.

Як уже зазначалося вище, основні засоби, інші необоротні матеріальні активи, нематеріальні активи є тими складовими необоротних активів, які підлягають поліпшенню. Саме питання аналізу ефективності поліпшення необоротних активів є нині недостатньо розробленим та потребують розгляду.

Однією з найбільш важливих задач розвитку ТОВ «Сахара» є підвищення ефективності використання необоротних активів. У свою чергу, – окреслити шляхи підвищення ефективності використання необоротних активів можливо за рахунок здійснення оцінки та аналізу системи показників, зокрема:

- показників забезпечення підприємства основними засобами як основної складової необоротних активів;
- показників стану необоротних активів;
- показників ефективності використання необоротних активів.

У зв'язку з тим, що на у ТОВ «Сахара» за звітний період здійснювалося поліпшення тільки основних засобів, то здійснимо аналіз вищенаведених показників на основі даних про основні засоби у звітності.

Рівень забезпечення підприємства необоротними активами характеризується індексом постійного активу ($I_{ПА}$), який характеризує частку необоротних активів (в тому числі основних засобів) у власних джерелах та визначається за формулою:

$$I_{ПА} = \frac{\text{Необоротні активи}}{\text{Власний капітал}} = \frac{\text{Ф. 1 ряд. 1095}}{\text{Ф. 1 ряд. 1495}} \quad (3.1)$$

$$I_{ПА} \text{ 2016 р.} = 3010/2546 = 1,18$$

$$I_{ПА} \text{ 2017 р.} = 3513/3082 = 1,14$$

Показник індексу постійного активу у ТОВ «Сахара» у 2016 р. становив 1,18, а у 2017 р. 1,14. Хоча ми спостерігаємо тенденцію до зменшення даного показника, проте його значення є досить високим у 2016-

2017рр., і свідчить про те, що частка необоротних активів у власних джерелах є суттєвим. Отже, можна стверджувати, що у ТОВ «Сахара» необоротні активи, в значній мірі, забезпечені власним капіталом. Для оцінки стану основних засобів підприємства використовують такі показники:

а) коефіцієнт зносу основних засобів (Кз), який характеризує інтенсивність накопичення коштів для оновлення основного капіталу. Рекомендоване значення $<0,5$.

$$K_z = \frac{\text{Знос основних засобів}}{\text{Первісна вартість основних засобів}} = \frac{\text{Ф. 1 ряд. 1012}}{\text{Ф. 1 ряд. 1011}} \quad (3.2)$$

$$K_z \text{ 2016 р.} = 4840/7753 = 0,62$$

$$K_z \text{ 2017 р.} = 4966/8403 = 0,59$$

Оскільки, рекомендоване значення коефіцієнта зносу $<0,5$, тому необхідно відмітити, що даний коефіцієнт у 2016 р. та у 2017 р. становив відповідно 0,62 та 0,59, тобто перевищував рекомендоване значення. Отже, знос основних засобів у ТОВ «Сахара» є значним, адже у 2016 р. основні засоби були зношені на 62%, проте у 2017 р. значення даного показника зменшилось до 59%, що є позитивною тенденцією. Зазначимо, що зменшення зносу у 2017 р. пояснюється збільшенням первісної вартості основних засобів на 524 тис. грн., в тому числі і за рахунок поліпшення основних засобів на 286 тис. грн.

б) коефіцієнт придатності основних засобів ($K_{\text{ПР}}$) показує, яка частина основних засобів придатна для експлуатації в процесі господарської діяльності, визначається за формулою:

$$K_{\text{ПР}} = \frac{\text{Первісна вартість основних засобів}}{\text{Знос основних засобів}} = \frac{\text{Ф. 1 ряд. 1011}}{\text{Ф. 1 ряд. 1012}} \quad (3.3)$$

$$K_{\text{ПР}} \text{ 2016 р.} = 7753/4840 = 1,60$$

$$K_{\text{ПР}} \text{ 2017 р.} = 8403/4966 = 1,69$$

Як бачимо, на ТОВ «Сахара» коефіцієнт придатності основних засобів зріс на кінець 2017 р. до 1,69 з 1,60 на кінець 2016 р. Це відбулося в основному за рахунок поліпшення основних засобів. Таке збільшення є позитивною тенденцією, оскільки за даними аналізу можна стверджувати, що частка основних засобів придатних для експлуатації збільшилася.

Слід зауважити, що при прийнятті управлінських рішень щодо оновлення і ліквідації основних засобів, потрібно враховувати, що сума нарахованого зносу, а отже частка придатності не завжди достатньо точно відбивають рівень фактичного фізичного зносу. Тому треба визнати, що оскільки знос основних засобів визначається за розрахунковими нормами амортизації, то і оцінка їх стану є дещо умовною. Більш висока величина придатності основних засобів забезпечує більшу ймовірність стійкого фінансового стану підприємства [159].

в) коефіцієнт оновлення основних засобів (K_{OH}) характеризує інтенсивність введення в дію нових основних засобів та поліпшення наявних. Він показує частку введених за певний період основних засобів у загальній вартості основних засобів на кінець звітного періоду (рекомендоване значення $>0,1$) та визначається за формулою:

$$K_{OH} = \frac{\text{Вартість основних засобів, що надійшли за період}}{\text{Вартість основних засобів на кінець періоду}} = \frac{\text{Ф. 5 р.100...180 (гр.5)}}{\text{Ф. 1 ряд. 1011(гр.4)}} \quad (3.4)$$

$$K_{OH} \text{ 2016 р.} = 2727/7753 = 0,35$$

$$K_{OH} \text{ 2017 р.} = 1335/8403 = 0,16$$

Дані аналізу свідчать про те, що коефіцієнт оновлення основних засобів на кінець 2016 р. та 2017 р. є вищим за рекомендоване значення і становить відповідно 0,35 та 0,16, тобто має тенденцію до зростання. Оскільки таке зростання відбулося і за рахунок поліпшень основних засобів, то

підтверджується інтенсивність введення в дію нових основних засобів та збільшення основних засобів за рахунок їх поліпшення на ТОВ «Сахара».

г) коефіцієнт вибуття основних засобів ($K_{\text{ВИБ}}$) показує інтенсивність вибуття основних засобів, тобто рівень вибуття тих основних засобів, які або морально застарілі, або зношені і непридатні для подальшого використання, (рекомендоване значення $>0,1$) та визначається за формулою:

$$K_{\text{ВИБ}} = \frac{\text{Вартість основних засобів, що вибули за період}}{\text{Вартість основних засобів на початок періоду}} = \frac{\text{Ф. 5 р.100...180 (гр.8)}}{\text{Ф. 1 ряд. 1011 (гр.3)}} \quad (3.5)$$

$K_{\text{ВИБ}}$ 2016 р. – основні засоби, що вибували відсутні

$K_{\text{ВИБ}}$ 2017 р. = $731/7753 = 0,09$

Аналіз коефіцієнта вибуття основних засобів на кінець 2017 р. становить 0,09, тобто є значно меншим за нормативне значення.

Позитивною в діяльності підприємства є ситуація, коли вартість основних засобів, що надходять на підприємство перевищує вартість вибулих основних засобів. Для визначення стану цієї ситуації розраховують рівень приросту основних засобів.

д) коефіцієнт приросту основних засобів показує рівень збільшення основних засобів у звітному періоді проти минулого.

$$K_{\text{приросту}} = \frac{\text{Вартість введених ОЗ- Вартість вибулих ОЗ}}{\text{Балансова вартість основних засобів}} = \frac{\text{Ф. 5 р.100...180 (гр.8) - Ф. 5 р.100...180 (гр.8)}}{\text{Ф. 1 ряд. 1010 (гр.4)}} \quad (3.6)$$

$K_{\text{пр}}$ 2016 р. = $2727/7753 = 0,35$

$K_{\text{пр}}$ 2017 р. = $(1335-731)/8403 = 0,07$

Аналіз коефіцієнта приросту основних засобів на ТОВ «Сахара» свідчить про те, що приріст основних засобів за 2017 р. зменшився з 0,35 до 0,07, що є негативною тенденцією.

е) визначення частки активної частини основних засобів – це відношення вартості активної частини основних засобів (машини, обладнання, транспортні засоби тощо) до вартості усіх основних засобів:

$$Ч_{АкЧОЗ} = \frac{\text{Вартість активної частини основних засобів}}{\text{Вартість основних засобів}} = \frac{\text{Ф. 5 р.130...160 (гр.3або гр.14)}}{\text{Ф. 1 ряд. 1011(гр.4)}} \quad (3.7)$$

$$Ч_{АкЧОЗ} 2016 \text{ р.} = 2701/2913 = 0,93$$

$$Ч_{АкЧОЗ} 2017 \text{ р.} = 3162/3437 = 0,35$$

Дані аналізу свідчать, що у ТОВ «Сахара» частка активної частини основних засобів становила у 2016 р. 93%, а в 2017 р. 35%, тобто є тенденція до зменшення. На нашу думку, частка активної частини основних засобів є дещо малою, тому підприємству слід переглянути структуру основних засобів з метою підвищення ефективності господарської діяльності. Вважаємо, що позитивною є ситуація, якщо значення частки активної частини перевищує 0,6.

Оцінку ефективності використання основних засобів здійснюють за такими основними показниками:

а) фондівдача основних засобів, – дає відповідь на запитання, скільки доходу приносить підприємству одна гривня, інвестована в основні засоби. Тобто:

$$\text{Фондовіддача основних засобів} = \frac{\text{Чистий дохід}}{\text{Середня вартість основних засобів}} = \frac{\text{Ф.2 ряд.2000}}{\text{Ф.1 (ряд. 1011(гр.3) + ряд. 1011(гр.4))/2}} \quad (3.8)$$

$$\text{Фоз 2016 р.} = 38918/((721+2913)/2) = 5,35 \text{ грн.}$$

$$\text{Фоз 2017 р.} = 58267/((2913+3437)/2) = 4,59 \text{ грн.}$$

З аналізу видно, що у 2017 р. у ТОВ «Сахара» 1 гривня інвестована в основні засоби принесла дохід у розмірі 5,35 грн. Вважаємо, що це є досить позитивно тенденцією.

Додамо, що на рівень фондівдачі у вартісному вираженні впливають такі чинники:

- рівень цін на продукцію;
- структура ціни та її зміни внаслідок асортиментних змін;
- оцінка основних виробничих засобів;
- структура засобів;
- технічний їх рівень і стан;
- ступінь використання.

Також для визначення впливу змін у структурі та асортименті продукції на динаміку фондівдачі зіставляють динаміку обсягів виробництва та динаміку показників фондівдачі, розрахованих на основі чистої продукції.

Вплив структури основних виробничих засобів на фондівдачу обумовлений тим, що різні категорії основних виробничих засобів неоднаково активно беруть участь у виробничому процесі. Зіставлення темпів зростання фондівдачі на 1 гривню вартості основних засобів, у тому числі машин та устаткування, дасть змогу виявити вплив змін у структурі основних засобів на ефективність їх використання.

б) показником фондомісткості виробництва, який показує, яку суму фінансових ресурсів розмістило підприємство в основних засобах, щоб забезпечити обсяги господарської діяльності на суму в 1 гривню. Його можна обчислити за формулою:

$$\text{Фондомісткість (Фм)} = \frac{\text{Середня вартість основних засобів}}{\text{Чистий дохід}} = \frac{\text{Ф.1(ряд. 1011(гр.3) + ряд. 1011(гр..4))/2}}{\text{Ф.2 р.2000}} \quad (3.9)$$

Фондомісткість 2016 р. $((721+2913)/2)/38918 = 0,05$ грн.

$$\text{Фондомісткість 2017 р.} = ((2913+3437)/2)/58267 = 0,05$$

Отже, ТОВ «Сахара» в 2017 р. розмістило 0,05 грн. в основних засобах для забезпечення обсягів господарської діяльності на суму в 1 грн. Зазначимо, що Ю. С. Цал-Цалко вважає, що зменшення цього показника при одночасному збільшенні розміщення фінансових ресурсів в основних засобах і обсягів господарювання слід вважати як поліпшення фінансового стану [164, 216].

Додамо, що перевагою показника фондомісткості (у порівнянні з показником фондівіддачі основних засобів) є те, що його чисельник може бути розкладений на складові частини за окремими цехами та групами устаткування. Це дає змогу встановити вплив використання техніки на кожній виробничій ділянці на узагальнюючий показник використання засобів.

Для оцінки здійснених поліпшень необоротних активів підприємства пропонуємо використовувати такий показник - коефіцієнт поліпшення необоротних активів ($K_{\text{поліп.необ.акт.}}$), який характеризує частку поліпшення необоротних активів у загальній структурі необоротних активів, що підлягають поліпшенню.

$$K_{\text{поліп.необ.акт.}} = \frac{\text{Вартість поліпшення необоротних активів}}{\text{Балансова вартість необоротних активів, що підлягають поліпшенню}} = \frac{\text{Вартість поліпшення необоротних активів}}{\text{Ф.1 (ряд. 1000+ряд. 1010+ряд. 1015)}} \quad (3.10)$$

$$K_{\text{поліп.необ.акт.}} 2016 \text{ р.} = 107/(2913+26) = 0,04$$

$$K_{\text{поліп.необ.акт.}} 2017 \text{ р.} = 286/(3437+5) = 0,08$$

Коефіцієнт поліпшення необоротних активів у ТОВ «Сахара» у 2016 р. становив 0,04, а в 2017 р. 0,08, тобто зріс у два рази. Зростання даного коефіцієнта відбулося за рахунок того, що у 2017 р. ТОВ «Сахара» вклало

значні кошти у поліпшення необоротних активів, що свідчить про намір підприємства розширювати й надалі свої виробничі потужності.

Отже, аналізуючи політику управління необоротними активами та їх поліпшенням у ТОВ «Сахара» та загалом по підприємствах, можна виділити такі позитивні особливості:

- вони практично не піддаються дії інфляції, тобто краще захищені від неї;
- необоротним активам менш притаманний фінансовий ризик втрат у процесі господарської діяльності підприємства;
- ці активи спроможні генерувати стабільний прибуток при несприятливій ринковій кон'юнктурі – при нецільовому їх використанні вони можуть бути передані в оренду іншим господарюючим суб'єктам;
- вони сприяють зниженню втрат товарів та інших матеріальних оборотних активів у процесі їх зберігання.

Разом з тим необоротні активи в процесі їх господарського використання мають і деякі недоліки:

- вони піддаються моральному зносу (особливо активна частина основних засобів), у зв'язку з чим, навіть якщо вони виведені з експлуатації тимчасово, вони втрачають свою вартість;
- ці активи важко піддаються фінансовому управлінню через те, що вони слабо змінювані в структурі в короткому періоді часу;
- у більшості випадків необоротні активи відносять до групи неліквідних активів (у короткому періоді часу) і тому вони не можуть слугувати засобом забезпечення потоку платежів при зниженні рівня платоспроможності підприємства та загрози його банкрутства.

Отже, даючи оцінку здійсненому аналізу показників забезпечення підприємства необоротними активами, показників стану основних засобів та показників ефективності використання основних засобів у ТОВ «Сахара» за 2016 р. та за 2017 р. можна стверджувати, що забезпеченість, стан та ефективність використання необоротних активів на підприємстві є досить високими. Аналізуючи структуру необоротних активів у ТОВ «Сахара», слід

відмітити, що на досліджуваному підприємстві проводилися як у 2016 р., так і в 2017 р. лише поліпшення основних засобів, а нематеріальних активів не проводилися.

На нашу думку, головною ознакою підвищення рівня ефективного використання як діючих, так і поліпшених основних засобів виробничого призначення того чи того підприємства є зростання обсягу виробництва продукції. Кількість же виробленої продукції за наявного розміру виробничого апарату залежить, з одного боку, від фонду часу продуктивної роботи машин та устаткування протягом доби, місяця або року, тобто від їхнього екстенсивного завантаження, а з іншого – від ступеня використання знарядь праці за одиницю часу (інтенсивного навантаження). Отже, усю сукупність технічних, організаційних та економічних заходів щодо ліпшого використання основних засобів підприємства можна за умови збільшення екстенсивного завантаження та підвищення інтенсивного навантаження. Саме ці чинники і визначатимуть ефективність проведеного поліпшення виробничих основних засобів, а ефективність поліпшення необоротних активів адміністративного, збутового призначення, на нашу думку, видно за скороченням витрат на їх експлуатацію та утримання.

Висновки до розділу 3

Дослідивши теоретичні та практичні засади аналізу витрат на поліпшення можна зробити такі висновки:

1. У зв'язку з тим, що у нормативно-правових документах та навчально-методичній літературі немає розробленої методики щодо проведення аналізу витрат на поліпшення необоротних активів, ми пропонуємо аналіз таких витрат здійснювати наступним чином:

- провести аналіз структури витрат на поліпшення необоротних активів по групах необоротних активів;

- визначити частку витрат здійснених сторонніми організаціями та підприємством самостійно (господарським способом);
- здійснити аналіз витрат за видами витрат, які мали місце при поліпшенні необоротних активів (віднесені на збільшення балансової вартості необоротних активів);
- визначити питому вагу кожного виду витрат до загальної вартості витрат та порівняти отримані дані з попередніми звітними періодами;
- здійснити аналіз витрат на поліпшення необоротних активів за видами витрат підприємства (віднесені на витрати періоду: виробничі, адміністративні, збутові);
- дати оцінку аналізу витрат на поліпшення необоротних активів за видами витрат підприємства, проаналізувати отриманий результат зі сторони підвищення ефективності функціонування підприємства за рахунок здійснених витрат на поліпшення.

2. Проведений аналіз витрат на поліпшення необоротних активів у ТОВ «Сахара» свідчить про те, що підприємство за 2017 р. здійснювало в основному капіталізацію поліпшення основних засобів. Витрати на капітальний ремонт модернізацію у 2017 р. становили 286 тис. грн., з них витрати здійснені підрядними організаціями - 64 тис. грн., а витрати здійсненні господарським способом – 222 тис. грн. Зазвичай, господарським способом підприємство проводило ремонти транспортних засобів, що пов'язано зі значним відсотком даних активів у структурі основних засобів та наявною у зв'язку з цим ремонтною дільницею. Аналіз витрат на поліпшення, понесених при здійсненні ремонтів господарським способом показав, що найбільша частка була сировини і матеріалів (55%) та заробітної плати працівників із відрахуваннями (40%).

ВИСНОВКИ

На основі узагальнення одержаних теоретичних і практичних результатів магістерської роботи щодо методики обліку і аналізу витрат на поліпшення необоротних активів на прикладі ТОВ «Сахара» зроблені такі висновки та пропозиції:

1. Аналіз теоретичних досліджень показав, що ні в довідковій, ні в науковій літературі не сформувалося єдиних підходів до визначення категорії «активи». Це проблема призвела до неоднозначності та суперечливості трактування такої категорії. На основі проведеного дослідження, вважаємо, що під активами підприємства слід розуміти сукупність матеріальних і нематеріальних цінностей підприємства, які мають грошову оцінку та використання яких призведе до отримання економічних вигод у майбутньому.

2. Встановлено, що існує ряд класифікаційних ознак необоротних активів, проте однією з найважливіших є класифікація згідно Плану рахунків, яку необхідно доповнити наступною класифікаційною ознакою – за можливістю поліпшення необоротних активів та класифікувати за двома підгрупами:

- необоротні активи, які підлягають поліпшенню;
- необоротні активи, які не підлягають поліпшенню.

До необоротних активів, які підлягають поліпшенню відносять: основні засоби, інші необоротні матеріальні активи, нематеріальні активи. Не підлягають поліпшенню довготермінові фінансові інвестиції, капітальні інвестиції, довгострокові біологічні активи, відстрочені податкові активи, довготермінова дебіторська заборгованість, гудвіл.

3. Зроблено висновок, що поняття «ремонт» та «поліпшення» ідентичні. Слід виділяти два види ремонтів: поточний та капітальний. В свою чергу складовими капітального ремонту є: 1) реконструкція; 2) модернізація; 3) модифікація; 4) добудова (надбудова); 5) дообладнання; 6) технічне переозброєння.

Досліджено, що фінансовий результат підприємства прямо залежить від того, якими будуть визнані витрати з проведення поточних та капітальних ремонтів (поліпшень необоротних активів). В першому випадку необхідно відняти з доходу всю суму витрат на ремонт відразу після завершення робіт, у другому – віднімати її поступово в міру амортизації об'єкта протягом певної кількості років.

4. Бухгалтерський облік ремонту необоротних активів повинен надавати інформацію про обсяг витрачених запасів та обсяг ремонтних робіт; забезпечити контроль за використанням виділених на проведення ремонту коштів за призначенням. Для цього встановлено етапи документального оформлення операцій з обліку поточного та капітального ремонтів, до яких відносять:

- Етап I. Документація з планування ремонту основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів;
- Етап II. Документація з прийняття основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів;
- Етап III. Документація безпосереднього виконання ремонтних робіт;
- Етап VI. Документація з приймання відремонтованих основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів.

5. В ТОВ «Сахара» згідно п. 11 П(С)БО 16 здійснено деталізацію витрат на поточний і капітальний ремонт за статтями калькуляції, зокрема виділено такі витрати: матеріали, запасні частини, будівельні матеріали, паливо та електроенергію, основна та додаткова заробітна плата, відрахування в єдиний соціальний внесок, витрати на утримання і експлуатацію обладнання.

6. З метою деталізації витрат на капітальний ремонт запропоновано внесення додаткових субрахунків до рахунку 15 «Капітальні інвестиції» Інструкції № 291, зокрема: 156 «Поліпшення та відновлення основних засобів», 157 «Поліпшення та відновлення інших необоротних матеріальних активів» та 158 «Поліпшення та відновлення нематеріальних активів». Така

деталізація дозволить отримувати оперативну інформацію щодо витрат на поліпшення необоротних активів.

7. Для рівномірного включення майбутніх витрат на проведення ремонтів об'єктів необоротних активів до витрат звітного періоду, пропонується створювати резерв на ремонт необоротних активів. Такий резерв доцільно відображати на субрахунку 474 «Забезпечення інших витрат і платежів» рахунку 47 «Забезпечення інших витрат і платежів», що потребує внесення змін до Інструкції про застосування Плану рахунків № 291.

8. Для оперативного відображення орендних операцій на рахунках бухгалтерського обліку розроблено форми первинних документів про наявність та рух орендованих активів і пов'язаних з ними витрат на ремонт, зокрема «Акт про проведений ремонт орендованого основного засобу», даний документ є підтвердженням того, що роботи з капітального ремонту були виконані, а також є підставою для збільшення орендодавцем первісної вартості переданого в оренду необоротного активу та «Розрахунок залишкової вартості основного засобу, переданого в оренду». Даний документ складається орендодавцем у випадку погодження ним відшкодувати витрати на капітальний ремонт.

9. Оцінюючи інформаційне забезпечення аналізу необоротних активів, у тому числі їх поліпшення, слід сказати практично в кожній із форм фінансової звітності є показники, що стосуються необоротних активів підприємства. Разом з тим, незважаючи на значний об'єм інформації, що надається у фінансовій звітності щодо необоротних активів, вона потребує удосконалення. Зокрема, у Балансі (Звіті про фінансові результати) вартість проведених капітальних ремонтів, поліпшень та модернізацій відображається у складі первісної вартості. На нашу думку, даний показник потребує відокремлення, тому ми пропонуємо у вищенаведеному звіті для показників, що містять значення первісної вартості, зокрема основних засобів та нематеріальних активів для відображення вартості поліпшень та капітальних

ремонтів прописати окремі статті «Вартість відновлення», де зазначати накопичену суму капітальних ремонтів, модернізації.

10. У зв'язку з тим, що у нормативно-правових документах та навчально-методичній літературі немає розробленої методики щодо проведення аналізу витрат на поліпшення необоротних активів, ми пропонуємо аналіз таких витрат здійснювати наступним чином:

- провести аналіз структури витрат на поліпшення необоротних активів по групах необоротних активів;
- визначити частку витрат здійснених сторонніми організаціями та підприємством самостійно (господарським способом);
- здійснити аналіз витрат за видами витрат, які мали місце при поліпшенні необоротних активів (віднесені на збільшення балансової вартості необоротних активів);
- визначити питому вагу кожного виду витрат до загальної вартості витрат та порівняти отримані дані з попередніми звітними періодами;
- здійснити аналіз витрат на поліпшення необоротних активів за видами витрат підприємства (віднесені на витрати періоду: виробничі, адміністративні, збутові);
- дати оцінку аналізу витрат на поліпшення необоротних активів за видами витрат підприємства, проаналізувати отриманий результат зі сторони підвищення ефективності функціонування підприємства за рахунок здійснених витрат на поліпшення.

11. За даними проведеного аналізу ТОВ «Сахара» виявлено, що у 2017 р. витрати на купівлю та ремонт основних засобів становили 1335 тис. грн., у тому числі 286 тис. грн. витрати на поліпшення основних засобів. Варто зазначити, що хоча і дана сума не є малою, але вона займає лише 21% у складі надходжень основних засобів. Це означає, що підприємство в основному дотримується політики оновлення основних засобів, а не ремонту вже наявних, тобто більшість коштів вкладається в нові активи. Зазначимо, що витрати на поліпшення здійсненні підрядним способом

становили 64 тис. грн., а господарським способом – 222 тис. грн. Найбільшу питому вагу в складі витрат на поліпшення становили витрати на транспортні засоби 222 тис. грн. або 78%, трохи менше капітальний ремонт машин та обладнання 45 тис. грн. або 16% та інших основних засобів 19 тис. грн. або 7%. Найбільший відсоток витрат на поліпшення транспортних засобів, зумовлений тим, що основна діяльність досліджуваного підприємства пов'язана з роз'їзним характером робіт.

12. Для оцінки здійснених поліпшень необоротних активів підприємства пропонуємо використовувати коефіцієнт поліпшення необоротних активів (Кполіп.необ.акт.), який розраховуватиметься як відношення вартості поліпшень необоротних активів до балансової вартості необоротних активів, що підлягають поліпшенню. Даний коефіцієнт характеризуватиме частку поліпшення необоротних активів у загальній структурі необоротних активів, що підлягають поліпшенню і свідчатиме про ступінь оновлення необоротних активів за рахунок їх поліпшення. Розрахунок даного показника за даними ТОВ «Сахара» свідчить, що у 2016 р. він становив 0,04, а в 2017 р. - 0,08, тобто зріс на 0,04. Зростання даного коефіцієнта відбулося за рахунок того, що у 2017 р. ТОВ «Сахара» вклало значні кошти у поліпшення необоротних активів, що свідчить про намір підприємства розширювати й надалі свої виробничі потужності.

Список використаних джерел

1. Азизян К. С. Бухгалтерский словарь. – 2-е изд., доп. – М. : Финансы и статистика, 1996. – 208 с.
2. Азрилиян А. Н. Краткий экономический словарь: 7500 терминов / А. Н. Азрилиян, О. М. Азрилиян, Е. В. Калашникова, О. В. Мещерякова – 2-е изд. перераб. и доп. – М.: Институт новой экономики, 2002. – 1084 с.
3. Аринушкин Н.С. Инвентарь. Юридическое и бухгалтерское значение инвентаря. Инвентарь по германскому и русскому праву / Н.С. Аринушкин. – Самара, 1912. – с. 779-796.
4. Афанасьев В. А., Грызлова Т. А., Волынкин К. И., Полукаров В. Л. Экономика легкой промышленности. – М. : Легкая индустрия, 1979. – 390 с.
5. Бабенко И.П. Введение в счетную науку / И.П. Бабанко. – Спб., 1907.
6. Бабич В. В., Свидерский Е. И. Бухгалтерский учёт на предприятиях малого бизнеса в Украине. – 2-е изд., испр. и доп. – К. : ОНПИ Либра, Укр. ИНТЭИ, 1992. – 129 с.
7. Бабіч В. В., Сагова С. В. Фінансовий облік (облік активів) : [навч. посіб.]. – К. : КНЕУ, 2006. – 159-164 с.
8. Бандурка О. М., Коробов М. Я., Орлов П. І., Петрова К. Я. Фінансова діяльність підприємства : підручник. – К. : Либідь, 1998. – 312 с.
9. Банкгольц С. Б., Мельник М. В. Методология экономического анализа деятельности хозяйствующего субъекта : [учеб. пособие]. – М. : Финансы и статистика, 2003. – 240 с.
10. Баранов Д. А. Теория амортизации и технический прогресс. – М. : Экономика, 1965. – 14 с.
11. Бедняк М. Н. Организация, планирование и управление в автотранспортных предприятиях. – К. : Вища школа, 1980. – 304 с.
12. Береза А. М. Основи створення інформаційних систем : [навч. посіб.] / А. М. Береза ; Міністерство освіти і науки України, КНЕУ. – [2-е вид., перероб. і доп.]. – К. : КНЕУ, 2010. – 214 с.

13. Білоконний П. Г., Боднар Т. П. Організація матеріального, технічного та маркетингового обслуговування підприємств ринкового типу (організаційний менеджмент). – Вінниця : ВІРЕУ, 1997. – 156 с.
14. Большой бухгалтерський словарь : 1000 терминов под редакцией А. Н. Азрилияна / [Под ред. А. Н. Азрилияна] – М. : «Институт новой экономики», 1999. – 569 с.
15. Булычева Е. И. Бухгалтерский учёт на предприятиях и в организациях общественного питания. – М. : Экономика, 1979. – 288 с.
16. Булычева Е.И. Бухгалтерский учёт на предприятиях и в организациях общественного питания. – М.: Экономика, 1981. – 320 с.
17. Бурова О. М., Волошина В. В., Базові аспекти організації обліку основних засобів в інформаційному середовищі / Наука й економіка / 2013, № 4 (32), Т. 2 с. 73-77
18. Бутинець Ф.Ф. Теорія бухгалтерського обліку: підручник для студентів вузів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит” / Ф.Ф. Бутинець. – [2-ге вид., доп. і перероб.] – Житомир: ЖІТІ, 2000. – 640 с.
19. Бутинець, Ф. Ф. Інформаційні системи бухгалтерського обліку : підручник / Ф. Ф. Бутинець, С. В. Івахненко, Т. В. Давидюк, Т. В. Шахрайчук; За ред. проф. Ф. Ф. Бутинця. – 2-е вид., перероб, та доп. – Житомир: – ПП Рута, 2002. – 544 с.– ISBN 974-558-163-8.
20. Бухгалтерський облік. Навчальний посібник / Т.А. Бутинець, Л.В. Чижевська, С.Л. Береза; За ред.проф; Ф.Ф. Бутинця.- Житомир: ЖІТІ, 2000. - 672 с.
21. Бухгалтерський фінансовий облік : [підручник] / [Бутинець Ф. Ф., Бородін О. С., Герасимович А. М. та ін.]; за ред. Ф. Ф. Бутинця. – [3-є вид., перероб. і допов.]. – Житомир ПП «Рута», 2001. – 672 с.
22. Бухгалтерський фінансовий облік : підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів. / [Бутинець Ф. Ф., Герасимович А. М., Кірейцев Г. Г. та ін.]; за ред. Ф. Ф. Бутинця. – [5-є вид., доп. і перероб.]. – Житомир: ПП «Рута», 2003. – 726 с.

23. Бюджетирование: шаг за шагом : [навч. посібник] / Е. Ю. Добровольский, Б. М. Карабанов, П. С. Боровков та ін. – М. : Питер, 2009. – 448 с. 121
24. Вербов Г. Д. Бухгалтерский учёт в промышленности. Справочник. – М. : Финансы, 1973. – 432 с.
25. Вікно у світ «1С». / [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.dtkk.com.ua.
26. Галасюк В. Принципиально новий підхід к оптимальному управленню активами компанії на базі концепції ССФ / В. Галасюк, А. Вишневська-Галасюк, В. Галасюк // Весник ЖГТУ. – 2003. № 3 (25). – С.240-249.
27. Голов С. Ф. Бухгалтерський облік і фінансова звітність в Україні / С. Ф. Голов – Дніпропетровськ ТОВ «Баланс – Клуб», 2000. – 766 с.
28. Горещька Л.Л. Активи в національних системах бухгалтерського обліку: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.06.04 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит”/ Л.Л. Горещька. – Київ, 2003. – 20 с. (5)
29. Горещька Л.Л. Економічна природа активів: обліковий аспект / Л.Л.Горещька // Вісник ЖІТІ. – 2002. – № 20. – С.49-57.
30. Господарський кодекс України від 16.01.2003 р. № 436-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=436-15>
31. Грабова Н. М. Облік основних господарських операцій в бухгалтерських проводках / Н. М. Грабова, Ю. Г. Кривоносів – К. : «А.С.К.», 2001. – 416 с.
32. Даль В. Толковый словарь живого великорусского языка. – М. : Русский язык, 1980. – Т.4. Р-У. - 683 с.
33. Держстандарт 18322-78. [Електронний ресурс] / – Режим доступу : http://www.aps.tatneft.ru/storage/block_editor/files/ca61eca2d96dcb98e738847d601b1dd8065f4da1.pdf

34. Дерій В. А. Витрати і доходи підприємств у системі обліку та контролю: моногр. / В. А. Дерій. – Тернопіль: ТНЕУ, «Економічна думка», 2009. – 272 с.
35. Десятнюк О. М. Облік і внутрішній аудит основних засобів: організація та методика: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.06.04 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / О. М. Десятнюк. – Тернопіль-1999. – 20 с.
36. Економічна енциклопедія: [у трьох томах. Т. 1] / Редкол.: С.В.Мочерний (відп. ред.) та ін. – К.: Видавничий центр “Академія”, 2000 – 864 с
37. Економічний аналіз діяльності промислових підприємств / за ред. С. І. Шкарабана, М. І. Сапачова. – Тернопіль : Астон, 1999. – 405с.
38. Економічний словник-довідник / за ред. проф. С.В. Мошенського. – К.: Феміна, 1995. – 368 с.
39. Енциклопедія народного господарства Української РСР. – К. : Гол. ред. Укр. рад. енциклопедії, Київська книжкова фабрика, 1972. – Т.4. – 598 с.
40. Енциклопедія народного господарства Української РСР. – К. : Головна редакція Української Радянської Енциклопедії, 1970. – Т.2. Е-Мех. – 600 с.
41. Ефимов А. Н. Промышленность и строительство // Экономическая энциклопедия. – М. : Современная энциклопедия, 1964. – Т.2. Н-СЕБ. – 963 с.
42. Жданов А. И., Березной Н. И. Основные фонды и экономика промышленного предприятия. – М. : Экономика, 1969. – 65 с.
43. Жижера Л. П. Обучающий комплект № 2: Тема № 5 «Учёт основных средств предприятия». – Харьков : Полиграфкнига, 1993. – 50 с.
44. Житний П. Концепція формування амортизаційної політики в умовах ринкової економіки / П. Житний // Бухгалтерський облік і аудит. – 2004. – № 3. – С. 13-17.

45. Загородній А.Г. Фінансовий словник / А.Г. Загородній, Г.Л. Вознюк, Т.С. Смовженко. – [2-ге вид. виправл. та доповн.]. – Львів: Видавництво “Центр Європи”, 2002. – 256 с.
46. Загородній А.Г. Фінансово-економічний словник / А.Г. Загородній, Г.Л. Вознюк. – К.: Знання, 2007. – 1072 с.
47. Задорожний З. В. Актуальні питання облікової політики підприємств щодо необоротних активів / З. В. Задорожний, Л. Г. Семенен, Л. Т. Богуцька. – Тернопіль: Економічна думка, 2011. – 105 с.
48. Задорожний, З. В. Облік інших витрат і доходів звичайної діяльності [Текст] / З. В. Задорожний // Бухгалтерський облік і аудит. – 2001. – № 6. – С. 20-23.
49. Задорожний, З. В. Облік надзвичайних витрат і доходів [Текст] / З. В. Задорожний // Бухгалтерський облік і аудит. – 2002. – № 1. – С. 54-58.
50. Задорожний, З. В. Управлінський облік [Текст] : навч. посіб. / З. В. Задорожний, І. Є. Давидович, І. Я. Омецінська. – Київ : ХАЙТЕК ПРЕС, 2010. – 280 с.
51. Задорожний, З. В. Облік інших витрат і доходів звичайної діяльності [Текст] / З. В. Задорожний // Бухгалтерський облік і аудит. – 2001. – № 6. – С. 20-23.
52. Задорожний, З. Логістичні витрати та їх класифікація [Текст] / Зеновій Задорожний, Анна Грицишин // Вісник Тернопільського національного економічного університету. – 2017. – Вип. 2. – С. 109-117.
53. Задорожний, З.-М. В. Актуальні питання облікової політики підприємств щодо необоротних активів [Текст] : монографія / З.-М. В. Задорожний, Л. Г. Семенен, Л. Т. Богуцька. – Тернопіль : ТНЕУ, 2012. – 237 с. – (До 50-річчя ТНЕУ).
54. Задорожний З. В. Проблеми обліку основних засобів і капітальних інвестицій / З. В. Задорожний // Бухгалтерський облік і аудит. – 2002. – №7. – С. 18-22.

55. Задорожний З.В. Матеріальні витрати в будівництві: проблеми управлінського обліку/ З.В. Задорожний // Баланс. -2004. - №38. – С.46-50.
56. Задорожний З.-М. В. Облік в підгалузях будівництва: навч. посіб. / З.-М. В. Задорожний, І. Є. Давидович, І. Я. Омецінська. – Тернопіль: ТНЕУ, 2012. – 148 с.
57. Задорожний, З. Актуальні проблеми бухгалтерського обліку в Україні / З. Задорожний // Економічний аналіз : зб. наук. праць каф. екон. аналізу Терноп. нац. екон. ун-ту. – Тернопіль, 2010. – Вип. 6. – С. 163-169.
58. Задорожний, З. В. Облік інших витрат і доходів звичайної діяльності / З. В. Задорожний // Бухгалтерський облік і аудит. – 2001. – № 6. – С. 20-23.
59. Задорожний, З. В. Основи побудови бухгалтерського обліку та фінансової звітності [Текст] / З. В. Задорожний // Фінансовий облік : підручник / Я. Д. Крупка, З. В. Задорожний, Н. Я. Микитюк, Н. В. Гудзь. – К. : Кондор, 2013. – С. 14-26.
60. Задорожний, З. Проблеми законодавчого регулювання бухгалтерського обліку в Україні / З. Задорожний // Економічний аналіз : зб. наук. праць каф. екон. аналізу Терноп. нац. екон. ун-ту. – Тернопіль, 2009. – Вип. 4.– С. 350-353.
61. Закон Азербайджанської Республіки “Про бухгалтерський облік” від 24.03.1995 р. №998 [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://www.zewo.ru/laws/0998.html>
62. Закон Естонії “Про бухгалтерський облік” від 01.01.1995 р. [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://www.hot.ee/estonianlegislation/11.htm>
63. Закон Республіки Білорусь “Про бухгалтерський облік і звітність” від 18.10.1994 р. № 3321-ХІІ [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://www.pravo.by/webnpa/text.asp?RN=v19403321>
64. Закон Республіки Казахстан “Про бухгалтерський облік і фінансову звітність” від 28.02.2007 р. № 234 [Електронний ресурс] – Режим

доступу:<http://www.minfin.kz/index.php?uin=1163568134&chapter&lang=rus>

65. Закон Республіки Молдова “Про бухгалтерський облік” від 04.04.1995 р. №426-ХІІІ [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://www.lawmoldova.com/laws/rus/buhgalterskom_ucete_ru.txt
66. Закон Туркменістану “Про бухгалтерський облік” від 20.12.1996 р. [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://www.zakonyturkmenistana.narod.ru/buh-uchet.htm>
67. Закон України “Про бухгалтерський облік і фінансову звітність” від 16.06.1999 р. № 996 – ХІV [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
68. Закон України “Про оцінку майна, майнових прав, професійну оціночну діяльність в Україні” від 12.07.01 р. 2658-ІІІ [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/2658-14>
69. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», зі змінами та доповненнями, внесеними Законами України від 11 травня 2000 року № 1707-ІІІ, від 8 червня 2000 року №1807-ІІІ, від 22 червня 2000 року № 1829 – ІІІ [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=996-14>
70. Золотарьов В.Г. Энциклопедический словарь по экономике / В.Г. Золотарьов. – Мн.: Польша, 1997. – 571 с.
71. Золотарьов В.Г. Энциклопедический словарь по экономике / В.Г. Золотарьов. – Мн.: Польша, 1997. – 571 с.
72. Ионас Б. Я., Рейнин С. Н. Экономика строительства. – М. : Высшая школа, 1977. – 448 с.
73. Иоффе А. Л. Экономика и организация ремонта оборудования в лёгкой промышленности. – М. : Лёгкая индустрия, 1977. – 176 с.

74. Івахненко С. Упровадження програмного забезпечення обліку і контролю: потенційні переваги і реальні проблеми / С. Івахненко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – № 2. – С. 56 – 62.
75. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 № 291 [Електронний ресурс] / Міністерство фінансів України. – Режим доступу : <http://www.uapravo.net/data/akt450/page1.htm>.
76. Інформаційні системи бухгалтерського обліку : навч. посібн. / Ф. Ф. Бутинець та ін. – Житомир : ПП «Рута», 2002. – 544 с. (43)
77. 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.
78. Каледин В. Е. Учёт расходов на содержание и эксплуатацию оборудования. – М. : Финансы, 1975. – 64 с.
79. Каменицер С. Е. Организация, планирование и управление деятельностью промышленных предприятий. – М. : Высшая школа, 1976. – 535 с.
80. Карелин В. С. Основные фонды и производственные мощности промышленных предприятий системы потребительской кооперации. – М. : ЦУМКа Центросоюза СССР, 1990. – 36 с.
81. Карпова Т. П. Учёт затрат и калькулирование себестоимости ремонтов основных средств : учеб. пособие / Т. П. Карпова, Л. И. Плешкова. – М. : Финансы и статистика, 1983. – 118 с.
82. Карпова Т. П., Плешкова Л. И. Учёт затрат и калькулирование себестоимости ремонтов основных средств. – М. : Финансы и статистика, 1983. – 118 с.
83. Кириченко В. В. Актуальні питання з обліку і контролю витрат на ремонт основних засобів / В. В. Кириченко / Наука та підприємництво : зб. пр. міжнар. симпоз. – Вінниця ; Кам'янець-Подільський, 2003. – С. 18-22.

84. Кірей О. Облікові проблеми ремонтного господарства / О. Кірей, Т. Садовнича // Бухгалтерія. Збірник систематизованого законодавства. – 2003. – Випуск 11. – С. 75-77.
85. Ковалев В. В., Волкова О. Н. Анализ хозяйственной деятельности предприятия. – М. : ПБОЮЛ Гриженко Е.М., 2000. – 424 с.
86. Коваленко А. Бухгалтерский учет в Украине: Теория и практика / А. Н. Коваленко – Днепропетровск, ООО «Баланс – Клуб», 2003. – 528 с.
87. Коробов М. Я. Фінансово-економічний аналіз діяльності підприємств: Навч. посіб. – К. : Т-во «Знання», КОО, 2000. – 378 с.
88. Коцупатрий М. Облік затрат на ремонти основних засобів / М. Коцупатрий, Ю. Знайко // Все про бухгалтерський облік. – 1998. – № 63 (245). – С. 11.
89. Коцупатрий М., Знайко Ю. Облік затрат на ремонти основних засобів // Все про бухгалтерський облік. – 1998. – № 63 (245) 15 липня. – С. 3-11.
90. Крупка Я.Д. Про масштаби та способи розкриття інформації у примітка до фінансової звітності / Я.Д. Крупка, І.Я. Назарова // Науковий вісник Волинського національного університету імені Лесі Українки. – 2009. – № 7. – С. 144-149.
91. Крупка, Я. Д. Бухгалтерський облік в будівництві [Текст] : навч. посіб. / Я. Д. Крупка, З. В. Задорожний, Р. О. Мельник. – Тернопіль : ПП«Принтер- інформ», 2004. – 514 с.
92. Крупка Я. Д., Задорожний, Н. В. Гудзь та ін. Бухгалтерський облік : підруч. Тернопіль : ТНЕУ, 2018. 460 с.
93. Крупка Я. Д., Задорожний З.В., Мельник Р.О. Облік в будівництві : [підруч.]. Тернопіль : Економічна думка, 2006. 608 с.
94. Кузьмінський А. М., Сопко В. В., Завгородній В. П. Організація бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. К. : «Вища школа», 1993. – 223 с.
95. Лазаришина І. Д. Економічний аналіз в Україні: історія, методологія, практика : монографія. – Рівне : НУВГП, 2005. – 369 с.

96. Лазаришина І. Д. Методологія та організація економічного аналізу : Монографія. – Рівне : НУВГП, 2004. – 112 с.
97. Ластовецький В. Бухгалтерський і податковий облік основних засобів : як поєднати / В. Ластовецький // Бухгалтерський облік і аудит. – 2002. – № 8. – С. 37-40.
98. Леонтьєва В. І. Методи ремонтів основних засобів закладів освіти / В. І. Леонтьєва // Наука та практика – 2007: збірник матеріалів міжнародної науково-практичної конференції. – Полтава, 2007. – С. 135-141.
99. Леонтьєва В. І. Документальне оформлення ремонтних робіт в закладах освіти / В. І. Леонтьєва // Майбутнє – аудит: матеріали міжвузівської науково-практичної конференції (м. Кривий Ріг, 12 грудня 2006 року): Тези доповідей. – Кривий Ріг: Видавничий дім, 2007. – С. 104-105
100. Леонтьєва В. І. Особливості обліку ремонтних витрат в освітніх закладах недержавної форми власності / В. І. Леонтьєва // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – С. 17-25
101. Леонтьєва В. І. Проблеми обліку поліпшення об'єктів основних засобів та підтримання їх у робочому стані / В. І. Леонтьєва // Матеріали міжвузівської науково-практичної конференції «Науковий потенціал вищої школи». – Миколаїв, 2005. – С.184-189
102. Лишиленко О. В. Бухгалтерський облік / О. В. Лишиленко – К. : ЦУЛ, 2003. – 623 с.
103. Ловінська Л. Г., Жилкіна Л. В., Голенко О. М. та ін. Бухгалтерський облік : навчально-методичний посібник для самост. вивч. дисц. – К. : КНЕУ, 2002. – 370 с.
104. Луговой В. А. Бухгалтерский учёт. Жилищные и жилищно-строительные, дачные, гаражные, ремонтно-строительные кооперативы, садоводческие товарищества: Вопросы и ответы: Справочник. – М. : Стройиздат, 1991. – 496 с.

105. Майданевич Ю.П. Визначення активів підприємства та їх класифікація / Ю.П. Майданевич // Вісник ЖІТІ: Економічні науки. – 2002. – № 20. – С. 166-169.
106. Малеева А.В. Экономическая сущность активов как объекта управления. Учебное пособие / А.В. Малеева, Е.В. Харченко – М.: Дрофа, 2006. – 374 с.
107. Малюга Н.М. Шляхи удосконалення оцінки в бухгалтерському обліку: теорія, практика, перспективи / Н.М. Малюга. – Житомир: ЖІТІ, 1998. – 384 с.
108. Маркс К. Капітал. Т.2 // К. Маркс і Ф. Енгельс. Твори. – 2-е вид. – К. : Видавництво політичної літератури України, 1964. – Т.24. – 598 с.
109. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів затверджено наказом Міністерства фінансів України від 30.09.03 р. № 561. // Все про бухгалтерський облік. – 2003. – № 104. – С. 11-16, 33-36.
110. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку 2000 / Пер. з англ.; За ред. С.Ф. Голова. – К. : 2000. – С.1272
111. Мних С. В. Економічний аналіз : підручник : Вид. 2-ге, перероб. та доп. – К. : Центр навчальної літератури, 2005. – 472 с.
112. Мужевич Н. В. Класифікація витрат на використання будівельної техніки та її оптимізація / Н. В. Мужевич // Сучасні кризові явища в економіці та проблеми облікового, контрольного і аналітичного забезпечення управління підприємством / Міжнародна наук.-практ. конф. – Луцьк, 2010.
113. Мужевич Н. В. Нормативно-правове регулювання обліку витрат в будівництві / Н. В. Мужевич // Інноваційна економіка. – 2012. – № 12. – С. 96-102.
114. Мужевич Н. В. Удосконалення структури статті калькулювання «Витрати з експлуатації будівельних / Н. В. Мужевич // Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні:

матеріали II міжнар. наук.-практ. конф., 29-30 листопада 2012 р. – Тернопіль: ТНЕУ, 2012. – 270 с. – С. 143-145.

115. Мужевич Н. В. Вибір оптимального методу нарахування амортизації на будівельну техніку / Н. В. Мужевич // Економічний аналіз / Збірник наукових праць кафедри економічного аналізу Тернопільського національного економічного університету. – Тернопіль. – Випуск 6. – 2010. – С. 272-278.
116. Настоящий бухгалтер / [Белова Н., Бобро А., Винокуров Д. и др.]. – Харків: Фактор, 2005. – 1072 с.
117. Нетреба І. О. Роль інформаційних систем управління в підвищенні конкурентоспроможності вітчизняних підприємств / І. О. Нетреба / Формування ринкових відносин в Україні. – 2006. – № 1. – С.89-93.
118. Нидлз Б. Принципы бухгалтерського учета / Б. Нидлз, Х. Андерсон, Д. Колдуэлл ; пер. с англ. [под ред. Я. В. Соколова]. – 2-е изд., стереотип. – М. : Финансы и статистика, 2000. – 496 с.
119. Омельченко О. Ю. Облік основних засобів і операцій по їх оподаткуванню: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.06.04 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / О. Ю. Омельченко. – Київ – 2006. – 22 с.
120. Осадчий Ю. И. Совершенствование учёта, текущего и последующего контроля в торговле. – К. : Выща школа, 1988. – 296 с.
121. Охрамович О. Р. Організаційно-методичні спрямування реформування бухгалтерського обліку в країнах СНД: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.06.04 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / О. Р. Охрамович. – Київ – 2005. – 23 с.
122. Павлюк І. Бухгалтерський облік витрат на поліпшення та утримання основних засобів / Іван Павлюк // Бухгалтерський облік і аудит. – 2004. – № 5. – С. 12–16.

123. Павлюк І. Облік придбання, іншого надходження і будівництва основних засобів / Іван Павлюк // Бухгалтерський облік і аудит. – 2003. – № 11. – С. 31–38.(82)
124. Панасюк, В. М. Витрати виробництва : управлінський аспект : монографія / В. М. Панасюк. – Тернопіль : Астон, 2005. – 287 с.(85)
125. Панасюк, В. М. Управління витратами виробництва : монографія / В. М. Панасюк. Управління витратами виробництва. – Тернопіль: Економічна думка, 1999. – 120 с.
126. Парашутина Н. В., Селезнева С. И. Бухгалтерский учёт на промышленных предприятиях. – 3-е перер. изд. – М. : Финансы и статистика, 1966. – 436 с.
127. Парашутина Н. В., Селезнева С. И. Бухгалтерский учёт на промышленных предприятиях. – 3-е перер. изд. – М. : Финансы и статистика, 1966. – 436 с.
128. Пархоменко В. Розвиток бухгалтерського обліку: від реформування до адаптації та застосування / Валерій Пархоменко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. – № 8-9. – С. 3-25.
129. Пархоменко В.М., Петрук О.М. Удосконалення системи нормативного регулювання бухгалтерського обліку в Україні // Вісник ЖІТІ. - 2001. - № 17. - С. 130-145.
130. Пачоли Л. Трактат о счетах и записях / под ред. проф. Я. В. Соколова. – М. : Финансы и статистика, 2001. – 356 с
131. Петрович Й. М. Економіка підприємства. Підручник. / Петрович Й. М. – Видавництво «Магнолія плюс». Видавець В.М. Піча, Львів, 2004. – 680
132. Петрук Н. В. Класифікація активів підприємств з урахуванням міжнародних стандартів фінансової звітності / Н. В. Петрук // Збірник наукових праць Національного університету державної податкової служби України. – 2010. – № 1. – С. 235–242
133. Петрук О.М. Гармонізація національних систем бухгалтерського обліку: монографія / О.М. Петрук. – Житомир: ЖДТУ, 2005. – 420 с.

134. Пирогов К. М., Нодель Г. М. Экономика, организация и планирование ремонтно-монтажных работ (в текстильной и лёгкой промышленности). – М. : Лёгкая и пищевая промышленность, 1983. – 288 с.
135. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 р. № 291, зареєстрованим у Міністерстві юстиції України від 21.12.99 р. №892/4185 [Електронний ресурс] / Міністерство фінансів України. – Режим доступу : <http://www.uapravo.net/data/base50/ukr50748.htm>
136. Подлесный Ю. И. Создание малых, арендных предприятий и кооперативов, их бухгалтерский учёт, отчётность и налогообложение. – К. : 1991. – 155 с.
137. Подольська В. О., Яріш О. В. Фінансовий аналіз [навч. посіб.] / В. О. Подольська, О. В. Яріш – К.: Центр навчальної літератури, 2007. – 488 с.
138. Покропивний С. Ф. Економіка підприємства. – В 2 т. – К. : Хвиля-Прес, Донецьк: МП «Пошук», 1995. – Т.1. – 400 с.
139. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» затверджено наказом Міністерства фінансів України від 27.04.00 р. № 92 // Все про бухгалтерський облік. – 2007. – № 18. – С. 22–26.
140. Положення з бухгалтерського обліку основних фондів (засобів) державних, кооперативних (крім колгоспів) та громадських підприємств та організацій, затверджене МФ СРСР 06. 05. 1963 р. № 125
141. Положення про організацію ремонту та модернізації озброєння і військової техніки іноземних замовників, затверджене постановою Кабінету Міністрів України від 2 червня 1998 р. № 775
142. Посібник з бухгалтерського обліку / [Зубілевич С. Я., Кравченко І. Ю., Прокопенко О. О., та ін.]. – К. : Укрпапір, 2002. – 472 с.
143. Починок, Н. В. Методика формування обліково-аналітичної інформації про витрати на персонал на основі інвестиційного та витратного підходів [Електронний ресурс] / Н. В. Починок // Вісник Сумського

- НАУ. Сер. Економіка і менеджмент. – Суми : вид-во Сумського НАУ, 2011. – Вип. 6/2 (49). – С. 167-172.
144. Починок, Н. В. Система обліково-аналітичного забезпечення управління персоналом [Електронний ресурс] / Н. В. Починок // Управління розвитком. – 2011. – № 5. – С. 110-111.
145. Починок, Н. В. Джерела формування кількісної та якісної складових персоналу підприємства [Електронний ресурс] / Н. Я. Зарудна // Вісник Львівської комерційної академії. – 2011. – Вип.36. – С.311-317.
146. Починок, Наталія Вплив оцінки відповідності кваліфікації персоналу на стратегічний розвиток будівельних підприємств / Наталія Починок // Наука молода. Збірник наукових праць молодих вчених Тернопільського національного економічного університету. Економічні науки. – 2011. – Вип. 15-16. – С. 373-377.
147. Починок, Наталія Людські ресурси в обліковій теорії та практиці / Наталія Починок // Економічний аналіз : Збірник наукових праць / гол. ред. С. І. Шкарабан. – Тернопіль : ТНЕУ, 2010. – вип. 6. – С. 141-144.
148. Приказ Государственного комитета статистики Украины, государственного комитета Украины по строительству и архитектуре от 21.06.2002 р. № 237/5 [в 2 ч.] // Бухгалтер. – 2002. – № 30-31 ч. II. – С.54.
149. Рабинович Х. А. Учёт основных фондов в новых условиях. – М. : Финансы, 1972. – 128 с.
150. Райс Э. Разоблачение тайн бухгалтерского учета. Как разобраться в бухгалтерской отчетности и в финансовом анализе / Энтони Райс ; [пер. с англ.] – М. : ЗАО «Олимп-Бизнес», 2006. – 352 с.
151. Рилеев С. В. Облік і аналіз реальних інвестицій підприємств: управлінський аспект: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.06.04 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / С.В. Рилеев. – Київ – 2006. – 22 с.

152. Руднюк Г.Г. Активи підприємства – питання визначення, класифікації, складу та розміщення їх у балансі / Г.Г. Руднюк // Вісник ЖІТІ. – 1997. – № 6. – С. 104-110.
153. Русакова Е. А., Ибрагимов Н. А. Учёт основных средств. – М. : Финансы и статистика, 1990. – 111 с.
154. Сайко О. Економічна сутність і організація обліку зворотних відходів (на прикладі підприємств молочної промисловості) / Олена Сайко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2004. – №7. – С. 19-24.
155. Семйон В. С. Поняття необоротних активів, їх класифікація та склад / В. С. Семйон // Вісник Житомирського державного технологічного університету: економічні науки. – 2009. – № 3 – С. 161–167.
156. Семйон В.С. Активи як облікова категорія: проблеми трактування / В.С. Семйон // Вісник ЖДТУ: Економічні науки. – 2008. – № 2 (44). – С. 146-155.
157. Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов [Электронный ресурс] / А. Смит. – Режим доступа : http://www.gumer.info/bibliotek_Buks/Econom/smit/index.php.
158. Соколов Я. В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней : [учеб. пособ.] / Я. В. Соколов. – М. : Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с.
159. Соколов Я. В. История бухгалтерского учета : [учеб.] / Я. Соколов, В. Соколов. – М. : Финансы и статистика, 2004. – 272 с.
160. Соколов Я.В. Актив: это очень сложно / Я.В.Соколов // Бухгалтерский учт – веселая наука. Сборник статей. – М.:ООО “1С – Паблишинг”, 2011.
161. Соловьёв Б. А., Алькевич Л. А., Андросов В. И. и др. Экономика торговли. – М.: Экономика, 1990. – 414 с.
162. Сопко В. В. Організація бухгалтерського обліку, економічного контролю та аналізу : підручник / В. В. Сопко, В. П. Завгородній. – К. : КНЕУ, 2004. – 412 с.
163. Стоев В. Основне средства / В. Стоев – Запорожье, Полиграф, 2004. – 69 с.

164. Суйц В. П. Внутрипроизводственный контроль. – М. : Финансы и статистика, 1987. – 127 с.
165. Терещенко Л. О. Інформаційні системи і технології в обліку : навч. посіб. / Л. О.Терещенко, І. І. Матієнко-Зубенко. – К. : КНЕУ, 2004. – 187 с. – ISBN 966–574–575–1
166. Ткаченко Н. М. Бухгалтерський облік на підприємствах України з різними формами власності : навч. посіб. – 3-тє вид., доп. й перероб. – К. : А.С.К., 1998. – 784 с.
167. Урбан Н.М. Методика та організація оцінки активів в обліку і аудиті: автореф. Дис. канд. ек. Наук / Терноп. Акад. нар. госп. – Т., 2004. – 20 с.
168. Фролова Т. О. Фінансовий аналіз [навч.-метод. посібн.] / Т. О. Фролова - К.: Вид-во Європ. Ун-ту, 2005. – 253 с.
169. Хендриксен Э. С. Теория бухгалтерского учета : пер. с англ. / под ред. Я. В. Соколова. – М. : Финансы и статистика, 2000. – 576 с.
170. Хендриксен Э.С. Теория бухгалтерского учета / Э.С. Хендриксен, М.Ф. Ван Бреда; пер. с англ. под. ред. прод. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 1997. – 576 с.
171. Хомин П. Відмінності фінансового й податного обліку основних засобів як наслідок неузгодженості звітності / Петро Хомин // Бухгалтерський облік і аудит. – 2003. – № 9. – С. 24–31.
172. Хруцкий В. Е. Внутрифирменное бюджетирование: Настольная книга по постановке финансового планирования / В. Е. Хруцкий, Т. В. Сизова, В. В. Гамаюнов. – М. : Финансы и статистика, 2002. – 400 с.
173. Цал-Цалко Ю.С. Фінансовий аналіз [підручник] / Ю.С. Цал-Цалко – Київ. «Центр учбової літератури», 2008 – 216с. (104)
174. Цивільний кодекс України від 16.01.2003 р. № 436-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/435-15>
175. Цыганкова В. Ю. Формирование ремонтного фонда предприятия: автореф. дис. на соискание ученой степени канд. экон. наук : спец. 08.00.05 «Экономика и управление народным хозяйством: экономика,

- организация и управление предприятиями, отраслями, комплексами (промышленность, строительство)» / В. Ю. Цыганкова. – Нижний Новгород, 2003. – 24 с.
176. Чалый И. Самоосмечивание / Иван Чалый // Бухгалтер. – 2004. – № 41. – С. 48–49. (120)
177. Чибисов А. В. Бюджетирования ремонтов / А. В. Чибисов // Финансовый директор. – 2005. – № 10. – С. 42.
178. Чумаченко М. Амортизаційні відрахування – суттєве джерело фінансування інвестицій підприємства / Микола Чумаченко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2004. – № 8. – С. 6–8.
179. Швець В. Г. Теорія бухгалтерського обліку : [підруч.] / В. Г. Швець. – 3-тє вид., перероб. і допов. – К. : Знання, 2008. – 535 с.
180. Шеремет А. Д. Совершенствовать методику и организацию экономического анализа на предприятиях // Бухгалтерский учет. – 1979. – № 8. – С. 3–8.
181. Шкарабан С. Характеристика стану економічного аналізу в Україні / Степан Шкарабан, Інна Лазаришин // Економічний аналіз : зб. наук. праць каф. екон. аналізу Терноп. нац. екон. ун-ту. – Тернопіль, 2010. – Вип. 5. – С. 10–13.
182. Шморгун Н. П. Фінансовий аналіз : [навч. посіб.] / Н. П. Шморгун, І. В. Головка. – К. : ЦНЛ, 2006. – 528 с.
183. Якуб В. Ю., Мухина В. А. Основные производственные фонды в легкой промышленности. – М. : Легкая индустрия, 1971. – 216 с.